

POWSTANIE ZAKŁADU A UNIKANIE OPODATKOWANIA W MIĘDZYNARODOWYM PRAWIE PODATKOWYM

Tomasz Woźniak

POWSTANIE ZAKŁADU A UNIKANIE OPODATKOWANIA W MIĘDZYNARODOWYM PRAWIE PODATKOWYM

Tomasz Woźniak



Wolters Kluwer

WARSZAWA 2022

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



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.

Szanujmy 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 sztucznemu 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

WYKAZ SKRÓTÓW

- dyrektywa DST / DST** – projekt dyrektywy Rady z 21.03.2018 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych, COM(2018) 148 final – 2018/073 (CNS), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX%3A52018PC0148> (dostęp: 21.12.2021 r.)
- dyrektywa Rady 2006/112/WE** – dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.)
- dyrektywa Rady 2011/96/UE** – dyrektywa Rady 2011/96/UE z 30.11.2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.Urz. UE L z 345, s. 8, ze zm.)
- dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 /
dyrektywa ATAD** – dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z 12.07.2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.Urz. UE L 193, s. 1, ze zm.)
- dyrektywa SDP / SDP** – projekt dyrektywy Rady z 21.03.2018 r. ustanawiającej przepisy dotyczące opodatkowania osób prawnych, których obecność na rynku cyfrowym jest znacząca (Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence), COM(2018) 147 final, 2018/0072 (CNS), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=COM:2018:0147:FIN> (dostęp: 24.01.2022 r.)

k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.)
k.k.s.	– ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2021 r. poz. 408 ze zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
Konwencja MLI / MLI / Konwencja Wielostronna	– Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu 24.11.2016 r. (Dz.U. poz. 1369 ze sprost.)
Konwencja Modelowa OECD / KM OECD	– Konwencja Modelowa Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie podatku od dochodu i majątku (wersja z 2017 r., o ile nie zaznaczono inaczej), https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en (dostęp: 24.01.2022 r.)
Konwencja Modelowa ONZ / KM ONZ	– Konwencja Modelowa Organizacji Narodów Zjednoczonych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania między państwami rozwiniętymi i rozwijającym się (wersja z 2017 r., o ile nie zaznaczono inaczej), https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (dostęp: 24.01.2022 r.)
k.s.h.	– ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1526 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.)
pr. bud.	– ustawa z 7.07.1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2021 r. poz. 2351 ze zm.)
pr. cel.	– ustawa z 19.03.2004 r. – Prawo celne (Dz.U. z 2021 r. poz. 1856)
pr. przed.	– ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2021 r. poz. 162 ze zm.)
rozporządzenie nr 282/2011	– rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z 15.03.2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 77, s. 1, ze zm.)

-
- | | |
|-------------------|--|
| u.p.d.o.f. | – ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.) |
| u.p.d.o.p. | – ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.) |
| u.p.t.u. | – ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.) |
| u.z.u.p.z. | – ustawa z 6.03.2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2021 r. poz. 994 ze zm.) |

WSTĘP

Postępujące procesy globalizacji gospodarki oraz otwierania się rynków na działalność podmiotów zagranicznych stanowiły jedno 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 przenoszenie 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

działalności gospodarczej czy postępujące wydłużanie łańcuchów gospodarczych. Konsekwencją tych wszystkich zjawisk jest dynamicznie rosnący poziom umiędzynarodowienia działalności przedsiębiorców. Do najpopularniejszych form prowadzenia działalności za granicą państwa macierzystego przedsiębiorcy, obok transgranicznego świadczenia usług i zakładania spółek zależnych, należy tworzenie różnego rodzaju oddziałów. Należy przez to rozumieć stałe placówki zagraniczne, które na gruncie międzynarodowego prawa podatkowego mogą spełniać warunki uznania za zakład.

Wraz z postępującą internacjonalizacją działalności gospodarczej coraz poważniejszy problem stanowi erozja dotychczasowego znaczenia instytucji zakładu. Jej przyczyną jest stopniowe zmniejszenie adekwatności definicji instytucji międzynarodowego prawa podatkowego, wywodzącej się jeszcze z XIX wieku, do uwarunkowań współczesnej gospodarki. Dla przykładu przenoszenie aktywności gospodarczej do Internetu powoduje upadek znaczenia definicji stałej placówki, która warunkuje powstanie zakładu m.in. od dysponowania przez zagranicznego przedsiębiorcy przestrzenią w innym państwie. Powszechny dostęp do środków komunikacji teleinformatycznej, umożliwiających bezpośredni kontakt przedsiębiorcy z kontrahentem, prowadzi z kolei do zmniejszenia znaczenia zależnych przedstawicieli reprezentujących przedsiębiorców poza państwem ich rezydencji.

Analiza progu powstania zakładu dokonana w niniejszej pracy została przeprowadzona w kontekście zjawiska unikania opodatkowania w międzynarodowym prawie podatkowym. Jak wskazano wyżej, bezpośrednią konsekwencją powstania zakładu, a więc opodatkowania związanych z nim dochodów w państwie źródła, jest bowiem ich nieopodatkowanie w państwie jego rezydencji podatnika bądź też odliczenie w państwie rezydencji przedsiębiorcy podatku obliczonego od dochodu uzyskanego w państwie źródła. Tym samym uniknięcie powstania zakładu co do zasady prowadzi do nieopodatkowania (uniknięcia opodatkowania) dochodów w państwie źródła z powodu zastosowania ogólnej zasady przewidującej opodatkowanie dochodów z działalności gospodarczej w państwie rezydencji przedsiębiorcy. Podatnik układając sprawy związane z wykonywaną przez siebie działalnością gospodarczą, może więc

świadomie doprowadzić do sztucznego powstania lub uniknięcia powstania zakładu, a w konsekwencji do uzyskania korzyści podatkowej. W niniejszym opracowaniu uwagę skoncentrowano na najpopularniejszym kierunku działań, to znaczy podejmowanych w celu uniknięcia ukonstytuowania zakładu. Świadome działania podatników zmierzających do celowego uniknięcia powstania zakładu może zaś przybierać różną formę. Tytułem przykładu można wskazać na zawieranie umów typu *commisinaire*, sztuczny podział spójnej gospodarczo działalności budowlanej czy rozdrobnienie czynności podejmowanych w państwie źródła w taki sposób, aby zostały uznane za działalność przygotowawczą bądź pomocniczą, a więc wyłączającą powstanie zakładu. Co istotne, nie chodzi we wskazanych przykładach o działania wynikające z naturalnego, zwykłego w danej działalności gospodarczej biegu spraw, lecz o czynności sztuczne, których podatnik nie podjąłby, gdyby nie możliwość uzyskania korzyści podatkowej w postaci uniknięcia uzyskania statusu zakładu w danym państwie.

Nie powinno wobec tego dziwić, że zjawiska pewnego odrywania dotychczasowej definicji zakładu od realiów współczesnej gospodarki, jak również sztucznego unikania powstania zakładu, a w konsekwencji braku statusu zakładu w państwie źródła dochodów, niebędącym państwem rezydencji, zostało dostrzeżone przez wiodące międzynarodowe organizacje gospodarcze, na czele z OECD. Postępująca w ten sposób degradacja znaczenia zakładu jako instytucji prawnej prowadzi bowiem do zachwiania dotychczasowego międzynarodowego konsensusu w przedmiocie podziału uprawnień do opodatkowania dochodu uzyskiwanego przez przedsiębiorców za granicą. Z tego względu poszukiwanie metod przeciwdziałania wskazanym zjawiskom, w szczególności sztucznemu unikaniu statusu zakładu, zostało w 2013 r. objęte zakresem międzynarodowego projektu BEPS (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting). Stanowi on zainicjowaną przez państwa członkowskie OECD i G20 płaszczyznę globalnej dyskusji nad sposobami przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Podjęte w jego ramach badania nad zjawiskami nieadekwatności definicji zakładu od potrzeb, jak również celowego unikania przez podatników jego powstania oraz międzynarodowe działania podejmowane w celu zatrzymania obu wskazanych procesów wymagają więc szczegółowego rozpatrzenia w niniejszym opracowaniu.

Co istotne, dotychczas wskazane problemy nie zostały w piśmiennictwie kompleksowo rozwiązane. Zaistniała zatem potrzeba wypełnienia istniejącej luki w stanie dotychczasowej wiedzy.

Opracowanie odnosi się do zjawisk wpływających na postępującą degradację instytucji zakładu, jak również rezultatów mającego im przeciwdziałać Działania nr 7 projektu BEPS. Współcześnie obowiązująca definicja zakładu nie jest skutecznym środkiem przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w państwie źródła. Nie spełnia postawionych przed nią oczekiwań z powodu nieadekwatnego do potrzeb zakresu stosowania. Wiąże się z tym szereg zjawisk ubocznych, wymagających omówienia. Po pierwsze, definicja zakładu, jako jedna z najstarszych w międzynarodowym prawie podatkowym, jest skomplikowana, kazuistyczna i przez to bardzo obszerna. W konsekwencji jest podatna na obchodzenie i nadużycia. Mimo pewnej poprawy w porównaniu do poprzednich wersji zmiany ujęte w Konwencji Modelowej OECD z 2017 r. nie doprowadziły do likwidacji wszystkich możliwości dokonywania wskazanych działań. Po drugie, definicja zakładu, mimo zmian, wydaje się być w coraz mniejszym stopniu adekwatna do realiów współczesnej gospodarki. Jej modernizacja przeprowadzona przez OECD w ramach projektu BEPS nie przyniosła przełomu w przedmiocie przeciwdziałania unikaniu statusu zakładu. Brak tego przełomu wynika, jak się zdaje, z niedostatecznego zakresu dokonanych zmian. Definicja zakładu w dalszym ciągu nie obejmuje bowiem działalności gospodarczej prowadzonej poza państwem rezydencji przedsiębiorcy za pośrednictwem Internetu. W konsekwencji nie spełnia ona wymogu zupełności i nie gwarantuje efektywnego podziału uprawnień do opodatkowania dochodu pomiędzy państwa rezydencji i źródła. Po trzecie, mimo niedostatków dokonanych zmian, sam fakt ich podjęcia należy ocenić pozytywnie. Definicja zakładu faktycznie została uzupełniona o pewne środki służące przeciwdziałaniu jej obejścia oraz nadużyciom. Zastrzeżenia może natomiast budzić znaczna elastyczność wprowadzonych środków prawnych, która może naruszać test proporcjonalności i wykraczać poza akceptowalne granice.

Z tego powodu celowe jest opisanie definicji zakładu oraz związanych z nią zagadnień prawnych. Analizie należy poddać zarówno aktualną,

jak i obowiązującą przed 2017 r. konstrukcję zakładu ujętą w Konwencji Modelowej OECD oraz pomocniczo w Konwencji Modelowej ONZ. W mniejszym stopniu należy poruszyć obowiązujące regionalne i krajowe konwencje modelowe o unikaniu podwójnego opodatkowania, a także przepisy prawa krajowego. Szczególne znaczenie mają jednak najnowsze, a więc opracowane w ramach realizacji projektu BEPS, środki prawne bezpośrednio oraz pośrednio odnoszące się do definicji zakładu. Warto więc dokonać weryfikacji poprawności rozwiązań wprowadzonych do międzynarodowego prawa podatkowego w następstwie realizacji wskazanego projektu.

Porównanie definicji zakładu, znajdujących się w wybranych bilateralnych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, pozwala z kolei na ustalenie sposobów sztucznego kształtowania stanów faktycznych i prawnych, a więc dokonywanych z zamiarem uniknięcia powstania zakładu. Zagadnienie to stanowi fragment szerszego zjawiska unikania opodatkowania w ogólności. Dlatego omówienie tych zagadnień powinno usystematyzować dotychczasową wiedzę na temat sztucznego unikania opodatkowania.

Analiza definicji zakładu nie wymaga rozpatrzenia typowego materiału normatywnego w postaci norm wyprowadzonych z ustaw czy umów międzynarodowych, lecz materiału pomocniczego, stosowanego do projektowania, negocjowania i interpretowania dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Materiał ten tworzą przede wszystkim postanowienia Konwencji Modelowych OECD i ONZ. Stanowią one uniwersalne wzorce, na podstawie których została opracowana zdecydowana większość obowiązujących na świecie bilateralnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu i majątku. Charakter norm zawartych w modelowych przepisach oraz ich znaczne podobieństwo do norm użytych w konkretnych umowach międzynarodowych uzasadnia jednak ich traktowanie tak jak materii normatywnej, mimo że *de facto* tej materii nie stanowią. Poza postanowieniami modelowymi w mniejszym zakresie znaczenie mają definiujące zakład normy w konkretnych umowach międzynarodowych, w tym wielostronnych, ustawach krajowych oraz zbliżone do nich normy zawarte w dyrektywach prawa Unii Europejskiej.

Natomiast porównanie wybranych umów dwustronnych w sprawie podatku od dochodu i majątku oraz regulacji prawa wewnętrznego niektórych państw służy wykazaniu podobieństwa kształtu definicji zakładu w porządkach prawnych poszczególnych państw. Porównanie ich umożliwia uwypuklenie elementów definicji, które odbiegają od modelowego wzorca, co z kolei świadczy o wykorzystaniu jej przez poszczególne państwa jako instrumentu w kształtowaniu własnej polityki traktatowej. Niezbędne dla przedstawienia ewolucji definicji zakładu, poczynając od jej narodzin w XIX-wiecznych Niemczech, aż do jej współczesnego kształtu będącego owocem realizacji projektu BEPS, jest ujęcie historyczne tej instytucji. O ile bowiem miejsce instytucji zakładu w ramach systemu międzynarodowego opodatkowania dochodu na przestrzeni lat nie uległo zmianie, to jej definicja podlegała pewnym modyfikacjom. Tempo tej ewolucji ukazuje poziom (nie)adekwatności definicji w stosunku do równoległych przemian gospodarczych na przestrzeni ostatnich 150 lat. Ważna staje się zatem ocena głębokości najnowszych zmian w definicji zakładu w stosunku do modyfikacji podejmowanych w przeszłości.

Z uwagi na uwarunkowania historyczne Polska mogła włączyć się do międzynarodowego obrotu gospodarczego ukształtowanego zasadami kapitalistycznymi po 1991 r. We wcześniejszym okresie, wobec niewielkiego poziomu międzynarodowej wymiany handlowej i znaczących ograniczeń w odniesieniu do możliwości prowadzenia działalności gospodarczej za granicą, zainteresowanie polskiego piśmiennictwa tematem zakładu było bardzo ograniczone. Nie oznacza to jednak, że instytucja, o której mowa, była dotychczas w Polsce nieznana. Tytułem przykładu uwagi o zakładzie formułował S. Pszczółkowski w swoim opracowaniu o podwójnym opodatkowaniu w stosunkach międzynarodowych z 1928 r.⁷ Ograniczona dyskusja o instytucji zakładu wiązała się także z jej obecnością w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zawieranych przez PRL zarówno z państwami kapitalistycznymi, jak i socjalistycznymi.

⁷ S. Pszczółkowski, *Zagadnienie podwójnego opodatkowania w stosunkach międzynarodowych*, Warszawa 1928.

W miarę postępu umiędzynarodowiania gospodarki związanego z przemianami po 1991 r. temat zakładu stopniowo zaczął pojawiać się w polskich opracowaniach naukowych. Z reguły stanowił on jedno z wielu zagadnień poruszanych w ramach ogólnych opracowań o charakterze komentarzowym, np. pod redakcją B. Brzezińskiego⁸, M. Jamrożego i A. Cloera⁹, czy też najnowszej pracy z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego autorstwa H. Litwińczuk¹⁰. Poszczególne elementy składowe definicji były zaś analizowane w opracowaniach artykułowych, np. autorstwa M.J. Jaworskiego¹¹, B. Kuźniackiego¹², W. Morawskiego¹³ czy M. Zdyba¹⁴. Do instytucji zakładu odwoływali się także autorzy opracowań monograficznych poświęconych innym problemom międzynarodowego prawa podatkowego, m.in. Z. Kukulski, analizujący zasięg stosowania Konwencji Modelowych OECD i ONZ¹⁵, E. Juchniewicz, piszący o opodatkowaniu handlu elektronicznego¹⁶ czy R.A. Nawrot, zajmujący się międzynarodowym unikaniem opodatkowania¹⁷. Jedyne polskie opracowanie tematu zakładu mające charakter monografii zostało opublikowane przez R. Lipniewicza dopiero w 2017 r.¹⁸ Mimo niekwestionowanego waloru pierwszeństwa praca ta w dużej mierze opiera się

⁸ *Model konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010.

⁹ *Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Niemcami*, red. M. Jamróży, A. Cloer, Warszawa 2007.

¹⁰ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020.

¹¹ M.J. Jaworski, *Kwalifikacja placu budowy oraz prac budowlanych i instalacyjnych jako zakładu na gruncie polsko-niemieckiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 2010/3.

¹² B. Kuźniacki, *The Service PE Concept in Light of the Poland-Norway Income Tax Treaty (2009)*, „European Taxation” 2014/54/1.

¹³ W. Morawski, *Zakład w rozumieniu art. 5 ust. 1 Modelu Konwencji OECD i polskich umów o unikaniu podwójnego opodatkowania – aspekt czasowy stałości placówki*, „Przegląd Podatkowy” 2006/1.

¹⁴ M. Zdyb, *Działalność agenta a powstanie zakładu w rozumieniu art. 5 Modelowej Konwencji*, „Przegląd Podatkowy” 2007/3.

¹⁵ Z. Kukulski, *Konwencja modelowa OECD i konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2015.

¹⁶ E. Juchniewicz, *Teoretyczne i praktyczne ujęcie międzynarodowego opodatkowania dochodu z handlu elektronicznego*, Gdańsk 2016.

