

Uniwersytet Gdański
Wydział Prawa i Administracji

mgr Mateusz Kaźmierczak

**Podatki od usług cyfrowych w państwach
członkowskich Unii Europejskiej
a prawne granice jurysdykcji podatkowej**

Rozprawa doktorska
napisana pod kierunkiem promotora:
dr. hab. Edvardasa Juchnevičiaus, prof. UG

GDAŃSK 2026

Spis treści

WYKAZ SKRÓTÓW	5
WSTĘP.....	9
ROZDZIAŁ I – ZAGADNIENIA WPROWADZAJĄCE.....	23
1.1 UWAGI WSTĘPNE	23
1.2 SUWERENNOŚĆ PODATKOWA A POJĘCIE I PRAWNE GRANICE JURYSDYKCJI PODATKOWEJ	23
1.3 WPLYW CYFRYZACJI GOSPODARKI NA OPODATKOWANIE DOCHODU W PAŃSTWIE ŹRÓDŁA	37
1.3.1 Uwagi wstępne	37
1.3.2 Zmniejszenie znaczenia fizycznej obecności w działalności transgranicznej a stosowanie łączników opartych o terytorium	40
1.3.3 Wzrost znaczenia wielostronnych modeli biznesowych a możliwość przypisania dochodu w państwie źródła	44
1.3.4 Wykorzystywanie danych i innych aktywów trudnych w wycenie a skutki stosowania przepisów dotyczących cen transferowych	49
1.3.5 Podsumowanie	55
1.4 KONCEPCJE NAUKOWE STANOWIĄCE PODSTAWĘ DYSKUSJI NAD MODYFIKACJĄ PRAWNYCH GRANIC JURYSDYKCJI PODATKOWEJ	55
1.4.1 Uwagi wstępne	55
1.4.2 Koncepcja opodatkowania w miejscu tworzenia wartości	56
1.4.3 Koncepcje renty ekonomicznej związanej z lokalizacją oraz traktowania danych jako quasi-surowców	61
1.4.4 Koncepcja doktryny skutku w świetle regulacyjnej funkcji podatków	66
1.4.5 Podsumowanie	69
1.5 PODSUMOWANIE	69
ROZDZIAŁ II – GENEZA, CELE I KONSTRUKCJA PODATKÓW OD USŁUG CYFROWYCH W PAŃSTWACH CZŁONKOWSKICH UNII EUROPEJSKIEJ JAKO CECHY ISTOTNE DLA BADANIA PRAWNYCH GRANIC JURYSDYKCJI PODATKOWEJ	72
2.1 UWAGI WSTĘPNE	72
2.2 GENEZA PODATKÓW OD USŁUG CYFROWYCH W PAŃSTWACH CZŁONKOWSKICH UNII EUROPEJSKIEJ.....	73
2.2.1 Wykształcenie się przeciwstawnych stanowisk co do sposobu reformy międzynarodowego prawa podatkowego.....	73
2.2.2 Przedłużające się negocjacje w ramach OECD i pojawienie się jednostronnych inicjatyw ustawodawczych	76
2.2.3 Otwarte ramy OECD jako przyczyna ograniczenia znaczenia podatków od usług cyfrowych.....	80
2.3 CELE LEGISLACYJNE PODATKÓW OD USŁUG CYFROWYCH W PAŃSTWACH CZŁONKOWSKICH UNII EUROPEJSKIEJ.....	84
2.3.1 Uwagi wstępne	84
2.3.2 Poprawa sprawiedliwości systemu podatkowego	88
2.3.3 Opodatkowanie dochodu w miejscu tworzenia wartości przez użytkowników	96
2.3.4 Podsumowanie	98
2.4 KONSTRUKCJA PODATKÓW OD USŁUG CYFROWYCH W PAŃSTWACH CZŁONKOWSKICH UNII EUROPEJSKIEJ.....	100
2.4.1 Uwagi wstępne	100
2.4.2 Podmiot	101
2.4.3 Przedmiot i podstawa opodatkowania	104
2.4.4 Łącznik	110
2.4.5 Podsumowanie	115
2.5 KWALIFIKACJA PODATKÓW OD USŁUG CYFROWYCH W PAŃSTWACH CZŁONKOWSKICH UNII EUROPEJSKIEJ.....	115
2.6 PODSUMOWANIE I WNIOSKI CZĘŚCIOWE.....	122

ROZDZIAŁ III - PODATKI OD USŁUG CYFROWYCH W PAŃSTWACH CZŁONKOWSKICH UNII EUROPEJSKIEJ W ŚWIEŁLE ZASADY RZECZYWISTEGO ZWIĄZKU JAKO PODSTAWOWEJ PRAWNEJ GRANICY JURYSDYKCJI PODATKOWEJ.....126

3.1	UWAGI WSTĘPNE	126
3.2	PERSPEKTYWA ZWIĄZKU TERYTORIALNEGO	131
3.2.1	<i>Uwagi wstępne</i>	<i>131</i>
3.2.2	<i>Podatkowa zasada terytorialności a prawo międzynarodowe</i>	<i>132</i>
3.2.3	<i>Związek terytorialny w podatkach od usług cyfrowych w kontekście charakterystyki usług wchodzących w ich zakres przedmiotowy</i>	<i>136</i>
3.2.4	<i>Związek terytorialny w podatkach od usług cyfrowych a wykonywanie jurysdykcji materialnoprawnej i egzekucyjnej</i>	<i>139</i>
3.2.5	<i>Podsumowanie</i>	<i>142</i>
3.3	PERSPEKTYWA ZWIĄZKU EKONOMICZNEGO	143
3.3.1	<i>Uwagi wstępne</i>	<i>143</i>
3.3.2	<i>Powiązanie w świetle zasady korzyści</i>	<i>143</i>
3.3.3	<i>Powiązanie w świetle przynależności ekonomicznej</i>	<i>146</i>
3.3.4	<i>Powiązanie w świetle istnienia renty ekonomicznej związanej z lokalizacją</i>	<i>151</i>
3.3.5	<i>Podsumowanie</i>	<i>154</i>
3.4	ANALIZA ZWIĄZKU W UJĘCIU FUNKCJONALNYM	154
3.4.1	<i>Uwagi wstępne</i>	<i>154</i>
3.4.2	<i>Prawne ograniczenia możliwości kontroli i egzekucji</i>	<i>155</i>
3.4.3	<i>Faktyczne ograniczenia możliwości kontroli i egzekucji wynikające z braku dostępu do informacji potrzebnych dla weryfikacji podstawy opodatkowania</i>	<i>158</i>
3.4.4	<i>Podsumowanie</i>	<i>163</i>
3.5	PODSUMOWANIE I WNIOSKI CZĘŚCIOWE	163

ROZDZIAŁ IV – PODATKI OD USŁUG CYFROWYCH W PAŃSTWACH CZŁONKOWSKICH UNII EUROPEJSKIEJ A TRAKTATOWE OGRANICZENIA JURYSDYKCJI PODATKOWEJ 169

4.1	UWAGI WSTĘPNE	169
4.2	PODATKI OD USŁUG CYFROWYCH W PAŃSTWACH CZŁONKOWSKICH UNII EUROPEJSKIEJ A OGRANICZENIA JURYSDYKCJI PODATKOWEJ WYNIKAJĄCE Z UMÓW O UNIKANIU PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA	171
4.2.1	<i>Uwagi wstępne</i>	<i>171</i>
4.2.2	<i>Analiza zakresu obowiązywania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania – uwagi ogólne</i>	<i>172</i>
4.2.3	<i>Ocena podatków od usług cyfrowych w państwach członkowskich jako podatków od dochodu w rozumieniu art. 2 ust. 2 MK OECD</i>	<i>175</i>
4.2.4	<i>Ocena podatków od usług cyfrowych w państwach członkowskich jako podatków identycznych albo zasadniczo podobnych do podatków objętych konwencją w rozumieniu art. 2 ust. 4 MK OECD</i>	<i>179</i>
4.2.5	<i>Ocena spełniania przez podatki od usług cyfrowych w państwach członkowskich OECD przesłanek art. 2 MK OECD w świetle praktyki traktatowej</i>	<i>183</i>
4.2.6	<i>Ocena podatków od usług cyfrowych w państwach członkowskich Unii Europejskiej w kontekście zjawiska treaty-override</i>	<i>184</i>
4.2.7	<i>Ocena podatków od usług cyfrowych w państwach członkowskich Unii Europejskiej w świetle zakazu dyskryminacji zawartego w art. 24 MK OECD</i>	<i>188</i>
4.2.8	<i>Podsumowanie</i>	<i>190</i>
4.3	PODATKI OD USŁUG CYFROWYCH W PAŃSTWACH CZŁONKOWSKICH UNII EUROPEJSKIEJ A OGRANICZENIA JURYSDYKCJI PODATKOWEJ WYNIKAJĄCE Z PRAWA UNIJNEGO	191
4.3.1	<i>Uwagi wstępne</i>	<i>191</i>
4.3.2	<i>Podatki od usług cyfrowych w państwach członkowskich Unii Europejskiej a bezpośrednie ograniczenia wykonywania jurysdykcji podatkowej</i>	<i>193</i>
4.3.3	<i>Podatki od usług cyfrowych w państwach członkowskich Unii Europejskiej a pośrednie ograniczenia wykonywania jurysdykcji podatkowej wynikające ze swobód traktatowych</i>	<i>195</i>
4.3.4	<i>Podatki od usług cyfrowych w państwach członkowskich Unii Europejskiej a pośrednie ograniczenia wykonywania jurysdykcji podatkowej wynikające z zasad pomocy publicznej</i>	<i>200</i>
4.3.5	<i>Podsumowanie</i>	<i>205</i>
4.4	PODATKI OD USŁUG CYFROWYCH A OGRANICZENIA JURYSDYKCJI PODATKOWEJ WYNIKAJĄCE Z UMÓW ŚWIATOWEJ ORGANIZACJI HANDLU	206

4.5	PODSUMOWANIE I WNIOSKI CZĘŚCIOWE.....	216
	PODSUMOWANIE I WNIOSKI KOŃCOWE	219
	BIBLIOGRAFIA.....	233
	LITERATURA.....	233
	AKTY PRAWNE.....	254
	ORZECZNICTWO I DECYZJE ADMINISTRACYJNE	257
	<i>Sądy i organy unijne</i>	257
	<i>Sądy zagraniczne</i>	259
	<i>Sądy polskie</i>	259
	INNE ŹRÓDŁA	260

Wykaz skrótów

Akt w sprawie Danych	Rozporządzenie (UE) 2023/2854 w sprawie zharmonizowanych przepisów dotyczących sprawiedliwego dostępu do danych i ich wykorzystywania, oraz w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) 2017/2394 i dyrektywy (UE) 2020/1828 (akt w sprawie danych)
art.	artykuł
BEPS	erozja podstawy opodatkowania i transfer zysków (ang. <i>Base Erosion and Profit Shifting</i>)
CIT	podatek dochodowy od osób prawnych (ang. <i>Corporate Income Tax</i>)
Decyzja Google Adtech	Decyzja Komisji Europejskiej z 05.09.2025 r. w sprawie Google – Adtech and Data-related practices, sygn. AT.40670
DPT	podatek od przerzuconych dochodów (ang. <i>Diverted Profits Tax</i>)
DST	podatek od usług cyfrowych (ang. <i>Digital Services Tax</i>) lub podatki od usług cyfrowych
dyrektywa VAT	Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz.UE.L.347 z dnia 11 grudnia 2006 r, s. 1 z późn. zm.
Dz.U.	Dziennik Ustaw
Dz.Urz.UE	Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej
Dz.Urz.WE	Dziennik Urzędowy Wspólnoty Europejskiej
ECLI	<i>European Case Law Identifier</i>
GATS	Układ ogólny w sprawie handlu usługami z 1994 r. (ang. <i>General Agreement on Trade in Services</i>), Dz.Urz.WE.L.336 z dnia 23 grudnia 1994 r.
GATT	Układ ogólny w sprawie taryf celnych i handlu z 1994 r. (ang. <i>General Agreement on Tariffs and Trade</i>), Dz.Urz.WE.L.336 z dnia 23 grudnia 1994 r.
IRAP	regionalny podatek od działalności produkcyjnej (wł. <i>Imposta sul Reddito delle Attività Produttive</i>)
Klauzula MFN	klauzula najbardziej uprzywilejowanego państwa (ang. <i>Most Favoured Nation</i>)
Klauzula NT	klauzula traktowania krajowego (ang. <i>National Treatment</i>)

KWPT	Konwencja Wiedeńska o Prawie Traktatów z dnia 23 maja 1969 r.
LEX	system informacji prawnej LEX
LSR	renta ekonomiczna związana z lokalizacją (ang. <i>Location-Specific Rent</i>)
MK OECD	Model Konwencji OECD
MK ONZ	Model Konwencji ONZ
MNE	przedsiębiorstwo międzynarodowe (ang. <i>Multinational Enterprise</i>)
MTS	Międzynarodowy Trybunał Sprawiedliwości
NSA	Naczelny Sąd Administracyjny
OECD	Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (ang. <i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i>)
ONZ	Organizacja Narodów Zjednoczonych
Projekt austriacki	projekt dotyczący ustawy federalnej uchwalającej ustawę o podatku cyfrowym z 2020 r. i zmieniającej ustawę o podatku obrotowym z 1994 r., 132/ME XXVI. GP (niem. <i>Ministerialentwurf betreffend Bundesgesetz, mit dem das Digitalsteuergesetz 2020 erlassen und das Umsatzsteuergesetz 1994 geändert wird</i>)
Projekt brytyjski	Wyjaśnienia do projektu ustawy finansowej na rok 2020-21 (ang. <i>Finance Bill 2020</i>)
Projekt Filaru 1	<i>Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS</i> , OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project
Projekt francuski	projekt ustawy dotyczącej opodatkowania dużych przedsiębiorstw cyfrowych (fr. <i>Projet de loi Relative a la Taxation des Grandes Entreprises du Numerique</i>) z 06.03.2019 r.
Projekt hiszpański	projekt ustawy o opodatkowaniu usług cyfrowych i transakcji finansowych (hiszp. <i>Proyecto de ley de los impuestos sobre servicios digitales y sobre transacciones financieras</i>) z dnia 18.02.2020 r.
Projekt z 2018 r.	projekt dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych z 22 marca 2018 r.
Raport z 1923 r.	Raport Ligi Narodów w sprawie podwójnego opodatkowania przedłożony Komisji Finansowej Komisji Gospodarczej i Finansowej Raport ekspertów

	ds. podwójnego opodatkowania, dokument E.F.S.73. F.19, Genewa 1923
RODO	Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych), Dz.Urz.UE.L 119 z dnia 4 maja 2016 r., s. 1–88
STSM	Stały Trybunał Sprawiedliwości Międzynarodowej
TFUE	Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz.Urz.UE.C 202 z 7 czerwca 2016
TSUE	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
UE	Unia Europejska
UPO	umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania lub umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania
ustawa austriacka	Digitalsteuergesetz 2020, Bundesgesetzblatt I Nr. 91/2019
ustawa brytyjska	Finance Act 2020, 2020 C 14
ustawa francuska	Code général des impôts, Légifrance
ustawa hiszpańska	Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, Boletín Oficial del Estado (BOE) núm. 274, de 16 de octubre de 2020
ustawa włoska	Decreto Legislativo 5 novembre 2024, n. 174, Testo unico dei tributi erariali minori, Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana (GU) Serie Generale n. 279 del 28 novembre 2024 – Supplemento Ordinario n. 40
ust.	ustęp
UTPR	Zasada Niedostatecznie Opodatkowanych Zysków (ang. <i>Undertaxed Profits Rule</i>)
VAT	podatek od wartości dodanej (ang. <i>Value Added Tax</i>)
WSA	Wojewódzki Sąd Administracyjny
WTO	Światowa Organizacja Handlu (ang. <i>World Trade Organisation</i>)
Wyrok TSUE w sprawie Hervis Sport	Wyrok Trybunału z 5.02.2014 r. w sprawie C-385/12 Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága, ECLI:EU:C:2014:47
Wyrok TSUE w sprawie Metallgesellschaft	wyrok Trybunału z 8.03.2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98, Metallgesellschaft i in., ECLI:EU:C:2001:134

Wyrok Tesco	TSUE	w	sprawie	Wyrok Trybunału z 3.03.2020 r. w sprawie C-323/18, Tesco-Global Áruházak Zrt. przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, ECLI:EU:C:2020:140
Wyrok Vodafone	TSUE	w	sprawie	Wyrok Trybunału z 3.03.2020 r. w sprawie C-75/18, Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, ECLI:EU:C:2020:139

Wstęp

Przez większość historii ludzkości przestrzeń stanowiła niezbędny warunek powstawania i rozwoju relacji społecznych. W konsekwencji również prawo, jako instrument oddziaływania na te relacje, było nierozdzielnie związane z określonym terytorium. Państwo mogło regulować wyłącznie te stosunki społeczne, które zachodziły w przestrzeni znajdującej się pod jego kontrolą. Podstawową granicą jurysdykcji rozumianej jako kompetencji do wykonywania władczych uprawnień¹ było więc terytorium danego państwa. Jednakże wraz z rozwojem technologicznym doszło do oderwania się życia społecznego od wymiaru przestrzennego². Możliwe stało się nawiązywanie i rozwijanie relacji z wykorzystaniem środków komunikacji na odległość, bez konieczności spotkania we wspólnej przestrzeni. Próba zastosowania kryterium terytorialnego dla określenia, czy, a także ewentualnie które państwo powinno regulować takie relacje społeczne, stanowi istotne wyzwanie. Cyfryzacja relacji międzyludzkich ma wymiar nie tylko społeczny, ale i gospodarczy. W 2023 r. światowy handel usługami świadczonymi z wykorzystaniem środków komunikacji na odległość osiągnął wartość 4250 miliardów dolarów, co stanowiło prawie 15% światowego eksportu towarów i usług³. W 2024 r. wartości te uległy niemal podwojeniu⁴.

Wobec tej skali jasnym jest, że problem określenia jurysdykcji ma także doniosły wymiar fiskalny. W tym kontekście na ogólne trudności wynikające z oderwania relacji od fizycznej przestrzeni nakłada się także specyfika międzynarodowego prawa podatkowego, rozumianego jako ogół norm „regulujących międzynarodowe (transgraniczne) stany faktyczne, transakcje międzynarodowe lub opodatkowanie

¹ R. Lipniewicz, *Jurysdykcja podatkowa w cyberprzestrzeni*, Warszawa 2018, s. 57-58 i przytoczona tam bibliografia. Por. podobnie L. E. Schoueri, *Tax Treaty Override: A Jurisdictional Approach*, Intertax 2014/11(42); B. F. Liotti, *Limits of International Cooperation: The Concept of “Jurisdiction Not to Tax” from the BEPS Project to GloBE*, Bulletin for International Taxation 2022/2 (76), s. 74. Pomimo różnic znaczeniowych, w polskiej doktrynie dopuszcza się zamienne stosowanie pojęcia jurysdykcji i kompetencji, R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 60.

² M. Dymnicka, *Od miejsca do nie-miejsca*, ACTA UNIVERSITATIS LODZIENSIS FOLIA SOCIOLOGICA 36, 2011, s. 35.

³ Italian Institute for International Political Studies, *Digital Trade in an Age of Disruption*, <https://www.ispionline.it/en/publication/digital-trade-in-an-age-of-disruption-205867> (dostęp: 27.04.2026 r.).

⁴ International Trade Centre, *Global Digital Trade Development Report 2025*, <https://www.intracen.org/file/20251107global-digital-trade-report-202503webpagespdf> (dostęp: 27.04.2026 r.); United Nations Trade and Development Data Hub, *Digital economy and technology. Data insights*, <https://unctadstat.unctad.org/insights/theme/254> (dostęp 27.04.2026 r.).

w aspekcie międzynarodowym” (a więc nie tylko normy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, ale też zwyczaje międzynarodowe oraz krajowe normy dotyczące tych zagadnień)⁵. Zakres swobody państw w opodatkowaniu międzynarodowych transakcji i ich skutków jest istotnie ograniczony przez istniejące traktatowe zobowiązania państw. Zmiany traktatów (bądź zawarcie nowych) stanowią procedurę skomplikowaną i czasochłonną. Dlatego też aktualny podział kompetencji podatkowych pomiędzy państwami wykształcił się w znaczącej mierze na początku XX wieku i opiera się na założeniach sformułowanych na potrzeby innej rzeczywistości gospodarczej⁶. Powstają więc liczne koncepcje modyfikacji istniejących instytucji międzynarodowego prawa podatkowego bądź wprowadzenia nowych, aby dostosować sposób podziału kompetencji podatkowych do obecnych realiów. Wśród nich wymienić można m.in. propozycje wprowadzenia: podatków u źródła od transakcji cyfrowych⁷, nowego rodzaju zakładu

⁵ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 25. Należy odnotować pogląd prof. D. Mączyńskiego, który wyróżnia międzynarodowe prawo podatkowe w ujęciu prawnym i funkcjonalnym. Dla ujęcia prawnego kluczowe znaczenie ma źródło norm prawnych w postaci umów międzynarodowych. Ujęcie funkcjonalne definiuje on natomiast jako „zespół norm prawnych odnoszących się do podatkowych stosunków międzynarodowych, których źródłem są przepisy prawa krajowego”, D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 30. Jednak autor ten przyjmuje także ogólną definicję międzynarodowego prawa podatkowego jako „zespołu norm prawnych regulujących opodatkowanie w aspekcie międzynarodowym”, zasadniczo zgodną z definicją przytoczoną przez prof. Litwińczuk, por. D. Mączyński, *Międzynarodowe...*, s. 31. Należy więc uznać posługiwanie się takim rozumieniem międzynarodowego prawa podatkowego za uzasadnione. Podobnie również A. Drywa i in., *Międzynarodowe i Unijne Prawo Podatkowe*, Gdańsk 2016, s. 28; H. Hamaekers, W. Nykiel (red.), *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Warszawa 2006, s. 14.

⁶ Należą do nich: traktowanie podmiotów wchodzących w skład grup kapitałowych jako odrębnych i niezależnych od siebie; stosowanie zasady rezydencji i źródła jako podstawowego uzasadnienia jurysdykcji podatkowej państw; klasyfikowanie dochodu do różnych źródeł oraz wprowadzanie różnych reguł alokacji, w zależności od tego, czy dane źródło stanowi dochód „aktywny” czy „pasywny”; a także stosowanie instytucji zakładu podatkowego jako podstawowej instytucji określającej próg obecności uzasadniającej opodatkowanie w państwie źródła, R. Avi-Yonah, *The Structure of International Taxation: A Proposal for Simplification*, Texas Law Review 1996/6, s. 1305–1309; M. P. Devereux i in., *Taxing Profit in a Global Economy*, Oxford 2021, s. 89, 94; Z. Kukulski, *Konwencja modelowa OECD i konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2015, s. 35; OECD, *Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paryż 2018, s. 167–169; M. Nieminen, *International Taxation and the Complex Case of Digitalisation* [w:] *Leading change in a complex world: Transdisciplinary perspectives*, red. A. Kangas i in., Tampere 2019, s. 106; T. Woźniak, *Powstanie zakładu a unikanie opodatkowania w międzynarodowym prawie podatkowym*, Warszawa 2022, s. 88; A. Christians, T. Diniz Magalhães, *17 Ways to Regulate Big Tech with Tax*, The Tax Lawyer 2024/1(78), s. 19-20. Obecnie pasywne dochody są definiowane przez OECD jako „dochody, w stosunku do których w ogólnym ujęciu odbiorca nie uczestniczy w działalności gospodarczej generującej dochód, np. dywidendy, odsetki, dochody z wynajmu, tantiemy itp.”, M. P. Devereux i in., *Taxing...*, s. 92. Dochód aktywny wiąże się natomiast z uczestnictwem odbiorcy w tej działalności gospodarczej, *ibidem*. Co do zasady dochód aktywny może być opodatkowany w państwie źródła tylko w części, w jakiej można przypisać go zakładowi podatkowemu. Natomiast w przypadku dochodów pasywnych, dopuszczalne jest opodatkowanie pewnej części takiego dochodu poprzez podatki u źródła, *ibidem*, s. 96.

⁷ Por. przede wszystkim Y. Brauner, A. Baez Moreno, *Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*, WU International Taxation Research Paper Series No. 2015-14; Y. Brauner, P. Pistone, *Adapting Current International Taxation to New Business Models: Two Proposals for the European Union*, Bulletin for International Taxation 2017/12(71).

podatkowego (w szczególności zakład w postaci serwera i inne propozycje tzw. zakładu wirtualnego)⁸, nowych kategorii źródeł dochodów do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania⁹, nowych rodzajów łączników podatkowych (w szczególności tzw. znaczącej ekonomicznej obecności i znaczącej cyfrowej obecności)¹⁰, czy też odejście od podziału prawa do opodatkowania niektórych rodzajów dochodu pomiędzy państwo źródła i rezydencji na rzecz podziału pomiędzy wszystkie państwa, w których działa międzynarodowe przedsiębiorstwo w oparciu o formułę¹¹. Ze względu na istnienie rozbudowanej sieci zobowiązań traktatowych, wdrożenie którejkolwiek z tych koncepcji wymagałoby współpracy międzynarodowej.

Jednej z nowych koncepcji przyświecał natomiast przede wszystkim cel zagwarantowania, aby jej jednostronne przyjęcie przez poszczególne państwa nie naruszało prawa międzynarodowego. Było nią wprowadzenie tzw. podatku od usług cyfrowych (ang. *digital services tax*), nazywanego w dalszej części pracy również „DST”. Zgodnie z definicją OECD podatki od usług cyfrowych spełniają jednocześnie trzy przesłanki: ich nałożenie jest uzależnione przede wszystkim od lokalizacji użytkowników lub innych kryteriów związanych z rynkiem; w praktyce nakładane są one „wyłącznie albo niemalże wyłącznie” na nierezydentów bądź podmioty kontrolowane przez podmioty zagraniczne (co wynika z wysokich progów przychodowych oraz wyłączeń dla podmiotów podlegających krajowemu podatkowi dochodowemu od osób prawnych); a także nie są one uznawane za podatek dochodowy w świetle prawa krajowego¹². Szczególnie interesujące w kontekście DST jest to, że zarówno twórcy tej

⁸ Por. P. Hongler, P. Pistone, *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, WU International Taxation Research Paper Series No. 2015 - 15.

⁹ Por. A. Bal, *The Sky's the Limit – Cloud-Based Services in an International Perspective*, Bulletin for International Taxation 2014/9; L. Ohm, *Issues Regarding the Characterisation of Income Derived by Digital Enterprises* [w:] *Taxation in a Global Digital Economy*, red. I. Kerschner, M. Somare, Wiedeń 2017.

¹⁰ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paryż 2015, s. 106.

¹¹ Por. OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paryż 2020, dalej jako „Projekt Filaru 1”.

¹² Por. art. 39 projektu Wielostronnej Konwencji Wdrażającej Kwotę A Filaru 1 OECD, dostępnej pod adresem: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf> (dostęp: 27.04.2026 r.). Podobne ujęcie proponują A. Christians i T. Diniz Magalhães, podkreślając jednocześnie, że podatki te obejmują przede wszystkim podmioty z branży technologicznej, tzw. cyfrowych gigantów (ang. *Big Tech*), A. Christians, T. Diniz Magalhães, *17 Ways...*, s. 45. Zarówno w języku prawnym, jak i prawniczym można spotkać się ze stosowaniem tego pojęcia w odniesieniu do innych podatków, w tym w szczególności jako synonimu „podatku cyfrowego”, por. D. Shaviro, *Digital Services Taxes and the Broader Shift From Determining the Source of Income to Taxing Location-Specific Rents*, NYU Law and Economics Research

koncepcji, jak i państwa wprowadzające takie podatki, zidentyfikowali prawne granice wykonywania jurysdykcji podatkowej i podjęli starania, aby konstrukcja DST zmieściła się w tych ramach, poszerzając jednak wpływy budżetowe na dochody niemieszczące się w ich dotychczasowej jurysdykcji. Przypomina to działania podejmowane przez podatników próbujących unikać opodatkowania, pozostając w granicach obowiązujących regulacji, i stanowi odejście od dominującego w najnowszej historii międzynarodowego prawa podatkowego paradygmatu współpracy w wykonywaniu jurysdykcji podatkowej¹³.

Wśród obecnych państw członkowskich Unii Europejskiej na wprowadzenie DST zdecydowały się Austria, Francja, Hiszpania i Włochy. Podatek taki przyjęto również w Wielkiej Brytanii, jeszcze przed opuszczeniem przez to państwo Unii Europejskiej. W ostatnim czasie zainteresowanie wprowadzeniem takiej daniny wykazuje również Polska¹⁴. Kluczową kwestią jest więc ustalenie, czy wdrożenie DST rzeczywiście mieści

Paper No. 19-36, 2020, s. 47. Należy jednak uznać to za metodologicznie niewłaściwe. W szczególności, pojęcie podatku cyfrowego jest znaczeniowo szersze i obejmuje również niebędące podatkami od usług cyfrowych podatki od *streamingu* (tzw. *Netflix taxes*, do których jest zaliczana także, niemająca jednak cech konstrukcyjnych pozwalających na uznanie jej za podatek, obowiązująca w Polsce opłata audiowizualna), czy też różnego rodzaju podatki akcyzowe od przesyłu bądź przetwarzania danych. Podobnie: S. Geringer, *National digital taxes – Lessons from Europe*, South African Journal of Accounting Research 2020/35(1), s. 4; P. Pistone, A. Ullmann, *Digital Taxes and Article 2 OECD Model Convention 2017* [w:] *Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model*, red. G. Kofler i in., Amsterdam 2021, s. 167–174.

¹³ Y. Brauner, *An Essay on BEPS, Sovereignty, and Taxation* [w:] *Tax Sovereignty in the BEPS Era*, red. S. A. Rocha, A. Christians, Alphen aan den Rijn 2017, s. 74; A. Christians, *Sovereignty, Taxation and Social Contract*, Minnesota Journal of International Law 2009 (245), s. 148; L. E. Schoueri, R. Galendi Júnior, *Justification and Implementation of the International Allocation of Taxing Rights: Can We Take One Thing at a Time? Tax Sovereignty in the BEPS Era*, red. S. A. Rocha, A. Christians, Alphen aan den Rijn 2017, s. 63. Należy przy tym zauważyć, że wdrożenie podatków od usług cyfrowych nie jest jedynym ani pierwszym jednostronnym działaniem odchodzącym od tego paradygmatu. Przykładem może być wprowadzenie przez Stany Zjednoczone FATCA, czy też reguł zagranicznych spółek kontrolowanych. Działania te zostały jednak uznane za prowadzące do pozytywnego rezultatu dla całej międzynarodowej społeczności i są nazywane „konstruktywnym unilateralizmem”, por. R. Avi-Yonah, X. Haiyan, *Evaluating BEPS* [w:] *Tax Sovereignty in the BEPS Era*, red. S. A. Rocha, A. Christians, Alphen aan den Rijn 2017, s. 122–123.

¹⁴ W czasie powstawania niniejszej rozprawy trwają prace nad projektem ustawy o podatku rekompensującym od niektórych usług, którego przyjęcie przez Radę Ministrów jest planowane na III kwartał 2026 r. Udostępnione założenia projektu wskazywały, że pozostaje on zasadniczo spójny z konstrukcjami DST badanymi w niniejszej pracy, w szczególności pod względem podstawy opodatkowania, zakresu opodatkowanych usług i wprowadzenia progów podatkowych w definicji podatnika. Dostępne na tym etapie informacje nie pozwalają jednak na sformułowanie bardziej szczegółowych uwag co do jego konstrukcji i ewentualnych różnic od innych analizowanych DST, por. komunikaty Ministerstwa Cyfryzacji: <https://www.gov.pl/web/cyfryzacja/rownosciowy-podatek-od-uslug-cyfrowych--spotkanie-z-organizacjami-pozarzadowymi> (dostęp: 27.04.2026 r.); <https://www.gov.pl/web/cyfryzacja/kolejne-konsultacje-w-sprawie-wprowadzenia-podatku-od-uslug-cyfrowych> (dostęp: 27.04.2026 r.), a także informację o projekcie ustawy w wykazie prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów: <https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-podatku-rekompensujacym-od-niektorych-uslug> (dostęp: 27.04.2026 r.).

się w prawnych granicach jurysdykcji podatkowej. Pozornie przemawia za tym fakt, że podatnicy dotychczas wprowadzonych DST wykonują nałożone na nich obowiązki. Brytyjski podatek od czasu jego wprowadzenia do 2024 r. przyniósł do budżetu 2,9 miliarda funtów. W przypadku podatku austriackiego, hiszpańskiego, włoskiego i francuskiego kwoty te wynoszą odpowiednio: 446,9 miliona euro, 1,1 miliarda euro, 1,8 miliarda euro oraz 3,2 miliarda euro¹⁵. Kwoty te stanowią niewielką część budżetów tych państw (od ok. 0,013% do 0,027%). Jednakże w niemalże każdym wypadku (z wyjątkiem Hiszpanii) przekroczyły one szacunki sprzed wprowadzenia podatku¹⁶. Daniny te można więc uznać za skuteczne w krótkim okresie¹⁷. Dobrowolne wykonywanie obowiązków podatkowych nie dowodzi jednak zgodności nałożenia takiego podatku przez dane państwo z prawnymi granicami jego jurysdykcji podatkowej. Po pierwsze, nie należy

¹⁵ Dane ustalono w oparciu o: zasoby OECD Data Explorer dostępne pod adresem: <https://data-explorer.oecd.org> (dostęp: 27.04.2026 r.); dane udostępniane przez Komisję Europejską, dostępne pod adresem:

https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2025/777932/EPRS_ATA%282025%29777932_EN.pdf (dostęp: 27.04.2026 r.); dane rządu brytyjskiego dostępne pod adresem: <https://committees.parliament.uk/publications/34712/documents/191192/default#:~:text=HMRC%20collected%20%20%20million,3%20billion%20by%202024%E2%80%93> (dostęp: 27.04.2026 r.); dane rządu austriackiego dotyczące wpływów budżetowych dostępne pod adresem: <https://service.bmf.gv.at/Budget/Budgets/VBB/de> (dostęp: 27.04.2026 r.).

¹⁶ Por. B. Michel, *The French Crusade to Tax the Online Advertisement Business: Reflections on the French Google Case and the Newly Introduced Digital Services Tax*, European Taxation 2019/11; M. Sadowsky, *French perspectives on the Digital Services Tax (DST)*, Tijdschrift voor Fiscaal Recht 2020 (582); M. Grau Ruiz, G. Sánchez-Archidona Hidalgo, *Spain Branch Report* [w:] *Big data and tax – domestic and international taxation of data driven business*, red. G. Sprague, IFA Cahiers 106b, 2022, s. 732–733.

¹⁷ Przez skuteczność tych podatków rozumie się w tym kontekście spełnienie świadczenia przez podatników zgodnie z treścią odpowiednich norm prawnych. Odpowiada to stosowanemu w naukach prawnych kryterium „skuteczności behawioralnej” (zainspirowanemu pojęciem skuteczności wywodzącym się z prakseologii i dostosowanemu do specyfiki obszaru, jakim są normy prawne), por. J. Kunysz, *Skuteczność prawa (zagadnienia wybrane)*, Administracja: Teoria, dydaktyka, praktyka 2014/2 (35), s. 67-70, 73-77; T. Kotarbiński, *Prakseologia*, Materiały Prakseologiczne 1962/3, s. 42–43; T. Kotarbiński, *Traktat o dobrej robocie*, Wrocław 1969, s. 27, 113; J. Korczak, *Prakseologiczna interpretacja zjawisk organizacyjnych* [w:] *Nauka organizacji i zarządzania*, red. A. Chrisidu-Budnik i in., Wrocław 2005, s. 124–135; Z. Kmiecik, *Skuteczność regulacji administracyjnoprawnej*, Łódź 1994, s. 14; Z. Kmiecik, *Z zagadnień metodologii badań skuteczności regulacji administracyjnoprawnych* [w:] *Ochrona danych osobowych. Skuteczność regulacji*, red. G. Szpor, Warszawa 2009, s. 12; Z. Kmiecik, *Podstawy teoretyczne badania skuteczności regulacji prawnej jawności i jej ograniczeń* [w:] *Jawność i jej ograniczenia, t. 3: Skuteczność regulacji*, red. Z. Kmiecik, Warszawa 2014, s. 2; J. Zieleniewski, *Organizacja i zarządzanie*, Warszawa 1969, s. 225; T. Pszczołowski, *Mała encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Wrocław 1978, s. 219-220; U. Kosielińska-Grabowska, *Teoretycznoprawne ujęcie skuteczności prawa*, Przegląd Prawa Publicznego 2014/7-8, s. 16; M. Borucka-Arctowa, *O społecznym działaniu prawa*, Warszawa 1967; A. Podgórecki, *Zarys socjologii prawa*, Warszawa 1971, s. 11, 457; J. Wróblewski, *Skuteczność prawa i problemy jej badania*, Studia Prawnicze 1980/1-2; K. Opalek, *Problemy metodologiczne nauki prawa*, Warszawa 1962, s. 10-11; A. Kojder, *Ograniczenia skuteczności prawa* [w:] *Skuteczność prawa: Konferencja Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, 27 lutego 2009 r.*, red. T. Giaro, Warszawa 2010, s. 33; H. Izdebski, *Referat końcowy, Refleksje o skuteczności prawa* [w:] *Skuteczność prawa: Konferencja Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, 27 lutego 2009 r.*, red. T. Giaro, Warszawa 2010, s. 257; M. E. Stefaniuk, *Skuteczność prawa i jej granice*, Studia Iuridica Lublinensia 2011/16, s. 71; T. Chauvin i in., *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2012, s. 187.

ignorować faktu, że dla sądowego rozstrzygnięcia, czy dany podatek mieści się w tych granicach, potrzebne jest zwykle działanie podatnika. Jednakże mogą oni z różnych powodów powstrzymać się od kwestionowania dopuszczalności nałożenia na nich obowiązku podatkowego. Tytułem przykładu można wskazać na sytuację z 2019 r., w której Google zdecydował się na zapłatę kwoty 1 miliarda euro, zbliżonej do wysokości domniemanych zaległości podatkowych dochodzonych przez francuskie organy skarbowe, pomimo korzystnego dla tej spółki wyroku sądowego pierwszej instancji i jednoznacznej oceny ekspertów co do braku zasadności prawnej stanowiska organów administracji skarbowej¹⁸.

¹⁸ Zapłaty dokonano na podstawie umowy sądowej w interesie publicznym, fr. *convention judiciaire d'intérêt public*. Spółka zgodziła się w tym trybie dobrowolnie zapłacić łącznie 1 miliard euro w zamian za zakończenie postępowań dotyczących należności za lata 2005-2018 oraz postępowań karno-skarbowych, B. Michel, *The French...*, s. 528–529. Na marginesie należy zwrócić uwagę na problematykę przerzucalności podatków od usług cyfrowych. Na rzeczywiste rozłożenie ciężaru podatkowego ma wpływ wiele czynników, m.in. elastyczność cenowa popytu, siła rynkowa podatnika (w szczególności pozycja monopolistyczna bądź oligopolistyczna), funkcjonowanie w ramach rynku jedno- bądź wielostronnego oraz to, czy podatek jest nakładany na zwyczajne, czy nadzwyczajne zyski, por. R. Musgrave, P. Musgrave, *Public Finance In Theory and Practice*, Nowy Jork 1989, s. 253, 265–266; Z. Fedorowicz, *Polityka fiskalna*, Poznań 1998, s. 19; T. Wołowicz, *Zasada sprawiedliwości w opodatkowaniu* [w:] *Organizacje komercyjne i niekomercyjne wobec wzmożonej konkurencji i rosnących wymagań konsumenta*, red. A. Nalepka, A. Ujwary-Gil, Nowy Sącz 2010, s. 315; K. Clausing, *Capital Taxation and Market Power*, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4419599 (dostęp: 27.04.2026 r.), s. 8–9. Szczegółowa analiza przerzucalności DST wykracza poza zakres niniejszej pracy jako przedmiot badań nauk ekonomicznych. Jednakże z dotychczasowego dorobku tych nauk wynika, że ciężar podatków od usług cyfrowych może być w dużej mierze przerzucony na inne podmioty – bezpośrednio na przedsiębiorstwa wykupujące reklamy internetowe oraz jedną bądź obie strony transakcji platform *marketplace*, a pośrednio także na ostatecznych konsumentów, por. J. Pellefigue, *The French Digital Service Tax An Economic Impact Assessment*, <https://blog.avocats.deloitte.fr/content/uploads/2020/03/dst-impact-assessment-march-2019.pdf> (dostęp: 27.04.2026 r.), s. 8-13; M. Bauer, *Five Questions about the Digital Services Tax to Pierre Moscovici*, ECIPE Occasional Paper 2018/4, s. 7-10; A. Lassman i in., *Global Spillovers of Taxation in the Online Advertising Market. Theory and Evidence from Facebook*, CESifo Working Paper No. 8149 (2020), s. 4; M. J. Tremblay, *Taxing a Platform: Transaction vs. Access Taxes*, SSRN Electronic Journal 2018, s. 2-4; R. R. Muddasani, D. Langenmayr, *Navigating the Amazon: The Incidence of Digital Service Taxes*, 2025, https://research.wu.ac.at/ws/portalfiles/portal/76680012/2025_05_DST_2_.pdf (dostęp: 27.04.2026 r.); J. G. Gravelle, *The OECD/G20 Pillar 1 and Digital Services Taxes: A Comparison*, Congressional Research Service Report R47988, s. 13-15. Przewidywania te zostały częściowo potwierdzone empirycznie. W zakresie usług typu *marketplace* opłaty odpowiadające wysokości podatków w każdym z państw wdrażających DST wprowadziły Amazon i Apple. Badania R. Muddasaniego i D. Langemayr wykazały, że w przypadku platformy *marketplace* oferowanej przez Amazon podatek od usług cyfrowych został w pełni przerzucony na sprzedawców we Francji i Hiszpanii, a w Wielkiej Brytanii opłaty dla sprzedawców wzrosły w większym stopniu, niż wynikałoby ze stawki DST. Jedynie we Włoszech nie doszło do takiego zjawiska. W dalszej kolejności ustalili oni, że podatek został dalej częściowo przerzucony na ostatecznych użytkowników, przy czym poziom przeniesienia kosztów różnił się pomiędzy państwami, por. R. R. Muddasani, D. Langenmayr, *Navigating...*, s. 3. Jednocześnie obecnie nie jest możliwe wytłumaczenie, dlaczego poziom przerzucalności różnił się pomiędzy poszczególnymi państwami, oraz wyników tych nie można wprost ekstrapolować na usługi *marketplace* dostarczane przez inne podmioty, *ibidem*, s. 28. W przypadku usług reklamy internetowej opłaty zostały podniesione przez Amazon i Google, przy czym Google w niektórych państwach podwyższył je o kwoty niższe niż wynikające ze stawek krajowych DST. Jedynie Facebook nie zdecydował się na jawne podwyższenie opłat, co nie oznacza, że faktycznie nie podjęto próby przeniesienia ciężaru opodatkowania, por. E. Escribano, *Day 1 of the Spanish Digital Services Tax: And Now What? A Wave of Tax Policy, Legal Interpretation and Compliance Challenges*, Intertax 2021/6-7 (49), s. 533; M. Kaźmierczak, *Five Years of Digital Services*

Po drugie, Stany Zjednoczone od początku wprowadzenia podatków od usług cyfrowych kwestionują ich zgodność z prawem międzynarodowym¹⁹. Poszczególne rządy unijnych państw wdrażających DST zawarły z USA tymczasowe porozumienie, zakładające, że dojdzie do wdrożenia wspomnianej wyżej koncepcji Filaru 1 OECD²⁰. Ostatecznie koncepcji tej nie udało się jednak wprowadzić, w związku z czym spory pomiędzy Stanami Zjednoczonymi a wymienionymi państwami mogą powrócić w bliskiej przyszłości. Stanowisko to potwierdzają niedawne działania Stanów Zjednoczonych względem Kanady, które doprowadziły do wycofania się tego państwa z planu wprowadzenia podatku od usług cyfrowych²¹, a także próby wynegocjowania zniesienia podatku brytyjskiego w zamian za likwidację niektórych cel. Uważa się także, że na skutek podobnej presji w negocjacjach z Unią Europejską doszło do rezygnacji

Taxes in Europe: What Have We Learned?, Intertax 2024/10 (52), s. 644-645. Okoliczność, że ostateczny ciężar opodatkowania ponoszą konsumenci będący mieszkańcami poszczególnych państw nakładających DST może częściowo tłumaczyć brak podejmowania przez podatników działań zmierzających do kwestionowania zasadności zobowiązań podatkowych z tytułu tych podatków.

¹⁹ W przypadku każdego z badanych podatków, jak również podatku tureckiego oraz planowanych wówczas przez Brazylię, Czechy, Unię Europejską i Indonezję, Stany Zjednoczone rozpoczęły formalne dochodzenia w celu ustalenia, czy stanowią one naruszenie amerykańskich interesów gospodarczych, uzasadniające nałożenie sankcji odwetowych w świetle krajowego prawa USA (tzw. *sec. 301 Investigations*). Postępowania dotyczące Brazylii, Czech, UE i Indonezji zostały ostatecznie zakończone ze względu na brak wejścia w życie tych podatków, N. Sarfo, *USTR Reports Reflected In Digital Services Taxes*, Tax Notes International (20.09.2021 r.), s. 1555. We Francji w 2020 r. wstrzymano w związku z tym pobór DST na jeden rok, M. Sadowsky, *French...*, s. 428. W wyniku dochodzeń, Stany Zjednoczone uznały wszystkie podatki badane w niniejszej pracy za dyskryminujące, w związku z czym Przedstawiciel Handlowy Stanów Zjednoczonych nałożył cła na niektóre produkty pochodzące z państw decydujących się na wprowadzenie DST (zawieszając początkowo ich wejście w życie), N. Sarfo, *USTR...*, s. 1555.

²⁰ Na jego mocy europejscy partnerzy zgodzili się „wycofać wszystkie jednostronne podatki od usług cyfrowych i powstrzymać się od nakładania nowych podatków od usług cyfrowych” po wdrożeniu Filaru 1 OECD. Ustalono również mechanizm tzw. Kredytu Przejściowego; miał on być równy kwocie, o którą podatki naliczone w okresie przejściowym przekraczają zobowiązania wynikające z Filaru 1. Dotyczyło to jednostronnych środków wprowadzonych przed 8 października 2021 r., niezależnie od tego, czy zostały rzeczywiście zapłacone w okresie przejściowym. Zapewniono przy tym, że w sytuacji, gdy w danym roku Kredyt Przejściowy przekroczy zobowiązanie wynikające z nowego prawa do opodatkowania zgodnie z Filarem 1, jego nadwyżka zostanie zaliczona na poczet przyszłych należności i będzie proporcjonalnie zmniejszana w każdym kolejnym roku podatkowym aż do pełnego wykorzystania całej kwoty Kredytu. W zamian Stany Zjednoczone zgodziły się „zaprzestać proponowanych działań handlowych i zobowiązać się do niepodejmowania dalszych działań handlowych wobec Austrii, Francji, Włoch, Hiszpanii i Wielkiej Brytanii w odniesieniu do ich istniejących podatków od usług cyfrowych do końca okresu przejściowego”, *Five European Countries to Withdraw Digital Services Taxes*, Telecommunications Reports, 2021, s. 13; <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419>. W lutym 2024 r. umowa została przedłużona do 30 czerwca 2024 r., por., <https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2024/february/united-states-austria-france-italy-spain-and-united-kingdom-announce-extension-agreement-transition>.

²¹ R. Avi-Yonah, *Should Digital Services Taxes Be Creditable?*, Tax Notes International (11.03.2024 r.), s. 2.

z wprowadzenia którejkolwiek koncepcji podatku cyfrowego jako dochodu własnego Unii w ostatnim budżecie²².

Wraz z opublikowaniem projektu unijnego podatku od usług cyfrowych w doktrynie międzynarodowego prawa podatkowego podjęto badania dotyczące wielu szczegółowych problemów takich podatków. Do zagadnienia ich zgodności z prawem Unii Europejskiej oraz Światowej Organizacji Handlu odniesiono się przede wszystkim w monografiach J. Sinnig²³ oraz B. Karolyi'ego²⁴. S. Buriak poruszyła w swojej monografii kwestię DST jako alternatywnego sposobu zmiany podziału kompetencji w zakresie podatku dochodowego²⁵. Powstał również szereg opracowań artykułowych²⁶; charakterystykę i skutki tych podatków analizowano także w obszarze nauk ekonomicznych²⁷.

W piśmiennictwie polskim podatki od usług cyfrowych spotkały się dotychczas z mniejszym zainteresowaniem. Należy odnotować przede wszystkim prace M. Supera-Markowskiej dotyczące hiszpańskiego podatku od usług cyfrowych oraz unijnego projektu DST²⁸. Wzmianki dotyczące tych podatków pojawiły się również

²² G. Sorgi, *Victory for Trump as EU backs down on digital taxes in next budget*, Politico z 11.07.2025 r., <https://www.politico.eu/article/victory-eu-donald-trump-meta-tax-digital/> (dostęp: 27.04.2026 r.).

²³ J. Sinnig, *Taxation, Data and Destination*, Amsterdam 2022.

²⁴ B. Karolyi, *The Compatibility of Turnover-Based Business Taxes with EU Law and WTO Law*, Amsterdam 2024.

²⁵ S. Buriak, *International Taxation of Global Value Networks*, Amsterdam 2024.

²⁶ D. Hohenwarter i in., *Qualification of the Digital Services Tax Under Tax Treaties*, Intertax 2019/2 (47); K. E. Karnosh, *The Application of International Tax Treaties to Digital Services Taxes*, Chicago Journal of International Law 2021/2 (21); G. Kofler, J. Sinnig, *Equalization taxes and the EU's 'Digital Services Tax'*, Intertax 2019/2 (47); M. Lamensch, *Digital Services Tax: A Critical Analysis and Comparison with the VAT System*, European Taxation 2019/6 (59); P. Ludovici, *Taxing the Digital Economy: The Italian Digital Services Tax* [w:] *Taxing the Digital Economy. The EU Proposals and Other Insights*, red. P. Pistone, D. Weber, Amsterdam 2019; B. R. Obuoforibo, *A Critical Examination of the Proposed UK Digital Services Tax*, European Taxation 2019/11 (59); L. Simmonds, *Comments on the Digital Services Tax: A Panacea or Placebo for the Taxation of the Digital Economy?* [w:] *Taxing the Digital Economy. The EU Proposals and Other Insights*, red. P. Pistone, D. Weber, Amsterdam 2019; R. Mason, L. Parada, *The Legality of Digital Taxes in Europe*, Virginia Tax Review 2020.

²⁷ Por. W. Cui, *The Digital Services Tax: A Conceptual Defense*, Tax Law Review 2019/1 (73); W. Cui, N. Hashimzade, *The Digital Services Tax as a Tax on Location-Specific Rent*, CESifo Working Paper No. 7737, 2019; L. Simmonds, *Comments*....

²⁸ M. Supera-Markowska, *Podatek od usług cyfrowych – geneza, założenia i dalsze wyzwania* [w:] *Problemy finansów i prawa finansowego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Elżbiecie Chojna-Duch*, red. M. Bitner, Wrocław 2021; M. Supera-Markowska, *Hiszpański podatek od usług cyfrowych – przyczynek do dalszej dyskusji o wyzwaniach podatkowych gospodarki cyfrowej*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych Tom 2, 2021; M. Supera-Markowska, *Nowoczesne technologie jako źródło wyzwań dla systemu podatkowego w Polsce* [w:] *Nowe technologie jako źródło wyzwań dla systemu prawa w Polsce*, red. P. Grzebyk, Warszawa 2025.

w monografiach autorstwa H. Litwińczuk²⁹, R. Lipniewicza³⁰ i T. Woźniaka³¹ oraz w kilku opracowaniach artykułowych³².

Istniejące do tej pory opracowania naukowe dotyczą wielu zagadnień istotnych dla określenia, czy podatki od usług cyfrowych mieszczą się w prawnych granicach jurysdykcji podatkowej, (w szczególności w zakresie ich potencjalnej sprzeczności z prawem pierwotnym Unii Europejskiej oraz wybranymi umowami międzynarodowymi). Nie wyczerpują jednak tego tematu; nie podjęto też dotychczas próby jego kompleksowego omówienia. Oprócz pogłębienia i syntezy dotychczasowych badań teoretycznych konieczne jest uwzględnienie doświadczeń wynikających z praktyki funkcjonowania tych podatków.

Niniejsza praca stanowi próbę uzupełnienia zidentyfikowanej luki badawczej. Jej celem jest analiza i ocena podatków od usług cyfrowych wprowadzonych w państwach członkowskich Unii Europejskiej w kontekście prawnych granic jurysdykcji podatkowej. Głównym problemem badawczym pracy jest dopuszczalność jednostronnego wprowadzania podatków od usług cyfrowych przez państwa członkowskie Unii Europejskiej w świetle prawnych granic wykonywania jurysdykcji podatkowej. W ramach tak zarysowanego problemu kluczowa jest identyfikacja elementów konstrukcyjnych tych podatków istotnych z perspektywy wyznaczania wspomnianych granic. Doniosłe znaczenie ma także określenie charakterystyki wykorzystywanych w tych podatkach łączników lokalizacji użytkowników oraz konsekwencji ich stosowania. Pozwala to na przeprowadzenie analizy spójności DST z granicami wyznaczanymi przez zasadę rzeczywistego związku (ang. *genuine link principle*) oraz umowy międzynarodowe.

Realizacja celu badawczego pracy, oprócz wypełnienia zidentyfikowanej luki w nauce, jest uzasadniona ze względu na społeczną doniosłość badanego zagadnienia. Wynika ona

²⁹ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe....*

³⁰ R. Lipniewicz, *Jurysdykcja....*

³¹ T. Woźniak, *Powstanie....*

³² Por. M. Tchórzewski, *Analiza projektu dyrektywy w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych na tle wyzwań stojących przed podatkiem dochodowym w dobie rewolucji cyfrowej*, Zeszyty Prawnicze 2023/3; M. Laskowska, *Nowe międzynarodowe reguły podziału dochodu w gospodarce cyfrowej według OECD*, Przegląd Podatkowy 2020/12; K. Mozgiel-Wiecha, *Nowe ramy podatku cyfrowego*, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Lublin-Polonia. Sectio G vol. LXVIII 2021/2.

z rosnącej presji na zwiększanie dochodów publicznych państw w warunkach współczesnych wyzwań gospodarczych i geopolitycznych. Państwa, dążąc do zapewnienia możliwości realizacji swoich funkcji, w tym reagowania na kryzysy gospodarcze i konflikty zbrojne, poszukują nowych źródeł opodatkowania. Zmianie ulegają także obszary, w których interesy poszczególnych państw są zbieżne, co zwiększa znaczenie działań jednostronnych, również w zakresie polityki podatkowej. Przeprowadzone badania dostarczają szczegółowej wiedzy o ryzykach związanych z jednostronnym wprowadzaniem nowych rodzajów danin, co stanowi istotny element podejmowania racjonalnych decyzji w tym przedmiocie. Należy przy tym zauważyć, że podatki od usług cyfrowych nie są jedynym przejawem prób opodatkowania zjawisk gospodarczych w ramach scyfryzowanej gospodarki, a wnioski uzyskane w ramach niniejszych badań mogą być przydatne także w szerszym kontekście tzw. „cyfrowych” podatków. Mogą także stanowić punkt wyjścia dla dyskusji o nadchodzących problemach związanych z opodatkowaniem działań agentów sztucznej inteligencji. Tym samym wpisują się w szerszą debatę nad przyszłością międzynarodowego prawa podatkowego.

Mając świadomość, że prawne granice jurysdykcji podatkowej mogą wynikać także z wewnętrznych norm konstytucyjnych danego państwa, zakres rozważań ograniczono do problematyki dotyczącej międzynarodowego aspektu tych granic³³. Ponadto, biorąc pod uwagę wielość norm prawa międzynarodowego, które potencjalnie mogą wpływać na wykonywanie jurysdykcji podatkowej, nie jest możliwe dokonanie należyście pogłębionej analizy wszystkich z nich w ramach jednego projektu badawczego. Zakres badań zawężono więc do norm uznawanych w doktrynie międzynarodowego prawa podatkowego za kluczowe w omawianym kontekście. Są to reguły wynikające z tzw. zasady rzeczywistego związku (*genuine link principle*), prawa Unii Europejskiej, umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz umów zawartych pod auspicjami Światowej Organizacji Handlu³⁴.

³³ Na marginesie można jednak wskazać, że konstytucyjność podatku francuskiego została potwierdzona w niedawnym wyroku francuskiego Sądu Konstytucyjnego (*Conseil constitutionnel*) z 12.09.2025 r., *Décision n° 2025-1157 QPC*, <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2025/20251157QPC.htm> (dostęp: 27.04.2026 r.).

³⁴ Por. m.in. Komisja Europejska, *Ocena skutków towarzysząca projektowi Dyrektywy Rady ustanawiającej przepisy dotyczące opodatkowania osób prawnych prowadzących znaczną działalność cyfrową oraz propozycji Dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych*, SWD/2018/081 final – 2018/072 (CNS), s. 55; OECD, *Tax Challenges Arising...*, s. 181 i n.; A. Báez Moreno, Y. Brauner, *Taxing the Digital Economy Post BEPS... Seriously*, Columbia Journal of Transnational Law 2019/1 (58), s. 93; J. Sinnig, *Taxation...*, s. 29; B. Karolyi, *The Compatibility...* s. 10-11.

W związku z powyższym sformułowano trzy szczegółowe pytania badawcze:

1. Jakie elementy konstrukcyjne podatków od usług cyfrowych wprowadzonych w państwach członkowskich Unii Europejskiej różnicują te podatki z perspektywy wyznaczania prawnych granic jurysdykcji podatkowej?
2. W jaki sposób łącznik lokalizacji użytkowników stosowany w podatkach od usług cyfrowych wprowadzonych w państwach członkowskich Unii Europejskiej różni się od tradycyjnych łączników podatkowych i czy jest on zgodny z zasadą rzeczywistego związku?
3. W jakim zakresie podatki od usług cyfrowych w państwach członkowskich Unii Europejskiej, interpretowane w świetle celów ich wprowadzenia, są zgodne z normami traktatowymi ograniczającymi jurysdykcję podatkową, a w jakim je naruszają?

Udzielenie odpowiedzi na postawione pytania wymagało wykorzystania zróżnicowanych metod badawczych. Dla ustalenia treści normatywnej analizowanych podatków w pierwszej kolejności przeanalizowano właściwe krajowe przepisy z wykorzystaniem metody dogmatycznej³⁵. Ponadto, w celu określenia, jakie skutki omawiane podatki miały wywrzeć w zamierzeniach ustawodawców oraz jakie rezultaty rzeczywiście wywołały³⁶, przeanalizowano dostępne materiały legislacyjne, takie jak uzasadnienia

³⁵ Należy zwrócić uwagę, że pojęcie „metoda dogmatyczna” nie ma w polskiej nauce prawa jednolitego znaczenia. Spornym jest również, czy jej przedmiotem mogą być jedynie przepisy prawa, czy również doktryna i orzecznictwo, D. van Kędzierski, *Metodologia i paradygmat polskich szczegółowych nauk prawnych*, *Transformacje Prawa Prywatnego* 2018/3, s. 13-14. Przyjmuje się w związku z tym, że metodologia (nie tylko polskiej) dogmatyki prawniczej jest „niedopracowana”, *ibidem*, s. 13–14; M. Van Hoecke: *Preface* [w:] *Methodologies of Legal Research: Which Kind of Method for What Kind of Discipline*, red. M. Van Hoecke, Oxford 2011, s. viii; J. Hage, *Anything Goes: An Apology for Parallel Distributed Legal Science*, *Informal Logic* 2016/3(36), s. 280–284. Warto zauważyć, że w kręgu *common law* wypracowano odrębne metody przeglądu literatury oraz analizy orzecznictwa, I. Dobinson, F. Johns, *Legal Research as Qualitative Research* [w:] *Research Methods for Law*, red. M. McConvill, W. H. Chui, Edynburg 2024, s. 42; D. van Kędzierski, *Metodologia...*, s. 15–16. Należy również zwrócić uwagę, że zarówno w prawoznawstwie, jak i w języku potocznym, można spotkać się z nazywaniem refleksji dogmatycznoprawnych – szczególnie na pewnym poziomie abstrakcji – mianem „teorii prawa”, por. O. Bogucki, M. Zieliński, *Zasady prawa z perspektywy ogólnej teorii prawa* [w:] *System Prawa Karnego Procesowego. Tom III. Zasady procesu karnego*, red. P. Hofmański, P. Wiliński, Warszawa 2014, s. 45. W pracy przyjęto pogląd, zgodnie z którym za teorię prawa należy raczej uznać naukę dotyczącą całego systemu prawa, czy też metod prawoznawstwa.

³⁶ Przyjęto, że badane podatki stanowią nie tylko abstrakcyjne normy, ale także istniejące rzeczywiście zjawiska prawne. W pracy przyjęto rozumienie pojęcia „zjawiska prawnego” proponowane przez prof. Z. Ziemińskiego, por. Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 74. Przyjęto również za wskazanym wyżej autorem, że zjawiska prawne można badać pod względem formalnym (językowym) oraz realnym, dotyczącym m.in. oddziaływania systemu prawnego na „jednostki

ustaw, przygotowane w procesie ustawodawczym analizy skutków oddziaływania, a także projekty ustaw wraz z analizą późniejszych poprawek oraz zapisy dyskusji prowadzonych w toku prac nad przepisami w komisjach sejmowych oraz na posiedzeniach plenarnych parlamentu³⁷. Dokonano również krytycznej analizy literatury naukowej z poszczególnych krajów, dotyczącej regulacji wprowadzonych w Austrii, Francji, Hiszpanii, Włoszech i Wielkiej Brytanii. Część analizy prowadzącą do ustalenia treści normatywnej badanych podatków oraz celów ich wprowadzenia można uznać za badanie prawa obcego. Niejako w „jej cieniu” stoi zastosowanie metody komparatystycznej w ujęciu funkcjonalnym w czasie badań wstępnych poprzedzających dobór problemu badawczego³⁸. W czasie tych badań przeanalizowano wstępnie wszystkie obowiązujące obecnie na świecie podatki od usług cyfrowych, aby wyodrębnić grupę rozwiązań na tyle zbieżnych pod względem konstrukcji i celów, aby nadawały się do wspólnej analizy. Uwzględnienie Wielkiej Brytanii w badaniu pozostaje uzasadnione pomimo jej późniejszego wystąpienia z Unii Europejskiej – ze względu na status tego państwa w momencie wprowadzania podatku brytyjskiego oraz jego podobieństwo względem innych podatków wybranych do badań. Następnie zbadano relację poszczególnych podatków od usług cyfrowych z wybranymi normami międzynarodowego prawa podatkowego, kluczowymi z perspektywy postawionych

tworzące społeczeństwo oraz strukturę społeczeństwa i strukturę świata, w którym to społeczeństwo żyje”, por. *ibidem*, s. 76.

³⁷ K. Paluszek, *Legislative History as an Interpretative Tool in Uni- and Multilingual Legal Systems (Based on the Example of Poland and the UE)*, *Comparative Legilinguistics* 2018 (34), s. 9-10, 12; S. Breyer, *On the uses of legislative history in interpreting statutes*, *Southern California Law Review* 1992 (65), s. 848; P. Konca, *Materiały legislacyjne w świetle prawa, praktyki orzeczniczej i poglądów doktryny z perspektywy polskiej i hiszpańskiej*, *Archiwum Filozofii Prawa i Filozofii Społecznej* 2019/1, s. 31. Zarówno katalog takich materiałów, jak i ich publiczna dostępność, różnią się w poszczególnych państwach. Przykładowo w Wielkiej Brytanii funkcjonuje kompleksowy system umożliwiający zapoznanie się z wszystkimi dyskusjami komisji oraz każdej z izb parlamentu dotyczącymi projektu ustawy, jak również ze wszystkimi interpelacjami i opiniami publicznymi zgłaszanymi w toku procesu ustawodawczego. W pozostałych badanych państwach dostępnych jest zdecydowanie mniej informacji. W przypadku badania prawa obcego niewątpliwie doniosłą rolę mogą pełnić przeprowadzone wcześniej badania przedstawicieli lokalnej doktryny. We współczesnym świecie nie można również pominąć wystąpień przedstawicieli rządu w mediach tradycyjnych i nowoczesnych. Informacje na temat celów ustawodawczych, szczególnie tych niedeklarowanych wprost w toku publicznych obrad, mogą być także ustalane przez dziennikarzy. Brak jest jednoznacznych reguł dla oceny wiarygodności poszczególnych materiałów i hierarchii między nimi, toteż konieczna jest każdorazowa ocena istotności danego źródła z perspektywy odpowiedzi na dane pytanie badawcze. Badania wpisują się w ten sposób w wieloletnią tradycję prowadzenia badań nad celowościowym aspektem prawa zapoczątkowanym w pracach dotyczących jursprudenencji teleologicznej R. von Jheringa i rozwijaną przez M. Webera, R. Pounda, W. W. Cooka i K. N. Llewellyna, a wśród autorów polskich – przede wszystkim L. Petrażyckiego, przedstawicieli programu wielopłaszczyznowego badania prawa oraz Z. Ziemińskiego, por. G. Wierczyński, *Ewolucja programów badania prawa*, Warszawa 2025, s. 116-123, 157-158, 175-176, 189-201, 292, 299, 331-347.

³⁸ Por. M. Barassi, *Comparative Tax Law* [w:] *The Oxford Handbook of International Tax Law*, red. F. Haase, G. Kofler, Oxford 2023, s. 269-276.

pytań badawczych. Ta część badań została przeprowadzona w głównej mierze z wykorzystaniem metody dogmatycznej. Uzupełniając sięgnięto po dostępne dowody empiryczne dotyczące zachowań podatników oraz innych państw w odpowiedzi na wdrożenie DST³⁹. W zakresie skutków badanych podatków sięgnięto również po twierdzenia udowodnione w naukach ekonomicznych, nie stosując jednak metod badawczych właściwych dla tej dziedziny nauki.

Całość rozważań podzielona jest na cztery rozdziały w sposób podporządkowany głównemu celowi badawczemu pracy i postawionym pytaniom szczegółowym. W rozdziale I wprowadzane są terminy niezbędne dla uporządkowania analizy oraz właściwego zrozumienia prawnych granic jurysdykcji podatkowej i konstrukcji normatywnej badanych podatków. W szczególności zwięźle omówiono najważniejsze ustalenia dotyczące wpływu cyfryzacji na międzynarodowe prawo podatkowe oraz dorobek nauk ekonomicznych i prawa podatkowego dotyczący koncepcji podatków od usług cyfrowych.

Rozdział II obejmuje omówienie historycznego kontekstu powstania badanych podatków, celów ich wprowadzania wyrażonych w treści aktów prawnych oraz materiałów legislacyjnych, a także szczegółową dogmatyczną analizę ich konstrukcji. Część ta ma charakter deskryptywny i eksplikacyjny. Jej głównym celem jest umożliwienie odpowiedzi na pierwsze z pytań badawczych. Pomocniczo ustalenia w niej zawarte służą także jako podstawa dla dalszych rozważań. Jest to niezbędne w świetle zidentyfikowanych w literaturze przedmiotu uproszczeń, dotyczących zarówno celów, jak i poszczególnych elementów konstrukcyjnych tych podatków. Ich powielenie mogłoby skutkować wyciągnięciem nieuprawnionych wniosków.

Rozdział III zawiera analizę zgodności DST z zasadą rzeczywistego związku jako podstawową granicą jurysdykcji podatkowej. Szczególne znaczenie w tym kontekście mają wykorzystywane w tych podatkach łączniki lokalizacji użytkowników. Związek DST z nakładającym go państwem analizowany jest z trzech perspektyw: terytorialnej, ekonomicznej i funkcjonalnej. Pozwala to określić, czy spełniają one przesłanki związku rzeczywistego w świetle prawa międzynarodowego.

³⁹ Co wpisuje się w tzw. metodę funkcjonalną badania prawa, por. D. van Kędzierski, *Metodologia...*, s. 34.

W rozdziale IV badane podatki zestawiono z ograniczeniami wynikającymi z dobrowolnych zobowiązań traktatowych państw, mających kluczowe znaczenie dla możliwości jednostronnego wdrażania podatków od usług cyfrowych. Zbadano spójność DST z postanowieniami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (przyjmując za punkt odniesienia Model Konwencji OECD) oraz prawem Unii Europejskiej i umowami Światowej Organizacji Handlu. W zakresie prawa unijnego analizie poddano w szczególności swobody traktatowe, reguły pomocy publicznej, art. 110 TFUE i prawo wtórne. Wnioski płynące z analizy dogmatycznej uzupełniono o dostępne dane empiryczne dotyczące spójności badanych rozwiązań z analizowanymi postanowieniami umów międzynarodowych.

Praca uwzględnia stan prawny aktualny w dniu 27 kwietnia 2026 r.

Rozdział I – Zagadnienia wprowadzające

1.1 Uwagi wstępne

Zagadnieniem o kluczowym znaczeniu dla niniejszej pracy są prawne granice jurysdykcji podatkowej. Przed rozpoczęciem właściwej analizy konieczne jest wskazanie, w jaki sposób są one współcześnie postrzegane w nauce międzynarodowego prawa podatkowego. W tym celu należy w pierwszej kolejności wyjaśnić znaczenie samego terminu jurysdykcji podatkowej, w szczególności poprzez odniesienie tego pojęcia do suwerenności podatkowej oraz szerszego rozumienia tych kategorii w prawie międzynarodowym publicznym. Po ustaleniu właściwej dla niniejszej rozprawy definicji prawnych granic jurysdykcji podatkowej, należy opisać aktualny stan wiedzy co do wpływu, jaki wywiera na nie rozwój technologiczny. Pozwoli to bowiem określić te „obszary” granic jurysdykcji, na których występuje najwięcej napięć. Wreszcie, choć sam proces „przesuwania” wspomnianych granic jest sferą politycznych negocjacji, za wartościowe należy uznać przeanalizowanie dorobku naukowego w zakresie propozycji rozwiązania tych konfliktów. Dzięki temu możliwe będzie właściwe zrozumienie zarówno omawianych dalej podatków od usług cyfrowych, jak i kryteriów, według których należy badać, czy owe podatki mieszczą się w prawnych granicach jurysdykcji podatkowej.

1.2 Suwerenność podatkowa a pojęcie i prawne granice jurysdykcji podatkowej

Pojęcie suwerenności ma bogatą i niejednoznaczną treść, nabywając różnych znaczeń w zależności od tego, czy jest analizowane w ramach nauk prawnych, ekonomicznych, czy politycznych⁴⁰. Ponadto, znaczenie tego terminu ewoluowało w odpowiedzi na zmieniające się uwarunkowania polityczne i historyczne⁴¹. W rozumieniu właściwym dla nauk prawnych jest to cecha państwa określająca jego status na płaszczyźnie międzynarodowej⁴² i stanowiąca „podstawę prawa międzynarodowego”⁴³.

⁴⁰ Y. Brauner, *An Essay...*, s. 74; R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 21.

⁴¹ E. Prejs, *Granice suwerenności państw członkowskich UE w sferze podatków bezpośrednich*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2011/4, s. 9 i przytoczona tam bibliografia.

⁴² Por. R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 22 i przytoczoną tam bibliografię.

⁴³ Por. E. Prejs, *Granice...*, s. 12 i przytoczoną tam bibliografię.

Idea suwerenności państwowej wykształciła się w XVI wieku w opozycji do koncepcji władzy absolutnej monarchy⁴⁴. Jej współczesne rozumienie znacząco różni się jednak od przedstawianego w pracach Bodina, Grotiusa, czy Hobbesa⁴⁵. Za pierwszy moment jej wyraźnego sformułowania w relacjach międzynarodowych uważa się pokój westfalski z 1648 r. W jego postanowieniach uznano niezależny status książąt niemieckich wobec cesarza oraz państw trzecich⁴⁶. W nawiązaniu do tego wydarzenia, pogląd, zgodnie z którym suwerenność państwa wyraża się w całkowitej i nieograniczonej swobodzie sprawowania władzy w obrębie jego terytorium nazywany jest westfalskim paradygmatem suwerenności⁴⁷. Tak rozumiana suwerenność była ograniczana jedynie przez poszanowanie podmiotowości innych państw oraz ich terytorium, które w prawie międzynarodowym publicznym definiuje się jako „tak przedmiot władzy państwowej (co wyraża się przede wszystkim w dysponowaniu nim), jak i przestrzeń, w granicach której państwo wykonuje władzę (zwierzchnictwo terytorialne) w sposób wyłączny i pełny w stosunku do osób, rzeczy i zdarzeń” oraz jednocześnie podstawę „wykonywania kompetencji państwowych (personalnych) poza jego granicami”⁴⁸.

Terytorium jest więc rozumiane geograficznie – jako pewna bryła tworząca stożek w głębi kuli ziemskiej. Obejmuje ona przestrzeń powietrzną oraz część obszaru morskiego przylegającego do terytorium lądowego danego państwa⁴⁹. Wspomniana przestrzeń ma w prawie międzynarodowym szczególne znaczenie, ponieważ państwo jest „zjawiskiem >>przestrzennym<< i nie może bez niej istnieć⁵⁰. W tym kontekście rozpatruje się również prawne znaczenie granic terytorium. Są one definiowane jako „płaszczyzna

⁴⁴ Y. Brauner, *An Essay...*, s. 74–77; R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 27. Na temat genezy idei suwerenności por. R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 23–26.

⁴⁵ E. Prejs, *Granice...*, s. 9–10; R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 27–28 i przytoczona tam bibliografia..

⁴⁶ R. Kwiecień, *Suwerenność państwa. Rekonstrukcja i znaczenie idei w prawie międzynarodowym*, Warszawa 2004, s. 28, za: R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 28; R. Santos, S. A. Rocha, *Tax Sovereignty and Digital Economy in Post-BEPS Times* [w:] *Tax Sovereignty in the BEPS Era*, red. S. A. Rocha, A. Christians, Alphen aan den Rijn 2017, s. 30.

⁴⁷ A. Qureshi, *The freedom of a state to legislate in fiscal matters under general international law*, Bulletin for International Fiscal Documentation 1987 (41); M. Gregg, *Rise and Decline of the Westphalian Principle in Taxation: The Web Tax Case*, EC Tax Review 2020/1 (29), s. 7; R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 28–29; E. Prejs, *Granice...*, s. 11; R. Azam, *The Political Feasibility of a Global E-Commerce Tax*, University of Memphis Law Review 2013/3 (43), za: R. Santos, S. A. Rocha, *Tax Sovereignty...*, s. 30.

⁴⁸ M. Balcerzak i in., *Prawo międzynarodowe publiczne*, Warszawa 2023, s. 255–257.

⁴⁹ *Ibidem*, s. 258.

⁵⁰ *Ibidem*, s. 255.

biegnąca w kierunku geomorfologicznego środka Ziemi”⁵¹, czy też „płaszczyzna prostopadła do powierzchni kuli ziemskiej, przecinająca ją w kierunku środka Ziemi”⁵².

Współcześnie suwerenność państwa nadal jest rozumiana jako jego niezależność „wyrażająca się w posiadaniu osobowości prawnej” i samodzielnym sprawowaniu „najwyższej władzy na danym terytorium” z poszanowaniem prawa międzynarodowego⁵³. Podkreśla się, że nie oznacza ona pełnej niezależności, ponieważ jej zachowanie nie jest możliwe bez pewnego zakresu współpracy międzynarodowej⁵⁴. Atrybut ten rozpatrywany jest w wymiarze personalnym, terytorialnym i funkcjonalnym⁵⁵. Wyróżnia się także dwie płaszczyzny suwerenności – wewnętrzną i zewnętrzną. Pierwsza z nich dotyczy „wyłączonego wykonywania kompetencji na swoim terytorium”⁵⁶. Natomiast płaszczyzna zewnętrzna ma dwa aspekty. Pozytywny wyraża się w prawie „do utrzymywania stosunków dyplomatycznych z innymi państwami, zdolności do zawierania umów międzynarodowych czy uczestnictwie w organizacjach międzynarodowych”⁵⁷. Negatywny oznacza natomiast niezależność od innych podmiotów⁵⁸, możliwość podejmowania samodzielnych decyzji bez zewnętrznej ingerencji⁵⁹.

Istotne znaczenie ma również rozróżnienie suwerenności *de iure* oraz *de facto*. Pierwsza z nich przysługuje wszystkim państwom w takim samym stopniu⁶⁰. Na tę drugą wpływa

⁵¹ *Ibidem*, s. 279.

⁵² J. Gilas, *Prawo międzynarodowe*, Toruń 1999, s. 170, za: R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 92.

⁵³ E. Prejs, *Granice...*, s. 12-13; R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 36-37 i przytoczona tam bibliografia; J. Woś, A. Hnatyszyn-Dzikowska, *Koncepcje suwerenności państwa w sferze polityki gospodarczej w warunkach europejskiej integracji gospodarczej*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 2007/1. Definicje suwerenności mogą różnić się od siebie w różnych państwach, ze względu na to, że nauki prawne rozwijały się często w stosunkowo dużym odosobnieniu od wpływów innych państw, L. E. Schoueri, R. Galendi Júnior, *Justification...*, s. 64. Niektórzy autorzy mówią nawet o występowaniu „Wieży Babel definicji” F. Farri, *Tax...*, s. 9. Zaproponowana wyżej definicja wydaje się jednak odwoływać do cech powszechnie akceptowanych; J. Kranz, *Jak rozumieć suwerenność – próba opisu* [w:] *Suwerenność państwa i jej granice*, red. S. Sowiński, J. Węgrzecki, Warszawa 2010, s. 32; T. Althunayan, *Dealing with the fragmented international legal environment: WTO, international tax and internal tax regulations*, Berlin 2009, s. 97.

⁵⁴ Por. E. Prejs, *Granice...*, s. 13-14 i przytoczoną tam bibliografię.

⁵⁵ R. S. J. Martha, *The Jurisdiction to Tax in International Law. Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*, Deventer Boston 1989, s. 43 i n., za: E. Prejs, *Granice...*, s. 16.

⁵⁶ J. Kranz, *Jak...*, s. 32., za: R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 32.

⁵⁷ A. Kłysik, *Suwerenność a proces integracji europejskiej*, Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica 2004, s. 144; R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 33.

⁵⁸ R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 33

⁵⁹ L. Schoueri, R. Galendi Júnior, *Justification...*, s. 63 i przytoczona tam bibliografia.

⁶⁰ R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 49.

natomiast rzeczywista „siła” polityczna i gospodarcza danego ośrodka władzy⁶¹. Granice suwerenności *de iure* wynikają wyłącznie z prawa międzynarodowego, w szczególności z ograniczeń przyjętych dobrowolnie w formie traktatów⁶². Z kolei na zakres suwerenności *de facto* rzutuje polityczny wpływ wywierany przez inne państwa, organizacje międzynarodowe, a współcześnie także międzynarodowe przedsiębiorstwa⁶³.

Jednym z przejawów suwerenności państwa jest suwerenność podatkowa. Wykorzystuje ona wszystkie trzy aspekty wykonywania władzy, przy czym dominujące znaczenie ma dla niej aspekt terytorialny⁶⁴. Na płaszczyźnie wewnętrznej definiuje się ją jako „zdolność państwa do prowadzenia polityki podatkowej nieuwarunkowanej czynnikami zewnętrznymi”⁶⁵. Z kolei na płaszczyźnie zewnętrznej można wyróżnić jej ujęcie „westfalskie” oraz funkcjonalne. W tym pierwszym rozumiana jest jako uprawnienie kraju „do wykonywania wyłącznej jurysdykcji podatkowej na swoim terytorium”⁶⁶. Podejście funkcjonalne zakłada natomiast uprawnienie państwa do rozszerzania swoich kompetencji poza granice terytorium⁶⁷. Elementem suwerenności podatkowej jest również autonomia decyzyjna co do tego, czy dane zjawisko gospodarcze powinno zostać objęte podatkiem⁶⁸. Jeśli dany ustawodawca (a w relacjach dwu- lub wielostronnych – wszystkie państwa uczestniczące w porozumieniu) świadomie decyduje się na określony skutek podatkowy (opodatkowanie, jego brak lub opodatkowanie preferencyjne), należy uznać to za suwerenny wybór, który nie powinien podlegać zewnętrznej ingerencji⁶⁹.

Współcześnie kluczowego znaczenia nabral jednak faktyczny wymiar tej suwerenności. Wyzwaniem stało się bowiem egzekwowanie zobowiązań podatkowych od

⁶¹ *Ibidem*, s. 34.

⁶² D. Deak, *Hungarian Tax on Digital Advertising Services in the Spotlight of Challenges*, Intertax 2023/4 (51), s. 313; F. Farri, *Tax...*, s. 22–23.

⁶³ F. Farri, *Tax...*, s. 24.

⁶⁴ C. Sacchetto, *ECJ Direct Tax Cases and Domestic Constitutional Principles: An Overview* [w:] *Comparative Fiscal Federalism*, red. R. Avi-Yonah i in., Haga 2007, s. 31, za: E. Prejs, *Granice...*, s. 17.

⁶⁵ C. E. McLure, *Globalization, Tax Rules and National Sovereignty*, Bulletin for international fiscal documentation 2001/8 (55), s. 329, za: R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 48. Można spotkać również definicje suwerenności podatkowej jako elementu suwerenności ekonomicznej państwa, definiowanej jako „suwerenne prawo do rozporządzania swoimi zasobami naturalnymi oraz całą działalnością gospodarczą w skali kraju”, E. Juchniewicz, *Teoretyczne i praktyczne ujęcie międzynarodowego opodatkowania dochodu z handlu elektronicznego*, Gdańsk 2016, s. 196–197.

⁶⁶ A. Postma, J. Schwarz, *BEPS and the sovereignty of nations*, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht 2014/2015/11/12, za: R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 49.

⁶⁷ R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 49.

⁶⁸ F. Farri, *Tax...*, s. 21.

⁶⁹ Por. B. F. Liotti, *Limits...*, s. 76.

międzynarodowych przedsiębiorstw wykorzystujących rozbudowane struktury holdingowe⁷⁰. Według niektórych badaczy doszło do sytuacji, w której żadne państwo nie byłoby samodzielnie wystarczająco silne, aby skutecznie wyegzekwować należności od takiego przedsiębiorstwa, które nie chciałoby go płacić dobrowolnie⁷¹. Podejmowanie działań pozwalających podatnikom na uzyskanie pewnych korzyści w celu krótkotrwałego wzrostu dochodów budżetowych kosztem innych krajów może więc w dłuższej perspektywie doprowadzić do sytuacji, w której każde państwo będzie zagrożone utratą możliwości egzekwowania podatków. Oznaczałoby to faktyczną erozję suwerenności⁷². W tym kontekście współpraca międzynarodowa zyskała fundamentalne znaczenie⁷³, co najlepiej obrazuje przywołany w doktrynie paradoks: „zbyt duża suwerenność podatkowa prowadzi do zmniejszenia się suwerenności podatkowej”⁷⁴.

Z suwerenności państwa wynika jego jurysdykcja, rozumiana współcześnie jako kompetencja do realizacji władczych uprawnień (zarówno legislacyjnych, sądowych, jak i wykonawczych) wobec podlegających pod jego władztwo podmiotów, w sposób uznawany przez inne kraje za wiążący⁷⁵. Jurysdykcja państwa obejmuje też sferę fiskalną, w tym zakresie można więc mówić o istnieniu jurysdykcji podatkowej. Można ją zdefiniować jako „kompetencję państwa do tworzenia prawa podatkowego, które będzie uznawane przez inne państwa za wiążące na określonym terytorium”⁷⁶. Choć w literaturze spotyka się poglądy uznające pojęcia suwerenności i jurysdykcji za tożsame, należy przyjąć, że stanowią one dwie odrębne instytucje prawa podatkowego⁷⁷. Zależność między nimi trafnie opisuje R. Lipniewicz, wskazując, że „o ile suwerenność uznawana jest za swoiste >>oznaczenie osobowości prawnej państwa<<, o tyle jurysdykcja (w tym również podatkowa) państwa wyraża się w szczegółowych prawach

⁷⁰ R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 46–47; W. Morawski, *BEPS – idea, realizacja, kontrowersje* [w:] *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym*, red. B. Brzeziński i in., Warszawa 2018, s. 14.

⁷¹ R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 45–46.

⁷² Y. Brauner, *An Essay...*, s. 74; W. Morawski, *BEPS...*, s. 15–16.

⁷³ Y. Brauner, *An Essay...*, s. 74; A. Christians, *Sovereignty...*, s. 148; L. E. Schoueri, R. Galendi Júnior, *Justification...*, s. 63.

⁷⁴ S. A. Rocha, *The Other Side of BEPS: 'Imperial Taxation' and 'International Tax Imperialism'* [w:] *Tax Sovereignty in the BEPS Era*, red. S. A. Rocha, A. Christians, Alphen aan den Rijn 2017, s. 199.

⁷⁵ R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 57–58 i przytoczona tam bibliografia. Por. podobnie L. E. Schoueri, *Tax...*; B. F. Liotti, *Limits...*, s. 74. Pomimo różnic znaczeniowych, w polskiej doktrynie dopuszcza się zamienne stosowanie pojęcia jurysdykcji i kompetencji, R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 60.

⁷⁶ Por. *ibidem*, s. 63–64 i przytoczoną tam bibliografię.

⁷⁷ Por. E. Juchniewicz, *Teoretyczne...*, s. 194–195 i wskazaną tam bibliografię.

państwa, wolności i władzy”⁷⁸. Jest ona „wyrazem suwerenności państwa”⁷⁹ i „zabezpiecza egzekwowanie praw ustanowionych przez suwerenne państwo”⁸⁰.

W literaturze wyróżnia się kilka płaszczyzn jurysdykcji podatkowej, w szczególności jurysdykcję materialnoprawną (legislacyjną), egzekucyjną (wykonawczą) oraz sądowo-administracyjną⁸¹. Z perspektywy niniejszej pracy kluczowe znaczenie mają dwa pierwsze aspekty. Materialnoprawna jurysdykcja podatkowa oznacza kompetencję do stanowienia norm mających zastosowanie „do aktywności, relacji bądź sytuacji osób faktycznie znajdujących się na terytorium państwa bądź mających z nim związek innego rodzaju”⁸². Jurysdykcja egzekucyjna dotyczy natomiast możliwości wyegzekwowania obowiązków podatkowych nałożonych w ramach jurysdykcji materialnej – zarówno na etapie dokonania szeroko rozumianej kontroli poprawności wykonywania obowiązków podatkowych, wydawania decyzji w tym przedmiocie oraz egzekucji stwierdzonych w nich zaległości podatkowych⁸³. Posiada ona nie tylko wymiar prawny, ale i faktyczny, rozumiany jako „władztwo państwa do zastosowania prawnych i pozaprawnych środków zachęcających bądź zmuszających do realizacji zobowiązań podatkowych, bądź karających za brak takiej realizacji za pomocą regulacji prawnych bądź środków o charakterze administracyjnym, dostępnych w związku z realizacją jurysdykcji podatkowej w wymiarze materialnoprawnym”⁸⁴. Warto podkreślić, że posiadanie jurysdykcji legislacyjnej jest warunkiem koniecznym, lecz niewystarczającym dla sprawowania jurysdykcji egzekucyjnej⁸⁵.

Z perspektywy prawa międzynarodowego publicznego wykonywanie jurysdykcji przez państwo w granicach jego suwerenności nie wymaga spełnienia dodatkowych warunków. Jednakże wraz z odejściem od władzy absolutnej na rzecz społeczeństw demokratycznych, kluczowego znaczenia nabrała legitymizacja działań państwowych. Jest ona szczególnie istotna w obszarze prawa podatkowego, stanowiącego bezpośrednią

⁷⁸ R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 54.

⁷⁹ R. S. J. Martha, *The Jurisdiction...*, s. 17–18, za: R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 57.

⁸⁰ B. F. Liotti, *Limits...*, s. 75.

⁸¹ Por. R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 78-80 i wskazaną tam bibliografię.

⁸² *Ibidem*, s. 79.

⁸³ W. Hellerstein, *Jurisdiction to Tax Income and Consumption in the New Economy: A Theoretical and Comparative Perspective*, Georgia Law Review 2003/1 (38), s. 4; R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 82.

⁸⁴ R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 82–83.

⁸⁵ W. Hellerstein, *Jurisdiction...*, s. 3-4; H. D. Rosenbloom, F. Shaheen, *Jurisdictional Underpinnings of International Taxation* [w:] *The Oxford Handbook of International Tax Law*, red. F. Haase, G. Kofler, Oxford 2023, s. 66.

ingerencję w prawa jednostki. Wśród koncepcji uzasadniających nakładanie podatków w ujęciu krajowym należy wskazać przede wszystkim teorię korzyści (ekwiwalencji) oraz teorię zdolności płatniczej⁸⁶. W ramach pierwszej z nich obowiązek podatkowy stanowi swoistą „opłatę” za różnego rodzaju funkcje wykonywane przez państwo, z których obywatele (podatnicy) czerpią korzyści. Druga koncepcja zakłada, że obowiązek płacenia podatków wynika z samego faktu przynależności do wspólnoty państwowej, przy czym powinien on uwzględniać zróżnicowaną sytuację ekonomiczną podatników⁸⁷.

W oparciu o te założenia wykształcono uzasadnienia wykonywania jurysdykcji podatkowej w odniesieniu do dochodu w kontekście międzynarodowym. Koncepcja zdolności płatniczej stanowi podstawę dla zasady rezydencji⁸⁸. Zakłada ona objęcie opodatkowaniem wszystkich dochodów podmiotów posiadających „szczególny związek” z państwem wykonującym jurysdykcję, niezależnie od miejsca powstania tych dochodów⁸⁹. Z kolei koncepcja korzyści stanowi podstawę dla tzw. zasady źródła, zgodnie z którą dochody powinny zostać opodatkowane na terytorium, na którym powstały⁹⁰. Podatki płacone w kraju źródła dochodu stanowią w tym ujęciu „cenę” za „usługi” – dobra publiczne oraz infrastrukturę świadczoną przez państwo. Powinny być zatem uiszczane przez wszystkie podmioty korzystające z tych świadczeń⁹¹.

W praktyce każde państwo wykorzystuje obie te zasady łącznie, legitymizując w ten sposób wykonywanie jurysdykcji podatkowej w odniesieniu do nieograniczonego oraz ograniczonego obowiązku podatkowego⁹². Istotny wpływ na ukształtowanie się tego

⁸⁶ Obie zasady wywodzą się z prac A. Smitha, por. A. Mariański, *(Nie)sprawiedliwy polski podatek dochodowy od osób fizycznych*, Warszawa 2021, s. 75-76; R. Musgrave, *The Future of Fiscal Policy. A Reassessment*, Leuven 1978, s. 57.

⁸⁷ Obie koncepcje podlegały ewolucji w odniesieniu do krajowego prawa podatkowego. Por. w tym zakresie A. Mariański, *(Nie)sprawiedliwy...*; A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Kraków 2001; T. Famulska, *Funkcje i zasady podatkowe – wybrane problemy*, Zeszyty Naukowe / Akademia Ekonomiczna w Poznaniu 2007 (90); Maria Kosek-Wojnar, *Zasady podatkowe w teorii i praktyce*, Warszawa 2012.

⁸⁸ R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 70–71.

⁸⁹ *Ibidem*, s. 126.

⁹⁰ *Ibidem*, s. 157.

⁹¹ D. Pinto, *Exclusive source or residence-based taxation-is a new and simpler world tax order possible?*, Bulletin for International Taxation 2007/7 (61), s. 288, za: R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 75.

⁹² Por. R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 98-99; M. Nieminen, *International...*, s. 106. Na marginesie można wskazać, że w doktrynie proponuje się odejście od tych zasad i oparcie międzynarodowego systemu podatkowego wokół innej głównej dyrektywy, np. podziału na podstawie formuły, na wzór podziału dochodów w państwach federalnych, co miałoby zapewnić bardziej sprawiedliwe opodatkowanie, M. Nieminen, *International...*, s. 115.

modelu miał Raport Ligi Narodów w sprawie podwójnego opodatkowania przedłożony Komisji Finansowej Komisji Gospodarczej i Finansowej Raport ekspertów ds. podwójnego opodatkowania (dalej jako „Raport z 1923 r.”⁹³), w którym rozważane były cztery możliwe miejsca istotne z perspektywy wykonywania jurysdykcji podatkowej: miejsce pochodzenia (ekonomicznego) dochodu (ang. *place of origin of income*); fizycznej lokalizacji efektów procesu tworzenia dochodu (ang. *place of situs*); egzekwowania praw do dochodu (ang. *place of enforcement*) oraz rezydencji bądź domicylu „podmiotu uprawnionego do konsumpcji, objęcia albo dysponowania dochodem” (ang. *place of residence*). W ocenie autorów Raportu to właśnie państwa rezydencji i źródła powinny mieć dominujące znaczenie przy alokacji prawa do opodatkowania⁹⁴.

Kluczową rolę w uzasadnieniu tak rozumianej jurysdykcji odgrywa koncepcja ekonomicznej przynależności (ang. *economic allegiance*)⁹⁵, zapoczątkowana przez G. von Schanza i rozwinięta w Raporcie z 1923 r. Zgodnie z jej założeniami, kompetencja do opodatkowania dochodów rezydentów wynika z „dostarczania” przez państwo podstawowej infrastruktury oraz gwarantowania ochrony podstawowych praw i wolności jednostek, w szczególności prawa własności. Z kolei w stosunku do nierezydentów jej podstawą jest umożliwienie dostępu do terytorium (ryнку), na którym możliwe jest korzystanie z ochrony i zasobów danego kraju oraz prowadzenie działalności gospodarczej⁹⁶.

Po zarysowaniu znaczenia pojęcia jurysdykcji podatkowej należy zastanowić się, jak rysują się granice tego zjawiska z perspektywy prawa międzynarodowego. W nauce międzynarodowego prawa podatkowego wykształciły się trzy główne nurty w zakresie próby odpowiedzi na to pytanie: doktryny realizmu, bliskiego związku i przynależności ekonomicznej (której nie należy mylić z przytoczoną wyżej koncepcją legitymizowania

⁹³ Liga Narodów, *Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee Economic and Financial Commission Report by the Experts on Double Taxation*, Document E.F.S.73. F.19, Geneva 1923.

⁹⁴ A. Christians, *BEPS and the Power to Tax* [w:] *Tax Sovereignty in the BEPS Era*, red. S. A. Rocha, A. Christians, Alphen aan den Rijn 2017, s. 9; L. Kjærsgaard, *The Ability to Pay and Economic Allegiance: Justifying Additional Allocation of Taxing Rights to Market States*, *Intertax* 2021/8/9 (49), s. 640.

⁹⁵ R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 67–70.

⁹⁶ M. Wang, *Tax Jurisdiction in Electronic Commerce From the Perspective of Public International Law: A Particular Examination of Income Tax*, *Intertax* 2006/11 (34), s. 537, za: R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 70.

wykonywania jurysdykcji)⁹⁷. Przedstawiciele doktryny realistycznej wskazują, że jurysdykcja materialnoprawna nie podlega żadnym ograniczeniom, z wyjątkiem tych dobrowolnie przyjętych przez państwa w świetle konkretnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania⁹⁸. Jedyne jurysdykcja egzekucyjna może być ograniczana przez możliwości faktycznej egzekucji zobowiązań podatkowych⁹⁹. W ramach doktryny bliskiego związku przyjmuje się, że oba aspekty jurysdykcji podlegają ograniczeniom wynikającym z granic suwerenności. Wyraża się to w konieczności oparcia legislacji o „rzeczywisty bądź racjonalny związek pomiędzy państwem a podmiotem bądź przedmiotem opodatkowania”¹⁰⁰. Z kolei w ramach doktryny ekonomicznej przynależności uważa się, że nie jest wymagany jakikolwiek związek prawny, ale konieczne jest istnienie ekonomicznych powiązań między „państwem źródła i podmiotem podatku”¹⁰¹.

Należy zgodzić się z R. Lipniewiczem, że współcześnie pogląd o nieograniczonym wykonywaniu jurysdykcji podatkowej nie jest przekonujący¹⁰². Konieczność istnienia związku wynika z potrzeby „uniknięcia sytuacji, w której każde państwo wykonuje swoją jurysdykcję wszędzie”¹⁰³. Za właściwą w świetle praktyki międzynarodowego prawa podatkowego należy uznać doktrynę bliskiego związku. Jak słusznie zauważa J. Monsenego obowiązki podatkowe są realizowane w oparciu o koncepcje prawne i brak jest powodów do przyjęcia, że państwa analizują ekonomiczny związek obowiązku podatkowego, ani żeby w jakiegokolwiek sytuacji zrzekły się roszczenia podatkowego w przypadku jego braku¹⁰⁴. Natomiast przeciwko przyjęciu doktryny realizmu przemawia orzecznictwo Międzynarodowego Trybunału Sprawiedliwości oraz praktyka traktatowa. Po pierwsze, w sprawie *Nottebohm* wskazano, że nie każdy związek przedmiotu bądź

⁹⁷ Por. J. Monsenego, *Taxation of Foreign Business Income within the European Internal Market*, Amsterdam 2012, s. 55 i wskazaną tam bibliografię.

⁹⁸ W zakresie przeglądu autorów opowiadających się za tym poglądem por. A. Christians, T. Diniz Magalhães, *Why Data Giants Don't Pay Enough Tax*, Harvard Law and Policy Review 2023, s. 149–150.

⁹⁹ Por. R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 84–85 i przytoczoną tam bibliografię; M. Norr, *Jurisdiction to tax and international income*, Tax Law Review 1962, s. 431–462, za: J. Monsenego, *Taxation...*, s. 55.

¹⁰⁰ Por. R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 85, 87–88 i przytoczoną tam bibliografię.; F. A. Mann, *The doctrine of international jurisdiction revisited after twenty years* [w:] *Collected Courses of the Hague Academy of International Law*, Leiden 1984 s. 20, za: J. Monsenego, *Taxation...*, s. 55.

¹⁰¹ R. S. J. Martha, *The Jurisdiction...*, s. 46–47, za: J. Monsenego, *Taxation...*, s. 56.

¹⁰² R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 87. Podobnie, S. Gadžo, *The Principle of 'Nexus' or 'Genuine Link' as a Keystone of International Income Tax Law: A Reappraisal*, Intertax 2018/3 (46), s. 199.

¹⁰³ J. Kokott, *Public International Law and Taxation: Nexus and Territoriality* [w:] *Tax Nexus and Jurisdiction in International and EU Law*, red. E. Traversa, Amsterdam 2022, s. 4.

¹⁰⁴ J. Monsenego, *Taxation...*, s. 56.

podmiotu regulacji z państwem będzie wystarczający dla uzasadnienia jurysdykcji państwa¹⁰⁵. Po drugie, żadne państwo nie wykonuje swojej jurysdykcji w sposób całkowicie nieograniczony¹⁰⁶. Zarówno w traktatach podatkowych, jak i w prawie krajowym obowiązki podatkowe są ograniczone do przypadków „istnienia kwalifikowanego powiązania pomiędzy państwem wykonującym jurysdykcję i przedmiotem danej sprawy”, przede wszystkim związku ze względu na terytorium bądź narodowość¹⁰⁷. Wątpliwości może budzić, czy zwyczaj polegający na ograniczaniu się przez państwa w wykonywaniu jurysdykcji nie dotyczy jedynie jurysdykcji egzekucyjnej¹⁰⁸. Należy jednak zgodzić się z S. Gadżo, że problemy natury egzekucyjnej nie powstrzymują państw od wykonywania jurysdykcji materialnoprawnej w oparciu o zasadę rezydencji. Powód ograniczania wykonywania jurysdykcji materialnoprawnej w ramach zasady źródła musi być więc inny¹⁰⁹.

¹⁰⁵ Wyrok Międzynarodowego Trybunału Sprawiedliwości z 6.04.1955 r. w sprawie *Nottebohm* (Lichtenstein przeciwko Gwatemali). Stan faktyczny sprawy dotyczył ochrony dyplomatycznej. Uznano w niej, że związek (w kontekście obywatelstwa) musi być „rzeczywisty i efektywny”. Przełożenie wniosków wynikających z tego orzeczenia na grunt prawa podatkowego nie jest oczywiste. Przyjmuje się jednak, że jeśli „efektywny związek” był wymagany dla wykonania jurysdykcji w zakresie ochrony obywatela państwa, tym bardziej taki związek musi być konieczny dla nałożenia podatku, szczególnie na podmioty niebędące obywatelami, por. J. Kokott, *The ‘Genuine Link’ Requirement for Source Taxation in Public International Law* [w:] *Tax and the Digital Economy: Challenges and Proposals for Reform*, red. W. Haslehnert i in., Alphen aan den Rijn 2019, s. 12-13. Należy zauważyć, że odmienne rozumowanie zaprezentowano w sprawie *Barcelona Traction*, w której stwierdzono, że „w dziedzinie ochrony dyplomatycznej podmiotów gospodarczych w praktyce nie znajduje zastosowania żaden bezwzględny test >>rzeczywistego związku<<” (por. wyrok MTS z 5.02.1970 r. w sprawie *Barcelona Traction*), co uznaje się za potwierdzenie doktryny *Lotus*, J. Monsenego, *Taxation...*, s. 40–41. Większe znaczenie w doktrynie międzynarodowego prawa podatkowego przypisuje się jednak sprawie *Nottebohm*.

¹⁰⁶ Por. H. D. Rosenbloom, F. Shaheen, *Jurisdictional...*, s. 66.

¹⁰⁷ S. Gadżo, *The Principle...*, s. 197, 199 i wskazana tam bibliografia; L. E. Schoueri, *Revisiting Territoriality as a Fundamental Principle of International Tax Law* [w:] *Celebrating Twenty Years of the International Tax Program of the New York University School of Law 1996–2016*, red. D. Rosenbloom, Nowy Jork 2016, s. 386; podobnie, a propos konieczności istnienia „racjonalnego powiązania”, A. Qureshi, *The freedom...*, s. 16. Por. również A. Rust, *Double Taxation* [w:] *Double Taxation Within the European Union*, red. A. Rust, Alphen aan den Rijn 2011, s. 3; R. Santos, S.A. Rocha, *Tax Sovereignty...*, s. 34. Uważa się, że kwalifikację tej normy jako zwyczaju międzynarodowego potwierdza orzecznictwo MTS, m.in. w sprawie *Delimitation de la frontière maritime dans la région du golfe du Maine* z 1984 (pomiędzy Kanadą i USA), R. Santos, S.A. Rocha, *Tax Sovereignty...*, s. 35. Należy odnotować również pogląd przeciwny, zgodnie z którym ograniczenia w tym zakresie funkcjonują jedynie w związku z zawartymi dwustronnymi konwencjami podatkowymi, a nie zwyczajowym prawem międzynarodowym, C. Staringer, M. Caziero, *Diverted Profits Taxes and Article 2 OECD Model Convention 2017* [w:] *Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model*, red. G. Kofler i in., Amsterdam 2021, s. 152, por. R. Avi-Yonah, *International Tax as International Law – An Analysis of the International Tax Regime*, Cambridge 2007.

¹⁰⁸ W zakresie autorów opowiadających się za tym poglądem por. bibliografię przytoczoną w R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 84–85; J. Monsenego, *Taxation...*, s. 57.

¹⁰⁹ S. Gadżo, *The Principle...*, s. 203–204.

W związku z powyższym określenie prawnych granic jurysdykcji podatkowej można rozpatrywać na dwóch poziomach. Pierwszy z nich dotyczy oceny tego, czy łącznik¹¹⁰ podatku zapewnia spełnienie przesłanek wynikających z zasady rzeczywistego związku¹¹¹.

¹¹⁰ Pojęcie łącznika jest wykorzystywane w dwóch znaczeniach. Niektórzy autorzy używają go jako pojęcia równoznacznego z „rzeczywistym związkiem” rozumianym jako warunek wykonywania jurysdykcji, por. E. Guedes, *Tax Challenges of the Digital Economy: An Evaluation of the New OECD Nexus Rule Based on Revenue Thresholds*, Bulletin for International Taxation 2022/4(76), s. 198; J. Kokott, *Public...*, s. 1; H. Filipczyk, *Tax avoidance and rationality of law*, Warszawa 2017, s. 225; R. Avi-Yonah, *International...*, s. 22-37. W drugim znaczeniu oznacza „normatywny >>czynnik łączący<< [...] konstytuujący podatkowy związek pomiędzy stosunkiem prawnym bądź instytucją prawną a terytorium bądź systemem prawnym państwa” por. R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 125–126. Dla przejrzystości wyводу w niniejszej pracy pojęcie „łącznik” używane jest na oznaczenie normatywnego czynnika łącznego, który rozpatrywany jest jako element konstrukcji podatku, natomiast dla określenia powiązania pomiędzy państwem a przedmiotem lub podmiotem podatku używany jest termin „związek”.

