

PODATKOWY ZAKŁAD ZAGRANICZNY

Koncepcja i funkcjonowanie

Rafał Lipniewicz

MONOGRAFIE



Wolters Kluwer

PODATKOWY ZAKŁAD ZAGRANICZNY

Koncepcja i funkcjonowanie

Rafał Lipniewicz

MONOGRAFIE



Wolters Kluwer

WARSZAWA 2017

Stan prawny na 1 października 2016 r.

Recenzent

Dr hab. Marcin Jamroz

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Katarzyna Paterak-Kondek

Łamanie

Wolters Kluwer

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.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer SA, 2017

ISBN 978-83-8092-832-9

ISSN 1897-4392

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów / 9

Wstęp / 13

Rozdział I

Geneza i koncepcja zakładu w świetle teorii międzynarodowego prawa podatkowego / 15

1. Międzynarodowe prawo podatkowe – uwagi metodologiczne / 15
2. Prawne i ekonomiczne granice wykonywania jurysdykcji podatkowej / 20
3. Geneza instytucji zakładu / 25
4. Źródła regulacji prawnej zakładu / 28
5. Definicja zakładu w Konwencji modelowej OECD i Konwencji modelowej ONZ / 38
6. Zakład w polskich regulacjach z zakresu podatków dochodowych / 48

Podsumowanie / 50

Rozdział II

Zakład typu podstawowego / 52

1. Uwagi wprowadzające / 52
2. Istnienie placówki gospodarczej przedsiębiorstwa / 54
3. Dysponowanie placówką / 59
4. Stały charakter placówki przedsiębiorstwa / 67
5. Wykonywanie działalności poprzez stałą placówkę / 77
6. Przykłady faktycznej organizacji działalności przedsiębiorstwa uznawane za zakład typu podstawowego / 83
7. Stała placówka a pomocniczy bądź przygotowawczy charakter działalności przedsiębiorstwa / 84

- 7.1. Uwagi ogólne / 84
- 7.2. Utrzymywanie (użytkowanie) placówek bądź składów dóbr w wyspecyfikowanych celach / 87
- 7.3. Wykorzystywanie stałej placówki (składu) do działalności o charakterze pomocniczym lub przygotowawczym / 90
- 8. Zakład typu podstawowego w polskich umowach podatkowych / 92
- Podsumowanie / 94

Rozdział III

Zakład typu budowlanego / 95

- 1. Uwagi wprowadzające – zakład budowlany a zakład podstawowy / 95
- 2. Aspekty funkcjonalne zakładu typu budowlanego / 100
- 3. Aspekty temporalne zakładu budowlanego / 105
- 4. Zakład typu budowlanego w polskich umowach podatkowych / 113
- Podsumowanie / 115

Rozdział IV

Przedstawiciel zależny (agent) jako zakład – zakład typu agencyjnego / 117

- 1. Uwagi wprowadzające / 117
- 2. Zakres podmiotowy zakładu typu agencyjnego / 122
- 3. Zależność v. niezależność przedstawiciela / 127
- 4. Pełnomocnictwo (umocowanie) agenta do zawierania umów / 135
- 5. Zakład typu agencyjnego w polskich umowach podatkowych / 142
- Podsumowanie / 144

Rozdział V

Spółka powiązana jako zakład / 146

- 1. Ogólne warunki uznania spółki powiązanej za zakład / 146
- 2. Spółka powiązana jako zakład typu podstawowego / 151
- 3. Spółka powiązana jako zakład typu agencyjnego / 153

4. Spółka transparentna podatkowo jako zakład
wspólników / **161**
- Podsumowanie / **164**

Rozdział VI

Zakład typu usługowego / 165

1. Uwagi wprowadzające / **165**
2. Pojęcie zakładu typu usługowego w komentarzu
do Konwencji modelowej OECD i w Konwencji
modelowej ONZ / **169**
3. Aspekty geograficzne / **177**
4. Zakład usługowy a polskie umowy o unikaniu
podwójnego opodatkowania / **181**
- Podsumowanie / **184**

Rozdział VII

Zakład w kontekście obrotu elektronicznego – zakład wirtualny / 186

1. Uwagi wprowadzające / **186**
2. Zakład typu podstawowego a obrót elektroniczny / **189**
3. Zakład typu agencyjnego a obrót elektroniczny / **198**
4. W poszukiwaniu nowego paradygmatu opodatkowania
zakładu w warunkach obrotu elektronicznego / **200**
- Podsumowanie / **205**

Rozdział VIII

Atrybucja zysków do zakładu / 207

1. Uwagi wprowadzające / **207**
2. Przypisywanie zysków zakładowi – postanowienia
Konwencji modelowej OECD przed 2010 r.
i Konwencji modelowej ONZ / **211**
3. Ogólne zasady przypisywania zysków zakładowi
w Konwencji modelowej OECD po 2010 r.
(autoryzowane podejście OECD) / **214**
4. Przypisywanie zysków zakładowi typu agencyjnego / **219**
- Podsumowanie / **221**

Rozdział IX

Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania z wykorzystaniem zakładu – BEPS Action 7 / 223

1. Uwagi wprowadzające / 223
 2. Unikanie powstania zakładu typu agencyjnego / 226
 3. Unikanie powstania zakładu ze względu na przygotowawczy bądź pomocniczy charakter działalności / 231
 4. Sztuczne dzielenie kontraktów budowlanych / 234
- Podsumowanie / 236

Rozdział X

Koncepcja zakładu w świetle prawa Unii Europejskiej / 238

1. Międzynarodowe prawo podatkowe a prawo UE / 238
2. Pojęcie zakładu w prawie UE / 241
3. Zakład a stałe miejsce prowadzenia działalności na gruncie unijnego systemu VAT / 246
4. Zakład w świetle swobód rynku wewnętrznego UE / 254
 - 4.1. Konstrukcja prawa swobód rynku wewnętrznego / 254
 - 4.2. Forma organizacyjno-prawna działalności zagranicznej w świetle swobód rynku wewnętrznego – oddział a spółka zależna / 260
 - 4.3. Straty zakładu w kontekście swobód rynku wewnętrznego / 265