¹⁷ R.A. Nawrot, *Międzynarodowe unikanie opodatkowania dochodu i jego regulacje w prawie polskim*, Warszawa 2015.

¹⁸ R. Lipniewicz, *Podatkowy zakład zagraniczny*, Warszawa 2017.

na uwagach sformułowanych już w komentarzu do Konwencji Modelowej OECD. Nie obejmuje również aktualnego stanu prawnego, chociaż jako praca bezpośrednio poprzedzająca publikację Konwencji Modelowej OECD z 2017 r. wskazuje na przygotowane wówczas w toku projektu BEPS propozycje zmian Konwencji oraz komentarza do niej. W porównaniu do innych zagadnień z zakresu prawa podatkowego należy więc uznać, że temat zakładu jest w polskim piśmiennictwie podejmowany stosunkowo rzadko i dotychczas nie został zbadany w sposób zupełny.

Odmienne sytuacja przedstawia się w piśmiennictwie zagranicznym. Jest ono bardziej zaawansowane niż piśmiennictwo krajowe zarówno jeśli chodzi o zasięg, jak i głębokość badań. Dominujące osiągnięcia w badaniach nad instytucją zakładu mają przedstawiciele nauki wybranych rozwiniętych państw europejskich, to jest m.in. Norwegii, Niemiec oraz Luksemburga, a także reprezentanci ośrodków z USA. W ostatnich latach rośnie też zainteresowanie tematem w piśmiennictwie w państwach rozwijających się, wśród których liczbą, jak i jakością rozważań wyraźnie na pierwszy plan wysuwa się nauka indyjska. Najważniejszym, wręcz fundamentalnym opracowaniem na temat zakładu jest książka norweskiego badacza A.A. Skaara z 1991 r. zatytułowana *Permanent Establishment. Erosion of Tax Treaty Principle*¹⁹. Autor w sposób kompleksowy przeanalizował w niej wszystkie znane wówczas typy zakładu oraz problemy związane z ich stosowaniem, pojawiające się w praktyce od okresu poprzedzającego wybuch II wojny światowej. Co istotne, opracowanie A.A. Skaara jest nadal przywoływane w literaturze przedmiotu. Świadczy to o jego ponadczasowym charakterze. Waleru tego nie straciło nawet pomimo okoliczności, że po kilkukrotnych zmianach definicji zakładu nie ma już kompleksowego charakteru.

W piśmiennictwie anglojęzycznym można także wskazać kilka nowszych opracowań monograficznych poświęconych wyłącznie zakładowi. Z reguły są to prace mniej obszerne niż opracowanie A.A. Skaara, ale obejmujące swoim zakresem przedmiotowym zmiany wprowadzone w definicji zakładu w ciągu ostatnich 20 lat. Tytułem przykładu można

¹⁹ Deventer–Boston 1991.

przyczyć analizy autorstwa J. Schaffnera²⁰, R.L. Williamsa²¹ oraz M. Kobetsky'ego²². Obok wskazanych warto zwrócić uwagę na stosunkowo obszerną analizę instytucji zakładu przeprowadzoną przez zespół pod kierownictwem E. Reimera, S. Schmidta i M. Orella. Została ona dokonana zarówno z perspektywy modelowych rozwiązań konwencyjnych, jak i porównawczo z pozycji regulacji wewnętrznych wybranych państw świata, wśród których znalazły się: Australia, Chiny, Francja czy Meksyk²³. Tematowi zakładu poświęcono także kilka publikacji zbiorowych, pod redakcją tak uznanych przedstawicieli nauki międzynarodowego prawa podatkowego, jak J.F. Avery Jones, A.M. Jiménez, E. Kemmeren, L. Lang, P. Pistone czy H. Pijl. Zawierają one artykuły dotyczące wybranych problemów tej instytucji prawa²⁴.

Odrębną grupę opracowań stanowią zbiory rozstrzygnięć sądowych poświęconych zakładowi. Wyróżnia się w tym względzie praca A. Mehty, który obok orzeczeń indyjskich przywołuje wiele istotnych dla tematu wyroków sądów europejskich i północnoamerykańskich²⁵. Także w ramach uznanej serii *Tax Treaty Case Law around the Globe*, obejmującej komentarze do najbardziej interesujących orzeczeń z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego zapadłych w danym roku przed sądami na całym świecie, stale poświęca się odrębne miejsce na rozstrzygnięcia dotyczące zakładu²⁶.

Temat zakładu jest widoczny także w zagranicznej literaturze czasopiśmienniczej. Opracowania dotyczące stosowania poszczególnych

²⁰ J. Schaffner, *How fixed is Permanent Establishment?*, Alphen aan den Rijn 2013.

²¹ R.L. Williams, *Fundamentals of Permanent Establishment*, Hague 2014.

²² M. Kobetsky, *International Taxation of Permanent Establishments: Principles and Policy*, Cambridge 2011.

²³ *Permanent Establishment. A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective*, eds. E. Reimer, S. Schmidt, M. Orell, Alphen aan den Rijn 2016.

²⁴ Np. *Dependent Agents as Permanent Establishments*, eds. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer, A. Storck, Wien 2014.

²⁵ A. Mehta, *Permanent Establishment in International Taxation*, New Delhi 2012.

²⁶ Np. w najnowszym opracowaniu z tej serii na 31 wybranych, najważniejszych na świecie orzeczeń aż 5, a więc 1/6 dotyczy interpretacji definicji zakładu. Zob. *Tax Treaty Case Law around the Globe 2020*, eds. E. Kemmeren, P. Essers, D.S. Smit, C. Öner, M. Lang, J. Owens, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer, A. Storck, K. Spies, Amsterdam 2021.

typów zakładu, jak również mające charakter glos komentarze do najpopularniejszych orzeczeń poruszających tę instytucję prawa są regularnie publikowane w międzynarodowych czasopismach podatkowych, jak „European Taxation”, „Intertax”, „British Tax Review” bądź „Bulletin for International Taxation”. Należy nadmienić, że autorami znacznej części tych publikacji są przedstawiciele praktyki, głównie wywodzący się z największych przedsiębiorstw doradczych. Niejednokrotnie przedstawiają oni poglądy znacznie różniące się od prezentowanych przez przedstawicieli ośrodków naukowych. Należy stwierdzić, że w nauce zagranicznej, głównie zachodnioeuropejskiej i amerykańskiej, poziom badań nad instytucją zakładu jest obecnie zaawansowany. Obok dotychczasowego dorobku regularnie pojawiają się też nowe opracowania²⁷. Świadczy to o stałym zainteresowaniu tematem. W dalszym ciągu istnieje też przestrzeń do twórczych rozważań w zakresie instytucji zakładu i interpretacji jej definicji.

Zmiana definicji w konsekwencji realizacji projektu BEPS przyniosła nauce nowe wyzwania. Co więcej, międzynarodowa dyskusja na temat zakładu, inspirowana oraz inspirowana przez środowiska naukowe, nie została zakończona. Wiodące międzynarodowe organizacje gospodarcze, na czele z OECD, kontynuują bowiem swoje prace nad nowym progiem obecności w państwie źródła. W ich toku wykorzystywany jest dotychczasowy dorobek nauki międzynarodowego prawa podatkowego. Przewidywane w przyszłości zakończenie wskazanych prac i przyjęcie nowych środków prawnych dotyczących obecności przedsiębiorców w państwie źródła bez wątpienia zainspiruje też nową falę opracowań na omawiany temat.

Praca niniejsza w szerokim stopniu korzysta z dotychczasowych osiągnięć nauki. Z uwagi na najszerszy zakres wpływu została w niej wykorzystana przede wszystkim literatura anglojęzyczna. Uzupełniana jest ona jednak, niekiedy obszernie, przez literaturę polską. Spośród anglojęzycznych kompleksowych opracowań największe znaczenie w charakterze źródeł niniejszej pracy miały opracowania A.A. Skaara, E. Reimera,

²⁷ Patrz np. *New Trends in the Definition of Permanent Establishment*, ed. G. Maisto, Amsterdam 2019.

J. Schaffnera, R.L. Williamsa oraz A. Mehty. W języku polskim obejmuje ona, o czym już wspomniano, pracę R. Lipniewicza. Należy przy tym zwrócić uwagę, że pomimo podobieństwa materii normatywnej poglądy prezentowane w piśmiennictwie na temat zakładu nie są jednolite. Wpływ na ten stan rzeczy mają zarówno różnice w kulturze prawnej, znaczeniu i miejscu instytucji zakładu w systemie prawa, jak i jego rola w polityce podatkowej realizowanej przez poszczególne państwa. W jeszcze większym stopniu niż w piśmiennictwie wskazane okoliczności są widoczne w praktyce orzeczniczej. Będzie o tym mowa w dalszej części tego opracowania.

Podstawowe źródło wykorzystane w niniejszej pracy stanowi Konwencja Modelowa OECD w wersji z 2017 r. Spośród ujętych w niej przepisów największa uwaga została poświęcona art. 5, zawierającemu definicję zakładu. Składa się on z ośmiu ustępów, zajmujących łącznie ok. 2 stron, co sprawia, że stanowi jeden z najobszerniejszych przepisów międzynarodowego prawa podatkowego w ogólności²⁸. Miało to wpływ na objętość niniejszej pracy. Źródło, o którym mowa, uzupełnia oficjalny, autorski komentarz OECD do Konwencji, w oryginalnej angielskiej wersji językowej, którego stosowna część została indywidualnie przetłumaczona na potrzeby pracy²⁹. Wykorzystanie uwag ujętych w komentarzu stanowi zwykłą praktykę, zarówno w piśmiennictwie, jak i judykaturze. W założeniu jego twórców komentarz ma bowiem na celu ujednolichenie praktyki stosowania przepisów umów bilateralnych opartych na Konwencji Modelowej OECD. Państwa członkowskie OECD, a więc również Polska, są także zobowiązane do stosowania komentarza. Jego pominięcie stanowiłoby więc błąd i uniemożliwiło wskazanie akceptowanych przez społeczność międzynarodową sposobów rozstrzygania szeregu wątpliwości związanych z interpretowaniem postanowień definicji zakładu. Na marginesie należy dodać, że w niniejszym opracowaniu wykorzystane zostały dodatkowo także starsze wersje Konwencji Modelowej OECD, w szczególności model z 2014 r. wraz ze stosownym

²⁸ W oficjalnej, anglojęzycznej wersji Konwencji Modelowej OECD z 2017 r., opublikowanej 21.11.2017 r., definicja zakładu zajmuje ponad 2 strony (s. 31–33).

²⁹ Do momentu oddania do druku niniejszego opracowania nie zostało opublikowane oficjalne tłumaczenie na język polski najnowszych wersji Konwencji Modelowych OECD i ONZ oraz komentarzy do nich.

komentarzem, oficjalnie przetłumaczonym na język polski przez K. Banego. Zgodnie z wytyczną ujętą w komentarzu do Konwencji Modelowej OECD do umów zawartych pod rządami poprzedniej wersji Konwencji należy bowiem stosować komentarz w jego ówczesnym brzmieniu. Biorąc pod uwagę, że dotychczas dostosowaniu do wzoru zawartego w wersji z 2017 r. uległa tylko część obowiązujących na świecie definicji zakładu, należy przyjąć, że jeszcze przez wiele lat w obrocie stosowana będzie starsza wersja komentarza do Konwencji Modelowej OECD. Jej wykorzystanie pozbawiałoby jednak niniejszą pracę waloru aktualności. Z tego też względu należało wybrać jako podstawę źródłową niniejszych rozważań definicję ujętą w najnowszej wersji Konwencji OECD. Jest to tym bardziej istotne, że zawiera ona postanowienia ujęte w przepisach art. 12–15 Konwencji Wielostronnej, służących modyfikacji definicji zakładu w obowiązujących dwustronnych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Do pomocniczych źródeł poznania definicji zakładu należy przede wszystkim Konwencja Modelowa ONZ z 2017 r. wraz z komentarzem. Większość jej postanowień odnoszących się do zakładu powiela odpowiednie postanowienia Konwencji Modelowej OECD, w wersji uwzględniającej rezultaty projektu BEPS. W Konwencji ONZ oraz komentarzu do niej można jednak wskazać także pewne specyficzne rozwiązania, które wpisują się w charakter Konwencji chroniącej interesy fiskalne państw rozwijających się. Przejawia się to w nieco szerszym niż w Konwencji OECD zakresie przedmiotowym definicji zakładu. Obok Konwencji Modelowej ONZ należało jedynie zaznaczyć brzmienie definicji zakładu w innych konwencjach modelowych, a więc opracowanych przez regionalne organizacje polityczno-gospodarcze (np. ASEAN – Association of South-East Asian Nations (Stowarzyszenie Narodów Azji Południowo-Wschodniej) i niektóre państwa świata (np. USA).

Jak wskazano wyżej, analizie zostały poddane także wybrane dwustronne umowy międzynarodowe w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Chodzi przede wszystkim o umowy zawarte przez Polskę. W mniejszym zakresie poddano ocenie umowy, których stroną są inne państwa świata. Spośród ogólnosiwiatowego zbioru liczącego ok. 3000 umów należało więc wybierać konwencje w sposób możliwie

przekrojowy, w tym z uwzględnieniem odmiennej od funkcjonującej w Polsce kultury prawnej ich stron. Miało to na celu wykazanie istnienia podobieństw w zakresie definicji zakładu, bez względu na znaczne różnice pomiędzy poszczególnymi państwami. Wśród państw będących stronami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania znalazły się więc m.in. Francja, Indie, Australia, RPA, USA, Rosja, Japonia czy Korea Południowa.

Jak już zasygnalizowano, obok umów bilateralnych, analizie została poddana także Konwencja Wielostronna OECD, określana akronimem MLI. Zawiera ona środki prawne opracowane w ramach projektu BEPS i służy ich szybkiemu wprowadzeniu do obowiązujących umów dwustronnych. Środki dotyczące zakładu, a więc ujęte w art. 12–15 MLI, zostały implementowane, czyli wprowadzone do Konwencji Modelowej OECD z 2017 r. Bezprzedmiotowe byłoby więc ich odrębne omówienie. Analiza Konwencji Wielostronnej została zatem ograniczona przede wszystkim do postanowień art. 6 i 7, dotyczących zapobiegania nadużyciu traktatów. Poza zakresem pracy pozostały natomiast inne środki przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, w tym ujęta w art. 10 MLI klauzula antyabuzyjna dotycząca traktowania zakładów położonych w państwach trzecich. Należy przy tym nadmienić, że analizie poddano Konwencję Wielostronną w oficjalnym przekładzie na język polski, opublikowanym w Dzienniku Ustaw w 2018 r. Uwaga ta ma istotne znaczenie z perspektywy wyników dokonanej w opracowaniu oceny spełniania przez MLI kryteriów przejrzystości i czytelności wchodzących w jej skład przepisów.

Kolejne zagadnienie, które należało omówić, stanowią definicje zakładu obecne w prawie wewnętrznym wybranych państw, np. Polski, Włoch czy Kolumbii. Ich zasięg stosowania jest ograniczony z uwagi na powszechną na świecie zasadę pierwszeństwa stosowania ratyfikowanych umów międzynarodowych przed ustawami. Z uwagi na okoliczność, że zakład stanowi instytucję sztuczną i o ograniczonym zakresie stosowania, niewielkie znaczenie miała też analiza pozostałych norm prawa krajowego. Ten stan rzeczy najlepiej obrazuje ustawa z 6.03.2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej

Polskiej³⁰. Przewiduje ona trzy formy prowadzenia działalności przez podmioty zagraniczne w Polsce, tj. oddział, przedstawicielstwo oraz transgraniczną działalność usługową. Okoliczność prowadzenia działalności we wskazanych formach nie ma jednak żadnego znaczenia w procesie ustalania spełnienia kryteriów powstania zakładu. Warunki ujęte w definicji zakładu, a więc na gruncie międzynarodowego prawa podatkowego, są bowiem niezależne od form ukształtowanych na gruncie prawa gospodarczego³¹.

Ze źródeł pozanormatywnych wykorzystano dorobek judykatury. W pierwszej kolejności uwadze zostały poddane orzeczenia mające fundamentalne znaczenie dla sposobu interpretacji instytucji zakładu. Tytułem przykładu można wskazać francuską sprawę Zimmer, amerykańską InverWorld, włoską Philip Morris oraz dwie rozbieżne sprawy dotyczące podmiotów powiązanych irlandzkiej spółki Dell, które w celu rozróżnienia określa się w piśmiennictwie jako Dell Spain oraz Dell Norway. Z uwagi na określone ramy opracowania uzupełniono wybór orzecznictwa w sposób przekrojowy, z uwzględnieniem wszystkich kontynentów oraz różnych kultur i systemów prawnych. Priorytet nadano jednak orzeczeniom zapadłym w państwach bliskich Polsce pod względem geograficznym, kulturowym i gospodarczym. Obok orzeczeń sądów polskich, niemieckich, austriackich, greckich czy francuskich, analizie zostały poddane także orzeczenia zapadłe np. w Japonii, Botswanie, Indiach czy Kanadzie. W tym miejscu należy zastrzec, że orzecznictwo dotyczące zakładu w poszczególnych państwach charakteryzuje się własną specyfiką, determinowaną warunkami lokalnymi. Dla przykładu w Indiach, które posiadają rozwinięty sektor usług *offshore*, szczególnie często sprawy dotyczą unikania powstania zakładu agencyjnego w tym państwie. Dla odmiany w Niemczech sądy niejednokrotnie rozstrzygają sprawy, w których kwestionowane jest istnienie stałej placówki niemieckiego przedsiębiorcy w innym państwie. Z kolei w Polsce znaczna część

³⁰ Na marginesie warto dodać, że ustawa ta służy implementacji dyrektywy 2006/123/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 12.12.2006r. dotyczącej usług na rynku wewnętrznym (Dz.Urz. UE L 376, s. 36).