¹¹¹ Mając na względzie wyjątkowo wieloznaczny charakter pojęcia „zasad” na gruncie nauk prawnych (por. H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 36–37; N. Gajl, *Modele podatkowe: podatki dochodowe*, Warszawa 1995, s. 10; A. Mariański, *(Nie)sprawiedliwy...*, s. 70; S. Obuchowski, *Zasada zaufania w polskim postępowaniu podatkowym - ujęcie modelowe*, Lublin 2021 s. 25; W. Morawski, K. Lasiński-Sulecki, *Zakaz nadużycia prawa podatkowego zasadą ogólną prawa UE?*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2013/2 (47), s. 34) konieczne jest poczynienie uwag terminologicznych. W pewnym uproszczeniu można wskazać na istnienie dwóch sposobów rozumienia tego pojęcia w polskiej doktrynie prawa. Pierwsze z nich zakłada, że możliwe jest wyróżnienie zasad prawa w rozumieniu dyrektywalnym, będących obowiązującymi normami prawa, oraz w rozumieniu opisowym, jako swego rodzaju koncepcje (uogólnienia) opisujące istniejące rozwiązania prawne (S. Wronkowska i in., *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974; O. Bogucki, M. Zieliński, *Zasady...*, s. 47–55; Materiały Konferencyjne do dyskusji nad sposobami pojmowania „zasad prawa” (zorganizowanej przez Komitet Nauk Prawnych PAN w dniu 13.VI.1972 r.). Drugie ujęcie ogranicza pojęcie zasad prawa wyłącznie do norm bądź konsekwencji norm prawa pozytywnego (por. K. Opalek, J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii prawa*, Warszawa 1969, s. 249 i n.; A. Mariański, *(Nie)sprawiedliwy...*, s. 70). Niezależnie od powyższego, w odniesieniu do zasad stanowiących normy prawne na świecie wykształcono także inne koncepcje, z których szczególnie istotne znaczenie mają teorie zasad R. Dworkina i R. Alexy’ego, często ujmowane łącznie jako „teoria D/A” ze względu na silne związki pomiędzy nimi, por. S. Obuchowski, *Zasada...*, s. 30–31 i wskazaną tam bibliografię. O ile w polskich teoriach kryterium dystynkcji dla uznania danej normy za zasadę stanowi doniosłość dla systemu prawa, o tyle w ramach teorii D/A stanowi ono struktura normy jako nakazu optymalizacyjnego. W związku z powyższym katalogi zasad w obu rozumieniach istotnie się różnią, O. Bogucki, M. Zieliński, *Zasady...*, s. 64. Nie przesądzając o ogólnej wyższości jednej koncepcji nad drugą, należy uwzględnić słuszne stanowisko O. Boguckiego i M. Zielińskiego, że nie powinno podejmować się prób łączenia tych dwóch teorii zasad w jedną „hybrydową” teorię, O. Bogucki, M. Zieliński, *Zasady...*, s. 72. Obok zasad prawa wyróżnia się także „zasady-postulaty systemu prawa”, czyli niemające norm charakteru norm prawnych postulaty doktryny co do pożądanego kształtu systemu prawnego, H. Filipczyk, *Postulat...*, s. 36–37; A. Mariański, *(Nie)sprawiedliwy...*, s. 70–73. W kontekście prawa podatkowego taki charakter mają „zasady podatkowe” będące „pewnymi ideami myśli podatkowej, które nauka adresuje do prawodawcy i praktyki podatkowej, dotyczące „kryteriów, którym powinien odpowiadać idealny system podatkowy, realizujący nakreślone przez państwo funkcje, określając pewne warunki i założenia, którym ma odpowiadać dana konstrukcja podatku, N. Gajl, *Modele...*, s. 10; H. Filipczyk, *Postulat...*, s. 36–37; A. Mariański, *(Nie)sprawiedliwy...*, s. 69-71; W. Nykiel, *Zasady podatkowe [w:] Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 13. W świetle powyższego należy podkreślić, że zasada rzeczywistego związku jako jedyna z „zasad” przytaczanych w niniejszej pracy ma charakter normatywny; pozostałe można uznać co najwyżej za zasady opisowe (rozumiane jako „pewien wzorzec ukształtowania” instytucji prawnej lub zespołu instytucji „w szczególnie doniosłych dla tej instytucji [zespołu instytucji] aspektach”, H. Filipczyk, *Postulat...*, s. 36–37) bądź, częściej, postulaty doktryny (choć niewątpliwie również one mogą mieć doniosły wpływ dla

W przypadku jurysdykcji podatkowej, inaczej niż przy ogólnej jurysdykcji państwa, łącznik może być uzasadniony zarówno przez kryterium pozytywne (umożliwienie realizacji fiskalnych funkcji państwa poprzez uzyskanie odpowiedniego poziomu wpływów podatkowych), jak i negatywne (np. zapobieganie uchyleń się bądź unikaniu opodatkowania przy wykorzystaniu struktur międzynarodowych)¹¹².

Państwa wykorzystują różne łączniki dla podatków dochodowych i konsumpcyjnych oraz dla jurysdykcji materialnoprawnej i egzekucyjnej. Wśród materialnoprawnych łączników wykorzystywanych w pierwszej ze wskazanych kategorii podatków można wskazać na obywatelstwo, rezydencję¹¹³ i źródło dochodu¹¹⁴. Z kolei łączniki dotyczące jurysdykcji egzekucyjnej to personalne władztwo nad podatnikiem lub płatnikiem¹¹⁵. Szczególną rolę pełni instytucja zakładu podatkowego, wykorzystywana jako podstawowy łącznik opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej w państwie źródła. Choć można spotkać się z poglądami, że dotyczy on jedynie sfery egzekucyjnej¹¹⁶, instytucja ta jest także wykorzystywana w definiowaniu łącznika w postaci źródła dochodów z działalności gospodarczej. A zatem przynajmniej pośrednio służy ona jako łącznik również w zakresie jurysdykcji materialnoprawnej.

W przypadku podatków konsumpcyjnych do typowych łączników w ramach jurysdykcji materialnoprawnej należą miejsce konsumpcji i miejsce świadczenia usług¹¹⁷. Analogicznie, jurysdykcję egzekucyjną uzasadnia tu personalne władztwo nad konsumentem lub podmiotem świadczącym usługę (albo dostawcą towaru)¹¹⁸. Wszystkie

międzynarodowego prawa podatkowego, biorąc pod uwagę specyfikę tego obszaru prawa, por. R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 106-107; H. Litwińczuk, *Międzynarodowe...*, s. 31; M. Stewart, *Unilateralism, Bilateralism, and Multilateralism in International Tax Law* [w:] *The Oxford Handbook of International Tax Law*, red. F. Haase, G. Kofler, Oxford 2023, s. 474).

¹¹² R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 80.

¹¹³ Instytucja rezydencji jako łącznika może być różnie definiowana w prawie krajowym. Wykorzystywane w tym celu są instytucje z innych gałęzi prawa, w szczególności prawa spółek, albo autonomiczne instytucje prawa podatkowego, W. Hellerstein, *Jurisdiction...*, s. 5; R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 125-126.

¹¹⁴ M. Gregg, *Rise...*, s. 7; W. Hellerstein, *Jurisdiction...*, s. 5-7. Podobnie jak w przypadku rezydencji, także instytucja źródła dochodu jako łącznika podatkowego nie jest rozumiana w sposób tożsamy w prawie krajowym różnych państw. Źródło w tym rozumieniu może być też definiowane inaczej na gruncie różnych kategorii dochodów, np. jako miejsce położenie nieruchomości w przypadku dochodów z jej wynajmowania, albo miejsce rezydencji podatkowej płatnika dywidendy, W. Hellerstein, *Jurisdiction...*, s. 7.

¹¹⁵ W. Hellerstein, *Jurisdiction...*, s. 8-12.

¹¹⁶ *Ibidem*, s. 30-32.

¹¹⁷ *Ibidem*, s. 14-19; M. P. Devereux i in., *Taxing...*, s. 31-32.

¹¹⁸ W. Hellerstein, *Jurisdiction...*, s. 22-26.

te łączniki opierają się na powiązaniu personalnym (aktywnym bądź pasywnym) lub terytorialnym (w tym poprzez skutki w ramach terytorium)¹¹⁹. Posłużenie się przez państwo jednym z nich w ramach typowego dla danego łącznika rodzaju podatków niewątpliwie będzie się mieścić w powyższym rozumieniu prawnych granic jurysdykcji podatkowej. Wątpliwości może jednak budzić sytuacja, w której dochodzi do „wymiany” łączników między różnymi rodzajami podatków (np. zastosowanie łącznika typowego dla podatków konsumpcyjnych do podatków dochodowych i odwrotnie). Sporna jest również zasadność i dopuszczalność stosowania różnego rodzaju łączników odchodzących od powiązań terytorialnych¹²⁰.

Drugie rozumienie prawnych granic jurysdykcji podatkowej dotyczy sygnalizowanej już możliwości dobrowolnego ograniczenia swojej suwerenności (i w konsekwencji jurysdykcji) poprzez zawarcie umowy międzynarodowej. Wykonywanie jurysdykcji w oparciu o zasady rezydencji i źródła jednocześnie prowadzi nieuchronnie do kolizji obowiązków podatkowych. Wynikające z tego podwójne opodatkowanie dochodu pociąga za sobą niekorzystne skutki dla gospodarki, w związku z czym państwa podejmują działania zmierzające do eliminacji tego zjawiska, szczególnie w zakresie podwójnego opodatkowania dochodu¹²¹. W umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania strony określają, która z nich powstrzyma się od wykonywania jurysdykcji podatkowej w odniesieniu do poszczególnych kategorii źródeł dochodów¹²².

¹¹⁹ J. Kokott, *Public...*, s. 5; H. D. Rosenbloom, F. Shaheen, *Jurisdictional...*, s. 66.

¹²⁰ Nazywanych łącznikami eksterytorialnymi. Na marginesie można wskazać, że łączniki tego rodzaju zyskują na znaczeniu na całym świecie, D. Deak, *Hungarian...*, s. 312. W doktrynie i organizacjach międzynarodowych proponowane są „łącznik obecności technologicznej bądź/i aktywności cyfrowej prowadzącej w niektórych przypadkach do wygenerowania dochodu”, R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 298. Przykładami regulacji podatkowych opartych na eksterytorialnych łącznikach są też brytyjski *Diverted Profits Tax*, którego nałożenie nie wymaga obecności podatnika na terytorium Wielkiej Brytanii (por. R. Santos, S.A. Rocha, *Tax Sovereignty...*, s. 37) oraz amerykańska FATCA, nakładająca na pośredników płatności niezwiązanych ze Stanami Zjednoczonymi obowiązek przekazywania informacji amerykańskim organom podatkowym, por. D. Deak, *Hungarian...*, s. 313.

¹²¹ Por. J. Fiszer, *Międzynarodowe podwójne opodatkowanie (problemy definicji)*, Państwo i Prawo 1990/3; M. P. Devereux i in., *Taxing...*, s. 87; H. Litwińczuk, *Międzynarodowe...*, s. 32–33; P. Selera, *Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw*, Warszawa 2010, s. 47.

¹²² W doktrynie wyróżnia się podwójne opodatkowanie w sensie ekonomicznym oraz prawnym. Podwójne opodatkowanie w sensie ekonomicznym oznacza opodatkowanie „tego samego zdarzenia podatkowego dwukrotnie w tym samym okresie rozliczeniowym”. Natomiast w sensie prawnym jest to „nakładanie porównywalnych podatków przez dwa (lub więcej) państw na tego samego podatnika w stosunku do tego samego przedmiotu i na ten sam okres”. Może mieć ono charakter zarówno krajowy, jak i międzynarodowy, T. Lipowski, *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania*, Sopot 1999, s. 13–14; H. Litwińczuk, *Międzynarodowe...*, s. 76–77; P. Selera, *Międzynarodowe...*, s. 48; J. Gliniecka, *Problem podwójnego opodatkowania w stosunkach międzynarodowych*, Państwo i Prawo 1987/1, s. 62; J. Głuchowski, *Międzynarodowe prawo finansowe*, Warszawa 1988, s. 70; A. Streicher, *Cross-Border Juridical VAT*

Skutkujący tym podział władztwa podatkowego pomiędzy państwa rezydencji i źródła wyznacza granice wykonywania jurysdykcji, które mogą być zmienione w drodze renegocjacji zawartych traktatów.

Z perspektywy granic wynikających z dobrowolnego ograniczenia jurysdykcji badaniu podlega nie tylko łącznik, ale także inne elementy podatku. Niezależnie od prawa alokowania władztwa podatkowego, rozpatruje się bowiem samo prawo do jego wykonywania. Może ono zostać ograniczone poprzez przyjęcie zobowiązania do niepodejmowania działań o określonych skutkach gospodarczych, w szczególności w ramach prawa Unii Europejskiej i umów Światowej Organizacji Handlu¹²³. W takim przypadku nałożenie podatku w ramach własnego „obszaru” władztwa podatkowego, ale w sposób naruszający zobowiązania międzynarodowe, również przekracza jurysdykcję podatkową państwa¹²⁴. Dzieje się tak niezależnie od tego, czy państwa przekazały kompetencje do jej wykonywania w danym obszarze (w szczególności w zakresie

Double Taxation in the Framework of European Law, Amsterdam 2023, s. 18-19; G. Bizioli, *Comparative Analysis of the Causes of Double (Non-)Taxation in the Income and VAT/GST Contexts* [w:] *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, red. M. Lang i in., Amsterdam 2009, s. 387; J. Głuchowski, D. Jakubowska, *Podwójne opodatkowanie a wykładnia konwencji wiedeńskiej i konwencji modelowej OECD* [w:] *Eseje o finansach: monografia dedykowana profesor Janinie Ickiewicz*, red. J. Ostaszewski i in., Warszawa 2018, s. 66-67; OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2019/04/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g1g972ee/g2g972ee-en.pdf (dostęp: 27.04.2026 r.), *Introduction*, para. 1; W. Cui, *Article 2 – Taxes Covered* [w:] *Global Tax Treaty Commentaries*, red. R. Vann, Amsterdam 2018, s. 4–5. Możliwe jest także podwójne opodatkowanie w sensie prawnym w obszarze podatków pośrednich. Ma ono odmienny charakter i jest definiowane jako sytuacja, w której „międzynarodowa transakcja jest objęta podatkiem obrotowym w kilku państwa, niezależnie od tego czy dotyczy do tego samego podatnika”, por. A. Streicher, *Cross-Border...*, s. 21 i wskazaną tam bibliografię. Należy zauważyć, że również ekonomiczne podwójne opodatkowanie nabiera odmiennego znaczenia w przypadku podatków konsumpcyjnych – w kontekście podatku VAT nacisk kładzie się na brak możliwości odliczenia podatku i w konsekwencji ponoszenie części ciężaru opodatkowania przez podatnika formalnego, por. *ibidem*, s. 24. Choć teoretycznie możliwa jest traktatowa eliminacja podwójnego opodatkowania konsumpcji, co również miałoby znaczenie dla prawnych granic wykonywania jurysdykcji podatkowej, w praktyce jedynymi środkami o takim charakterze są umowy, na mocy których państwa zobowiązują się do harmonizacji przepisów w tym zakresie, por. *ibidem*, s. 45. W praktyce szczególnie doniosłe znaczenie w tym zakresie ma kooperacja wynikająca z TFUE oraz dyrektywy VAT. Przykłady podobnych działań można jednak wskazać także poza Unią Europejską, np. umowę państw Rady Współpracy Zatoki Perskiej dotyczącą wspólnego systemu VAT z 2018 r., <https://tax.gov.ae/DataFolder/Files/Legislation/02-GCC-VAT-Agreement.pdf> (dostęp: 27.04.2026 r.).

¹²³ Por. wyrok Trybunału z 21.09.1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain, ECR 1999, s. I-06161; J. Kiszka, *Traktatowe ograniczenia jurysdykcji podatkowej państw członkowskich Unii Europejskiej w kształtowaniu krajowego systemu podatkowego – stan prawny i praktyka* [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego*

w Polsce, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2016, s. 77.

¹²⁴ Por. wyrok Trybunału z 14.02.1995 r. w sprawie C-279/33 Finanzamt Köln-Alstadt v. Roland Schumacker, ECR 1995, s. I-00225; P. Selera, *Prawo unijne a metody unikania podwójnego opodatkowania*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2010/12, s. 16–17; J. Kiszka, *Traktatowe...*, s. 77.

podatków pośrednich w ramach Unii Europejskiej)¹²⁵. Dla oceny sposobu sprawowania władztwa podatkowego znaczenie mogą mieć zatem nie tylko wszystkie elementy konstrukcyjne podatku, ale także cele jego wprowadzenia.

1.3 Wpływ cyfryzacji gospodarki na opodatkowanie dochodu w państwie źródła

1.3.1 Uwagi wstępne

Już na początku drugiej dekady XXI wieku wśród ekspertów i polityków rozpoczęła się dyskusja na temat wpływu postępu technologicznego, określanego również mianem „cyfryzacji gospodarki”, na międzynarodowe prawo podatkowe¹²⁶. Początkowo problemy opodatkowania dochodu w scyfryzowanej gospodarce analizowano w ramach projektu przeciwdziałania zjawisku BEPS¹²⁷. Szybko jednak stały się one przedmiotem odrębnych, wieloaspektowych badań nad prawem podatkowym, obejmującym także skutki w zakresie opodatkowania konsumpcji. Wśród powstałych w tym okresie opracowań szczególnie doniosły charakter mają raporty przygotowane przez ekspertów rządu Francji z 2013 r.¹²⁸, Komisji Europejskiej z 2014 r.¹²⁹ oraz OECD z lat 2015 i 2018 r.¹³⁰. Zidentyfikowano i przeanalizowano w nich modele biznesowe charakterystyczne

¹²⁵ Por. E. Prejs, *Granice...*, s. 20, 27.

¹²⁶ W dyskusji tej używano początkowo terminu „gospodarka cyfrowa”, jako synonimu dla różnego rodzaju trendów, takich jak rosnące znaczenie e-commerce, pojawienie się i wzrost znaczenia technologii *blockchain*, kryptowalut, czy obecnie tzw. metawersum. Nie wypracowano jednak jednolitego rozumienia tego terminu na potrzeby prawa podatkowego. Przedstawiono poglądy, jakoby możliwa do wydzielenia odrębna kategoria gospodarki w rozumieniu klasycznym o charakterystycznych cechach, w szczególności o wysokim poziomie zastosowania technologii i „dematerializacji tradycyjnych procesów gospodarczych”. Proponowano również rozumienie tego terminu jako nowego, szczególnego „modelu procesów gospodarowania”, cechującego się oderwaniem od terytorium charakterem zachodzących w nim procesów i wytworzeniem się zupełnie nowych dóbr i usług, które mogą istnieć wyłącznie w działalności cyfrowej, R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 269. Obecnie przeważa jednak pogląd, zgodnie z którym takie sztuczne wyodrębnienie jest niemożliwe i analizować można jedynie całość gospodarki, która jest w trakcie cyfryzacji, K. Kowalik-Bańczyk, *Sposoby regulacji handlu elektronicznego w prawie wspólnotowym i międzynarodowym*, Kraków 2006, s. 231. Cyfryzacja rozumiana jako „proces rozprzestrzeniania się technologii ogólnego przeznaczenia” w dłuższej perspektywie wpływa na całość gospodarki, zacierając granicę pomiędzy „tradycyjną” a „cyfrową” gospodarką, J. Sinnig, *Taxation...*, s. 50. Dlatego też termin gospodarki cyfrowej został zastąpiony pojęciem gospodarki scyfryzowanej (ang. *digitalised*), OECD, *Tax Challenges Arising...* W związku z tym w niniejszej pracy będę posługiwał się terminem gospodarki scyfryzowanej.

¹²⁷ *Base Erosion and Profit Shifting* – erozji podstawy opodatkowania i przesuwania dochodu.

¹²⁸ P. Collin, N. Colin, *Task...*

¹²⁹ V. Gaspar i in., *Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy Report*, 2014.

¹³⁰ OECD, *Addressing...*; OECD, *Tax Challenges Arising...* Należy odnotować również raporty powstałe w Polsce. Ministerstwo Cyfryzacji przygotowało w 2018 r. raport, w którym jako kluczową cechę zmian w gospodarce wskazują wykorzystywanie danych, nazywając to zjawisko „gospodarką opartą o dane”,

dla scyfryzowanej gospodarki, m.in. świadczenie usług reklamy internetowej, chmury obliczeniowej oraz usług streamingowych, a także funkcjonowanie platform typu *marketplace* i serwisów społecznościowych¹³¹.

Szczególnie interesujące z perspektywy przedmiotu niniejszej pracy są wnioski dotyczące wpływu cyfryzacji na opodatkowanie dochodu. Po pierwsze wskazano, że

Ministerstwo Cyfryzacji, *Przemysł + Gospodarka oparta o dane*, 2018, <https://www.gov.pl/web/cyfryzacja/gospodarka-oparta-o-dane-przemysl-> (dostęp: 27.04.2026 r.), s. 10–12. Raport ten nie analizuje wpływu tego zagadnienia na opodatkowanie, skupiając się raczej na możliwościach przekształcenia polskiej gospodarki. Powstały również dwa raporty dotyczące podatku od usług cyfrowych – przygotowane na zlecenie Ministerstwa Cyfryzacji (K. Ciastkowska i in., *Podatek od usług cyfrowych – perspektywa polska, unijna i międzynarodowa*, 2019) oraz na zlecenie grupy posłów z klubu polskiego Lewica (J. Zygmontowski i in., *Podatek cyfrowy od gigantów Ekspertyza w zakresie wprowadzenia w Polsce podatku cyfrowego (DST)*, 2020). Raporty te nie wnoszą jednak nowej jakości do dyskusji na temat cech gospodarki cyfrowej, ani usług cyfrowych z perspektywy opodatkowania dochodu, a ich treść stanowi w tym zakresie pewne podsumowanie prac przeprowadzonych wcześniej na gruncie OECD oraz przez Komisję Europejską.

¹³¹ W raportach wykorzystywane jest pojęcie usług cyfrowych, por. np. OECD, *Addressing the Tax Challenges...*, s. 102–103. Nie sformułowano jednak jego definicji. Wobec niejednoznaczności tego pojęcia i jego znaczenia dla dalszej analizy konieczne jest więc poczynienie uwag terminologicznych. Pojęcie usług cyfrowych zostało zdefiniowane na potrzeby prawa podatkowego w art. 7 Rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz.UE.L 77 z dnia 23 marca 2011 r. s. 1 z późn. zm.). Zgodnie z tym przepisem są to „usługi świadczone za pomocą Internetu lub sieci elektronicznej, których świadczenie - ze względu na ich charakter - jest zasadniczo zautomatyzowane i wymaga minimalnego udziału człowieka, a ich wykonanie bez wykorzystania technologii informacyjnej jest niemożliwe”. Tę definicję ogólną uzupełniono jednak poprzez wskazanie katalogów pozytywnych oraz negatywnych wprost kwalifikujących poszczególne rodzaje usług. Pojęcie to wykorzystywane jest także na gruncie prawa prywatnego, w szczególności w dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/770 z dnia 20 maja 2019 r. w sprawie niektórych aspektów umów o dostarczanie treści cyfrowych i usług cyfrowych (Dz.Urz.UE.L 136 z dnia 22 maja 2019 r. s. 1-50). W art. 2 pkt 2 tej dyrektywy usługi cyfrowe zdefiniowano jako „a) usługę pozwalającą konsumentowi na wytwarzanie, przetwarzanie i przechowywanie danych lub dostęp do nich w postaci cyfrowej; lub b) usługę pozwalającą na wspólne korzystanie z danych w postaci cyfrowej, które zostały przesłane lub wytworzone przez konsumenta lub innych użytkowników tej usługi, lub inne formy interakcji przy pomocy takich danych”. W niektórych aktach prawa unijnego można również znaleźć przepisy świadczące, że niektóre rodzaje usług, np. wyszukiwarek internetowych, pośrednictwa internetowego, internetowych platform handlowych, czy internetowych serwisów społecznościowych są uznawane za usługi cyfrowe, por. art. 2 pkt 2 i 6 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/1150 z dnia 20 czerwca 2019 r. w sprawie propagowania sprawiedliwości i przejrzystości dla użytkowników biznesowych korzystających z usług pośrednictwa internetowego (Dz.Urz.UE.L 186 z dnia 11 lipca 2019 r.); art. 2 pkt 2 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/1925 z dnia 14 września 2022 r. w sprawie kontestowalnych i uczciwych rynków w sektorze cyfrowym oraz zmiany dyrektyw (UE) 2019/1937 i (UE) 2020/1828 (Dz.Urz.UE.L 265 z dnia 12 października 2022 r.). Pojęcie to jest również niejednolicie rozumiane w doktrynie, por. L. Hrabčák, A. Popovič, *On certain issues of Digital Services Taxes*, *Financial Law Review* 2020/1 (17), s. 54; R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 270. W związku z powyższym w niniejszej pracy przyjęto szerokie rozumienie usług cyfrowych jako usług, świadczonych za pośrednictwem Internetu lub innej sieci elektronicznej, dla korzystania z których konieczne jest posługiwanie się interfejsem cyfrowym. Szczególnym rodzajem usług cyfrowych w tym rozumieniu są zautomatyzowane usługi cyfrowe, w przypadku których udział człowieka konieczny dla świadczenia usługi jest minimalny. Rozumienie to odróżnia usługi cyfrowe od produktów cyfrowych rozumianych jako cyfrowe dane zapisane w pamięci komputera lub serwera, wyrażone w formacie elektronicznym w taki sposób, że ich tworzenie, przekazywanie i konsumpcja może być realizowane w oparciu o infrastrukturę elektroniczną, taką jak Internet.

technologia umożliwia prowadzenie działalności międzynarodowej bez fizycznej obecności w państwie docelowym na niespotykaną dotąd skalę, przy „minimalnym wzroście liczby personelu potrzebnego do bieżącej działalności przedsiębiorstwa” (zjawisko to określa się mianem skali bez fizycznej obecności; ang. *scale without mass*)¹³². Po drugie, zidentyfikowano pojawienie się zupełnie nowych sposobów świadczenia działalności gospodarczej – prowadzonych całkowicie w cyberprzestrzeni i opartych w szczególności na wykorzystywaniu danych użytkowników. Stwierdzono, że dane są „w sercu” gospodarki cyfrowej¹³³ i są jej „nowym olejem”¹³⁴. Po trzecie ustalono, że dla wykonywania działalności w scyfryzowanej gospodarce kluczowe znaczenie mają efekty sieciowe, co w połączeniu z innymi jej cechami sprawia, że rynki usług i produktów cyfrowych wykazują silną tendencję do powstania monopolu i oligopolu. Jest to powodowane przede wszystkim skłonnością do gwałtownego wzrostu (tzw. trakcji) przedsiębiorstw działających w jej warunkach i występowaniem mechanizmu „zwycięzca bierze wszystko”¹³⁵. Wreszcie wskazano, że cechy takie jak wysokie znaczenie wartości niematerialnych oraz brak konieczności fizycznej obecności ułatwiają

¹³² OECD, *Tax Challenges Arising...*, s. 51, OECD, *Addressing the Tax Challenges...*, s. 66.

¹³³ P. Collin, N. Colin, *Task...*, s. 34.

¹³⁴ *Ibidem*, s. 46.

¹³⁵ *Ibidem*, s. 97; OECD, *Addressing the Tax Challenges...*, s. 64–65.

podatnikom podejmowanie działań o charakterze abuzywnym¹³⁶, w szczególności tzw. *treaty shopping* i *directive shopping*¹³⁷.

1.3.2 Zmniejszenie znaczenia fizycznej obecności w działalności transgranicznej a stosowanie łączników opartych o terytorium

Charakterystyka scyfryzowanej gospodarki wzbudziła wątpliwości co do adekwatności stosowania wszystkich łączników opartych o terytorium, w szczególności instytucji rezydencji i zakładu podatkowego. Na bliższą uwagę w kontekście przedmiotowej analizy zasługuje szczególnie wpływ opisanych wyżej zjawisk na drugą z wymienionych

¹³⁶ Rozumiane jako działania podatników, które można uznać za unikanie lub uchylanie się od opodatkowania (por. K. Rutkowska-Barnaś, *Szczególne klauzule antyabuzywne w polskim porządku prawnym. Między unikaniem opodatkowania a planowaniem podatkowym*, Warszawa 2024, s. 42), gdzie przez unikanie opodatkowania należy rozumieć zgodne z prawem cywilnym, ale sprzeczne z aksjologią prawa podatkowego „celowe działanie podatnika, nieznajdujące innego racjonalnego uzasadnienia niż obniżanie obciążenia podatkowego” (K. Bąkowska i in., *Horyzont optymalizacji - geneza, skala i struktura luki w podatku CIT*, 2019, https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2019/04/PIE-Raport_CIT.pdf, dostęp: 27.04.2026 r.), s. 4; J. Jankowski, *Mapa luki podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2018/1, s. 57; S. Bogucki, M. Romanowicz, *Niedopuszczalność kwestionowania skutków podatkowych czynności prawnej w ramach instytucji art. 199a §2 Ordynacji podatkowej w przypadku nadużycia prawa* [w:] *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, red. D. Gajewski, Warszawa 2017; B. Kuźniacki, *Skuteczność polskich ogólnych norm prawnopodatkowych jako narzędzi potencjalnie służących zwalczaniu unikania opodatkowania przez wykorzystanie kontrolowanych zagranicznych spółek*, Toruński Rocznik Podatkowy 2012, s. 31; Z. Kukulski, B. Wojciechowski, *Kolizja zasad równości i pewności w prawie podatkowym a klauzula tzw. obejścia prawa podatkowego – uwagi krytyczne na tle art. 24b Ordynacji podatkowej*, Palestra 2004/5-6, s. 15-17; H. Filipczyk, *Tax...*, s. 52-61), a przez uchylanie się od opodatkowania działanie stanowiące niedozwoloną formę oporu podatkowego, polegające nie tyle na wykorzystywaniu luk systemu, co raczej postępowaniu sprzecznie z prawem, w sposób mogący skutkować odpowiedzialnością karną lub karnoskarbową (w szczególności art. 54 i art. 56 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, por. Jankowski, *Mapa...*, s. 56; K. Rutkowska-Barnaś, *Szczególne...*, s. 56; R. A. Nawrot, *Międzynarodowe unikanie opodatkowania dochodu i jego regulacje w prawie polskim*, Warszawa 2018). Za rodzaj unikania opodatkowania uważa się niekiedy również tzw. agresywne planowanie podatkowe definiowane jako „wykorzystanie aspektów technicznych systemu podatkowego lub rozbieżności pomiędzy dwoma systemami podatkowymi lub większą ich liczbą w celu zmniejszenia zobowiązania podatkowego” (Zalecenie Komisji Europejskiej z 6.12.2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego (Dz.Urz. UE L 338), motyw 2 preambuły; Informacja o wynikach kontroli NIK z 17.04.2015 r., „Nadzór organów podatkowych i organów kontroli skarbowej nad prawidłowością rozliczeń z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego”, nr ewid. 27/2015/P/14/013/KBF, s. 4; S. Bogucki, M. Romanowicz, *Niedopuszczalność...*, s. 7).

¹³⁷ Rozumianych jako „niewłaściwe wykorzystywanie” odpowiednio konwencji podatkowych bądź korzyści wynikających z przepisów prawa podatkowego stanowiących implementację unijnych dyrektyw „przez osobę będącą lub niebędącą rezydentem umawiającego się państwa, działającą za pośrednictwem podmiotu prawnego utworzonego w państwie, którego głównym lub jedynym celem jest uzyskanie korzyści [...], które nie byłyby dostępne bezpośrednio dla takiej osoby” (B. Kuźniacki, *Rzeczywisty beneficjent a podatek u źródła: alokacja dochodu czy przeciwdziałanie nadużyciom międzynarodowego i unijnego prawa podatkowego?*, Warszawa 2022, s. 79), sztucznego przenoszenia dochodu pomiędzy jurysdykcjami, czy też sztucznego unikania powstawania zakładu podatkowego (Y. R. Kim, D. Shanske, *State Digital Services Taxes: A Good and Permissible Idea (Despite What You Might Have Heard)*, Notre Dame Law Review 2022, s. 756; OECD, *Tax Challenges Arising...*, s. 118, OECD, *Addressing the Tax Challenges...*, s. 78, 81, 87).

instytucji. Kluczowe znaczenie w tym zakresie ma zjawisko skali bez fizycznej obecności¹³⁸, ponieważ umożliwia „docieranie do milionów konsumentów pomimo posiadania niewielu lub żadnych pracowników oraz niewielu lub żadnych zasobów fizycznych w danym miejscu”¹³⁹. Jego znaczenie wyraża się nie w samej możliwości prowadzenia działalności w danym państwie bez fizycznej obecności¹⁴⁰, lecz w skali wzrostu możliwego „zasięgu” oraz powszechnej dostępności takiego sposobu działania dla wielu rodzajów działalności. Na skutek tego zjawiska w wielu obszarach gospodarki prowadzenie działalności gospodarczej na odległość przestało być wyjątkiem, a stało się nową normą. S. Buriak charakteryzuje to jako nowy sposób internacjonalizacji przedsiębiorstwa. Autorka argumentuje, że istotnym czynnikiem pozwalającym na osiągnięcie tego efektu jest wypracowanie innych niż własność instrumentów kontroli nad podmiotami w relacjach gospodarczych – np. poprzez wprowadzenie zależności ekonomicznej, algorytmy dynamicznego ustalania cen czy też warunki umów franczyzowych i licencyjnych¹⁴¹. W tym ujęciu autorka definiuje to zjawisko jako „kontrolę bez własności” bądź też „skalę bez formalnych pracowników”¹⁴², gdzie relacje oparte na własności zostały zastąpione wykorzystaniem umów cywilnoprawnych pomiędzy podmiotami powiązanych¹⁴³. W związku z powyższym stosowanie łączników opartych o terytorium, w szczególności instytucji zakładu zaczęło prowadzić do nowych i nieoczekiwanych rezultatów. Brak konieczności utrzymywania „fizycznego kontaktu z kontrahentem” ani posiadania „stałej placówki w państwie kontrahenta” sprawił, że gospodarczo uzasadnione sposoby prowadzenia działalności za granicą przestały skutkować utworzeniem zakładu, do którego można byłoby przypisać przychody pochodzące z danego państwa¹⁴⁴, z wyjątkiem ewentualnie zakładu typu agencyjnego

¹³⁸ A. Bal, *Taxing the Consumption of Digital Goods* [w:] *Tax Sovereignty in the BEPS Era*, red. S. A. Rocha, A. Christians, Alphen aan den Rijn 2017, s. 151; V. Gaspar i in., *Commission*, s. 25; G. Kofler, J. Sinnig, *Equalization...*, s. 179; K. Kowalik-Bańczyk, *Sposoby...*, s. 41; M. Nieminen, *International...*, s. 109; OECD, *Tax Challenges Arising...*, s. 170, OECD, *Addressing the Tax Challenges...*, s. 66; D. Zetsche, L. Anker-Sørensen, *Taxing Data-Driven Business: Towards Datapoint Pricing*, *World Tax Journal* 2021/2 (13), s. 220–221.

¹³⁹ A. Christians, T. Diniz Magalhães, *Why...*, s. 121.

¹⁴⁰ Jak słusznie zauważył T. Woźniak, już w 1942 r. w Stanach Zjednoczonych rozstrzygane były skutki podatkowe nadawania przez stację radiową Piedras Negras z meksykańskiej miejscowości o tej samej nazwie audycji kierowanych do mieszkańców stanu Teksas, T. Woźniak, *Powstanie...*, s. 612–613.

¹⁴¹ S. Buriak, *International...*, s. 7–8.

¹⁴² *Ibidem*, s. 21–22.

¹⁴³ *Ibidem*, s. 253–254.

¹⁴⁴ T. Woźniak, *Powstanie...*, s. 93–94. W szczególności zakładu w świetle obecnego kształtu przepisów regulujących instytucję zakładu podatkowego nie utworzy sama strona internetowa, ani udostępnienie wirtualnej przestrzeni na serwerze, *ibidem*, s. 633–635. Serwer w rozumieniu fizycznej infrastruktury może potencjalnie spełnić przesłanki zakładu podatkowego. Nie zmienia to jednak istotnie charakterystyki zjawiska skali bez fizycznej obecności.

albo usługowego¹⁴⁵. Przyjmuje się więc, że na skutek rozwoju gospodarczego i istnienia technologii nieznanej w czasie powstawania obecnego paradygmatu międzynarodowego prawa podatkowego¹⁴⁶, w międzynarodowym systemie unikania podwójnego opodatkowania powstała niezamierzona luka legislacyjna, która ulega stałemu powiększaniu wraz z rozwojem gospodarki cyfrowej¹⁴⁷. Prowadzenie działalności w scyfryzowanej gospodarce samo w sobie – bez jakichkolwiek działań abuzywnych ani nawet prób stosowania dopuszczalnej optymalizacji podatkowej przez podatnika – prowadzi w pewnym stopniu do „przenoszenia miejsca faktycznego powstania przychodu (dochodu) pomiędzy poszczególnymi państwami”¹⁴⁸. O ile w tradycyjnym modelu zawsze było możliwe przypisanie pewnej części dochodu (przychodu) ze sprzedaży produktów i usług do państwa źródła (ze względu na konieczność ulokowania magazynów, punktów sprzedaży, obsługi itp.), o tyle w przypadku świadczenia usług cyfrowych możliwa jest sytuacja, w której cały dochód (przychód) może być przypisany jedynie do jurysdykcji, w której ulokowane są prawa własności intelektualnej będące podstawą świadczenia usług cyfrowych¹⁴⁹.

Problemy te obrazuje historia próby opodatkowania działalności prowadzonej przez Google we Francji w 2012 roku. Francuska administracja skarbową próbowała opodatkować przychody pochodzące z korzystania z technologii reklamy internetowej Google (*Google Ads*, wówczas funkcjonującej pod nazwą *Google AdWords*)¹⁵⁰. Argumentowała w tym celu, że będąca francuskim rezydentem spółka Google France (podmiot zależny w ramach grupy kapitałowej Google) stanowi zakład podatkowy spółki świadczącej formalnie usługi reklamy internetowej na terytorium Europy, Bliskiego

¹⁴⁵ S. Buriak, *International...*, s. 138.

¹⁴⁶ Niektórzy autorzy argumentują, że wykształcił się już kolejny paradygmat międzynarodowego prawa podatkowego, „konsensus lat 2020-tych”, wyznaczany przez treść norm wchodzących w skład projektu Otwartych Ram OECD, por. R. B. Soriano, *From the '1920s Compromise' to the '2020s Compromise'* [w:] *The Oxford Handbook of International Tax Law*, red. F. Haase, G. Kofler, Oxford 2023, s. 34. Jednakże biorąc pod uwagę niewielki stopień wprowadzenia tych projektów w życie, pogląd ten nie jest przekonujący.

¹⁴⁷ T. Woźniak, *Powstanie...*, s. 625; Z. Kukulski, *Eliminating Double Taxation of Income from Cross-Border Services in the Digital Era from the UN Model Perspective*, Acta Universitatis Lodziensis. Folia Iuridica 2025 (110), s. 68; M. Jamróży, F. Majdowski, *Permanent Establishment in Digital Business*, Studia Prawno-Ekonomiczne 2022 (122).

¹⁴⁸ T. Woźniak, *Powstanie...*, s. 618.

¹⁴⁹ Por. *ibidem*, s. 610–611.

¹⁵⁰ Francuska administracja skarbową przeprowadziła kontrolę w spółce Google France, w wyniku której ustaliła, że spółka ta powinna uiścić zaległość podatkową w wysokości ok. 1,15 miliarda euro z tytułu działalności prowadzonej na terenie Francji w latach 2005-2010, B. Michel, *The French...*, s. 526.

Wschodu i Afryki – Google Ireland Ltd., będącej rezydentem podatkowym Irlandii¹⁵¹. Podatnik argumentował natomiast, że Google France zatrudnia jedynie konsultantów świadczących wsparcie w zakresie optymalizacji reklamy internetowej dla kluczowych klientów. Pomagali oni w dobieraniu takich parametrów zlecenia, aby maksymalizować skuteczność algorytmów stojących za realizacją usługi. Google France nie posiadała ponadto upoważnienia do podejmowania jakichkolwiek wiążących działań w imieniu podmiotu irlandzkiego¹⁵². Sądy administracyjne I i II instancji potwierdziły, że w świetle obowiązujących przepisów stanowisko organu było nieuprawnione, a Google France nie można uznać za zakład podatkowy jakiegokolwiek rodzaju¹⁵³.

Okoliczność, że opisane powyżej skutki powstają niezależnie od podejmowania przez podatników działań abuzywnych stała się przyczynkiem do dyskusji nad tym, czy próg aktywności przedsiębiorcy niezbędny do opodatkowania w państwie źródła, wyznaczany przez instytucję zakładu podatkowego, pozostaje adekwatny w nowych warunkach prowadzenia działalności gospodarczej¹⁵⁴.

¹⁵¹ Spółka irlandzka posiadała również tytuł prawny do wszystkich elementów składowych platformy *Google Ads*.

¹⁵² B. Michel, *The French...*, s. 525.

¹⁵³ B. Michel, *The French...*, s. 526-528. Na marginesie warto zauważyć, że podobne próby podejmowano w polskim porządku prawnym. WSA w Gliwicach w wyroku z 31.01.2022 r. (I SA/GI 1340/21, LEX nr 3307461) wyraził pogląd, że samo przekazanie przez pracodawcę komputera pracownikom może być wystarczające dla stworzenia w danym kraju zakładu podatkowego, ponieważ „[w] dobie możliwości świadczenia pracy zdalnie, miejsce w którym pracownik świadczy pracę na rzecz zagranicznego pracodawcy (niezależnie czy w warunkach domowych, czy w innym miejscu) można uznać za odrębną placówkę tego przedsiębiorstwa” (należy przy tym zaznaczyć, że sprawa ta dotyczyła postępowania o wydanie interpretacji indywidualnej, a Sąd ostatecznie nie stwierdził istnienia przesłanek dla powstania zakładu w przedstawionym przez podatnika stanie faktycznym). Jednakże orzeczenie to stanowi jedynie pojedynczą próbę takiego działania. Przeciwnie stanowisku z pierwszego cytowanego wyroku opowiedział się też Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku wydanym w II instancji, por. wyrok NSA z 19.02.2025 r., sygn. II FSK 609/22, LEX nr 3844740. W późniejszym wyroku również WSA w Gliwicach wskazał, że samo przekazanie pracownikom komputerów, bez wydzielenia przestrzeni biurowej to za mało dla utworzenia zakładu podatkowego, por. wyrok WSA w Gliwicach z 12.10.2022 r., I SA/GI 547/22, LEX nr 3425015. Zostało to również potwierdzone przez NSA w wyroku II instancji, por. wyrok NSA z 28.10.2025 r., sygn. II FSK 163/23, LEX nr 3980488. Por. również M. Laskowska, W. Niedźwiecki, *Powstanie zagranicznego zakładu w przypadku agenta zależnego i pracy zdalnej na podstawie orzecznictwa sądowego w Polsce*, Przegląd Podatkowy 2023/6.

¹⁵⁴ W doktrynie od dłuższego czasu podnosiło się już utratę adekwatności instytucji zakładu do funkcji, którą ma ona pełnić, por. A. A. Skaar, *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*, Alphen aan den Rijn 1991. Cechy charakterystyczne scyfryzowanej gospodarki znacznie przyspieszyły tę tendencję, por. M. P. Devereux i in., *Taxing...*, s. 95.

1.3.3 Wzrost znaczenia wielostronnych modeli biznesowych a możliwość przypisania dochodu w państwie źródła

Na opisane wyżej skutki zmniejszenia znaczenia fizycznej obecności nakładają się także konsekwencje wykorzystywania charakterystycznych dla scyfryzowanej gospodarki wielostronnych modeli biznesowych wykorzystujących dane użytkowników (w szczególności platform *marketplace* czy usług *ride-for-hire*)¹⁵⁵. Podmioty działające w ramach takich modeli świadczą „usługi wobec dwóch różnych grup podmiotów, pełniąc funkcję pośrednika albo platformy, a decyzje każdej z grup podmiotów wpływają na skutki dla pozostałych grup podmiotów poprzez pozytywne albo negatywne skutki zewnętrzne”¹⁵⁶. Dla skuteczności wielostronnych modeli biznesowych często istotne znaczenie mają efekty sieciowe – zarówno bezpośrednie, jak i pośrednie. Wielkość sieci po jednej stronie rynku determinuje atrakcyjność usługi oferowanej podmiotom po drugiej stronie. Przykładowo: wielkość sieci odbiorców reklam przekłada się na atrakcyjność usługi oferowanej reklamodawcom¹⁵⁷. Niektóre modele wielostronne opierają się na płatnościach subskrypcyjnych bądź uiszczaniu opłat przy zawieraniu transakcji (np. w platformach typu *marketplace*). Jednakże w wielu modelach usługi dla użytkowników po jednej stronie platformy są w dużym stopniu subsydiowane, a nawet oferowane w modelach „darmowych”, aby zwiększyć siłę sieci. W takich przypadkach użytkownicy, zamiast dokonywać płatności pieniężnej, wyrażają zgodę na wykorzystywanie swoich danych osobowych¹⁵⁸ lub tworzą treści, które podmiot

¹⁵⁵ Oczywiście w ramach scyfryzowanej gospodarki funkcjonują również jednostronne modele biznesowe, w tym modele mogące funkcjonować wyłącznie w formie cyfrowej. Stanowią one jednak mniejsze wyzwanie dla problematyki opodatkowania dochodu. Wśród usług oferowanych w modelach jednostronnych można wyróżnić po pierwsze usługi udostępniane w modelach pozwalających na nabycie licencji do oprogramowania stanowiącego podstawę usługi. Przychody z usług tego rodzaju będą zwykle kwalifikowane jako należności licencyjne, a więc kategoria, która ma swoje ugruntowane miejsce w obecnie obowiązującym systemie umów o unikaniu opodatkowania oraz ustawodawstwa krajowego (w zakresie podatku u źródła). W przypadku tego rodzaju modeli często oferowane jest również dodatkowe wsparcie techniczne, które może być świadczone zarówno w ramach płatności licencyjnej, jak i w sposób niezależny od niej. W zakresie problemów związanych z kwalifikacją usług tego rodzaju por. Z. Kukulski, *Eliminacja podwójnego opodatkowania opłat za usługi techniczne w świetle art. 12A Konwencji Modelowej ONZ – rozwiązanie problemu czy źródło nowych sporów interpretacyjnych?*, Analizy i Studia CASP 2024/2, s. 11-12. Drugą grupę usług w modelach jednostronnych stanowią usługi udostępniane odpłatnie w formie subskrypcji, w których określona płatność upoważnia do uzyskania dostępu do określonej liczby treści cyfrowych, możliwości skorzystania z usługi określoną liczbę razy lub możliwość korzystania z niej w danym okresie, jak np. usługi *streamingu* filmów i seriali. Dochody uzyskiwane w modelach subskrypcyjnych będą zwykle kwalifikowane jako zyski przedsiębiorstwa.

¹⁵⁶ OECD, *Addressing the Tax Challenges...*, s. 145; por. również P. Collin, N. Colin, *Task...*, s. 23.

¹⁵⁷ OECD, *Addressing the Tax Challenges...*, s. 104.

¹⁵⁸ Należy zauważyć, że pojęcia danych i informacji są często są używane zamiennie, zarówno w języku potocznym, prawniczym, jak i nawet prawnym. Mają jednak odmienne znaczenia. Dane można zdefiniować jako „domniemane fakty dotyczące pewnej różnicy lub braku jednolitości w pewnym

świadczący usługi wykorzystuje do budowania wartości platformy i przyciągania nowych uczestników. To właśnie ten mechanizm ma najbardziej przełomowy wpływ na adekwatność prawnych granic jurysdykcji będących rezultatem obecnych umów międzynarodowych dotyczących alokacji prawa do opodatkowania dochodu.

Modele nieodpłatne, tzw. darmowe, przekładają się pośrednio na generowanie przychodów na dwa sposoby. Po pierwsze, przetwarzanie danych umożliwia świadczenie usług reklamy internetowej na rzecz podmiotów trzecich; wewnątrz interfejsu cyfrowego umieszczane są reklamy dostosowane do profilu danego użytkownika, co przekładać się ma na ich większą skuteczność¹⁵⁹. W tym modelu usługa bazowa służy *de facto* utworzeniu pewnej wirtualnej powierzchni reklamowej, istniejącej w ramach interfejsu cyfrowego (a więc jedynie cyfrowo), z którą użytkownik wchodzi w interakcję za pośrednictwem swojego urządzenia. Zgoda na przetwarzanie danych staje się kluczowym zasobem pozwalającym na personalizację przekazu¹⁶⁰. Alternatywnie, zamiast wykorzystywać dane do optymalizacji usług reklamowych, podmiot przetwarzający

kontekście”, L. Floridi, *Semantic Conceptions of Information* [w:] *Stanford Encyclopaedia of Philosophy*, 2017. Słownik Oxford definiuje dane jako „fakty lub informacje, zwłaszcza gdy są badane i wykorzystywane w celu poznania rzeczy lub podjęcia decyzji” albo “informacje przechowywane przez komputer”, por. <https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/us/definition/english/data> (dostęp: 27.04.2026 r.). Definicję danych znaleźć można również w Akcie w sprawie Danych, gdzie zdefiniowano je jako: „każde cyfrowe przedstawienie czynności, faktów lub informacji oraz każdą kompilację takich czynności, faktów lub informacji, w tym w formie zapisu dźwiękowego, wizualnego lub audiowizualnego”, por. art. 2 pkt 1 Aktu w sprawie danych. Tymczasem informacje powstają w wyniku wyinterpretowania ich z danych. Nie istnieją informacje bez danych i jednocześnie każdą daną należy traktować jako nośnik potencjalnych informacji, nawet jeśli odbiorca danych nie jest w stanie samodzielnie wyinterpretować z nich informacji w danym momencie, V. Janeček, *Ownership of Personal Data in the Internet of Things*, *Computer Law & Security Review* 2018/5 (34), s. 6. Co istotne, zakres informacji możliwych do wyinterpretowania zależy od kontekstu, w szczególności tego kto uzyskuje dostęp do danych i z jakimi danymi taki podmiot jest w stanie powiązać w celu interpretacji, M. Finck, F. Pallas, *They who must not be identified – distinguishing personal from non-personal data under the GDPR*, *International Data Privacy Law* 2020/1(10), s. 12; V. Janeček, *Ownership...*, s. 6–7). Granica pomiędzy danymi a informacjami jest więc płynna, M. Finck, F. Pallas, *They...*, s. 12–13. Niektóre informacje z zebranych danych mogą wyinterpretować wyłącznie kilka największych podmiotów świadczących usługi cyfrowe (zarówno ze względu na skalę zbioru danych, który trzeba posiadać dla wyinterpretowania informacji, jak i posiadanie odpowiednich kompetencji).

¹⁵⁹ OECD, *Tax Challenges Arising...*, s. 65–66. Zbieranie danych użytkowników w celu większej skuteczności sprzedawania usług nie jest charakterystyczne wyłącznie dla podmiotów świadczących usługi cyfrowe. Uważa się jednak, że znaczenie danych jest szczególnie wysokie w branży reklamowej, J. Sinnig, *Taxation...*, s. 106. Zebrane dane pozwalają na bardziej skuteczne dobieranie reklam (prezentowanie klientom treści, którymi będą zainteresowani), przez co zwiększa się szansa na utrzymanie klienta i pogłębienie relacji z nim, co niesie ze sobą zdecydowanie niższe koszty niż pozyskanie nowego klienta, K. Kowalik-Bańczyk, *Sposoby...*, s. 270–271; OECD, *Tax Challenges Arising...*, s. 65.

¹⁶⁰ Choć często w praktyce użytkownicy mają do wyboru korzystanie z opcji płatnej, w której brak wyświetlania reklam stawia się na równi z brakiem przetwarzania danych osobowych, są to dwie niezależne od siebie kwestie. Bez przetwarzania danych użytkownika dalej byłoby możliwe wyświetlanie jednakowych reklam wszystkim, dopasowanie reklam do miejsca, w którym są wyświetlane, czy też wyświetlanie ich czysto losowo.

może odsprzedać je bezpośrednio podmiotom trzecim¹⁶¹. W każdym przypadku należy podkreślić, że choć w sensie prawnym możliwe jest wyodrębnienie dwóch niezależnych usług (usługi reklamy oraz usługi bazowej, np. platformy społecznościowej, wyszukiwarki internetowej), to w sensie ekonomicznym są one ze sobą ściśle powiązane i tworzą spójny model biznesowy wykorzystujący wielostronny rynek. Co istotne, poszczególne strategie mogą być stosowane łącznie. Najczęstszym przykładem jest oferowanie użytkownikowi wyboru między płatną subskrypcją a darmową wersją usługi, wymagającą zgody na przetwarzanie danych osobowych i wyświetlanie reklam.

Rola użytkowników w nieodpłatnych modelach biznesowych była porównywana do świadczenia przez nich „darmowej pracy”, polegającej na dostarczaniu danych bądź treści na rzecz dostawcy usług cyfrowych¹⁶². W tym kontekście bardzo istotne stało się pytanie, czy krajowe prawo podatkowe (zarówno w zakresie podatków dochodowych, jak i konsumpcyjnych) obejmuje sytuacje pozyskiwania danych użytkowników oraz owej „darmowej pracy”. Autorzy raportu francuskiego podkreślali przede wszystkim, że brak odpłatności za te transakcje sprawia, iż nie są one objęte podatkiem VAT, a niematerialny charakter świadczeń oraz pozyskiwanych danych rodzi liczne wyzwania w zakresie ich wykazania na gruncie podatku dochodowego. Dodatkowo, ponieważ użytkownicy nie otrzymują wynagrodzenia za pracę, państwa tracą potencjalne wpływy z podatku dochodowego od osób fizycznych, które pojawiłyby się, gdyby podmioty świadczące usługi cyfrowe musiały zatrudnić pracowników w danej jurysdykcji¹⁶³. Z drugiej strony

¹⁶¹ J. Sinnig, *Taxation...*, s. 89, 130–131. Taka odsprzedaż danych może przyjąć różne formy – nie tylko samych danych (niezależnie od kwalifikacji cywilnoprawnej takiej transakcji), ale również całej spółki przetwarzającej dane uzyskane w związku ze świadczeniem usługi. Przy realizacji takiego modelu celem podmiotu oferującego usługę nie jest więc uzyskanie dochodu, a zgromadzenie danych w sposób maksymalizujący wycenę spółki przy sprzedaży. Najbardziej znanym podmiotem realizującym ten model jest spółka oferująca aplikację Whatsapp, która w 2014 r. została nabyta przez Facebooka. Formalnie korzystanie z Whastapp wymagało uiszczenia opłaty subskrypcyjnej, ale wynosiła ona jedynie 1 dolara rocznie. W 2013 Whatsapp wykazał stratę rzędu 138 milionów dolarów generując jedynie 10 milionów dolarów przychodu. Pomimo tego, Facebook nabył spółkę za 21 miliardów dolarów. Powodem takiej wyceny była ocena przez Facebooka, że dane posiadane przez Whatsapp pozwolą na wygenerowanie Facebookowi znacznych dochodów, między innymi ze względu na ich komplementarność z danymi „posiadanymi” przez Facebooka, por.: <https://www.investopedia.com/articles/investing/032515/whatsapp-best-facebook-purchase-ever.asp> (dostęp: 27.04.2026 r.).

¹⁶² P. Collin, N. Colin, *Task...*, s. 121.

¹⁶³ Por. P. Collin, N. Colin, *Task...*, s. 76–80. Należy jednak podkreślić, że argumenty o „darmowej pracy” budzą duże wątpliwości w doktrynie prawa podatkowego. Po pierwsze, specyfika tego rodzaju treści, w szczególności okoliczność, że ich wartość wynika niejako z tego, że tworzą je „zwykli” użytkownicy, niezależni od dostawcy usługi, sprawia, że nie byłoby możliwe znalezienie alternatywy dla ich wytworzenia – a więc argument o tym, że w ich miejscu mógłby powstać hipotetyczny przychód do opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, nie jest przekonujący. Po drugie, choć podmioty oferujące usługi cyfrowe nie płacą użytkownikom wynagrodzenia za treści, istotne są także argumenty dotyczące

podnosi się, że tego rodzaju transakcje nie są zupełnie darmowe i mają raczej formę barteru (świadczenie użytkownika w zamian za możliwość korzystania z usługi)¹⁶⁴. Autorzy nie są przy tym zgodni, czy taki barter jest obecnie objęty przepisami prawa podatkowego – a ewentualny brak opodatkowania wynika jedynie z trudności w identyfikacji takich transakcji dla organów podatkowych – czy też istnieje w tym zakresie niezamierzona luka prawna¹⁶⁵. Wielostronne modele biznesowe funkcjonowały również przed erą cyfrową, czego klasycznym przykładem jest prasa i telewizja. Jednakże skala nowych wielostronnych modeli rodzi liczne negatywne konsekwencje z perspektywy wpływów budżetowych państwa. Dotyczą one zarówno wyzwań omówionych powyżej, jak i problemów związanych z administracją podatkową, wynikających z rozproszenia przychodów pomiędzy osoby fizyczne i małych przedsiębiorców sprzedających towary z wykorzystaniem platform *e-commerce* i *marketplace*¹⁶⁶.

Z perspektywy problemów alokacji prawa do opodatkowania dochodu kluczowe znaczenie ma określenie, czy czynności użytkownika w postaci wyrażenia zgody na

barterowego charakteru korzystania z usługi (podobnie jak w przypadku danych, choć w przeciwieństwie do wyrażania zgody na przetwarzanie danych, tworzenie treści zwykle nie jest obowiązkowym warunkiem korzystania z usługi), jak również funkcjonujących w ramach usługi mechanizmów przyznających użytkownikowi określone korzyści w zamian za tworzenie przez niego treści. Z kolei w przypadku usług, w których użytkownicy wykonują inne czynności niż dostarczanie danych i tworzenie treści, np. prowadzą samochód lub udostępniają swoje mieszkania, otrzymują wynagrodzenie, choć pochodzące bezpośrednio od nabywcy usługi. W każdym wypadku „nie wszyscy użytkownicy mają jednakową wartość dla platformy”, W. Cui, *The Digital Services Tax: A Conceptual...*, s. 91. Z kolei w zakresie zbierania danych istotne znaczenie ma okoliczność, że można wyróżnić trzy sposoby zbierania danych od użytkowników – dobrowolne przekazywanie (bezpośrednio przez użytkownika, ale także przez podmiot trzeci), obserwowanie (na podstawie zachowań konsumenta, niekoniecznie w sposób, którego konsument jest świadomy, w tym np. na podstawie czujników) oraz wnioskowanie (na podstawie innych danych posiadanych przez podmiot), J. Sinnig, *Taxation...*, s. 53; A. Thimmesch, *Transacting in data: Tax, privacy, and the new economy*, *Denver University Law Review* 2016/1, s. 152. Podmioty świadczące usługi cyfrowe wykorzystują wszystkie sposoby zbierania danych. W każdym z nich inaczej rozkłada się rola użytkownika i podatnika jako podmiotów przyczyniających się do powstania ostatecznego przychodu. Rozkład znaczenia działania tych podmiotów różni się dodatkowo pomiędzy poszczególnymi usługami cyfrowymi. Przykładowo, w przypadku platform *streamingu* wideo dane dobrowolnie przekazane przez użytkownika mają stosunkowo małe znaczenie z perspektywy usługi i sprowadzają się jedynie do danych potrzebnych do założenia konta i płatności. Bardzo istotne znaczenie mają za to dane obserwowane i wnioskowane – analizowane są bowiem zachowania użytkownika w aplikacji w celu rekomendowania mu filmów, które przykują jego uwagę, a nawet decydowania o tym, jaką grafikę wyświetlić przy danym filmie. Z kolei w przypadku platform społecznościowych dużo większe znaczenie mają dane przekazywane dobrowolnie przez użytkownika, pozwalające określić jego rozbudowany profil potrzebny do dokładnego dopasowywania reklam (choć w usługach tych nadal bardzo istotną rolę odgrywa obserwowanie reakcji użytkownika w celu podjęcia decyzji o wyświetlanych mu treściach).

¹⁶⁴ Por. A. Thimmesch, *Transacting...*, s. 148–150 i przytoczoną tam bibliografię.

¹⁶⁵ Y. Brauner, *Taxation of Information and the Data Revolution*, *Iowa Law Review* 2024, s. 1965 i n.; J. Sinnig, *Taxation...*, s. 15, 17; A. Thimmesch, *Transacting...*, s. 161.

¹⁶⁶ P. Collin, N. Colin, *Task...*, s. 89.

przetwarzanie jego danych osobowych bądź tworzenia treści (takich jak recenzje i posty na platformach społecznościowych) można uznać za przychód podatkowy dostawcy usługi¹⁶⁷. W przypadku odpowiedzi negatywnej, nawet gdyby dostawca utworzył zakład podatkowy w państwie lokalizacji użytkownika (co już jest utrudnione, jak wskazano wyżej), nie powstanie w tym państwie przychód, który mógłby zostać potencjalnie przypisany do takiego zakładu. W modelach „darmowych” przychód wykazałby jedynie podmiot otrzymujący płatność za wykonaną usługę reklamy internetowej albo za sprzedaż danych podmiotom trzecim. Ponieważ obie strony tych transakcji mogą znajdować się w innych jurysdykcjach niż miejsce lokalizacji użytkowników, skutkuje to „przesunięciem” dochodu pomiędzy jurysdykcjami. Niezależnie od tego czy omówione wyżej czynności użytkowników będą spełniały przesłanki przychodu podatkowego¹⁶⁸, nie można zignorować doniosłości administracyjnych problemów z kwantyfikowaniem i wykazywaniem takich przychodów. Znaczne trudności może bowiem sprawiać identyfikacja podatników i dochodów podlegających opodatkowaniu (w szczególności określenie, jaki poziom sprzedaży bądź innej działalności należy przypisać do poszczególnych podmiotów w grupie), a także zbieranie i weryfikacja informacji oraz identyfikacja, ustalenie rezydencji lub lokalizacji klientów¹⁶⁹. W szczególności sporne jest, jaka jego część powstaje w wyniku aktywności użytkownika (tzw. „surowych” danych, jakości tworzonych treści), a jaka z działań po stronie podatnika, takich jak analityka danych czy zapewnienie infrastruktury cyfrowej.

¹⁶⁷ W naukach ekonomicznych nie budzi wątpliwości, że czynność ta ma swoją wartość (czego konsumenci są świadomi), por. Y. Brauner, *Taxation...*, s. 1972 i n.; A. Thimmesh, *Transacting...*, s. 153; D. Zetsche, L. Anker-Sørensen, *Taxing...*, s. 236. Znajduje to również odzwierciedlenie w regulacjach prawa prywatnego. Przykładowo w art. 3 ust. 1 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/770 z dnia 20 maja 2019 r. w sprawie niektórych aspektów umów o dostarczanie treści cyfrowych i usług cyfrowych, zgodnie z którym „Niniejszą dyrektywę stosuje się również, gdy przedsiębiorca dostarcza lub zobowiązuje się dostarczyć konsumentowi treści cyfrowe lub usługę cyfrową, a konsument dostarcza lub zobowiązuje się dostarczyć przedsiębiorcy dane osobowe, z wyjątkiem przypadków, gdy dane osobowe dostarczone przez konsumenta są przetwarzane przez przedsiębiorcę wyłącznie w celu dostarczania treści cyfrowych lub usługi cyfrowej zgodnie z niniejszą dyrektywą lub w celu umożliwienia przedsiębiorcy spełnienia wymogów prawnych, którym on podlega, a przedsiębiorca nie przetwarza tych danych do żadnych innych celów”. Jednakże z drugiej strony podnosi się, że w świetle obecnych przepisów danych nie można uznać obecnie za przedmiot obrotu, Y. Brauner, *Taxation...*, s. 23.

¹⁶⁸ W państwach, w których przyjęto szeroki zakres definicji pojęcia przychodów działania użytkowników mogłyby spełniać przesłanki przychodu, w szczególności jako nieodpłatne (lub częściowo nieodpłatne świadczenia). Wysoce sporne byłoby jednak określenie w jakiej części świadczenia te są rzeczywiście nieodpłatne oraz czy uzyskany w taki sposób przychód przewyższałby w jakimkolwiek stopniu koszty jego uzyskania. Gdyby przyjąć, że przychód powstaje już w momencie nabycia danych od użytkowników (zarówno o nich, jak i w postaci generowanych przez nich treści o usłudze), to wydatki poniesione na zachęcenie użytkowników do korzystania z usługi należałoby uznać za koszty uzyskania przychodu. Na tle prawa niemieckiego por. T. Herbsthoffer, *Die steuerrechtliche Wirtschaftsguteigenschaft von Daten*, Deutsches Steuerrecht 2024.

¹⁶⁹ OECD, *Addressing the Tax Challenges...*, s. 105.

1.3.4 Wykorzystywanie danych i innych aktywów trudnych w wycenie a skutki stosowania przepisów dotyczących cen transferowych

Należy podkreślić, że choć wnioski raportów zostały sformułowane w sposób neutralny pod względem rodzaju podatnika, powstawały one w kontekście opodatkowania dochodu przedsiębiorstw międzynarodowych (ang. *multinational enterprises* – „MNE”)¹⁷⁰. Z perspektywy prawa międzynarodowego każdy podmiot wchodzący w skład grupy kapitałowej jest traktowany jako odrębny podatnik i podlega samodzielnie obowiązkom podatkowym. Dzieje się tak pomimo faktu, że w sensie ekonomicznym międzynarodowe przedsiębiorstwo stanowi jeden podmiot funkcjonujący ponad granicami państw¹⁷¹. W ujęciu funkcjonalnym MNE generuje jeden globalny dochód, do powstania którego przyczyniają się aktywności wykonywane przez podmioty zależne w różnych państwach. Jurysdykcja podatkowa jest natomiast wykonywana bezpośrednio jedynie w odniesieniu do dochodów poszczególnych podmiotów (oraz ich zakładów podatkowych)¹⁷². W tym kontekście przedsiębiorstwa międzynarodowe mogą wpływać na to, w którym miejscu ich dochód zostanie opodatkowany (a w konsekwencji także na to, według jakich zasad), poprzez decyzje dotyczące lokalizacji swoich kluczowych zasobów¹⁷³. Poszczególne państwa podejmują natomiast próby zachęcenia tych podmiotów do podjęcia decyzji skutkujących opodatkowaniem jak największej części dochodu na ich terytorium¹⁷⁴. Z tej

¹⁷⁰ Jak wskazano analizowane raporty wywodzą się z prac nad przeciwdziałaniem zjawisku BEPS, które dotyczy głównie międzynarodowych przedsiębiorstw. Znamienne jest także, że późniejsze prace nad opodatkowaniem gospodarki cyfrowej przerodziły się w szerszą debatę nad opodatkowaniu międzynarodowych przedsiębiorstw niezależnie od sektora gospodarki, por. M. P. Devereux i in., *Taxing...*, s. 8.

¹⁷¹ Por. S. Buriak, *International...*, s. 231–232.

¹⁷² M. P. Devereux i in., *Taxing...*, s. 93, 100; R. Avi-Yonah, *Hanging Together: A Multilateral Approach to Taxing Multinationals*, Michigan Business & Entrepreneurial Law Review 2016/2(5), s. 141.

¹⁷³ A. Forgione, *Clicks and Mortar: Taxing Multinational Business Profits in the Digital Age*, Seattle University Law Review 2003/4(26), s. 726.

¹⁷⁴ Przyjmuje się, że państwa konkurują o kapitał i dochody podatkowe podobnie do sposobu, w jakim przedsiębiorstwa na rynku konkurują ze sobą o konsumentów, por. L. E. Schoueri, R. Galendi Júnior, *Justification...*, s. 58. Pojęcie konkurencji podatkowej w tym zakresie obejmuje dwa zjawiska: tworzenie przez państwa systemów podatkowych w taki sposób, żeby być jak najbardziej atrakcyjnym dla podatnika, co prowadzi do „równania w dół” (ang. *race to the bottom*) oraz kształtowanie systemu podatkowego w sposób, który ma zaspokoić interes danego państwa, co może prowadzić do ustalenia wyższych stawek podatkowych niż wymagałoby tego dobro wspólne, M. Keen, *Competition, Coordination and Avoidance in International Taxation*, Bulletin for International Taxation 2018/4/5 (72), s. 20. O ile współcześnie badacze są zgodni, że konkurencja pomiędzy przedsiębiorcami jest korzystna dla konsumentów, to skutki konkurencji pomiędzy państwami budzą wątpliwości. Część autorów uważa, że konkurencja prowadzi do lepszego zaspokajania potrzeb obywateli przez państwa, ponieważ konkurencja pomiędzy państwami będzie powstrzymywać państwa przed rozrastaniem się administracji i powstawaniem zbędnych kosztów, *ibidem*, s. 220; L. E. Schoueri, R. Galendi Júnior, *Justification...*, s. 59. Dominuje jednak pogląd, że

perspektywy międzynarodowe prawo podatkowe stanowi próbę wyważenia sprzecznych interesów w zakresie podziału podstawy opodatkowania dochodu międzynarodowych przedsiębiorstw pomiędzy poszczególne kraje¹⁷⁵. Choć opisane wyżej cechy scyfryzowanej gospodarki mają wpływ na wszystkie podmioty, to właśnie giganci technologiczni korzystają z nich w największym stopniu¹⁷⁶. W konsekwencji zmiany w alokacji dochodu tych podmiotów mają najbardziej doniosłe znaczenie dla polityki podatkowej państw, tworząc jednocześnie dodatkową presję dla konkurencji podatkowej pomiędzy państwami¹⁷⁷.

Przypisanie dochodów do poszczególnych podmiotów w ramach grupy kapitałowej odbywa się w drodze transakcji zawieranych pomiędzy tymi podmiotami, których warunki muszą spełniać wymagania przepisów dotyczących cen transferowych. Początkowo wpływ cyfryzacji w tym kontekście analizowano wówczas wyłącznie z perspektywy możliwości podejmowania działań abuzywnych¹⁷⁸. W toku późniejszych badań zidentyfikowano jednak doniosłe skutki występujące również w przypadku braku działań abuzywnych. Szczególnie istotne jest w tym zakresie operowanie danymi oraz innymi trudnymi do wyceny aktywami (w szczególności prawami własności intelektualnej), wykorzystywanie rent ekonomicznych oraz stosowanie metod umiędzynarodowienia niewykorzystujących własności.

Informacje o użytkowniku, a także wiele praw własności intelektualnej składających się na świadczone usługi, mają unikalny charakter. Skutkuje to brakiem możliwości ustalenia ceny rynkowej ze względu na brak punktu odniesienia¹⁷⁹ – takie transakcje nie odbywają się zwykle pomiędzy niepowiązanymi ze sobą podmiotami¹⁸⁰. Co więcej, o ile istnieją skuteczne metody określenia cen rynkowych dla transakcji grupowych dokonywanych na rynkach o warunkach zbliżonych do doskonałej konkurencji, o tyle nie działają one w przypadku rynków o zaburzonej konkurencji (na których istnieją oligopole

konkurencja podatkowa będzie prowadzić do niekorzystnej dla danego państwa sytuacji ze strachu przed tym, że pozostałe państwa przyciągną do siebie inwestorów korzystniejszymi zasadami opodatkowania, L. E. Schoueri, R. Galendi Júnior, *Justification...*, s. 59–60.

¹⁷⁵ W. Schön, *One Answer to Why and How to Tax the Digitalized Economy*, Intertax 2019/12 (47) s. 1004.

¹⁷⁶ Por. A. Christians, T. Diniz Magalhães, *17 Ways...*, s. 13-14.

¹⁷⁷ J. Sinnig, *Taxation...*, s. 8–9.

¹⁷⁸ Por. OECD, *Addressing the Tax Challenges...*, s. 145; S. Lowry, *Digital Services Taxes (DSTs): Policy and Economic Analysis*, Congressional Research Service Report R45532, 2019, s. 2–3.

¹⁷⁹ A. Thimmesch, *Transacting...*, s. 174; D. Zetsche, L. Anker-Sørensen, *Taxing...*, s. 224.

¹⁸⁰ Por. Y. Brauner, *Taxation...*, s. 1981.

i monopolu)¹⁸¹. Cenę rynkową mogą też zniekształcać czynniki takie jak siła rynkowa podmiotów, w szczególności możliwość dyktowania warunków przez jedną ze stron ze względu na kontrolowanie kluczowych praw własności intelektualnej¹⁸².

Czynniki te powodują, że spośród wszystkich formalnie dostępnych metod ustalania cen transferowych praktycznie możliwe jest stosowanie wyłącznie metody podziału zysku nadwyżkowego¹⁸³. Stosując tę metodę, należy przypisać podmiotowi wykonującemu prostsze, rutynowe funkcje jedynie tę część dochodu, która odpowiada rynkowemu wynagrodzeniu za te czynności. Cała pozostała część (zwana zyskiem rezydualnym, nadzwyczajnym) zostaje przypisana drugiemu podmiotowi. Choć rutynowość funkcji nie musi teoretycznie oznaczać ich niskiej wartości, w praktyce wynagrodzenie to określane jest zwykle na poziomie zaledwie 5-10% uzyskanego dochodu¹⁸⁴. Regulacja ta skutkuje więc tendencją do przypisywania większości zysków podmiotowi posiadającemu prawa do trudnych w wycenie wartości niematerialnych – powodując *de facto* przeniesienie tej części dochodu z państwa źródła do państwa rezydencji. Wzmacnia to omówiony wcześniej wpływ zjawiska skali bez fizycznej obecności na brak powstawania zakładów podatkowych¹⁸⁵.

Problemy te są szczególnie wyraźne w przypadku wyceny danych. Ich unikalność wyraża się w sposobie ich gromadzenia, czasie i miejscu ich pozyskania oraz charakterze interakcji z innymi danymi. Z tego powodu ich wartość zależy zarówno od rodzaju samych danych (wskazuje się, że tzw. dane wrażliwe są co do zasady warte więcej od innych danych osobowych¹⁸⁶), jak i od potrzeb i możliwości podmiotu je przetwarzającego (poszczególne kategorie danych mogą być mniej lub bardziej istotne dla realizacji konkretnych celów, przy czym co do zasady potencjał ich eksploatacji rośnie wraz z liczbą posiadanych źródeł)¹⁸⁷ – często trudno jest wyznaczyć granicę pomiędzy informacjami wartościowymi a nieprzydatnymi¹⁸⁸. Co więcej, ze względu na

¹⁸¹ S. Buriak, *International...*, s. 254.

¹⁸² *Ibidem*, s. 250.

¹⁸³ *Ibidem*, s. 197–199, 252.

¹⁸⁴ *Ibidem*, s. 197–198.

¹⁸⁵ S. Buriak, *A New Taxing Right for the Market Jurisdiction: Where Are the Limits?*, Intertax 2020/3 (48), s. 293; H. Filipczyk, *Tax...*, s. 235.

¹⁸⁶ M. Canellopoulou-Bottis, G. Bouchagiar, *Personal Data v. Big Data: Challenges of Commodification of Personal Data*, Open Journal of Philosophy 2018/8, s. 210.

¹⁸⁷ M. Canellopoulou-Bottis, G. Bouchagiar, *Personal...*, s. 210.

¹⁸⁸ A. Thimmesch, *Transacting...*, s. 177.

wpływ tych czynników na wartość danych, próba ich wyceny w sposób analogiczny do „surowych” danych dostępnych na rynku będzie prawdopodobnie skutkować niedoszacowaniem¹⁸⁹. Każdy z istniejących modeli szacowania wartości danych posiada niedoskonałości, zarówno w zakresie określenia samej wartości, jak i ustalenia jej źródeł¹⁹⁰.

Ponadto nowe modele wykorzystują jednocześnie wiele potencjalnych źródeł rent ekonomicznych. Samo pojęcie rent nie jest jednakowo rozumiane w naukach ekonomicznych. Właściwe dla kontekstu tej analizy jest definiowanie rent jako „płatności za towar, które przekraczają minimalną płatność konieczną dla jego dostarczenia”¹⁹¹. Wśród rent można dalej wyróżnić kategorie „quasi-rent” oraz rzeczywistych rent¹⁹². Quasi-renta mieści się w definicji renty, ale odzwierciedla „zwykły zwrot z inwestycji, taki jak konkurencyjny, skorygowany o ryzyko zwrot z inwestycji kapitałowych”¹⁹³. Stanowi ona swoiste wynagrodzenie za podjęte ryzyko, zachęcające inwestora do danej inwestycji¹⁹⁴. Quasi-renty z definicji mają przejściową naturę i maleją w warunkach

¹⁸⁹ Por. D. Zetzsche, L. Anker-Sørensen, *Taxing...*, s. 225 i przytoczoną tam bibliografię. Należy też zauważyć, że co do zasady większość podmiotów przetwarzających w jakimś zakresie dane i informacje nie uzyskuje z tego tytułu istotnych zysków.

¹⁹⁰ V. Janeček, *Ownership...*, s. 13–14. Interesującą propozycją rozwiązania tych problemów jest proponowane przez D. Zetzsche i L. Anker-Sørensen wprowadzenie systemu „wyceny elementu zbioru danych” („*data point pricing*”). Według autorów kluczowym założeniem jest to, że dane mają „jakąś wartość” (co nie budzi obecnie wątpliwości, por. V. Janeček, *Ownership...*, s. 13), a nie dokładne określenie tej wartości. W konsekwencji, ich model zakłada, że podmiot zbierający informacje od użytkownika musiałby mu ujawnić, na jaką kwotę „wycenia” pobierane od niego informacje i umożliwić użytkownikowi dokonanie wyboru pomiędzy zapłatą informacjami albo w innej formie, np. pieniędzmi, traktując uzyskane w ten sposób informacje analogicznie do „innych walut”, D. Zetzsche, L. Anker-Sørensen, *Taxing...*, s. 235–236. Dzięki temu modelowi reguły rynku powinny, zdaniem autorów, doprowadzić do wyceny informacji przez podmiot na poziomie rynkowym, *ibidem*, s. 237. Autorzy przyznają, że założenie o rynkowości cen może nie zostać spełnione w przypadku powstawania monopolu, co, biorąc pod uwagę tendencję do ich powstawania na rynkach usług cyfrowych (o czym niżej), można uznać za istotny mankament. Słusznie jednak wskazują, że nawet wynikające z monopolu zaniżenie wyceny danych będzie bardziej korzystne dla gospodarki niż całkowity brak ujęcia tej wartości i wycena może być jednocześnie ceną informacją dla organów antymonopolowych, *ibidem*, s. 241–242.

¹⁹¹ G. Schwerhoff i in., *Taxation of Economic Rents*, *Journal of Economic Surveys* 2020/2 (34), s. 400. Podobnie: „nadwyżka pieniędzy ponad kwotę, która jest ekonomicznie lub społecznie niezbędna”, <https://www.investopedia.com/terms/e/economicrent.asp> (dostęp: 27.04.2026 r.). Autorzy analizujący je z perspektywy czynników produkcji definiują je jako „płatność na rzecz czynnika produkcji, która przekracza minimalną płatność niezbędną do jego dostarczenia”, J. Bankman i in., *Collecting the Rent: The Global Battle to Capture MNE Profits*, NYU Law and Economics Research Paper No. 18-38, 2018, s. 197, 200; D. Ricardo, *On the Principles of Political Economy and Taxation* [w:] *Die 100 wichtigsten Werke der Ökonomie: Von Adam Smith bis Paul Krugman*, red. D. Herz, V. Weinberger, Freiburg 2019; H. Varian, *Intermediate Microeconomics: A Modern Approach*, Nowy Jork 2014, s. 442; B. H. Fried, *The Progressive Assault on Laissez-Faire: Robert Hale and the First Law and Economics Movement*, Cambridge 2001, s. 74; R. H. Wessel, *A Note on Economic Rent*, *American Economic Review* 1967/5 (57), s. 1221, 1224.

¹⁹² J. Bankman i in., *Collecting...*, s. 200.

¹⁹³ *Ibidem*, s. 200.

¹⁹⁴ S. Buriak, *International...*, s. 116–117.

konkurencyjnych¹⁹⁵. Z kolei za rzeczywistą rentę ekonomiczną uznaje się wartość wykraczającą poza quasi-rentę¹⁹⁶. W literaturze przedmiotu jako źródła rent wskazuje się m.in. wykorzystywanie praw własności intelektualnej; zerowe lub bliskie zeru koszty krańcowe¹⁹⁷; posiadanie znacznej siły rynkowej¹⁹⁸; istnienie barier wejścia na rynek¹⁹⁹; uzyskiwanie monopolu prawnego²⁰⁰, wykorzystywanie *big data*²⁰¹, czy też występowanie tzw. efektu „synergii”²⁰². Oprócz wspomnianych już czynników, takich jak rola praw własności intelektualnej czy istnienie tendencji do powstawania monopolu i oligopolu, zautomatyzowane usługi cyfrowe charakteryzują się zerowymi lub bliskimi zeru kosztami krańcowymi²⁰³. Również pozostałe wskazane wyżej cechy, choć nie są

¹⁹⁵ J. Bankman i in., *Collecting...*, s. 201. Istotna jest również podkategoria quasi-rent, tzw. kompozytowe quasi-renty, powstające z sytuacji, w których jednocześnie wykorzystywanie dwóch rodzajów zasobów skutkuje wyższymi rentami, niż gdyby wykorzystywać te zasoby osobno.

¹⁹⁶ S. Buriak, *International...*, s. 117.

¹⁹⁷ *Ibidem*, s. 129–130.

¹⁹⁸ K. Bamberger, *Platform Market Power*, Berkeley Technology Law Journal 2017 (32), s. 1085; S. Buriak, *International...*, s. 14, 118, 127, 204; K. Clausing, *Capital...*, s. 7–8; Y. R. Kim, D. Shanske, *State...*, s. 749, 803; G. Schwerhoff i in., *Taxation...*, s. 402–405; Y. R. Kim, *Digital Services Tax: A Cross-Border Variation of the Consumption Tax Debate*, Alabama Law Review 2020 (72), s. 142, 178–79.

¹⁹⁹ J. Bankman i in., *Collecting...*, s. 201; S. Buriak, *International...*, s. 127; K. Clausing, *Capital...*, s. 7–8; G. Schwerhoff i in., *Taxation...*, s. 402–405.

²⁰⁰ W szczególności posiadanie przez dany podmiot patentu na określoną technologię, czy też innych praw własności intelektualnej zapewniających analogiczny efekt, S. Buriak, *International...*, s. 122–123.

²⁰¹ *Ibidem*, s. 129.

²⁰² Rozumiany jako oszczędności generowane przez międzynarodowe przedsiębiorstwa względem wykonywania tożsamyh funkcji przez niepowiązane ze sobą podmioty, w tym w zakresie obniżania kosztów transakcyjnych, ale też dzięki wykorzystywaniu ekonomii skali, J. Bankman i in., *Collecting...*, s. 201; S. Buriak, *International...*, s. 203–204; W. Schön, *One...*, s. 1014.

²⁰³ Por. Projekt Filaru 1, s. 20. Możliwość automatyzacji jest szczególnie duża w przypadku usług cyfrowych ze względu na ich cechy, por. OECD, *Tax Challenges Arising...*, s. 27. Ponieważ usługi cyfrowe stanowią programy komputerowe (OECD, *Addressing the Tax Challenges...*, s. 41), na potrzeby analizy można zredukować je do danych. Dane cechują się niematerialnością (tak jak tradycyjne usługi), ale mogą być przechowywane i dostarczane tak jak towary, a ich konsumpcja następuje zwykle w innym momencie niż wytworzenie (choć mogą wystąpić wyjątki od tej zasady). W konsekwencji nie odpowiadają one wprost ani kategorii towarów, ani usług, M. Mandel, *Beyond Goods and Services: The (Unmeasured) Rise of the Data-Driven Economy*, 2012, <https://www.progressivepolicy.org/beyond-goods-and-services-the-unmeasured-rise-of-the-data-driven-economy/> (dostęp: 27.04.2026 r.), s. 2–4. Są niezniszczalne (nie są podatne na zużycie w wyniku użytkowania), łatwo wymienialne (treść danych może zostać natychmiastowo zmieniona) oraz tanio odtwarzalne (początkowe wytworzenie może wymagać wysokich kosztów stałych, ale dalsza replikacja odbywa się praktycznie bez kosztów). Ponadto w przypadku większości z nich ich wartość jest możliwa do oceny dopiero po ich użyciu, A. Bal, *Taxing...*, s. 143. Zużycie takiej usługi przez jedną osobę nie ogranicza możliwości korzystania z niej przez innych i nie da się powstrzymać osób trzecich przed ich „skonsumowaniem” (a przynajmniej jest to znacznie utrudnione), *ibidem*, s. 151. Można więc mówić o ich nieskończonej konsumpcji (ponieważ mogą być konsumowane wielokrotnie) i wielokrotności miejsc przeznaczenia (ponieważ „podążają” za konsumentem), *ibidem*. Należy jednak zauważyć, że przed osiągnięciem stanu, w którym świadczenie usług cyfrowych może stać się automatyczne, konieczne jest w pierwszej kolejności poniesienie znacznych nakładów finansowych. Dlatego też można argumentować, że przychody uzyskiwane z usług cyfrowych, w ujęciu uwzględniającym całokształt działań, w tym inwestycje w oprogramowanie i infrastrukturę, stanowią raczej tzw. quasi-renty. Należy je postrzegać jako swoiste wynagrodzenie za podjęte ryzyko, zachęcające inwestora do realizacji danej inwestycji, S. Buriak, *International...*, s. 116–117. Quasi-renty z definicji mają przejściową naturę i maleją w warunkach konkurencyjnych (przy czym konkurencyjność rynków usług cyfrowych budzi istotne wątpliwości, o czym niżej), J. Bankman i in., *Collecting...*, s. 5.

bezpośrednio związane wyłącznie z usługami cyfrowymi, współwystępują przy ich świadczeniu usług. Dlatego też uzasadnione jest założenie, że dochód uzyskiwany z usług cyfrowych w dużej części składa się z renty ekonomicznej – w szczególności w zakresie rent wynikających z pozycji monopolistycznej lub monopsonistycznej oraz korzyści związanych z lokalizacją²⁰⁴.

Pojęcie zysku rezydualnego na gruncie cen transferowych nie jest tożsame z pojęciem renty ekonomicznej. Jednakże w praktyce renty te będą stanowiły część zysku nadzwyczajnego przypisanego danemu podmiotowi. Wynika to z faktu, że z przyczyn praktycznych konieczne będzie zastosowanie metody podziału zysku, w ramach której strona wykonująca mniej skomplikowane funkcje otrzyma jedynie część wynagrodzenia odpowiadającą za rutynowe czynności, podczas gdy drugi podmiot – całą pozostałą część zysku, w tym uzyskane renty ekonomiczne²⁰⁵. W znacznej większości przypadków prostsze funkcje będzie pełnił podmiot lokalny, a nie właściciel praw do bazowej usługi cyfrowej. Mechanizm ten uniemożliwia pozostawienie jakiejkolwiek części zysków jako nieprzypisanej do żadnego podmiotu²⁰⁶. Jednocześnie sprawia on, że niezależnie od ewentualnych manipulacji cenami przez podmioty powiązane, renty ekonomiczne będą alokowane poza podmiotem wykazującym powiązanie fizyczne z państwem źródła²⁰⁷.

Biorąc pod uwagę powyższe, nawet gdy świadczenie usług cyfrowych będzie skutkowało powstaniem zakładu podatkowego w państwie źródła (w tym w związku ze zmianą definicji tej instytucji, np. na zakład wirtualny), istniejące obecnie regulacje cen transferowych będą w inherentny sposób skutkować przypisaniem do tego zakładu jedynie niewielkiej części dochodów uzyskiwanych przez międzynarodowe przedsiębiorstwo. Większa część z nich – stanowiących w dużej mierze renty ekonomiczne – zostanie przypisana do podmiotu posiadającego prawa własności intelektualnej do bazowej usługi. Prowadzi to do wniosku o istnieniu luki prawnej o charakterze podobnym do przypadku zakładu podatkowego opartego na fizycznej obecności: polega ona na nieplanowanej zmianie skutków stosowania regulacji w zakresie podziału dochodu do opodatkowania pomiędzy państwami.

²⁰⁴ S. Buriak, *International...*, s. 251.

²⁰⁵ *Ibidem*, s. 188–189.

²⁰⁶ *Ibidem*, s. 189.

²⁰⁷ *Ibidem*, s. 207–208.

1.3.5 Podsumowanie

Podsumowując powyższe, cyfryzacja gospodarki pociąga za sobą istotne skutki dla możliwości opodatkowania dochodu międzynarodowych przedsiębiorstw przez państwo źródła. Po pierwsze, zmniejszenie znaczenia fizycznej obecności w transgranicznej działalności w połączeniu z popularnością wielostronnych modeli biznesowych skutkuje skrajnym ograniczeniem możliwości stosowania przez państwo źródła łącznika w postaci instytucji zakładu podatkowego opartego o fizyczną obecność. Po drugie, wykorzystywanie danych i innych aktywów trudnych w wycenie przy świadczeniu usług cyfrowych (w szczególności skutkujących powstawaniem rent ekonomicznych) ogranicza możliwość przypisania osiągniętych dochodów podmiotowi powiązanemu (w tym ewentualnemu zakładowi) znajdującemu się w państwie źródła na gruncie przepisów dotyczących cen transferowych. Skutki te są ze sobą ściśle powiązane i powstają w oderwaniu od jakichkolwiek działań abuzywnych podatników.

1.4 Koncepcje naukowe stanowiące podstawę dyskusji nad modyfikacją prawnych granic jurysdykcji podatkowej

1.4.1 Uwagi wstępne

Wobec wątpliwości co do adekwatności stosowania instytucji zakładu podatkowego jako łącznika służącego opodatkowaniu dochodów międzynarodowych przedsiębiorstw świadczących usługi cyfrowe przedmiotem dyskusji stało się „przesunięcie” prawnych granic jurysdykcji podatkowej wytyczanych przez postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Działanie to stanowi ze swojej natury proces polityczny. W nauce wypracowano jednak szereg koncepcji, które miały stanowić teoretyczne podstawy i wskazówki dla politycznych negocjacji. W większości koncepcje te stanowiły propozycje zwiększenia znaczenia powiązań ekonomicznych w podziale prawa do opodatkowania dochodów pomiędzy państwami. Z perspektywy przedmiotu niniejszej pracy szczególnie istotne są koncepcje opodatkowania w miejscu tworzenia wartości, renty ekonomicznej związanej z lokalizacją, rozpatrywanie danych jako quasi-surowców oraz koncepcje uzasadniania opodatkowania przez potrzebę regulacji rynków usług cyfrowych.

1.4.2 Koncepcja opodatkowania w miejscu tworzenia wartości

Koncepcję „opodatkowania w miejscu tworzenia wartości” zaproponowano jako kierunek legislacyjny dla prowadzonych na poziomie OECD negocjacji w przedmiocie zmiany treści traktatów podatkowych²⁰⁸. Argumentowano, że koncepcja ta stanowi podstawową zasadę alokacji prawa do opodatkowania w kontekście międzynarodowym²⁰⁹. Traktowano ją zarówno jako wytyczną przy nowelizacji i tworzeniu nowych przepisów (w szczególności w zakresie scyfryzowanej gospodarki²¹⁰), jak i jako zasadę, która leżała u podstaw dotychczasowych postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania²¹¹. Stanowiło to niewątpliwie próbę

²⁰⁸ Należy zauważyć, że koncepcja ta pojawiała się w pracach OECD już wcześniej, w ramach Planu Działania BEPS z 2013 r., jako uzasadnienie wprowadzenia mechanizmów antyabuzyjnych, pozwalających na ignorowanie sztucznych struktur i spółek fasadowych, por. A. Martin Jiménez, *Value Creation: A Guiding Light for the Interpretation of Tax Treaties?*, Bulletin for International Taxation 2020/4/5 (74), s. 199. Nie wskazano wtedy jednak definicji pojęcia tworzenia wartości, ani czynników, które miałyby się do niego przyczyniać, J. Hey, *"Taxation Where Value is Created" and the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative*, Bulletin for International Taxation 2020/4/5 (74), s. 203–204; W. Richter, *Aligning Profit Taxation with Value Creation*, World Tax Journal 2021/1 (13), s. 4. Z treści raportu wynika, że pojęcie „tworzenia wartości” było używane jako bliskoznaczne z pojęciami działalności gospodarczej czy też substancji ekonomicznej, a „opodatkowanie w miejscu tworzenia wartości” przeciwdziałanie sytuacji, w której dochody są alokowane do opodatkowania „za pomocą jedynie dokumentów, w oderwaniu od ekonomicznych aktywności napędzających model biznesowy”, W. Schön, *Value Creation, the Benefit Principle, and Efficiency-Related Allocation of Taxing Rights* [w:] *Taxation and Value Creation*, red. W. Haslehner, M. Lamensch, Amsterdam 2021, s. 155–156. Por. również R. Collier, *The Value Creation Mythology* [w:] *Taxation and Value Creation*, red. W. Haslehner, M. Lamensch, Amsterdam 2021, s. 134; J. Hey, *"Taxation..."*, s. 203; C. Quentin, *Gently Down the Stream: BEPS, Value Theory and the Allocation of Profitability along Global Value Chains*, World Tax Journal, 2021/2 (13), s. 165. Stanowiło to rozwinięcie problematyki, która – z wykorzystaniem innej terminologii – była poruszana w pracach OECD od 1979 r., por. R. Collier, *The Value...*, s. 137; J. Monsenego, *Value Creation and Transfer Pricing* [w:] *Taxation and Value Creation*, red. W. Haslehner, M. Lamensch, Amsterdam 2021, s. 114. Tak rozumiane „opodatkowanie w miejscu tworzenia wartości” rozwijano następnie jako zasadę interpretacyjną wykorzystywaną podczas stosowania regulacji cen transferowych. Zgodnie z nią „cena rynkowa powinna być ustalona w sposób pozwalający na opodatkowanie w miejscu, gdzie stworzono wartość”, por. R. Krever, P. Mellor, *History and Theory of Formulary Apportionment* [w:] *The Allocation of Multinational Business Income: Reassessing the Formulary Apportionment Option*, red. R. Krever, F. Vallancourt, Alphen aan den Rijn 2020, s. 11; C. Lucas-Mas, R. Junquera-Varela, *Tax Theory Applied to the Digital Economy: A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency*, Waszyngton 2021, s. 8. Pojęcie „tworzenia wartości” zbliżało się więc do koncepcji „substancji” i miało stanowić odpowiedź na praktyki optymalizacyjne, w których za pomocą „kontraktowej alokacji ryzyk i wartości niematerialnych” doprowadzano do przenoszenia dochodu w miejsce inne, niż miejsce rzeczywistego wykonywania czynności tworzących wartość, A. Martin Jiménez, *Value...*, s. 199–200; R. Collier, *The Value...*, s. 134, 148. Dalej nie zdefiniowano jednak tego pojęcia, przez co było ono różnie rozumiane przez poszczególne państwa, R. Krever, P. Mellor, *History...*, s. 11; C. Lucas-Mas, R. Junquera-Varela, *Tax...*, s. 8. W kontekście negocjacji dotyczących przesunięcia prawnych granic jurysdykcji podatkowej koncepcji tej nadane zostało jednak odmienne znaczenie.

²⁰⁹ Por. W. Schön, *Value...*, s. 155, i wskazaną tam bibliografię.

²¹⁰ C. Quentin, *Gently...*, s. 165.

²¹¹ J. Hey, *"Taxation..."*, s. 204; M. Lewandowska, J. Warnieło, *Międzynarodowe aspekty opodatkowania dochodów przedsiębiorstw gospodarki cyfrowej*, Przegląd Podatkowy 2018/6, s. 52.

zwiększenia znaczenia łączników opartych o powiązanie ekonomiczne, a nie terytorialne (w ścisłym rozumieniu) dla opodatkowania dochodu. Rozumienie to zostało przyjęte zarówno przez przedstawicieli państw, jak i międzynarodowe przedsiębiorstwa²¹².

Punktem wyjścia dla tego rozumowania były próby wykazania, że zasadę tę da się wyinterpretować z Raportu z 1923 r., stanowiącego intelektualne podwaliny całego systemu międzynarodowego prawa podatkowego. W Raporcie z 1923 r. nie pada słowo „wartość”, ale przedstawiciele doktryny argumentowali, że używany w nim termin „bogactwo” (ang. *wealth*) można uznać za równoznaczny z tym, jak rozumiana była „wartość” w raportach OECD²¹³. W Raporcie z 1923 r. analizowano bowiem, że bogactwo jest tworzone przez „działania ludzi” (ang. *human agency*), które „można podzielić na zarządzanie siłami produkcji, transport, kontrolę nad polityką przedsiębiorstwa oraz funkcje sprzedaży na rynku”²¹⁴. Przedstawiciele poglądu, że koncepcja opodatkowania w miejscu tworzenia wartości ma swoje źródła już w Raporcie z 1923 r., podkreślali, że jego autorzy opowiadali się za opodatkowaniem „tam, gdzie prowadzona jest działalność gospodarcza” (ang. *where economic activities are carried out*)²¹⁵. Proponowana przez nich instytucja zakładu podatkowego jako łącznika pomiędzy dochodem a jurysdykcją podatkową, jak również czynniki decydujące o powstaniu zakładu, miały w ocenie przedstawicieli tego poglądu stanowić jedynie pewien „zamiennik” (ang. *proxy*) dla aktywności ekonomicznej w danym państwie²¹⁶. Przenosząc powyższe na grunt pojęcia „opodatkowania w miejscu tworzenia wartości”, wskazywano, że obecne przepisy (w szczególności pojęcie zakładu podatkowego) stanowiły jedynie swego rodzaju odzwierciedlenie przejawów tworzenia wartości adekwatne dla sposobów prowadzenia działalności gospodarczej na początku XX wieku. W związku z tym odejście od nich nie będzie stanowiło zmiany podstawowej zasady międzynarodowego prawa podatkowego, a jedynie dopasowanie tego odzwierciedlenia do współczesnego sposobu jej prowadzenia²¹⁷. Zgodnie z tym rozumieniem

²¹² J. Vella, *Value Creation and the Allocation of Profits under a Formulary Apportionment System* [w:] *The Allocation of Multinational Business Income: Reassessing the Formulary Apportionment Option*, red. R. Krever, F. Vallancourt, Alphen aan den Rijn 2020, s. 261, 263 i wskazana tam bibliografia.

²¹³ W. Haslehner, *Value Creation and Income Taxation: A Coherent Framework for Reform?* [w:] *Taxation and Value Creation*, red. W. Haslehner, M. Lamensch, Amsterdam 2021, s. 46.

²¹⁴ W. Haslehner, *Value...*, s. 46.

²¹⁵ J. Monsenego, *Value...*, s. 109.

²¹⁶ W. Haslehner, M. Lamensch, *General Report on Value Creation and Taxation: Outlining the Debate* [w:] *Taxation and Value Creation*, red. W. Haslehner, M. Lamensch, Amsterdam 2021, s. 3.

²¹⁷ Por. W. Haslehner, *Value...*, s. 39.

przyjmowano bowiem, że rozdział między miejscem tworzenia wartości a miejscem opodatkowania nie musi wynikać ze sztucznego przenoszenia dochodu w celu optymalizacji podatkowej²¹⁸.

Jednocześnie pomimo zgody co do doniosłości tej zasady i chęci posługiwania się nią przy wypracowywaniu nowych regulacji, jej znaczenie pozostało niejasne²¹⁹. W ocenie W. Schöna koncepcja ta jest związana z tradycyjnie rozumianą zasadą korzyści²²⁰. Według niektórych autorów miała ona wyrażać zwiększenie roli czynników składających się na tworzenie wartości po stronie popytu (zamiast tradycyjnego rozumienia zasady korzyści, skupiającego się na stronie podażowej). Chodziło o uwzględnienie faktu, że bez nabywców dóbr i usług przychód nie mógłby powstać²²¹, a nawet – w pewnych okolicznościach – że wartość jest tworzona w całkowitym oderwaniu od jakichkolwiek czynności po stronie podażowej²²². Inni uznawali jednak, że rozumienie to nadal zakłada tworzenie wartości po stronie podażowej (np. działania badawczo-rozwojowe, produkcja i marketing), a rynek sam w sobie nie tworzy wartości, lecz pozwala jedynie na jej „odkrycie”²²³.

Jednakże od 2018 r. znaczenie koncepcji „opodatkowania w miejscu tworzenia wartości” stopniowo malało pod wpływem krytyki ze strony przedstawicieli nauki. Zwrócono uwagę, że koncepcja ta pojawiła się bez podstawy w orzecznictwie bądź doktrynie²²⁴ i stanowi jedynie pewien polityczny pomysł, pozbawiony obiektywnej treści²²⁵. Uznano,

²¹⁸ J. Vella, *Digital Services Taxes: Principle as a Double-Edged Sword*, National Tax Journal 2019/4 (72), s. 825.

²¹⁹ W. Haslehner, *Value...*, s. 39–40.

²²⁰ W. Schön, *Value...*, s. 158.

²²¹ J. Hey, *"Taxation..."*, s. 204–205; por. również C. Quentin, *Gently...*, s. 165.

²²² Czego przykładem może być znaczny wzrost popytu na koszulki piłkarskie drużyny wygrywającej turniej piłkarski, skutkujący silnym wzrostem cen i analogicznie, znaczny spadek popytu i w konsekwencji cen w przypadku słabych wyników na takim turnieju, R. Das, *The Concept of Value Creation: Is It Relevant for the Allocation of Taxing Rights?*, Bulletin for International Taxation 2020/3 (74), s. 137.

²²³ W. Haslehner, *Value...*, s. 48; J. Vella, *Value...*, s. 265, J. Vella, *Digital...*, s. 822–823.

²²⁴ R. Das, *The Concept...*, s. 134; por. również J. Hey, *"Taxation..."*; G. Kofler, J. Sinnig, *Equalization...*, s. 179.

²²⁵ W. Haslehner, *Value...*, s. 40–41 i wskazana tam bibliografia; N. Berdsen, *Profit Allocation Based on Scarcity Value: A New Factor for Taxing Intra-Group Services Where They Create Value*, Bulletin for International Taxation 2020/4 (74), s. 834; S. Morse, *Value Creation: A Standard in Search of a Process*, Bulletin for International Taxation 2018/4/5 (72), s. 197; W. Schön, *Ten Questions About Why and How to Tax the Digitalized Economy*, Bulletin for International Taxation 2018/4/5 (72), s. 288. Wskazano wręcz, że brak treści to niezbędny element do tego, aby „rządy państw o istotnie sprzecznych interesach fiskalnych i ekonomicznych mogły zaakceptować ją jako wspólny punkt wyjścia”, C. Fuest, *Taxation in the Place of Value Creation: An Economic Perspective* [w:] *Taxation and Value Creation*, red. W. Haslehner, M. Lamensch, Amsterdam 2021, s. 103.

że nawet rozumiejąc „opodatkowanie w miejscu tworzenia wartości” jako dyrektywę interpretacji zasady ceny rynkowej, mogłaby ona służyć jedynie jako reguła „negatywna”, przemawiająca za odrzuceniem możliwości alokacji dochodu w jurysdykcjach rejestracji spółek fasadowych, które nie prowadzą w nich żadnej rzeczywistej działalności²²⁶. Próby uczynienia z niej „pozytywnej” reguły interpretacyjnej, wskazującej na konieczność alokacji dochodu w państwie, w którym rzeczywiście kontrolowane są ryzyka oraz wykonuje się funkcje DEMPE względem praw własności intelektualnej, prowadziły do zawyżania wyceny czynników znajdujących się w państwach rozwiniętych i, odwrotnie, do zaniżania wyceny czynników w państwach rozwijających się (np. surowców)²²⁷. Rozumienie to w nadmierny sposób wiązało wyniki alokacji z fizyczną obecnością i funkcjami wykonywanymi przez ludzi oraz prowadziło do alokowania zbyt dużej części dochodu do miejsc lokacji „składników opartych na wiedzy”. Wynikało to z konsekwencji stosowania metody alokacji zysku rezydualnego²²⁸. Ostatecznie uznano, że koncepcja ta nie dostarcza żadnych rozwiązań istniejących problemów stosowania zasady ceny rynkowej i nie pomaga w określeniu znaczenia, jakie należy nadać poszczególnym czynnikom²²⁹. Niektórzy autorzy uważali nawet, że jest to jedynie próba legitymizacji sposobu alokacji dochodu w sposób uprzywilejowujący państwa rozwinięte, a więc utrzymania *status quo*²³⁰.

Podkreślano też, że w ramach tej koncepcji nie jest nawet jasne, czym jest wartość. W pracach OECD odwoływano się przede wszystkim do modelu łańcucha wartości stworzonego przez M. Portera²³¹. Koncepcja ta zakłada pewien liniowy charakter tworzenia wartości. O ile model ten miał dobrze opisywać proces powstawania wartości w ramach „tradycyjnej gospodarki”, o tyle w gospodarce cyfrowej pojawiły się nowe mechanizmy, przede wszystkim model „sieci wartości” (ang. *value network*)²³² i model „sklepu z wartością” (ang. *value shop*)²³³. Pojawienie się tych modeli skutkowało potrzebą stworzenia nowych metod alokacji dochodu (zgodnie z miejscem tworzenia

²²⁶ J. Hey, *Taxation...*, s. 204; S. Morse, *Value...*, s. 196.

²²⁷ N. Berdsen, *Profit...*, s. 831; A. Christians, L. van Apeldoorn, *Taxing Income Where Value Is Created*, *Florida Tax Review* 2018/1 (22), s. 7.

²²⁸ A. Martin Jiménez, *Value...*, s. 200–201; por. również C. Quentin, *Gently...*, s. 214.

²²⁹ R. Collier, *The Value...*, s. 149, 154; J. Hey, *Taxation...*, s. 206; J. Monsenego, *Value...*, s. 128; S. Morse, *Value...*, s. 196.

²³⁰ W. Haslehner, *Value...*, s. 40–41; A. Martin Jiménez, *Value...*, s. 201.

²³¹ OECD, *Tax Challenges Arising...*, s. 35.

²³² *Ibidem*, s. 35–36.

²³³ *Ibidem*, s. 35.

wartości), szczególnie w przypadku tych przejawów gospodarki cyfrowej (w tym usług cyfrowych), które je reprezentują. Jednakże model Portera jest modelem zarządczym, a nie jakościowym. Został stworzony do celów analizy danej organizacji w celu określenia, które czynniki są kluczowe z perspektywy tworzenia jej wartości (*value drivers*), ale nie pozwala na zmierzenie stopnia przyczynienia się tych czynników do powstania przychodów²³⁴. Co więcej, był analizowany i rozwijany nie z perspektywy konsumenta, lecz przedsiębiorcy, przy założeniu stałego popytu²³⁵. Uzasadnienie zmiany sposobu alokacji dochodu pomiędzy państwami stanowiłoby zupełnie inny kontekst, do którego ten model nie byłby adekwatny. Nawet w ramach lepiej przystającej do tego kontekstu klasycznej teorii wartości nie wypracowano jednego sposobu rozumienia tego pojęcia ani spójnych poglądów co do tego, w jaki sposób powstaje wartość i jakie czynniki należy brać pod uwagę²³⁶. Największym problemem pozostaje brak obiektywnego sposobu na „zmierzenie”, ile dokładnie wartości tworzy poszczególny czynnik²³⁷.

