

POWSTANIE ZAKŁADU A UNIKANIE OPODATKOWANIA W MIĘDZYNARODOWYM PRAWIE PODATKOWYM

Tomasz Woźniak

POWSTANIE ZAKŁADU A UNIKANIE OPODATKOWANIA W MIĘDZYNARODOWYM PRAWIE PODATKOWYM

Tomasz Woźniak

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

SERIA **MONOGRAFIE**

Stan prawny na 15 stycznia 2022 r.

Recenzent

Dr hab. Dominik J. Gajewski, prof. SGH

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Livia Śpiewak

Opracowanie redakcyjne

Violet Design

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni[♥]

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujemy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2022

ISBN 978-83-8246-898-4

ISSN 1897-4392

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Moim rodzicom i dziadkom

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	13
---------------------	----

Wstęp	17
-------------	----

Rozdział I

Miejsce zakładu we współczesnym prawie podatkowym	39
---	----

1. Uwagi wstępne	39
------------------------	----

2. Historia zakładu w międzynarodowym prawie podatkowym	44
---	----

2.1. Narodziny instytucji zakładu w XIX wieku	44
---	----

2.2. Znaczenie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z 1899 r. oraz ustawy o unikaniu podwójnego opodatkowania z 1909 r. dla kształtowania się instytucji zakładu	55
---	----

2.3. Rozwój instytucji zakładu w okresie do wybuchu II wojny światowej	61
---	----

2.4. Kształtowanie się nowoczesnej koncepcji zakładu po II wojnie światowej	70
--	----

3. Miejsce zakładu we współczesnym prawie podatkowym	79
--	----

3.1. Kształtowanie jurysdykcji podatkowej i problem unikania podwójnego opodatkowania dochodu oraz majątku	79
---	----

3.2. Zakład jako narzędzie przeciwdziałania podwójnemu opodatkowaniu	86
---	----

3.3. Klasyfikacja typów zakładu w modelach umów o unikaniu podwójnego opodatkowania	94
--	----

3.4. Zakład w regionalnych konwencjach o unikaniu podwójnego opodatkowania, prawie krajowym i prawie Unii Europejskiej	111
--	-----

4. Uwagi końcowe	128
------------------------	-----

Rozdział II

Powstanie zakładu jako konsekwencja bezpośredniej

formy obecności przedsiębiorcy w innym państwie	137
1. Uwagi wstępne	137
2. Pojęcie oraz zakres dysponowania placówką	139
2.1. Pojęcie oraz charakterystyka konstrukcji placówki	139
2.2. Zakres dysponowania placówką (test dyspozycyjności)	150
2.3. Dysponowanie placówką w przestrzeni prywatnej	164
2.4. Przykłady placówek w Konwencji Modelowej OECD	170
3. Stały charakter placówki	180
3.1. Geograficzny aspekt stałości placówki	180
3.2. Ekonomiczna i geograficzna spójność działalności gospodarczej	189
3.3. Temporalny aspekt stałości placówki	198
3.4. Konsekwencje upływu czasu dla powstania zakładu	208
4. Prowadzenie działalności za pośrednictwem placówki	214
4.1. Rozumienie terminów „działalność gospodarcza” i „działalność przedsiębiorstwa” na gruncie międzynarodowego i krajowego prawa podatkowego	214
4.2. Prowadzenie działalności z udziałem personelu, podwykonawców i w ramach wspólnych przedsięwzięć	228
4.3. Prowadzenie działalności bez wykorzystania czynnika ludzkiego	237
4.4. Zmiana przedmiotu i zakresu działalności istniejącego zakładu	241
5. Uwagi końcowe	246

Rozdział III

Powstanie zakładu jako konsekwencja pośredniej formy

obecności przedsiębiorcy w innym państwie	251
1. Uwagi wstępne	251
2. Bierny i czynny zakład budowlany (<i>Construction Permanent Establishment</i>)	255
2.1. Konstrukcja biernego oraz czynnego zakładu budowlanego	255
2.2. Funkcjonalne aspekty powstania biernego oraz czynnego zakładu budowlanego	264

