



## Marcin Jamróży

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie  
Instytut Finansów  
Zakład Podatków  
mjamro@sgh.waw.pl

# ZAKŁAD ZAGRANICZNY W KONTEKŚCIE PLANU DZIAŁAŃ BEPS

**Streszczenie:** Przedmiotem artykułu jest przedstawienie propozycji zmian w zakresie opodatkowania zakładu zagranicznego przede wszystkim w związku z Działaniem nr 7 BEPS. Jednym z kluczowych zagadnień jest przeciwdziałanie sztuczemu unikaniu statusu zakładu zagranicznego. Punkt wyjścia do rozważań stanowi problem unikania opodatkowania przez międzynarodowe przedsiębiorstwa, który jest wynikiem niedostoso-owania aktualnych regulacji do dynamicznych zmian zachodzących w gospodarce.

**Słowa kluczowe:** erozja bazy podatkowej, zakład zagraniczny, zakład wirtualny, struk-tury agencyjne, technologie cyfrowe.

## Wprowadzenie

Państwa starają się przyciągać inwestorów różnymi formami pomocy publicznej (dotacje, subwencje, zwolnienia w specjalnych strefach ekonomicznych itp.). Wygranymi w tym swoistym współzawodnictwie okazują się często przedsiębiorcy działający „transgranicznie”, którzy optymalizują obciążenia podatkowe poprzez korzystanie z pomocy publicznej (*subsidy shopping*), poprzez wykorzystywanie różnic w poziomie obciążeń podatkowych pomiędzy jurysdykcjami podatkowymi oraz umiejętne stosowanie postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub regulacji prawa unijnego (*rule shopping*) [Kudert, Klipstein i Jamróży, 2009, s. 11 i n.].

Bezpośrednia inwestycja zagraniczna realizowana w formie zakładu jest zasadniczo korzystniejsza opodatkowana niż inwestycja w formie spółki zależnej. W przeciwieństwie do wykonywania działalności gospodarczej w formie zagranicznych spółek kapitałowych lub tzw. nietransparentnych spółek osobowych, dochody przypisane zagranicznemu zakładowi nie podlegają podwójnemu opo-

datkowaniu w sensie ekonomicznym. Przedsiębiorca posiadający zakład za granicą opodatkowuje tam odpowiednią część dochodów przypisanych temu zakładowi, natomiast w państwie swojej rezydencji ma zastosowanie odpowiednia metoda unikania podwójnego opodatkowania (w przypadku Polski dominuje metoda zwolnienia) [Jamrózy, 2014, s. 255]. W zależności od poziomu efektywnych obciążeń podatkowych w państwie źródła przychodów (np. na zagranicznych rynkach zbytu) opłacalne podatkowo może być jednak unikanie tam „obecności podatkowej”, w szczególności uzewnętrznianej poprzez powstanie zakładu (zob. pkt 2).

Podstawę rozważań stanowi problem unikania opodatkowania przez międzynarodowe przedsiębiorstwa, który jest wynikiem niedostosowania aktualnych regulacji do dynamicznych zmian zachodzących w gospodarce. Internacjonalizacja biznesów oraz dynamiczny rozwój nowoczesnych technologii prowadzą do istotnych modyfikacji tradycyjnych modeli biznesowych. W doktrynie wskazuje się raczej zgodnie, że obecne regulacje prawne nie są dostosowane do wymagań rynkowych i potrzebna jest zmiana [Ault, 2013; Cockfield, 2014; Devereux i Vella, 2014; Hongler i Pistone, 2015].

Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, a tym samym erozji bazy podatkowej, stało się na tyle istotne, że w 2012 r. liderzy grupy G20 wyrazili opinię o potrzebie podjęcia wspólnych działań, mających na celu zwalczanie zjawiska transferu dochodów tych zjawisk [G20 Leaders Declaration, 2012, pkt 48]. W lipcu 2013 r. OECD (The Organisation for Economic Co-operation and Development – Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju) opublikowała raport pt. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS – *Base Erosion Profit Shifting* – erozja bazy podatkowej oraz przenoszenie zysków) z listą konkretnych 15 działań obejmujących zróżnicowane obszary [OECD/G20, 2014a]. Szczegółowe raporty BEPS zostały opublikowane w dniu 5 października 2015 r. [www 1]. Wraz z nimi OECD wydała uzasadnienie [OECD/G20, 2015] zawierające podsumowanie prac wraz z osiągnięciami, wśród których za najważniejsze uznany został sam fakt osiągnięcia konsensusu w zakresie minimalnych standardów, które mają być przestrzegane i monitorowane.