³¹ Możliwa jest więc sytuacja, gdy zagraniczny przedsiębiorca posiada w Polsce oddział, który dla celów podatkowych nie jest zakładem, jak również przedstawicielstwo spełniające przesłanki uznania za zakład.

rozpatrywanych spraw dotyczy stosowania wyłączeń z definicji zakładu w postaci prowadzenia działalności przygotowawczej lub pomocniczej. Do polskich sądów często trafiają sprawy w konsekwencji wniesienia przez zagranicznego podatnika skargi na wydaną mu indywidualną interpretację podatkową. Organ interpretacyjny, jako że nie prowadzi postępowania dowodowego, nie ma dostatecznych instrumentów do ustalenia faktów wykraczających ponad to, co zainteresowany podmiot sam opíše we wniosku. Sąd badający sprawę nie ma i nie może mieć zatem kompleksowej wiedzy na temat rozstrzyganego przez siebie przypadku. Tymczasem z uwagi na wielowariantowość definicji zakładu wiedza taka jest niezbędna dla prawidłowego zastosowania normy prawnej. Nieustalenie pełnego stanu faktycznego podaje z kolei w wątpliwość wartość dokonanego rozstrzygnięcia.

Ostatnią grupę źródeł wykorzystanych w niniejszej pracy stanowią pisma okólne i interpretacje podatkowe. Charakter interpretacji powoduje jednak, że mają one ograniczoną przydatność. Mogą jednak służyć pomocniczo do zrozumienia ogólnego sposobu odczytywania granic norm definiujących zakład przez uprawnione władze podatkowe danego państwa. Do tego celu analizie zostały poddane wybrane polskie interpretacje podatkowe oraz odpowiadające im środki prawne z charakteryzującej się nieodległym porządkiem prawnym Austrii.

Orzeczenia oraz interpretacje podatkowe wybrane do zaprezentowania w niniejszej pracy wywodzą się z państw różnej kultury prawnej, ale także o różnej strukturze organizacyjnej sądów i innych organów ochrony prawnej. Szerokie ramy czasowe, w których rozpatrywane były wybrane sprawy (począwszy od okresu przed II wojną światową do współczesności), sprawiają również, że instytucje, o których mowa, podlegały zmianom struktury organizacyjnej, w tym zmianom nazewnictwa. Ostatecznie wskazane okoliczności prowadzą do trudności z opracowaniem jednolitego modelu zapisu oznaczeń, a więc sygnatur i nazw poszczególnych spraw, zarówno w odniesieniu do wyroków sądów i trybunałów, jak również urzędowych interpretacji prawa. Z wyżej wskazanego powodu zdecydowano się na przyjęcie równolegle dwóch rozwiązań. W przypadku spraw rozstrzyganych przez sądy działające na podstawie przepisów prawa stanowionego, a więc m.in. polskich,

niemieckich czy francuskich, zastosowany został następujący model zapisu: nazwa sądu w języku urzędowym danego państwa, tłumaczenie nazwy sądu w języku angielskim (poza nazwami ogólnie znanymi, jak np. sądów niemieckich), data i cyfrowo-literowa sygnatura sprawy. Wyjątkowo, w sprawach o największym znaczeniu, przed datą umieszczono nazwę występującego w sprawie podatnika. W nieco inny sposób zostały zaś przywołane orzeczenia zapadłe przed sądami państw przynajmniej częściowo przynależnych do kultury *common law*. W ich przypadku przyjęta forma zapisu przewiduje wskazanie sądu lub trybunału w języku angielskim, następnie nazw stron sporu, a więc zarówno organu podatkowego (niekiedy w skrócie), jak i podatnika, daty oraz cyfrowo-literowej sygnatury. Od wskazanych sposobów zapisu wyjątkowo były stosowane odstępstwa.

Układ pracy nawiązuje do wewnętrznej konstrukcji definicji zakładu. Ma ona istotny wpływ na sposób przeprowadzenia analizy oraz formę przedstawienia uzyskanych wniosków. Należy jednak zauważyć, że definicja zakładu ujęta w art. 5 Konwencji Modelowej OECD odbiega od przeciętnych definicji wykorzystywanych w prawie podatkowym. Z reguły definicje są bowiem konstrukcyjnie proste, krótkie, ujmowane w jednym przepisie, przeważnie na poziomie punktu, i nie przewidują wariantów ich stosowania. Szereg tak sformułowanych definicji, wyjaśniających znaczenie pojęć osoby, spółki czy przedsiębiorstwa, zawiera art. 3 ust. 1 Konwencji Modelowej OECD. Tymczasem definicja analizowana w niniejszym opracowaniu już nawet zewnętrznie znacząco różni się od wskazanych. Jest ona bardzo obszerna, został jej bowiem poświęcony cały artykuł, co stanowi, o czym wspomniano, ewenement w konwencjach modelowych. Z kolei ujęte w niej normy są złożone i wielowariantowe. Odnoszą się do zróżnicowanych stanów faktycznych i prawnych. Definicja zawiera również zarówno pozytywne, jak i negatywne przesłanki warunkujące powstanie określonego typu zakładu. Skoro definicję zakładu skonstruowano w taki sposób, aby miała zastosowanie w różnych okolicznościach, to nie można jej rozpatrywać jednolicie. Konieczne jest odrębne zweryfikowanie składających się na nią poszczególnych norm. Można bowiem wyodrębnić normy odnoszące się do konkretnych rodzajów i form działalności gospodarczej. Stąd też prawidłowe wydaje się używanie określenia „typ zakładu”. Służy ono

opisaniu zbioru norm definiujących, wyodrębnionych jednak spośród pozostałych, z wykorzystaniem kryteriów przedmiotowych lub podmiotowych.

W piśmiennictwie wskazuje się przeważnie na 2–3 typy zakładu. Taka klasyfikacja nie ma podstawy normatywnej, a jedynie funkcjonalną, związaną z miejscem poszczególnych typów w definicji zakładu. Niniejsze opracowanie wyróżnia cztery typy główne, a więc najpowszechniejsze w międzynarodowym prawie podatkowym. Pierwszy stanowi zakład typu podstawowego, a więc stała placówka, odnosząca się do dysponowania przez zagranicznego przedsiębiorcę fizyczną przestrzeń w państwie źródła. Kolejnym typem zakładu jest zakład budowlany, w ramach którego można wyodrębnić dwa podtypy, to znaczy czynny i bierny zakład budowlany. Trzeci typ stanowi zakład agencyjny, związany z działalnością przedstawicieli przedsiębiorcy w państwie źródła. Czwarty typ to zakład usługowy, który odnosi się do świadczenia usług poza granicami państwa rezydencji przedsiębiorcy. Poza typami głównymi można też wyróżnić występujące rzadziej typy specyficzne, a więc zbliżony konstrukcyjnie do agencyjnego typ ubezpieczeniowy oraz inne, opracowane na gruncie konkretnych umów dwustronnych, poza wzorcem rekomendowanym przez OECD i ONZ.

Obok wskazanych wyżej typów, w ramach art. 5 Konwencji Modelowej OECD można także wyróżnić pozostałe elementy definicji zakładu. Pierwszy z nich stanowi lista przykładowych stałych placówek, umieszczona w art. 5 ust. 2 Konwencji Modelowej OECD. Służy ona jedynie wskazaniu form działalności, które w przypadku spełniania określonych warunków mogą zostać uznane za stałe placówki. Drugim elementem jest lista wyłączeń z definicji zakładu, znajdująca się w ust. 4 omawianego artykułu Konwencji Modelowej OECD. Uzupełnia ją norma ograniczająca w pewnych przypadkach stosowanie wyłączeń. Trzecim elementem jest definicja niezależnego przedstawiciela z art. 5 ust. 6 Konwencji Modelowej OECD. Zawiera ona negatywny warunek wykluczający powstanie zakładu agencyjnego. Z tym typem wiąże się także czwarty element definicji zakładu. Jest nim ujęte w art. 5 ust. 7 Konwencji Modelowej OECD zastrzeżenie, że kontrolowanie lub pozostawianie pod kontrolą innego podmiotu nie przesądza samoistnie o ukonstytuowaniu się

zakładu. Ostatnim elementem zawartym w art. 5 jest definicja przedsiębiorcy ściśle powiązanego, a więc pojęcia wprowadzonego do wybranych przepisów definicji zakładu w 2017 r. Jak widać, wskazane wyżej pozostałe elementy definicji nie stanowią o typie zakładu. Są jednak niezbędne do prawidłowego stosowania bądź niestosowania norm kształtujących poszczególne typy³². Wszystkie wymienione wyżej elementy składowe można zatem łącznie określać segmentami definicji. Każdy segment posiada zaś własną specyfikę, miejsce w definicji zakładu i jest w określonym zakresie odrębny od pozostałych. Z powodu ujęcia segmentów w ramach oddzielnych jednostek redakcyjnych art. 5 Konwencji Modelowej OECD uwzględniają one zarówno znaczenie funkcjonalne, jak i techniczne.

O definicji zakładu można więc mówić w dwóch znaczeniach. Po pierwsze, jako o ogólnej definicji obejmującej łącznie wszystkie segmenty, a więc cały art. 5 Konwencji Modelowej OECD. Po drugie, w odniesieniu do poszczególnych typów zakładu, zamkniętych w poszczególnych jednostkach redakcyjnych art. 5 Konwencji Modelowej OECD. Stąd zasadne jest używanie określeń w rodzaju „definicja zakładu agencyjnego”, na opisanie ściśle określonego typu zakładu, oraz przeciwieństwa tego określenia w postaci „ogólnej definicji zakładu”, odnoszącej się do wszystkich elementów definicji jednocześnie.

Układ treści znaczącej części opracowań poświęconych instytucji zakładu oddaje zaprezentowaną wyżej segmentową konstrukcję definicji zakładu³³. Poszczególne typy, a rzadziej również pozostałe elementy definicji, znajdują odzwierciedlenie w ramach poszczególnych jednostek reakcyjnych takich opracowań. W rezultacie opracowania te siłą rzeczy składają się z szeregu niezależnych od siebie fragmentów, poświęconych tylko jednemu segmentowi definicji. Natomiast w niniejszym opracowaniu proponuje się przyjęcie nieco innego układu. Kryteria wyodrębnienia

³² Dla przykładu spełnienie przez przedsiębiorcę pozytywnych warunków odnoszących się do zakładu typu podstawowego może zostać zniweczone przez jednoczesne spełnienie warunków negatywnych w postaci prowadzenia działalności przygotowawczej lub pomocniczej.

³³ Np. jedyna dotychczas wydana polskojęzyczna monografia zakładu autorstwa R. Lipniewicza.

jednostek redakcyjnych stanowią w nim bowiem: charakter obecności przedsiębiorcy w państwie źródła oraz okoliczności wyłączające możliwość powstania zakładu. Układ utworzony w ten sposób jest więc bardziej ogólny, co, w założeniu, ma lepiej odzwierciedlać relacje wewnątrz ogólnej definicji zakładu. Mimo segmentowej, a więc niejednolitej budowy, stanowi ona bowiem definicję jednej instytucji międzynarodowego prawa podatkowego. Nie powinna więc być rozpatrywana przez pryzmat niezależnych od siebie elementów.

Praca uwzględnia stan prawny aktualny w dniu 15.01.2022 r.

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, nieznajdująca 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 wyodrębniania 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 współuprawnione 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 różnicowaniu 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 – najszerzej 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. Paradygmat 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

zastąpić treści przepisu prawnego w sposób prowadzący do rozszerzenia obowiązującej normy prawnej. Problem ten jest szczególnie wyraźny w odniesieniu do zakładu posiadającego bardzo rozbudowaną i wewnętrznie zróżnicowaną definicję. Nie jest bowiem możliwe przeprowadzenie wykładni w taki sposób, aby w każdym przypadku można było zrekonstruować uniwersalny wzorzec normatywny zakładu, a więc taki, który byłby przydatny do wykorzystania w każdym państwie świata.

2. Historia zakładu w międzynarodowym prawie podatkowym

2.1. Narodziny instytucji zakładu w XIX wieku

Intensyfikacja obrotu gospodarczego, która nastąpiła w pierwszej połowie XIX wieku w Wielkiej Brytanii, a następnie rozlała się stopniowo po Europie i świecie, miała swoje odzwierciedlenie w kształtowaniu się regulacji prawnych. Wśród nich szczególne miejsce zajęły międzynarodowe regulacje prawnopodatkowe. Początki nowożytnego międzynarodowego prawa podatkowego są związane z wymianą informacji pomiędzy administracjami podatkowymi różnych państw. Pierwszą międzynarodową umową regulującą zasady wzajemnego współdziałania była francusko-belgijska umowa o współpracy w zakresie wymiany informacji w sprawach podatkowych, zawarta w Lille 12.08.1843 r. Ten niewielki, bo zawierający zaledwie 9 artykułów, akt prawny okazał się być niezwykle efektywnym i trwałym, obowiązuje bowiem do dnia dzisiejszego⁴. Podobnie trwała jest również oparta na umowie francusko-belgijskiej, umowa belgijsko-niderlandzka z 1845 r.⁵ Obie wskazane

⁴ Belgia i Francja potwierdziły obowiązywanie umowy w Konwencji z 20.01.1959 r. o unikaniu podwójnego opodatkowania i rozstrzygania innych kwestii związanych z dziedziczeniem i opłatami rejestrycyjnymi. Umowa z 1843 r. jest w swoim ogólnym kształcie luźno zbliżona do porozumień zawieranych w XXI wieku. Zob. https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10_conventions/belgique/belgique_convention-avec-la-belgique-relations-des-administrations-de-l-enregistrement_fd_1798.pdf (dostęp: 30.11.2021 r.).

⁵ M. Evers, *Tracing the Origins of the Netherlands' Tax Treaty Network*, „Intertax” 2013/6–7, s. 379. Zob. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2269671 (dostęp: 30.11.2021 r.).

regulacje prawne nie mogą jednak być uznane za umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, są bowiem związane wyłącznie z wymianą informacji podatkowych pomiędzy władzami skarbowymi poszczególnych państw, a nie z samym zwalczaniem podwójnego opodatkowania dochodu i majątku.

Przyczyn dążenia państw do unikania podwójnego opodatkowania nie należy wiązać z umowami o wymianie informacji podatkowych. Co do zasady, wymiana informacji ma bowiem odmienny charakter od zwalczania podwójnego opodatkowania⁶. Z tego też względu należy uznać, że unikanie podwójnego opodatkowania stanowi kolejny krok w ewolucji zasad opodatkowania działalności prowadzonej poza państwem macierzystym podatnika, przede wszystkim zaś dążenia państw do maksymalnego rozszerzenia zakresu swojej jurysdykcji. Pierwotnego źródła koncepcji normatywnej regulacji dotyczącej unikania podwójnego opodatkowania należy więc szukać wśród innych rozwiązań prawnych wykorzystywanych w XIX wieku do zmniejszania nadmiernych obciążeń publicznoprawnych. Rozwiązaniem tym była znana od czasów średniowiecza stopniowa likwidacja barier celnych, szczególnie zintensyfikowana w pierwszej połowie XIX wieku.

Pod koniec XVIII wieku w każdym europejskim państwie istniały wewnętrzne granice, dzielące obszar podległy jednemu władcy na strefy z różnymi taryfami celnymi. Ten relikw średniowiecza był najbardziej widoczny w Europie Środkowej, np. w Niemczech, gdzie istniało około 1800 granic celnych, z czego w samych Prusach 67⁷. Funkcjonowanie licznych barier celnych stanowiło jedną z przyczyn zacofania ziem niemieckich na przełomie XVIII i XIX wieku⁸. Pierwszym krokiem

⁶ Zagadnienie unikania podwójnego opodatkowania może być związane z wymianą informacji, jako jednym ze sposobów pomagających zwalczać to zjawisko.

⁷ J. Kulischer, *Powszechna historia gospodarcza średniowiecza i czasów nowożytnych*, t. 2, Warszawa 1961, s. 502. Autor przywołuje obrazowe porównanie autorstwa anonimowego Francuza: „Niemcy prowadzą handel jak więźniowie – przez kraty więzienia”. Tenże autor wskazuje również, że podróżnicy przemieszczający się z Drezna do Magdeburga musieli na przełomie XVIII i XIX wieku pokonać 16 granic celnych.

⁸ J. Myszczyński, *Znaczenie Niemieckiego Związku Celnego w budowie jedności gospodarczej Niemiec*, „Kultura i Historia” 2010/18.

podjętym w celu zmiany tego stanu rzeczy było zniesienie granic wewnętrznych rozpoczęte w państwach niemieckich wraz z epoką wojen napoleońskich. W rezultacie liczba granic celnych zmniejszyła się do 38. Drugim krokiem było utworzenie w 1828 r. trzech regionalnych unii celnych. W 1834 r. dotychczasowe unie, skupiające najważniejsze państwa niemieckie, połączyły się w Niemiecki Związek Celny (Deutscher Zollverein)⁹. Poza Związkiem pozostawały głównie niemieckie państwa nadmorskie, silnie powiązane gospodarczo z Wielką Brytanią, a w kolejnych latach także z USA. Stopniowy rozwój Związku Celnego pozwolił na utworzenie jednego wspólnego rynku na ziemiach niemieckich, co w istotny sposób przyczyniło się do realizacji planów zjednoczenia kraju pod egidą Królestwa Prus¹⁰.

