DOI: 10.52694/LES.130/2026.13

Aurelia Dalkowska
Szkoła Główna Handlowa w Warszawie
https://orcid.org/0009-0000-0450-9742

Anna Dalkowska
Uniwersytet Merito WSB w Gdańsku
https://orcid.org/0000-0002-0880-6573

Polski model podatku cyfrowego – Wyzwania i Zagrożenia

Polish Digital Tax Model – Challenges and Risks

Streszczenie

Problematyka podatku od usług cyfrowych we współczesnym świecie globalizacji ma istotne znaczenie tylko w płaszczyźnie międzynarodowej, ale także na gruncie krajowym. Artykuł obejmuje analizę projektowanego w Polsce podatku od usług cyfrowych w ujęciu prawno-ekonomicznym w uwzględnieniem genezy koncepcji Digital Services Tax, konstrukcji podstawy opodatkowania, zakresu podmiotowego i przedmiotowego oraz mechanizmów o charakterze kompensacyjnym. W dniu 24 marca 2026r na stronie Kancelarii Prezesa Rady Ministrów w wykazie prac Rady Ministrów opublikowany został pod numerem UD385 projekt ustawy o podatku rekompensującym od niektórych usług.[1] W opracowaniu dokonano oceny jego potencjalnych korzyści, takich jak zwiększenie dochodów budżetowych, poprawa sprawiedliwości podatkowej i wyrównanie warunków konkurencji, a także zagrożeń, obejmujących między innymi przerzucanie kosztów na konsumentów, wzrost obciążeń administracyjnych, ryzyko sporów międzynarodowych oraz ograniczenie inwestycji. Wnioski wskazują, że podatek cyfrowy może stanowić instrument częściowo uzupełniający polski system podatkowy i odpowiedź na wyzwania gospodarki

[1] Projekt ustawy o podatku rekompensującym od niektórych usług, Ministerstwo Cyfryzacji, https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-podatku-rekompensujacym-od-niektorych-uslug, [dostęp: 25.03.2025]

cyfrowej, jednak jego skuteczność i efektywność pozostaje uzależniona od ostatecznego kształtu polskiej regulacji oraz postępów harmonizacji opodatkowania gospodarki cyfrowej na poziomie międzynarodowym.

Słowa kluczowe: podatek cyfrowy, projekt ustawy o podatku rekompensującym od niektórych usług (nr UD385), gospodarka cyfrowa, międzynarodowe prawo podatkowe, BEPS, OECD, Unia Europejska

Abstract

The issue of digital services taxation in the contemporary globalized world is significant not only at the international level but also within domestic legal systems. The article provides a legal and economic analysis of the proposed Polish digital services tax, considering the origins of the Digital Services Tax concept, the structure of the tax base, its subjective and objective scope, as well as compensatory mechanisms. On March 24, 2026, a draft law on a compensatory tax on certain services was published on the website of the Chancellery of the Prime Minister, in the list of works of the Council of Ministers, under number UD385. The study evaluates potential benefits, such as increased budget revenues, enhanced tax fairness, and improved competitive balance, as well as risks, including the shifting of costs onto consumers, increased administrative burdens, the risk of international disputes, and reduced investment. The conclusions indicate that the digital tax may serve as a supplementary instrument within the polish tax system and as a response to the challenges of the digital economy; however, its effectiveness and efficiency depend on the final shape of the Polish regulation and progress in the international harmonization of digital economy taxation.

Keywords: digital services tax, draft act on a compensatory tax on certain services (nr.|UD385) digital economy, international tax law, BEPS, OECD, European Union

Uwagi wprowadzające

Problematyka podatku od usług cyfrowych nabiera we współczesnym świecie globalizacji istotnego znaczenie nie tylko w płaszczyźnie międzynarodowej, ale także na gruncie krajowym. Współczesna gospodarka w rosnącym stopniu opiera się na rozwiązaniach cyfrowych, które determinują sposób funkcjonowania przedsiębiorstw oraz kształtują nowe

modele prowadzenia działalności gospodarczej. Podmioty gospodarcze na całym świecie wykorzystują zaawansowane technologie informatyczne, infrastrukturę cyfrową oraz platformy społecznościowe w celu optymalizacji procesów biznesowych, zwiększenia efektywności zarządzania danymi oraz precyzyjnego docierania do odbiorców.

Kwestia wprowadzenia podatku co usług cyfrowych stała się szczególnie aktualna wobec realnych trudności w osiągnięciu konsensusu w zakresie jednolitego kształtu podatku od usług cyfrowych na poziomie unijnym i międzynarodowym, przez co państwa członkowskie decydują się na wprowadzanie własnych, jednostronnych rozwiązań. Istotne różnice, w szczególności dotyczące zakresu relokacji zobowiązań podatkowych do jurysdykcji, w których generowane są przychody oraz zakresu podmiotowego podatku od usług cyfrowych stały się głównymi przyczynami braku porozumienia w kwestii stworzenia jednolitego rozwiązania.

Zaproponowana w 2018 r. przez Komisję Europejską propozycja podatku od usług cyfrowych (ang. digital services tax – DST) jako instrumentu o charakterze tymczasowym, mającego na celu rozwiązanie problemów opodatkowania gospodarki cyfrowej do czasu wypracowania kompleksowych regulacji na szczeblu międzynarodowy nie spotykała się także z akceptacją z uwagi na brak konsensusu politycznego.

W powyższym kontekście pojawia się pytanie, czy rozwiązanie polegające na stworzeniu własnego, krajowego modelu podatku cyfrowego DTS jest ścieżką, która powinna wybrać Polska. Decyzja w powyższej, fundamentalnej kwestii powinna być poprzedzona właściwą identyfikacją i analizą zarówno korzyści jak i zagrożeń związanymi z wprowadzeniem nowej daniny.

Przedmiotem analizy w niniejszym opracowaniu uczyniono prawno-ekonomiczne aspekty polskiego modelu podatku cyfrowego z perspektywy aktualnych prac projektodawczych. Celem artykułu jest wykazanie, że koncepcja podatku od usług cyfrowych ma istotne znaczenie nie tylko w perspektywie międzynarodowej jako konieczna odpowiedź na wyzwania współczesnej cyfryzacji rynku globalnego, ale także w perspektywie polskiej jako istotny instrument redefinicji ładu podatkowego, z uwzględnieniem korzyści i zagrożeń z nim związanym dla polskiej gospodarki. Przedstawiono argumenty uzasadniające potrzebę wprowadzenia polskiego modelu podatku cyfrowego do systemu prawnego oraz towarzyszące im zagrożenia dla gospodarki. W niniejszym opracowaniu zastosowano metodę analityczną i prawnoporównawczą.

Przyczyny zainicjowania prac nad polskim modelem podatku cyfrowego

Przyczyny zainicjowania prac na polskim modelem podatku od usług cyfrowych są ściśle powiązane z międzynarodową i wielopłaszczyznową problematyką opodatkowania gospodarki cyfrowej. Zagadnienie to jest silnie zdeterminowane rozwojem globalizacji, który przyniósł nowe wyzwania dla współczesnych systemów podatkowych. Literatura wskazuje, że trzy główne filary współczesnych systemów podatkowych tj. podatek dochodowy od osób prawnych, podatek dochodowy od osób fizycznych oraz podatek od konsumpcji ukształtowały się w latach 1920-1970 r[2]. W tym okresie zarówno mobilność kapitału jak i zintegrowanie rynków krajowych było niskie, co w konsekwencji oznacza, że wprowadzane formy opodatkowania dotyczyły w szczególności zamkniętych gospodarek narodowych[3]. Decyzje podatkowe poszczególnych państw nie wpływały na gospodarki państw sąsiednich. Umożliwiło to ukształtowanie się skrajnie różnych struktur podatkowych w poszczególnych jurysdykcjach. W przytoczonym okresie zachodziły równocześnie postępujące zmiany w relacjach międzynarodowych, związane z integracją europejską i międzynarodową. Kluczowymi zdarzeniami mającymi wpływ na zmiany w funkcjonowaniu rynków krajowych było zawarcie w 1947 r. Układu Ogólnego w sprawie Taryf Celnych i Handlu (GATT), którego celem była stopniowa liberalizacja handlu światowego[4]. Kolejne rundy negocjacyjne układu stopniowo obniżały cła oraz znosiły bariery handlowe. W 1994 roku, podczas rundy urugwajskiej została powołana Światowa Organizacja Handlu (ang. World Trade Organisation – WTO)[5], która rozpoczęła swoją działalność w kolejnym roku. Równocześnie, integracja europejska zwieńczona podpisaniem 1986 roku „*Jednolitego Aktu Europejskiego*"[6] doprowadziły do powstania jednolitego rynku Unii Europej-

[2] P. Genschel, „Globalisation and the Transformation of the Tax State", *European Review*, 2005, t. 13, nr 1, s. 53–71, s.54, https://doi.org/10.1017/S1062798705000190 [dostęp: 26.03.2026]

[3] D. Mączyński. *Prawo podatkowe międzynarodowe*, Warszawa 2015, s. 23.

