

Marcin Jamroży* 

Jakub Wiśła** 

OPODATKOWANIE USŁUG CYFROWYCH – PRZEGLĄD ŚRODKÓW JEDNOSTRONNYCH¹

Streszczenie: Podstawowym celem artykułu jest przegląd jednostronnych mechanizmów opodatkowania usług cyfrowych w różnych jurysdykcjach. Globalna reforma opodatkowania usług cyfrowych, oparta na założeniach Filaru I projektu BEPS 2.0 prowadzonego z inicjatywy OECD/G20, staje się coraz mniej prawdopodobna. Punktem odniesienia przy tworzeniu jednostronnych rozwiązań podatkowych stało się dla wielu państw członkowskich Unii Europejskiej rozwiązanie zaproponowane przez Komisję Europejską w projekcie dyrektywy dotyczącej podatku od usług cyfrowych (Digital Services Tax – DST). W większości przypadków podatek cyfrowy przyjmuje formę podatku od przychodów uzyskiwanych z określonych usług świadczonych w środowisku cyfrowym. Tego

* Doktor habilitowany nauk ekonomicznych, doktor nauk prawnych, profesor uczelni Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie i dyrektor tamtejszego Instytutu Finansów, e-mail: mjamro@sgh.waw.pl, <https://orcid.org/0000-0003-0536-3364>

** Asystent w Katedrze Systemu Finansowego Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, doktorant w tamtejszej Szkole Doktorskiej. Radca prawny, doradca podatkowy, e-mail: jwisla@sgh.waw.pl, <https://orcid.org/0000-0002-5490-1619>

¹ Poglądy zaprezentowane w artykule lub dające się z niego wyinterpretować wyrażają każdorazowo opinię autorów i nie muszą odzwierciedlać oficjalnego stanowiska instytucji, których autorzy są pracownikami.



Received: 01.10.2025. Revised: 05.12.2025. Accepted: 29.12.2025.

© by the Authors, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

Funding information: Not applicable. **Conflicts of interests:** None. **Ethical considerations:** The Authors assure of no violations of publication ethics and take full responsibility for the content of the publication. **The percentage share of the authors in the preparation of the work is:** M.J. 50%, J.W. 50%. **Declaration regarding the use of GAI tools:** Not used.

rodzaju podatki mają charakter selektywny, a ich konstrukcja służy przede wszystkim redystrybucji części wartości generowanej przez największe przedsiębiorstwa cyfrowe. Wnioski płynące z międzynarodowej analizy porównawczej mogą stanowić wkład w formułowanie założeń polityki podatkowej w Polsce w zakresie opodatkowania działalności cyfrowej.

Słowa kluczowe: podatek cyfrowy, usługi cyfrowe, środki jednostronne

TAXATION OF DIGITAL SERVICES – OVERVIEW OF UNILATERAL MEASURES

Abstract: The primary aim of this article is to examine unilateral mechanisms for the taxation of digital services across various jurisdictions. The global reform of digital services taxation, based on the assumptions of Pillar I of the OECD/G20 BEPS 2.0 project, appears increasingly unlikely to materialise in its originally envisaged form. For many EU Member States, the solution proposed by the European Commission in the draft Directive on a Digital Services Tax (DST) has become an important reference point in the design of unilateral tax measures. In most cases, digital services taxes take the form of revenue-based levies imposed on specific categories of services supplied in the digital environment. Such taxes are inherently selective in nature, and their structure is primarily aimed at reallocating a portion of the value generated by the largest digital enterprises. The conclusions drawn from this comparative international analysis may contribute to shaping the Polish tax policy framework concerning the taxation of digital activities.

Keywords: digital tax, digital services, unilateral measures

1. WPROWADZENIE

Zmiany w gospodarce światowej, polegające między innymi na wzroście znaczenia nowych technologii cyfrowych w wielu obszarach działalności gospodarczej (w szczególności tzw. gospodarki cyfrowej / cyfryzującej się), skutkują przede wszystkim brakiem konieczności fizycznej obecności przedsiębiorstw na obszarze jurysdykcji podatkowej, w której powstaje dochód (zysk). Oznacza to, że w przypadku działalności przedsiębiorstw opartej na rozwiązaniach cyfrowych, pomimo czerpania korzyści na terytorium państw, w których znajdują się odbiorcy usług lub towarów, brak jest podstawy do opodatkowania zysków (dochodów) w tych państwach. Z punktu widzenia finansów publicznych w aktualnym stanie regulacyjnym skutkuje to brakiem bazy podatkowej w państwach źródła (powstawania) dochodów. Wynika z tego potrzeba podjęcia działań związanych z rewizją obowiązujących zasad (międzynarodowego) prawa podatkowego, opracowanych głównie w XX w. na potrzeby tradycyjnych modeli biznesowych. Podatek z tytułu cyfrowej działalności gospodarczej musi uwzględniać między innymi zdematerializowanie działalności i czerpanie zysków z dóbr niematerialnych.

Brak nowych rozwiązań regulacyjnych może również prowadzić do zmian w zachowaniach przedsiębiorstw globalnych spoza sektora cyfrowego, które mogą w szczególności ograniczać swoją fizyczną obecność w jurysdykcjach będących źródłem dochodu oraz wdrażać nowe modele biznesowe. Aktualność zachowują wyzwania zidentyfikowane i wskazane na przykład w Komunikacie Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady², zgodnie z którym obowiązujące przepisy podatkowe nie przystają już do rzeczywistości społeczno-gospodarczej, w której działalność gospodarcza wykorzystująca wartości niematerialne i prawne, dane (w tym generowane przez użytkowników), automatyzację i nowe technologie może być bez przeszkód realizowana bez jakiegokolwiek fizycznej obecności na terytorium danego państwa. W ten sposób możliwe jest dostarczanie towarów i usług konsumentom z wykorzystaniem instytucji państwa prawa, ale bez uznania obecności dla celów podatkowych. Podmiotom prowadzącym w ten sposób działalność gospodarczą można zarzucić postawę „gapowicza”, która zaburza równe warunki konkurencji, dając tym przedsiębiorstwom nieuzasadnioną przewagę względem przedsiębiorstw tradycyjnych³. Można przypuszczać, że postępujący rozwój nowych technologii (m.in. sztucznej inteligencji czy też technologii rozproszonego rejestru – Distributed Ledger Technology, DLT) oraz ich coraz powszechniejsze wykorzystanie uczyni ten problem jeszcze wyraźniejszym.

Na poziomie międzynarodowym Filarem I programu Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) 2.0⁴, prowadzonego z inicjatywy Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) oraz G20, objęto propozycje dotyczące realokacji części zysków międzynarodowych korporacji, zwłaszcza działających w sektorze cyfrowym, do państw lokalizacji użytkowników i konsumentów. Jednak brak postępów w osiągnięciu globalnego porozumienia skłania poszczególne państwa do utrzymania, względnie wprowadzenia, jednostronnie podatków cyfrowych. Pomimo wieloletniej dyskusji

² Komisja Europejska, Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady: Sprawiedliwy i skuteczny system podatkowy w Unii Europejskiej dla jednolitego rynku cyfrowego, COM(2017) 547 final, Bruksela, 21 września 2017 r., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:52017DC0547> (dostęp: 29.12.2025).

³ *Ibidem*.

⁴ OECD, *Pillar One Update from the Co-Chairs of the Inclusive Framework on BEPS*, Paris 2025, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/pillar-one-update-co-chair-statement-inclusive-framework-on-beps-january-2025.pdf> (dostęp: 29.12.2025). Zob. niżej pkt 2.1.

w Polsce nie wprowadzono podatku cyfrowego. Od 1 lipca 2020 r. obowiązuje opłata od usług *video on demand* (VOD)⁵, która wykazuje cechy podatku cyfrowego, ponieważ obciąża przychody z działalności cyfrowej, niezależnie od fizycznej obecności dostawcy usług na terytorium Polski⁶.

Podstawowym celem artykułu jest przegląd jednostronnych (krajowych) rozwiązań w zakresie opodatkowania działalności cyfrowej. Z przyczyn wyżej przedstawionych realizacja globalnej reformy w obszarze opodatkowania działalności cyfrowej wydaje się być obecnie mało prawdopodobna. Wnioski wynikające z międzynarodowej analizy porównawczej będą stanowić wkład do dyskusji dotyczącej kształtowania założeń polityki podatkowej w Polsce w odniesieniu do opodatkowania działalności cyfrowej⁷. Natomiast sformułowanie w sposób racjonalny jednoznacznej rekomendacji dla Polski wymagałoby dostępu do rzetelnych danych empirycznych, obejmujących w szczególności rzeczywisty poziom opodatkowania przedsiębiorstw cyfrowych w Polsce oraz estymację wpływu podatku cyfrowego na dochody budżetu państwa.