2.3. Geograficzne i ekonomiczne aspekty powstania biernego oraz czynnego zakładu budowlanego	275
2.4. Temporalne aspekty powstania biernego oraz czynnego zakładu budowlanego	292
3. Przedstawiciel zależny jako zakład (<i>Agency Permanent Establishment</i>)	307
3.1. Charakterystyka zakładu w postaci zagranicznego przedstawiciela	307
3.2. Podmiotowe i funkcjonalne aspekty działalności zależnego przedstawiciela	316
3.3. Przedmiotowe aspekty działalności zależnego przedstawiciela. Konstrukcje typu <i>commissionaire</i>	338
3.4. Spółka zależna jako zakład (<i>Subsidiary Permanent Establishment</i>)	351
4. Zakład usługowy (<i>Services Permanent Establishment</i>)	364
4.1. Miejsce zakładu usługowego w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania	364
4.2. Zakres usług prowadzących do powstania zakładu usługowego	378
4.3. Czynniki ludzkie a powstanie zakładu usługowego	389
4.4. Temporalne, geograficzne i ekonomiczne przesłanki powstania zakładu usługowego	398
5. Uwagi końcowe	413

Rozdział IV

Status zakładu a unikanie opodatkowania	421
1. Uwagi wstępne	421
2. Unikanie statusu zakładu	430
2.1. Optymalizacja podatkowa, nadużycie i obejście prawa	430
2.2. Wyłączenie możliwości powstania zakładu a sztuczne unikanie statusu zakładu	442
2.3. Ogólne mechanizmy przeciwdziałania sztucznemu unikaniu statusu zakładu	451
2.4. Szczególne mechanizmy przeciwdziałania sztucznemu unikaniu statusu zakładu	469
3. Działalność niezależnego agenta	483

3.1. Niezależny agent jako forma obecności przedsiębiorcy w państwie źródła niepowodująca powstania zakładu	483
3.2. Prawne i ekonomiczne aspekty niezależności	491
3.3. Funkcjonalny aspekt niezależności	512
3.4. Pojęcie przedsiębiorcy ściśle powiązanego (<i>closely related enterprise</i>)	523
4. Wykonywanie działalności wyłączającej powstanie zakładu	535
4.1. Znaczenie wyłączeń dla poszczególnych typów zakładu oraz charakterystyka działalności wyłączającej możliwość powstania zakładu (<i>negative list</i>)	535
4.2. Działalność przygotowawcza lub pomocnicza	549
4.3. Przykłady rodzajów działalności wyłączającej powstanie zakładu	562
4.4. Przeciwdziałanie sztuczemu podziałowi spójnej operacji gospodarczej	578
5. Uwagi końcowe	592

Rozdział V

Działalność w ramach gospodarki cyfrowej

a obecność przedsiębiorcy w innym państwie	603
1. Uwagi wstępne	603
2. Konsekwencje prowadzenia cyfrowej działalności gospodarczej dla opodatkowania dochodu w państwie źródła. Koncepcja zakładu w postaci serwera (<i>Server Permanent Establishment</i>)	610
2.1. Wpływ postępu technologicznego na prowadzenie działalności gospodarczej za granicą	610
2.2. Klasyfikacja modeli gospodarczych wykorzystujących technologie cyfrowe	619
2.3. Zakład w postaci serwera (<i>Server Permanent Establishment</i>)	627
2.4. Zakład w postaci serwera w kontekście unikania opodatkowania	633
3. Współczesne koncepcje opodatkowania działalności prowadzonej w ramach gospodarki cyfrowej	643
3.1. W poszukiwaniu nowego modelu opodatkowania gospodarki cyfrowej	643