Biorąc pod uwagę wszystkie powyższe mankamenty, w doktrynie powszechnie przyjęto, że koncepcja opodatkowania w miejscu tworzenia wartości nie nadaje się na naczelną wytyczną dla tworzenia międzynarodowego prawa podatkowego²³⁸. Wynika to w szczególności z faktu, że „niemalże każda lokacja może być uznana za przyczyniającą się do tworzenia wartości w jakiś sposób”²³⁹ oraz z braku możliwości skwantyfikowania tworzonej wartości. Nie dostarcza ona żadnych nowych odpowiedzi na pytanie, w jaki sposób podzielić dochód pomiędzy państwa źródła i rezydencji²⁴⁰. Zdecydowanie odrzucono również pogląd, jakoby koncepcja ta miała leżeć u podstaw

²³⁴ Por. E. Llinares, R. Meghames, *Value Chain Analysis: An Analytical Tool to Evaluate Economic Contribution in the Overall Framework of Value Creation* [w:] *Taxation and Value Creation*, red. W. Haslehner, M. Lamensch, Amsterdam 2021, s. 187, 196; C. Quentin, *Gently...*, s. 206.

²³⁵ R. Das, *The Concept...*, s. 135.

²³⁶ W. Haslehner, *Value...*, s. 40–43 i wskazana tam bibliografia; N. Berdsen, *Profit...*, s. 835; S. Buriak, *International...*, s. 113; W. Haslehner, M. Lamensch, *General...*, s. 4–5; C. Quentin, *Gently...*, s. 206; J. Vella, *Digital...*, s. 826.

²³⁷ R. Das, *The Concept...*, s. 142; por. również J. Vella, *Value...*, s. 271.

²³⁸ R. Collier, *The Value...*, s. 132–133, 154; R. Das, *The Concept...*, s. 139–140; M. P. Devereux i in., *Taxing...*, s. 8; W. Haslehner, *Value...*, s. 40, 60; G. Kofler, J. Sinnig, *Equalization...*, s. 179; R. Kysar, *Value Creation: A Dimming Lodestar for International Taxation?*, *Bulletin for International Taxation* 2020/4/5 (74), s. 200, 220; A. Martín Jiménez, *Value...*, s. 198; J. Monsenego, *Value...*, s. 128–129; W. Schön, *Ten...*, s. 288; J. Vella, *Value...*, s. 268.

²³⁹ J. Hey, *Taxation...*, s. 205.

²⁴⁰ *Ibidem*; R. Kysar, *Value...*, s. 217, 220; W. Schön, *One...*, s. 1006.

międzynarodowego prawa podatkowego²⁴¹. Argumentowano, że do kwestii alokacji dochodów lepiej pasowałaby koncepcja „przechwytywania wartości” (ang. *value capture*)²⁴². W ramach tej koncepcji przyjmowałoby się bowiem, że dochód powstaje w wyniku transakcji, przy której „przechwytywana” jest w pewnej części wartość (w rozumieniu koncepcji tworzenia wartości) stworzona wcześniej. O ile w idealnym świecie każdy podmiot uzyskiwałby dochody odpowiadające wartości jego wkładu w procesie produkcji (odpowiadające cenom rynkowym), o tyle w rzeczywistości dochód zależy również od siły rynkowej i innych czynników ekonomicznych. Przechwycenie „lwiej części zysków” jest możliwe dla podmiotów kontrolujących dostęp do rynków zbytu oraz kluczowe zasoby, a także mogących wywierać presję ekonomiczną na dostawców²⁴³. W tym kontekście podkreślano również, że nie powinno się ekstrapolować sytuacji kilku podmiotów o dominującej pozycji rynkowej na wszystkie podmioty świadczące usługi cyfrowe²⁴⁴. Ostatecznie przyjęto więc, że koncepcja opodatkowania w miejscu tworzenia wartości nie jest niczym więcej niż nową nazwą dla zasady źródła²⁴⁵. Pojęcie to przestało być również wykorzystywane w nowszych projektach OECD²⁴⁶.

1.4.3 Koncepcje renty ekonomicznej związanej z lokalizacją oraz traktowania danych jako quasi-surowców

W dyskusji dotyczącej stosowania łączników opartych na powiązaniu ekonomicznym do opodatkowania dochodu szczególnie interesująca jest przedstawiona przez W. Cuia i N. Hashimzade koncepcja podatku od usług cyfrowych jako podatku od renty ekonomicznej związanej z lokalizacją (ang. *location-specific rent*, dalej jako „LSR”). Autorzy ci, zainspirowani pojawieniem się unijnego projektu DST, analizowali, jakie

²⁴¹ R. Collier, *The Value...*, s. 133; W. Haslehner, *Value...*, s. 40–41; W. Schön, *Ten...*, s. 280; J. Vella, *Value...*, s. 262, 268, 2019, s. 826; por. również J. Becker, J. Englisch, *Taxing Where Value is Created: What's 'User Involvement' Got to Do with It?*, Intertax 2019/2 (47), s. 162; R. Krever, P. Mellor, *History...*, s. 21.

²⁴² W. Haslehner, M. Lamensch, *General...*, s. 5.

²⁴³ S. Buriak, *International...*, s. 111–112, 114, 116; por. również W. Haslehner, *Value...*, s. 43–44; A. Nikolakakis, *Aligning the Location of Taxation with the Location of Value Creation: Are We There Yet!?*, Intertax 2019/11/12 (47), s. 559; J. Sinnig, *The Reflection of Data-Driven Value Creation in the 2018 OECD and EU Proposals*, EC Tax Review 2018/6 (27), s. 327–328.

²⁴⁴ OECD, *Challenges of Digitalization, Comments Received on the Request for Input, Part II*, s. 128, za: R. Lipniewicz, *Jurisdykcja...*, s. 278.

²⁴⁵ W. Haslehner, *Value...*, s. 41; J. Hey, *"Taxation..."*, s. 204–205; R. Kysar, *Value...*, s. 220; A. Martin Jiménez, *Value...*, s. 198, 207; S. Morse, *Value...*, s. 197; A. Nikolakakis, *Aligning...*, s. 550; W. Schön, *One...*, s. 1006; J. Sinnig, *The Reflection...*, s. 327.

²⁴⁶ A. Martin Jiménez, *Value...*, s. 196–197, 206.

skutki taki podatek może wywołać w rzeczywistości oraz czy możliwe jest sformułowanie przekonującego uzasadnienia dla jego wprowadzenia. Posłużyli się w tym celu pojęciem LSR oraz wskazali, że skutkiem podatków od usług cyfrowych będzie właśnie przypisanie LSR jako przychodu podatkowego w państwie, z którym jest ona związana.

W naukach ekonomicznych wskazuje się, że rzeczywiste renty ekonomiczne różnią się jakościowo od pozostałej części dochodu. Po pierwsze, zakładając, że stanowią one przyrost majątku, którego podmiot nie spodziewał się na etapie podejmowania decyzji o rozpoczęciu działalności gospodarczej, opodatkowanie tej wartości powinno wywrzeć inny wpływ na decyzje podatnika niż opodatkowanie pozostałej części dochodu (nie powinno mieć efektu zniekształcającego). Dlatego też stanowią one w teorii dobry przedmiot opodatkowania. C. McClure argumentował, że tylko renty – w przeciwieństwie do normalnego zwrotu z inwestycji – powinny być opodatkowywane w oparciu o zasadę źródła²⁴⁷. Powyższa teoria nie udziela przy tym odpowiedzi, jaka część renty jest powiązana ekonomicznie z daną jurysdykcją. Dlatego też pojęcie rent samo w sobie nie jest wystarczające dla oparcia na nim łącznika jurysdykcyjnego. Przykładem rent związanych z konkretną lokalizacją są renty uzyskiwane w związku z wydobywaniem surowców naturalnych²⁴⁸. W. Cui i N. Hashimzade przedstawili propozycję rozszerzenia tego pojęcia na inne przypadki uzyskiwania przychodów w scyfryzowanej gospodarce, w szczególności w odniesieniu do usług reklamy internetowej oraz platform typu *marketplace*²⁴⁹.

Hipoteza ta spotkała się początkowo z entuzjastycznym przyjęciem – niektórzy badacze uważali nawet, że koncepcja rent ekonomicznych powiązanych z lokalizacją może stanowić metodę rozwiązania problemów alokacji dochodu w międzynarodowym prawie podatkowym (zastępując w tym zakresie koncepcję opodatkowania w miejscu tworzenia wartości)²⁵⁰. Możliwość uzyskania tej renty wyłącznie w jednym państwie

²⁴⁷ C. E. McClure, Jr., *Substituting Consumption-Based Taxation for Income Taxes as the International Norm*, National Tax Journal 1992 (45), s. 148-149.

²⁴⁸ Por. M. Kane, A. Kern, *The Use and Abuse of Location-Specific Rent*, Tax Law Review 2023 (76), s. 5-6 i przytoczoną tam bibliografię; podobnie również M. P. Devereux i in., *Taxing...*, s. 72.

²⁴⁹ W. Cui, N. Hashimzade, *The Digital Services Tax as a Tax...*, s. 3.

²⁵⁰ M. A. Sullivan, *A Simple Explanation of the Sophisticated Case for Digital Taxes*, Tax Notes International (03.02.2020 r.); A. Aslam, A. Shah, *Tec(h)tonic Shifts: Taxing the "Digital Economy"*, IMF Working Paper No. 20/76, 2020; D. Shaviro, *Digital...*

przemawiałaby bowiem za istnieniem powiązania ekonomicznego z tym państwem, a jej opodatkowanie nie powinno wywierać negatywnego wpływu na gospodarkę²⁵¹.

Obecnie przeważa jednak pogląd prezentowany przez Kane'a i Kerna, że zastosowanie tej idei w rzeczywistości jest bardzo ograniczone. Autorzy ci argumentują, że LSR powinny być definiowane jedynie przez pryzmat wydajności²⁵², a więc jako szczególnego rodzaju nadwyżka krańcowego przychodu nad krańcowym kosztem. Zwrócili także uwagę, że przy analizowaniu tego zagadnienia *ex ante* (a więc jeszcze przed podjęciem przez podmiot decyzji o realizacji inwestycji i osiągnięcia punktu, w którym ponosi już tylko koszty krańcowe), konieczne jest uwzględnienie również stałych kosztów przedsięwzięcia. Ma to zapewnić, że definicja LSR nie będzie obejmowała swoim zakresem quasi-rent. Opierając się na tym rozumieniu, wskazują oni, że dla określenia renty powiązanej z lokalizacją kluczowe jest ustalenie zwrotu z inwestycji możliwego do uzyskania w przypadku realizacji inwestycji w innej lokalizacji. Następnie należy uwzględnić krańcowe przychody oraz koszty w jurysdykcji oraz warunek, że renta powiązana z lokalizacją nie może przewyższać całości rent uzyskiwanych przez badany podmiot²⁵³.

Co więcej, pomimo skupienia się przedstawicieli doktryny na rentach powstających po stronie popytowej, mogą one wynikać z obu stron rynku, co również powinno być odzwierciedlone w definicji LSR²⁵⁴. W oparciu o to rozumowanie autorzy definiują rentę związaną z lokalizacją jako sumę renty uzyskiwanej ze strony podażowej rynku z rentą uzyskiwaną po stronie popytowej. Z kolei renty uzyskiwane po danej stronie rynku należy według nich obliczyć jako różnicę nadwyżki pomiędzy uzyskiwanym przychodem krańcowym (względem najlepszej alternatywnej lokalizacji uzyskiwania przychodu) a nadwyżką stałych kosztów, związanych wyłącznie z realizacją danej inwestycji (względem najlepszej alternatywnej lokalizacji ich ponoszenia)²⁵⁵.

²⁵¹ M. Kane, A. Kern, *The Use...*, s. 6-7.

²⁵² *Ibidem*, s. 56.

²⁵³ *Ibidem*, s. 32.

²⁵⁴ *Ibidem*, s. 33.

²⁵⁵ Por. *ibidem*, s. 35-36.

Wobec powyższych ustaleń LSR będzie bardzo trudna (a często wręcz niemożliwa) do zmierzenia²⁵⁶. W rzeczywistości często zarówno przychody, jak i koszty są związane z wieloma jurysdykcjami. Co więcej, zazwyczaj nie da się jasno określić, w jakiej proporcji czynniki powiązane z daną jurysdykcją przekładają się na ostateczną wysokość dochodów. Wynika to m. in. z faktu, że często mają one działanie synergiczne, w szczególności gdy „firma posiada unikalny składnik majątku i łączy go z unikalnymi okolicznościami występującymi w danej jurysdykcji, aby osiągnąć nadzwyczajnie wysoki zwrot”²⁵⁷.

Pewną popularność uzyskało także traktowanie danych jako quasi-surowców, co pozwala na zestawianie ich przetwarzania z „wydobyciem”²⁵⁸. Podejście to opiera się na wspomnianym wyżej porównaniu danych (informacji) użytkowników do oleju – kluczowego zasobu niezbędnego do funkcjonowania usług w ramach tej gospodarki, a w szczególności do trenowania modeli uczenia maszynowego. W tym ujęciu usługi cyfrowe świadczone w modelach darmowych mają służyć pozyskiwaniu informacji od użytkowników, podobnie jak wydobywa się surowce naturalne znajdujące się w danym państwie. Negatywne skutki społeczne związane z działaniami maksymalizującymi pozyskiwanie danych²⁵⁹ mają natomiast przypominać szkody środowiskowe wywoływane w procesie wydobywania surowców naturalnych. Proponenci tego ujęcia wskazują, że skoro opodatkowanie eksploatacji złóż w znacznej części w państwie źródła jest powszechnie akceptowane, to analogiczny mechanizm powinien znaleźć zastosowanie w odniesieniu do dochodu z usług cyfrowych²⁶⁰. Uzasadnione miałyby więc być stosowanie łącznika jurysdykcyjnego odnoszącego się do lokalizacji użytkowników, których dane są przetwarzane.

Koncepcja ta budzi jednak duże wątpliwości. Choć metafora danych jako „oleju” dobrze oddaje ich ogromne znaczenie w gospodarce cyfrowej, pomija ona istotne różnice pomiędzy tymi składnikami majątku z perspektywy uzasadnienia wykonywania

²⁵⁶ *Ibidem*, s. 42.

²⁵⁷ *Ibidem*, s. 51.

²⁵⁸ A. Aslam, A. Shah, *Tec(h)tonic...*; R. Plattner, *The Virtues of a Simple Excise Tax on Personal Consumer Data*, Tax Notes State (12.12.2022 r.).

²⁵⁹ Por. J. Amirthalingam, A. Khera, *Understanding Social Media Addiction: A Deep Dive*, Cureus 2024/10 (16); D. De i in., *Social Media Algorithms and Teen Addiction: Neurophysiological Impact and Ethical Considerations*, Cureus 2025/1 (17).

²⁶⁰ A. Aslam, A. Shah, *Tec(h)tonic...*; R. Goulder, *Should Data Extraction Be Taxed as a Natural Resource?*, Tax Notes International (27.07.2020 r.); R. Plattner, *The Virtues...*

jurysdykcji. Przede wszystkim, ludzie – w przeciwieństwie do ziemi i surowców naturalnych – nie stanowią w żadnym sensie własności państwa, a sam proces przetwarzania danych opiera się co do zasady na zgodzie użytkownika²⁶¹. Co więcej, dane nie przestają istnieć po użyciu, mogą być wykorzystywane wielokrotnie i przechowywane jednocześnie w wielu miejscach²⁶². Mogą być kopiowane bez ograniczeń oraz bez utraty jakości oryginalnego egzemplarza²⁶³. W przeciwieństwie do surowców ich prawdziwa wartość „nie może być określona *ex ante*”²⁶⁴ i – jak już wskazano – bez dodatkowego „przetworzenia” jest bardzo niska²⁶⁵. Należy również podkreślić, że użycie danych przez jeden podmiot nie zmniejsza ich zasobu dostępnego dla innych podmiotów (a ze względu na niski koszt odtworzenia – „płatność” w danych nie zmienia również ilości danych posiadanych przez dany podmiot)²⁶⁶. Ponadto negatywne skutki powstające przy okazji „wydobycia” danych znacznie różnią się od skutków wydobycia surowców, które wiąże się z poważną ingerencją w środowisko naturalne. Wobec tego podatku od przetwarzania danych nie można uzasadnić jako instrumentu pozwalającego na pokrycie przez państwo kosztów przeciwdziałania tym skutkom oraz zapewnienia niezbędnej infrastruktury²⁶⁷.

²⁶¹ K. Frieden, D. Lindholm, *State...*, s. 10.

²⁶² D. Zetsche, L. Anker-Sørensen, *Taxing...*, s. 235.

²⁶³ A. Thimmesch, *Transacting...*, s. 176.

²⁶⁴ D. Zetsche, L. Anker-Sørensen, *Taxing...*, s. 235.

²⁶⁵ A. Stapp, *Why Data Is Not the New Oil*, <https://truthonthemarket.com/2019/10/08/why-data-is-not-the-new-oil/> (dostęp: 27.04.2026 r.). Por. również M. Canellopoulou-Bottis, G. Bouchagiar, *Personal...*, s. 210 i przytoczoną tam bibliografię. Choć należy zauważyć, że w ocenie niektórych autorów niska wartość danych wynika wyłącznie z faktu, że platformy je nabywające mają monopsonistyczną pozycję na tym rynku (są jedynymi podmiotami, którym można „sprzedać” swoje dane), por. E. A. Posner, E. G. Weyl, *Radical Markets: Uprooting Capitalism and Democracy for a Just Society*, Princeton 2018, s. 205, 233-235; I. Arrieta-Ibarra i in., *Should We Treat Data as Labor? Moving Beyond "Free"*, AEA Papers and Proceedings 2018 (108), s. 38. Niemniej jednak nie wydaje się aby ta sytuacja miała się zmienić i obecnie wysoką wartość danych można uzyskać tylko gromadząc ich odpowiednią ilość i „przetwarzając” je w drodze odpowiednich czynności analitycznych, R. Goulder, *Should...*, s. 2–3.

²⁶⁶ Por. A. Stapp, *Why...*; G. Malgieri, *Property and (Intellectual) Ownership of Consumers' Information: A New Taxonomy for Personal Data*, Privacy in Germany – PinG 2016/4, s. 2 oraz G. Malgieri, 'Ownership' of Customer (Big) Data in the European Union: Quasi-Property as Comparative Solution?, *Journal of Internet Law* 2016/5 (20), s. 6 i przytoczoną tam bibliografię.

²⁶⁷ K. Frieden, D. Lindholm, *State Digital Services Taxes: A Bad Idea Under Any Theory*, Tax Notes State (10.04.2023 r.), s. 10.

1.4.4 Koncepcja doktryny skutku w świetle regulacyjnej funkcji podatków

Nowe koncepcje wykonywania jurysdykcji w odpowiedzi na wpływ cyfryzacji gospodarki wykształcono także w innych dziedzinach prawa. Szczególnie interesująca jest doktryna skutku, wykształcona w prawie ochrony konkurencji i wykorzystywana również m.in. na gruncie prawa ochrony danych osobowych. Zgodnie z tą koncepcją, podmiot może podlegać władztwu danego państwa, gdy wykonuje działania wywołujące skutek na jego terytorium, nawet jeśli sam znajduje się poza granicami tego kraju i nie jest z nim związany personalnie²⁶⁸. Wykonywanie jurysdykcji uzasadnia się w tym przypadku prawem państwa do regulacji wszystkich skutków występujących w obrębie jego granic. W tym kontekście warto więc zastanowić się, czy takie uzasadnienie może znaleźć zastosowanie również wobec podatków o funkcjach regulacyjnych.

Po pierwsze, w całej gospodarce można zaobserwować wzrost rynków, na których istnieją monopoliści albo oligopoliści²⁶⁹. Ze względu na mniejszą konkurencję osiągają oni najwyższe dochody, które jednocześnie wykorzystują na wykupowanie i eliminację potencjalnych konkurentów, ugruntowując tym samym swoją pozycję rynkową²⁷⁰. Taka sytuacja powoduje negatywne skutki dla gospodarki, w związku z czym w nauce postuluje się wprowadzenie podatków mających wywołać pozafiskalny efekt w postaci zniechęcenia do koncentracji kapitału²⁷¹.

Podmioty świadczące usługi cyfrowe przyjmują strategie biznesowe oparte na uzyskaniu pozycji monopolistycznej nawet za cenę początkowego, długotrwałego uzyskiwania

²⁶⁸ J. Kokott, *Public...*, s. 12-13; J. Kokott, *The 'Genuine Link'...*, s. 19-20; N. Samie, *The Doctrine of "Effects" and the Extraterritorial Application of Antitrust Laws*, University of Miami Inter-American Law Review 1982/1 (14), s. 23.

²⁶⁹ K. Clausing, *Capital...*, s. 2-4.

²⁷⁰ M. Bourreau, A. De Streel, *Big Tech Acquisitions Competition & Innovation Effects and EU Merger Control*, Centre on Regulation in Europe 2020, https://cerre.eu/wp-content/uploads/2020/03/cerre_big_tech_acquisitions_merger_control_EU_2020.pdf (dostęp: 27.04.2026 r.); C. Cunningham i in., *Killer Acquisitions*, Journal of Political Economy 2021/3 (129); A. Gautier, J. Lamesch, *Mergers in the Digital Economy*, CESifo Working Paper No. 8056, 2020; N. Lamoreaux, *The Problem of Bigness: From Standard Oil to Google*, Journal of Economic Perspectives 2019/3 (33); R. Avi-Yonah, *A New Corporate Tax*, Tax Notes Federal (27.07.2020 r.), s. 658.

²⁷¹ R. Avi-Yonah, *A New...*, s. 654; K. Clausing, *Capital...*, s. 16-21. Taki efekt miał wywoływać pierwszy podatek dochodowy od osób prawnych w Stanach Zjednoczonych. Miało to być możliwe ze względu na trzy elementy. Po pierwsze, progresywną stawkę. Po drugie, pociąganie za sobą jawności wyników finansowych, co pozwalało organom antymonopolowym na zidentyfikowanie sytuacji, które mogą wymagać ich działań. Po trzecie, brak możliwości neutralnych podatkowo przekształceń i możliwości składania skonsolidowanych deklaracji podatkowych, R. Avi-Yonah, *A New...*, s. 656.

strat, a nawet oferowania usług poniżej kosztów ich świadczenia²⁷². Powstawanie monopolu jest szczególnie prawdopodobne w przypadku usług cyfrowych typu platformowego ze względu na wykorzystywane w nich kombinacje efektów sieciowych i ich bliskie zeru koszty krańcowe²⁷³. Google posiadał w listopadzie 2024 r. 89,98% rynku usług wyszukiwarek internetowych²⁷⁴, a Meta 61,17% rynku platform społecznościowych²⁷⁵. Z kolei rynek reklam internetowych przez długi czas charakteryzował się istnieniem duopolu Google i Meta, którzy posiadali razem ponad połowę rynku²⁷⁶.

Co więcej, modele biznesowe charakterystyczne dla scyfryzowanej gospodarki stanowią również wyzwanie dla prawa ochrony konkurencji²⁷⁷. Choć wykształcono już wiele rozwiązań mających stanowić na nie odpowiedź²⁷⁸, dodatkowy środek fiskalny mógłby stanowić ich cenne uzupełnienie. Zdaniem R. Avi-Yonaha, jeśli podatek dochodowy od osób prawnych miałby pełnić funkcję antymonopolową, powinien on opodatkowywać zwyczajne zyski stawką 0% i wprowadzać bardzo wysoką progresję w zakresie nadzwyczajnych zysków (nawet 80% w najwyższym progu)²⁷⁹. Jest jednak niezwykle trudne, a może nawet niemożliwe, teoretyczne wydzielenie nadmiarowej części dochodu konkretnego podmiotu²⁸⁰. Choć można wskazać przypadki, w której identyfikacja danego dochodu jako nadzwyczajnego nie będzie kontrowersyjna (na przykład w związku z gwałtownym wzrostem cen energii z przyczyn geopolitycznych), do tej pory nie sformułowano ogólnej i abstrakcyjnej metody określenia, jaką część dochodu stanowi renta. W ocenie S. Clausinga „im większy jest dochód podlegający opodatkowaniu danej

²⁷² K. Bamberger, *Platform...*, s. 1085; S. Buriak, *International...*, s. 14, 127.

²⁷³ Y. R. Kim, D. Shanske, *State...*, s. 749, 803; Kim, *Digital...*, s. 142, 178–179.

²⁷⁴ Dane według: <https://gs.statcounter.com/search-engine-market-share> (dostęp: 27.04.2026 r.).

²⁷⁵ Dane według: <https://gs.statcounter.com/social-media-stats> (dostęp: 27.04.2026 r.).

²⁷⁶ Przy czym w ostatnich latach zauważalny jest spadek ich pozycji, której część zajmuje inny podmiot oferujący usługi cyfrowe – Amazon, Y. R. Kim, D. Shanske, *State...*, s. 803.

²⁷⁷ Por. R. O'Donoghue, J. Padilla, *The Law and Economics of Article 102 TFEU*, Oxford 2020, s. 1046–1107.

²⁷⁸ Jak np. potwierdzenie przez w wyroku Sądu (dawniej: Sądu Pierwszej instancji) z dnia 14 września 2022 r., sygn. T-604/18 (Google i Alphabet przeciwko Komisji, Dz.U.UE.C.2022/432/16) stosowania na potrzeby określenia rynku testu niewielkiego, ale znaczącego i trwałego spadku jakości (ang. *Small but Significant Non-transitory Decrease in Quality*, SSNDQ) zamiast stosowanego do tej pory testu niewielkiego, ale znaczącego i trwałego wzrostu ceny (ang. *Small but Significant Non-transitory Increase in Price*, SSNIP), jako odpowiedź na wykorzystywanie modeli oferujących darmowe usługi dla jednej ze stron rynku.

²⁷⁹ R. Avi-Yonah, *A New...*, s. 654.

²⁸⁰ Ponadto tylko niektóre z tych czynników uzasadniają dodatkowe opodatkowanie. Po pierwsze, nie wszystkie z nich spotkają się z jednakową oceną polityczną czy moralną. Po drugie, niektóre z nich należy raczej kwalifikować jako quasi-renty, por. E. Fox, Z. Liscow, *A Case for Higher Corporate Tax Rates*, Tax Notes Federal 1989/12 (167), s. 2028; M. P. Devereux i in., *Taxing...*, s. 74–75.

spółki, tym bardziej prawdopodobne jest, że duża część jej podatku obejmuje nadzwyczajne zyski”²⁸¹. Rozumowanie to nie wystarcza jednak dla zapewnienia, by podatek od usług cyfrowych obejmował wyłącznie nadzwyczajne zyski²⁸².

Po drugie, cyfrowym gigantom często zarzuca się szereg niekorzystnych praktyk, które w ocenie organów Unii Europejskiej wymagają regulacji przez ustawodawcę²⁸³. Podatki, jako instrumenty wpływające na decyzje uczestników rynku, mogą stanowić narzędzie uzupełniające dla innych środków, np. zakazów niektórych praktyk. Dlatego też, w ocenie niektórych autorów, podatki mogłyby wpływać na usługi oferowane w modelach darmowych, wykorzystujące dane użytkowników do reklamy internetowej. Praktyki maksymalizujące ilość informacji pozyskiwanych do przetworzenia wiążą się z kosztami społecznymi, a maksymalizacja zysków w takich modelach wymaga walki o uwagę użytkownika, któremu można wyświetlać reklamy. Jak już wskazywano, istnieją badania wykazujące, że algorytmy prezentowania treści konstruowane w sposób maksymalizujący czas spędzany na korzystaniu z usług cyfrowych prowadzą do uzależnienia od nich istotnej części odbiorców. Skutkuje to także promowaniem treści szokujących, polaryzujących, czy też graniczących z pornografią, jako skuteczniej przykuwających uwagę.

Podatki mogłyby więc w teorii zachęcić podmioty świadczące te usługi do „zmiany w stronę zdrowszego, bardziej tradycyjnego [modelu]”, np. opartego na subskrypcjach²⁸⁴, szczególnie biorąc pod uwagę, że dotychczasowe próby regulacji podmiotów o dominującej pozycji rynkowej przyniosły niezadowalające efekty²⁸⁵. Zdaniem A. Dourado ochrona danych osobowych, jako wartość prawnie chroniona, sama w sobie uzasadnia opodatkowanie ich przetwarzania w ramach „darmowych” transakcji²⁸⁶. Wskazuje ona, że istotnym zagrożeniem dla tej wartości jest technika „odkrywania wiedzy i wydobywania danych” (ang. *Knowledge Discovery and Data Mining*). Zastosowanie tej metody na szeroką skalę, możliwe dzięki wykorzystywaniu „darmowych” usług cyfrowych, może bowiem doprowadzić do szeregu zagrożeń dla

²⁸¹ K. Clausing, *Capital...*, s. 16.

²⁸² K. Frieden, D. Lindholm, *State...*, s. 13.

²⁸³ A. Dourado, *Taxing Consumer-Facing Business as a Regulatory Currency*, *World Tax Journal* 2021/4 (13), s. 537–539.

²⁸⁴ P. Romer, *A Tax That Could Fix Big Tech*, *The New York Times* z 06.05.2019 r.

²⁸⁵ Por. A. Christians, T. Magalhães, *17 Ways...*, s. 8–10 i wskazaną tam bibliografię.

²⁸⁶ A. Dourado, *Taxing...*, s. 539–566–569.

współcześnie rozumianej prywatności, zwłaszcza w kontekście przewidywania zachowań i wywierania wpływu na jednostki²⁸⁷. Opodatkowanie procesu „pozyskiwania” danych mogłoby więc w teorii zmniejszyć opłacalność tego procederu i w konsekwencji ograniczyć ilość zbieranych informacji.

Do tej pory nie przedstawiono jednak argumentów przemawiających za tym, że osiągnięcie któregośkolwiek ze wskazanych skutków byłoby możliwe. Brakuje zarówno ekonomicznej analizy hipotetycznego zachowania się podatników, jak i empirycznych dowodów wskazujących rzeczywistą możliwość zmiany zachowania na skutek wdrożenia podatku²⁸⁸. Należy więc uznać, że przynajmniej do czasu rozwoju nauki w tym zakresie, doktryna skutku nie będzie stanowiła przekonującego uzasadnienia dla wykonywania jurysdykcji podatkowej przez państwa, w których znajdują się odbiorcy usług cyfrowych.

1.4.5 Podsumowanie

W doktrynie wypracowano liczne koncepcje dotyczące powiązań ekonomicznych pomiędzy państwami a określonymi rodzajami działalności w warunkach scyfryzowanej gospodarki. Szerokie zainteresowanie doktryny każdą z nich pozwoliło na wskazanie ich ograniczeń i luk. Obecnie najbardziej przekonującą pozostaje koncepcja renty ekonomicznej związanej z lokalizacją, jednakże jej aplikacja przy ustanawianiu podatków budzi poważne wątpliwości w kontekście możliwości precyzyjnego pomiaru takiej renty oraz zagwarantowania, że opodatkowanie nie obejmie również innych kategorii ekonomicznych.

1.5 Podsumowanie

Pojęcie granic jurysdykcji podatkowej nie jest rozumiane jednolicie. Spór dotyczy przede wszystkim tego, czy ograniczeniom może podlegać sama jurysdykcja, czy też jedynie praktyczne aspekty jej wykonywania. Ponieważ jurysdykcja podatkowa stanowi funkcję suwerenności podatkowej, za przekonujący należy uznać pogląd, że jej prawne granice

²⁸⁷ *Ibidem*, s. 562–564.

²⁸⁸ K. Frieden, D. Lindholm, *State...*, s. 14.

wyznacza zasięg suwerenności – a więc przede wszystkim związek z terytorium. Pierwsza i podstawowa granica ma swoje źródło w prawie międzynarodowym publicznym i jest nią konieczność oparcia wykonywania jurysdykcji na łączniku, który kreuje tzw. rzeczywisty (efektywny, racjonalny) związek między państwem a przedmiotem lub podmiotem opodatkowania. Należy przy tym zauważyć, że doktryna rozróżnia odrębne aspekty jurysdykcji, w szczególności materialnoprawny i egzekucyjny, a sposób rozumienia wspomnianego związku może być odmienny dla każdego z nich. Jednocześnie państwa mogą dobrowolnie ograniczać swoje uprawnienia w drodze umów międzynarodowych. Może to przyjąć zarówno formę zrzeczenia się prawa do wykonywania jurysdykcji podatkowej w danym obszarze (w szczególności w drodze umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub poprzez przekazanie kompetencji w zakresie podatków pośrednich na rzecz Unii Europejskiej) bądź zobowiązania się do działania w określonych ramach (wynikających z traktatów unijnych lub porozumień Światowej Organizacji Handlu). Za prawne granice jurysdykcji podatkowej można więc również uznać rezultat tych dobrowolnie przyjętych zobowiązań.

Cyfryzacja gospodarki wywarła doniosłe skutki dla wykonywania władztwa podatkowego w ramach obecnych prawnych granic jurysdykcji podatkowej. Skutki te są szczególnie widoczne w kontekście opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez międzynarodowe przedsiębiorstwa. Zjawiska gospodarcze takie jak zmniejszenie znaczenia fizycznej obecności dla prowadzenia działalności transgranicznej, wzrost roli wielostronnych modeli biznesowych (w szczególności tych, w których przynajmniej jednej ze stron rynku oferowane są usługi darmowe) oraz wykorzystywanie trudnych w wycenie danych i innych wartości sprawiają, że mniejsza część dochodów podlega opodatkowaniu w państwie źródła. Problemy te ogniskują się wokół instytucji zakładu podatkowego jako łącznika dla opodatkowania dochodu w państwie źródła. Zakład w obecnej postaci często nie powstaje przy świadczeniu usług cyfrowych, a przepisy o cenach transferowych pozwalają na alokację do niego jedynie niewielkiej części zysków. Obecne prawne granice jurysdykcji skutkują więc innym podziałem prawa do opodatkowania dochodu pomiędzy państwami rezydencji i źródła niż w czasie ich powstawania, co dzieje się niezależnie od ewentualnego podejmowania przez podatników działań o charakterze abuzywnym.

Powyższe zjawiska stały się przyczynkiem do politycznej dyskusji o zmianie prawnych granic jurysdykcji podatkowej wynikających z postanowień traktatowych. Przedstawiciele nauki rozwijają natomiast teoretyczne koncepcje dotyczące zasadności wzrostu znaczenia łączników opartych o powiązanie ekonomiczne, stanowiące źródło cennych wskazówek i inspiracji dla międzynarodowych negocjacji. Większość z tych ujęć nie zdołała uzyskać szerszej akceptacji doktryny; za najbardziej przekonującą uznawana jest koncepcja renty ekonomicznej związanej z lokalizacją. Może ona być jednak stosowana tylko do wąskiej grupy przypadków – opodatkowania dochodów pochodzących z usług reklamy internetowej oraz platform typu *marketplace*. Mimo to, nawet pozostałe propozycje mają istotne znaczenie z perspektywy przedmiotu niniejszej pracy. Ograniczenia pojęcia „tworzenia wartości”, traktowania danych osobowych jako rodzaju „surowców”, czy wątpliwości w zakresie stosowania podatków jako środków regulujących cyfrową gospodarkę należy uznać za istotne, ponieważ pozwalają one ocenić zasadność prób oparcia łącznika podatkowego na którymkolwiek z tych założeń.

Rozdział II – Geneza, cele i konstrukcja podatków od usług cyfrowych w państwach członkowskich Unii Europejskiej jako cechy istotne dla badania prawnych granic jurysdykcji podatkowej

2.1 Uwagi wstępne

Celem niniejszego rozdziału jest odpowiedź na pierwsze ze sformułowanych w pracy szczegółowych pytań badawczych, dotyczące określenia jakie elementy konstrukcyjne podatków od usług cyfrowych wprowadzonych w państwach członkowskich Unii Europejskiej różnicują te podatki z perspektywy wyznaczania prawnych granic jurysdykcji podatkowej. Jest to szczególnie istotne wobec doktrynalnych wątpliwości co do elementów charakterystycznych takich podatków²⁸⁹. Biorąc pod uwagę, że łączniki wykorzystywane w podatkach dochodowych bądź konsumpcyjnych tradycyjnie się różnią, istotne znaczenie dla odpowiedzi na to pytanie ma również kwalifikacja DST w świetle klasycznych form opodatkowania. Dla jej należytego dokonania należy również określić cele wprowadzania badanych podatków. Będą one także konieczne dla zapewnienia właściwej wykładni norm badanych podatków z perspektywy ich spójności z postanowieniami prawa unijnego i WTO. Dla odpowiedniego zrozumienia zarówno konstrukcji, jak i celów legislacyjnych tych podatków należy również uwzględnić kontekst historyczny ich powstawania.

²⁸⁹ D. Shaviro, *Digital...*, s. 47.

2.2 Geneza podatków od usług cyfrowych w państwach członkowskich Unii Europejskiej

2.2.1 Wykształcenie się przeciwstawnych stanowisk co do sposobu reformy międzynarodowego prawa podatkowego

Ustalenia nauki opisane w rozdziale I spowodowały szeroką polityczną dyskusję co do tego czy i w jaki sposób dostosować normy międzynarodowego prawa podatkowego do współczesnej gospodarki. Szybko uzyskano konsensus co do konieczności przeciwdziałania działaniom abuzywnym. Jednakże w pozostałym zakresie, w tym kwestii zmiany wynikających z traktatów granic jurysdykcji podatkowej do opodatkowania dochodu międzynarodowych przedsiębiorstw, przedstawiciele poszczególnych rządów podzielili się na dwie grupy reprezentujące wykluczające się stanowiska. Państwa eksportujące produkty i usługi cyfrowe (przede wszystkim Stany Zjednoczone) opowiedziały się za pozostawieniem dotychczasowego znaczenia opodatkowania w państwie rezydencji. Natomiast państwa ich odbiorców, w tym m.in. kraje członkowskie Unii Europejskiej, argumentowały za zwiększeniem alokacji dochodów do państw źródła. Odzwierciedla to sytuację, która wystąpiła już wcześniej w kontekście negocjacji umów handlowych na forum Światowej Organizacji Handlu²⁹⁰. Stanowiska te można także wpisać w szersze różnice ideologiczne występujące pomiędzy europejską i amerykańską kulturą prawną.

Tradycja europejska uznaje prywatność za jedną z fundamentalnych wartości, chronioną choćby przez art. 8 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka. Dane osobowe traktuje się jako integralny element sfery prywatności człowieka²⁹¹ (a w Traktacie Lizbońskim wprost uznano je za wartość chronioną²⁹²). W związku z tym przetwarzanie danych

²⁹⁰ Kwestią kluczową na tle umów WTO było zakwalifikowanie nowych rodzajów produktów i usług jako towary mieszczące się w reżimie GATT, bądź usługi mieszczące się w reżimie GATS. Ponieważ reżim GATT silniej chroni interesy eksporterów, Stany Zjednoczone opowiadały się za kwalifikacją produktów cyfrowych (np. książek w formie elektronicznej) jako towarów, a Unia Europejska przeciwnie – usług. T. Steiner, *Online Games Under WTO Law: Unresolved Classification Issues*, NCCR Trade Regulation Working Paper No. 2009/3, s. 4; T. Voon, *A New Approach to Audiovisual Products in the WTO: Rebalancing GATT and GATS*, UCLA Entertainment Law Review 2007/1 (14), s. 18. Już w 2003 r. kwestia kwalifikacji produktów cyfrowych miała zostać rozwiązana w WTO, ale ostatecznie nie udało się wypracować wspólnego stanowiska, K. Kowalik-Bańczyk, *Sposoby...*, s. 49; T. Voon, *A New...*, s. 9.

²⁹¹ Por. K. Kowalik-Bańczyk, *Sposoby...*, s. 98; J. Kühling i in. (red.), *Datenschutzrecht*, Heidelberg 2021 C.F. Müller Verlag, 2021, nb 30 i wskazane tam orzecznictwo ETPCz.

²⁹² Por. obecne brzmienie art. 16 TFUE.

konsumentów przez międzynarodowe przedsiębiorstwa postrzega się jako przejaw nadużywania prywatności w celu maksymalizacji zysków korporacyjnych. Rozbudowany system ochrony danych osobowych wpisuje się również w szerszą strategię Unii Europejskiej, polegającą na regulowaniu rynków cyfrowych dla zapewnienia ich bezpiecznego funkcjonowania (a w szczególności ochrony pozycji konsumenta)²⁹³. Spójne z tym jest więc dążenie do zapewnienia, aby działalność polegająca na wykorzystywaniu danych konsumentów w celach komercyjnych skutkowałą koniecznością płacenia podatków w miejscu ich pozyskania.

Tymczasem tradycja amerykańska oparta jest nie tylko na zupełnie innym rozumieniu prywatności²⁹⁴, ale także na odmiennym podejściu do regulowania prowadzenia działalności gospodarczej, opierającym się na niechęci do „ingerowania w grę rynkową”, co postrzegane jest jako ograniczanie rynku²⁹⁵. K. Kowalik-Bańczyk zauważa przy tym, że stanowisko Stanów Zjednoczonych, polegające na powstrzymywaniu się od ingerencji w rynek, „chroni głównie amerykańskie interesy ekonomiczne, stawiając je w pozycji dominującej, ponieważ przemysł amerykański technologii informacyjnych i komunikacji korzysta w większym stopniu z wolnej gry rynkowej niż jego konkurenci”²⁹⁶. Przejawem znaczenia tak rozumianej wolności w kontekście amerykańskiej polityki podatkowej, odnoszącej się do cyfryzacji gospodarki, jest przyjęta w 1998 r. przez Kongres ustawa o wolności podatkowej Internetu (*Internet Tax Freedom Act*)²⁹⁷. Zakazuje ona nakładania zarówno stanowych, jak i federalnych „dyskryminujących” podatków na Internet oraz handel elektroniczny²⁹⁸. Początkowo zakaz ten ustanowiono jedynie na 10 lat, jednak był on przedłużany, aż w lutym 2016 r. nadano mu charakter bezterminowy²⁹⁹.

²⁹³ Por. K. Kowalik-Bańczyk, *Sposoby...*, s. 96.

²⁹⁴ Por. *ibidem*, s. 104–105.

²⁹⁵ *Ibidem*, s. 96.

²⁹⁶ *Ibidem*, s. 96.

²⁹⁷ Obecnie skodyfikowana w tytule 47 United States Code.

²⁹⁸ Przy czym dyskryminacja rozumiana jest w tej ustawie jako nałożenie podatku na działalność internetową, a nie „podobnych przedmiotów, towarów, usług lub informacji uzyskanych w inny sposób”, por. sec. 1105(2) United States Code; Y. R. Kim, D. Shanske, *State...*, s. 778.

²⁹⁹ Por. sec. 922(a) Trade Facilitation and Trade Enforcement Act of 2015, Pub. L. No. 114-125, 130 Stat. 122.

W doktrynie wysunięto szereg propozycji dostosowania przepisów międzynarodowego prawa podatkowego do scyfryzowanej gospodarki³⁰⁰. Na tle wskazanych wyżej, przeciwstawnych stanowisk politycznych, w ramach OECD podjęto próbę wypracowania rozwiązania kompromisowego. Rozważano w tym kontekście różne koncepcje opodatkowania, obejmujące przede wszystkim: modyfikację instytucji zakładu podatkowego, tak aby jego utworzenie było możliwe również bez fizycznej obecności w danym państwie (koncepcja wirtualnego zakładu); zastąpienie zakładu innym rodzajem łącznika (np. w ramach koncepcji znaczącej obecności gospodarczej, ang. *significant economic presence*); wprowadzenie podatków u źródła pobieranych od niektórych transakcji w ramach gospodarki cyfrowej (w tym świadczenia usług cyfrowych) oraz wdrożenie daniny wyrównawczej³⁰¹. Wszystkie te rozwiązania były wówczas analizowane jako instrumenty długoterminowe, wymagające wielostronnej współpracy w zakresie zmiany traktatów podatkowych. Prace dotyczące daniny wyrównawczej były na tym etapie stosunkowo mało rozwinięte; wskazywano, że byłaby to koncepcja alternatywna, bazująca na sektorowych rozwiązaniach funkcjonujących w niektórych państwach (np. dla sektora ubezpieczeniowego)³⁰².

W najogólniejszym ujęciu, podatek wyrównawczy miałby polegać na nałożeniu dodatkowej daniny na nierezydentów, tak aby wyrównać „lukę” w opodatkowaniu ich dochodu w państwie rynku, powstałą na skutek braku alokacji dochodu w świetle obecnych przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania³⁰³. Podatek taki „mógłby zostać skonstruowany w różny sposób, w zależności od jego ostatecznego celu politycznego”³⁰⁴; podkreślano jednocześnie związane z nim wątpliwości, w szczególności w zakresie powodowania podwójnego opodatkowania. Eksperti OECD nie rekomendowali na tym etapie wprowadzenia którejkolwiek z koncepcji i akcentowali konieczność współpracy w celu wypracowania odpowiedniego rozwiązania³⁰⁵. We wszystkich raportach z początkowego okresu (OECD, Komisji Europejskiej, francuskim) wyraźnie rekomendowano, aby nie wprowadzać odrębnego podatku

³⁰⁰ Znaczną uwagę poświęcono koncepcji wprowadzenia podatków u źródła (por. przede wszystkim Y. Brauner, A. Baez Moreno, *Withholding...*; Y. Brauner, P. Pistone, *Adapting...*) oraz modyfikacji instytucji zakładu podatkowego (por. P. Hongler, P. Pistone, *Blueprints...*).

³⁰¹ OECD, *Addressing the Tax Challenges...*, s. 106.

³⁰² *Ibidem*, s. 115–117.

³⁰³ *Ibidem*, s. 115.

³⁰⁴ *Ibidem*, s. 116.

³⁰⁵ *Ibidem*, s. 13.

„cyfrowego”, lecz raczej zmodyfikować aktualne przepisy w taki sposób, aby odpowiadały one realiom gospodarki cyfrowej.

2.2.2 Przedłużające się negocjacje w ramach OECD i pojawienie się jednostronnych inicjatyw ustawodawczych

W toku prac prowadzonych w latach 2015-2018 stawało się coraz jaśniejsze, że wypracowanie międzynarodowego konsensusu w zakresie rozwiązania długofalowego będzie procesem niezwykle trudnym i długotrwałym. Dlatego też wiele państw podjęło działania na rzecz wprowadzenia własnych rozwiązań tymczasowych, które z założenia mogły zostać wdrożone bez konieczności renegotjacji traktatów podatkowych i miały funkcjonować do czasu zakończenia negocjacji na forum OECD³⁰⁶. Takie rozwiązanie nie miało stanowić odpowiedzi na wszystkie wyzwania związane z opodatkowaniem scyfryzowanej gospodarki. Rozpatrywane było raczej jako krok w pożądanym kierunku, a jednocześnie środek zabezpieczenia interesów fiskalnych danego państwa na czas negocjacji.

Wśród wczesnych propozycji tego typu rozwiązań można wyróżnić przede wszystkim podatek wyrównawczy wprowadzony w Indiach w 2016 r., włoski podatek od cyfrowych transakcji z 2017 r.³⁰⁷, węgierski podatek reklamowy (funkcjonujący od 2014 r., znowelizowany w 2016 r.) oraz francuską opłatę audiowizualną (istniejącą od 2003 r., istotnie przekształconą w 2016 r.)³⁰⁸. Podatki te różniły się wieloma elementami. Niektóre z nich stanowiły typowe podatki konsumpcyjne. Inne, jak indyjski podatek wyrównawczy, miały uzupełniać system podatku dochodowego, przy jednoczesnej próbie uniknięcia bycia zakwalifikowanym jako taki podatek. Różniły się też zakresem przedmiotowym, wysokością stawek oraz ich charakterem (liniowym bądź

³⁰⁶ P. Ludovici, *Taxing...*, s. 289.

³⁰⁷ Który jednak ostatecznie nie wszedł w życie, por. L. Bellavite i in., *The Digital Service Tax in Italy: Main Characteristics and Practical Issues*, *European Taxation* 2020/8 (60), s. 352.

³⁰⁸ *Ibidem*, s. 351–352; S. Govind, *Unilateralism in Taxing the Digitalized Economy: Comparing the EU Digital Services Tax Proposal and the Indian Equalization Levy* [w:] *The EU Proposals and Other Insights*, red. P. Pistone, D. Weber, Amsterdam 2019, s. 163; B. Hermant, *France Taxes the Digital Economy*, *Bloomberg Law* z 08.08.2019 r., s. 2; P. Ludovici, *Taxing...*, s. 289; OECD, *Tax Challenges Arising...*, s. 142–146; S. Wagh, *The Taxation of Digital Transactions in India: The New Equalization Levy*, *Bulletin for International Taxation* 2016/9 (70), s. 548–549. We Francji pierwszą, nieudaną, próbę wprowadzenia podatku przychodowego od reklamy internetowej podjęto już wcześniej, w 2012 r., por. P. A. Pouchar, *Votée, retardée, supprimée... Petite histoire de la "taxe Google"*, *Le Monde* z 18.02.2012 r., https://www.lemonde.fr/politique/article/2012/09/18/votee-retardee-supprimee-petite-histoire-de-la-taxe-google_1761318_823448.html (dostęp: 27.04.2026 r.).

progresywnym). Ich elementami wspólnymi było ukształtowanie podstawy opodatkowania jako przychodów (a nie dochodu), bardzo szerokie katalogi podmiotów podlegających opodatkowaniu (obejmujące również nierezydentów) oraz „wspólny cel wyrównania szans pomiędzy zagranicznymi i krajowymi dostawcami niektórych dóbr i usług”³⁰⁹, co przybliżało je do wspomnianej wyżej koncepcji daniny wyrównawczej.

Na uwagę zasługuje również odróżniający się od pozostałych rozwiązań jednostronnych brytyjski podatek od przerzuconych dochodów (ang. *Diverted Profits Tax* - DPT) z 2015 r.³¹⁰. Choć jego nałożenie również nie wymaga fizycznej obecności podatnika na terytorium Wielkiej Brytanii³¹¹, to jego konstrukcja wskazuje na silny charakter antyabuzywny³¹². Dotyczy on bowiem „przerzuconych dochodów” czyli „dochodów, które podlegałyby opodatkowaniu w Wielkiej Brytanii, gdyby podatnik nie uniknął utworzenia zakładu podatkowego albo nie obniżył sztucznie podstawy opodatkowania przez nierzeczywiste transakcje”³¹³. Stawka tego podatku jest o 6 punktów procentowych wyższa od zwykłej stawki brytyjskiego podatku dochodowego od osób prawnych³¹⁴. W związku z tym danina ta ma stanowić dodatkowy bodziec zniechęcający podatników do prób sztucznego przesuwania podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym³¹⁵. Co istotne, zakres przedmiotowy DPT nie jest formalnie ograniczony do sektora technologicznego, choć niewątpliwie inspiracją dla jego wprowadzenia były skutki cyfryzacji gospodarki oraz możliwości wdrażania struktur abuzywnych zidentyfikowane w omówionych wyżej raportach OECD³¹⁶.

W dyskusji naukowej wysoce sporną była ocena, na ile jakiegokolwiek rozwiązanie tymczasowe jest rzeczywiście potrzebne³¹⁷. Pomimo tego, idea ta uzyskała wysokie poparcie polityczne w ramach Unii Europejskiej. Jeszcze przed Szczytem Tallińskim z 29 września 2017 r. niektórzy przedstawiciele państw członkowskich naciskali, aby Komisja Europejska przedstawiła „wszelkie skuteczne rozwiązania oparte na koncepcji

³⁰⁹ OECD, *Tax Challenges Arising...*, s. 140–141.

³¹⁰ Podobne rozwiązanie wprowadzono również w 2017 r. w Australii, P. Pistone, A. Ullmann, *Digital Taxes...*, s. 169–170.

³¹¹ R. Santos, S.A. Rocha, *Tax Sovereignty...*, s. 37.

³¹² C. Staringer, M. Caziero, *Diverted...*, s. 143.

³¹³ P. Pistone, A. Ullmann, *Digital Taxes...*, s. 171.

³¹⁴ C. Staringer, M. Caziero, *Diverted...*, s. 146.

³¹⁵ *Ibidem*, s. 152.

³¹⁶ P. Pistone, A. Ullmann, *Digital Taxes...*, s. 170.

³¹⁷ Por. OECD, *Tax Challenges Arising...*, s. 178.

tw. podatku wyrównawczego”³¹⁸. Z kolei w Komunikacie Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady zatytułowanym „Sprawiedliwy i skuteczny system podatkowy w Unii Europejskiej dla jednolitego rynku cyfrowego” podkreślano, że oprócz prac nad strategią długofalową „należy również rozważyć bardziej natychmiastowe, uzupełniające i krótkoterminowe środki chroniące podstawy opodatkowania bezpośredniego i pośredniego państw członkowskich”. Wśród nich wymieniano w szczególności podatek wyrównujący od obrotów przedsiębiorstw cyfrowych, podatek u źródła od transakcji cyfrowych czy też opłatę od przychodów ze świadczenia usług cyfrowych lub z działalności reklamowej³¹⁹. Podczas szczytu przywódcy państw UE, w ramach szerszych dyskusji nad utworzeniem „silniejszej i spójnej Europy”, wskazali również na konieczność zapewnienia „skutecznego i sprawiedliwego systemu podatkowego na miarę ery cyfrowej”³²⁰.

Choć w oficjalnych dokumentach opublikowanych po szczycie nie nawiązano wprost do koncepcji podatku wyrównawczego, pół roku później Komisja Europejska przedstawiła projekt dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych z 22 marca 2018 r.³²¹ (dalej: „Projekt z 2018 r.”). Zaproponowano go jako rozwiązanie tymczasowe, funkcjonujące obok projektu dyrektywy w sprawie opodatkowania osób prawnych, których obecność na rynku cyfrowym jest znacząca – instrumentu mającego stanowić rozwiązanie długofalowe³²². W Projekcie z 2018 r. po raz pierwszy użyto nazwy „podatek od usług cyfrowych”, przedstawiono kompleksowo konstrukcję DST oraz motywy i uzasadnienie jego wprowadzenia. Z kolei rozwiązanie długofalowe nawiązywało do koncepcji znaczącej obecności gospodarczej (choć w materiałach towarzyszących projektowi określano ją mianem cyfrowego zakładu podatkowego), proponując jej wariant w postaci znaczącej obecności cyfrowej (ang. *significant digital*

³¹⁸ Komunikat *Join Initiative on the Taxation of Companies Operating in the Digital Economy*, https://www.mef.gov.it/export/sites/MEF/inevidenza/banner/170907_joint_initiative_digital_taxation.pdf (dostęp: 27.04.2026 r.).

³¹⁹ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady „Sprawiedliwy i skuteczny system podatkowy w Unii Europejskiej dla jednolitego rynku cyfrowego” z 21.09.2017 r., s. 12.

³²⁰ Konkluzje Rady Europejskiej z 19.10.2017 r., s. 8. Należy przy tym podkreślić, że problematyka podatkowa w oficjalnych dokumentach została poruszona niejako na marginesie. Główna oś politycznej debaty przebiegała wokół kwestii takich jak regulacja przetwarzania i przepływów danych, ochrony praw autorskich, regulacji treści cyfrowych, przejrzystości praktyk i zastosowań platform, czy też cyberbezpieczeństwa, Konkluzje Rady Europejskiej z 19.10.2017 r., s. 5–6.

³²¹ COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS).

³²² COM/2018/0147 final - 2018/072 (CNS).

presence). Zgodnie z projektem, dla powstania znaczącej obecności cyfrowej wystarczające miało być spełnienie jednego z warunków dotyczących: przychodów uzyskiwanych na terytorium państwa członkowskiego, liczby użytkowników w tym państwie bądź liczby umów zawartych z użytkownikami z danej jurysdykcji³²³. Projekt przewidywał również zasady przypisania dochodów do łącznika w postaci znaczącej obecności cyfrowej. W dokumentach towarzyszących projektom proponowano przyjęcie projektu dyrektywy oraz rekomendowano państwom członkowskim UE modyfikację ich zobowiązań traktatowych z państwami trzecimi, tak aby były one spójne z koncepcją długofalową³²⁴.

W tym samym czasie (zaledwie pięć dni przed publikacją projektów Komisji Europejskiej) OECD opublikowało raport z 2018 r., prezentujący postępy prac w zakresie wyzwań związanych z opodatkowaniem dochodu w gospodarce cyfrowej. W raporcie tym nie rekomendowano wprowadzenia rozwiązania tymczasowego, dopuszczano jednak taką możliwość. Wskazywano, że taki podatek, ze względu na jego potencjalnie negatywne skutki, powinien dotyczyć wąskiego zakresu przychodów pochodzących z tych rodzajów działalności, które najmocniej wykorzystują zidentyfikowane cechy scyfryzowanej gospodarki³²⁵. W szczególności wskazano na usługi reklamy internetowej oraz pośrednictwa *online*³²⁶, których dotyczył również Projekt z 2018 r.

Po zaprezentowaniu projektów dyrektyw przed Komisję Europejską, dalsze prace toczyły się na forum Rady ECOFIN. Francja i Niemcy przedstawiły wspólne oświadczenie w przedmiocie możliwie najszybszego przyjęcia przepisów dotyczących podatku od usług cyfrowych, proponując odroczenie jego wejścia w życie do 2021 r., oraz wygaśnięcie jego mocy obowiązującej w 2025 r. Przewidziano również możliwość dalszego wstrzymania implementacji w przypadku osiągnięcia porozumienia międzynarodowego w ramach OECD. Państwa te proponowały także ograniczenie zakresu przedmiotowego tego podatku wyłącznie do usług reklamy internetowej³²⁷.

³²³ Art. 4 ust. 3 w sprawie opodatkowania osób prawnych, których obecność na rynku cyfrowym jest znacząca.

³²⁴ Komisja Europejska, *Ocena...* s. 50–51.

³²⁵ OECD, *Tax Challenges Arising...*, s. 184.

³²⁶ *Ibidem*, s. 185–186.

³²⁷ Francusko-Niemieckie wspólne oświadczenie w przedmiocie opodatkowania spółek cyfrowych oraz podatku minimalnego, <https://www.consilium.europa.eu/media/37276/fr-de-joint-declaration-on-the-taxation-of-digital-companies-final.pdf> (dostęp: 27.04.2026 r.).

W grudniu 2018 r. przedstawiono kompromisowy tekst projektu dyrektywy w przedmiocie podatku od usług cyfrowych, będący efektem prac Rady ECOFIN³²⁸. Tekst ten, oprócz licznych poprawek technicznych i odstąpienia od wprowadzenia mechanizmu typu *One-Stop-Shop*, nie obejmował istotnych zmian w konstrukcji podatku. W marcu 2019 r. zaprezentowano kolejną wersję projektu, w której zgodnie z postulatem Francji i Niemiec ograniczono zakres przedmiotowy wyłącznie do usług reklamy internetowej³²⁹. Ostatecznie nie udało się jednak uzyskać wymaganego poparcia dla wprowadzenia tego podatku.

2.2.3 Otwarte ramy OECD jako przyczyna ograniczenia znaczenia podatków od usług cyfrowych

W maju 2019 r. w OECD przedstawiono projekt tzw. „Otwartych ram”, obejmujący kompleksową i globalną reformę międzynarodowego prawa podatkowego opartą na dwóch filarach (szczegółowo zaprezentowanych w październiku 2021 r.). Pierwszy z nich miał dotyczyć reguł alokacji dochodu ze zautomatyzowanych usług cyfrowych, a drugi – wprowadzenia globalnego podatku minimalnego. Koncepcja Filaru 1 wyraźnie odbiegała od dotychczasowych koncepcji opodatkowania dochodu w gospodarce cyfrowej i stanowiła kolejną próbę wyważenia przeciwstawnych interesów państw „eksportujących” usługi i produkty cyfrowe oraz państw będących ich „importerami”³³⁰. Składała się ona z kilku elementów, z których kluczowe znaczenie dla przedmiotu niniejszej pracy miała tzw. „Kwota A” (ang. *Amount A*). W jej ramach, w odniesieniu do pewnej kategorii dochodów (początkowo głównie ze zautomatyzowanych usług cyfrowych³³¹, a później również szerszego zakresu działalności międzynarodowych przedsiębiorstw), wyodrębniony miał zostać tzw. dochód nadwyżkowy (ang. *residual*

³²⁸ Kompromisowy tekst w sprawie dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych, <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14886-2018-INIT/pl/pdf> (dostęp: 27.04.2026 r.).

³²⁹ Dostępny pod adresem: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6873-2019-INIT/pl/pdf> (dostęp: 27.04.2026 r.). W publicznej komunikacji podatek ten nazwano „podatkiem od reklamy internetowej”, nie zmieniając jednak nazwy podatku w samej treści projektu.

³³⁰ Por. Projekt Filaru 1.

³³¹ Zautomatyzowane usługi cyfrowe (ang. *automated digital services*, ADS) zdefiniowano jako usługi, które są jednocześnie zautomatyzowane (co oznacza, że od momentu skonfigurowania systemu świadczenie usługi dla konkretnego użytkownika wymaga minimalnego udziału człowieka po stronie dostawcy usługi) oraz cyfrowe, tzn. świadczone za pośrednictwem Internetu albo sieci elektronicznej. Ta definicja ogólna miała jednak charakter wyłącznie uzupełniający względem zamkniętych katalogów usług wprost uznanych za ADS oraz wprost uznanych za niebędące ADS, por. Projekt Filaru 1, para. 25-26.

profit)³³². Dochód nadwyżkowy miał być następnie dzielony pomiędzy poszczególne państwa, w których działa międzynarodowe przedsiębiorstwo, nie poprzez przypisanie go do zakładów podatkowych, lecz w oparciu o formułę³³³. Prace nad projektem Filaru 1 były bardzo zaawansowane; przygotowano nawet projekt wielostronnej konwencji wdrażającej tę koncepcję do międzynarodowego porządku prawnego. Co istotne, art. 38-40 tej konwencji zawierały postanowienia dotyczące zakazu wprowadzania podatków od usług cyfrowych oraz innych podobnych środków, a także obowiązek zniesienia podatków już wprowadzonych³³⁴.

12 lipca 2021 r. Komisja Europejska ogłosiła, że tymczasowo zawiesza prace nad jakimkolwiek podatkiem cyfrowym. Decyzja ta wynikała z zaawansowanego stanu prac nad Otwartymi ramami OECD – w oficjalnym komunikacie wskazano, że zawieszenie prac następuje, aby „wspierać zakończenie umowy dotyczącej reformy międzynarodowego prawa podatkowego, zaakceptowanej przez członków G20”³³⁵. Pomimo deklarowanego, tymczasowego charakteru zawieszenia, prace legislacyjne na poziomie unijnym do dziś nie zostały wznowione. Członkowie Otwartych ram OECD zdecydowali się również na wprowadzenie moratorium na ustanawianie nowych

³³² Pomimo nazwy tożsamej z pojęciem funkcjonującym na gruncie przepisów dotyczących cen transferowych, projekt przewidywał jego odmienne znaczenie w ramach Filaru 1. Zgodnie z założeniami, dochodem nadwyżkowym miały być dochody grupy kapitałowej przekraczające pewien wynegocjowany przez państwa-strony próg rentowności, por. Projekt Filaru 1, s. 12.

³³³ A więc rozwiązanie to nawiązywało do koncepcji alokacji dochodu w oparciu o formułę, ale tylko do bardzo ograniczonej części dochodu; por. S. Buriak, *International...*, s. 257.

³³⁴ Poprzez odwołanie do załącznika z wymienionymi szczegółowo rozwiązaniami wprowadzonymi do tej pory oraz ogólną definicję. W ramach ogólnej definicji, podatek od usług cyfrowych bądź podobny środek określono jako podatek spełniający następujące cechy „a) zastosowanie takiego podatku lub wysokość nałożonego podatku są określane przede wszystkim w odniesieniu do lokalizacji klientów, użytkowników lub innych podobnych kryteriów rynkowych; b) taki podatek: i) ma zastosowanie, zgodnie z jego warunkami, wyłącznie do działalności prowadzonej przez osoby, które: A) nie są rezydentami tej Strony („nierezydenci”); lub B) są w większości własnością, bezpośrednio lub pośrednio, nierzydentów tej Strony („przedsiębiorstwa zagraniczne”); lub ii) stosuje progi przychodowe, zwolnienia dla podatników podlegających krajowemu podatkowi dochodowemu od osób prawnych w tej Stronie lub inne ograniczenia zakresu, które: A) powodują, że środek ma zastosowanie w praktyce wyłącznie lub prawie wyłącznie do przedsiębiorstw nierzydentów lub przedsiębiorstw zagranicznych; oraz B) skutkują wyłączeniem krajowych przedsiębiorstw z zakresu stosowania podatku. Określając, czy warunek zawarty w klauzuli (B) jest spełniony, należy wziąć pod uwagę wszystkie istotne fakty i okoliczności, w tym cele polityki podatkowej oraz ogólny rozkład przedsiębiorstw krajowych i zagranicznych w tej Stronie. Sam fakt, że na danym rynku działa niewiele przedsiębiorstw krajowych lub nie ma ich wcale, nie ma decydującego znaczenia; oraz C) podatek taki jest traktowany przez tę Stronę jako wykraczający poza zakres wszelkich umów (innych niż niniejsza konwencja) obowiązujących między tą Stroną a jedną lub kilkoma innymi jurysdykcjami w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania w odniesieniu do podatków od dochodów”.

³³⁵ <https://www.europarl.europa.eu/legislative-train/spotlight-JD%2023-24/file-digital-levy> (dostęp: 27.04.2026 r.).

podatków od usług cyfrowych i podobnych danin – początkowo do końca 2023 r., a później do końca 2024 r.³³⁶.

Jeszcze przed wdrożeniem moratorium niektóre państwa członkowskie Unii Europejskiej podjęły prace nad jednostronnym przyjęciem podatków odpowiadających koncepcji zaproponowanej przez Komisję Europejską w jej początkowej wersji. Ostatecznie w latach 2019-2020 zdecydowało się na to pięć państw członkowskich: Austria, Francja, Hiszpania, Włochy i Wielka Brytania (która w tym czasie opuszczała struktury UE). Zarówno moratorium, jak i zaawansowany stan prac nad Otwartymi Ramami wpłynęły jednak na ograniczenie powstawania nowych podatków od usług cyfrowych oraz skierowanie zainteresowania nauki ku analizie koncepcji Filaru 1, zamiast dalszych badań dotyczących DST.

W art. 57 dyrektywy dotyczącej wdrożenia Filaru 2 w Unii Europejskiej³³⁷ Komisja Europejska została zobowiązana do przedstawienia do 30 czerwca 2023 r. sprawozdania oceniającego „sytuację w zakresie wdrażania pierwszego filaru zawartego w uzgodnionym przez Otwarte ramy do spraw erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysku w dniu 8 października 2021 r. oświadczeniu w sprawie dwufilarowego rozwiązania w celu sprostania wyzwaniom podatkowym wynikającym z cyfryzacji gospodarki” i ewentualnie do przedłożenia odpowiedniego wniosku ustawodawczego w przypadku braku wdrożenia Filaru 1. 30 czerwca 2023 r. Komisja przedłożyła raport, w którym wskazała na znaczący postęp prac i wysoką szansę przyjęcia Filaru 1³³⁸; jednakże ostatecznie, pomimo zaawansowanych postępów w zakresie technicznych elementów projektu, porozumienie osiągnięto wyłącznie w zakresie Filaru

³³⁶ Zaakceptowane przez 142 członków Otwartych ram OECD G/20 oświadczenie dotyczące wyników prac nad dwufilarowym rozwiązaniem problemów podatkowych wynikających z cyfryzacji gospodarki, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.pdf> (dostęp: 27.04.2026 r.).

³³⁷ Dyrektywa Rady UE 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej, L 328, 22 grudnia 2022.

³³⁸ Komisja Europejska, Raport Komisji do Rady – Raport dotyczący postępów prac w zakresie pierwszego filaru z 30.06.2023 r., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=COM:2023:377:FIN> (dostęp: 27.04.2026 r.).

2. Datę graniczną negocjacji w przedmiocie Filaru 1 wielokrotnie przesuwano (ostatni raz na koniec czerwca 2024)³³⁹ i do tej pory nie został on wdrożony.

Pomimo publicznych zapewnień powszechnie uznaje się, że obecna sytuacja polityczna w Stanach Zjednoczonych uniemożliwia przyjęcie i ratyfikowanie przez ten kraj konwencji wdrażającej Filar 1³⁴⁰. W związku z tym, że współpraca tego państwa jest niezbędna dla powodzenia jakiegokolwiek wielostronnej reformy międzynarodowego prawa podatkowego, kolejne kraje zapowiedziały bądź wprowadziły jednostronnie podatki od usług cyfrowych. Ponadto w ramach Organizacji Narodów Zjednoczonych przegłosowano utworzenie konwencji dotyczącej ram podatkowych w ramach tej organizacji, pomimo tego, że wszystkie państwa członkowskie Unii Europejskiej oraz Stany Zjednoczone były temu przeciwnie. Możliwość wypracowania wielostronnego i długofalowego rozwiązania wydaje się więc odległa. Ostateczny brak przyjęcia wspólnego podatku od usług cyfrowych na poziomie unijnym pokazuje, że uzyskanie kompromisu nawet wśród znacznie mniejszej grupy państw, o bardziej zbliżonych interesach, jest zadaniem niezwykle trudnym.

Podsumowując, w czasie powstawania koncepcji podatku od usług cyfrowych dyskusja dotycząca reformy systemu międzynarodowego prawa podatkowego koncentrowała się głównie na opodatkowaniu dochodu. Ten rodzaj podatków powstał pod wpływem politycznych nacisków na podjęcie inicjatywy ustawodawczej przez Unię Europejską i były inspirowane jednostronnymi rozwiązaniami wprowadzonymi w niektórych państwach. Od początku podkreślano, że konstrukcja takiego podatku musi umożliwiać jego wdrożenie bez konieczności renegotjacji dwustronnych traktatów podatkowych. Do dziś Stany Zjednoczone wyraźnie wskazują, że uważają podatki od usług cyfrowych za środki naruszające interesy tego państwa oraz jego podatników. Ostatnim przejawem tego stanowiska było zaproponowanie ustawy pozwalającej na wprowadzenie odwetowych stawek podatkowych w stosunku do państw, które wdrożyły m.in. podatki od usług

³³⁹ OECD, *Update to Pillar One timeline by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, <https://www.oecd.org/tax/beps/update-pillar-one-timeline-beps-inclusive-framework-december-2023.pdf> (dostęp: 27.04.2026 r.).

³⁴⁰ R. Avi-Yonah, *Pillar 1 and DSTs: OECD Optimism and U.S. Reality*, Tax Notes International (17.07.2023 r.), s. 299.

cyfrowych³⁴¹ oraz nieudana próba wynegocjowania zniesienia takiego podatku w negocjacjach handlowych z Wielką Brytanią³⁴².

2.3 Cele legislacyjne podatków od usług cyfrowych w państwach członkowskich Unii Europejskiej

2.3.1 Uwagi wstępne

Pojęcie celu instytucji prawnej budzi pewne wątpliwości w doktrynie nauk prawnych. Jak słusznie zauważa T. Gizbert-Studnicki, określenie to ma „charakter skrótowy”, ponieważ prawo nie jest świadomym podmiotem, a tylko taki podmiot mógłby posiadać cel³⁴³. Za cel tekstu prawnego będzie więc uznany cel podmiotu tworzącego prawo³⁴⁴. Cele można identyfikować zarówno w odniesieniu do prawa jako całości, jego poszczególnej gałęzi, jak i poszczególnych instytucji prawnych³⁴⁵. Jako podstawowy cel wprowadzania podatków wskazuje się tradycyjnie cel fiskalny, czyli zgromadzenie środków budżetowych potrzebnych na realizację zadań państwa i transfery pieniężne w ramach pozapodatkowych narzędzi polityki fiskalnej³⁴⁶.

³⁴¹ Pod tą samą nazwą (*Defending American Jobs and Investment Act*) zgłoszone zostały dwa projekty ustaw – z 2023 r. (pod numerem H.R. 3665) oraz z 2025 (pod numerem H.R. 591). Oba projekty mają zasadniczo tożsamą treść, z której wynika, że „ekstraterytorialnymi i dyskryminującymi podatkami” w jej rozumieniu mają być przede wszystkim podatki od usług cyfrowych i zasada UTPR. Por. R. Avi-Yonah, *Retaliatory Taxation*, University of Michigan Law & Economics Working Papers 292, 2025, s. 4, R. Avi-Yonah, *Are Digital Services Taxes Tariffs?*, University of Michigan Law & Economics Working Papers 2025, s. 8; B. Kuźniacki, *Potential U.S. Defense Measures Against the UTPR and DSTs in the Light of International Law*, Tax Notes (28.04.2025).

³⁴² M. Sweney, *Trump threatens tariffs on countries that 'discriminate' against US tech*, The Guardian z 26.08.2025 r., <https://www.theguardian.com/us-news/2025/aug/26/donald-trump-tariffs-us-tech-uk-digital-services-tax-eu> (dostęp: 27.04.2026 r.).

³⁴³ T. Gizbert-Studnicki, *Wykładnia celowościowa*, *Studia Prawnicze* 1985/3–4, s. 53–54. Nawiązuje to do rozumienia celu przyjętego prawa przez R. Jheringa, por. R. Jhering, *Der Zweck im Recht*, t. 1, Lipsk 1877, s. 3-5.

³⁴⁴ T. Gizbert-Studnicki, *Wykładnia...*, s. 53–54; Z. Ziemiński, *Wstęp do aksjologii dla prawników*, Warszawa 1990, s. 77–78. Podobnie, M. Smolak, *Wykładnia celowościowa z perspektywy pragmatycznej*, Warszawa 2012, s. 110. Należy przy tym zauważyć, że chodzi tu o racjonalnego, a nie faktycznego ustawodawcę, por. „*Sprzeczność z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu*” jako *klauzulowa przesłanka unikania opodatkowania*, *Przegląd Podatkowy* 2020/3, s. 31-32.

³⁴⁵ Por. K. Kopyściańska, *Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych hipoteką przymusową*, Wrocław 2015, s. 30.

³⁴⁶ R. Dziemianowicz, *Polityka podatkowa jako jeden z elementów zarządzania finansami publicznymi* [w:] *Nowe zarządzanie finansami publicznymi w warunkach kryzysu*, red. S. Owsiak, Warszawa 2011, s. 70; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 66; Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 27; E. Jarocka, *Finanse przedsiębiorstw, systemu bankowego, budżetowego, ubezpieczeń*, Warszawa 2007, s. 167; J. Głuchowski, J. Patyk, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2011; R. Mastalski, *Charakterystyka ogólna prawa podatkowego* [w:] *System prawa finansowego T. 3, Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 345; M. Mazurek-Chwiejczak,

Współcześnie nie budzi również wątpliwości, że podatki mogą być wprowadzane w celach pozafiskalnych, przede wszystkim w celu wywołania określonego skutku w gospodarce (cele interwencyjne)³⁴⁷. Elementem określenia celu instytucji prawnej może być też zdefiniowanie problemu społecznego, jaki dana instytucja ma rozwiązać³⁴⁸. Cele te mogą być zarówno doraźne, jak i długofalowe. W kontekście ustaw wdrażających podatki może to dotyczyć w szczególności sposobu wykonania celu fiskalnego bądź pozafiskalnego, jak i uzasadnienia realizacji takiego celu. Możliwe jest także wyróżnienie celów wyższego rzędu oraz prowadzących do ich realizacji celów niższego rzędu (instrumentalnych)³⁴⁹. Przykładowo, podatek może przyczyniać się do realizacji celu fiskalnego całego systemu podatkowego zarówno w przypadku wdrożenia w celu zapobiegania nadużyciom (cel antyabuzystyczny), jak i poprzez wykonanie jurysdykcji podatkowej w odniesieniu do dotychczas nieopodatkowanych stanów faktycznych (cel alokacyjny)³⁵⁰. Cele te mogą być precyzowane dalej poprzez wskazywanie konkretnych zjawisk, które podatki mają objąć albo którym mają przeciwdziałać.

Niewątpliwie do badania celu wprowadzenia regulacji można wykorzystać motywy wyrażone wprost w jej preambule³⁵¹. Jednakże w wielu porządkach prawnych preambułę zawiera tylko konstytucja. W przypadku pozostałych aktów prawnych właściwy sposób określenia celu legislacyjnego budzi wątpliwości, w szczególności w aspekcie zapewnienia obiektywizmu badacza i uniknięcia subiektywnego przypisywania

Fiskalne i pozafiskalne funkcje podatków dochodowych w państwach UE, Lublin 2021, s. 59; R. Namysłowski, *Realizacja zasady neutralności a funkcja fiskalna podatku od towarów i usług – wybrane problemy*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2018 (358), s. 161; R. Zieliński, *Funkcje podatków w doktrynie prawnofinansowej oraz ich znaczenie dla praktyki stanowienia prawa podatkowego*, Roczniki Nauk Prawnych 2019/1 (29), s. 117–118; M. Pasternak-Malicka, *Funkcja fiskalna od podatku od towarów i usług a znieczulenie podatkowe*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu 2016 (451), s. 304.

³⁴⁷ T. Famulska, *Funkcje...*, s. 29; R. Dziemianowicz, *Polityka...*, s. 71; K. Kopyściańska, *Zabezpieczenie...*, s. 12; K. Kopyściańska, *Koncepcja podatku katastralnego w Polsce na tle doświadczeń wybranych krajów*, Wrocław 2016, s. 80–81.

³⁴⁸ Por. L. Etel, *Cele nowej Ordynacji podatkowej*, Analizy i Studia CASP 2017/2, s. 3; L. Etel, M. Popławski, *The Polish Tax Ordinance Bill as an Instrument Supplementing the Constitutional Tax Law Making Principles*, Przegląd Prawa Konstytucyjnego 2021/6, s. 497–498; H. Filipczyk, *„Sprzeczność...”*, s. 30; K. Kopyściańska, *Carbon tax and plastic levy as examples of tributes that can have an impact on environmental protection*, Acta Iuris Stetinensis 2024/4, s. 94–96.

³⁴⁹ Por. T. Gizbert-Studnicki, *Wykładnia...*, s. 56–59.

³⁵⁰ Por. B. Kuźniacki, *Rzeczywisty...*, s. 25. Choć autor ten wskazuje na funkcję antyabuzystyczną i alokacyjną w kontekście pewnej instytucji stosowanej w ramach podatku, a nie całego podatku, pojęcia te mogą być zastosowane analogicznie również wobec podatku. Przykładowo nie ulega wątpliwości, że polski minimalny podatek dochodowy od osób prawnych, uregulowany w art. 24ca ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, został wprowadzony w celu zapewnienia opodatkowania podmiotów, które w sposób sztuczny nie wykazują dochodu na potrzeby opodatkowania.

³⁵¹ P. Konca, *Materiały...*, s. 41.

ustawodawcy pewnych poglądów bądź przyznawania zbyt dużego znaczenia stanowiskom mniejszościowym³⁵². Jak zauważają A. Gomułowicz i J. Małecki, zdefiniowanie konkretnych celów oraz metod i sposobów ich realizacji powinno poprzedzać i wytyczać kierunek prac nad konkretnymi przepisami³⁵³. Dlatego też podstawowe źródło informacji o celach danej regulacji będą zwykle stanowić materiały legislacyjne³⁵⁴. Dostępność tych materiałów różni się w poszczególnych państwach. Spośród państw członkowskich, które wprowadziły DST, jedynie w przypadku Hiszpanii analizowana ustawa zawierała preambułę z wyrażonymi wprost motywami. W pozostałych krajach analiza opiera się więc na dostępnych uzasadnieniach projektów ustaw, analizach skutków regulacji oraz stenogramach dyskusji prowadzonych podczas posiedzeń komisji oraz izb parlamentu.

W dokumentach towarzyszących podatkowi austriackiemu wskazano na chęć zapewnienia sprawiedliwości systemu oraz zapobieganie powstawaniu zaburzeń konkurencji³⁵⁵. W przypadku podatku włoskiego podkreślano konieczność usunięcia rozbieżności pomiędzy miejscem opodatkowania dochodów a miejscem tworzenia wartości poprzez przyznanie prawa do opodatkowania jurysdykcji, w której znajduje się użytkownik³⁵⁶. W przypadku podatku francuskiego jako cel jego wprowadzenia

³⁵² Por. T. Gizbert-Studnicki, *Wykładnia...*, s. 53–54; P. Konca, *Materiały...*, s. 47. Wskazuje się także na możliwość istnienia ukrytych celów, możliwych do ustalenia wyłącznie w drodze prywatnie uzyskanych informacji, por. P. Konca, *Materiały...*, s. 48; R. Ekins, J. Goldsworthy, *The Reality and Indispensability of Legislative Intention*, *Sydney Law Review* 2014/1, s. 46–51. Z oczywistych powodów ustalenie istnienia takich celów wykracza poza możliwości metod badania prawa.

³⁵³ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, s. 143; R. Dziemianowicz, *Polityka...*, s. 70; Podobnie, M. P. Devereux i in., *Taxing...*, s. 15.

³⁵⁴ P. Konca, *Materiały...*, s. 38; A. Bielska-Brodziak, K. Paluszek, *Legislative...*, s. 9; A. Bielska-Brodziak, *Śladami prawodawcy faktycznego. Materiały legislacyjne jako narzędzie wykładni*, Warszawa 2017.

³⁵⁵ Strona przewodnia i ocena oddziaływania rządowego projektu dotyczącego ustawy federalnej uchwalającej ustawę o podatku cyfrowym z 2020 r. i zmieniającej ustawę o podatku obrotowym z 1994 r., 132/ME XXVI. GP (niem. *Ministerialentwurf betreffend Bundesgesetz, mit dem das Digitalsteuergesetz 2020 erlassen und das Umsatzsteuergesetz 1994 geändert wird*, dalej jako „Projekt austriacki”), https://www.parlament.gv.at/dokument/XXVI/ME/132/fname_746835.pdf (dostęp: 27.04.2026 r.) s. 1, 4; Krótki opis Projektu austriackiego, https://www.parlament.gv.at/dokument/XXVI/ME/132/imfname_746902.pdf (dostęp: 27.04.2026 r.), s. 1. W dokumentach towarzyszących projektowi ustawy wskazywano także na dostosowanie krajowego prawa do wymogów unijnych. Ten drugi cel dotyczył jednak pozostałych przepisów objętych tym samym projektem – dotyczącym nałożenia na platformy elektroniczne obowiązków raportowania zgodnie z Dyrektywą Rady UE 2021/514 z dnia 22 marca 2021 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, Dz.Urz.UE.L.104 z dnia 25 marca 2021 r. (tzw. dyrektywą DAC 7).

³⁵⁶ C. Setti della Volta, *Italy Branch Report* [w:] *Big data and tax – domestic and international taxation of data driven business*, red. G. Sprague, IFA Cahiers 106b, 2022, s. 423; R. Russo, *Le imposte sui servizi digitali tra discordia e un futuro da scrivere*, *Il Sole 24 Ore* z 18.09.2023 r., <https://www.ilssole24ore.com/art/le-imposte-servizi-digitali-discordia-e-futuro-scrivere-AFVTXDs> (dostęp: 27.04.2026 r.).

wskazywano opodatkowanie podmiotów, które obecnie nie uczestniczą w sprawiedliwy sposób w ponoszeniu ciężarów publicznych oraz opodatkowanie wartości w miejscu jej tworzenia³⁵⁷. Z kolei w preambule ustawy wprowadzającej podatek hiszpański odwołano się do braku adekwatności obecnego prawa podatkowego do warunków scyfryzowanej gospodarki oraz do dotychczasowego dorobku OECD i Unii Europejskiej. W szczególności podkreślono, że podatek ten ma przyczynić się do wzrostu sprawiedliwości i zrównoważenia systemu podatkowego³⁵⁸. W materiałach towarzyszących wskazano natomiast, że głównym celem podatku jest „umożliwienie wykonywania jurysdykcji podatkowej w odniesieniu do usług cyfrowych, w których dane i aktywności użytkowników tworzą wartość”³⁵⁹. W przypadku podatku brytyjskiego także akcentowano konieczność zapewnienia, aby międzynarodowe przedsiębiorstwa w sprawiedliwy sposób uczestniczyły w ponoszeniu ciężarów podatkowych, a także dążenie do zagwarantowania, aby płacone podatki odzwierciedlały wartość tworzoną przez brytyjskich użytkowników³⁶⁰.

Prima facie można uznać, że cele wprowadzenia podatków od usług cyfrowych były w dużej mierze wspólne. W przypadku obu głównych postulatów – zapewnienia opodatkowania w miejscu tworzenia wartości przez użytkowników oraz sprawiedliwszego podziału ciężaru opodatkowania – konieczna jest jednak bliższa analiza tego, jak dokładnie były one rozumiane oraz czy występowały w tym zakresie różnice. W wielu przypadkach w krajowych materiałach ustawodawczych odwoływano

³⁵⁷ Francuskie Ministerstwo Finansów, Projekt ustawy dotyczącej opodatkowania dużych przedsiębiorstw cyfrowych (fr. *Projet de loi Relative a la Taxation des Grandes Entreprises du Numerique*, dalej jako: „Projekt francuski”) z 06.03.2019 r., <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12012-PGP.html/identifiant=BOI-TCA-TSN-20191016> (dostęp: 27.04.2026 r.); J. W. Hidien, *Die französische Digitalsteuer – (k)ein Vorbild?*, Internationale Steuer Rundschau 2019/7, s. 269; Protokoły dyskusji dotyczącej Projektu francuskiego przed francuskim sejmem i senatem, <https://www.senat.fr/rap/118-615/118-6151.pdf> (dostęp: 27.04.2026 r.), s. 130.

³⁵⁸ Rząd Hiszpanii, Projekt ustawy o opodatkowaniu usług cyfrowych i transakcji finansowych (hiszp. *Proyecto de ley de los impuestos sobre servicios digitales y sobre transacciones financieras*, dalej jako „Projekt hiszpański”) z dnia 18.02.2020 r., motyw II preambuły, https://www.congreso.es/public_oficiales/L14/CONG/BOCG/A/BOCG-14-A-1-1.PDF (dostęp: 27.04.2026 r.).

³⁵⁹ Analiza skutków dotycząca Projektu hiszpańskiego, s. 4.

³⁶⁰ HMRC, *Introduction of the Digital Services Tax*, <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/> (dostęp: 27.04.2026 r.); Wyjaśnienia do projektu ustawy finansowej na rok 2020-21 (ang. *Finance Bill 2020*, dalej jako „Projekt brytyjski”), <https://publications.parliament.uk/pa/bills/cbill/58-01/0114/en/20114en.pdf> (dostęp: 27.04.2026 r.), par. 4, s. 96; Zapis dyskusji dotyczącej Projektu brytyjskiego podczas posiedzenia komisji 4 czerwca 2020 r., https://publications.parliament.uk/pa/cm5801/cmpublic/Finance/PBC114_Finance%20Bill_1st-10th_Combined_18_06_2020_REV.pdf (dostęp: 27.04.2026 r.), s. 126.

się wprost do Projektu z 2018 r., podkreślając spójność wprowadzanych rozwiązań z jego treścią³⁶¹. Zasadne jest więc uwzględnienie treści Projektu z 2018 r. oraz materiałów mu towarzyszących jako dodatkowego kontekstu – szczególnie że sformułowano w nich wprost m.in. postulat, aby przedsiębiorstwa cyfrowe „uczestniczyły w sprawiedliwy sposób w płaceniu podatków” (ang. *pay their fair share of taxes*), jak również założenie dotyczące „opodatkowania w miejscu tworzenia wartości przez użytkowników”³⁶².

2.3.2 Poprawa sprawiedliwości systemu podatkowego

Rozumienie sprawiedliwości na przestrzeni wieków nieustannie ewoluuje³⁶³. Choć w dyskusji nad sprawiedliwością podatkową można wskazać elementy wspólne, takie jak wykorzystywanie kryteriów sprawiedliwości pionowej (wertykalnej) i poziomej (horyzontalnej)³⁶⁴, to nie istnieje żaden „powszechnie akceptowany standard sprawiedliwości”³⁶⁵. Odwoływanie się do sprawiedliwości przy wprowadzaniu

³⁶¹ Por. Analiza skutków dot. Projektu hiszpańskiego, s. 4; Protokoły dyskusji dotyczącej Projektu francuskiego przed francuskim sejmem i senatem, s. 130; Ocena oddziaływania dotycząca Projektu austriackiego, s. 3.

³⁶² Komisja Europejska, *Ocena...*, s. 135–138; Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady „Czas ustanowić nowoczesne, sprawiedliwe i skuteczne normy opodatkowania gospodarki cyfrowej” z 21.03.2018 r., s. 2; Projekt z 2018 r., s. 4.

³⁶³ Por. przegląd literatury wskazany w E. Juchniewicz, *Globalna sprawiedliwość podatkowa w międzynarodowym prawie podatkowym* [w:] *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i Europejskie prawo podatkowe*, red. T. Nowak, I. Mirek, Łódź 2013, s. 370; F. Debelva, *Fairness and International Taxation: Star-Crossed Lovers?*, *World Tax Journal*, 2018/4 (10), s. 564–566; A. Gomulowicz, *Zasady...*, s. 91–96, 106; T. Famulska, *Sprawiedliwość podatkowa*, *Przegląd Podatkowy* 1996/5, s. 3–4; T. Wołowicz, *Zasada...*, s. 312.

³⁶⁴ Por. np. G. Bizioli, *Fairness of the Taxation of the Digital Economy* [w:] *Tax and the Digital Economy: Challenges and Proposals for Reform*, red. W. Haslehner i in., Alphen aan den Rijn 2019, s. 51; L. Cerioni, *The European Commission Proposal for a 3% ‘Call Rate’ as a New Suggestion for a EUCIT: An Assessment Against the Criteria for a Fair Taxation*, *EC Tax Review* 2018/5 (27); A. Gomulowicz, *Idea sprawiedliwości podatkowej*, *Gdańskie Studia Prawnicze* 2007 (16), s. 180; R. Musgrave, P. Musgrave, *Public...*, s. 223. Kryteria te dotyczą tzw. perspektywy dystrybucyjnej sprawiedliwości. Powszechnie uznawana jest także perspektywa proceduralna, dotycząca prawnie usankcjonowanego, demokratycznego charakteru tworzenia prawa podatkowego, a w kontekście międzynarodowym – umożliwienia państwom podejmowania decyzji fiskalnych dotyczących swojego terytorium, A. Pirlot, *The Vagueness of Tax Fairness: A Discursive Analysis of the Commission’s ‘Fair Tax Agenda’*, *Intertax* 2020/4 (48), s. 403–404; F. Vanistendael, *Is Fiscal Justice Progressing?*, *Bulletin for International Taxation* 2010/10 (64), s. 526–527; H. Filipczyk, *Sprawiedliwość proceduralna jako standard konstytucyjny w orzecznictwie sądów administracyjnych w sprawach podatkowych* [w:] *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, red. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, Warszawa 2019. Można ją osiągnąć nie tylko wprowadzając określone rozwiązania, ale również zmieniając procedurę ich wprowadzania, np. kwalifikowaną większość, zwiększając ich demokratyzację (zarówno na szczeblu krajowym, jak i międzynarodowym), A. Pirlot, *The Vagueness...*, s. 411–412. Jednym z przejawów sprawiedliwości proceduralnej jest również utrzymywanie standardów poprawnej legislacji, A. Gomulowicz, *Idea...*, s. 178.

³⁶⁵ A. R. Albrecht, *The Taxation of Aliens Under international Law*, *British Yearbook of International Law* 1952 (29), s. 148; N. Kaufmann, *Fairness and the Taxation of International Income*, *Law and Policy in International Business* 1997 (29), s. 172. Można nawet spotkać poglądy, że podatek z samej swojej istoty „nigdy nie będzie fair”, T. Famulska, *Sprawiedliwość...*, s. 4.

rozwiązań podatkowych bez dodatkowego kontekstu – pomimo powszechnego stosowania tej praktyki przez rządy – nie niesie ze sobą jednoznacznej treści³⁶⁶. Dlatego też konieczne jest zbadanie materiałów legislacyjnych dotyczących poszczególnych podatków od usług cyfrowych pod kątem ustalenia, czy cel poprawy sprawiedliwości systemu podatkowego jest dodatkowo precyzowany, a jeśli tak – jaka jest jego rzeczywista treść.

We Francji dyskusja dotycząca przyczyniania się do sprawiedliwości przebiegała w kontekście efektywnego poziomu opodatkowania tzw. „cyfrowych gigantów”. Zwrócono uwagę na istnienie sprzecznych raportów w tym zakresie; według jednego z nich podmioty te miały płacić podatki dochodowe o 14 punktów procentowych niższe niż pozostali uczestnicy gospodarki³⁶⁷. Wskazywano w szczególności na konieczność zapewnienia bardziej sprawiedliwego rozkładu ciężaru podatkowego w ramach podatku dochodowego od osób prawnych, zauważając jednocześnie, że nie jest to możliwe w obecnym międzynarodowym systemie podatkowym³⁶⁸. Podobnie w dyskusji dotyczącej podatku brytyjskiego podkreślano, że niesprawiedliwość systemu, której ma dotyczyć DST, wyraża się w istnieniu „luki pomiędzy podatkami uzyskiwanymi przez cyfrowe przedsiębiorstwa dzięki brytyjskim użytkownikom a wysokością płaconych przez nie podatków”³⁶⁹. Wątpliwości budziło to, czy konstrukcja podatku jest wystarczająca do właściwego wypełnienia tej luki, a w szczególności – czy nie powinien on obejmować zakresem przedmiotowym modeli biznesowych większej liczby

³⁶⁶ I. J. J. Burgers, I. J. Mosquera Valderrama, *Fairness: A Dire International Tax Standard with no meaning*, Intertax 2017/12 (45), s. 767-783; F. Debelva, *Fairness...*, s. 567.

³⁶⁷ Dyskusja dotycząca Projektu francuskiego we francuskim senacie z 15.05.2019 r. udokumentowana w Raporcie sporządzonym w imieniu komisji finansów dotyczącym projektu ustawy dotyczącej ustanowienia podatku od usług cyfrowych i zmiany kierunku obniżania podatków od osób prawnych (fr. *Rapport fait au nom de la commission des finances (1) sur le projet de loi, adopté par l'Assemblée Nationale après engagement de la procédure accélérée, portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés*), <https://www.senat.fr/rap/118-496/118-4961.pdf> (dostęp: 27.04.2026 r.), s. 130.

³⁶⁸ Dyskusja francuskiego Zgromadzenia Narodowego udokumentowana w Raporcie sporządzonym w imieniu połączonej komisji odpowiedzialnej za przedstawienie propozycji tekstu dotyczącego przepisów nadal objętych dyskusją w projekcie ustawy o utworzeniu podatku od usług cyfrowych i zmianie kierunku obniżenia podatków dochodowego od osób prawnych (fr. *Rapport fait au nom de la commission mixte paritaire (1) chargée de proposer un texte sur les dispositions restant en discussion du projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés*), <https://www.senat.fr/rap/118-615/118-6151.pdf> (dostęp: 27.04.2026 r.), s. 7.

³⁶⁹ Wypowiedź B. Philipson, transkrypt debat dotyczących Projektu brytyjskiego w brytyjskim parlamencie, https://publications.parliament.uk/pa/cm5801/cmpublic/Finance/PBC114_Finance%20Bill_1st-10th_Combined_18_06_2020_REV.pdf (dostęp: 27.04.2026 r.), s. 128.

„cyfrowych przedsiębiorstw”³⁷⁰. W dyskusji przed Izbą Lordów wskazano także, że luka, którą ten podatek miał wyrównywać, nie wynika z unikania opodatkowania, lecz z faktu, że obecne reguły dotyczące międzynarodowych podmiotów są przestarzałe³⁷¹. W przypadku ustawy austriackiej wskazano wprost, że element poprawy sprawiedliwości systemu podatkowego w kontekście podatku od usług cyfrowych dotyczy wyeliminowania sytuacji, w której niektóre usługi cyfrowe nie są objęte austriackim podatkiem reklamowym (*Werbeabgabegesetz*) w przeciwieństwie do ich tradycyjnych odpowiedników³⁷². W podatku włoskim cel przyczynienia się do poprawy sprawiedliwości systemu podatkowego nie został bliżej sprecyzowany. Podobnie stało się w podatku hiszpańskim, przy czym ogólne wskazanie na to, że projekt ten realizuje cele „identyczne” z Projektem z 2018 r.³⁷³, uzasadnia szczegółowe przyjrzenie się w tym zakresie treści Projektu.

W Projekcie z 2018 r. i innych unijnych materiałach legislacyjnych w kontekście sprawiedliwości systemu podatkowego wskazywano, że „przedsiębiorstwa o znaczącej obecności na rynku cyfrowym danego państwa członkowskiego korzystają z zapewnianych przez to państwo usług publicznych i infrastruktury rynku, np. z systemu sądownictwa czy wysokiego poziomu łączności, lecz nie odprowadzają tam podatków, o ile nie są jednocześnie w znaczącym stopniu obecne fizycznie na jego terytorium”³⁷⁴. Projekt posługiwał się także pojęciem zapewnienia „równych warunków działania” (ang. „*level-playing field*”)³⁷⁵. Autorzy Projektu porównywali sytuację podmiotów

³⁷⁰ Transkrypt debat dotyczących Projektu brytyjskiego w brytyjskim parlamencie, s. 129-132.

³⁷¹ Wypowiedź Lorda Blencartha, transkrypt debat dotyczących Projektu brytyjskiego przez Izbą Lordów, <https://hansard.parliament.uk/Lords/2020-07-17/debates/59E9BEF7-4229-4825-BE7A-D620DAD7B5DD/FinanceBill> (dostęp: 27.04.2026 r.).

³⁷² Ocena oddziaływania Projektu austriackiego, s. 3; Krótki opis Projektu austriackiego, s. 1.

³⁷³ Analiza skutków dotycząca Projektu hiszpańskiego, s. 4.

³⁷⁴ Komisja Europejska, *Ocena...*, s. 138; Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady „Czas ustanowić nowoczesne, sprawiedliwe i skuteczne normy opodatkowania gospodarki cyfrowej” z 21.03.2018 r., s. 4.

³⁷⁵ Pojęcie równych warunków działania wywodzi się z prawa międzynarodowych umów gospodarczych. Początkowo termin ten rozumiano jako postulat zapewnienia wszystkim uczestnikom danego rynku równych możliwości wykorzystywania różnic na rynkach (zarówno w obszarze produkcji, jak i zbytu) w celu maksymalizacji zysku. Z czasem wykształciło się rozumienie tego terminu jako dyrektywy nakazującej unikanie zniekształcania konkurencji poprzez różnicowanie „kosztów produkcji i działalności podmiotów rynkowych oraz ich łańcuchów dostaw” na skutek interwencji rządowych i rozbieżności regulacyjnych. Środki mające na celu wprowadzenie równych szans w handlu międzynarodowym dotyczą zazwyczaj znoszenia dyskryminujących barier regulacyjnych (najczęściej w dziedzinach takich jak regulacje ochrony środowiska czy prawa pracy), a nie tworzenia nowych regulacji; M. Tokas, *The concept of the level playing field in International Economic Law*, Journal of International Economic Law 2024, s. 563–565. Wprowadzenie dodatkowego podatku, aby „wyrównać” koszty działalności wszystkich uczestników rynku, mieści się więc w tej koncepcji, choć nie stanowi typowego przejawu jej stosowania.

świadczących usługi cyfrowe z podmiotami „tradycyjnymi” i argumentowali, że brak równych warunków działania wyraża się w korzystniejszej sytuacji rynkowej podmiotów ponoszących niższy ciężar opodatkowania. Zdaniem autorów czerpią one nieuczciwą przewagę konkurencyjną na skutek istnienia luki w opodatkowaniu dochodu³⁷⁶. Zapewnienie sprawiedliwości podatkowej jest więc w Projekcie z 2018 r. sprowadzane do wyeliminowania luki w opodatkowaniu dochodów osób prawnych pochodzących ze świadczenia usług cyfrowych.

Zestawienie wniosków z analizy materiałów legislacyjnych pozwala przyjąć, że we wszystkich badanych przypadkach sprawiedliwość systemu podatkowego utożsamiana jest z koniecznością wyeliminowania luki w opodatkowaniu. Jedynie w podatku austriackim luka ta została zdefiniowana bezpośrednio w odniesieniu do krajowego podatku sektorowego, nałożonego na usługi analogiczne do usług reklamy internetowej objętych tamtejszym DST. W pozostałych państwach wskazywano jedynie w sposób ogólny, że luka dotyczy podatku dochodowego od osób prawnych. Należy zatem ustalić, czy w analizowanych materiałach możliwe jest zidentyfikowanie wskazówek co do właściwego sposobu rozumienia tego pojęcia.

Pierwszą wskazówką interpretacyjną dla ustalenia rozumienia luki w opodatkowaniu dochodu stanowią odwołania do wcześniejszego dorobku OECD, w tym w szczególności do koncepcji podatku wyrównawczego (ang. *equalisation levy*)³⁷⁷. Zgodnie z tą ideą, dodatkowy podatek w państwie źródła mógłby wyeliminować lub przynajmniej zredukować lukę w opodatkowaniu powstałą na skutek niedostosowania przepisów prawa podatkowego do scyfryzowanej gospodarki. Jednakże w materiałach OECD nie określono bliżej sposobu rozumienia samej luki – nie wskazano nawet jednoznacznie, czy odnosi się ona do opodatkowania konsumpcji, czy dochodu. Niemniej z kontekstu prac OECD można wnioskować, że podatki wyrównawcze były proponowane w obszarze podatków dochodowych.

³⁷⁶ Komisja Europejska, *Ocena...*, s. 135-137.

³⁷⁷ Por. transkrypt debat dotyczących Projektu brytyjskiego w brytyjskim parlamencie, s. 126; Dyskusja dotycząca Projektu francuskiego we francuskim senacie z 15.05.2019 r., s. 139; Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady „Czas ustanowić nowoczesne, sprawiedliwe i skuteczne normy opodatkowania gospodarki cyfrowej” z 21.03.2018 r., s. 10–11.

Wątpliwości może budzić to, czy koncepcja podatków wyrównawczych miała dotyczyć sytuacji, w których całość globalnych przychodów (bądź dochodów) uzyskiwanych przez podatnika w związku ze świadczeniem usług jest opodatkowana w stopniu niedostatecznym (co można określić mianem luki „globalnej”), czy też jedynie przypadków, gdy ten niedostateczny poziom opodatkowania dotyczy konkretnego państwa lub państw (co można nazwać luką „lokalną”). Biorąc pod uwagę, że zarówno w Projekcie z 2018 r., jak i w regulacjach krajowych problem ujmowany jest z perspektywy państw członkowskich UE, bardziej przekonujące jest uznanie, że celem tych podatków jest wyrównywanie luki lokalnej w danym kraju. Tylko takie rozumienie luki w opodatkowaniu jest spójne z unilateralnym charakterem DST. Zidentyfikowanie luki globalnej wymagałoby bowiem ustalenia dochodów oraz stawek opodatkowania we wszystkich jurysdykcjach, w których działa dany podmiot, co nie jest możliwe do osiągnięcia przez jedno państwo bez szeroko zakrojonej współpracy międzynarodowej. Co więcej, nawet stwierdzenie istnienia luki globalnej nie dostarcza informacji o skali luk lokalnych ani nie pozwala wskazać krajów, w których one występują. A zatem jedynie luka lokalna może być uznana za właściwy punkt odniesienia dla celu, jakim jest wyrównanie luki podatkowej.

Drugą wskazówką interpretacyjną wydaje się być przywoływanie w Projekcie 2018 r.³⁷⁸ oraz w dyskusjach nad francuskim DST³⁷⁹, że efektywna stopa opodatkowania spółek cyfrowych wyniosła 8,5% na rynkach krajowych i 10,1% przy działalności transgranicznej, podczas gdy w przypadku spółek tradycyjnych wskaźniki te wynosiły odpowiednio aż 20,9% i 23,2%. Mogłoby to sugerować, że luka rozumiana jest jako różnica pomiędzy rzeczywistą stawką opodatkowania a pewną uśrednioną stawką opodatkowania dla podmiotów „tradycyjnych”. Abstrahując od tego, czy tak definiowana luka rzeczywiście istnieje³⁸⁰, z badanych materiałów wynika, że jej rozumienie było

³⁷⁸ Komisja Europejska, *Ocena...*, s. 137; Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady „Czas ustanowić nowoczesne, sprawiedliwe i skuteczne normy opodatkowania gospodarki cyfrowej” z 21.03.2018 r., s. 7. We wcześniejszych raportach przywoływano również dane finansowe publikowane przez amerykańskie spółki cyfrowe notowane na giełdach.

³⁷⁹ Dyskusja dotycząca Projektu francuskiego we francuskim senacie z 15.05.2019 r., s. 130; Projekt francuski.

