

MATEUSZ TCHÓRZEWSKI

Uniwersytet Kardynała Stefana Wyszyńskiego w Warszawie

ANALIZA PROJEKTU DYREKTYWY W SPRAWIE
WSPÓLNEGO SYSTEMU PODATKU OD USŁUG
CYFROWYCH NA TLE WYZWAŃ STOJĄCYCH PRZED
PODATKIEM DOCHODOWYM W DOBIE REWOLUCJI
CYFROWEJ

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Kwestia wyzwań, jakich przysparza cyfryzacja w związku z funkcjonowaniem prawa podatkowego, w szczególności szeroko rozumianego podatku dochodowego, wpisuje się w szerszy proces przekształcania danin publicznych przez zmiany zachodzące w gospodarce. Postęp techniczny¹ wiązał się od zarania dziejów z przekształcaniem sposobów funkcjonowania jednostek, społeczeństw oraz państw. Stanowił

¹ Konieczne jest w tym miejscu sprecyzowanie znaczenia terminów „technologia” i „technika” na potrzeby niniejszego opracowania. Zgodnie ze znaczeniem słownikowym przez „technologię” należy rozumieć metodę przeprowadzania procesu produkcyjnego lub przetwórczego, dziedzinę techniki zajmującą się opracowywaniem nowych metod produkcji. Technika natomiast oznacza wiedzę na temat praktycznego wykorzystania osiągnięć nauki w takich dziedzinach, jak przemysł, transport czy medycyna – *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/technologia.html> (dostęp 14 lutego 2019 r.); <https://sjp.pwn.pl/szukaj/technika.html> (dostęp 14 lutego 2019 r.). W języku polskim różnica między słowami „technika” i „technologia” polegać ma na tym, że technika wiąże się z tym, jak coś się wytwarza, a technologia odnosi się do parametrów

on przy tym ważną determinantę rozwoju danin publicznych. Można przy tym zaobserwować pewien stały trend, w ramach którego rozwój gospodarek, techniki, kultury i danin publicznych pozostawały ze sobą w istotnych związkach i wzajemnie się określały. Powstawanie bardziej złożonych struktur gospodarczych i społecznych umożliwiało (wymuszało) tworzenie coraz to bardziej złożonych konstrukcji daninowych.

W ciągu najbliższych dziesięcioleci społeczeństwa i gospodarki będą prawdopodobnie transformowane w zasadniczy sposób za sprawą dwóch wyrazistych wątków postępu technicznego. Pierwszym jest nowy wymiar automatyzacji, która zaczyna w sposób bezprecedensowy dotyczyć także pracy intelektualnej człowieka. Drugim jest proces cyfryzacji coraz szerzej obejmujący różne aspekty gospodarczego i pozagospodarczego funkcjonowania ludzi. Trzeba zaznaczyć, że te dwa procesy pozostają ze sobą w ścisłym związku i w określonym stopniu nakładają się na siebie. Kwestie te mają i będą miały narastający wpływ na pojawianie się nowych problemów i konstrukcji podatkowych.

Zasadniczym przedmiotem niniejszej publikacji jest analiza podatku cyfrowego w formie, jaką zaproponowano we wniosku z 21 marca 2018 r. dotyczącego dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych², z uwzględnieniem jego szerszego kontekstu. Poza zakresem niniejszej publikacji pozostają w szczególności kwestie: wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych (ang. *common consolidated corporate tax base*), koncepcji wirtualnego stałego zakładu (ang. *virtual permanent establishment*), adaptacji cen transferowych do uwarunkowań cyfryzacji, kontrolowanych spółek zależnych (ang. *controlled foreign company*), podatku od towarów i usług oraz tzw. daniny wyrównawczej (ang. *equalisation levy*).

pracy danych narzędzi lub procesów – Z. ŁUCKI, *Proszę... nie mówmy „technologia” na technikę!*, https://www.uci.agh.edu.pl/bip/63/11_63.htm (dostęp 14 lutego 2019 r.).

² Nr dok. kom.: COM (2018) 148 final.

2. WYBRANE UWARUNKOWANIA PODATKU CYFROWEGO

Jak się wydaje, omawiana problematyka jest szczególnie istotna z punktu widzenia konstrukcji prawopodatkowych służących do opodatkowania szeroko rozumianego dochodu³. Warto przy tym zaznaczyć, że podatki dochodowe znajdują się w stanie głębokiego kryzysu, w którym istotną rolę odgrywa zjawisko cyfryzacji gospodarki. Ważnym wątkiem tego problemu, istotnym także z punktu widzenia podatku cyfrowego, jest kwestia tzw. erozji podstawy opodatkowania i przerzucania zysków – BEPS (ang. *base erosion and profit shifting*), którą można scharakteryzować jako czynności polegające na zaniżaniu podstawy opodatkowania w podatku dochodowym za pomocą wykorzystywania luk występujących na stykach krajowych systemów podatkowych i umów międzynarodowych dotyczących unikania podwójnego opodatkowania dochodu. Problematyce tej poświęcona jest bogata literatura⁴. Istotną kwestią jest geneza wyżej wymienionych luk, które prawdopodobnie co najmniej częściowo tworzone są intencjonalnie.

Fenomen cyfryzacji, będący jednym z najważniejszych czynników wzrostu i innowacyjności, uznawany jest za najważniejszy aspekt rozwoju gospodarczego od czasów rewolucji przemysłowej⁵. Jednocześnie gospodarka cyfrowa wiąże się z poważnymi wyzwaniem stojącymi przed międzynarodowym systemem podatkowym⁶, który wydaje się nie

³ Szerzej w zakresie pojęcia dochodu w kontekście opodatkowania zob. K. HOLMES, *The concept of income*, Amsterdam 2000, s. 9-10, 82-83.

⁴ W kontekście problematyki BEPS w odniesieniu do gospodarki cyfrowej zob. szerzej L. CARPENTIERI, S. MICOSI, P. PARASCANDOLO, *Overhauling corporate taxation in the digital economy*, «Policy Insights» 15/2019, s. 2-17.

⁵ E. BRYNJOLFSSON, L.M. KAHIN, *Understanding the Digital Economy – Data, Tools, and Research*, Cambridge 2000, s. 1; M. PEITZ, J. WALDFOGEL, *The Oxford Handbook of the Digital Economy*, Oxford 2012, s. 9; E. BRYNJOLFSSON, A. MCAFEE, *The Second Machine Age*, New York 2016, s. 90; M. OLBERT, CH. SPENGLER, *International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?*, «World Tax Journal» 2/2017, s. 3.