3.2. Opodatkowanie przychodu związanego z działalnością cyfrową. Podatek od niektórych usług cyfrowych	648
3.3. Podatek wyrównawczy	656
3.4. Opodatkowanie podmiotów o „znaczącej obecności” w państwie źródła. Środki prawne przeciwdziałające opodatkowaniu dochodów z działalności cyfrowej	659
4. Perspektywa rozwoju zakładu w warunkach gospodarki cyfrowej	669
4.1. Zakład wirtualny (<i>Virtual Permanent Establishment</i>) oraz koncepcja „znaczącej obecności cyfrowej” na gruncie dyrektywy SDP	669
4.2. Problem znaczącej obecności cyfrowej jako kryterium powstania zakładu wirtualnego	682
5. Uwagi końcowe	688
Zakończenie	697
Bibliografia	713

WSTĘP

Postępujące procesy globalizacji gospodarki oraz otwierania się rynków na działalność podmiotów zagranicznych stanowiły jedne z najważniejszych zjawisk drugiej połowy XX wieku. Doprowadziły one do ukształtowania się międzynarodowego konsensusu w przedmiocie zasad opodatkowania dochodu i majątku uzyskiwanego przez przedsiębiorców z działalności prowadzonej poza granicami państwa swojej rezydencji. Został on osiągnięty pomiędzy zamożnymi i wysoko rozwiniętymi państwami z Europy Zachodniej oraz Ameryki Północnej, skupionymi wokół powołanej w tym czasie Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju¹. Dzięki dominującej sile politycznej i gospodarczej, którą wówczas te państwa dysponowały, udało się im przekonać także inne państwa świata do rozwiązań opracowanych wcześniej przez siebie oraz dla siebie. Pomimo starań podejmowanych, szczególnie w ostatnich latach, przez państwa rozwijające się, ten swego rodzaju konsensus państw bogatych, dotyczący zasad podziału uprawnień do opodatkowania, nie uległ dotychczas zmianie.

Fundament wspomnianego konsensusu stanowi przyznanie prawa do opodatkowania dochodów z zagranicznej działalności gospodarczej wyłącznie państwu rezydencji przedsiębiorcy². Rozwiązanie to

¹ Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (ang. Organisation for Economic Co-operation and Development) powstała 30.09.1960 r. w wyniku przekształcenia z Organizacji Europejskiej Współpracy Gospodarczej (ang. Organization for European Economic Co-operation), założonej 16.04.1948 r. przez część państw Europy Zachodniej korzystających z amerykańskiego planu Marshalla.

² Zob. art. 7 ust. 1 Konwencji Modelowej OECD i tenże przepis Konwencji Modelowej ONZ.

jest korzystne dla państw zwanych eksporterami kapitału, czyli z zasady państw wysoko rozwiniętych. To ich rezydentami podatkowymi są bowiem przedsiębiorcy dysponujący zgromadzonymi w przeszłości zasobami, przede wszystkim kapitałem niezbędnym do prowadzenia działalności gospodarczej w międzynarodowej skali. Państwa rozwijające się, a więc importerzy kapitału, będące obszarem gospodarczej ekspansji państw rozwiniętych, w momencie zaaprobowania wskazanej zasady tracą potencjalne dochody budżetowe, do których byłyby uprawnione w związku z objęciem zagranicznego przedsiębiorcy ograniczonym obowiązkiem podatkowym na swoim terytorium.

Od wskazanej wyżej zasady przewidziano jednak istotny wyjątek. Jeżeli bowiem przedsiębiorca prowadzi działalność gospodarczą w drugim umawiającym się państwie poprzez położony tam zakład, to uzyskane przez niego zyski mogą być opodatkowane w tym państwie do wysokości, w jakiej zostały przypisane temu zakładowi³. Co istotne, zakład, o którym mowa, nie stanowi odrębnego podmiotu podatkowego. Opodatkowaniu podlega bowiem sam imiennie oznaczony podmiot podatkowy, mający siedzibę poza państwem położenia jego zakładu. Opodatkowanie obciąża jednak tylko dochód uzyskiwany z działalności gospodarczej prowadzonej na terytorium innego państwa, ogólnie określanego mianem państwa źródła⁴. Dla wskazania, kiedy dochód (zysk) z działalności gospodarczej zostanie opodatkowany w państwie źródła, a nie w państwie rezydencji podatnika będącego przedsiębiorcą, konieczne jest wyjaśnienie dwóch powiązanych ze sobą zagadnień. Po pierwsze, należy ustalić warunki powstania zakładu. Po drugie, trzeba określić zasady przypisywania zysków do zakładu. Niniejsza praca dotyczy pierwszej ze wskazanych kwestii.