Stawia się tezę, że wprowadzenie środków jednostronnych w obszarze opodatkowania działalności cyfrowej prowadzi do realokacji dochodów podatkowych do państw, na terytorium których ma miejsce tworzenie wartości ekonomicznej, w oparciu o wykorzystanie treści i danych generowanych przez aktywność użytkowników. W przypadku przedsiębiorstw cyfrowych wartość ekonomiczna tworzona jest nie tylko przez posiadane technologie i algorytmy, lecz w istotnym stopniu również dzięki wykorzystaniu danych dostarczonych przez aktywność użytkowników (*user participation*), w szczególności poprzez generowanie danych, treści oraz efektów sieciowych, które stanowią podstawę dla monetyzacji w ramach modeli biznesowych tych podmiotów⁸.

⁵ Wprowadzona nowelizacją ustawy o kinematografii z dnia 30 czerwca 2005 r. (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 130).

⁶ S. Mamajek, *Koncepcje opodatkowania zysku w sektorze cyfrowym*, [w:] *Podatki w ujęciu retrospektywnym i perspektywicznym*, red. E. Małecka-Ziemińska, Poznań 2022, s. 140–160.

⁷ Wystarczy wskazać na rozdzwięk wewnątrz samego rządu – podczas gdy Ministerstwo Cyfryzacji prowadzi prace koncepcyjne nad jego wdrożeniem, Ministerstwo Finansów nie podejmuje żadnych działań w tym zakresie i wyraża sceptycyzm wobec tej koncepcji. Za „Rzeczpospolitą” z 13 marca 2025 r., <https://www.rp.pl/prawo-w-polsce/art41918161-czy-polska-wprowadzi-podatek-cyfrowy-big-techy-i-tak-zaplaca> (dostęp: 29.12.2025).

⁸ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris 2015, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

Należy jedynie zaznaczyć, że w dyskursie naukowym proponowane są rozwiązania zapewniające realokację dochodów przedsiębiorstw cyfrowych przy zastosowaniu innych środków niż podatek cyfrowy. Ich szczegółowa analiza przekracza jednak ramy niniejszego artykułu. Jednym z takich rozwiązań jest uznanie świadczenia usług przez platformę mediów społecznościowych za usługę odpłatną, podlegającą opodatkowaniu VAT⁹. Problematyka ta była również przedmiotem zapytania Włoch skierowanego do Komitetu VAT, w którym wskazuje się, że transakcją podlegającą opodatkowaniu mogłoby być świadczenie usług informatycznych (*IT services*), a „płatność” (wynagrodzenie) stanowiłyby dane osobowe przekazane przez użytkownika z nich korzystającego¹⁰. Innym postulowanym rozwiązaniem jest kwalifikowanie działalności polegającej na eksploatacji danych użytkowników (m.in. ich gromadzeniu, selekcyjonowaniu oraz odpłatnym udostępnianiu danych generowanych przez aktywność użytkowników) jako stałego zakładu, analogicznego do kopalni, szybu naftowego lub gazowego bądź innego miejsca wydobywania zasobów naturalnych¹¹.

W rozdziale drugim artykułu przedstawiono w koniecznym skrócie koncepcje globalnej reformy opodatkowania działalności cyfrowej, natomiast w trzecim – rozwiązania unilateralne w tym obszarze. Działania takie podjęły między innymi Austria, Francja, Hiszpania, Turcja, Węgry, Włochy, Wielka Brytania czy Indie. W przypadku większości państw Unii Europejskiej rozwiązanie zaproponowane przez Komisję Europejską w projekcie dyrektywy w sprawie podatku od usług cyfrowych (*Digital Services*

⁹ W tym podejściu przyjmuje się, że użytkownik dostarcza dane (toleruje utratę prywatności, akceptując gromadzenie jego danych i profilowanie w oparciu o nie) w zamian za dostęp do platformy, w czym rozpoznaje się zdarzenie opodatkowane na gruncie podatku VAT. Zob. P.M. Dudek, *Enduring Measurement as User Consideration on Social Media Platforms under EU VAT Law*, „Intertax” 2025, vol. 53, no 8/9, s. 595–617; L. Parada, *Balancing DSTs and Geopolitics: The European Dilemma*, „Tax Notes International” 2025, vol. 117, no 19.

¹⁰ Komisja Europejska, *Working paper no 1118: VAT treatment of IT services provided in exchange for personal data* (Article 398 of Directive 2006/112/EC), Bruksela 2025, <https://circabc.europa.eu/rest/download/48dfbd2b-973e-427b-a578-d84f94146c2b> (dostęp: 20.12.2025). Jednak Komitet VAT dostrzega potrzebę bardziej zróżnicowanego podejścia, w zależności od tego, czy w przypadku braku udostępnienia danych świadczona usługa IT jest ograniczona, czy też użytkownik uiszcza za nią miesięczną opłatę, zaznaczając, że każda sytuacja wymaga zróżnicowanego podejścia.

¹¹ A. Bergas Forteza, *Digital Economy and Permanent Establishment, Again: A Mine, an Oil or Gas Well, and ... Data Mining?*, „Intertax” 2025, vol. 53, no 10, s. 654–664.

Tax – DST) stało się wzorcem dla wypracowania krajowych rozwiązań dotyczących opodatkowania tego typu usług. Wnioski wynikające z analizy porównawczej stanowią przedmiot czwartego rozdziału artykułu.

2. KONCEPCJE GLOBALNEJ REFORMY OPODATKOWANIA DZIAŁALNOŚCI CYFROWEJ

2.1. Inicjatywa BEPS

Prace nad stworzeniem jednolitych ram opodatkowania działalności cyfrowej na poziomie międzynarodowym nabrały dynamiki wraz z rozpoczęciem programu BEPS 1.0 zainicjonowanego przez OECD i G20 w 2013 r. W raporcie końcowym dotyczącym Działania 1¹² rozważano trzy potencjalne rozwiązania:

- 1) wprowadzenie nowego łącznika podatkowego (tzw. *nexus*) w postaci „znaczącej obecności ekonomicznej” (*significant economic presence*);
- 2) zastosowanie podatku u źródła (*withholding tax*) wobec określonych rodzajów transakcji cyfrowych;
- 3) wprowadzenie tzw. opłaty wyrównawczej (*equalisation levy*).

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju ostatecznie nie zarekomendowała wdrożenia żadnego z tych środków na poziomie międzynarodowym, pozostawiając państwom swobodę ich wprowadzenia w ramach prawa krajowego¹³.

Następnie w ramach inicjatywy BEPS 2.0 OECD przedstawiła tzw. „dwufilarowe rozwiązanie” (*two-pillar solution*), stanowiące między innymi odpowiedź na wyzwania podatkowe związane z cyfryzacją gospodarek. W dniu 8 października 2021 r. 136 krajów, w tym Polska, podpisało wspólne „Oświadczenie w sprawie dwufilarowego rozwiązania”¹⁴. Dokument ten tworzy ramy dla globalnego opodatkowania międzynarodowych grup kapitałowych, zwłaszcza tych, które czerpią znaczące zyski z cyfryzacji i globalizacji.

Propozycja wypracowana przez OECD, określana jako tzw. *OECD Unified Approach* (zunifikowane podejście OECD), stanowiąca podstawę tzw. Filara I, obejmuje w szczególności:

¹² OECD, *Addressing the Tax Challenges...*, s. 138–140.

¹³ *Ibidem*, s. 143–145.

¹⁴ OECD, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021*, Paris 2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution> (dostęp: 29.12.2025).

- 1) kwotę A – nowe prawo do opodatkowania części zysku rezydualnego (*residual profit*) obliczanego na poziomie grupy lub odpowiedniego segmentu, przenieszonego do jurysdykcji rynkowej;
- 2) kwotę B – standardowy zwrot z rutynowych działań marketingowych i dystrybucyjnych prowadzonych w państwie rynku, zgodny z zasadą ceny rynkowej (*arm's length principle*);
- 3) mechanizmy poprawy pewności podatkowej, w tym procedury zapobiegania sporom i ich rozstrzygania¹⁵.

Niepewność dotycząca realizacji i ostatecznego kształtu tzw. podatku cyfrowego pozostaje znacząca. Proces wypracowania wiążących zasad opodatkowania działalności cyfrowej został obecnie wstrzymany. Po objęciu urzędu w styczniu 2025 r. prezydent Stanów Zjednoczonych Donald Trump wydał memorandum, w którym stwierdził, że globalna umowa podatkowa OECD nie wywiera skutków prawnych w Stanach Zjednoczonych¹⁶, skutecznie wycofując USA z procesu jej wdrażania wspieranego przez poprzednią administrację. Dodatkowo polecił Departamentowi Skarbu przygotowanie środków ochronnych wobec państw, które wprowadzają przepisy podatkowe uznane za niekorzystne dla amerykańskich przedsiębiorstw. Obecnie nic nie wskazuje na to, by administracja prezydenta D. Trumpa miała poprzeć wdrożenie globalnych regulacji podatkowych w zakresie działalności cyfrowej. Brak zaangażowania ze strony USA – państwa będącego siedzibą największych korporacji cyfrowych – może skutecznie zniwelować szanse na osiągnięcie globalnego konsensusu.

¹⁵ OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Report on Pillar One Blueprint*, Paris 2020, s. 11 i nast. Nadmieniamy, że Filar II dotyczy ustanowienia globalnego minimalnego poziomu opodatkowania (Global Minimum Tax). Szerzej zob. *Podatki i system podatkowy. Teoria i praktyka*, red. P. Felis, M. Jamróży, Warszawa 2025, s. 388–393.