⁶ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1: 2015 Final Report, s. 16.

dotrzymywać kroku zmianom w globalnych praktykach biznesowych⁷. Gospodarkę cyfrową⁸ uznaje się za efekt procesów przekształceniowych spowodowanych przez techniki cyfrowe i informacyjne (ang. *information and communication technology*). Należy jednocześnie podkreślić, że gospodarka cyfrowa staje się w coraz większym stopniu po prostu gospodarką, w związku z czym procesem trudnym, jeśli nie niemożliwym do przeprowadzenia, jest wydzielenie jej dla potrzeb podatkowych. Niemniej gospodarka cyfrowa i związane z nią modele biznesowe cechują się pewnymi kluczowymi właściwościami, które mogą być istotne z perspektywy podatkowej⁹. Do tych właściwości zalicza się: mobilność, poleganie na danych, efekty sieciowe, rozprzestrzenianie się wielostronnych modeli biznesowych, tendencje do monopolu lub oligopolu oraz zmienność. Typy modeli biznesowych obejmują tu wiele odmian e-commerce, sklepy z aplikacjami, reklamy online, chmury obliczeniowe, partycypacyjne platformy sieciowe, handel wysokiej częstotliwości oraz usługi płatności online¹⁰. Rozwój technik cyfrowych może potencjalnie zmniejszyć zdolność władz publicznych do efektywnego kształtowania polityki (polityk) podatkowych. Tradycyjnie przedsiębiorstwa przyczyniały się do finansowania wydatków publicznych w rezultacie funkcjonowania szerokiego spektrum takich podatków (obok podatku dochodowego od osób prawnych), jak: podatki od wynagrodzeń, podatki

⁷ A. BAÉZ MORENO, Y. BRAUNER, *Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*, «WU International Taxation Research Papers Series» 14/2015, s. 4; cyt. za: M. OLBERT, CH. SPENGLER, *op. cit.*, s. 3.

⁸ Istnieje wiele definicji gospodarki cyfrowej. W ramach jednej z nich określa ją się zarazem jako typ gospodarki opartej na praktycznym stosowaniu nowych technik cyfrowych, zbieraniu, przechowywaniu, przetwarzaniu i przesyłaniu informacji, oraz jako złożony system społeczno-gospodarczych i organizacyjno-technicznych stosunków. Zob. A.W. BABKIN, D.D. BURKALCEWA, D.G. KOSTIEŃ, JU.N. WOROBJEW, *Formирование цифровой экономики в России: сущность, особиенности, техничезская нормализация, проблемы развития*, «Экономическжие науки» 3/2017, s. 9-25. Cyt. za: D.M. Zozulia, *Cyfrowizacja rossijskoj ekonomiki i industrija 4.0: wyzowy i pierspiektiwy*, «Woprosy innowacyonnoj ekonomiki» 1/2018, s. 4-5.

⁹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Addressing the Tax Challenges...*, s. 11.

¹⁰ *Ibidem*, s. 11.

środowiskowe, podatki od nieruchomości. Rozwój technik cyfrowych stwarza możliwość działania podatników w sposób umożliwiający im unikanie bądź istotną redukcję opodatkowania. Warto tu zwrócić uwagę w szczególności na przypadki, w których możliwe jest prowadzenie działalności gospodarczej bez tradycyjnie pojmowanej, fizycznej obecności w danym państwie. Stwarza to zagrożenie przenoszenia faktycznych obciążeń fiskalnych na mniejszą, zawężającą się bazę podatników¹¹. Wymaga podkreślenia to, że wyżej wymienione problemy podatkowe pojawiają się obok już istniejących, bardzo poważnych niedoskonałości systemu podatkowego, w szczególności związanych z BEPS.

Wyzwania stawiane przed systemem podatkowym przez gospodarkę cyfrową można rozpatrywać między innymi z punktu widzenia podatków bezpośrednich. Wskazuje się tu na trzy główne kategorie wyzwań. Pierwszą jest kwestia więzi podatkowej wynikającej z fizycznej obecności w związku z prowadzeniem przedsiębiorstwa (cyfryzacja gospodarki w wielu przypadkach ogranicza taką konieczność¹²). Podkreśla się tu, że cyfryzacja pozwala pewnym, w wysokim stopniu zdigitalizowanym przedsiębiorstwom na znaczne zaangażowanie w gospodarkę danej jurysdykcji bez żadnej lub bez istotnej fizycznej obecności. Osiąga się w ten sposób tzw. lokalną skalę operacyjną bez lokalnej masy¹³. Drugą jest kwestia transgranicznego wykorzystywania danych¹⁴ na bezprecedensową dotąd skalę (wiąże się to m.in. z problemami przypisania wartości wygenerowanych z danych i charakteryzacji dla celów podatkowych

¹¹ *Ibidem*, s. 98.

¹² OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Addressing the Tax Challenges...*, s. 98.

¹³ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Tax Challenges Arising from Digitalisation*, Interim Report 2018, s. 24.

¹⁴ Przykładem modelu biznesowego opartego na szerokim wykorzystywaniu danych jest sieć społecznościowa będąca wielostronną platformą, która gromadzi dane o użytkownikach i świadczy usługi reklamowe. Tego rodzaju model biznesowy ma dwa cele. Pierwszym jest zapewnienie platformy, na której użytkownicy mogą się dzielić treścią i łączyć się między sobą. Drugim celem jest umożliwienie klientom, chcącym prowadzić działalność reklamową na danej platformie, skutecznego dotarcia do docelowych podmiotów będących użytkownikami danej platformy – *ibidem*, s. 23-82.

dostaw danych w transakcji)¹⁵. Trzecią jest prawidłowe charakteryzowanie płatności dokonywanych w kontekście nowych modeli biznesowych, w szczególności związanych z chmurą obliczeniową¹⁶. Trzeba przy tym zauważyć, że zarówno strona popytowa, jak i strona podaźowa są potrzebne z punktu widzenia tworzenia wartości rynkowej, cyfryzacja nie zmieniła tego faktu. Typowo wybierano jednak rozwiązania polegające na alokowaniu prawa do opodatkowania korporacyjnego pomiędzy krajami na podstawie analizy strony podaźowej w zakresie miejsca wykonywania różnych funkcji przedsiębiorstwa, które przyczyniają się do jego rentowności¹⁷.