Podsumowanie / 274

Bibliografia / 277

Akty prawne i orzecznictwo / 287

Wykaz skrótów

Źródła prawa

dyrektywa VAT	dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.)
dyrektywa 2003/49	dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich (Dz. Urz. UE L 157 z 26.06.2003, s. 49, z późn. zm.)
dyrektywa 2009/133	dyrektywa Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz. Urz. UE L 310 z 25.11.2009, s. 34, z późn. zm.)
dyrektywa 2011/96	dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw

	członkowskich (Dz. Urz. UE L 345 z 29.12.2011, s. 8, z późn. zm.)
Konwencja modelowa OECD	Konwencja Modelowa Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie podatków od dochodu i majątku – Model Convention with respect to taxes on income and on capital. Model tax convention OECD (Model tax convention on income and on capital 2014, OECD 2015; http://www.oecd.org/ctp/treaties/)
Konwencja modelowa ONZ	Konwencja Modelowa Organizacji Narodów Zjednoczonych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania między państwami rozwiniętymi a rozwijającymi się – United Nations Model double taxation convention between developed and developing countries (http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf , wersja z 2011 r.)
Konwencja modelowa USA	Konwencja modelowa USA na temat unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylania się od opodatkowania w odniesieniu do podatków dochodowych – United States Model income tax convention, 17 lutego 2016 r. (https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-US%20Model-2016.pdf)
Konwencja wiedeńska	Konwencja wiedeńska o prawie traktatów sporządzona w Wiedniu dnia 23 maja 1969 r. (Dz. U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439)
rozporządzenie nr 282/2011	rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 77 z 23.03.2011, s. 1, z późn. zm.)
TFUE	Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016, s. 47)

- TWE** Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 321E z 29.12.2006, s. 37)
- u.p.d.o.f.** ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.)
- u.p.d.o.p.** ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.)

Czasopisma

- BIT** Bulletin for International Taxation
- BJIL** Berkeley Journal of International Law
- CBLJ** Canadian Business Law Journal
- CTJ** Canadian Tax Journal
- EPS** Europejski Przegląd Sądowy
- ET** European Taxation
- GBLR** Global Business Law Review
- ITJ** International Tax Journal
- KPP** Kwartalnik Prawa Podatkowego
- M. Pod.** Monitor Podatkowy
- PiP** Państwo i Prawo
- PP** Przegląd Podatkowy
- TLR** Tax Law Review
- WTJ** World Tax Journal

Inne

ang.	angielski
fr.	francuski
LEX	System Informacji Prawnej LEX
niem.	niemiecki
TSUE	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
WSA	Wojewódzki Sąd Administracyjny

Wstęp*

Od zarania dziejów różnym formom organizacji społeczeństw towarzyszą przymusowe kontrybucje pobierane od jednostek na realizację zadań o charakterze publicznym. Współcześnie państwa nakładają podatki na określone kategorie podmiotów bądź dóbr i w ten sposób pozyskują wpływy budżetowe. W tej materii państwa są suwerenne, a wynikające z owej suwerenności władztwo podatkowe realizują w ramach własnej jurysdykcji podatkowej. Realizując owo władztwo, „napotkać” mogą jednak na inne państwo (państwa) roszczące sobie prawo do nałożenia podatku na dany podmiot bądź przedmiot opodatkowania. Aby w sposób zorganizowany i uporządkowany nakreślić zakres własnej jurysdykcji podatkowej, szanując władztwo podatkowe innych państw, oraz dokonać „sprawiedliwego” podziału potencjalnych wpływów podatkowych państwa zawierają umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, których globalna sieć – według niektórych autorów – tworzy obecnie strukturę określaną mianem międzynarodowego reżimu podatkowego. Umowy te, negocjowane i podpisywane między państwami, w znaczącym stopniu odzwierciedlają opracowane przez dwie organizacje międzynarodowe – Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) oraz Organizację Narodów Zjednoczonych (ONZ) – wzorce, które przybrały postać konwencji modelowych. Wśród postanowień owych konwencji jednym z węzłowych rozwiązań, które ma na celu rozdział władztwa podatkowego umawiających się państw w odniesieniu do zysków przedsiębiorstw, jest instytucja stałego (zagranicznego) zakładu. Pojawienie się tej instytucji w międzynarodowej przestrzeni prawnej spowodowane

* Projekt został sfinansowany ze środków Narodowego Centrum Nauki przyznanych na podstawie decyzji numer DEC-2013/11/D/HS5/01399.

było potrzebą uzgodnienia „progu obecności i aktywności” przedsiębiorstw będących rezydentami podatkowymi w jednym państwie, którzy uczestniczyli w obrocie gospodarczym innego państwa i czerpali z tego tytułu określone benefity. Głównym celem niniejszej monografii jest analiza prawno-podatkowa i ekonomiczna instytucji zakładu w świetle zmieniających się struktur biznesowych, wykorzystywanych przez przedsiębiorstwa do prowadzenia działalności gospodarczej w wymiarze międzynarodowym, a w szczególności wobec dynamicznego rozwoju „gospodarki zdigitalizowanej”, prowadzonej z wykorzystaniem sieci komputerowych i urządzeń elektronicznych. Badaniem objęte zostały wszystkie typy zakładu ujęte w konwencjach modelowych oraz instytucjonalne i doktrynalne propozycje nowych typów zakładu.

Celem pracy jest poddanie analizie warunków (wymogów), których spełnienie przez przedsiębiorstwo zagraniczne prowadzić może do ukonstytuowania się zakładu w danym państwie (źródła). Szczególną uwagę poświęcono problematyce „stałości” – zarówno w wymiarze technicznym, jak i udziału „czynnika ludzkiego” jako kluczowego paradygmatu, na którym ponad sto lat temu oparto koncepcję zakładu – w zderzeniu z nowoczesnymi formami działalności przedsiębiorstw, które nie wymagają fizycznej obecności czy to infrastruktury technicznej, czy personelu przedsiębiorstwa do generowania znaczących dochodów na terytorium innego państwa niż państwo siedziby (miejsca zamieszkania).

Z uwagi na globalny i niezwykle „intensywny” wpływ na kształt regulacji prawnych zawartych w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania dorobku prac OECD w postaci Konwencji modelowej OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku oraz oficjalnego do niej komentarza stanowi on centralny element rozważań. Niezależnie od tego badaniu poddane zostały również inne wzorce modelowe, jak chociażby Konwencja modelowa ONZ o podwójnym opodatkowaniu między państwami rozwiniętymi a rozwijającymi się, czy Konwencja modelowa USA na temat unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylania się od opodatkowania w odniesieniu do podatków dochodowych, jak i regulacje wewnętrzne wybranych krajów oraz powstałe na ich gruncie orzecznictwo sądowe i rozstrzygnięcia administracyjne.