³ Art. 7 ust. 2 Konwencji Modelowej OECD i tenże przepis Konwencji Modelowej ONZ. W zależności od metody unikania podwójnego opodatkowania przyjętej w danej umowie dwustronnej dochód związany z zakładem jest wówczas zwolniony z opodatkowania w państwie rezydencji (z zastrzeżeniem progresji) bądź podatek zapłacony w państwie źródła z tytułu działalności prowadzonej za pośrednictwem zakładu podlega proporcjonalnemu odliczeniu od podatku do zapłaty w państwie rezydencji.

⁴ J. Banach, *Polskie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania*, Warszawa 2002, s. 138.

Zakład stanowi jedną ze specyficznych instytucji międzynarodowego prawa podatkowego. Sama nazwa „zakład” występuje w różnych gałęziach prawa, np. w prawie pracy. Nie należy jednak utożsamiać zakładu przedstawianego w niniejszej pracy z podobnymi instytucjami prawa o zbliżonej lub tożsamej nazwie, jak np. zakład pracy czy przedstawiciel podatkowy⁵. Na potrzeby międzynarodowego prawa podatkowego instytucji zakładu nadano szczególną definicję. Ma ona sztuczny charakter, ponieważ jej zastosowanie ogranicza się wyłącznie do tej konkretnej gałęzi prawa.

Z perspektywy międzynarodowego prawa podatkowego zakres stosowania, a w konsekwencji funkcja zakładu wykracza jednak poza ramy instrumentu służącego do rozgraniczenia, pomiędzy państwa źródła i rezydencji, uprawnień do opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez przedsiębiorcę z działalności gospodarczej za granicą⁶. Odwołania do instytucji zakładu znajdują się bowiem w szeregu przepisów dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Dla przykładu można wskazać przepisy dotyczące uzyskiwanych przez zagranicznych podatników należności o charakterze biernym, to znaczy odsetek, dywidend i należności licencyjnych, a także dochodów z pracy najemnej czy zysków z przeniesienia własności majątku ruchomego. Z tego powodu instytucja zakładu ma istotne znaczenie i jest szeroko wykorzystywana w przepisach międzynarodowego prawa podatkowego.

Jak wskazano, instytucja zakładu została odrębnie zdefiniowana na potrzeby międzynarodowego prawa podatkowego. Tym samym posiada ona definicję legalną. Należy jednak zwrócić uwagę, że nie jest to jedna, uniwersalna definicja stosowana przez wszystkie państwa świata. W przeciwieństwie do prawa krajowego, międzynarodowe prawo podatkowe nie jest bowiem jednolite. Na jego źródła składa się szereg dwustronnych i wielostronnych umów międzynarodowych o unikaniu

⁵ W celu odróżnienia niekiedy do formalnej nazwy „zakład” dodaje się określenie „podatkowy”, „stały” bądź „zagraniczny”.

⁶ Należy odnotować, że w międzynarodowym prawie podatkowym odrębnie zostały uregulowane zasady podziału uprawnień do opodatkowania dochodów (przychodów) z innych źródeł niż działalność gospodarcza. Zob. np. art. 11 ust. 1 Konwencji Modelowej OECD.

podwójnego opodatkowania dochodu i majątku, których indywidualna treść niejednokrotnie różni się od siebie. Największe organizacje międzynarodowe oraz wybrane państwa opracowały jednak konwencje wzorcowe, zwane także modelowymi, służące jako punkt odniesienia do negocjacji umów zawieranych przez konkretne państwa. Jako że nie jest możliwe poddanie analizie postanowień wszystkich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych na świecie, w niniejszym opracowaniu skoncentrowano się na definicji zakładu ujętej w art. 5 Konwencji Modelowej OECD. Akt ten jest stosowany przez państwa będące członkami Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, w tym przez Polskę. W konsekwencji szeroko oddziałuje on na kształt definicji zakładu w umowach zawieranych przez pozostałe państwa świata. W mniejszym zakresie w pracy została uwzględniona definicja zakładu ujęta w art. 5 Konwencji Modelowej ONZ, a więc konwencji opracowanej z myślą o ochronie interesów fiskalnych państw rozwijających się. Jej analiza ograniczona została zatem do różnic w stosunku do odpowiednich rozwiązań opracowanych przez państwa członkowskie OECD.