¹⁶ The White House, Presidential Actions, The Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) Global Tax Deal (Global Tax Deal), <https://www.whitehouse.gov/presidential-actions/2025/01/the-organization-for-economic-cooperation-and-development-oecd-global-tax-deal-global-tax-deal/> (dostęp: 29.12.2025).

2.2. Projekty dyrektyw na poziomie unijnym

Komisja Europejska uznała potrzebę wprowadzenia nowych rozwiązań podatkowych, wskazując w swoim komunikacie z dnia 21 września 2017 r.¹⁷, że obowiązujące ramy opodatkowania osób prawnych nie są przystosowane do cyfryzacji gospodarki, przez co prowadzą do erozji bazy podatkowej i naruszają zasady sprawiedliwości podatkowej. W marcu 2018 r. Komisja Europejska przedstawiła projekt dyrektywy Rady ustanawiającej zasady dotyczące opodatkowania osób prawnych w przypadku istotnej obecności cyfrowej (COM/2018/147 final – 2018/0072 (CNS))¹⁸, obejmujący w szczególności:

- 1) zasady określania podatkowego *nexus* dla przedsiębiorstw cyfrowych działających transgranicznie bez fizycznej obecności handlowej (tzw. *significant digital presence*),
- 2) kryteria ustalania takiej obecności (np. poziom przychodów, liczba użytkowników, liczba kontraktów),
- 3) zasady przypisywania zysków do tej cyfrowej obecności zgodnie z zasadą ceny rynkowej.

Jednocześnie przedstawiono projekt odrębnej dyrektywy Rady dotyczący tymczasowego podatku od usług cyfrowych (COM/2018/148 final – 2018/0073 (CNS))¹⁹. Zgodnie z definicją zawartą w art. 3 tego projektu za usługi cyfrowe uznaje się te, które są dostarczane za pośrednictwem Internetu lub sieci elektronicznej, są w dużej mierze zautomatyzowane, wymagają minimalnej interwencji człowieka i nie mogłyby być świadczone bez zastosowania technologii informacyjnej. Podatek od usług cyfrowych miał wynosić 3% i być nakładany na przychody wynikające ze świadczenia następujących usług:

¹⁷ Komisja Europejska, Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady: Sprawiedliwy i skuteczny system podatkowy...

¹⁸ Komisja Europejska, Wniosek dotyczący dyrektywy Rady ustanawiającej zasady opodatkowania osób prawnych w przypadku istotnej obecności cyfrowej, COM(2018) 147 final, Bruksela, 21 marca 2018 r., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:52018PC0147> (dostęp: 29.12.2025).

¹⁹ Komisja Europejska, Wniosek dotyczący dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych w odniesieniu do przychodów ze świadczenia niektórych usług cyfrowych, COM(2018) 148 final, Bruksela, 21 marca 2018 r., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:52018PC0148> (dostęp: 29.12.2025); dalej: projekt dyrektywy w sprawie DST.

- 1) umieszczania na interfejsie cyfrowym reklam kierowanych do użytkowników tego interfejsu,
- 2) udostępniania użytkownikom wielostronnego interfejsu cyfrowego, który umożliwia im znajdowanie innych użytkowników i wchodzenie z nimi w interakcje, a który może również umożliwiać świadczenie podstawowych dostaw towarów lub usług bezpośrednio pomiędzy użytkownikami,
- 3) przekazywania danych zgromadzonych o użytkownikach i wygenerowanych w wyniku ich aktywności na interfejsach cyfrowych²⁰.

Uznano, że przychody uzyskiwane są w państwie członkowskim, na terytorium którego przebywali użytkownicy usług cyfrowych w danym okresie podatkowym (miejsce opodatkowania).

Podatek od usług cyfrowych miał mieć zastosowanie wyłącznie do międzynarodowych przedsiębiorstw cyfrowych²¹ osiągających jednocześnie dwa progi finansowe:

- 1) próg globalny: całkowite globalne przychody w danym roku obrotowym przekraczające 750 mln euro,
- 2) próg unijny: całkowite przychody podlegające opodatkowaniu uzyskane na terytorium Unii Europejskiej i przekraczające w danym roku obrotowym 50 mln euro²².

Pierwszy próg miał na celu ograniczenie stosowania podatku DST do międzynarodowych przedsiębiorstw cyfrowych, które w znaczącym stopniu korzystają z efektów sieciowych i danych użytkowników, budując na tej podstawie swoje modele biznesowe. Drugi koncentrował się na stopniu intensywności obecności cyfrowej w Unii Europejskiej i pozwalał pomijać różnice w wielkości rynków poszczególnych państw unijnych.

W tabeli 1 przedstawiono wybrane elementy konstrukcyjne podatku cyfrowego zaproponowanego przez Komisję Europejską w projekcie dyrektywy w sprawie DST.

²⁰ *Ibidem*, art. 3 i art. 4.

²¹ Zgodne z art. 4 ust. 6 projektu dyrektywy w sprawie DST, jeśli podmiot wchodzi w skład skonsolidowanej grupy do celów rachunkowości finansowej, regulacje stosuje się w zamian do przychodów w skali światowej wykazywanych przez grupę jako całość oraz do przychodów podlegających opodatkowaniu uzyskanych przez nią na terytorium Unii.

²² *Ibidem*, art. 4 ust. 1 lit. a i b.

Tabela 1. Elementy konstrukcyjne podatku cyfrowego zaproponowanego przez Komisję Europejską

Element konstrukcyjny	Charakterystyka
Podmiot	Międzynarodowe przedsiębiorstwo cyfrowe
Przedmiot opodatkowania	Sprzedaż powierzchni reklamowej online Pośrednictwo cyfrowe dające użytkownikom platformę do sprzedaży towarów i usług między nimi Sprzedaż danych pozyskanych z informacji dostarczonych przez użytkownika
Próg przychodów globalnych	750 000 000 euro
Próg przychodów unijnych	50 000 000 euro
Stawka	3%

Źródło: opracowanie własne na podstawie projektu dyrektywy w sprawie DST.

2.3. Krytyka

W odniesieniu do projektów reformy opodatkowania gospodarki cyfrowej zaproponowanych przez OECD oraz Komisję Europejską (zob. pkt 2.1–2) można sformułować krytykę natury systemowej, prawnej i ekonomicznej, podważając zasadność oraz efektywność jej wdrożenia. Przede wszystkim zarówno OECD, jak i Komisja Europejska odwołują się do paradygmatu „opodatkowania tam, gdzie powstaje wartość” (*value creation*), ale nie istnieje powszechnie akceptowana definicja tej wartości. Bez jasnej definicji reforma podatkowa opiera się na nieostrych i arbitralnych założeniach²³.

Koncepcja reformy międzynarodowego opodatkowania wypracowana przez OECD, polegająca na częściowym przeniesieniu prawa do opodatkowania zysków do jurysdykcji państw rynku, jest niewystarczająca z punktu widzenia spójności systemowej, ponieważ nie prowadzi do całościowej przebudowy międzynarodowych zasad opodatkowania przedsiębiorstw. Wprowadzenie nowych reguł odchodzi od klasycznej koncepcji fizycznej obecności, częściowo zrywając z zasadą *arm's length*, jednak mają one charakter

²³ Tak A. Christians, *Taxing According to Value Creation*, „Tax Notes International” 2018, vol. 90, s. 1379–1383; J. Englisch, A. Becker, *Taxing Where Value Is Created: What's 'User Involvement' Got to Do With It?*, „Intertax” 2019, vol. 47, nr 2, s. 161–171; P. Hongler, P. Pistone, *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, WU International Taxation Research Paper Series 2015, nr 2015–15.

fragmentaryczny i selektywny. Politycznie uwarunkowane rozwiązania sektorowe nie tylko nie usuwają podstawowych przyczyn problemów systemowych, lecz także pogłębiają ryzyko fragmentacji regulacyjnej i podwójnego opodatkowania, przez co nie są w stanie zagwarantować trwałej stabilności międzynarodowego systemu podatkowego. Przy obecnych kryteriach Kwoty A (w szczególności progu globalnego obrotu w wysokości 20 mld euro oraz rentowności na poziomie 10%) większość przedsiębiorstw cyfrowych (MNE) nie zostałaby objęta nowymi zasadami, natomiast skuteczność opodatkowania gospodarki cyfrowej zależy od tego, czy zyski rezydualne rzeczywiście stanowią adekwatne przybliżenie renty ekonomicznej oraz jaka będzie ostateczna incydencja ekonomiczna tego podatku. Ponadto zuniifikowane podejście OECD wiązałoby się z istotną niepewnością prawną, zwiększonym ryzykiem błędów interpretacyjnych oraz nasileniem sporów podatkowych i konfliktów kompetencyjnych między jurysdykcjami²⁴.