Rozdział I

Geneza i koncepcja zakładu w świetle teorii międzynarodowego prawa podatkowego

1. Międzynarodowe prawo podatkowe – uwagi metodologiczne

Współcześnie zasadniczych wątpliwości doktrynalnych nie budzi wyodrębnienie międzynarodowego prawa publicznego jako gałęzi prawa obejmującej zespół norm prawnych regulujących stosunki między państwami, organizacjami międzynarodowymi, a także innymi podmiotami prawa międzynarodowego, aczkolwiek, jak obrazowo zauważa R. Kwiecień, „uznanie prawa międzynarodowego za obiektywnie wiążący porządek prawny mozołnie torowało sobie drogę w XIX-wiecznej teorii prawa zdominowanej przez ortodoksyjny pozytywizm prawniczy”. Prawo międzynarodowe publiczne definiowane jest współcześnie jako szczególny rodzaj systemu prawnego, który tworzy zasady oraz mechanizmy współpracy podmiotów posiadających podmiotowość prawnomiędzynarodową¹.

W tym kontekście powstaje pytanie o zasadność wyodrębnienia międzynarodowego prawa podatkowego jako gałęzi prawa, a wątpliwości budzą przede wszystkim jego cel i źródła regulacji. Międzynarodowe prawo podatkowe jest bowiem ściśle związane z problematyką unikania podwójnego opodatkowania, a także przeciwdziałania unikania i uchylania się od opodatkowania w wymiarze transgranicznym². To zaś powoduje, iż nie jest ono źródłem powstawania zobowiązań podatkowych, nie staje się zatem samoistnym

¹ A. Łazowski, A. Zawadzka-Łojek, *Prawo międzynarodowe publiczne*, Warszawa 2011, s. 1.

² K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Międzynarodowe prawo podatkowe* (w:) B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria, Instytucje, Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 475.

źródłem praw i obowiązków podmiotów objętych obowiązkiem podatkowym. Innymi słowy, bez krajowego prawa podatkowego, które w sposób zupełny reguluje podatkowo-prawne stany faktyczne, międzynarodowe prawo podatkowe nie ma racji bytu – nie jest samoistnym źródłem prawa podatkowego.

Zdecydowanym zwolennikiem wyodrębnienia „międzynarodowego reżimu podatkowego” jest R. Avi-Yonach, argumentujący, że globalna sieć umów podatkowych zawieranych między państwami, których postanowienia są bardzo zbliżone w kwestiach fundamentalnych zasad oraz stosowanej terminologii, konstituuje „międzynarodowy reżim podatkowy”³.

Wyrażane są jednak poglądy przeciwne, zgodnie z którymi nie ma formalnego umocowania dla stosowania pojęcia „międzynarodowe prawo podatkowe” w odróżnieniu, na przykład, od międzynarodowego prawa handlowego tworzonego przez Światową Organizację Handlu⁴. Richard Doernberg twierdzi, iż nie ma w ogóle takiego pojęcia prawnego jak międzynarodowe prawo podatkowe, z uwagi na fakt, iż termin ten obejmuje „wszystkie źródła i aspekty podatkowe, które mają międzynarodowe implikacje”⁵. Przeciwnikiem odrębności międzynarodowego prawa (systemu) podatkowego jest również D. Rosenbloom, który twierdzi, iż w rzeczywistości mamy do czynienia wyłącznie z regulacjami prawnymi poszczególnych państw (prawem wewnętrznym) w sferze międzynarodowego opodatkowania, które uległy na przestrzeni czasu istotnej konwergencji⁶.

W doktrynie prezentowane są również poglądy, że międzynarodowe prawo podatkowe stanowi część międzynarodowego prawa finansowego, które zostało uznane za „jedną z kompleksowych gałęzi prawa”⁷. Pomimo zaryso-

³ R.S. Avi-Yonach, *International Tax as International Law*, New York 2007, s. 3.

⁴ A. Cockfield, W. Hellerstein, R. Millar, C. Waerzeggers, *Taxing Global Digital Commerce*, Alphen aan den Rijn 2013, s. 39.

⁵ R.L. Doernberg, L. Hinnecens, W. Hellerstein, J. Li, *Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation*, The Hague 2001, s. 71.

⁶ D. Rosenbloom, *International Tax Arbitrage and the „International Tax System”*, TLR 2000, nr 53, s. 137.

⁷ J. Gluchowski, *Oaza podatkowa – pojęcie międzynarodowego prawa finansowego*, PiP 1994, z. 2, s. 73.

wanych wątpliwości o charakterze metodologicznym pojęcie międzynarodowego prawa podatkowego jest stosowane w doktrynie prawa podatkowego, co nie oznacza jednakże konsensusu co do zakresu jego zastosowania. Niezwykle trafne ujęcie omawianej kwestii zaprezentował A. Kostecki, który, poszukując znaczenia pojęcia „międzynarodowe prawo podatkowe”, odwołuje się do dwóch kryteriów: kryterium pochodzenia norm prawnych, które to prawo konstytuują, oraz kryterium przestrzennego zakresu stosowania prawa podatkowego. Opierając się na pierwszym kryterium, uprawnione jest uznanie, że międzynarodowe prawo podatkowe mieści się w zakresie międzynarodowego prawa publicznego, czyli „prawa narodów” (międzynarodowe prawo podatkowe w ścisłym znaczeniu). Biorąc pod uwagę drugie kryterium, termin „międzynarodowe prawo podatkowe” obejmuje swoim zakresem zarówno międzynarodowe prawo podatkowe w ścisłym znaczeniu, jak i tę część wewnętrznego prawa podatkowego, która „wykracza swym działaniem” poza terytorium danego państwa⁸.