³⁸⁰ Dane w cytowanym raporcie wynikały z analizy dotyczącej możliwości wykorzystywania preferencyjnych reżimów opodatkowania działalności badawczej i rozwojowej wprowadzonych w różnych państwach Unii Europejskiej. W badaniu tym nie analizowano rzeczywistej efektywnej stawki podatkowej, lecz wskazywano, jaką stawką w różnych państwach byłyby opodatkowane pewne hipotetyczne inwestycje (które mogłyby przeprowadzić spółki cyfrowe), przyjmując założenia co do czynników takich jak zamierzona stopa zwrotu, stawki odsetek i deprecjacji wartości ograniczonej grupy składników majątku,

bardziej złożone. Autorzy Projektu z 2018 r. wskazywali bowiem, że „do pewnego stopnia niższy poziom opodatkowania odzwierciedla po prostu fakt, że nowoczesna polityka podatkowa uwzględnia znaczenie B&R i cyfryzacji dla przyszłego wzrostu i dobrobytu”³⁸¹. Z kolei w dyskusjach nad francuskim podatkiem podnoszono wątpliwości co do poprawności wniosków z przywoływanego wyżej raportu oraz podkreślano – podobnie jak w debatach nad podatkami brytyjskim i hiszpańskim – że pewne wartości nie są uwzględniane w podstawie opodatkowania w świetle obecnych przepisów³⁸². Już w materiałach OECD wskazywano, na przykładzie branży ubezpieczeniowej, że funkcja wyrównawcza ma polegać na „wyeliminowaniu nierówności w opodatkowaniu” w sytuacjach, gdy „zagraniczne korporacje mogą

por. M. Bauer, *Digital Companies and Their Fair Share of Taxes: Myths and Misconceptions*, ECIPE Occasional Paper 2018/3, s. 2–12; S. Geringer, *National...*, s. 1; Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady „Czas ustanowić nowoczesne, sprawiedliwe i skuteczne normy opodatkowania gospodarki cyfrowej” z 21.03.2018 r., s. 6; B. Walker, *Analysing New Zealand's Digital Services Tax Proposal*, Austaxpolicy: The Tax and Transfer Policy Blog, <https://www.austaxpolicy.com/analysing-new-zealands-digital-services-tax-proposal/> (dostęp: 27.04.2026 r.). Biorąc pod uwagę, że źródłem niższych stawek w tej analizie były ulgi podatkowe celowo wprowadzone przez dane państwa, trudno uznać, aby przemawiało to za istnieniem niezamierzonej luki podatkowej. Poddawano również w wątpliwość możliwość ekstrapolacji wyników raportu na podmioty inne niż przebadane w raporcie, nawet we właściwym kontekście, ze względu na potencjalne różnice pomiędzy nimi. Główny autor tego raportu miał nawet stwierdzić, iż „nie jest poprawne stwierdzenie, że sektor cyfrowy jest niedostatecznie opodatkowany”, a „efektywne stawki podatkowe dla firm cyfrowych i tradycyjnych nie mogą być porównywane pojedynczo”, ponieważ „firmy cyfrowe uzyskują różne rodzaje dochodów”, J. Schicker, *EU's Study's Author Doubts Digital Transactions Undertaxed*, Law360, <https://www.law360.com/articles/1019073/eu-study-s-author-doubts-digital-transactions-undertaxed> (dostęp: 27.04.2026 r.), za: Biuro Przedstawiciela Handlowego Stanów Zjednoczonych, *Report on France's Digital Services Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974*, [https://ustr.gov/sites/default/files/Report On France%27s Digital Services Tax.pdf](https://ustr.gov/sites/default/files/Report%20On%20France%27s%20Digital%20Services%20Tax.pdf) (dostęp: 27.04.2026 r.), s. 72. W opozycji do wyników cytowanych przez Komisję Europejską M. Bauer przeprowadził badanie w oparciu o rzeczywiste dane rynkowe, uwidocznione w sprawozdaniach finansowych 140 spółek notowanych na giełdach. Spółki te podzielił na trzy grupy: tradycyjne, duże i znane cyfrowe oraz mniej znane cyfrowe. Wyniki tych badań znacznie odbiegają od wniosków Komisji: w oparciu o przeanalizowane liczby, efektywna stawka dla tradycyjnych przedsiębiorstw to 27,75% (średnia z 5 lat), dla dużych cyfrowych to 26,8% (średnia z 5 lat), zaś dla mniej znanych cyfrowych – 29,4% (średnia z 5 lat), M. Bauer, *Digital...*, s. 2–12. Autor zwraca przy tym uwagę, że badanie nie uwzględnia firm, które w badanym okresie odniosły stratę, co jest kluczowe przy wysokim zróżnicowaniu dochodowości oraz poziomu marży w scyfryzowanej gospodarce. Choć przeprowadzone przez niego badanie wykazało istnienie pewnych różnic, poddało ono w wątpliwość istnienie luki w opodatkowaniu dochodów z usług cyfrowych, por. *ibidem*, s. 6–7; K. E. Karnosh, *The Application...*; B. Walker, *Analysing...* Niemniej jednak wszystkie analizy wskazujące na brak jakiegokolwiek luki należy traktować z ostrożnością, problem podlegania przez międzynarodowe przedsiębiorstwa w skali globalnej niskiej efektywnej stawce podatkowej jest bowiem dobrze udokumentowany. W ocenie autora niniejszego opracowania powyższe argumenty przemawiają natomiast za koniecznością zdecydowanego pogłębienia analizy przed wprowadzeniem jakiegokolwiek podatku dotyczącego usług cyfrowych, którego założeniem miałyby być pełnienie funkcji podatku wyrównawczego.

³⁸¹ Komisja Europejska, *Ocena...*, s. 18.

³⁸² Por. Dyskusja dotycząca Projektu francuskiego we francuskim senacie z 15.05.2019 r., s. 130; HMRC, *Introduction...*; Analiza skutków dotycząca Projektu hiszpańskiego, s. 3.

sprzedawać ubezpieczenia bez podlegania podatkowi dochodowemu od uzyskanych w ten sposób dochodów”³⁸³.

Odnosząc powyższe do kontekstu usług cyfrowych, należy uznać, że właściwym rozumieniem luki, którą ma wyrównywać DST, jest różnica między przychodami podatkowymi rzeczywiście wykazywanymi przez podmioty świadczące usługi cyfrowe w państwie źródła a przychodami, które byłyby w nim wykazywane, gdyby przepisy regulujące ich alokację odpowiadały specyfice świadczenia tych usług. Poprawność takiej interpretacji potwierdza fakt, że dopiero objęcie przychodów pozostających dotychczas poza podstawą opodatkowania pozwala na wykonywanie jakichkolwiek czynności wpływających na wysokość ich rzeczywistej stawki opodatkowania.

Należy także zastanowić się, czy podatki te były wprowadzane w celu zabezpieczenia przed nadużywaniem systemu podatkowego³⁸⁴. Oznaczałoby to bowiem, że zmierzają one nie tyle do rozszerzenia zakresu wykonywania jurysdykcji podatkowej państwa, co raczej do zabezpieczenia jej dotychczasowego obszaru. Jak wskazano, cechy usług cyfrowych ułatwiają stosowanie różnego rodzaju praktyk optymalizacyjnych, co stało się bezpośrednim impulsem do rozpoczęcia projektu BEPS. Koncepcja podatku wyrównawczego pojawiła się jednak na późniejszym etapie prac – stwierdzono wówczas, że skutek w postaci braku alokacji przychodu w państwie, do którego mieszkańców kierowane są usługi cyfrowe, wynika w sposób inherentny z aktualnych przepisów prawa, niezależnie od stosowania przez podatnika jakiegokolwiek techniki optymalizacyjnej.

Silne dowody przeciwko uznaniu podatków od usług cyfrowych za środki antyabuzywne widać także w brytyjskich i francuskich materiałach ustawodawczych. Jak już wskazano, w pierwszym z tych państw wprowadzono wcześniej środek mający na celu zapobieganie unikaniu opodatkowania w warunkach scyfryzowanej gospodarki (DPT), natomiast podatek od usług cyfrowych miał realizować inny cel. Także francuski DST opisywano jako rozwiązanie różniące się od brytyjskiego DPT i podkreślano, że we francuskim

³⁸³ OECD, *Addressing the Tax Challenges...*, s. 115–116.

³⁸⁴ Szczególnie biorąc pod uwagę, że odwoływanie się do sprawiedliwości opodatkowania (w szczególności zwrot „*fair share*”) wykorzystywany jest zwykle dla uzasadnienia wprowadzania rozwiązań antyabuzyjnych, por. H. Filipczyk, *Tax...*, s. 85.

prawie istnieją już środki zapobiegania unikaniu opodatkowania³⁸⁵. Takie rozumienie wzmacnia także okoliczność, że w czasie powstawania tych podatków oprócz krajowych środków antyabuzyjnych na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania funkcjonował już traktatowy środek antyabuzyny³⁸⁶. W świetle treści Projektu z 2018 r. i towarzyszących mu materiałów należy przyjąć, że autorzy unijnych rozwiązań byli tego świadomi. Nadanie projektowanemu podatkowi konstrukcji odmiennej od brytyjskiego DPT należy uznać za świadomy wybór legislacyjny, przemawiający za tym, że rozpatrywano ten podatek jako instrument dotyczący sytuacji, w których istniejące środki ochronne nie znajdują zastosowania. W związku z generalnym odesłaniem do Projektu z 2018 r., takie rozumienie można uznać za właściwe także dla podatku hiszpańskiego.

Należy także zauważyć, że w analizowanych materiałach wielokrotnie podkreślano, iż podatki te będą dotyczyć w przeważającej mierze największych międzynarodowych przedsiębiorstw w branży technologicznej, „cyfrowych gigantów”³⁸⁷. To właśnie tym podmiotom w dyskursie politycznym często zarzuca się brak udziału w sprawiedliwym ponoszeniu ciężarów podatkowych³⁸⁸. Szczególnie francuski DST był powszechnie określany mianem „podatku od cyfrowych gigantów” lub podatku GAFA(M)³⁸⁹. Należy

³⁸⁵ Por. uzasadnienie projektu zawarte w raporcie sporządzonym w imieniu komisji finansów dotyczącym projektu ustawy dotyczącej ustanowienia podatku od usług cyfrowych i zmiany kierunku obniżania podatków od osób prawnych (fr. *Rapport fait au nom de la commission des finances (1) sur le projet de loi, adopté par l'Assemblée Nationale après engagement de la procédure accélérée, portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés*), <https://www.senat.fr/rap/118-496/118-4961.pdf> (dostęp: 27.04.2026 r.), s. 70.

³⁸⁶ Por. Z. Kukulski, *Antyabuzyjne klauzule Konwencji wielostronnej: nowa rzeczywistość bilateralnych umów podatkowych zawartych przez Polskę* [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu. T. 1*, red. J. Głuchowski, Warszawa 2019, s. 237-238.

³⁸⁷ Por. Analiza skutków dotycząca Projektu hiszpańskiego, s. 21; transkrypt debat dotyczących Projektu brytyjskiego w brytyjskim parlamencie, s. 128; Reuters, *Austria says will tax Internet giants 3 percent of ad revenue*, (10.01.2010 r.), <https://www.reuters.com/article/uk-austria-economy-digital-tax/austria-says-will-tax-internet-giants-3-percent-of-ad-revenue-idUKKCN1P41MG> (dostęp: 27.04.2026 r.). Por. także wypowiedzi francuskiego premiera w prasie, w szczególności: B. Cassel, S. Cazes, *'Taxer les géants du numérique, une question de justice fiscale', affirme Bruno Le Maire*, *Le Parisien* z 02.03.2019 r., <http://www.leparisien.fr/economie/taxer-les-geants-du-numerique-une-question-de-justice-fiscale-affirme-bruno-le-maire-02-03-2019-8023578.php> (dostęp: 27.04.2026 r.); E. Pommiers, *Taxation des GAFA: la France peut-elle faire cavalier seul?*, *L'Express* z 01.03.2019 r., https://lexpansion.lexpress.fr/actualite-economique/taxation-des-gafa-la-france-peut-elle-faire-cavalier-seul_2055669.html (dostęp: 27.04.2026 r.); B. Cassel i in., *Taxe GAFA: Amazon va faire payer les Français*, *Le Parisien* z 01.08.2019 r., <http://www.leparisien.fr/economie/taxe-gafa-amazon-va-faire-payer-les-francais-01-08-2019-8127462.php> (dostęp: 27.04.2026 r.).

³⁸⁸ A. Christians, T. Magalhães, *17 Ways...*, s. 2-3.

³⁸⁹ L. Hrabčák, A. Popovič, *On certain...*, s. 64-65; R. Mason, L. Parada, *The Legality...*, s. 16-17; B. Michel, *The French...*, s. 523; Biuro Przedstawiciela Handlowego Stanów Zjednoczonych, *Report...*, s. 2.

zatem przyjąć, że opodatkowanie luki miało dotyczyć przede wszystkim tych podmiotów, ponieważ w ich przypadku skutki braku opodatkowania są najbardziej dotkliwe dla systemu fiskalnego. Świadczy to również o tym, że rzeczywistym celem badanych DST (z wyjątkiem podatku austriackiego) było opodatkowanie dochodów tych podmiotów, nie zaś konsumpcji.

2.3.3 Opodatkowanie dochodu w miejscu tworzenia wartości przez użytkowników

Pomimo powoływania się na opodatkowanie w miejscu tworzenia wartości przez użytkowników w projektach krajowych i Projekcie z 2018 r., pojęcie to nie zostało bliżej zdefiniowane. Wobec tego należy odwołać się do omawianej w rozdziale I koncepcji opodatkowania w miejscu tworzenia wartości. Dla właściwego określenia znaczenia dorobku doktryny dla interpretacji celów analizowanych podatków konieczne jest także uwzględnienie aspektu czasowego. Zarówno Projekt z 2018 r., jak i poszczególne podatki krajowe powstawały niedługo po szczytowym okresie popularności tej koncepcji, gdy pojawiały się dopiero pierwsze krytyczne prace. W materiałach legislacyjnych brak wzmianek o tych publikacjach. Jednocześnie jednak nie można wykluczyć, że eksperci działający w procesie legislacyjnym mogli być z nimi zaznajomieni. Widać to szczególnie w dyskusji dotyczącej podatku francuskiego, gdzie przytaczane były artykuły z podobnego okresu dotyczące potencjalnej sprzeczności DST z przepisami regulującymi pomoc publiczną w ramach Unii Europejskiej. Pojęcie to było więc stosowane w nawiązaniu do koncepcji tworzenia wartości jako zasady wykonywania jurysdykcji podatkowej w odniesieniu do dochodu międzynarodowych przedsiębiorstw. W Projekcie z 2018 r. wskazano, że podatek od usług cyfrowych powinien dotyczyć jedynie „najbardziej skrajnych przypadków rozbieżności między miejscem opodatkowania a miejscem tworzenia wartości”³⁹⁰.

Wybrano więc tylko jeden czynnik tworzący wartość, który w ocenie autorów Projektu jest pomijany w istniejących przepisach – tworzenie wartości przez użytkownika³⁹¹. Sposób rozumienia tworzenia wartości przez użytkowników w Projekcie z 2018 r. był inspirowany zapoczątkowanym w raporcie francuskim i częściowo przyjętym w pracach

³⁹⁰ Komisja Europejska, *Ocena...*, s. 62.

³⁹¹ *Ibidem*, s. 62.

OECD poglądem, zgodnie z którym użytkownicy usług cyfrowych „świadczą darmową pracę”³⁹². W Projekcie rozumiano przez to przede wszystkim przyczynianie się przez użytkowników do powstawania efektów sieciowych oraz dostarczanie danych. Wskazano, że ich zbieranie i przetwarzanie umożliwia zarówno ulepszanie usługi, jak i wykorzystanie pozyskanych informacji do świadczenia usług reklamy internetowej, a także aktywny udział w tworzeniu treści czyniących usługę wartościową dla innych, jak np. recenzje, filmy, posty czy komentarze³⁹³. Cel ten nie opiera się więc na przyjęciu, że wartość tworzy rynek sam w sobie, lecz na tym, że użytkownicy mogą tworzyć wartość wykonując działania szczególnego rodzaju³⁹⁴.

Do takiego rozumienia nawiązywano już w motywie 23 Projektu z 2018 r., gdzie wskazano, że próg globalny ma na celu „ograniczenie stosowania DST do przedsiębiorstw o określonej wielkości”, ponieważ to takie podmioty „mają zazwyczaj możliwość świadczenia usług cyfrowych, w przypadku których wkład użytkowników odgrywa zasadniczą rolę i które w znacznym stopniu są uzależnione od rozbudowanych sieci użytkowników, dużej aktywności użytkowników i wykorzystywania silnej pozycji rynkowej”. Stwierdzono dalej, że to w tym przypadku zwykle „istnieje szczególnie duża rozbieżność między miejscem, w którym opodatkowywane są zyski, a miejscem, w którym tworzona jest wartość” oraz że to one „mają możliwość prowadzenia agresywnego planowania podatkowego”³⁹⁵. W materiałach legislacyjnych poszczególnych państw brak dowodów na to, by cel opodatkowania w miejscu tworzenia wartości rozumiano inaczej. Widać to zarówno w odnoszeniu wartości użytkowników jedynie do kontekstu usług cyfrowych (a nie całej gospodarki), jak i w koncentrowaniu dyskusji na konkretnych modelach biznesowych najsilniej opartych na aktywnym uczestnictwie użytkowników³⁹⁶.

³⁹² P. Collin, N. Colin, *Task...*, s. 49; W. Haslehner, *Value...*, s. 58; C. Quentin, *Gently...*, s. 196–197.

³⁹³ J. Becker, J. Englisch, *Taxing...*, s. 166; R. Das, *The Concept...*, s. 138; Komisja Europejska, *Ocena...*, s. 62–64. Należy jednak zauważyć, że część tych zjawisk, np. w zakresie informacji zwrotnych, nie jest zupełnie nowa. Niemniej jednak podkreśla się, że nawet w tych przypadkach skala zjawiska obecnie stanowi istotną różnicę względem dotychczasowego udziału użytkowników w tworzeniu wartości, R. Das, *The Concept...*, s. 138.

³⁹⁴ Nie dotyczy również innych form tworzenia wartości przez konsumentów proponowanych w doktrynie, jak np. przyczyniania się do powstawania rozpoznawalności marki czy silnego związania z daną usługą, por. C. Fuest, *Taxation...*, s. 95; J. Vella, *Value...*, s. 269–270.

³⁹⁵ Przy czym w świetle zidentyfikowanych założeń koncepcji podatku od usług cyfrowych, w mojej ocenie możliwości prowadzenia agresywnego planowania podatkowego nie są istotne, ponieważ funkcja wyrównawcza nie ma charakteru antyabuzynnego, lecz alokacyjny.

³⁹⁶ Komisja Europejska, *Ocena...*, s. 64–65. W zakresie poszczególnych badanych podatków, por. Projekt hiszpański; J. W. Hidien, *Die französische...*, s. 269; Projekt francuski; Biuro Przedstawiciela Handlowego

Należy więc uznać, że cel zapewnienia opodatkowania w miejscu tworzenia wartości przez użytkowników oznacza próbę nadania określonym czynnościom użytkowników znaczenia przy określaniu części dochodu międzynarodowych przedsiębiorstw podlegającego opodatkowaniu w państwie nakładającym DST. Poszczególni prawodawcy nie mogli znać całokształtu krytyki koncepcji opodatkowania w miejscu tworzenia wartości. Jednakże nie można zignorować faktu, że wnioski z tych analiz obnażyły brak rzeczywistej treści tej koncepcji. Cel ten stanowi więc jedynie pewną wskazówkę interpretacyjną co do tego, jakie rodzaje działalności miały być objęte podatkami od usług cyfrowych oraz pewną próbę uzasadnienia wykonania jurysdykcji podatkowej.

2.3.4 Podsumowanie

Cele podatków od usług cyfrowych wskazywane w materiałach przygotowawczych składają się na realizację celu fiskalnego. Jednakże ma on być realizowany w określony sposób. DST mają obejmować tylko takie stany faktyczne, w których nałożenie tego podatku doprowadzi do wyrównania pewnej „lokalnej” luki w opodatkowaniu. W przypadku podatku austriackiego jest nią luka w opodatkowaniu konsumpcji reklam internetowych względem reklam tradycyjnych, objętych zakresem istniejącego lokalnego podatku. W przypadku pozostałych podatków jest to luka w opodatkowaniu dochodu uzyskiwanego przez największe międzynarodowe przedsiębiorstwa ze świadczenia usług cyfrowych, w których dane i aktywności użytkowników mają istotne znaczenie dla uzyskiwania przychodów.

Eliminacja luki ma nastąpić poprzez zapewnienie, aby większa część przychodów (a w konsekwencji dochodów) z takich usług była alokowana w państwie, w którym znajdują się ich użytkownicy. Dotyczy to przede wszystkim stanów faktycznych, w których pomimo świadczenia usług cyfrowych użytkownikom w danym państwie, podatnik nie tworzy w nim zakładu podatkowego bądź do utworzonego zakładu nie

Stanów Zjednoczonych, *Report...*, s. 5, 31–32; C. Setti della Volta, *Italy...*, s. 423; D. Shaviro, *Digital...*, s. 48; Projekt austriacki; HMRC, *Introduction...*; E. Escribano, *Day 1...*, s. 526–528; B. Zagarra, *The Interaction between VAT and the Digital Services Tax Regime in Market Jurisdictions: Is the DST Filling the Gap Regarding the Taxation of the Digital Economy?*, *European Taxation* 2020/7 (60), s. 4.

przypisuje się zgodnie z prawem przychodów (dochodów) pochodzących ze świadczenia takich usług. Celem tych podatków nie jest więc jedynie zabezpieczenie dotychczasowej podstawy opodatkowania przed nadużyciami podatkowymi. Mają one prowadzić do rozszerzenia wykonywania jurysdykcji na element globalnego dochodu (w rozumieniu ekonomicznym) międzynarodowych przedsiębiorstw, który dotychczas nie podlegał opodatkowaniu w państwach wdrażających DST.

Jednocześnie, pomimo dodatkowego doprecyzowania poprzez cele instrumentalne, w żadnym z analizowanych przypadków materiały legislacyjne nie wskazują jednoznacznych wytycznych określających, jak bardzo poziom opodatkowania danych przychodów powinien wzrosnąć, aby można było uznać, że luka została wyrównana. Rolę taką miało pełnić odwołanie się do zapewnienia opodatkowania w miejscu tworzenia wartości przez użytkowników. Jednakże nie jest możliwe ustalenie, ani tym bardziej skwantyfikowanie, poziomu tej wartości, która pozwoliłaby na określenie właściwego poziomu opodatkowania.

Ponadto, wskazane wyżej cele miały być realizowane w sposób tymczasowy, wyłącznie do czasu uzyskania międzynarodowego porozumienia co do długofalowego rozwiązania problemów opodatkowania dochodu w gospodarce cyfrowej³⁹⁷. W przypadku niektórych DST w ustawie wprost określono, że moc przepisów wygaśnie w przypadku osiągnięcia porozumienia na forum międzynarodowym albo konieczności dokonania oceny dalszej zasadności istnienia tego podatku w systemie podatkowym państwa³⁹⁸. Wyrównanie zidentyfikowanej luki musiało być przy tym możliwe do realizacji w sposób jednostronny. Z tego względu wskazywano na cele instrumentalne dotyczące przede wszystkim poszanowania prawa międzynarodowego i unijnego – ich naruszenie uniemożliwiłoby bowiem realizację celu głównego³⁹⁹. Realizacja tego zamierzenia wymagała, aby „rozwiązanie respektowało granice wyznaczone przez narodowy

³⁹⁷ Było to podkreślane zarówno w Projekcie z 2018 r. (por. s. 16), materiałach OECD dotyczących podatków wyrównawczych, z których czerpali ustawodawcy wprowadzający podatki od usług cyfrowych (por. OECD, *Addressing the Tax Challenges...*, s. 137), jak i materiałach towarzyszących podatkowi wprowadzonym później jednostronnie (por. transkrypt debat dotyczących Projektu brytyjskiego w brytyjskim parlamencie, s. 126; dyskusja dotycząca Projektu francuskiego we francuskim senacie z 15.05.2019 r., s. 137).

³⁹⁸ Por. art. 82 ustawy włoskiej przewidujący wygaśnięcie mocy obowiązującej oraz sec. 71 ustawy brytyjskiej zawierający obowiązki okresowej oceny podatku.

³⁹⁹ Por. w szczególności szerokie dyskusje dotyczące podatku francuskiego, uzasadnienie projektu zawarte w raporcie sporządzonym w imieniu komisji..., s. 76, 93-94; dyskusja dotycząca Projektu francuskiego we francuskim senacie z 15.05.2019 r., s. 134.

i międzynarodowy porządek prawny, w szczególności Traktaty Unii Europejskiej, przepisy wynikające z członkostwa w Światowej Organizacji Handlu i inne zobowiązania międzynarodowe, w szczególności w ramach Otwartych ram i instrumentu multilateralnego OECD, umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz przepisów prawa Unii Europejskiej regulujących VAT⁴⁰⁰.

2.4 Konstrukcja podatków od usług cyfrowych w państwach członkowskich Unii Europejskiej

2.4.1 Uwagi wstępne

Tradycyjnie wśród elementów konstrukcyjnych podatków wyróżnia się podmiot, przedmiot, sposób ustalenia wysokości zobowiązania (reguły określenia podstawy opodatkowania i stawki) oraz tryb płatności, a także ulgi i zwolnienia⁴⁰¹. Z perspektywy przedmiotu niniejszej pracy uzasadnione jest odrębne omówienie także sposobu uregulowania łącznika w stosowanym w tych podatkach. Natomiast poszczególne ulgi i zwolnienia zostaną omówione w powiązaniu z przedmiotem bądź podmiotem, ponieważ to ostateczny skutek stosowania tych reguł będzie miał znaczenie dla oceny zgodności podatku z granicami wynikającymi z zawartych przez państwo umów międzynarodowych. W przypadku gdy pozwoli to na lepsze zrozumienie analizowanych podatków, ich elementy konstrukcyjne zostaną zestawione z elementami podatków od usług cyfrowych obowiązujących w państwach nieobjętych zakresem badań. Obojętna z perspektywy przedmiotu niniejszej dysertacji jest natomiast stawka badanych podatków⁴⁰². Pominięto także szczegółowy opis trybu płatności, ponieważ sprowadza się on jedynie do mechanizmu samoobliczenia podatku przez podatnika⁴⁰³.

⁴⁰⁰ Por. motyw 4 Projektu z 2018 r.; Komisja Europejska, *Ocena...*, s. 55, 57. Stanowi to rozwinięcie założeń podatku wyrównawczego wskazanych przez OECD, por. OECD, *Tax Challenges Arising...*, s. 181 i n.

⁴⁰¹ Por. L. Etel (red.), *Prawo podatkowe: zarys wykładu*, Warszawa 2013, s. 27-28; E. Chojna-Duch i in. (red.), *Prawo finansów publicznych i prawo podatkowe*, Warszawa 2025.

⁴⁰² Na marginesie można wskazać, że wynosi ona odpowiednio 2% w podatku brytyjskim oraz 3% w pozostałych badanych podatkach, por. sec. 47-48 ustawy brytyjskiej; § 3 ustawy austriackiej; art. L453-70 pkt 2 ustawy francuskiej; art. 10 i 11 ustawy hiszpańskiej; art. 68 i 74 ustawy włoskiej.

⁴⁰³ Podatki od usług cyfrowych są co do zasady rozliczane w ujęciu rocznym. Wyjątek w tym zakresie stanowi podatek włoski, w którym występuje rozliczenie kwartalne i podatek austriacki, gdzie zobowiązanie powstaje odrębnie w każdym miesiącu, por. § 4 ustawy austriackiej. Istotne różnice występują w natomiast zakresie terminu płatności. W podatku brytyjskim wynosi on 9 miesięcy od zakończenia okresu obliczeniowego (sec. 51 ustawy brytyjskiej). W austriackim – 15 dni (§ 5 ustawy austriackiej). We Włoszech wprowadzono obowiązek zapłaty do 30 listopada danego roku zaliczki na podatek w wysokości 30% wysokości podatku należnego za poprzedni rok kalendarzowy. Wyrównanie

2.4.2 Podmiot

W większości badanych podatków podatnika zdefiniowano poprzez odniesienie się do pojęcia „podmiotu” bądź „przedsiębiorcy”⁴⁰⁴. W ustawach francuskiej i hiszpańskiej podatnikiem DST może być wyłącznie osoba prawna⁴⁰⁵. Choć trudno wyobrazić sobie sytuację, w której usługi cyfrowe byłyby formalnie świadczone przez osobę fizyczną, wyłączenie ich z kręgu potencjalnych podatników budzi wątpliwości⁴⁰⁶.

Najbardziej charakterystycznym elementem definicji podatnika jest wprowadzenie do niej dwóch progów przychodowych – globalnego oraz lokalnego. Konstrukcja ta jest niewątpliwie inspirowana Projektem z 2018 r.⁴⁰⁷. Podatnikami są tylko podmioty przekraczające w danym roku podatkowym obydwa progi. W większości państw próg globalny został określony (zarówno w Projekcie, jak i w poszczególnych analizowanych DST) na 750 milionów euro łącznej kwoty przychodów w skali światowej wykazywanych przez dany podmiot. W podatku brytyjskim wynosi on 500 milionów funtów – a więc o prawie 180 milionów euro mniej niż w pozostałych badanych regulacjach⁴⁰⁸. W przypadku Austrii, Hiszpanii i Włoch, próg ten dotyczy wszystkich przychodów uzyskiwanych przez dany podmiot, nie tylko pochodzących z usług objętych zakresem podatku od usług cyfrowych (podobnie jak w Projekcie z 2018 r.). Z kolei we Francji i Wielkiej Brytanii próg globalny odnosi się wyłącznie do przychodów mieszczących się w zakresie przedmiotowym podatku.

podatku ma nastąpić do 16 maja kolejnego roku (art. 75 ustawy włoskiej). W podatku francuskim terminy są zróżnicowane w zależności od tego czy podatnik DST jest jednocześnie podatnikiem VAT i czy jest rezydentem podatkowym (por. informacje dostępne pod adresem <https://www.impots.gouv.fr/pro-15042025-taxe-sur-les-services-numeriques-tsn>, dostęp: 27.04.2026 r.). W podatku hiszpańskim wprowadzono natomiast rozliczenie kwartalne, por. informacje dostępne pod adresem https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/en_gb/impuestos-tasas/impuesto-sobre-determinados-servicios-digitales/modelo-490-impue-determinados-servicios-autoliquidacion/aviso-sobre-plazos-presentacion-ingreso-digitales.html (dostęp: 27.04.2026 r.).

⁴⁰⁴ Por. sec. 57 ustawy brytyjskiej; art. 64 ustawy włoskiej; § 2 ustawy austriackiej.

⁴⁰⁵ Art. 8 ustawy hiszpańskiej; art. L453-68 ustawy francuskiej.

⁴⁰⁶ Szczególnie, że jednoosobowych przedsiębiorców obowiązują w tym zakresie tożsame regulacje umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz cen transferowych – a więc problemy ich opodatkowania w kontekście założeń funkcjonalnych i aksjologicznych DST będą analogiczne. W niektórych ustawodawstwach wskazywano też wprost, że podatnikami są podmioty świadczące usługi cyfrowe (w rozumieniu danej ustawy). Wzmianka ta nie ma jednak istotnego znaczenia dla sposobu określenia podatnika.

⁴⁰⁷ W przypadku Projektu z 2018 r. proponowano próg unijny – odnoszący się do całego terytorium UE.

⁴⁰⁸ Por. sec. 46(1)(a) ustawy brytyjskiej; § 2 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy austriackiej; art. L453-64 i L453-65 ustawy francuskiej; art. 8 ust. 1 lit. a ustawy hiszpańskiej; art. 64 ustawy włoskiej.

W ramach progu krajowego występują znacznie większe różnice co do konkretnej kwoty. W podatku hiszpańskim wynosi on 3 miliony euro, w przeciwieństwie do 25 milionów euro w regulacji francuskiej i austriackiej oraz 25 milionów funtów w brytyjskiej⁴⁰⁹; w podatku włoskim od 1 stycznia 2025 r. próg lokalny został zniesiony całkowicie. We wszystkich badanych podatkach do progu lokalnego wliczane są wyłącznie przychody z usług objętych zakresem przedmiotowym danego podatku. Występują jednak różnice w zakresie wliczania do nich przychodów pochodzących z transakcji pomiędzy podmiotami w tej samej grupie kapitałowej⁴¹⁰.

W każdym wypadku na potrzeby obliczania progów sumuje się przychody całej grupy kapitałowej, w której skład wchodzi podatnicy⁴¹¹. Jednakże podatnikami nie są grupy, a poszczególne podmioty wchodzące w ich skład w zakresie, w jakim świadczą one usługi, których dotyczą analizowane podatki – niezależnie od ich rezydencji podatkowej. Należy przy tym zauważyć, że niebędące podatnikami podmioty należące do danej grupy mogą być dłużnikami podatkowymi z tytułu DST, ze względu na wprowadzenie solidarnej odpowiedzialności tych podmiotów⁴¹². W podatku brytyjskim przekroczenie terminu płatności o 3 miesiące przez któregośkolwiek podatnika skutkuje możliwością egzekucji wszystkich zaległości z tego podatku od dowolnego członka grupy kapitałowej, nawet jeśli nie wykonuje on jakichkolwiek czynności związanych ze świadczeniem usług cyfrowych⁴¹³. W rozwiązaniu włoskim wszystkie podmioty niebędące rezydentami podatkowymi, które nie posiadają na terenie Włoch zakładu podatkowego ani nie są tam zarejestrowane jako podatnicy VAT, muszą zarejestrować się jako podatnicy DST. Z kolei podmioty spoza Unii Europejskiej lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego, mające siedzibę w państwie, z którym Włochy nie zawarły umowy o współpracy obejmującej

⁴⁰⁹ Por. sec. 46(1)(b) ustawy brytyjskiej; § 2 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy austriackiej; art. L453-66 ustawy francuskiej; art. 8 ust. 1 lit. b ustawy hiszpańskiej; art. 64 ustawy włoskiej.

⁴¹⁰ W podatkach austriackim i francuskim wprost wyłączono takie przychody, por. § 2 ust. 1 ustawy austriackiej; art. L453-47 ustawy francuskiej. W podatku hiszpańskim natomiast są one wliczane, por. art. 8 ust. 3 lit. b ustawy hiszpańskiej. W pozostałych podatkach kwestia ta nie została uregulowana wprost, co może skutkować powstaniem rozbieżności w stosowaniu tych podatków.

⁴¹¹ Art. 8 ust. 2 ustawy hiszpańskiej; § 2 ustawy austriackiej; sec. 46 ustawy brytyjskiej; art. L453-68 pkt 2 ustawy francuskiej; art. 67 ustawy włoskiej.

⁴¹² Przyjęto tutaj za P. Borszowskim pojęcie dłużnika podatkowego jako podmiotu „zobowiązania podatkowego, który jest zobowiązany ponieść podatek na własny rachunek, albo na którego rachunek poniesie podatek inny podmiot zobowiązania podatkowego” bądź podmiotu „przeciwko któremu kierują się roszczenia podatkowe”, por. P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004, s. 82-83.

⁴¹³ Por. sec. 62 ust. 1 i 2 oraz sec. 66 ust. 11 ustawy brytyjskiej.

egzekucję należności podatkowych, mają obowiązek wyznaczyć we Włoszech przedstawiciela odpowiedzialnego za zapłatę należności z tytułu DST. Wskazano również wprost, że w przypadku grup kapitałowych, włoscy rezydenci podatkowi są solidarnie odpowiedzialni za zobowiązania z tytułu DST wszystkich innych podmiotów w grupie. Ponownie, włoski rezydent podatkowy odpowiedzialny solidarnie nie musi być spółką, która w jakikolwiek sposób uczestniczy w świadczeniu usług objętych tym podatkiem⁴¹⁴. Podobne rozwiązanie wprowadzono we Francji. Podatnicy nieposiadający siedziby na terytorium państwa członkowskiego UE, państwa będącego stroną EOG lub kraju związanego z Francją umową o współpracy w kwestii egzekucji należności podatkowych, muszą wyznaczyć przedstawiciela odpowiadającego za zobowiązanie z tytułu tej daniny⁴¹⁵. W podatku hiszpańskim przewidziano konieczność wyznaczenia przedstawiciela przez podatników mających siedzibę poza terytorium państw członkowskich Unii Europejskiej, nie określając jednak wprost jego solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania z tytułu DST. W regulacji austriackiej brak natomiast jakichkolwiek reguł rozszerzających odpowiedzialność z tytułu DST na inne podmioty w grupie⁴¹⁶.

Szczególnie istotne z perspektywy przedmiotu niniejszej pracy są konsekwencje faktycznych wysokości progów przyjętych w badanych podatkach. Ma to bowiem kluczowe znaczenie dla ustalenia, czy mechanizm ten pozwoli na rozsądne zapewnienie wydajności podatku, czy też będzie prowadzić do dyskryminacji niektórych podmiotów – np. wyłącznie nierezydentów albo nawet konkretnych podatników. Dla wszystkich analizowanych rozwiązań charakterystyczne jest objęcie nimi jedynie wąskiego kręgu adresatów. Analizy przeprowadzone na przykładzie wysokości progów przyjętych w podatku francuskim wykazały, że podatnikami byłyby w momencie jego wprowadzenia jedynie 30-33 podmioty, z czego jedynie ok. siedem pochodzących z Europy⁴¹⁷.

⁴¹⁴ Por. art. 76 ustawy włoskiej.

⁴¹⁵ Por. art. L453-78 w zw. z art. L152-1-L152-5 ustawy francuskiej.

⁴¹⁶ Jest to szczególnie interesujące biorąc pod uwagę, że austriacki podatek reklamowy, który miał zostać „uzupełniony” przez wdrożenie austriackiego DST przewiduje solidarną odpowiedzialność odbiorców usług reklamowych, jeśli dostawca usług nie jest austriackim rezydentem podatkowym, por. § 4 ust. 1 *Werbeabgabegesetz*. W materiałach legislacyjnych dotyczących austriackiego DST nie wskazano dlaczego odstąpiono od analogicznej regulacji w tym podatku.

⁴¹⁷ J. Ferry i in., *An Alternate Solution for France's Digital Services Tax*, Tax Notes International (14.10.2019 r.), s. 4–7; J. W. Hidien, *Die französische...*, s. 272.

2.4.3 Przedmiot i podstawa opodatkowania

Sposób uregulowania przedmiotu opodatkowania jest obszarem największego różnicowania zarówno pomiędzy podatkami od usług cyfrowych analizowanymi w niniejszej pracy, jak i w innych państwach. W przypadku podatku brytyjskiego i włoskiego przedmiotem są „przychody z usług”⁴¹⁸ (pewnego katalogu, omówionego dalej), nie zaś same „usługi”, ani „obróć”. Odpowiada to brzmieniu Projektu z 2018 r.⁴¹⁹. Natomiast w ustawodawstwie austriackim, francuskim i hiszpańskim przedmiotem podatku są „usługi” (świadczenie usług), a przychód z nich stanowi jedynie podstawę opodatkowania⁴²⁰. W dalszej części pracy podatki brytyjski i włoski określane będą w związku z tym jako DST typu „przychodowego”, a pozostałe analizowane daniny – jako DST typu „konsumpcyjnego”.

We wszystkich analizowanych ustawach przyjęto metodę enumeratywnego definiowania poszczególnych usług istotnych z perspektywy DST, zamiast posługiwania się definicją ogólną (jak np. na gruncie podatku VAT, czy też projektu długofalowego rozwiązania proponowanego przez Komisję Europejską)⁴²¹. Co do zasady zakresem DST objęte są

⁴¹⁸ Sec. 39(1) ustawy brytyjskiej; art. 63 ustawy włoskiej.

⁴¹⁹ W angielskiej wersji Projektu z 2018 r. użyto pojęcia „revenues”.

⁴²⁰ Por. § 1 ustawy austriackiej; art. L453-46 ustawy francuskiej; art. 1 ustawy hiszpańskiej. Wśród podatków nieobjętych analizą wariant „przychodowy” zrealizowany został również w podatku w stanie Maryland i tureckim, a także (przed jego wycofaniem) kanadyjskim, por. Code of Maryland Regulations Title 03, Subtitle 12; sec. 10(1); Digital Services Tax Act (S.C. 2024, c. 15, s. 96); art. 1 ustawy tureckiej (Kanun dijital hizmet vergisi ile bazı kanunlarda ve 375 sayılı kanun hükmünde kararnamede değişiklik yapılmış haklarında kanun), Resmî Gazete, 07 Aralık 2019, Sayı: 30971. Natomiast w podatkach kenijskim i ugandyjskim, przedmiotem podatków od usług cyfrowych uczyniono dochód, por. art. 12E the Finance Act 2020 (Kenia), Act No. 8 of 2020, Kenya Gazette Supplement No. 104; sec. 86a(1) Income Tax Act, (Uganda), Chapter 338, Uganda Gazette.

⁴²¹ Można zastanowić się, czy taka technika ustawodawcza sprzyja pewności prawa rozumianej jako „cechę prawa polegającą na tym, że podmiot, do którego prawo się odnosi (adresat normy, obywatel, podatnik), jest w stanie przewidzieć determinowane prawem skutki faktów (stanów rzeczy), w tym czynów (działań i zaniechań) własnych i innych podmiotów”, por. H. Filipczyk, *Postulat...*, s. 21 i wskazaną tam bibliografię oraz B. Brzeziński, *Pewność prawa podatkowego. Zagadnienia podstawowe* [w:] *Zasada pewności w prawie podatkowym*, red. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, Warszawa 2018, s. 20; M. Wojciechowski, *Wybrane aspekty problematyki pewności prawa*, GSP 2010/2, s. 560. Wydaje się jednak, że zastąpienie tej kazuistycznej regulacji klauzulami generalnymi pogorszyłoby ten stan. Wszystkie istniejące obecnie definicje usług cyfrowych o charakterze generalnym są obciążone dużym poziomem niepewności, por. A. Bał, *Taxing...*, s. 155. W każdym istniejącym obecnie przypadku definicja o charakter ogólnym została uzupełniona poprzez kazuistyczne katalogi pozytywne i negatywne. Na gruncie podatku VAT nawet uzupełnienie definicji ogólnej poprzez wprowadzenie tych dodatkowych katalogów nie wyeliminowało sporów definicyjnych co do pojęcia usług cyfrowych, czego najbardziej znanym przykładem jest rozstrzygnięta przez TSUE sprawa K Oy (C-219/13, ECLI:EU:C:2014:2207), por. M. Zdyb, *Opodatkowanie obrotu elektronicznego podatkiem od towarów i usług (1)*, Przegląd Podatkowy 2006/5, s. 18; B. Hejnar, *Definiowanie usług świadczonych drogą elektroniczną*, Doradztwo Podatkowe: biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych 2007/2, s. 17; R. Pathiyil, *E-Books and VAT* [w:] *Taxation in a Global Digital Economy*, red. I. Kerschner, M. Somare, Wiedeń 2017, s. 333, 347; F. Cannas, *Reduced Rates and*

trzy rodzaje usług cyfrowych. Pierwszy z nich stanowią usługi pośrednictwa, definiowane jako udostępnianie interfejsu elektronicznego, umożliwiającego użytkownikom nawiązywanie kontaktu i interakcję, w szczególności w celu dostarczania towarów lub świadczenia usług bezpośrednio między tymi użytkownikami⁴²². Obejmuje to wszystkie usługi platformowe (w szczególności platformy społecznościowe, *marketplace*, *ride-for-hire*). W DST wprost wskazuje się, że nie dotyczy to interfejsów cyfrowych służących dostarczaniu treści cyfrowych (*streaming*), sprzedaży własnych produktów (bezpośrednia sprzedaż *e-commerce*), usług komunikacyjnych, a także usług płatniczych, platform transakcyjnych itp.⁴²³. Oprócz tego opodatkowano usługi reklamy internetowej, definiowane co do zasady jako wyświetlanie reklamy na interfejsie cyfrowym udostępnianym użytkownikowi⁴²⁴ oraz sprzedaż danych użytkowników podmiotom trzecim⁴²⁵. Zakres opodatkowanych usług zasadniczo pokrywa się więc z propozycją Projektu z 2018 r.

W zakresie odrębności pomiędzy poszczególnymi podatkami należy podkreślić, że katalog podatku austriackiego ogranicza się tylko do usług reklamy internetowej, o ile nie są one jednocześnie opodatkowane na podstawie austriackiej ustawy o podatku reklamowym⁴²⁶. W podatku brytyjskim przyjęto odrębną technikę definiowania usług platformowych (prowadzącą jednak do objęcia tożsamego zakresu usług) oraz wprost objęto daniną wyszukiwarki internetowej⁴²⁷. W świetle modeli świadczenia tego rodzaju usług omówionych w rozdziale I należy stwierdzić, że konsekwencją takiego sformułowania przepisu będzie objęcie opodatkowaniem wyszukiwarek udostępnianych nie tylko w modelach darmowych, ale też odpłatnych (w szczególności subskrypcyjnych). W podatku francuskim inaczej zdefiniowano usługi reklamy

the Digital Economy: The Treatment of (E-)Books Highlights Some Possible Inconsistencies of the EU VAT System, EC Tax Review 2017/2 (26), s. 100–101.

⁴²² Por. art. L453-53 i L453-54 ustawy francuskiej; art. 1 ust. 7 ustawy hiszpańskiej; art. 65 lit. b ustawy włoskiej.

⁴²³ Por. art. L453-57-L453-60 ustawy francuskiej; art. 6 ustawy hiszpańskiej; sec. 46 ustawy brytyjskiej; art. 66 ustawy włoskiej.

⁴²⁴ Art. 1 ust. 10 ustawy hiszpańskiej; art. 65 lit. a ustawy włoskiej; § 1 ust. 2 ustawy austriackiej.

⁴²⁵ Art. 1 ust. 8 ustawy hiszpańskiej; art. 65 lit. c ustawy włoskiej.

⁴²⁶ § 1 ust. 2 ustawy austriackiej.

⁴²⁷ Sec. 43 ustawy brytyjskiej. W podatku tym usług reklamy internetowej nie zdefiniowano wprost jako usług objętych zakresem przedmiotowym podatku. Z analizy pozostałych przepisów wynika jednak wprost, że przychody z reklam internetowych wyświetlanych na objętych podatkiem platformach i w przeglądarkach internetowych są traktowane jako przychody z poszczególnych usług, por. sec. 41(6)-(7) i (9) ustawy brytyjskiej. Jest to spójne z poczynionymi wyżej ustaleniami co do modeli, w jakich świadczone są usługi cyfrowe.

internetowej. Oprócz wskazania, że chodzi o reklamę „ukierunkowaną”, zakresem objęto szerszy katalog świadczeń „sprzedawanych reklamodawcom lub ich pełnomocnikom, mających na celu umieszczanie na interfejsie cyfrowym ukierunkowanych komunikatów reklamowych”⁴²⁸. W podatku włoskim również podkreślono, że usługi reklamy internetowej dotyczą jedynie przekazów „ukierunkowanych na podstawie danych dotyczących użytkownika, który je przegląda i zebranych lub wygenerowanych podczas przeglądania interfejsów [cyfrowych]”⁴²⁹.

Definicje poszczególnych opodatkowanych usług przygotowano w sposób skutkujący objęciem nimi niemalże wyłącznie modeli darmowych, a więc tych, w których znaczenie danych i aktywności użytkowników jest największe. W tych modelach biznesowych kluczowe są zarówno dane (pozwalające na świadczenie usług reklamowych oraz ich odsprzedaż), jak i uzyskanie efektu sieciowego po jednej ze stron rynku. Wśród modeli płatnych opodatkowane zostały tylko te usługi, w których istotne znaczenie ma występowanie efektu sieciowego – platformy społecznościowe oraz *marketplace*. Takie rozumienie przedmiotu opodatkowania jest także zbieżne z łącznikiem podatków od usług cyfrowych. Użytkownicy przyczyniają się do tak rozumianego tworzenia wartości przy każdym skorzystaniu z usługi, nie tylko w momencie dokonania płatności. Jest to spójne ze zidentyfikowanymi wcześniej celami wprowadzania analizowanych regulacji⁴³⁰.

⁴²⁸ Art. L453-60 ustawy francuskiej. W oryginalnym brzmieniu (znajdującym się wówczas we francuskim Powszechnym Kodeksie Podatkowym) wskazywała wprost także na objęcie zakresem przedmiotowym usług „kupowania, przechowywania i rozpowszechniania komunikatów reklamowych, kontroli i pomiaru skuteczności oraz usług dotyczących zarządzania i przekazywania danych użytkowników”.

⁴²⁹ Art. 65 lit. a ustawy włoskiej.

⁴³⁰ Na marginesie można wskazać, że widać pod tym względem wyraźną różnicę pomiędzy DST badanymi w niniejszej pracy a podatkami od usług cyfrowych występującymi w innych państwach. W większości z innych podatków do zakresu włączono dodatkowe rodzaje usług, nieprzewidziane w Projekcie z 2018 r., jak np. „sprzedaż jakichkolwiek treści cyfrowych audio albo wideo” (por. art. 1 ustawy tureckiej), „oparte o subskrypcje media (w tym wiadomości, magazyny i dzienniki)”, „elektroniczne zarządzanie danymi, w tym hosting stron internetowych, magazynowanie danych online, udostępnianie plików i usługi przechowywania danych w chmurze”, „elektroniczne usługi rezerwacji lub sprzedaży biletów, w tym sprzedaż biletów online”, „świadczenie usług w zakresie wyszukiwarek i automatycznych biur obsługi klienta, w tym świadczenie usług w zakresie dostosowanych do potrzeb klienta wyszukiwarek”, „szkolenia online na odległość za pośrednictwem wcześniej nagranych mediów lub e-learningu, w tym kursy i szkolenia online” (por. sec. 3(1) Legal Notice No. 207 of 2020: The Income Tax (Digital Service Tax) Regulations, 2020, Kenya Gazette Vol. CXXII—No. 219 (11 December 2020), made under the Income Tax Act (Cap. 470)), czy też usługi internetowych platform oferujących zakwaterowanie bądź wynajem pojazdów i gry *online* (sec. 86(3) ustawy ugandyjskiej. W podatku tym dopuszcza się opodatkowanie także „wszelkich innych usług cyfrowych, które minister może określić w drodze rozporządzenia wydanego na mocy niniejszej ustawy”).

Należy jednak zwrócić szczególną uwagę na to, że pojęcie usług reklamy internetowej obejmuje swoim zakresem szereg różnych rodzajów działalności. Dla pełnego zrozumienia tego pojęcia pomocne będą ustalenia poczynione przez Komisję Europejską podczas badania tego sektora z perspektywy ewentualnych naruszeń prawa ochrony konkurencji. Po pierwsze, należy odróżnić od siebie zakup reklamy internetowej bezpośrednio oraz tzw. zakup programatyczny. Reklama programatyczna polega na „zautomatyzowanym zakupie przestrzeni reklamowej” w drodze aukcji odbywających się w czasie rzeczywistym⁴³¹. Aukcje te odbywają się na tzw. „giełdach reklamowych” (ang. *Ad-Exchange*)⁴³². W ich ramach zasadą są aukcje otwarte dla każdego, tzw. *real-time bidding*, w których kupujący przestrzeń reklamową (reklamodawcy) spotykają się ze sprzedawcami tych przestrzeni⁴³³ za pomocą szeregu pośredników.

Do pośredników po stronie wydawców należą tzw. działy reklamy⁴³⁴, dostawcy serwerów reklamowych po stronie wydawcy oraz platformy po stronie podaży (tzw. SSP). Serwery reklamowe stanowią platformę technologiczną służącą do zarządzania przestrzenią reklamową oraz optymalizacji procesu rozpowszechniania reklam zgodnie z kryteriami. Umożliwiają np. ograniczanie liczby wyświetleń danej reklamy dla tego samego internauty w zdefiniowanym okresie⁴³⁵. Platformy po stronie podaży stanowią natomiast oprogramowanie służące bezpośrednio do udziału w giełdach reklamowych – zbierają informacje o dostępnej do sprzedaży przestrzeni reklamowej i odpowiadają za jej optymalizowanie i automatyzowanie⁴³⁶. Po stronie reklamodawców w roli pośredników mogą występować domy mediowe⁴³⁷, dostawcy platform do „programatycznego zakupu przestrzeni reklamowych” (ang. *Trading Desks*, z których korzystają domy mediowe

⁴³¹ Decyzja Komisji Europejskiej z 05.09.2025 r. w sprawie Google – Adtech and Data-related practices, sygn. AT.40670 (dalej jako: „Decyzja Google Adtech”), https://ec.europa.eu/competition/antitrust/cases/1/20263/AT_40670_18812.pdf (dostęp: 27.04.2026 r.), pkt 118-120.

⁴³² Decyzja Google Adtech, pkt 126. Podkreśla się przy tym, że obecnie dla użytkownika nie istnieją praktyczne różnice pomiędzy tymi giełdami a formalnie odrębnymi od nich i opisanymi poniżej platformami po stronie podaży. W szczególności, obecnie SSP i DSP często są ze sobą bezpośrednio połączone, nie korzystając formalnie z odrębnej giełdy przy zawieraniu transakcji programatycznej, Decyzja Google Adtech, s. 27.

⁴³³ Tzw. wydawcami, jak np. Facebook, Youtube, ale też autorzy popularnych blogów, w szczególności za pośrednictwem Google Ads.

⁴³⁴ Które mogą stanowić część wydawcy, bądź być odrębnym podmiotem. Do tej drugiej kategorii zaliczają się w szczególności tzw. *Ad Networks*, gromadzące przestrzeń od mniejszych wydawców w celu osiągnięcia skali czyniącej ją atrakcyjną dla reklamodawców. Wskazuje się przy tym, że obecnie ich znaczenie na rynku istotnie zmalało, Decyzja Google Adtech, pkt 125-126.

⁴³⁵ Decyzja Google Adtech, pkt 121-123.

⁴³⁶ Decyzja Google Adtech, pkt 126-131.

⁴³⁷ Choć możliwe jest również wykorzystywanie przez reklamodawców działów wewnętrznych.

bądź działły wewnętrzne), dostawcy usług serwerów reklamowych po stronie reklamodawcy oraz usług platformy po stronie popytu (tzw. DSP)⁴³⁸. Mechanizm aukcji w czasie rzeczywistym oznacza, że cały proces zawarcia transakcji dotyczący wyświetlenia konkretnej reklamy odbywa się automatycznie (na podstawie wcześniej określonych parametrów) w momencie, w którym użytkownik otwiera daną stronę internetową bądź aplikację⁴³⁹. Proces ten zachodzi niemal natychmiastowo, ale czujny użytkownik może czasem zauważyć, że banery reklamowe na stronach pozostają przez krótką chwilę puste – właśnie w tym czasie odbywa się aukcja, w wyniku której wybierana jest „zwycięska” reklama do wyświetlenia.

W dotychczas opisanym schemacie działania reklamy programatycznej rola informacji o użytkowniku nie została jeszcze w pełni wyeksponowana. Teoretycznie możliwe jest wykupienie emisji reklamy dla każdego użytkownika odwiedzającego daną witrynę lub podstronę o konkretnej tematyce. Jednak cechą definiującą ten rodzaj reklamy jest dopasowanie (tzw. targetowanie) kampanii reklamowej według określonych cech odbiorców, np. demograficznych, behawioralnych czy geolokalizacyjnych⁴⁴⁰. Po stronie podażowej sprzedawana jest bowiem nie tyle sama „abstrakcyjna” przestrzeń, co wyświetlenie reklamy konkretnemu użytkownikowi. Jest on rozpoznawany w czasie rzeczywistym, w momencie otworzenia strony bądź aplikacji, za pomocą odpowiedniej technologii⁴⁴¹. Jest to kolejny obszar, w którym można wskazać na pośredników biorących udział w świadczeniu szeroko rozumianej usługi reklamy internetowej. W czasie aukcji DSP wykorzystuje dane przesłane przez SSP w celu dopasowania oferty wyświetlania do zlecenia; jednocześnie dla optymalizacji procesu wykorzystuje także dane własne oraz zaawansowane techniki statystyczne⁴⁴². Istnieją również firmy, które świadczą dodatkowe usługi przetwarzania danych, w celu zwiększania ich jakości, weryfikacji i analizowania⁴⁴³.

⁴³⁸ Pełniące analogiczne funkcje do serwerów reklamowych i platform po stronie wydawcy. W przypadku DSP dotyczy to w szczególności zbierania „zamówień na reklamy”, Decyzja Google Adtech, pkt 132-133.

⁴³⁹ Decyzja Google Adtech, pkt 120; N. Hartung, *Po co komu moje dane? Omówienie opinii francuskiego organu ds. Konkurencji dotyczącej wykorzystania danych w sektorze reklamy internetowej*, Internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny 2018/8, s. 121–122.

⁴⁴⁰ Por. IAB Polska, *Targetowanie Kampanii Reklamowej*, https://www.iab.org.pl/wp-content/uploads/2025/09/Targetowanie-Kampanii-Reklamowej_IAB-Polska_2025.pdf (dostęp: 27.04.2026 r.) s. 7-10.

⁴⁴¹ Decyzja Google Adtech, pkt 129-130. Co ważne, w momencie tej identyfikacji dostawca przestrzeni reklamowej może mieć już profil tego użytkownika zbudowany o dane zgromadzone wcześniej.

⁴⁴² Decyzja Google Adtech, pkt 132-134.

⁴⁴³ B. Michel, *The French...*, s. 535.

Dane wykorzystywane do identyfikacji konkretnych użytkowników mogą pochodzić ze zgromadzonych wcześniej zbiorów reklamodawcy. Częściej jednak są one nabywane na potrzeby danej kampanii od dostawcy SSP bądź podmiotów trzecich⁴⁴⁴. W przypadku zakupu bezpośredniego możliwe jest również korzystanie z danych osobowych. Niektórzy dostawcy usług reklamowych posiadają własne, wewnętrzne technologie pozwalające na dostosowanie przekazu. W takim przypadku zakup nie jest całkowicie zautomatyzowany, co nie wyklucza możliwości ukierunkowywania reklam.

Wobec powyższego należy zwrócić uwagę na konsekwencje posłużenia się w definicji usług reklamy internetowej zwrotem „umieszczania reklamy na interfejsie cyfrowym” bądź „wszelkich usług mających na celu umieszczenie reklamy”. W obu przypadkach wykorzystywane są pojęcia nieostre. Wydaje się to jednak nieuniknione dla zapewnienia neutralności (przede wszystkim w sensie technologicznym) pomiędzy różnymi sposobami świadczenia usług reklam internetowych z wykorzystaniem danych pozyskanych od użytkowników⁴⁴⁵. Wątpliwości może budzić fakt, czy sformułowanie „umieszczanie na interfejsie cyfrowym reklamy” odnosi się wyłącznie do wyświetlania reklamy na danej przestrzeni, czy obejmuje również działalność platformy SSP i giełdy reklamowej. Cele wprowadzenia podatków od usług cyfrowych wskazują, że obie definicje tego pojęcia powinny być wykładane szeroko. Taka interpretacja powinna zmierzać do opodatkowania wszystkich świadczeń oferowanych przez największe podmioty rynkowe – co najmniej od etapu giełdy reklamowej. Jeśli platforma DSP byłaby obsługiwana przez ten sam podmiot, opodatkowanie powinno objąć również ten element. Słuszność tej tezy potwierdza okoliczność, że skrajnie wąski zakres podmiotowy tych podatków sprawia, że podatnicy w praktyce świadczą wszystkie usługi wchodzące w skład tego łańcucha⁴⁴⁶.

⁴⁴⁴ IAB Polska, *Poradnik Reklamy Programmatic*, https://www.iab.org.pl/wp-content/uploads/2022/11/PORADNIK-REKLAMY-PROGRAMMATIC-IAB-POLSKA_11_2022-1.pdf (dostęp: 27.04.2026 r.), s. 17.

⁴⁴⁵ Można uznać to za przejaw sformułowania przepisów w sposób „dostatecznie elastyczny, aby objąć przyszłe zmiany [w gospodarce, przyp. aut.]”, co niewątpliwie stanowi stan pożądany w świetle postulatów doktryny, por. P. Hongler, P. Pistone, *Blueprints...*, s. 43; P. Borszowski, *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Warszawa 2017, s. 53; P. Borszowski, *Definicje legalne jako wyraz relacji pomiędzy zasadą pewności w prawie podatkowym a elastycznością przepisów* [w:] *Zasada pewności w prawie podatkowym*, red. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, Warszawa 2018, s. 69.

⁴⁴⁶ B. Michel, *The French...*, s. 532. Tym niemniej, brzmienie przepisów takie jak w podatku francuskim wprowadza obszar niepewności w wymiarze stosowania prawa, ponieważ prawdopodobne jest wykształcenie się rozbieżnych linii orzeczniczych w poszczególnych państwach. Choć jak słusznie

Podstawą opodatkowania w każdym z analizowanych podatków są przychody brutto (pomniejszone o VAT i inne podobne podatki) uzyskane z tytułu świadczenia usług powiązanych z użytkownikami znajdującymi się na terytorium danego kraju (ustalonych zgodnie z regułami omówionymi przy okazji określenia łącznika w koncepcji DST). Co do zasady, do podstawy opodatkowania przyjmuje się wszystkie przychody/usługi objęte zakresem przedmiotowym podatku, a nie tylko nadwyżkę ponad próg lokalny⁴⁴⁷. Wyjątek w tym zakresie stanowi rozwiązanie brytyjskie; tamtejsi podatnicy mogą skorzystać z alternatywnej metody obliczenia podstawy opodatkowania w odniesieniu do wybranych bądź wszystkich usług objętych zakresem podatku. Podstawą jest wówczas iloczyn przychodów ponad próg lokalny i marży (zdefiniowanej na potrzeby tego podatku)⁴⁴⁸. Na marginesie warto zauważyć, że w ustawodawstwie hiszpańskim przewidziano możliwość szacowania podstawy opodatkowania – uprawnienie to przysługuje zarówno podatnikowi, jak i organom administracji skarbowej⁴⁴⁹.

2.4.4 Łącznik

Funkcję łącznika w analizowanych daninach pełni miejsce lokalizacji użytkowników usług bazowych (lub wyjątkowo przedmiotu transakcji). To właśnie ten czynnik decyduje o uznaniu konkretnych przychodów za powiązane z państwem nakładającym DST. W przypadku usług reklamy internetowej istotne jest miejsce, w którym użytkownik (odbiorca reklamy) znajduje się w chwili jej wyświetlenia⁴⁵⁰. W przypadku przychodów

zauważa H. Filipczyk „tekst prawny nie stosuje się sam”, a pewność stosowania tych samych przepisów może się różnić w poszczególnych państwach ze względu na kulturę prawną i jakość orzecznictwa oraz organów administracji, to niewątpliwie jakość regulacji będącej „źródłem” stosowania prawa będzie miała wpływ na pewność jej stosowania, por. H. Filipczyk, *Postulat...*, s. 33-36; P. Borszowski, *Definicje...*, s. 68.

⁴⁴⁷ Wyjątek w tym zakresie stanowi podatek brytyjski, por. sec. 47 i 48 ustawy brytyjskiej.

⁴⁴⁸ Por. sec. 47 ustawy brytyjskiej. W przypadku korzystania z alternatywnej metody obliczenia podstawy opodatkowania stosowana jest stawka 0,8%, w przeciwieństwie do standardowej stawki 2%, por. sec. 47-48 ustawy brytyjskiej.

⁴⁴⁹ Por. art. 10 ust. 3-5 ustawy hiszpańskiej; E. Escribano, *Day I...*, s. 520. Na marginesie można wskazać, że takie rozwiązanie budzi poważne wątpliwości z perspektywy postulatu pewności opodatkowania, por. A. Kłosińska, *Zasada pewności prawa i zasada bezpieczeństwa prawnego na gruncie instytucji szacowania podstawy opodatkowania* [w:] *Zasada pewności w prawie podatkowym*, red. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, Warszawa 2018, s. 202.

⁴⁵⁰ Por. sec. 41(3) w zw. z (6)-(7) ustawy brytyjskiej; § 1 ust. 1 ustawy austriackiej; art. L453-62 ustawy francuskiej; art. 7 ust. 2 lit. a ustawy hiszpańskiej; art. 71 lit. a ustawy włoskiej. W podatku brytyjskim powiązanie może nastąpić także ze względu na miejsce lokalizacji reklamodawcy, por. sec. 41(6) ustawy brytyjskiej. W podatku austriackim wprowadzono natomiast dodatkowy warunek, aby treść i forma reklamy była „skierowana (również) do użytkowników krajowych”.

z subskrypcji bądź opłat transakcyjnych na platformach typu *marketplace* można wskazać na powiązanie ze względu na miejsce, w którym znajduje się przynajmniej jedna ze stron transakcji⁴⁵¹. W podatku brytyjskim łącznikiem może być także położenie nieruchomości, jeśli platforma służy do ich wynajmu⁴⁵². W odniesieniu do przychodów z subskrypcji platform społecznościowych co do zasady decyduje natomiast miejsce, w którym urządzenie znajdowało się w czasie tworzenia konta⁴⁵³. Wreszcie wobec przychodów ze sprzedaży danych osobowych użytkowników decydujące znaczenie ma miejsce, w którym użytkownik korzystał z urządzenia w celu dostępu do interfejsu cyfrowego, o ile podczas korzystania z urządzenia pozyskano sprzedawane dane⁴⁵⁴. W przypadku usług bazowych względem reklam internetowych oraz platform społecznościowych, przekazy reklamowe są wyświetlane użytkownikom niemalże w sposób ciągły (a na pewno wielokrotnie w czasie tego samego dnia). W związku z tym można przyjąć, że momenty wyświetlenia reklamy praktycznie pokrywają się z czasem, w którym dane użytkownika są zbierane i przetwarzane.

W podatku brytyjskim wystarczające jest, aby użytkownik zwykle przebywał na terytorium Wielkiej Brytanii. W tym przypadku precyzyjne określenie położenia w chwili świadczenia usługi nie ma znaczenia⁴⁵⁵. Pozostałe DST wymagają natomiast ustalenia lokalizacji odbiorcy w odniesieniu do konkretnego momentu korzystania z usługi. W ustawodawstwie austriackim jedynym dostępnym sposobem weryfikacji lokalizacji jest posłużenie się adresem IP użytkownika⁴⁵⁶. Z kolei w innych państwach katalog metod pozostaje otwarty. W ustawie francuskiej posłużono się zwrotem „w dowolny sposób”⁴⁵⁷; pozostałe regulacje wskazują na możliwość lokalizacji w oparciu o adres IP „lub przy pomocy innej dowolnej metody geolokalizacji, jeśli jest ona dokładniejsza”⁴⁵⁸. Wśród dostępnych technik geolokalizacji można wskazać m. in. na system GPS, pozycjonowanie przez Wi-Fi, przekaźniki transmisyjne (Cell ID) czy nadajniki

⁴⁵¹ Por. sec. 41(3)-(4) ustawy brytyjskiej; art. L453-55 ustawy francuskiej; art. 7 ust. 2 lit. b ustawy hiszpańskiej; art. 71 lit. b pkt 1 ustawy włoskiej.

⁴⁵² Por. sec. 41(3) i (5) ustawy brytyjskiej.

⁴⁵³ Por. art. L453-56 ustawy francuskiej; art. 7 ust. 2 lit. b ustawy hiszpańskiej; art. 71 lit. b pkt 2 ustawy włoskiej. Natomiast w przypadku podatku brytyjskiego posłużono się w tym zakresie nieostrym zwrotem powstania przychodu „w związku” (oryg. „*in connection with*”) z użytkownikiem brytyjskim, por. sec. 41(8) ustawy brytyjskiej.

⁴⁵⁴ Por. art. L453-63 ustawy francuskiej; art. 7 ust. 2 lit. c ustawy hiszpańskiej; art. 71 lit. c ustawy włoskiej.

⁴⁵⁵ Sec. 44 ustawy brytyjskiej.

⁴⁵⁶ Por. § 1 ust. 1 ustawy austriackiej.

⁴⁵⁷ Por. art. L453-51 ustawy francuskiej.

⁴⁵⁸ Por. art. 7 ust. 4 ustawy hiszpańskiej; art. 72 ustawy włoskiej.

Bluetooth. Możliwa jest także geolokalizacja przeglądarki oraz analiza danych kontekstowych; przykładowo strefę czasową można określić poprzez zachowanie użytkownika, weryfikację metadanych mogących zawierać informacje o lokalizacji (np. dane EXIF) czy analizę ustawień języka i strefy czasowej urządzenia. Wykorzystuje się również informacje o płatnościach użytkownika oraz dane z punktów dostępowych (*hotspotów*) i *captive portals*, w szczególności w przypadku sieci publicznych na lotniskach, dworcach, czy w pociągach.

Warto zaznaczyć, że dostępność tych metod zależy od kontekstu technicznego – inne są możliwości określania lokalizacji użytkowników aplikacji używanych na telefonach komórkowych, a inne w przypadku laptopów czy komputerów stacjonarnych. Co więcej, wiele z tych możliwości jest ograniczonych przez regulacje ochrony prywatności obowiązujące w danym państwie (o czym niżej). W konsekwencji ich wykorzystywanie wymaga zazwyczaj zgody użytkownika wyrażonej np. na poziomie ustawień aplikacji (np. poprzez powszechne w interfejsach mobilnych opcje przyznania dostępu „zawsze”, „podczas korzystania z aplikacji” lub „nigdy”). Niektóre dane będą dostępne wyłącznie dla wąskiego kręgu podmiotów i chronione prawnie (np. tajemnicą bankową). Choć precyzja danej techniki zależy od konkretnego przypadku, to w zasadzie każda z metod „alternatywnych” wobec adresu IP okazuje się od niej dokładniejsza. Skoro teoretycznie w dowolnej sytuacji zawsze dostępna jest metoda bardziej precyzyjna, trudno przewidzieć, w jaki sposób normy te będą wykładane w poszczególnych państwach⁴⁵⁹.

Zarysowane wyżej różnice mogą stać się źródłem podwójnego opodatkowania pomiędzy poszczególnymi podatkami od usług cyfrowych. Po pierwsze, przyjęta w brytyjskim DST reguła określenia lokalizacji użytkownika ze względu na jego „zwykłe” przebywanie na terenie Wielkiej Brytanii koliduje z zasadami opierającymi się na lokalizacji użytkownika

⁴⁵⁹ Prawdopodobnie rolę orzecznictwa będzie wykształcenie standardu pewnej „należytej staranności”, którą powinien cechować się podatnik przy ustalaniu lokalizacji użytkowników na potrzeby ustalenia miejsca opodatkowania DST, por. S. Lowry, *Digital...*, s. 20. Do tej pory kryterium „należytej staranności” stosowane było raczej w podatku VAT, a w zakresie podatków dochodowych raczej w kontekście obowiązków i roli płatników, a nie podatników. Używam tego terminu, ponieważ w mojej ocenie pozwala na zrozumienie istoty problemu. Osobnym pytaniem z perspektywy prawa danego państwa byłoby ustalenie na ile obowiązujący w nim standard staranności, np. w podatku VAT byłby adekwatny na gruncie podatku od usług cyfrowych. Znacznie wykracza ono jednak poza przedmiot niniejszej pracy, w szczególności ze względu na to, że standardy należytej staranności różnią się w poszczególnych państwach (a próba określenia czy istnieje pewien abstrakcyjny standard, choć sama w sobie niewątpliwie interesująca badawczo, niekoniecznie skutkowałaby powstaniem wniosków, które mogłyby zostać do wykorzystania w ramach analizy koncepcji podatku od usług cyfrowych).

w konkretnym momencie. Przykładowo, rezydent Wielkiej Brytanii korzystający z usług cyfrowych podczas podróży do któregoś z państw wprowadzających DST może wygenerować przychód opodatkowany jednocześnie w dwóch jurysdykcjach. Po drugie, wprowadzenie w podatku brytyjskim powiązania usługi z miejscem położenia wynajmowanej nieruchomości może skutkować kolizją z podatkami opartymi na lokalizacji użytkowników, jeśli użytkownicy z innych państw będą wynajmować nieruchomości w Wielkiej Brytanii.

Dodatkowy problem stanowi poziom skomplikowania reguł określenia miejsca opodatkowania, co sprzyja wykształceniu się rozbieżności interpretacyjnych poszczególnych przepisów. Ryzyko to jest wyraźnie widoczne w przypadku reguł stosowanych w odniesieniu do sprzedaży danych pozyskanych od użytkowników. Przepisy nakazują naliczenie DST, jeśli informacje zostały pobrane w czasie korzystania przez niego z usługi w danym państwie. Zasada ta prowadzi do podwójnego opodatkowania w każdym przypadku, gdy użytkownik w ciągu roku podatkowego podróżuje i korzysta z usługi oferowanej w modelu darmowym. Obecne ustalenia nie wskazują bowiem, w jaki sposób przyporządkować prawo do nałożenia DST, ani nie przewidują proporcjonalnego przypisania przychodów.

Wątpliwości może budzić, czy na łącznik w podatkach od usług cyfrowych składają się również inne normy. Przede wszystkim rolę łącznika może pełnić wprowadzenie określonego progu przychodowego dotyczącego świadczonych usług oraz okresu ich świadczenia jako normatywnego wyrazu kwalifikowanego zaangażowania lub obecności na danym terytorium. Funkcję tę mógłby realizować w szczególności próg lokalny. Został on jednak uregulowany jako element definicji podatnika, a nie bezpośrednio określania miejsca opodatkowania. Należy więc zastanowić się, czy taka technika ustawodawcza świadczy o tym, że łącznikiem DST jest jedynie lokalizacja użytkowników (bądź wynajmowanej nieruchomości), mimo że w sensie ekonomicznym konieczne pozostaje spełnienie kryterium przychodowego. Materiały towarzyszące uchwalaniu poszczególnych podatków nie dają jednoznacznej odpowiedzi na to pytanie. Warto jednak przywołać motyw 24 Projektu z 2018 r., z którego jasno wynika, że celem wprowadzenia tego progu miało być „ograniczenie stosowania tego podatku do przypadków, w których istnieje znaczny ślad cyfrowy na poziomie Unii w odniesieniu do rodzaju przychodów objętych DST”.

Pomimo umieszczenia progu przychodowego w definicji podatnika, element ten należy rozpatrywać jako sposób powiązania pewnej kategorii przychodów. Kryterium to nie dotyczy bowiem globalnych wyników podmiotu, a jedynie przychodów uzyskiwanych w związku ze świadczeniem usług na rzecz osób przebywających w danym kraju. Warto zwrócić także uwagę, że zgodnie z motywem 23 Projektu z 2018 r. próg globalny miał ułatwić selekcję podmiotów zobowiązanych do zapłaty podatku od usług cyfrowych i umożliwić wyłączenie z zakresu opodatkowania „małych przedsiębiorstw i przedsiębiorstw typu *start-up*”. Dla takich jednostek obciążenia związane z przestrzeganiem przepisów dotyczących tego nowego podatku byłyby prawdopodobnie niewspółmiernie duże. Wydaje się więc, że również ten wymiar finansowy można rozpatrywać jako część regulacji łącznika, ograniczającą nakładanie DST przez wzgląd na wydajność tej formy opodatkowania.

Zasadne jest więc przyjęcie tezy, że podatki od usług cyfrowych opierają się na łączniku złożonym z dwóch elementów. Pierwszy jego człon stanowi reguła, zgodnie z którą usługa bądź przychód są uznane za powiązane z państwem nakładającym DST, jeśli była świadczona na rzecz użytkownika znajdującego się w tym państwie (bądź w odniesieniu do znajdującego się w tym państwie przedmiotu transakcji). Jest on powiązany przede wszystkim z jurysdykcją materialnoprawną⁴⁶⁰. Drugi element, mający postać progów przychodowych, ogranicza stosowanie tego podatku do sytuacji cechujących się odpowiednio wysokim poziomem zaangażowania podatnika w świadczenie usług powiązanych z państwem nakładającym podatek. Służy to także eliminacji zbędnych kosztów administrowania systemem podatkowym. Biorąc pod uwagę, że kwestię tę rozstrzygnięto w przepisach kształtujących definicję podatnika, wykazuje ona związek zarówno z jurysdykcją materialnoprawną, jak i egzekucyjną⁴⁶¹.

⁴⁶⁰ Podobnie jak definicje poszczególnych kategorii źródeł dochodu na gruncie podatków dochodowych, por. W. Hellerstein, *Jurisdiction...*, s. 32.

⁴⁶¹ Wykazując w tym zakresie pewne podobieństwo do funkcji instytucji zakładu podatkowego w opodatkowaniu dochodu, por. *ibidem*.

2.4.5 Podsumowanie

W każdym z analizowanych podatków od usług cyfrowych wprowadzono mechanizm podwójnych progów przychodowych w definicji podatnika. Mimo różnic w wysokości oraz sposobie obliczania progów, w każdym wypadku skutkują one opodatkowaniem wyłącznie podmiotów wchodzących w skład największych międzynarodowych przedsiębiorstw. Najważniejszą różnicą w konstrukcji analizowanych regulacji jest sposób zdefiniowania ich przedmiotu. W części z nich, wzorem Projektu z 2018 r., przedmiotem i jednocześnie podstawą podatku uczyniono przychody z wąskiego katalogu enumeratywnie wskazanych usług (reklama internetowa, platformy społecznościowe i typu *marketplace* oraz sprzedaż danych podmiotom trzecim). Z kolei w drugiej grupie jako przedmiot daniny ustanowiono bezpośrednio same usługi, zaś pochodzące z nich przychody uczyniono jedynie podstawą opodatkowania. Charakterystyczne jest również uregulowanie łącznika analizowanego podatku poprzez połączenie dwóch elementów. Jego główny człon uzależnia uznanie usługi za świadczoną w danym państwie od lokalizacji użytkownika usługi bazowej (bądź wyjątkowo wynajmowanej nieruchomości) w czasie wskazanym w ustawie. Element ten został uzupełniony o progi przychodowe zawarte w definicji podatnika. Wpływają one na opodatkowanie wyłącznie tych stanów faktycznych, w których zaangażowanie gospodarcze podmiotów w świadczenie usług kierowanych do lokalnych użytkowników przekracza próg uznany przez danego ustawodawcę za istotny.

2.5 Kwalifikacja podatków od usług cyfrowych w państwach członkowskich Unii Europejskiej

W doktrynie sformułowano wiele rozbieżnych poglądów dotyczących natury prawnej DST. Niektórzy autorzy uznają je za podatki konsumpcyjne (w tej grupie poglądów można dodatkowo wyróżnić ich kwalifikację jako podatków obrotowych⁴⁶², akcyzy⁴⁶³

⁴⁶² P. Pistone, A. Ullmann, *Digital Taxes...*, s. 178; D. Hohenwarter i in., *Qualification...*; G. Kofler, J. Sinnig, *Equalization...*; R. Ismer, A. Blank, *Article 2 [w:] Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, red. E. Reimer, A. Rust, Londyn 2015, nb. 32, 38; CFE Tax Advisors Europe, *Opinion Statement FC 1/2018 on the European Commission proposal of 21 March 2018 for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*, https://taxadviserseurope.org/new_agency/wp-content/uploads/2018/06/CFE-Opinion-Statement-EU-Digital-Services-Tax.pdf (dostęp: 27.04.2026 r.); T. O'Shea, *Comments on the EU's Proposed Indirect Digital Service Tax*, *Tax Notes International* 2018/13 (90), s. 1377; W. Cui, *The Digital Services Tax: A Conceptual...*; L. Simmonds, *Comments...*

⁴⁶³ Por. J. G. Gravelle, *The OECD/G20...*, 2024.

bądź cła⁴⁶⁴), inni zaś za dochodowe⁴⁶⁵, bądź nowy, specjalny rodzaj podatku o hybrydowym charakterze⁴⁶⁶.

Część tych rozbieżności wydaje się wynikać z niedostrzeżenia różnic w przedmiocie opodatkowania poszczególnych podatków DST, co zasygnalizowano w poprzednim podrozdziale. Większość powyższych opinii formułowano wpadkowo, przy okazji omawiania poszczególnych zarzutów formułowanych wobec takich rozwiązań. Zasadnym jest więc przeprowadzenie przekrojowej i rzetelnej analizy charakteru DST. Należy przy tym wyróżnić dwie możliwe płaszczyzny badawcze. Pierwsza – czysto teoretyczna – stanowi próbę obiektywnego określenia cech takich podatków w świetle kategorii tradycyjnie wykorzystywanych w doktrynie prawa podatkowego. Drugą kwestią jest problem wykładni istniejących przepisów prawa międzynarodowego bądź europejskiego i ocena danego podatku w świetle definicji legalnych stosowanych w danym akcie prawnym (np. czy DST stanowi podatek od dochodu lub elementów dochodu w rozumieniu modelowej konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania OECD).

Rozważania należy rozpocząć od rozstrzygnięcia, czy DST ma charakter podatku bezpośredniego czy pośredniego⁴⁶⁷. Ocena ta może wydawać się oczywista, biorąc pod

⁴⁶⁴ Por. M. P. Devereux, *Is the Digital Services Tax a tariff?*, <https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/article/digital-services-tax-tariff> (dostęp: 27.04.2026 r.). O podobieństwie DST do cel także R. Finley, *U.S. Multilateral Tax Goals Will Be Victims in Global Trade War*, *Tax Notes International* (21.04.2025 r.); R. Avi-Yonah, *Are Digital...*, s. 2-3.

⁴⁶⁵ R. García Antón i in., *The Compatibility of the Spanish Windfall Levy on Credit Institutions with EU Law and International Economic Law (Investment Law and Tax Treaties)*, *Nordic Tax Journal* 2024 (1), s. 30; M. Valta, *Verfassungs- und Abkommensrechtsfragen des Richtlinienentwurfs für eine Steuer auf digitale Dienstleistungen*, *Internationales Steuerrecht* 2018, s.

⁴⁶⁶ P. Pistone, A. Ullmann, *Digital Taxes...*, s. 177; D. Hohenwarter i in., *Qualification...*, s. 145; A. Christians, T. Diniz Magalhães, *17 Ways...*, s. 45; D. Stevanato, *Are Turnover-Based Taxes a Suitable Way to Target Business Profits?*, *European Taxation* 2019/11 (59), s. 538; OECD, *Tax Challenges Arising...*, para. 421.

⁴⁶⁷ Gdzie jako kryterium podziału przyjęta jest przerzucalność podatku rozumiana jako sytuacja, gdy konstrukcja podatku (w szczególności technika legislacyjna w zakresie nałożenia i poboru podatku) zakłada przeniesienie rzeczywistego ciężaru opodatkowania na konsumenta, który nie jest formalnym podatnikiem – podatki bezpośrednie są nakładane bezpośrednio na podatnika lub jego majątek, a podatki pośrednie to podatki, które „obciążają produkcję, sprzedaż i import przedmiotów obrotu i konsumpcji, uiszczane przez producentów i handlowców, których ciężar w ostateczności obciążał konsumentów”, M. Kalinowski, *Rodzaje podatków i ich klasyfikacja oraz systemy podatkowe [w:] System prawa finansowego T. 3, Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 67. Należy podkreślić, że tak rozumiana przerzucalność ma być niezależna od przerzucenia ciężaru podatku w sensie ekonomicznym, co może wystąpić przy każdym rodzaju podatku, nie tylko na konsumentów, ale też np. na pracowników i zależy od wielu okoliczności ekonomicznych i sytuacji gospodarczej, D. Hohenwarter i in., *Qualification...*, s. 144. Niektórzy autorzy kwalifikują podatki na bezpośrednie i pośrednie ze względu na kryterium „stosunku przedmiotu opodatkowania do źródła podatku lub źródła pokrycia świadczenia

uwagę deklaracje ustawodawców. W ustawie hiszpańskiej wskazano wprost na pośredni charakter podatku⁴⁶⁸; we Francji o podobnym podejściu świadczyło pierwotne umieszczenie go w grupie „specjalnych podatków obrotowych” we francuskim Powszechnym Kodeksie Podatkowym⁴⁶⁹, a obecnie w Kodeksie Opodatkowania Towarów i Usług. Także w Projekcie z 2018 r. podatek ten był określany jako pośredni⁴⁷⁰.

Takie deklaracje należy jednak odczytywać krytycznie. W każdym przypadku ustawodawcy bądź projektodawcy mieli bowiem silną motywację do prezentowania DST w taki sposób. Po pierwsze, ułatwia to argumentację, że nowa danina nie mieści się w zakresie przedmiotowym konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania, co od początku uznawano za warunek konieczny dla wprowadzenia rozwiązania tymczasowego bez konieczności renegocjacji traktatów (zagadnienia te zostaną omówione szerzej w rozdziale IV). Po drugie, w przypadku Projektu z 2018 r., taka kwalifikacja uzasadniała istnienie kompetencji do przyjęcia dyrektywy w świetle postanowień Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej⁴⁷¹. Dla kwalifikacji prawnej podatku ważniejsza od deklaracji autorów pozostaje obiektywna ocena oparta o jego konstrukcję⁴⁷².

podatkowego”, por. P. Selera, *Międzynarodowe...*, s. 21; H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, t. 1, Warszawa 2008, s. 27. Za dominujące należy jednak uznać stosowanie kryterium przerzucalności (nawiązujące z resztą w inny sposób do tego samego zjawiska), dlatego też posłużono się nim w niniejszej pracy.

⁴⁶⁸ Por. art. 1 ustawy hiszpańskiej.

⁴⁶⁹ M. Sadowsky, *French...*, s. 430.

⁴⁷⁰ Projekt z 2018 r., s. 5.

⁴⁷¹ Art. 113 TFUE przyznaje Radzie, po konsultacji z Parlamentem oraz Komitetem Społeczno-Ekonomicznym, kompetencję do uchwały przepisów dotyczących harmonizacji ustawodawstw odnoszących się do podatków obrotowych, akcyzy i innych podatków pośrednich w zakresie, w jakim harmonizacja ta jest niezbędna do zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego oraz uniknięcia zakłóceń konkurencji. W zakresie podatków bezpośrednich Traktaty nie przewidują podobnych wyraźnych kompetencji legislacyjnych, możliwe jest stosowanie jedynie art. 115 TFUE przyznającego Radzie kompetencje uchwalania dyrektyw w celu zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych Państw Członkowskich, które mają bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie rynku wewnętrznego.

⁴⁷² Poprawność tego stanowiska dobrze obrazuje przykład federalnego podatku dochodowego od osób prawnych w Stanach Zjednoczonych. Obecnie nie budzi wątpliwości, że jest to podatek od dochodu, stanowiący formę opodatkowania bezpośredniego (co znajduje odzwierciedlenie zarówno w poglądach doktryny, jak i w aktach prawa – wynika to wprost z treści wzoru konwencji w przedmiocie unikania opodatkowania stosowanej przez Stany Zjednoczone, por. https://home.treasury.gov/system/files/131/Treaty-US-Model-2016_1.pdf). Jednakże początkowo podatek ten był kwalifikowany jako forma podatku pośredniego – akcyzy od prowadzenia działalności w ramach struktury prawnej (czy też akcyzy of koncentracji kapitału, por. R. Avi-Yonah, *Antitrust and the Corporate Tax, 1909-1928* [w:] *Antimonopoly and American Democracy*, red. D. Crane, W. Novak, Oxford 2023, s. 5 i n.) – choć jego konstrukcja nie zmieniła się w sposób istotny dla takiej kwalifikacji do czasów obecnych. Kwalifikacja ta wynikała dokładnie z tego powodu, że w momencie jego wprowadzenia przyjmowano, że konstytucja Stanów Zjednoczonych nie pozwala na wprowadzania bezpośredniego opodatkowania na poziomie federalnym. Później wykładnia właściwych postanowień Konstytucji zmieniła

Pomimo opisanych wyżej stanowisk, ani w Projekcie, ani w żadnym z analizowanych podatków nie przewidziano wprost mechanizmu przerzucalności DST⁴⁷³. Brak również jednoznacznych przesłanek świadczących o tym, że efekt ten był zakładany przez twórców Projektu bądź któregośkolwiek z ustawodawców⁴⁷⁴. Pod względem konstrukcyjnym tezie o pośrednim charakterze podatku przeczy stosowanie progów przychodowych w definicji podatnika oraz powstawanie obowiązku podatkowego w odniesieniu do pewnego okresu rozliczeniowego, a nie pojedynczej transakcji.

W teorii progi przychodowe uniemożliwiają podatnikom określenie przed zakończeniem roku obrotowego i poznaniem wyników finansowych – zarówno w skali globalnej, jak i lokalnej – czy będą podlegali obowiązkowi zapłaty DST⁴⁷⁵. W konsekwencji wyprzedzające podjęcie decyzji o podniesieniu cen nie jest możliwe. Argument ten ulega jednak osłabieniu w obliczu faktycznego przyjęcia takich progów przychodowych, które w oczywisty sposób identyfikuje krąg podatników⁴⁷⁶. Niemniej na poziomie teoretycznym nie można wykluczyć scenariusza, w którym przychody któregośkolwiek z podatników DST w którymś roku podatkowym zmaleją na tyle istotnie, że zostanie on wyłączony z zakresu podmiotowego (np. w związku z pojawieniem się na rynku silniejszej konkurencji). Podkreśla się również, że wysoki próg kwoty wolnej od podatku jest sprzeczny z założeniami podatków pośrednich, w szczególności z istotnym dla nich kryterium neutralności⁴⁷⁷. Z kolei powstawanie obowiązku podatkowego w oderwaniu od poszczególnej transakcji teoretycznie uniemożliwia odpowiednie podwyższenie cen względem poszczególnych kontrahentów⁴⁷⁸. Należy przyznać, że i ten argument traci na sile ze względu na stosowanie w DST stawki procentowej. Można bowiem założyć, że podwyższenie opłaty za każdą transakcję o tę wartość procentową pozwoli na

się i zaczęto przyjmować, że wprowadzenie opodatkowania bezpośrednio na poziomie federalnym jest dopuszczalne. Por. *ibidem*, s. 5–7.

⁴⁷³ Podobnie, B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 189.

⁴⁷⁴ Należy podkreślić, że to konstrukcja podatku ma w tym zakresie kluczowe znaczenie, a nie rzeczywiste przeniesienie ciężaru, które zależy od sytuacji rynkowej i jest teoretycznie możliwe przy każdym rodzaju podatku, por. D. Stevanato, *Are...*, s. 539; M. Valta, *Verfassungs...*, s. 772.

⁴⁷⁵ Ewentualnie możliwe będzie ustalenie, że spełniono próg w trakcie roku obrotowego, ale nie w momencie jego rozpoczęcia, D. Stevanato, *Are...*, s. 539.

⁴⁷⁶ Co znajduje odzwierciedlenie w podwyższeniu cen usług objętych krajowymi DST przez podatników. Warto jednak zwrócić uwagę, że decyzje poszczególnych podatników co do poziomu wzrostu cen nie są jednolite, szerzej: M. Kaźmierczak, *Five...*, s. 644–645.

⁴⁷⁷ M. Valta, *Verfassungs...*, s. 766–767.

⁴⁷⁸ M. Lamensch, *Digital...*, s. 7; B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 189.

przerzucenie ciężaru ekonomicznego. Niemniej za bardziej przekonującą (choć niepozbawioną wątpliwości⁴⁷⁹) należy uznać kwalifikację podatków od usług cyfrowych jako podatków bezpośrednich.

W dalszej kolejności warto przyjrzeć się podobieństwom podatków od usług cyfrowych do podatków dochodowych i konsumpcyjnych. Historia powstania DST wskazuje, że są one silnie powiązane z podatkami dochodowymi. Od początku rozważano je jako rozwiązanie alternatywne wobec klasycznego podatku dochodowego, niewymagające renegocjacji umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Przeciwno uznaniu analizowanych w niniejszej pracy europejskich DST za podatki dochodowe przemawia wiele argumentów, przede wszystkim możliwość nałożenia podatku mimo osiągnięcia straty. Jednakże przychód może stanowić ekonomiczny „zamiennik” dochodu⁴⁸⁰. W pewnych okolicznościach opieranie się na przychodzie (zamiast ustalania dochodu) upraszcza proces obliczania i poboru podatku. Jeśli opodatkowanie dochodu pozostanie dominującym elementem takiego podatku, cały podatek będzie uznawany za dochodowy⁴⁸¹ – przykładem może być standardowy mechanizm stosowany przy podatkach u źródła⁴⁸². Stosunkowo niska stawka nałożona na przychód może być zinterpretowana jako próba uproszczonego opodatkowania dochodu. Taka konstrukcja równoważyłaby odpowiednio wyższą stawkę (typową dla tradycyjnych podatków dochodowych od osób prawnych), która obowiązywałaby w przypadku uczynienia podstawą opodatkowania (oraz jednocześnie przedmiotem podatku) dochodu⁴⁸³.

Za kwalifikacją DST jako podatku dochodowego (od osób prawnych) przemawiają również motywy Projektu z 2018 r. (niemające jednak mocy prawnej). Zawarto w nich zalecenie, aby państwa członkowskie zezwalały „przedsiębiorstwom na odliczanie zapłaconego DST jako koszt od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych na swoim terytorium, bez względu na to, czy oba podatki płacone są

⁴⁷⁹ Por. D. Stevanato, *Are...*, s. 538.

⁴⁸⁰ Por. Opinia rzecznik generalnej J. Kokott przedstawiona w dniu 13 czerwca 2019 r. w sprawie C-75/18 Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, ECLI:EU:C:2019:492, para. 121. Por. również D. Stevanato, *Are...*, s. 540.

⁴⁸¹ L. Etel, *Podatki przychodowo-dochodowo-majątkowe* [w:] *System prawa finansowego T. 3, Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 309–310.

⁴⁸² R. Avi-Yonah, *Are Digital...*, s. 2.

⁴⁸³ F. van Horzen, A. van Esdonk, *Proposed 3% Digital Services Tax*, *International Transfer Pricing Journal* 2018/4 (25) s. 267, 270; D. Hohenwarter i in., *Qualification...*, s. 145.

w tym samym państwie członkowskim czy też w różnych państwach”⁴⁸⁴. Jak wskazano wyżej, pewne znaczenie może mieć również kwestia przezucalności podatku – jego kwalifikacja jako bezpośredniego przybliża dany DST do podatków dochodowych.

Ponadto w opinii Rzecznik Generalnej J. Kokott w sprawie *Vodafone* podkreślono, że progi przychodowe nawiązują do kryterium zdolności płatniczej⁴⁸⁵. W doktrynie podnosi się, że przedstawione przez Rzecznik rozumowanie budzi wątpliwości i na pewno nie powinno prowadzić do generalnego wniosku, że „podatki obrotowe co do zasady są podatkami od dochodu”. Niemniej jednak przyjmuje się, że w konkretnych uwarunkowaniach nie można wykluczyć takiej kwalifikacji⁴⁸⁶. D. Stevanato zaznaczył, że poprawność tej tezy zależy od specyfiki przypadku i sektora, zwłaszcza biorąc pod uwagę różnice w poziomie kosztów związanych z działalnością⁴⁸⁷. Biorąc pod uwagę charakterystykę świadczenia usług cyfrowych, można przyjąć, że stosunkowo niskie koszty związane z ich sprzedażą w poszczególnych państwach rynkowych uzasadniają przyjęcie przychodu jako „zamiennika” dla uzyskiwanego w ten sposób dochodu – przychód w dużej mierze odpowiada w tym przypadku dochodowi podatkowemu. W konsekwencji podatki od usług cyfrowych typu „przychodowego” mogą być postrzegane jako specyficzny rodzaj zryczałtowanego podatku od dochodu.

Autorzy opowiadający się za konsumpcyjnym charakterem DST wskazują, że z motywów i uzasadnienia Projektu z 2018 r. można wywieść tezę, że przedmiot w postaci przychodów ze specjalnie dobranego, wąskiego katalogu usług ma stanowić „zamiennik” (ang. *proxy*) nie tyle dla dochodu, co dla czerpania wartości z danych użytkowników (co silnie wiąże się właśnie z opodatkowaniem obrotu)⁴⁸⁸. Pogląd ten byłby przekonujący, gdyby można było uznać, że opodatkowaniu podlega „tworzenie wartości” przez użytkowników i że zjawisko to stanowi kategorię ekonomiczną odrębną od dochodu. Rozumowanie to budzi jednak poważne wątpliwości. Po pierwsze, pojęcie „tworzenia wartości” nie zawiera treści pozwalającej na uczynienie z niego podstawy opodatkowania

⁴⁸⁴ Motyw 27 Projektu z 2018 r. Por. M. Lamensch, *Digital...*, s. 7.

⁴⁸⁵ Por. Opinia rzecznik generalnej J. Kokott przedstawiona w dniu 13 czerwca 2019 r. w sprawie C-75/18 *Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, ECLI:EU:C:2019:492, para. 121; opinia rzecznik generalnej J. Kokott przedstawiona w dniu 5 września 2013 r. w sprawie C-385/12 *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága*, ECLI:EU:C:2013:531, para. 61.

⁴⁸⁶ P. Pistone, A. Ullmann, *Digital Taxes...*, s. 187.

⁴⁸⁷ D. Stevanato, *Are...*, s. 540.

⁴⁸⁸ P. Pistone, A. Ullmann, *Digital Taxes...*, s. 171, 186.

– niejasne pozostaje, czym ta wartość miałaby się różnić od dochodu uzyskiwanego przez podatników tego podatku. Nawet autorzy Projektu z 2018 r. posługiwali się tym terminem głównie w celu legitymacji propozycji alokacji zysków. Za kwalifikacją konsumpcyjną miałyby przemawiać również podobieństwo DST do podatku VAT⁴⁸⁹. W rzeczywistości podatki te wykazują jednak znacznie więcej różnic niż cech wspólnych⁴⁹⁰.

Analiza ujawnia wyraźną dychotomię między podatkami typu „przychodowego” a „konsumpcyjnego”. W pierwszym przypadku przedmiotem podatku od usług cyfrowych są przychody, a nie same usługi ani ich świadczenie. W typowych podatkach konsumpcyjnych ustawodawca stosuje odwrotną technikę legislacyjną. Na gruncie dyrektywy VAT opodatkowaniu podlega nie przychód uzyskiwany z dostaw towarów czy świadczenia usług, ale same transakcje⁴⁹¹. Podobnie w przypadku art. 2 dyrektywy 2020/262 z 19 grudnia 2019 r. ustanawiającej ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego⁴⁹², opodatkowana jest konsumpcja wyrobów akcyzowych, a nie uzyskiwane z nich przychody.

Przyjęta technika legislacyjna stanowi wyraźną wskazówkę dla określenia charakteru tego podatku, ponieważ pod względem ekonomicznym przychody i obrót mogą być uznane za równoważne – stanowiące ujęcie tego samego przepływu pieniężnego od dwóch stron transakcji⁴⁹³. Należy zastanowić się jeszcze, na ile selektywność analizowanych podatków od usług cyfrowych przybliża je do podatków konsumpcyjnych. Choć cecha ta obecnie rzadko występuje w podatkach dochodowych, ich selektywność nie jest wykluczona. Historycznie pierwsze podatki dochodowe były nakładane selektywnie na określone branże. Biorąc pod uwagę, że podatki od usług cyfrowych stanowią jedną z pierwszych prób opodatkowania nowych rodzajów działalności, ich selektywność nie przemawia za kwalifikacją DST jako podatków konsumpcyjnych.

⁴⁸⁹ A. Turina, *Which 'Source Taxation' for the digital economy?*, Intertax 2018/6-7 (46), s. 517.

⁴⁹⁰ M. Lamensch, *Digital...*, s. 6.

⁴⁹¹ Art. 2 dyrektywy VAT.

⁴⁹² Dz.Urz.UE.L 58 z dnia 27 lutego 2020 r. s. 4.

⁴⁹³ Por. M. Lamensch, *Digital...*, s. 2-3; M. P. Devereux i in., *Taxing...*, s. 28; R. Musgrave, P. Musgrave, *Public...*, s. 214; P. Pistone, *A Constructive Criticism on Turnover Taxes* [w:] *Challenges of Contemporary Tax Law. Jubilee Book Dedicated to Professor Włodzimierz Nykiel. Volume II*, red. Z. Kukulski, M. Sęk, Łódź 2024, s. 220.

Podsumowując powyższe, jednoznaczne zakwalifikowanie podatków od usług cyfrowych w kontekście klasycznych form opodatkowania jest obecnie trudne. W konstrukcji tych podatków łączone są elementy charakterystyczne dla podatków dochodowych i konsumpcyjnych. Wprowadzenie progów przychodowych w definicji podatnika utrudnia określenie, czy jest to podatek bezpośredni czy pośredni. Za bardziej przekonujące należy uznać argumenty za kwalifikacją takich podatków jako bezpośrednich (choć ocena ta budzi większe wątpliwości przy podatkach typu „konsumpcyjnego”). Istotne znaczenie dla kwalifikacji danego DST będzie miało to, czy jego przedmiotem uczyniono przychody, czy same usługi (czyniąc z przychodów jedynie podstawę opodatkowania). Przyjęcie przychodów za przedmiot podatku wspiera argument, że miało to stanowić „zamiennik” dla dochodu, a nie obrotu. W takim przypadku przekonująca będzie kwalifikacja DST jako zryczałtowanego podatku dochodowego. Natomiast DST, w których jako przedmiot wskazano usługi, należy uznać za bezpośrednie podatki konsumpcyjne. W przypadku DST typu „konsumpcyjnego”, jeśli progi przychodowe skutkują obciążeniem wyłącznie podmiotów zagranicznych, można też uznać, że obciążają one wyłącznie import usług cyfrowych, stanowiąc środki podobne do cel⁴⁹⁴.

2.6 Podsumowanie i wnioski częściowe

Przeprowadzona analiza wykazała, że badane podatki od usług cyfrowych nie są jednolite pod względem cech istotnych dla badania prawnych granic jurysdykcji podatkowej. Bezpośrednim powodem ich powstania były przedłużające się negocjacje w przedmiocie kompromisowego sposobu modyfikacji przepisów międzynarodowego prawa podatkowego na poziomie OECD. Wpłynął na to również brak porozumienia co do ustanowienia takiego podatku na poziomie Unii Europejskiej. Pomimo tego, badane podatki wykazują różnice na poziomie celów legislacyjnych.

W każdym przypadku jako cel legislacyjny wskazywano poprawę sprawiedliwości systemu podatkowego. Formułowano także cele instrumentalne, takie jak zapewnienie spójności z prawem międzynarodowym w celu umożliwienia jednostronnego wdrożenia daniny czy jej tymczasowy charakter. Cel poprawy sprawiedliwości systemu podatkowego wiąże się w każdym z państw z wyrównaniem pewnej luki podatkowej.

⁴⁹⁴ R. Avi-Yonah, *Are Digital...*, s. 2–3.

Istnieje jednak wyraźna różnica pomiędzy sposobem rozumienia tego celu w podatku austriackim i pozostałych.

W Austrii obowiązywał już wcześniej podatek konsumpcyjny od działalności reklamowej. Sprawiedliwość ma więc zostać osiągnięta poprzez objęcie DST usług reklamy internetowej i wyrównanie w ten sposób sytuacji podatników. W przypadku pozostałych podatków sposób rozumienia luki, którą miał wyrównywać DST, nie został tak dokładnie określony. Interpretacja tego pojęcia wymaga więc daleko posuniętej ostrożności. Z treści przebadanych materiałów można wywnioskować, że dotyczyło to luki w opodatkowaniu dochodu międzynarodowych przedsiębiorstw. Zamierzeniem ustawodawców było objęcie podatkami od usług cyfrowych takich stanów faktycznych, w których przychody ze świadczonych usług cyfrowych nie podlegają w danym państwie opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych na zasadach ogólnych. W niektórych państwach wyraźnie wskazywano, że podatek ten nie ma stanowić kolejnego środka przeciwdziałania nadużywaniu prawa – ma on raczej dostosować zakres systemu podatkowego do warunków scyfryzowanej gospodarki.

Powyższe rozumienie celu poprawy sprawiedliwości systemu podatkowego jest wspierane przez okoliczność, że w państwach zamierzających wyrównać lukę w opodatkowaniu dochodu sformułowano także drugi cel – opodatkowanie w miejscu tworzenia wartości przez użytkowników. Pojęcie to nie było bliżej tłumaczone w żadnym z podatków. Można jednak przyjąć, że powinno być ono rozumiane w sposób spójny z Projektem z 2018 r. i wcześniejszymi pracami OECD. W tym kontekście cel ten należy rozumieć jako dążenie do poszerzenia podstawy opodatkowania szeroko rozumianego dochodu międzynarodowych przedsiębiorstw. Odbywać się to ma poprzez przyznanie prawa do opodatkowania w państwie, gdzie użytkownicy podejmują działania mające istotną wartość dla powstania przychodu. Ich aktywność w tym rozumieniu nie sprowadza się do samego konsumowania usługi i polega raczej na dostarczaniu swoich danych bądź tworzeniu treści, szczególnie w przypadkach, gdy model biznesowy danej usługi opiera się na takich procesach.

W związku z powyższym możliwe jest wyciągnięcie ogólnego wniosku, że podatki od usług cyfrowych miały realizować szczególnie rozumiany cel fiskalny. Nie zmierzały one do zabezpieczenia już istniejącej (w sensie prawnym) podstawy opodatkowania

podatkiem dochodowym. Ich wprowadzenie stanowiło próbę wykonywania władztwa podatkowego w nowych obszarach – konsumpcji usług reklamy internetowej (w przypadku podatku austriackiego) oraz nieopodatkowanym do tej pory elemencie dochodu międzynarodowych przedsiębiorstw (w pozostałych przypadkach). Część dochodu, której dotyczą podatki od usług cyfrowych, jest przy tym względnie nowa – zyskała na znaczeniu dopiero na skutek opisanych w poprzednim rozdziale zmian w gospodarce.

W zakresie konstrukcji badanych podatków można uznać, że stosowane w nich łączniki oraz definicje podatników są zasadniczo spójne. Pomimo występowania pewnych różnic (w szczególności w regułach określania lokalizacji użytkowników i wysokościach progów przychodowych), prowadzą one do zasadniczo zbieżnych efektów. Przychody stanowiące podstawę opodatkowania tymi podatkami uznaje się za powiązane z państwem nakładającym podatek, gdy do ich powstania przyczyniły się przynajmniej pośrednio czynności użytkowników znajdujących się w tym państwie. Natomiast faktyczne wysokości progów przychodowych prowadzą do objęcia tym podatkiem bardzo wąskiej grupy podmiotów. Jest to maksymalnie kilkadziesiąt największych międzynarodowych przedsiębiorstw, w większości z amerykańskim kapitałem. Istotne różnice można zaobserwować w sposobie zdefiniowania przedmiotu podatku. W podatkach brytyjskim i włoskim przychody stanowią zarówno podstawę (po pomniejszeniu o podatek od wartości dodanej i inne podobne podatki), jak i przedmiot opodatkowania. W pozostałych rozwiązaniach przedmiotem jest samo świadczenie usług. W takim modelu przychody stanowią jedynie podstawę opodatkowania, co przypomina konstrukcję podatku od wartości dodanej.