W odniesieniu do zaprojektowanego przez Komisję Europejską podatku przychodowego od usług cyfrowych można krytycznie odnotować, że miał on charakter inicjatywy podejmowanej na poziomie Unii Europejskiej, odrwanej od wyniku międzynarodowych negocjacji prowadzonych w ramach projektu OECD/G20 BEPS. Ustalona wysokość progów, tj. 750 mln euro globalnych przychodów oraz 50 mln euro przychodów osiągniętych na terytorium Unii Europejskiej, ma charakter arbitralny i nieelastyczny, przez co nie zawsze odzwierciedla faktyczną skalę działalności cyfrowej w poszczególnych jurysdykcjach. Po wtóre, DST jako danina od przychodów brutto jest należny niezależnie od osiągnięcia przez przedsiębiorstwo zysku, co oznacza, że obowiązek podatkowy powstaje również w przypadku podmiotów generujących straty. Taka konstrukcja może prowadzić do naruszenia zasady zdolności płatniczej oraz proporcjonalności opodatkowania. Przedmiotowa konstrukcja DST nie uwzględnia zróżnicowania struktury kosztów operacyjnych przedsiębiorstw cyfrowych, a w szczególności poziomu marży operacyjnej, w rezultacie czego podmioty wysoko- i niskomarżowe ponoszą identyczne obciążenia podatkowe w relacji do uzyskiwanych przychodów.

²⁴ Szerzej I.E. Ari, *Does the OECD's Pillar One Solution Effectively Tax the Digital Economy? A Study of the Legal and Economic Incidence of Amount A*, „LSE Law Review” 2024, no 9(2), s. 147–196; M.F. de Wilde, *On the OECD's "Unified Approach" as Frankenstein's Monster and a Dented Shape Sorter*, „Intertax” 2020, vol. 48, no 1, s. 9–13; A.P. Douorado, *The OECD Unified Approach and the New International Tax System: A Half-Way Solution*, „Intertax” 2020, vol. 48, no 1, s. 3–8. Z dalszymi odesłaniami *Podatki i system podatkowy. Teoria i praktyka*, red. P. Felis, M. Jamróży, Warszawa 2025, s. 388–393.

Brak neutralności w tym zakresie może skutkować nierównym traktowaniem podatników oraz zakłóceniem warunków konkurencji. Wreszcie, DST jako podatek przychodowy może nie stanowić zagranicznego kredytu podatkowego w państwie rezydencji podatnika, co w praktyce prowadziłoby do ryzyka wystąpienia podwójnego opodatkowania²⁵.

3. ŚRODKI JEDNOSTRONNE

Mimo iż większość państw uważa, że skoordynowana reforma opodatkowania usług cyfrowych jest efektywniejsza od nieskoordynowanych środków, to brak konsensusu na płaszczyźnie międzynarodowej skłonił wiele z nich do tworzenia krajowych regulacji w odniesieniu do przedsiębiorstw cyfrowych.

Państwa dążą w ten sposób do zabezpieczenia własnej bazy podatkowej oraz uzyskania bieżących wpływów budżetowych z działalności przedsiębiorstw cyfrowych, które generują znaczną wartość ekonomiczną na ich terytorium, często bez fizycznej obecności. Jednostronne podatki od usług cyfrowych są postrzegane jako instrument przejściowy, mający na celu wypełnienie luki regulacyjnej powstałej w okresie pomiędzy erozją tradycyjnych zasad alokacji praw podatkowych a wypracowaniem trwałego, wielostronnego porozumienia międzynarodowego.

3.1. Austria

W Austrii opodatkowanie usług cyfrowych wprowadzono od 1 stycznia 2020 r. w formie jednostronnego, bezpośredniego podatku przychodowego, tzw. podatku cyfrowego (niem. *Digitalsteuer*), ze stawką 5%²⁶. Wprowadzenie *Digitalsteuer* miało na celu dostosowanie systemu podatkowego do zmian strukturalnych w gospodarce cyfrowej, w szczególności do pojawienia się nowych modeli działalności gospodarczej, opartych na monetyzacji danych użytkowników oraz efektach sieciowych.

²⁵ Zob. M. Bauer, *Digital Companies and Their Fair Share of Taxes: Myths and Misconceptions*, „ECIPE Occasional Paper” no 3/2018, European Centre for International Political Economy, Brussels, luty 2018; M.P. Devereux, J. Vella, *Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform*, „Intertax” 2018, vol. 46, no 6–7, s. 550–559; OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation: Interim Report*, Paris 2018, s. 196–197.

²⁶ *Digitalsteuergesetz 2020* (Dz.U. BGBl. I Nr. 91/2019), <https://www.ris.bka.gv.at> (dostęp: 29.12.2025).

Wskazywano na potrzebę tymczasowego działania legislacyjnego, w oczekiwaniu na kompleksowe rozwiązania wypracowywane w ramach OECD/G20 (zob. pkt 2.1)²⁷.

Opodatkowaniu podlegają przedsiębiorstwa międzynarodowe świadczące usługi reklamy internetowej lub przyczyniające się do świadczenia takich usług za wynagrodzeniem, które w ciągu jednego roku osiągną:

- 1) globalne przychody w wysokości co najmniej 750 mln euro oraz
- 2) przychody z tytułu opodatkowanych usług na terytorium Austrii w wysokości co najmniej 25 mln euro²⁸.

Podstawa opodatkowania ustalana jest na podstawie wynagrodzenia otrzymanego przez podatnika od klienta, związanego bezpośrednio z aktywnością użytkowników – taką jak kliknięcia, wyświetlenia lub inne formy zaangażowania w treść reklamową. Istotne jest, że przychód ten może zostać pomniejszony o koszty poniesione przez inne podmioty świadczące usługi reklamowe w środowisku cyfrowym, pod warunkiem że nie należą one do tej samej grupy kapitałowej co podatnik²⁹. Jednocześnie usługi objęte dotychczas obowiązującą opłatą reklamową (niem. *Werbeabgabe*) nie podlegają opodatkowaniu *Digitalsteuer*, ponieważ ma wówczas zastosowanie wyłączenie z opodatkowania w celu uniknięcia podwójnego obciążenia fiskalnego³⁰.

3.2. Indie

W 2016 r. Indie wprowadziły podatek od reklamy cyfrowej w wysokości 6%³¹. Obowiązek podatkowy ciąży na międzynarodowych przedsiębiorstwach cyfrowych nieposiadających stałego miejsca prowadzenia działalności w Indiach, uzyskujących wpływy z tytułu reklamy internetowej i powiązanych z nią usług, których odbiorcami są rezydenci Indii. Przepisy zawierały próg istotności wynoszący około 1500 dolarów amerykańskich (USD).

²⁷ Ministerstwo Finansów Austrii, *Erläuternde Bemerkungen zum Digitalsteuergesetz 2020*, s. 1–3, <https://www.parlament.gv.at> (dostęp: 29.12.2025).

²⁸ Art. 1 ust. 2 pkt 1 i 2 *Digitalsteuergesetz 2020*.

²⁹ Art. 3 ust. 2 i 3 *Digitalsteuergesetz 2020*.

³⁰ Art. 1 ust. 4 *Digitalsteuergesetz 2020*.

³¹ The Finance Act, 2016, No. 28 of 2016, Chapter VIII Equalisation Levy, art. 163–180, <https://taxguru.in/wp-content/uploads/2016/05/Finance-Act-2016.pdf> (dostęp: 10.05.2025).

W 2020 r. Indie wprowadziły dalsze rozwiązania, których celem było objęcie opodatkowaniem przede wszystkim handlu elektronicznego³². Podatkiem na poziomie 2% od przychodów brutto objęta została działalność międzynarodowych przedsiębiorstw cyfrowych dostarczających usługi cyfrowe, jednak z wyraźnym wyłączeniem wszystkich indyjskich dostawców. Z opodatkowania indyjskiego DST wyłączone są również podmioty posiadające zakład podatkowy w Indiach, o ile dostawa lub świadczenie usług ma związek z działalnością tego zakładu.

Odnutowania wymaga, że próg materialności wynoszący równowartość około 280 000 USD przychodów osiągniętych z tytułu usług cyfrowych jest znacząco niższy niż progi przyjęte w środkach jednostronnych państw europejskich. Od rozwiązań europejskich rozwiązania indyjskie odróżnia także brak globalnego progu przychodów. Wydaje się, że przyjęcie tego progu nie było konieczne z perspektywy indyjskiego ustawodawcy, z uwagi na wyraźne wyłączenie rezydentów.

Rozwiązania indyjskie charakteryzował również szeroki zakres definicji usług cyfrowych podlegających opodatkowaniu:

- 1) sprzedaż internetowa towarów będących własnością operatora handlu elektronicznego lub
- 2) świadczenie usług online świadczonych przez operatora handlu elektronicznego, lub
- 3) sprzedaż towarów lub świadczenie usług przez Internet, lub jedno i drugie, ułatwione przez operatora handlu elektronicznego, lub
- 4) dowolna kombinacja powyżej wymienionych kategorii, jak również
- 5) usługi streamingu video,
- 6) sprzedaż elektroniczna własnych towarów przedsiębiorstwa,
- 7) usługi świadczone za pośrednictwem chmury,
- 8) dostawa oprogramowania jako usługi (SaaS).

