

Marta Olewińska

ORCID: 0009-0002-2636-7129

Uniwersytet Wrocławski

<https://doi.org/10.19195/1733-5779.48.2>

Utworzenie stałego zakładu podmiotu zagranicznego przez działanie spółki zależnej w Polsce

JEL Classification: H25, H26, K33, K34

Słowa kluczowe: stały zakład, Konwencja modelowa OECD, BEPS

Keywords: permanent establishment, Model Convention OECD, BEPS

Abstrakt: Zamierzeniem niniejszego artykułu jest przybliżenie sytuacji, które mogą powodować powstanie stałego zakładu podmiotu zagranicznego w Polsce wskutek kooperacji podjętej z polskim podatnikiem w świetle komentarza do Konwencji modelowej OECD z 2017 roku. W szczególności celem artykułu jest próba oceny, które aktywności podmiotu polskiego w stosunku do zagranicznego podmiotu powiązanego mogą wykroczyć poza przygotowawczy i pomocniczy charakter. Autorka podjęła się zbadania wpływu poszczególnych komentarzy OECD na bieżący sposób oceny tych aktywności i wskazała charakterystyczne przykłady działań mogących wykreować stały zakład w Polsce. Poruszyła także dyskusyjną kwestię sposobu wykładni poszczególnych zmian Konwencji, a także komentarza do niej przy stosowaniu definicji stałego zakładu w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania.

The creation of a permanent establishment of a foreign entity through the activities of a subsidiary company in Poland

Abstract: The purpose of this article is to outline the situations that may create a permanent establishment of a foreign entity in Poland as a result of cooperation with a Polish taxpayer, in light of the commentary on the OECD Model Tax Convention from 2017. In particular, the article aims to assess which activities of the Polish entity in relation to the related foreign entity may go beyond a preparatory and auxiliary character. The author undertakes an examination of the impact of specific OECD comments on the current assessment of these activities, providing characteristic examples of actions that could give rise to a permanent establishment in Poland. The article also addresses the debatable issue of interpreting specific changes to the Convention, as well as its commentary, in applying the definition of a permanent establishment in double taxation avoidance agreement.

Wprowadzenie

W ostatnich latach widoczne jest, że OECD usiłuje przeciwdziałać erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysków pomiędzy państwami-stronami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (BEPS — *Base erosion and profit shifting*). Jednym z punktów zainteresowania tych praktyk stały się regulacje dotyczące stałego zakładu (*permanent establishment*) zawarte w Modelowej konwencji OECD (dalej: KM OECD). Ponieważ OECD uznała je za niewystarczające, w planie działania dotyczącym erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków¹ wezwała do ich przeglądu i stworzenia dodatkowych mechanizmów zapobiegania stosowaniu niektórych powszechnych strategii unikania opodatkowania, wykorzystywanych w celu obejścia istniejącej definicji stałego zakładu². Uwagę skupiono na zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi porozumieniach, w wyniku których dochodzi do sztucznego dzielenia czynności wykonywanych przez te podmioty w celu nadania im charakteru pomocniczego lub przygotowawczego.

Zamierzeniem niniejszego opracowania jest przegląd sytuacji, które mogą powodować powstanie stałego zakładu podmiotu zagranicznego wskutek kooperacji z podmiotem powiązanym z siedzibą w Polsce. W szczególności celem artykułu jest wskazanie, które działania podmiotu polskiego, w tym porozumienia podjęte pomiędzy podmiotami powiązanymi, mogą w świetle ostatniego komentarza OECD wykreować powstanie stałego zakładu podmiotu zagranicznego w Polsce.

Z uwagi na obszerność tego zagadnienia oraz obserwowaną praktykę organów podatkowych niniejsze opracowanie ograniczone zostało do jednego, choć bardzo istotnego, aspektu działalności podmiotów powiązanych, wyrażnie eksponowanego w ramach tak zwanego działania 7 BEPS³. Do okoliczności tych należy występowanie wśród podmiotów powiązanych określonych relacji transgranicznych, które skutkują, choć nie zawsze celowo, obejściem definicji stałego zakładu przez niezgodne z rzeczywistością nadanie im funkcji przygotowawczych lub pomocniczych.

1. Istota stałego zakładu

Konstrukcja stałego zakładu w prawie międzynarodowym służy określeniu prawa jednego państwa do opodatkowania zysków przedsiębiorstwa drugiego

¹ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, Paris 2013. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

² Zob. *Programy przeciwdziałające unikaniu opodatkowania*, [w:] *Regulacje w zakresie unikania opodatkowania. Komentarz praktyczny*, red. A. Mariański, wyd. 1, Warszawa 2020.

³ OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 — 2015 Final Report*, Paris 2015, <https://doi.org/10.1787/9789264241220-en>.

państwa. Zgodnie bowiem z art. 7 KM OECD jedno umawiające się państwo nie może opodatkować zysków przedsiębiorstwa drugiego umawiającego się państwa, chyba że to przedsiębiorstwo prowadzi działalność poprzez położony tam zakład. Umowy podatkowe, w ich (zwykle) art. 7, zasadniczo stanowią zatem, że zyski przedsiębiorstwa zagranicznego podlegają opodatkowaniu w danym państwie jedynie w zakresie, w jakim przedsiębiorstwo posiada w tym państwie stałą placówkę (zakład), której można przypisać zyski. Stosownym odzwierciedleniem powyższej regulacji jest art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych⁴, który wprowadza regułę, że siedziba i zarząd w Polsce (lub ich brak) decydują o zakresie obowiązku podatkowego danego podmiotu na terytorium Polski. Osoby prawne, które nie posiadają siedziby lub zarządu na terytorium RP, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodu uzyskanego w Polsce, a rezydenci (osoby prawne mające na terytorium Polski zarząd lub siedzibę) od całego dochodu, również ze źródeł zagranicznych (to jest uzyskanego poza terytorium RP)⁵.

Powyższe należy skonfrontować z definicją zakładu zagranicznego ujętą w art. 4a pkt 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Zgodnie z tą definicją przez zagraniczny zakład między innymi rozumie się stałą placówkę, poprzez którą podmiot mający siedzibę lub zarząd na terytorium jednego państwa wykonuje całkowicie lub częściowo działalność na terytorium innego państwa, a zwłaszcza oddział, przedstawicielstwo, biuro, fabrykę, warsztat albo miejsce wydobywania bogactw naturalnych. Dla porównania definicje stałego zakładu znajdujące się w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania są zwykle bardziej rozbudowane, co ma niebagatelne znaczenie z uwagi na to, że definicję wskazaną w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych stosuje się, chyba że umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, stanowi inaczej⁶.

Definicja zakładu zawarta w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania ma zatem kluczowe znaczenie przy ustalaniu, czy przedsiębiorstwo niebędące rezydentem powinno płacić podatek dochodowy w innym państwie. Zakład podmiotu zagranicznego nie musi przy tym występować w danym państwie w sensie formalnym, między innymi nie jest konieczne, aby był to faktycznie zarejestrowany oddział spółki zagranicznej, by można było mówić o jego powstaniu.

Stwierdzenie istnienia zakładu jest więc założeniem abstrakcyjnym, swego rodzaju fikcją prawną, która ma doprowadzić do „słusznego”, według postanowień

⁴ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 2587, dalej: ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych).

⁵ *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, red. W. Modzelewski, J. Pyssa, wyd. 21, Warszawa 2023, art. 3.

⁶ Zob. więcej: W. Dmoch, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, wyd. 10, Warszawa 2022, art. 4a.

dwóch umawiających się państw, opodatkowania przez jedno z tych państw dochodów uzyskiwanych przez podmiot drugiego umawiającego się państwa ze źródeł przychodów położonych na terytorium pierwszego z nich. Bazując na tej niełatwej konstrukcji, należy podkreślić, że w tym pierwszym państwie nie mamy do czynienia z żadnym nowym podmiotem podatkowym, lecz opodatkowaniu podlega imiennie podmiot tego drugiego państwa, jednakże tylko od dochodów uzyskiwanych z działalności prowadzonej na terytorium pierwszego z nich (przez powstały w tym państwie zakład)⁷.

Związana z powyższym problematyka unikania podwójnego opodatkowania dochodów z tytułu działalności zakładu została opisana w art. 5 KM OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku oraz w komentarzu do tej Konwencji. Należy przy tym zwrócić uwagę, że obecnie powstały dwie istotne dla niniejszych rozważań wersje tego komentarza, mianowicie Komentarz do Modelowej konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku OCED w wersji z 15 lipca 2014 roku⁸ (w brzmieniu przed nowelizacją, czyli do 20 lipca 2017 roku, odnoszący się do traktatów zawartych przed 2017 rokiem) oraz znowelizowana treść tego komentarza z 21 listopada 2017 roku⁹. Niniejsze opracowanie odnosi się do ostatniej z wymienionych wersji tego komentarza.

Z regulacji art. 5 ust. 1 i 2 KM OECD wynika, że definicja zakładu została sformułowana poprzez wskazanie pojęcia równoznacznego (stałej placówki, w której całkowicie lub częściowo wykonuje się działalność przedsiębiorstwa) oraz poprzez przykładowe wskazanie form organizacyjnych, w jakich może się uzewnętrznic pojęcie zakładu jako „stałej placówki”. Wymienia ona między innymi siedzibę zarządu, filię, biuro, fabrykę, kopalnię, a ponieważ wyliczenie to ma charakter przykładowy, zakład może mieć również inną postać.