Kolejnym krokiem po zniesieniu ograniczających handel barier celnych było dążenie do uregulowania kwestii opodatkowania dochodu i majątku uzyskiwanego lub posiadanego za granicą państwa zamieszkania ówczesnych przedsiębiorców. Obowiązujące normy prawne obejmowały swoim zakresem cały dochód obywatela (mieszkańca) danego kraju, bez względu na miejsce powstania dochodu. Jednocześnie opodatkowaniu podlegały dochody osiągnięte w danym kraju przez cudzoziemców. Wynikało to z założenia, że państwo ma prawo pobierać podatek bez względu na to, kto na jego terytorium uzyskał przedmiot opodatkowania. Należy przyjąć, że w połowie XIX wieku taki stan rzeczy zasadniczo nie był uznawany za niesprawiedliwy i nie dostrzegano potrzeby wprowadzenia w nim istotnych zmian. Podwójne opodatkowanie było traktowane jako naturalna konsekwencja prowadzenia działalności za granicą. Sytuacja ta była jednak bardziej skomplikowana w państwach o charakterze związkowym. Do tej grupy należał Związek Północnoniemiecki, który przekształcił się następnie w Cesarstwo Niemieckie, nazywane również II Rzeszą Niemiecką¹¹.

⁹ E. Georgiew, *Tworzenie unii celnych w Europie w XIX i XX wieku*, cz. 1, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2000/12.

¹⁰ W 1850 r. na terenie państw członkowskich Związku Celnego zamieszkiwało ok. 34 mln ludzi, czyli więcej niż w Wielkiej Brytanii (27,5 mln), Austrii (32,5 mln) czy Włoszech (24,1 mln), a niewiele mniej niż we Francji (35,6 mln). Związek powstał z inicjatywy Prus i od początku był przez to państwo zdominowany.

¹¹ Związek Północnoniemiecki (Norddeutscher Bund) został utworzony w 1867 r., początkowo jako porozumienie wojskowe, a od 1.07.1867 r. jako państwo federalne.

Problem podwójnego opodatkowania wewnątrz Związku Północnoniemieckiego, a od 1871 r. Cesarstwa Niemieckiego, wynikał z wewnętrznego ustroju oraz prawa do kształtowania polityki podatkowej przysługującego każdemu z państw związkowych wchodzących w ich skład¹². W rezultacie w formalnie zjednoczonych Niemczech dochodziło do nakładania się norm prawnych wynikających z przepisów podatkowych tworzących je podmiotów w taki sam sposób, jak miało to miejsce w odniesieniu do państw poza granicami Rzeszy¹³. Wskazana okoliczność przesądziła o tym, że złożone z wielu państw Niemcy stały się kolebką nowoczesnego międzynarodowego prawa podatkowego¹⁴.

W 1867 r. do parlamentu Związku Północnoniemieckiego zwróciła się z petycją grupa obywateli Królestwa Prus posiadających nieruchomości oraz zamieszkujących na terenie Królestwa Saksonii. W ich ocenie równoległe opodatkowanie, któremu podlegali w Prusach i Saksonii, było niezgodne z zasadą wspólnego obywatelstwa, wprowadzonego przez konstytucję Związku Północnoniemieckiego z 1867 r. Podwójne opodatkowanie miało również łamać wynikającą z konstytucji zasadę równości i swobodę przedsiębiorczości. Petycja nie przyniosła bezpośredniego

W jego skład weszły 22 państwa niemieckie, położone na północ od linii Menu. Podobnie jak Związek Celny, Związek Północnoniemiecki był zdominowany przez Prusy (np. jego prezydentem i naczelnym wodzem był król Prus). Za formalny koniec istnienia Związku uznaje się proklamowanie Cesarstwa Niemieckiego 18.01.1871 r.

¹² Państwa związkowe Rzeszy mogły również np. utrzymywać stosunki dyplomatyczne z zagranicą, z czego korzystała m.in. Bawaria. Okoliczności te świadczą o niecałkowitym zjednoczeniu Rzeszy Niemieckiej. Zob. J. Krasudski, *Historia Rzeszy Niemieckiej 1871–1945*, Poznań 1971, s. 59.

¹³ W konsekwencji głównymi źródłami dochodów Rzeszy były cła, niektóre podatki pośrednie oraz wpłaty od państw związkowych. Podatki bezpośrednie obowiązujące na obszarze całych Niemiec zostały przyjęte krótko przed wybuchem I wojny światowej (np. podatek spadkowy w 1906 r.). Takie ukształtowanie źródeł dochodów finansów publicznych przesądzało o słabości Reichstagu i gwarantowało Prusom faktyczną dominację nad pozostałymi państwami związkowymi. J. Krasudski, *Historia...*, s. 69–70.

¹⁴ W Szwajcarii, innym europejskim państwie związkowym, problem unikania podwójnego opodatkowania został rozwiązany poprzez metodę sądowego rozstrzygania sporów pomiędzy poszczególnymi kantonami. Próby przyjęcia ustawy federalnej nie odniosły bowiem powodzenia. Zob. S. Pszczółkowski, *Zagadnienie...*, s. 21; B. Kucia-Guściora, *Rozwój umów dotyczących podwójnego opodatkowania w międzynarodowych stosunkach podatkowych*, „Roczniki Nauk Prawnych” 2005/1, s. 276.

skutku w postaci uchwalenia ustawy związkowej, lecz zapoczątkowała prace mające na celu opracowanie regulacji prawnych służących do likwidacji podwójnego opodatkowania bezpośrednio pomiędzy państwami związkowymi¹⁵. Władze Prus i Saksonii uznały, że najbardziej odpowiednim rozwiązaniem opisywanego problemu będzie zawarcie umowy międzynarodowej. Jednak z uwagi na okoliczność, że oba zawierające umowę królestwa wchodziły w skład Związku Północnoniemieckiego, niekiedy błędnie odmawia się tej umowie międzynarodowego charakteru¹⁶.

Umowa zawarta pomiędzy Prusami a Saksonią 19.04.1869 r. jako zasadę ogólną przyznawała uprawnienie do opodatkowania dochodu i majątku państwu obywatelstwa podatnika. Rozwiązanie takie było zgodne z treścią petycji obywateli pruskich z 1867 r. Niemniej jednak jego wyłączne zastosowanie wiązałoby się z uszczerbkiem w dochodach podatkowych państwa faktycznego pobytu podatnika. Z tego też względu art. 2 umowy prusko-saksońskiej przewidywał wyjątek od ogólnej zasady dotyczący opodatkowania nieruchomości oraz handlu i dochodów pochodzących z tego rodzaju aktywności. Zgodnie z nim wskazane kategorie podlegały opodatkowaniu w państwie położenia nieruchomości oraz miejscu prowadzenia działalności i zarazem były wyłączone z opodatkowania w państwie obywatelstwa podatnika. Najważniejszym elementem wyłączenia była konstrukcja miejsca stałej działalności handlowej, określona w umowie jako *stehendes Gewerbe*. Miejsce to musiało być wykorzystywane do prowadzenia działalności¹⁷. Należy wskazać, że konstrukcja ta nie była obca niemieckiemu prawu, ponieważ w przeszłości *stehendes Gewerbe* występowała w regulacjach normatywnych we wschodniej części Prus. Celem tej instytucji było wówczas wyznaczenie zakresu działalności, która powinna podlegać opodatkowaniu w mieście jej

¹⁵ S. Pszczółkowski, *Zagadnienie...*, s. 22–23.

¹⁶ Np. Z. Kukulski, *Konwencja modelowa OECD...*, s. 33. W piśmiennictwie toczy się spór, czy Związek Północnoniemiecki miał charakter państwa związkowego czy związku państw. Niemniej państwa wchodzące w skład Związku nie traciły podmiotowości prawnomiędzynarodowej, co uprawnia do przypisywania międzynarodowego statusu umowom zawieranim przez członków Związku między sobą.

¹⁷ „Von gewerblichen oder Handels-Anlagen”, *Gesetzsammlung für die Königlich-Preußischen Staaten 1870/24*, s. 143.

prowadzenia, jeżeli było ono inne niż miejsce zamieszkania przedsiębiorcy¹⁸. W umowie prusko-saksońskiej została zatem wykorzystana istniejąca już koncepcja, zmodyfikowana i przeniesiona na grunt stosunków między państwami związkowymi Rzeszy.

Porozumienie prusko-saksońskie przestało obowiązywać 1.01.1871 r., zastąpione wspólną dla całego Związku Północnoniemieckiego ustawą o eliminacji podwójnego opodatkowania z 13.05.1870 r.¹⁹ Nowa regulacja prawna opierała się w większości swoich postanowień na normach prawnych zastosowanych w umowie z 1869 r. Najważniejszą różnicą była rezygnacja z opodatkowania na podstawie kryterium obywatelstwa na rzecz kryterium rezydencji podatnika (*Wohnsitz*). W zakresie opodatkowania nieruchomości i handlu, a także związanych z nim dochodów pochodzących z działalności prowadzonej poza miejscem rezydencji podatnika, ustawa przejęła rozwiązanie zawarte w treści umowy prusko-saksońskiej. Tym samym dochody ze wskazanej działalności podlegały opodatkowaniu wyłącznie w państwie położenia nieruchomości lub prowadzenia działalności. Ustawa określała zakres tego wyłączenia od zasady ogólnej pojęciem *Gewerbe betrieben*, który należy rozumieć jako prowadzenie działalności gospodarczej²⁰.

Z uwagi na zwięzły charakter i brak definicji wielu wykorzystywanych w niej pojęć ustawa z 1870 r. nie rozstrzygała trzech istotnych zagadnień związanych z opodatkowaniem działalności prowadzonej w innym państwie związkowym niż państwo rezydencji podatnika. Po pierwsze, nie wyjaśniała, które czynności pozwalają na ich kwalifikację jako świadczące o prowadzeniu działalności gospodarczej. Po drugie, w którym państwie powinna być opodatkowana działalność, jeżeli jest ona wykonywana równolegle na obszarze kilku państw związkowych, a także w jaki sposób należy przypisywać dochód do poszczególnych państw.

¹⁸ A.A. Skaar, *Permanent Establishment...*, s. 72.

¹⁹ Gesetz wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung, Bundesgesetzblatt des Norddeutschen Bundes Band 1870/14, s. 119–120.

²⁰ „Der Grundbesitz und der Betrieb eines Gewerbes, sowie das aus diesen Quellen herrührende Einkommen darf nur von demjenigen Bundesstaate besteuert werden, in welchem der Grundbesitz liegt oder das Gewerbe betrieben wird”. Zob. § 3 Gesetz wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung.

Po trzecie, jakiego rodzaju związek musi zaistnieć pomiędzy dochodem a podmiotem upoważnionym do jego uzyskania. Ciężar rozwiązywania wskazanych problemów spoczął na judykaturze niemieckiej. Ich stopniowe likwidowanie w niemieckim orzecznictwie drugiej połowy XIX wieku doprowadziło do stopniowego kształtowania nowych koncepcji prawnych, które następnie zostały wykorzystane w ramach instytucji zakładu.

Dla analizowanej problematyki szczególne znaczenie ma orzeczenie niemieckiego Sądu Najwyższego z 7.11.1885 r.²¹ We wskazanej sprawie przedsiębiorca dokonywał zakupów surowców oraz sprzedaży gotowych produktów na terenie innego państwa związkowego niż państwo położenia wytwarzającej je fabryki. Sąd Najwyższy uznał, że prawo do opodatkowania dochodu powstałego w związku z realizacją tych transakcji ma każde państwo, na obszarze którego była prowadzona działalność gospodarcza. W tym zakresie należało bowiem oceniać zarówno działalność produkcyjną, jak i handlową. Dla powstania obowiązku podatkowego nie miało natomiast znaczenia miejsce realizacji uzyskanego dochodu. Przyjęcie wskazanej koncepcji przyczyniło się do podjęcia w doktrynie i orzecznictwie analizy warunków, których spełnienie doprowadziłoby do opodatkowania działalności gospodarczej w państwie jej wykonywania. W tym przedmiocie jedną z najpoważniejszych wątpliwości było prowadzenie działalności gospodarczej za granicą wyłącznie za pośrednictwem przedstawicieli. Kluczową rolę dla wyjaśnienia sposobu kwalifikacji takiej działalności miało orzeczenie Trybunału Administracyjnego Wielkiego Księstwa Badenii z 7.04.1886 r. Dotyczyło ono banku z siedzibą w mieście Gotha, który zajmował się zbieraniem składek ubezpieczeniowych oraz udzielaniem pożyczek na obszarze państwa swojej siedziby²². Jedyną, pośrednią formą obecności banku w Badenii byli jego przedstawiciele zwani agentami, wyznaczeni do stałego dokonywania

²¹ Niem. Reichsgericht. Zob. W. Witkowski, *Historia administracji w Polsce 1764–1989*, Warszawa 2012, s. 190; O. Pffanze, *Bismarck and the Development of Germany*, Vol. 2, *The Period of Consolidation, 1871–1880*, Princeton 1990, s. 151.

²² Stan faktyczny był częściowo zbliżony do znanej sprawy *Knights of Columbus* z 16.05.2008 r. W jej przypadku Tax Court of Canada orzekł jednak, że działalność agentów amerykańskiej spółki ubezpieczeniowej w Kanadzie nie spowodowała powstania zakładu. Zob. *Knights of Columbus vs. The Queen* z 16.05.2008 r., T.C.C. 307.

czynności w imieniu banku. Sąd uznał, że do opodatkowania banku na terenie Badenii nie jest wymagana obecność bezpośrednia, a więc w postaci jego fizycznie istniejącego oddziału. Co za tym idzie, bank podlegał opodatkowaniu w tym państwie zarówno w konsekwencji działania swoich organów, jak i działań przedstawicieli. Norma ta została ujęta w definicji zakładu wykorzystywanej w zawieranych przez Niemcy umowach międzynarodowych, skąd następnie została zapożyczona do Konwencji Modelowej OECD i Konwencji Modelowej ONZ²³.

W latach 80. XIX wieku w rozwijającym się prawie podatkowym pojawiło się pojęcie zakładu, w języku niemieckim zwane jako *Betriebsstätte*. Określenie to występowało już w przeszłości w prawie pruskim. Po raz pierwszy zostało bowiem użyte w prawie przemysłowym z 17.01.1845 r.²⁴ Odnosiło się ono wówczas nie tylko do miejsca, w którym jest wykonywana działalność gospodarcza, ale szerzej – do wyodrębnionej placówki, za pośrednictwem której jest ona prowadzona przez przedsiębiorcę²⁵. Prawo przemysłowe stanowiło bowiem zbiór przepisów w szeroki sposób regulujących zasady prowadzenia działalności gospodarczej na terenie Prus²⁶. W takim samym znaczeniu *Betriebsstätte*, pojęcie publicznego prawa gospodarczego, zostało przeniesione do prawa przemysłowego dla Związku Północnoniemieckiego z 21.06.1869 r.²⁷

²³ J. Hattinng, *On the Orgins of Model Tax Conventions: Nineteenth-Century German Tax Treaties and Laws Concerned with the Avoidance of Double Tax* [w:] *Studies in the History of Tax Law*, t. 6, ed. J. Tilley, London 2013, s. 51.

²⁴ Allgemeine Gewerbeordnung, Gesetzsammlung für die Königlich-Preußischen Staaten 1845/5, s. 59–111. W polskiej wersji językowej Zbioru Praw dla Królestwa Pruskiego ustawa ta występuje pod nazwą Powszechny regulamin procederowy, zaś w piśmiennictwie używa się w stosunku do niego (i jego wersji z 1869 r.) także określenia „ordynacja przemysłowa”. Patrz np. H. Szurgacz, *Położenie prawne robotników polskich zatrudnionych w Rzeszy Niemieckiej w latach 1880–1914*, „Czasopismo Prawno-Historyczne” 2014/2, s. 84.

²⁵ Patrz § 26 pkt 1, § 36, § 40 lit. b i § 180 Prawa przemysłowego. W polskiej wersji językowej *Betriebsstätte* zostało przetłumaczone jako „lokal procederowy” lub „miejsce procederowe”.

²⁶ Przepisy dotyczyły bowiem zarówno zagadnień związanych z podjęciem działalności, jak również zasadami jej wykonywania, zasadami oznaczania cen, relacjami pomiędzy pracownikiem lub czeladnikiem a pracodawcą, ochroną praw klientów itd.

²⁷ Gewerbeordnung für den Norddeutschen Bund, Bundesgesetzblatt des Norddeutschen Bundes Band 1869/26, s. 245–282.

Występujące na gruncie prawa przemysłowego pojęcie *Betriebsstätte* zostało następnie nadane instytucji prawa podatkowego²⁸. Po raz pierwszy zakład w wewnętrznym prawie podatkowym pojawił się w pruskiej ustawie o opłatach komunalnych z 27.07.1885 r.²⁹ Zgodnie z tą regulacją działalność handlowa, górnicza oraz polegająca na wynajmie podlegała opodatkowaniu w gminie, na terenie której była prowadzona. Nie przyjmując ogólnego określenia odnoszącego się do obecności przedsiębiorcy na obszarze gminy, ustawa wykorzystywała metodę wyliczenia form takiej obecności. Co istotne, na równi z zakładem ustawa wymieniała miejsce zarządu, oddział, warsztat, miejsce sprzedaży oraz agenta spółki, upoważnionego do zawierania umów w imieniu i na rachunek właścicieli tej spółki³⁰. Ustawodawca pruski uznał różnice występujące pomiędzy wskazanymi pojęciami za na tyle głębokie, że nie pozwalały na sformułowanie jednego, wspólnego dla wszystkich określenia. Kwestią otwartą jest w tym kontekście interpretacja sposobu wykorzystania pojęcia zakładu. Skoro bowiem zakład został wymieniony obok pozostałych form obecności, to ówczesny prawodawca wszystkie wspomniane formy obecności musiał traktować w ten sam sposób. Brak wspólnego określenia świadczy zarazem o tym, że pojęcia te musiały się różnić znaczeniem.