Wyróżnia się międzynarodowe prawo podatkowe w wąskim (ścisłym) rozumieniu, oznaczające zespół norm należących do międzynarodowego prawa publicznego, których przedmiotem są konsekwencje podatkowe transgranicznych stanów faktycznych bądź prawnych (międzynarodowe prawo podatkowe *sensu stricto*). Do międzynarodowego prawa podatkowego *sensu stricto* zalicza się także zwyczaje międzynarodowe oraz międzynarodowe orzecznictwo. Jeśli natomiast chodzi o międzynarodowe prawa podatkowe *sensu largo*, to w jego skład wchodzi, oprócz norm międzynarodowego prawa publicznego, także normy prawa wewnętrznego państw, które umożliwiają rozstrzyganie sporów jurysdykcji podatkowej między nimi⁹. W wąskim rozumieniu międzynarodowe prawo podatkowe to suma przepisów prawnych pochodzących z międzynarodowego prawa publicznego, mających za przedmiot regulacje zdarzeń podatkowych, których uczestnikami jest wiele suwerennych podmiotów wyposażonych w jurysdykcję podatkową, podlegających w tym samym czasie międzynarodowemu prawu publicznemu. Z kolei międzynarodowe prawo podatkowe w szerokim rozu-

⁸ A. Kostecki, *Z problematyki zakresu międzynarodowego prawa podatkowego oraz charakteru jego norm* (w:) *Pro publico bono. Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Księga Jubileuszowa Profesora Jana Gluchowskiego*, Toruń 2002, s. 327.

⁹ P. Selera, *Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw*, Warszawa 2010, s. 86.

mieniu to nie tylko normy prawne mające swoje źródło w przepisach międzynarodowego prawa publicznego, ale również krajowe (wewnętrzne) prawo podatkowe poszczególnych państw w zakresie, w jakim jego celem jest wytyczenie granic pomiędzy ich jurysdykcjami podatkowymi¹⁰.

Wydaje się, że najbardziej uprawnione jest szerokie rozumienie międzynarodowego prawa podatkowego, co nie zmienia faktu, iż – jak trafnie zauważa P. Selera – prawo to nie jest jednolicie skodyfikowane i ujęte, a opiera się w zdecydowanej mierze na międzynarodowych umowach podatkowych (najczęściej bilateralnych), będąc przy tym „prawem partykularnym, powoływanym do życia i realizowanym wyłącznie poprzez suwerenne państwa”¹¹.

Pomimo zarysowanych różnic w definiowaniu i ujęciu międzynarodowego prawa podatkowego zasadniczy konsensus panuje co do węzłowego znaczenia kwestii suwerenności i jurysdykcji podatkowej państwa jako fundamentów, na których oparte są szczegółowe regulacje prawne, zaliczane wspólnie do międzynarodowego prawa podatkowego.

Zgodzić należy się ze stwierdzeniem, iż powstanie i istnienie państwa warunkowane jest jego zdolnością do wykonywania funkcji państwowych niezależnie od innych podmiotów prawa międzynarodowego (głównie innych państw) – zdolność ta wyraża się w pojęciu prawnym suwerenności¹². Suwerenności nie przyznaje się jednakże charakteru normy prawnej, wskazując, że żadna norma prawa międzynarodowego nie definiuje tego pojęcia; suwerenność zatem to raczej istniejący stan faktyczny, z którego wynikają określone skutki prawne¹³.

Na gruncie prawa międzynarodowego suwerenność państwa oznacza zatem jego niezależność przejawiającą się zdolnością do wykonywania swych funkcji, tak w sferze wewnętrznej, jak i zewnętrznej¹⁴. Z kolei suwerenność

¹⁰ A.A. Knechtle, *Basic Problems in International Fiscal Law*, London 1979, s. 14.

¹¹ P. Selera, *Międzynarodowe a unijne...*, s. 88.

¹² J. Kranz, *Państwo i jego suwerenność*, PiP 1996, z. 7, s. 4.

¹³ A. Kosicki, *Uwagi o suwerenności* (w:) J. Kolasa, A. Kozłowski (red.), *Prawo międzynarodowe publiczne a prawo europejskie*, Wrocław 2003, s. 211.

¹⁴ E. Prejs, *Granice suwerenności państw członkowskich UE w sferze podatków bezpośrednich*, KPP 2011, nr 4, s. 13.

państwa w sferze podatkowej przejawia się posiadaniem atrybutu określania i wykonywania własnej jurysdykcji podatkowej¹⁵. Wskazuje się przy tym, iż jurysdykcję państwa należy wyraźnie odróżniać od jego suwerenności – suwerenność jest bowiem koncepcją mającą zabezpieczyć niezawisłość państw w stosunkach międzynarodowych, natomiast jurysdykcja jest jednym z aspektów idei suwerenności¹⁶.

Zagadnienie jurysdykcji ma fundamentalne znaczenie dla analizy prawnych i ekonomicznych uwarunkowań zakresu władztwa podatkowego państwa w relacjach z innymi podmiotami prawa międzynarodowego. Jurysdykcja państwa definiowana jest jako „wynikające z koncepcji suwerennej równości uprawnienie państwa do realizowania przezeń jego władczych uprawnień: legislacyjnych, jurydycznych i egzekucyjnych względem osób, rzeczy i zjawisk, które władztwu temu podlegają za pośrednictwem środków znajdujących umocowanie w jego prawie wewnętrznym”¹⁷.

Jednym z przejawów jurysdykcji państwa w sferze kształtowania jego polityki finansowej jest jurysdykcja podatkowa. Arnold Knechtle określa jurysdykcję podatkową jako „pierwotną suwerenność w sferze prawa podatkowego, która jest zasadniczo – tak zewnątrz, jak i wewnątrz – nieograniczona i która wyraża się wobec pozostałych państw w wykonywaniu wyłącznego autorytetu podatkowego w zakresie aktów ustawodawczych, administracyjnych i sędowniczych w obrębie terytorialnej strefy władczej”¹⁸. Walter Hellerstein proponuje z kolei podział jurysdykcji podatkowej na dwie kategorie: materialnoprawną i egzekucyjną. Jurysdykcja materialnoprawna przejawia się w uprawnieniach państwa do nakładania podatku na określony przedmiot opodatkowania. Chodzi zatem o podstawę, z której państwo czerpie uzasadnienie do opodatkowania danej osoby, czynności czy rzeczy. W tym znaczeniu jurysdykcja materialnoprawna oznacza, iż suwerenność podatkowa państwa nie jest jednak absolutna i doznaje ograniczeń o charakterze koncepcyjnym – dla wykonywania jurysdykcji podatkowej wymagany jest ele-

¹⁵ A. Biegalski, *Czynniki kształtujące zakres jurysdykcji podatkowej państwa w odniesieniu do osób prawnych*, KPP 2000, nr 1, s. 79.