Powyższe definicje nie stoją więc na przeszkodzie, aby taki zakład podmiotu zagranicznego mógł wykreować się także w ramach lub w wyniku działania spółki zależnej. W szczególności podmiot zagraniczny poprzez podjęte porozumienie z podmiotem powiązanym może w rzeczy samej przekazać do wykonania, w całości lub części, czynności tożsame z głównym przedmiotem swojej działalności, nieograniczające się wyłącznie do działań suportowych i im podobnych.

Należy zaznaczyć, że w takich przypadkach dla przyjęcia, iż jest to prowadzenie działalności przedsiębiorstwa, nie ma istotnego znaczenia długość okresu, w jakim dana forma współpracy istnieje. Definicja zakładu jest zatem dość szeroka

⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 maja 2013 roku, II FSK 1894/11; Legalis nr 763096.

⁸ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, Paris 2015, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.

⁹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Paris 2017, http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

(z wyjątkiem placów budowy, prac budowlanych lub instalacyjnych, które umowa traktuje tak jak zakład tylko wówczas, gdy trwają one dłużej niż dwanaście miesięcy). Artykuł 5 KM OECD nie wprowadza bowiem minimum czasowego, jakie powinna spełnić dana aktywność, aby można było uznać, że doprowadziła ona do powstania stałego zakładu. Istotne jest tutaj, czy działalność jest prowadzona na tyle regularnie i długotrwale, że można ją uznać za stałą i nieprzechodzącą istotnych recharakteryzacji.

Warunek stałego miejsca prowadzenia działalności należy więc rozpatrywać indywidualnie, biorąc pod uwagę zamiar oraz intensywność działań podejmowanych za granicą. Długość istnienia działalności w danym państwie (w tym trwania współpracy pomiędzy określonymi podmiotami) może być ważnym czynnikiem przy ocenie określonego przypadku, ale sam czas nie jest decydującym aspektem. Nawet bowiem krótki czas prowadzenia działalności może stanowić stały zakład, jeśli spełnia inne istotne właściwości. Stwierdzenie zatem, że okres nawet jednego miesiąca jest za krótki, jeżeli jednocześnie działania te cechowała pewna trwałość i ciągłość, może nie mieć podstaw w postanowieniach stosownej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Także polskie organy podatkowe zdają się podążać za takim rozumieniem przesłanki stałości, wskazują bowiem, że placówka może stanowić zakład nawet wówczas, gdy w rzeczywistości istnieje przez krótki okres, ze względu na swój szczególnie rodzaj prowadzonej działalności. Te same organy podatkowe jednak, powołując się na doświadczenie, dodają, że nawet jeżeli praktyka państw członkowskich nie jest jednolita, jeżeli chodzi o kryterium czasu, to zwykle nie uważa się, że zakład istnieje, jeżeli działalność była wykonywana w państwie za pośrednictwem stałej placówki utrzymywanej krócej niż sześć miesięcy¹⁰. Na przykład trzymiesięczny okres trwania działalności w danym państwie już sam w sobie stoi w sprzeczności z trwałym charakterem zakładu¹¹. Jak już bowiem podkreślono, placówka musi być „stała” i cechować się określonym stopniem trwałości, to znaczy nie mieć charakteru tymczasowego.

Wyjątkiem może być sytuacja, gdy działalność ma charakter powtarzalny. W takich okolicznościach każdy okres użytkowania placówki, nawet stosunkowo krótki, powinien być uwzględniony, łącznie z sumą wszystkich okresów, w których była ona użytkowana. Okres ten może obejmować nawet wiele lat.

¹⁰ Por. m.in.: interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 19 października 2023 roku, znak: 0114-KDIP2-1.4010.430.2023.4.MW, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/566741>; oraz z dnia 29 maja 2023 roku, znak: 0114-KDIP2-1.4010.229.2023.2.JC, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/546332> (dostęp: 2.12.2023).

¹¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 10 października 2023 roku, I SA/Wr 261/23, Legalis nr 2994627.