[4] P. Aghion, A. Bergeaud, T. Boppart, P. J. Klenow, H. Li, „A Theory of Falling Growth and Rising Rents", *Journal of Economic Perspectives*, 2016, t. 30, nr 1, s. 95–120, s. 1, https://pubs.aeaweb.org/doi/pdfplus/10.1257/jep.30.1.95 [dostęp: 26.03.2026]

[5] Porozumienie ustanawiające Światową Organizację Handlu (WTO), sporządzone w Marrakeszu dnia 15 kwietnia 1994 r. (Dz.U. 1995 nr 98, poz. 483) https://sip.lex.pl/akty-prawne/dzienniki-UE/porozumienie-ustanawiajace-swiatowa-organizacje-handlu-wto-gatt-1994-67489919 [dostęp: 26.03.2026]

[6] Rezolucja Parlamentu Europejskiego w sprawie Jednolitego Aktu Europejskiego z dnia 11 grudnia 1986 r.

skiej. Przejawy integracji były również intensywnie widoczne globalnie, np. poprzez zawarcie porozumienia strefy wolnego handlu ASEAN między członkami Stowarzyszenia Narodów Azji Południowo-Wschodniej. Równolegle rozwijały się liczne porozumienia dwustronne i regionalne, ukierunkowane na redukcję ceł i ułatwienie przepływu towarów oraz usług. Liberalizacja handlu oraz dynamiczny rozwój działalności międzynarodowych grup kapitałowych zwiększyło wzajemne powiązania między krajowymi gospodarkami[7]. W nowych warunkach systemy podatkowe stały się instrumentem konkurencji między państwami. Preferencyjne systemy podatkowe sprzyjają alokacji kapitału i zysków, pogłębiając konflikt między funkcją fiskalną a konkurencyjną podatków. Zjawisko to, określane przez OECD mianem „szkodliwej konkurencji podatkowej", prowadzi do erozji bazy podatkowej, nierównego rozkładu obciążeń oraz zniekształcenia przepływów kapitałowych [8].

Rozwój zintegrowanej gospodarki globalnej zbiegł się z postępem technologicznym zapoczątkowanym przez trzecią rewolucję przemysłową, zainicjowaną pojawieniem się półprzewodników, komputerów i Internetu, co doprowadziło do automatyzacji pracy oraz optymalizacji procesów[9]. Obecnie gospodarka znajduje się u progu czwartej rewolucji przemysłowej, związanej z rozwojem technologii informacyjno-komunikacyjnych oraz sztucznej inteligencji, które przekształcają funkcjonowanie przedsiębiorstw i społeczeństw, zwiększając innowacyjność i konkurencyjność oraz tworząc wirtualną przestrzeń ekonomiczną[10]. W literaturze trafnie podkreśla się, że „w miarę jak gospodarki i społeczeństwa dostosowują się do nowych horyzontów i możliwości, przed przedsiębiorstwami otwiera się przestrzeń do wyobrażania sobie sposobów działania, które pozwalają lepiej niż wcześniej rozwiązywać problemy klientów" [11]. Stanowiska przedstawicieli nauki potwierdzają zatem istotny wpływ transformacji cyfrowej na funkcjonowanie przedsiębiorstw oraz społeczeństwa jako całości. W tym kontekście globalizacja nie tylko „kurczy" świat poprzez redukcję kosztów transportu i informacji, lecz także go symbolicznie

[7] P. Genschel, „Globalisation and the Transformation of the Tax State", *European Review*, 2005, t. 13, nr 1, s. 53–71,s.59, https://doi.org/10.1017/S1062798705000190 [dostęp: 26.03.2026]

[8] OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, Paryż 1998, s.8, https://doi.org/10.1787/9789264162945-en. [dostęp: 26.03.2026]

[9] K. Schwab, *Czwarta rewolucja przemysłowa*, Wydawnictwo Studio Emka, Warszawa 2018, s. 23.

[10] Ibidem, s. 24.

[11] Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), *Business models of the future: Emerging value creation*, 2017, s. 5, https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/Future/pi-emerging-business-models-FINAL-26-01-2017.pdf [dostęp: 26.03.2026]

„poszerza", tworząc nową, wirtualną przestrzeń ekonomiczną dla inwestycji, handlu i działalności przedsiębiorstw wielonarodowych[12].

Brak konsensusu politycznego na stworzenie jednolitego instrumentu podatkowego w podatku od usług cyfrowych na gruncie międzynarodowym oraz w Unii Europejskiej oraz wskazany rozwój gospodarki cyfrowej i nowych modeli biznesowych to główne przyczyny stanowiące impuls i istotne wyzwanie dla krajowych systemów prawnych, w tym także dla Polski w kierunku stworzenia krajowego modelu podatku cyfrowego. W obecnej sytuacji politycznej i gospodarczej charakteryzującej się dużą niepewnością napięciami ze względu na odmienne interesy państw, wprowadzenie instrumentu na poziomie krajowym wydaje się jedyną szansą na przyjęcie podatku cyfrowego. Podatek cyfrowy jako danina publicznoprawne od największych spółek technologicznych stanowić może źródło nowych wpływów do budżetu państwa, jednocześnie stwarzając warunki do wyrównywanie szans pomiędzy globalnymi gigantami a lokalnymi przedsiębiorcami.

Wyzwania związane z wprowadzeniem podatku od usług cyfrowych na gruncie krajowym

Podatek od usług cyfrowych nawiązuje do konstrukcji podatku dochodowego, który jest w systemie prawa klasyfikowany jako podatek osobisty[13]. Analizując proponowane w Polsce rozwiązania w zakresie podatku od usług cyfrowych, w pierwszej kolejności należy zidentyfikować główne wyzwania związane z funkcjonowaniem rynku usług cyfrowych. Jak wskazuje J. Oleszczuk- Zygmuntowski w raporcie „*Cyfrowy bilans Polski*", Polska, podobnie jak większość krajów europejskich jest przede wszystkim importerem usług cyfrowych[14]. Bilans handlowy w tym obszarze jest negatywny, a deficyt przekroczył w 2024 roku ponad 45 miliardów złotych. Struktura importowanych usług cyfrowych koncentruje się między reklamą cyfrową, chmurą obliczeniową oraz usługami

[12] G. W. Kołodko, *Globalizacja a transformacja. Iluzje i rzeczywistość*, referat przedstawiony na VII Kongresie Ekonomistów Polskich, Warszawa, 25–26 stycznia 2001 r., s.8 https://www.tiger.edu.pl/kolodko/kolodko/referaty/pl/Referat%20Kongres%20Ekonomistow%20Polskich%2025-26%20I%202001.pdf [dostęp: 26.03.2026]

[13] H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2017, s. 76.

[14] Sieć Badawcza Łukasiewicz, *Cyfrowy bilans Polski*, 2025, s. 41, https://lukasiewicz.gov.pl/wp-content/uploads/2025/12/Cyfrowy_bilans_Polski.pdf [dostęp: 26.03.2026]

e-commerce, przy czym kluczowymi dostawcami są podmioty z USA, Chin oraz Niemiec. Prognozy przedstawione w raporcie wskazują na stabilny wzrost importu do 2028 r. Według szacunków autorów uzależnienie cyfrowe sięgnie nawet 8% całkowitego importu do końca tej dekady[15]. Oznacza to silne uzależnienie Polskiego rynku usług cyfrowych od producentów zagranicznych. Jednocześnie Polska wciąż znajduje się na jednym z ostatnich miejsc w Unii Europejskiej pod względem rozwoju gospodarki cyfrowej. W indeksie gospodarki cyfrowej i społeczeństwa cyfrowego za 2022 r. Polska zajęła 24. miejsce wśród 27 państw członkowskich[16]. Świadczy to o istotnym opóźnieniu w adopcji technologii cyfrowych przez przedsiębiorstwa i sektor publiczny oraz równoczesnym uzależnieniu od technologii zagranicznych. Przedstawione zależności rodzą szczególne zagrożenia dla suwerenności cyfrowej naszego państwa, które wiążą się z negatywnymi konsekwencjami gospodarczymi oraz fiskalnymi.

W tym kontekście, rozważając koncepcję wprowadzenia podatku od usług cyfrowych, należy uwzględnić rolę międzynarodowych korporacji na rynku krajowym. Eksperci podkreślają, że utrata suwerenności cyfrowej, wynikająca z wysokiego poziomu importu usług cyfrowych, prowadzi do osłabienia sprawiedliwej konkurencji oraz ograniczenia krajowych procesów innowacyjnych[17]. Zamiast równorzędnej konkurencji krajowych dostawców platform obserwuje się postępującą monopolizację rynku, skutkującą mniejszą konkurencją, niższymi wydatkami na badania i rozwój oraz spadkiem innowacyjności[18]. Przyczyn tych zjawisk należy upatrywać w szczególnych cechach rynku przestrzeni cyfrowej, który w swojej istocie jest podobny do rynku tradycyjnego, jednak wyróżnia go dominujące wykorzystanie systemów informacyjnych i technologii cyfrowych[19].

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju wskazuje, że wartość dodana przedsiębiorstw działających rynku usług cyfrowych, w szczególność w przypadku platform wielostronnych powstaje poprzez: „łączenie użytkowników, dostawców lub klientów za pomocą technologii

[15] Ibidem s. 44

[16] V. Szymanek, *Społeczeństwo informacyjne w liczbach 2023*, Ministerstwo Cyfryzacji, Warszawa 2023, s.7,https://kompetencjecyfrowe.gov.pl/media/2024/09/Spoleczenstwo-informacyjne-w-liczbach-2023.pdf [dostęp: 26.03.2026]

[17] J. Oleszczuk-Zygmuntowski, *Cyfrowy bilans Polski. Jak zmienić uzależnienie w suwerenność*, Sieć Badawcza Łukasiewicz, Warszawa, 2025, s. 14, gdzie autor powołuje się na: P. Aghion et al., 2019; J. Zygmuntowski, 2020, https://lukasiewicz.gov.pl/wp-content/uploads/2025/12/Cyfrowy_bilans_Polski.pdf [dostęp: 26.03.2026]

[18] Ibidem.