Dla opodatkowania istotne jest, by usługa była, co do zasady, świadczona na rzecz rezydenta Indii lub osoby, która kupuje towary lub usługi przy użyciu adresu internetowego znajdującego się w Indiach. Wyjątkiem jest sytuacja, w której usługa dotyczy: (1) sprzedaży reklam skierowanych do odbiorców zamieszkałych w Indiach lub klienta, który uzyskuje dostęp do reklamy za pośrednictwem adresu protokołu internetowego

³² The Finance Act, 2020, No. 12 of 2020, Chapter VI Miscellaneous, Part VI Amendments to the Finance Act, 2016, art. 152 oraz 153 – przewidujące zmiany i dodanie nowych jednostek w zakresie od art. 163 do 180 The Finance Act, 2016, https://gstcouncil.gov.in/sites/default/files/2024-04/finance_act_2020.pdf (dostęp: 07.09.2025).

znajdującego się w Indiach; (2) sprzedaży danych zebranych od osoby, która jest rezydentem Indii lub od osoby, która korzysta z adresu protokołu internetowego znajdującego się w Indiach. Dwuprocentowe opodatkowanie handlu elektronicznego zostało jednak zniesione z dniem 1 sierpnia 2024 r.³³ Jako przyczynę należy odnotować uznanie tego podatku przez USA za dyskryminujący³⁴ oraz narastającą presję ze strony tego państwa³⁵.

Podatek od reklam cyfrowych (6%) został zniesiony ze skutkiem od dnia 1 kwietnia 2025 r.³⁶ Powodem były zapowiedzi prezydenta USA Donalda Trumpa dotyczące wprowadzenia ceł, które wywołały obawy w indyjskich sektorach eksportowych – od motoryzacji po rolnictwo. W reakcji na te sygnały Indie rozpoczęły działania mające na celu ograniczenie ryzyka ich nałożenia.

3.3. Francja

W 2019 r. Francja przyjęła ustawę wprowadzającą podatek cyfrowy w wysokości 3%³⁷. Usługi podlegające opodatkowaniu to: (1) usługi interfejsu cyfrowego oraz (2) usługi spersonalizowanej (ukierunkowanej) reklamy. Szczegółowy katalog opodatkowanych usług przedstawia się następująco³⁸:
1) usługi pośrednictwa umożliwiające ich użytkownikom dokonywanie dostaw towarów lub świadczenia usług, jeżeli taka transakcja jest

³³ The Finance (No. 2) Act, 2024, No. 15 of 2024, Chapter VI Miscellaneous, Part VIII Amendments to the Finance Act, 2016, art. 165 zmieniający art. 163 oraz art. 165A ust. 4, <https://egazette.gov.in/WriteReadData/2024/256436.pdf> (dostęp: 07.09.2025).

³⁴ <https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/Report%20on%20India%E2%80%99s%20Digital%20Services%20Tax.pdf> (dostęp: 29.12.2025).

³⁵ <https://www.india-briefing.com/news/india-to-abolish-2-percent-equalisation-levy-on-foreign-digital-companies-from-august-1-2024-33736.html/> (dostęp: 07.09.2025).

³⁶ The Finance Act, 2025, No. 7 of 2025, Chapter VI Miscellaneous Part III Amendments to the Finance Act, 2016, art. 146 zmieniający art. 165, <https://taxo.online/wp-content/uploads/2025/03/Finance-Act-2025.pdf> (dostęp: 07.09.2025).

³⁷ LOI n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés (1) (ang. LAW no. 2019-759 dated 24 July 2019 concerning creation of a tax on digital services and modification of the downward correction of the corporation tax (1)), <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000038811588> (dostęp: 29.12.2025).

³⁸ *Ibidem*; P.J. Douvier, *Digital Services Taxes: French Law Approach and OECD's Commitments*, „International Transfer Pricing Journal” 2023, vol. 30, no 3, s. 149-153.

- zawierana przez użytkownika znajdującego się we Francji (kupującego lub sprzedającego);
- 2) usługi pośrednictwa, które nie pozwalają na dostarczanie towarów lub świadczenie usług, jeżeli co najmniej jeden użytkownik Internetu posiada aktywne konto na interfejsie cyfrowym we Francji w danym roku;
 - 3) usługi reklamowe, jeżeli przekazy reklamowe są umieszczane w danym roku na interfejsie cyfrowym w oparciu o dane dotyczące użytkownika, który korzysta z tego interfejsu, znajdując się we Francji i
 - 4) usługi sprzedaży danych użytkowników, jeżeli sprzedaż dotyczy danych wygenerowanych lub zebranych w wyniku działalności co najmniej jednego użytkownika Internetu znajdującego się we Francji.

Z opodatkowania wyłączone zostały usługi świadczone między spółkami należącymi do tej samej grupy. Mając na uwadze, że definicja usługi opodatkowanej dotyczy dostawy interfejsu cyfrowego, opodatkowaniem DST nie jest objęta sprzedaż poprzez własną stronę internetową. Reklama spersonalizowana zakłada uprzednie zebranie danych o użytkownikach / bazowanie na danych wygenerowanych przez użytkowników. W ukształtowaniu francuskiego DST uwzględnia się miejsce zamieszkania konsumenta jako miejsce konsumpcji wyrobów i świadczonych usług. Progi przychodów w wysokości 750 mln euro (tytułem usług cyfrowych opodatkowanych realizowanych na całym świecie) i 25 mln euro (tytułem usług opodatkowanych we Francji) są określone na poziomie grupy.

Od 2026 r., w ramach poprawki dotyczącej budżetu na 2026 r., proponowano zmianę progu przychodów z 750 mln euro na 2 mld euro oraz stawki z 3% na 6%³⁹. Jako uzasadnienie zmiany stawki wskazano potrzebę zapewnienia bardziej sprawiedliwego udziału dużych platform cyfrowych w finansowaniu francuskich polityk publicznych. Jednocześnie podkreślano, że jest to proporcjonalna odpowiedź na cła nałożone przez USA na produkty francuskie w reakcji na obowiązujący podatek⁴⁰. Ostatecznie poprawka w tym zakresie nie została jednak przyjęta⁴¹, w konsekwencji próg przychodów i stawka zostały utrzymane na dotychczasowym poziomie.

³⁹ Projet de loi de finances pour 2026, n° 1906, Amendment No I-655, <https://www.assemblee-nationale.fr/dyn/17/amendements/1906A/AN/655.pdf> (dostęp: 20.12.2025).

⁴⁰ *Ibidem*.

⁴¹ https://www.senat.fr/amendements/2025-2026/138/Amdt_I-1746.html (dostęp: 29.01.2026).

3.4. Hiszpania

W Hiszpanii podatek od usług cyfrowych wszedł w życie w 2021 r.⁴² Nowa legislacja stanowi odpowiedź na trudności związane z opodatkowaniem dochodów generowanych przez nowoczesne modele biznesowe funkcjonujące w środowisku cyfrowym, w szczególności przez przedsiębiorstwa międzynarodowe, których przychody są wypracowywane bez tradycyjnej obecności fizycznej w państwie opodatkowania⁴³. Rozwiązanie ma mieć charakter tymczasowy, do momentu wdrożenia jednolitego mechanizmu opodatkowania na poziomie OECD/G20⁴⁴.

Opodatkowaniu DST w wysokości 3% podlegają osoby prawne oraz inne jednostki organizacyjne, bez względu na ich rezydencję podatkową, osiągające wartości progowe odpowiadające tym zawartym w projektach Komisji Europejskiej (2018)⁴⁵. Przedmiotem opodatkowania są przychody uzyskiwane z tytułu świadczenia określonych usług cyfrowych, których wartość ekonomiczna powstaje wskutek aktywności użytkowników w środowisku internetowym. Do usług objętych podatkiem zalicza się w szczególności:

- 1) świadczenie usług reklamy internetowej (np. celowane reklamy wyświetlane użytkownikom),
- 2) udostępnianie platform cyfrowych umożliwiających użytkownikom interakcję lub zawieranie transakcji (tzw. usługi pośrednictwa cyfrowego),
- 3) transmisję danych generowanych przez użytkowników lub o użytkownikach do innych podmiotów gospodarczych⁴⁶.

Przez użytkownika rozumie się osobę fizyczną lub jednostkę korzystającą z interfejsu cyfrowego, a usługę uznaje się za świadczoną na terytorium Hiszpanii, jeżeli użytkownik korzysta z niej na tym terytorium – m.in. na podstawie adresu IP lub innego wskaźnika geolokalizacji⁴⁷.

⁴² 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, <https://www.boe.es> (dostęp: 29.12.2025).

⁴³ Zob. preambuła ustawy Ley 4/2020.

⁴⁴ Zob. uzasadnienie ustawy, *Exposición de motivos*, Ley 4/2020, s. 3–4.

⁴⁵ Art. 8 ust. 1 Ley 4/2020.

⁴⁶ Art. 4 Ley 4/2020.

⁴⁷ Art. 7 Ley 4/2020.