Można domniemywać, że przyczyną zdefiniowania obecności przedsiębiorcy w danej gminie przez wymienienie jej możliwych form były znaczne różnice ustrojowe i organizacyjne, występujące pomiędzy podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą na terenie Prus. Tymczasem pojęcia takie, jak miejsce zarządu, miejsce sprzedaży czy warsztat, charakteryzują się ścisłym znaczeniem, odnoszącym się odpowiednio do miejsca ulokowania stałego ośrodka decyzyjnego, miejsca prowadzenia działalności handlowej oraz miejsca prowadzenia działalności wytwórczej. W rezultacie wykorzystanie wyłącznie tych określeń mogłoby nie objąć niektórych stanów faktycznych lub prawnych występujących na obszarze tego państwa. Wykorzystanie w ramach definicji najmniej precyzyjnie określonego znaczeniowo pojęcia zakładu pozwalało na

²⁸ Inaczej R. Lipniewicz, *Podatkowy zakład...*, s. 25.

²⁹ Kommunalabgaben, *Gesetzsammlung für die Königlich-Preußischen Staaten* 1885/33, s. 327–332.

³⁰ Kommunalabgaben, § 2.

uniknięcie takiej sytuacji. Z tego też względu można przyjąć, że użycie pojęcia zakładu miało na celu uzupełnienie pozostałych form obecności wymienionych w ustawie z 1885 r.

Kolejnym ważnym aktem prawnym wykorzystującym instytucję zakładu była pruska ustawa z 24.06.1891 r. o podatku dochodowym³¹. Nowa regulacja dotyczyła opodatkowania dochodu pochodzącego z kapitałów majątkowych, nieruchomości, handlu i przemysłu oraz z pracy. Przyjętą w tej ustawie zasadą określającą ramy jurysdykcji podatkowej władz pruskich było opodatkowanie dochodu w państwie rezydencji podatnika. Wyjątek dotyczył wynagrodzeń i innych podobnych świadczeń wypłacanych podatnikowi z budżetu Królestwa Prus oraz dochodów z prowadzonej w Prusach działalności przemysłowej i handlowej, a także podobnych zakładów handlowych³². Tym samym pojęcie *Betriebsstätte* użyte zostało w takim samym znaczeniu jak uprzednio w ustawie z 1885 r., to znaczy jako formy obecności przedsiębiorcy na obszarze podlegającym jurysdykcji podatkowej określonego państwa. W przeciwieństwie jednak do tego starszego aktu prawnego, w ustawie z 1891 r. zakład stanowił jedyną, a nie jedną z kilku, form obecności. Takie rozwiązanie świadczy o zmianie podejścia ustawodawcy do analizowanego zagadnienia. Pruski ustawodawca uznał bowiem, że w ramach konstrukcji normatywnej zakładu mieszczą się również pozostałe pojęcia wymienione wcześniej w ustawie z 1885 r. Tym samym pojęcie zakładu stało się najbardziej ogólnym i co za tym idzie, najbardziej pojemnym określeniem, jakie może zostać wykorzystane do opisanía działalności gospodarczej prowadzonej przez przedsiębiorcę poza państwem swojej rezydencji.

Ujednolicenie konstrukcji zakładu i odejście od definiowania zagranicznej obecności za pośrednictwem szeregu określeń stanowi znaczący krok w stosunku do rozwiązań zawartych uprzednio w umowie prusko-saksońskiej z 1869 r. i ustawie związkowej z 1870 r. Dzięki wykorzystaniu ponad dwudziestoletniego dorobku niemieckiego orzecznictwa doszło

³¹ Einkommensteuergesetz, Gesetzsammlung für die Königlich-Preußischen Staaten 1891/19, s. 175–204.

³² Einkommensteuergesetz, § 2 lit. b. Ściśle rzecz ujmując, ustawa używała określenia „skarb Królestwa Prus”.

do ustalenia jednoznacznego rozumienia dotychczas wykorzystywanych pojęć związanych z prowadzeniem zagranicznej działalności gospodarczej, takich jak *Gewerbe betrieben*. W konsekwencji ukształtowała się nowa, jednolita wewnętrznie instytucja prawna. W celu jej nazwania ustawodawca dokonał przeniesienia pojęcia *Betriebsstätte* z prawa przemysłowego najpierw na grunt lokalnego prawa podatkowego, a następnie do pruskiego krajowego prawa podatkowego. W ten sposób pojęcie *Betriebsstätte* straciło swoje pierwotne znaczenie i rozpoczęło ewolucję jako jeden z najistotniejszych terminów wykorzystywanych w międzynarodowym prawie podatkowym.

Mimo użycia tego samego określenia i teoretycznie tej samej konstrukcji zakładu w ustawach z 1885 r. i 1891 r. występuje pomiędzy nimi zasadnicza różnica. W przeciwieństwie do ustawy o opłatach lokalnych, zakład ujęty w ustawie z 1891 r. odnosi się bowiem konkretnie do dochodu powstałego w związku z działalnością prowadzoną przez przedsiębiorcę na terenie Prus. W takiej formie zakład, jako instytucja związana ściśle z opodatkowaniem dochodu, jest wykorzystywany na świecie do dnia dzisiejszego. Jednocześnie podkreślenia wymaga, że zakład w rozumieniu ówczesnego prawa to nie tylko forma fizycznej obecności przedsiębiorcy za granicą, ale przede wszystkim placówka prowadząca działalność gospodarczą i uzyskująca z tego tytułu dochód podlegający opodatkowaniu. Warto również wskazać, że zawarty w pruskiej ustawie z 1891 r. model opodatkowania dochodu w kolejnych latach upowszechnił się na obszarze Niemiec. Do wybuchu I wojny światowej został on bowiem przyjęty w większości państw związkowych Rzeszy Niemieckiej³³. Standaryzacja zasad opodatkowania dochodu w Niemczech, oddziałując na inne państwa, przyczyniła się w okresie międzywojennym do rozwoju międzynarodowego prawa podatkowego w Europie Środkowej.

³³ E. Seligman, *The Income Tax: a Study of the History, Theory, and Practice of Income Taxation at Home and Abroad*, Clark 2005, s. 258–261; E. Seligman, *Essays in Taxation*, London 1913, s. 496–497; J. Hattinng, *On the Orgins...*, s. 65; J. Nichols, *Germany After Bismarck: The Caprivi Era 1890–1894*, Cambridge 1958, s. 90–91.

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

Punktem zwrotnym w rozwoju międzynarodowego prawa podatkowego było porozumienie zawarte pomiędzy Prusami a Austro-Węgrami 21.06.1899 r., uznawane za pierwszą w historii nowoczesną umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania³⁴. Mimo że umowa ta została zawarta z inicjatywy Austro-Węgier, w znacznej mierze opierała się ona na dotychczasowych osiągnięciach niemieckiej myśli prawnej, w tym na normach zawartych w ustawie o unikaniu podwójnego opodatkowania z 1870 r. oraz ustawie o podatku dochodowym z 1891 r.³⁵ Z perspektywy Prus mechanizm unikania podwójnego opodatkowania zastosowany w odniesieniu do Austro-Węgier nie odbiegał bowiem w istotny sposób od schematu wypracowanego w relacjach z państwami Rzeszy. Umowa przewidywała bowiem opodatkowanie dochodu w państwie utrzymywania zakładu wykorzystywanego przez przedsiębiorcę do prowadzenia działalności handlowej. Jednocześnie przez zakład należało rozumieć oddział, fabrykę, skład, kantor, miejsce kupna i sprzedaży oraz inny obiekt handlowy utrzymywany w celu prowadzenia stałego handlu

³⁴ A.A. Skaar, *Permanent Establishment...*, s. 75. Umowa z 1899 r. została również wymieniona jako pierwsza w sporządzonym przez Ligę Narodów w 1928 r. zbiorze umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zatytułowanym *Double Taxation and Fiscal Evasion: Collection of International Agreements and Internal Legal Provisions for the Prevention of Double Taxation and Fiscal Evasion*, Geneva 1928. W piśmiennictwie podawana jest również błędna data zawarcia umowy – 22.06.1899 r. Zob. M. Uss, *Modele konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego”, 2009/1, s. 49.

³⁵ Przyczyną takiego stanu rzeczy była dokonana w 1896 r. reforma austriackiego systemu podatkowego polegająca na wprowadzeniu osobistego podatku dochodowego (*personaleinkommensteuer*). Analogiczne reformy na Węgrzech nastąpiły dopiero w 1909 i 1912 r. W ich konsekwencji w 1909 r. została zawarta dodatkowa austriacko-węgierska umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zob. K. Holmes, *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application*, Amsterdam 2007, s. 56. Szerzej o przyczynach zawarcia umowy z perspektywy Austro-Węgier: J. Kubiceva, *Tax Treaty Policy of Slovakia Over the Years – Early Treaties and First Period (from 1867 to 1969)*, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2161493 (dostęp: 30.11.2021 r.) oraz J. Hattinng, *On the Orgins...*, s. 66.

przez przedsiębiorcę, jego wspólników, prokurentów lub innych stałych przedstawicieli³⁶.

Zawarcie w umowie międzynarodowej pojęcia zakładu oraz równoległe wyczerpujące zdefiniowanie jego znaczenia stanowiło znaczący postęp w stosunku do dotychczas funkcjonujących rozwiązań prawnych. Począwszy od umowy prusko-saksońskiej z 1869 r., w prawie podatkowym obowiązującym na obszarze Niemiec była obecna instytucja wyodrębnionej placówki służącej do prowadzenia działalności gospodarczej. Istniały jednak poważne wątpliwości w zakresie zdefiniowania jej cech normatywnych. Dopiero umowa z 1899 r. ostatecznie rozstrzygnęła o pierwszeństwie posiadającego ogólny charakter pojęcia zakładu nad innymi, bardziej szczegółowymi zwrotami używanymi do określenia obecności przedsiębiorcy na terytorium innego państwa. Wszystkie określenia, które na gruncie ustawy z 1885 r. występowały na równi z zakładem, w umowie z 1899 r. zostały wykorzystane do zdefiniowania tego pojęcia.

Strony prusko-austro-węgierskiej umowy dokonały kwalifikacji używanych przez siebie pojęć, wybierając spośród nich zakład i pozbawiając go pierwotnej specyfiki, którą charakteryzował się jako historycznie ukształtowana instytucja pruskiego prawa przemysłowego. Zakład zawarty w umowie prusko-austro-węgierskiej posiadał wyraźnie określone, szerokie znaczenie, które wynikało z umieszczenia w jego ramach różnych, wykorzystywanych już w przeszłości pojęć z zakresu prawa cywilnego i handlowego³⁷. Używana w tym przypadku metoda definiowania polegającego na równoległym wykorzystaniu różnych określeń była odpowiednia i adekwatna dla ówczesnych potrzeb. Pozwoliła ona bowiem na uniknięcie ewentualnych sporów wynikających z relacji nadrzędności i podrzędności pomiędzy poszczególnymi pojęciami odnoszącymi się do form obecności przedsiębiorcy w innym państwie. Spory takie musiałyby powstać m.in. z uwagi na zbliżony zakres znaczeniowy

³⁶ J. Hattinng, *On the Orgins...*, s. 67.

³⁷ J. Chodoręski, *Rys historyczno-bibliograficzny prawodawstwa cywilnego i kryminalnego w dawniejszych Prusach Południowych i teraźniejszym W. X. Poznańskim*, „Roczniki Towarzystwa Przyjaciół Nauk Poznańskiego” 1869/5, s. 311.

wskazanych określeń. W konsekwencji wewnątrz normy prawnej mogłoby dojść do powstania luki lub kolizji obejmującej określenie zasad opodatkowania działalności prowadzonej przez przedsiębiorcę za granicą swojego państwa rezydencji. Mając powyższe na względzie, należy uznać, że definicja zakładu zawarta w umowie z 1899 r. stanowiła nową jakość w międzynarodowym prawie podatkowym. O trwałości zmiany definiowania zakładu najlepiej świadczy fakt, że na przestrzeni ponad 100 lat nie zrezygnowano z ogólnego kształtu rozwiązań przedstawionych w 1899 r. W szczególności nigdy już nie traktowano zakładu wyłącznie jako jednej z wielu form obecności przedsiębiorcy za granicą. Co prawda w XX wieku nastąpiła rozbudowa instytucji zakładu, ale podstawowy element kształtujący charakter zakładu jako formy fizycznej obecności przedsiębiorcy w innym państwie nadal pozostał aktualny.

Obok uporządkowania pojęć wykorzystywanych w dotychczasowych regulacjach prawnych obowiązujących na terenie państw niemieckich, umowa prusko-austro-węgierska wykorzystywała do zdefiniowania zakładu dotychczasowy dorobek niemieckiej judykatury. Wpływy poglądów orzecznictwa na powstawanie zakładu są widoczne w rozszerzeniu zakresu norm kształtujących instytucję zakładu na placówki prowadzone przez wspólników, prokurentów lub innych stałych przedstawicieli przedsiębiorcy. Rozstrzygnięcia sądowoadministracyjne stanowią natomiast konsekwencję pojawienia się w XIX wieku nowych sposobów prowadzenia działalności gospodarczej. Metoda prowadzenia działalności za pośrednictwem wysyłanych za granicę przedstawicieli dotarła na ziemię niemieckie z Wielkiej Brytanii w pierwszej połowie XIX wieku i w istotny sposób wpłynęła na funkcjonowanie niemieckich przedsiębiorców³⁸. Zgodnie z ogólnymi normami prawa podatkowego zawartymi zarówno

³⁸ W Anglii w latach 50. XIX wieku funkcjonowało przeszło 2000 „wędrownych agentów” dostarczających próbki produktów bezpośrednio do konsumentów. Konkurencja z ich strony była na tyle silnie odczuwalna w Niemczech, że w ramach lokalnych związków kupieckich toczyła się dyskusja o wykluczeniu ze związków kupców nawiązujących kontakty gospodarcze z takimi przedstawicielami. Podróżni agenci mieli natomiast być wydalani z niemieckich miast, gdyby się tam znaleźli. W formie przykładu warto wskazać, że niepowodzenie targów lipskich z 1821 r. było w kregach kupieckich tłumaczone tym, że: „wprowadzony przez Anglików, a następnie przyjęty przez niemieckich fabrykantów i kupców zwyczaj wysyłania swoich towarów przez licznych wojażerów lub specjalnych

w ustawach, jak i umowach międzynarodowych dochody z działalności takiego przedstawiciela podlegały opodatkowaniu wyłącznie w państwie rezydencji wysyłającego go za granicę przedsiębiorcy. Działanie osoby występującej w imieniu przedsiębiorcy nie prowadziło bowiem do powstania zakładu rozumianego jako fizyczna obecność elementów przedsiębiorstwa za granicą. Z uwagi na powstanie luki w prawie w judykaturze niemieckiej przyznano pierwszeństwo aspektowi przedmiotowemu, a zatem okoliczności utrzymywania miejsca do prowadzenia stałej działalności handlowej, przed aspektem podmiotowym w postaci osoby, która taką działalność bezpośrednio wykonywała. Wskazane podejście znalazło swoje odzwierciedlenie w umowie z 1899 r. poprzez zawarcie w niej otwartego katalogu stałych przedstawicieli³⁹. Umowa Prus i Austro-Węgier nie czyniła jednak charakterystycznego dla obowiązujących obecnie modeli umów międzynarodowych rozróżnienia na przedstawiciela zależnego i niezależnego. Umowa z 1899 r. nie zawierała również innego istotnego elementu współczesnych umów, mianowicie wyłączenia z definicji zakładu działalności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym. W konsekwencji definicja wykorzystana w umowie prusko-austro-węgierskiej była w tym aspekcie szersza niż jej współczesne odpowiedniki.

Z uwagi na brak satysfakcjonującego porozumienia stron w niektórych kwestiach, np. zasad opodatkowania dochodów z austriackich rządowych papierów wartościowych, umowa prusko-austro-węgierska nie objęła wszystkich zagadnień związanych z międzynarodowym opodatkowaniem dochodu. Mimo tych braków w piśmiennictwie ocenia się ją pozytywnie⁴⁰. Przydatności umowy dowodzi również fakt, że w kolejnych latach Prusy, a szczególnie Austro-Węgry wykorzystywały ją jako wzór dla nowych porozumień zawieranych z państwami wprowadzającymi do

agentów, docierających bezpośrednio do domu, doprowadził do tego, że nabywcy coraz częściej rezygnują z wyjazdów na targi i jarmarki”. Zob. J. Kuliszewski, *Powszechna historia...*, s. 516–517.

³⁹ Geschäftsteilhaber, Prokuristen oder andere ständige Vertreter. A.A. Skaar, *Permanent Establishment...*

⁴⁰ S. Jogarajan, *Prelude to the International Tax Treaty Network: 1815–1914 Early Tax Treaties and the Conditions for Action*, „Oxford Journal of Legal Studies” 2011/4, s. 689–691.

swojego systemu prawnego podatek dochodowy⁴¹. Poza Europą Środkową zainteresowanie wykorzystaniem tej formuły rozwiązywania problemu podwójnego opodatkowania wyraziły także inne państwa, np. Królestwo Niderlandów⁴². Zastosowanie umowy prusko-austro-węgierskiej jako wzorca przyczyniło się także do upowszechnienia instytucji zakładu, głównie po zakończeniu I wojny światowej. Wskazuje na to jednoznacznie praktyka zawierania umów w okresie międzywojennym⁴³. Dzięki wykorzystaniu rezultatów prac prowadzonych jeszcze przed I wojną światową Niemcy oraz działające już wówczas odrębnie Austria i Węgry były światowymi liderami w liczbie zawieranych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania⁴⁴.