[19] S. Kopera, M. Najda-Janoszka, *Rynek tradycyjny a rynek przestrzeni cyfrowej*, w: E-*przedsiębiorczość : zasady i praktyka*, red. M. Bednarczyk, S. Kopera, M. Najda-Janoszka, Kraków 2019, s.46

pośredniczącej”[20], a poziom tej wartości rośnie wraz z liczbą użytkowników, co oznacza silne efekty sieciowe. Dodatkowo, przedsiębiorstwa cyfrowe często osiągają znaczące efekty skali, tzn. ich przychody rosną szybciej niż koszty przy zwiększaniu skali działalności. W efekcie przedsiębiorcy chętnie inwestują w nowe technologie, automatyzację i rozwiązania podnoszące efektywność procesów, co przekłada się na wyższą wydajność i niższe koszty wytwarzania. Jak wskazuje literatura, ekspansja platform cyfrowych w pierwszej fazie przyczynia się do lepszego wykorzystania potencjału technologii cyfrowych w wielu sektorach gospodarki[21]. Można więc stwierdzić, że są to zjawiska pozytywne z perspektywy wzrostu produktywności. Przytoczone mechanizmy, pomimo swojej efektywności, sprzyjają również zjawiskom silnej, niepożądanej koncentracji i monopolizacji rynków cyfrowych. Konferencja Narodów Zjednoczonych do spraw Handlu i Rozwoju (ang.UNCTAD) podaje, że, rynki cyfrowe stają się coraz bardziej nasycone, a niewielka liczba firm kontroluje rosnącą część globalnej aktywności gospodarczej w tym obszarze[22]. Ponadto, dominujące przedsiębiorstwa cyfrowe rozszerzają swoją działalność na wiele płaszczyzn równolegle, obejmując równocześnie usługi chmur, e-commerce, reklam czy AI[23]. Powstała dominacja skutkuje mocniejszymi barierami wejścia oraz ograniczoną sprawiedliwą konkurencją.

W rezultacie lokalnie firmy przegrywają w tej nierównej konkurencji, a monopoliści korzystając ze swojej pozycji pobierają wyższe opłaty[24]. W takiej sytuacji, uczestnicy rynku mierzą się z wyższymi cenami, obniżoną jakością oraz zahamowaniem inwestycji i rozwoju lokalnych przedsiębiorstw. W literaturze[25]oraz w rekomendacjach krajowych, podkreśla się, że przeciwdziałanie szkodliwej koncentracji wymaga zarówno wzmocnienia regulacji konkurencji, jak i zastosowania dodatkowych instrumentów

[20] OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, *Action 1: 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2015, s.31 [tłum.własne], https://doi.org/10.1787/9789264241046-en. [dostęp: 26.03.2026]

[21] J. J. Zygmuntowski, K. Chojecka, S. A. Roy, *Podatek cyfrowy od gigantów*, Instrat Policy Paper 02/2020, 2020, s.10, https://instrat.pl/wp-content/uploads/2020/05/Podatek-cyfrowy-od-gigantow-Instrat-Policy-Paper-02_2020-1.pdf [dostęp: 26.03.2026]

[22] UNCTAD, *Global Trade Update*, lipiec 2025, s.9, https://unctad.org/system/files/official-document/ditcinf2025d5_en.pdf [dostęp: 26.03.2026]

[23] Ibidem.

[24] P. Aghion, A. Bergeaud, T. Boppart, T. J. Klenow, H. Li, *A Theory of Falling Growth and Rising Rents*, Working Paper Series 2019-11, Bank Rezerwy Federalnej w San Francisco, 2019.s. 3-5

[25] B. Wawrzyniak, J. J. Zygmuntowski, F. Lamański, *Polska suwerenna cyfrowo. Regulacje na rzecz sprawiedliwej i konkurencyjnej gospodarki cyfrowej*, Instrat Policy Paper 06/2020, Warszawa 2020, s.41 https://instrat.pl/wp-content/uploads/2020/10/Polska-suwerenna-cyfrowo-Instrat.pdf [dostęp: 26.03.2026]

fiskalnych. Wskazuje się, również, że podatek ad valorem od przychodów z określonych usług cyfrowych, w połączeniu z regulacjami służącymi kontroli społecznej i ochronie konkurencji, może stanowić efektywny instrument wyrównywania szans na rynku cyfrowym oraz spowalniania ekspansji podmiotów o dominującej pozycji[26].

Luka w opodatkowaniu międzynarodowych korporacji cyfrowych

Poszukując argumentów przemawiających za akceptacją polskiego rozwiązania podatku cyfrowego nie sposób nie odnieść się do ekonomicznego wskaźnika ograniczonego poziomu wpływów fiskalnych od przedsiębiorstw cyfrowych. Firmy te charakteryzuje wysoki stopień delokalizacji działalności. Jak zauważają, S. Kopera i M. Najda-Janoszka: „Przedsiębiorstwa rozpoczynające swoją działalność w przestrzeni cyfrowej stają się w dużym stopniu niezależne od lokalizacji i uzyskują potencjalnie dostęp do klientów z całego świata"[27]. Postęp technologiczny umożliwia prowadzenie działalności bez fizycznej obecności w danej jurysdykcji podatkowej. OECD określa to zjawisko mianem „skali bez masowości", co oznacza, że przedsiębiorstwo może osiągnąć dużą skalę operacyjną na danym rynku, nie posiadając tam istotnych aktywów materialnych ani personelu[28]. W takich warunkach przychody i zyski generowane z polskich użytkowników łatwo „umykają" klasycznym zasadom opodatkowania opartym na koncepcji stałego zakładu. Istotnym wyzwaniem dla współczesnego międzynarodowego systemu podatkowego jest zatem rozejście się jurysdykcji podatkowej z tradycyjnie pojmowanymi granicami terytorialnymi państw[29].

---

[26] J. Zygmuntowski, K. Chojecka, S. A. Roy, *Podatek cyfrowy od gigantów*, Instrat Policy Paper 02/2020, 2020, s. 10, https://instrat.pl/wp-content/uploads/2020/05/Podatek-cyfrowy-od-gigantow-Instrat-Policy-Paper-02_2020-1.pdf , [dostęp: 26.02.2026]

[27] S. Kopera, M. Najda-Janoszka, „Rynek tradycyjny a rynek przestrzeni cyfrowej", w: M. Bednarczyk, M. Najda-Janoszka, S. Kopera (red.), *E-przedsiębiorczość. Zasady i praktyka*, Kraków: Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, s. 41–68, tu s. 53. https://ruj.uj.edu.pl/server/api/core/bitstreams/1ed8e820-3823-4198-8eb9-0ec3d613988f/content [dostęp: 26.02.2026]

[28] OECD *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2018, s.24, https://doi.org/10.1787/9789264293083-en. [dostęp: 26.06.2025]

[29] G. Gila, A. Obońska, A. Wacławczyk, A. Walter, (red.), Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz, Warszawa 2019, s. 61.

Jedną z najczęściej wykorzystywanych metod unikania opodatkowania w wymiarze międzynarodowym jest przenoszenie płatności za wartości niematerialne i prawne[30]. Działalność firm cyfrowych opiera się w dużej mierze na aktywach niematerialnych, takich jak oprogramowanie, algorytmy, patenty czy inne prawa własności intelektualnej[31]. Aktywa te cechuje wysoka mobilność prawna i ekonomiczna oraz trudność jednoznacznego przypisania miejsca powstania wartości dodanej[32]. W praktyce, przedsiębiorstwa cyfrowe przepisują wartość intelektualną do spółek zarejestrowanych w jurysdykcjach o niższych stawkach CIT.

Natomiast, podmioty działające na rynkach zbytu, w tym w Polsce, uiszczają na rzecz przedsiębiorstw wysokie opłaty licencyjne lub za usługi wewnątrzgrupowe. Dochody z tych aktywów nie są wówczas opodatkowane w kraju, w którym faktycznie wytworzono znaczną część wartości, lecz w państwach o korzystniejszych warunkach podatkowych.

W publikacjach naukowych podkreślane jest również znaczenie ekonomiczne danych użytkowników zbieranych przez platformy cyfrowe[33]. OECD wskazuje, że podmioty, działające w tradycyjnych sektorach, takich jak system ubezpieczeniowy czy finansowy dostrzegły ogromny potencjał wynikający z zbierania i analizowania danych o swoich klientach[34]. Zbierane dane są obecnie wykorzystywane m.in. do tworzenia spersonalizowanych reklam i kampanii marketingowych. Dzięki znajomości kluczowych cech demograficznych, behawioralnych oraz zainteresowań użytkowników docierają one z wysoką skutecznością docierają do określonych grup docelowych. Przekłada się to na istotne zyski po stronie reklamodawców oraz samych platform pośredniczących w emisji reklam. Z perspektywy podatkowej jest to problematyczne, ponieważ użytkownicy, korzystając z danej platformy cyfrowej, wyrażają zgodę na gromadzenie i przetwarzanie swoich danych, które następnie generują wartość

[30] Polski Instytut Ekonomiczny, *Luka CIT w Polsce*, Warszawa 2020, s.15 https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2020/07/PIE-Raport_Luka_CIT_PL.pdf [dostęp: 26.03.2026]

[31] OECD *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS* OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2018, s.24, https://doi.org/10.1787/9789264293083-en. [dostęp: 26.06.2025]

[32] J. Zygmuntowski, K. Chojecka, S. A. Roy, *Podatek cyfrowy od gigantów*, Instrat Policy Paper 02/2020, 2020, s. 11 https://instrat.pl/wp-content/uploads/2020/05/Podatek-cyfrowy-od-gigantow-Instrat-Policy-Paper-02_2020-1.pdf [dostęp: 26.03.2026]

[33] Ibidem

[34] S. Kopera, M. Najda-Janoszka, „Rynek tradycyjny a rynek przestrzeni cyfrowej", w: M. Bednarczyk, M. Najda-Janoszka, S. Kopera (red.), *E-przedsiębiorczość. Zasady i praktyka*, Kraków: Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, s. 41–68, tu s. 60. https://ruj.uj.edu.pl/server/api/core/bitstreams/1ed8e820-3823-4198-8eb9-0ec3d613988f/content [2 dostęp: 6.03.2026]

ekonomiczną. Korzyści osiągane w ten sposób przez platformy nie są adekwatnie ujmowane w podstawie opodatkowania w krajach, w których ci użytkownicy się znajdują.