Definicja zakładu obecna w międzynarodowym prawie podatkowym ma w swoim założeniu w sposób sztuczny wyznaczać próg aktywności gospodarczej, po przekroczeniu którego zagraniczny przedsiębiorca będzie traktowany w państwie prowadzenia działalności, niebędącym państwem jego rezydencji (a więc w państwie źródła przychodów), tak jak podmiot krajowy. Wskazany próg wyrażają określone zdarzenia następujące w państwie źródła, w szczególności czynności faktyczne i prawne podejmowane przez zagranicznego przedsiębiorcę. Z tego też względu przedmiotem niniejszego opracowania jest analiza definicji zakładu podjęta w celu sprecyzowania wspomnianego progu, a więc minimalnego poziomu aktywności wywołującego powstanie skutków prawnych. Wybór takiego kierunku rozważań wyznacza międzynarodowa praktyka gospodarcza. W ostatnich dekadach nasileniu uległy bowiem takie zjawiska, jak np. cyfryzacja, znakiem której jest przeniesienie procesów gospodarczych z państw rozwiniętych do rozwijających się oraz ze świata fizycznego (realnego) do świata wirtualnego. Istotne znaczenie ma także likwidacja podatkowych i niepodatkowych ograniczeń dostępu do rynków, opracowanie nowych sposobów prowadzenia

Rozdział I

MIEJSCE ZAKŁADU WE WSPÓŁCZESNYM PRAWIE PODATKOWYM

1. Uwagi wstępne

Podstawową przesłanką tworzenia norm prawnych jest chęć uregulowania bądź wykreowania zjawisk społecznych i gospodarczych, które występują lub powinny występować na obszarze podległym właściwości określonego ośrodka prawodawczego. Tym samym prawo powinno towarzyszyć zmianom, jakie wiążą się z rozwojem życia społecznego i gospodarczego. Oderwanie norm prawnych od potrzeb bieżących sprawia, że stają się one czynnikiem sprzyjającym regresowi i w rezultacie prowadzą do załamania poziomu życia na obszarze swojego obowiązywania. Najnowsza historia gospodarcza dowodzi bowiem niezbicie, że społeczna energia, nieznaająca właściwego oparcia w odpowiednich ramach instytucjonalno-prawnych, jest niewystarczająca do samodzielnej budowy społeczeństwa dobrobytu¹.

¹ Najlepszym przykładem jest historia większości państw byłego ZSRR, które po 1991 r. nie przeprowadziły szybkich reform gospodarczych, opierając się na instytucjonalno-prawnych standardach odziedziczonych z czasów komunizmu. Ukraina, największa po Rosji była republika ZSRR, mimo że w momencie uzyskania niepodległości posiadała większy od Polski potencjał gospodarczy i demograficzny, według danych Międzynarodowego Funduszu Walutowego z kwietnia 2021 r. pod względem łącznego PKB zajmuje 58. miejsce na świecie, za Węgrami, Kazachstanem i Irakiem. Polska zajmuje w tym zestawieniu 22. pozycję, za Tajwanem i Turcją, a przed Belgią i Szwecją; <https://www.imf.org/en/Publications/WEO/weo-database/2021/April/weo-report> (dostęp: 30.11.2021 r.).

Konstrukcja efektywnych norm prawnych jest szczególnie istotna w odniesieniu do transgranicznej działalności gospodarczej, a zatem przeprowadzanej przez przedsiębiorcę poza państwem jego rezydencji podatkowej. Prowadzenie działalności podlegającej jurysdykcji podatkowej różnych państw wymusza bowiem opracowanie takich środków prawnych, aby stosujący je podmiot mógł wskazać działalność wykonywać w sposób bezpieczny oraz ekonomicznie opłacalny. Współczesne międzynarodowe prawo podatkowe wykorzystuje szereg takich środków, a jego postępujący rozwój społeczno-gospodarczy daje w przyszłości nadzieję na wzrost ich liczby oraz poziomu zaawansowania.