Na płaszczyźnie prawa unijnego na uwagę zasługują w tym zakresie dwa projekty dyrektyw. Jeden z nich dotyczy rozwiązań mających mieć charakter tymczasowy, drugi zaś rozwiązań zamierzonych jako docelowe¹⁸. Szacowane roczne wpływy w Polsce z proponowanej przez Komisję Europejską (dalej: KE) konstrukcji prawnopodatkowej dotyczącej usług cyfrowych szacuje się na 325 milionów euro¹⁹. Środki te mogłyby być wykorzystane między innymi na stymulację rozwoju cyfryzacji i gospodarki cyfrowej w Polsce.

Prace i dyskusje nad zmianami prawa podatkowego mającymi adresować wyzwania związane z cyfryzacją toczą się równolegle na poziomie międzynarodowym, unijnym oraz krajowym. Za najbardziej korzystne uważa się wprowadzenie skoordynowanych ze sobą, spójnych, skutecznych i długookresowych rozwiązań na jak najszerszym szczeblu międzynarodowym. Wprowadzenie tego rodzaju regulacji wydaje się mało prawdopodobne w perspektywie najbliższych lat. Istnieje duże

¹⁵ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Addressing the Tax Challenges...*, s. 98.

¹⁶ *Ibidem*, s. 98.

¹⁷ Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, *Tax Issues related to the Digitalization of the Economy: Report*, Eighteen session, New York, 23-26 April 2019, s. 9.

¹⁸ Zob. K. CIASTKOWSKA, G. KOŁOCH, M. MICHAJŁOWSKA, *Podatek od usług cyfrowych – perspektywa polska, unijna i międzynarodowa*, <https://mc.bip.gov.pl/rok-2017-2018-2019/podatek-od-uslug-cyfrowych-perspektywa-polska-unijna-i-miedzynarodowa.html>, s. 15 (dostęp 4 marca 2020 r.).

¹⁹ *Ibidem*.

prawdopodobieństwo tego, że konieczność zawierania kompromisów między licznymi państwami o sprzecznych interesach, wraz z funkcjonowaniem lobby podmiotów czerpiących korzyści z istniejącego stanu rzeczy, doprowadzi do tego, że odpowiednie regulacje mogą być wprowadzone z poważnym opóźnieniem, będąc przy tym nieefektywnymi.

3. PROJEKT DYREKTYWY W SPRAWIE WSPÓLNEGO SYSTEMU PODATKU OD USŁUG CYFROWYCH POBIERANEGO OD PRZYCHODÓW WYNIKAJĄCYCH ZE ŚWIADCZENIA NIEKTÓRYCH USŁUG CYFROWYCH

Jak już wspomniano, na poziomie unijnym zaproponowano projekty dwóch relewantnych dyrektyw. Wprowadzenie jednej z nich miało wymagać dłuższego czasu, rozwiązania w niej zawarte miały mieć przy tym charakter „docelowy”²⁰. Rozwiązania tymczasowe zostały sformułowane we wniosku z 21 marca 2018 r. dotyczącym dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych (dalej: dyrektywa cyfrowa)²¹. W uzasadnieniu do wyżej wymienionego wniosku podkreśla się między innymi nieadekwatność obowiązujących regulacji w zakresie opodatkowania osób prawnych w stosunku do specyfiki gospodarki cyfrowej. Nieadekwatność ta prowadzi do zniekształceń odnośnie do miejsca opodatkowania zysków oraz miejsca tworzenia wartości²². Potrzebę wprowadzenia stosownych regulacji na poziomie unijnym uzasadnia się także tym, że nieskoordynowane działania na poziomie państw członkowskich mogą prowadzić do dalszej

²⁰ Chodzi tu o wniosek z 21 marca 2018 r. dotyczący dyrektywy Rady ustanawiającej przepisy dotyczące opodatkowania osób prawnych, których obecność na rynku cyfrowym jest znacząca, nr dok. kom.: COM (2018) 147 final.

²¹ Nr dok. kom.: COM (2018) 148 final.

²² Uzasadnienie do wniosku z 21 marca 2018 r. dotyczące dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych, nr dok. kom.: COM (2018) 148 final, s. 3.

fragmentacji jednolitego rynku i zakłócania konkurencyjności gospodarki Unii Europejskiej²³. Niewątpliwie trzeba zgodzić się z tezą, że adresowanie przedmiotowego problemu, mającego charakter globalny, miałyby większe szanse na bycie skutecznym na poziomie unijnym niż krajowym. Warunkiem koniecznym jest tu jednak osiągnięcie bardzo trudnego z politycznego punktu widzenia porozumienia wśród państw członkowskich UE.

Podatek, którego dotyczy omawiany wniosek, jest określany jako podatek od usług cyfrowych (ang. *digital services tax*, dalej: DST). Wprowadzenie DST wiąże się z koniecznością precyzyjnego sformułowania w szczególności przedmiotu opodatkowania oraz podatnika, gdyż podatek ten powinien dotyczyć podmiotów mających odpowiednią zdolność płatniczą. Umożliwiłoby to nietłumienie pożądaných aktywności online użytkowników niebędących przedsiębiorcami prowadzącymi działalność gospodarczą na znaczną skalę. Rozbieżności w interesach poszczególnych państw członkowskich skutkują poważnymi trudnościami we wprowadzaniu potrzebnych rozwiązań podatkowych na poziomie unijnym. Zachodzą one w szczególności między państwami o różnych wielkościach populacji, gdzie państwa o małej ludności stosunkowo często zabiegają o przyciąganie do swoich jurysdykcji podatników, którzy swoją działalność prowadzą *de facto* w znacznej mierze poza nimi. Nakładają się na to inne naciski, w szczególności ze strony potencjalnych podatników DST oraz państw (państwa), w których mają oni swoje rzeczywiste siedziby.

Cechą charakterystyczną dyrektyw są obszerne preambuły. Wynika to w znacznej mierze ze specyfiki instrumentu, jakim są dyrektywy. Obowiązują one w zakresie określonych w nich celów z pozostawieniem państwom członkowskim pewnej swobody co do sposobu osiągnięcia tychże celów²⁴. Preambuły odgrywają istotną rolę w prawidłowej identyfikacji tych celów. W preambule do dyrektywy cyfrowej (dalej: preambuła) znalazło się w szczególności odniesienie się do: specyfiki

²³ *Ibidem*, s. 4.