2. Pomocnicza lub przygotowawcza rola spółki zależnej

Należy zauważyć, że art. 5 ust. 4 KM OECD¹² odnosi się do specyficznej sytuacji, w której określone czynności nie są uznawane za tworzące stały zakład, nawet jeśli wykonywane są przez daną osobę regularnie. Ustęp ten wskazuje, że jeśli dany podmiot działa wyłącznie w imieniu przedsiębiorstwa (tu: podmiotu zagranicznego), ale wykonuje jedynie czynności, które są zwyczajowe i pomocnicze dla działalności tego przedsiębiorstwa, to te czynności same w sobie nie stanowią stałego zakładu. Oznacza to, że niektóre czynności wykonywane przez daną osobę (także w rozumieniu korporacyjnym), jeśli są pomocnicze lub/i przygotowawcze, to nie powinny być traktowane jako stały zakład dla celów podatkowych.

Wspólną cechą rodzajów działalności enumeratywnie wymienionych w art. 5 ust. 4 KM OECD (czyli takich, których skutki powstania zakładu nie obejmują) jest ich przygotowawczy i pomocniczy charakter. Tak więc celem postanowień ust. 4 jest zapobieżenie sytuacji, w której przedsiębiorstwo jednego państwa jest opodatkowane w drugim państwie, jeśli prowadzi ono w tym drugim państwie działalność o charakterze czysto przygotowawczym lub pomocniczym¹³. Zastrzec przy tym należy, że działalność wyłączona spod definicji stałego zakładu może także zawierać wszystkie formy aktywności wskazane w punktach 1–5, warunkiem jest jednak, aby wspólnie działania te nie przekraczały progu pomocniczości (lub przygotowawczego charakteru).

W każdym zatem przypadku, gdy dany podmiot prowadzi działalność za pomocą stałej placówki zorganizowanej w co najmniej jednej z form wymienionych w ust. 2 art. 5 KM OECD bądź w formie do nich zbliżonej i jednocześnie placówka ta nie służy wykonywaniu czynności pomocniczych lub/i przygotowawczych, są podstawy do uznania, że prowadzi on działalność na terenie drugiego z umawiających się państw w formie zakładu.

Przygotowawczy charakter obejmuje działania, które są podejmowane w celu rozpoczęcia działalności w danym państwie, na przykład badanie rynku i jego potencjału, szukanie lokalizacji pod wykonywanie danego rodzaju działalności, planowanie otwarcia zakładu, prowadzenie wstępnych rozmów biznesowych czy przygotowywanie lokalu. To wszystko może być uznane za przygotowawcze działania.

Pomocniczy charakter odnosi się z kolei do działalności wspierającej główną działalność przedsiębiorstwa. Może to obejmować, pod pewnymi warunkami, magazynowanie towarów, serwisowanie klientów, działania reklamowe czy wsparcie logistyczne. Przyjmuje się, że takie miejsce działalności, które ma charakter

¹² Zgodnie z zaktualizowaną wersją Komentarza do Konwencji Modelowej z dnia 11 lipca 2017 roku.

¹³ Por. interpretację podatkową Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 17 października 2022 roku, znak: 0111-KDIB1-2.4010.472.2022.2.MZA, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/514304>; oraz z dnia 13 czerwca 2022 roku, znak: 0111-KDIB1-2.4010.97.2022.2.BD, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/494471> (dostęp: 2.12.2023).

pomocniczy, może przyczyniać się do wydajności przedsiębiorstwa, jednak usługi, które świadczy, są tak oddalone od faktycznego generowania zysków, że trudno jest przyporządkować jakiegokolwiek zyski omawianemu stałemu miejscu działalności. Kryterium to jest istotne i jednocześnie trudne do oceny w zakresie relacji wiążących podmioty powiązane, w których na przykład spółka zależna przejmuje do wykonania określoną część działalności swojego udziałowca lub tę działalność wspomaga. Decyzja, jaki rozmiar takiej aktywności wykreuje stały zakład, oparta jest już na studium danego przypadku.

Ocena, czy dana działalność prowadzi do powstania stałego zakładu, może więc zależeć od trwałości tych działań oraz ich znaczenia dla głównej działalności podmiotu zagranicznego. W nowej wersji komentarza do art. 5 ust. 4 KM OECD, wskazanej w pkt 21.1 akcji 7 BEPS, podkreślono, że z pewnością stała placówka, w której cel jest identyczny z celem przedsiębiorstwa jako całości, nie prowadzi działalności o charakterze pomocniczym i przygotowawczym¹⁴. Decydującym kryterium jest zatem to, czy działalność stałego miejsca działalności jest istotną i znaczącą częścią całej działalności przedsiębiorstwa. W każdym przypadku bowiem stałe miejsce działalności, którego ogólny cel jest identyczny z głównym celem całego przedsiębiorstwa, nie prowadzi działalności przygotowawczej lub pomocniczej.