Przedstawione strategie agresywnego planowania podatkowego prowadzą do redukcji wpływów z CIT od międzynarodowych korporacji. Możliwość rejestrowania przedsiębiorstwa w jurysdykcjach oferujących najbardziej korzystne rozwiązania podatkowe prowadzi nie tylko do unikania opodatkowania, lecz także do naruszenia równowagi ekonomicznej[35].W rezultacie, lokalne przedsiębiorstwa, mimo mniejszej skali działalności ponoszą relatywnie wyższe obciążenie podatkowe. Zjawisko to dobrze ilustruje tzw. luka zagraniczna w CIT, rozumiana jako „ubytek dochodów z CIT wynikający ze sztucznego transferowania zysków za granicę przez przedsiębiorstwa"[36]. Polski Instytut Ekonomiczny w raporcie z 2020 r. oszacował, że wartość luki zagranicznej w CIT wyniosła w 2018 r. około 3,2 mld zł, co odpowiadało mniej więcej 15 proc. całkowitej luki CIT w tym roku. Co istotne, mimo że ogólny poziom luki CIT w latach 2014-2018 się zmniejszał, luka zagraniczna rosła, a wartość zysków przeniesionych do innych państw w 2018 r. sięgnęła około 17 mld zł. Około 75 proc tych zysków trafiło głównie do Irlandii, Niderlandów i Luksemburga, czyli państw charakteryzujących się preferencyjnymi reżimami podatkowymi. Wyniki te są spójne z obserwacjami OECD, które wskazuje, że średnie efektywne obciążenie podatkowe międzynarodowych korporacji jest o 4-8,5 punktu procentowego niższe niż w przypadku porównywalnych przedsiębiorstw ograniczających się do działalności krajowej[37]. Dodatkowo oddziały zlokalizowane w krajach o niższym opodatkowaniu wykazują dwukrotnie wyższe stopy zysku niż średnia dla całej grupy, co wskazuje na systematyczne przesuwanie zysków do tych jurysdykcji. Przedstawione zależności pokazują, że w odniesieniu do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą nie są spełnione zasada równego traktowania ani zasada powszechności opodatkowania.

---

[35] J. Warnieło, Międzynarodowe aspekty opodatkowania gospodarki cyfrowej [w:] Opodatkowanie dochodów transgranicznych, red. M. Jamroży, Warszawa 2016, s. 116, A. Cockfield*, Balancing National Interest in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits*, „Tulane Law Review" 1999/74, s. 133, 172, M. Lewandowska J. Warnieło Międzynarodowe aspekty opodatkowania dochodów przedsiębiorstw gospodarki cyfrowej, Przegląd Podatkowy 2018/6/48-56,.

[36] Polski Instytut Ekonomiczny, *Luka CIT w Polsce*, Warszawa 2020, s.17 https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2020/07/PIE-Raport_Luka_CIT_PL.pdf [dostęp: 26.03.2026]

[37] B. Wawrzyniak, J. J. Zygmuntowski, F. Lamański, *Polska suwerenna cyfrowo. Regulacje na rzecz sprawiedliwej i konkurencyjnej gospodarki cyfrowej*, Instrat Policy Paper 06/2020, Warszawa 2020, s.17 https://instrat.pl/wp-content/uploads/2020/10/Polska-suwerenna-cyfrowo-Instrat.pdf [dostęp: 26.03.2026]

W powyższym kontekście, utrzymywanie obecnego modelu, obejmującego wysoki importu usług cyfrowych, niskiej lokalnej bazy podatkowej i słabego rozwoju krajowych kompetencji cyfrowych pogłębia strukturalną lukę rozwojową. Wprowadzenie podatku od usług cyfrowych może zatem pełnić podwójną funkcję. Z jednej strony zapewnić dodatkowe wpływy budżetowe, z drugiej stanowić impuls do budowy własnych rozwiązań cyfrowych i wzmacniania suwerenności cyfrowej. Podatek ten może być jednym z kluczowych narzędzi uzupełniających politykę innowacyjną, inwestycje w infrastrukturę oraz regulacje na rzecz uczciwej konkurencji.

Polski kompensacyjny podatek od wybranych usług cyfrowych

Pierwowzorem, planowanego polskiego podatku od usług cyfrowych jest rozwiązanie zaproponowane przez Komisję Europejską w pakiecie legislacyjnym z 2018 r. We wniosku dotyczącym dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych przedstawiono pierwotną koncepcję podatku od usług cyfrowych (ang. Digital Service Tax – DST)[38]. W propozycji Komisji wskazano, że podatnikami DST miały być przedsiębiorstwa uzyskujące skonsolidowane przychody światowe przekraczające 750 mln euro rocznie oraz osiągające w Unii Europejskiej przychody podlegające opodatkowaniu powyżej 50 mln euro[39]. Podstawę opodatkowania miały stanowić łączne przychody brutto z określonych usług cyfrowych, w szczególności reklamy internetowej, usług pośrednictwa na platformach wielostronnych oraz sprzedaży danych o użytkownikach, z wyłączeniem VAT i podatków o podobnym charakterze obrotowym[40]. Proponowany podatek, choć miał charakter przychodowy, nawiązywał w swojej konstrukcji do logiki podatku dochodowego od osób prawnych jako daniny osobistej związanej z działalnością gospodarczą, którego początki w europejskich systemach prawnych sięgają XIX wieku[41]. Unia

[38] Komisja Europejska, *Wniosek dotyczący dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych* (COM(2018) 148 final), Bruksela, 21 marca 2018 r. s.1.
[39] Ibidem, s.29.
[40] Ibidem, s.27.
[41] H. Litwińczuk (red.) *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2017, s.76.

Europejska ostatecznie zrezygnowała z wprowadzenia jednolitego, harmonizowanego DST ze względu na trudności w osiągnięciu konsensusu politycznego. Niemniej jednak, zaproponowany model stał się punktem odniesienia dla rozwiązań przyjmowanych przez poszczególne państwa członkowskie. Obecnie ponad połowa europejskich państw OECD wprowadziła bądź zapowiedziała wprowadzenie własnych odmian podatku cyfrowego[42].

Odnotować warto, że problematyka podatku od usług cyfrowych poddana została analizie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który na kanwie pytań prawnych sądu węgierskiego w wyrokach z dnia 3 marca 2020r w sprawach C-75/18 (Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.), oraz C-323/18 Tesco-GlobalÁruházak Zrt) stwierdził, że**:**

> „Artykuły 49 i 54 TFUE nie nie stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu przepisów państwa członkowskiego wprowadzających progresywny podatek obrotowy, którego rzeczywisty ciężar, ze względu na fakt, że uzyskują one najwyższe obroty na danym rynku, ponoszą w głównej mierze przedsiębiorstwa kontrolowane bezpośrednio lub pośrednio przez obywateli innych państw członkowskich lub przez spółki mające siedzibę w innym państwie członkowskim.”[43].

Zdaniem TSUE. progresywne stawki podatku specjalnego nie stanowią przez sam swój charakter dyskryminacji ze względu na miejsce siedziby spółki między podatnikami będącymi własnością osób fizycznych lub prawnych a podatnikami będącymi własnością osób fizycznych lub prawnych z innych państw członkowskich.[44]

Do grona państw przygotowujących własny podatek od usług cyfrowych dołączyła również Polska, opracowując projekt tzw. kompensacyjnego podatku od wybranych usług cyfrowych, który w znacznej mierze nawiązuje do podstawowych założeń konstrukcyjnych unijnej propozycji DST. Zaznaczyć trzeba, że już w 2020r. przedłożono w Sejmie projekt ustawy o podatku od niektórych usług cyfrowych i Funduszu Technologii Cyfrowych, który jednak nie został uchwalony. Jego założenia koncentrowały

[42] Cristina Enache, *Digital Services Taxes in Europe*, “Tax foundation”, Maj 2025, https://taxfoundation.org/data/all/eu/digital-services-taxes-europe/ ,[dostęp: 26.03.2026].

[43] Wyrok TSUE z dnia 3 marca 2020r., C -75/18 teza 67, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:62018CJ0075 [dostęp: 26.03.2026].

[44] Tamże, teza 52 i 54

się na opodatkowaniu największych globalnych platform cyfrowych działających w Polsce i generowaniu dodatkowych dochodów budżetowych, przy jednoczesnym uwzględnieniu mechanizmu kompensacyjnego[45].

Założenia projektu ustawy o podatku rekompensującym od niektórych usług, (nr wykazu UD385) [46]

W styczniu 2026 r. Ministerstwo Cyfryzacji poinformowało o wpisaniu projektu ustawy o podatku rekompensującym od niektórych usług do wykazu prac legislacyjnych[47]. Projekt którego Autorem jest Minister Cyfryzacji opublikowany został na stronie Kancelarii Prezesa Rady Ministrów w dniu 24 marca 2026r w wykazie prac legislacyjnych rządu pod numerem UD385. [48] W uzasadnieniu celów projektu oraz informacji o przyczynach i potrzebie rozwiązań planowanych w projekcie wskazano, że

> „Projekt ustawy wprowadzi podatek rekompensujący od wybranych usług, które są świadczone przez największe podmioty globalne operujące na terytorium Rzeczpospolitej Polskiej. Celem projektu jest:
> – zapewnienie opodatkowania działalności międzynarodowych firm w Polsce w wybranych obszarach, proporcjonalnie do przychodów generowanych na polskim rynku,
> – wyrównanie szans konkurencyjnych pomiędzy globalnymi korporacjami a przedsiębiorstwami, które obecnie znajdują się w mniej korzystnej sytuacji rynkowej,
> – wsparcie rozwoju krajowych technologii i innowacji oraz jakościowych treści medialnych, które poniosły straty w wyniku zmian struktury rynku” [49].