²⁴ D. YANKOVA, *The text and context of EU directives: implications for translators*, «Ibérica» 6/2008, s. 132.

cyfryzacji światowej gospodarki (pkt 1); nieadekwatności obecnie obowiązujących przepisów regulujących opodatkowanie osób prawnych, które to przepisy zostały opracowane na potrzeby przedsiębiorstw tradycyjnych, z czego wynika konieczność dokonania ich przeglądu (pkt 2); rozpatrywania wyżej wymienionego przeglądu jako ważnego elementu jednolitego rynku cyfrowego, wymagającego stabilnych i nowoczesnych ram podatkowych (pkt 3); związku rozwiązań zawartych w dyrektywie cyfrowej z potrzebą wypracowania wielostronnego, międzynarodowego rozwiązania, w szczególności w związku z pracami w ramach Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (ang. *Organisation for Economic Cooperation and Development*, dalej: OECD) (pkt 5); niebezpieczeństw związanych z wprowadzaniem zróżnicowanych rozwiązań na poziomie krajowym (pkt 6); potrzeby stosowania DST w odniesieniu do przychodów wynikających jedynie z określonych usług cyfrowych (pkt 9). W pkt 10 preambuły wskazano, które przychody (przychody wynikające z których usług) powinny w szczególności podlegać opodatkowaniu. Dotyczy to między innymi następujących usług: związanych z umieszczaniem na interfejsach cyfrowych reklam kierowanych do użytkowników tego interfejsu; udostępniania użytkownikom wielostronnych interfejsów pozwalających na wchodzenie w kontakt i interakcje z innymi użytkownikami i które mogą ułatwiać świadczenie leżących u źródła dostaw towarów i usług bezpośrednio między użytkownikami; polegających na przekazywaniu zgromadzonych i generowanych danych o użytkownikach. Istotną rolę z tego punktu widzenia odgrywa kwestia pochodzenia wartości związanej z funkcjonowaniem reklam. Wartość uzyskana w wyniku umieszczenia reklamy klienta na interfejsie cyfrowym wynika z aktywności użytkowników i danych użytkowników, typowo uwzględnianych na potrzeby umieszczenia reklamy, bez względu na to, czy interfejs należy do danego przedsiębiorstwa czy też do osoby trzeciej, która wynajmuje przestrzeń cyfrową, w której pojawia się reklama. W związku z powyższym usługi polegające na umieszczeniu na interfejsie cyfrowym reklamy klienta, która jest skierowana do użytkowników interfejsu, nie powinny być definiowane na potrzeby DST poprzez odesłanie do podmiotu będącego właścicielem interfejsu, lecz przez który reklama pojawia się na urządzeniu użytkownika, lecz przez

odesłanie do podmiotu odpowiedzialnego za umożliwienie pojawienia się reklamy na danym interfejsie (pkt 11 preambuły). Jeśli chodzi o wielostronne interfejsy cyfrowe, powinny być one definiowane z punktu widzenia ich zdolności do umożliwiania użytkownikom znajdowania innych użytkowników i wchodzenia z nimi w interakcje (pkt 12 preambuły). Oznacza to, że opodatkowanie przedmiotowym podatkiem nie powinno obejmować usług, które umożliwiają komunikację użytkownikom, którzy w ramach danej usługi nie mogą typowo nawiązywać ze sobą kontaktu, chyba że został on już uprzednio nawiązany inną drogą. Zgodnie z pkt 14 preambuły usługi polegające na dostarczaniu przez podmiot treści cyfrowych za pośrednictwem interfejsu cyfrowego powinny być wyłączone z zakresu stosowania DST. Przyczyną jest tutaj niejasność co do tego, czy użytkownik odgrywa zasadniczą rolę w tworzeniu wartości dla przedsiębiorstwa dostarczającego treści cyfrowe. W myśl pkt 15 preambuły treści cyfrowe powinny być zdefiniowane jako dane dostarczane w formie cyfrowej, takie jak programy komputerowe, aplikacje, gry, muzyka, pliki wideo lub tekstowe, inne niż dane reprezentowane przez sam interfejs cyfrowy.

Brzmienie pkt 18 preambuły przewiduje, że DST nie powinien objąć usług wymienionych w sekcji A pkt 1-9 załącznika I do dyrektywy 2014/65/UE²⁵. Usługi te są zapewniane przez systemy obrotu lub podmioty systematycznie internalizujące transakcje, które zostały zdefiniowane w wyżej wymienionej dyrektywie bądź przez dostawców uregulowanych usług finansowania społecznościowego. Powyższe wyłączenie w zakresie wielostronnych interfejsów cyfrowych wynika z tego, że pozwalają one użytkownikom na uzyskanie usług związanych z inwestycjami oraz usługi wykonania transakcji, często wymagają interakcji użytkownika. Jednak, jak wskazano w pkt 19 preambuły, to nie użytkownik odgrywa centralną rolę w tworzeniu wartości dla podmiotu udostępniającego interfejs cyfrowy. W pkt 20 preambuły odniesiono się do relacji proponowanej formy DST do funkcjonowania platform

²⁵ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/65/UE z 15 maja 2014 r. w sprawie rynków instrumentów finansowych oraz zmieniająca dyrektywę 2002/92/WE i dyrektywę 2011/61/UE (Dz. Urz. UE L 173 z 12 czerwca 2014 r., s. 349). Do specyfiki przedmiotowych wyłączeń odniesiono się w dalszej części opracowania.