¹⁶ M. Wasiński, *Jurysdykcja legislacyjna państwa w międzynarodowym prawie publicznym*, PiP 2002, z. 3, s. 56.

¹⁷ Tamże, s. 57.

¹⁸ A.A. Knechtle, *Basic Problems...*, s. 34.

ment (elementy) łączący przedmiot bądź podmiot opodatkowania z danym państwem. Z kolei jurysdykcja egzekucyjna dotyczy tego, czy państwo posiada techniczne, praktyczne możliwości (instrumenty), aby nałożony, w ramach wykonywania suwerenności materialnoprawnej, podatek skutecznie pobrać (wyegzekwować) od podmiotów zobowiązanych¹⁹. Kwestia tak rozumianej jurysdykcji podatkowej nabiera szczególnego znaczenia wobec dynamicznego rozwoju obrotu elektronicznego, który w wielu przypadkach realizowany jest poza terytorium państwa zainteresowanego opodatkowaniem dochodów (przychodów), które na jego terytorium bądź w związku z jego gospodarką są osiągane przez przedsiębiorstwa zagraniczne (będące rezydentami podatkowymi innych państw).

2. Prawne i ekonomiczne granice wykonywania jurysdykcji podatkowej

W odniesieniu do podatków dochodowych w aspekcie międzynarodowej aktywności przedsiębiorstw fundamentalna jest kwestia określenia, czy rozstrzygający dla wykonywania jurysdykcji podatkowej przez dane państwo jest związek (relacja) przedmiotowy uzyskiwanego dochodu z terytorium państwa, na którym został on osiągnięty, czyli zasada źródła (zwana również modelem terytorialnym), czy też prymat powinno nadawać się raczej kryteriom podmiotowym, czyli relacji podatnika uzyskującego określone przysporzenie (dochód, przychód) z państwem, bez względu na miejsce uzyskania owego przysporzenia, czyli zasada rezydencji (zwana również modelem ogólnoświatowym).

Większość państw na świecie stosuje obie powyższe zasady, w bardzo różnych konfiguracjach i proporcjach, dla wyznaczenia zakresu swej jurysdykcji podatkowej. Inaczej przedstawia się kwestia stosowania omawianych zasad do osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej – z uwagi na cel monografii nie będą one przedmiotem dalszych analiz, a poddane nim zostaną rozwiązania prawne i uzasadnienia ekonomiczne w odniesieniu

¹⁹ W. Helerstein, *Jurisdiction to Impose and Enforce Income and Consumption Taxes: Towards a Unified Conception of Tax Nexus* (w:) M. Lang, P. Melz, E. Kristoffersson (red.), *Value Added Tax and Direct Taxation*, Amsterdam 2009, s. 546–548.

do przedsiębiorstw, gdyż to one najczęściej uczestniczą w międzynarodowym obrocie gospodarczym.

Współczesny stopień zglobalizowania działalności gospodarczej przedsiębiorstw, połączony coraz częściej z wykorzystaniem elektronicznych narzędzi biznesowych, wpływa na to, iż wysuwane są postulaty rewizji obecnego paradygmatu jurysdykcji podatkowej państw, opartego na analizie prawnych i ekonomicznych konsekwencji stosowania zasady rezydencji i zasady źródła. Jako przykład nowych propozycji rozwiązań wskazać można chociażby koncepcję zastosowania zasady pochodzenia (ang. *origin principle*) do opodatkowania dochodu. Mimo niewątpliwej atrakcyjności intelektualnej tej debaty w dalszej części ogólnemu badaniu poddane zostaną dwie zasady, na których współcześnie bazują państwa, określając zakres swej jurysdykcji podatkowej zarówno środkami unilateralnymi, jak i bilateralnymi – zasada rezydencji i zasada źródła.

Zasada rezydencji, nazywana również zasadą politycznej lojalności, bazuje na szczególnym związku podatnika z państwem wykonującym swą jurysdykcję podatkową²⁰. Zasada rezydencji oznacza zatem uprawnienie państwa do opodatkowania globalnego (w znaczeniu terytorialnym, a nie przedmiotowym) dochodu podatnika, które wywodzi się z pozytywnego wyniku „testu powiązania” podatnika z państwem wykonującym swą jurysdykcję podatkową. Co istotne, w przypadku osób fizycznych powszechnie uznaje się, iż stosowanie zasady rezydencji powinno być powiązane ze zdolnością podatnika do ponoszenia ciężarów podatkowych (ang. *ability to pay*); natomiast w stosunku do przedsiębiorstw zasada ta nie znajduje zastosowania²¹. Wskazuje się również, iż jest to metoda opodatkowania, która prymat przyznaje aspektom podmiotowym, a nie przedmiotowym – zakres przedmiotowy jurysdykcji podatkowej opartej na rezydencji podatnika warunkowany jest bowiem spełnieniem przez dany podmiot kryteriów determinujących jego status podatkowy jako rezydenta podatkowego danego państwa²². Zasada rezydencji oparta jest zatem na związku podatnika z państwem,

²⁰ R.S. Avi-Yonach, *International Tax...*, s. 23.

²¹ Ch.E. McLure Jr., *Alternatives to the concept of permanent establishment*, <https://www.cesifo-group.de/portal/pls/portal/docs/1/1208178.PDF>, s. 11, dostęp w dniu 1 września 2016 r.

²² M. Kobetsky, *International Taxation of Permanent Establishments. Principles and Policy*, New York 2011, s. 27.

które rości sobie prawo do opodatkowania dochodów podatnika bez względu na geograficzną lokalizację źródeł tego dochodu. Zakres jurysdykcji podatkowej państwa opartej na zasadzie rezydencji uzależniony jest od sposobu określenia warunków determinujących status podatnika jako rezydenta podatkowego danego państwa.