Posługując się przykładem, można wskazać na przypadek współpracujących ze sobą podmiotów, w którym francuska spółka świadcząca usługi prawno-logistyczne zleca wykonanie usług, nazwanych w zawartej umowie „pomocniczymi”, swojej spółce zależnej w Polsce. Spółka powiązana we Francji jest jedynym kontrahentem spółki polskiej. W celu ustalenia, czy w ramach współpracy pomiędzy tymi podmiotami istnieje ryzyko utworzenia zakładu zagranicznego podmiotu w Polsce, analizie powinno podlegać kilka elementów tych relacji, zwłaszcza przedmiot usług faktycznie świadczonych przez polską spółkę, czyli jakie dokładnie czynności składają się na wyżej wymienione usługi oraz jaki wywierają wpływ na główny przedmiot działalności podmiotu powiązanego we Francji. Istotne jest także ustalenie, czy przedmiot działalności spółki polskiej w związku z działaniami podejmowanymi na podstawie umowy suportowej pokrywa się (w całości lub w części) z przedmiotem działalności usługodawcy. Analizie podlega zatem w każdym przypadku rola usług wykonywanych przez spółkę zależną w stosunku do głównej działalności podmiotu obcego w celu wykluczenia ich pomocniczego/przygotowawczego charakteru.

Jeżeli zakres czynności wykonywanych przez spółkę zależną w Polsce nie jest identyczny z celem przedsiębiorstwa jako całości, a zatem nie są na terytorium Polski wykonywane usługi prawno-logistyczne w zakresie tożsamym do usług, jakie świadczy podmiot francuski, to spółka ta nie będzie całkowicie (lub częściowo) prowadzić swojej działalności w Polsce. W konsekwencji nie będzie to

¹⁴ Więcej: OECD, *Preventing the Artificial Avoidance...*, Section B-30, pkt 21.1.–21.2.

forma aktywności konstytuująca zakład, który będzie rodzić przychód podatkowy w rozumieniu art. 3 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (podlegający opodatkowaniu w ramach ograniczonego obowiązku podatkowego w Polsce)¹⁵.

Aby zatem w świetle omówionych powyżej regulacji prawnych móc stwierdzić, że w określonym stanie faktycznym na terytorium Polski został utworzony zakład działalności gospodarczej prowadzonej przez podmiot zagraniczny, należy stwierdzić, że istniała placówka działalności gospodarczej o stałym charakterze, czyli placówka charakteryzująca się pewnym stopniem trwałości (brak tymczasowości), w tym występowały podmioty, które na podstawie zawartych porozumień zależne były od podmiotu zagranicznego i prowadziły (w całości lub w części) działalność tego podmiotu w państwie, gdzie stała placówka jest położona. Brak spełnienia któregośkolwiek z powyższych warunków oznacza, że nie powstanie zakład w postaci stałej placówki w rozumieniu właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Konieczność ustalenia rzeczywistych stosunków pomiędzy określonymi podmiotami nabrała większego znaczenia w świetle ostatnich działań OECD wyrażonych w akcji 7 BEPS¹⁶, które nakierowane zostały na przeciwdziałanie praktykom sztucznego unikania statusu zakładu przez wykorzystywanie brzmienia szczególnych warunków wskazanych w art. 5 ust. 4 KM OECD. Podkreślono, że od czasu wprowadzenia tych wyjątków nastąpiły dramatyczne zmiany w sposobie prowadzenia działalności przez poszczególne podmioty¹⁷. Zależnie od okoliczności działalność, która dotychczas była uważana w danym państwie za jedynie przygotowawczą lub pomocniczą, obecnie może odpowiadać podstawowej działalności biznesowej.

W celu zapewnienia zatem, aby zyski osiągnane z podstawowej działalności prowadzonej w danym kraju były odpowiednio opodatkowane, art. 5 ust. 4 KM OECD został zmodyfikowany w taki sposób, że każdy z przewidzianych w nim wyjątków jest obecnie ograniczony do działalności, która ma charakter „przygotowawczy lub pomocniczy”. Doprowadziło to do sytuacji, że w zakresie takich działań jak użytkowanie placówek, które służą wyłącznie do składowania, wystawiania lub dostarczania dóbr lub towarów należących do przedsiębiorstwa, czy utrzymywanie stałej placówki wyłącznie w celu zakupu dóbr lub towarów albo zbierania informacji dla przedsiębiorstwa, aby nie stanowiły stałego zakładu w myśl postanowień KM OECD, powinien cechować je wyłącznie pomocniczy lub przygotowawczy charakter.

¹⁵ Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 31 stycznia 2022 roku, I Sa/GI 1340/21, Legalis nr 2661267.

¹⁶ Por: OECD, *Preventing the Artificial Avoidance...*, Section B-28.