finansowania społecznościowego. Finansowanie społecznościowe oparte na inwestycjach i pożyczkach powinno znajdować się poza zakresem stosowania przedmiotowego podatku. Wskazywanym powodem jest to, że świadczeniodawcy tego rodzaju usług pełnią tożsamą rolę do tej, jaką pełnią systemy obrotu i podmioty systematycznie internalizujące transakcje. W zakres dyrektywy cyfrowej powinny wchodzić jednak usługi świadczone przez platformy finansowania społecznościowego, które stanowią pośrednictwo, nie będąc opartymi na inwestycjach i pożyczkach. Punkty 22-23 preambuły odnoszą się w szczególności do zdefiniowania podatnika na potrzeby DST. Mają być to tylko „niektóre” podmioty, bez względu na posiadanie siedziby w państwie członkowskim UE. Wskazuje się tu na dwa kryteria (warunki), które powinny być spełnione łącznie dla zidentyfikowania danego podmiotu jako podatnika przedmiotowego podatku. Pierwszym jest uzyskiwanie przez dany podmiot w skali światowej wykazywanych za ostatni pełny rok podatkowy, za który dostępne jest sprawozdanie finansowe, kwoty przychodów przekraczających 750 000 000 euro. Jako cel tego progu wskazuje się ograniczenie stosowania DST do przedsiębiorców znacznej wielkości. Tacy przedsiębiorcy mają typowo możliwość świadczenia usług cyfrowych, w których wkład użytkowników odgrywa zasadniczą rolę i które są w znacznym stopniu uzależnione od rozbudowanej sieci użytkowników, ich dużej aktywności oraz wykorzystywania silnej pozycji rynkowej. Działalność tego rodzaju podmiotów cechuje się szczególnie dużymi rozbieżnościami między miejscem opodatkowania zysków a miejscem, w którym tworzona jest rzeczywista wartość. Wskazywanym celem tego progu jest także zapewnienie pewności prawa poprzez umożliwienie łatwiejszego i tańszego ustalania tego, czy dany podmiot jest zobowiązany do zapłaty podatku. Ponadto próg ten ma zapewnić wyłączenie z opodatkowania małych przedsiębiorstw oraz przedsiębiorstw typu start-up. Drugim warunkiem jest osiągnięcie przez dany podmiot łącznej kwoty przychodów podlegających opodatkowaniu w UE w ciągu roku podatkowego w wysokości 50 000 000 euro. Celem tego progu jest w szczególności ograniczenie stosowania podatku do przypadków, w których istnieje znaczny ślad cyfrowy na poziomie UE w odniesieniu do przychodów objętych DST.

Na uwagę zasługuje także pkt 27 preambuły, w którym sformułowano oczekiwanie zezwalania przedsiębiorstwom na odliczanie zapłaconego DST jako kosztu „od podstawy opodatkowania” w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych na swoim terytorium, o ile odpowiednie przychody będą objęte tym podatkiem. Bez znaczenia ma tu pozostawać to, czy oba podatki będą płacone w tym samym państwie członkowskim. Sensem tego rozwiązania wydaje się chęć osiągnięcia faktycznego, jednokrotnego opodatkowania odpowiedniego przysporzenia. Jeżeli bowiem podatnik nie unika standardowego podatku dochodowego od osób prawnych, jego obciążenie wynikające z DST ulegnie odpowiedniemu zmniejszeniu. W pkt 28 preambuły zaznaczono kluczową rolę miejsca położenia użytkowników powiązanych z usługą podlegającą opodatkowaniu. Przychody podlegające opodatkowaniu uzyskane przez dany podmiot mają być traktowane jako uzyskane w okresie rozliczeniowym w danym państwie członkowskim, jeżeli odpowiedni użytkownicy znajdują się w danym państwie członkowskim. Miejsce położenia użytkowników należy przy tym określać w oparciu o zasady ustalane dla każdej z usług i w oparciu o miejsce użycia urządzenia użytkownika. Treść pkt 30 preambuły odnosi się bezpośrednio do problemu opodatkowania usługi polegającej na umieszczeniu reklamy na interfejsie cyfrowym. Na potrzeby określenia części przychodów podlegających opodatkowaniu, jakie mają zostać przypisane w danym okresie rozliczeniowym danemu państwu członkowskiemu, uwzględniana ma być liczba pojawień się tej reklamy na urządzeniach użytkowników w tym okresie rozliczeniowym w tym państwie członkowskim.

Treść pkt 31 preambuły poświęcona jest udostępnianiu wielostronnych interfejsów cyfrowych. W tym przypadku wskazuje się na konieczność rozróżnienia, dla celów określenia części przychodów podlegających opodatkowaniu w danym państwie członkowskim, między przypadkami, w których interfejs ułatwia zawarcie leżącej u źródła transakcji, a przypadkami, w których tego nie ułatwia. W pierwszej z tych kategorii przypadków przypisanie podlegających opodatkowaniu przychodów w okresie rozliczeniowym danemu państwu członkowskiemu winno być realizowane w oparciu o liczbę użytkowników, którzy zawarli przedmiotową transakcję w danym okresie rozliczeniowym przy

użyciu urządzenia w danym państwie członkowskim. Przyczyną jest fakt, że stanowi to czynność typowo generującą przychody dla przedsiębiorstwa, które udostępnia interfejs. Jeżeli usługa pośrednictwa nie obejmuje ułatwienia leżącej u źródła transakcji, przychody typowo są uzyskiwane z okresowych płatności następujących po zarejestrowaniu bądź otwarciu konta w ramach interfejsu cyfrowego. Dlatego też, na potrzeby przypisania danemu państwu członkowskiemu odpowiednich przychodów, należy tu wziąć pod uwagę liczbę użytkowników, którzy w tym okresie rozliczeniowym dysponowali kontem, które było otwarte przy użyciu urządzenia w danym państwie członkowskim. Zgodnie z pkt 35 preambuły przychody te nie powinny obejmować podatku od towarów i usług (i innych podobnych towarów) i powinny być uznawane memoriałowo.

Przepis art. 2 dyrektywy cyfrowej poświęcony jest definicjom kluczowych dla tej regulacji pojęć. Na uwagę zasługuje między innymi definicja interfejsu cyfrowego stanowiącego, zgodnie z pkt 3 wyżej wymienionego przepisu, dowolne oprogramowanie, w tym stronę internetową lub jej część, oraz aplikacje, w tym aplikacje mobilne, dostępne dla użytkownika. Takie sformułowanie przepisu wskazuje jednoznacznie, że intencją prawodawcy unijnego będzie szerokie zakreślenie zakresu pojęcia interfejsu cyfrowego, z uwagi na użycie terminu „dowolne”. Z kolei przez pojęcie użytkownika należy rozumieć, zgodnie z art. 2 pkt 4 dyrektywy cyfrowej, osobę fizyczną lub przedsiębiorstwo. Na uwagę zasługuje także treść art. 2 pkt 5 dotycząca znaczenia pojęcia „treści cyfrowe”. Zdefiniowano je tu jako dane²⁶ dostarczane w formie cyfrowej, takie jak programy komputerowe, aplikacje, muzyka, pliki wideo lub tekstowe, gry i pozostałe oprogramowanie, inne niż dane reprezentowane przez interfejsy cyfrowe.