Kwalifikację podatków od usług cyfrowych w świetle klasycznych form opodatkowania utrudnia łączenie w nich elementów charakterystycznych dla podatków różnego rodzaju. Co ciekawe, nie istnieje również korelacja pomiędzy celami a konstrukcją. O ile w przypadku podatku austriackiego cel jest spójny ze sposobem zdefiniowania przedmiotu, o tyle niektóre podatki typu „konsumpcyjnego” mają realizować cel wyrównania luki w podatku dochodowym. Najważniejsze znaczenie dla tej kwalifikacji ma sposób uregulowania ich przedmiotu. W przypadku podatków typu „przychodowego”, należy uznać je za bardziej zbliżone do podatków dochodowych. Odwrotny wniosek dotyczy podatków typu „konsumpcyjnego”. W obu przypadkach

bardziej przekonujące jest uznanie tych podatków za bezpośrednie, a poza tym selektywne, jako że obejmują one wybrany sektor gospodarki.

Wobec powyższego możliwe jest sformułowanie odpowiedzi na pierwsze ze szczegółowych pytań badawczych. Podstawowym elementem konstrukcyjnym różnicującym badane podatki z perspektywy wyznaczania prawnych granic jurysdykcji podatkowej jest ich przedmiot. Został on w każdym wypadku zdefiniowany w taki sposób, aby DST były trudne do jednoznacznego zakwalifikowania i wykazywały pewne podobieństwo do dwóch różnych rodzajów podatków, dla których tradycyjnie stosuje się różne łączniki. Zastosowana w danym DST technika legislacyjna pozwala jednak na kwalifikację danego podatku jako dochodowego bądź konsumpcyjnego. Interesującym jest, że pomimo zaobserwowanych różnic, w badanych podatkach stosowane są jednakowe łączniki. Sposób zdefiniowania przedmiotu w danym DST będzie jednak wpływał na dobór punktu odniesienia dla oceny łącznika. Możliwe różnice w kwalifikacji prawnej powinny być również uwzględniane przy szczegółowej analizie zgodności celów oraz konstrukcji danego podatku z ograniczeniami traktatowymi.

Rozdział III - Podatki od usług cyfrowych w państwach członkowskich Unii Europejskiej w świetle zasady rzeczywistego związku jako podstawowej prawnej granicy jurysdykcji podatkowej

3.1 Uwagi wstępne

W świetle ustaleń poczynionych w poprzednich rozdziałach możliwe jest podjęcie próby odpowiedzi na drugie ze szczegółowych pytań badawczych: o to w jaki sposób łącznik lokalizacji użytkowników stosowany w podatkach od usług cyfrowych wprowadzonych w państwach członkowskich Unii Europejskiej różni się od tradycyjnych łączników podatkowych i czy jest on zgodny z zasadą rzeczywistego związku.

Należy przy tym uwzględnić, że badane DST dzielą się na „konsumpcyjne” i „przychodowe”. Jak wskazano wcześniej, te drugie wykazują większe podobieństwo do podatków dochodowych. Co istotne, oba rodzaje posługują się tożsamymi łącznikami, pomimo tradycyjnych różnic między mechanizmami stosowanymi w tak odmiennych kategoriach danin. Istotne jest więc określenie właściwego kontekstu dla badania związku przedmiotu i podmiotu takiego podatku z nakładającym je państwem. W doktrynie można spotkać się z poglądami, że konstrukcje wykorzystywane w DST stanowią raczej przejaw zasady miejsca przeznaczenia (ang. *destination principle*)⁴⁹⁵. To uzasadnienie wykonywania jurysdykcji zostało wykształcone na gruncie podatków konsumpcyjnych, gdzie jest rozumiane jako miejsce sprzedaży towarów lub usług (w przeciwieństwie do miejsca ich pochodzenia)⁴⁹⁶. Współcześnie koncepcja ta nie występuje w podatkach dochodowych, opierających się na zasadach rezydencji i źródła. Podstawowa różnica polega na tym, że zasada miejsca przeznaczenia dotyczy czynnika rynkowego, podczas gdy zarówno koncepcja rezydencji, jak i źródła, wiążą dochód z miejscem alokacji zasobów i funkcji służących jego wypracowaniu. Zasada rezydencji dotyczy siedziby rzeczywistego zarządzania i powiązanych z tym zasobów, zaś zasada źródła – lokalizacji

⁴⁹⁵ M. P. Devereux i in., *Taxing...*, s. 76; D. Hohenwarter i in., *Qualification...*, s. 143.

⁴⁹⁶ M. P. Devereux i in., *Taxing...*, s. 32, 91.

funkcji produkcyjnych, marketingowych i sprzedażowych, które postrzega się odrębnie od samej czynności sprzedaży towaru konsumentom⁴⁹⁷.

Łącznik w DST dotyczy samych użytkowników, a nie funkcji związanych z tworzeniem, utrzymywaniem i marketingiem usług. W tym kontekście można uznać, że nawiązuje on do rynku, a tym samym do zasady miejsca przeznaczenia. Należy jednak zwrócić uwagę, że do państwa rynku może odnosić się również zasada źródła⁴⁹⁸. Decydujące znaczenie ma to, czy powiązanie z państwem lokalizacji użytkownika wynika z uznania bazy klientów za pewien rodzaj aktywa niematerialnego ulokowanego w tym państwie i jednocześnie powiązanego z przedsiębiorstwem. W przypadku odpowiedzi twierdzącej, stanowi to realizację zasady źródła⁴⁹⁹. Jeżeli natomiast związek wynika wyłącznie z faktu dokonania sprzedaży w tym państwie, realizowana jest zasada miejsca przeznaczenia⁵⁰⁰.

Odpowiedź na to, którą z powyższych zasad mają realizować podatki od usług cyfrowych, można znaleźć w uzasadnieniach ich wprowadzenia. Jak wskazano w rozdziale II, zarówno w materiałach legislacyjnych dotyczących badanych podatków, jak i w motywach Projektu z 2018 r. oraz towarzyszących mu materiałach, wielokrotnie podkreślano wagę wartości tworzonej przez użytkowników. Akcentowano przy tym, że dotychczasowe przepisy nienależycie uwzględniają ten czynnik. Wobec tego łącznik w podatkach od usług cyfrowych należy raczej uznać za próbę nadania nowego znaczenia aktywności użytkowników – uznania jej za składnik niematerialny, uzasadniający wykonywanie władztwa podatkowego.

To szczególne rozumienie wartości tworzonej przez użytkowników jest nietypowe zarówno dla łączników stosowanych do opodatkowania konsumpcji, jak i dochodu. Niemniej jednak dopuszczalność wykonywania jurysdykcji materialnoprawnej w DST typu „konsumpcyjnego” nie budzi wątpliwości. W tej grupie podatków bardziej interesujące wydaje się uzasadnienie wykonywania jurysdykcji egzekucyjnej. Z kolei na gruncie DST typu „przychodowego” alokację prawa do opodatkowania dochodu do

⁴⁹⁷ Por. *ibidem*, s. 31.

⁴⁹⁸ *Ibidem*, s. 132, 168–169. Autorzy posługują się terminem miejsca pochodzenia, a nie źródła, ale miejsce pochodzenia rozumieją jako miejsce, w którym umieszczone są funkcje i aktywa przedsiębiorstwa, a więc tożsamo z rozumieniem zasady źródła, *ibidem*, s. 132. Podobnie również A. Turina, *Which...*, s. 499.

⁴⁹⁹ M. P. Devereux i in., *Taxing...*, s. 169.

⁵⁰⁰ *Ibidem*, s. 170.

innego państwa niż tradycyjnie rozumiane państwo źródła, należy uznać jedynie za próbę modyfikacji tego paradygmatu, a nie za odejście od niego na rzecz zasady miejsca przeznaczenia. Wymaga to najpierw określenia, czy nałożenie podatku od dochodu w oparciu o takie nietypowe uzasadnienie jest dopuszczalne z perspektywy zasady rzeczywistego związku. Po drugie – podobnie jak w przypadku modelu „konsumpcyjnego” – należy zbadać, czy zastosowany łącznik uzasadnia wykonywanie jurysdykcji egzekucyjnej.

Dodatkowego wyjaśnienia wymaga przyjęty sposób badania, czy związek pomiędzy państwem a przedmiotem lub podmiotem podatku jest „rzeczywisty” bądź „efektywny”. Przeważa pogląd, że nie jest możliwe ustalenie jakiegokolwiek minimalnego standardu dla takiej relacji (zarówno w obszarze jurysdykcji podatkowej, jak i innych sferach wykonywania kompetencji władczych państwa)⁵⁰¹. W szczególności standardu tego nie stanowi stosowanie łącznika w postaci instytucji zakładu podatkowego do opodatkowania dochodów aktywnych w państwie źródła, pomimo jej powszechnego stosowania⁵⁰². W doktrynie podnosi się, że powiązanie powinno być silniejsze dla uzasadnienia jurysdykcji egzekucyjnej, natomiast słabsze może wystarczyć jako podstawa dla jurysdykcji materialnej⁵⁰³. Niektórzy autorzy uznają, że granice minimalnego związku powinna wyznaczać reguła racjonalności⁵⁰⁴.

Należy zgodzić się z argumentem R. Santosa i S. A. Rocha (bazującym na rozumowaniu zaprezentowanym już w Raporcie z 1923 r.), że oczywiście nieracjonalne byłoby opodatkowanie całego dochodu turysty odwiedzającego dane państwo, w tym uzyskanego poza jego granicami. Rozsądne jest natomiast opodatkowanie jego konsumpcji w trakcie pobytu⁵⁰⁵. Za dopuszczalne uznaje się opodatkowanie „rezydentów

⁵⁰¹ C. Ryngaert, *Jurisdiction...*, s. 31-32 i wskazana tam bibliografia; J. Monsenego, *Taxation...*, s. 41, 55.

⁵⁰² P. Hongler, P. Pistone, *Blueprints...*, s. 15; J. Monsenego, *Taxation...*, s. 58–59. Autorzy podkreślają, że nie jest możliwe określenie jednej definicji tego pojęcia obowiązującej w prawie międzynarodowym. Wynika to z różnic w definiowaniu tej instytucji w poszczególnych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. Ponadto koncepcja ta podlega nieustannym modyfikacjom w ramach kolejnych wersji modeli konwencji tworzonych przez organizacje międzynarodowe. W konsekwencji nie można stwierdzić, aby w tym zakresie spełniona została przesłanka *opinio iuris*, P. Hongler, P. Pistone, *Blueprints...*, s. 9–10, 16; J. Monsenego, *Taxation...*, s. 58–59.

⁵⁰³ J. Kokott, *Public...*, s. 6.

⁵⁰⁴ Jak trafnie ujęli R. Santos i S. A. Rocha, „tworzenie łączników w sposób nieograniczony i arbitralny prowadziłoby w zasadzie do tyranii”, R. Santos, S.A. Rocha, *Tax Sovereignty...*, s. 32–33. Podobnie, S. Gadžo, *The Principle...*, s. 209.

⁵⁰⁵ R. Santos, S.A. Rocha, *Tax Sovereignty...*, s. 31; Por. również M. Wasiński, *Jurysdykcja legislacyjna państwa w prawie międzynarodowym publicznym*, Państwo i Prawo 2002/3, s. 63.

podatkowych (bądź obywateli) w odniesieniu do dochodu uzyskanego na terytorium państwa, [...] rezydentów podatkowych (bądź obywateli) w odniesieniu do całości ich dochodów” oraz „nierezydentów w odniesieniu do dochodów uzyskiwanych na terytorium” danego państwa⁵⁰⁶. Potencjalnie niedopuszczalne byłoby jedynie objęcie podatkiem „nierezydentów w odniesieniu do całości ich dochodów”, ponieważ władztwa podatkowego nie można wykonywać w odniesieniu do stanów faktycznych pozbawionych jakiegokolwiek związku z danym państwem⁵⁰⁷.

J. Monsenego proponuje stosowanie czterostopniowej skali oceny związku państwa nakładającego podatek z jego przedmiotem lub podmiotem: od całkowitego braku powiązań, poprzez słaby lub silny związek z jednym z tych elementów, aż po silną więź z oboma tymi elementami⁵⁰⁸. W jego ocenie jedynie pierwsza sytuacja może być uznana za niedopuszczalną w świetle prawa międzynarodowego publicznego, choć zagadnienie to pozostaje sporne, biorąc pod uwagę rozstrzygnięcie w sprawie *Barcelona Traction*⁵⁰⁹. W przypadku podatków mieszczących się w drugiej kategorii autor zwraca uwagę, że praktyką państw jest wykonywanie jurysdykcji podatkowej „w sposób umiarkowany”, co jednak nie świadczy jeszcze o powstaniu w tym zakresie zwyczajowego prawa międzynarodowego⁵¹⁰.

Wobec powyższego, związek wyznaczany przez łączniki DST należy przeanalizować z perspektywy terytorialnej i ekonomicznej. Biorąc pod uwagę postulat, aby związek ten był racjonalny, zasadne jest również badanie w ujęciu funkcjonalnym. Jeśli bowiem zebranie informacji niezbędnych do obliczenia wysokości podatku lub jego skutecznej egzekucji nie jest możliwe, może to wskazywać (pomimo istnienia formalnych podstaw), że związek nie jest rzeczywisty, a jedynie deklaracyjny⁵¹¹.

⁵⁰⁶ L. E. Schoueri, *Revisiting...*, s. 387.

⁵⁰⁷ *Ibidem*.

⁵⁰⁸ J. Monsenego, *Taxation...*, s. 64–67.

⁵⁰⁹ *Ibidem*, s. 66.

⁵¹⁰ *Ibidem*, s. 67.

⁵¹¹ Podobnie, S. Gadžo, *New Nexus for the Digital Economy: An Analysis of Digital, Revenue-Based and User-Based Factor* [w:] *Taxing the Digital Economy. The EU Proposals and Other Insights*, red. P. Pistone, D. Weber, Amsterdam 2019, s. 114. Perspektywy tej nie należy utożsamiać z ujęciem funkcjonalnym, rozumianym jako badanie skutków wykonywania jurysdykcji podatkowej w oparciu o taki łącznik. Kluczowe znaczenie ma niewątpliwie uzyskanie odpowiedzi na pytania o to, czy stosowanie danego łącznika będzie realizowało postulaty sprawiedliwości w ujęciu międzynarodowym, neutralności wykonywania jurysdykcji na podejmowanie decyzji inwestycyjnych przez podatników czy ograniczania podwójnego opodatkowania. Każde z tych zagadnień cieszy się dużym zainteresowaniem przedstawicieli doktryny międzynarodowego prawa podatkowego. Pozostaje to jednak bez wpływu na ocenę, czy dany

podatek mieści się w prawnych granicach jurysdykcji podatkowej. Warto jedynie nadmienić, że ocena łączników wykorzystywanych w DST z tych perspektyw jest niejednoznaczna. W zakresie zasady sprawiedliwości międzynarodowej podatki te mogą w pewnych okolicznościach sprzyjać sprawiedliwшему podziałowi kompetencji podatkowych, jednak nie jest to ich inherentny skutek. W każdym wypadku brakuje konsensusu co do samej definicji sprawiedliwości w ujęciu pomiędzy państwami. Por. w tym zakresie R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 401; I. Ozai, *Inter-nation Equity Revisited*, Columbia Journal of Tax Law 2021/1 (12), s. 62–64; R. Musgrave, P. Musgrave, *Inter-nation Equity* [w:] *Modern Fiscal Issues: Essays in Honour of Carl S. Shoup*, red. R. Bird, J. Head, Toronto 1972, s. 68; N. Kaufmann, *Fairness...*, s. 153–154; K. Brooks, *Inter-Nation Equity: The Development of an Important but Underappreciated International Tax Value* [w:] *Tax Reform in the 21st Century: A Volume in Memory of Richard Musgrave*, red. J. Head, R. Krever, Alphen aan den Rijn 2009, s. 16. W kontekście neutralności wykonywania jurysdykcji podatkowej w oparciu o taki związek podkreśla się, że powiązanie z państwem lokalizacji użytkowników nie powinno wpływać na decyzje podatników o lokalizacji międzynarodowych inwestycji, por. W. Schön, *Ten...*, s. 288; R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 107–115 i wskazaną tam literaturę, a także S. Gadžo, *New...*, s. 113–114; L. E. Schoueri, R. Galendi Júnior, *Justification...*, s. 52–57; A. Cockfield i in., *Taxing Global Digital Commerce*, Alphen aan den Rijn 2013, s. 35; E. Kemmeren, *Source of income in globalizing economies: overview of the issues and a plea for an origin-based approach*, Bulletin for International Taxation 2006/11 (60), s. 439; A. Schindel, A. Atchabahian, *Source and residence: a new configuration of their principles*, Amsterdam 2005, s. 35; R. Avi-Yonah, *Is it Time to Coordinate Corporate Tax Rates? A Note on Horst*, University of Michigan Public Law Research Paper No. 381 2014; H. Ault, J. Sasseville, *Taxation and Non-Discrimination: A Reconsideration*, World Tax Journal 2010/2 (2), s. 102; M. Desal, J. Hines, *Economic Foundations of International Tax Rules. A paper prepared for the American Tax Policy Institute*, Waszyngton 2003, s. 24–27; M. P. Devereux i in., *Taxing...*, s. 12, 50. Większe wątpliwości budzi neutralność tych podatków z perspektywy ich wpływu na prowadzenie działalności gospodarczej przez podatników i optymalnej alokacji zasobów (zarówno przy stosowaniu kryterium efektywności w rozumieniu Pareto, jak i Kaldora-Higgisa). Ekonomiści wskazują, że DST mogą skutkować silnym efektem zniekształcającym, dodatkowo pogłębianym w przypadku wprowadzania ich w sposób nieskoordynowany, por. P. Hongler, P. Pistone, *Blueprints...*, s. 41; M. Otto, A. Van de Vijver, *Fundamental Tax Principles and the Role of Market States in the Digitalized Economy: Pillar One Proposal* [w:] *Tax Nexus and Jurisdiction in International and EU Law*, red. E. Traversa, Amsterdam 2022, s. 60; Copenhagen Economics, *The Proposed EU Digital Services Tax: Effects on welfare, growth and revenues*, Copenhagen Economics, <https://www.copenhageneconomics.com/dyn/resources/Publication/publicationPDF/7/457/1537162175/copenhageneconomics-study-on-the-eu-dst-proposal-13-september.pdf> (dostęp: 27.04.2026 r.); OECD, *Tax Challenges Arising...*, s. 144. Należy też zauważyć wpływ tych regulacji na sposób i zakres przetwarzania danych użytkowników na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej. Adresy IP, adresy domowe i inne dane geolokalizacyjne o użytkownikach w świetle norm UE uznawane są za dane osobowe, M. Finck, F. Pallas, *They...*, s. 13, 17; J. Sinnig, *Taxation...*, s. 241, 243. Ich sposób przetwarzania będzie więc determinowany przez zasady minimalizacji, wynikające z norm obowiązujących w Unii Europejskiej, w tym również Wielkiej Brytanii, gdzie krajowa regulacja odpowiadająca treści RODO ma status tzw. zachowanego prawa UE (por. art. 5 ust. 1 lit. e RODO). W wielu przypadkach informacje o lokalizacji użytkownika w konkretnym czasie przestają być przydatne dla przedsiębiorcy niemal natychmiast po wykonaniu usługi. Tymczasem wykorzystywanie tych danych dla potrzeb DST sprawia, że musiałyby być one przechowywane aż do upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego z tytułu DST w danym państwie. Konieczne jest również udokumentowanie sposobu ustalenia tej lokalizacji na potrzeby określenia, czy zostało to dokonane w sposób właściwy. Przy dużej skali przetwarzania danych generuje to znaczne dodatkowe koszty dla podatników, por. E. Escribano, *Day 1...*, s. 524. Należy także zwrócić uwagę, że błędne określenie lokalizacji użytkownika może narazić podatników na odpowiedzialność podatkową. Dotyczy to w szczególności sytuacji niewykrycia stosowania narzędzi ukrywających rzeczywiste położenie, co nie ma znaczenia dla samego świadczenia usługi. Możliwe więc, że podatki te wymuszą inwestycje w metody pozwalające precyzyjniej określić prawdopodobną lokalizację użytkownika, S. Lowry, *Digital...*, s. 20. Wreszcie, biorąc pod uwagę problem podwójnego opodatkowania, DST mogą powodować jego powstanie względem tradycyjnych podatków dochodowych, konsumpcyjnych i innych podatków od usług cyfrowych. Co więcej, charakterystyka źródeł tego zjawiska budzi uzasadnione wątpliwości co do tego, czy obecne metody jego eliminacji okażą się adekwatne, por. P. Pistone, A. Ullmann, *Digital Taxes...*, s. 196; S. Geringer, *National...*, s. 9; J. W. Hidien, *Die französische...*, s. 270.

3.2 Perspektywa związku terytorialnego

3.2.1 Uwagi wstępne

Łączniki stosowane w prawie podatkowym tradycyjnie opierają się na związku terytorialnym. W doktrynie międzynarodowego prawa podatkowego formułuje się w związku z tym zasadę terytorialności. Jest ona rozumiana jako dyrektywa wykonywania jurysdykcji „w oparciu o terytorialny związek między państwem a podmiotem bądź przedmiotem regulacji”⁵¹². Według definicji przyjętej w Międzynarodowym Słowniku Podatkowym IBFD zasada ta oznacza nakładanie podatków wyłącznie w ramach jurysdykcji terytorialnej państwa⁵¹³. Zgodnie z nią państwo jest uprawnione do „niezależnego i wyłącznego decydowania w zakresie jego terytorium, tzn. państwo nie podlega kontroli ze strony innych państw ani nie jest zobowiązane do brania pod uwagę obcych elementów”⁵¹⁴. Podatki nie mogą być natomiast nakładane „ponad granicami” państwa, jako że naruszałoby to suwerenne kompetencje podatkowe innego państwa⁵¹⁵. W sposób logiczny wynika to z faktu, że jurysdykcja stanowi funkcję suwerenności, która oparta jest na założeniu, że „państwo nie istnieje bez terytorium”⁵¹⁶.

Wyróżnia się terytorialność obiektywną i subiektywną⁵¹⁷. Ta pierwsza „uprawnia państwo do wykonywania jurysdykcji w odniesieniu do działań mających skutek na jego terytorium, ale pochodzi z innego terytorium”⁵¹⁸. Z kolei terytorialność subiektywna dotyczy „miejsca źródła danego działania i uprawnia państwo do wykonywania

⁵¹² J. Monsenego, *Taxation...*, s. 10.

⁵¹³ Hasło *Territoriality principle* [w:] *IBFD International Tax Glossary*, (red.) J. Rogers-Glabush, Amsterdam 2015. Należy zwrócić uwagę, że pojęcie „zasady terytorialności” jest też wykorzystywane w prawie podatkowym w innym znaczeniu – jako jeden z dwóch sposobów ukształtowania prawa podatkowego państwa. Tak rozumiana zasada terytorialności oznacza nakładanie podatków w odniesieniu jedynie do dochodów podatników uzyskiwanych na jego terytorium (co wiąże się z ograniczonym obowiązkiem podatkowym). Jej przeciwieństwem jest opodatkowanie wszystkich dochodów uzyskiwanych na całym świecie (tzw. opodatkowanie światowe, ang. *worldwide taxation*), co wiąże się z nieograniczonym obowiązkiem podatkowym, S. Gadžo, *The Principle...*, s. 194–195; J. Monsenego, *Taxation...*, s. 10. W niniejszej pracy pojęcie zasady terytorialności jest wykorzystywane jedynie w pierwszym ze wskazanych znaczeń.

⁵¹⁴ Por. J. Monsenego, *Taxation...*, s. 10 i wskazaną tam bibliografię; E. Juchniewicz, *Teoretyczne...*, s. 196–197. Por. także R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 58, 90 i wskazaną tam bibliografię.

⁵¹⁵ R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 93.

⁵¹⁶ D. de Abreu Dallari, *Elementos de Teoria Geral do Estado*, São Paulo, Saraiva, 1991, s. 76, za: L. E. Schoueri, *Revisiting...*, s. 378.

⁵¹⁷ L. E. Schoueri, *Revisiting...*, s. 378.

⁵¹⁸ J. Monsenego, *Taxation...*, s. 36–37.

jurysdykcji w odniesieniu do wszystkich działań rozpoczętych bądź częściowo wykonywanych na jego terytorium, nawet jeśli część działania następuje na terytorium innego państwa”. Zarówno zasadę rezydencji, jak i źródła można rozpatrywać jako przejawy odpowiednio terytorialności subiektywnej oraz obiektywnej⁵¹⁹.

Wobec powyższego nie ulega wątpliwości, że związek terytorialny ma kluczowe znaczenie w wykonywaniu jurysdykcji podatkowej. Należy jednak określić, czy jest to jedynie obecny paradygmat, czy też bezwzględnie obowiązująca norma prawa międzynarodowego. Dopiero taka analiza pozwoli na właściwą ocenę związku terytorialnego wynikającego z łączników stosowanych w DST.

3.2.2 Podatkowa zasada terytorialności a prawo międzynarodowe

Kwestia tego, czy podatkowa zasada terytorialności stanowi normę bezwzględnie obowiązującą, czy jedynie pewien postulat bądź opis obecnej praktyki, jest przedmiotem długotrwałej dyskusji w doktrynie międzynarodowego prawa podatkowego⁵²⁰. Niektórzy autorzy uznają ją za ogólną zasadę ograniczającą suwerenność, która pozwala państwom opodatkować jedynie zdarzenia powiązane z danym obszarem⁵²¹ oraz kryterium określające, jakie fakty państwo może wykorzystać jako łączniki⁵²². W tym ujęciu subiektywna terytorialność wymaga, „aby opodatkowanie było ograniczone do osób zamieszkałych na danym terytorium”, zaś obiektywna – by „zdarzenie podlegające opodatkowaniu miało związek z terytorium (np. źródło produkcji, płatności, lokalizację stałego zakładu, miejsce wykonywania działalności albo składnika majątku itp.)”⁵²³. Należy jednak zauważyć, że choć zasada ta jest powszechnie stosowana w prawie podatkowym⁵²⁴, to w prawie międzynarodowym publicznym dopuszczalne jest wykonywanie jurysdykcji bez związku z terytorium (zwanej eksterytorialną, ang.

⁵¹⁹ L. E. Schoueri, *Revisiting...*, s. 379. Podobnie, jako „konsekwencje przyjęcia w skali międzynarodowej paradygmatu terytorialności dla zakresienia granic jurysdykcji podatkowej państwa”, por. R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 96; J. Monsenego, *Taxation...*, s. 46. Przejawem terytorialności materialnej są również instytucje mające na celu umożliwienie odmowy stosowania przez podatników sztucznych struktur, nie pozostających w związku z terytorium danego państwa, R. Lipniewicz, *Podatkowa zasada terytorialności w kontekście rynku wewnętrznego UE*, Europejski Przegląd Sądowy 2013/4, s. 12.

⁵²⁰ Por. J. Monsenego, *Taxation...*, s. 19 i przytoczoną tam bibliografię; R. Avi-Yonah, *International...*

⁵²¹ S. Gadžo, *The Principle...*, s. 195; L. E. Schoueri, *Revisiting...*, s. 378.

⁵²² R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 94.

⁵²³ A. Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, Rio de Janeiro, Forense 2003, s. 24, za: L. E. Schoueri, *Revisiting...*, s. 378–379.

⁵²⁴ R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 90; J. Monsenego, *Taxation...*, s. 45–46.

extraterritorial) . Wśród takich jurysdykcji wskazuje się w szczególności na jurysdykcję opartą o zasadę narodowości, ochrony bądź uniwersalizmu⁵²⁵. Niektóre państwa również na gruncie prawa podatkowego wykorzystują eksterytorialną zasadę narodowości⁵²⁶.

Katalog źródeł prawa międzynarodowego został wskazany w art. 38 ust. 1 Statutu MTS⁵²⁷. Zgodnie z nim są to „a) konwencje międzynarodowe, bądź ogólne, bądź specjalne, ustalające reguły, wyraźnie uznane przez państwa spór wiodące; b) zwyczaj międzynarodowy, jako dowód istnienia powszechnej praktyki, przyjętej jako prawo; c) zasady ogólne prawa uznane przez narody cywilizowane; d) z zastrzeżeniem postanowień art. 59, wyroki sądowe tudzież zdania najznakomitszych znawców prawa publicznego różnych narodów, jako środek pomocniczy do stwierdzania przepisów prawnych”. Jedynie umowy międzynarodowe i prawo zwyczajowe są bezspornie uznawane za źródło prawa międzynarodowego⁵²⁸. W niniejszej pracy przyjęto za R. Bierzankiem i J. Symonidesem, że źródłem prawa międzynarodowego są również „zasady ogólne prawa, akty jednostronne i uchwały organizacji międzynarodowych”, przy czym zasady ogólne, orzecznictwo i doktryna pełnią rolę pomocniczą⁵²⁹. Dla powstania zwyczaju w rozumieniu prawa międzynarodowego publicznego konieczne jest jednoczesne spełnienie dwóch przesłanek: praktyki oraz przekonania, że „dana reguła jest normą prawa międzynarodowego” (*opinio iuris*)⁵³⁰. Praktyka w tym rozumieniu musi być jednolita i powszechna⁵³¹. Zwyczaj i traktaty mają jednakową moc obowiązowania⁵³². Należy przy tym odróżnić zwyczaj od reguł kurtuazji (*comitas gentium*), które są „oparte na zasadzie wzajemności, ale nie mają charakteru prawnego”⁵³³.

⁵²⁵ R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 58; J. Monsenego, *Taxation...*, s. 39. Zasada narodowości dotyczy jurysdykcji państwa nad jego obywatelami. Z kolei zasada ochrony odnosi się do zabezpieczenia „kluczowych interesów państwa w sferach, w których normalnie nie ma jurysdykcji”. Ostatnia z nich, zasada uniwersalizmu, dotyczy przede wszystkim „zbrodni, które każde państwo uznałoby za tak straszne, że powinno mieć jurysdykcję w tym zakresie”, J. Monsenego, *Taxation...*, s. 39–40. W prawie podatkowym jedynym wyjątkiem od stosowania zasady terytorialności jest obecnie zasada narodowości, L. E. Schoueri, *Revisiting...*, s. 386.

⁵²⁶ R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 59; J. Monsenego, *Taxation...*, s. 45–46.

⁵²⁷ A. Christians, T. Magalhães, *Why...*, s. 152.

⁵²⁸ M. Balcerzak i in., *Prawo...*, s. 94.

⁵²⁹ *Ibidem*, s. 95.

⁵³⁰ *Ibidem*, s. 138, 140; S. Gadžo, *The Principle...*, s. 200; E. Gil García, *International Tax Law and Customary International Law* [w:] *The Oxford Handbook of International Tax Law*, red. F. Haase, G. Kofler, Oxford 2023, s. 74–75.

⁵³¹ M. Balcerzak i in., *Prawo...*, s. 139.

⁵³² *Ibidem*, s. 135.

⁵³³ *Ibidem*, s. 140.

Orzecznictwo jako (pomocnicze) źródło prawa obejmuje wyroki (oraz opinie doradcze) sądów międzynarodowych i krajowych oraz orzeczenia arbitrażowe. Choć w prawie międzynarodowym publicznym nie funkcjonuje formalnie zasada precedensu, w praktyce orzecznictwo ma bardzo istotne znaczenie, w szczególności dla identyfikacji, jakie reguły funkcjonują jako zwyczaj⁵³⁴. W kontekście prawa zwyczajowego, praktyka państw może być wyrażona na wiele sposobów. Szczególnie istotne jest jednak stanowisko uwidocznione w zawieranych przez państwo konwencjach (praktyce skutkującej powstaniem sieci traktatowej o cechach powszechności), uzupełnione przez prawo krajowe i orzecznictwo⁵³⁵.

Fundamentalne znaczenie dla określenia charakteru zasady terytorialności wobec powyższego katalogu źródeł prawa międzynarodowego ma wyrok Stałego Trybunału Sprawiedliwości Międzynarodowej (dalej jako: „STSM”) w sprawie *Lotus*. Spór dotyczył tego, czy poddanie obywatela Francji (kapitana statku francuskiego uczestniczącego w katastrofie morskiej z jednostką turecką na morzu otwartym) postępowaniu karnemu przed tureckimi organami mieściło się w zakresie tamtejszej jurysdykcji⁵³⁶. W wyroku tym STSM stwierdził, że zasadą jest nieograniczone wykonywanie tej jurysdykcji we własnym terytorium i może ona dotyczyć także stanów faktycznych mających związek również z terytorium innego państwa⁵³⁷. Część autorów uważa w związku z tym, że normą prawa międzynarodowego publicznego jest brak ograniczeń w wykonywaniu jurysdykcji materialnoprawnej. Przeciwnicy tego poglądu wskazują jednak, że stanowisko to miało charakter jedynie *obiter dictum* i nie było kluczowe dla rozstrzygnięcia sprawy⁵³⁸. Przeciwnie – rozstrzygając sporny stan faktyczny stwierdzono wprost, że „państwo, w braku istnienia przyzwalającej reguły, nie może wykonać swoich kompetencji na terytorium innego państwa”⁵³⁹.

Rozbieżność tę można wyjaśnić poprzez odrębne rozpatrywanie zasady terytorialności w kontekście jurysdykcji materialnoprawnej oraz egzekucyjnej⁵⁴⁰. Tej pierwszej

⁵³⁴ *Ibidem*, s. 147–148.

⁵³⁵ S. Gadžo, *The Principle...*, s. 200–201.

⁵³⁶ Wyrok STSM z 7.09.1927 r. w sprawie *Lotus*, Publications of the Permanent Court of International Justice, Series A – No. 10; Collection of Judgments, Leiden 1927, s. 5.

⁵³⁷ Wyrok STSM z 7.09.1927 r. w sprawie *Lotus*..., s. 19.

⁵³⁸ R. S. J. Martha, *The Jurisdiction...*, s. 40–41, za: L. E. Schoueri, *Revisiting...*, s. 382.

⁵³⁹ Wyrok STSM z 7.09.1927 r. w sprawie *Lotus*..., s. 18 i n.

⁵⁴⁰ L. E. Schoueri, *Revisiting...*, s. 381.

odpowiada tzw. terytorialność materialna, dotycząca możliwości regulowania przez prawo podatkowe stanów faktycznych z elementem obcym i związku pomiędzy podatkiem a jego przedmiotem lub podmiotem, w szczególności zgodności z prawem nałożenia podatku bez istnienia łącznika⁵⁴¹. Natomiast odpowiadająca jurysdykcji egzekucyjnej terytorialność formalna dotyczy tego, czy możliwe jest „egzekwowanie prawa do opodatkowania” poza granicami państwa, co mogłoby naruszać cudzą suwerenność⁵⁴². Wyrok w sprawie *Lotus* potwierdza normatywny charakter zasady terytorialności jako dyrektywy ograniczającej działania egzekucyjne ściśle do terytorium państwa⁵⁴³. Konsekwencją powyższego jest możliwość „poboru podatków bądź prowadzenia kontroli podatkowej wyłącznie w granicy terytorium [państwa, przyp. aut.]”, od czego wyjątki mogą przewidywać wyłącznie umowy międzynarodowe dotyczące współpracy administracyjnej (które w praktyce odgrywają istotną rolę, o czym dalej)⁵⁴⁴. Jednocześnie jednak z wyroku tego nie można wyinterpretować normatywnego charakteru zasady terytorialności dla wykonywania jurysdykcji materialnoprawnej. W tym kontekście zasada ta stanowi jedynie opis obecnego paradygmatu wykonywania jurysdykcji podatkowej⁵⁴⁵, a odejście od niej nie będzie stanowiło naruszenia prawa międzynarodowego⁵⁴⁶. Przeczy temu zarówno stanowisko STSM w sprawie *Lotus*⁵⁴⁷, jak i dopuszczalność opodatkowania opartego na więzi z państwem poprzez obywatelstwo bądź narodowość⁵⁴⁸.

⁵⁴¹ S. Gadžo, *The Principle...*, s. 195; R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 94; J. Monsenego, *Taxation...*, s. 10; L. E. Schoueri, *Revisiting...*, s. 379.

⁵⁴² R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 93-94; L. E. Schoueri, *Revisiting...*, s. 379. Na marginesie można wskazać, że oprócz wyżej wskazanej analizy terytorialności przy wykorzystaniu metod właściwych dla nauk prawnych, można badać ją również z perspektywy ekonomicznej. W tym przypadku z zasady terytorialności wynika postulat, aby o poziomie opodatkowania (dochodu, majątku) decydowało „położenie źródła uzyskiwanych przysporzeń rozumiane jako >>ekonomiczna lokalizacja<<”, por. E. Kemmeren, *Legal and Economic Principle Support an Origin and Import Neutrality-Based over Residence and Export Neutrality-Based Tax Treaty Policy* [w:] *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, red. M. Lang i in., Amsterdam 2010, s. 124, za: R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 93.

⁵⁴³ S. Gadžo, *The Principle...*, s. 197; J. Kokott, *The 'Genuine Link'...*, s. 11.

⁵⁴⁴ J. Monsenego, *Taxation...*, s. 42, 45.

⁵⁴⁵ *Ibidem*, s. 46.

⁵⁴⁶ L. E. Schoueri, *Revisiting...*, s. 381, 386.

⁵⁴⁷ J. Monsenego, *Taxation...*, s. 35, 47.

⁵⁴⁸ M. Gregg, *Rise...*, s. 7; E. Guedes, *Tax...*, s. 198. Należy przy tym zauważyć, że w ocenie niektórych autorów również w przypadku łącznika obywatelstwa można stwierdzić istnienie „przypisania terytorialnego” podmiotu podatku, co także wiąże się z terytorium danego państwa (przy czym słabszy będzie np. związek wynikający tylko z przynależności politycznej – obywatelstwa – od przynależności polegającej na spędzaniu na terenie danego państwa określonego czasu w ciągu roku), por. R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 95 i przytoczoną tam bibliografię.

Nie oznacza to, że realizacja tej zasady jest prawnie obojętna dla wykonywania jurysdykcji materialnoprawnej. Jej przestrzeganie niewątpliwie przesądza również o dopuszczalności podatku w świetle norm prawa międzynarodowego. Natomiast odejście od tego standardu może utrudniać legitymizację władztwa podatkowego. Jest to szczególnie widoczne, gdy nałożenia obciążenia nie uzasadnia w sposób oczywisty żadna z przywołanych wyżej podstaw eksterytorialnych (obywatelstwo, ochrona czy uniwersalizm). Może to wpływać negatywnie zarówno na współpracę międzynarodową, jak i na postawę podatników. Niektórzy autorzy uważają przy tym, że w przypadku konfliktu pomiędzy jurysdykcją opartą o zasadę terytorialności a którąś z zasad eksterytorialnych, pierwszeństwo powinno zostać przyznane tej pierwszej⁵⁴⁹. Przeważa jednak pogląd, że „w braku międzynarodowego traktatu, prawo międzynarodowe publiczne nie zakłada pierwszeństwa którejkolwiek z zasad uzasadniających jurysdykcję”⁵⁵⁰. Wiele państw może posiadać kompetencje w tym samym stanie faktycznym, a prawo międzynarodowe publiczne nie zawiera żadnych reguł kolizyjnych rozwiązujących taki spór⁵⁵¹. Mając to na uwadze, konieczne jest odrębne zbadanie związku terytorialnego DST z perspektywy jurysdykcji materialnoprawnej i egzekucyjnej.

3.2.3 Związek terytorialny w podatkach od usług cyfrowych w kontekście charakterystyki usług wchodzących w ich zakres przedmiotowy

Tradycyjnie na gruncie międzynarodowego prawa podatkowego przyjmowano przestrzenne, geograficzne rozumienie terytorium. W tym kontekście zasada terytorialności w rozumieniu wąskim była postrzegana jako ograniczenie „jurysdykcji podatkowej państw do geograficznych granic terytorium państwowego”⁵⁵². Takie podejście nie budziło żadnych wątpliwości w kontekście opodatkowania transgranicznych podatkowych stanów faktycznych. Działalność gospodarcza o skali

⁵⁴⁹ C. Ryngaert, *Jurisdiction in international law*, Oxford 2015, s. 129.

⁵⁵⁰ J. Monsenego, *Taxation...*, s. 42–43. Na marginesie można również wskazać pogląd o istnieniu zasady wykonywania jurysdykcji „z umiarkowaniem”, będący postulatem ograniczania jurysdykcji w przypadku, gdy bardziej rozsądne w danym stanie faktycznym byłoby jej wykonanie przez inne państwo, wyrok MTS z 5.02.1970 r. w sprawie Barcelona Traction, zdanie odrębne Sędziego Sir G. Fitzmaurice’a, para. 70, za: J. Monsenego, *Taxation...*, s. 42. Pogląd ten nie znalazł jednak poparcia ani w orzecznictwie Międzynarodowego Trybunału Sprawiedliwości, ani sądów krajowych, J. Monsenego, *Taxation...*, s. 42, 53.

⁵⁵¹ *Ibidem*, s. 43.

⁵⁵² A. Becker, *The Principle of Territoriality and Corporate Income Taxation*, Bulletin for International Taxation 2016/4 za: R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 94.

międzynarodowej wymagała bowiem przekroczenia geograficznych granic państwa bezpośrednio przez prowadzący ją podmiot bądź poprzez nawiązanie współpracy z osobami znajdującymi się na terytorium innego państwa. Należy jednak zauważyć, że w kontekście opodatkowania dochodu próby jej stosowania zawsze były utrudnione. Wynika to z faktu, że dochód sam w sobie „nie może mieć geograficznej lokalizacji”⁵⁵³. Z biegiem czasu doszło do zjawiska „dematerializacji pojęcia terytorium”⁵⁵⁴, polegającego na przyjęciu, że łącznik ma być w pierwszej kolejności powiązany z państwem, co należy rozumieć szerzej niż powiązanie z samym terytorium⁵⁵⁵.

W świetle charakterystyki działalności w Internecie (czy też cyberprzestrzeni) powszechnie uznaje się, że „tradycyjne reguły łączników nie są już skuteczne”⁵⁵⁶. Rozwój technologii komunikacyjnej doprowadził do istotnej zmiany jakościowej w wykonywaniu działalności w skali międzynarodowej. Podnosi się, że Internet „istotnie zmienił koncepcję terytorialności, [...] zacierając rozróżnienie między terytorialnością i eksterytorialnością”⁵⁵⁷. Tendencję tę (przez niektórych uznawaną za rozszerzenie znaczenia terytorium, a przez innych na zwrot w stronę eksterytorialności) widać wyraźnie w wielu dziedzinach prawa, m. in. w prawie ochrony konkurencji (w którym wprowadzono „doktrynę skutku”), ochrony danych osobowych, rynków finansowych, własności intelektualnej, handlowym czy ochrony środowiska⁵⁵⁸. Sam Internet uznaje się przy tym za eksterytorialny⁵⁵⁹.

Według niektórych autorów w przypadku działalności odbywającej się w całości w Internecie można mówić o pojawieniu się zjawiska cyberprzestrzeni. Pojęcie to nie ma jednej, powszechnie akceptowanej definicji. W kontekście niniejszej analizy charakter cyberprzestrzeni dobrze oddaje określenie jej jako „obszaru, do którego użytkownik otrzymuje dostęp za pośrednictwem technologii informatycznej”⁵⁶⁰. Jak zauważono

⁵⁵³ S. Gadžo, *The Market as a Tax Nexus: The Old, the New and the Unknown* [w:] *Tax Nexus and Jurisdiction in International and EU Law*, red. E. Traversa, Amsterdam 2022, s. 25, S. Gadžo, *New...*, s. 102; A. Turina, *Which...*, s. 499.

⁵⁵⁴ C. Sacchetto, hasło *Territorialità...*, s. 310, 313-314, za: L. E. Schoueri, *Revisiting...*, s. 386.

⁵⁵⁵ P. Hongler, P. Pistone, *Blueprints...*, s. 17; L. E. Schoueri, *Revisiting...*, s. 386.

⁵⁵⁶ J. Kokott, *The 'Genuine Link'...*, s. 17; P. Pistone, *A Constructive...*, s. 217-218.

⁵⁵⁷ J. Kokott, *Public...*, s. 12-13.

⁵⁵⁸ *Ibidem*, s. 12-13, J. Kokott, *The 'Genuine Link'...*, s. 20.

⁵⁵⁹ E. Juchniewicz, *Teoretyczne...*, s. 194.

⁵⁶⁰ J. Zawisza, *Cyberprzestrzeń jako zagrożenie bezpieczeństwa państwa*, *Journal of Modern Science* 2015/4 (27) s. 405 i n.; M. Grzelak, K. Liedel, *Bezpieczeństwo w cyberprzestrzeni. Zagrożenia i wyzwania dla Polski - zarys problemu*, *Bezpieczeństwo Narodowe* 2012/II (22) s. 125-126. Cyberprzestrzeń definiuje

w australijskim wyroku w sprawie *Gutnick*, „obszar” ten nie ma charakteru geograficznego, a raczej „charakter globalny, nieoznaczony granicami, a wzajemne powiązania kreowane za pośrednictwem sieci Internet >>istnieją poza granicami w znaczeniu geograficznym i tworzą jeden sprzężony zbiór danych<<”⁵⁶¹.

Spór o naturę cyberprzestrzeni ogniskuje się wokół pytania o jej fizyczny wymiar. Część autorów podkreśla, że jej istnienie jest nierozdzielnie związane z infrastrukturą służącą do przechowywania i przesyłania informacji. Zawsze możliwe jest ustalenie fizycznej lokalizacji poszczególnych komponentów sieci, takich jak serwer bądź urządzenie, z którego korzysta użytkownik (choć proces ten może być utrudniony przez stosowanie narzędzi maskujących, takich jak sieci VPN)⁵⁶². Przeciwnicy wskazują jednak, że cyberprzestrzeń stanowi jakościowo odrębny rodzaj środowiska. Jest to raczej „przestrzeń przepływów” niż „przestrzeń miejsc”, w której informacje zostają oderwane od fizycznego terytorium⁵⁶³. Konsekwencją tej dyskusji są wątpliwości co do tego, czy państwa mogą uzasadniać swoją jurysdykcję fizycznym położeniem elementów koniecznych do funkcjonowania cyberprzestrzeni, czy też należy uznać cyberprzestrzeń za „globalne dobro wspólne” nowej kategorii, sytuujące się poza władztwem państwowym⁵⁶⁴.

Na potrzeby prawa podatkowego pomocne będzie odwołanie się do zaproponowanego przez F. Farriego podziału na sytuacje, w których działalność prowadzona cyfrowo

się również jako „Globalną domenę środowiska informacyjnego składającą się z współzależnych sieci tworzonych przez infrastrukturę technologii informacyjnej (IT) oraz zawartych w nich danych, włączając Internet, sieci telekomunikacyjne, systemy komputerowe, a także osadzone w nich procesory oraz kontrolery” (por. P. Sienkiewicz, *Ontologia cyberprzestrzeni*, Zeszyty Naukowe WWSI 2015/9 (13) s. 93) oraz „przestrzeń przetwarzania i wymiany informacji tworzoną przez systemy teleinformatyczne (zespoły współpracujących ze sobą urządzeń informatycznych i oprogramowania zapewniające przetwarzanie, przechowywanie, a także wysyłanie i odbieranie danych przez sieci telekomunikacyjne za pomocą właściwego dla danego rodzaju sieci telekomunikacyjnego urządzenia końcowego przeznaczonego do podłączenia bezpośrednio lub pośrednio do zakończeń sieci) wraz z powiązaniem między nimi oraz relacjami z użytkownikami” (por. Doktryna cyberbezpieczeństwa Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 2015, s. 7). Wyróżnia się także pojęcie rzeczywistości wirtualnej, rozumiane zwykle w kontekście gier komputerowych jako „cyfrowe przedstawienie świata pewnej gry, kreowanego przez jej twórców, jednak zapewniające o wiele większą immersję”, J. Wyczik, *Dobra wirtualne z perspektywy użytkowników i dostawców treści. Prawne uwarunkowania obrotu*, Warszawa 2022, s. 25.

⁵⁶¹ Wyrok Sądu Najwyższego Australii z 10.12.2002 r. w sprawie *Dow Jones & Company Inc v Gutnick*, HCA 56, M3/2002, <http://eresources.hcourt.gov.au/showCase/2002/HCA/56> (dostęp: 27.04.2026 r.), pkt 80–81 za: R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 307.

⁵⁶² R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 294.

⁵⁶³ *Ibidem*, s. 265.

⁵⁶⁴ *Ibidem*, s. 293–296.

dotyczy tradycyjnych towarów oraz takie, w których odbywa się w pełni wirtualnie⁵⁶⁵. W pierwszym przypadku określenie lokalizacji zdarzenia bądź stanu, z którego wynika obowiązek podatkowy może być możliwe – należy zgodzić się z R. Lipniewiczem, że w takiej sytuacji paradygmat terytorialny pozostanie zasadny⁵⁶⁶. Lokalizacja geograficzna będzie jednak miała z perspektywy podmiotu prowadzącego działalność zupełnie inne znaczenie niż terytorium w czasach epoki przedinternetowej⁵⁶⁷. W drugim scenariuszu – działalności wyłącznie wirtualnej – słuszny wydaje się pogląd F. Farriego, że można tu mówić o działalności prowadzonej w „nie-miejscu”, w całkowitym oderwaniu od terytorium⁵⁶⁸. Z perspektywy użytkowników nie ma znaczenia fizyczne położenie serwera, na którym przetwarzane są informacje, czy urządzenia, z których korzystają inni użytkownicy. Kluczowa jest natomiast dostępność informacji i możliwość ich wymiany.

3.2.4 Związek terytorialny w podatkach od usług cyfrowych a wykonywanie jurysdykcji materialnoprawnej i egzekucyjnej

Związek terytorialny w kontekście wykonywania jurysdykcji materialnoprawnej może budzić wątpliwości wyłącznie w odniesieniu do DST typu „przychodowego”. Uznanie, że realizują zasadę źródła nasuwa porównywanie ich łącznika z instytucją zakładu podatkowego. W tym świetle może się wydawać, że łącznik podatku od usług cyfrowych stanowi skrajne odejście od paradygmatu terytorialności. Należy jednak zwrócić uwagę, że zakład nie powstał w prawie podatkowym jako uosobienie powiązania terytorialnego. Jego funkcją było nawiązanie do terytorium przy jednoczesnym zapewnieniu „osiągnięcia równowagi pomiędzy prawami państwa rezydencji i rynku w zakresie wykonywania ich jurysdykcji podatkowej”⁵⁶⁹. Służył on również jako wskaźnik znaczącego i trwałego zaangażowania podatnika na danym rynku⁵⁷⁰. Co więcej, podkreśla się, że w samej definicji zakładu nadal istotniejsze jest prowadzenie „działalności”, a nie sam fakt istnienia fizycznej „placówki”⁵⁷¹. Należy też zauważyć, że historia zmian tej instytucji na przestrzeni lat wskazuje na to, że również w ocenie OECD podstawowy rodzaj zakładu nie będzie „odpowiednim progiem [obecności w państwie

⁵⁶⁵ F. Farri, *Tax...*, s. 14.

⁵⁶⁶ R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 299.

⁵⁶⁷ Por. *ibidem*, s. 301.

⁵⁶⁸ Por. F. Farri, *Tax...*, s. 16.

⁵⁶⁹ P. Hongler, P. Pistone, *Blueprints...*, s. 9, 15.

⁵⁷⁰ E. Guedes, *Tax...*, s. 206; M. Otto, A. Van de Vijver, *Fundamental...*, s. 55.

⁵⁷¹ S. Buriak, *International...*, s. 156.

źródła – przyp. aut.] dla wszystkich przedsiębiorstw”⁵⁷². Przykładowo, związek terytorialny występujący w przypadku zakładu typu agencyjnego jest zdecydowanie słabszy niż przy typie podstawowym⁵⁷³.

Usługi, z których przychody objęte są zakresem przedmiotowym DST, są wykonywane niemalże w całości w sieci Internet. Nie mają one materialnego charakteru i nie są same w sobie powiązane z jakimkolwiek terytorium⁵⁷⁴. Z tego względu poszukiwanie ich związku z terytorium jakiegokolwiek państwa jest istotnie utrudnione. Zarówno w przypadku usług, z których przychody podlegają opodatkowaniu bezpośrednio, jak i usług bazowych oferowanych w modelach darmowych, można wskazać jedynie na dwa powiązania terytorialne w momencie ich świadczenia: położenie infrastruktury służącej do przechowywania, przetwarzania i przesyłania informacji (bez których świadczenie usług nie byłoby możliwe) oraz urządzeń, na których są wyświetlane.

Przynajmniej część infrastruktury może w praktyce nie być związana z terytorium państwa, na którego rynku oferowane są usługi. Serwery mogą znajdować się na terytorium dowolnego państwa innego niż miejsce rynku docelowego, a nawet poza granicami któregośkolwiek z państw, np. na dnie oceanu, statku na morzu otwartym czy na satelicie kosmicznym⁵⁷⁵. Możliwe byłoby również sztuczne decydowanie o tym, który z serwerów byłby wykorzystywany do przetwarzania informacji w celu unikania opodatkowania⁵⁷⁶. Co więcej, wydaje się, że dla świadczenia usług bardziej istotne od samej fizycznej infrastruktury są „pliki opisujące ich [serwerów, przyp. aut.] działanie i kierunek komunikacji między nimi”⁵⁷⁷.

Analizując drugi z elementów, należy uznać, że rola użytkowników korzystających z usług, z których przychody objęte są zakresem przedmiotowym DST, jest mniej związana z terytorium niż w przypadku *e-commerce* (cyfrowej sprzedaży tradycyjnych

⁵⁷² P. Hongler, P. Pistone, *Blueprints...*, s. 21.

⁵⁷³ Co T. Woźniak, obok zakładu typu usługowego i budowlanego słusznie nazywa „pośrednią formą obecności przedsiębiorcy w państwie źródła”, por. T. Woźniak, *Powstanie...*, s. 251 i n.

⁵⁷⁴ D. Quah, *Digital Goods and the New Economy*, Londyn 2003, s. 38, za: R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 266.

⁵⁷⁵ E. Juchniewicz, *Teoretyczne...*, s. 248; R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 342–343; Microsoft, Project Natick, <https://natick.research.microsoft.com> (dostęp: 27.04.2026 r.).

⁵⁷⁶ R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 302–307.

⁵⁷⁷ J. Hofmøkl, *Internet jako nowe dobro wspólne*, Warszawa 2009, za: R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 83.

towarów). Ich geograficzne położenie zachowuje jednak dalej pewne znaczenie – np. dla reklamodawców kupujących usługi reklamy kierowanej, dla innych uczestników platform typu *marketplace* czy, w niektórych przypadkach, dla użytkowników mediów społecznościowych.

Choć lokalizacja użytkownika może zostać ukryta za pomocą sieci VPN, jego rzeczywistym położeniem nie można manipulować⁵⁷⁸. Jest więc jedynym adekwatnym łącznikiem nawiązującym do terytorium państwa. Jak słusznie zauważyła J. Kokott, „w niektórych rodzajach działalności jedynym możliwym do wiarygodnego określenia związkiem z terytorium i państwem, a w konsekwencji zasadą terytorialności, jest konsumpcja”⁵⁷⁹. Należy uznać, że taka właśnie sytuacja występuje w przypadku usług cyfrowych. A zatem, z perspektywy wykonywania jurysdykcji materialnoprawnej, łączniki DST zapewniają istnienie adekwatnego związku terytorialnego zarówno w modelu „konsumpcyjnym”, jak i „przychodowym”. Powiązanie terytorialne poprzez lokalizację użytkownika (który nie dokonuje płatności) nie jest wprawdzie charakterystyczne dla podatków dochodowych; stanowi ono jednak jedyne możliwe powiązanie tych usług z terytorium w rozumieniu geograficznym, które nie podlega możliwości sztucznego przesunięcia.

Niezależnie od wyniku analizy z perspektywy wykonywania jurysdykcji materialnoprawnej należy zauważyć, że z perspektywy jurysdykcji egzekucyjnej konieczne jest istnienie ścisłego związku z terytorium. Podatnikami DST mogą być (i w dużej mierze są) podmioty niebędące rezydentami podatkowymi, które ponadto mogą nie posiadać żadnego majątku zlokalizowanego w państwie poboru podatku od usług cyfrowych. W takich przypadkach łącznik tego podatku nie zapewnia istnienia ścisłego związku z terytorium. Powiązanie wyłącznie ze względu na lokalizację użytkownika, w oderwaniu od rezydencji podatnika, byłoby w tym zakresie przekonujące tylko wtedy, gdyby to użytkownik ponosił odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe. Analiza konstrukcji DST wykazuje jednak, że sytuacja taka nie zachodzi. W konsekwencji wykonywanie jurysdykcji egzekucyjnej przy braku ścisłego związku

⁵⁷⁸ Choć niewątpliwie trzeba liczyć się z tym, że w pewnym zakresie podstawa opodatkowania podatkiem zostanie określona błędnie i nie będzie wykazała z nim związku terytorialnego, por. S. Lowry, *Digital...*, s. 20. Należy jednak uznać, że co do zasady nie przeczy to istnieniu powiązania terytorialnego.

⁵⁷⁹ J. Kokott, *The 'Genuine Link'...*, s. 17.

terytorialnego jest możliwe wyłącznie w granicach umów międzynarodowych zawartych z innymi państwami⁵⁸⁰.

3.2.5 Podsumowanie

Zasada terytorialności ma charakter obowiązującego prawa międzynarodowego wyłącznie w odniesieniu do wykonywania jurysdykcji egzekucyjnej. W kontekście wykonywania jurysdykcji materialnoprawnej stanowi ona jedynie opis obecnego paradygmatu. Odejście od tego wzorca nie prowadzi bezpośrednio do uznania DST za naruszające zasady wykonywania jurysdykcji. Jednakże może to wpływać na legitymizację tych podatków, a w konsekwencji na reakcje innych państw oraz podatników. Paradygmat związku z terytorium podlega ciągłej ewolucji. Można zaobserwować stopniowe odejście od ścisłego, geograficznego rozumienia terytorium, ku ujęciu szerokiemu, kładącemu większy nacisk na związek z państwem.

Łącznik stosowany w podatkach od usług cyfrowych opiera się na wspomnianym wyżej, szerokim rozumieniu terytorialności. Ma on umożliwiać opodatkowanie w przypadku adekwatnego – z perspektywy państwa nakładającego podatek – poziomu zaangażowania podatnika w prowadzenie działalności w formie cyfrowej nakierowanej na lokalnych odbiorców. W działalności tego rodzaju poszukiwanie jakichkolwiek związków z terytorium jest znacznie utrudnione. Spośród możliwych powiązań to właśnie lokalizacja użytkownika wydaje się być bardziej adekwatna niż położenie serwerów wykorzystywanych przez przedsiębiorców do świadczenia usług cyfrowych.

Co istotne, podatki od usług cyfrowych nie prowadzą do całkowitego przeniesienia praw do opodatkowania dochodu do państwa lokalizacji użytkowników, ani względem państwa rezydencji, ani tradycyjnie rozumianego państwa źródła, w którym ulokowane byłyby aktywa lub funkcje skutkujące powstaniem zakładu podatkowego. Ich skutkiem jest jedynie uwzględnienie dodatkowego państwa w alokacji praw do opodatkowania. A zatem powiązanie opodatkowania z lokalizacją użytkowników w realiach

⁵⁸⁰ Por. A. Christians, T. Magalhães, *17 Ways...*, s. 20. Do tej sytuacji zaliczyć można również przyjęcie jako łącznika w UPO zakładu wymagającego jedynie pośredniej formy obecności przedsiębiorcy w państwie źródła. Należy przy tym zauważyć, że każdy z istniejących współcześnie typów zakładu wymaga zdecydowanie bardziej intensywnej fizycznej obecności, niż łączniki stosowane w DST.

scyfryzowanej gospodarki nie tylko nie jest eksterytorialne – można wręcz uznać, że realizuje ono paradygmat terytorialności w największym możliwym zakresie.

3.3 Perspektywa związku ekonomicznego

3.3.1 Uwagi wstępne

Łącznik stosowany w podatkach od usług cyfrowych niewątpliwie wpisuje się w opisywany w rozdziale I trend, polegający na proponowaniu rozwiązań opartych w większym stopniu na powiązaniu ekonomicznym niż terytorialnym. Perspektywa związku ekonomicznego jest szczególnie istotna w odniesieniu do DST typu „przychodowego”, w przypadku których związek terytorialny może budzić większe wątpliwości niż w modelach „konsumpcyjnych”. Na marginesie warto wskazać, że na gruncie podatków konsumpcyjnych istnienie związku ekonomicznego pomiędzy usługą a państwem jej konsumpcji, nie budzi większych wątpliwości. W kontekście podatków dochodowych związek ten analizuje się w świetle przywoływanych wyżej koncepcji zdolności płatniczej, korzyści oraz przynależności ekonomicznej. Stwierdzenie, że podatki od usług cyfrowych realizują zasadę źródła, sprawia, że do ich oceny adekwatne stają się jedynie ostatnie dwie z wymienionych zasad. Ponadto istotnym elementem analizy powinno być zbadanie powiązania ekonomicznego z perspektywy istnienia renty ekonomicznej związanej z lokalizacją.

3.3.2 Powiązanie w świetle zasady korzyści

Biorąc pod uwagę wcześniejsze ustalenia, można uznać, że podatki od usług cyfrowych miały nawiązywać do zasady korzyści (w szczególności poprzez odniesienia do koncepcji „opodatkowania w miejscu tworzenia wartości”)⁵⁸¹. Potwierdza to treść dokumentów towarzyszących Projektowi z 2018 r., w których podkreślano, że „przedsiębiorstwa o znaczącej obecności na rynku cyfrowym danego państwa członkowskiego korzystają z zapewnianych przez to państwo usług publicznych i infrastruktury rynku, np. z systemu sądownictwa czy wysokiego poziomu łączności,

⁵⁸¹ Podobnie Y. Brauner, P. Pistone, *Adapting...*, 2017, s. 682. Stanowisko to nie jest jednak wolne od kontrowersji, por. A. Christians, L. van Apeldoorn, *Taxing...*; L. van Apeldoorn, *Exploitation, international taxation, and global justice*, Review of Social Economy 2019/2 (77); I. J. J. Burgers, *Value Creation and Inter-nation Equity* [w:] *Taxation and Value Creation*, red. W. Haslehner, M. Lamensch, Amsterdam 2021, s. 176.

lecz nie odprowadzają tam podatków, o ile nie są jednocześnie w znaczącym stopniu obecne fizycznie na jego terytorium”⁵⁸².

Jednakże, jak słusznie wskazują Lucas-Mas i Junquera-Varela, podmioty świadczące usługi cyfrowe nie korzystają z usług publicznych ani z infrastruktury w takim stopniu, jak przedsiębiorstwa tradycyjne. Usługi te nie wymagają fizycznej infrastruktury w postaci dróg, sieci wodno-kanalizacyjnych czy dostaw energii. Urządzenia potrzebne do ich świadczenia, przede wszystkim technologie przewodowe i bezprzewodowe umożliwiające korzystanie z Internetu, są co zasady własnością prywatną, a nie państwową. Z tego względu koszty ich utrzymania ponoszą zazwyczaj użytkownicy usług, a nie państwo⁵⁸³. Korzyści w ramach analizowanej zasady mają natomiast pochodzić od państw, a nie podmiotów w nich mieszkających. Jak celnie wskazują autorzy, „firmy i osoby fizyczne nie są własnością rządów”⁵⁸⁴. Podmioty świadczące usługi cyfrowe korzystają także z ochrony zapewnianej przez system prawny w znacznie mniejszym stopniu niż przez przedsiębiorstwa „tradycyjne”. Podmioty niemające fizycznej obecności w danym państwie mają bowiem znacznie utrudniony dostęp do systemu sądownictwa (a egzekucja zagranicznych wyroków jest skomplikowana); ponadto system prawny co do zasady nakłada na nie jedynie obowiązki⁵⁸⁵. Aspekt ten jest wyraźnie widoczny w Unii Europejskiej. W przypadku rynków cyfrowych istnieje tam istotna liczba regulacji, które aktywnie ograniczają możliwości realizowania przez podmioty „cyfrowe” ich zamierzonych strategii biznesowych.

Należy również zauważyć, że ochrona własności w rozumieniu prawa cywilnego jest wykorzystywana przez międzynarodowe przedsiębiorstwa jedynie w tych jurysdykcjach, w których mają ulokowane zasoby. Ich lokalizacja nie musi być jednak związana ze świadczeniem usług objętych DST. Jedynym elementem systemu prawnego, który niewątpliwie dostarcza nierezydentom korzyści związanych ze świadczeniem usług cyfrowych, jest ochrona własności intelektualnej. Korzysta się z niej odrębnie na terytorium poszczególnych państw. Wskazani wyżej autorzy argumentują, że ochrona ta

⁵⁸² Komisja Europejska, *Ocena...*, s. 138; Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady „Czas ustanowić nowoczesne, sprawiedliwe i skuteczne normy opodatkowania gospodarki cyfrowej” z 21.03.2018 r., s. 4.

⁵⁸³ C. Lucas-Mas, R. Junquera-Varela, *Tax...*, s. 36.

⁵⁸⁴ *Ibidem*.

⁵⁸⁵ *Ibidem*; por. również E. Kemmeren, *Should the Taxation of the Digital Economy Really Be Different?*, EC Tax Review 2018/2 (27), s. 73.

nie skutkuje powstaniem korzyści, ponieważ udziela się jej tylko tym podmiotom, „które zawnioskują o nią, uiszczając odpowiednie opłaty w każdej jurysdykcji”⁵⁸⁶. Z argumentem tym można zgodzić się jedynie częściowo. O ile system taki rzeczywiście występuje w zakresie ochrony własności przemysłowej oraz znaków towarowych, to nie zawsze wiąże się on z uiszczeniem opłaty w każdym państwie (przykładem jest wspólna opłata przy rejestracji unijnego znaku towarowego, zapewniająca ochronę na całym obszarze Unii Europejskiej). Ponadto system prawa autorskiego zapewnia ochronę własności intelektualnej bez rejestracji i wnoszenia opłat. Pomimo tych wyjątków nie ulega wątpliwości, że oparcie opodatkowania usług cyfrowych na zasadzie korzyści jest zdecydowanie mniej przekonujące niż w przypadku działalności wykonywanej w ramach „tradycyjnej” gospodarki.

Brak również argumentów za przyjęciem, że sam dostęp do użytkowników z danego państwa skutkuje powstaniem korzyści. Po pierwsze, istotne wątpliwości budzi kwestia, czy tzw. „surowe dane” mają jakąkolwiek wartość, czy też jest ona uzyskiwana dopiero po ich przeanalizowaniu przez specjalistów z wykorzystaniem zaawansowanej technologii⁵⁸⁷. Dominuje pogląd, że większość wartości może powstać dopiero w wyniku analizy (co nie zawsze się udaje)⁵⁸⁸. Podkreśla się również, że niezagregowane dane mają bardzo niską wartość – szacuje się, że informacje o pojedynczej osobie są warte mniej niż jeden dolar amerykański⁵⁸⁹.

W tym świetle, zdaniem Beckera i Englischa, samo wyrażenie zgody na przetwarzanie danych przez użytkowników nie skutkuje powstaniem jakiegokolwiek korzyści po stronie podatnika – „dostarczają” oni jedynie nieprzetworzone informacje, podczas gdy wszystkie czynności tworzące wartość wykonywane są przez dostawcę usługi⁵⁹⁰.

⁵⁸⁶ C. Lucas-Mas, R. Junquera-Varela, *Tax...*, s. 36.

⁵⁸⁷ G. Díaz-Súnico, *The New Spanish Digital Service Tax—A Strange Combination of Value Creation and Geolocalization*, Bloomberg Law z 10.05.2019 r., s. 6–7.

⁵⁸⁸ *Ibidem*, s. 6; F. Farri, *Tax...*, s. 51; E. Kemmeren, *Should...*, s. 73.

⁵⁸⁹ Por. M. Canellopoulou-Bottis, G. Bouchagiar, *Personal...*, s. 210 i przytoczoną tam bibliografię. Należy zauważyć, że w ocenie niektórych autorów niska wartość danych wynika wyłącznie z faktu, że platformy je nabywające mają monopsonistyczną pozycję na tym rynku (są jedynymi podmiotami, którym można „sprzedać” swoje dane), por. W. Cui, *The Digital Services Tax: A Conceptual...*, s. 95 i wskazaną tam bibliografię. Niemniej jednak nie wydaje się, aby ta sytuacja miała się zmienić; obecnie wysoką wartość danych można uzyskać tylko gromadząc ich odpowiednią ilość i „przetwarzając” je w drodze odpowiednich czynności analitycznych, R. Goulder, *Should...*, s. 2–3.

⁵⁹⁰ J. Becker, J. Englich, *Taxing...*, s. 167–168. Autorzy ci prowadzili analizę w kontekście koncepcji tworzenia wartości, a więc ich uwagi tylko pośrednio można odnieść do zasady korzyści. Tworzenie wartości przez użytkownika identyfikują oni w przypadku „trwałej relacji z użytkownikiem”, w której

W przypadku efektów sieciowych istotną wartość tworzy dopiero cała struktura sieci (o odpowiedniej wielkości). Choć niewątpliwie każdy użytkownik przyczynia się do jej wytworzenia, to pojedyncza jednostka nie byłaby wystarczająca dla wygenerowania wartości dla dostawcy usługi. Tak powstały zasób należałoby powiązać z tą abstrakcyjną siecią⁵⁹¹, która może składać się z osób znajdujących się w wielu państwach. Przemawia to przeciwko uznaniu jej za korzyść pochodzącą z konkretnej jurysdykcji⁵⁹². Po drugie, użytkownicy działają nie za darmo, a w zamian za świadczenia w postaci umożliwienia dostępu do usługi. Ponadto, jak wskazano wyżej, nie są oni w żadnym sensie własnością państwa⁵⁹³. Jak słusznie wskazuje W. Schön, sam dostęp do rynku również nie stanowi korzyści we wspomnianym rozumieniu, ponieważ „nie należy mylić rynku z instytucjami stworzonymi przez państwo, żeby go wspierać”⁵⁹⁴.

Należy więc uznać, że podatki od usług cyfrowych realizują zasadę korzyści w niewielkim stopniu. Nie stanowi ona przekonującego uzasadnienia dla alokowania jurysdykcji podatkowej do państwa lokalizacji użytkowników tych usług.

3.3.3 Powiązanie w świetle przynależności ekonomicznej

Zasada przynależności ekonomicznej miała stanowić wsparcie dla wspomnianej wcześniej zasady zdolności płatniczej, proponując odpowiedź na pytanie o to, w którym państwie podatek powinien być płacony⁵⁹⁵. Pomimo tego, że tradycyjnie była

długotrwale zbiera się dane od użytkownika, w szczególności z użyciem usług cyfrowych i inteligentnych narzędzi, co pozwala na zebranie bardziej wartościowych danych. W większości wypadków dane użytkowników przyczyniają się do tworzenia wartości w sposób podobny do efektów sieciowych, ponieważ zwykle nie ma znaczenia ani dokładna ilość, ani jakość takich treści, *ibidem*, s. 169–170. Na marginesie można wskazać, że nawet gdyby uznać, że pojedynczy użytkownicy tworzą wartość, to kwestionuje się możliwość przypisania jej podmiotom świadczącym usługi cyfrowe. Nawiązując do argumentu o tym, że sytuacja ta w pewien sposób zastępuje wkład kontrahentów lub pracowników, wskazywano, że nie można porównać kontroli sprawowanej nad pracownikiem z wpływem na użytkowników, W. Haslehner, *Value...*, s. 58–59. Przypisanie wartości tworzonej przez użytkowników firmie jest więc „pozbawione uzasadnienia [...] tak samo, jak niemożliwym byłoby przypisanie podmiotowi towarów i usług tworzonych przez niezależnych dostawców”, I. J. J. Burgers, *Value...*, s. 162; podobnie P. Hofmann, N. Riedel, *Comment on J. Becker & J. Englisch, "Taxing Where Value is Created: What's "User Involvement" Got to Do with It?", Intertax 2019/2 (47)*, s. 174; W. Schön, *Value...*, s. 161–162.

⁵⁹¹ Która może być rozpatrywana jako niematerialny składnik majątku przedsiębiorstwa, por. J. Becker, J. Englisch, *Taxing...*, s. 167.

⁵⁹² P. Hofmann, N. Riedel, *Comment...*, s. 174.

⁵⁹³ C. Lucas-Mas, R. Junquera-Varela, *Tax...*, s. 36.

⁵⁹⁴ W. Schön, *One...*, s. 1009.

⁵⁹⁵ L. Kjærsgaard, *The Ability...*, s. 640.

wykorzystywana jako „pomocnicza w stosunku do łącznika terytorialnego lub personalnego”, to „w kontekście dynamicznego rozwoju gospodarki cyfrowej zaczyna być traktowana koncepcyjnie jako samodzielny typ powiązań”⁵⁹⁶. Uznaje się ją za podstawę alokacji praw do opodatkowania w Modelowej Konwencji OECD (2017)⁵⁹⁷.

Argumenty za tym, że przynależność ekonomiczna nie jest w sposób konieczny powiązana z fizyczną obecnością znajdują się już w treści Raportu z 1923 r. Odróżniano w nim ekonomiczną lokalizację (pochodzenie) dochodu od lokalizacji fizycznej (*situs*). Ekonomiczne pochodzenie dochodu było rozumiane jako „produkcja bogactwa”, „wszystkie etapy aż do momentu, gdy fizyczna produkcja osiągnęła ostateczne ekonomiczne miejsce przeznaczenia i może być nabyta jako bogactwo”, w tym sprzedaż⁵⁹⁸. Produkcja dochodu „co do zasady wymaga pewnego okresu i powinna być odróżniona od jego realizacji”⁵⁹⁹. W szczególności, pojęcie miejsca pochodzenia (produkcji) dochodu należy odróżnić od źródła płatności, które mogą, ale nie muszą być tożsame⁶⁰⁰. Zasada ta nie powinna być jednak rozumiana statycznie i może podlegać modyfikacji⁶⁰¹. Fizyczna lokalizacja dochodu miała być brana pod uwagę „tylko wtedy, gdy wspierała lokalizację ekonomiczną”⁶⁰².

Należy więc odpowiedzieć na pytanie, czy taka sytuacja zachodzi w kontekście charakterystyki usług cyfrowych. W ocenie L. F. Kjærsgaard (formułowanej w kontekście analizy Filaru 1, ale adekwatnej również do podatków od usług cyfrowych) zjawisko skali bez fizycznej obecności oraz realizacja funkcji sprzedaży za pośrednictwem cyfrowych interfejsów, zamiast sprzedawców obecnych na rynkach docelowych, może świadczyć o mniejszym związku fizycznej i ekonomicznej lokalizacji powstania dochodu niż w przypadku innych rodzajów działalności⁶⁰³. Uznaje się też, że o ile korzystanie z regulacji prawnych umożliwiających ochronę praw własności intelektualnej nie stanowi korzyści, to świadczy o powiązaniu ekonomicznym w kontekście miejsca egzekwowania

⁵⁹⁶ R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 61–62.

⁵⁹⁷ L. Kjærsgaard, *The Ability...*, s. 637. Przyjmuje się, że łącznik w postaci zakładu podatkowego stanowi realizację zarówno tej zasady, jak i zasady korzyści i ma odpowiadać „konkretnemu i możliwemu do zidentyfikowania etapowi produkcji bogactwa”, L. Kjærsgaard, *The Ability...*, s. 642; S. Gadžo, *New...*, s. 99; R. Lipniewicz, *Jurysdykcja...*, s. 343.

⁵⁹⁸ L. Kjærsgaard, *The Ability...*, s. 640.

⁵⁹⁹ *Ibidem*, s. 642.

⁶⁰⁰ L. E. Schoueri, *Revisiting...*, s. 388.

⁶⁰¹ L. Kjærsgaard, *The Ability...*, s. 644.

⁶⁰² Raport z 1923 r., s. 24–25.

⁶⁰³ L. Kjærsgaard, *The Ability...*, s. 648.

praw do dochodu – które wspiera w tym przypadku argument za opodatkowaniem dochodu w miejscu jego powstawania⁶⁰⁴.

Kluczową z perspektywy oceny podatków od usług cyfrowych jest więc odpowiedź na pytanie, czy lokalizację użytkowników można uznać za miejsce produkcji dochodu. Konieczne jest odróżnienie od siebie sytuacji, w których użytkownicy są jedynie nabywcami usług, od sytuacji, w których są od nich pozyskiwane dane i gdy jest to oparte na „aktywnej i trwałej bazie użytkowników”⁶⁰⁵. Zdaniem S. Buriak w przypadku usług reklamy internetowej gromadzone informacje stanowią składnik wykorzystywany w produkcji dochodu, a zatem państwo, w którym są one pozyskiwane, może być uznane za „miejsce pochodzenia dochodu”⁶⁰⁶. W tym kontekście przyjmuje się, że „lokalizacja użytkownika jest zasadniczo podobna do miejsc innych, bardziej tradycyjnych czynników produkcji i nie stanowi jedynie zamiennika dla rynku zbytu”⁶⁰⁷. Podobne rozumowanie dotyczy usług platform społecznościowych, przy czym S. Buriak proponuje w tym przypadku rozróżnienie danych zbieranych na potrzeby wewnętrzne (służących do ulepszenia oferowanych usług) i zewnętrzne (wykorzystywane w celu odsprzedaży bądź do świadczenia usług reklamowych). W jej ocenie tylko w przypadku tych drugich miejsce gromadzenia danych powinno być uznane za miejsce pochodzenia dochodu⁶⁰⁸.

Jak wskazano wyżej, choć reguły określające łącznik odwołują się do wyświetlania reklam użytkownikom, a nie pozyskiwania ich danych, z perspektywy praktyki świadczenia tych usług można przyjąć, że jest to tożsamy moment. Konstrukcja DST prowadzi więc do nałożenia podatku w miejscu pobierania danych użytkowników. Wątpliwości można by mieć jedynie co do tego, czy przyjęty w niej łącznik zapewnia opodatkowanie jedynie w przypadku długotrwałego procesu agregowania danych od odbiorców. Choć nie jest to wyrażone wprost, logicznym jest przyjęcie, że uzyskanie tak wysokich przychodów, jak wymagają tego założenia konstrukcyjne, nie byłoby możliwe bez długotrwałego gromadzenia tych informacji na dużą skalę.

⁶⁰⁴ *Ibidem*, s. 648.

⁶⁰⁵ J. Becker, J. Englisch, *Taxing...*, s. 167–169; S. Buriak, *A New...*, s. 307–308; S. Gadžo, *New...*, s. 105; L. Kjærsgaard, *The Ability...*, s. 648.

⁶⁰⁶ S. Buriak, *A New...*, s. 309.

⁶⁰⁷ S. Gadžo, *New...*, s. 105.

⁶⁰⁸ S. Buriak, *A New...*, s. 309–310.

Dla oceny siły tego związku należy również przeanalizować, czy łączniki stosowane w badanych podatkach od usług cyfrowych zapewniają opodatkowanie wyłącznie stanów faktycznych o odpowiednim stopniu zaangażowania gospodarczego. Mają tu znaczenie dwa elementy: oparcie się wyłącznie na przychodzie z pominięciem innych przesłanek oraz wysokość progu przychodowego. Odnosząc się w pierwszej kolejności do samej wysokości, należy uznać, że określenie minimalnego poziomu czyniącego łącznik adekwatnym nie jest możliwe. Wydaje się przekonujące, że wyrazem siły takiego związku (stopnia zaangażowania gospodarczego na danym terytorium) mogą być przychody uzyskane w związku ze świadczeniem usług dotyczących użytkowników znajdujących się na danym terenie.

W tym kontekście warto przytoczyć amerykańską sprawę *Wayfair*⁶⁰⁹. W wyroku tym Sąd Najwyższy Stanów Zjednoczonych odszedł od dotychczasowej linii orzeczniczej, która wykorzystywała test fizycznej obecności do oceny obowiązku podatnika w zakresie poboru podatku obrotowego (*sales tax*). Podejście to było zakorzenione w amerykańskim systemie od rozstrzygnięcia w sprawie *Quill* z 1992 r.⁶¹⁰. Stwierdzono jednak, że „stan może zobowiązać sprzedawców spoza stanu, którzy nie są fizycznie obecni w tym stanie, do pobierania i odprowadzania podatków od sprzedaży towarów, które sprzedawca wysyła do konsumentów w tym stanie”⁶¹¹. W sprawie tej za wystarczający stopień zaangażowania (bez fizycznej obecności) uznano uzyskanie co najmniej 100 tys. dolarów przychodów oraz zawarcie co najmniej 200 transakcji na terytorium stanu. Ma ona oczywiście jedynie znaczenie perswazyjne; ponadto w sprawie tej zagadnienie adekwatności łącznika było analizowane z perspektywy prawa konstytucyjnego Stanów Zjednoczonych, a nie prawa międzynarodowego. Jednakże orzecznictwo Sądu Najwyższego USA ma istotny wpływ na globalną politykę podatkową, a rozumowanie zaprezentowane w tym orzeczeniu spotkało się ze zdecydowaną aprobatą w doktrynie

⁶⁰⁹ Wyrok Sądu Najwyższego USA z 21.06.2018 r. w sprawie Południowa Dakota przeciwko Wayfair Inc. (No. 17-494)

⁶¹⁰ Wyrok Sądu Najwyższego USA z 26.05.1992 r. w sprawie Quill Corp. przeciwko Północnej Dakocie (504 U.S. 298).

⁶¹¹ G. Kofler, J. Sinnig, *Equalization...*, s. 177. Na marginesie należy wskazać także drugi aspekt niniejszego rozstrzygnięcia. Obrazuje ono, że dla efektywnej jurysdykcji w gospodarce cyfrowej kluczowa jest rola płatników – bez nich nieefektywne staje się egzekwowanie należności od podatników-nierezydentów, nawet jeśli nałożone zostają na nich eksterytorialne obowiązki podatkowe, por. D. Agrawal, W. Fox, *Taxing goods and services in a digital era*, *National Tax Journal* 2021/1 (74), s. 9–10.

międzynarodowego prawa podatkowego⁶¹². Co więcej, jak wskazano wyżej, minimalny standard wynikający z prawa międzynarodowego jest co do zasady niższy niż wymogi prawa konstytucyjnego poszczególnych państw. Można więc przyjąć, że próg odpowiedni w sprawie *Wayfair* będzie też właściwy w kontekście prawa międzynarodowego. W przypadku wszystkich analizowanych danin progi przychodowe wyznaczono na zdecydowanie wyższym poziomie.

Łącznik w DST jest jednak regulowany jedynie poprzez próg przychodów uzyskanych w związku ze świadczeniem usług dotyczących użytkowników znajdujących się na danym terytorium. Konstrukcja ta nie uwzględnia liczby zawartych transakcji ani liczby obsługiwanych użytkowników. Biorąc pod uwagę charakter działalności polegającej na świadczeniu usług cyfrowych, należy jednak przyjąć, że oparcie się wyłącznie na progu przychodowym jest wystarczające. Uzyskanie wpływów (szczególnie na tyle wysokich, aby spełnić progi analizowanych podatków) byłoby w praktyce niemożliwe bez przeprowadzenia wielu transakcji lub wykorzystania znacznej liczby odbiorców w celu zebrania danych oraz dotarcia do adresatów reklam. Wymaga to istotnego zaangażowania w prowadzenie działalności skierowanej do użytkowników z danego państwa.

Oparcie się wyłącznie na progu przychodowym stanowi więc uproszczenie konstrukcji podatku. Zabieg ten nie wpływa negatywnie na związek z jego przedmiotem⁶¹³. Rozważenie dodatkowego wymogu liczby transakcji bądź użytkowników mogłoby mieć większe znaczenie w przypadku znacznego obniżenia progu przychodowego (np. do wysokości podobnej do stanu faktycznego w sprawie *Wayfair*)⁶¹⁴. Biorąc pod uwagę specyfikę usług, z których przychody objęte są zakresem przedmiotowym DST, nie wydaje się to jednak niezbędne. Podsumowując, w przypadku stosowania tak wysokiego progu przychodowego, jak w analizowanych DST, związek państwa nakładającego podatek z przedmiotem tej daniny należy uznać za uzasadniający wykonanie jurysdykcji materialnoprawnej w świetle analizowanego orzecznictwa⁶¹⁵.

⁶¹² S. Gadžo, *New...*, s. 101; W. Hellerstein i in., *Digital Taxation Lessons From Wayfair and the U.S. States' Responses*, Tax Notes International 2019 (94), s. 3.

⁶¹³ Podobnie S. Gadžo, *New...*, s. 116.

⁶¹⁴ Podobnie *ibidem*, s. 116.

⁶¹⁵ Por. J. Monsenego, *Taxation...*, s. 67.

Biorąc pod uwagę powyższe, należy więc uznać, że podatki od usług cyfrowych realizują zasadę przynależności ekonomicznej⁶¹⁶. Co prawda zasada ta nie pozwala na dokładne określenie odpowiedniego poziomu alokacji dochodów, ale stanowi przekonujący argument dla przyznania większej części prawa do opodatkowania państwu miejsca lokalizacji użytkowników, pomimo braku fizycznej obecności przedsiębiorców oferujących usługi tego rodzaju.

3.3.4 Powiązanie w świetle istnienia renty ekonomicznej związanej z lokalizacją

Pomimo ograniczeń koncepcji rent ekonomicznych związanych z lokalizacją (LSR) opisanych w rozdziale I, należy zauważyć, że propozycja opierania o nią polityki podatkowej została zainspirowana podatkami od usług cyfrowych. W. Cui i N. Hashimzade wykazali, że LSR powstają w przypadku dwóch rodzajów platform cyfrowych⁶¹⁷. Pierwszym zidentyfikowanym przez nich modelem jest oferowanie „darmowych” usług i wykorzystywanie uzyskanych w ten sposób informacji do świadczenia usług reklamy internetowej. Rozumowanie to wytłumaczono na przykładzie hipotetycznego stanu faktycznego, w którym producent samochodów z Niemiec wykupuje na takiej platformie reklamy skierowane do użytkowników z Wielkiej Brytanii. Ich zdaniem należy uznać, że w takiej sytuacji – choć płatność jest dokonywana z Niemiec (miejsce rezydencji producenta) – przychód jest powiązany z Wielką Brytanią. Wynika to z faktu, że stanowi on odzwierciedlenie oczekiwanych zysków producenta z zakupów dokonywanych przez konsumentów w tym państwie⁶¹⁸. Wzrost korzyści producenta ma nastąpić nie wskutek jakiegokolwiek zmiany w produkcji, lecz w związku

⁶¹⁶ Podobnie, w zakresie możliwości wykorzystania koncepcji przynależności ekonomicznej dla uzasadnienia opodatkowania w warunkach gospodarki cyfrowej, por. W. Schön, *Ten...*, s. 288.

⁶¹⁷ W. Cui wskazuje, że teoretycznie renty związane z lokalizacją mogą powstać także w modelach jednostronnych, jako skutek efektów sieciowych i siły rynkowej podmiotów je oferujących, W. Cui, *The Digital Services Tax: A Conceptual...*, s. 92. Przyznają jednak, że jest o wiele mniej jasne, czy taki efekt występuje, niż w przypadku wielostronnych modeli biznesowych. Możliwość skutecznego powiązania rent wynikających z monopolu czy wielkości sieci z daną lokalizacją jest krytykowana w doktrynie, ponieważ czynniki te związane są raczej z danym podmiotem (który funkcjonuje w wielu jurysdykcjach jednocześnie) niż z lokalizacją. Co prawda siłę rynkową określa się w odniesieniu do danego rynku (który może być określony również geograficznie), jednakże aktualne w tym przypadku pozostają wszystkie opisane wyżej ograniczenia koncepcji rent powiązanych z lokalizacją – przede wszystkim brak praktycznej możliwości określenia drugiej najlepszej jurysdykcji i kosztów alternatywnych pomiędzy nimi z perspektywy podejmowania działań zmierzających do uzyskania pozycji monopolistycznej na danym rynku.

⁶¹⁸ *Ibidem*, s. 86.

ze zmianą popytu w danym państwie, uzyskaną dzięki reklamom. Kluczowym czynnikiem wyboru podmiotu oferującego usługi reklamowe przez producenta jest zaś dostęp do konsumentów w tym kraju⁶¹⁹. Brak więc argumentów, żeby powiązać taką rentę z Niemcami. Mimo to powyższa argumentacja nie pozwala jeszcze na jednoznaczne powiązanie renty z Wielką Brytanią, zamiast – na przykład – z krajami, w których ulokowane są prawa własności intelektualnej do technologii potrzebnej do świadczenia usług reklamy internetowej.

Zdaniem autorów kluczowe w tym zakresie jest to, że technologia cyfrowej platformy, po jej pełnym wdrożeniu, może być używana jednocześnie w różnych państwach. Nie generuje ona bowiem kosztów alternatywnych w kontekście jednoczesnego wykorzystywania jej w innym państwie⁶²⁰. W konsekwencji liczba reklam wyświetlanych w jednym miejscu nie wpływa w żaden sposób na wysokość przychodów z tytułu marketingu uzyskiwanych w innym kraju⁶²¹. Równocześnie przychód uzyskany np. w Wielkiej Brytanii nie mógłby zostać uzyskany nigdzie indziej, ponieważ powodem popytu na taką usługę jest właśnie dostęp do konsumentów znajdujących się w Wielkiej Brytanii (analogiczne rozumowanie dotyczy wszystkich innych państw, do których mieszkańców kierowane są reklamy). A zatem przychód uzyskany ze sprzedaży reklam na danym terytorium, po odjęciu związanych z nim kosztów, stanowi ekonomiczną rentę powiązaną wyłącznie z tym krajem⁶²².

Drugim analizowanym przez Cui i Hashimzade modelem są platformy typu *marketplace*. Autorzy zwrócili uwagę na istotne różnice tego rozwiązania względem reklam internetowych, przede wszystkim na duży wpływ sieci logistycznej w danym państwie na generowanie dochodów. Uznali jednak, że kluczowym czynnikiem decydującym o przewagach takich pośredników jest technologia oraz wartość wynikająca z interakcji sieci użytkowników. W konsekwencji może do nich znaleźć zastosowanie rozumowanie analogiczne do zaprezentowanego powyżej⁶²³.

⁶¹⁹ W. Cui, N. Hashimzade, *The Digital Services Tax as a Tax...*, s. 9.

⁶²⁰ *Ibidem*, s. 4–5.

⁶²¹ W. Cui, *The Digital Services Tax: A Conceptual...*, s. 86–87; W. Cui, N. Hashimzade, *The Digital Services Tax as a Tax...*, s. 10.

⁶²² W. Cui, *The Digital Services Tax: A Conceptual...*, s. 86–87. Przy czym autorzy przyznają, że ze względu na istotne koszty wdrożenia inwestycji oraz trwające wydatki na badania rozwojowe, jest to quasi-renta, W. Cui, N. Hashimzade, *The Digital Services Tax as a Tax...*, s. 8.

⁶²³ W. Cui, *The Digital Services Tax: A Conceptual...*, s. 88.

Badacze zwrócili również uwagę na specyfikę platform wykorzystywanych do wynajmu mieszkań. W tym przypadku ani technologia, ani model biznesowy, „nie są wystarczające same w sobie”; niezbędny jest udział osób gotowych do udostępniania swoich lokali na platformie. Ponieważ co do zasady preferencje konsumentów i popyt w zakresie kierunków wyjazdu nie ulegają zmianie (a przynajmniej sama platforma wywiera na nie pomijalny wpływ), dochody serwisu wynikają ze wzrostu podaży mieszkań do wynajmu. Platformy również identyfikują tę rolę jako kluczową, o czym świadczy fakt, że często subsydują stronę podażową. Realizują to przykładowo poprzez dopłaty dla osób udostępniających mieszkania, aby cena wynajmu dla konsumenta była niższa od rynkowej; oferują także usługi profesjonalnych sesji zdjęciowych oraz wsparcie w korzystnym przedstawieniu nieruchomości na stronie. Konsekwencją kluczowej roli użytkowników udostępniających mieszkania jest powiązanie renty powstałej w związku ze świadczeniem usług przez platformę z lokalizacją danego lokalu⁶²⁴. Ten przykład obrazuje przede wszystkim, że renty związane z lokalizacją, wynikające ze świadczenia usług cyfrowych, nie muszą być zawsze powiązane z miejscem pobytu konsumenta⁶²⁵.

W doktrynie nauk ekonomicznych panuje zgoda, że zidentyfikowane przez Cuia i Hashimzade przypadki stanowią wyjątki od ograniczeń zastosowania koncepcji rent powiązanych z lokalizacją⁶²⁶. Wobec powyższego należy zauważyć, że zakres przedmiotowy wszystkich badanych DST obejmuje wyłącznie te rodzaje działalności, w których powstają LSR. Można więc uznać, że w świetle tej koncepcji istnieje silny związek ekonomiczny pomiędzy państwem nakładającym DST a przedmiotem tego podatku. Nie ma przy tym znaczenia, że w materiałach legislacyjnych dotyczących któregośkolwiek z badanych podatków brak informacji wskazujących na celowe oparcie się ustawodawcy na tej koncepcji. Kluczowe są bowiem rzeczywiste efekty wdrożenia DST.

⁶²⁴ *Ibidem*, s. 89.

⁶²⁵ *Ibidem*, s. 90.

⁶²⁶ Zerowe koszty alternatywne wykorzystywania technologii w innej lokalizacji sprawiają, że nie jest konieczne ustalanie najlepszej alternatywnej jurysdykcji i porównywanie jej z danym państwem – jeśli w związku z usługą powstanie jakakolwiek renta, będzie ona powiązana z państwem, gdzie wykorzystywana jest technologia, M. Kane, A. Kern, *The Use...*, s. 45. Również przychód alternatywny wynosi 0, ponieważ nie ma alternatywnego niż wykorzystanie tej technologii sposobu dotarcia do konsumentów w danym państwie – brak wykorzystania technologii w danym państwie musi prowadzić do dotarcia do mniejszej ilości użytkowników, *ibidem*, s. 57–58. Powyższa sytuacja sprawia również, że wszystkie opisane powyżej problemy obliczenia dokładnej wartości renty powiązanej z lokalizacją nie mają zastosowania do takich usług, *ibidem* s. 58. Por. także M. P. Devereux i in., *Taxing...*, s. 76.

3.3.5 Podsumowanie

Podsumowując, należy uznać, że istnieje ekonomiczne powiązanie pomiędzy przedmiotem podatków od usług cyfrowych a państwem nakładającym takie obciążenie. Zasada korzyści, do której nawiązują założenia aksjologiczne DST, nie uzasadnia wykonywania jurysdykcji materialnoprawnej w sposób wynikający z ich konstrukcji. Jednakże analiza z perspektywy teorii przynależności ekonomicznej prowadzi do wniosku, że państwa lokalizacji użytkowników można w pewnych sytuacjach (mieszczących się w zakresie przedmiotowym tych podatków) uznać za miejsca pochodzenia dochodu. Lokalizacja ta jest przy tym bardziej istotna niż fizyczne położenie czynników produkcji. Badane podatki można więc uznać za realizujące tę zasadę.

Wnioski te są także wzmacniane przez analizę z perspektywy opodatkowania rent ekonomicznych związanych z lokalizacją. Zakres przedmiotowy DST ogranicza się bowiem do takich rodzajów działalności, w przypadku których powstawanie tej szczególnej kategorii ekonomicznej nie budzi wątpliwości na gruncie nauk ekonomicznych. Perspektywa związku ekonomicznego dostarcza więc argumentów za przyjęciem, że podatki od usług cyfrowych są oparte na relacji uzasadniającej wykonywanie materialnoprawnej jurysdykcji podatkowej.

3.4 Analiza związku w ujęciu funkcjonalnym

3.4.1 Uwagi wstępne

Jak wskazano wyżej, funkcjonalna analiza związku objętego łącznikiem podatków od usług cyfrowych ma charakter pomocniczy. Wynikające z niej wnioski mogą stanowić argument za tym, że więź ta nie ma charakteru rzeczywistego, a deklaratorywny. W szczególności należy zwrócić uwagę na to, czy możliwa będzie faktyczna kontrola i egzekucja zobowiązań opartych o ten łącznik oraz jakie koszty będą się z nią wiązały⁶²⁷.

⁶²⁷ Należy zauważyć, że zagadnienia te zależą w istotnym stopniu również od czynników odrębnych od konstrukcji badanego podatku, takich jak m.in. postawy podatników, czy też istnienie i treść norm o charakterze sankcyjnym w danym systemie prawnym, por. K. Kopyściańska, *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe jako sankcja za unikanie opodatkowania*, Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa

Istotne są również ograniczenia w dostępie do informacji oraz to, czy możliwe jest sztuczne wpływanie przez podatnika na brak powstania takiego związku.

3.4.2 Prawne ograniczenia możliwości kontroli i egzekucji

Jak już wspomniano, podatkowa zasada terytorialności wymaga istnienia ścisłego związku terytorialnego dla wykonywania jurysdykcji egzekucyjnej – zarówno w zakresie egzekucji zaległości podatkowych, jak i samego prowadzenia szeroko rozumianych czynności kontrolnych. W przypadku podmiotów nieposiadających fizycznej obecności w państwie nakładającym DST, warunek ten nie będzie spełniony. Biorąc pod uwagę, że to właśnie takie podmioty są podatnikami tych podatków, z perspektywy funkcjonalnej będzie to istotny problem, który powinien zostać zmitigowany. Może to być dokonane na dwa główne sposoby: poprzez rozszerzenie odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe także na podmiot fizycznie obecny na terytorium państwa wprowadzającego DST oraz zawarcie międzynarodowego traktatu dotyczącego współpracy w sprawach podatkowych⁶²⁸.

Wprowadzenie reguł rozszerzających odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe wydaje się dopuszczalne z perspektywy prawa międzynarodowego⁶²⁹. Odrębnej analizy, wykraczającej poza zakres niniejszej pracy, wymagałaby jednak ocena zgodności tych mechanizmów z prawem konstytucyjnym poszczególnych państw. Państwa, które rozszerzyły odpowiedzialność z tytułu DST na inne podmioty wchodzące w skład grupy kapitałowej, co do zasady zabezpieczyły możliwość wykonywania swojej jurysdykcji egzekucyjnej. W braku automatycznej solidarnej odpowiedzialności podmiotów z grupy

i Administracji, 2020, 120/1, s. 619-620 oraz K. Kopyściańska, *Koncepcja...*, s. 40, 60-61. Uwzględnienie wszystkich tych czynników wykracza jednak istotnie poza zakres niniejszej pracy.

⁶²⁸ Pojęcie to nie posiada definicji legalnej. W doktrynie definiuje się je jako „wszelkie formy współpracy w sprawach podatkowych, polegające w szczególności na wymianie informacji, przeprowadzaniu równoległych kontroli, przeprowadzaniu postępowań administracyjnych na wniosek właściwego organu innego państwa czy obecności upoważnionych urzędników w siedzibie organu przekazującego informacje, podejmowanej przez właściwe organy co najmniej dwóch państw w zakresie szeroko rozumianych spraw podatkowych, na każdym etapie kontroli, określania, ustalania, poboru lub egzekucji zobowiązań podatkowych”, D. Mączyński, *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych*, Warszawa 2009, s. 25–26. W aktach normatywnych definiowane są natomiast poszczególne formy współpracy, jak np. „procedura wzajemnego porozumiewania”, „pomoc w poborze podatków” czy „wymiana informacji” por. *ibidem*, s. 25.

⁶²⁹ Szczególnie w świetle rozwiązań uznanych za dopuszczalne w obszarze prawa ochrony danych osobowych czy ochrony konkurencji, por. J. Kokott, *Public...*, s. 13, J. Kokott, *The ‘Genuine Link’...*, s. 20.

jest co prawda możliwe, że podatnicy nie wyznaczą przedstawiciela do spraw podatku od usług cyfrowych. Jednakże, biorąc pod uwagę bardzo wąski zakres podmiotowy tych danin, ryzyko braku wykonania obowiązków jest zdecydowanie niższe niż np. w przypadku podatku od wartości dodanej⁶³⁰. Rozwiązania tego rodzaju są zresztą typowymi przykładami przeciwdziałania ograniczeniom wynikającym z braku jurysdykcji egzekucyjnej na gruncie podatków konsumpcyjnych i są uznawane za skuteczne⁶³¹.

Niemniej jednak bardzo istotne jest zagadnienie możliwości korzystania z pomocy innych państw w zakresie prowadzenia kontroli i egzekucji. Należy podkreślić, że na gruncie międzynarodowego prawa podatkowego nie istnieje ogólnosiwiatowy system wzajemnego uznawania ostatecznych i prawomocnych decyzji dotyczących odpowiedzialności podatkowej. W wielu państwach, w tym w szczególności w Stanach Zjednoczonych, zasadą jest odmowa wykonywania zagranicznych orzeczeń dotyczących ich obywateli⁶³². Jedynie w ramach Unii Europejskiej wprowadzono mechanizm silnej współpracy w tym zakresie, uregulowany w Dyrektywie Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń⁶³³.

Poza obszarem Unii współpraca ta opiera się przede wszystkim na umowach dwustronnych⁶³⁴ oraz wielostronnej Konwencji o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych, sporządzonej 25 stycznia 1988 r. w Strasburgu i zmienionej protokołem z 27 maja 2010 r. Konwencja reguluje zarówno współpracę w zakresie

⁶³⁰ Choć turecki podatek od usług cyfrowych został wyłączony z zakresu niniejszych badań, interesujące jest przytoczenie wprowadzonego tam rozwiązania. W podatku tym solidarną odpowiedzialność ponoszą również kontrahenci podatników DST zawierający z nimi umowy dotyczące opodatkowanych usług. Co więcej, w przypadku braku wypełniania obowiązków wynikających z tej regulacji możliwe jest nawet zablokowanie dostępu do usług cyfrowych świadczonych przez podatnika na terytorium tego kraju, por. art. 3 ust. 2 i 7 ust. 2 ustawy tureckiej.

⁶³¹ Por. M. Hybka, *Raison d'être solidarniej odpowiedzialności za zobowiązania z tytułu podatku od wartości dodanej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu 2013 (306), s. 143-144.

⁶³² Por. Wyrok Sądu Najwyższego USA z 26.04.2005 r. w sprawie Pasquantino przeciwko Stanom Zjednoczonym (544 U.S. 349). W Stanach Zjednoczonych zasada ta znajduje również odzwierciedlenie w prawie stanowym, które oparte jest na modelowej ustawie *Uniform Foreign Money-Judgments Recognition Act* z 1962 r. lub jej znowelizowanej wersji z 2005 r. W obu modelach orzeczenia dotyczące spraw podatkowych są wyłączone z katalogu zagranicznych orzeczeń podlegających wykonaniu.

⁶³³ Dz.Urz.UE.L.84 z dnia 31 marca 2010, s. 1-12.

⁶³⁴ Zarówno w oparciu o postanowienia zawarte w konwencjach w sprawie unikania podwójnego opodatkowania (np. art. 25-27 w modelowej konwencji OECD), jak i odrębne porozumienia, w tym zawarte w oparciu o Modelowe Porozumienie OECD dotyczące wymiany informacji w sprawach podatkowych.

wymiany informacji i kontroli podatkowej, jak i egzekucji (w tym działań zabezpieczających). W każdej z wymienionych sfer wyznacza szeroki zakres pomocy, stanowiący „podstawę skutecznego administrowania podatkami przez państwa przystępujące do tej umowy”⁶³⁵. Jej zakresem objęte są również „wszystkie kategorie podatków, które mogą być nakładane przez władzę państwową lub władze lokalne”⁶³⁶. Biorąc pod uwagę powyższe oraz szeroki zakres geograficzny stosowania Konwencji⁶³⁷, należy uznać, że w wielu przypadkach zapewni ona możliwość skutecznego wykonywania jurysdykcji egzekucyjnej w odniesieniu do DST. Niemniej jednak niektóre państwa-strony Konwencji zdecydowały się na przyjęcie zastrzeżeń, „na mocy których zagwarantowały sobie prawo do odmowy udzielenia pomocy w określonym zakresie”⁶³⁸. Umowy dwustronne dalej mogą więc okazać się kluczowe dla możliwości wyegzekwowania należności w konkretnym stanie faktycznym. Należy przy tym pamiętać, że „zagadnienie współpracy przy poborze należności podatkowych jest najrzadziej regulowaną kwestią w takich umowach”⁶³⁹.

W ujęciu modelowym istniejące instrumenty zapewniają szeroką współpracę w zakresie kontroli, ale w danym stanie faktycznym może nie istnieć podstawa do współdziałania w zakresie egzekucji należności podatkowych. Ponadto można mieć również wątpliwości, czy pomimo istnienia podstaw prawnych do współpracy byłaby ona faktycznie przeprowadzona, przede wszystkim ze względu na stanowisko Stanów Zjednoczonych. Jest to jedno z państw, które nie ratyfikowało wskazanego wyżej protokołu z 27 maja 2010 r. Jak wskazano w rozdziale II, państwo to podkreśla, że uważa podatki od usług cyfrowych za dyskryminujące podmioty z amerykańskim kapitałem. Nie można więc wykluczyć, że administracja USA odmówiłaby wsparcia w zakresie kontroli bądź egzekucji zobowiązań z tytułu tych podatków. Mogłaby też odmówić pomocy, uznając te środki za naruszające umowy międzynarodowe⁶⁴⁰. Podobnie wątpliwości można mieć w zakresie tych państw, w których organy administracji

⁶³⁵ D. Mączyński, *Międzynarodowa...*, s. 272, 283, 311.

⁶³⁶ *Ibidem*, s. 271–272.

⁶³⁷ W zakresie listy sygnatariuszy, por. <https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list?module=signatures-by-treaty&treatyenum=127> oraz <https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list?module=signatures-by-treaty&treatyenum=208> (dostęp: 27.04.2026 r.).