[45] https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/Projekty/, [dostęp: 26.03.2026].
[46] Projekt ustawy o podatku rekompensującym od niektórych usług, Ministerstwo Cyfryzacji, https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-podatku-rekompensujacym-od-niektorych-uslug, [dostęp: 25.03.2025]
[47] Ministerstwo Cyfryzacji, „Usługi cyfrowe w Polsce mają być opodatkowane na równych zasadach”, https://www.gov.pl/web/cyfryzacja/uslugi-cyfrowe-w-polsce-maja-byc-opodatkowane-na-rownych-zasadach [dostęp: 26.03.2026]
[48] Projekt ustawy o podatku rekompensującym od niektórych usług, Ministerstwo Cyfryzacji, https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-podatku-rekompensujacym-od-niektorych-uslug, [dostęp: 25.03.2025]
[49] Ibidem

Z przekazanych założeń wynika, że podatek ma obejmować trzy typy usług świadczonych na terytorium Polski: reklamę ukierunkowaną, udostępnianie platform wielostronnych oraz sprzedaż danych użytkowników[50]. Projekt przewiduje jednocześnie wyłączenie określonych kategorii podmiotów i usług z zakresu opodatkowania. DST miałyby nie obejmować w szczególności: platform, których głównym celem jest dostarczanie własnych treści cyfrowych, sprzedaży towarów lub usług online za pośrednictwem własnego sklepu internetowego, regulowanych usług finansowych oraz podmiotów, których przeważająca działalność polega na publikowaniu materiałów redakcyjnych[51]. Taki dobór wyłączeń oznacza, że regulacja ma w praktyce objąć przede wszystkim duże platformy pośredniczące i reklamowe, a nie klasyczne e-sklepy, banki czy tradycyjne media.

Zgodnie z propozycją podatnikiem miałby być podmiot lub skonsolidowana grupa, których łączne przychody w skali światowej przekraczają 1 mld euro rocznie, a przychody podlegające opodatkowaniu w wynoszą co najmniej 25 mln zł rocznie, niezależnie od rezydencji podatkowej[52]. Podstawę opodatkowania stanowiłby przychód należny lub zapłacony z tytułu wskazanych usług świadczonych na terytorium Polski, natomiast stawka podatku została wstępnie określona na poziomie do 3%. Istotną cechą proponowanej konstrukcji jest jej charakter kompensacyjny: kwotę podatku od usług cyfrowych pomniejsza się o zapłacony przez ten sam podmiot podatek dochodowy od osób prawnych. Rozwiązanie to ma na celu ochronę firm posiadających w Polsce biura i zatrudniających pracowników, a uderza przede wszystkim w podmioty, które jedynie czerpią zyski z krajowego rynku, nie tworząc tu realnej obecności gospodarczej[53]. Zdaniem Autorów projektu ustawy o podatku rekompensującym od niektórych usług:

> „Proponowana ustawa wpisuje się w te działania, zapewniając prosty, przejrzysty mechanizm opodatkowania, który będzie skuteczny, a jednocześnie nie obciąży nadmiernie przedsiębiorstw płacących podatki

[50] Ministerstwo Cyfryzacji, „Usługi cyfrowe w Polsce mają być opodatkowane na równych zasadach", https://www.gov.pl/web/cyfryzacja/uslugi-cyfrowe-w-polsce-maja-byc-opodatkowane-na-rownych-zasadach [dostęp: 26.03.2026]

[51] Ibidem

[52] Ibidem

[53] Opłata wejdzie od 2027 r. Rząd szykuje nowy podatek", Portal Samorządowy, 2026, https://www.portalsamorzadowy.pl/finanse/oplata-wejdzie-od-2027-r-rzad-szykuje-nowy-podatek,644392.html?mp=promo [dostęp: 26.03.2026]

w Polsce. Proponowana ustawa jest jednym z elementów takich działań rekompensujących na polskim rynku”[54].

Przedstawiona przez resort struktura polskiego podatku od usług cyfrowych wyraźnie nawiązuje do rozwiązań przyjętych w wybranych państwach europejskich, co ilustruje poniższe zestawienie.

Tabela 1. Konstrukcja podatku od usług cyfrowych w wybranych krajach

Kraj	Stawka DST	Progi (globalny / krajowy)	Zakres główny
Francja	3%	750 mln EUR globalnie / 25 mln EUR przychodów we Francji	Interfejsy cyfrowe, reklama online, sprzedaż danych użytkowników
Włochy	3%	750 mln EUR globalnie / 5,5 mln EUR we Włoszech	Reklama online, platformy wielostronne, transmisja danych użytkowników
Hiszpania	3%	750 mln EUR globalnie / 3 mln EUR w Hiszpanii	Reklama online, platformy pośredniczące, sprzedaż danych
Wielka Brytania	2%	500 mln GBP globalnie / 25 mln GBP w Wielkiej Brytanii	Usługi świadczone za pośrednictwem; wyszukiwarek internetowych, platform mediów społecznościowych, platform e-commerce
Austria	5%	750 mln EUR globalnie / 25 mln EUR w Austrii	Usługi reklamowe online

Opracowanie własne na podstawie: Instrat, *Opodatkowanie działalności cyfrowej. Ekspertyza w zakresie wprowadzenia podatku cyfrowego w Polsce*, 2025, dostęp: https://instrat.pl/wp-content/uploads/2025/08/Opodatkowanie-dzialalnosci-cyfrowej.--Ekspertyza-w-zakresie-wprowadzenia-podatku-cyfrowego-w-Polsce.pdf.

Według stanu aktualnego (marzec 2026) proponowane regulacje znajdują się na etapie publicznych konsultacji i na początku ścieżki legislacyjnej. Przedstawiony projekt budzi jednak kontrowersje zarówno wśród rządzących, jak i ekspertów oraz przedstawicieli organizacji branżowych. Pojawiają się pytania, czy jest to właściwe rozwiązanie oraz jakie mogą być jego krótkoterminowe i długoterminowe skutki dla gospodarki i systemu podatkowego.

[54] Projekt ustawy o podatku rekompensującym od niektórych usług, Ministerstwo Cyfryzacji, https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-podatku-rekompensujacym-od-niektorych-uslug, [dostęp: 25.03.2025]

Czy podatek cyfrowy spełni swoje funkcje?

Podstawową rolą podatków jest ich funkcja fiskalna, czyli zapewnienie wpływów budżetowych zarówno na szczeblu państwowym jak i samorządowym[55]. Według nieoficjalnych szacunków wpływy do budżetu państwa z wprowadzania podatku od usług cyfrowych w pierwszym roku po wprowadzeniu podatku szacowane są na 1,72 mld zł w drugim na 2,1 mld zł a w trzecim na 2,5 mld zł. W okresie 10-letnim łączne wpływy z podatku mają wynieść 31,7 mld zł[56]. Z kolei w analizach fundacji Instrat wskazano, że w proponowanej przez nią wersji podatku od usług cyfrowych, zbliżonej konstrukcyjnie do rozwiązania rządowego, wpływy do budżetu mogłyby sięgnąć 1,7-3,4 mld zł w pierwszym roku obowiązywania, a następnie wzrosnąć do 3-6,1 mld zł w 2030 r[57]. Doświadczenia innych państw potwierdzają zasadniczo tendencję wzrostową dochodów z podatku cyfrowego. We Francji przychody z DST w latach 2019-2023 zwiększyły się z 277 do 680 mln euro, osiągając w 2024 r. poziom 785 mln euro[58]. Tendencję wzrostową obserwujemy również w Austrii, gdzie w latach 2020-2023 wpływy z DST wzrosły z 43 do 103 mln euro[59]. Kolejnym przykładem rosnących dochodów jest Wielka Brytania, gdzie w pierwszym roku stosowania DST przychody wyniosły 358 mln GBP i o około 30% przewyższyły początkowe prognozy[60].

Przedstawione wartości należy ocenić pozytywnie z perspektywy zdolności podatku do generowania dodatkowych dochodów publicznych. Jednocześnie trzeba podkreślić, że poziom wpływów z DST istotnie różni się w zależności od wielkości rynku, zakresu przedmiotowego podatku oraz progów przychodowych podmiotów objętych regulacjami. Nawet przy najbardziej optymistycznych założeniach dotyczących polskiego rozwiązania skala potencjalnych wpływów z podatku cyfrowego pozostaje

[55] A. Dmowski, „Funkcje podatków i innych należności publicznoprawnych. Czy funkcję fiskalną mogą pełnić wynagrodzenia pobierane przez spółki z udziałem Skarbu Państwa na podstawie stosunków cywilnoprawnych?", „Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych" 2024, nr 7, s.10

[56] „Podatek od niektórych usług cyfrowych wchodzi na ścieżkę legislacyjną – znamy szacowane wpływy", *Puls Biznesu*, 27.01.2026, https://www.pb.pl/podatek-od-niektorych-uslug-cyfrowych-wchodzi-na-sciezke-legislacyjna-znamy-szacowane-wplywy-1255528 [dostęp: 26.03.2026]

[57] A. Miazga, M. Hetmański, *Opodatkowanie działalności cyfrowej. Ekspertyza w zakresie wprowadzenia podatku cyfrowego w Polsce*, Fundacja Instrat, Warszawa 2025, s. 5, https://instrat.pl/wp-content/uploads/2025/08/Opodatkowanie-dzialalnosci-cyfrowej.-Ekspertyza-w-zakresie-wprowadzenia-podatku-cyfrowego-w-Polsce.pdf [dostęp: 26.03.2026]

[58] Ibidem, s.18.