Przepis art. 3 dyrektywy cyfrowej poświęcony jest jednemu z kluczowych elementów DST – przychodom podlegającym opodatkowaniu. Zgodnie z ust. 1 wyżej wymienionego przepisu jako przychody

²⁶ Szerzej na temat znaczenia i wzajemnych relacji pojęć: „dane”, „informacja”, „wiedza” zob. M. TCHÓRZEWSKI, *Data mining a piramidy finansowe*, [w:] *Piramidy finansowe a bezpieczeństwo rynków*, red. M. MICHAŁSKI, Warszawa 2019, s. 246-247.

podlegające opodatkowaniu kwalifikują się tu przychody wynikające ze świadczenia przez podmiot każdej z następujących usług:

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

Warto przy tym zaznaczyć, że zdarzenia leżące u źródła relewantnych przychodów w zakresie pkt 1 i 3 są ze sobą związane w tym znaczeniu, że korzystanie z danych o użytkownikach, które to dane są generowane w związku z aktywnością użytkowników w sieci, pozwalają na lepiej zindywidualizowane docieranie z treścią reklamy do poszczególnych jej odbiorców²⁷. W myśl art. 3 ust. 4 dyrektywy cyfrowej udostępnianie użytkownikom wielostronnego interfejsu cyfrowego, który pozwala użytkownikom na wyszukiwanie innych użytkowników i wchodzenie z nimi w interakcje i który może także ułatwiać dokonywanie leżących u źródła dostaw towarów lub świadczenia usług bezpośrednio między użytkownikami, nie obejmuje:

1. udostępniania interfejsu cyfrowego, jeżeli jedynym lub głównym celem udostępniania interfejsu jest dostarczanie przez podmiot udostępniający interfejs treści cyfrowych użytkownikom lub świadczenie przez ten podmiot usług komunikacyjnych lub płatniczych na rzecz użytkowników;
2. świadczenia przez system obrotu lub podmiot systematycznie internalizujący transakcje którejkolwiek z usług, o których mowa w sekcji A pkt 1-9 załącznika I do dyrektywy 2014/65/UE;

²⁷ Warto zaznaczyć, że wykorzystywanie tego rodzaju danych może służyć nie tylko do prowadzenia skuteczniejszych komercyjnych kampanii reklamowych, lecz także do wywierania istotnego wpływu na decyzje wyborcze dzięki indywidualnie sprofilowanym treściom przekazywanym w ramach prowadzonych kampanii.

3. świadczenia przez dostawcę uregulowanych usług finansowania społecznościowego którejkolwiek z usług, o których mowa w sekcji A pkt 1-9 załącznika I do dyrektywy 2014/65/UE lub usług polegających na ułatwianiu udzielania kredytów.

Sekcja A pkt 1-9 załącznika I do dyrektywy 2014/65/UE, o której mowa powyżej, obejmuje usługi inwestycyjne i działalność inwestycyjną, w tym: przyjmowanie i przekazywanie zleceń w odniesieniu do jednego lub większej liczby instrumentów finansowych; wykonywanie zleceń na rachunek klientów; zawieranie transakcji na własny rachunek; zarządzanie portfelem; doradztwo inwestycyjne; subemisja instrumentów finansowych bez gwarancji przejścia emisji.

Przychody wynikające ze świadczenia usług objętych opodatkowaniem przez podmiot należący do skonsolidowanej grupy do celów rachunkowości finansowej na rzecz innego podmiotu należącego do tej samej grupy nie stanowią, zgodnie z art. 3 ust. 7 dyrektywy cyfrowej, przychodów podlegających opodatkowaniu dla celów tej dyrektywy. Jednocześnie w myśl art. 3 ust. 8 dyrektywy cyfrowej, o ile podmiot, należący do skonsolidowanej grupy do celów rachunkowości finansowej, świadczy usługi objęte opodatkowaniem, a przychody ze świadczenia tej usługi są uzyskiwane przez inny podmiot należący do tej grupy, przychody te uznaje się za uzyskane przez podmiot świadczący daną usługę.

W art. 4 dyrektywy cyfrowej zidentyfikowano podatników DST. W myśl tego przepisu są to podmioty spełniające łącznie dwa następujące warunki:

- a. łączna kwota przychodów w skali światowej wykazywana przez podmiot za dany rok podatkowy przekracza 750 000 000 euro;
- b. łączna kwota podlegających opodatkowaniu przychodów uzyskanych przez podmiot w UE w ciągu danego roku podatkowego przekracza 50 000 000 euro.

Szczególnym elementem DST, z uwagi na charakter usług, z których wynikają objęte nim przychody, jest określenie miejsca opodatkowania. Poświęcony temu jest art. 5 dyrektywy cyfrowej. Zgodnie z ust. 1 tego artykułu przychody podlegające opodatkowaniu uzyskane przez podmiot w danym okresie rozliczeniowym traktuje się jako uzyskane w danym państwie członkowskim, w odpowiednim okresie rozliczeniowym, jeżeli

użytkownicy powiązani z usługami podlegającymi opodatkowaniu znajdują się w tym okresie rozliczeniowym w tym państwie członkowskim. Nie ma przy tym znaczenia to, czy odpowiedni użytkownicy wnieśli pieniężny wkład w wygenerowanie danych przychodów. Wydaje się, że takie rozwiązanie, wiążąc się z koniecznością gromadzenia i przetwarzania przez władzę publiczną danych co do miejsca pobytu poszczególnych użytkowników sieci, może skutkować istotną ingerencją w sferę ich prywatności.