⁶³⁸ D. Mączyński, *Międzynarodowa...*, s. 270–271.

⁶³⁹ *Ibidem*, s. 254–255.

⁶⁴⁰ Podobnie M. Lamensch, *Digital...*, s. 7. Warto w tym miejscu zauważyć, że Stany Zjednoczone od wielu lat wykazują ograniczoną wolę współpracy z innymi państwami w sytuacjach potencjalnie naruszających ich interesy fiskalne, por. W. Morawski, *BEPS...*, s. 28–29.

podatkowej umożliwiły w przeszłości niektórym międzynarodowym przedsiębiorstwom stosowanie agresywnego planowania podatkowego w zakresie przenoszenia dochodu. Kluczowym elementem dla możliwości prowadzenia egzekucji jest więc wprowadzenie w danym państwie solidarnej odpowiedzialności z innymi podmiotami z grupy, które nie stanowią wszak elementu łącznika⁶⁴¹.

3.4.3 Faktyczne ograniczenia możliwości kontroli i egzekucji wynikające z braku dostępu do informacji potrzebnych dla weryfikacji podstawy opodatkowania

Czynności kontrolne w zakresie podatku od usług cyfrowych mogą dotyczyć przede wszystkim ustalenia, czy podatnik nie zaniżył wysokości przychodów powiązanych z użytkownikami znajdującymi się w danym państwie⁶⁴². Poza skrajnym przypadkiem ukrywania przychodu⁶⁴³, zjawisko to nastąpić może przede wszystkim w wyniku błędnego określenia lokalizacji użytkownika bądź niewłaściwego przypisania do niego przychodu. Może to być efektem świadomego działania podatnika, ale także wynikać z przyczyn od niego niezależnych. Użytkownicy mogą bowiem korzystać z technik maskujących adres IP, w tym w szczególności sieci VPN, w celu ukrycia swojej prawdziwej lokalizacji⁶⁴⁴. Praktyczny problem dla podatników stanowi również korzystanie z usługi za pomocą przeglądarek internetowych wykorzystujących technologie uniemożliwiające śledzenie użytkowników⁶⁴⁵.

W obu sytuacjach organy nie dysponują własnymi informacjami pozwalającymi na weryfikację działań podatnika⁶⁴⁶. Co więcej, zdobycie tych danych jest na tyle

⁶⁴¹ Podobnie, A. Christians, T. Magalhães, *17 Ways...*, s. 20.

⁶⁴² Może to formalnie dotyczyć również kwestii posiadania przez dany podmiot statusu podatnika w związku ze spełnieniem progu lokalnego. Teoretycznie można wyobrazić sobie również spór w zakresie progu globalnego. Przy aktualnych założeniach jest to jednak raczej sytuacja hipotetyczna. Takie podmioty podlegają bowiem opodatkowaniu podatkiem minimalnym w ramach GloBE oraz raportowaniu w ramach CbC. Organy podatkowe mogą więc opierać się na informacjach ustalonych na potrzeby tych przepisów przy administrowaniu DST (w mojej ocenie ewentualne wątpliwości co do progu globalnego byłyby w pierwszej kolejności rozstrzygane na gruncie wskazanych wyżej regulacji, jako przepisów o zasięgu ogólnościowym).

⁶⁴³ Co w świetle obecnych możliwości analitycznych organów skarbowych wymagałoby ukrycia danego zdarzenia również w sprawozdaniach finansowych i stanowi raczej mało prawdopodobny przypadek.

⁶⁴⁴ E. Escribano, *Day 1...*, s. 524, 526; S. Lowry, *Digital...*, s. 20; D. Svantesson, *E-Commerce Tax: How The Taxman Brought Geography To The 'Borderless' Internet*, *Revenue Law Journal* 2007/1 (17), s. 6–7.

⁶⁴⁵ Por. S. Lowry, *Digital...*, s. 19.

⁶⁴⁶ Istnieją podmioty zewnętrzne, które szacują liczbę reklam wyświetlanych w danym państwie, w tym z wykorzystaniem narzędzi udostępnianych przez potencjalnych podatników DST. Jednakże rozwiązanie to wiąże się z istotnym ryzykiem, że takie szacunki byłyby dalekie od danych rzeczywistych.

utrudnione, że w ocenie niektórych autorów przeprowadzenie rzetelnej kontroli podatkowej staje się wręcz niemożliwe⁶⁴⁷. Organy skarbowe mają obecnie w zasadzie jedynie dwie drogi weryfikacji informacji zadeklarowanych przez podatnika. Po pierwsze, mogą zażądać przedstawienia odpowiednio wyczerpujących danych źródłowych, które następnie mogą zostać poddane analizie w zakresie ich rzetelności⁶⁴⁸. Po drugie, mogą korzystać z mechanizmów współpracy w zakresie międzynarodowej wymiany informacji podatkowej. Skuteczność takiej współpracy byłaby jednak istotnie ograniczona.

Dane o wysokości przychodów wykazanych w innych państwach mają jedynie znaczenie pomocnicze przy ustalaniu poprawności określenia podstawy w podatku od usług cyfrowych. Ich potencjał analityczny wzrósłby dopiero wraz z większą ilością informacji dotyczących przychodów w różnych państwach. Skuteczność kontroli byłaby więc zależna od wystąpienia pewnej „masy krytycznej” państw wprowadzających podatki od usług cyfrowych⁶⁴⁹ i wymieniających się między sobą informacjami. Nawet w takim przypadku konieczne byłoby wymaganie od podatników podawania również liczby użytkowników (wyświetleń) przypisanych do danej lokalizacji. W niektórych wypadkach teoretycznie możliwe byłoby zestawianie tych deklaracji z danymi posiadanymi przez kontrahentów podatników DST w ramach kontroli krzyżowej, z uwzględnieniem ewentualnych ograniczeń wynikających z danego ustawodawstwa krajowego. W praktyce skuteczność takiego badania byłaby jednak bardzo zróżnicowana. Po pierwsze, część kontrahentów nie wykazywałaby związku terytorialnego z państwem nakładającym DST, w związku z czym wykonywanie w odniesieniu do nich czynności kontrolnych napotykałoby na tożsame ograniczenia prawne, co w przypadku prowadzenia kontroli wobec podatników. Po drugie, nie wszyscy kontrahenci gromadziliby tak samo szeroki zakres informacji na własne potrzeby. Co więcej, przez fakt, że mogą oni przechowywać te dane przez okres krótszy niż podatnicy, mogłyby one nie być dostępne podczas kontroli⁶⁵⁰. Potencjalnie szersze możliwości tworzyłaby

⁶⁴⁷ E. Escribano, *Day 1...*, s. 521; M. Lamensch, *Digital...*, s. 5.

⁶⁴⁸ W większości badanych DST wprost sformułowano zakres obowiązków w tym obszarze, por. § 6 ust. 1 i 2 ustawy austriackiej, art. L453-80 ustawy francuskiej; art. 13 ust. 1 lit. f ustawy hiszpańskiej.

⁶⁴⁹ Bądź podatki, które nie mieszczą się w definicji tego pojęcia na gruncie niniejszej pracy, ale również nakładają na podatników obowiązek lokalizacji użytkowników i przypisywania do nich przychodów.

⁶⁵⁰ W szczególności w związku z obowiązkiwaniem w danym państwie przepisów ograniczających zakres dozwolonego przechowywania danych przez podmioty świadczące usługi telekomunikacyjne. Warto wskazać, że dotycząca tego zagadnienia dyrektywa 2006/24/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 15 marca 2006 r. (tzw. dyrektywa retencyjna) wprowadzała wymóg zapisywania danych m.in. o lokalizacji

wymiana informacji w zakresie danych źródłowych uzyskanych w toku czynności sprawdzających dotyczących określenia podstawy opodatkowania. Ponieważ jednak informacje o lokalizacji użytkowników stanowią dane osobowe, ich udostępnianie budziłoby poważne wątpliwości natury prawnej, szczególnie gdyby miało odbywać się w formule wymiany automatycznej⁶⁵¹.

W związku z powyższym, możliwość szeroko rozumianej kontroli DST jest obecnie bardzo ograniczona. Można wręcz zgodzić się z M. Lamensch, że przy aktualnej konstrukcji podatku państwa nigdy zyskają całkowitej pewności, że dany podmiot rzetelnie i właściwie wywiązuje się ze swoich obowiązków z tytułu podatku od usług cyfrowych⁶⁵². Egzekwowanie tej należności w dużej mierze zależy zatem od gotowości podatników do kooperacji⁶⁵³. Wniosków tych nie podważają dotychczasowe pozytywne doświadczenia z poborem analizowanych podatków⁶⁵⁴, ponieważ w świetle opisanych problemów część nadużyć pozostanie niewykrywalna.

Rozwiązanie powyższego problemu nie jest łatwe nawet przy wykorzystaniu innych instytucji prawa podatkowego. Pierwszą możliwością mogłoby być pozyskiwanie informacji o transakcjach podlegających opodatkowaniu, co pozwoliłoby organom na weryfikację deklaracji podatników, w tym poprzez zestawienie ich z danymi uzyskanymi od ich kontrahentów. Interesujące są tu doświadczenia administrowania podatkiem od

użytkownika przez okres od 6 miesięcy do 2 lat. Jednakże w 2014 r. TSUE stwierdził jej nieważność, uznając, że naruszała ona prawo do prywatności, wyrok Trybunału z dnia z 8 kwietnia 2014 r. w połączonych sprawach C-293/12 oraz C-594/12, *Digital Rights Ireland Ltd., Kärntner Landesregierung i inni*, ECLI:EU:C:2014:238.

⁶⁵¹ B. F. Liotti, *Taxpayers' Data Protection: Do International, Regional, and Domestic Instruments Guarantee Adequate Rights in Tax (A)Eol?*, *Intertax* 2022/2 (50), s. 140–142; P. Baker, *CRS/DAC, FATCA and the GDPR*, *British Tax Review* 2016/3; V. Wöhrer, *Effective Taxation Versus Effective Data Protection?* [w:] *Tax and the Digital Economy: Challenges and Proposals for Reform*, red. W. Haslehner i in., Alphen aan den Rijn 2019, s. 238–239. W ocenie B. Liotti dla zapewnienia odpowiedniego standardu ochrony danych osobowych konieczne byłoby wdrożenie wymogów zmodernizowanej wersji Konwencji 108 Rady Europy. Autorka zwraca jednak uwagę, że ograniczony zakres stosowania tej Konwencji wynika z faktu, że przewiduje ona bardzo wysokie standardy przystąpienia, w tym m.in. obejmowanie regulacjami zarówno sektora publicznego, jak i prywatnego, demokratyczny ustrój państwa, istnienie organu ochrony danych osobowych, ograniczeń transferu danych. Badanie wykazało, że „spośród 121 krajów, w których obowiązują przepisy o ochronie danych, trzydzieści osiem nie byłoby w stanie przystąpić do konwencji”, B. F. Liotti, *Taxpayers' ...*, s. 125–127.

⁶⁵² M. Lamensch, *Digital...*, s. 7.

⁶⁵³ *Ibidem*, s. 7.

⁶⁵⁴ Brytyjskie organy skarbowe stwierdziły brak jakichkolwiek działań polegających na unikaniu bądź uchylaniu się od opodatkowania DST od czasu wprowadzenia tego podatku, por. *Digital Services Tax Review, Report Presented to Parliament pursuant to Section 71 (1) and (2) of the Finance Act 2020*, https://assets.publishing.service.gov.uk/media/6925dfd647904590c9da2d36/Digital_Services_Tax_Review.pdf (dostęp: 27.04.2026 r.), para. 4.7.

wartości dodanej w Unii Europejskiej. W jego ramach wprowadzono regułę, zgodnie z którą miejscem świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami VAT jest miejsce siedziby, zamieszkania lub stałego pobytu takiego podmiotu⁶⁵⁵. Oznacza to odejście od typowego dla VAT opodatkowania w miejscu źródła na rzecz miejsca przeznaczenia. Celem tego rozwiązania było zapewnienie, aby te kategorie usług (świadczone w dużej mierze przez podmioty spoza Unii Europejskiej) podlegały rzeczywiście podatkowi VAT. Regulacja ta jest więc podobna zarówno pod względem konstrukcji, jak i celu, do podatków od usług cyfrowych.

Po wprowadzeniu tych reguł wiele podmiotów nie dostosowało się do nowych wymogów. Nawet ułatwienie wykonywania procedur administracyjnych nie zapewniło pełnej dyscypliny podatników i nie dostarczyło organom danych niezbędnych dla wytypowania podmiotów do kontroli. Aby rozwiązać te problemy, na dostawców usług płatniczych nałożono obowiązek przekazywania informacji o płatnościach wykonywanych przy transakcjach zagranicznych do centralnego elektronicznego systemu informacji o płatnościach (ang. *Central Electronic System of Payments*, CESOP). Pozwala to ustalić fakt zajścia operacji, która potencjalnie podlega opodatkowaniu w państwie lokalizacji odbiorcy usługi⁶⁵⁶. Gdyby możliwe było zidentyfikowanie analogicznego podmiotu w stanach faktycznych dotyczących DST, administracja skarbową zyskałaby zasób wiedzy przydatny do prowadzenia takich kontroli⁶⁵⁷.

W odniesieniu do platform typu *marketplace* można teoretycznie rozważyć analizowanie płatności dokonywanych przez mieszkańców danego państwa w celu identyfikacji transakcji zawartych z wykorzystaniem takich serwisów⁶⁵⁸. Wprowadzenie mechanizmu podobnego do opisanego wyżej systemu funkcjonującego w podatku VAT mogłoby więc pozytywnie wpłynąć na skuteczność weryfikacji w toku kontroli DST. Jednakże, abstrahując od związanych z tym kosztów, w przypadku niektórych portali opłata jest dokonywana jedynie za wystawienie oferty. Dane o płatności mogłyby więc dostarczyć

⁶⁵⁵ Por. art. 58 Dyrektywy VAT.

⁶⁵⁶ Dyrektywa Rady (UE) 2020/284 z dnia 18 lutego 2020 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do wprowadzenia pewnych wymogów dla dostawców usług płatniczych.

⁶⁵⁷ M. P. Devereux i in., *Taxing...*, s. 187.

⁶⁵⁸ E. Escribano, *Day I...*, s. 522.

wiedzy tylko co do jednej ze stron transakcji. W przypadku usług reklamy internetowej i sprzedaży danych użytkowników brak nawet takiej możliwości. Brak bezpośrednich rozliczeń pomiędzy użytkownikami wyświetlającymi reklamy a podatnikiem sprawia, że nie byłoby możliwe wdrożenie żadnego systemu opartego na automatycznym raportowaniu, podobnego do mechanizmu zaproponowanego w ramach inicjatywy *VAT in the Digital Age* (ViDA) jako rozwiązanie problemów egzekucji podatku VAT od usług elektronicznych.

Organy państwowe nie są w stanie odtworzyć, jakie reklamy wyświetlano konkretnym użytkownikom, czy też w jakim stopniu ich dane były przetwarzane⁶⁵⁹. Jediną zidentyfikowaną do tej pory koncepcją rozwiązania tego problemu jest pozyskiwanie informacji od dostawców usług telekomunikacyjnych. Budzi to jednak fundamentalne zastrzeżenia – przede wszystkim w zakresie legitymacji tych podmiotów do śledzenia i przechowywania danych użytkowników z perspektywy ochrony danych osobowych i prawa do prywatności⁶⁶⁰. Takie podejście prowadziłoby do inwigilacji obywateli na skalę niedopuszczalną w świetle zarówno prawa, jak i wartości przyjmowanych we współczesnych demokratycznych społeczeństwach. Na możliwość stosowania takiego rozwiązania negatywnie wpływałyby także koszty, które obciążałoby dostawców usług telekomunikacyjnych. Należy mieć również na względzie istotną różnicę względem podatku VAT: w ramach DST konieczna jest identyfikacja nie tylko pojedynczych operacji, ale poprawne ustalenie wszystkich transakcji dotyczących danego podatnika w danej jurysdykcji⁶⁶¹. Ponieważ żaden organ podatkowy nie dysponuje takimi informacjami, również mechanizmy międzynarodowej współpracy administracyjnej w zakresie ich wymiany nie rozwiążą wskazanego problemu.

Powyższych trudności nie eliminowałaby także ewentualna zmiana trybu płatności podatków od usług cyfrowych. Mechanizm samoobliczenia należy uznać za jedyny możliwy wybór w tym obszarze, organy podatkowe nie byłyby bowiem w stanie samodzielnie określać wysokości zobowiązania podatkowego. Brak również podmiotów, które mogłyby pełnić rolę płatników. Z kolei podmioty inne niż podatnicy DST nie

⁶⁵⁹ *Ibidem*, s. 524.

⁶⁶⁰ Por. na tle regulacji hiszpańskiej I. Belda Reig, *La difícil comprobación del Impuesto sobre determinados servicios digitales proyectado en contraposición a otras soluciones adoptadas en el derecho internacional*, *Revista Qunicena Fiscal* 2019 (17), s. 62–63; E. Escribano, *Day I...*, s. 521.

⁶⁶¹ E. Escribano, *Day I...*, s. 521; M. Lamensch, *Digital...*, s. 5.

dysponują wiedzą niezbędną dla określenia wymiaru należności – w tym przede wszystkim do ustalenia, czy dane przedsiębiorstwo przekracza progi warunkujące uznanie go za podatnika DST w danym okresie rozliczeniowym. Można więc mówić o występowaniu pewnego rodzaju paradoksu. Choć każda czynność skutkująca powstaniem obowiązku podatkowego na gruncie DST pozostawia cyfrowy ślad, to obecnie ich odtworzenie przez podmiot inny niż podatnik byłoby niemalże niemożliwe, a w każdym przypadku bardzo wątpliwe prawnie.

3.4.4 Podsumowanie

Analiza związku w ujęciu funkcjonalnym wykazała istnienie poważnych wątpliwości co do tego, czy relacja kreowana przez łącznik podatków od usług cyfrowych uzasadnia wykonywanie jurysdykcji egzekucyjnej. Po pierwsze, w wielu stanach faktycznych, w szczególności obejmujące podmioty będące amerykańskimi rezydentami podatkowymi, będą istniały prawne ograniczenia zarówno dla prowadzenia czynności kontrolnych, jak i egzekucji ewentualnych zaległości podatkowych. Jednakże faktyczne ograniczenia sprawiają, że trudności w egzekucji DST wykraczają poza problemy wynikające z braku tradycyjnego związku terytorialnego. Nawet w przypadku podatników obecnych fizycznie w kraju nakładającym DST, cyfrowy charakter ich działalności prowadzi do ograniczeń w pozyskiwaniu informacji niezbędnych do faktycznego egzekwowania należności. Należy zwrócić uwagę, że niezależnie od miejsca formalnej lokalizacji praw do oprogramowania stanowiącego podstawę operacyjną świadczonych usług cyfrowych, całkowite ukrycie kierowania działalności do użytkowników w danym państwie nie jest możliwe. Znaczenia w tym kontekście nabiera wprowadzenie do instytucji łącznika wysokich progów przychodowych. Dzięki nim zagwarantowane jest, że podatek dotyczy sytuacji, w których przynajmniej związek uzasadniający wykonywanie jurysdykcji materialnoprawnej rzeczywiście istnieje – nawet jeśli zdolność dokładnego skwantyfikowania podstawy opodatkowania jest ograniczona.

3.5 Podsumowanie i wnioski częściowe

Przeprowadzona analiza pozwoliła na udzielenie odpowiedzi na drugie ze szczegółowych pytań badawczych, dotyczące tego w jaki sposób łącznik lokalizacji użytkowników stosowany w podatkach od usług cyfrowych wprowadzonych w państwach członkowskich Unii Europejskiej różni się od tradycyjnych łączników podatkowych i czy jest on zgodny z zasadą rzeczywistego związku.

Łącznik miejsca lokalizacji użytkowników różni się zarówno od łączników podatkowych wykorzystywanych tradycyjnie w podatkach dochodowych, jak i konsumpcyjnych. Po pierwsze, odchodzi od powiązania z użytkownikiem dokonującym bezpośrednio płatności, na rzecz użytkowników, którzy pośrednio przyczyniają się do powstania przychodu. Po drugie, w przeciwieństwie do typowych łączników w podatkach konsumpcyjnych, nie traktuje on użytkowników wyłącznie jako przejawu dostępu do rynku w danym państwie. Zamiast tego ma on opodatkować wyłącznie stany faktyczne, w których użytkownicy w istotny sposób przyczyniają się do powstawania przychodu wykonując szczególnego rodzaju działania. Rozumienie to różni się także od łączników podatkowych wykorzystywanych tradycyjnie w podatkach dochodowych. Nie opiera się bowiem na powiązaniu przez fizyczną lokalizację ośrodka zarządu, składników majątku wykorzystywanych do wykonywania funkcji gospodarczych ani personelu realizującego te funkcje. Zamiast tego stanowi próbę nadania analogicznego znaczenia pewnej kategorii działań użytkowników, jako rodzaju wartości niematerialnych istotnych z perspektywy prawa podatkowego.

Odpowiedź o zgodność tego nowego rodzaju łącznika z zasadą rzeczywistego związku różni się natomiast w odniesieniu do jurysdykcji materialnoprawnej i egzekucyjnej. Po pierwsze, z perspektywy terytorialnej stosowany w DST łącznik miejsca lokalizacji użytkowników nie mieści się *prima facie* w tradycyjnym (nawet szerokim) rozumieniu terytorium. Trzeba jednak zaznaczyć, że tzw. zasada terytorialności w międzynarodowym prawie podatkowym ma zróżnicowany charakter. Ma ona status zwyczajowego prawa międzynarodowego wyłącznie w zakresie obejmującym dyrektywę ograniczenia wykonywania jurysdykcji egzekucyjnej do terytorium państwa. W odniesieniu do jurysdykcji materialnoprawnej stanowi ona jedynie opis obecnego paradygmatu, który ewoluuje w czasie. Możliwe jest zaobserwowanie stopniowego rozszerzania rozumienia terytorialności – od ujęcia ściśle geograficznego do funkcjonalnego, kładącego nacisk na związek z państwem. Dyrektywa ograniczania wykonywania jurysdykcji

materialnoprawnej do sytuacji, w których istnieje związek podatku z terytorium państwa, ma znaczenie jedynie postulatywne.

W tym kontekście podatki od usług cyfrowych stanowią próbę dostosowania sposobu wykonywania jurysdykcji do charakterystyki świadczenia usług, z których przychody stanowią ich przedmiot. Zważywszy na specyfikę prowadzenia działalności objętej zakresem przedmiotowym tych podatków, w szczególności eksterytorialny charakter Internetu, próby odnalezienia jakichkolwiek powiązań terytorialnych są trudnym zadaniem. Spośród niewielu możliwych do wyobrażenia połączeń, lokalizacja użytkownika jest jedynym, na które podatnicy nie mają wpływu. Należy więc uznać, że połączenie terytorialne ze względu na położenie użytkownika będzie wystarczające dla wykonywania jurysdykcji materialnoprawnej zarówno w kontekście DST typu „konsumpcyjnego”, jak i typu „przychodowego” (co stanowi przedmiot większej kontrowersji).

Odmienne wnioski dotyczą jurysdykcji egzekucyjnej, na gruncie której związek terytorialny należy rozumieć w sposób ścisły. W braku wyraźnej podstawy traktatowej wykonywanie jurysdykcji egzekucyjnej w zakresie DST w odniesieniu do podatników, którzy nie będą fizycznie obecni na terytorium państwa nakładającego podatek byłoby naruszeniem prawa międzynarodowego. Choć od strony formalnej rozwiązania te nie są ograniczone do nierezydentów, nie ulega wątpliwości, że faktycznie większość ich adresatów należy do tej grupy. Należy w tym kontekście odnotować, że w niektórych państwach wprowadzono solidarną odpowiedzialność innych podmiotów w grupie za zobowiązania podatkowe z tytułu DST bądź obowiązek wyznaczenia przez nierezydenta przedstawiciela na potrzeby tego podatku. Choć nie stanowią one elementu łącznika, mają istotny wpływ na możliwość wykonywania jurysdykcji egzekucyjnej, zwiększając prawdopodobieństwo zidentyfikowania dłużnika podatkowego posiadającego fizyczną obecność w państwie nakładającym DST. Mechanizmy te są zbieżne z rozwiązaniami stosowanymi w podatkach konsumpcyjnych, mającymi na celu zniwelowanie trudności wykonywania jurysdykcji egzekucyjnej wobec dostawców zlokalizowanych poza terytorium państwa nakładającego daninę.

Powyższe wnioski wspiera analiza z perspektywy ekonomicznej i funkcjonalnej. Na gruncie związku ekonomicznego uzasadnienia wprowadzania DST (obu rodzajów)

nawiązują przede wszystkim do zasady korzyści. Choć jest to nietypowe dla podatków konsumpcyjnych, istnienie powiązania ekonomicznego z państwem konsumpcji świadczonych usług nie budzi większych wątpliwości. Natomiast uzasadnienie to nie jest przekonujące na gruncie podatków dochodowych. Bardzo duże wątpliwości budzi uznanie dostępu do danych użytkowników za korzyść w rozumieniu tej koncepcji – zarówno ze względu na to, że uzyskiwane są w zamian za pewne świadczenie, jak i na to, że korzyść powinna być uzyskana od państwa, a obywateli nie można uznać za jego „własność”. Z podobnego powodu za korzyść nie można uznać wykorzystywania infrastruktury, dostarczanej w większości przez podmioty prywatne.

Podatnicy DST w ramach działalności objętej zakresem przedmiotowym tych podatków korzystają też z ochrony wynikającej z systemu prawnego, choć w mniejszym stopniu niż podmioty tradycyjne. Przyznanie dodatkowego prawa do opodatkowania państwu lokalizacji użytkowników na tej podstawie nie wydaje się więc uzasadnione. Niemniej jednak szczególna rola użytkowników usług bazowych w uzyskiwaniu przychodów – nie tylko jako konsumentów, ale także jako źródła istotnych danych potrzebnych do świadczenia usług reklamy internetowej oraz niezbędnych elementów tworzenia efektów sieciowych – ma znaczenie z perspektywy teorii przynależności ekonomicznej. Działania te można uznać za element „powstawania dochodu”, a państwo, w którym się znajdują, za jedno z miejsc jego „pochodzenia” w rozumieniu zasady przynależności ekonomicznej. Fakt, że podatki od usług cyfrowych skutkują przyznaniem dodatkowego prawa do opodatkowania w tym miejscu, a nie całkowitym przeniesieniem go z innych państw, pozwala na ich pozytywną ocenę z perspektywy tej zasady. Istnienie tego związku ekonomicznego jest także potwierdzone w świetle koncepcji renty ekonomicznej związanej z lokalizacją. Zakres przedmiotowy DST obejmuje bowiem tylko te modele prowadzenia działalności gospodarczej, w których powstają LSR i w których są one możliwe do skwantyfikowania. Wreszcie zastosowanie progów przychodowych zapewnia, że opodatkowanie dotyczy tylko sytuacji, w których powiązanie ekonomiczne jest wystarczająco silne.

Z kolei perspektywa funkcjonalna wskazuje na słabość związku w obszarze jurysdykcji egzekucyjnej. Formalnie, pomimo problemów wynikających z braku fizycznej obecności na terytorium państwa, kontrola i egzekucja dotycząca podatków od usług cyfrowych w wielu stanach faktycznych może być dopuszczalna w oparciu o instrumenty

współpracy międzynarodowej. Jednakże okoliczności wprowadzenia tych rozwiązań budzą uzasadnione wątpliwości co do tego, czy w konkretnych sytuacjach drugie państwo-strona takiej umowy (w szczególności Stany Zjednoczone) zdecydowałoby się na udzielenie pomocy. Nawet w przypadku stwierdzenia zaległości podatkowej ostateczną i prawomocną decyzją podatkową, nie istnieją instrumenty dla jej automatycznego uznawania poza obszarem Unii Europejskiej. Dodatkowo, zasadniczy problem wynika z bardzo ograniczonego dostępu do informacji niezbędnych dla określenia podstawy opodatkowania DST. W każdym z badanych podatków kluczową informacją jest lokalizacja użytkownika usługi bazowej. Jednak w sytuacjach, w których użytkownicy nie dokonują płatności na rzecz podatników DST (stanowiących większość stanów faktycznych związanych z tymi obciążeniami), jedynie podmiot świadczący usługę będzie w stanie zgromadzić te informacje.

Skala tych problemów różni się pomiędzy poszczególnymi rodzajami działalności objętych DST. W przypadku platform wynajmu nieruchomości łatwe jest zlokalizowanie wynajmującego. W odniesieniu do pozostałych segmentów byłoby to znacznie utrudnione – w tym przypadku nie uda się zastosować żadnego z mechanizmów pozwalających na pozyskanie informacji o transakcjach podlegających opodatkowaniu podatkami konsumpcyjnymi. Nawet w kontekście platform *marketplace*, w których można opierać się na informacjach o płatności, transakcje mogą być wykonywane poza miejscem zwykłego pobytu użytkownika. Instytucje płatnicze przetwarzają dane o lokalizacji w momencie płatności, ale ich przekazywanie budziłoby duże wątpliwości prawne. Weryfikacja deklaracji składanych przez podatnika staje się więc niewykonalna.

Należy podkreślić, że w pewnych okolicznościach nawet podatnik nie będzie w stanie uzyskać prawidłowych informacji o lokalizacji użytkownika. Wynika to z możliwości jej ukrycia, a przynajmniej utrudnienia jej uzyskania, w szczególności poprzez korzystanie z sieci VPN. Problemy te obrazują dodatkową płaszczyznę wyzwań, niezwiązaną z brakiem fizycznej obecności. To sam charakter działalności, scyfryzowany w zdecydowanie większym stopniu niż np. *e-commerce*, sprawia, że skuteczna kontrola graniczy z niemożliwością – pomimo tego, że każde działanie użytkowników usług podlegających opodatkowaniu DST pozostawia pewien „cyfrowy ślad”. W tym świetle istotne jest jednak, że faktycznie przyjęte wysokości progów przychodowych ograniczają zakres DST jedynie do stanów faktycznych związanych z bardzo szeroką skalą

działalności. O ile więc ustalenie poprawnej podstawy opodatkowania może być niemożliwe, o tyle przy działalności tych rozmiarów, wykonywanej przez tak wąską grupę podatników, nie da się jej całkowicie ukryć.

Podsumowując powyższe rozważania, należy uznać, że łącznik miejsca lokalizacji użytkowników stosowany w DST zapewnia istnienie rzeczywistego związku uzasadniającego wykonywanie jurysdykcji materialnoprawnej w obu rodzajach tych podatków. Nie jest to relacja determinowana wyłącznie przez czynniki ekonomiczne, lecz związek terytorialny (w szerokim rozumieniu) znajdujący silne oparcie w przesłankach ekonomicznych. Niemniej jednak będą istniały stany faktyczne, w których powiązanie to nie będzie uzasadniało wykonywania jurysdykcji egzekucyjnej. Również w tym zakresie skutki badanego łącznika są tożsame dla obu rodzajów podatków od usług cyfrowych. Co więcej, w pewnych przypadkach – nawet pomimo formalnego istnienia związku terytorialnego wystarczającego z perspektywy tej jurysdykcji lub podstawy prawnej do podjęcia tych działań w drodze współpracy międzynarodowej – faktyczne wykonanie kontroli i egzekucji okaże się niewykonalne. Wynika to z barier technologicznych, specyfiki opodatkowanej działalności oraz współczesnych regulacji dotyczących ochrony prywatności użytkowników usług objętych tymi podatkami.

Rozdział IV – Podatki od usług cyfrowych w państwach członkowskich Unii Europejskiej a traktatowe ograniczenia jurysdykcji podatkowej

4.1 Uwagi wstępne

Celem niniejszego rozdziału jest uzyskanie odpowiedzi na trzecie z postawionych szczegółowych pytań badawczych, o to w jakim zakresie podatki od usług cyfrowych w państwach członkowskich Unii Europejskiej, interpretowane w świetle celów ich wprowadzenia, są zgodne z normami traktatowymi ograniczającymi jurysdykcję podatkową, a w jakim je naruszają.

Aby tego dokonać, konieczne jest przeprowadzenie analizy uwzględniającej specyfikę wykładni postanowień analizowanych traktatów. Podstawowe znaczenie mają reguły skodyfikowane w art. 31 Konwencji Wiedeńskiej o Prawie Traktatów z dnia 23 maja 1969 r. (dalej: „KWPT”)⁶⁶². Zgodnie z nimi „traktat należy interpretować w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nim wyrazom w ich kontekście, oraz w świetle jego przedmiotu i celu”, a „łącznie z kontekstem należy brać pod uwagę [...] każdą późniejszą praktykę stosowania traktatu, ustanawiającą porozumienie stron co do jego interpretacji”. Żadna z tych reguł nie jest nadrzędna wobec pozostałych. W praktyce dominującą rolę odgrywa wykładnia językowa, uzupełniana przez wykładnię celowościową i kontekstualną (które mają zdecydowanie większe znaczenie niż przy interpretacji prawa krajowego)⁶⁶³. Z zasady wykładni w dobrej wierze

⁶⁶² Z. Kukulski, *Artykuł 6 Konwencji wielostronnej jako dyrektywa wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania* [w:] *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, red. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, Warszawa 2019, s. 508; B. Kuźniacki, *Rzeczywisty...*, s. 121; J. Wouters, M. Vidal, *The International Law Perspective* [w:] *Tax Treaties and Domestic Law*, red. G. Maisto, Amsterdam 2006, s. 14–16. Obecnie nie budzi wątpliwości, że reguły te stanowią kodyfikację zwyczajowego prawa międzynarodowego, w związku z czym obowiązują także w przypadku interpretacji umów zawartych przez strony, które nie ratyfikowały KWPT, por. wyrok Sądu Najwyższego Australii z 22.08.1990 r. w sprawie Thiel v. Federal Commissioner of Taxation, 171 CLR 338, a także W. Morawski, *Zasady wykładni umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania a konwencja wiedeńska o prawie traktatów*, *Przegląd Podatkowy* 2010/4, s. 60 oraz B. Kuźniacki, *Rzeczywisty...*, s. 121 i wskazane tam orzecznictwo. W. Morawski zwraca przy tym uwagę, że w praktyce sądy krajowe często pomijają reguły określone w KWPT, wykładając umowy w sposób jednakowy z przepisami krajowymi, por. W. Morawski, *Rozbieżności między wersjami językowymi umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Naczelny Sąd Administracyjny chce porządkować podatkową wieżę Babel*, *Przegląd podatkowy* 2024/10, s. 10 i wskazaną tam bibliografię.

⁶⁶³ B. Kuźniacki, *Rzeczywisty...*, s. 123, 128; W. Morawski, *Znaczenie orzecznictwa sądów zagranicznych w procesie wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę*, *Przegląd*

wyprowadza się również dyrektywę wykładania traktatu w taki sposób, „by zapewnić skuteczność ich przepisów w jak najpełniejszy sposób”⁶⁶⁴.

Istotne dla odpowiedzi na postawione pytanie są normy traktatowe dotyczące wprost zrzeczenia się jurysdykcji podatkowej w jakimś zakresie oraz obowiązujące na gruncie danej umowy zakazy dyskryminacji⁶⁶⁵. Należy podkreślić, że zakazy dyskryminacji w poszczególnych traktatach różnią się co do treści⁶⁶⁶. W każdym wypadku kluczowe znaczenie dla właściwej wykładni tych norm ma również dorobek orzeczniczy⁶⁶⁷. Przy badaniu dyskryminacyjnego charakteru podatku oprócz samego brzmienia przepisów, należy też uwzględnić treść dotyczącego ich uzasadnienia bądź motywów, jak i wypowiedzi ministrów lub polityków, z których inicjatywy wprowadzono daną regulację (choć nie w każdym przypadku będzie to miało znaczenie prawne)⁶⁶⁸. Dlatego też zagadnienie dyskryminacji będzie analizowane osobno dla każdej z badanych grup traktatów, a wyniki tych analiz mogą się różnić.

Podatkowy 2010/2, s. 6. Istotna trudność stosowania wykładni językowej umów wynika z faktu, że mają one wiele wersji językowych uznawanych za autentyczne, pomiędzy którymi mogą występować rozbieżności, por. W. Morawski, *Rozbieżności...*; B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Skutki rozbieżności między wersjami językowymi umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 października 2024 r., II FPS 1/24*, Orzecznictwo Sądów Polskich 2025/5; B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Problemy wykładni międzynarodowych umów w sprawie unikania opodatkowania, sporządzonych w dwóch lub większej liczbie języków*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2023/1. Problem ten ma jednak marginalne znaczenie dla przedmiotowej analizy.

⁶⁶⁴ B. Kuźniacki, *Rzeczywisty...*, s. 124-125.

⁶⁶⁵ Ogólnie dyskryminację definiuje się jako „różne traktowanie podobnych sytuacji albo jednakowe traktowanie różnych sytuacji bez obiektywnego i rozsądnego uzasadnienia”, K. van Raad, *Nondiscrimination in International Tax Law*, Deventer 1986, s. 11, za: A. Tychmańska, *Tax autonomy and non-discrimination rules in the era of conflicting political goals: international and Polish perspective*, *Studia Iuridica* 2018 (76), s. 368; B. Santiago, *Non-Discrimination Provisions at the Intersection of EC and International Tax Law*, *European Taxation* 2009/5 (49), s. 249. Dyskryminacja może przyjmować zarówno charakter prawny, jak i faktyczny, co jest określane mianem dyskryminacji jawnej albo ukrytej, por. O. Okanga, *Testing for Consistency: Certain Digital Tax Measures and WTO Non-Discrimination*, *Journal of World Trade* 2021/1 (55), s. 9; S. Lester i in., *World Trade Law: Text, Materials and Commentary*, Oxford 2018, s. 263; por. R. Mason, L. Parada, *The Legality...*, s. 8, 10-11.

⁶⁶⁶ H. Ault, J. Sasseville, *Taxation...*, s. 102; B. Santiago, *Non-Discrimination...*, s. 249; A. Tychmańska, *Tax...*, s. 370-374.

⁶⁶⁷ B. Santiago, *Non-Discrimination...*, s. 254-255.

⁶⁶⁸ R. Mason, L. Parada, *The Legality...*, s. 18; O. Okanga, *Testing...*, s. 18.

4.2 Podatki od usług cyfrowych w państwach członkowskich Unii Europejskiej a ograniczenia jurysdykcji podatkowej wynikające z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

4.2.1 Uwagi wstępne

W doktrynie nie ulega wątpliwości, że łączniki w podatkach od usług cyfrowych są sprzeczne z normami dotyczącymi alokacji prawa do opodatkowania dochodu w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. Choć wątpliwości może budzić kwalifikacja dochodów w danym modelu biznesowym (jako zysków z działalności gospodarczej, należności licencyjnych czy też opłat technicznych⁶⁶⁹), w każdym przypadku normy dystrybutywne UPO przewidują przyznanie prawa do opodatkowania w oparciu o inne czynniki niż lokalizacja użytkowników.

W każdym z analizowanych państw ratyfikowanym umowom międzynarodowym przyznano pierwszeństwo obowiązywania przed ustawami krajowymi. Wynika to bezpośrednio z konstytucyjnej hierarchii źródeł prawa⁶⁷⁰. A zatem zastosowanie takiej umowy – w świetle zarysowanej wyżej sprzeczności – wymusza konieczność stosowania odpowiedniego postanowienia umownego zamiast norm regulujących krajowy DST. W związku z tym podatki od usług cyfrowych co do zasady mieszczą się w traktatowych granicach wykonywania jurysdykcji podatkowej wynikających z UPO tylko wtedy, gdy nie wchodzi w zakres przedmiotowy danej konwencji.

Niezależnie od powyższego analizy wymagają dwie kwestie. Po pierwsze, czy dany podatek krajowy można uznać za przejaw *treaty-override*. Po drugie, czy narusza on

⁶⁶⁹ Por. Z. Kukulski, *Eliminating...*; Z. Kukulski, *Eliminacja...*. Teoretycznie możliwa jest także kwalifikacja jako dochody ze zautomatyzowanych usług cyfrowych, o których mowa w art. 12B MK ONZ. Obecnie postanowienie to nie zostało jednak wdrożone do żadnego z traktatów zawieranych przez państwa, które wdrożyły podatki od usług cyfrowych.

⁶⁷⁰ E. Decaux, *France* [w:] *International Law and Domestic Legal Systems: Incorporation, Transformation, and Persuasion*, red. D. Shelton, Oxford 2011, s. 223-225; G. Cataldi, *Italy* [w:] *International Law and Domestic Legal Systems: Incorporation, Transformation, and Persuasion*, red. D. Shelton, Oxford 2011, s. 338, 344-347; S. C. Neff, *United Kingdom* [w:] *International Law and Domestic Legal Systems: Incorporation, Transformation, and Persuasion*, red. D. Shelton, Oxford 2011, s. 622-624. W poszczególnych państwach pojawiają się pewne różnice formalne. Przykładowo we Włoszech umowa musi być inkorporowana w ustawie, choć po tym procesie normy umowne obowiązują bezpośrednio. W Wielkiej Brytanii z kolei formalną podstawą są przepisy ustawy inkorporującej, których treść jest tożsama z umową. Mimo tych różnic ostateczny skutek braku spójności z treścią norm umownych pozostaje taki sam. Na potrzeby analizy można więc przyjąć uproszczenie polegające na bezpośrednim konfrontowaniu treści DST z postanowieniami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

zakaz dyskryminacji obowiązujący na gruncie tych umów. Brzmienie postanowień dotyczących zakresu przedmiotowego oraz zakazu dyskryminacji w niemalże wszystkich konwencjach o unikaniu podwójnego opodatkowania jest niemal identyczne do MK OECD. Z tego względu, dla uproszczenia analizy, zgodność DST z UPO jest omawiana na bazie tego modelu konwencji.

4.2.2 Analiza zakresu obowiązywania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania – uwagi ogólne

Ustalenie, czy dany podatek od usług cyfrowych będzie mieścić się w zakresie konwencji, wymaga analizy trzech kwestii. Są to lista podatków objętych konwencją (art. 2 ust. 3), kwalifikacja daniny jako podatku od dochodu albo jego części (art. 2 ust. 2) oraz ocena podatku jako identycznego lub zasadniczo podobnego do podatków objętych konwencją (art. 2 ust. 4). W doktrynie uznaje się, że „relacje pomiędzy DST oraz art. 2 MK OECD są [...] ekstremalnie skomplikowane”⁶⁷¹.

Obecnie żadna z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania nie wymienia wprost podatków od usług cyfrowych. Dlatego też kluczowe jest dokonanie wykładni przesłanek wskazanych w pozostałych ustępach art. 2 MK OECD. Punktem wyjścia są tu szczególne reguły wykładni właściwe dla umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Oprócz ogólnych zasad skodyfikowanych w art. 31 KWPT, na gruncie UPO funkcjonuje także szczególna reguła interpretacyjna zawarta w art. 3 ust. 2 MK OECD. Zgodnie z nią, „jeżeli z kontekstu nie wynika inaczej, każde określenie w niej niezdefiniowane będzie miało takie znaczenie, jakie ma ono w przepisach prawnych tego państwa w zakresie podatków, do których ma zastosowanie niniejsza konwencja, przy czym znaczenie wynikające z ustawodawstwa podatkowego tego państwa ma pierwszeństwo przed znaczeniem nadanym określeniu przez inne przepisy prawne tego państwa”. Wskazuje się, że reguła ta stanowi *lex specialis* wobec reguł wykładni skodyfikowanych w art. 31 KWPT, przy czym normy KWPT mają zastosowanie przy interpretacji treści art. 3 ust. 2 MK OECD. Istotnym kontekstem są tu także modele konwencji OECD i ONZ, wraz z dotyczącymi ich komentarzami i raportami⁶⁷².

⁶⁷¹ P. Pistone, A. Ullmann, *Digital Taxes...*, s. 172.

⁶⁷² Por. B. Kuźniaczki, *Rzeczywisty...*, s. 141; wyrok Sądu Najwyższego Kanady z 22.06.1995 r. w sprawie Królowa przeciwko Crown Forest Industries, 95 DTC 5389 (SCC); W. Morawski, *Metody wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania - znaczenie Modelu Konwencji OECD i Modelu Konwencji ONZ*,

W ramach przedmiotowej analizy fundamentalne znaczenie ma wykładnia pojęcia dochodu na gruncie art. 2 ust. 2 MK OECD. Wątpliwości może budzić, czy pojęcie to powinno być rozumiane autonomicznie, czy też poprzez odwołanie do prawa krajowego. W doktrynie przeważa pogląd o autonomicznym rozumieniu tego terminu⁶⁷³. Przemawia za tym obecność definicji w samej konwencji. Pomimo jej szczątkowego charakteru, może być ona uzupełniona i doprecyzowana przez kontekst (w szczególności brzmienie postanowień regulujących alokację dochodu)⁶⁷⁴. Autonomiczne rozumienie pojęcia dochodu jest również spójne z wynikiem wykładni celowościowej i kontekstualnej. Wynika to z istotnych różnic w sposobie definiowania pojęcia dochodu w poszczególnych państwach. Ponadto cel używania tego pojęcia w prawie krajowym (jako definicji przedmiotu podatku) różni się od celu traktatowego (którym jest alokacja prawa do opodatkowania w celu eliminacji podwójnego opodatkowania)⁶⁷⁵. Potwierdza to również wykładnia historyczna – już w Raporcie z 1923 r. wskazano, że w tamtym czasie nie istniała wspólna dla wszystkich państw koncepcja dochodu, co uzasadniało stworzenie definicji traktatowej⁶⁷⁶. W konsekwencji pojęcie dochodu powinno być rozumiane szeroko⁶⁷⁷. Dominuje stanowisko, że ujęcie to odpowiada zasadniczo teorii przyrostu czystego majątku, zwanej też teorią Schanza-Haiga-Simonsa⁶⁷⁸.

Przegląd Podatkowy 2011/7, s. 56; wyrok Sądu Apelacyjnego w Norwegii z 13.08.2003 r. w sprawie PGS Exploration AS (02-02662 A/03); W. Morawski, *Stały zakład – stosowanie Komentarza OECD do umowy z krajem niebędącym członkiem OECD*, Przegląd Podatkowy 2011/1, s. 54. W pracy przyjęto stanowisko kwalifikujące Komentarz OECD jako „kontekst” w rozumieniu art. 31 ust. 2 KWPT. Należy jednak odnotować, że w doktrynie reprezentowane są także stanowiska opowiadające się za innym charakterem prawnego znaczenia Komentarza. W tym zakresie por. W. Morawski, *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*, Warszawa 2012, s. 103-111. Należy również podkreślić, że „akt interpretacyjny (Komentarz OECD) nie może zmieniać treści umowy międzynarodowej” i nie może być wykorzystywany jako uzasadnienie dokonania wykładni *contra legem*, W. Morawski, *Dynamiczna wykładnia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania – co za dużo, to nie zdrowo* [w:] *Teoria i praktyka stosowania prawa podatkowego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Hannie Litwińczuk*, red. M. Jamroży, K. Tetlak, Warszawa 2025, s. 356-360.

⁶⁷³ Por. C. Pérez Jarpa, *Industry-Specific Taxes and Article 2 OECD Model Convention 1982 and 2017* [w:] *Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model*, red. G. Kofler i in., Amsterdam 2021, s. 188; P. Pistone, A. Ullmann, *Digital Taxes...*, s. 188; A. Prasad Kotha, *Taxes on Income According to Article 2(1) and (2) OECD Model Convention 2017* [w:] *Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model*, red. G. Kofler i in., Amsterdam 2021, s. 32.

⁶⁷⁴ C. Pérez Jarpa, *Industry-Specific...*, s. 205; A. Prasad Kotha, *Taxes...*, s. 35.

⁶⁷⁵ Por. R. García Antón i in., *The Compatibility...*, s. 30; C. Pérez Jarpa, *Industry-Specific...*, s. 208. Odmienne, W. Cui, *Article...*, s. 19-20.

⁶⁷⁶ A. Prasad Kotha, *Taxes...*, s. 26.

⁶⁷⁷ C. Pérez Jarpa, *Industry-Specific...*, s. 208; P. Selera, *Międzynarodowe...*, s. 24. Choć przestrzega się przed jego zbyt szeroką wykładnią, por. D. Hohenwarter i in., *Qualification...*, s. 144.

⁶⁷⁸ H. Filipczyk, *Tax...*, s. 209-213; H. Filipczyk, *"Sprzeczność z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu" jako klauzulowa przesłanka unikania opodatkowania*, Przegląd Podatkowy 2020/3, s. 30; A. Prasad Kotha, *Taxes...*, s. 33-34; P. Selera, *Międzynarodowe...*, s. 23-24.

Pojęcie podatków od części dochodu służy zapewnieniu stosowania konwencji zarówno do podatków o charakterze globalnym, jak i cedularnym, w związku z istniejącymi historycznie różnicami w systemach podatkowych⁶⁷⁹. W konsekwencji definicja podatku „od dochodu lub jego części” obejmuje zarówno podatki nałożone na „całość zdolności podatkowej” podatnika, jak i na poszczególne rodzaje dochodów⁶⁸⁰. W przypadku wątpliwości przyjmuje się, że podatek jest objęty zakresem konwencji⁶⁸¹. Podkreśla się również, że w konwencji celowo użyto zwrotu podatek „od dochodu” a nie podatek dochodowy. Przemawia to za uznaniem, że dla oceny z perspektywy art. 2 ust. 2 MK OECD zasadnicze znaczenie mają podstawa opodatkowania i jego podmiot, a nie ekonomiczny przedmiot podatku⁶⁸². Dlatego też zakresem konwencji mogą być również objęte daniny, których przedmiotem jest przychód, a nie „dochód rozumiany jako nadwyżka przychodu nad kosztami jego uzyskania”⁶⁸³, jak np. polski ryczałt od przychodów ewidencjonowanych i karta podatkowa⁶⁸⁴. Podatki nakładane na przychód, które nie zostały wymienione wprost jako objęte zakresem danej UPO, budzą jednak istotne wątpliwości z perspektywy stosowania do nich postanowień konwencji, o czym niżej.

Złożonych danin nie należy „rozkładać na części”, tylko kwalifikować podatek w całości oraz uwzględniać jego „dominującą cechę”⁶⁸⁵. Podkreśla się też, że określenie, czy podatek jest objęty zakresem konwencji, może zależeć od „szczegółów instytucji i detali przepisów”⁶⁸⁶. Ponadto dla kwalifikacji danej daniny jako podatku od dochodu na gruncie modelu konwencji OECD nie ma znaczenia cel, w jakim podatek został wdrożony⁶⁸⁷. Podkreśla się także, że dochód w rozumieniu konwencji musi mieć „możliwego do

⁶⁷⁹ C. Pérez Jarpa, *Industry-Specific...*, s. 208.

⁶⁸⁰ *Ibidem*, s. 208–209; A. Prasad Kotha, *Taxes...*, s. 32.

⁶⁸¹ OECD, *Model...*, Komentarz do Art. 2, para. 1.

⁶⁸² C. Pérez Jarpa, *Industry-Specific...*, s. 212; A. Prasad Kotha, *Taxes...*, s. 30.

⁶⁸³ J. Banach, *Polskie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania: komentarz*, Warszawa 2002, s. 85; J. Fiszer, M. Panek, *Art. 2 Zakres obowiązywania [w:] Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010, s. 218.

⁶⁸⁴ J. Fiszer, M. Panek, *Art. 2...*, s. 218.

⁶⁸⁵ D. Hohenwarter i in., *Qualification...*, s. 143, R. Ismer, A. Blank, *Article 2...*, nb. 32, 38; J. Fiszer, M. Panek, *Art. 2...*, s. 218; A. Turina, *Which...*, s. 517–518. W materiałach OECD używane jest pojęcie podatków, które w „przeważającej mierze” są obliczane w oparciu o dochód lub zysk netto, por. OECD, *Classification of Taxes and Interpretative Guide*, Paryż 2004, s. 9-10.

⁶⁸⁶ R. Ismer, C. Jescheck, *Taxes on Digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model?*, *Intertax* 2018/6-7 (46), s. 575.

⁶⁸⁷ D. Hohenwarter i in., *Qualification...*, s. 147; R. Ismer, C. Jescheck, *Taxes...*, s. 575; P. Pistone, A. Ullmann, *Digital Taxes...*, s. 190–191.

zidentyfikowania odbiorcę”⁶⁸⁸. Co do zasady podatki objęte zakresem konwencji skupiają się na odbiorcy należności, nie zaś na płacącym ani samym świadczeniu. Znajduje to wyraz w uwzględnianiu jego sytuacji ekonomicznej⁶⁸⁹.

4.2.3 Ocena podatków od usług cyfrowych w państwach członkowskich jako podatków od dochodu w rozumieniu art. 2 ust. 2 MK OECD

Choć w sensie ekonomicznym podatki od usług cyfrowych mają stanowić mechanizm opodatkowania dochodu, w wykładni traktatów decydujące znaczenie ma formalna konstrukcja podatku. W ramach tej konstrukcji przeciwko uznaniu, że podatek ten mieści się w zakresie traktatów, świadczą elementy takie jak „brak możliwości odliczenia kosztów uzyskania przychodów, brak znaczenia czy podatnik uzyskuje dochód czy stratę, brak odniesienia do zysków podatnika oraz brak możliwości odliczenia tego podatku względem krajowych i zagranicznych podatków dochodowych od osób prawnych”⁶⁹⁰. W raporcie z 2018 r. wskazano również, że samo wprowadzenie progów przychodowych nie wystarcza do objęcia podatku zakresem konwencji⁶⁹¹.

Jak wskazano w rozdziale II, w ocenie niektórych autorów posłużenie się podstawą w postaci przychodów stanowi „zamiennik” (*proxy*) dla opodatkowania wartości tworzonej przez użytkowników. W konsekwencji, zgodnie z obecnie przeważającym poglądem doktryny, „główną cechą” tego podatku jest „opodatkowanie obrotu z określonego, wąsko zdefiniowanego zakresu usług, bez uwzględnienia osobistych okoliczności podmiotów świadczących usługi i bez związku z systemami podatków dochodowych”⁶⁹². Przeciwno stosowaniu konwencji do DST podnoszony jest również argument, że podatki te są zwykle kwalifikowane jako pośrednie, a przynajmniej jako hybrydowe. Nie można ich uznać jednoznacznie za podatki dochodowe, a konwencje nie obejmują swoim zakresem podatków pośrednich⁶⁹³. Zbieżne stanowisko sformułowano

⁶⁸⁸ A. Turina, *Which...*, s. 516–517.

⁶⁸⁹ D. Hohenwarter i in., *Qualification...*, s. 141; R. Ismer, C. Jescheck, *Taxes...*, s. 574.

⁶⁹⁰ *Ibidem*, s. 142.

⁶⁹¹ OECD, *Tax Challenges Arising...*, s. 182.

⁶⁹² D. Hohenwarter i in., *Qualification...*, s. 144.

⁶⁹³ R. Collier, M. P. Devereux, *The Border-Adjusted Tax and Tax Treaties*, Tax Notes International (28.12.2017 r.), s. 1184; F. Wassermeyer, *Art. 2 MA - Unter das Abkommen fallende Steuern* [w:] *Doppelbesteuerung - Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen*, red. F. Wassermeyer i in., Monachium 2020, nb. 12; J. Sinnig, *Taxation...*, s. 151; D. Hohenwarter i in., *Qualification...*; G. Kofler, J. Sinnig, *Equalization...*

w raporcie OECD z 2015 r., w którym przedstawiono koncepcję podatków wyrównawczych stanowiącą inspirację dla powstania podatków od usług cyfrowych; stwierdzono, że takie podatki „nie będą objęte zakresem istniejących traktatów”⁶⁹⁴.

Powyższych argumentów nie można zignorować. Należy jednak zwrócić uwagę na wykazane w rozdziale II różnice w sposobie unormowania przedmiotu poszczególnych podatków od usług cyfrowych. Autorzy formułujący cytowane wyżej poglądy zdają się nie dostrzegać tych rozbieżności. Wspomniana argumentacja jest o wiele bardziej przekonująca w przypadku DST typu „konsumpcyjnego” niż typu „przychodowego”. Wobec tej drugiej kategorii można sformułować argumenty przemawiające za uznaniem ich za podatki od dochodu w rozumieniu art. 2 ust. 2 MK OECD.

Przede wszystkim uczynienie przychodów podstawą opodatkowania „nie musi oznaczać, że dany podatek jest podatkiem obrotowym”⁶⁹⁵. Typowym przykładem podatków przychodowych objętych zakresem konwencji są podatki od dywidend i odsetek⁶⁹⁶. Choć podstawa opodatkowania ma kluczowe znaczenie przy wykładni konwencji, nie powinno się ignorować przedmiotu opodatkowania (w rozumieniu prawnym). Dlatego też w przypadku podatków, w których przychód jest zarówno podstawą, jak i przedmiotem, pogląd o przychodach jako „zamienniku” dla opodatkowania wartości nie jest przekonujący. Opodatkowanie przychodów niską stawką stanowi raczej „zamiennik” dla opodatkowania części dochodu w rozumieniu art. 2 ust. 2 MK OECD⁶⁹⁷. Świadczy o tym między innymi stosunkowo niska stawka, co można rozpatrywać jako próbę rozwiązania równoważnego ekonomicznie z obciążeniem typowym podatkiem dochodowym. Co więcej, choć ważniejsza od rzeczywistego skutku jest formalna konstrukcja podatku, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania tradycyjnie opierają się na konstrukcjach ekonomicznych. Samo używanie w przepisach pojęcia dochodu uważa się za „odesłanie pozasystemowe” do kategorii ekonomicznej⁶⁹⁸, zaś różnicowanie metod alokacji opiera się na koncepcji „aktywnego” i „pasywnego” dochodu stworzonej przez ekonomistów. Z tego względu należy uwzględnić istniejący wśród ekonomistów konsensus, wedle którego przychody będące przedmiotem DST można uznać za rentę ekonomiczną.

⁶⁹⁴ D. Hohenwarter i in., *Qualification...*, s. 140.

⁶⁹⁵ R. Ismer, C. Jescheck, *Taxes...*, s. 577; por. również A. Turina, *Which...*, s. 516.

⁶⁹⁶ A. Turina, *Which...*, s. 516.

⁶⁹⁷ Por. J. Sinnig, *Taxation...*, s. 156.

⁶⁹⁸ H. Filipczyk, „*Sprzeczność...*”, s. 30.

Wynika to ze specyfiki usług cyfrowych, w których koszty krańcowe uzyskiwania przychodu są bliskie zeru. W tej sytuacji opodatkowanie tych przychodów staje się równoważne opodatkowaniu dochodów z tego rodzaju usług⁶⁹⁹. Należy również zauważyć, że w przeciwieństwie do np. funkcjonującego w ramach Filaru 2 mechanizmu Zasady Niedostatecznie Opodatkowanych Zysków (ang. *Undertaxed Profits Rule*, UTPR), zarówno podstawa, jak i przedmiot opodatkowania odwołują się do przychodów (również) podatnika, a nie wyłącznie szczególnych kategorii rachunkowych podmiotów wchodzących w skład tej samej co podatek grupy kapitałowej w innych państwach⁷⁰⁰.

Odnosnie do argumentu dotyczącego częstej kwalifikacji tych podatków jako pośrednich warto podkreślić, że w MK OECD celowo wykorzystuje się pojęcie podatku od dochodu zamiast pojęcia podatków bezpośrednich, aby uniknąć wątpliwości wynikających z niejasności tego podziału⁷⁰¹. Nawet biorąc pod uwagę, że określenie bezpośredniego lub pośredniego charakteru może mieć pomocnicze znaczenie przy wykładni art. 2 ust. 2 MK OECD, powinno ono uwzględniać krytyczną analizę źródła takiej kwalifikacji. Jak wskazano wyżej, kwalifikacja dokonywana przez autorów Projektu z 2018 r. powinna być traktowana ostrożnie. Przyjęcie przez nich tego stanowiska było niezbędne dla uzasadnienia istnienia kompetencji do przyjęcia dyrektywy dotyczącej takiego podatku na poziomie Unii Europejskiej. W doktrynie podkreśla się również, że w żadnym wypadku nie należy w wykładni uwzględniać celów ustawodawcy⁷⁰². Przełomowe znaczenie miałyby orzecznictwo rozstrzygające o tym, czy podatki od usług cyfrowych mieszczą się w zakresie konwencji; dotychczas jednak nie zapadły żadne rozstrzygnięcia w tym zakresie. Pomocniczą rolę mogą pełnić także opinie przedstawicieli doktryny; jednakże, jak już wskazywano, brak tu jednolitej kwalifikacji takich podatków. Jak wskazano w rozdziale II, bardziej przekonujące jest uznanie tych podatków za bezpośrednie, co w ocenie niektórych autorów stanowi pomocniczy argument za przyjęciem, że są one podatkami od dochodu w rozumieniu art. 2 ust. 2 MK OECD⁷⁰³. Znaczenie może mieć też oficjalne stanowisko państwa, wyrażone w formie właściwej

⁶⁹⁹ Na marginesie można wskazać, że podobne podejście, to jest przyjęcie jako podstawy opodatkowania kwoty brutto, ang. *gross amounts*, przyjęto w dotyczący dochodów ze zautomatyzowanych usług cyfrowych art. 12B MK ONZ.

⁷⁰⁰ A. Christians, S. Shay, *The Consistency of Pillar 2 UTPR With U.S. Bilateral Tax Treaties*, Tax Notes International (23.01.2023 r.), s. 501–502.

⁷⁰¹ D. Hohenwarter i in., *Qualification...*, s. 141.

⁷⁰² J. Sinnig, *Taxation...*, s. 156.

⁷⁰³ Por. M. Valta, *Verfassungs-...*, s. 772.

dla danego porządku prawnego, jak np. objaśnieniach podatkowych czy też ogólnej bądź indywidualnej interpretacji prawa podatkowego⁷⁰⁴. Obecnie brakuje wypowiedzi tego rodzaju w krajach, które zdecydowały się na wdrożenie DST.

Nie są również przekonujące argumenty, że podatki od usług cyfrowych nie uwzględniają okoliczności dotyczących odbiorcy należności poprzez opodatkowanie przychodów, a nie dochodów. Wręcz przeciwnie, wprowadzenie progów przychodowych stanowi wyraźne odwołanie się do sytuacji gospodarczej podatnika. Nie zmienia tego okoliczność, że przy ustalaniu przychodów na potrzebę tych progów bierze się pod uwagę również przychody uzyskiwane przez inne podmioty w grupie kapitałowej – jest to element niezbędny dla ograniczenia możliwości unikania takiego podatku. Co prawda uzasadnienie wprowadzenia progów wyrażone w materiałach legislacyjnych było inne (dotyczące raczej łatwości administrowania i odpowiednio znaczącej obecności w danej jurysdykcji). Niemniej jednak, jak wskazano wyżej, przy wykładni UPO decydujące znaczenie ma konstrukcja podatku, a nie prezentowane przez ustawodawcę uzasadnienie wprowadzenia daniny lub jej poszczególnych elementów.

W kontekście określenia „głównej cechy” danego podatku od usług cyfrowych istotne znaczenie może mieć również technika legislacyjna przyjęta w danym państwie. Podkreśla się bowiem, że przychodowe podatki objęte zakresem konwencji stanowią zwykle część kompleksowych ustaw podatkowych, w których wybór przychodu jako podstawy opodatkowania stanowi jedną z form, wybieranych dobrowolnie przez podatnika⁷⁰⁵. Dla oceny DST może więc mieć znaczenie, czy zostanie wdrożony w osobnej ustawie, czy też dodany do istniejącej⁷⁰⁶, choć nie powinno to być czynnikiem decydującym⁷⁰⁷. Wprowadzenie konstrukcji podatku od usług cyfrowych w ramach ustawy regulującej podatek dochodowy stanowi argument za uznaniem, że spełnia on przesłanki art. 2 ust. 2 MK OECD⁷⁰⁸. Do zbieżnych wniosków prowadzi również wprowadzenie jednocześnie z takim podatkiem (niezależnie od tego, czy w ramach ustawy regulującej podatek dochodowy, czy jako samodzielnej ustawy) przepisów

⁷⁰⁴ Przyjęto tutaj rozumienie „oficjalnego stanowiska państwa” jako obejmującego szeroki zakres aktów interpretacyjnych państwa, por. W. Morawski, *Interpretacje...*, s. 31-33.

⁷⁰⁵ D. Hohenwarter i in., *Qualification...*, s. 145.

⁷⁰⁶ Por. D. Hohenwarter i in., *Qualification...*, s. 145.

⁷⁰⁷ A. Turina, *Which...*, s. 517.

⁷⁰⁸ Taki cel przyświecał na przykład wdrożeniu w Indiach tzw. podatku wyrównawczego w ramach odrębnej ustawy, por. S. Wagh, *The Taxation...*, s. 549.

pozwalających na pomniejszanie podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym o wartość zapłaconego DST. Z kolei wprowadzenie takiego podatku w ramach ustawy regulującej podatki konsumpcyjne stanowi pomocniczy argument za uznaniem, że pozostaje on poza zakresem analizowanego postanowienia konwencji. Warto zauważyć, że taką technikę zastosowano jedynie we Francji. Jest to spójne z faktem, że francuski DST, ze względu na swoje cechy konstrukcyjne, zakwalifikowano jako „konsumpcyjny”.

Niemniej jednak nawet podatek wdrożony w odrębnej ustawie może być uznany za podatek od dochodu w rozumieniu art. 2 ust. 2 MK OECD. W przypadku indyjskiego podatku wyrównawczego o konstrukcji bardzo zbliżonej do podatków od usług cyfrowych, w doktrynie podkreślano, że jest on silnie związany z podatkiem dochodowym pomimo wdrożenia go w osobnej ustawie i pomimo stanowiska indyjskiego ustawodawcy⁷⁰⁹. Kluczowym elementem w przypadku tego podatku było wskazanie wprost, że nie będzie on stosowany do podatników, którzy utworzyli w Indiach zakład podatkowy i którzy będą w takim przypadku opodatkowani na zasadach ogólnych⁷¹⁰. Takiego przepisu brak jednak w którymkolwiek z analizowanych DST.

Podsumowując powyższe, istnieją silne argumenty za uznaniem, że podatki od usług cyfrowych typu „przychodowego” (brytyjski, włoski) stanowią podatki od dochodu w rozumieniu art. 2 ust. 2 MK OECD. Natomiast podatki typu „konsumpcyjnego” (austriacki, francuski, hiszpański), nie spełniają przesłanek tej normy.

4.2.4 Ocena podatków od usług cyfrowych w państwach członkowskich jako podatków identycznych albo zasadniczo podobnych do podatków objętych konwencją w rozumieniu art. 2 ust. 4 MK OECD

Art. 2 ust. 4 MK OECD został wprowadzony do modelu konwencji, aby zapewnić odpowiednią „elastyczność” jej zakresowi przedmiotowemu i ograniczyć konieczność dodatkowych negocjacji⁷¹¹. W ramach historycznej wykładni tego przepisu wskazuje się,

⁷⁰⁹ R. Ismer, C. Jescheck, *Taxes...*, s. 575.

⁷¹⁰ *Ibidem*.

⁷¹¹ P. Pistone, A. Ullmann, *Digital Taxes...*, s. 185; J. Schuch, S. Lan, *Identical or Substantially Similar Taxes According to Article 2(4) OECD Model Convention 1982 and 2017* [w:] *Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model*, red. G. Kofler i in., Amsterdam 2021, s. 117.

że wywodzi się on z modelu konwencji Ligi Narodów, w którym zamiast obecnego sformułowania użyto terminu „zasadniczo jednakowe podstawy⁷¹²”.

Ocena podobieństwa będzie zawsze zależeć od konkretnej umowy. Wymaga ona uwzględnienia tego, jakie podatki są w niej wymienione wprost, a także zbadania cech analizowanej daniny oraz innych podatków istniejących w danym państwie⁷¹³. Dla analizy istotne są podatki istniejące w chwili zawierania konwencji⁷¹⁴. Możliwe jest jednak sformułowanie kilku wniosków natury ogólnej. W procesie wykładni wyróżnia się porównywanie w skali „mikro” (względem konkretnego istniejącego podatku) albo „makro” (względem kombinacji kilku podatków w ramach całości systemu podatkowego w danym państwie). Oba podejścia uważane są za równoważne⁷¹⁵. Należy przy tym porównywać cechy danego podatku, a nie jego nazwę⁷¹⁶.

W doktrynie brak zgody co do tego, czy przy ocenie podobieństwa podatek należy porównywać tylko z podatkami wymienionymi w art. 2 ust. 3 danej umowy przez państwo wprowadzające analizowaną daninę, czy należy także uwzględniać podatki wymienione przez drugą stronę konwencji⁷¹⁷. Za przeważający należy uznać pogląd zaprezentowany przez prof. M. Langa, zgodnie z którym wystarczy, aby podatek był „zasadniczo podobny” do podatku wymienionego przez którekolwiek z państw-stron konwencji⁷¹⁸.

Przy dokonywaniu wykładni art. 2 ust. 4 MK OECD ponownie kluczowe znaczenie ma podstawa opodatkowania⁷¹⁹. Jednakże istotne są również inne elementy konstrukcyjne podatku, w szczególności jego przedmiot⁷²⁰. W orzecznictwie istnieją rozbieżności co do tego, czy powody wprowadzenia danego podatku (np. ustanowienie szczególnych „danin solidarnościowych”) mają wpływ na określenie stopnia jego podobieństwa do podatków istniejących już w danym systemie⁷²¹. Kluczowe znaczenie ma wyrok w sprawie *Virgin*

⁷¹² J. Schuch, S. Lan, *Identical...*, s. 116–117.

⁷¹³ P. Pistone, A. Ullmann, *Digital Taxes...*, s. 195.

⁷¹⁴ J. Schuch, S. Lan, *Identical...*, s. 134.

⁷¹⁵ *Ibidem*, s. 119.

⁷¹⁶ *Ibidem*, s. 120, M. Lang, „Taxes Covered” – What is a “Tax” according to Article 2 of the OECD Model?, *Bulletin for International Taxation* 2005/6 (59), s. 222.

⁷¹⁷ W. Cui, *Article...*, s. 34–35; J. Schuch, S. Lan, *Identical...*, s. 134–135.

⁷¹⁸ J. Schuch, S. Lan, *Identical...*, s. 134.

⁷¹⁹ *Ibidem*, s. 121, 129.

⁷²⁰ Por. P. Pistone, A. Ullmann, *Digital Taxes...*, s. 194; R. Ismer, A. Blank, *Article 2...*, nb. 63.

⁷²¹ W. Cui, *Article...*, s. 16–17.

Holdings, wydany w 2008 r. w Australii⁷²². W sprawie tej organy podatkowe argumentowały, że nowo wprowadzony podatek od zysków kapitałowych nie był dostatecznie podobny do podatków objętych przedmiotową konwencją. W ich ocenie wprowadzenie takiej daniny stanowiło „ogromną zmianę” i nowość w systemie podatkowym – „zarówno ze względu na jej zakres, jak i sposób funkcjonowania”. Sąd nie uznał jednak tych argumentów, wskazując, że australijski podatek dochodowy był zawsze „wystarczająco szeroki, by objąć podatki takie jak podatek od zysków kapitałowych”⁷²³.

W doktrynie dominuje pogląd, że podatki od usług cyfrowych co do zasady nie mają cech czyniących je podobnymi do podatków objętych daną umową – przede wszystkim ze względu na opodatkowanie przychodów, brak możliwości odliczenia kosztów bądź bezpośredniego nawiązania do zysków w konstrukcji podatku⁷²⁴. Ponadto, ponieważ DST przewiduje tryb samoobliczenia i zapłaty przez podatnika, a nie pobór przez płatnika, odróżnia się od objętych zakresem konwencji podatków u źródła⁷²⁵. W ocenie niektórych autorów jego konstrukcja przypomina tzw. opłaty licencyjne – rodzaj należności nakładanych w sektorach wydobywczych, których nie uznaje się za objęte zakresem przedmiotowym konwencji⁷²⁶. Argumenty te znajdują potwierdzenie w sprawie węgierskiej; dotyczyła ona lokalnego podatku od działalności gospodarczej, którego podstawą był przychód uzyskany ze sprzedanych towarów i usług, pomniejszony (wyłącznie) o koszty nabycia towarów, wartość usług pośrednictwa i koszt materiałów. Podatek ten uznano za niespełniający przesłanek postanowienia umowy odpowiadającego treścią art. 2 ust. 4 MK OECD⁷²⁷.

Należy jednak zauważyć, że również w tym zakresie cytowane poglądy nie uwzględniają zidentyfikowanej różnicy pomiędzy DST typu „konsumpcyjnego” i „przychodowego”. Istnieją argumenty przemawiające za uznaniem wariantu „przychodowego” za wystarczająco podobny do istniejących podatków dochodowych. Przede wszystkim, podobnie jak w przypadku analizy z perspektywy art. 2 ust. 2 MK OECD, nie powinno

⁷²² Wyrok Sądu Federalnego Australii z 10.10.2008 r. w sprawie *Virgin Holdings SA v. Commissioner of Taxation*, FCA 1503.

⁷²³ W. Cui, *Article...*, s. 31.

⁷²⁴ P. Pistone, A. Ullmann, *Digital Taxes...*, s. 195.

⁷²⁵ W. Cui, *Article...*, s. 22.

⁷²⁶ *Ibidem*.

⁷²⁷ J. Schuch, S. Lan, *Identical...*, s. 122–123.

się ignorować przedmiotu podatku⁷²⁸. W jego kontekście podstawa opodatkowania w postaci przychodu przypomina raczej podatki u źródła bądź podatki przychodowe stosowane w niektórych branżach w celu uproszczenia rozliczeń (podobne do funkcjonującego w Polsce zryczałtowanego podatku od niektórych przychodów uzyskiwanych przez osoby fizyczne), które mieszczą się w zakresie konwencji. Jak wskazano wyżej, podstawa i przedmiot mają przy tej analizie większe znaczenie niż tryb poboru. Na marginesie można wskazać, że nawet w trybie obliczenia i poboru podatku znajduje się również element przemawiający za podobieństwem DST do podatków dochodowych: jest nim tryb obliczania i zapłaty podatku w ujęciu rocznym, a nie osobno od każdej transakcji⁷²⁹.

Należy przy tym odróżnić podobieństwo podatków od usług cyfrowych do tradycyjnych podatków dochodowych od podobieństwa do danin nietypowych, które zostały wprost wymienione w zakresie przedmiotowym danej UPO. Przykładem są tu np. niemiecki *Gewerbesteuer* czy włoska *Imposta sul Reddito delle Attività Produttive* (IRAP). Pod względem podstawy opodatkowania takie podatki mogą bowiem bardziej przypominać DST niż tradycyjne podatki dochodowe⁷³⁰. Biorąc pod uwagę przedmiot niniejszej analizy, szczególne znaczenie ma ocena podobieństwa względem włoskiej IRAP. Podstawą IRAP nie są bezpośrednio przychody z określonych usług, lecz „wartość netto produkcji”. Oblicza się ją poprzez odejmowanie określonych kategorii „kosztów produkcji” (regulowanych odmiennie dla różnych obszarów działalności objętych IRAP) od wartości produkcji (również obliczanej według reguł właściwych dla danego rodzaju działalności). Mając na względzie, że kategoria „kosztów produkcji” jest dużo węższa niż kosztów uzyskania przychodu w tradycyjnym podatku dochodowym, „wartość netto produkcji” znacząco różni się od dochodu podatkowego (przy czym historyczne zmiany w tym podatku częściowo przybliżyły do siebie te kategorie). Formalnie konstrukcje IRAP i DST różnią się więc między sobą; zważywszy przy tym na fakt, że przychody z usług objętych zakresem włoskiego DST cechują się bliskimi zeru kosztami końcowymi, przypominają one „wartość netto produkcji” z tej działalności

⁷²⁸ *Ibidem*, s. 123.

⁷²⁹ J. Sinnig, *Taxation...*, s. 157.

⁷³⁰ Por. P. Pistone, *A Constructive...*, s. 219. Należy przy tym zaznaczyć, że charakter prawny takich podatków budzi często istotne wątpliwości w ramach przedstawicieli lokalnej doktryny, por. M. Dietz, *Die Bandbreite des Begriffs der „wirtschaftskraftbezogenen Steuerquelle”*, *Steuer und Wirtschaft* 2025, 215-222; M. Leo, *La tassazione dell'economia digitale sulle due sponde dell'Atlantico: spunti di riflessione dalla circolare Assonime*, *Il fisco* 2018/37.

gospodarczej. Dodatkowo o podobieństwie tych podatków świadczy stanowisko włoskiej administracji, dopuszczające pomniejszanie podstawy opodatkowania IRAP (jak również włoskiego CIT) o kwotę zapłaconego włoskiego DST⁷³¹. Porównanie to nie prowadzi jednak do jednoznacznego wniosku o podobieństwie tych podatków. Mając na względzie złożoność takiej analizy, należy zachować w tym zakresie daleko posuniętą ostrożność.

Podsumowując, co do zasady argumenty przemawiające za uznaniem DST za podobne do podatków objętych konwencją są mniej przekonujące niż te za uznaniem ich za podatki od dochodu. W przypadku włoskiego DST możliwe jest uznanie, że spełnia on przesłanki art. 2 ust. 4 ze względu na podobieństwo do IRAP. Niemniej, złożoność tego zagadnienia sprawia, że nie doczekało się ono dotychczas rozstrzygnięcia w orzecznictwie ani pogłębionej analizy przez przedstawicieli lokalnej doktryny.

4.2.5 Ocena spełniania przez podatki od usług cyfrowych w państwach członkowskich OECD przesłanek art. 2 MK OECD w świetle praktyki traktatowej

Analiza podatków od usług cyfrowych z perspektywy spełniania przesłanek art. 2 MK OECD wymaga uzupełnienia o praktykę traktatową państw. Istotnym argumentem za brakiem kwalifikacji DST jako podatków spełniających przesłanki art. 2 ust. 2 lub 4 MK OECD pozostaje okoliczność, iż od początku ich wprowadzania deklarowano brak konieczności renegocjacji traktatów. Jak wskazano wcześniej, żadna administracja nie zajęła oficjalnego stanowiska w przedmiocie uznawania DST za objęte konwencją. W szczególności Stany Zjednoczone – jako potencjalne państwo rezydencji w większości spraw dotyczących podatków od usług cyfrowych – skupiły swoje działania na postępowaniach dotyczących możliwości zastosowania sankcji gospodarczych (głównie ceł), pomimo sprzeciwu wobec implementacji tych podatków. Taka praktyka sugeruje powszechność traktowania DST jako środków będących poza zakresem konwencji.

Warto podkreślić, że działania te podejmowano w szczególnym kontekście. W ocenie niektórych autorów deklarowana tymczasowość podatków od usług cyfrowych mogłaby

⁷³¹ Agenzia delle Entrate, *Imposta Sui Servizi Digitali – Articolo 1, Commi Da 35 a 50 Della Legge 30 Dicembre 2018, n. 145, Modificata Dall'articolo 1, Comma 678 Della Legge 27 Dicembre 2019, n. 160, Circular 3*, 2021.

przemawiać za ich kwalifikacją jako podatków nadzwyczajnych⁷³². Nie można więc wykluczyć, że decyzja o skupieniu się na negocjacjach środków handlowych wynikała z faktu, że główna oś dyskusji dotyczących modyfikacji zasad międzynarodowego prawa podatkowego dotyczyła wprowadzenia Filaru 1 jako rozwiązania długofalowego oraz zbiorowej renegocjacji traktatów w drodze konwencji wielostronnej. W takim układzie zmiana kontekstu politycznego może doprowadzić do modyfikacji postaw państw w dłuższej perspektywie.

Co więcej, procedury traktatowe są co do zasady inicjowane na wniosek podatnika. Brak sporów dotyczących kwalifikacji DST pozwala więc wyciągać wnioski co do postawy samych przedsiębiorców⁷³³, a niekoniecznie organów państwowych. Bierność podmiotów opodatkowanych może również częściowo tłumaczyć strategię Stanów Zjednoczonych. Polityczna presja wokół tych danin nie wynikała bowiem z problemu podwójnego opodatkowania. Stanowiła raczej wyraz szerszych obaw wielu organizacji biznesowych, że nowe obciążenia są próbą ograniczenia amerykańskich możliwości handlowych, co rodziło postulaty podjęcia działań zapobiegawczych⁷³⁴.

4.2.6 Ocena podatków od usług cyfrowych w państwach członkowskich Unii Europejskiej w kontekście zjawiska *treaty-override*

W przypadku objęcia danego DST umową o unikaniu podwójnego opodatkowania, konieczne jest rozstrzygnięcie, czy jego wprowadzenie stanowi jednostronne zastąpienie traktatu ustawą krajową (*treaty-override*). OECD definiuje tę sytuację jako przypadek, w którym „krajowe przepisy uchylają postanowienia jednego albo wszystkich traktatów obowiązujących do tej pory w tym państwie”⁷³⁵. Zjawisko to jest analizowane

⁷³² W rozumieniu podatku nałożonego na określony czas ze szczególnych powodów, A. Turina, *Which...*, s. 517.

⁷³³ W czasie powstawania niniejszej pracy nie zidentyfikowano żadnego przypadku wszczęcia postępowania w celu skorzystania z mechanizmów rozwiązywania sporów na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

⁷³⁴ Por. m.in. uwagi Izby Handlowej Stanów Zjednoczonych dostępne pod adresem: <https://www.uschamber.com/economy/us-chamber-comments-docket-no-ustr-2019-0009-initiation-of-section-301-investigation-of> (dostęp: 27.04.2026 r.); uwagi składane przez Computer and Communications Industry Association dostępne pod adresem: <https://ccianet.org/wp-content/uploads/2020/01/CCIA-Written-Comments-USTR-Docket-No.-2019-0009.pdf> (dostęp: 27.04.2026 r.).

⁷³⁵ OECD Committee on Fiscal Affairs, *Report on Tax Treaty Overrides*, Tax Notes International 1990/2. Definicja ta jest także powszechnie przyjmowana w doktrynie, por. R. Avi-Yonah, *Sunt Pacta Servanda? The Problem of Tax Treaty Overrides*, University of Michigan Public Law Research Paper No. 22-022, 2022, s. 2; G. Kofler, *Legislative Tax Treaty Overrides in Austrian, German, and EU Law*, British Tax

w kontekście podatkowym przede wszystkim na gruncie konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania. Mają one bowiem „dwoisty charakter: z jednej strony należą do prawa międzynarodowego, z drugiej, w wyniku ratyfikacji, stają się częścią wewnętrznego porządku prawnego państw”⁷³⁶. Relacja pomiędzy traktatami a prawem krajowym nie jest uregulowana ani w samych traktatach, ani w zwyczajowym prawie międzynarodowym – „państwa mają swobodę określenia w ramach prawa konstytucyjnego sposobu wprowadzania zobowiązań traktatowych do porządku krajowego”⁷³⁷. W uproszczeniu wskazuje się na państwa opierające się na monistycznej koncepcji obowiązywania prawa międzynarodowego⁷³⁸ oraz państwa dualistyczne⁷³⁹. Do najważniejszych przykładów tych drugich należą kraje z kręgu kultury *common-law*, takie jak Wielka Brytania, Stany Zjednoczone i Kanada, ale też systemy kontynentalne, m. in. Niemcy czy Włochy⁷⁴⁰. W przypadku państw monistycznych postanowienia traktatów mają co do zasady pierwszeństwo przed przepisami prawa krajowego⁷⁴¹. Wyklucza to jednostronnie wdrażanie norm prawa krajowego „zastępujących”

Review 2022/1, s. 64; S. Sachdeva, *Tax Treaty Overrides: A Comparative Study of the Monist and the Dualist Approaches*, Intertax 2013/4 (41), s. 182.

⁷³⁶ J. Głuchowski, D. Jakubowska, *Podwójne...*, s. 70; por. również J. Fiszer, M. Panek, *Polskie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania: komentarz* [w:] *Model konwencji OECD: Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010, s. 1121.

⁷³⁷ S. Sachdeva, *Tax...*, s. 180; por. również H. Litwińczuk, *Międzynarodowe...*, s. 45; P. Selera, *Międzynarodowe...*, s. 197; W. Nykiel, Z. Kukulski, *Prawo podatnika do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem a prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy podatkowej* [w:] *Instytucje prawa finansowego a wartości konstytucyjne. Księga dedykowana Profesor Teresie Dębowskiej-Romanowskiej*, red. M. Bogucka-Felczak i in., Łódź 2024, s. 82.

⁷³⁸ Zgodnie z którą międzynarodowy i krajowy porządek prawny stanowią jedność, a postanowienia traktatu mają bezpośredni skutek prawny C. Elliffe, *The Lesser of Two Evils: Double Tax Treaty Override or Treaty Abuse?*, British Tax Review 2016/1, s. 65; T. Lipowski, *Umowy...*, s. 24; S. Sachdeva, *Tax...*, s. 180.

⁷³⁹ Zgodnie z którą krajowe i międzynarodowe prawo stanowią odrębne porządki prawne i postanowienia traktatu nie wywierają wpływu na prawo krajowe bez wyraźnego działania ustawodawczego, por. C. Elliffe, *The Lesser...*, s. 65–66; T. Lipowski, *Umowy...*, s. 24; S. Sachdeva, *Tax...*, s. 180.

⁷⁴⁰ S. Sachdeva, *Tax...*, s. 206; S. C. Neff, *United...*, s. 620–621; G. Cataldi, *Italy...*, s. 338–339. Niektórzy autorzy wskazują nawet, że rozstrzygnięcie problemu *treaty-override* zależy od tego, czy system danego państwa należy do kręgu *common-law* czy prawa kontynentalnego, por. L. Oats i in., *Principles of International Taxation*, Londyn 2017, s. 200, za: H. Litwińczuk, *Międzynarodowe...*, s. 47. Co do zasady twierdzenie to jest poprawne, przy czym istnieją od tej reguły wyjątki (m.in. system prawny Niemiec oraz inne omówione poniżej); dlatego też bardziej poprawne jest wskazanie, czy system prawny państw odwołuje się do koncepcji monistycznej czy dualistycznej. W przypadku Niemiec, podobnie jak Stanów Zjednoczonych, wyróżnia się samowykonalne i niesamowykonalne traktaty. Te pierwsze obowiązują w prawie krajowym bezpośrednio, zaś te drugie wymagają dla swojego obowiązywania wdrożenia ich do krajowego prawa w drodze ustawy, S. Sachdeva, *Tax...*, s. 186–187. Przykład ten obrazuje, że poszczególne systemy zwykle nie realizują jednej ze wskazanych wyżej koncepcji w całości, lecz raczej mają złożone cechy, realizując jedną z koncepcji w większym stopniu, *ibidem*, s. 182. Por. również dokonaną przez K. Vogla klasyfikację państwa na monistyczne, dualistyczne oraz wyróżnienie osobnej kategorii dla Stanów Zjednoczonych, C. Elliffe, *The Lesser...*, s. 66; K. Vogel, *The Domestic Law Perspective* [w:] *Tax Treaties and Domestic Law*, red. G. Maisto, Amsterdam 2006, s. 4.

⁷⁴¹ R. Avi-Yonah, *Sunt...*, s. 2–3.

postanowienia traktatowe⁷⁴². Z kolei w przypadku państw opierających się na koncepcji dualistycznej, dokonanie *treaty-override* jest możliwe⁷⁴³, a także dopuszczalne z perspektywy prawa krajowego⁷⁴⁴. W świetle niniejszej analizy istotny wyjątek stanowi system włoski, w którym – pomimo jego dualistycznego charakteru – po implementacji umowy międzynarodowej do porządku krajowego traktatowi przysługuje pierwszeństwo w przypadku sprzeczności z prawem krajowym⁷⁴⁵.

Treaty-override może być także wyjątkowo dopuszczalne w niektórych państwach monistycznych. Jako przykład wskazuje się przede wszystkim Austrię, w której pomimo systemu monistycznego trybunał konstytucyjny dopuszcza możliwość dokonania *treaty-override* (m. in. ze względu na równą rangę traktatów i ustaw w hierarchii źródeł prawa)⁷⁴⁶. W większości takich państw, np. w Polsce, stosowanie *treaty-override* jest wprost niedopuszczalne w świetle postanowień krajowej konstytucji. Z uwagi na jednoznaczność regulacji, zagadnienie to zwykle pozostaje poza obszarem orzecznictwa sądów konstytucyjnych. Należy jednak zauważyć, że do dokonania *treaty-override* może również zobowiązywać prawo Unii Europejskiej, zwłaszcza w przypadku konieczności implementacji dyrektyw dotyczących różnego rodzaju środków antyabuzyjnych. Nawet w systemach prawnych wykluczających *treaty-override*, prymat prawa unijnego nad ustawodawstwem wewnętrznym pozwala przyjąć, że przepisy krajowe implementujące dyrektywy unijne zastępują wcześniejsze postanowienia wiążące państwa członkowskie UE w ramach umów dwustronnych⁷⁴⁷.

Ani dopuszczalność, ani pierwszeństwo obowiązywania z perspektywy prawa krajowego nie negują faktu, że *treaty-override* stanowi naruszenie prawa międzynarodowego „ucieleśnionego” w KWPT i uznawanego za zwyczajowe prawo międzynarodowe również przez państwa, które nie ratyfikowały tej konwencji. Działanie to narusza

⁷⁴² S. Sachdeva, *Tax...*, s. 181, 207.

⁷⁴³ C. Elliffe, *The Lesser...*, s. 69. Należy podkreślić, że od tej reguły istnieją wyjątki. Przykładowo w Indiach pomimo oparcia relacji między prawem krajowym i międzynarodowym na koncepcji dualistycznej, traktaty obowiązują przed prawem krajowym, chyba że prawo krajowe jest bardziej korzystne dla podatnika, por. S. Sachdeva, *Tax...*, s. 199–200.

⁷⁴⁴ S. Sachdeva, *Tax...*, s. 207.

⁷⁴⁵ Por. G. Cataldi, *Italy*, s. 347.

⁷⁴⁶ G. Kofler, *Legislative...*, s. 67–71.

⁷⁴⁷ W relacjach z innymi państwami zawsze, a w relacjach z państwami trzecimi tylko w zakresie traktatów zawartych po akcesji do Unii Europejskiej. W przypadku traktatów przedakcesyjnych z art. 351 TFUE wynika natomiast zobowiązanie do renegocjacji traktatów sprzecznych z prawem unijnym, por. G. Kofler, *Legislative...*, s. 86–89 i wskazane tam orzecznictwo.

w szczególności zasadę *pacta sunt servanda* (wyrażoną w art. 26 KWPT) oraz zakaz powoływania się na postanowienia prawa krajowego w celu uzasadnienia braku wykonywania traktatu⁷⁴⁸. System międzynarodowy nie przewiduje jednak żadnych sankcji za takie naruszenia ani trybu ich skarżenia przez podmioty dotknięte skutkami tej sytuacji⁷⁴⁹. Nie wpływa to również na pierwszeństwo stosowania przepisów krajowych przez administracje i sądy⁷⁵⁰. Tego rodzaju naruszenie umożliwia jedynie uzasadnione wypowiedzenie traktatu przez drugą stronę (choć z przyczyn politycznych zwykle do tego nie dochodzi)⁷⁵¹. Unilateralne działanie jednego państwa-strony konwencji stanowiące naruszenie traktatu nie może również wymusić na drugim sygnatariuszu zrzeczenia się jurysdykcji podatkowej w zakresie przekraczającym umowę⁷⁵².

Podsumowując powyższe, spośród badanych podatków od usług cyfrowych jedynie regulacje austriackie i brytyjskie wymagają analizy pod kątem wystąpienia *treaty-override*. W przypadku ustalenia, że doszło do takiego naruszenia, normy regulujące DST miałyby zastosowanie wobec podatników. W przeciwnym razie obowiązywałyby normy odpowiedniej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania⁷⁵³. Choć w tych porządkach prawnych dokonanie *treaty-override* jest możliwe, nie każdy przepis prawa krajowego sprzeczny z traktatem będzie stanowił jego „zastąpienie”. Konieczne jest ustalenie, że taki efekt był zamierzony przez prawodawcę⁷⁵⁴. Szczegółowe przesłanki dokonania *treaty-override* zależą od prawa konstytucyjnego danego państwa. Jako typowe przykłady można wskazać konieczność „aprobowania zastąpienia przez

⁷⁴⁸ R. Avi-Yonah, *Sunt...*, s. 2–4; C. Elliffe, *The Lesser...*, s. 69–70.

⁷⁴⁹ C. Elliffe, *The Lesser...*, s. 69.

⁷⁵⁰ S. Sachdeva, *Tax...*, s. 182.

⁷⁵¹ R. Avi-Yonah, *Sunt...*, s. 3; C. Elliffe, *The Lesser...*, s. 71; G. Kofler, *Legislative...*, s. 76; H. Litwińczuk, *Międzynarodowe...*, s. 47–48. Na marginesie można wskazać, że w doktrynie rozróżnia się ocenę poszczególnych przypadków *treaty-override* w zależności od ich przyczyny i celu. Istotne znaczenie w tym zakresie ma raport OECD z 1989 r. Przykładowo, dopuszczalne są przypadki *treaty-override* mające na celu przeciwdziałanie stosowaniu prawa krajowego w sposób sprzeczny z celem traktatu, C. Elliffe, *The Lesser...*, s. 73, 77. Neutralnie ocenia się też przypadki nieświadomego dokonania *treaty-override* (które często nie skutkują obowiązywaniem przepisów krajowych, o czym dalej). OECD zdecydowanie negatywnie ocenia natomiast wprowadzenie przepisów prawa krajowego, które mają przeciwdziałać postanowieniom wynikającym z konwencji, C. Elliffe, *The Lesser...*, s. 74. Należy uznać, że ustanowienie podatków od usług cyfrowych z dokonaniem *treaty-override* stanowiłoby ten ostatni, negatywny przypadek. O ile za uzasadnione uznaje się przypadki *treaty-override* zmierzające do przeciwdziałania naruszania traktatów, w tym zjawiska *treaty shopping* (por. C. Elliffe, *The Lesser...*, s. 77–78), o tyle uznanie DST za zmierzające do przeciwdziałania naruszania traktatów nie jest przekonujące w świetle ich celów zidentyfikowanych w rozdziale II.

⁷⁵² Por. P. Pistone, A. Ullmann, *Digital Taxes...*, s. 200.

⁷⁵³ W przypadku Wielkiej Brytanii dokładnie normy ustawy krajowej inkorporującej treść umowy międzynarodowej do krajowego porządku prawnego.

⁷⁵⁴ C. Elliffe, *The Lesser...*, s. 65.

Parlament w drodze wyraźnie wyrażonego zamiaru albo implikacji w przepisach zastępujących”⁷⁵⁵. Wskazuje się, że w praktyce ustalenie, czy doszło do *treaty-override*, może być trudnym zadaniem⁷⁵⁶. Co więcej, orzecznictwo w zakresie przesłanek skutecznego *treaty-override* może ulegać ewolucji w czasie⁷⁵⁷. Ocena wprowadzenia któregośkolwiek z tych podatków w tym kontekście nie była do tej pory przedmiotem analiz doktryny ani orzecznictwa. Jednakże biorąc pod uwagę, że w procesie ustawodawczym deklarowano spójność DST z umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania, uznanie ich wprowadzenia za przypadek *treaty override* wydaje się bardzo mało prawdopodobne.

4.2.7 Ocena podatków od usług cyfrowych w państwach członkowskich Unii Europejskiej w świetle zakazu dyskryminacji zawartego w art. 24 MK OECD

Niezależnie od znaczenia kwalifikacji DST w świetle art. 2 ust. 2 i 4 MK OECD dla obowiązywania przepisów wdrażających krajowe podatki, analizy wymaga art. 24 MK OECD zawierający klauzulę zakazu dyskryminacji. Zgodnie z ust. 1 i 2 tego artykułu: „1. Obywatele umawiającego się państwa nie mogą być poddani w drugim umawiającym się państwie ani opodatkowaniu, ani związanym z nim obowiązkom, które są inne lub bardziej uciążliwe niż opodatkowanie i związane z nim obowiązki, jakim są lub mogą być poddani w takich samych okolicznościach, w szczególności w odniesieniu do miejsca zamieszkania lub siedziby, obywatele tego drugiego państwa. Niniejsze postanowienie stosuje się, bez względu na postanowienia artykułu 1, również do osób, które nie mają miejsca zamieszkania lub siedziby w jednym lub obu umawiających się państwach. 2. Osoby nieposiadające obywatelstwa, mające miejsce zamieszkania w jednym z umawiających się państw, nie będą poddane w żadnym z umawiających się państw opodatkowaniu ani związanym z nim obowiązkom, które są inne lub bardziej uciążliwe niż opodatkowanie i związane z nim obowiązki, jakim są lub mogą być poddani w takich samych okolicznościach (w szczególności w odniesieniu do miejsca zamieszkania) obywatele danego państwa.”.

⁷⁵⁵ *Ibidem*, s. 69.

⁷⁵⁶ G. Kofler, *Legislative...*, s. 64–65. W doktrynie postuluje się rozróżnianie między „rzeczywistymi” oraz „pseudo” *treaty-overrides*, stanowiącymi jedynie „dynamiczną interpretację traktatów”, por. *ibidem*, s. 66.

⁷⁵⁷ R. Avi-Yonah, *Sunt...*, s. 12–16.

Jest to więc zakaz dyskryminacji ze względu na narodowość. Przepis ten stosuje się nawet w odniesieniu do podatków nieobjętych zakresem przedmiotowym konwencji⁷⁵⁸. Jednakże pomimo pozornie szerokiego zakresu, w rzeczywistości klauzula ta może być stosowana rzadko. Wynika to w szczególności z operowania kryterium narodowości zamiast pojęcia rezydencji, na którym oparta jest większość umów o unikaniu podwójnego opodatkowania⁷⁵⁹. Co więcej, klauzula ta obejmuje jedynie przypadki dyskryminacji bezpośredniej, w której dodatkowo „wszystkie istotne elementy dwóch porównywanych sytuacji za wyjątkiem narodowości muszą być jednakowe”⁷⁶⁰. Choć w doktrynie postuluje się, aby rozszerzyć ten zakres, musi to być wprost dokonane przez państwa-strony danej umowy⁷⁶¹. Natomiast w art. 24 ust. 3 MK OECD w szczególny sposób uregulowano zakaz dyskryminacyjnego traktowania zakładów podatkowych. Zgodnie z tym przepisem: „[o]podatkowanie zakładu, który przedsiębiorstwo umawiającego się państwa posiada w drugim umawiającym się państwie, nie może być w tym drugim państwie mniej korzystne niż opodatkowanie przedsiębiorstw tego drugiego państwa prowadzących taką samą działalność. Postanowienie to nie może być rozumiane jako zobowiązujące umawiające się państwo do udzielenia osobom mającym miejsce zamieszkania w drugim umawiającym się państwie jakichkolwiek osobistych zwolnień, ulg i obniżek podatkowych, z uwagi na ich stan cywilny i rodzinny, jakich państwo to udziela osobom mającym miejsce zamieszkania na jego terytorium”. Również to postanowienie jest jednak trudne do zastosowania, biorąc pod uwagę, że zakład ze swojej natury wykazuje wiele różnic względem podmiotów krajowych⁷⁶².

W przypadku podatków od usług cyfrowych dyskryminujący charakter jest analizowany przede wszystkim pod kątem zawężenia kręgu potencjalnych podatników poprzez

⁷⁵⁸ OECD, *Model...*, Komentarz do Art. 24, para. 81; ONZ, *Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries*, https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-05/UN%20Model_2021.pdf (dostęp: 27.04.2026 r.), Komentarz do Art. 24, para. 8; J. Sinnig, *Taxation...*, s. 164; C. Noonan, V. Plekhanova, *Taxation of Digital Services Under Trade Agreements*, *Journal of International Economic Law* 2020/4 (23), s.1021-2022; F. Wassermeyer, M. Schwenke, *Art. 24 MA - Gleichbehandlung [w:] Doppelbesteuerung - Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen*, red. F. Wassermeyer i in., Monachium 2020.

⁷⁵⁹ Por. L. Friedlander, *The Role of Non-Discrimination Clauses in Bilateral Income Tax Treaties after GATT 1994*, *British Tax Review* 2002/2, s. 78.

⁷⁶⁰ OECD, *Model...*, Komentarz do Art. 24, para. 17; R. Szudoczky, B. Károlyi, *The Troubled Story of the Hungarian Advertisement Tax: How (Not) to Design a Progressive Turnover Tax*, *Intertax* 2020/1 (48), s. 61, za: J. Sinnig, *Taxation...*, s. 164; L. Friedlander, *The Role...*, s. 80; OECD, *Model...*, Komentarz do Art. 24, para. 3-4.

⁷⁶¹ J. Sinnig, *Taxation...*, s. 164–165.

⁷⁶² L. Friedlander, *The Role...*, s. 82.

stosowanie selektywnego zakresu przedmiotowego w połączeniu z progami przychodowymi. Analiza faktycznych skutków tej konstrukcji, wobec wysokości progów proponowanej w Projekcie z 2018 r. oraz przyjętej w poszczególnych podatkach krajowych, wskazuje na objęcie tymi daninami przychodów wąskiej grupy podmiotów, niemal wyłącznie nierezydentów⁷⁶³. Co więcej, niektóre wypowiedzi wskazują, że opodatkowanie wyłącznie podmiotów zagranicznych przy celowym pominięciu podmiotów krajowych było jednym z założeń wprowadzania tych regulacji⁷⁶⁴. Choć może to skutkować ukrytą dyskryminacją (o czym niżej), można wyobrazić sobie również sytuację, w której DST zostaje wprowadzony przez takie państwo, w którym progi przychodowe przekroczyłoby wielu jego rezydentów świadczących usługi objęte zakresem przedmiotowym podatku⁷⁶⁵. Sama konstrukcja podatków od usług cyfrowych nie przesądza zatem o wystąpieniu bezpośredniej dyskryminacji. Można więc przewidywać, że daniny te nie zostaną uznane za naruszające żaden z przytoczonych ustępów art. 24 MK OECD.

4.2.8 Podsumowanie

Podatki od usług cyfrowych typu „konsumpcyjnego” nie mieszczą się w zakresie przedmiotowym umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. W przypadku DST typu „przychodowego” istnieją natomiast przekonujące argumenty za uznaniem ich za podatki od dochodu w rozumieniu art. 2 ust. 2 MK OECD, a także (choć jest to bardziej wątpliwe) za podatki podobne do objętych konwencją w rozumieniu art. 2 ust. 4 MK OECD. Na ocenę tego ostatniego zagadnienia wpływ ma okoliczność, czy zakresem danej konwencji objęte są także daniny, których podstawą nie jest standardowo definiowany dochód, lecz kategoria bardziej zbliżona do obrotu. Z tego powodu włoski podatek od usług cyfrowych cechuje się największym prawdopodobieństwem zakwalifikowania go do zakresu przedmiotowego UPO. W odniesieniu do obu rodzajów podatków zastosowanie może znaleźć także zakaz dyskryminacji obowiązujący na gruncie UPO, przy czym analiza

⁷⁶³ W większości mających swoje siedziby w Stanach Zjednoczonych, R. Mason, L. Parada, *The Legality...*, s. 12–13.

⁷⁶⁴ *Ibidem*, s. 16–17; O. Okanga, *Testing...*, s. 25. W przypadku Projektu z 2018 r. brak tak skrajnych wypowiedzi, ale, jak słusznie zauważają Mason i Parada, progi przychodowe przyjęte w tym projekcie doprowadziłyby prawdopodobnie do opodatkowania wyłącznie kilku podatników i wygenerowałyby nieznaczące wpływy budżetowe, R. Mason, L. Parada, *The Legality...*, s. 13.

⁷⁶⁵ *Ibidem*, s. 14.

wykazuje, że konstrukcja podatków od usług cyfrowych nie pozostaje w sprzeczności z tymi normami.

W konsekwencji należy uznać, że spośród badanych podatków, jedynie DST typu przychodowego naruszają wynikające z UPO granice jurysdykcji podatkowej. Niemniej jednak warto zauważyć, że podatnicy nie podjęli do tej pory prób powoływania się na prawa wynikające z UPO w odniesieniu do któregośkolwiek z badanych podatków. Zachowanie to pozostaje niezależne od rodzaju DST czy dopuszczalności stosowania *treaty override* w danym państwie, mimo że okoliczności te mogłyby mieć znaczenie dla skutecznego powołania się na niezgodność podatku od usług cyfrowych z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania.

4.3 Podatki od usług cyfrowych w państwach członkowskich Unii Europejskiej a ograniczenia jurysdykcji podatkowej wynikające z prawa unijnego

4.3.1 Uwagi wstępne

Wpływ norm prawa unijnego na prawne granice jurysdykcji podatkowej zależy od tego, czy dotyczą one obszaru tzw. integracji pozytywnej, czy też negatywnej⁷⁶⁶. W przypadku istnienia pozytywnej regulacji unijnej dotyczącej prawa podatkowego, realizowanej poprzez dyrektywy bądź rozporządzenia stanowiące wzorzec harmonizacyjny, państwa nie mogą wykonywać swojej jurysdykcji podatkowej w sposób zapobiegający skuteczności prawa unijnego. W przypadku dyrektyw obejmuje to zarówno obowiązek ich kompletnej implementacji, jak i powstrzymywania się od uchwalania przepisów z nimi sprzecznych lub skutkujących powstawaniem nowych różnic w zharmonizowanym obszarze⁷⁶⁷. Natomiast w obszarze integracji negatywnej wpływ prawa unijnego wyraża się w tym, że państwa muszą wykonywać swoją jurysdykcję podatkową „z poszanowaniem prawa unijnego”, tzn. w granicach wyznaczanych przez zawarte w nim zakazy i standardy⁷⁶⁸. W tym kontekście konieczne jest zbadanie zgodności podatków od usług cyfrowych ze swobodami traktatowymi uregulowanymi

⁷⁶⁶ Por. J. Kiszka, *Traktatowe...*, s. 78-79.

⁷⁶⁷ Por. J. Kiszka, *Traktatowe...*, s. 80-81 i wskazane tam orzecznictwo.