[59] Ibidem, s.24.

[60] Ibidem, s.27.

relatywnie ograniczona. W 2025 r. dochody podatkowe budżetu państwa wyniosły ok 594,6 mld zł[61], co oznacza, że prognozowane wpływy z nowej daniny będą stanowiły jedynie niewielki ułamek całkowitych dochodów podatkowych. W konsekwencji projektowany podatek w ograniczonym stopniu wzmocni stronę dochodową sektora finansów publicznych i będzie pełnił funkcję fiskalną raczej w sposób pośredni i uzupełniający, niż jako istotne, samodzielne źródło dochodów budżetowych.

W literaturze wyróżnia się również pozafiskalne funkcje podatków, obejmujące w szczególności ich znaczenie społeczne i gospodarcze[62]. Podatki mogą pełnić funkcję regulacyjną i redystrybucyjną, wpływając na zachowania podmiotów gospodarczych, korygując nierówności konkurencyjne oraz przeciwdziałając praktykom unikania opodatkowania. Resort Cyfryzacji wskazuje, że projektowany podatek ma służyć zapewnieniu większej sprawiedliwości podatkowej oraz wyrównaniu warunków konkurowania dla lokalnych przedsiębiorców[63]. Jak pokazano poprzednich częściach artykułu, zagraniczne przedsiębiorstwa cyfrowe płacą relatywnie mniej podatków dochodowych niż tradycyjne firmy, a znaczną część zysków przenoszą do jurysdykcji o preferencyjnych systemach podatkowych. Dodatkowo sektor usług cyfrowych cechuje się wysoką tendencją do koncentracji i quasi-monopolizacji, co może być niekorzystne zarówno dla mniejszych przedsiębiorstw, jak i dla konsumentów. Wprowadzenie nowego, sektorowego podatku ma więc na celu ograniczenie tych zjawisk oraz wsparcie rozwoju krajowych technologii cyfrowych, co w konsekwencji przyczyni się do większej suwerenności w tym obszarze. Zakłada się, że dodatkowe wpływy budżetowe mogłyby zostać przeznaczone na wzmocnienie krajowego ekosystemu cyfrowego, w tym na inwestycje w innowacje, infrastrukturę oraz lokalne treści i usługi. Stanowi to próbę dostosowania systemu podatkowego do realiów gospodarki cyfrowej. Analizując potencjalne skutki wprowadzenia DST, warto odnieść się do wyników obserwowanych w innych państwach, pamiętając jednak, że są to gospodarki odmienne od polskiej. Z przeglądu brytyjskiego rynku wynika, że od momentu wprowadzenia DST tamtejsza gospodarka cyfrowa nadal dynamicznie się rozwija, a aktywność

[61] Ministerstwo Finansów, Szacunkowe wykonanie budżetu państwa w 2025 r., https://www.gov.pl/web/finanse/szacunkowe-wykonanie-budzetu-panstwa-w-2025-r [dostęp: 26.03.2026]

[62] J. Głuchowski, J. Patyk, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 12.

[63] Projekt ustawy o podatku rekompensującym od niektórych usług, Ministerstwo Cyfryzacji, https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-podatku-rekompensujacym-od-niektorych-uslug, [dostęp: 25.03.2025]

w sektorach objętych podatkiem wyraźnie wzrosła[64]. W latach 2019-2024 znacząco zwiększyła się aktywność na rynku usług cyfrowych, zaś przychody z reklamy cyfrowej wzrosły z 23,5 mld GBP w 2021 r. do ponad 35 mld GBP w 2024 r[65]. Konieczne jest jednak podkreślenie, że przedstawione wartości mogą być jedynie częścią silnego trendu wzrostu rynku cyfrowego, a nie efektem wprowadzenia nowej daniny.

Zagrożenia związane z wprowadzeniem polskiego podatku cyfrowego

Część ekspertów zwraca uwagę, że proponowane regulacje mogą przynieść skutki odwrotne do zamierzonych, obciążając pośrednio konsumentów oraz mniejszych dostawców i zwiększając ryzyko sporów handlowych. Szczególny niepokój budzi możliwość przenoszenia kosztów podatku na podmioty współpracujące z dużymi platformami, co jest zjawiskiem dobrze znanym w przypadku podatków pośrednich nakładanych na transakcje lub produkty[66].

W badaniach dotyczących gospodarek rozwijających się podkreślono, że firmy cyfrowe mogą przenosić ciężar nałożonego podatku na konsumentów, reklamodawców oraz na małe i średnie przedsiębiorstwa[67]. Podobne wnioski przedstawiono w analizie obciążenia podatkowego nałożonego na platformę Amazon, gdzie wykazano, że podatki od usług cyfrowych są w dużej mierze przerzucane na użytkowników w postaci podwyższonych opłat[68]. Zjawisko to jest szczególnie widoczne w Wielkiej Brytanii, Francji oraz Hiszpanii, gdzie po wprowadzeniu DST platformy podnosiły opłaty dla sprzedawców i reklamodawców[69]. Krytycy podnoszą, że takie wyniki podważają deklarowany cel opodatkowania „wielkich

[64] HM Treasury, *Digital Services Tax Review*, listopad 2025, s.16 https://assets.publishing.service.gov.uk/media/6925dfd647904590c9da2d36/Digital_Services_Tax_Review_.pdf [dostęp: 26.03.2026]
[65] Ibidem, s.17
[66] PwC, *Economic and Policy Aspects of Digital Services Turnover Taxes: A Literature Review*, National Economics and Statistics, grudzień 2018, s. 10 https://www.pwc.com/gx/en/tax/tax-policy-administration/assets/pwc-dtsg-literature-review-final.pdf [dostęp: 26.03.2026]
[67] R. Taylor, *Digital Services Tax (DST) Effectiveness in Emerging Economies*, 9 sierpnia 2023, SSRN, s.7, http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.6027635 [dostęp: 26.03.2026]
[68] D. Langenmayr, R. R. Muddasani, *Navigating the Amazon: The Incidence of Digital Service Taxes*, 2025, s.27 https://storage.e.jimdo.com/file/b2f10b20-f37c-4d9b-8d16-d86f91b1b04f/2025_05%20DST.pdf, [dostęp: 26.03.2026]
[69] Ibidem

firm cyfrowych", skoro znaczną część obciążenia ponoszą podmioty niżej w łańcuchu dostaw[70]. Wskazuje się również, że podatki od usług cyfrowych mogą pośrednio uderzać w firmy o niskich marżach, tworząc bariery wejścia i wzmacniając pozycję dominujących graczy. Nie oznacza to jednak, że skuteczność proponowanych regulacji można zdyskwalifikować wyłącznie na podstawie możliwości przerzucania ciężaru podatkowego, ponieważ ryzyko to o towarzyszy większości podatków pośrednich. Skala i kierunek przenoszenia kosztów zależą od elastyczności popytu, struktury konkurencji na rynku oraz strategii cenowych konkretnych podmiotów[71]. W gospodarce cyfrowej pojawiają się przykłady odwrotnych reakcji – obniżki cen lub utrzymywania ich na dotychczasowym poziomie. Takie zjawisko jest widoczne szczególnie dla platform charakteryzujących się silnymi efektami sieciowymi, gdzie każdy dodatkowy użytkownik zwiększa wartości platformy[72]. W takich warunkach platformom zależy na przyciągnięciu jak największej liczby użytkowników, co może ograniczać zakres przerzucania podatku w ceny. W rezultacie incydencja podatkowa staje się zjawiskiem złożonym i niejednoznacznym: część ciężaru może zostać przerzucona na użytkowników, ale część może pozostać po stronie największych podmiotów.

W cytowanym wyżej badaniu opartym na danych przedsiębiorstwa Amazon, autorzy wskazują, że pomimo wzrostu cen dla konsumentów i pośredników, podatki od usług cyfrowych mogą w pewnym stopniu ograniczać przewagę cyfrowych przedsiębiorstw[73]. Wprowadzenie opodatkowania wybranych usług cyfrowych, które dotychczas wymykały się klasycznemu systemowi podatkowemu, przyczynia się do zmniejszenia różnic w efektywnym opodatkowaniu handlu online i tradycyjnego. W tym ujęciu DST przybliża system do jednego z deklarowanych celów, jakim jest stworzenie bardziej wyrównanych warunków konkurencji pomiędzy handlem online i offline. Podobne rozważania pojawiają się w brytyjskim raporcie o DST, w którym wskazano, że ryzyko przerzucenia kosztów

[70] Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, *Podatek cyfrowy i wynikające z niego zagrożenia*, Warszawa 2019, s. 35 https://zpp.net.pl/wp-content/uploads/2019/11/Podatek-cyfrowy-i-wynikające-z-niego-zagrożenia.pdf [dostęp: 26.03.2026]

[71] C. T. Conlon, N. Rao, *Discrete Prices and the Incidence and Efficiency of Excise Taxes*, 30 października 2019, SSRN, s. 22 http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2813016 [dostęp: 26.03.2026]

[72] H. J. Kind, M. Koethenbuerger, G. Schjelderup, „Tax Responses in Platform Industries", *Oxford Economic Papers*, 2010, t. 62, s. 764–783.