Zasada źródła oznacza prawo do opodatkowania dochodu (przychodu) uzyskanego w obrębie jurysdykcji terytorialnej danego państwa. Zasada źródła wymaga zatem poszukiwania związków między dochodem (przychodem) a terytorium danego państwa. Opodatkowanie w państwie źródła uzasadniane jest tym, że państwo, w którym ów dochód jest uzyskiwany, w jakimś stopniu przyczynia się do jego osiągnięcia poprzez zapewnienie warunków ekonomicznych i prawnych do prowadzenia działalności, która stanowi przedmiotowe źródło jego osiągnięcia. Oczywiście dochód jako kategoria ekonomiczna i prawna nie posiada autonomicznej lokalizacji geograficznej – jest ona przypisana źródłu, z którego ów dochód pochodzi²³. Poszukując zakresu pojęcia „źródło”, w odniesieniu do kategorii ekonomicznej dochodu, wskazuje się, że wiąże się ono z tym państwem, które jest związane z powstaniem dochodu i w którym nastąpiło dodanie określonej wartości do wytworzonego dobra²⁴.

Historycznie rzecz ujmując, centralnym uzasadnieniem opodatkowania w państwie źródła była tzw. zasada lojalności ekonomicznej. Autorem tej teorii jest G. von Schanz, który argumentował, że zasada lojalności ekonomicznej powinna być oparta na konsumpcji bądź na aktywności ekonomicznej. W przypadku prymatu czystej konsumpcji zasada rezydencji powinna ustanawiać odpowiednie kryteria do opodatkowania, natomiast w sytuacji gdy podatnik wykazuje również aktywność ekonomiczną poza granicami państwa swej rezydencji, wówczas – według Schanza – to państwu źródła

²³ Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, *Revision of the Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties*, E/C.18/2011/CRP.11, s. 9.

²⁴ K. Vogel, *Worldwide vs. source taxation of income. A review and re-evaluation of arguments*, *Intertax* 1988, nr 8–9, s. 217.

powinno przysługiwać zdecydowane pierwszeństwo w prawie do opodatkowania dochodów powstałych na jego terytorium²⁵.

Dla efektywnego zastosowania zasady źródła węzłowe znaczenie ma więc scharakteryzowanie rodzajów dochodów (przychodów) podlegających opodatkowaniu oraz granic geograficznych (jurysdykcji terytorialnej). Jako uzasadnienie wyboru opodatkowania u źródła przywołuje się zasadę korzyści (ang. *benefit principle*), w świetle której prawo danego państwa do opodatkowania wywodzi się z korzyści i usług publicznych dostarczanych (oferowanych) podatnikom wchodzącym z tym państwem w określone związki (relacje)²⁶.

Z perspektywy ekonomicznej powszechnie akceptowane jest, że z zasadą rezydencji wiąże się założenie neutralności eksportu kapitału (ang. *capital export neutrality* – CEN), charakteryzowane jako sytuacja, w której inwestor powinien płacić taki sam całkowity podatek (krajowy oraz zagraniczny) niezależnie od tego, czy dochód z tej inwestycji pochodzi ze źródeł krajowych czy zagranicznych²⁷. Z zasadą źródła wiąże się z kolei założenie neutralności importu kapitału, czyli sytuacja, w której jest podatkowo irrelevantne, czy inwestycję na terytorium danego państwa realizuje podmiot krajowy czy zagraniczny (ang. *capital import neutrality* – CIN)²⁸.

W tym kontekście szczególnego znaczenia nabiera kwestia określenia zakresu jurysdykcji podatkowej państw w sposób eliminujący lub przynajmniej ograniczający kolizję owych jurysdykcji, a w konsekwencji wielokrotne (najczęściej podwójne) opodatkowanie tego samego przedmiotu opodatkowania (podwójne opodatkowanie w znaczeniu ekonomicznym) bądź tego samego podmiotu (podwójne opodatkowanie w znaczeniu prawnym) znajdujących się w sytuacjach transgranicznych. Temu celowi służą umowy (najczęściej bilateralne), w których dokonuje się uzgodnienia podziału za-

²⁵ Na badania G. von Schanz powołuje się K. Vogel, *Worldwide vs Source...*, s. 218–219. G. von Schanz rekomendował podział podstawy opodatkowania pomiędzy państwem rezydencji i źródła w proporcji $\frac{3}{4}$ dla państwa rezydencji, $\frac{1}{4}$ dla państwa źródła.

²⁶ D. Pinto, *E-Commerce and Source-Based Income Taxation*, Amsterdam 2003, s. 17.

²⁷ D. Pinto, *Exclusive Source or Residence-Based Taxation – Is a New and Simpler World Tax Order Possible?*, BIT 2007, nr 7, s. 280.

²⁸ M. Knoll, *Reconsidering International Tax Neutrality*, TLR 2011, vol. 64, s. 101.

kresu władztwa podatkowego między umawiającymi się państwami, opierając opodatkowanie poszczególnych kategorii dochodu (majątku) na zasadzie rezydencji bądź zasadzie źródła (lub stosując obie zasady jednocześnie). Wybór ten ma doniosłe znaczenie nie tylko w kategoriach prawnych, ale również w kategoriach ekonomicznych. Jako ekonomiczne uzasadnienie wyboru zasady rezydencji przyjmuje się, że to państwo rezydencji podatnika stwarza (co wiąże się z ponoszeniem określonych kosztów) odpowiednie warunki do tego, aby dochód mógł w ogóle zostać osiągnięty. Z kolei zwolennicy stosowania zasady źródła argumentują, iż to państwa przyjmujące (kapitał, osobę) oferują otoczenie prawne i ekonomiczne, które umożliwia generowanie dochodów na ich terytorium. Ta odmienna percepcja znajduje swoje odzwierciedlenie w odmiennym podejściu państw rozwiniętych (skupionych głównie w OECD), które – będąc eksporterami kapitału (inwestycji) – preferują zasadę rezydencji, i państw rozwijających się, które – będąc importerem kapitału (inwestycji) – opowiadają się za prymatem zasady źródła²⁹.

W ramach ogólnoświatowej sieci umów podatkowych, wzorowanych na konwencjach modelowych, państwa dokonują – w zależności od źródła przysporzeń (dochodu, majątku) – rozdziału jurysdykcji podatkowych, polegającego bądź na przyznaniu jednemu z państw wyłącznego władztwa podatkowego, bądź na pozostawieniu obu umawiającym się państwom prawa do opodatkowania danej kategorii przysporzenia z jednoczesnym obowiązkiem stosowania uzgodnionej metody eliminacji podwójnego opodatkowania³⁰.