3.5. Turcja

Podatek od usług cyfrowych obowiązuje w Turcji od 1 marca 2020 r.⁴⁸ Obejmuje on przychody z następujących usług świadczonych w środowisku cyfrowym:

- 1) wszelkiego rodzaju usługi reklamowe, w tym kontrola i pomiar wydajności reklam, transmisja i zarządzanie danymi użytkowników oraz usługi techniczne związane z prezentacją reklam;
- 2) sprzedaż wszelkiego rodzaju treści audio, wizualnych lub cyfrowych (np. oprogramowanie, aplikacje, muzyka, wideo, gry) oraz usługi umożliwiające użytkownikom słuchanie, oglądanie, granie lub korzystanie z tych treści na urządzeniach elektronicznych;
- 3) usługi polegające na udostępnianiu i obsłudze platform cyfrowych umożliwiających interakcję między użytkownikami, w tym usługi ułatwiające sprzedaż towarów lub usług między użytkownikami.

Ponadto usługi pośrednictwa świadczone w środowisku cyfrowym w odniesieniu do powyższych usług również podlegają opodatkowaniu DST.

Podatnikami DST są dostawcy usług cyfrowych, niezależnie od rezydencji podatkowej. Oznacza to, że zarówno podmioty krajowe, jak i zagraniczne świadczące usługi cyfrowe w Turcji podlegają temu podatkowi. Z obowiązku podatkowego zwolnione są podmioty, które w poprzednim roku obrotowym osiągnęły:

- 1) przychody z usług cyfrowych w Turcji poniżej 20 mln lir tureckich (TRY) oraz
- 2) globalne przychody z usług cyfrowych poniżej 750 mln euro lub ich równowartości w TRY.

Stawka DST wynosi 7,5% (do 31 grudnia 2025 r.), natomiast od 1 stycznia 2026 r. będzie wynosić 5%, a od 1 stycznia 2027 r. – 2,5%⁴⁹, i jest naliczana od przychodów uzyskanych z wyżej wymienionych usług cyfrowych, bez możliwości odliczenia kosztów. Okres rozliczeniowy dla DST wynosi jeden miesiąc.

⁴⁸ Ustawa nr 7194 z dnia 5 grudnia 2019 r. (Dz.Urz. / Official Gazette nr 30971 z dnia 7 grudnia 2019 r.).

⁴⁹ Decyzja Prezydenta nr 10767 z 24.12.2025, ogłoszona Dziennik Urzędowy z dnia 25 grudnia 2025 r., nr 33118 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2025/12/20251225-21.pdf>; <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2025/12/20251225.pdf> (dostęp: 29.12.2025).

3.6. Węgry

Węgry jako jedno z pierwszych państw w Unii Europejskiej już w 2014 r. wprowadziły podatek od reklam cyfrowych (węg. *Reklámadó*), który obejmował między innymi przychody z reklam publikowanych w języku węgierskim lub na stronach skierowanych do węgierskojęzycznych użytkowników, niezależnie od fizycznej lokalizacji dostawcy usług reklamowych. Zastosowano zatem kryterium językowe i terytorialne. Podatek ten dotyczył zarówno krajowych, jak i zagranicznych podmiotów świadczących usługi reklamowe. Podatek ten ma charakter przychodowy i dotyczy rocznych przychodów z reklam przekraczających 100 mln forintów węgierskich (HUF)⁵⁰. Początkowo stawka wynosiła 7,5%, jednak została obniżona do 0% w okresie od 1 lipca 2019 r. do 31 grudnia 2025 r.⁵¹

3.7. Wielka Brytania

Wielka Brytania wprowadziła DST 1 kwietnia 2020 r., opierając go na następujących założeniach⁵²:

- 1) DST będzie płacony od przychodów brutto generowanych przez określone rodzaje cyfrowej działalności gospodarczej,
- 2) pod warunkiem powiązania tych przychodów z użytkownikami z Wielkiej Brytanii,
- 3) przy uzasadnieniu objęcia nim międzynarodowych przedsiębiorstw cyfrowych, które powinny płacić podatki proporcjonalne do wartości, którą generują w Wielkiej Brytanii.

⁵⁰ Ustawa CXXXII z dnia 11 czerwca 2014 r. o podatku od reklamy (*Reklámadó*), art. 3 ust. 1; zob. Tax Foundation, *Digital Taxation in Europe*, 2024, <https://taxfoundation.org> (dostęp: 29.12.2025).

⁵¹ Tax Foundation, *Digital Taxation in Europe 2024*: Additionally, a 7.5 percent advertising tax, currently suspended, applies to revenues exceeding HUF 100 million and may be reinstated after 2025, <https://taxfoundation.org/data/all/eu/digital-tax-europe-2024/> (dostęp: 29.12.2025).

⁵² Finance Act 2020, UK Public General Acts 2020 c. 14, Part 2 Digital Services Tax <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2020/14/part/2/enacted> (dostęp: 29.12.2025); HMRC Policy Paper Digital Services Tax, opublikowany 11 marca 2020 r., <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax> (dostęp: 07.09.2025); HMRC internal manual Digital Services Tax Manual opublikowany 19 marca 2020 r., <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax> (dostęp: 29.12.2025).

Wprowadzony podatek obejmuje jedynie ściśle określone rodzaje działalności: udostępnianie platformy mediów społecznościowych, udostępnianie wyszukiwarki internetowej, udostępnianie internetowej platformy handlowej. Nadto podatkiem objęto powiązaną z trzema powyżej wymienionymi rodzajami – działalność reklamową. Istotne dla klasyfikacji jako jeden spośród opodatkowanych rodzajów działalności jest świadczenie usługi za pośrednictwem strony internetowej (alternatywnie za pośrednictwem aplikacji), generowanie przychodu poprzez interakcje użytkowników z platformą (a także z funkcjami, które są z nią zintegrowane).

Podatek jest ustalany na poziomie grupy, przy spełnieniu dwóch warunków przychodowych: (1) łączna kwota przychodów z usług cyfrowych przekracza 500 mln funtów szterlingów (GBP), oraz (2) łączna kwota przychodów z usług cyfrowych w Wielkiej Brytanii przekracza 25 mln GBP.

W brytyjskiej regulacji przewidziano klauzulę wygaśnięcia, w przypadku wprowadzenia rozwiązań globalnych.

3.8. Włochy

We Włoszech DST wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2020 r.⁵³ Włoski DST w wysokości 3% odnosi się do przychodów brutto osiągniętych z następujących usług cyfrowych:

- 1) reklam na platformach cyfrowych lub urządzeniach multimedialnych skierowanych do ich użytkowników (reklama spersonalizowana / ukierunkowana),
- 2) udostępniania platform cyfrowych, na których użytkownicy mogą wymieniać się towarami/usługami lub, bardziej ogólnie, wchodzić w interakcje (usługi interfejsu cyfrowego) oraz
- 3) przekazywania danych zebranych o użytkownikach, a także wygenerowanych w wyniku działań użytkowników na interfejsach cyfrowych (transmisja danych).

Cechą wspólną wskazanych kategorii usług jest wysoki stopień zaangażowania użytkowników w tworzenie wartości. Włoskiemu DST podlegają zarówno dostawcy usług cyfrowych będący rezydentami, jak i nierezydenci. Określono następujące progi materialne dla danego roku podatkowego:

⁵³ LEGGE 27 dicembre 2019, n. 160 (ustawa z dnia 27 grudnia 2019 r., nr 160), art. 1 paragrafy 678–706; <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:2019;160> (dostęp: 29.12.2025).

- 1) łączną kwotę przychodów w skali globalnej przekraczającą 750 mln euro, przy czym nie zawężono źródła tych przychodów do jedynie usług cyfrowych oraz
- 2) łączną kwotę przychodów na terytorium Włoch przekraczającą 5,5 mln euro, przy czym chodzi o przychody z tytułu świadczenia usług cyfrowych uzyskane wyłącznie na terytorium Włoch.

Dla właściwego opodatkowania należy określić miejsce (terytorium), w którym znajduje się użytkownik, a raczej jego urządzenie – poprzez odniesienie do adresu IP. Rozwiązanie takie spotyka się z krytyką z uwagi na to, że: (1) użytkownicy mogą swobodnie przemieszczać się między krajami, podobnie jak ich urządzenia elektroniczne, (2) usługi geolokalizacyjne i adresy IP mogą być celowo chronione lub dezaktywowane, aby właściciele interfejsu nie mogli śledzić użytkownika⁵⁴. Włoskie regulacje należy ocenić jako zasadniczo zgodne z projektem dyrektywy w sprawie DST⁵⁵.

Od 1 stycznia 2025 r. zniesiono próg krajowy w wysokości 5,5 mln euro⁵⁶. W konsekwencji podmiot osiągający przychody z działalności w zakresie usług cyfrowych we Włoszech podlega DST, jeżeli spełnia on indywidualny lub grupowy globalny próg przychodów w wysokości 750 mln euro, niezależnie od zakresu działalności cyfrowej tego podmiotu we Włoszech. Regulacja ta wprowadziła również obowiązek wpłacania zaliczek w wysokości 30% należnego podatku do 30 listopada roku podatkowego⁵⁷.

4. WNIOSKI Z ANALIZY PORÓWNAWCZEJ

W tabeli 2 przedstawiono zbiorczo podstawowe elementy konstrukcyjne podatków cyfrowych wprowadzonych jako środki jednostronne w wybranych państwach członkowskich Unii Europejskiej, Wielkiej Brytanii oraz w Indiach.