Jedną z najbardziej znanych, a zarazem najważniejszych instytucji międzynarodowego prawa podatkowego wykorzystywanych do efektywnego podziału prawa do opodatkowania dochodu i jednocześnie zapobiegania jego podwójnemu opodatkowaniu jest zakład. Zwany jest on również zakładem zagranicznym bądź zakładem podatkowym². Warunki i zasady powstawania zakładu stanowią samodzielny problem badawczy w ramach gałęzi międzynarodowego prawa podatkowego. Szczegółowa analiza tematyki powstawania zakładu, będącego w istocie niejednorodnym zbiorem definicji zakładów różnych typów, pozwala jednocześnie wskazać szereg problemów prawnych charakterystycznych dla każdego ze wspomnianych typów. Aby przejść do bezpośredniej analizy szczegółowych rozwiązań, należy jednak uprzednio umiejscowić zakład w systemie unikania podwójnego opodatkowania w sensie prawnym. W tym celu konieczne jest przedstawienie ewolucji zakładu na przestrzeni ostatnich 150 lat oraz dokonanie ogólnej analizy formalno-dogmatycznej tej instytucji, uzupełnionej komparatystyczną analizą obecnego kształtu w wybranych konwencjach regionalnych i krajowych.

Instytucja zakładu została ukształtowana w sposób autonomiczny, tj. wyłącznie na potrzeby międzynarodowego prawa podatkowego.

Zob. także T.A. Olszański, *Ćwierćwiecze niepodległej Ukrainy. Wymiary transformacji*, „Prace OSW” 2017/64.

² Niem. *Betriebsstätte*, ang. *permanent establishment*, wł. *stabile organizzazione*.

Dokonano tego na etapie jego wyodrębnienia jako oddzielnej gałęzi prawa w połowie XIX wieku³. Ewolucja zakładu ściśle wiąże się natomiast z sytuacją prawną, która wystąpiła na terenie zjednoczonych Niemiec w drugiej połowie XIX wieku. W zasadniczy sposób wpłynęła ona na opracowanie instytucji rozdzielającej uprawnienia pomiędzy państwa współpracujące do opodatkowania tego samego dochodu. Niemiecka nauka prawna w istotny sposób przyczyniła się także do skonstruowania podstawowych norm wchodzących w skład wskazanej instytucji. Powyższe obserwacje pozwalają na postawienie tezy o niemieckich korzeniach instytucji zakładu.

Prawodawstwo niemieckie położyło bowiem podwaliny pod współcześnie wykorzystywaną definicję zakładu. O jej aktualnym kształcie zdecydowały jednak prace prowadzone w XX wieku przez największe ówczesne organizacje międzynarodowe, w szczególności OECD. Analiza historyczna dowodzi bowiem, że zasadnicza koncepcja zakładu uformowała się jeszcze przez II wojnę światową, chociaż swój obecny kształt przybrała już po jej zakończeniu, w wersji Konwencji Modelowej OECD z 1977 r. Uzupełnienia modelu zawartego w tej konwencji, jakie nastąpiły w ciągu 40 lat, aż do jej najnowszej nowelizacji z 2017 r., nie miały charakteru normatywnego. Ograniczały się bowiem do zmiany zawartości komentarza do konwencji.