Ostatnią regulacją prawną, która w liczący się sposób wpłynęła na rozwój koncepcji zakładu w okresie przed I wojną światową, była niemiecka ustawa o podwójnym opodatkowaniu z 22.05.1909 r.⁴⁵ Dotychczas wykorzystywana w tym zakresie ustawa Związku Północnoniemieckiego z 1870 r. stanowiła wysoce niedoskonały akt normatywny, czego dowodzą liczne problemy prawne rozstrzygane na jej gruncie przez niemieckie sądy⁴⁶. Wśród braków tej regulacji było m.in. ograniczenie wypowiedzi normatywnej jedynie do zawarcia normy, zgodnie z którą dochody z działalności gospodarczej powinny być opodatkowane

⁴¹ W zdecydowanej większości były to umowy zawierane z inicjatywy Austro-Węgier. W 1901 r. państwo to zawarło umowę z Liechtensteinem, w 1903 r. z Saksonią, w 1905 r. z Wirtembergią, a w 1912 r. z Hesją. Z kolei Prusy w 1910 r. zawarły umowę ze szwajcarskim kantonem Bazyleą. Co ciekawe, umowa austro-węgiersko-wirtemberska nie zawierała wyrazu *Betriebsstätte* (zamiast niego posługiwała się określeniem *Gewerbebetrieb*). S. Jogarajan, *Prelude...*, s. 692; J. Huston, L. Williams, *Permanent Establishment – A Planning Primer*, Boston–Deventer 1993, s. 4.

⁴² M. Evers, *Tracing the Origins...*, s. 380–382.

⁴³ Patrz m.in. zawarte przez Polskę umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Czechosłowacją (z 1925 r.), Węgrami (z 1928 r.) i Wolnym Miastem Gdańskim (z 1929 r.).

⁴⁴ Do wybuchu II wojny światowej Niemcy zawarły 23 dwustronne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, Węgry 14, natomiast Austria 11. Dla porównania Francja zawarła tylko 8 takich porozumień. Por. Z. Kukulski, *Konwencja modelowa OECD...*, s. 34–35.

⁴⁵ Deutsches Doppelsteuergesetz, Reichsgesetzblatt 1909/16, s. 332–352.

⁴⁶ J. Hattinng, *On the Orgins...*, s. 71. Inaczej B. Kucia-Guściora, *Rozwój umów...*, s. 276, za: K. Vogel, *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*, München 1990, s. 9 i n.

w państwie jej prowadzenia⁴⁷. Ustawa z 1909 r. utrzymała tę ogólną zasadę⁴⁸. W celu określenia poziomu obecności przedsiębiorcy uzasadniającego opodatkowanie w danym państwie ustawa posługiwała się jednak instytucją zakładu zdefiniowaną w sposób zbieżny z umową prusko-austro-węgierską. Tym samym treść nowej ustawy wprost zawierała wskazanie, że zakładem jest każda stała forma inwestycji lub obiektu służąca do wykonywania działalności gospodarczej⁴⁹. Okoliczność, że niemiecki ustawodawca nie opracował innego rozwiązania normatywnego, w szczególności nie zmodyfikował koncepcji wyrosłej na gruncie prawa pruskiego, dowodzi osiągnięcia przez nią wysokiego poziomu rozwoju. Tym samym można uznać, że na początku XX wieku niemiecka koncepcja zakładu najpełniej realizowała postawioną przed nią funkcję określenia poziomu obecności przedsiębiorcy, uzasadniającego opodatkowanie uzyskanego przez niego dochodu w państwie innym niż jego rezydencji. Brak zmian w ustawie z 1909 r. świadczy o tym, że w jednym z najbardziej rozwiniętych przemysłowo państw ówczesnego świata nie dało się stworzyć lepszej koncepcji, w szczególności w większym jeszcze stopniu odpowiadającej poziomowi ówczesnego rozwoju gospodarczego. Omawiana definicja była wykorzystywana w kolejnych niemieckich ustawach podatkowych bez zmian aż do 1977 r.⁵⁰ Dowodzi to wysokiego poziomu jakości ówczesnej legislacji.

⁴⁷ § 3 Gesetz wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung: „Der Grundbesitz und der Betrieb eines Gewerbes, sowie das aus diesen Quellen herrührende Einkommen darf nur von demjenigen Bundesstaate besteuert werden, in welchem der Grundbesitz liegt oder das Gewerbe betrieben wird”.

⁴⁸ Utrzymanie rozwiązania, w którym prawo do opodatkowania dochodu przysługiwało państwu, w którym taki dochód powstał nie było wcale oczywiste. Na przełomie XIX i XX wieku toczyła się w Europie dyskusja na temat metod wykorzystywanych do unikania podwójnego opodatkowania. Wśród propozycji wyróżniała się zaproponowana przez G. Schanza koncepcja podziału uprawnień do opodatkowania według osobistej przynależności ekonomicznej podatników (*wirtschaftliche zugehörigkeit*) według stałej proporcji 3:1 (na korzyść państwa rezydencji). Zob. J. Hattinng, *On the Orgins...*, s. 65–66; G. Schanz, *Zur Frage der Steuerpflicht*, „FinanzArchiv” 1892, 9. Jahrg., H. 2, s. 1–74, www.jstor.org/stable/40904760 (dostęp: 30.11.2021 r.). Krytykiem tej koncepcji był m.in. S. Pszczółkowski, *Zagadnienie...*, s. 43–45.

⁴⁹ § 3 Deutsches Doppelsteuergesetz. „Betriebsstätte im Sinne dieses Gesetzes ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebs eines stehenden Gewerbes dient”.

⁵⁰ A.A. Skaar, *Permanent Establishment...*, s. 74.

W drugiej połowie XIX wieku na terenie Rzeszy Niemieckiej doszło do stopniowej ewolucji instytucji zakładu. Punktem wyjścia była koncepcja miejsca stałej działalności handlowej, zawarta w umowie prusko-saksońskiej. W kolejnych latach doniosłą rolę odegrała bardzo zwięzła ustawa o unikaniu podwójnego opodatkowania z 1870 r., będąca przedmiotem licznych analiz sądów w całej Rzeszy⁵¹. W wymierny sposób rozstrzygnięcia te wpłynęły na kształt ustaw podatkowych z końca XIX wieku. Do wprowadzenia nowych rozwiązań prawnych pruski ustawodawca wykorzystał pochodzące z prawa przemysłowego określenie *Betriebsstätte*. Instytucja prawna, która została nazwana tym mianem, w krótkim czasie przeszła ewolucję swojego zakresu przedmiotowego od określenia jednej z wielu form obecności podatnika w innym państwie aż do instytucji obejmującej ogół norm kształtujących obecność podatnika na obszarze państwa innego niż macierzyste. W konsekwencji sposób ujęcia zakładu zaprezentowany w umowie prusko-austro-węgierskiej z 1899 r. stanowił nową jakość w międzynarodowym prawie podatkowym i zaważył na jego rozwoju w XX wieku.

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

Do licznych konsekwencji I wojny światowej należały znaczny wzrost zadłużenia państw europejskich oraz będący konsekwencją dążeń do jego obniżenia wzrost poziomu opodatkowania dochodu. Wskazuje się, że obok powstania nowych państw i załamania dotychczasowych relacji gospodarczych problem ten był na początku lat 20. XX wieku głównym powodem zwiększonego zainteresowania poszukiwaniem metod unikania podwójnego opodatkowania zarówno przez państwa, jak i organizacje międzynarodowe⁵².

Aktywność na polu zwalczania podwójnego opodatkowania podjęła w pierwszej kolejności Międzynarodowa Izba Handlowa reprezentująca

⁵¹ Po utworzeniu Cesarstwa w 1871 r. była ona bowiem stosowana także w państwach południowoniemieckich.

⁵² M. Kobetsky, *International Taxation...*, s. 111; S. Pszczołkowski, *Zagadnienie...*, s. 26.

interesy prywatnych przedsiębiorców. Już w 1920 r., na swoim kongresie założycielskim, Izba zwróciła się do nowo powołanej Ligi Narodów o podjęcie działań w celu likwidacji „zła podwójnego opodatkowania”⁵³. Problem ten był jednym z przedmiotów dyskusji na zwołanej przez Ligę w 1920 r. brukselskiej konferencji finansowej, mającej na celu odbudowę stosunków w światowych finansach po I wojnie światowej⁵⁴. Bezpośrednią konsekwencją podjęcia tematu przez Ligę Narodów było powołanie czteroosobowej Grupy Ekspertów, mającej za zadanie zbadać skutki podwójnego opodatkowania dla równomierności rozłożenia obciążeń podatkowych oraz wskazać na sposoby unikania podwójnego opodatkowania w państwie rezydencji podatnika i państwie źródła dochodu lub majątku⁵⁵. Zaprezentowany 5.04.1923 r. szczegółowy raport opracowany przez Grupę Ekspertów jest uważany za pierwsze teoretyczne opracowanie problematyki podwójnego opodatkowania⁵⁶. Stanowił on podstawę do opracowania projektu konwencji modelowej Ligi Narodów z 1928 r.⁵⁷

Równolegle do teoretycznych prac Grupy Ekspertów w czerwcu 1922 r. Komitet Finansowy Ligi Narodów utworzył Komitet Ekspertów Technicznych. Zadaniem tego Komitetu była analiza technicznych i administracyjnych aspektów funkcjonowania podwójnego opodatkowania,

⁵³ A.A. Skaar, *Permanent Establishment...*, s. 78.

⁵⁴ C. Kindleberger, *A Financial History of Western Europe*, London–New York 2006, s. 333; League of Nations, *Brussels financial conference 1920. The recommendation and their application. A review after two years*, Geneva 1923, s. 228. Szeroko o działalności Ligi Narodów w dziedzinie gospodarki: P. Clavin, *Securing the World Economy: The Reinvention of the League of Nations, 1920–1946*, Oxford 2013.

⁵⁵ W skład Grupy Ekspertów, zwanej również Grupą Ekonomistów (A.A. Skaar, *Permanent Establishment...*, s. 79–80) lub Komitetem Ekspertów (M. Kobetsky, *International Taxation...*), wchodziłi najwybitniejsi ówczesni specjaliści prawa podatkowego: prof. Bruins (Uniwersytet Handlowy z Rotterdamu, obecnie Uniwersytet Erazma), prof. Einaudi (Uniwersytet Turyński), prof. Seligman (Uniwersytet Columbia) i Sir Josiah Stamp (Uniwersytet Londyński). Patrz: M. Kobetsky, *International Taxation...*, s. 112–113.

⁵⁶ League of Nations, *Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee Economic and Financial Commission Report by the Experts on Double Taxation*, Document E.F.S.73. F.19, Geneva 1923, http://www.taxtreatieshistory.org/data/html/league_of_nations_1923-04.html (dostęp: 30.11.2021 r.).

⁵⁷ Z. Kukulski, *Konwencja modelowa OECD...*, s. 38.

w tym sposobów jego unikania⁵⁸. W toku działań podjętych przez ten Komitet powstał raport z 7.02.1925 r. rekomendujący opodatkowanie w państwie źródła nieruchomości, gospodarstw rolnych oraz placówek handlowych i przemysłowych⁵⁹. Przez tę ostatnią kategorię rozumiano oddział, agencję, stałą organizację handlową lub przemysłową oraz stałego reprezentanta. Wskazane formy obecności przedsiębiorcy za granicą były zatem zbliżone do zawartych w definicji zakładu z umowy prusko-austro-węgierskiej z 1899 r. W przeciwieństwie do umowy, nie stanowiły jednak ogólnej definicji, a jedynie zbiór określeń odnoszących się do działalności za granicą. Niemniej rozwiązanie przedstawione w raporcie z 1925 r. można uznać za próbę opracowania nowego modelu zakładu⁶⁰.

Ostatecznym rezultatem działalności Komitetu Ekspertów Technicznych był raport końcowy z 12.04.1927 r. zawierający cztery projekty umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i współpracy międzynarodowej

⁵⁸ Co ważne dla dalszego rozwoju koncepcji zakładu, w pracach Komitetu uczestniczyli również przedstawiciele Niemiec, czyli państwa posiadającego najbardziej ugruntowaną na świecie praktykę w stosowaniu tej instytucji międzynarodowego prawa podatkowego. W skład Komitetu od 1925 r. wchodził również reprezentant Polski, wybitny specjalista prof. S. Zaleski z Uniwersytetu Poznańskiego. Opracowania dotyczące prof. S. Zaleskiego początek współpracy z Komitetem Ekspertów Technicznych błędnie datują na 1926 r. Zob. J. Małecki, *Poznańska szkoła podatkowa okresu dwudziestolecia międzywojennego* [w:] *Prawo skarbowe i prawo finansowe. Szkoły i uczniowie. Księga Dedykowana Pamięci Profesora Jerzego Lubowickiego*, red. C. Kosikowski, Białystok 2013, s. 39–40. Pomyłka wynika prawdopodobnie z okoliczności, że pierwsza sesja Komitetu, w której uczestniczył profesor, odbyła się w Genewie w dniach 17–22.05.1926 r. Na marginesie warto dodać, że w raporcie końcowym Komitetu Ekspertów Technicznych z 1927 r. nazwisko prof. Zaleskiego zostało błędnie zapisane jako Zalesri.

⁵⁹ League of Nations, *Double Taxation and Tax Evasion Report and Resolutions submitted by the Technical Experts to the Financial Committee*, Document F212, Geneva 1925, http://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/league_of_nations_1925-02.pdf (dostęp: 1.12.2021 r.); W.H. Coates, *Double Taxation and Tax Evasion*, „Journal of the Royal Statistical Society” 1925/3, s. 405–427.

⁶⁰ Raport zawierał również po raz pierwszy w historii propozycję wprowadzenia automatycznej wymiany informacji między administracjami podatkowymi umawiających się państw. Zob. S. Jogarajan, *The drafting of the 1925 League of Nations resolutions on tax evasion* [w:] *Studies in the History of Tax Law*, t. 7, eds. P. Harris, D. de Cogan, Oxford–Portland 2015, s. 253–255.

w sprawach podatkowych⁶¹. Komitet uznał, że wobec znacznych różnic pomiędzy systemami prawnymi obowiązującymi na świecie nie jest możliwe opracowanie jednej wielostronnej umowy, która mogłaby mieć zastosowanie do wszystkich państw zainteresowanych rozwiązaniem problemu unikania podwójnego opodatkowania. Konieczność uwzględnienia różnic sprawiłaby bowiem, że umowa miałaby bardzo ogólny charakter i tym samym nie stanowiłaby dla zawierających ją państw praktycznej wartości⁶².

W art. 5 projektu modelu dwustronnej umowy w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, określanej również jako projekt Konwencji Modelowej Ligi Narodów, zostało zawarte pojęcie zakładu⁶³. Podobnie jak w raporcie z 1925 r., zakład zdefiniowano w nim przez wyliczenie przykładów. Za zakład były bowiem uznawane faktyczne ośrodki zarządzania, spółki stowarzyszone, filie, fabryki, agencje, magazyny, biura oraz składy bez względu na to, czy były prowadzone przez przedsiębiorcę, jego wspólnika, przedstawiciela czy innego stałego reprezentanta. Powstania zakładu nie powodowało natomiast prowadzenie zagranicznej działalności gospodarczej za pośrednictwem pozostającego w dobrej wierze niezależnego przedstawiciela⁶⁴. Projekt Konwencji zawierał

⁶¹ W raporcie zawarto projekty dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków bezpośrednich, podatków akcyzowych, pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych oraz pomocy prawnej w poborze podatków. Zob. League of Nations, *Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion Double Taxation and Tax Evasion: Report*, Document C. 216. M. 85, London 1927 (projekt konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania został zawarty na s. 10–12 raportu, natomiast komentarz do niego na s. 12–18; zob. Draft of a Bilateral Convention for the Prevention of Double Taxation), http://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-216-M-85-1927-II_EN.pdf (dostęp: 1.12.2021 r.).

⁶² League of Nations, *Committee of Technical Experts...*, s. 4. Należy wskazać, że Komitet wprost przyznawał, że opracowane przez niego wzory umów są niedoskonałe.

⁶³ Ponieważ projekt umowy został sporządzony w języku angielskim, po raz pierwszy w odniesieniu do zakładu użyto określenia *permanent establishment*. Z uwagi na powszechne stosowanie języka angielskiego w międzynarodowym prawie podatkowym jest to obecnie najpopularniejsze językowe określenie zakładu występujące na świecie. Warto dodać, że w piśmiennictwie zwrot *permanent establishment* jest powszechnie zastępowany akronimem PE. Warto również wskazać, że poczynawszy od projektu z 1927 r., ukształtowała się na świecie zasada umieszczenia definicji zakładu w art. 5 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

⁶⁴ Ang. *bona-fide agent of independent status*.

w otwartym katalogu dwa przykłady takiego przedstawiciela, to znaczący brokera oraz agenta komisyjnego⁶⁵.

W stosunku do rozwiązań pruskich z przełomu XIX i XX wieku projekt Konwencji Modelowej Ligi Narodów nie zawierał podstawowej definicji zakładu odnoszącej się do stałej placówki, takiej jak zawarta np. w niemieckiej ustawie o unikaniu podwójnego opodatkowania z 1909 r. Z drugiej jednak strony projekt Konwencji w przepisach odnoszących się do zakładu obejmował dwa nowe elementy. Pierwszym z nich były spółki powiązane, a więc pozostające w kapitałowych lub osobowych relacjach z przedsiębiorcą⁶⁶. Wskazanie wprost tych spółek w definicji zakładu oznaczało naruszenie ich osobowości prawnej i wynikającej z tego tytułu prawnej odrębności, jaka przysługiwała im w rozumieniu przepisów prawa podatkowego. Ich opodatkowanie na takich samych zasadach jak zagranicznej filii przedsiębiorcy prowadziło do rozszerzenia definicji zakładu. Z tego też względu wskazane rozwiązanie nie zostało zawarte w Konwencji Modelowej Ligi Narodów z 1928 r.⁶⁷

Drugim elementem definicji zaproponowanym w projekcie z 1927 r. było ograniczenie możliwości powstania zakładu w przypadku prowadzenia przez przedsiębiorcę działalności za granicą, za pośrednictwem niezależnego przedstawiciela. Rozwiązanie to likwidowało występującą w pruskich konstrukcjach prawnych niedogodność związaną z powstawaniem zakładu w każdym przypadku wykorzystania zagranicznego pośrednictwa. Komentarz do projektu konwencji dwustronnej zezwalał jednak na traktowanie podmiotu jako niezależnego przedstawiciela tylko w przypadku, gdy posiadał ten przymiot w aspekcie niezależności zarówno prawnej, jak i ekonomicznej⁶⁸. W przeciwieństwie do pierwszego

⁶⁵ Art. 2, Draft of a Bilateral Convention for the Prevention of Double Taxation, s. 10.