¹⁷ Zagadnienie to zostało szczegółowo opisane w raporcie dotyczącym działania 1 — OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 — 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paris 2015, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

Jeżeli na przykład przedsiębiorstwo z siedzibą w Austrii, którego główną częścią działalności jest prowadzenie internetowej sprzedaży towarów klientom w Polsce, podjęło współpracę z podmiotem zależnym z siedzibą w Polsce w zakresie prowadzenia na rzecz podmiotu austriackiego bardzo dużego magazynu, w którym pracuje znaczna liczba pracowników i którego głównym celem jest przechowywanie i dostarczanie towarów będących własnością podmiotu z Austrii, to ust. 4 art. 5 pkt a) KM OECD nie będzie miał zastosowania do tego magazynu. Będzie tak dlatego, że działalność związana z magazynowaniem i dostawą realizowana w ramach współpracy ze spółką zależną w Polsce stanowi zasadniczą część działalności podmiotu z Austrii w zakresie sprzedaży/dystrybucji towarów i w związku z tym nie ma charakteru przygotowawczego lub pomocniczego¹⁸. Taki stan rzeczy będzie prowadził do konieczności opodatkowania w Polsce nie tylko przychodów spółki zależnej z tytułu świadczonej usługi utrzymania magazynu, lecz także odpowiedniej części przychodu podmiotu zagranicznego, który to przychód będzie można przypisać do tego magazynu jako stałego zakładu tego podmiotu w Polsce. Z kolei przyporządkowanie kosztu usług wykonywanych przez spółkę zależną osiągniętemu w Polsce przychodowi powinno odbyć się z zachowaniem zasady *arm's length*.

Kolejny przykład, którym można się posłużyć w celu odgraniczenia działalności pomocniczej spółki zależnej od głównej działalności podmiotu zagranicznego, to sytuacja, w której spółka kapitałowa, mająca siedzibę w Niemczech, będąca dużym nabywcą określonych produktów chemicznych produkowanych w Polsce podjęła współpracę z podmiotem powiązanym w Polsce na prowadzenie na jego rzecz czynności zakupowych. Pracownicy spółki polskiej obsługujący kontrakt ze spółką z Niemiec to doświadczeni nabywcy dysponujący specjalnymi umiejętnościami i fachową wiedzą na temat jakości nabywanych produktów, odwiedzający producentów w Polsce oraz zawierający różne rodzaje umów na zakup produktów przez niemiecką spółkę.

W tym przykładzie, chociaż jedyną czynnością wykonywaną przez polską spółkę jest zakup produktów dla spółki niemieckiej, która to czynność została wskazana w art. 5 ust. 4 lit d) KM OECD, to ze względu na istotność tych czynności dla funkcjonowania spółki niemieckiej część (lub całość) działalności polskiego podmiotu może stanowić stałe miejsce prowadzenia działalności, ponieważ ta funkcja zakupowa stanowi istotną i znaczącą część głównej działalności operacyjnej spółki niemieckiej. Bez dokonywania zakupów produktów przez pracowników spółki polskiej działalność spółki niemieckiej nie mogłaby być w tym kształcie dalej prowadzona.

¹⁸ Por: interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 25 lipca 2023 roku, znak: 0114-KDIP2-1.4010.239.2023.2.OK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/554863> (dostęp: 2.12.2023).

3. Fragmentacja działalności

Powyżej opisany przypadek jest związany z tak zwaną fragmentacją działalności podatnika jako będącej przejawem instrumentalnego wykorzystywania treści art. 5 ust. 4 KM OECD w celu sztucznego nadania określonym działaniom charakteru przygotowawczego lub pomocniczego. Biorąc pod uwagę łatwość, z jaką międzynarodowe grupy mogą zmieniać swoje struktury w celu uzyskania korzyści podatkowych, w znowelizowanej wersji KM OECD wprowadzono zasadę, że nie można uniknąć statusu stałego zakładu poprzez podzielenie (fragmentację) spójnego przedsiębiorstwa operacyjnego na kilka małych przedsiębiorstw, po czym argumentować, że każda część prowadzi jedynie działalność przygotowawczą lub pomocniczą, do której stosuje się wyjątki określone w art. 5 ust. 4 KM OECD.

Powyższa zasada nie ogranicza się wyłącznie do przypadków, gdy jedno przedsiębiorstwo utrzymuje różne miejsca prowadzenia działalności w danym kraju, ale obejmuje też sytuacje, gdy te miejsca prowadzenia działalności należą do ściśle powiązanych podmiotów. Zagadnienie unikania opodatkowania przez przesiedlanie zysków i obciążeń podatkowych związane z art. 5 ust. 4 uwzględnia więc nie tylko działalność prowadzoną przez to samo przedsiębiorstwo w danym państwie, lecz także działalność prowadzoną przez ściśle powiązane przedsiębiorstwa na tym samym terytorium.