Ujęcie instytucji zakładu w Konwencji OECD doprowadziło do jej upowszechnienia w ramach konwencji modelowych o zasięgu regionalnym i krajowym. Analiza komparatystyczna pozwala jednak dowieść, że nie zawsze konstrukcja zakładu była akceptowana przez państwa w takim kształcie, jak zaproponowany przez OECD. Istotną rolę w tym względzie odegrała ONZ i jej model konwencji, opracowany w 1980 r. na podstawie wcześniejszej Konwencji OECD. Organizacja Narodów Zjednoczonych w większym stopniu dążyła jednak do ochrony interesów fiskalnych państw rozwijających się. Realizacja tego zamierzenia w przypadku

³ W piśmiennictwie wskazuje się bowiem, że problematyka podwójnego opodatkowania była obecna w prawie międzynarodowym w średniowiecznych Włoszech, a nawet w starożytnej Grecji. Zob. Z. Kukulski, *Konwencja modelowa OECD...*, s. 31; M. Kobetsky, *International Taxation...*, s. 108–109.

zakładu oznaczała rozszerzenie jego definicji i zwiększenie kręgu stanów faktycznych oraz prawnych, do których miały zastosowanie normy tej instytucji.

Modyfikacje zakładu, dokonywane przede wszystkim przez słabiej rozwinięte państwa świata, prowadzą do wniosku o wewnętrznym zróżnicowaniu tej instytucji w światowej praktyce prawnopodatkowej. Pomimo wewnętrznych odmienności wykorzystywana na świecie konstrukcja zakładu pozostaje jednolita zewnętrznie, co ułatwia prowadzenie nad nią badań, bez względu na pochodzenie tworzących ją norm. W szczególności wskazane normy pozwalają na wyodrębnienie poszczególnych typów zakładu, m.in. stałej placówki, czynnego i biernego zakładu budowlanego, zależnego przedstawiciela, spółki zależnej czy zakładu usługowego. Ma to kluczowe znaczenie dla indywidualnej analizy ich charakterystyk oraz problemów, które zostaną przeprowadzone w kolejnych rozdziałach opracowania.

Charakterystyka typów zakładu determinuje proponowany sposób ich klasyfikacji. Obecność przedsiębiorcy w państwie źródła dochodów może wyrażać się w bezpośrednim zaangażowaniu zasobów materialnych i zajęciu określonej przestrzeni bądź pośredniej obecności, z wykorzystaniem innych podmiotów pozostających z przedsiębiorcą w różnych stosunkach prawnych lub faktycznych. Wskazany podział w największym stopniu oddaje podstawowe różnice występujące w konstrukcji instytucji zakładu. Ułatwia on również określenie miejsca tej instytucji w ramach zbioru środków prawnych przeznaczonych do przeciwdziałania problemowi podwójnego opodatkowania dochodu.

Obok warunków przewidzianych w normach kształtujących poszczególne typy zakładu, niezwykle istotny problem stanowi określenie momentu ukonstytuowania się zakładu. Jego powstanie wiąże się bowiem z wystąpieniem szeregu uprawnień i obowiązków spoczywających przede wszystkim na zagranicznym przedsiębiorcy. Niezbędne jest zatem nie tylko wskazanie, czy określone stany faktyczne i prawne prowadzą do powstania zakładu, ale także od którego momentu wywołują taki skutek. Problem ten jest najbardziej widoczny i co za tym idzie – najszerszej opracowany w przypadku zakładu typu budowlanego. Upływ oznaczonego

w umowie międzynarodowej okresu stanowi bowiem drugi, obok prowadzenia działalności budowlanej bądź posiadania placu budowy, warunek konieczny do utworzenia zakładu tego typu. W piśmiennictwie nie przykłada się jednak dostatecznej wagi do temporalnego aspektu działalności prowadzonej za granicą, pozwalającego określić, w jakich ramach czasowych zakład istnieje i co za tym idzie, kiedy wywołuje określone skutki prawne. Większą rolę przypisuje się bowiem badaniu warunków związanych z podejmowaniem działalności bądź dysponowaniem określoną placówką zagraniczną, co w konsekwencji pozwala odpowiedzieć na pytanie, czy zakład w ogóle istnieje. Brak pogłębionej analizy nad momentem powstania zakładu powoduje więc, że mimo ponad 150 lat rozwoju tej instytucji nadal jest ona interesująca i stanowi znaczne pole do rozważań.