[73] D. Langenmayr, R. R. Muddasani, *Navigating the Amazon: The Incidence of Digital Service Taxes*, 2025, s.28 https://storage.e.jimdo.com/file/b2f10b20-f37c-4d9b-8d16-d86f91b1b04f/2025_05%20DST.pdf [dostęp: 26.03.2026]

na reklamodawców i konsumentów było sygnalizowane już na etapie konsultacji w 2019 r[74]. Autorzy podkreślają, że było to jedna z przesłanek do ustalenia stawki opodatkowania na niskim poziomie 2%[75]. W publikacji podkreślono, że szczególnie wrażliwym sektorem na przenoszenie ciężaru opodatkowania jest reklama online, jednak administracja skarbowa nie dysponuje danymi potwierdzającymi istotny negatywny wpływ DST na ten segment jako całość[76]. Jednocześnie zwrócono uwagę na dynamiczny wzrost przychodów z reklamy internetowej w kolejnych latach. Kwestia możliwości przerzucenia ciężaru podatkowego jest także omawiana w ekspertyzie fundacji Instrat. W raporcie wskazano, że:

> „ze względu na wysoką marżowość wielu usług cyfrowych duże przedsiębiorstwa technologiczne powinny być w stanie utrzymać rentowność nawet po wprowadzeniu dodatkowego podatku, a udział nowej daniny w ich marżach może być na tyle niewielki, że nie wymusi automatycznych podwyżek cen[77]" .

Autorzy podkreślają również znaczenie elastyczności cenowej popytu jako kluczowego czynnika kształtującego faktyczną incydencję podatku.

Istotnym argumentem podnoszonym przez przeciwników podatku cyfrowego są koszty administracyjne związane z jego wdrożeniem. Egzekwowanie nowej daniny miałaby prowadzić Krajowa Administracja Skarbowa, przy czym pojawiają się opinie, że pobór podatku będzie kosztowny i skomplikowany. Związek Przedsiębiorców i Pracodawców podaje, że mogą pojawić się trudności w ustaleniu, czy użytkownicy usług danego podmiotu znajdują się w Polsce oraz czy „cyfrowa obecność" podatnika w kraju jest wystarczająco istotna[78]. Występują również wątpliwości czy KAS dysponuje obecnie wystarczającymi kompetencjami technologicznymi i analitycznymi, aby skutecznie weryfikować deklaracje

---

[74] HM Treasury, *Digital Services Tax Review*, listopad 2025, s.15 https://assets.publishing.service.gov.uk/media/6925dfd647904590c9da2d36/Digital_Services_Tax_Review_.pdf [dostęp: 26.03.2026]

[75] Ibidem

[76] Ibidem, s.16.

[77] A. Miazga, M. Hetmański, *Opodatkowanie działalności cyfrowej. Ekspertyza w zakresie wprowadzenia podatku cyfrowego w Polsce*, Fundacja Instrat, Warszawa 2025, s. 9 https://instrat.pl/wp-content/uploads/2025/08/Opodatkowanie-dzialalnosci-cyfrowej.-Ekspertyza-w-zakresie-wprowadzenia-podatku-cyfrowego-w-Polsce.pdf [dostęp: 26.03.2026]

[78] Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, *Podatek cyfrowy i wynikające z niego zagrożenia*, Warszawa 2019, s.35 https://zpp.net.pl/wp-content/uploads/2019/11/Podatek-cyfrowy-i-wynikające-z-niego-zagrożenia.pdf [dostęp: 26.03.2026]

podatkowe w tym obszarze[79]. W literaturze naukowej podkreśla się z kolei, że obciążenia administracyjne mogą stanowić istotne wyzwanie dla efektywności podatków od usług cyfrowych, zwłaszcza w gospodarkach wschodzących, gdzie organy podatkowe często borykają się z ograniczeniami w zakresie wiedzy technicznej, infrastruktury cyfrowej i dostępu do wiarygodnych danych od podmiotów zewnętrznych[80].

Przeciwnicy DST w Polsce zwracają również uwagę na ryzyko dalszego skomplikowania systemu podatkowego oraz potencjalnego ograniczenia inwestycji. Krytycy wskazują, że polski system podatkowy należy do najbardziej złożonych wśród państw OECD[81]. Przedsiębiorcy i organizacje pracodawców wskazują, że każdy dodatkowy podatek sektorowy obniża atrakcyjność inwestycyjną kraju, co może negatywnie wpływać zarówno na napływ nowego kapitału, jak i na rozwój krajowego zaplecza badawczo-rozwojowego[82].

Istotnym wątkiem w krytyce DST są również potencjalne implikacje dyplomatyczne. Podatek od usług cyfrowych bywa określany jako „akcyza" na nowoczesne technologie, a jego konstrukcja jest postrzegana jako dyskryminująca, ponieważ koncentruje się na wąskiej grupie dużych, głównie amerykańskich przedsiębiorstw technologicznych[83]. Zwraca się przy tym uwagę, że względu na wyłączenia z regulacji niektórych modeli biznesowych (np. dostawcy własnych treści typu Netflix czy Spotify) mogą prowadzić do zarzutów nierównego traktowania i dodatkowo zniekształcać konkurencję na rynku[84]. Krytycy ostrzegają, że firmy objęte podatkiem mogą reagować nie tylko działaniami prawnymi, ale również ograniczeniem swojej obecności na rynku krajowym. Na poziomie międzynarodowym Stany Zjednoczone od kilku lat prezentują zdecydowanie negatywne stanowisko wobec jednostronnych podatków cyfrowych, traktując je jako

[79] E. Rutkowska „Podatek cyfrowy zaszkodzi Polsce? 'Obniża atrakcyjność inwestycyjną kraju'", WNP.pl, 2026, https://www.wnp.pl/tech/podatek-cyfrowy-zaszkodzi-polsce-obniza-atrakcyjnosc-inwestycyjna-kraju,1029728.html [dostęp: 26.03.2026]

[80] R. Taylor, *Digital Services Tax (DST) Effectiveness in Emerging Economies*, 9 sierpnia 2023, SSRN, s.7 http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.6027635 [dostęp: 26.03.2026]

[81] Tax Foundation, *International Tax Competitiveness Index 2024*, 2024, https://taxfoundation.org/research/all/global/2024-international-tax-competitiveness-index/ [dostęp: 26.03.2026]

[82] „Podatek cyfrowy zaszkodzi Polsce? Obniża atrakcyjność inwestycyjną kraju'", *WNP.pl*, 6.02.2026 https://www.wnp.pl/tech/podatek-cyfrowy-zaszkodzi-polsce-obniza-atrakcyjnosc-inwestycyjna-kraju,1029728.html [dostęp: 26.03.2026]

[83] „Poland's Digital Tax Proposal", Tax Foundation, 20.02.2026, https://taxfoundation.org/blog/poland-digital-tax/ [dostęp: 26.03.2026]

[84] „Podatek cyfrowy to dobry pomysł na kontrolę Big Techów. Koniec eldorado?", Klub Jagielloński, 24.02.2026, https://klubjagiellonski.pl/2026/02/24/podatek-cyfrowy-to-dobry-pomysl-na-kontrole-big-techow-koniec-eldorado/ [dostęp: 26.03.2026]

środki wymierzone w krajowe przedsiębiorstwa[85]. Wprowadzenie nowej daniny w Polsce mogłoby zatem pogorszyć relacje z administracją amerykańską, wiążąc się z ryzykiem zastosowania ceł odwetowych, ograniczenia transferu kluczowych technologii do Europy oraz zaostrzenia napięć w relacjach transatlantyckich.

Wnioski

Przeprowadzona analiza prowadzi do wniosku, że istnieją realne przesłanki do wprowadzenia nowych rozwiązań adresujących wyzwania związane z erozją bazy podatkowej oraz transgranicznym przenoszeniem zysków przez przedsiębiorstwa cyfrowe. Obowiązujące regulacje nie są dostosowane do specyfiki funkcjonowania gospodarki cyfrowej, co tworzy istotną lukę legislacyjną. Jednocześnie firmy cyfrowe wykazują cechy sprzyjające monopolizacji rynku, co znajduje odzwierciedlenie zarówno w literaturze, jak i w przytoczonych danych empirycznych. W tym kontekście należy stwierdzić, że Polska powinna dążyć do zmniejszenia różnic w efektywnym opodatkowaniu przedsiębiorstw cyfrowych i tradycyjnych. Dodatkowo konieczne jest wzmacnianie pozycji małych i średnich firm cyfrowych poprzez tworzenie warunków bardziej sprawiedliwej konkurencji. Jest to kluczowe z perspektywy budowania suwerenności cyfrowej, która staje się jednym z istotnych czynników rozwoju gospodarczego kraju. W toku analizy Autorki odnotowały jednak znaczący sceptycyzm wobec proponowanych rozwiązań, szczególnie po stronie organizacji branżowych i części ekspertów. Skala problemu niedostatecznego opodatkowania jest często kwestionowana, a jako alternatywne rozwiązanie wskazuje się systemowe, horyzontalne uszczelnianie CIT. Część głosów postuluje również wstrzymanie się z implementacją krajowego DST do czasu wypracowania rozwiązań na poziomie unijnym lub międzynarodowym. Choć bardziej kompleksowe i zharmonizowane podejście mogłoby w długim okresie przynieść korzystniejsze efekty, obecnie perspektywa szybkiego przyjęcia takich rozwiązań pozostaje niepewna.