Wzmocnieniu tej zasady ma służyć dodany do art. 5 KM OECD ust. 4.1, wedle którego¹⁹ wyjątki przewidziane w ust. 4 nie mają zastosowania do takiego miejsca prowadzenia działalności, gdzie działalność prowadzona w tym miejscu oraz inne działalności tego samego przedsiębiorstwa lub ściśle powiązanych przedsiębiorstw prowadzone w tym miejscu lub w innym miejscu w tym samym państwie stanowią funkcje uzupełniające, będące częścią jednolitej operacji biznesowej. Aby ust. 4.1 mógł mieć zastosowanie, przynajmniej jedno z miejsc, gdzie prowadzone są te działalności, musi stanowić stałą placówkę lub ogólną działalność wynikająca z połączenia odpowiednich działań musi wykraczać poza to, co jest jedynie przygotowawcze lub pomocnicze.

Powyższe dobrze odzwierciedla następująca sytuacja²⁰. Spółka z siedzibą w Luksemburgu produkuje i sprzedaje sprzęt RTV, zaś przedsiębiorstwo z siedzibą w Polsce, będące w pełni własnością spółki luksemburskiej, prowadzi sklep, w którym sprzedaje sprzęt nabywany od swojego udziałowca. Spółka luksemburska posiada również niewielki magazyn w Polsce, gdzie przechowuje część towarów tożsamyh z tymi, które zazwyczaj są sprzedawane w sklepie należącym do spółki polskiej. W sytuacji gdy klient kupuje taki towar od polskiej spółki, pracownicy udają się do magazynu, skąd pobierają towar przed dostarczeniem

¹⁹ Czyt. więcej: D. Jakubowska, *Zakład podatkowy w świetle Konwencji Modelowej OECD z 2017 r.*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 3, s. 28.

²⁰ Por. OECD, *Preventing the Artificial...*, Section B-40, pkt 30.4.

go klientowi; własność towaru przechodzi z udziałowca na spółkę polską dopiero w momencie opuszczenia magazynu. W opisanym przypadku dodany do art. 5 ust. 4.1 uniemożliwia zastosowanie wyjątków z art. 5 ust. 4 KM OECD do magazynu należącego do spółki luksemburskiej, zwłaszcza jego lit a), ponieważ po pierwsze, wskazane podmioty są przedsiębiorstwami ściśle powiązanymi; po drugie sklep polskiej spółki stanowi jej stałą placówkę oraz, po trzecie, działalność biznesowa prowadzona przez udziałowca w swoim magazynie i przez polską spółkę w swoim sklepie stanowi funkcje uzupełniające, które są częścią jednolitej operacji biznesowej (to jest przechowywanie towarów w jednym miejscu w celu dostarczenia tych towarów w ramach sprzedaży przez inne miejsce w tym samym państwie).

W świetle powyższego dodanie ust. 4.1 niewątpliwie rodzi konieczność weryfikacji działań podejmowanych przez przedsiębiorstwa międzynarodowe. Przyjęty model działania tych przedsiębiorstw może bowiem powodować, że w określonym przypadku nie będzie można mówić jedynie o czynnościach przygotowawczych lub pomocniczych podejmowanych w danej lokalizacji. Uzupełniająca rola poszczególnych aktywności tych podmiotów, jak w opisanym przykładzie, może wykreować istnienie stałego zakładu w danym państwie, a w konsekwencji zmienić przyjęte zasady opodatkowania tych podmiotów.

4. Odpowiednie stosowanie nowej wersji KM OECD

Odnosząc się do treści znowelizowanej wersji komentarza do KM OECD, zwłaszcza do zmian dotyczących art. 5 ust. 4 oraz dodanego ust. 4.1, nie można pominąć wytycznych co do ich zastosowania przy interpretacji postanowień poszczególnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Przede wszystkim raport dotyczący działania 7 BEPS wskazuje²¹, że zmiany dodane do art. 5 KM OECD oraz komentarze do tych zmian mają charakter perspektywny i nie wpływają na interpretację dotychczasowych postanowień KM OECD oraz traktatów, w których postanowienia te zostały zawarte, w szczególności w zakresie interpretacji istniejących art. 5 ust. 4 i 5. Na podstawie powyższego należy więc rozumieć, że zmiany w zakresie art. 5 KM OECD będące następstwem dodania nowych artykułów czy ustępów, a także ich modyfikacji, powinny być uwzględniane tylko przy interpretacji umów o unikaniu podwójnego opodatkowania opartych na KM OECD z 2017 roku. Natomiast pozostałe modyfikacje, które wprowadzone zostały do samej treści komentarza do KM OECD, a które nie wynikały ze zmian (w tym redakcyjnych) wybranych artykułów Konwencji, powinny być stosowane także do umów opartych na wcześniejszym model KM OECD, jako mające charakter doprecyzowujący oraz uaktualniający prawidłowe rozumienie poszczególnych jej postanowień.