Celem artykułu jest przedstawienie propozycji zmian w zakresie opodatkowania zakładu głównie w związku z Działaniem nr 7 BEPS [OECD, 2015a]. W odniesieniu do gospodarki cyfrowej OECD wysunęła kilka propozycji, które mają doprowadzić do stworzenia nowego otoczenia prawnego w zakresie opodatkowania dochodów przedsiębiorstwa czerpanych na zagranicznym rynku zbytu. Założenia OECD zostały wstępnie sformułowane w raporcie z 2014 r. [OECD/G20, 2014b] oraz rozwinięte w raporcie końcowym z 2015 r. [OECD, 2015b]. Próba

oceny proponowanych rozwiązań legislacyjnych przeciwdziałających erozji podstawy opodatkowania, wraz ze sformułowaniem uwag *de lege lata* i *de lege ferenda* odnośnie do powstania zakładu zagranicznego, stanowi główny cel analizy.

W artykule wskazano najpierw na przesłanki powstania oraz znaczenie zakładu zagranicznego dla celów podatkowych, a następnie przedstawiono kluczowe obszary zmian w odniesieniu do placówek o charakterze pomocniczym lub przygotowawczym, tzw. agenta zależnego oraz technologii cyfrowych. Każdorazowo wskazano aktualny stan regulacji prawnej i rekomendacje zmian, wraz z przewidywanymi skutkami podatkowymi dla przedsiębiorstw międzynarodowych.

## **1. Przesłanki powstania zakładu zagranicznego a unikanie opodatkowania**

Definicja zakładu (*permanent establishment*), zawarta w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, jest jednym z kluczowych pojęć umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, miarodajnym zwłaszcza w celu rozgraniczenia jurysdykcji podatkowej pomiędzy państwa-strony takiej umowy bilateralnej. Do pojęcia zakładu odwołuje się większość postanowień Konwencji Modelowej OECD<sup>1</sup>. Stwierdzenie istnienia zakładu ma znaczenie dla rozstrzygnięcia takich fundamentalnych kwestii jak:

- określenie zakresu przypisania przychodów i kosztów przedsiębiorcy w państwie źródła i państwie rezydencji,
- sposób ustalenia wysokości dochodu przedsiębiorcy za dany rok podatkowy [Jamroży (red.), 2016, s. 93 i n.].

Ustanowienie zakładu warunkuje spełnienie następujących przesłanek:

- istnienie placówki,
- stały charakter placówki,
- wykonywanie działalności przedsiębiorstwa za pośrednictwem tej placówki,
- działalność nie wykazuje wyłącznie charakteru przygotowawczego lub pomocniczego.

Definicja zakładu na podstawie ustawodawstwa krajowego odpowiada zasadniczo definicji zawartej w postanowieniach umów bilateralnych, opartych na art. 5 KM-OECD, z wyjątkiem braku zakreślenia okresu prowadzenia robót budowlanych (montażowych), prowadzącego do powstania zakładu.

---

<sup>1</sup> Konwencja Modelowa OECD stanowi wzorzec dla zawartych przez Polskę ponad 90 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 2014; dalej: KM-OECD).

Dla opodatkowania zysków przedsiębiorstwa w innej jurysdykcji podatkowej wymagana jest, w świetle ww. przesłanek, określona forma przede wszystkim fizycznej obecności przedsiębiorstwa. Ograniczenie lub uniknięcie opodatkowania może odbywać się poprzez ograniczenie tzw. obecności podatkowej na zagranicznych rynkach zbytu. Należy przez to rozumieć organizację działalności gospodarczej w taki sposób, aby zyski ze sprzedaży towarów lub świadczenia usług wobec rezydentów danego państwa nie podlegały opodatkowaniu zgodnie z przepisami tego państwa lub podlegały opodatkowaniu tylko w ograniczonym zakresie.