⁵⁴ Szerzej zob. D. Stevanato, *A Critical Review of Italy's Digital Services Tax*, „Bulletin for International Taxation” 2020, vol. 74, no 7, s. 413–424.

⁵⁵ Zob. L. Bellavite, D. Morabito, R. Tognettini, *The Digital Service Tax in Italy: Main Characteristics and Practical Issues*, „European Taxation” 2020, vol. 60, no 8, s. 351–356.

⁵⁶ LEGGE 30 dicembre 2024, n. 207 (ustawa z dnia 27 grudnia 2017 r., nr 205), art. 1 paragrafy 21–22, <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:2024;207> (dostęp: 29.12.2025).

⁵⁷ Szerzej zob. D. Stevanato, *A Critical Review...*, s. 413–424.

Tabela 2. Elementy konstrukcyjne podatków cyfrowych w wybranych państwach

Państwo	Stawka	Przedmiot opodatkowania	Próg przychodów globalnych	Próg przychodów krajowych
1	2	3	4	5
Austria	5%	Usługi reklamy internetowej lub przyczyniające się do świadczenia takich usług.	750 000 000 euro	25 000 000 euro
Francja	3%	Usługi pośrednictwa umożliwiające ich użytkownikom dokonywanie dostaw towarów lub świadczenia usług, jeżeli taka transakcja jest zawierana przez użytkownika znajdującego się we Francji (kupującego lub sprzedającego). Usługi pośrednictwa, które nie pozwalają na dostarczanie towarów lub świadczenie usług, jeżeli co najmniej jeden użytkownik Internetu posiada aktywne konto na interfejsie cyfrowym we Francji w danym roku. Usługi reklamowe, jeżeli przekazy reklamowe są umieszczane w danym roku na interfejsie cyfrowym w oparciu o dane dotyczące użytkownika, który korzysta z tego interfejsu, znajdując się we Francji. Usługi sprzedaży danych użytkowników, jeżeli sprzedaż dotyczy danych wygenerowanych lub zebranych w wyniku działalności co najmniej jednego użytkownika Internetu znajdującego się we Francji.	750 000 000 euro (pochodzące z usług cyfrowych)	25 000 000 euro

1	2	3	4	5
Hiszpania	3%	Świadczenie usług reklamy internetowej, usługi pośrednictwa cyfrowego, transmisja danych generowanych przez użytkowników lub o użytkownikach.	750 000 000 euro	3 000 000 euro
Indie	6% (reklama)* oraz 2% (handel elektroniczny)**	Sprzedaż internetowa towarów będących własnością operatora handlu elektronicznego lub Świadczenie przez operatora handlu elektronicznego usług online, lub Sprzedaż towarów lub świadczenie usług przez Internet, lub jedno i drugie, ułatwione przez operatora handlu elektronicznego, lub Dowolna kombinacja powyżej wymienionych kategorii.	–	reklama (równowartość ok. 1500 USD) handel elektroniczny, równowartość ok. 280 000 USD
Turcja	7,5% od 1 stycznia 2026 – 5% od 1 stycznia 2027 – 2,5%	Usługi reklamowe, w tym kontrola i pomiar wydajności reklam, transmisja i zarządzanie danymi użytkowników oraz usługi techniczne związane z prezentacją reklam. Sprzedaż treści audio, wizualnych lub cyfrowych oraz usługi umożliwiające użytkownikom korzystanie z tych treści na urządzeniach elektronicznych. Usługi udostępniania i obsługi platform cyfrowych umożliwiających interakcję między użytkownikami, w tym usługi ułatwiające sprzedaż towarów lub usług między użytkownikami. Usługi pośrednictwa świadczone w środowisku cyfrowym.	750 000 000 TRY (ok. 17 200 000 euro)	20 000 000 TRY (ok. 460 000 euro)

Tabela 2 (cd.)

1	2	3	4	5
Węgry	7,5% (0%)	Przychody z reklam publikowanych w języku węgierskim lub na stronach skierowanych do węgierskojęzycznych użytkowników.	–	100 000 000 HUF (ok. 1 200 000 euro)
Wielka Brytania	2%	Udostępnianie platformy mediów społecznościowych. Udostępnianie wyszukiwarki internetowej. Udostępnianie internetowej platformy handlowej. Powiązana z powyższymi działalność reklamowa.	500 000 000 GBP	25 000 000 GBP
Włochy	3%	Ukierunkowana reklama cyfrowa – reklama na platformach cyfrowych lub urządzeniach multimedialnych. Udostępnianie platform cyfrowych, na których użytkownicy mogą wymieniać się towarami/usługami, albo jedynie wchodzić w interakcje. Sprzedaż danych zebranych bezpośrednio od użytkowników (zarówno zebranych o użytkownikach i wygenerowanych w wyniku działań użytkowników na interfejsach cyfrowych).	750 000 000 euro (bez zastrzeżenia, że muszą pochodzić z usług cyfrowych)	5 500 000 euro (pochodzących ze świadczenia usług cyfrowych i uzyskanych na terenie Włoch)***

* uchylony z dniem 1 kwietnia 2025 r.

** uchylony z dniem 1 sierpnia 2024 r.

*** próg zniesiony ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2025 r.

Źródło: opracowanie własne.

Podatki cyfrowe wprowadzone jednostronnie w niektórych państwach członkowskich Unii Europejskiej wykazują liczne cechy wspólne z koncepcją podatku od usług cyfrowych zaproponowaną przez Komisję Europejską w projekcie dyrektywy w sprawie DST. W większości przypadków (np. Francja, Austria, Hiszpania, Turcja, Węgry, Wielka Brytania, Włochy) podatki cyfrowe są naliczane od przychodu brutto (a nie od dochodu), uzyskiwanego przez przedsiębiorstwa z tytułu świadczenia określonych usług cyfrowych. Jest to cecha wspólna również dla rozwiązań przyjętych w innych państwach (np. Indie). Tego rodzaju konstrukcja odróżnia je od tradycyjnych podatków dochodowych, ponieważ:

- 1) nie uwzględnia kosztów uzyskania przychodu,
- 2) jest należna niezależnie od tego, czy przedsiębiorstwo osiąga zysk,
- 3) często opiera się na prostych kryteriach geolokalizacji użytkowników.

W większości państw, które wprowadziły jednostronne podatki cyfrowe (np. Francja, Hiszpania, Austria, Turcja, Włochy, Wielka Brytania), obowiązek podatkowy powstaje dopiero po przekroczeniu dwóch progów przychodowych (podobnie jak w rozwiązaniu zaproponowanym przez Komisję Europejską i w ramach Filaru I inicjatywy BEPS 2.0):

- 1) progu globalnego, który odnosi się do całkowitych przychodów przedsiębiorstwa lub grupy kapitałowej osiąganych na świecie (zwykle ustalony na poziomie 750 mln euro rocznie, dla Wielkiej Brytanii 500 mln GBP rocznie),
- 2) progu lokalnego, który dotyczy przychodów uzyskanych z tytułu świadczenia usług cyfrowych na terytorium danego państwa (np. 3 mln euro w Hiszpanii, 25 mln euro w Austrii, 20 mln TRY w Turcji, 25 mln GBP w Wielkiej Brytanii, 5,5 mln euro we Włoszech⁵⁸).

Progu globalnego nie zakładają natomiast rozwiązania przyjęte w Indiach, jednak rozwiązanie to idzie w parze z wyłączeniem rezydentów spod opodatkowania.

Wartości progowe dla osiąganych lokalnie przychodów są w większości przypadków niższe niż w tymczasowej propozycji Komisji Europejskiej w sprawie DST. Z progu lokalnego zrezygnowały Włochy ze skutkiem od 1 stycznia 2025 r.

⁵⁸ Z tego progu zrezygnowano jednak we Włoszech od 1 stycznia 2025 r.

Tabela 3. Kategorie usług cyfrowych objętych DST (również w ujęciu historycznym)

	Indie	Turcja	Francja	Włochy	Hiszpania	Wielka Brytania	Austria	Węgry
Reklama	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Usługi platformowe	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
Usługi związane z danymi	✓	✓	✓	✓	✓	✓		
Dostarczanie treści	✓	✓						
Sprzedaż własnych towarów	✓							
Usługi edukacyjne	✓							
Oprogramowanie jako usługa (SaaS)	✓							
Usługi w chmurze	✓							
Usługi finansowe	✓							

Źródło: opracowanie własne na podstawie Office of the United States Trade Representative, Section 301 Investigation Report on India's Digital Services Tax, 6 stycznia 2021 r., s. 24, <https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/Report%20on%20India%E2%80%99s%20Digital%20Services%20Tax.pdf> (dostęp: 29.12.2025)

Przedmiot opodatkowania różni się istotnie między państwami, co pokazuje, że nie istnieje powszechnie akceptowana definicja „działalności cyfrowej” na potrzeby opodatkowania. Zastosowane rozwiązania można podzielić na dwie grupy:

- 1) modele wąskie (Austria, Węgry): ograniczone do opodatkowania przychodów z reklam cyfrowych,
- 2) modele szerokie (Francja, Hiszpania, Turcja, Wielka Brytania, Włochy): obejmujące reklamy, pośrednictwo, sprzedaż danych i treści cyfrowych. Skrajnym przypadkiem modelu szerokiego jest przykład rozwiązań obowiązujących w Indiach w okresie przed 1 sierpnia 2024 r.