²¹ Por.: OECD, *Preventing the Artificial Avoidance...*, Background-14, pkt 4.

Powyższe oznacza, że zmiany redakcyjne wprowadzone do art. 5 KM OECD wskutek działania 7 BEPS nie powinny być brane pod uwagę przy interpretacji umów podjętych przed 2017 rokiem. W szczególności należy pominąć przy interpretacji tych umów te fragmenty komentarza, które odnoszą się do nowego ust. 4.1.

Dyskusyjna jednak pozostaje, z uwagi na cel działań podejmowanych przez OECD, konieczność pomijania przy interpretacji umów tej części komentarza OECD z 2017 roku, która dotyczy zmian w samej treści art. 5 ust. 4 polegających na rozszerzeniu przesłanki pomocniczości lub przygotowawczego charakteru na lit. a) do d) tego ustępu. Nie można bowiem ignorować motywów, z jakich treść tego przepisu została zmodyfikowana. Z pewnością zamysłem działań OECD nie było obecne wykorzystywanie różnic w wykładni literalnej tego ustępu (w poszczególnych modelach Konwencji) do działań, z którymi walka przede wszystkim przyświecała praca podjętym przez OECD.

Także więc przy interpretacji umów zawartych przed 2017 rokiem nie wydaje się celowe pomijanie tej części komentarza, która dotyczy zapobiegania strategii unikania opodatkowania poprzez nadużycie konstrukcji stałego zakładu.

Podsumowanie

Opisane w niniejszym artykule zmiany wprowadzone w ramach działania 7 BEPS były przede wszystkim konieczne dla zapobieżenia wykorzystywaniu konkretnych wyjątków uznania za stały zakład przewidzianych w art. 5 ust. 4 Modelowej Konwencji OECD z 2014 roku. Podjęte działania służyły poszerzeniu możliwości rozpoznania większej liczby zdarzeń gospodarczych generujących powstanie zakładu podatkowego w umawiającym się państwie między innymi w takich sytuacjach, w których spółki zależne świadczą wszelkiego rodzaju usługi wsparcia na rzecz powiązanych przedsiębiorstw zagranicznych.

W zależności od charakteru tych zmian, sprowadzających się do modyfikacji zarówno poszczególnych postanowień Konwencji, jak i samego komentarza OECD, każda wykładnia obowiązujących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania powinna uwzględniać cel ich wprowadzenia, czyli zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysków. Powyższe odnosi się także do relacji pomiędzy podmiotami powiązanymi, których kooperacja w szczególnych przypadkach może prowadzić do ustanowienia stałego zakładu, pomimo próby nadania tym działaniom charakteru przygotowawczego lub pomocniczego.

Bibliografia

Akty prawne

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2022 roku poz. 2587).

Źródła internetowe

OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, Paris 2013, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 — 2015 Final Report*, Paris 2015, <https://doi.org/10.1787/9789264241220-en>.

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

OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 — 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paris 2015, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, Paris 2017, http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

Literatura

Dmoch W., *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, wyd. 10, Warszawa 2022.

Jakubowska D., *Zakład podatkowy w świetle Konwencji Modelowej OECD z 2017 r.*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 3, s. 25–32.

Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, red. W. Modzelewski, J. Pyssa, wyd. 21, Warszawa 2023.

Regulacje w zakresie unikania opodatkowania. Komentarz praktyczny, red. A. Mariański, wyd. 1, Warszawa 2020.

Orzecznictwo

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 maja 2013 roku, II FSK 1894/11, Legalis nr 763096.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 31 stycznia 2022 roku, I Sa/GI 1340/21, Legalis nr 2661267.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 10 października 2023 roku, I SA/Wr 261/23, Legalis nr 2994627.

Interpretacje indywidualne

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 13 czerwca 2022 roku, znak: 0111-KDIB1-2.4010.97.2022.2.BD, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/494471>.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 17 października 2022 roku, znak: 0111-KDIB1-2.4010.472.2022.2.MZA, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/514304>.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 29 maja 2023 roku, znak: 0114-KDIP2-1.4010.229.2023.2.JC, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/546332>.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 25 lipca 2023 roku, znak: 0114-KDIP2-1.4010.239.2023.2.OK, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/554863>.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 19 października 2023 roku, znak: 0114-KDIP2-1.4010.430.2023.4.MW, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/566741>.