Poważnym deficytem obecnie wykorzystywanej instytucji zakładu jest niedopasowanie jej postanowień do współczesnych realiów społeczno-gospodarczych, w szczególności do upowszechnienia wykorzystania sieci Internet do prowadzenia działalności gospodarczej. Wobec braku norm, które w sposób kompleksowy odnosiłyby się do nich, współcześnie obowiązująca definicja zakładu ma w pewnej mierze archaiczny charakter. Potrzeba przeprowadzenia zasadniczej modernizacji tej instytucji prawa podatkowego wzrasta z roku na rok i nie są jej w stanie zastąpić zmiany wprowadzone do Konwencji Modelowej OECD w 2017 r. w następstwie realizacji projektu BEPS. Paradigmat obecnie wykorzystywanej konstrukcji zakładu odnosi się bowiem wyłącznie do świata analogowego, określanego także mianem świata rzeczywistego. Nawiązują do niego także propozycje zakładu wirtualnego, zawarte w komentarzach do Konwencji OECD i ONZ. Deficyt wykorzystywanych rozwiązań otwiera zatem przestrzeń do podjęcia szerokich badań nad opracowaniem takiej konstrukcji zakładu, aby mogła ona sprostać realiom świata współczesnego, a więc cyfrowego.

Bez względu na to, jaki kształt normatywny otrzyma w przyszłości zakład jako instytucja międzynarodowego prawa podatkowego, prawdopodobnie zawsze będzie wymagał do swojej interpretacji wykorzystania rozwiązań pochodzących z prawa wewnętrznego państwa dokonującego wykładni. Wykładnia celowościowa lub funkcjonalna nie może bowiem

„Instytucja zakładu jest niezwykle istotnym zagadnieniem w ujęciu praktycznym i teoretycznym. Szczególnie w kontekście tego, że zakład stanowi kluczowy środek rozgraniczenia uprawnień do opodatkowania dochodu uzyskiwanego przez przedsiębiorców poza państwem ich rezydencji. Stąd prezentowana monografia będzie pomocna nie tylko dla przedstawicieli doktryny prawa podatkowego, ale i praktyków (doradców podatkowych, radców prawnych i adwokatów zajmujących się sprawami podatkowymi).

Czytelnik może znaleźć w monografii wiele wątków i aspektów możliwych do wykorzystywania praktycznego. Szczególnie, że powstawanie zakładów staje się coraz częstszą domeną struktur holdingowych działających transgranicznie”.

Dr hab. Dominik J. Gajewski, prof. SGH

Książka w sposób kompleksowy omawia instytucję zakładu podatkowego w międzynarodowym prawie podatkowym. Analizie zostały poddane wszystkie typy oraz podtypy zakładu, obecne zarówno w Konwencjach Modelowych OECD oraz ONZ dotyczących przeciwdziałania podwójnemu opodatkowaniu dochodu i majątku, jak i w opartych na nich umowach międzynarodowych zawartych przez Polskę.

Opracowanie porusza również zagadnienie unikania powstania zakładu. W jego ramach uwadze poddano spełnianie negatywnych przesłanek jego powstania (działalność niezależnego przedstawiciela oraz wykonywanie działalności przygotowawczej i pomocniczej), a także formy i sposoby nadużycia prawa zmierzające do sztucznego unikania powstania zakładu.

Tomasz Woźniak – doktor nauk prawnych; adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego Uniwersytetu Marii-Curie Skłodowskiej w Lublinie; w 2020 roku obronił z wyróżnieniem doktorat na podstawie rozprawy „Powstanie zakładu a unikanie opodatkowania w międzynarodowym prawie podatkowym” – praca zajęła I miejsce w konkursie organizowanym przez Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne S.A. w Warszawie oraz redakcję miesięcznika „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” na najlepszą rozprawę doktorską w edycji 2020/2021; autor publikacji z zakresu prawa podatkowego, w tym międzynarodowego prawa podatkowego.



WOLTERS KLUWER POLECA

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**

Kup e-book i czytaj
w aplikacji Smarteca

ISSN 1897-4392
ISBN 978-83-8246-898-4



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA: 801 04 45 45

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL

WWW.PROFINFO.PL



CENA 139 ZŁ (W TYM 5% VAT)