⁷⁶⁸ E. Prejs, *Granice...*, s. 27; J. Kiszka, *Traktatowe...*, s. 79.

w TFUE. Normy te można podzielić ze względu na to, czy dotyczą zagadnień podatkowych w sposób wyraźny, czy też jedynie pośredni. W tej drugiej kategorii, obok swobód traktatowych, na szczególną uwagę zasługują także zasady regulujące sposób przyznawania przez państwa pomocy publicznej. Choć Wielka Brytania nie jest już członkiem Unii Europejskiej, analiza ta pozostaje istotna dla oceny, czy wdrożenie brytyjskiego DST nastąpiło w granicach jurysdykcji podatkowej według stanu obowiązującego w czasie implementacji tego podatku.

Przed przeprowadzeniem analizy należy podkreślić, że wykładnia prawa unijnego, choć nawiązująca do kanonów wskazanych w art. 31 KWPT⁷⁶⁹, wymaga uwzględnienia pewnych szczególnych reguł. Doniosłą rolę w tym procesie odgrywa orzecznictwo TSUE. Zgodnie z art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej każde państwo członkowskie jest zobowiązane zapewnić na swym terytorium stosowanie i poszanowanie prawa Unii oraz podjąć w tym celu wszelkie środki ogólne lub szczególne, które są odpowiednie dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z traktatów lub aktów instytucji Unii. Wynika z tego obowiązek uwzględniania orzecznictwa TSUE w stosowaniu prawa unijnego zarówno przez sądy, jak i organy administracji⁷⁷⁰. Choć wyroki Trybunału nie mają mocy precedensu w sensie prawnym, to w praktyce posiadają taki status i wywierają podobny skutek, co wynika z wykształcenia się doktryn *acte éclairé* oraz *acte clair*⁷⁷¹. Wśród zasad wykładni wypracowanych w orzecznictwie TSUE kluczowe jest też założenie, że pojęcia używane w prawie unijnym mają autonomiczne znaczenie, które należy ustalać w świetle ich kontekstu i celów, nawet jeśli brzmią one jednakowo z pojęciami funkcjonującymi w porządkach krajowych⁷⁷². Ponadto w procesie wykładni prawa unijnego szczególne znaczenie, większe nawet niż w przypadku umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, przypisuje się wykładni celowościowej⁷⁷³. Obecnie nie

⁷⁶⁹ B. Kuźniacki, *Rzeczywisty...*, s. 153-155.

⁷⁷⁰ D. Dominik-Ogińska, *Nadużycie prawa w VAT jako kontekst dla zrozumienia polskiej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania* [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR). Wykładnia i stosowanie*, red. D. Gajewski i in., Warszawa 2024, s. 134. Por. również Opinia 2/13 Trybunału z 18.12.2024 r., ECLI:EU:C:2014:2454, pkt 168, 173 i przytoczone tam orzecznictwo; wyrok Trybunału z 06.03.2018 r. w sprawie C-284/16, *Slovakische Republik przeciwko Achmea BV*, ECLI:EU:C:2018:158, pkt 34.

⁷⁷¹ Por. *ibidem* s. 148 i wskazaną tam bibliografię oraz *ibidem*, s. 149 i wskazane tam orzecznictwo.

⁷⁷² *Ibidem*, s. 151 i wskazane tam orzecznictwo.

⁷⁷³ *Ibidem*, s. 152 i wskazana tam bibliografia.

budzi również wątpliwości zasada pierwszeństwa prawa unijnego przed prawem wewnętrznym państw członkowskich⁷⁷⁴.

4.3.2 Podatki od usług cyfrowych w państwach członkowskich Unii Europejskiej a bezpośrednie ograniczenia wykonywania jurysdykcji podatkowej

Wśród norm bezpośrednio ograniczających wykonywanie jurysdykcji podatkowej na szczególną uwagę zasługuje art. 110 TFUE, zgodnie z którym: „[ż]adne Państwo Członkowskie nie nakłada bezpośrednio lub pośrednio na produkty innych Państw Członkowskich podatków wewnętrznych jakiegokolwiek rodzaju wyższych od tych, które nakłada bezpośrednio lub pośrednio na podobne produkty krajowe. Ponadto żadne Państwo Członkowskie nie nakłada na produkty innych Państw Członkowskich podatków wewnętrznych, które pośrednio chronią inne produkty”. W świetle orzecznictwa TSUE przepis ten dotyczy „czynności gospodarczej dostarczania towarów, a nie samych towarów”⁷⁷⁵, a także ma zastosowanie nie tylko do podatków pobieranych od poszczególnych transakcji, ale również do tych obliczanych od obrotu w skali roku⁷⁷⁶.

DST (zarówno typu „przychodowego”, jak i „konsumpcyjnego”) mogą więc potencjalnie naruszać ten przepis w zakresie dotyczącym opodatkowania usług udostępniania platform typu *marketplace*. W ich przypadku możliwe jest bowiem wywarcie wpływu na ceny produktów oferowanych na platformie⁷⁷⁷. W celu stwierdzenia naruszenia tego przepisu konieczne byłoby udowodnienie, że spełnione zostały trzy warunki: DST prowadzą do niekorzystnego opodatkowania przedsiębiorstw należących do podmiotów zagranicznych; produkty sprzedawane przez przedsiębiorstwo zagraniczne (bądź w sprzedaży których przedsiębiorstwo pośredniczy) są w większości importowane, w przeciwieństwie do produktów sprzedawanych przez podmioty krajowe; oraz podatek

⁷⁷⁴ Por. m.in. wyrok Trybunału z 05.02.1963 r. w sprawie 26/62, NV Algemene Transport-en Expeditie Onderneming van Gend & Loos p. Netherlands Inland Revenue Administration, ECLI:EU:C:1963:1 oraz wyrok Trybunału z 15.07.1964 r. w sprawie 6/64, Flaminio Costa p. E.N.E.L., ECLI:EU:C:1964:66. Por. również P. Brzeziński, *Unijny obowiązek odmowy zastosowania przez sąd krajowy ustawy niezgodnej z dyrektywą Unii Europejskiej*, Warszawa 2010.

⁷⁷⁵ Wyrok Trybunału z 16.02.1977 r. w sprawie C-20/76, Schöttl & Söhne OHG przeciwko Finanzamt Freudenstadt, ECLI:EU:C:1977:26; J. Sinnig, *Taxation...*, s. 180; C. Dimitropoulou, *The Proposed EU Digital Services Tax: An Anti-Protectionist Appraisal Under EU Primary Law*, Intertax 2019/3 (47), s. 274.

⁷⁷⁶ Por. J. Sinnig, *Taxation...*, s. 180 i wskazaną tam bibliografię.

⁷⁷⁷ Por. J. Sinnig, *Taxation...*, s. 180 i wskazaną tam bibliografię. Podobnie B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 192-193; C. Dimitropoulou, *The Proposed...*, s. 275.

jest przynajmniej częściowo faktycznie przerzucany na konsumentów bądź kontrahentów⁷⁷⁸. Należy jednak zgodzić się z argumentacją B. Karolyi’ego, że podatki od usług cyfrowych nie spełniają co najmniej drugiego z tych warunków, w związku z czym co do zasady nie są sprzeczne z art. 110 TFUE⁷⁷⁹.

Biorąc pod uwagę konstrukcję podatków od usług cyfrowych, należy także rozważyć, czy nie wkraczają one w obszar pozytywnej integracji dotyczący podatku od wartości dodanej. W szczególności istotne jest zbadanie ich relacji względem art. 401 Dyrektywy VAT, zgodnie z którym zakazane jest wprowadzanie przez państwa członkowskie podatków obrotowych; zakaz dotyczy również danin, które nie mają charakteru podatków obrotowych, a których pobór „wiąże się w wymianie handlowej między państwami członkowskimi z formalnościami przy przekraczaniu granic”. W związku z tym potencjalne naruszenie tego przepisu dotyczy przede wszystkim podatków od usług cyfrowych typu „konsumpcyjnego”. Pojęcie podatku obrotowego w rozumieniu tego przepisu stanowi „autonomiczne pojęcie prawa UE i musi być interpretowane w kontekście celu art. 401 Dyrektywy VAT”⁷⁸⁰. W orzecznictwie TSUE termin ten jest wykładany w wąskim rozumieniu. Za podatki obrotowe na gruncie przywołanego przepisu uznawane są tylko daniny, które spełniają cztery charakterystyczne cechy VAT zidentyfikowane przez TSUE: „(1) ogólne zastosowanie do towarów i usług, (2) posiadanie stawki proporcjonalnej do ceny pobieranej za takie towary lub usługi, (3) mechanizm poboru, który ma zastosowanie na każdym etapie procesu produkcji lub dystrybucji oraz (4) istnienie mechanizmu odliczania podatku naliczonego”⁷⁸¹. Biorąc pod uwagę, że podatki od usług cyfrowych (nawet typu „konsumpcyjnego”) obciążają wyłącznie wąski katalog usług, są jednofazowe i nie posiadają mechanizmu odliczenia

⁷⁷⁸ B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 194; C. Dimitropoulou, *The Proposed...*, s. 276.

⁷⁷⁹ B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 195-198. Przeciwnie stanowisko zajęła C. Dimitriopolou, por. *The Proposed...*, s. 278. Autorka nie uzasadniła jednak w żaden sposób założenia, że produkty sprzedawane za pośrednictwem opodatkowanych platform są w większości importowane. Za bardziej przekonujące należy uznać odrzucenie takiego założenia, zgodnie z argumentacją przedstawioną przez B. Karolyiego.

⁷⁸⁰ Wyrok Trybunału z 13.07.1989 r. w sprawach połączonych 93/88 i 94/88, *Wisselink and Co. BV i inni przeciwko Staatssecretaris van Financiën*, ECLI:EU:C:1989:324, para. 15-16; B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 469.

⁷⁸¹ Por. Wyrok Trybunału z 7.05.1992 r. w sprawie C-347/90, *Aldo Bozzi przeciwko Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore degli Avvocati e dei Procuratori legali*, ECLI:EU:C:1992:200, para. 12; Wyrok Trybunału z 3.10.2006 r. w sprawie C-475/03, *Banca Popolare di Cremona Soc. Coop.a.r.l przeciwko Agenzia Entrate Ufficio Cremona*, ECLI:EU:C:2006:629, para. 28; Wyrok Trybunału z 31.03.1992 r. w sprawie C-200/90, *Dansk Denkavit ApS i P. Poulsen Trading ApS, przy udziale Monsanto-Searle A/S przeciwko Skatteministeriet*, ECLI:EU:C:1992:152, para. 11; J. Sinnig, *Taxation...*, s. 208; B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 470-472.

podatku naliczonego na wcześniejszym etapie produkcji, nie będą one naruszały analizowanego przepisu⁷⁸².

4.3.3 Podatki od usług cyfrowych w państwach członkowskich Unii Europejskiej a pośrednie ograniczenia wykonywania jurysdykcji podatkowej wynikające ze swobód traktatowych

Z art. 21, 28-32, 45-48, 49-55, 56-62 i 63-66 TFUE wynika obowiązek zapewnienia przez państwa członkowskie swobód przepływu towarów, osób, przedsiębiorczości, świadczenia usług oraz przepływu kapitału⁷⁸³; wdrażanie jakiegokolwiek podatku nie może prowadzić do naruszenia tych obowiązków. Ustalenie, która ze swobód powinna być badana w konkretnym przypadku, zależy od celu analizowanego podatku⁷⁸⁴. Jeśli w danym stanie faktycznym możliwe jest jednocześnie naruszenie swobody przepływu kapitału oraz innej, co do zasady analizie podlega naruszenie tylko jednej z nich⁷⁸⁵. W kontekście podatków od usług cyfrowych rozważa się przede wszystkim możliwość naruszenia swobody świadczenia usług⁷⁸⁶ i przedsiębiorczości⁷⁸⁷. Należy zauważyć, że w przypadku tej pierwszej uchybienie może dotyczyć tylko podmiotów z innych państw członkowskich Unii Europejskiej, a nie z krajów trzecich⁷⁸⁸. Zważywszy jednak na fakt, że międzynarodowe przedsiębiorstwa zwykle świadczą usługi cyfrowe podlegające opodatkowaniu DST za pośrednictwem spółek zależnych będących rezydentami któregoś z państw członkowskich UE, naruszenie mogłoby być rozpatrywane względem tych spółek⁷⁸⁹.

⁷⁸² Na marginesie można wskazać, że tak wąska wykładnia tego przepisu przez TSUE jest krytykowana w doktrynie, por. B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 492. Niemniej jednak w obecnym stanie prawnym powyższa ocena nie ulega wątpliwości.

⁷⁸³ C. Barnard, *The Substantive Law of the EU: The Four Freedoms*, Oxford 2013, za: S. Castagna, *Comparing Comparability: A Study of EU, ISDS, and WTO Tax 'Like' Cases*, *Intertax* 2023/6-7 (51), s. 3; S. Nieuweboer, *Digital Services Taxes: Are They Discriminatory in the Context of the Fundamental Freedoms?*, *European Taxation* 2022/5 (62), s. 201.

⁷⁸⁴ J. Sinnig, *Taxation...*, s. 186.

⁷⁸⁵ Wyrok Trybunału z dnia 3.10.2006 r. w sprawie C-452/04 Fidium Finanz AG przeciwko Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht, ECLI:EU:C:2006:631, para. 34; Wyrok Sądu z dnia 12.06.2003 r. w sprawie C-234/01, Arnoud Gerritse przeciwko Finanzamt Neukölln-Nord, ECLI:EU:C:2003:340, para. 23; J. Pinto Nogueira, *The Compatibility of the EU Digital Services Tax with EU and WTO Law: Requiem Aeternam Donat Nascenti Tributo*, *International Tax Studies* 2019/1 (2), s. 7.

⁷⁸⁶ J. Pinto Nogueira, *The Compatibility...*, s. 7.

⁷⁸⁷ S. Nieuweboer, *Digital...*, s. 201.

⁷⁸⁸ J. Pinto Nogueira, *The Compatibility...*, s. 7.

⁷⁸⁹ R. Mason, L. Parada, *The Legality...*, s. 10.

Szczegółowe reguły dotyczące badania zgodności podatków z traktatowymi swobodami wynikają z bogatego orzecznictwa TSUE. Reguły te uwzględniają szczególny charakter prawa podatkowego oraz wysoki stopień suwerenności, który przysługuje państwom członkowskim w tym obszarze. Biorąc pod uwagę powyższe, przyjmuje się, że nierówne traktowanie na skutek przepisów podatkowych będzie stanowić naruszenie którejś ze swobód tylko w przypadku stwierdzenia, że przepisy mają charakter dyskryminujący⁷⁹⁰. Zasady te uznaje się więc za rodzaj norm zakazujących dyskryminacji⁷⁹¹.

Dyskryminacja w tym kontekście oznacza traktowanie obiektywnie porównywalnego transgranicznego stanu faktycznego mniej korzystnie niż krajowego⁷⁹². W orzecznictwie TSUE przyjmuje się, że o porównywalności świadczy zwykle sam fakt, iż dane państwo opodatkowuje dochód zarówno rezydentów, jak i nierezydentów⁷⁹³. W wyroku w sprawie *Metallgesellschaft* stwierdzono, że naruszenie swobód może nastąpić również przez dyskryminujące traktowanie podmiotów, których spółki dominujące znajdują się w innych państwach⁷⁹⁴. Podobny rezultat może przynieść wprowadzenie progów dotyczących wielkości danej organizacji, jeśli doprowadzi to do objęcia podatkiem wyłącznie bądź głównie podmiotów zagranicznych lub jeśli konstrukcja ta będzie faworyzować podmioty należące do krajowej grupy kapitałowej⁷⁹⁵. Co istotne, jednakowe przepisy mogą wywierać odmienne skutki w różnych państwach, w szczególności w zakresie tego, czy obejmują one przede wszystkim podmioty krajowe, czy zagraniczne⁷⁹⁶.

W sprawie *Hervis Sport*⁷⁹⁷ wskazano, że środek nie musi wprost przewidywać odmiennego traktowania nierezydentów i wystarczające jest, że „większość podmiotów

⁷⁹⁰ J. Sinnig, *Taxation...*, s. 190; Wyrok Trybunału z dnia 24.11.1993 r. w sprawach połączonych C-267/91 oraz C-268/91 Bernard Keck i Daniel Mithouard, ECLI:EU:C:1993:905, para. 16; B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 132, 141.

⁷⁹¹ J. Sinnig, *Taxation...*, s. 185.

⁷⁹² Por. I. Lazarov, *Case Law Trend: Withholding Taxation Under the Fundamental Freedoms*, Intertax 2023/6/7 (51), s. 2 i wskazaną tam bibliografię.

⁷⁹³ Por. I. Lazarov, *Case...*, s. 3 i wskazane tam orzecznictwo.

⁷⁹⁴ Wyrok Trybunału z 8.03.2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98, *Metallgesellschaft i in.*, ECLI:EU:C:2001:134 (dalej jako: „Wyrok TSUE w sprawie *Metallgesellschaft*”); R. Mason, L. Parada, *The Legality...*, s. 12.

⁷⁹⁵ R. Mason, L. Parada, *The Legality...*, s. 11–13.

⁷⁹⁶ Por. *ibidem*, s. 14 i przytoczoną tam bibliografię.

⁷⁹⁷ Wyrok Trybunału z 5.02.2014 r. w sprawie C-385/12 *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága*, ECLI:EU:C:2014:47 (dalej jako: „Wyrok TSUE w sprawie *Hervis Sport*”), para. 39.

objętych podatkiem to podmioty zagraniczne albo powiązane z zagranicznymi”⁷⁹⁸. Zakazane jest więc zarówno bezpośrednie (jawne) dyskryminowanie w oparciu o kryteria wskazane w ustawach, jak i pośrednia (ukryta) dyskryminacja, polegająca na „różnym traktowaniu obiektywnie porównywalnych sytuacji, w których zróżnicowanie opiera się na kryterium innym niż zakazane przez prawo, które jednak prowadzi do takiego samego rezultatu jak zróżnicowanie według zakazanego kryterium”⁷⁹⁹. Z brzmienia wskazanych powyżej przepisów wynika m.in., że w prawie unijnym obowiązuje bezwzględny nakaz jednolitego traktowania podmiotów krajowych i zagranicznych (nie istnieje wyjątek *de minimis*)⁸⁰⁰. Zdaniem Rzecznik Generalnej J. Kokott, wykazanie ukrytej dyskryminacji powinno być jednak traktowane ściśle, co wymaga przedstawienia „jasnych dowodów, że postawienie zagranicznych przedsiębiorstw w niekorzystnej sytuacji jest głównym celem środka legislacyjnego i że nie mogą istnieć inne obiektywne powody leżące u jego podstaw”⁸⁰¹.

Szczególne znaczenie dla DST mają przywoływane już postępowanie *Hervis Sport* oraz sprawy *Vodafone*⁸⁰² i *Tesco*⁸⁰³. W orzeczeniach tych analizowano podatki obrotowe z perspektywy naruszenia swobód traktatowych. W sprawie *Hervis Sport* kontrowersyjnym elementem była konieczność obliczania podstawy opodatkowania poprzez uwzględnienie przychodów wszystkich podmiotów w grupie kapitałowej oraz progresywna stawka podatku uzależniona od przychodów całej grupy⁸⁰⁴. Wskazano, że wystarczające dla stwierdzenia ukrytej dyskryminacji będzie występowanie

⁷⁹⁸ Wyrok w sprawie *Hervis Sport*, para. 36 i n.; W. Haslehner, *EU and WTO Law Limits on Digital Business Taxation* [w:] *Tax and the Digital Economy: Challenges and Proposals for Reform*, red. W. Haslehner i in., Alphen aan den Rijn 2019, s. 31; J. Sinnig, *Taxation...*, s. 187.

⁷⁹⁹ J. Kokott, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, Monachium 2018, para. 3 nb. 102; R. Szudoczky, B. Károlyi, *The Troubled...*, s. 56; J. Sinnig, *Taxation...*, s. 186; por. również R. Mason, L. Parada, *The Legality...*, s. 11; B. Károlyi, *The Compatibility...*, s. 143.

⁸⁰⁰ N. Bammens, *The Principle of Non-discrimination in International and European Tax Law*, Amsterdam 2012, s. 527, za: S. Castagna, *Comparing...*, s. 3–4.

⁸⁰¹ Opinia rzecznik generalnej J. Kokott przedstawiona w dniu 13 czerwca 2019 r. w sprawie C-97/18 *Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, ECLI:EU:C:2019:492, para. 62, 92; L. Parada, *How the Vodafone Magyarország Opinion Affects EU Debate on Turnover-Based Digital Taxes*, *Tax Notes International* 2019/5 (95), s. 402 i n.; J. Sinnig, *Taxation...*, s. 189.

⁸⁰² Wyrok Trybunału z 3.03.2020 r. w sprawie C-75/18, *Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, ECLI:EU:C:2020:139 (dalej jako: “Wyrok TSUE w sprawie Vodafone”).

⁸⁰³ Wyrok Trybunału z 3.03.2020 r. w sprawie C-323/18, *Tesco-Global Áruházak Zrt. przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, ECLI:EU:C:2020:140 (dalej jako: “Wyrok TSUE w sprawie Tesco”).

⁸⁰⁴ Wyrok TSUE w sprawie *Hervis Sport*, para. 32-39.

niekorzystnych skutków dla grupy podmiotów „w większości przypadków”⁸⁰⁵. Należy przy tym zauważyć, że przepisy analizowane w tej sprawie nakazywały doliczać przychody podmiotów wchodzących w skład grupy, ale funkcjonujących w sektorach gospodarki nieobjętych tym podatkiem, na potrzeby ustalenia, czy przekroczono progi przychodowe podatku⁸⁰⁶.

W sprawach *Vodafone* i *Tesco* badano samą kwestię progresywności podatków obrotowych. Co istotne, stwierdzono, że objęcie podatkiem głównie podmiotów zagranicznych samo w sobie nie wystarcza do stwierdzenia ukrytej dyskryminacji. Może to odzwierciedlać rzeczywistą sytuację na rynku, co nastąpiłoby również w tradycyjnym podatku dochodowym. Stwierdzono więc, że progresywna stawka podatku dochodowego sama w sobie nie prowadzi do naruszenia swobód traktatowych⁸⁰⁷. W doktrynie podkreśla się jednak, że wyroki w sprawie *Vodafone* i *Tesco* pozostawiły wiele wątpliwości, co w części wynika z bardzo wąskiego sposobu sformułowania pytania prejudycjalnego, skupiającego się na samej progresywności stawki⁸⁰⁸.

W świetle powyższego podnosi się, że omawiane daniny mogą prowadzić do faktycznej dyskryminacji z perspektywy swobód traktatowych na skutek stosowania bardzo wysokich progów przychodowych do określenia adresatów tego obciążenia fiskalnego⁸⁰⁹. Faktyczne wysokości progów przyjęte w analizowanych mechanizmach skutkują bowiem opodatkowaniem niemalże wyłącznie podmiotów wchodzących w skład grup kapitałowych, zwykle niebędących rezydentami podatkowymi w tym państwie lub ewentualnie stanowiących spółki zależne zagranicznych rezydentów podatkowych⁸¹⁰. Wprowadzają one również faktyczną progresywność tego podatku, w wyniku czego analogiczne sytuacje podmiotów (prowadzących działalność mieszczącą się w zakresie przedmiotowym tych podatków) zostaną potraktowane odmiennie ze względu na sam fakt przekroczenia pewnego progu przychodowego⁸¹¹. Ponadto konstrukcja tych

⁸⁰⁵ Wyrok TSUE w sprawie *Hervis Sport*, para. 32-39.

⁸⁰⁶ B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 152.

⁸⁰⁷ Wyrok TSUE w sprawie *Vodafone*, para. 52, 54.

⁸⁰⁸ B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 148-149; R. Mason, *What the CJEU's Hungarian Cases mean for Digital Taxes*, *Tax Notes International* (13.04.2020 r.), s. 162-163.

⁸⁰⁹ R. Mason, L. Parada, *The Legality...*, s. 11-12; C. Dimitropoulou, *The Digital Services Tax and Fundamental Freedoms: Appraisal Under the Doctrine of Measures Having Equivalent Effect to Quantitative Restrictions*, *Intertax* 2019/2 (47).

⁸¹⁰ C. Dimitropoulou, *The Digital...*; J. Sinnig, *Taxation...*; por. również R. Mason, L. Parada, *The Legality...*, s. 12. Przeciwnie stanowisko zajmuje J. Pinto Nogueira, por. *The Compatibility...*, s. 10.

⁸¹¹ B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 178-180.

rozwiązań nie różnicuje formalnie przychodów uzyskiwanych z działalności objętej zakresem przedmiotowym oraz pozostałych obrotów grupy, wykazując podobieństwo do przepisów analizowanych w sprawie *Hervis Sport*⁸¹². Zwraca się również uwagę na to, że w materiałach towarzyszących wprowadzaniu analizowanych regulacji wielokrotnie podkreślano, że mają one nie obejmować podmiotów krajowych.

Państwo członkowskie może jednak podjąć próbę uzasadnienia pośredniej dyskryminacji poprzez odwołanie do jego istotnych interesów⁸¹³. Dla skutecznego uzasadnienia takiego uchybienia konieczne jest spełnienie warunku proporcjonalności⁸¹⁴. Wśród uzasadnień akceptowanych w orzecznictwie TSUE można wskazać na realizację celów polityki podatkowej takich jak zapewnienie opodatkowania zgodnie ze zdolnością płatniczą, skuteczność administrowania daniną (w tym zapewnienie, aby nie stanowiła ona zbyt dużego obciążenia dla mniejszych podatników), czy też przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania za pomocą sztucznych struktur podatkowych⁸¹⁵.

Możliwość skutecznego powołania się na te argumenty w przypadku DST budzi jednak wątpliwości. Najbardziej rozbudowane uzasadnienie wprowadzenia progów, do których odwoływano się w projektach krajowych, zawarto w Projekcie z 2018 r. Po pierwsze, wskazywano na konieczność wyłączenia z kręgu podatników małych podmiotów (w szczególności typu *start-up*), dla których wypełnianie obowiązków związanych z tym świadczeniem wiązałoby się z nadmiernymi kosztami. Po drugie, miało to zapewnić opodatkowanie wyłącznie podmiotów, które osiągnęły już silną pozycję rynkową, co

⁸¹² *Ibidem*, s. 173; S. Nieuweboer, *Digital...*, s. 208.

⁸¹³ J. Kokott, *Das Steuerrecht...*, para. 3 nb. 102; J. Sinnig, *Taxation...*, s. 186; R. Mason, L. Parada, *The Legality...*, s. 20.

⁸¹⁴ R. Mason, L. Parada, *The Legality...*, s. 20.

⁸¹⁵ Por. *ibidem*, s. 20–21 i wskazaną tam bibliografię oraz H. Self, *The UK's New Diverted Profits Tax: Compliance with EU Law*, *Intertax* 2015/4 (43), s. 334 i wskazane tam orzecznictwo; wyrok Trybunału z 20.02.1979 r. w sprawie C-120/78, *Rewe-Zentral AG przeciwko Bundesmonopolverwaltung für Branntwein (Cassis de Dijon)*, ECLI:EU:C:1979:42 para. 8; wyrok Trybunału z 15.05.1997 r. w sprawie C-250/95, *Futura Participations SA i Singer przeciwko Administration des contributions*, ECLI:EU:C:1997:239, para. 31; wyrok Trybunału z 12.09.2006 r. w sprawie C-196/04, *Cadbury Schweppes plc i Cadbury Schweppes Overseas Ltd przeciwko Commissioners of Inland Revenue*, ECLI:EU:C:2006:544, para. 55-56; Wyrok Trybunału z 20.01.2021 r. w sprawie C-484/19, *Lexel AB przeciwko Skatteverket*, ECLI:EU:C:2021:34, para. 49, 59; Wyrok Trybunału z 30.06.2016 r. w sprawie C-123/15, *Max-Heinz Feilen przeciwko Finanzamt Fulda*, ECLI:EU:C:2016:496, para. 30; Wyrok Trybunału z 12.06.2018 r. w sprawie C-650/16, *A/S Bevola i Jens W. Trock ApS przeciwko Skatteministeriet*, ECLI:EU:C:2018:424, para. 45; B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 153. Przy czym przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania jako samodzielne uzasadnienie było akceptowane tylko w przepisach dotyczących wyłącznie całkowicie sztucznych konstrukcji, por. B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 155.

pozwała im czerpać większe korzyści z wykorzystywania danych i udziału użytkowników. Po trzecie, wskazano, że to właśnie takie przedsiębiorstwa mają „możliwość prowadzenia agresywnego planowania podatkowego”. Po czwarte, progi miały zapewnić większą pewność prawa⁸¹⁶. W doktrynie powszechnie uważa się jednak, że tak wysokie limity w ewidentny sposób wykraczają ponad to, co niezbędne dla realizacji celów administracyjnych, jak również nie stanowią właściwego narzędzia w kontekście antyabuzyjnym⁸¹⁷. Ponadto bardzo wąski zakres przedmiotowy tych podatków utrudnia wykazanie, że ich dyskryminacyjny charakter jest uzasadniony⁸¹⁸.

Należy zatem uznać, że istnieją silne przesłanki pozwalające stwierdzić, iż podatki od usług cyfrowych w sposób pośredni naruszają swobodę świadczenia usług. Biorąc pod uwagę elementy prowadzące do ukrytej dyskryminacji, wnioski te dotyczą zarówno DST typu „przychodowego”, jak i „konsumpcyjnego”. Podatnicy są bezpośrednio legitymowani do powoływania się na powyższe okoliczności przed sądami krajowymi, w celu uniknięcia stosowania przepisów prawa krajowego⁸¹⁹. Niemniej jednak, brak jest informacji, aby argumentacja ta była podnoszona w jakiegokolwiek sprawie krajowej, czy też aby do TSUE skierowano w tym zakresie skargę bądź pytanie prejudycjalne.

4.3.4 Podatki od usług cyfrowych w państwach członkowskich Unii Europejskiej a pośrednie ograniczenia wykonywania jurysdykcji podatkowej wynikające z zasad pomocy publicznej

Pośrednie ograniczenia dla wykonywania jurysdykcji podatkowej wynikają również z reguł ograniczających stosowanie pomocy publicznej przez państwa. Zgodnie z art. 107 ust. 1 TFUE „z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w Traktatach, wszelka pomoc przyznawana przez Państwo Członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji

⁸¹⁶ Projekt z 2018 r., s. 12.

⁸¹⁷ R. Mason, L. Parada, *The Legality...*, s. 22; B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 175. W ocenie B. Karolyi’ego przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania może być uznane za należyte uzasadnienie podatków od usług cyfrowych w sytuacjach, w których międzynarodowe przedsiębiorstwa „posiadają jakąś formę fizycznej obecności w państwie członkowskim nakładającym DST”, por. B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 162. Argument ten nie jest jednak przekonujący, szczególnie biorąc pod uwagę, że konstrukcja podatków od usług cyfrowych nie zapewnia stosowania ich wyłącznie w takich sytuacjach. Wręcz przeciwnie, co do zasady będą one stosowane w stanach faktycznych, które nie noszą cechy abuzowości.

⁸¹⁸ *Ibidem*, s. 173; S. Nieuweboer, *Digital...*, s. 208.

⁸¹⁹ R. Mason, L. Parada, *The Legality...*, s. 4.

poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między Państwami Członkowskimi”.

Aby dany środek był uznany za niedopuszczalny w świetle tego przepisu, musi on spełniać cztery przesłanki: możliwości przypisania go państwu, wpływu na handel między państwami członkowskimi, przyznawania korzyści poprzez faworyzowanie niektórych przedsiębiorstw lub produkcji niektórych towarów (selektywność) oraz zagrożenia konkurencji⁸²⁰. Taki środek (pomoc) mogą również stanowić podatki. Choć w tym zakresie państwa członkowskie pozostają suwerenne, to muszą przestrzegać opisanych powyżej reguł niedozwolonej pomocy, aby „nie rozdrabniać rynku wewnętrznego i nie zakłócać konkurencji wewnątrz UE”⁸²¹. W świetle orzecznictwa TSUE należy jednakowo traktować finansowanie pomocy z budżetu państwa (np. dotacje), jak i rezygnację z opodatkowania niektórych zasobów (np. poprzez zwolnienia i ulgi podatkowe)⁸²². Podobny efekt może mieć również danina obejmująca jedynie część konkurujących ze sobą produktów, ponieważ „przechyla konkurencję na korzyść tych produktów, które nie są opodatkowane”⁸²³. W zakresie wpływu na wymianę handlową, czyli „wzmocnienia pozycji przedsiębiorstwa w porównaniu z innymi konkurującymi przedsiębiorstwami”, dla uznania środka za niedopuszczalną pomoc nie trzeba wykazywać „rzeczywistego wpływu pomocy na wymianę handlową i rzeczywistego zakłócenia konkurencji, ale raczej tego, że taki wpływ może wystąpić”⁸²⁴.

W kontekście podatkowej pomocy publicznej kluczowe znaczenie ma warunek selektywności⁸²⁵. Może ona dotyczyć nawet całego sektora gospodarki. Jednym z jej

⁸²⁰ Wyrok Trybunału z 24.07.2003 r. w sprawie C-280/00, Altmark Trans GmbH i Regierungspräsidium Magdeburg przeciwko Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH, przy udziale Oberbundesanwalt beim Bundesverwaltungsgericht, ECLI:EU:C:2003:415; J. Sinnig, *Taxation...*, s. 198; M. Carro Pitarch, *Analysis of the (In)compatibility of Digital Services Taxes With State Aid Rules*, EC Tax Review 2022/6 (31), s. 329 i wskazane tam orzecznictwo.

⁸²¹ M. Carro Pitarch, *Analysis...*, s. 326. W doktrynie zwraca się uwagę na to, że przy ocenie tych przesłanek istnieje wiele „terminologicznych niejasności” i nawet w orzecznictwie TSUE często pojęcia korzyści (pomocy) i selektywności są ze sobą mieszane i analizowane jednocześnie (bądź badana jest wyłącznie kwestia selektywności), por. *ibidem*, s. 329 i przytoczoną tam bibliografię.

⁸²² Por. M. Kaźmierczak, *EU Proposal on Digital Service Tax in View of EU State Aid Law*, Financial Law Review 2022/1 (25), s. 8–9 i wskazane tam orzecznictwo.

⁸²³ P. Nicolaides, *State Aid Uncovered: Critical Analysis of Developments in State Aid 2019*, Berlin 2019, s. 141, za: M. Carro Pitarch, *Analysis...*, s. 328; F. Fichera, *Digital Service Taxes under State Aid Scrutiny*, European State Aid Law Quarterly 2021/4 (20), s. 485.

⁸²⁴ Por. M. Kaźmierczak, *EU Proposal...*, s. 9 i wskazane tam orzecznictwo.

⁸²⁵ B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 20.

przejawów bywa także „odwrotna selektywność”, osiągnięta za pomocą progów przychodowych, polegająca na nałożeniu daniny wyłącznie na wąską grupę podmiotów, przyznając tym samym pośrednią korzyść wszystkim pozostałym⁸²⁶. Kryterium selektywności sprowadza się do badania, czy obciążenie jest dyskryminujące⁸²⁷. Dyskryminacyjne elementy podatku wskazane wyżej (np. dyskryminowanie nierezydentów w zależności od rodzaju usług czy wielkości obrotów) nie muszą jednak rozstrzygać o uznaniu go za niedozwoloną pomoc państwa, ponieważ mogą stanowić rzeczywiste odzwierciedlenie sytuacji na rynku⁸²⁸. W celu zbadania selektywności daniny TSUE stosuje trzystopniowy test. Po pierwsze, identyfikuje system odniesienia, tj. ogólny lub normalny system podatkowy obowiązujący w danym państwie członkowskim. Po drugie, ocenia, czy dany podatek stanowi „odejście od systemu referencyjnego w zakresie, w jakim różnicuje podmioty gospodarcze w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej w świetle podstawowych celów systemu”. W przypadku spełnienia tego warunku konieczne jest dodatkowo ustalenie, czy „odstępstwo jest uzasadnione charakterem lub ogólną strukturą systemu”⁸²⁹.

Szczególnie problematyczne w przypadku oceny nowych podatków jest określenie właściwego systemu odniesienia⁸³⁰. O ile w przypadku zwolnienia bądź ulgi systemem referencyjnym jest podatek „bazowy”, o tyle porównanie takie nie zawsze jest możliwe przy wprowadzeniu nowej regulacji, szczególnie o wąskim zakresie. Kluczowe znaczenie dla oceny obu rodzajów DST z tej perspektywy ma orzecznictwo dotyczące węgierskiego podatku od reklamy internetowej oraz polskiego podatku od sprzedaży detalicznej. Jak wskazano w rozdziale II, rozwiązanie węgierskie stanowiło jedną z inspiracji dla Projektu z 2018 r. Jest to podatek o charakterze obrotowym, w którym podstawę opodatkowania stanowiły przychody uzyskiwane z usług reklamowych. Kontrowersyjny element konstrukcyjny w tym podatku stanowi progresywna stawka. Początkowo zawierała ona sześć przedziałów: 0% dla przychodów nieprzekraczających 0,5 miliarda HUF (ok. 1,4 miliona euro), 1% dla kwot w przedziale od 0,5 miliarda HUF do 5 miliardów HUF (ok. 1,4 miliona euro – 14 milionów euro), a następnie 10%, 20%, 30% oraz 40% – przy czym

⁸²⁶ Por. M. Kaźmierczak, *EU Proposal...*, s. 9 i wskazane tam orzecznictwo.

⁸²⁷ B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 23.

⁸²⁸ Por. M. Carro Pitarch, *Analysis...*, s. 332–333 i wskazane tam orzecznictwo.

⁸²⁹ Por. M. Kaźmierczak, *EU Proposal...*, s. 9–10 i wskazane tam orzecznictwo; M. Carro Pitarch, *Analysis...*, s. 331; J. Sinnig, *Taxation...*, s. 198–199.

⁸³⁰ Por. M. Kaźmierczak, *EU Proposal...*, s. 10 i wskazane tam orzecznictwo.

kolejne progi stosowane były w odniesieniu do nadwyżki przekraczającej 5, 10, 15 i 20 miliardów HUF. Po pół roku najwyższą stawkę podniesiono do 50%, a po upływie kolejnych sześciu miesięcy konstrukcję tę zastąpiono dwoma stawkami 0% oraz 5,3%⁸³¹. Polska danina również stanowi podatek obrotowy o progresywnej stawce, w którym podstawą są przychody ze sprzedaży detalicznej. Jej stawki od początku były znacznie niższe od węgierskiej i wynosiły odpowiednio 0,8% oraz 1,4%. Jednocześnie zdefiniowanie obowiązku podatkowego jako dotyczącego tylko przychodów powyżej 17 milionów złotych w danym miesiącu prowadziło do skutku równoważnego ze stosowaniem stawki 0% do tych przychodów⁸³². W obu przypadkach progi zostały dobrane w taki sposób, aby obciążenie powyżej poziomu 1% (a w przypadku podatku polskiego – powyżej stawki zerowej) płaćły niemal wyłącznie podmioty zagraniczne.

Na tle tych rozwiązań TSUE analizował właściwy sposób określenia systemu referencyjnego. Trybunał odrzucił stanowisko Komisji Europejskiej, według którego wzorzec ten powinien obejmować cały system podatkowy danego państwa. Zamiast tego uznał, że system ten stanowić ma sam badany podatek⁸³³, jako że nie może on wykraczać poza dany sektor (którego dotyczy analiza), zaś określenie parametrów opodatkowania, w szczególności wysokości stawki podatkowej i podstawy opodatkowania – należy do kompetencji państwa członkowskiego, jako część jego autonomii podatkowej⁸³⁴. W doktrynie zwraca się jednak uwagę, że kontrowersje w tej sprawie budziło skupienie się wyłącznie na badaniu progresywnej stawki jako elementu skutkującego selektywnością. Takie ujęcie przedmiotu analizy pociągało bowiem za sobą konieczność uznania, że stawka stanowi niezbędny element systemu odniesienia, w związku z czym nie można uznać jej za dyskryminującą⁸³⁵. Zignorowano również różnice w stopniu progresywności stawek oraz ich wpływ na ocenę selektywności⁸³⁶. Z drugiej strony podkreśla się, że traktowanie podatku jako punktu odniesienia jest poprawne przy badaniu danin sektorowych. Szczególnie, że konstrukcja bądź cel danego podatku mogą

⁸³¹ Wyrok Trybunału z 16.03.2021 r. w sprawie C-596/19 P, Komisja Europejska przeciwko Węgrom, ECLI:EU:C:2021:202, para. 3-9.

⁸³² Wyrok Trybunału z 16.03.2021 r. w sprawie C-596/19 P, Komisja Europejska przeciwko Węgrom, ECLI:EU:C:2021:202, para. 3-5.

⁸³³ Por. M. Carro Pitarch, *Analysis...*, s. 336 i wskazane tam orzecznictwo oraz M. Kaźmierczak, *EU Proposal...*, s. 10 i wskazane tam orzecznictwo.

⁸³⁴ M. Carro Pitarch, *Analysis...*, s. 331.

⁸³⁵ B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 37.

⁸³⁶ *Ibidem*, s. 63.

być w niektórych przypadkach uzasadnione specyfiką tylko jednego sektora, a nie całej gospodarki⁸³⁷.

Istotne jest także określenie, czy podmioty korzystające z pomocy znajdują się w porównywalnej sytuacji z przedsiębiorstwami, które są z niej wyłączone. Należy zgodzić się z poglądem J. Sinnig, że jeśli za dystynktywną cechę podatników objętych daniną uznamy fakt, iż w ich działalności „nie jest wymagana fizyczna obecność na rynku docelowym [w przeciwieństwie do podmiotów, które działają fizycznie i wspierają tę działalność działaniami online – przyp. aut.]”, będzie to wystarczające dla uznania, że te dwie grupy nie są w porównywalnych sytuacjach⁸³⁸.

Dla oceny, czy podatek może być dopuszczalny pomimo generowania odstępstw od systemu odniesienia, kluczowe znaczenie ma określenie celu, który danina realizuje. Co do zasady, cele bardziej szczegółowe niż „redystrybucja dochodu”, czy „podział ciężaru opodatkowania w społeczeństwie” mogą uzasadniać większe odstępstwa od wzorca referencyjnego⁸³⁹. W szczególności należy ustalić, czy rozwiązanie to realizuje jakąś funkcję pozafiskalną (i ewentualnie jaką)⁸⁴⁰. Wskazanie takiego celu wprost w ustawie miałoby przy tym jedynie znaczenie pomocnicze, gdyż w każdym przypadku konieczna byłaby ocena „rzeczywistego celu” wprowadzenia danego podatku⁸⁴¹. W tym procesie należy wykorzystać preambuły i materiały legislacyjne⁸⁴².

Odnosząc powyższe do DST, pewne wątpliwości budzi możliwość uznania ich za podatki sektorowe. Biorąc pod uwagę ich zakres przedmiotowy, należy przyjąć, że obejmują one cały sektor reklamy internetowej, ale już nie pełen obszar handlu elektronicznego⁸⁴³. W pierwszym przypadku stanowiłyby więc punkt odniesienia względem samych siebie, w drugim natomiast budziłyby to już kontrowersje. W razie uznania, że konieczne jest poszukiwanie innego systemu odniesienia, orzeczeń w sprawie podatku węgierskiego i polskiego nie można traktować jako potwierdzenia prawidłowości konstrukcji DST.

⁸³⁷ *Ibidem*, s. 32.

⁸³⁸ J. Sinnig, *Taxation...*, s. 203. Por. także M. Carro Pitarch, *Analysis...*, s. 332 i wskazaną tam bibliografię.

⁸³⁹ J. Sinnig, *Taxation...*, s. 203.

⁸⁴⁰ B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 90.

⁸⁴¹ Por. J. Sinnig, *Taxation...*, s. 206–207 i przytoczone tam orzecznictwo.

⁸⁴² B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 72.

⁸⁴³ Por. F. Fichera, *Digital...*, s. 486. Autor ten idzie nawet dalej i wskazuje, że są to podatki sektorowe w odniesieniu do całego zakresu przedmiotowego.

Choć w owych postępowaniach Komisja Europejska nie wykazała dyskryminacyjnego charakteru progów, TSUE pozostawił otwartą możliwość dowodzenia takiej tezy. Jak słusznie zauważył F. Fichera, konstrukcja podatków od usług cyfrowych różni się od badanych przez TSUE mechanizmów węgierskiego i polskiego tym, że w przypadku spełnienia progu podstawę opodatkowania stanowią wszystkie przychody, a nie tylko nadwyżka nad wyznaczonym limitem⁸⁴⁴. Okoliczność ta może więc powodować, że DST zostałyby uznane za naruszające zasady pomocy publicznej pomimo przeciwnych rozstrzygnięć w cytowanych wyżej sprawach. W przypadku stwierdzenia selektywności korzyści, w doktrynie uważa się, że uzasadnienia wprowadzenia progów przychodowych wskazywane przy DST – w szczególności kwestie administracyjne – nie byłyby uznane za przekonujące, co pozwoliłoby wykazać, że zmierzają do opodatkowania wyłącznie pewnej grupy podmiotów zagranicznych⁸⁴⁵. W zidentyfikowanych celach wprowadzenia tych rozwiązań brak również wskazania na funkcje pozafiskalne bądź zamierzenia bardziej szczegółowe niż poprawa sprawiedliwości systemu podatkowego.

Na marginesie warto zauważyć, że podatnicy nie mogą bezpośrednio kwestionować ważności DST. Uprawnienie takie przysługuje jedynie Komisji Europejskiej⁸⁴⁶, a biorąc pod uwagę jej dotychczasowe stanowisko, podważenie przez ten organ podatków od usług cyfrowych jest mało prawdopodobne⁸⁴⁷. Co istotne, w przypadku unieważnienia takiej regulacji jako niedopuszczalnej pomocy publicznej, konieczne byłoby zwrócenie podatnikom pobranych środków.

4.3.5 Podsumowanie

Podsumowując, oba rodzaje podatków od usług cyfrowych mieszczą się w prawnych granicach jurysdykcji podatkowej wyznaczanych przez obszary pozytywnej integracji w prawie unijnym. Jednakże naruszają one zakazy wynikające z integracji negatywnej, w szczególności traktatową swobodę przepływu usług oraz zasady pomocy publicznej. W obu przypadkach kluczowym elementem konstrukcyjnym determinującym te naruszenia są progi przychodowe, skutkujące opodatkowaniem jedynie wąskiej grupy

⁸⁴⁴ F. Fichera, *Digital...*, s. 488.

⁸⁴⁵ Por. B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 108.

⁸⁴⁶ R. Mason, L. Parada, *The Legality...*, s. 4.

⁸⁴⁷ *Ibidem*, s. 4

podatników będących częścią zagranicznych grup kapitałowych. Mechanizm ten dotyczy podmiotów w porównywalnych sytuacjach, a choć formalnie nie różnicuje ich statusu, to w praktyce prowadzi do powstania ukrytej dyskryminacji. Efekt ten jest potęgowany przez to, że po przekroczeniu progu opodatkowaniu podlegają wszystkie przychody objęte zakresem przedmiotowym, a nie tylko nadwyżka ponad wyznaczony limit. Dyskryminujący charakter przepisów może być uzasadniony ze względu na cele ich wprowadzenia. Jednakże cele wprowadzenia badanych DST nie są wystarczające w świetle standardów wyznaczonych w orzecznictwie TSUE. Z drugiej strony, z perspektywy zasad pomocy publicznej, podatki te mogą być przynajmniej częściowo uznane za spójne z normami unijnymi, jako instrumenty obejmujące cały sektor reklamy internetowej. W tym zakresie można je bowiem traktować jako system odniesienia względem samych siebie, przez co formalnie nie będą uznawane za rozwiązanie różnicujące sytuację podatników.

4.4 Podatki od usług cyfrowych a ograniczenia jurysdykcji podatkowej wynikające z umów Światowej Organizacji Handlu

Wszystkie państwa wprowadzające podatki od usług cyfrowych badane w niniejszej pracy, jak również sama Unia Europejska, są członkami Światowej Organizacji Handlu. Przy wykonywaniu jurysdykcji podatkowej muszą one zatem przestrzegać norm umów międzynarodowych stanowiących dorobek prawny tej organizacji⁸⁴⁸. Spośród nich kluczowe znaczenie dla DST mogą mieć w szczególności: Układ ogólny w sprawie taryf celnych i handlu z 1994 r. (ang. *General Agreement on Tariffs and Trade*, GATT)⁸⁴⁹, Układ ogólny w sprawie handlu usługami z 1994 r. (ang. *General Agreement on Trade in Services*, GATS)⁸⁵⁰ oraz Uzgodnienie w sprawie zasad i procedur regulujących rozstrzyganie sporów z 1994 r. (ang. *Understanding on Rules and Procedures Governing the Settlement of Disputes*)⁸⁵¹. Celem tych umów jest zniesienie ograniczeń w handlu

⁸⁴⁸ J. Sinnig, *Taxation...*, s. 212.

⁸⁴⁹ Dz.Urz.WE.L.336 z dnia 23 grudnia 1994 r.

⁸⁵⁰ Dz.Urz.WE.L.336 z dnia 23 grudnia 1994 r.

⁸⁵¹ Dz.Urz.WE.L.336 z dnia 23 grudnia 1994 r. W ocenie niektórych autorów rozważyć należy również wpływ norm Porozumienia w sprawie subsydiów i środków wykonawczych z 1994 r. (ang. *Agreement on Subsidies and Countervailing Measures*, ASCM), ujmując selektywny charakter DST jako źródło korzyści przyznanej innym podmiotom, w szczególności krajowym, por. C. Noonan, V. Plekhanova, *Digital Services Taxes, Tariffs, and Subsidies*, Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne 2025/3 (73), s. 460. Biorąc pod uwagę różnice w sposobie zdefiniowania pojęcia „subsydium” na gruncie tej umowy

międzynarodowym. Rzadko odnoszą się one bezpośrednio do kwestii fiskalnych, w związku z czym badanie ich wpływu na prawo podatkowe jest zagadnieniem stosunkowo nowym⁸⁵². Ponadto brak orzecznictwa w tym zakresie utrudnia wyciągnięcie jednoznacznych wniosków⁸⁵³.

Zarówno GATT, jak i GATS zawierają klauzule najbardziej uprzywilejowanego państwa (MFN) i traktowania krajowego (NT). Klauzule MFN rozpatrywane są z perspektywy „państwa miejsca przeznaczenia i zakazują dyskryminującej regulacji albo traktowania podatkowego pomiędzy produktami ze względu na ich miejsce pochodzenia (GATT) oraz usługami i usługodawcami”⁸⁵⁴. Z kolei klauzule NT zakazują „dyskryminującego traktowania produktów i usług (usługodawców) obcego pochodzenia w porównaniu z krajowymi produktami i usługami (usługodawcami)”⁸⁵⁵. W przypadku GATT normy te odnoszą się tylko do traktowania prawnego towarów, a w przypadku GATS – zarówno do usług, jak i usługodawców⁸⁵⁶. Ponieważ GATT dotyczy handlu towarami, może wydawać się, że potencjalne zastosowanie do DST znajduje tylko GATS. Postanowienia GATT pozostają jednak istotne, ponieważ podatki te mogą mieć wpływ na ceny produktów⁸⁵⁷. Należy więc przeanalizować normy prawne wynikające z obu tych umów⁸⁵⁸.

Rozpoczynając analizę zgodności z GATT od zawartej w art. III klauzuli NT, należy rozważyć możliwość zastosowania art. III:2 i art. III:4. Pierwszy z nich stanowi, że „Produkty pochodzące z terytorium którejkolwiek z umawiających się stron, importowane na terytorium którejkolwiek innej umawiającej się strony, nie podlegają, bezpośrednio ani pośrednio, podatkom wewnętrznym ani innym opłatom wewnętrznym

względem rozumienia pojęcia „korzyści” na gruncie unijnych zasad pomocy publicznej, przeważa pogląd, że ASCM dotyczy tylko stosowania zwolnień podatkowych i podobnych środków, a nie nakładania selektywnych podatków, por. L. Friedlander, *The Role...*, s. 115; B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 342. Dlatego też nie ma potrzeby analizować zgodności DST z tą umową.

⁸⁵² B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 199. W zakresie badań dotyczących zgodności danin z umowami WTO w polskim piśmiennictwie por. K. Kopyściańska, *Carbon...*

⁸⁵³ J. Pinto Nogueira, *The Compatibility...*, s. 17.

⁸⁵⁴ S. van Thiel, *General Report [w:] The WTO and Direct Taxation*, red. M. Lang i in., Wiedeń 2005, s. 18, 36, za: B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 205.

⁸⁵⁵ P. van den Bossche, *The Law and Policy of the World Trade Organization, Text, Cases and Materials*, Cambridge 2005, s. 327; 365, za: B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 205-206.

⁸⁵⁶ M. Daly, *The WTO and Direct Taxation*, WTO Discussion Paper No. 9, 2005, s. 4, 7; J. Sinnig, *Taxation...*, s. 217.

⁸⁵⁷ Por. M. Daly, *The WTO...*, s. 5; J. Sinnig, *Taxation...*, s. 214 i wskazana tam bibliografia.

⁸⁵⁸ C. Noonan, V. Plekhanova, *Taxation...*, s. 1026-1027.

przekraczającym te, które są stosowane, bezpośrednio lub pośrednio, do podobnych produktów krajowych. Ponadto żadna z umawiających się stron nie stosuje podatków wewnętrznych ani innych opłat wewnętrznych do produktów importowanych lub krajowych w sposób sprzeczny z zasadami określonymi w ust. 1”. W świetle orzecznictwa przyjmuje się, że norma ta nie dotyczy podatków bezpośrednich⁸⁵⁹. Ponieważ oba rodzaje DST występujące w państwach członkowskich Unii Europejskiej mają taki charakter, przepis ten nie znajdzie do nich zastosowania⁸⁶⁰.

Z kolei zgodnie z art. III:4 GATT: „Produkty pochodzące z terytorium dowolnej umawiającej się strony, importowane na terytorium dowolnej innej umawiającej się strony, są traktowane nie mniej korzystnie niż produkty podobne pochodzenia krajowego w odniesieniu do wszystkich przepisów ustawowych i wykonawczych oraz wymogów dotyczących ich sprzedaży wewnętrznej, oferowania do sprzedaży, zakupu, transportu, dystrybucji lub użytkowania. Postanowienia niniejszego ustępu nie stanowią przeszkody dla stosowania zróżnicowanych opłat za transport wewnętrzny, które opierają się wyłącznie na ekonomicznej eksploatacji środków transportu, a nie na pochodzeniu produktu”. Przepis ten wykładany jest szeroko, jako obejmujący również podatki bezpośrednie⁸⁶¹. Oba rodzaje DST są objęte jego zakresem, choć tylko w odniesieniu do platform typu *marketplace* – mogących mieć wpływ na ceny oferowanych dóbr. Niemniej jednak, podobnie jak w przypadku art. 110 TFUE, istotne wątpliwości budzi twierdzenie, jakoby taki podatek miał dyskryminować produkty ze względu na miejsce ich pochodzenia⁸⁶².

Danin tych dotyczy także klauzula MFN uregulowana w art. I:1 GATT, zgodnie z którą „W odniesieniu do cel i opłat wszelkiego rodzaju nakładanych na import lub eksport lub w związku z nimi lub nakładanych na międzynarodowe transfery płatności za import lub eksport, a także w odniesieniu do sposobu nakładania takich cel i opłat oraz w odniesieniu do wszystkich zasad i formalności związanych z importem i eksportem, a także

⁸⁵⁹ B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 218-219 i wskazane tam orzecznictwo.

⁸⁶⁰ Wniosek ten pozostaje aktualny nawet w przypadku przyjęcia mniejszościowego poglądu, że podatki bezpośrednie są objęte zakresem stosowania art. III:2, jeśli „przypominają skutkiem cła”. Należy bowiem zgodzić się z B. Karolyim, że konstrukcja podatków od usług cyfrowych nie uzasadnia stosowania do nich tego przepisu, por. *ibidem*, s. 219-220.

⁸⁶¹ Por. J. Sinnig, *Taxation...*, s. 215 i przytoczone tam orzecznictwo oraz B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 220-221.

⁸⁶² B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 221-222.

w odniesieniu do wszystkich spraw, o których mowa w art. III ust. 2 i 4, wszelkie korzyści, przywileje lub immunitety przyznane przez którąkolwiek z umawiających się stron produktom pochodzącym z innego kraju lub przeznaczonym do innego kraju są niezwłocznie i bezwarunkowo przyznawane podobnym produktom pochodzącym z terytoriów wszystkich pozostałych umawiających się stron lub przeznaczonym do tych terytoriów”. Należy zgodzić się z B. Karolyim, że konstrukcja tych podatków nie prowadzi do naruszenia tego przepisu, z analogicznych powodów, co w przypadku art. III:4⁸⁶³. A zatem DST nie naruszają traktatowych granic jurysdykcji podatkowej wynikających z GATT.

Analiza zgodności podatków od usług cyfrowych z GATS jest zagadnieniem bardziej złożonym. Zgodnie z klauzulą MFN zawartą w art. II:1 GATS: „W odniesieniu do wszelkich środków objętych niniejszą umową każdy członek niezwłocznie i bezwarunkowo przyznaje usługom i usługodawcom każdego innego członka traktowanie nie mniej korzystne niż traktowanie, jakie przyznaje podobnym usługom i usługodawcom każdego innego kraju.”. Natomiast klauzula NT zawarta w art. XVII GATS stanowi, że „1. W sektorach wymienionych w załączniku do niniejszego porozumienia oraz z zastrzeżeniem warunków i zastrzeżeń w nim określonych, każdy członek przyznaje usługom i usługodawcom każdego innego członka, w odniesieniu do wszystkich środków mających wpływ na świadczenie usług, traktowanie nie mniej korzystne niż traktowanie, jakie przyznaje swoim własnym podobnym usługom i usługodawcom. 2. Członek może spełnić wymóg określony w ust. 1, przyznając usługom i usługodawcom każdego innego członka traktowanie formalnie identyczne lub formalnie odmienne od traktowania, jakie przyznaje swoim własnym podobnym usługom i usługodawcom. 3. Traktowanie formalnie identyczne lub formalnie odmienne uznaje się za mniej korzystne, jeżeli zmienia warunki konkurencji na korzyść usług lub usługodawców danego członka w porównaniu z podobnymi usługami lub usługodawcami innego członka”.

Ocena, czy dany podatek będzie uznany za dyskryminujący w świetle tych postanowień, może być przeprowadzona wspólnie, ze względu na podobieństwo ich treści. Aby stwierdzić naruszenie którejś z tych norm, należy wykazać, że konkretna danina jest

⁸⁶³ *Ibidem*, s. 223-224.

objęta zakresem jej zastosowania, udowodnić podobieństwo usług i usługodawców, wobec których wprowadza mniej korzystne traktowanie oraz wykluczyć możliwość zastosowania wyjątków określonych w art. XIV GATS⁸⁶⁴.

W doktrynie i orzecznictwie nie budzi wątpliwości, że klauzula MFN w GATS obejmuje swoim zastosowaniem podatki, w tym podatki bezpośrednie⁸⁶⁵, a także zarówno prawną, jak i faktyczną dyskryminację⁸⁶⁶. Należy jednak zwrócić uwagę na to, że państwa strony tych umów mogą złożyć zastrzeżenia od stosowania klauzul MFN w odniesieniu do określonych sektorów gospodarki. Ani Unia Europejska, ani państwa wprowadzające analizowane rozwiązania, nie złożyły zastrzeżeń ograniczających możliwość stosowania klauzuli MFN w odniesieniu do sektora cyfrowego⁸⁶⁷. Z kolei w przypadku klauzul NT (art. XVII GATS) działa zasada odwrotna – obowiązują one tylko, gdy państwa-strony wprost się do tego zobowiązały⁸⁶⁸.

Aby normy GATS znalazły zastosowanie do danego podatku, musi on „wywierać wpływ na handel usługami”. Pojęcie usług rozumiane jest szeroko, jako „dowolna usługa w dowolnym sektorze oprócz usług świadczonych w wykonaniu uprawnień władzy publicznej”⁸⁶⁹. Nie budzi wątpliwości, że DST mogą oddziaływać na handel usługami w rozumieniu GATS, ponieważ podatek nałożony na przychody z tych usług czyni ich świadczenie „bardziej kosztownym”⁸⁷⁰. Przy badaniu możliwości zastosowania klauzul NT do tych danin pewne wątpliwości może budzić to, czy usługi, na które wpływają te środki, stanowią nowe rodzaje usług (nieobjęte zobowiązaniami), czy tylko „istniejące usługi świadczone za pomocą nowych rozwiązań technologicznych” oraz ich klasyfikacja

⁸⁶⁴ *Ibidem*, s. 227.

⁸⁶⁵ *Ibidem*, s. 225.

⁸⁶⁶ J. Pinto Nogueira, *The Compatibility...*, s. 17; Kanada: Certain Measures Affecting the Automotive Industry – Raport Organu Odwoławczego ds. Przemysłu Motoryzacyjnego z 31.05.2000 r., WT/DS139/AB/R i WT/DS142/AB/R, para. 234; M. Elisabet, Y. Komalasari Dewi, *Digital Services Tax Regulation and WTO Non-Discrimination Principle: Is the Deck Stacked?*, Indonesian Journal of International Law, s. 49.

⁸⁶⁷ B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 232.

⁸⁶⁸ *Ibidem*, s. 230.

⁸⁶⁹ Kanada: Certain Measures Affecting the Automotive Industry – Raport Organu Odwoławczego ds. Przemysłu Motoryzacyjnego z 31.05.2000 r., WT/DS139/AB/R i WT/DS142/AB/R, para. 151-152, 155; B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 228.

⁸⁷⁰ Faktyczne przerzucenie ciężaru podatku nie ma znaczenia dla tej analizy, por. *ibidem*, s. 229. Podobnie, M. Elisabet, Y. Komalasari Dewi, *Digital...*, s. 46.

według systemów stosowanych w GATS (W/120 albo CPC)⁸⁷¹. Szczegółowe omówienie problemów dotyczących kwalifikacji usług cyfrowych na potrzeby handlu międzynarodowego wykracza poza zakres niniejszej analizy. Na potrzeby badania zgodności DST należy zgodzić się z B. Karolyim, że najbardziej przekonującym rozwiązaniem jest zakwalifikowanie usług reklamy internetowej w sektorze i podsektorze „pozostałe usługi – usługi reklamowe” w klasyfikacji W/120, podobnie jak inne formy usług reklamowych⁸⁷². W przypadku platform typu *marketplace*, kwalifikacja usług zależeć będzie od rodzaju branży, której dotyczy pośrednictwo. Co do zasady będą one zaliczane do podsektora „pozostałych usług”, choć w przypadku platform hotelarskich możliwa jest też ich kwalifikacja jako „usług biura podróży”⁸⁷³.

Do analizy zobowiązań NT złożonych przez państwa konieczne jest uwzględnienie czterech sposobów świadczenia usług (ang. *modes*) rozróżnianych przez GATS. Świadczenie transgraniczne (sposób 1, ang. *cross-border supply*) polega na dostarczaniu usług z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium drugiego. Konsumpcja za granicą (sposób 2, ang. *consumption abroad*) oznacza, że usługa na terytorium jednego państwa świadczona jest konsumentowi, który przemieścił się z innego państwa. Obecność handlowa (sposób 3, ang. *commercial presence*) polega na świadczeniu usług przez usługodawcę pochodzącego z danego państwa poprzez spółkę bądź oddział na terytorium innego państwa. Natomiast obecność osób fizycznych (sposób 4, ang. *temporary movement of natural persons*) polega na realizacji usług przez usługodawcę pochodzącego z jednego państwa za pośrednictwem osób fizycznych z tego państwa na terytorium innego państwa⁸⁷⁴. Usługi reklamy internetowej są zwykle świadczone w ramach sposobów numer 1 (najczęściej) i 2, ale formuła 3 również może znaleźć zastosowanie⁸⁷⁵. Analiza zobowiązań złożonych przez Unię Europejską

⁸⁷¹ Por. w tym zakresie w szczególności C. Noonan, V. Plekhanova, *Taxation...*, s. 1028; R. Weber, M. Burri, *Classification of Services in the Digital Economy*, Berlin, Heidelberg 2013; I. Willemyns, *Digital Services in International Trade Law*, Cambridge 2021; B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 245.

⁸⁷² B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 251-252. W zakresie poglądów przeciwnych por. J. Pinto Nogueira, *The Compatibility...*, s. 18. Analiza przeprowadzona przez B. Karolyiego jest jednak najbardziej kompleksowa, w związku z czym należy zgodzić się z jego wnioskami.

⁸⁷³ B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 254-255.

⁸⁷⁴ *Ibidem*, s. 228. Na marginesie można wskazać, że usługi umieszczane w produktach w ramach tzw. „inteligentnych urządzeń” są uznawane za 5 sposób ich świadczenia, por. I. Willemyns, *Digital...*, s. 81.

⁸⁷⁵ A. D. Mitchell i in., *Taxing Tech: Risks of an Australian Digital Services Tax Under International Economic Law*, Melbourne Journal of International Law 2019, s. 96-97; P. C. Mavroidis, *And You Put the Load Right on Me: Digital Taxes, Tax Discrimination and Trade in Services*, Trade, Law and Development 2020/1 (12), s. 88, za: B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 254-255; C. Noonan, V. Plekhanova, *Taxation...*, s. 1028.

(i w konsekwencji państwa członkowskie) wskazuje, że niewątpliwie są nimi objęte usługi reklamy internetowej świadczone w ramach sposobu 1, 2 albo 3⁸⁷⁶. Jednakże istnieją istotne wątpliwości co do tego, czy usługi platform typu *marketplace* będą objęte zobowiązaniami NT⁸⁷⁷. Ponadto zarówno UE, jak i jej państwa członkowskie złożyły zastrzeżenia co do swoich deklaracji NT⁸⁷⁸. Za przekonujące należy uznać stanowisko B. Karolyi’ego, że zastrzeżenia te wyłączają możliwość stosowania klauzul NT w przypadku podmiotów świadczących usługi cyfrowe za pośrednictwem oddziałów, ale już nie za pośrednictwem podmiotów zależnych będących rezydentami państw członkowskich⁸⁷⁹. W większości przypadków klauzule te będą więc miały zastosowanie⁸⁸⁰.

Należy więc przejść do kolejnego kroku analizy – oceny, czy podatki od usług cyfrowych mają dyskryminujący charakter. Daniny te nie są dyskryminujące *de iure*, ale mogą skutkować faktyczną dyskryminacją⁸⁸¹. Wątpliwości budzi, czy podobieństwo (jako warunek wstępny dyskryminacji) musi dotyczyć zarówno usług, jak i usługodawców, ewentualnie który z tych elementów jest bardziej istotny. Przyjmuje się, że należy rozpatrywać te kwestie w sposób powiązany, a ich „względna waga powinna być określana osobno dla każdego przypadku, uwzględniając jego szczególne okoliczności”⁸⁸². Choć nie jest to pozbawione kontrowersji, przeważa pogląd, że przy ocenie podobieństwa na gruncie GATS powinny być stosowane kryteria wykorzystywane w orzecznictwie dotyczącym GATT: fizycznych właściwości, funkcjonalności, nawyków i upodobań konsumentów oraz klasyfikacji celnej⁸⁸³. Jako podobne powinno rozpatrywać się usługi i usługodawców działających w ramach jednakowego sposobu świadczenia usług oraz pozostających ze sobą w stosunku konkurencji⁸⁸⁴. B. Karolyi słusznie proponuje dokonanie porównania na trzech poziomach: pomiędzy usługami cyfrowymi i tradycyjnymi, pomiędzy cyfrowymi usługami objętymi zakresem przedmiotowym DST i pozostającymi poza tym zakresem oraz na poziomie usług objętych zakresem –

⁸⁷⁶ B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 255-256; I. Willemyns, *Digital...*, s. 278-279.

⁸⁷⁷ B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 256.

⁸⁷⁸ *Ibidem*, s. 234.

⁸⁷⁹ *Ibidem*, s. 234-235.

⁸⁸⁰ Por. również M. Sadowsky, *French...*, s. 433.

⁸⁸¹ B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 264; M. Sadowsky, *French...*, s. 434; I. Willemyns, *Digital...*, s. 278; M. Elisabet, Y. Komalasari Dewi, *Digital...*, s. 51-52.

⁸⁸² B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 268.

⁸⁸³ *Ibidem*, s. 271; M. Elisabet, Y. Komalasari Dewi, *Digital...*, s. 46.

⁸⁸⁴ M. Elisabet, Y. Komalasari Dewi, *Digital...*, s. 49; I. Willemyns, *Digital...*, s. 278.

między przychodami powyżej i poniżej progów⁸⁸⁵. Podobieństwo na pierwszym i drugim ze wskazanych poziomów budzi wątpliwości. Cytowany autor jest przeciwny stwierdzeniu jego występowania⁸⁸⁶. Należy jednak zgodzić się z poglądem przeciwnym, wskazującym na to, że zachodzi podobieństwo (w rozumieniu pozostawania w stosunku konkurencji) pomiędzy reklamą tradycyjną i internetową, jak również między niezależnymi podmiotami oferującymi towary na platformach *marketplace* i właścicielami tych platform sprzedającymi na nich własne produkty⁸⁸⁷. Podobieństwo usług niewątpliwie występuje także pomiędzy świadczeniami objętymi zakresem DST, niezależnie od tego czy skutkują uzyskaniem przychodów przekraczających próg przyjęty w danej regulacji⁸⁸⁸. Nie można natomiast wykluczyć stwierdzenia braku porównywalności sytuacji usługodawców w określonym przypadku (w szczególności ze względu na znaczenie efektów skali dla analizowanych usług)⁸⁸⁹. Wydaje się jednak, że w zakresie usług objętych DST co do zasady występuje podobieństwo zarówno samych świadczeń, jak i usługodawców powyżej i poniżej progów przychodowych⁸⁹⁰.

Ocena, czy dochodzi do faktycznej dyskryminacji w rozumieniu art. XVII: 2 i 3 GATS, jest wyjątkowo trudna, ponieważ praktycznie każde obciążenie fiskalne może w jakiś sposób wpływać na świadczenie usług na rynku⁸⁹¹. W przypadku DST, szczególnie dokładnej analizy wymaga ustalenie, czy różnicują one podobne sytuacje podatników w sposób dyskryminujący, czy jedynie odzwierciedlają sytuację rynkową. Uwzględniając faktyczną wysokość progów, a nie tylko ich abstrakcyjną konstrukcję, bardziej przekonujące jest stwierdzenie, że prowadzą one do dyskryminującego traktowania podmiotów świadczących usługi objęte zakresem przedmiotowym analizowanych podatków⁸⁹².

W ostatnim kroku konieczne jest ustalenie, czy to dyskryminujące traktowanie może zostać uzasadnione w świetle art. XIV GATS. W pierwszej kolejności można rozważyć,

⁸⁸⁵ B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 272.

⁸⁸⁶ *Ibidem*, s. 275-278.

⁸⁸⁷ Por. I. Willemyns, *Digital...*, s. 278.

⁸⁸⁸ Por. I. Willemyns, *Digital...*, s. 278; B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 278.

⁸⁸⁹ B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 282.

⁸⁹⁰ Przeciwnie stanowisko zajmuje J. Pinto Nogueira, *The Compatibility...*, s. 20. Autor ten nie dostrzega jednak przytoczonego wyżej trzeciego poziomu porównania, wobec czego jego pogląd nie jest przekonujący.

⁸⁹¹ B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 282-284.

⁸⁹² *Ibidem*, s. 291-293.

czy wprowadzenie DST mieści się w zakresie wyjątków związanych z zapewnieniem przestrzegania prawa zdefiniowanych w art. XIV(c) GATS⁸⁹³. Nie jest to jednak przekonujące ani w świetle zidentyfikowanych celów wprowadzenia tych środków, ani wobec faktu, że konstrukcja DST w żaden sposób nie odnosi się do sytuacji nadużycia prawa⁸⁹⁴. Niektórzy autorzy wskazują, że odmienne traktowanie na skutek wprowadzenia progów przychodowych może być uzasadnione potrzebą ograniczenia kosztów dostosowania się do podatku dla małych przedsiębiorstw, w szczególności typu *start-up*⁸⁹⁵. Biorąc pod uwagę znaczną wysokość tych progów, nie jest to jednak przekonujący argument. Należy też zgodzić się z B. Karolyim, że do DST nie powinno się stosować wyjątków dotyczących ochrony moralności publicznej, ponieważ podatki te nie są niezbędne dla jej zapewnienia. W szczególności progi przychodowe w konstrukcjach tych danin nie są skorelowane z występowaniem nadużyć w zakresie przerzucania dochodów⁸⁹⁶. Nie jest również przekonujące uznanie, że do podatków od usług cyfrowych można zastosować wyłączenia dotyczące podatków bezpośrednich ani umów o unikaniu podwójnego opodatkowania⁸⁹⁷. Co więcej, nawet gdyby skorzystanie z któregoś z wymienionych uzasadnień było możliwe, na gruncie GATS konieczne byłoby także spełnienie warunku wskazanego na wstępie (tzw. *chapeau*) art. XIV. Zgodnie z nim na postanowienia tego artykułu można powołać się tylko wtedy, gdy środki nie są „stosowane w sposób polegający na arbitralnej albo niemożliwej do uzasadnienia dyskryminacji”⁸⁹⁸. Konstrukcja DST w połączeniu z faktyczną wysokością progów przychodowych przemawia raczej za przyjęciem przeciwnego wniosku⁸⁹⁹.

Podsumowując, istnieją silne argumenty za stwierdzeniem, że zbadane podatki od usług cyfrowych naruszają klauzulę MFN w GATS, a także klauzule NT w zakresie objętym zobowiązaniami złożonymi przez UE lub państwa wprowadzające taki podatek, w związku z czym naruszają prawne granice jurysdykcji podatkowej wynikające z tego traktatu. Należy przy tym zauważyć, że w przeciwieństwie do UPO oraz prawa Unii Europejskiej, umowy WTO nie przyznają żadnych uprawnień bezpośrednio

⁸⁹³ M. Sadowsky, *French...*, s. 434.

⁸⁹⁴ Podobnie, B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 302-304; I. Willemyns, *Digital...*, s. 279.

⁸⁹⁵ Por. C. Noonan, V. Plekhanova, *Taxation...*, s. 1032, 1035.

⁸⁹⁶ B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 294-302; I. Willemyns, *Digital...*, s. 279.

⁸⁹⁷ M. Daly, *The WTO...*, s. 7; B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 305-311.

⁸⁹⁸ B. Karolyi, *The Compatibility...*, s. 313.

⁸⁹⁹ Podobnie *ibidem*, s. 316.

podatnikom⁹⁰⁰. Nawet biorąc pod uwagę, że państwa członkowskie UE są zobowiązane do ich przestrzegania zgodnie z art. 216 ust. 2 TFUE, to z orzecznictwa TSUE wynika, że co do zasady nie można ich stosować bezpośrednio⁹⁰¹. Prawdopodobnie TSUE odmówiłby analizy zgodności DST z umowami WTO zarówno w ramach procedury skargowej, jak i pytania prejudycjalnego⁹⁰². Bezpośredni skutek dla podatników ma tylko konieczność dokonywania wykładni prawa krajowego w sposób spójny z regulacjami międzynarodowymi, co jednak nie ma doniosłego znaczenia w praktyce⁹⁰³.

Możliwość powołania się na naruszenie standardów WTO mają tylko poszczególne państwa. Prawdopodobieństwo stwierdzenia uchybienia w takim przypadku jest wysokie, ale nie można wskazać jego jednoznacznej konsekwencji. Choć możliwe byłoby nawet zobowiązanie do wycofania takiego podatku, w praktyce państwom przysługuje szerokie pole do wynegocjowania rozwiązania, które uznają za korzystne⁹⁰⁴. Nawet w przypadku wycofania DST jako sprzecznego z dorobkiem WTO nie byłoby konieczne dokonywanie zwrotu pobranych kwot (w przeciwieństwie do naruszenia zasad pomocy publicznej) ani przyznanie podatnikom jakiegokolwiek odszkodowania⁹⁰⁵. Interesujący w tym kontekście jest fakt, że Stany Zjednoczone nie zdecydowały się na skarżenie tych regulacji w ramach instytucji WTO, zamiast tego wykorzystując własne krajowe instytucje prawne. Wszczęto wspomniane już postępowania wyjaśniające na podstawie art. 301 *US Trade Act* z 1974 r. Rozważano również dochodzenie zniesienia podatków od usług cyfrowych w zamian za uchylenie ceł nałożonych przez USA na eksport stali i aluminium z Europy na podstawie art. 232 *Trade Expansion Act* z 1962 r. Innym brany pod uwagę środkiem było zastosowanie podwójnej stawki opodatkowania dochodów obywateli i podmiotów z państw nakładających DST, co umożliwia art. 891 *US Internal Revenue Code*⁹⁰⁶. Takie zachowanie Stanów Zjednoczonych wynika prawdopodobnie z obecnego paraliżu systemu rozstrzygania konfliktów handlowych w ramach WTO. Zgodnie z Uzgodnieniem w sprawie zasad i procedur regulujących rozstrzyganie sporów, ewentualne kontrowersje są w pierwszej kolejności analizowane przez Organ Rozstrzygania Sporów (ang. *Dispute Settlement Body*), co kończy się wydaniem raportu.

⁹⁰⁰ *Ibidem*, s. 447.

⁹⁰¹ *Ibidem*, s. 447, 451.

⁹⁰² *Ibidem*, s. 461.

⁹⁰³ *Ibidem*, s. 459.

⁹⁰⁴ *Ibidem*, s. 379-380.

⁹⁰⁵ *Ibidem*, s. 342, 459.

⁹⁰⁶ *Ibidem*, s. 200-201.

Od treści tego dokumentu państwo-strona może złożyć apelację do stałego Organu Apelacyjnego (ang. *Appellate Body*) na podstawie art. 17 Uzgodnienia; jednakże od grudnia 2019 r. liczba członków Organu Apelacyjnego spadła poniżej trzech, stanowiącej minimum niezbędne do rozpoznania sprawy. 30 listopada 2020 r. wygasła kadencja ostatniego członka tego gremium i do tej pory nie zatwierdzono nowych nominacji⁹⁰⁷. Uniemożliwia to przeprowadzenie procedury rozstrzygania sporów na gruncie umów WTO. Warto przy tym zauważyć, że za tę sytuację są w dużej mierze odpowiedzialne Stany Zjednoczone, ponieważ to one już w 2017 r. wstrzymały procedurę powoływania nowych członków Organu Apelacyjnego⁹⁰⁸.

4.5 Podsumowanie i wnioski częściowe

W wyniku przeprowadzonych badań możliwe jest udzielenie odpowiedzi na trzecie z postawionych szczegółowych pytań badawczych, o to w jakim zakresie podatki od usług cyfrowych w państwach członkowskich Unii Europejskiej, interpretowane w świetle celów ich wprowadzenia, są zgodne z normami traktatowymi ograniczającymi jurysdykcję podatkową, a w jakim je naruszają. Stwierdzono, że badane DST naruszają traktatowe ograniczenia na wielu płaszczyznach. Należy przy tym uwzględnić, że granice te mają dwojaki charakter. Mogą wynikać z dobrowolnego zrzeczenia się przez państwo władztwa podatkowego w danym obszarze bądź zobowiązania do wykonywania go w określony sposób, pozwalający uniknąć naruszania pewnych ogólnych zakazów lub standardów (dotyczących zwykle szerszego zakresu zagadnień niż tylko opodatkowania). Badane DST naruszają oba rodzaje traktatowych granic, przy czym różny jest zakres i stopień tych naruszeń.

Po pierwsze, w przypadku DST typu „przychodowego” istnieją argumenty przemawiające za uznaniem, że stanowią one podatki objęte zakresem konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania zgodnie z art. 2 ust. 2 lub 4 MK OECD. Stosowana w nich podstawa opodatkowania w postaci przychodów bez kwoty podatków od wartości dodanej i podobnych stanowi przypadek graniczny przy wykładni pojęcia

⁹⁰⁷ Por. https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/appellate_body_e.htm.

⁹⁰⁸ H. Nitnaware, *Redundant since 2019: The 12th ministerial conference fails to revive WTO Appellate Body*, <https://www.downtoearth.org.in/governance/redundant-since-2019-the-12th-ministerial-conference-fails-to-revive-wto-appellate-body-83415> (dostęp: 27.04.2026 r.).

podatku od dochodu lub jego części stosowanego w art. 2 ust. 2 MK OECD. Biorąc pod uwagę pozostałe elementy konstrukcyjne, należy uznać, że sposób zdefiniowania przedmiotu opodatkowania (przychody bądź same świadczenie usług) decyduje o zakwalifikowaniu danego DST jako podatku od dochodu w rozumieniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Wniosek ten uzasadnia specyfika opodatkowanych przychodów – są one prawie całkowicie pozbawione kosztów uzyskania, przez co opodatkowanie przychodu zamiast dochodu stanowi mechanizm analogiczny do podatku od dywidend bądź należności licencyjnych. DST typu przychodowego wykazują także pewne podobieństwo do obciążeń objętych zakresem konwencji, choć wynik tej analizy nie jest jednoznaczny. Uznanie przesłanki, o której mowa w art. 2 ust. 4, za spełnioną jest bardziej przekonujące, gdy daną umowę stosuje się także do jakiegoś podatku o niestandardowej podstawie, ze względu na jego wyraźne wymienienie w art. 2 ust. 3, jak np. w przypadku włoskiego IRAP. Instrumenty fiskalne objęte zakresem stosowania UPO będą naruszały prawne granice jurysdykcji podatkowej wyznaczone przez dany traktat, ponieważ łączniki stosowane w DST są wprost sprzeczne z normami dystrybucyjnymi zawartymi w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. W świetle powyższego sposób zdefiniowania przedmiotu opodatkowania stanowi jeden z istotniejszych elementów wpływających na pozostawanie DST w prawnych granicach jurysdykcji podatkowej.

Podobny charakter mają granice wynikające z objęcia danego obszaru pozytywną integracją na poziomie Unii Europejskiej. W takim przypadku państwa członkowskie nie mogą wykonywać jurysdykcji podatkowej w sposób odbiegający od unijnego wzorca harmonizacyjnego. Wątpliwości z tej perspektywy może budzić przede wszystkim podobieństwo podatków od usług cyfrowych z unijnym podatkiem od wartości dodanej. Jednakże pomimo pewnych zbieżności, nawet DST typu „konsumpcyjnego” odróżniają się od niego w stopniu, który w świetle orzecznictwa TSUE świadczy o braku sprzeczności DST z tymi granicami.

W kontekście drugiego rodzaju ograniczeń traktatowych rozważyć należy, czy podatki od usług cyfrowych naruszają zakazy dyskryminacji funkcjonujące w danej umowie międzynarodowej. Poważne wątpliwości w tym zakresie budzą przede wszystkim bardzo wysokie progi przychodowe zawarte w konstrukcji DST. Zakaz dyskryminacji zawarty w UPO opartych na art. 24 MK OECD obejmuje jedynie przypadki dyskryminacji jawnej.

Nie uwzględnia więc skutków zastosowania progów przychodowych i ich faktycznej wysokości. Sama konstrukcja podatków od usług cyfrowych nie narusza tego zakazu.

Istnieją natomiast silne argumenty za uznaniem, że skutki w postaci zwiększenia obciążeń fiskalnych wyłącznie dla bardzo wąskiej grupy podmiotów wchodzących w skład największych międzynarodowych grup kapitałowych stanowią przejaw ukrytej dyskryminacji. Zarówno stanowiące rodzaj zakazu dyskryminacji unijne swobody traktatowe, jak i zasady przyznawania pomocy publicznej oraz klauzule MFN i NT w ramach GATS, obejmują tego typu praktyki. Jednakże każda z tych norm cechuje się pewnymi technicznymi różnicami. Przeprowadzona analiza wykazała, że DST stanowią niedopuszczalne, odmienne traktowanie podatników w porównywalnych sytuacjach z perspektywy swobody przepływu usług. Należy przy tym podkreślić, że naruszenie tej granicy wykonywania jurysdykcji nie wynika z samej abstrakcyjnej konstrukcji wykorzystującej progi przychodowe, a jedynie z ich faktycznych wysokości.

Sytuacja jest natomiast bardziej złożona w odniesieniu do zasad przyznawania pomocy publicznej. Choć ze względu na faktycznie przyjęte progi DST są selektywne, a na skutek ich nałożenia powstaje korzyść dla pozostałych uczestników rynku, można je uznać za daniny sektorowe w odniesieniu do usług reklamy internetowej i związanych z tym rynków handlu danymi użytkowników. W takim przypadku, w świetle orzecznictwa TSUE, należy przyjąć, że rozwiązania te będą stanowiły system odniesienia wobec siebie, a więc formalnie nie będą różnicowały sytuacji podatników. Natomiast w ramach GATS określenie istnienia porównywalnej sytuacji wymaga przede wszystkim tożsamego sposobu świadczenia usług oraz pozostawania podmiotów w stosunku konkurencyjnym. Konstrukcja DST sprawia, że w pewnym stopniu różnicują one sytuację konkurujących ze sobą podmiotów ze względu na zakres przedmiotowy (w zakresie, w którym działalność „tradycyjna” rywalizuje z „cyfrową”) oraz w odniesieniu do wszystkich rodzajów działalności objętych zakresem przedmiotowym, ze względu na poziom uzyskiwanych przychodów. Co więcej, choć w każdej z tych norm dopuszczalne jest uzasadnienie odmiennego traktowania celami wprowadzenia danego podatku, to powołanie się na którykolwiek z wyjątków przewidzianych w badanych obszarach nie jest możliwe w odniesieniu do zbadanych DST.

Podsumowanie i wnioski końcowe

I. Opisywane w pracy podatki od usług cyfrowych powstały w związku z trudnościami w wypracowaniu wielostronnej reformy sposobu podziału kompetencji do opodatkowania dochodu międzynarodowych przedsiębiorstw pomiędzy państwami. Jednym z podstawowych założeń tej koncepcji opodatkowania jest stworzenie takiej konstrukcji podatku, aby jego jednostronne wprowadzenie zapewniło nowe źródło wpływów budżetowych bez naruszenia prawnych granic jurysdykcji podatkowej. Choć początkowo planowano harmonizację tych rozwiązań na poziomie Unii Europejskiej, projekt Komisji Europejskiej nie zdołał uzyskać wymaganego poparcia wśród państw członkowskich. Jedynie niektóre z nich zdecydowały się na ich wprowadzenie jednostronnie. Rozwój tych danin spotyka się z nieustannym sprzeciwem Stanów Zjednoczonych, które zarzucają im przede wszystkim eksterytorialny charakter. Jednakże wobec braku postępów w pracach nad przyjęciem Filaru 1 Otwartych ram OECD, DST ponownie zyskują na znaczeniu. Istotnym jest więc ustalenie, czy podatki te rzeczywiście mieszczą się w prawnych granicach jurysdykcji podatkowej państw, w których je wprowadzono.

II. Badania opisane w rozdziale II pozwoliły na sformułowanie odpowiedzi na pierwsze szczegółowe pytanie badawcze dotyczące elementów konstrukcyjnych podatków od usług cyfrowych w państwach członkowskich Unii Europejskiej, które różnicują te daniny z perspektywy wyznaczania prawnych granic jurysdykcji podatkowej. W wyniku analizy określono jedną kluczową różnicę konstrukcyjną: przedmiot podatku. Wniosek ten wynika w pierwszej kolejności ze znacznego podobieństwa konstrukcji poszczególnych rozwiązań w badanych państwach. W szczególności do wspólnych elementów należy stosowanie dwóch progów przychodowych w definicji podatnika, co skutkuje objęciem tymi regulacjami jedynie podmiotów należących do największych międzynarodowych przedsiębiorstw. Wspólne dla badanych DST jest także uczynienie podstawą opodatkowania obrotu (przychodów pomniejszonych o podatek VAT i podobne podatki) z wąskiego zakresu usług: reklamy internetowej, platform społecznościowych oraz typu *marketplace*, jak również zbywania danych użytkowników podmiotów trzecim. W każdym wypadku zastosowano łącznik podatkowy w postaci lokalizacji użytkowników usług bazowych – których aktywność bezpośrednio lub pośrednio

przyczynia się do powstawania przychodów. Każdorazowo stosowana jest także niska, 2- lub 3-procentowa stawka podatku oraz tryb samoobliczenia daniny przez podatnika.

Różnice konstrukcyjne występują natomiast w sposobie definiowania przedmiotu podatku, a także w wysokości progów przychodowych w definicji podatnika (choć te zawsze skutkują opodatkowaniem wyłącznie największych międzynarodowych przedsiębiorstw) oraz – w mniejszym stopniu – w konkretnym ujęciu samego łącznika. W brytyjskim i włoskim DST przedmiotem podatku są przychody pochodzące z zamkniętego katalogu usług (stanowiące jednocześnie podstawę opodatkowania). W pozostałych badanych przypadkach przedmiotem opodatkowania są same usługi. Ponieważ obrót w sensie ekonomicznym może być rozpatrywany zarówno od strony dochodowej, jak i konsumpcyjnej, przyjęta przez ustawodawcę technika legislacyjna powinna decydować o kwalifikacji prawnej DST jako podatku dochodowego bądź konsumpcyjnego, uzasadniając rozróżnianie dwóch typów takich danin. Warianty typu „przychodowego” wykazują większe podobieństwo do podatków dochodowych. Uwzględniając specyfikę świadczenia usług, uczynienie podstawą opodatkowania przychodu można uznać za rozwiązanie zbliżone do uproszczonych ryczałtowych podatków od niektórych dochodów pasywnych. Z kolei DST typu „konsumpcyjnego” należy zakwalifikować jako podatki konsumpcyjne, wykazujące cechy podobne do cła i akcyzy.

Warto zauważyć, że dla kwalifikacji prawnej decydujące znaczenie ma rzeczywista konstrukcja, a nie cele legislacyjne. Niemniej jednak interesujące jest to, że wskazana wyżej różnica nie znajduje pełnego odzwierciedlenia w motywach wprowadzenia tych regulacji. Każdy z badanych podatków miał realizować cel fiskalny, rozumiany jednak w szczególny sposób; DST miały bowiem przyczyniać się do poprawy sprawiedliwości systemu podatkowego poprzez eliminację zidentyfikowanej przez ustawodawcę luki w opodatkowaniu. Należy jednak odnotować istotną różnicę w sposobie jej rozumienia pomiędzy DST austriackim i pozostałymi. W Austrii podatek ten powstał jako dopełnienie systemu, w którym obowiązywał już podatek konsumpcyjny od „tradycyjnej” reklamy. W pozostałych państwach luka w opodatkowaniu dotyczy dochodów międzynarodowych przedsiębiorstw.

Jednocześnie analiza materiałów legislacyjnych prowadzi do wniosku, że podatki te nie miały jedynie zabezpieczać dotychczasowej podstawy opodatkowania tym podatkiem (pełnić funkcji antyabuzywnej), ale rozszerzyć ją na nieopodatkowaną dotychczas część dochodu w sensie ekonomicznym – związaną z wartością tworzoną przez użytkowników znajdujących się w danym państwie. Wartość ta rozumiana była nie jako samo nabywanie usług, lecz jako wykonywanie czynności o szczególnym znaczeniu dla określonych modeli biznesowych: udostępniania danych osobowych oraz tworzenia treści mających znaczenie dla powstawania efektów sieciowych. W każdym wypadku DST przewidywano jako instrumenty tymczasowe oraz dbano o ich spójność z obowiązującymi dane państwo umowami międzynarodowymi. Zatem przyjęcie w Austrii konstrukcji typu „konsumpcyjnego” jest spójne z celem uzupełnienia systemu podatkowego zawierającego już daninę konsumpcyjną od „tradycyjnej” reklamy. W pozostałych państwach konstrukcje podatków różnią się między sobą, pomimo że w każdym z nich zidentyfikowanym celem wprowadzenia podatku było zlikwidowanie aksjologicznej luki w opodatkowaniu dochodów międzynarodowych przedsiębiorstw.

Zidentyfikowana różnica w sposobie definiowania przedmiotu podatkowego nie powinna być pomijana przy próbach kwalifikacji DST; nie powinna być także sprowadzana jedynie do stwierdzenia o „hybrydowym” charakterze tych regulacji. Zaklasyfikowanie danego podatku jako dochodowego lub konsumpcyjnego determinuje bowiem standard badania zgodności łącznika podatkowego z prawem międzynarodowym. W konsekwencji, pomimo posługiwania się zbliżonymi łącznikami przez wszystkie analizowane podatki, ich ocena z perspektywy prawnych granic jurysdykcji podatkowej może się różnić.

III. W rozdziale III dokonano oceny pozwalającej odpowiedzieć na drugie ze szczegółowych pytań badawczych: w jaki sposób łącznik lokalizacji użytkowników stosowany w podatkach od usług cyfrowych wprowadzonych w państwach członkowskich Unii Europejskiej różni się od tradycyjnych rozwiązań i czy jest on zgodny z zasadą rzeczywistego związku.

Ustalono, że łącznik ten różni się od tradycyjnych mechanizmów wykorzystywanych w podatkach dochodowych oraz konsumpcyjnych. W świetle zidentyfikowanych celów

wprowadzenia DST stwierdzono, że łącznik lokalizacji użytkowników nie ma jedynie wiązać opodatkowania z miejscem rynku docelowego. Zamierzeniem ustawodawców było objęcie daniną stanów faktycznych, w których użytkownicy istotnie przyczyniają się do tworzenia wartości wykonując szczególnego rodzaju działania. Takie rozumienie różni się od charakterystycznego dla podatków konsumpcyjnych ujęcia rynkowego i stanowi odejście od powiązania opodatkowania z bezpośrednim źródłem płatności.

W jeszcze większym stopniu łącznik DST różni się od rozwiązań stosowanych w podatkach dochodowych. Tradycyjnie łączniki te bazowały na powiązaniu poprzez fizyczną lokalizację ośrodka zarządu, składników majątku wykorzystywanych do wykonywania funkcji gospodarczych lub personelu realizującego te funkcje. Łączniki podatków od usług cyfrowych nie realizują tego paradygmatu wprost. Jednak wykładnia norm DST w świetle zidentyfikowanych celów wskazuje, że traktują one pewne szczególne działania użytkowników jako rodzaj wartości niematerialnych, istotnych z perspektywy prawa podatkowego i nadają im znaczenie podobne do czynników wskazanych wyżej.

Ze względu na różnice w charakterze standardowego związku terytorialnego pomiędzy podatkami dochodowymi i konsumpcyjnymi, odpowiedź na pytanie, czy łączniki DST zapewniają rzeczywisty związek w rozumieniu międzynarodowego prawa podatkowego, jest różna dla wariantu typu „konsumpcyjnego” i „przychodowego”. Należy uwzględnić, że wymagany przez prawo międzynarodowe poziom związku z terytorium państwa różni się dla wykonywania jurysdykcji materialnoprawnej i egzekucyjnej. W pierwszym przypadku dopuszczalne jest oparcie władztwa podatkowego na powiązaniach o charakterze innego rodzaju niż terytorialny. Ponadto samo rozumienie tego pojęcia ewoluowało od ujęcia ścisłego, geograficznego, ku szerszemu, kładącemu nacisk na funkcjonalną więź z państwem.

W przypadku podatków konsumpcyjnych typowe jest odwołanie do miejsca konsumpcji – lokalizacji użytkownika. Z tej perspektywy łącznik DST typu „konsumpcyjnego”, pomimo zidentyfikowanych różnic względem dotychczasowych rozwiązań, co do zasady mieści się w granicach jurysdykcji materialnoprawnej. Usługi objęte podatkiem są bowiem oferowane w modelach wielostronnych, w których powiązanie terytorialne z którąkolwiek ze stron rynku (również tą, która nie dokonuje bezpośrednio płatności)

należy uznać za jednakowo istotne i wystarczające dla spełnienia wymogu zasady terytorialności.

Zdecydowanie więcej wątpliwości wywołuje używanie takiego łącznika w DST typu „przychodowego”. Stwierdzono jednak, że traktowanie wartości tworzonej przez użytkowników w pewnych szczególnych sytuacjach jako wartości niematerialnej uzasadniającej opodatkowanie związanego z nią dochodu stanowi próbę dostosowania zasady terytorialności do rzeczywistości, w której działania użytkowników przejmują rolę pełnioną wcześniej jedynie przez tradycyjne czynniki produkcji. Wpisuje się to w trend modyfikacji paradygmatu wykonywania jurysdykcji w warunkach scyfryzowanej gospodarki w innych obszarach prawa. Co więcej, biorąc pod uwagę niematerialny charakter usług, lokalizacja użytkowników jest jednym z nielicznych elementów wykazujących powiązanie terytorialne. Wybór tego kryterium dla określenia miejsca opodatkowania jest zatem bardziej racjonalny niż np. lokalizacja serwera. Mieści się to we współczesnym, funkcjonalnym rozumieniu terytorialności jako związku z państwem. Również DST typu „przychodowego” mieszczą się więc w wyznaczonej przez zasadę terytorialności granicy jurysdykcji materialnoprawnej. Badania zaprzeczyły zatem powszechnym zarzutom dotyczącym eksterytorialnego charakteru tych podatków.

Niemniej jednak, w odniesieniu do wykonywania jurysdykcji egzekucyjnej (obejmującej nie tylko egzekucję zaległości podatkowych stwierdzonych decyzją właściwego organu, ale również samo prowadzenie kontroli i wydawanie decyzji w przedmiocie prawidłowości wykonywania obowiązków podatkowych), zarówno w przypadku podatków konsumpcyjnych, jak i dochodowych, wymagany jest ścisły związek polegający na fizycznej obecności podatnika na terytorium państwa. Łączniki DST nie gwarantują istnienia takiej relacji, ale też jej nie wykluczają. Dlatego wykonywanie jurysdykcji egzekucyjnej w odniesieniu do takiego podatku będzie mieścić się w granicach wyznaczanych przez zasadę rzeczywistego związku tylko w odniesieniu do podmiotów wykazujących fizyczną obecność na terytorium danego państwa. Należy podkreślić, że wykonywanie jurysdykcji egzekucyjnej w zakresie naruszającym te granice może być dopuszczalne na podstawie szczególnych traktatowych uprawnień.

IV. Dokonane z perspektywy terytorialnej wnioski w zakresie zgodności DST z wyznaczanymi przez zasadę rzeczywistego związku granicami jurysdykcji

materialnoprawnej i częściowej zgodności z granicami jurysdykcji egzekucyjnej wspiera także analiza z perspektywy ekonomicznej oraz funkcjonalnej. Pierwsza z nich odnosi się wyłącznie do sfery materialnoprawnej. O istnieniu powiązań ekonomicznych pomiędzy przedmiotem DST a nakładającym go państwem świadczą liczne okoliczności. Nie ulega wątpliwości istnienie takiej więzi w przypadku DST typu „konsumpcyjnego” – użytkownicy jako jedna ze stron rynku stanowią warunek niezbędny do konsumpcji usług objętych zakresem przedmiotowym tych regulacji.

Bardziej złożona sytuacja dotyczy DST typu „przychodowego”. Państwa wdrażające analizowane rozwiązania uzasadniały istnienie powiązania opodatkowania z dochodami (przychodami) uzyskiwanymi ze świadczenia usług, odwołując się do zasady korzyści. Argumenty te nie są przekonujące, ponieważ niemalże wszystkie czynniki wykorzystywane przy realizacji usług objętych zakresem DST są zależne od użytkowników i prywatnych przedsiębiorców, a nie od państwa nakładającego podatek. Niemniej jednak szczególna rola użytkowników może być uznana za element „powstawania dochodu” w rozumieniu koncepcji przynależności ekonomicznej. Usługi te stanowią również szczególne przypadki działalności skutkującej powstawaniem rent ekonomicznych związanych z lokalizacją, których uzyskanie nie byłoby możliwe w żadnym innym państwie. DST typu „przychodowego” prowadzą do przyznania prawa do opodatkowania części dochodu międzynarodowych przedsiębiorstw obok – a nie zamiast – państw do tego uprawnionych w świetle obecnego paradygmatu. W tym kontekście powiązanie ekonomiczne wspiera wniosek o dostateczności związku terytorialnego dla wykonywania jurysdykcji materialnoprawnej.

Perspektywa funkcjonalna ukazała natomiast liczne słabości w obszarze kontroli i egzekucji. Po pierwsze, jak wskazano wyżej, badane podatki nie gwarantują możliwości wykonywania jurysdykcji egzekucyjnej wobec nierezydentów. Część państw rozszerzyła odpowiedzialność z tytułu DST na inne podmioty wchodzące w skład grupy kapitałowej bądź na przedstawicieli, których muszą wyznaczyć podmioty zagraniczne. Przypomina to środki wprowadzone na gruncie unijnego podatku od wartości dodanej, aby zapewnić możliwość egzekucji zobowiązań względem od dostawców spoza terenu Unii Europejskiej. Po drugie, wykonywanie jurysdykcji egzekucyjnej pomimo braku związku terytorialnego jest możliwe w oparciu o umowy dotyczące współpracy międzynarodowej w zakresie kontroli i egzekucji zobowiązań podatkowych. Należy jednak mieć na

względnie, że nie w każdym stanie faktycznym będzie istniała formalna podstawa do kooperacji z państwem niezbędnym dla skutecznych działań.

Kluczowym problemem z perspektywy funkcjonalnej jest jednak to, że obecnie dostęp do danych o lokalizacji użytkownika posiadają jedynie podmioty świadczące usługi objęte zakresem przedmiotowym DST. W przypadku kontroli organy podatkowe mogłyby więc opierać się wyłącznie na informacjach przedstawionych przez podatników i, ewentualnie, kwestionować rzetelność stosowanych przez nich metod. Rzeczywista weryfikacja tych danych byłaby znacznie utrudniona, a niekiedy wręcz niemożliwa. Brakuje również podmiotów, które mogłyby pełnić funkcję płatników. Pomimo pozytywnych doświadczeń organów podatkowych w zakresie administrowania badanymi instrumentami, praktyka unijnego podatku od wartości dodanej wskazuje, że nie należy lekceważyć skali naruszeń przy konstrukcjach o takiej charakterystyce.

Co więcej, w sytuacjach, w których użytkownicy usług bazowych nie dokonują płatności, nie będzie możliwe skorzystanie z mechanizmu, który okazał się skuteczny na gruncie unijnego systemu podatku od wartości dodanej – uzyskiwania danych od pośredników płatności. Możliwe byłoby uzyskanie informacji na temat transakcji pomiędzy podatnikami DST a reklamodawcami. Jednakże nie w każdym przypadku reklamodawcy będą podmiotami znajdującymi się na terytorium państwa prowadzącego kontrolę. Uzyskanie od nich informacji może więc wymagać podjęcia współpracy z zagranicznymi organami podatkowymi. Ponadto, również kontrahenci co do zasady nie posiadają własnych informacji na temat rzeczywistej lokalizacji użytkowników. Powyższe problemy nie wynikają z braku powiązania terytorialnego. Wręcz przeciwnie, całkowicie cyfrowy charakter działalności sprawia, że wszystkie aktywności podatników i użytkowników są rejestrowane. Od strony czysto technologicznej DST mógłby stanowić instrument fiskalny zapewniający największe możliwości nadzorcze. Potencjał ten nie może jednak zostać wykorzystywany z powodu obecnych standardów ochrony prawnej prywatności obywateli, wymuszających ograniczanie przechowywania i śledzenia danych istotnych z perspektywy tego podatku. Wszystkie odstępstwa od tej zasady podlegają obecnie ścisłej kontroli i są dopuszczalne wyłącznie ze względów ochrony bezpieczeństwa lub na potrzeby działań prowadzonych przez wymiar sprawiedliwości.

Do czasu zmiany tych standardów (która na pewno nie byłaby uzasadniona wyłącznie interesami fiskalnymi jakiegokolwiek państwa) sprawowanie pełnej kontroli nad prawidłowym wykonywaniem obowiązków związanych z DST nie będzie możliwe. Należy przy tym zauważyć, że ze względu na skalę działalności objętej zakresem przedmiotowym badanych danin, jej całkowite ukrycie jest niewykonalne. Wąski krąg podmiotowy podatników stanowi pod tym względem istotną różnicę wobec podatku od wartości dodanej i sprawia, że o ile co do zasady samo nałożenie DST jest dopuszczalne, o tyle wykonywanie jurysdykcji egzekucyjnej we właściwy sposób będzie napotykało liczne trudności.

V. Analiza dokonana w rozdziale IV pozwoliła na rozstrzygnięcie trzeciego szczegółowego pytania badawczego dotyczącego zgodności DST z normami traktatowymi ograniczającymi jurysdykcję podatkową. W jej wyniku zidentyfikowano naruszenia w świetle trzech grup prawa traktowego: umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, traktatów unijnych oraz umów Światowej Organizacji Handlu. Występują jednak istotne różnice co do zakresu naruszeń poszczególnych traktatów oraz elementów konstrukcyjnych, które do nich prowadzą.

Granice wynikające z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania mogą naruszać jedynie DST typu „przychodowego”. Okoliczność, iż skutek ten dotyczy wyłącznie tej grupy podatków, może wydawać się zaskakująca. Oba rodzaje DST cechują się bowiem jednakową podstawą opodatkowania oraz zasadniczo tożsamymi łącznikami. O ile łącznik stosowany w podatkach od usług cyfrowych niewątpliwie koliduje z normami dystrybutywnymi, o tyle podstawa opodatkowania w postaci przychodów (pomniejszonych o VAT i podobne podatki) stanowi przypadek graniczny. Wymusza on uwzględnienie również innych elementów konstrukcyjnych podatku. Jest to niezbędne dla rozstrzygnięcia, czy danina spełnia przesłanki art. 2 MK OECD: „podatku od dochodu lub jego części” lub „podatku identycznego lub zasadniczo podobnego do podatków objętych konwencją”.