Przepis art. 5 ust. 2 dyrektywy cyfrowej dotyczy zasad określania tego, czy dany użytkownik, w związku z usługą podlegającą opodatkowaniu, znajduje się w danym państwie członkowskim. Użytkownik jest uznawany za znajdującego się w danym państwie członkowskim w następujących przypadkach. W przypadku umieszczenia na interfejsie cyfrowym reklamy skierowanej do użytkowników tego interfejsu przedmiotowa reklama ukazuje się na urządzeniu użytkownika w czasie, kiedy urządzenie to jest używane w tym okresie rozliczeniowym w tym państwie członkowskim w celu uzyskania dostępu do interfejsu cyfrowego. W zakresie usługi, o której mowa w art. 3 ust. 1 lit. b dyrektywy cyfrowej (udostępnianie użytkownikom wielostronnego interfejsu cyfrowego, który pozwala użytkownikom na wyszukiwanie innych użytkowników i wchodzenie z nimi w interakcje i który może także ułatwiać dokonywanie leżących u źródła dostaw towarów lub świadczenia usług bezpośrednio między użytkownikami), mogą znaleźć zastosowanie, zgodnie z art. 5 ust. 2 lit. b, dwie metody określania miejsca, w którym znajduje się użytkownik, dla celów opodatkowania DST. W przypadku gdy usługa jest świadczona w oparciu o wielostronny interfejs cyfrowy, który ułatwia dokonywanie leżących u źródła dostaw towarów lub świadczenia usług bezpośrednio między użytkownikami, uznaje się, że użytkownik znajduje się w danym państwie członkowskim wówczas, gdy używa w tym okresie rozliczeniowym urządzenia w tym państwie członkowskim w celu uzyskania dostępu do interfejsu cyfrowego i zawiera na tym interfejsie w tym okresie rozliczeniowym leżącą u źródła transakcję. W przypadku gdy usługa jest świadczona z wykorzystaniem innego niż wyżej wymieniony wielostronny interfejs cyfrowy, uznaje się, że użytkownik znajduje się w państwie członkowskim wówczas, gdy

posiada przez cały okres rozliczeniowy lub jego część konto umożliwiające mu dostęp do interfejsu cyfrowego, a konto to zostało otwarte za pośrednictwem urządzenia w tym państwie członkowskim.

Inną istotną kwestią z perspektywy opodatkowania DST jest okres rozliczeniowy. Zgodnie z art. 5 ust. 3 dyrektywy cyfrowej w odniesieniu do każdego okresu rozliczeniowego część łącznych przychodów podlegających opodatkowaniu uznawaną za uzyskaną w danym państwie członkowskim ustala się na kilka sposobów w zależności od rodzaju usługi. W przypadku podlegających opodatkowaniu przychodów wynikających ze świadczenia usług objętych art. 3 ust. 1 lit. a dyrektywy cyfrowej (umieszczanie na interfejsie cyfrowym reklamy skierowanej do użytkowników tego interfejsu) część przedmiotowych przychodów ustala się proporcjonalnie do liczby wyświetleń reklamy na urządzeniach użytkowników w danym okresie rozliczeniowym. W zakresie przychodów wynikających z usług z art. 3 ust. 1 lit. b (udostępnianie użytkownikom wielostronnego interfejsu cyfrowego, który pozwala użytkownikom na wyszukiwanie innych użytkowników i wchodzenie z nimi w interakcje i który może także ułatwiać dokonywanie leżących u źródła dostaw towarów lub świadczenia usług bezpośrednio między użytkownikami), w przypadku gdy usługa jest świadczona w oparciu o wielostronny interfejs cyfrowy, który ułatwia dokonywanie leżących u źródła dostaw towarów lub świadczenia usług bezpośrednio między użytkownikami, część łącznych przychodów podmiotu podlegających opodatkowaniu traktowaną jako uzyskaną w danym państwie członkowskim określa się proporcjonalnie do liczby użytkowników, którzy zawarli leżące u źródła transakcje na interfejsie cyfrowym w danym okresie rozliczeniowym. W przypadku gdy usługa jest świadczona w oparciu o inny niż wyżej wymieniony wielostronny interfejs cyfrowy, przedmiotową część przychodów określa się proporcjonalnie do liczby użytkowników, którzy przez cały okres rozliczeniowy lub jego część posiadają konto umożliwiające im dostęp do interfejsu cyfrowego.

W zakresie przychodów do opodatkowania wynikających ze świadczenia usług objętych art. 3 ust. 1 lit. c dyrektywy cyfrowej (przekazywanie zgromadzonych danych o użytkownikach, wygenerowanych w wyniku aktywności użytkowników na interfejsach cyfrowych) część

łącznych przychodów podlegających opodatkowaniu traktowaną jako uzyskaną w danym państwie członkowskim określa się proporcjonalnie do liczby użytkowników, w odniesieniu do których dane przekazane w tym okresie rozliczeniowym wygenerowano w wyniku skorzystania przez użytkowników z urządzenia w celu uzyskania dostępu do interfejsu cyfrowego, niezależnie od tego, czy w tym okresie rozliczeniowym, czy w okresie poprzednim.

Zgodnie z art. 5 ust. 5 dyrektywy cyfrowej dla wyżej omówionych celów państwo członkowskie, w którym używane jest urządzenie użytkownika, ustala się na podstawie adresu protokołu internetowego (IP) urządzenia lub za pomocą innej dowolnej metody geolokalizacji, o ile jest ona dokładniejsza. Przepis art. 6 dyrektywy cyfrowej poświęcony jest wymagalności podatku. Stawka DST, zgodnie z art. 8 dyrektywy cyfrowej, wynosi 3%. Trzeba tu wskazać, że wysokość stawek podatku w odniesieniu do opodatkowania przychodu jest typowo związana z szacowaną przez prawodawcę rentownością danego rodzaju działalności.