[85] A. Miazga, M. Hetmański, *Opodatkowanie działalności cyfrowej. Ekspertyza w zakresie wprowadzenia podatku cyfrowego w Polsce*, Fundacja Instrat, Warszawa 2025, s. 9 https://instrat.pl/wp-content/uploads/2025/08/Opodatkowanie-dzialalnosci-cyfrowej.-Ekspertyza-w-zakresie-wprowadzenia-podatku-cyfrowego-w-Polsce.pdf, [dostęp: 26.03.2026]

Na tym tle zasadne wydaje się traktowanie podatku od usług cyfrowych jako instrumentu o charakterze doraźnym i komplementarnym wobec szerszych reform międzynarodowego systemu podatkowego. Jednocześnie pełniejsza, merytoryczna ocena projektowanego rozwiązania będzie możliwa dopiero po przedstawieniu ostatecznego kształtu ustawy przez Ministerstwo Cyfryzacji. W szczególności w zakresie definicji podstawy opodatkowania, progów, wyłączeń, mechanizmów ograniczających ryzyko podwójnego opodatkowania oraz rozwiązań administracyjnych. Należy podkreślić, że projektowany DST niewątpliwie zawiera obszary wymagające dalszego dopracowania, jednak mimo licznych zastrzeżeń stanowi przynajmniej próbę odpowiedzi na realne wyzwania związane z opodatkowaniem gospodarki cyfrowej i erozją krajowej bazy podatkowej.

Bibliografia

Akty prawne

Porozumienie ustanawiające Światową Organizację Handlu (WTO), sporządzone w Marrakeszu dnia 15 kwietnia 1994 r. (Dz.U. 1995 nr 98, poz. 483), https://sip.lex.pl/akty-prawne/dzienniki-UE/porozumienie-ustanawiajace-swiatowa-organizacje-handlu-wto-gatt-1994-67489919 [dostęp: 26.03.2026]

Projekt ustawy o podatku rekompensującym od niektórych usług, Ministerstwo Cyfryzacji, https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-podatku-rekompensujacym-od-niektorych-uslug [dostęp: 25.03.2025]

Komisja Europejska, Wniosek dotyczący dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych (COM(2018) 148 final), Bruksela 2018

Rezolucja Parlamentu Europejskiego w sprawie Jednolitego Aktu Europejskiego z dnia 11 grudnia 1986 r.

Źródła bibliograficzne

ACCA, *Business models of the future: Emerging value creation*, 2017, https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/Future/pi-emerging-business-models-FINAL-26-01-2017.pdf [dostęp: 26.03.2026]

Aghion P., Bergeaud A., Boppart T., Klenow P. J., Li H., A *Theory of Falling Growth and Rising Rents*, „Journal of Economic Perspectives" 2016, t. 30, nr 1, https://pubs.aeaweb.org/doi/pdfplus/10.1257/jep.30.1.95 [dostęp: 26.03.2026]

Dmowski A., *Funkcje podatków i innych należności publicznoprawnych*, „Doradztwo Podatkowe" 2024, nr 7

Enache C., *Digital Services Taxes in Europe*, Tax Foundation, 2025, https://taxfoundation.org/data/all/eu/digital-services-taxes-europe/ [dostęp: 26.03.2026]

Genschel P., *Globalisation and the Transformation of the Tax State*, „European Review" 2005, t. 13, nr 1, https://doi.org/10.1017/S1062798705000190 [dostęp: 26.03.2026]

Gila G., Obońska A., Wacławczyk A., Walter A. (red.), *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2019.

Głuchowski J., Patyk J., *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2009

HM Treasury, *Digital Services Tax Review*, listopad 2025, https://assets.publishing.service.gov.uk/media/6925dfd647904590c9da2d36/Digital_Services_Tax_Review_.pdf , [dostęp: 26.03.2026]

Kind H. J., Koethenbuerger M., Schjelderup G., *Tax Responses in Platform Industries*, „Oxford Economic Papers" 2010

Kołodko G. W., *Globalizacja a transformacja. Iluzje i rzeczywistość*, Warszawa 2001, https://www.tiger.edu.pl/kolodko/kolodko/referaty/pl/Referat%20Kongres%20Ekonomistow%20Polskich%2025-26%20I%202001.pdf [dostęp: 26.03.2026]

Kopera S., Najda-Janoszka M., *Rynek tradycyjny a rynek przestrzeni cyfrowej*, [w:] Bednarczyk M., Kopera S., Najda-Janoszka M. (red.), *E-przedsiębiorczość: zasady i praktyka*, Kraków 2019.

Langenmayr D., Muddasani R. R., *Navigating the Amazon: The Incidence of Digital Service Taxes*, 2025, https://storage.e.jimdo.com/file/b2f10b20-f37c-4d9b-8d16-d86f91b1b04f/2025_05%20DST.pdf [dostęp: 26.03.2026]

Litwińczuk H. (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2017

Mączyński D., *Prawo podatkowe międzynarodowe*, Warszawa 2015

Miazga A., Hetmański M., *Opodatkowanie działalności cyfrowej*, Warszawa 2025, https://instrat.pl/wp-content/uploads/2025/08/Opodatkowanie-dzialalnosci-cyfrowej.--Ekspertyza-w-zakresie-wprowadzenia-podatku-cyfrowego-w-Polsce.pdf [dostęp: 26.03.2026]

OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue,* Paryż 1998, https://doi.org/10.1787/9789264162945-en [dostęp: 26.03.2026]

OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy,* 2015, https://doi.org/10.1787/9789264241046-en [dostęp: 26.03.2026]

OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report* 2018, https://doi.org/10.1787/9789264293083-en [dostęp: 26.06.2025]

Oleszczuk Zygmuntowski J., *Cyfrowy bilans Polski*, Warszawa 2025, https://lukasiewicz.gov.pl/wp-content/uploads/2025/12/Cyfrowy_bilans_Polski.pdf [dostęp: 26.03.2026]

PwC, *Economic and Policy Aspects of Digital Services Turnover Taxes,* 2018, https://www.pwc.com/gx/en/tax/tax-policy-administration/assets/pwc-dtsg-literature-review-final.pdf [dostęp: 26.03.2026]

Schwab K., *Czwarta rewolucja przemysłowa*, Warszawa 2018

Sieć Badawcza Łukasiewicz, *Cyfrowy bilans Polski,* 2025, https://lukasiewicz.gov.pl/wp-content/uploads/2025/12/Cyfrowy_bilans_Polski.pdf [dostęp: 26.03.2026]

Szymanek V., *Społeczeństwo informacyjne w liczbach 2023*, Warszawa 2023, https://kompetencjecyfrowe.gov.pl/media/2024/09/Spoleczenstwo-informacyjne-w-liczbach-2023.pdf[dostęp: 26.03.2026]

Taylor R., *Digital Services Tax (DST) Effectiveness in Emerging Economies,* 2023, http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.6027635 [dostęp: 26.03.2026]

UNCTAD, *Global Trade Update*, lipiec 2025, https://unctad.org/system/files/official-document/ditcinf2025d5_en.pdf [dostęp: 26.03.2026]

Warnieło J., *Międzynarodowe aspekty opodatkowania gospodarki cyfrowej*, [w:] Jamroży M. (red.), *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, Warszawa 2016.

Wawrzyniak B., Zygmuntowski J. J., Lamański F., *Polska suwerenna cyfrowo*, Warszawa 2020, https://instrat.pl/wp-content/uploads/2020/10/Polska-suwerenna-cyfrowo-Instrat.pdf [dostęp: 26.03.2026]

Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, *Podatek cyfrowy i wynikające z niego zagrożenia*, Warszawa 2019, https://zpp.net.pl/wp-content/uploads/2019/11/Podatek-cyfrowy-i-wynikające-z-niego-zagrożenia.pdf , [dostęp: 26.03.2026]

Zygmuntowski J. J., Chojecka K., Roy S. A., *Podatek cyfrowy od gigantów,* 2020, https://instrat.pl/wp-content/uploads/2020/05/Podatek-cyfrowy-od-gigantow-Instrat-Policy-Paper-02_2020-1.pdf [dostęp: 26.03.2026]

Źródła prasowe

Grzegorz Suteniec, *Podatek od niektórych usług cyfrowych…* 2026, Puls Biznesu, https://www.pb.pl/podatek-od-niektorych-uslug-cyfrowych-wchodzi-na-sciezke-legislacyjna-znamy-szacowane-wplywy-1255528 [dostęp: 26.03.2026]

Klub Jagielloński, *Podatek cyfrowy to dobry pomysł…,* 2026, https://klubjagiellonski.pl/2026/02/24/podatek-cyfrowy-to-dobry-pomysl-na-kontrole-big-techow-koniec-eldorado/ [dostęp: 26.03.2026]

Ministerstwo Cyfryzacji, *Usługi cyfrowe w Polsce mają być opodatkowane…*, https://www.gov.pl/web/cyfryzacja/uslugi-cyfrowe-w-polsce-maja-byc-opodatkowane-na-rownych-zasadach[dostęp: 26.03.2026]

Ministerstwo Finansów, *Szacunkowe wykonanie budżetu państwa w 2025* r., https://www.gov.pl/web/finanse/szacunkowe-wykonanie-budzetu-panstwa-w-2025-r , [dostęp: 26.03.2026]

Portal Samorządowy, *Opłata wejdzie od 2027 r…, 2026,* https://www.portalsamorzadowy.pl/finanse/oplata-wejdzie-od-2027-r-rzad-szykuje-nowy-podatek,644392.html?mp=promo [dostęp: 26.03.2026]

Tax Foundation, *Poland's Digital Tax Proposal*, 2026, https://taxfoundation.org/blog/poland-digital-tax/[26.03.2026]

Tax Foundation, *International Tax Competitiveness Index 2024, 2024*, https://taxfoundation.org/research/all/global/2024-international-tax-competitiveness-index/ [dostęp: 26.03.2026]

E. Rutkowska „Podatek cyfrowy zaszkodzi Polsce? 'Obniża atrakcyjność inwestycyjną kraju'", WNP.pl, 2026, https://www.wnp.pl/tech/podatek-cyfrowy-zaszkodzi-polsce-obniza-atrakcyjnosc-inwestycyjna-kraju,1029728.html [dostęp: 26.03.2026]