Jednym z istotnych elementów uwzględnianych od kilkudziesięciu lat w ramach owego rozdziału władztwa i wpływów podatkowych między państwami jest reguła odnosząca się do opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez przedsiębiorstwo będące rezydentem podatkowym jednego państwa w innym państwie za pośrednictwem posiadanego tam stałego (zagranicznego) zakładu, którego konstrukcja prawna uznawana jest za

²⁹ H. Hamaekers, K. Holmes, J. Głuchowski, T. Kardach, W. Nykiel, *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Warszawa 2006, s. 66.

³⁰ M. Aleksandrowicz, J. Fiszer, S. Jędrzejewski, *Unikanie podwójnego opodatkowania (2), Zakres podmiotowy umów*, PP 1992, nr 7, s. 10–11.

wyraz kompromisu między dwoma konkurencyjnymi uzasadnieniami opodatkowania dochodów międzynarodowych, opartymi na zasadach rezydencji i źródła³¹.

3. Geneza instytucji zakładu

Przyczyn pojawienia się koncepcji stałego (zagranicznego) zakładu w przestrzeni międzynarodowej należy upatrywać w zjawisku podwójnego opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez przedsiębiorstwa operujące na terytorium więcej niż jednego państwa. W tym kontekście rodząca się koncepcja zakładu zakładała wypracowanie jednolitego standardu dla określenia reguł priorytetu opodatkowania dochodu uzyskiwanego na terytorium państwa.

Koncepcja zakładu po raz pierwszy została wykorzystana w 1885 r. w prawie pruskim (niem. *Betriebsstätte*) jako jeden z przykładów agencji. Pojęcie to zostało użyte w prawie dotyczącym przedsiębiorstw, ale nie w kontekście podatkowym³².

Natomiast w bilateralnej umowie międzynarodowej pojęcia zakładu użyto po raz pierwszy w umowie z 1899 r., zawartej pomiędzy Austro-Węgrami a Prusami, którą uznaje się dziś za pierwszą umowę w sprawie unikania podwójnego opodatkowania³³. Definicja zakładu przyjęta w tej umowie była znacznie szersza niż stosowana współcześnie – każda stała placówka, która służyła działalności gospodarczej zagranicznego przedsiębiorcy, jego partnera bądź agenta, skutkowała powstaniem zakładu. Z kolei w 1909 r. w niemieckiej ustawie o podwójnym opodatkowaniu została po raz pierwszy ustanowiona definicja legalna zakładu, która obowiązywała w Niemczech w zasadniczo niezmienionej postaci do 1977 r.

³¹ A.A. Skaar, *Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce*, Intertax 2000, nr 5, s. 190.

³² J.F. Avery Jones i in., *The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States*, Tax Treaty Monitor 2006, nr 6, s. 233.

³³ S.P. McGill, L.D. Yoder, *From Storefronts to Servers to Service Providers: Stretching the Permanent Establishment Definition to Accommodate New Business Models*, Taxes 2003, nr 3, s. 142.

Prawna koncepcja zakładu rozwinęła się zatem w początkach XX w. w czasie drugiej rewolucji przemysłowej i towarzyszącemu jej rozwojowi zakładów produkcyjnych. W tych uwarunkowaniach ekonomicznych koncepcja zakładu rozwijała się głównie poprzez pryzmat „klasycznych” czynników produkcji – pracy i kapitału, kiedy ich mobilność między państwami była jeszcze relatywnie niewielka. Z tego wynikała koncentracja głównie na przedsiębiorstwach produkcyjnych, które charakteryzowały się dużym stopniem „umocowania” do określonego terytorium; przedmiotem zainteresowania jedynie w niewielkim stopniu były przedsiębiorstwa o charakterze usługowym. Koncepcja zakładu ukształtowana została więc w otoczeniu gospodarczym, które charakteryzowało się niewielką mobilnością czynników produkcji, co rzadko prowadziło do sporów na gruncie zakresu opodatkowania zakładu zagranicznego.

W związku z rosnącą liczbą umów podatkowych zawieranych między państwami (głównie europejskimi) po pierwszej wojnie światowej Liga Narodów w 1921 r. uznała, iż należy rozpocząć systemowe prace nad problematyką podwójnego opodatkowania w wymiarze międzynarodowym, powołując tzw. Grupę Ekonomistów. Grupa ta zakończyła prace w 1923 r., a ich efektem był raport na temat podwójnego opodatkowania³⁴. W związku z rekomendacjami zawartymi w raporcie Liga Narodów uznała, iż istnieje potrzeba pewnej unifikacji pojęcia zakładu w wymiarze międzynarodowym jako odpowiedź na istotne zróżnicowanie tej konstrukcji podatkowej stosowanej w umowach między poszczególnymi państwami oraz w prawie wewnętrznym.

W 1928 r. został przyjęty pierwszy projekt bilateralnej konwencji Ligi Narodów w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, którą uznaje się za fundament dzisiejszych konwencji modelowych oraz opartej na nich globalnej sieci umów podatkowych. W projekcie tym przyjęto definicję zakładu, w świetle której za zakład uznawane były m.in. rzeczywiste centrum zarządzania, spółki powiązane, oddziały, magazyny czy biura. Natomiast fakt, iż przedsiębiorstwo prowadziło transakcje biznesowe za granicą poprzez

³⁴ Zob. *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 (April 5th 1923)*.

bona fide agenta o niezależnym statusie, wykluczał taką działalność z zakresu przedmiotowego pojęcia zakładu³⁵.

W okresie między 1930 r. a 1940 r. Komitet Fiskalny Ligi Narodów opracował propozycje trzech modelowych traktatów: pierwszy nie zawierał definicji zakładu, ale wskazywał przykłady działalności, która skutkowałą powstaniem stałej placówki. W kolejnych modelach wprowadzono definicję zakładu opartą już na założeniu, że przedsiębiorstwo musi posiadać stałą placówkę, która musi przyczyniać się do uzyskiwania zysków przez to przedsiębiorstwo w innym państwie.