4. WNIOSKI

Gwałtowny rozwój technik cyfrowych wiąże się z poważnymi wyzwaniami dla systemu podatkowego, który był stworzony w kontekście coraz bardziej nieaktualnych uwarunkowań gospodarczych. Doniosłym aspektem tych trudności jest coraz częstsze i intensywniejsze prowadzenie działalności przy bardzo ograniczonej fizycznej obecności w danym państwie lub terytorium. Zdaje się to wpisywać w bardzo stare procesy wzajemnego warunkowania się rozwoju form organizacji społeczno-gospodarczych i danin publicznych, które to procesy można prześledzić aż do najwcześniejszych form państwowości. Dostosowywanie prawa daninowego (podatkowego), w szczególności w zakresie podatków dochodowych, do nowych i ciągle zmieniających się okoliczności przysparza wielu trudności, nie tylko o charakterze technicznym. Napotyka ono także silny opór państw i przedsiębiorstw czerpiących korzyści z wyżej wymienionych niedostosowań. Komisja Europejska, starając się wyjść naprzeciw tym wyzwaniom, sformułowała dwie interesujące propozycje

zaadresowania niektórych omówionych problemów. Prezentowane w tej publikacji rozwiązania biorą pod uwagę wiele trudności wynikających z istotnych specyfik gospodarki cyfrowej. Stanowiłyby one ważną próbę częściowego, skoordynowanego dostosowania prawa podatkowego państw członkowskich do niektórych współczesnych realiów gospodarczych. Niestety, mając na uwadze rozbieżności zachodzące między interesami poszczególnych państw członkowskich UE oraz to, że mają one różne zdolności do opierania się naciskom podmiotów czerpiących korzyści z relewantnych nieadekwatności norm prawa podatkowego, szanse na przyjęcie nie tylko docelowych przedmiotowych rozwiązań, lecz także tych określanych jako tymczasowe, są niewielkie. Oznacza to, że poszczególne państwa członkowskie będą najpewniej w dającej się przewidzieć przyszłości wprowadzały partykularne rozwiązania dostosowujące ich systemy podatkowe do uwarunkowań gospodarki cyfrowej bądź też rozwiązania pozwalające im na stosowanie szkodliwej konkurencji podatkowej²⁸ w omawianym zakresie. Niemniej rozwiązania proponowane w dyrektywie cyfrowej, mimo niewielkich szans na ich rychłe wprowadzenie, stanowią ważny punkt odniesienia w ramach dyskusji nad dostosowywaniem prawa podatkowego do niektórych wyzwań, jakie niesie ze sobą cyfryzacja gospodarki.

ANALIZA PROJEKTU DYREKTYWY W SPRAWIE WSPÓLNEGO SYSTEMU
PODATKU OD USŁUG CYFROWYCH NA TLE WYZWAŃ STOJĄCYCH PRZED
PODATKIEM DOCHODOWYM W DOBIE REWOLUCJI CYFROWEJ

Streszczenie

Praca poświęcona jest podatkowi od usług cyfrowych w wersji proponowanej w projekcie dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych. Jest on tu rozpatrywany jako egzemplifikacja próby odpowiedzi na niektóre wyzwania, jakie

²⁸ Szerzej w zakresie znaczenia pojęcia szkodliwej konkurencji podatkowej zob. A.R. NAWROT, *Szkodliwa konkurencja podatkowa*, Warszawa 2011, s. 45.

stawia przed prawem podatkowym proces cyfryzacji gospodarki. Opracowanie zawiera w szczególności omówienie kluczowych elementów podatku od usług cyfrowych w wersji zaproponowanej w wyżej wymienionym projekcie.

AN ANALYSIS OF THE PROPOSAL FOR THE DIRECTIVE ON THE
COMMON SYSTEM FOR A DIGITAL SERVICES TAX IN THE CONTEXT OF
CHALLENGES TO INCOME TAX IN THE DIGITAL REVOLUTION

Summary

The aim of this article is to analyze the digital services tax as presented in the proposal for an EU Council directive on a common system for a digital services tax on certain revenues from the provision of digital services. This article views the proposal as an exemplification of an attempt to confront some of the challenges facing the tax system as a result of the digitisation of the economy. In particular, it examines specific elements of the digital services tax presented in the proposal.

Słowa kluczowe: podatek od usług cyfrowych; gospodarka cyfrowa; podatkowe wyzwania gospodarki cyfrowej; podatek od usług cyfrowych w Unii Europejskiej; dyrektywa Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych.

Keywords: digital services tax; the digital economy; tax challenges to the digital economy; the digital services tax in the European Union; the Council directive on the common system for a digital services tax.

Literatura

- BABKIN A.W., BURKALCEWA D.D., KOSTIEŃ D.G., WOROBJEW JU.N., *Formirowanie cyfrowej ekonomiki w Rosji: suszczność, osobiennosti, tiechniczeskaja normalizacyja, problemy razwitija*, «Ekonomiczeskije nauki» 3/2017, s. 9-25.
- BAÉZ MORENO A., BRAUNER Y., *Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*, «WU International Taxation Research Papers Series» 14/2015, s. 2-33.
- BRYNJOLFSSON E., KAHIN L.M., *Understanding the Digital Economy – Data, Tools, and Research*, Cambridge 2000.

- BRYNJOLFFSSON E., MCAFEE A., *The Second Machine Age*, New York 2016.
- CARPENTIERI L., MICOSSI S., PARASCANDOLO P., *Overhauling corporate taxation in the digital economy*, «Policy Insights» 15/2019, s. 2-17.
- CIĄSTKOWSKA K., KOŁOCH G., MICHAJŁOWSKA M., *Podatek od usług cyfrowych – perspektywa polska, unijna i międzynarodowa*, <https://mc.bip.gov.pl/rok-2017-2018-2019/podatek-od-uslug-cyfrowych-perspektywa-polska-unijna-i-miedzynarodowa.html> (dostęp 4 marca 2020 r.).
- HOLMES K., *The concept of income*, Amsterdam 2000.
- ŁUCKI Z., *Proszę... nie mówmy „technologia” na technikę!*, https://www.uci.agh.edu.pl/bip/63/11_63.htm (dostęp 14 lutego 2019 r.).
- NAWROT A.R., *Szkodliwa konkurencja podatkowa*, Warszawa 2011.
- OLBERT M., SPENGLER CH., *International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?*, «World Tax Journal» 2/2017, s. 3-46.
- PEITZ M., WALDFOGEL J., *The Oxford Handbook of the Digital Economy*, Oxford 2012.
- Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/technika.html> (dostęp 14 lutego 2019 r.).
- Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/technologia.html> (dostęp 14 lutego 2019 r.).
- TCHÓRZEWSKI M., *Data mining a piramidy finansowe*, [w:] *Piramidy finansowe a bezpieczeństwo rynków*, red. M. MICHAŁSKI, Warszawa 2019, s. 241-253.
- YANKOVA D., *The text and context of EU directives: implications for translators*, «Ibérica» 6/2008, s. 129-145.
- ZOZULIA D.M., *Cyfrowizacja rosyjskiej ekonomiki i industrija 4.0: wyzwory i perspektywy*, «Woprosy innowacyonnoj ekonomiki» 1/2018, s. 1-13.