⁶⁶ Ang. *affiliated companies*.

⁶⁷ Zagadnienie traktowania w obowiązujących przepisach spółek powiązanych jako formy zakładu zostało szerzej omówione w rozdziale III niniejszego opracowania. W okresie międzywojennym spółki powiązane zostały zawarte w definicji zakładu m.in. w niemiecko-szwedzkiej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania z 1928 r. Zob. A.A. Skaar, *Permanent Establishment...*, s. 83.

⁶⁸ Draft of a Bilateral Convention for the Prevention of Double Taxation, s. 15.

z wymienionych elementów, pojęcie niezależnego przedstawiciela na stałe przyjęło się w definicji zakładu. Co więcej, użyte w projekcie z 1927 r. przykłady brokera i agenta komisyjnego obowiązywały w Konwencjach Modelowych OECD i ONZ aż do 2017 r.⁶⁹

Projekt Komitetu Ekspertów Technicznych został w 1928 r. poddany ocenie ogólnego zebrania ekspertów rządowych do spraw podwójnego opodatkowania i unikania opodatkowania⁷⁰. Mimo pozytywnej oceny zebranie ekspertów stwierdziło konieczność wprowadzenia zmian w przeanalizowanym projekcie oraz dostrzegło potrzebę przyjęcia dwóch dodatkowych wzorów konwencji o bardziej uproszczonym charakterze⁷¹. Zmiany te nie wpłynęły w sposób istotny na zagadnienie instytucji zakładu. Zrezygnowano w nich z objęcia zakresem definicji zakładu spółek powiązanych, a w ich miejsce umieszczono związane z dysponowaniem nieruchomościami kopalnię i pole naftowe.

Lata 20. i 30. XX wieku były okresem stopniowego wzrostu liczby zawieranych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. W 1935 r. umów takich było 140, z czego aż 60 zostało zawartych po 1929 r., co w ocenie Ligi Narodów dowodziło znacznego wpływu tej organizacji na międzynarodowe prawo podatkowe⁷². W rzeczywistości, z uwagi na

⁶⁹ W wersjach obu konwencji sprzed 2017 r. używano pojęć *broker*, *general commission agent* or *any other agent of an independent status*.

⁷⁰ Ang. The General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion. W skład zebrania wchodziłi reprezentanci 27 państw, w tym państw niebiorących udziału we wcześniejszych pracach Ligi Narodów, takich jak Wolne Miasto Gdańsk czy Związek Socjalistycznych Republik Radzieckich. Zob. M. Kobetsky, *International Taxation...*, s. 124. W piśmiennictwie podaje się również liczbę 28. Zob. M. Carroll, *The Development of International Tax Law: Franco-American Treaty on Double Taxation-Draft Convention on Allocation of Business Income*, „The American Journal of International Law” 1935/4, s. 587.

⁷¹ League of Nations, *Double Taxation and Tax Evasion. Report presented by the General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion*, Document C.562.M.178.1928.II, Geneva 1928, s. 4, http://www.taxtreatieshistory.org/data/html/league_of_nations_1928-10.html (dostęp: 1.12.2021 r.); W.H. Coates, *Double Taxation and Tax Evasion*, „Journal of the Royal Statistical Society” 1929/4, s. 587–591.

⁷² League of Nations, *Fiscal Committee: Report to the Council on the Fifth Session of the Committee*, Document C.252.M.124.1935.II.A, Geneva 1935, s. 4, http://www.taxtreatieshistory.org/data/html/league_of_nations_1935-06.html (dostęp: 14.07.2021 r.).

okoliczność, że projekty umów przygotowane przez Ligę nie miały wiążącego charakteru, były one uznawane przez wiele państw jedynie za niewiążący punkt wyjścia do dalszych negocjacji. Miały natomiast ułatwiać skonstruowanie norm prawnych w większym stopniu uwzględniających różnice w systemach prawnych oraz w poziomie integracji gospodarczej umawiających się państw⁷³. Pogląd ten znalazł swoje odzwierciedlenie również w wykorzystaniu koncepcji zakładu zawartej w Konwencji Modelowej z 1928 r. Mimo że Konwencja ta była oficjalnym rezultatem prac prowadzonych przez cieszącą się autorytetem największą ówczesną organizację międzynarodową, to szczególnie w państwach Europy Środkowej nadal powszechną praktyką było wykorzystywanie rozwiązań pochodzących z koncepcji zakładu zawartej w umowie prusko-austro-węgierskiej z 1899 r.⁷⁴ Wskazanej tezy dowodzi konstrukcja zakładu w umowach zawieranych przez Rzeczpospolitą Polską przed II wojną światową⁷⁵.

Spośród wspomnianego wyżej zbioru wyłącznie umowa zawarta przez Polskę z Wolnym Miastem Gdańskim odpowiadała w zakresie definicji zakładu treści Konwencji Modelowej Ligi Narodów z 1928 r.⁷⁶ Polsko-austriacka umowa o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu nie zawierała normy wyłączającej możliwości powstania zakładu w przypadku prowadzenia działalności za granicą za pośrednictwem

⁷³ M. Uss, *Modele konwencji...*, s. 51.

⁷⁴ R. Scalia, *The Concept of Permanent Establishment In the Hungarian Corporate Income Tax Law With Particular Regard of the Real Estate Market*, wystąpienie na włosko-węgierskiej konferencji, która odbyła się w Budapeszcie 23.04.2008 r., <https://www.diritto.it/archivio/1/26043.pdf> (dostęp: 1.12.2021 r.).

⁷⁵ Polska w okresie międzywojennym zawarła cztery umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu z Wolnym Miastem Gdańskim, Czechosłowacją, Węgrami i Austrią. Poza tym Polska zawierała również umowy o pomocy prawnej w sprawach podatkowych (np. 17.03.1924 r. z Wolnym Miastem Gdańskim) oraz o unikaniu podwójnego opodatkowania spadków (np. z 24.11.1926 r. z Republiką Austriacką). Zob. D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 23–24.

⁷⁶ Art. III akapit 3 umowy z 28.05.1929 r. między Rzeczpospolitą Polską i Wolnym Miastem Gdańskim w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. z 1934 r. Nr 49, poz. 472); R. Langrod, *Zapobieżenie podwójnemu opodatkowaniu w Polsce i w Gdańsku*, „Czasopismo Skarbowe” 1932/4, s. 170–181.

niezależnego przedstawiciela⁷⁷. Podobnie jak umowa z Austrią, również zawarta w 1925 r. umowa z Czechosłowacją nie zawierała jednolitej definicji zakładu. Jedynie wyliczała ona, w drodze przykładu, formy obecności przedsiębiorcy na obszarze innego państwa, podobne zresztą do zawartych w umowie prusko-austro-węgierskiej z 1899 r.⁷⁸ Cechą charakterystyczną porozumienia zawartego z Czechosłowacją był natomiast katalog stanów faktycznych i prawnych wyłączonych z normatywnego zakresu definicji zakładu. Nie mogło go bowiem ukonstytuować „objezdżanie kraju przez właściciela przedsiębiorstwa w celu przyjmowania obstalunków i dostawa towarów na podstawie takich obstalunków, oddanie towarów w komis osiadłemu kupcowi lub wydawania odbiorcom towarów przysłanych z obszaru jednego państwa na obszar drugiego, albo zmagazynowanych w składach przewozowych i u firm ekspedycyjnych”. We wskazanym wyłączeniu można doszukać się dalekich podobieństw do współcześnie obowiązujących norm zawartych w art. 5 ust. 4 Konwencji Modelowej OECD.

Najbardziej rozbudowaną definicję zakładu zamieszczono w konwencji zawartej przez Polskę z Królestwem Węgier⁷⁹. Składała się ona z części podstawowej, zgodnie z którą przez zakład należy rozumieć „wszelkie stałe organizacje przedsiębiorstwa, w których wykonywana jest w całości lub w części działalność przedsiębiorstwa”. Wskazaną definicję uzupełniała część zawierająca przykładowe wyliczenie form obecności, podobne do rozwiązań normatywnych zawartych w niemieckim prawodawstwie przełomu XIX i XX wieku. Konwencja nie przewidywała

⁷⁷ Art. 3 pkt 2 umowy z 22.04.1932 r. między Rzeczypospolitą Polską a Republiką Austriacką o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków bezpośrednich oraz o pomocy prawnej w sprawach danin (Dz.U. z 1933 r. Nr 91, poz. 704).

⁷⁸ Art. 2 ust. 1 akapit 2 umowy z 23.04.1925 r. między Rzeczypospolitą Polską a Republiką Czechosłowacką w sprawie zapobieżenia podwójnym opodatkowaniom w dziedzinie bezpośrednich podatków państwowych (Dz.U. z 1926 r. Nr 14, poz. 82 ze zm.). Umowa ta zamiast określenia „zakład” używała zwrotu „miejsce wykonywania” (w czesko-słowackiej wersji językowej *míste provozování*).

⁷⁹ Art. 3 akapit 3 Konwencji z 12.05.1928 r. między Rzeczypospolitą Polską a Królestwem Węgierskim w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. z 1931 r. Nr 75, poz. 604). Definicję zakładu zawartą w tej konwencji uważa się za jedną z najbardziej szczegółowych w drugiej połowie lat 20. XX wieku. Zob. A.A. Skaar, *Permanent Establishment...*, s. 83.

przy tym możliwości wyłączenia powstania zakładu w przypadku prowadzenia działalności za pośrednictwem niezależnego przedstawiciela. W rezultacie pozostająca pod wpływem niemieckiej myśli prawniczej definicja zakładu z umowy polsko-węgierskiej była niezwykle szeroka i w zakresie odnoszącym się do stałej placówki zbliżała się do obecnie wykorzystywanego rozwiązania normatywnego zawartego w art. 5 ust. 1 i 2 Konwencji Modelowych OECD i ONZ⁸⁰.

Mając na uwadze postulaty ogólnego zebrania ekspertów delegowanych przez rządy niektórych państw z 1928 r., Liga Narodów podjęła w 1929 r. decyzję o powołaniu stałego Komitetu Podatkowego w celu opracowania kierunku dalszego rozwoju międzynarodowego prawa podatkowego. Do wybuchu II wojny światowej Komitet ten odbył dziewięć sesji⁸¹. W ich toku, w 1933 r. został zaprezentowany, rekomendowany w 1927 r. przez Komitet Ekspertów Technicznych, projekt wielostronnej umowy o przypisywaniu zysków przedsiębiorstw międzynarodowych, odnoszący się także do instytucji zakładu⁸². Projekt ten został następnie zmodyfikowany w 1935 r.⁸³ Definicje zakładu zawarte w projektach umów z 1933 i 1935 r. opierały się na Konwencji Modelowej Ligi Narodów z 1928 r.

⁸⁰ Należy przypuszczać, że treść zakładu w tej umowie została ukształtowana na podstawie sugestii strony węgierskiej. Wywodzący się z Prus model zakładu był bowiem w tym państwie obecny od czasów monarchii Austro-Węgierskiej. Warto również wskazać, że na niezwykłą rozległość definicji użytej w polsko-węgierskiej umowie z 1928 r. zwraca uwagę nawet uznany specjalista z zakresu instytucji zakładu A.A. Skaar, *Permanent Establishment...*, s. 83–84.

⁸¹ W 1929, 1930, 1931, 1933, 1935, 1936, 1937, 1938 i 1939 r. Zob. <http://www.taxtreatieshistory.org/toc.php> (dostęp: 1.12.2021 r.). Na większości posiedzeń analizowano zagadnienia związane z zawieraniem i stosowaniem umów międzynarodowych. Dopiero na ostatniej sesji Komitet zwrócił swoją uwagę na zagadnienie unikania podwójnego opodatkowania w przepisach prawa wewnętrznego. M. Kobetsky, *International Taxation...*, s. 142.

⁸² League of Nations, *Fiscal Committee: Report to the Council on the Fourth Session of the Committee*, Document C.399.M.204.1933.II.A, Geneva 1933, s. 3–7, http://www.taxtreatieshistory.org/data/html/league_of_nations_1933-06.html (dostęp: 1.12.2021 r.).

⁸³ League of Nations, *Fiscal Committee: Report to the Council on the Fifth Session of the Committee*, Document C.252.M.124.1935.II.A. Warto wskazać, że o ile pojęcie zakładu było wykorzystywane w treści projektów z 1933 i 1935 r., to jego definicja była zawarta odrębnie w protokole do projektów umowy. Praktyka taka przyjęła się w wielu umowach zawieranych w drugiej połowie lat 30. i w latach 40. XX wieku.

Uwzględniały one zmiany w zakresie norm kształtujących instytucję zakładu w postaci zagranicznego przedstawiciela. Projekty wskazanych umów pozwoliły bowiem na precyzyjne rozdzielenie w ramach tej instytucji dwóch subkategorii, to znaczy przedstawiciela zależnego i niezależnego.

Mimo zawarcia w projektach z lat 30. XX wieku wyłączenia dotyczącego niezależnego przedstawiciela istniały trzy niezależne warunki, których spełnienie przez przedstawiciela doprowadziłoby do utworzenia przez niego zagranicznego zakładu. Pierwszym warunkiem powstania zakładu było zwyczajowe zawieranie umów w imieniu przedsiębiorcy, przez właściwie umocowanego przedstawiciela. Drugim tego warunkiem było pozostawanie przez przedstawiciela w stosunku pracy z przedsiębiorcą i wykonywanie działalności w jego imieniu w zamian za wynagrodzenie. Za warunek trzeci uznano zwyczajowe posiadanie magazynu lub składu towarów należących do przedsiębiorcy w celu dokonywania za ich pośrednictwem sprzedaży⁸⁴. Sformułowanie warunków powstania zakładu w postaci zależnego przedstawiciela stanowiło konsekwencję wykorzystania w umowach międzynarodowych kategorii niezależnego przedstawiciela, którego aktywność za granicą nie powoduje powstania zakładu.

2.4. Kształtowanie się nowoczesnej koncepcji zakładu po II wojnie światowej

Mimo że prace prowadzone przez Komitet Podatkowy Ligi Narodów pozwoliły na rozwiązanie wielu problemów prawnych, to nie doprowadziły one do istotnych zmian w zakresie konstrukcji instytucji zakładu. W istotny sposób wpłynęły jednak na poziom wiedzy o międzynarodowym prawie podatkowym. Ograniczone prace Komitetu Podatkowego miały znaczenie zarówno w przedmiocie tej instytucji, jak i treści konkretnych umów, zbliżających się zawartością do standardu opracowanego w 1928 r.,

⁸⁴ League of Nations, *Fiscal Committee: Report to the Council on the Fourth Session of the Committee*, Document C.399.M.204.1933.II.A, s. 7; League of Nations, *Fiscal Committee: Report to the Council on the Fifth Session of the Committee*, Document C.252.M.124.1935.II.A, s. 5.

z uwzględnieniem projektów z 1933 i 1935 r.⁸⁵ Impuls w kierunku zmian został wywołany przez wybuch II wojny światowej. Zmiana dotychczasowej formuły spotkań Komitetu Podatkowego spowodowana utrudnieniami w kontaktach pomiędzy zainteresowanymi państwami doprowadziła bowiem do powstania w czasie wojny dwóch nowych, a zarazem zupełnie odmiennych modeli konwencji międzynarodowej odnoszących się do zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu dochodu i majątku⁸⁶.

Pierwszy z projektów konwencji, zwany modelem meksykańskim, powstał podczas konferencji odbywających się w Mexico City w 1940 i 1943 r. Stanowił on wyraz dążenia państw rozwijających się do objęcia opodatkowaniem dochodu przede wszystkim w państwie jego powstania, zaś majątku w państwie położenia⁸⁷. Przejawem tych zamierzeń było przyjęcie zasady opodatkowania całego dochodu wyłącznie w państwie jego źródła. Wyjątek stanowił dochód pochodzący z jednostkowych albo okazjonalnych transakcji, który mógł być opodatkowywany w państwie rezydencji podatnika. Tym samym projekt meksykański wykorzystywał głównie kryterium regularności i ciągłości prowadzenia działalności, a nie tak jak wcześniej doniosłości lub lokalizacji przedsiębiorstwa⁸⁸.

⁸⁵ Np. amerykańsko-francuska umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z 27.04.1932 r., France-United States: Convention and Protocol on Double Taxation, „The American Journal of International Law” 1936, t. 30/4, Supplement: Official Documents, s. 184; amerykańsko-szwedzka umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z 23.03.1939 r., Sweden-United States, „The American Journal of International Law” 1942, t. 36/4, Supplement: Official Documents, s. 233; amerykańsko-kanadyjska umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z 4.03.1942 r., Canada-United States, „The American Journal of International Law” 1942, t. 36/4, Supplement: Official Documents, s. 207.

⁸⁶ Równolegle zostały opracowane modelowe konwencje unikania podwójnego opodatkowania nieruchomości i spadków oraz wzajemnej pomocy administracyjnej w odniesieniu do podatków.