Przedmiot DST typu „przychodowego” świadczy o tym, że ich podstawa opodatkowania stanowi „zamiennik” dla opodatkowania dochodu, podobnie jak ma to miejsce w przypadku zryczałtowanych podatków od dywidend czy odsetek. Za taką interpretacją przemawia przede wszystkim specyfika świadczenia usług cyfrowych będących źródłem

przychodów, w szczególności bliskie zeru koszty krańcowe. Pomocniczo wskazuje na to także bezpośredni charakter tych obciążeń. Natomiast w przypadku DST typu „konsumpcyjnego”, w których przedmiotem są same świadczone usługi, istnieją przekonujące argumenty za tym, że podstawa opodatkowania ma stanowić substytut dla wartości kreowanej przez użytkowników, a nie dla dochodu.

Analogiczne wnioski dotyczą podobieństwa DST do podatków objętych zakresem danej konwencji. Należy przy tym zwrócić uwagę, że w niektórych państwach (w tym we Włoszech) zakresem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania objęte są także daniny o podstawie opodatkowania bardziej zbliżonej do DST niż tradycyjne podatki dochodowe. W takich przypadkach uznanie danego DST za objęty zakresem przedmiotowym umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jest bardziej prawdopodobne. Niemniej jednak obecna praktyka wskazuje na to, że państwa nie uznają DST za podatki od dochodu lub ich części w rozumieniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, niezależnie od rodzaju. Brakuje także informacji o istnieniu jakichkolwiek sporów inicjowanych przez podatników DST. Nie można jednak przyjąć na tej podstawie, że wykształciła się już trwała praktyka traktowania takich podatków jako nieobjętych zakresem traktatów, co wynika z krótkiego okresu obowiązywania tych przepisów oraz towarzyszących im szczególnych okoliczności politycznych.

Niezależnie od powyższego, oba rodzaje podatków od usług cyfrowych podlegają ograniczeniom wynikającym z zakazów dyskryminacji zawartych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. Żaden z badanych podatków nie narusza jednak tych obostrzeń. Wynika to z faktu, że reguły te obejmują jedynie przypadki jawnej dyskryminacji oraz wymagają porównywalności sytuacji pod każdym względem, z wyjątkiem narodowości podatnika bądź faktu prowadzenia działalności za pośrednictwem zakładu. Żaden z elementów konstrukcyjnych DST nie stanowi o jawnej dyskryminacji w tym rozumieniu.

VI. Oba rodzaje podatków od usług cyfrowych wprowadzonych w państwach członkowskich Unii Europejskiej naruszają granice wykonywania jurysdykcji podatkowej wynikające z traktatów unijnych. Choć nie mieszczą się one w obszarach poddanych pozytywnej integracji, naruszają zakazy dyskryminacji funkcjonujące w ramach dwóch grup norm prawa unijnego: swobód traktatowych oraz zasad

przyznawania pomocy publicznej. W obu przypadkach kontrowersyjnymi elementami DST są progi przychodowe w definicji podatnika. Z perspektywy swobód traktatowych, faktyczne wysokości tych progów skutkują zróżnicowaniem sytuacji podatkowej bardzo wąskiej grupy podmiotów wchodzących w skład największych międzynarodowych przedsiębiorstw – w większości niebędących rezydentami podatkowymi. Natomiast z perspektywy zasad przyznawania pomocy publicznej, nałożenie na tę wąską grupę dodatkowego podatku można traktować jako selektywne przyznanie korzyści wszystkim innym podmiotom funkcjonującym na rynku.

Należy przy tym zwrócić uwagę na istotną różnicę pomiędzy tymi dwoma zakazami dyskryminacji. Z orzecznictwa TSUE wynika, że w zakresie, w jakim DST regulują cały sektor gospodarki (przede wszystkim usługi reklamy internetowej i związanego z tym handlu danymi użytkowników), w świetle przepisów o pomocy publicznej podatki te będą traktowane jako system odniesienia względem samych siebie – a zatem formalnie nie doprowadzą do powstania selektywnej korzyści.

Na gruncie obu grup norm dopuszczalne jest uzasadnienie wprowadzania podatków skutkujących dyskryminacją ze względu na określone cele legislacyjne. Katalogi dopuszczalnych wyjątków różnią się pomiędzy obszarem swobód traktatowych a zasadami przyznawania pomocy publicznej. Jednakże w obu przypadkach zidentyfikowane cele wprowadzenia badanych podatków nie są wystarczające dla uznania, że mieszczą się one w granicach jurysdykcji podatkowej. Analiza tych celów wykazuje ponadto, że nie można uznać DST za akceptowane w orzecznictwie TSUE środki zapobiegające nadużywaniu prawa podatkowego.

VII. Oba rodzaje podatków od usług cyfrowych wprowadzonych w państwach członkowskich Unii Europejskiej naruszają także granice jurysdykcji wyznaczone umowami stanowiącymi dorobek Światowej Organizacji Handlu, przede wszystkim w świetle postanowień GATS nakazujących zapewnienie usługom oraz usługodawcom traktowania jednakowego z podmiotami krajowymi oraz nie mniej korzystnego niż w przypadku podmiotów pochodzących z któregośkolwiek innego państwa członkowskiego WTO. Pomimo pewnych różnic formalnych, naruszenie to ma podobny charakter co w przypadku norm prawa unijnego. Wskazane postanowienia GATS zakazują bowiem ukrytej dyskryminacji. Choć dokładny zakres dyskryminacyjnego

charakteru DST z perspektywy GATS może budzić wątpliwości, daniny te zasadniczo różnicują sytuację podmiotów pozostających ze sobą w stosunku konkurencji i świadczących usługi w jednakowy sposób, co najmniej ze względu na poziom uzyskiwanych przychodów. Ponownie, zidentyfikowane cele wprowadzenia tych podatków nie mieszczą się w katalogu możliwych uzasadnień dyskryminującego traktowania.

VIII. Odpowiadając na główny problem badawczy pracy, w świetle powyższych wniosków należy uznać, że co do zasady jednostronne wprowadzenie podatków od usług cyfrowych przez państwa członkowskie Unii Europejskiej stanowiło naruszenie prawnych granic jurysdykcji podatkowej, przy czym rodzaj i skala naruszenia powodowanego przez poszczególne badane podatki nie jest jednakowa. Kluczowe znaczenie dla tej oceny mają trzy elementy DST: stosowane łączniki, przedmiot oraz progi przychodowe w definicji podatnika. Choć problematyka możliwości egzekucji zobowiązań z tytułu tych podatków wykracza poza zakres niniejszej pracy, warto zauważyć, że naruszanie przez DST traktatowych granic jurysdykcji podatkowej może prowadzić do odmowy współpracy w zakresie kontroli i egzekucji, mimo istnienia formalnej podstawy prawnej do jej podjęcia.

IX. Zaskakuje fakt, że stwierdzone w przypadku każdego z badanych podatków przekroczenie granic wykonywania jurysdykcji podatkowej nie przekłada się w dostrzegalny sposób na wykonywanie przez podatników ich zobowiązań podatkowych. W przypadku zainicjowania sądowej kontroli poprawności poboru podatku i podniesienia któregośkolwiek z omówionych w pracy zarzutów dotyczących sprzeczności z umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania bądź naruszenia swobód traktatowych, prawdopodobne byłoby stwierdzenie przez sąd, że pobór daniny jest niemożliwy jako sprzeczny z prawem międzynarodowym.

Podatnicy nie podejmują jednak nawet prób takich działań. Zachowanie to warto zestawić z przytaczanym w pracy przypadkiem próby opodatkowania działalności Google we Francji w 2012 r. (sytuacji, w której podatnik, pomimo wygrania sprawy przed sądem administracyjnym, zdecydował się zapłacić kwotę żadaną przez francuskie organy podatkowe w trybie ugody administracyjnej). Wspólnym elementem ówczesnej postawy Google i obecnego zachowania podatników DST jest to, że choć międzynarodowe

przedsiębiorstwa podejmują „w ukryciu” działania o charakterze mniej lub bardziej agresywnej optymalizacji podatkowej, to unikają one otwartego konfliktu, który mógłby stać się przedmiotem zainteresowania opinii publicznej. Dzieje się tak nawet wtedy, gdy argumenty prawne jednoznacznie przemawiają na ich korzyść. Określenie przyczyn takiego stanu rzeczy wykracza poza zakres niniejszej pracy. Jest to jednak interesujący i warty dogłębnej analizy problem badawczy.

X. Powyższa konstatacja, w połączeniu z wnioskami płynącymi z analizy funkcjonalnej związku, na którym oparte są podatki od usług cyfrowych, podkreśla znaczenie postawy podatnika dla skutecznego poboru DST. Podmioty te nie tylko mają możliwość korzystania z szeregu argumentów w celu odmowy płacenia tych podatków, ale mogą również – w pewnym zakresie – ukrywać informacje niezbędne do weryfikacji poprawności określenia podstawy opodatkowania. W przypadku braku kooperacji, szczególnie jeśli działanie podatników będzie polegało na częściowym zaniżeniu deklarowanych kwot, a nie całkowitej odmowie płacenia podatku, organy nie będą w stanie dokładnie weryfikować wysokości zobowiązania.

XI. Zastanawiający w świetle wniosków niniejszej pracy może się również wydawać brak postępowań w przedmiocie stwierdzenia nieważności DST, w związku z naruszeniem reguł przyznawania pomocy publicznej bądź postępowań spornych na gruncie GATS. W pierwszym przypadku legitymację do wszczęcia procedury posiada wyłącznie Komisja Europejska. Przyjmuje się, że podjęcie przez nią działań jest mało prawdopodobne, ponieważ badane podatki realizują zasadniczo projekt podatku od usług cyfrowych stworzony przez samą Komisję. Natomiast rozstrzyganie sporów w ramach GATS jest obecnie faktycznie niemożliwe ze względu na brak obsadzenia organu odwoławczego przewidzianego traktatami WTO. W tej sytuacji jedyną realną konsekwencją przyjęcia, że DST naruszają GATS, pozostaje zastosowanie środków jednostronnych, których przykład stanowią działania Stanów Zjednoczonych: nakładanie bądź zapowiadanie cel odwetowych na państwa wprowadzające podatki od usług cyfrowych.

XII. Wobec ustaleń poczynionych w niniejszej pracy możliwe jest sformułowanie wytycznych, których spełnienie pozwoliłoby na jednostronne wdrożenie (i późniejszy pobór) podatku od usług cyfrowych w sposób nienaruszający prawnych granic

jurysdykcji podatkowej. Po pierwsze, przedmiotem takiego podatku musiałoby być samo świadczenie usług, a nie pochodzące z tego przychody. Po drugie, progi przychodowe powinny ulec znacznemu obniżeniu. Choć nie jest możliwe wskazanie jednoznacznej minimalnej wartości, w doktrynie za dopuszczalny uznaje się próg rzędu 100.000 euro. Po trzecie, konstrukcja podatku powinna zostać uzupełniona o normy rozszerzające odpowiedzialność z jego tytułu na pozostałych członków grupy kapitałowej lub obowiązek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego dla podmiotów nieposiadających fizycznej obecności na terytorium państwa.

Należy przy tym zauważyć, że realizacja tych postulatów pociągałaby za sobą niepożądane skutki na płaszczyznach innych niż zgodność z prawnymi granicami jurysdykcji podatkowej. Zdefiniowanie przedmiotu jako usług, a nie pochodzących z nich przychodów, uniemożliwia realizację dotychczasowych celów legislacyjnych DST (z wyjątkiem szczególnego przypadku austriackiego). Oczywiście podatki te dalej generowałyby wpływy budżetowe, jednak nie prowadziłyby do opodatkowania dochodu międzynarodowych przedsiębiorstw. Wydaje się, że samo opodatkowanie konsumpcji usług objętych zakresem przedmiotowym DST nie przyczyniłoby się istotnie do poprawy sprawiedliwości systemu podatkowego. Można by się również zastanawiać, czy bardziej adekwatnym narzędziem do realizacji takiego celu nie byłaby np. modyfikacja podatku od wartości dodanej⁹⁰⁹.

Z kolei obniżenie progów przychodowych do poziomu wykluczającego zarzuty o dyskryminację znacząco spotęgowałoby skalę i ryzyko trudności z egzekwowalnością DST. Takie rozwiązanie mogłoby negatywnie rzutować na społeczne poczucie sprawiedliwości systemu podatkowego i ostatecznie zaprzeczyć pierwotnym celom wprowadzenia nowych regulacji. Biorąc pod uwagę, że poziom wpływów z omawianych podatków pozostaje nieznaczny w relacji do całości budżetów nakładających je państw, budziłoby to także wątpliwości co do ich wydajności i efektywności ekonomicznej. W rezultacie, choć ukształtowanie DST w granicach wykonywania jurysdykcji podatkowej jest teoretycznie możliwe, racjonalność wdrażania tak skonstruowanego instrumentu pozostaje wysoce dyskusyjna.

⁹⁰⁹ Zagadnienie to jest przedmiotem niedawnych badań prowadzonych przez przedstawicieli polskiej doktryny, por. E. Sroka, *Choosing the Right Tool: DST or VAT for Data-for-Access Transactions?*, EC Tax Review 2026/1 (35).

Próba dostosowania podatków od usług cyfrowych do granic jurysdykcji podatkowej prowadzi więc do utraty przez nie swojego pierwotnego sensu ekonomicznego i politycznego. Po zapewnieniu, że nie będą one dyskryminujące i sprzeczne z umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania, mogą stanowić wyłącznie marginalne podatki od konsumpcji. Z drugiej jednak strony brak dostosowania DST do omawianych w pracy ograniczeń sprawia, że ich skuteczność zależy niemal wyłącznie od kooperacji międzynarodowych przedsiębiorstw. Sprzeczność ta występuje już na poziomie samej koncepcji podatku od usług cyfrowych. Tym samym, w obecnym stanie prawnym, DST jawi się jako jedynie doraźne narzędzie nacisku politycznego, a nie jako racjonalny instrument polityki podatkowej.

Bibliografia

Literatura

1. Agrawal D., Fox W., *Taxing goods and services in a digital era*, National Tax Journal 2021/1 (74)
2. Albrecht A. R., *The Taxation of Aliens Under international Law*, British Yearbook of International Law 1952 (29)
3. Althunayan T., *Dealing with the fragmented international legal environment: WTO, international tax and internal tax regulations*, Berlin 2009
4. Amirthalingam J., Khera A., *Understanding Social Media Addiction: A Deep Dive*, Cureus 2024/10 (16)
5. Arrieta-Ibarra I., Goff L., Jiménez-Hernández D., Lanier J., Weyl E. G., *Should We Treat Data as Labor? Moving Beyond "Free"*, AEA Papers and Proceedings 2018 (108)
6. Aslam A., Shah A., *Tec(h)tonic Shifts: Taxing the "Digital Economy"*, IMF Working Paper No. 20/76
7. Ault H., Sasseville J., *Taxation and Non-Discrimination: A Reconsideration*, World Tax Journal 2010/2 (2)
8. Avi-Yonah R., *The Structure of International Taxation: A Proposal for Simplification*, Texas Law Review 1996/6
9. Avi-Yonah R., *International Tax as International Law – An Analysis of the International Tax Regime*, Cambridge 2007
10. Avi-Yonah R., *Is it Time to Coordinate Corporate Tax Rates? A Note on Horst*, University of Michigan Public Law Research Paper No. 381 2014
11. Avi-Yonah R., *Hanging Together: A Multilateral Approach to Taxing Multinationals*, Michigan Business & Entrepreneurial Law Review 2016/2(5)
12. Avi-Yonah R., *A New Corporate Tax*, Tax Notes Federal (27.07.2020 r.)
13. Avi-Yonah R., *Sunt Pacta Servanda? The Problem of Tax Treaty Overrides*, University of Michigan Public Law Research Paper No. 22-022, 2022
14. Avi-Yonah R., *Antitrust and the Corporate Tax, 1909-1928* [w:] *Antimonopoly and American Democracy*, red. D. Crane, W. Novak, Oxford 2023
15. Avi-Yonah R., *Pillar 1 and DSTs: OECD Optimism and U.S. Reality*, Tax Notes International (17.07.2023 r.)
16. Avi-Yonah R., *Should Digital Services Taxes Be Creditable?*, Tax Notes International (11.03.2024 r.)
17. Avi-Yonah R., *Are Digital Services Taxes Tariffs?*, University of Michigan Law & Economics Working Papers 2025
18. Avi-Yonah R., *Retaliatory Taxation*, University of Michigan Law & Economics Working Papers 292, 2025
19. Avi-Yonah R., Haiyan X., *Evaluating BEPS* [w:] *Tax Sovereignty in the BEPS Era*, red. S. A. Rocha, A. Christians, Alphen aan den Rijn 2017

20. Baker P., *CRS/DAC, FATCA and the GDPR*, British Tax Review 2016/3
21. Bal A., *The Sky's the Limit – Cloud-Based Services in an International Perspective*, Bulletin for International Taxation 2014/9
22. Bal A., *Taxing the Consumption of Digital Goods* [w:] *Tax Sovereignty in the BEPS Era*, red. S. A. Rocha, A. Christians, Alphen aan den Rijn 2017
23. Bamberger K., *Platform Market Power*, Berkeley Technology Law Journal 2017 (32)
24. Banach J., *Polskie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania: komentarz*, Warszawa 2002
25. Bankman J., Kane M., Sykes, A., *Collecting the Rent: The Global Battle to Capture MNE Profits*, NYU Law and Economics Research Paper No. 18-38, 2018
26. Barassi M., *Comparative Tax Law* [w:] *The Oxford Handbook of International Tax Law*, red. F. Haase, G. Kofler, Oxford 2023
27. Bauer M., *Digital Companies and Their Fair Share of Taxes: Myths and Misconceptions*, ECIPE Occasional Paper 2018/3
28. Bauer M., *Five Questions about the Digital Services Tax to Pierre Moscovici*, ECIPE Occasional Paper 2018/4
29. Becker J., Englisch J., *Taxing Where Value is Created: What's 'User Involvement' Got to Do with It?*, Intertax 2019/2 (47)
30. Belda Reig I., *La difícil comprobación del Impuesto sobre determinados servicios digitales proyectado en contraposición a otras soluciones adoptadas en el derecho internacional*, Revista Qunicena Fiscal 2019 (17)
31. Bellavite L., Morabito D., Tognettini, R., *The Digital Service Tax in Italy: Main Characteristics and Practical Issues*, European Taxation 2020/8 (60)
32. Berdsen N., *Profit Allocation Based on Scarcity Value: A New Factor for Taxing Intra-Group Services Where They Create Value*, Bulletin for International Taxation 2020/4 (74)
33. Balcerzak M., Bierzanek R., Kałduński M., Symonides J., *Prawo międzynarodowe publiczne*, Warszawa 2023
34. Bielska-Brodziak A., *Śladami prawodawcy faktycznego. Materiały legislacyjne jako narzędzie wykładni*, Warszawa 2017
35. Bielska-Brodziak A., Paluszek K., *Legislative History as an Interpretative Tool in Uni- and Multilingual Legal Systems (Based on the Example of Poland and the UE)*, Comparative Legilinguistics 2018 (34)
36. Bizioli G., *Comparative Analysis of the Causes of Double (Non-)Taxation in the Income and VAT/GST Contexts* [w:] *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, red. M. Lang, P. Melz, E. Kristoffersson, T. Ecker, Amsterdam 2009
37. Bizioli G., *Fairness of the Taxation of the Digital Economy* [w:] *Tax and the Digital Economy: Challenges and Proposals for Reform*, red. W. Haslehner, G. Kofler, K. Pantazatou, A. Rust, Alphen aan den Rijn 2019
38. Bogucki S., Romanowicz M., *Niedopuszczalność kwestionowania skutków podatkowych czynności prawnej w ramach instytucji art. 199a §2 Ordynacji*

- podatkowej w przypadku nadużycia prawa [w:] *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, red. D. Gajewski, Warszawa 2017
39. Bogucki O., Zieliński M., *Zasady prawa z perspektywy ogólnej teorii prawa* [w:] *System Prawa Karnego Procesowego. Tom III. Zasady procesu karnego*, red. P. Hofmański, P. Wiliński, Warszawa 2014
40. Borszowski P., *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004
41. Borszowski P., *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Warszawa 2017
42. Borszowski P., *Definicje legalne jako wyraz relacji pomiędzy zasadą pewności w prawie podatkowym a elastycznością przepisów* [w:] *Zasada pewności w prawie podatkowym*, red. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, Warszawa 2018
43. Bourreau M., De Streel A., *Big Tech Acquisitions Competition & Innovation Effects and EU Merger Control*, Centre on Regulation in Europe 2020, https://cerre.eu/wp-content/uploads/2020/03/cerre_big_tech_acquisitions_merger_control_EU_2020.pdf (dostęp: 27.04.2026 r.)
44. Brauner Y., *An Essay on BEPS, Sovereignty, and Taxation* [w:] *Tax Sovereignty in the BEPS Era*, red. S. A. Rocha, A. Christians, Alphen aan den Rijn 2017
45. Brauner Y., *Taxation of Information and the Data Revolution*, Iowa Law Review 2024
46. Brauner Y., Baez Moreno A., *Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*, WU International Taxation Research Paper Series No. 2015-14
47. Brauner Y., Pistone P., *Adapting Current International Taxation to New Business Models: Two Proposals for the European Union*, Bulletin for International Taxation 2017/12(71)
48. Breyer S., *On the uses of legislative history in interpreting statutes*, Southern California Law Review 1992 (65)
49. Brooks K., *Inter-Nation Equity: The Development of an Important but Underappreciated International Tax Value* [w:] *Tax Reform in the 21st Century: A Volume in Memory of Richard Musgrave*, red. J. Head, R. Krever, Alphen aan den Rijn 2009
50. Brzeziński B., *Pewność prawa podatkowego. Zagadnienia podstawowe* [w:] *Zasada pewności w prawie podatkowym*, red. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, Warszawa 2018
51. Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Problemy wykładni międzynarodowych umów w sprawie unikania opodatkowania, sporządzonych w dwóch lub większej liczbie języków*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2023/1
52. Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Skutki rozbieżności między wersjami językowymi umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 października 2024 r., II FPS 1/24*, Orzecznictwo Sądów Polskich 2025/5

53. Brzeziński P., *Unijny obowiązek odmowy zastosowania przez sąd krajowy ustawy niezgodnej z dyrektywą Unii Europejskiej*, Warszawa 2010
54. Burgers I. J. J., *Value Creation and Inter-nation Equity* [w:] *Taxation and Value Creation*, red. W. Haslehner, M. Lamensch, Amsterdam 2021
55. Burgers I. J. J., Mosquera Valderrama I. J., *Fairness: A Dire International Tax Standard with no meaning*, Intertax 2017/12 (45)
56. Buriak S., *A New Taxing Right for the Market Jurisdiction: Where Are the Limits?*, Intertax 2020/3 (48)
57. Buriak S., *International Taxation of Global Value Networks*, Amsterdam 2024
58. Canellopoulou-Bottis M., Bouchagiar G., *Personal Data v. Big Data: Challenges of Commodification of Personal Data*, Open Journal of Philosophy 2018/8
59. Cannas F., *Reduced Rates and the Digital Economy: The Treatment of (E-)Books Highlights Some Possible Inconsistencies of the EU VAT System*, EC Tax Review 2017/2 (26)
60. Carro Pitarch M., *Analysis of the (In)compatibility of Digital Services Taxes With State Aid Rules*, EC Tax Review 2022/6 (31)
61. Castagna S., *Comparing Comparability: A Study of EU, ISDS, and WTO Tax 'Like' Cases*, Intertax 2023/6-7 (51)
62. Cataldi G., *Italy* [w:] *International Law and Domestic Legal Systems: Incorporation, Transformation, and Persuasion*, red. D. Shelton, Oxford 2011
63. Cerioni L., *The European Commission Proposal for a 3% 'Call Rate' as a New Suggestion for a EUCIT: An Assessment Against the Criteria for a Fair Taxation*, EC Tax Review 2018/5 (27)
64. Chauvin T., Winczorek P., Stawecki T., *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2012
65. Chojna-Duch E., Kornberger-Sokołowska E., Litwińczuk H., Modzelewski W. (red.), *Prawo finansów publicznych i prawo podatkowe*, Warszawa 2025
66. Christians A., *Sovereignty, Taxation and Social Contract*, Minnesota Journal of International Law 2009 (245)
67. Christians A., *BEPS and the Power to Tax* [w:] *Tax Sovereignty in the BEPS Era*, red. S. A. Rocha, A. Christians, Alphen aan den Rijn 2017
68. Christians A., Diniz Magalhães T., *Why Data Giants Don't Pay Enough Tax*, Harvard Law and Policy Review 2023
69. Christians A., Diniz Magalhães T., *17 Ways to Regulate Big Tech with Tax*, The Tax Lawyer 2024/1(78)
70. Christians A., Shay S., *The Consistency of Pillar 2 UTPR With U.S. Bilateral Tax Treaties*, Tax Notes International (23.01.2023 r.)
71. Christians A., van Apeldoorn L., *Taxing Income Where Value Is Created*, Florida Tax Review 2018/1 (22)
72. Clausing K., *Capital Taxation and Market Power*, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4419599 (dostęp: 27.04.2026 r.)
73. Cockfield A., Hellerstein W., Millar R., Waerzeggers C., *Taxing Global Digital Commerce*, Alphen aan den Rijn 2013

74. Collier R., *The Value Creation Mythology* [w:] *Taxation and Value Creation*, red. W. Haslehnner, M. Lamensch, Amsterdam 2021
75. Collier R., Devereux M. P., *The Border-Adjusted Tax and Tax Treaties*, Tax Notes International (28.12.2017 r.)
76. Cui W., *Article 2 – Taxes Covered* [w:] *Global Tax Treaty Commentaries*, red. R. Vann, Amsterdam 2018
77. Cui W., *The Digital Services Tax: A Conceptual Defense*, Tax Law Review 2019/1(73)
78. Cui W., Hashimzade N., *The Digital Services Tax as a Tax on Location-Specific Rent*, CESifo Working Paper No. 7737, 2019
79. Cunningham C., Ederer F., Ma S., *Killer Acquisitions*, Journal of Political Economy 2021/3 (129)
80. Daly M., *The WTO and Direct Taxation*, WTO Discussion Paper No. 9, 2005
81. Das R., *The Concept of Value Creation: Is It Relevant for the Allocation of Taxing Rights?*, Bulletin for International Taxation 2020/3 (74)
82. De D., El Jamal M., Aydemir E., Khera A., *Social Media Algorithms and Teen Addiction: Neurophysiological Impact and Ethical Considerations*, Cureus 2025/1 (17)
83. Deak D., *Hungarian Tax on Digital Advertising Services in the Spotlight of Challenges*, Intertax 2023/4 (51)
84. Debelva F., *Fairness and International Taxation: Star-Crossed Lovers?*, World Tax Journal, 2018/4 (10)
85. Decaux E., *France* [w:] *International Law and Domestic Legal Systems: Incorporation, Transformation, and Persuasion*, red. D. Shelton, Oxford 2011
86. Desal M., Hines J., *Economic Foundations of International Tax Rules. A paper prepared for the American Tax Policy Institute*, Waszyngton 2003
87. Devereux M. P., Auerbach A. J., Keen M., Oosterhuis P., Schön W., Vella J., *Taxing Profit in a Global Economy*, Oxford 2021
88. Dietz M., *Die Bandbreite des Begriffs der „wirtschaftskraftbezogenen Steuerquelle“*, Steuer und Wirtschaft 2025
89. Dimitropoulou C., *The Digital Services Tax and Fundamental Freedoms: Appraisal Under the Doctrine of Measures Having Equivalent Effect to Quantitative Restrictions*, Intertax 2019/2 (47)
90. Dimitropoulou C., *The Proposed EU Digital Services Tax: An Anti-Protectionist Appraisal Under EU Primary Law*, Intertax 2019/3 (47)
91. Dobinson I., Johns F., *Legal Research as Qualitative Research* [w:] *Research Methods for Law*, red. M. McConvill, W. H. Chui, Edynburg 2024
92. Dominik-Ogińska D., *Nadużycie prawa w VAT jako kontekst dla zrozumienia polskiej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania* [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR). Wykładnia i stosowanie*, red. D. Gajewski, P. Karwat, A. Werner, Warszawa 2024
93. Dourado A., *Taxing Consumer-Facing Business as a Regulatory Currency*, World Tax Journal 2021/4 (13)

94. Drywa A., Juchniewicz E., Karczyński Ł., *Międzynarodowe i Unijne Prawo Podatkowe*, Gdańsk 2016
95. Dymnicka M., *Od miejsca do nie-miejsca*, ACTA UNIVERSITATIS LODZIENSIS FOLIA SOCIOLOGICA 36, 2011
96. Dziemianowicz R., *Polityka podatkowa jako jeden z elementów zarządzania finansami publicznymi* [w:] *Nowe zarządzanie finansami publicznymi w warunkach kryzysu*, red. S. Owsiak, Warszawa 2011
97. Ekins R., Goldsworthy J., *The Reality and Indispensability of Legislative Intention*, Sydney Law Review 2014/1
98. Elisabet M., Komalasari Dewi Y., *Digital Services Tax Regulation and WTO Non-Discrimination Principle: Is the Deck Stacked?*, Indonesian Journal of International Law
99. Elliffe C., *The Lesser of Two Evils: Double Tax Treaty Override or Treaty Abuse?*, British Tax Review 2016/1
100. Escribano E., *Day 1 of the Spanish Digital Services Tax: And Now What? A Wave of Tax Policy, Legal Interpretation and Compliance Challenges*, Intertax 2021/6-7 (49)
101. Etel L., *Podatki przychodowo-dochodowo-majątkowe* [w:] *System prawa finansowego T. 3, Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010
102. Etel L. (red.), *Prawo podatkowe: zarys wykładu*, Warszawa 2013
103. Etel L., *Cele nowej Ordynacji podatkowej*, Analizy i Studia CASP 2017/2
104. Etel L., Popławski M., *The Polish Tax Ordinance Bill as an Instrument Supplementing the Constitutional Tax Law Making Principles*, Przegląd Prawa Konstytucyjnego 2021/6
105. Famulska T., *Sprawiedliwość podatkowa*, Przegląd Podatkowy 1996/5
106. Famulska T., *Funkcje i zasady podatkowe – wybrane problemy*, Zeszyty Naukowe / Akademia Ekonomiczna w Poznaniu 2007 (90)
107. Farri F., *Tax Sovereignty and the Law in the Digital and Global Economy*, Londyn 2020
108. Fedorowicz Z., *Polityka fiskalna*, Poznań 1998
109. Ferry J., Parks B., Dahal A., *An Alternate Solution for France's Digital Services Tax*, Tax Notes International (14.10.2019 r.)
110. Fichera F., *Digital Service Taxes under State Aid Scrutiny*, European State Aid Law Quarterly 2021/4 (20)
111. Filipczyk H., *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013
112. Filipczyk H., *Tax avoidance and rationality of law*, Warszawa 2017
113. Filipczyk H., *Sprawiedliwość proceduralna jako standard konstytucyjny w orzecznictwie sądów administracyjnych w sprawach podatkowych* [w:] *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, red. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, Warszawa 2019
114. Filipczyk H., *"Sprzeczność z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu" jako klauzulowa przesłanka unikania opodatkowania*, Przegląd Podatkowy 2020/3

115. Finck M., Pallas F., *They who must not be identified – distinguishing personal from non-personal data under the GDPR*, International Data Privacy Law 2020/1(10)
116. Finley R., *U.S. Multilateral Tax Goals Will Be Victims in Global Trade War*, Tax Notes International (21.04.2025 r.)
117. Fiszer J., *Międzynarodowe podwójne opodatkowanie (problemy definicji)*, Państwo i Prawo 1990/3
118. Fiszer J., Panek M., *Art. 2 Zakres obowiązywania* [w:] *Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010
119. Floridi L., *Semantic Conceptions of Information* [w:] *Stanford Encyclopaedia of Philosophy*, 2017
120. Forgiione A., *Clicks and Mortar: Taxing Multinational Business Profits in the Digital Age*, Seattle University Law Review 2003/4(26)
121. Fox E., Liscow Z., *A Case for Higher Corporate Tax Rates*, Tax Notes Federal 1989/12 (167)
122. Fried B. H., *The Progressive Assault on Laissez-Faire: Robert Hale and the First Law and Economics Movement*, Cambridge 2001
123. Frieden K., Lindholm D., *State Digital Services Taxes: A Bad Idea Under Any Theory*, Tax Notes State (10.04.2023 r.)
124. Friedlander L., *The Role of Non-Discrimination Clauses in Bilateral Income Tax Treaties after GATT 1994*, British Tax Review 2002/2
125. Fuest C., *Taxation in the Place of Value Creation: An Economic Perspective* [w:] *Taxation and Value Creation*, red. W. Haslehner, M. Lamensch, Amsterdam 2021
126. Gadžo S., *The Principle of 'Nexus' or 'Genuine Link' as a Keystone of International Income Tax Law: A Reappraisal*, Intertax 2018/3 (46)
127. Gadžo S., *New Nexus for the Digital Economy: An Analysis of Digital, Revenue-Based and User-Based Factor* [w:] *Taxing the Digital Economy. The EU Proposals and Other Insights*, red. P. Pistone, D. Weber, Amsterdam 2019
128. Gadžo S., *The Market as a Tax Nexus: The Old, the New and the Unknown* [w:] *Tax Nexus and Jurisdiction in International and EU Law*, red. E. Traversa, Amsterdam 2022
129. Gajl N., *Modele podatkowe: podatki dochodowe*, Warszawa 1995
130. García Antón R., Nový Z., Báez Seara D., *The Compatibility of the Spanish Windfall Levy on Credit Institutions with EU Law and International Economic Law (Investment Law and Tax Treaties)*, Nordic Tax Journal 2024 (1)
131. Gautier A., Lamesch J., *Mergers in the Digital Economy*, CESifo Working Paper No. 8056, 2020
132. Geringer S., *National digital taxes – Lessons from Europe*, South African Journal of Accounting Research 2020/35(1)
133. Gil García E., *International Tax Law and Customary International Law* [w:] *The Oxford Handbook of International Tax Law*, red. F. Haase, G. Kofler, Oxford 2023
134. Gizbert-Studnicki T., *Wykładnia celowościowa*, Studia Prawnicze 1985/3–4

135. Gliniecka J., *Problem podwójnego opodatkowania w stosunkach międzynarodowych*, Państwo i Prawo 1987/1
136. Głuchowski J., *Międzynarodowe prawo finansowe*, Warszawa 1988
137. Głuchowski J., Jakubowska D., *Podwójne opodatkowanie a wykładnia konwencji wiedeńskiej i konwencji modelowej OECD* [w:] *Eseje o finansach: monografia dedykowana profesor Janinie Ickiewicz*, red. J. Ostaszewski, P. Felis, J. Szlęzak-Matusiewicz, Warszawa 2018
138. Gomułowicz A., *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Kraków 2001
139. Gomułowicz A., *Idea sprawiedliwości podatkowej*, Gdańskie Studia Prawnicze 2007 (16)
140. Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013
141. Goulder R., *Should Data Extraction Be Taxed as a Natural Resource?*, Tax Notes International (27.07.2020 r.)
142. Govind S., *Unilateralism in Taxing the Digitalized Economy: Comparing the EU Digital Services Tax Proposal and the Indian Equalization Levy* [w:] *The EU Proposals and Other Insights*, red. P. Pistone, D. Weber, Amsterdam 2019
143. Grau Ruiz M., Sánchez-Archidona Hidalgo G., *Spain Branch Report* [w:] *Big data and tax – domestic and international taxation of data driven business*, red. G. Sprague, IFA Cahiers 106b, 2022
144. Gregg M., *Rise and Decline of the Westphalian Principle in Taxation: The Web Tax Case*, EC Tax Review 2020/1 (29)
145. Grzelak M., Liedel K., *Bezpieczeństwo w cyberprzestrzeni. Zagrożenia i wyzwania dla Polski - zarys problemu*, Bezpieczeństwo Narodowe 2012/II (22)
146. Guedes E., *Tax Challenges of the Digital Economy: An Evaluation of the New OECD Nexus Rule Based on Revenue Thresholds*, Bulletin for International Taxation 2022/4 (76)
147. Hartung N., *Po co komu moje dane? Omówienie opinii francuskiego organu ds. Konkurencji dotyczącej wykorzystania danych w sektorze reklamy internetowej*, Internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny 2018/8
148. Hamaekers H., Nykiel W. (red.), *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Warszawa 2006
149. Haslehner W., *EU and WTO Law Limits on Digital Business Taxation* [w:] *Tax and the Digital Economy: Challenges and Proposals for Reform*, red. W. Haslehner, G. Kofler, K. Pantazatou, A. Rust, Alphen aan den Rijn 2019
150. Haslehner W., *Value Creation and Income Taxation: A Coherent Framework for Reform?* [w:] *Taxation and Value Creation*, red. W. Haslehner, M. Lamensch, Amsterdam 2021
151. Haslehner W., Lamensch M., *General Report on Value Creation and Taxation: Outlining the Debate* [w:] *Taxation and Value Creation*, red. W. Haslehner, M. Lamensch, Amsterdam 2021
152. Hejnar B., *Definiowanie usług świadczonych drogą elektroniczną*, Doradztwo Podatkowe: biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych 2007/2
153. Hellerstein W., *Jurisdiction to Tax Income and Consumption in the New Economy: A Theoretical and Comparative Perspective*, Georgia Law Review 2003/1 (38)

154. Hellerstein W., Owens J., Dimitropoulou C., *Digital Taxation Lessons From Wayfair and the U.S. States' Responses*, Tax Notes International 2019 (94)
155. Herbsthoffer T., *Die steuerrechtliche Wirtschaftsguteigenschaft von Daten*, Deutsches Steuerrecht 2024
156. Hey J., *"Taxation Where Value is Created" and the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative*, Bulletin for International Taxation 2020/4/5 (74)
157. Hidien J. W., *Die französische Digitalsteuer – (k)ein Vorbild?*, Internationale Steuer Rundschau 2019/7
158. Hofmann P., Riedel N., *Comment on J. Becker & J. Englisch, "Taxing Where Value is Created: What's "User Involvement" Got to Do with It?"*, Intertax 2019/2 (47)
159. Hohenwarter D., Kofler G., Mayr G., Sinnig J., *Qualification of the Digital Services Tax Under Tax Treaties*, Intertax 2019/2(47)
160. Hongler P., Pistone P., *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, WU International Taxation Research Paper Series No. 2015 – 15
161. Hrabčák L., Popovič A., *On certain issues of Digital Services Taxes*, Financial Law Review 2020/1 (17)
162. Hybka M., *Raison d'être solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania z tytułu podatku od wartości dodanej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu 2013 (306)
163. Ismer R., Blank A., *Article 2 [w:] Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, red. E. Reimer, A. Rust, Londyn 2015
164. Ismer R., Jescheck C., *Taxes on Digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model?*, Intertax 2018/6-7 (46)
165. Izdebski H., *Referat końcowy, Refleksje o skuteczności prawa [w:] Skuteczność prawa: Konferencja Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, 27 lutego 2009 r.*, red. T. Giaro, Warszawa 2010
166. Jarocka E., *Finanse przedsiębiorstw, systemu bankowego, budżetowego, ubezpieczeń*, Warszawa 2007
167. Jamróży M., Majdowski F., *Permanent Establishment in Digital Business*, Studia Prawno-Ekonomiczne 2022 (122)
168. Janeček V., *Ownership of Personal Data in the Internet of Things*, Computer Law & Security Review 2018/5 (34)
169. Jankowski J., *Mapa luki podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2018/1
170. Juchniewicz E., *Globalna sprawiedliwość podatkowa w międzynarodowym prawie podatkowym [w:] Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i Europejskie prawo podatkowe*, red. T. Nowak, I. Mirek, Łódź 2013
171. Juchniewicz E., *Teoretyczne i praktyczne ujęcie międzynarodowego opodatkowania dochodu z handlu elektronicznego*, Gdańsk 2016

172. Kalinowski M., *Rodzaje podatków i ich klasyfikacja oraz systemy podatkowe* [w:] *System prawa finansowego T. 3, Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010
173. Kane M., Kern A., *The Use and Abuse of Location-Specific Rent*, *Tax Law Review* 2023 (76)
174. Karnosh K. E., *The Application of International Tax Treaties to Digital Services Taxes*, *Chicago Journal of International Law* 2021/2 (21)
175. Karolyi B., *The Compatibility of Turnover-Based Business Taxes with EU Law and WTO Law*, Amsterdam 2024
176. Kaufmann N., *Fairness and the Taxation of International Income*, *Law and Policy in International Business* 1997 (29)
177. Kaźmierczak M., *EU Proposal on Digital Service Tax in View of EU State Aid Law*, *Financial Law Review* 2022/1 (25)
178. Kaźmierczak M., *Five Years of Digital Services Taxes in Europe: What Have We Learned?*, *Intertax* 2024/10 (52)
179. Keen M., *Competition, Coordination and Avoidance in International Taxation*, *Bulletin for International Taxation* 2018/4/5 (72)
180. Kemmeren E., *Source of income in globalizing economies: overview of the issues and a plea for an origin-based approach*, *Bulletin for International Taxation* 2006/11 (60)
181. Kemmeren E., *Should the Taxation of the Digital Economy Really Be Different?*, *EC Tax Review* 2018/2 (27)
182. Kim Y. R., *Digital Services Tax: A Cross-Border Variation of the Consumption Tax Debate*, *Alabama Law Review* 2020 (72)
183. Kim Y. R., Shanske D., *State Digital Services Taxes: A Good and Permissible Idea (Despite What You Might Have Heard)*, *Notre Dame Law Review* 2022
184. Kiszka J., *Traktatowe ograniczenia jurysdykcji podatkowej państw członkowskich Unii Europejskiej w kształtowaniu krajowego systemu podatkowego – stan prawny i praktyka* [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H Dzwonkowski, Warszawa 2016
185. Kjærsgaard L., *The Ability to Pay and Economic Allegiance: Justifying Additional Allocation of Taxing Rights to Market States*, *Intertax* 2021/8/9 (49)
186. Kłosińska A., *Zasada pewności prawa i zasada bezpieczeństwa prawnego na gruncie instytucji szacowania podstawy opodatkowania* [w:] *Zasada pewności w prawie podatkowym*, red. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, Warszawa 2018
187. Kłysik A., *Suwerenność a proces integracji europejskiej*, *Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica* 2004
188. Kmiecik Z., *Skuteczność regulacji administracyjnoprawnej*, Łódź 1994
189. Kmiecik Z., *Z zagadnień metodologii badań skuteczności regulacji administracyjnoprawnych* [w:] *Ochrona danych osobowych. Skuteczność regulacji*, red. G. Szpor, Warszawa 2009
190. Kmiecik Z., *Podstawy teoretyczne badania skuteczności regulacji prawnej jawności i jej ograniczeń* [w:] *Jawność i jej ograniczenia, t. 3: Skuteczność regulacji*, red. Z. Kmiecik, Warszawa 2014

191. Kofler G., *Legislative Tax Treaty Overrides in Austrian, German, and EU Law*, British Tax Review 2022/1
192. Kofler G., Sinnig J., *Equalization taxes and the EU's 'Digital Services Tax'*, Intertax 2019/2 (47)
193. Kojder A., *Ograniczenia skuteczności prawa* [w:] *Skuteczność prawa: Konferencja Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, 27 lutego 2009 r.*, red. T. Giaro, Warszawa 2010
194. Kokott J., *The 'Genuine Link' Requirement for Source Taxation in Public International Law* [w:] *Tax and the Digital Economy: Challenges and Proposals for Reform*, red. W. Haslehner, G. Kofler, K. Pantazatou, A. Rust, Alphen aan den Rijn 2019
195. Kokott J., *Public International Law and Taxation: Nexus and Territoriality* [w:] *Tax Nexus and Jurisdiction in International and EU Law*, red. E. Traversa, Amsterdam 2022
196. Kokott J., *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, Monachium 2018
197. Konca P., *Materiały legislacyjne w świetle prawa, praktyki orzeczniczej i poglądów doktryny z perspektywy polskiej i hiszpańskiej*, Archiwum Filozofii Prawa i Filozofii Społecznej 2019/1
198. Kopyściańska K., *Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych hipoteką przymusową*, Wrocław 2015
199. Kopyściańska K., *Koncepcja podatku katastralnego w Polsce na tle doświadczeń wybranych krajów*, Wrocław 2016
200. Kopyściańska K., *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe jako sankcja za unikanie opodatkowania*, Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji, 2020, 120/1
201. Kopyściańska K., *Carbon tax and plastic levy as examples of tributes that can have an impact on environmental protection*, Acta Iuris Stetinensis 2024/4
202. Korczak J., *Prakseologiczna interpretacja zjawisk organizacyjnych* [w:] *Nauka organizacji i zarządzania*, red. A. Chrisidu-Budnik, J. Korczak, A. Pakuła, J. Supernat, Wrocław 2005
203. Kosielińska-Grabowska U., *Teoretycznoprawne ujęcie skuteczności prawa*, Przegląd Prawa Publicznego 2014/7-8
204. Kowalik-Bańczyk K., *Sposoby regulacji handlu elektronicznego w prawie wspólnotowym i międzynarodowym*, Kraków 2006
205. Kotarbiński T., *Prakseologia*, Materiały Prakseologiczne 1962/3
206. Kotarbiński T., *Traktat o dobrej robocie*, Wrocław 1975
207. Kranz J., *Jak rozumieć suwerenność – próba opisu* [w:] *Suwerenność państwa i jej granice*, red. S. Sowiński, J. Węgrzecki, Warszawa 2010
208. Krever R., Mellor P., *History and Theory of Formulary Apportionment* [w:] *The Allocation of Multinational Business Income: Reassessing the Formulary Apportionment Option*, red. R. Krever, F. Vallancourt, Alphen aan den Rijn 2020
209. Kukulski Z., *Konwencja modelowa OECD i konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2015

210. Kukulski Z., *Antyabuzyjne klauzule Konwencji wielostronnej: nowa rzeczywistość bilateralnych umów podatkowych zawartych przez Polskę* [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu. T. 1*, red. J. Głuchowski, Warszawa 2019
211. Kukulski Z., *Artykuł 6 Konwencji wielostronnej jako dyrektywa wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania* [w:] *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, red. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, Warszawa 2019
212. Kukulski Z., *Eliminacja podwójnego opodatkowania opłat za usługi techniczne w świetle art. 12A Konwencji Modelowej ONZ – rozwiązanie problemu czy źródło nowych sporów interpretacyjnych?*, Analizy i Studia CASP 2024/2
213. Kukulski Z., *Eliminating Double Taxation of Income from Cross-Border Services in the Digital Era from the UN Model Perspective*, Acta Universitatis Lodzensis. Folia Iuridica 2025 (110)
214. Kukulski Z., Wojciechowski B., *Kolizja zasad równości i pewności w prawie podatkowym a klauzula tzw. obejścia prawa podatkowego – uwagi krytyczne na tle art. 24b Ordynacji podatkowej*, Palestra 2004/5-6
215. Kunysz J., *Skuteczność prawa (zagadnienia wybrane)*, Administracja: Teoria, dydaktyka, praktyka 2014/2 (35)
216. Kuźniacki B., *Skuteczność polskich ogólnych norm prawnopodatkowych jako narzędzi potencjalnie służących zwalczaniu unikania opodatkowania przez wykorzystanie kontrolowanych zagranicznych spółek*, Toruński Rocznik Podatkowy 2012
217. Kuźniacki B., *Rzeczywisty beneficjent a podatek u źródła: alokacja dochodu czy przeciwdziałanie nadużyciom międzynarodowego i unijnego prawa podatkowego?*, Warszawa 2022
218. Kuźniacki B., *Potential U.S. Defense Measures Against the UTPR and DSTs in the Light of International Law*, Tax Notes (28.04.2025)
219. Kühling J., Klar M., Sackmann F. (red.), *Datenschutzrecht*, Heidelberg 2021 C.F. Müller Verlag, 202
220. Kysar R., *Value Creation: A Dimming Lodestar for International Taxation?*, Bulletin for International Taxation 2020/4/5 (74)
221. Lamensch M., *Digital Services Tax: A Critical Analysis and Comparison with the VAT System*, European Taxation 2019/6(59)
222. Lamoreaux N., *The Problem of Bigness: From Standard Oil to Google*, Journal of Economic Perspectives 2019/3 (33)
223. Lang M., *“Taxes Covered” – What is a “Tax” according to Article 2 of the OECD Model?*, Bulletin for International Taxation 2005/6 (59)
224. Laskowska M., *Nowe międzynarodowe reguły podziału dochodu w gospodarce cyfrowej według OECD*, Przegląd Podatkowy 2020/12
225. Laskowska M., Niedźwiecki W., *Powstanie zagranicznego zakładu w przypadku agenta zależnego i pracy zdalnej na podstawie orzecznictwa sądowego w Polsce*, Przegląd Podatkowy 2023/6

226. Lassman A., Liberini F., Russo A., Cuevas Á., Cuevas R., *Global Spillovers of Taxation in the Online Advertising Market. Theory and Evidence from Facebook*, CESifo Working Paper No. 8149 (2020)
227. Lazarov I., *Case Law Trend: Withholding Taxation Under the Fundamental Freedoms*, Intertax 2023/6/7 (51)
228. Lester S., Mercurio B., Davies A., *World Trade Law: Text, Materials and Commentary*, Oxford 2018
229. Lewandowska M., Warnieło J., *Międzynarodowe aspekty opodatkowania dochodów przedsiębiorstw gospodarki cyfrowej*, Przegląd Podatkowy 2018/6
230. Liotti B. F., *Limits of International Cooperation: The Concept of "Jurisdiction Not to Tax" from the BEPS Project to GloBE*, Bulletin for International Taxation 2022/2 (76)
231. Liotti B. F., *Taxpayers' Data Protection: Do International, Regional, and Domestic Instruments Guarantee Adequate Rights in Tax (A)EoI?*, Intertax 2022/2 (50)
232. Lipniewicz R., *Podatkowa zasada terytorialności w kontekście rynku wewnętrznego UE*, Europejski Przegląd Sądowy 2013/4
233. Lipniewicz R., *Jurysdykcja podatkowa w cyberprzestrzeni*, Warszawa 2018
234. Lipowski T., *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania*, Sopot 1999
235. Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020
236. Litwińczuk H. (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, t. 1, Warszawa 2008
237. Llinares E., Meghames R., *Value Chain Analysis: An Analytical Tool to Evaluate Economic Contribution in the Overall Framework of Value Creation* [w:] *Taxation and Value Creation*, red. W. Haslehner, M. Lamensch, Amsterdam 2021
238. Lucas-Mas C., Junquera-Varela R., *Tax Theory Applied to the Digital Economy: A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency*, Waszyngton 2021
239. Ludovici P., *Taxing the Digital Economy: The Italian Digital Services Tax* [w:] *Taxing the Digital Economy. The EU Proposals and Other Insights*, red. P. Pistone, D. Weber, Amsterdam 2019
240. Mączyński D., *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych*, Warszawa 2009
241. Mączyński D., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015
242. Malgieri G., *'Ownership' of Customer (Big) Data in the European Union: Quasi-Property as Comparative Solution?*, Journal of Internet Law 2016/5 (20)
243. Malgieri G., *Property and (Intellectual) Ownership of Consumers' Information: A New Taxonomy for Personal Data, Privacy in Germany – PinG* 2016/4
244. Mandel M., *Beyond Goods and Services; The (Unmeasured) Rise of the Data-Driven Economy*, 2012, <https://www.progressivepolicy.org/beyond-goods-and-services-the-unmeasured-rise-of-the-data-driven-economy/> (dostęp: 27.04.2026 r.)
245. Mariański A., *(Nie)sprawiedliwy polski podatek dochodowy od osób fizycznych*, Warszawa 2021

246. Martin Jiménez A., *Value Creation: A Guiding Light for the Interpretation of Tax Treaties?*, Bulletin for International Taxation 2020/4/5 (74)
247. Mason R., *What the CJEU's Hungarian Cases mean for Digital Taxes*, Tax Notes International (13.04.2020 r.)
248. Mason R., Parada L., *The Legality of Digital Taxes in Europe*, Virginia Tax Review 2020
249. Mastalski R., *Charakterystyka ogólna prawa podatkowego* [w:] *System prawa finansowego T. 3, Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010
250. Mazurek-Chwiejczak M., *Fiskalne i pozafiskalne funkcje podatków dochodowych w państwach UE*, Lublin 2021
251. McLure, Jr. C. E., *Substituting Consumption-Based Taxation for Income Taxes as the International Norm*, National Tax Journal 1992 (45),
252. Michel B., *The French Crusade to Tax the Online Advertisement Business: Reflections on the French Google Case and the Newly Introduced Digital Services Tax*, European Taxation 2019/11
253. Monsenego J., *Taxation of Foreign Business Income within the European Internal Market*, Amsterdam 2012
254. Monsenego J., *Value Creation and Transfer Pricing* [w:] *Taxation and Value Creation*, red. W. Haslehnner, M. Lamensch, Amsterdam 2021
255. Morawski W., *Znaczenie orzecznictwa sądów zagranicznych w procesie wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę*, Przegląd Podatkowy 2010/2
256. Morawski W., *Zasady wykładni umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania a konwencja wiedeńska o prawie traktatów*, Przegląd Podatkowy 2010/4
257. Morawski W., *Stały zakład - stosowanie Komentarza OECD do umowy z krajem niebędącym członkiem OECD*, Przegląd Podatkowy 2011/1
258. Morawski W., *Metody wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania - znaczenie Modelu Konwencji OECD i Modelu Konwencji ONZ*, Przegląd Podatkowy 2011/7
259. Morawski W., *Interpretacje prawa podatkowego i celnego - stabilność i zmiana*, Warszawa 2012
260. Morawski W., *BEPS – idea, realizacja, kontrowersje* [w:] *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym*, red. B. Brzeziński i in., Warszawa 2018
261. Morawski W., *Rozbieżności między wersjami językowymi umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Naczelny Sąd Administracyjny chce porządkować podatkową wieżę Babel*, Przegląd podatkowy 2024/10
262. Morawski W., *Dynamiczna wykładnia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania – co za dużo, to nie zdrowo* [w:] *Teoria i praktyka stosowania prawa podatkowego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Hannie Litwińczuk*, red. M. Jamróży, K. Tetlak, Warszawa 2025
263. Morawski W., Lasiński-Sulecki K., *Zakaz nadużycia prawa podatkowego zasadą ogólną prawa UE?*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2013/2 (47)

264. Morse S., *Value Creation: A Standard in Search of a Process*, Bulletin for International Taxation 2018/4/5 (72)
265. Mozgiel-Wiecha K., *Nowe ramy podatku cyfrowego*, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Lublin-Polonia. Sectio G vol. LXVIII, 2 2021
266. Muddasani R. R., Langenmayr D., *Navigating the Amazon: The Incidence of Digital Service Taxes*, 2025, https://research.wu.ac.at/ws/portalfiles/portal/76680012/2025_05_DST_2_.pdf (dostęp: 27.04.2026 r.)
267. Musgrave R., *The Future of Fiscal Policy. A Reassessment*, Leuven 1978
268. Musgrave R., Musgrave P., *Inter-nation Equity [w:] Modern Fiscal Issues: Essays in Honour of Carl S. Shoup*, red. R. Bird, J. Head, Toronto 1972
269. Musgrave R., Musgrave P., *Public Finance In Theory and Practice*, Nowy Jork 1989
270. Namysłowski R., *Realizacja zasady neutralności a funkcja fiskalna podatku od towarów i usług – wybrane problemy*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2018 (358)
271. Neff S. C., *United Kingdom [w:] International Law and Domestic Legal Systems: Incorporation, Transformation, and Persuasion*, red. D. Shelton, Oxford 2011
272. Nicolaides P., *State Aid Uncovered: Critical Analysis of Developments in State Aid 2019*, Berlin 2019
273. Nieminen M., *International Taxation and the Complex Case of Digitalisation [w:] Leading change in a complex world: Transdisciplinary perspectives*, red. A. Kangas, J. Kujala, A. Heikkinen, A. Lönnqvist, H. Laihonon, J. Bethwaite, Tampere 2019
274. Nieuweboer S., *Digital Services Taxes: Are They Discriminatory in the Context of the Fundamental Freedoms?*, European Taxation 2022/5 (62)
275. Nikolakakis A., *Aligning the Location of Taxation with the Location of Value Creation: Are We There Yet!?!*, Intertax 2019/11/12 (47)
276. Noonan C., Plekhanova V., *Taxation of Digital Services Under Trade Agreements*, Journal of International Economic Law 2020/4 (23)
277. Noonan C., Plekhanova V., *Digital Services Taxes, Tariffs, and Subsidies*, Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne 2025/3 (73)
278. Nykiel W., *Zasady podatkowe [w:] Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009
279. Nykiel W., Kukulski Z., *Prawo podatnika do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem a prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy podatkowej [w:] Instytucje prawa finansowego a wartości konstytucyjne. Księga dedykowana Profesor Teresie Dębowskiej-Romanowskiej*, red. M. Bogucka-Felczak i in., Łódź 2024
280. Obuchowski S., *Zasada zaufania w polskim postępowaniu podatkowym - ujęcie modelowe*, Lublin 2021
281. Obuoforibo B. R., *A Critical Examination of the Proposed UK Digital Services Tax*, European Taxation 2019/11 (59)

282. O'Donoghue R., Padilla J., *The Law and Economics of Article 102 TFEU*, Oxford 2020
283. OECD Committee on Fiscal Affairs, *Report on Tax Treaty Overrides*, Tax Notes International 1990/2
284. Ofiarski Z., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006
285. Ohm L., *Issues Regarding the Characterisation of Income Derived by Digital Enterprises* [w:] *Taxation in a Global Digital Economy*, red. I. Kerschner, M. Somare, Wiedeń 2017
286. Okanga O., *Testing for Consistency: Certain Digital Tax Measures and WTO Non-Discrimination*, Journal of World Trade 2021/1 (55)
287. Opalek K., Wróblewski J., *Zagadnienia teorii prawa*, Warszawa 1969
288. O'Shea T., *Comments on the EU's Proposed Indirect Digital Service Tax*, Tax Notes International 2018/13 (90)
289. Otto M., Van de Vijver A., *Fundamental Tax Principles and the Role of Market States in the Digitalized Economy: Pillar One Proposal* [w:] *Tax Nexus and Jurisdiction in International and EU Law*, red. E. Traversa, Amsterdam 2022
290. Ozai I., *Inter-nation Equity Revisited*, Columbia Journal of Tax Law 2021/1 (12)
291. Pałeczki K., *Prawoznawstwo. Zarys wykładu. Prawo w porządku społecznym*, Warszawa 2003
292. Parada L., *How the Vodafone Magyarország Opinion Affects EU Debate on Turnover-Based Digital Taxes*, Tax Notes International 2019/5 (95)
293. Pasternak-Malicka M., *Funkcja fiskalna od podatku od towarów i usług a znieczulenie podatkowe*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu 2016 (451)
294. Pathiyil R., *E-Books and VAT* [w:] *Taxation in a Global Digital Economy*, red. I. Kerschner, M. Somare, Wiedeń 2017
295. Patyk J., *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2011
296. Pérez Jarpa C., *Industry-Specific Taxes and Article 2 OECD Model Convention 1982 and 2017* [w:] *Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model*, red. G. Kofler, M. Lang, P.
297. Pinto Nogueira J., *The Compatibility of the EU Digital Services Tax with EU and WTO Law: Requiem Aeternam Donate Nascenti Tributo*, International Tax Studies 2019/1 (2)
298. Pistone, A. Rust, J. Schuch, K. Spies, C. Staringer, Amsterdam 2021
299. Pirlot A., *The Vagueness of Tax Fairness: A Discursive Analysis of the Commission's 'Fair Tax Agenda'*, Intertax 2020/4 (48)
300. Pistone P., *A Constructive Criticism on Turnover Taxes* [w:] *Challenges of Contemporary Tax Law. Jubilee Book Dedicated to Professor Włodzimierz Nykiel. Volume II*, red. Z. Kukulski, M. Sęk, Łódź 2024
301. Pistone P., Ullmann A., *Digital Taxes and Article 2 OECD Model Convention 2017* [w:] *Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model*, red. G. Kofler, M. Lang, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, K. Spies, C. Staringer, Amsterdam 2021
302. Plattner R., *The Virtues of a Simple Excise Tax on Personal Consumer Data*, Tax Notes State (12.12.2022 r.)

303. Posner E. A., Weyl E. G., *Radical Markets: Uprooting Capitalism and Democracy for a Just Society*, Princeton 2018
304. Prasad Kotha A., *Taxes on Income According to Article 2(1) and (2) OECD Model Convention 2017* [w:] *Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model*, red. G. Kofler, M. Lang, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, K. Spies, C. Staringer, Amsterdam 2021
305. Pszczołowski T., *Mała encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Wrocław 1978
306. Prejs E., *Granice suwerenności państw członkowskich UE w sferze podatków bezpośrednich*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2011/4
307. Quentin C., *Gently Down the Stream: BEPS, Value Theory and the Allocation of Profitability along Global Value Chains*, World Tax Journal, 2021/2 (13)
308. Ricardo D., *On the Principles of Political Economy and Taxation* [w:] *Die 100 wichtigsten Werke der Ökonomie: Von Adam Smith bis Paul Krugman*, red. D. Herz, V. Weinberger, Freiburg 2019
309. Richter W., *Aligning Profit Taxation with Value Creation*, World Tax Journal 2021/1 (13)
310. Rocha S. A., *The Other Side of BEPS: 'Imperial Taxation' and 'International Tax Imperialism'* [w:] *Tax Sovereignty in the BEPS Era*, red. S. A. Rocha, A. Christians, Alphen aan den Rijn 2017
311. Rogers-Glabush J. (red.), *IBFD International Tax Glossary*, Amsterdam 2015
312. Rosenbloom H. D., Shaheen F., *Jurisdictional Underpinnings of International Taxation* [w:] *The Oxford Handbook of International Tax Law*, red. F. Haase, G. Kofler, Oxford 2023
313. Rust A., *Double Taxation* [w:] *Double Taxation Within the European Union*, red. A. Rust, Alphen aan den Rijn 2011
314. Rutkowska-Barnaś K., *Szczególne klauzule antyabuzyjne w polskim porządku prawnym. Między unikaniem opodatkowania a planowaniem podatkowym*, Warszawa 2024
315. Ryngaert C., *Jurisdiction in international law*, Oxford 2015
316. Sachdeva S., *Tax Treaty Overrides: A Comparative Study of the Monist and the Dualist Approaches*, Intertax 2013/4 (41)
317. Samie N., *The Doctrine of "Effects" and the Extraterritorial Application of Antitrust Laws*, University of Miami Inter-American Law Review 1982/1 (14)
318. Santiago B., *Non-Discrimination Provisions at the Intersection of EC and International Tax Law*, European Taxation 2009/5 (49)
319. Santos R., Rocha S. A., *Tax Sovereignty and Digital Economy in Post-BEPS Times* [w:] *Tax Sovereignty in the BEPS Era*, red. S. A. Rocha, A. Christians, Alphen aan den Rijn 2017
320. Sarfo N., *USTR Reports Reflected In Digital Services Taxes*, Tax Notes International (20.09.2021 r.)
321. Schindel A., Atchabahian A., *Source and residence: a new configuration of their principles*, Amsterdam 2005

322. Schön W., *Ten Questions About Why and How to Tax the Digitalized Economy*, Bulletin for International Taxation 2018/4/5 (72)
323. Schön W., *One Answer to Why and How to Tax the Digitalized Economy*, Intertax 2019/12 (47)
324. Schön W., *Value Creation, the Benefit Principle, and Efficiency-Related Allocation of Taxing Rights* [w:] *Taxation and Value Creation*, red. W. Haslehner, M. Lamensch, Amsterdam 2021
325. Schoueri L. E., *Tax Treaty Override: A Jurisdictional Approach*, Intertax 2014/11 (42)
326. Schoueri L. E., *Revisiting Territoriality as a Fundamental Principle of International Tax Law* [w:] *Celebrating Twenty Years of the International Tax Program of the New York University School of Law 1996–2016*, red. D. Rosenbloom, Nowy Jork 2016
327. Schoueri L. E., Galendi Júnior R., *Justification and Implementation of the International Allocation of Taxing Rights: Can We Take One Thing at a Time? Tax Sovereignty in the BEPS Era*, red. S. A. Rocha, A. Christians, Alphen aan den Rijn 2017
328. Schuch J., Lan S., *Identical or Substantially Similar Taxes According to Article 2(4) OECD Model Convention 1982 and 2017* [w:] *Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model*, red. G. Kofler, M. Lang, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, K. Spies, C. Staringer, Amsterdam 2021
329. Schwerhoff G., Edenhofer O., Fleurbaey M., *Taxation of Economic Rents*, Journal of Economic Surveys 2020/2 (34)
330. Selera P., *Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw*, Warszawa 2010
331. Selera P., *Prawo unijne a metody unikania podwójnego opodatkowania*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2010/12
332. Self H., *The UK’s New Diverted Profits Tax: Compliance with EU Law*, Intertax 2015/4 (43)
333. Setti della Volta C., *Italy Branch Report* [w:] *Big data and tax – domestic and international taxation of data driven business*, red. G. Sprague, IFA Cahiers 106b, 2022
334. Shaviro D., *Digital Services Taxes and the Broader Shift From Determining the Source of Income to Taxing Location-Specific Rents*, NYU Law and Economics Research Paper No. 19-36, 2020
335. Sienkiewicz P., *Ontologia cyberprzestrzeni*, Zeszyty Naukowe WWSI 2015/9 (13)
336. Simmonds L., *Comments on the Digital Services Tax: A Panacea or Placebo for the Taxation of the Digital Economy?* [w:] *Taxing the Digital Economy. The EU Proposals and Other Insights*, red. P. Pistone, D. Weber, Amsterdam 2019
337. Sinnig J., *The Reflection of Data-Driven Value Creation in the 2018 OECD and EU Proposals*, EC Tax Review 2018/6 (27)
338. Sinnig J., *Taxation, Data and Destination*, Amsterdam 2022

339. Skaar A. A., *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*, Alphen aan den Rijn 1991
340. Słownik Oxford, hasło "Data", <https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/us/definition/english/data> (dostęp: 27.04.2026 r.)
341. Smolak M., *Wykładnia celowościowa z perspektywy pragmatycznej*, Warszawa 2012
342. Sroka E., *Choosing the Right Tool: DST or VAT for Data-for-Access Transactions?*, EC Tax Review 2026/1 (35)
343. Staringer C., Caziero M., *Diverted Profits Taxes and Article 2 OECD Model Convention 2017* [w:] *Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model*, red. G. Kofler, M. Lang, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, K. Spies, C. Staringer, Amsterdam 2021
344. Stefaniuk M. E., *Skuteczność prawa i jej granice*, Studia Iuridica Lublinensia (16)
345. Steiner T., *Online Games Under WTO Law: Unresolved Classification Issues*, NCCR Trade Regulation Working Paper No. 2009/3
346. Stevanato D., *Are Turnover-Based Taxes a Suitable Way to Target Business Profits?*, European Taxation 2019/11 (59)
347. Stewart M., *Unilateralism, Bilateralism, and Multilateralism in International Tax Law* [w:] *The Oxford Handbook of International Tax Law*, red. F. Haase, G. Kofler, Oxford 2023
348. Streicher A., *Cross-Border Juridical VAT Double Taxation in the Framework of European Law*, Amsterdam 2023
349. Sullivan M. A., *A Simple Explanation of the Sophisticated Case for Digital Taxes*, Tax Notes International (03.02.2020 r.)
350. Supera-Markowska M., *Hiszpański podatek od usług cyfrowych – przyczynek do dalszej dyskusji o wyzwaniach podatkowych gospodarki cyfrowej*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych Tom 2, 2021
351. Supera-Markowska M., *Podatek od usług cyfrowych – geneza, założenia i dalsze wyzwania* [w:] *Problemy finansów i prawa finansowego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Elżbiecie Chojna-Duch*, red. M. Bitner, Wrocław 2021
352. Supera-Markowska M., *Nowoczesne technologie jako źródło wyzwań dla systemu podatkowego w Polsce* [w:] *Nowe technologie jako źródło wyzwań dla systemu prawa w Polsce*, red. P. Grzebyk, Warszawa 2025
353. Svantesson D., *E-Commerce Tax: How The Taxman Brought Geography To The 'Borderless' Internet*, Revenue Law Journal 2007/1 (17)
354. Szudoczky R., Károlyi B., *The Troubled Story of the Hungarian Advertisement Tax: How (Not) to Design a Progressive Turnover Tax*, Intertax 2020/1 (48)
355. Tchórzewski M., *Analiza projektu dyrektywy w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych na tle wyzwań stojących przed podatkiem dochodowym w dobie rewolucji cyfrowej*, Zeszyty Prawnicze 2023/3
356. Thimmesch A., *Transacting in data: Tax, privacy, and the new economy*, Denver University Law Review 2016/1

357. Tokas M., *The concept of the level playing field in International Economic Law*, Journal of International Economic Law 2024
358. Tremblay M. J., *Taxing a Platform: Transaction vs. Access Taxes*, SSRN Electronic Journal 2018
359. Turina A., *Which 'Source Taxation' for the digital economy?*, Intertax 2018/6-7 (46)
360. Tychmańska A., *Tax autonomy and non-discrimination rules in the era of conflicting political goals: international and Polish perspective*, Studia Iuridica 2018 (76)
361. Valta M., *Verfassungs- und Abkommensrechtsfragen des Richtlinienentwurfs für eine Steuer auf digitale Dienstleistungen*, Internationales Steuerrecht 2018
362. van Apeldoorn L., *Exploitation, international taxation, and global justice*, Review of Social Economy 2019/2 (77)
363. van Horzen F., van Esdonk A., *Proposed 3% Digital Services Tax*, International Transfer Pricing Journal 2018/4 (25)
364. van Kędzierski D., *Metodologia i paradygmat polskich szczegółowych nauk prawnych*, Transformacje Prawa Prywatnego 2018/3
365. Vanistendael F., *Is Fiscal Justice Progressing?*, Bulletin for International Taxation 2010/10 (64)
366. Varian H., *Intermediate Microeconomics: A Modern Approach*, Nowy Jork 2014
367. Vella J., *Digital Services Taxes: Principle as a Double-Edged Sword*, National Tax Journal 2019/4 (72)
368. Vella J., *Value Creation and the Allocation of Profits under a Formulary Apportionment System* [w:] *The Allocation of Multinational Business Income: Reassessing the Formulary Apportionment Option*, red. R. Kever, F. Vallancourt, Alphen aan den Rijn 2020
369. von Jhering R., *Der Zweck im Recht, t. 1*, Lipsk 1877
370. Vogel K., *The Domestic Law Perspective* [w:] *Tax Treaties and Domestic Law*, red. G. Maisto, Amsterdam 2006
371. Voon T., *A New Approach to Audiovisual Products in the WTO: Rebalancing GATT and GATS*, UCLA Entertainment Law Review 2007/1 (14)
372. Wagh S., *The Taxation of Digital Transactions in India: The New Equalization Levy*, Bulletin for International Taxation 2016/9 (70)
373. Wasiński M., *Jurysdykcja legislacyjna państwa w prawie międzynarodowym publicznym*, Państwo i Prawo 2002/3
374. Wassermeyer F., *Art. 2 MA - Unter das Abkommen fallende Steuern* [w:] *Doppelbesteuerung - Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen*, red. F. Wassermeyer, C. Kaeser, M. Schwenke, H. Debatin, Monachium 2020
375. Weber R., Burri M., *Classification of Services in the Digital Economy*, Berlin, Heidelberg 2013
376. Wessel R. H., *A Note on Economic Rent*, American Economic Review 1967/5 (57),
377. Wierczyński G., *Ewolucja programów badania prawa*, Warszawa 2025

378. Willemyns I., *Digital Services in International Trade Law*, Cambridge 2021
379. Wojciechowski M., *Wybrane aspekty problematyki pewności prawa*, GSP 2010/2
380. Wouters J., Vidal M., *The International Law Perspective* [w:] *Tax Treaties and Domestic Law*, red. G. Maisto, Amsterdam 2006
381. Wöhrer V., *Effective Taxation Versus Effective Data Protection?* [w:] *Tax and the Digital Economy: Challenges and Proposals for Reform*, red. W. Haslehner, G. Kofler, K. Pantazatou, A. Rust, Alphen aan den Rijn 2019
382. Wołowicz T., *Zasada sprawiedliwości w opodatkowaniu* [w:] *Organizacje komercyjne i niekomercyjne wobec wzmożonej konkurencji i rosnących wymagań konsumenta*, red. A. Nalepka, A. Ujwary-Gil, Nowy Sącz 2010
383. Woś J., Hnatyszyn-Dzikowska A., *Koncepcje suwerenności państwa w sferze polityki gospodarczej w warunkach europejskiej integracji gospodarczej*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 2007/1
384. Woźniak T., *Powstanie zakładu a unikanie opodatkowania w międzynarodowym prawie podatkowym*, Warszawa 2022
385. Wronkowska S., *Kryteria oceny prawa* [w:] *Przemiany polskiego prawa (lata 1989–1999)*, red. E. Kustra, Toruń 2001
386. Wronkowska S., Zieliński M., Ziemiński Z., *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974
387. Wróblewski J., *Skuteczność prawa i problemy jej badania*, Studia Prawnicze 1980/1-2
388. Wyczik J., *Dobra wirtualne z perspektywy użytkowników i dostawców treści. Prawne uwarunkowania obrotu*, Warszawa 2022
389. Zawisza J., *Cyberprzestrzeń jako zagrożenie bezpieczeństwa państwa*, Journal of Modern Science 2015/4 (27)
390. Zdyb M., *Opodatkowanie obrotu elektronicznego podatkiem od towarów i usług (I)*, Przegląd Podatkowy 2006/5
391. Zagarra B., *The Interaction between VAT and the Digital Services Tax Regime in Market Jurisdictions: Is the DST Filling the Gap Regarding the Taxation of the Digital Economy?*, European Taxation 2020/7 (60)
392. Zetzsche D., Anker-Sørensen L., *Taxing Data-Driven Business: Towards Datapoint Pricing*, World Tax Journal 2021/2 (13)
393. Zieleniewski J., *Organizacja i zarządzanie*, Warszawa 1969
394. Zieliński R., *Funkcje podatków w doktrynie prawnofinansowej oraz ich znaczenie dla praktyki stanowienia prawa podatkowego*, Roczniki Nauk Prawnych 2019/1 (29)
395. Ziemiński Z., *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980
396. Ziemiński Z., *Wstęp do aksjologii dla prawników*, Warszawa 1990
397. Zubair U., Khan M. K., Albashari M., *Link Between Excessive Social Media Use and Psychiatric Disorders*, Annals of Medicine and Surgery, 2023

Akty prawne

1. Digitalsteuergesetz 2020, Bundesgesetzblatt I Nr. 91/2019 (Austria)
2. Finance Act 2020, 2020 C 14 (Wielka Brytania)
3. Code général des impôts, Légifrance (Francja)
4. Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, Boletín Oficial del Estado (BOE) núm. 274, de 16 de octubre de 2020 (Hiszpania)
5. Decreto Legislativo 5 novembre 2024, n. 174, Testo unico dei tributi erariali minori, Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana (GU) Serie Generale n. 279 del 28 novembre 2024 – Supplemento Ordinario n. 40 (Włochy)
6. Code of Maryland Regulations Title 03, Subtitle 12; sec. 10(1)
7. Digital Services Tax Act, S.C. 2024, c. 15, s. 96 (Kanada)
8. Kanun dijital hizmet vergisi ile bazi kanunlarda ve 375 sayili kanun hükmünde kararnamede değişiklik yapılmasi hakkında kanun, Resmî Gazete, 07 Aralık 2019, Sayı: 30971 (Türkiye)
9. The Finance Act 2020, Act No. 8 of 2020, Kenya Gazette Supplement No. 104 (Kenia)
10. Income Tax Act, Chapter 338, Uganda Gazette (Uganda)
11. Legal Notice No. 207 of 2020: The Income Tax (Digital Service Tax) Regulations, 2020, Kenya Gazette Vol. CXXII—No. 219 (Kenia)
12. Internal Revenue Code of 1986, 26 U.S.C. §§ 1–9834 (USA)
13. Internet Tax Freedom Act, Pub. L. No. 105-277, 112 Stat. 2681 (codified as amended at 47 U.S.C. § 151) (USA)
14. Trade Act of 1974, Pub. L. No. 93-618, 88 Stat. 1978 (1975) (codified as amended at 19 U.S.C. §§ 2101–2495) (USA)
15. Trade Expansion Act of 1962, Pub. L. No. 87-794, 76 Stat. 872 (1962) (codified as amended at 19 U.S.C. §§ 1801–1991) (USA)
16. Traktat o Unii Europejskiej, Dz.Urz.UE.C 202 z 7 czerwca 2016 r.
17. Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz.Urz.UE.C 202 z 7 czerwca 2016 r.
18. Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz.UE.L 77 z dnia 23 marca 2011 r. s. 1 z późn. zm.
19. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/770 z dnia 20 maja 2019 r. w sprawie niektórych aspektów umów o dostarczanie treści cyfrowych i usług cyfrowych, Dz.Urz.UE.L 136 z dnia 22 maja 2019 r. s. 1-50
20. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/1150 z dnia 20 czerwca 2019 r. w sprawie propagowania sprawiedliwości i przejrzystości dla użytkowników biznesowych korzystających z usług pośrednictwa internetowego, Dz.Urz.UE.L 186 z dnia 11 lipca 2019 r.

21. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/1925 z dnia 14 września 2022 r. w sprawie kontestowalnych i uczciwych rynków w sektorze cyfrowym oraz zmiany dyrektyw (UE) 2019/1937 i (UE) 2020/1828, Dz.Urz.U.E.L 265 z dnia 12 października 2022 r.
22. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych), Dz.Urz.U.E.L 119 z dnia 4 maja 2016 r., s. 1–88
23. Rozporządzenie (UE) 2023/2854 w sprawie zharmonizowanych przepisów dotyczących sprawiedliwego dostępu do danych i ich wykorzystywania, oraz w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) 2017/2394 i dyrektywy (UE) 2020/1828 (akt w sprawie danych), Dz.Urz.U.E.L 2854 z dnia 22 grudnia 2023 r.
24. Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz.U.E.L.347 z dnia 11 grudnia 2006 r., s. 1 z późn. zm.
25. Dyrektywa Rady UE 2022/2523 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zapewnienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania międzynarodowych grup przedsiębiorstw oraz dużych grup krajowych w Unii, Dz.Urz.U.E.L.328 z dnia 22 grudnia 2022 r.
26. Dyrektywa Rady UE 2021/514 z dnia 22 marca 2021 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, Dz.Urz.U.E.L.104 z dnia 25 marca 2021 r.
27. Dyrektywa 2006/24/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 15 marca 2006 r. w sprawie zatrzymywania generowanych lub przetwarzanych danych w związku ze świadczeniem ogólnie dostępnych usług łączności elektronicznej lub udostępnianiem publicznych sieci łączności oraz zmieniająca dyrektywę 2002/58/WE, Dz.Urz.U.E.L.105 z dnia 13 kwietnia 2006 r., s. 54
28. Dyrektywa Rady (UE) 2020/284 z dnia 18 lutego 2020 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do wprowadzenia pewnych wymogów dla dostawców usług płatniczych, Dz.Urz.U.E.L.62 z dnia 2 marca 2020 r., s. 7-12
29. Dyrektywa Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, cel i innych obciążeń, Dz.Urz.U.E.L.84 z dnia 31 marca 2010, s. 1-12
30. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. 2025 poz. 278 z późn. zm.
31. Układ ogólny w sprawie taryf celnych i handlu z 1994 r., Dz.Urz.W.E.L.336 z dnia 23 grudnia 1994 r.
32. Układ ogólny w sprawie handlu usługami z 1994 r., Dz.Urz.W.E.L.336 z dnia 23 grudnia 1994 r.
33. Uzgodnienie w sprawie zasad i procedur regulujących rozstrzyganie sporów z 1994 r., Dz.Urz.W.E.L.336 z dnia 23 grudnia 1994 r.
34. Porozumienie w sprawie subsydiów i środków wyrównawczych z 1994 r., Dz.Urz.W.E.L.336 z dnia 23 grudnia 1994 r.

35. Wielostronna Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych, sporządzona w Strasburgu dnia 25 stycznia 1988 r., Dz.U. 1998 nr 141, poz. 913
36. Protokół zmieniający Konwencję o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych sporządzoną w Strasburgu dnia 25 stycznia 1988 r. sporządzony w Paryżu dnia 27 maja 2010 r., Dz.U. 2011 nr 180 poz. 1071

Orzecznictwo i decyzje administracyjne

Sądy i organy unijne

1. Decyzja Komisji Europejskiej z 05.09.2025 r. w sprawie Google – Adtech and Data-related practices, sygn. AT.40670, https://ec.europa.eu/competition/antitrust/cases1/20263/AT_40670_18812.pdf (dostęp: 27.04.2026 r.)
2. Opinia 2/13 Trybunału z 18.12.2024 r., ECLI:EU:C:2014:2454
3. Wyrok Trybunału z 05.02.1963 r. w sprawie 26/62, NV Algemene Transport-en Expositie Onderneming van Gend & Loos p. Netherlands Inland Revenue Administration, ECLI:EU:C:1963:1
4. Wyrok Trybunału z 15.07.1964 r. w sprawie 6/64, Flaminio Costa p. E.N.E.L., ECLI:EU:C:1964:66.
5. Wyrok Trybunału z 16.02.1977 r. w sprawie C-20/76, Schöttle & Söhne OHG przeciwko Finanzamt Freudenstadt, ECLI:EU:C:1977:26
6. Wyrok Trybunału z 20.02.1979 r. w sprawie C-120/78, Rewe-Zentral AG przeciwko Bundesmonopolverwaltung für Branntwein (Cassis de Dijon), ECLI:EU:C:1979:42
7. Wyrok Trybunału z 13.07.1989 r. w sprawach połączonych 93/88 i 94/88, Wisselink and Co. BV i inni przeciwko Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:1989:324
8. Wyrok Trybunału z 31.03.1992 r. w sprawie C-200/90, Dansk Denkavit ApS i P. Poulsen Trading ApS, przy udziale Monsanto-Searle A/S przeciwko Skatteministeriet, ECLI:EU:C:1992:152
9. Wyrok Trybunału z 7.05.1992 r. w sprawie C-347/90, Aldo Bozzi przeciwko Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore degli Avvocati e dei Procuratori legali, ECLI:EU:C:1992:200
10. Wyrok Trybunału z dnia 24.11.1993 r. w sprawach połączonych C-267/91 oraz C-268/91 Bernard Keck i Daniel Mithouard, ECLI:EU:C:1993:905
11. Wyrok Trybunału z 14.02.1995 r. w sprawie C-279/33 Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker, ECR 1995, s. I-00225
12. Wyrok Trybunału z 15.05.1997 r. w sprawie C-250/95, Futura Participations SA i Singer przeciwko Administration des contributions, ECLI:EU:C:1997:239
13. Wyrok Trybunału z 21.09.1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain, ECR 1999, s. I-06161
14. Wyrok Trybunału z 8.03.2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98, Metallgesellschaft i in., ECLI:EU:C:2001:134

15. Wyrok Trybunału z 24.07.2003 r. w sprawie C-280/00, Altmark Trans GmbH i Regierungspräsidium Magdeburg przeciwko Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH, przy udziale Oberbundesanwalt beim Bundesverwaltungsgericht, ECLI:EU:C:2003:415
16. Wyrok Sądu z dnia 12.06.2003 r. w sprawie C-234/01, Arnoud Gerritse przeciwko Finanzamt Neukölln-Nord, ECLI:EU:C:2003:340, para. 23
17. Wyrok Trybunału z 12.09.2006 r. w sprawie C-196/04, Cadbury Schweppes plc i Cadbury Schweppes Overseas Ltd przeciwko Commissioners of Inland Revenue, ECLI:EU:C:2006:544
18. Wyrok Trybunału z 3.10.2006 r. w sprawie C-475/03, Banca Popolare di Cremona Soc. Coop.a.r.l przeciwko Agenzia Entrate Ufficio Cremona, ECLI:EU:C:2006:629
19. Wyrok Trybunału z dnia 3.10.2006 r. w sprawie C-452/04 Fidium Finanz AG przeciwko Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht, ECLI:EU:C:2006:631
20. Wyrok Trybunału z 5.02.2014 r. w sprawie C-385/12 Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága, ECLI:EU:C:2014:47
21. Wyrok Trybunału z 8.04.2014 r. w połączonych sprawach C-293/12 oraz C-594/12, Digital Rights Ireland Ltd., Kärntner Landesregierung i inni, ECLI:EU:C:2014:238
22. Wyrok Trybunału z 11.09.2014 r. w sprawie C-219/13, K Oy, ECLI:EU:C:2014:2207
23. Wyrok Trybunału z 30.06.2016 r. w sprawie C-123/15, Max-Heinz Feilen przeciwko Finanzamt Fulda, ECLI:EU:C:2016:496
24. Wyrok Trybunału z 06.03.2018 r. w sprawie C-284/16, Slovenská Republika przeciwko Achmea BV, ECLI:EU:C:2018:158
25. Wyrok Trybunału z 12.06.2018 r. w sprawie C-650/16, A/S Bevola i Jens W. Trock ApS przeciwko Skatteministeriet, ECLI:EU:C:2018:424
26. Wyrok Trybunału z 3.03.2020 r. w sprawie C-75/18, Vodafone Magyarországi Mobil Távközlési Zrt. przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, ECLI:EU:C:2020:139
27. Wyrok Trybunału z 3.03.2020 r. w sprawie C-323/18, Tesco-Global Áruházak Zrt. przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, ECLI:EU:C:2020:140
28. Wyrok Trybunału z 20.01.2021 r. w sprawie C-484/19, Lexel AB przeciwko Skatteverket, ECLI:EU:C:2021:34
29. Wyrok Trybunału z 16.03.2021 r. w sprawie C-596/19 P, Komisja Europejska przeciwko Węgrom, ECLI:EU:C:2021:202
30. Wyrok Sądu (dawniej: Sądu Pierwszej instancji) z 14.09.2022 r., w sprawie T-604/18, Google i Alphabet przeciwko Komisji, Dz.U.UE.C.2022/432/16

Sądy zagraniczne

1. Wyrok Stałego Trybunału Sprawiedliwości Międzynarodowej z 7.09.1927 r. w sprawie Lotus, Publications of the Permanent Court of International Justice, Series A – No. 10; Collection of Judgments, Leiden 1927
2. Wyrok Międzynarodowego Trybunału Sprawiedliwości z 6.04.1955 r. w sprawie Nottebohm (Lichtenstein przeciwko Gwatemali), I.C.J. Reports 1955, s. 4
3. Wyrok Międzynarodowego Trybunału Sprawiedliwości z 5.02.1970 r. w sprawie Barcelona Traction, I.C.J. Reports 1970, s. 3
4. Wyrok Sądu Najwyższego Australii z 22.08.1990 r. w sprawie Thiel v. Federal Commissioner of Taxation, 171 CLR 338
5. Wyrok Sądu Najwyższego Australii z 10.12.2002 r. w sprawie Dow Jones & Company Inc v Gutnick, HCA 56, M3/2002, <http://eresources.hcourt.gov.au/showCase/2002/HCA/56> (dostęp: 27.04.2026 r.)
6. Wyrok Sądu Federalnego Australii z 10.10.2008 r. w sprawie *Virgin Holdings SA v. Commissioner of Taxation*, FCA 1503
7. Wyrok francuskiego Sądu Konstytucyjnego (*Conseil constitutionnel*) z 12.09.2025 r., Décision n° 2025-1157 QPC, <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2025/20251157QPC.htm> (dostęp: 27.04.2026 r.)
8. Wyrok Sądu Najwyższego Kanady z 22.06.1995 r. w sprawie Królowa przeciwko Crown Forest Industries, 95 DTC 5389 (SCC)
9. Wyrok Sądu Apelacyjnego w Norwegii z 13.08.2003 r. w sprawie PGS Exploration AS (02-02662 A/03)
10. Wyrok Sądu Najwyższego USA z 26.05.1992 r. w sprawie Quill Corp. przeciwko Północnej Dakocie (504 U.S. 298)
11. Wyrok Sądu Najwyższego USA z 26.04.2005 r. w sprawie Pasquantino przeciwko Stanom Zjednoczonym (544 U.S. 349)
12. Wyrok Sądu Najwyższego USA z 21.06.2018 r. w sprawie Południowa Dakota przeciwko Wayfair Inc. (No. 17-494)

Sądy polskie

1. Wyrok WSA w Gliwicach z 31.01.2022 r., sygn. I SA/Gl 1340/21, LEX nr 3307461
2. Wyrok WSA w Gliwicach z 12.10.2022 r., sygn. I SA/Gl 547/22, LEX nr 3425015
3. Wyrok NSA z 19.02.2025 r., sygn. II FSK 609/22, LEX nr 3844740
4. Wyrok NSA z 28.10.2025 r., sygn. II FSK 163/23, LEX nr 3980488

Inne źródła

1. Austria, dane rządu austriackiego dotyczące wpływów budżetowych dostępne pod adresem: <https://service.bmf.gv.at/Budget/Budgets/VBB/de> (dostęp: 27.04.2026 r.)
2. Austria, Strona przewodnia i ocena oddziaływania rządowego projektu dotyczącego ustawy federalnej uchwalającej ustawę o podatku cyfrowym z 2020 r. i zmieniającej ustawę o podatku obrotowym z 1994 r., 132/ME XXVI. GP, https://www.parlament.gv.at/dokument/XXVI/ME/132/fname_746835.pdf (dostęp: 27.04.2026 r.)
3. Austria, Krótki opis Projektu austriackiego, https://www.parlament.gv.at/dokument/XXVI/ME/132/imfname_746902.pdf
4. Bąkowska K., Gniazdowski M., Lachowicz M., *Horyzont optymalizacji – geneza, skala i struktura luki w podatku CIT*, 2019, https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2019/04/PIE-Raport_CIT.pdf (dostęp: 27.04.2026 r.)
5. Biuro Przedstawiciela Handlowego Stanów Zjednoczonych, *Report on France's Digital Services Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974*, https://ustr.gov/sites/default/files/Report_On_France%27s_Digital_Services_Tax.pdf (dostęp: 27.04.2026 r.)
6. Cassel B., Cazes S., 'Taxer les géants du numérique, une question de justice fiscale', affirme Bruno Le Maire, *Le Parisien* z 02.03.2019 r., <http://www.leparisien.fr/economie/taxer-les-geants-du-numerique-une-question-de-justice-fiscale-affirme-bruno-le-maire-02-03-2019-8023578.php> (dostęp: 27.04.2026 r.)
7. Cassel B., Pelloli M., Laratte A., *Taxe GAFA: Amazon va faire payer les Français*, *Le Parisien* z 01.08.2019 r., <http://www.leparisien.fr/economie/taxe-gafa-amazon-va-faire-payer-les-francais-01-08-2019-8127462.php> (dostęp: 27.04.2026 r.)
8. CFE Tax Advisors Europe, *Opinion Statement FC 1/2018 on the European Commission proposal of 21 March 2018 for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*, https://taxadviserseurope.org/new_agency/wp-content/uploads/2018/06/CFE-Opinion-Statement-EU-Digital-Services-Tax.pdf (dostęp: 27.04.2026 r.)
9. Ciastkowska K., Koloch G., Michajłowa M., *Podatek od usług cyfrowych – perspektywa polska, unijna i międzynarodowa*, 2019
10. Collin P., Colin N., *Task Force on Taxation of the Digital Economy*, 2013
11. Copenhagen Economics, *The Proposed EU Digital Services Tax: Effects on welfare, growth and revenues*, Copenhagen Economics, <https://www.copenhageneconomics.com/dyn/resources/Publication/publicationPDF/7/457/1537162175/copenhagen-economics-study-on-the-eu-dst-proposal-13-september.pdf> (dostęp: 27.04.2026 r.)
12. Devereux M. P., Is the Digital Services Tax a tariff?, <https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/article/digital-services-tax-tariff> (dostęp: 27.04.2026 r.)

13. Díaz-Súnico G., *The New Spanish Digital Service Tax—A Strange Combination of Value Creation and Geolocalization*, Bloomberg Law z 10.05.2019 r.
14. Doktryna cyberbezpieczeństwa Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 2015
15. Financial Stability Board, *BigTech Firms in Finance in Emerging Market and Developing Economies. Market Development and potential financial stability implications*, <https://www.fsb.org/uploads/P121020-1.pdf> (dostęp: 27.04.2026 r.)
16. *Five European Countries to Withdraw Digital Services Taxes*, Telecommunications Reports, 2021
17. Francuskie Ministerstwo Finansów, Projekt ustawy dotyczącej opodatkowania dużych przedsiębiorstw cyfrowych (fr. *Projet de loi Relative a la Taxation des Grandes Entreprises du Numerique*) z 06.03.2019 r., <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12012-PGP.html/identifiant=BOI-TCA-TSN-20191016> (dostęp 27.04.2026 r.)
18. Francja, Protokoły dyskusji dotyczącej Projektu francuskiego przed francuskim sejmem i senatem, <https://www.senat.fr/rap/118-615/118-6151.pdf> (dostęp: 27.04.2026 r.)
19. Francja, Raport sporządzony w imieniu komisji finansów dotyczącym projektu ustawy dotyczącej ustanowienia podatku od usług cyfrowych i zmiany kierunku obniżania podatków od osób prawnych (fr. *Rapport fait au nom de la commission des finances (1) sur le projet de loi, adopté par l'Assemblée Nationale après engagement de la procédure accélérée, portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés*), <https://www.senat.fr/rap/118-496/118-4961.pdf> (dostęp: 27.04.2026 r.)
20. Francja, Raport sporządzony w imieniu połączonej komisji odpowiedzialnej za przedstawienie propozycji tekstu dotyczącego przepisów nadal objętych dyskusją w projekcie ustawy o utworzeniu podatku od usług cyfrowych i zmianie kierunku obniżenia podatków dochodowego od osób prawnych (fr. *Rapport fait au nom de la commission mixte paritaire (1) chargée de proposer un texte sur les dispositions restant en discussion du projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés*), <https://www.senat.fr/rap/118-615/118-6151.pdf> (dostęp: 27.04.2026 r.)
21. Gaspar V., Collin P., Devereux M. P., Hagemann Snabe J., Varrak T., Walsh M., Westberg B., *Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy Report*, 2014
22. Hermant B., *France Taxes the Digital Economy*, Bloomberg Law z 08.08.2019 r.
23. Hiszpania, Projekt ustawy o opodatkowaniu usług cyfrowych i transakcji finansowych (hiszp. *Proyecto de ley de los impuestos sobre servicios digitales y sobre transacciones financieras*), https://www.congreso.es/public_oficiales/L14/CONG/BOCG/A/BOCG-14-A-1-1.PDF (dostęp 27.04.2026 r.)
24. Hiszpania, Analiza skutków dotycząca Projektu hiszpańskiego, <https://transparencia.gob.es/servicios-buscador/contenido/normaelaboracion.htm?fcAct=Mon+Mar+28+02:52:36+CEST+2022&id=NormaEV12L0-20182901&lang=es> (dostęp: 27.04.2026 r.)

25. IAB Polska, *Targetowanie Kampanii Reklamowej*, https://www.iab.org.pl/wp-content/uploads/2025/09/Targetowanie-Kampanii-Reklamowej_IAB-Polska_2025.pdf (dostęp: 27.04.2026 r.).
26. IAB Polska, *Poradnik Reklamy Programmatic*, https://www.iab.org.pl/wp-content/uploads/2022/11/PORADNIK-REKLAMY-PROGRAMMATIC-IAB-POLSKA_11_2022-1.pdf (dostęp: 27.04.2026 r.)
27. International Trade Centre, *Global Digital Trade Development Report 2025*, <https://www.intracen.org/file/20251107global-digital-trade-report-202503webpagespdf> (dostęp: 27.04.2026 r.)
28. Irish Tax and Customs, *Tax and Duty Manual, Section 81: Deduction for Digital Services Taxes, Part 04-06-03*, <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-04/04-06-03.pdf> (dostęp: 27.04.2026 r.)
29. Italian Institute for International Political Studies, *Digital Trade in an Age of Disruption*, <https://www.ispionline.it/en/publication/digital-trade-in-an-age-of-disruption-205867> (dostęp: 27.04.2026 r.)
30. Kanada: Certain Measures Affecting the Automotive Industry – Raport Organu Odwoławczego ds. Przemysłu Motoryzacyjnego z 31.05.2000 r., WT/DS.139/AB/R i WT/DS.142/AB/R
31. Komisja Europejska, Wniosek Komisji Europejskiej dot. dyrektywy Rady ustanawiającej przepisy dotyczące opodatkowania osób prawnych, których obecność na rynku cyfrowym jest znacząca, COM/2018/0147 final – 2018/072 (CNS)
32. Komisja Europejska, Wniosek Komisji Europejskiej dot. dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych, COM/2018/0148 final – 2018/073 (CNS)
33. Komisja Europejska, *Ocena skutków towarzysząca projektowi Dyrektywy Rady ustanawiającej przepisy dotyczące opodatkowania osób prawnych prowadzących znaczną działalność cyfrową oraz propozycji Dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych*, SWD/2018/081 final – 2018/072 (CNS)
34. Komisja Europejska, Raport Komisji do Rady – Raport dotyczący postępów prac w zakresie pierwszego filaru z 30.06.2023 r., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=COM:2023:377:FIN> (dostęp: 27.04.2026 r.)
35. Kompromisowy tekst w sprawie dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych, <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14886-2018-INIT/pl/pdf> (dostęp: 27.04.2026 r.)
36. Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady „Sprawiedliwy i skuteczny system podatkowy w Unii Europejskiej dla jednolitego rynku cyfrowego” z 21.09.2017 r., COM /2017/547 final
37. Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady „Czas ustanowić nowoczesne, sprawiedliwe i skuteczne normy opodatkowania gospodarki cyfrowej” z 21.03.2018 r., COM(2018) 146 final
38. Konkluzje Rady Europejskiej z 19.10.2017 r.

39. Liga Narodów, *Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee Economic and Financial Commission Report by the Experts on Double Taxation*, Document E.F.S.73. F.19, Geneva 1923
40. Lowry S., *Digital Services Taxes (DSTs): Policy and Economic Analysis*, Congressional Research Service Report R45532
41. Materiały Konferencyjne do dyskusji nad sposobami pojmowania „zasad prawa” (zorganizowanej przez Komitet Nauk Prawnych PAN w dniu 13.VI.1972 r.)
42. Microsoft, Project Natick, <https://natick.research.microsoft.com> (dostęp: 27.04.2026 r.)
43. Ministerstwo Cyfryzacji, *Przemysł + Gospodarka oparta o dane*, 2018, <https://www.gov.pl/web/cyfryzacja/gospodarka-oparta-o-dane-przemysl-> (dostęp: 27.04.2026 r.)
44. Nitnaware H., *Redundant since 2019: The 12th ministerial conference fails to revive WTO Appellate Body*, <https://www.downtoearth.org.in/governance/redundant-since-2019-the-12th-ministerial-conference-fails-to-revive-wto-appellate-body-83415> (dostęp: 27.04.2026 r.)
45. OECD, *Classification of Taxes and Interpretative Guide*, Paryż 2004
46. OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paryż 2015
47. OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2019/04/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g1g972ee/g2g972ee-en.pdf (dostęp 27.04.2026 r.)
48. OECD, *Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paryż 2018
49. OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paryż 2020
50. OECD, Zasoby OECD Data Explorer dostępne pod adresem: <https://data-explorer.oecd.org>;
51. Dane udostępniane przez Komisję Europejską, dostępne pod adresem: https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2025/777932/EPRS_ATA%282025%29777932_EN.pdf
52. ONZ, *Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries*, https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-05/UN%20Model_2021.pdf (dostęp: 27.04.2026 r.)
53. Opinia rzecznik generalnej J. Kokott przedstawiona w dniu 13 czerwca 2019 r. w sprawie C-75/18 Vodafone Magyarországi Mobil Távközlési Zrt. V. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, ECLI:EU:C:2019:492
54. Opinia rzecznik generalnej J. Kokott przedstawiona w dniu 5 września 2013 r. w sprawie C-385/12 Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. Przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága, ECLI:EU:C:2013:531

55. Pellefigue J., *The French Digital Service Tax An Economic Impact Assessment*, <https://blog.avocats.deloitte.fr/content/uploads/2020/03/dst-impact-assessment-march-2019.pdf> (dostęp: 27.04.2026 r.)
56. Polska, Komunikat Ministerstwa Cyfryzacji: Równościowy podatek od usług cyfrowych - spotkanie z organizacjami pozarządowymi, <https://www.gov.pl/web/cyfryzacja/rownosciowy-podatek-od-uslug-cyfrowych--spotkanie-z-organizacjami-pozarzadowymi> (dostęp: 27.04.2026 r.);
57. Polska, Komunikat Ministerstwa Cyfryzacji: Kolejne konsultacje w sprawie wprowadzenia podatku od usług cyfrowych, <https://www.gov.pl/web/cyfryzacja/kolejne-konsultacje-w-sprawie-wprowadzenia-podatku-od-uslug-cyfrowych> (dostęp: 27.04.2026 r.)
58. Polska, Informacja o projekcie ustawy o podatku rekompensującym od niektórych usług w wykazie prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów, <https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-podatku-rekompensujacym-od-niektorych-uslug> (dostęp: 27.04.2026 r.).
59. Pommiers E., *Taxation des GAFA: la France peut-elle faire cavalier seul?*, L'Express z 01.03.2019 r., https://lexpansion.lexpress.fr/actualite-economique/taxation-des-gafa-la-france-peut-elle-faire-cavalier-seul_2055669.html (dostęp: 27.04.2026 r.)
60. Reuters, *Austria says will tax Internet giants 3 percent of ad revenue*, (10.01.2010 r.), <https://www.reuters.com/article/business/austria-says-will-tax-internet-giants-3-percent-of-ad-revenue-idUSKCN1P41MF/> (dostęp: 27.04.2026 r.)
61. Romer P., *A Tax That Could Fix Big Tech*, The New York Times z 06.05.2019 r.
62. Russo R., *Le imposte sui servizi digitali tra discordia e un futuro da scrivere*, Il Sole 24 Ore z 18.09.2023 r., <https://www.ilsole24ore.com/art/le-imposte-servizi-digitali-discordia-e-futuro-scrivere-AFVTXD> (dostęp: 27.04.2026 r.)
63. Schicker J., *EU's Study's Author Doubts Digital Transactions Undertaxed*, Law360, <https://www.law360.com/articles/1019073/eu-study-s-author-doubts-digital-transactions-undertaxed> (dostęp: 27.04.2026 r.)
64. Sorgi G., *Victory for Trump as EU backs down on digital taxes in next budget*, Politico z 11.07.2025 r., <https://www.politico.eu/article/victory-eu-donald-trump-meta-tax-digital/> (dostęp: 27.04.2026 r.)
65. Stapp A., *Why Data Is Not the New Oil*, <https://truthonthemarket.com/2019/10/08/why-data-is-not-the-new-oil/> (dostęp: 27.04.2026 r.)
66. Sweney M., *Trump threatens tariffs on countries that 'discriminate' against US tech*, The Guardian z 26.08.2025 r., <https://www.theguardian.com/us-news/2025/aug/26/donald-trump-tariffs-us-tech-uk-digital-services-tax-eu> (dostęp: 27.04.2026 r.)
67. United Nations Trade and Development Data Hub, *Digital economy and technology. Data insights*, <https://unctadstat.unctad.org/insights/theme/254> (dostęp: 27.04.2026 r.)
68. Walker B., *Analysing New Zealand's Digital Services Tax Proposal*, Austaxpolicy: The Tax and Transfer Policy Blog, <https://www.austaxpolicy.com/analysing-new-zealands-digital-services-tax-proposal/> (dostęp: 27.04.2026 r.)
69. Wielka Brytania, *Digital Services Tax Review, Report Presented to Parliament pursuant to Section 71 (1) and (2) of the Finance Act 2020*,

- https://assets.publishing.service.gov.uk/media/6925dfd647904590c9da2d36/Digital_Services_Tax_Review_.pdf (dostęp: 27.04.2026 r.)
70. Wielka Brytania, *Introduction of the Digital Services Tax*, <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/> (dostęp: 27.01.2026 r.)
71. Wielka Brytania, Wyjaśnienia do projektu ustawy finansowej na rok 2020-21 (ang. *Finance Bill 2020*), <https://publications.parliament.uk/pa/bills/cbill/58-01/0114/en/20114en.pdf> (dostęp: 27.04.2026 r.)
72. Wielka Brytania, Zapis dyskusji dotyczącej Projektu brytyjskiego podczas posiedzenia komisji 4 czerwca 2020 r., https://publications.parliament.uk/pa/cm5801/cmpublic/Finance/PBC114_Finance%20Bill_1st-10th_Combined_18_06_2020_REV.pdf (dostęp: 27.04.2026 r.)
73. Wielka Brytania, Transkrypt debat dotyczących projektu Brytyjskiego w brytyjskim parlamencie, https://publications.parliament.uk/pa/cm5801/cmpublic/Finance/PBC114_Finance%20Bill_1st-10th_Combined_18_06_2020_REV.pdf (dostęp: 27.04.2026 r.)
74. Wielka Brytania, Transkrypt debat dotyczących Projektu brytyjskiego przez Izbę Lordów, <https://hansard.parliament.uk/Lords/2020-07-17/debates/59E9BEF7-4229-4825-BE7A-D620DAD7B5DD/FinanceBill> (dostęp: 27.04.2026 r.)
75. Wielka Brytania, Dane rządu brytyjskiego dostępne pod adresem: <https://committees.parliament.uk/publications/34712/documents/191192/default#:~:text=HMRC%20collected%20%C2%A3358%20million,3%20billion%20by%202024%E2%80%9325> (dostęp: 27.04.2026 r.)
76. Zygmuntowski J., Chojecka K., Roy S. A., *Podatek cyfrowy od gigantów Ekspertyza w zakresie wprowadzenia w Polsce podatku cyfrowego (DST)*, 2020