W 1943 r. podczas konferencji w Mexico City nastąpiła rewizja projektu konwencji modelowej z 1928 r. (Mexico Model³⁶), W projekcie przyjęto instytucję zakładu typu podstawowego: obejmującego m.in. główną siedzibę, oddziały, kopalnie, fabryki, magazyny, instalacje bądź inne stałe placówki mające charakter produkcyjny; agencyjnego: przedsiębiorstwo jednego państwa ma regularne relacje biznesowe z innym państwem poprzez ustanowionego tam agenta, który jest upoważniony do działania w imieniu przedsiębiorstwa, oraz budowlanego: którym jest plac budowy w sytuacji gdy jest przeznaczony do wykorzystania co najmniej przez okres jednego roku³⁷. W 1946 r. w trakcie konferencji w Londynie przyjęto kolejną wersję konwencji modelowej (London Model), a w niej – definicję zakładu w wersji uzgodnionej w Meksyku. Zwraca się uwagę, iż wymóg produkcyjnego charakteru stałej placówki przyjęty w obu projektach pełnił podobną funkcję jak lista działalności nieprowadzących do powstania zakładu, przyjęta w Konwencji modelowej OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku, wyłączając z zakresu przedmiotowego zakładu stałe placówki, które nie były wykorzystywane do generowania zysków przedsiębiorstwa³⁸.

³⁵ Zob. *League of Nations, Double Taxation and Tax Evasion*, Geneva 1927, C.216. M. 85.1927 II, s. 10.

³⁶ Model Bilateral Convention for the Prevention of the Double Taxation of Income.

³⁷ B.J. Arnold, *Article 5: Permanent Establishment* (w:) R. Vann (red.), *Global Tax Treaty Commentaries*, IBFD 2014, s. 11.

³⁸ A.A. Skaar, *Permanent Establishment: Erosion of Tax Treaty Principle*, Deventer–Boston 1991, s. 92.

Prace Ligi Narodów były kontynuowane przez Organizację Rozwoju i Współpracy Gospodarczej, czego wymiernym efektem było przyjęcie w 1963 r. projektu konwencji modelowej, w której zaprezentowano definicję zakładu w zasadniczo zbliżonej konstrukcji zaadaptowanej w konwencji modelowej przyjętej przez OECD w 1977 r. Od tego momentu Konwencja modelowa OECD (wraz z komentarzem do niej) podlega systematycznym zmianom, a jej ostatnia wersja pochodzi z 2014 r.³⁹ Kolejna prawdopodobna zmiana będzie uwzględniać postulaty wypracowane w ramach projektu OECD i G20 pn. *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) – szerzej na ten temat patrz rozdz. IX.

Warto przypomnieć, iż pierwotnym celem ustanowienia instytucji zakładu było wprowadzenie swoistego progu dla określenia, kiedy podmiot zagraniczny dostarczający towary bądź usługi w innym państwie niż państwo jego rezydencji jest na tyle obecny w innym państwie, aby mogło go ono objąć swoją jurysdykcją podatkową w stosunku do osiąganych na jego terytorium dochodów. Z perspektywy gospodarczej można zatem uznać, iż współcześnie koncepcja zakładu wyznacza swoistą podatkową linię graniczną między prowadzeniem działalności biznesowej z danym państwem (podmiotami operującymi na jego terytorium) a działalnością gospodarczą prowadzoną w danym państwie w wymiarze dającym prawo do opodatkowania dochodów państwu innemu niż państwo rezydencji podatnika.

4. Źródła regulacji prawnej zakładu

Definicja legalna zakładu, jak i reguły przypisania i opodatkowania dochodów zakładu są przedmiotem regulacji zarówno krajowego prawa podatkowego poszczególnych państw, jak również umów (najczęściej bilateralnych) w sprawie unikania podwójnego opodatkowania (dalej jako: „umowy podatkowe”). Regulacje umowne oparte są w zdecydowanej większości na konwencjach modelowych autorstwa dwóch organizacji międzynarodowych: OECD i ONZ, co powoduje znaczący poziom standaryzacji postanowień umów podatkowych regulujących instytucję zakładu i przypisania państwu jego położenia prawa do opodatkowania dochodów za jego pośrednictwem

³⁹ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, wersja opublikowana 20 sierpnia 2014 r.

uzyskanych przez przedsiębiorstwo zagraniczne. Natomiast w regulacjach wewnętrznych zaobserwować można bardziej zróżnicowane uregulowania „prugu obecności i aktywności”, uprawniającego dane państwo do opodatkowania dochodów zagranicznego przedsiębiorstwa. W wielu krajach (np. Niemcy, Holandia, Polska) przyjęto koncepcję zakładu, zmodyfikowaną jednak w kwestiach szczegółowych w stosunku do modelowych wzorców. Jednakże, przykładowo, w Stanach Zjednoczonych przyjęto koncepcję, w świetle której nierezydent (osoba fizyczna) zaangażowana na terytorium USA w handel bądź działalność gospodarczą w trakcie roku podatkowego może podlegać opodatkowaniu w USA w stosunku do dochodu, który jest efektywnie związany z handlem lub działalnością gospodarczą w USA (ang. *trade or business*)⁴⁰.

Z kolei w prawie indyjskim przyjęto bardzo szeroką koncepcję opartą na „powiązaniach gospodarczych”, w świetle której dochody uzyskane, bezpośrednio lub pośrednio, poprzez związki gospodarcze w Indiach będą uznawane za powstałe na terytorium tego kraju i tam opodatkowane. Pojęcie powiązań gospodarczych nie jest przy tym prawnie zdefiniowane i dookreślone jest przez indyjskie orzecznictwo sądowe⁴¹.

Na gruncie rozwiązań międzynarodowych Konwencja modelowa OECD i Konwencja modelowa ONZ o podwójnym opodatkowaniu między państwami rozwiniętymi a rozwijającymi się⁴² (dalej łącznie jako „Konwencje modelowe”) stanowią podstawowe (alternatywne) wzorce dla bilateralnych umów podatkowych. Pomimo tego, że zarówno struktura, jak i treść poszczególnych artykułów Konwencji modelowej ONZ oparte zostały w dużej mierze na Konwencji modelowej OECD, zauważalne są różnice, które wynikają przede wszystkim z kontekstu ekonomicznego – Konwencja modelowa OECD pomyślana została jako wzorzec umowy między wysoko rozwiniętymi gospodarczo państwami członkowskimi tej organizacji, podczas gdy Konwencja modelowa ONZ adresowana była w pierwszej kolejności do państw

⁴⁰ Szerzej na ten temat zob. R.S. Avi-Yonach, *International Tax...*, s. 22.

⁴¹ K. Leela, *Implication of Business Connection and Permanent Establishment*, <http://ssrn.com/abstract=2429137>, dostęp w dniu 1 września 2016 r.

⁴² United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, New York 2011.