⁸⁷ Projekty opracowane przez Ligę Narodów przed II wojną światową preferowały opodatkowanie w państwie rezydencji podatnika, a nie w państwie źródła dochodu lub położenia majątku. Praktyka ta cechowała się m.in. stosunkowo wąskim ujęciem definicji zakładu. Tym samym model unikania podwójnego opodatkowania był bardziej korzystny dla państw rozwiniętych niż dla rozwijających się. Druga z grup wymienionych państw starała się wykorzystać trudności państw rozwiniętych związane z prowadzoną przez nie wojną i doprowadzić do przyjęcia przez Ligę Narodów korzystnych dla siebie rozwiązań prawnopodatkowych.

⁸⁸ A.A. Skaar, *Permanent Establishment...*, s. 90.

Rewolucyjne zmiany zaproponowane w modelu meksykańskim zostały zweryfikowane na konferencji londyńskiej w 1946 r.⁸⁹ Przyjęty wówczas projekt umowy, zwany modelem londyńskim, zakładał powrót do koncepcji opodatkowania dochodu w państwie rezydencji podatnika z wyjątkiem możliwości opodatkowania takiego dochodu w państwie powstania zakładu. Mimo odejścia od propozycji z 1940 i 1943 r. niektóre rozwiązania zawarte w modelu meksykańskim zostały jednak częściowo uwzględnione w modelu londyńskim, w tym również w dołączonym do niego komentarzu⁹⁰. Wskazane modele umów o unikaniu podwójnego opodatkowania odegrały w kolejnych latach istotną rolę w uporządkowaniu terminologii wykorzystywanej w międzynarodowym prawie podatkowym oraz przyczyniły się do ukształtowania Konwencji Modelowych OECD i ONZ⁹¹. O znaczeniu prac Ligi w trakcie i krótko po zakończeniu II wojny światowej świadczy również okoliczność, że do jej prac odwoływało się ponad 70 dwustronnych umów zawartych w latach 1946–1956⁹².

Modele meksykański i londyński stanowiły istotny etap także w rozwoju koncepcji zakładu. Zawarta w nich definicja zakładu, identyczna w obu projektach, zawierała bowiem poważne zmiany w stosunku do dotychczas obowiązującej koncepcji z lat 20. i 30. XX wieku⁹³. Po pierw-

⁸⁹ League of Nations, *Fiscal Committee London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text*, C.88.M.88.1946.II.A, Geneva 1946, http://www.taxtreatieshistory.org/data/html/league_of_nations_1946-11.html (dostęp: 1.12.2021 r.).

⁹⁰ Np. w modelu londyńskim przewidziano podział uprawnień do opodatkowania odsetek tzw. podatkiem u źródła (*withholding tax*), gdy model meksykański w całości przyznawał to uprawnienie państwu źródła tego rodzaju dochodu. M. McIntyre, *Developing Countries and International Cooperation on Income Tax Matters: An Historical Review*, b.m.w., 2005, s. 4.

⁹¹ Na potrzebę przygotowania dwóch odrębnych wzorów umów opierających się na modelu meksykańskim i londyńskim, a co za tym idzie, uwzględniających odpowiednio interesy państw rozwijających się i rozwiniętych, zwrócono uwagę w raporcie z ostatniej, dziesiątej sesji Komitetu Podatkowego Ligi Narodów. League of Nations, *Fiscal Committee: Report on the Work of the Tenth Session of the Committee*. C.37.M.37.1946.II.A, Geneva 1946, s. 7–8, http://www.taxtreatieshistory.org/data/html/league_of_nations_1946-05.html (dostęp: 1.12.2021 r.).

⁹² K. Holmes, *International Tax Policy...*, s. 57.

⁹³ Aczkolwiek, podobnie jak projekty umów z lat 30., definicja zakładu była umieszczona w protokołach, a nie tekście głównym umów. Patrz art. V protokołów do modeli meksykańskiego i londyńskiego. League of Nations, *Fiscal Committee London and*

sze, w nowej koncepcji zakładu ostatecznie zrezygnowano z zawierania w definicji zakładu pojęcia faktycznego ośrodka zarządzania. Po drugie, wprowadzono warunek, zgodnie z którym kreujące zakład stałe placówki, takie jak plantacje, biura czy agencje, musiały mieć charakter produktywny. Należy przez to rozumieć przyczynianie się przez placówkę do uzyskiwania przez przedsiębiorcę dochodu za granicą. Zakładu nie mogły zatem ukonstytuować placówki nieproduktywne, do których komentarz do modelu meksykańskiego i londyńskiego zaliczał m.in. laboratoria badawcze, biura informacyjne, salony wystawowe oraz miejsca prezentacji, w których nie ma możliwości zakupu dóbr⁹⁴. Po trzecie, opracowano nowy typ zakładu występujący obok stałej placówki. Był nim plac budowy, pod warunkiem że istniał lub był udostępniony do prowadzenia działalności przez okres roku. Rozwiązanie to stanowiło konsekwencję gwałtownego rozwoju przedsiębiorstw budowlanych po zakończeniu obu wojen światowych, zaś na grunt międzynarodowego prawa podatkowego zostało recypowane z niemieckiego prawa wewnętrznego⁹⁵.

Czwartą zmianę stanowiło uporządkowanie problemu powstawania zakładu w konsekwencji posiadania przez przedsiębiorcę zagranicznego agenta. W tym zakresie w modelach meksykańskim i londyńskim wykorzystano jednak wcześniejsze prace Komitetu Podatkowego, pozwalające na odróżnienie zakładu w postaci stałej placówki od zakładu utworzonego przez agenta działającego w imieniu przedsiębiorcy⁹⁶. Dysponowanie agentem, regularnie działającym na podstawie upoważnienia przedsiębiorcy, prowadziło do powstania zakładu, jeżeli spełnił on przynajmniej jeden z czterech warunków. Należały do nich prawo agenta do związania stosunkiem prawnym swojego mocodawcy z innym podmiotem, pozostawanie przez agenta w stosunku pracy

Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text, C.88.M.88.1946.II.A, s. 64–65 oraz s. 76–77.

⁹⁴ League of Nations, *Fiscal Committee London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text*, C.88.M.88.1946.II.A, s. 14–15.

⁹⁵ A.A. Skaar, *Permanent Establishment...*, s. 94.

⁹⁶ Agencję, wymienianą wśród stałych placówek w art. V ust. 1 protokołu do modelu meksykańskiego i londyńskiego odróżnia od agenta jej charakter jako przestrzeni wykorzystywanej do prowadzenia działalności, bez względu na zaangażowanie w niej czynnika osobowego.

z zagranicznym przedsiębiorcą i utrzymywanie pod nadzorem przedsiębiorcy zapasu towarów do sprzedaży w danym państwie. Czwarty warunek dotyczył przypadku, gdy wydatki związane z utrzymaniem przez agenta biura ponosił jego zagraniczny mocodawca. Pomimo spełnienia wskazanych warunków możliwość ukonstytuowania się zakładu była wyłączona w przypadku spełnienia przez agenta cech niezależnego przedstawiciela. Konstrukcja ta została rozbudowana w stosunku do wcześniejszych projektów Komitetu Podatkowego Ligi Narodów poprzez wyjaśnienie, że zakładu nie może stanowić agent komisyjny bądź broker działający w zamian za zwykłą prowizję, we własnym imieniu dla jednego lub więcej przedsiębiorców⁹⁷. Warunkiem utworzenia przez agenta zakładu, podobnie jak w przypadku stałej placówki, było również posiadanie produktywnego charakteru. Wobec tego działanie agenta, który nie przyczyniał się do uzyskiwania zysków przez przedsiębiorcę, nie powodowało powstania zakładu.

Ostatnia zmiana w stosunku do prac Ligi Narodów dotyczyła zagadnienia podmiotów powiązanych. Opracowanie Komitetu Ekspertów Technicznych z 1927 r. wymieniało takie podmioty w definicji zakładu. Modele meksykański i londyński definitywnie zrywały z tym rozwiązaniem, określając, że spółki zależne, jako samodzielne podmioty prawa, nie stanowią zakładu ich spółek dominujących. Dochód wypracowany przez taką spółkę zależną podlegał zatem opodatkowaniu wyłącznie w państwie jej rezydencji, z wyjątkiem dywidend wypłacanych do zagranicznej spółki dominującej⁹⁸. Omówione rozwiązanie, sformułowane w nieco inny sposób, obowiązuje w międzynarodowym prawie podatkowym również współcześnie⁹⁹.

Po zakończeniu II wojny światowej funkcje Ligi Narodów, w tym związane ze zwalczaniem podwójnego opodatkowania, przejęła Organizacja

⁹⁷ League of Nations, *Fiscal Committee London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text*, C.88.M.88.1946.II.A, art. V ust. 6.

⁹⁸ Zasada ta obowiązywała także odwrotnie, tzn. spółka dominująca nie mogła być zakładem swojej spółki zależnej.

⁹⁹ United Nations, *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. 2017 Update*, New York 2018, art. 5 ust. 8; OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Paris 2017, art. 5 ust. 7.

Narodów Zjednoczonych¹⁰⁰. Postępy ONZ na tym polu były jednak na tyle niewielkie, że w 1954 r. Międzynarodowa Izba Handlu zwróciła się do Organizacji Europejskiej Współpracy Gospodarczej z rezolucją wzywającą do przygotowania wzoru umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania oraz opracowania jednostronnych środków zwalczania tego zjawiska¹⁰¹. W odpowiedzi organizacja ta, skupiająca najbardziej rozwinięte gospodarczo państwa Europy, powołała w 1956 r. własny Komitet Podatkowy¹⁰². Prace Komitetu były prowadzone w ramach kilku grup roboczych¹⁰³. Co charakterystyczne, grupa zajmująca się instytucją zakładu była złożona z delegatów Wielkiej Brytanii i państwa pochodzenia koncepcji zakładu, tj. z Niemiec¹⁰⁴. Niemiecko-brytyjska grupa robocza w szerokim zakresie wykorzystwała wyniki dotychczasowych prac Ligi Narodów, dzięki czemu mogła przedstawić raport ze swojej działalności już 17.09.1956 r.¹⁰⁵ W załącznikach do raportu został także zamieszczony projekt przepisu zawierającego definicję zakładu oraz komentarz do niego. Zaproponowana definicja zakładu składała się ze stałej placówki oraz przykładowej listy stałych placówek, w tym prac budowlanych lub

¹⁰⁰ ONZ formalnie powstała 24.10.1945 r., tymczasem Liga Narodów zakończyła swoją działalność 20.04.1946 r. (19.04.1946 r. zakończyło się jej ostatnie posiedzenie).

¹⁰¹ International Chamber of Commerce, *Double taxation in Europe. Resolution adopted by the executive committee on the international chamber of commerce*, (C(54)294), Paris 1954. Izba trafnie dostrzegła, że dotychczas wykorzystywany model londyński z 1946 r. nie został w pełni zaakceptowany przez większość państw, zatem nie może być wykorzystywany w praktyce międzynarodowej jako wzór dla zawierania kolejnych umów, [http://www.taxtreatieshistory.org/data/html/C\(54\)294E.html](http://www.taxtreatieshistory.org/data/html/C(54)294E.html) (dostęp: 1.12.2021 r.).

¹⁰² Ang. Organization for European Economic Cooperation (OEEC). M. Uss, *Modele konwencji...*, s. 53.

¹⁰³ O znaczeniu zakładu może świadczyć okoliczność, że zajmująca się tą instytucją grupa robocza została przez OEEC oznaczona numerem 1.

¹⁰⁴ Niemcy reprezentowała Republika Federalna Niemiec. Powstała w 1949 r. pod politycznym patronatem ZSRR Niemiecka Republika Demokratyczna nie była w połowie lat 50. XX wieku uznawana przez większość państw świata. OEEC, *Fiscal Committee – List of Working Parties, Document TFD/FC/2*, Paris 1956, <http://www.taxtreatieshistory.org/data/html/TFD-FC-2E.html> (dostęp: 1.12.2021 r.).

¹⁰⁵ O stosunku grupy roboczej nr 1 do dotychczasowych prac Ligi Narodów świadczy najlepiej następujący fragment raportu: „In considering how to set about the problem remitted to them by the Fiscal Committee the Group came to the conclusion that **the most valuable work they could so would be to redraft, in the light of the experience gained in the last 10 years, the Permanent Establishment Article suggested by the League**” (wyróżnienie T.W.).

montażowych. W dalszej części przepis obejmował katalog wyłączeń, warunki utworzenia zakładu w postaci zależnego przedstawiciela, charakterystykę niezależnego przedstawiciela oraz wyłączenie z definicji zakładu spółki powiązanej. Omówiony układ przepisu został następnie przyjęty w Konwencjach Modelowych OECD i ONZ, w ramach których obowiązuje współcześnie. Powyższa okoliczność pozwala na stwierdzenie, że obowiązująca konstrukcja przepisu zawierającego definicję zakładu została opracowana w głównej mierze przez OEEC w 1956 r., a następnie tylko uzupełniona zarówno przez tę organizację, jak i przez OECD.

Grupa robocza OEEC w raporcie z 17.09.1956 r. zdefiniowała również pięć obszarów, w których niezbędne było przeprowadzenie dalszych badań nad definicją zakładu. Obszary te dotyczyły norm kształtujących ogólną definicję zakładu, listę przykładowych stałych placówek, wyłączenia od zasad ogólnych, warunki utworzenia zakładu przez zależnego agenta oraz spółki pozostające pod wspólną kontrolą kilku podmiotów. Wskazane zagadnienia zostały w kolejnych miesiącach poddane analizie przez członków grupy roboczej oraz innych państw OEEC, zgłaszających swoje uwagi do konstrukcji konkretnych norm prawnych rozpatrywanych w toku prac nad definicją zakładu¹⁰⁶. Rezultatem analizy była niewielka zmiana konstrukcji zależnego przedstawiciela oraz rozszerzenie katalogu wyłączeń od zasad ogólnych związanych z powstaniem zakładu, jakie zawarto w raporcie końcowym grupy roboczej nr 1 z 12.11.1957 r.¹⁰⁷

Prace nad konstrukcją modelu dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania prowadzone przez Komitet Podatkowy OEEC, a następnie OECD, trwały do 1963 r.¹⁰⁸ Nie przyniosły one jednak już żadnych

¹⁰⁶ Szczególnie aktywna na tym polu była delegacja Szwajcarii, wnosząca propozycje w zakresie zmian w katalogu wyłączeń od zasad ogólnych. OEEC, *Fiscal Committee. Proposal by the swiss delegation. Amendment to the Draft Permanent Establishment Article*, Paris 1957, <http://www.taxtreatieshistory.org/data/html/TFD-FC-11E.html> (dostęp: 1.12.2021 r.).

¹⁰⁷ OEEC, *Working Party No. 1 of the Fiscal Committee (Germany – United Kingdom), Final Report on the concept of permanent establishment*, Paris 1957, [http://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP1\(57\)3E.html](http://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP1(57)3E.html) (dostęp: 1.12.2021 r.).

¹⁰⁸ Z dniem 30.09.1961 r. OEEC została przekształcona w Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD).

zasadniczych zmian w stosunku do koncepcji zakładu zaprezentowanej w 1956 r.¹⁰⁹ Ostatecznie, 30.07.1963 r., po siedmiu latach prac Rada OECD przyjęła projekt dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w związku z opodatkowaniem dochodu i kapitału, wraz z komentarzem¹¹⁰. Model ten, rekomendowany następnie przez Radę OECD do stosowania, był opracowany z myślą o państwach wysoko rozwiniętych i tym samym nie odpowiadał w pełni interesom fiskalnym państw rozwijających się¹¹¹. Komitet Podatkowy został zatem zobowiązany do kontynuowania działań mających na celu opracowanie projektu umowy, która w większym stopniu uwzględniałaby oczekiwania państw pozostających na niższym poziomie społeczno-gospodarczego rozwoju. W przedmiocie definicji zakładu wspomniane działania przejawiały się przede wszystkim w rozważaniach nad pojęciem zależnego przedstawiciela i ograniczeniem zakresu wyłączeń od zasad ogólnych powstawania zakładu¹¹².

Modyfikacje proponowane w toku analiz OECD doprowadziły ostatecznie do zmiany treści przepisu zawierającego normy definiujące instytucję zakładu. Nie miały one jednak kluczowego znaczenia dla istoty konstrukcji tej instytucji. W stosunku do projektu z 1963 r. konwencja z 1977 r. zawierała bowiem niewielkie zmiany definicji zakładu polegające m.in. na wydzieleniu zakładu typu budowlanego z katalogu przykładów stałej placówki¹¹³. Ograniczenia zakresu modyfikacji wynikały m.in. z poczynionej przez OECD obserwacji praktyki zawierania umów międzynarodowych. W raportach tej organizacji podkreślano bowiem,

¹⁰⁹ Np. delegacja brytyjska w swoim piśmie z 27.09.1962 r. proponowała rozszerzenie katalogu wyłączeń z definicji zakładu. OECD, *Proposal by the United Kingdom delegation concerning the third paragraph of the article on permanent establishment*, Paris 1962, <http://www.taxtreatieshistory.org/data/html/TFD-FC-149E.html> (dostęp: 1.12.2021 r.).

¹¹⁰ OECD, *Report of the fiscal committee on the draft convention for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and capital among the member countries of the OECD*, Paris 1963, [http://www.taxtreatieshistory.org/data/html/C\(63\)87part1E.html](http://www.taxtreatieshistory.org/data/html/C(63)87part1E.html) (dostęp: 1.12.2021 r.).

¹¹¹ A. Kragen, *Double Income Taxation Treaties: The O.E.C.D. Draft*, „California Law Review” 1964/2, s. 312–316.

¹¹² Zob. np. stanowiska delegatów Irlandii i Norwegii w: OECD, *Summary of discussion on permanent establishment at the 23rd session of the fiscal committee*, Paris 1966, s. 2–5, <http://www.taxtreatieshistory.org/data/html/TFD-FC-196E.html> (dostęp: 16.07.2021 r.).

¹¹³ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, Paris 2015, M-17-M-19, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en> (dostęp: 1.12.2021 r.).