Jak wynika z tabeli 3, reklama cyfrowa stanowi podstawowy i niekwestionowany przedmiot opodatkowania. To potwierdza, że reklama – jako jedno z głównych źródeł przychodów platform cyfrowych – jest postrzegana jako najbardziej oczywisty i mierzalny element do opodatkowania. Turecki DST obejmuje szeroko zakrojony przedmiot opodatkowania – nie tylko reklama i dane, ale także wszelkie formy treści cyfrowych. Z wyjątkiem Węgier (gdzie zastosowano również kryterium językowe), wszystkie pozostałe państwa przyjęły model oparty na lokalizacji użytkownika końcowego.

We Francji i we Włoszech zastosowano stawki na poziomie odpowiadającym tymczasowej propozycji Komisji Europejskiej w sprawie DST, zakładającej trzyprocentową stawkę DST na poziomie unijnym. Austria przyjęła wyższą stawkę (5%), ale jednocześnie ograniczyła przedmiot opodatkowania wyłącznie do reklam cyfrowych, co może sugerować próbę rekompensaty fiskalnej poprzez bardziej intensywne obciążenie jednego segmentu działalności.

Turcja wyróżniała się zarówno najwyższą stawką (7,5%), jak i najszerszym spośród państw europejskich zakresem przedmiotowym, obejmującym reklamę, treści cyfrowe i platformy. Podejście takie wskazywało na dążenie do maksymalizacji wpływów budżetowych i opodatkowania niemal każdego aspektu działalności cyfrowej; jak jednak wskazano powyżej, zostało ono stopniowo zrewidowane w zakresie stawki podatkowej. Na szczególną uwagę zasługują rozwiązania indyjskie, w pierwszej kolejności wprowadzone w 2016 r. opodatkowanie sześcioprocentową stawką reklamy cyfrowej, a następnie od 2020 r. opodatkowanie szeroko rozumianego handlu elektronicznego. Rozwiązanie to, charakteryzujące się najszerszym przedmiotem opodatkowania i obciążające wyłącznie nierezydentów, nie wytrzymało jednak presji międzynarodowej (głównie ze strony USA) i zostało ostatecznie wycofane.

Obecny model opodatkowania dochodów z tytułu działalności gospodarczej przedsiębiorstw cyfrowych nie uwzględnia specyfiki ich funkcjonowania, polegającej przede wszystkim na wykorzystaniu danych użytkowników oraz ich aktywności online, a nie na tradycyjnych czynnikach produkcji fizycznej. Wprowadzenie w poszczególnych jurysdykcjach podatku cyfrowego prowadzi do realokacji dochodów podatkowych do państw, w których ma miejsce tworzenie wartości ekonomicznej przez międzynarodowe przedsiębiorstwa cyfrowe. Podejście takie jest spójne z założeniami Filaru I BEPS 2.0.

Jednostronne podatki od usług cyfrowych są traktowane jako rozwiązania o charakterze przejściowym, mające na celu wypełnienie luki regulacyjnej powstałej na skutek erozji tradycyjnych zasad alokacji praw podatkowych w braku trwałego, wielostronnego porozumienia międzynarodowego. Jednocześnie rozwiązania te mają w dużej mierze charakter reaktywny i polityczny, co zwiększa ryzyko fragmentacji międzynarodowego systemu podatkowego, wystąpienia podwójnego opodatkowania oraz zakłóceń konkurencji, jednak z perspektywy poszczególnych państw są postrzegane jako konieczne w warunkach braku skutecznej koordynacji na poziomie globalnym.

Podatek cyfrowy w większości jurysdykcji przybrał formę podatku przychodowego, obciążającego przychody uzyskiwane z określonych usług świadczonych w środowisku cyfrowym, takich jak reklama internetowa, pośrednictwo cyfrowe czy sprzedaż danych użytkowników. Konstrukcja progów przychodowych – w szczególności globalnego progu na poziomie 750 mln euro – pozostaje spójna z rozwiązaniami proponowanymi w ramach projektu OECD/G20 BEPS 2.0 (Filar I), a także regulacjami Komisji Europejskiej zawartymi w projekcie dyrektywy dotyczącej podatku od usług cyfrowych. Konstrukcja ta ma na celu częściową kompensację asymetrii podatkowej między tradycyjnymi przedsiębiorstwami a globalnymi podmiotami cyfrowymi, które często unikały opodatkowania w państwach tworzenia wartości ekonomicznej.

Celem wprowadzenia wysokiego progu globalnego jest objęcie podatkiem wyłącznie największych międzynarodowych przedsiębiorstw działających w sektorze cyfrowym, które czerpią korzyści z efektów skali, wykorzystania danych użytkowników oraz dominującej pozycji na rynku cyfrowym. Konstrukcja ta wyłącza z opodatkowania mniejsze, lokalne

podmioty, ograniczając ryzyko nadmiernego obciążenia sektora małych i średnich przedsiębiorstw. Podatki cyfrowe nie mają zatem charakteru powszechnego – są selektywnym instrumentem fiskalnym, ukierunkowanym na redystrybucję części wartości ekonomicznej generowanej przez największe międzynarodowe przedsiębiorstwa cyfrowe, takie jak GAFAM (Google, Apple, Facebook, Amazon, Microsoft).

W świetle zmian modeli biznesowych opodatkowanie wartości ekonomicznej tworzonej na terytorium Polski przez przedsiębiorstwa cyfrowe należy uznać za kierunkowo uzasadnione. Sformułowanie w kolejnym kroku szczegółowej rekomendacji wymaga jednak dostępu do materiału empirycznego, pozostającej w dużej mierze w gestii Ministerstwa Finansów.

BIBLIOGRAFIA

- Ari I.E., *Does the OECD's Pillar One Solution Effectively Tax the Digital Economy? A Study of the Legal and Economic Incidence of Amount A*, „LSE Law Review” 2024, no 9(2), s. 147–196, <https://doi.org/10.61315/lse.l.649>
- Bauer M., *Digital Companies and Their Fair Share of Taxes: Myths and Misconceptions*, „ECIPE Occasional Paper” no 03/2018, European Centre for International Political Economy, Brussels, luty 2018.
- Bellavite L., Morabito D., Tognettini R., *The Digital Service Tax in Italy: Main Characteristics and Practical Issues*, „European Taxation” 2020, vol. 60, no 8, s. 351–356, <https://doi.org/10.59403/1er2jc5>
- Bergas Forteza A., *Digital Economy and Permanent Establishment, Again: A Mine, an Oil or Gas Well, and ... Data Mining?*, „Intertax” 2025, vol. 53, no 10, s. 654–664, <https://doi.org/10.54648/TAXI2025057>
- Christians A., *Taxing According to Value Creation*, „Tax Notes International” 2018, vol. 90, s. 1379–1383.
- de Wilde M.F., *On the OECD's "Unified Approach" as Frankenstein's Monster and a Dented Shape Sorter*, „Intertax” 2020, vol. 48, no 1, s. 9–13.
- Devereux M.P., Vella, J., *Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform*, „Intertax” 2018, vol. 46, no 6–7, s. 550–559.
- Dourado A.P., *The OECD Unified Approach and the New International Tax System: A Half-Way Solution*, „Intertax” 2020, vol. 48, nr 1, no 3–8.
- Douvier P.J., *Digital Services Taxes: French Law Approach and OECD's Commitments*, „International Transfer Pricing Journal” 2023, vol. 30, no 3, s. 149–153, <https://doi.org/10.59403/2jk3dyt>
- Dudek P.M., *Enduring Measurement as User Consideration on Social Media Platforms under EU VAT Law*, „Intertax” 2025, vol. 53, no 8/9, s. 595–617, <https://doi.org/10.54648/TAXI2025054>
- Englisch J., Becker A., *Taxing Where Value Is Created: What's 'User Involvement' Got to Do With It?*, „Intertax” 2019, vol. 47, no 2, s. 161–171.

- Hongler P., Pistone P., *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, WU International Taxation Research Paper Series 2015, no 2015–15.
- Mamajek S., *Koncepcje opodatkowania zysku w sektorze cyfrowym*, [w:] *Podatki w ujęciu retrospektywnym i perspektywnym*, red. E. Małecka-Ziemińska, Poznań 2022, s. 140–160, <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-116-3/8>
- Parada L., *Balancing DSTs and Geopolitics: The European Dilemma*, „Tax Notes International” 2025, vol. 117, no 19, <https://doi.org/10.2139/ssrn.5662270>
- Podatki i system podatkowy. Teoria i praktyka*, red. P. Felis, M. Jamroży, Warszawa 2025.
- Stevanato D., *A Critical Review of Italy's Digital Services Tax*, „Bulletin for International Taxation” 2020, vol. 74, no 7, s. 413–424, <https://doi.org/10.59403/276d5w5>