Modele biznesowe mogą być tak kształtowane, aby nie zostały spełnione ww. przesłanki obecności podatkowej, np. poprzez: składanie zamówień w zautomatyzowany sposób za pośrednictwem stron internetowych zachowanych na serwerach w państwach o niskich stopach opodatkowania, utrzymywanie kontaktu zdalnego z klientami (telefon, e-mail, wideokonferencja) przez osoby będące rezydentami w państwach o niskich stopach opodatkowania, fragmentaryzację działalności czy też działanie przez formalnie niezależnych, zagranicznych agentów (*commissionaire arrangements*).

Ograniczanie ciężaru podatkowego, gdy przedsiębiorstwo jest już fizycznie obecne na obszarze zagranicznej jurysdykcji, jest możliwe poprzez przyjęcie takiego sposobu alokacji funkcji, aktywów i ryzyka, który nie oddaje w pełni rzeczywistego działania przedsiębiorcy i nie zostałby wybrany, gdyby nie względy podatkowe. Wskazany problem ma szczególne znaczenie np. w gospodarce cyfrowej, gdzie istotną rolę odgrywają wartości niematerialne i prawne [Ault, 2013, s. 1197]. Własność składników niematerialnych pozostaje po stronie spółki lub zakładu ulokowanego w atrakcyjnej podatkowo jurysdykcji. Jednostki te jednocześnie mogą zapewniać finansowanie oraz ponosić ryzyko ekonomiczne, oczekując przez to wyższych stóp zwrotu.

Zwraca się też uwagę na zjawisko hybrydyzacji podatkowej (*hybrid mismatch arrangements*), polegające na wykorzystywaniu przy kształtowaniu modelu biznesowego odmiennego klasyfikowania na obszarze różnych jurysdykcji podatkowych dla celów podatkowych tych samych czynności (struktur czy podmiotów) w celu osiągnięcia podwójnego nieopodatkowania lub podwójnego odliczenia podatkowego [Hybka, 2014, s. 83 i n.]. Wymaga to zidentyfikowania zdarzeń, które przede wszystkim w wyniku różnic regulacyjnych (zgodnie z prawem wewnętrznym państw) nie podlegają opodatkowaniu w żadnym z państw.

## 2. Placówki o charakterze pomocniczym lub przygotowawczym

Placówki wypełniające kryteria dla ustanowienia zakładu nie są zakładami podatkowymi, jeżeli wykonywana w nich działalność wykazuje w szczególności charakter przygotowawczy lub pomocniczy. Ocena, czy działalność wykonywana w placówce ma taki charakter, zależy od całokształtu działalności przedsiębiorstwa. Działalność o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym implikuje, że z perspektywy całego przedsiębiorstwa nie stanowi ona samostnej działalności, lecz ma podrzędne znaczenie w stosunku do działalności podstawowej (np. reklama towarów, udzielanie informacji, czynności nadzorcze); tylko w powiązaniu z pozostałą działalnością przedsiębiorstwa ma sens gospodarczy. Wyłączenia są warunkowane również tym, że czynności są wykonywane „dla przedsiębiorstwa”. Tytułem przykładu, reklama wykonywana poprzez placówkę na rzecz osób trzecich prowadzi do powstania zakładu; dotyczy to też prac badawczo-rozwojowych wykonywanych w placówce na zlecenie. Wyłączenie nie jest uzasadnione, jeżeli „pomocnicza” placówka wygospodarowuje istotny udział zysku przedsiębiorstwa [Skaar, 1991, s. 280 i n.]. Wyłączenia dotyczą placówek służących wyłącznie wykonywaniu wymienionych w ust. 4 art. 5 KM-OECD czynności; nie dotyczą one np. dokonywania napraw gwarancyjnych bądź sprzedaży rzeczy zamiennych [OECD, 2014, art. 5, Nb 25]. Również podpisywanie umów za pośrednictwem placówki, mających za przedmiot składowane dobra lub towary, prowadzi zwykle do ustanowienia zakładu, nawet jeżeli umowy te wymagają aprobaty jednostki macierzystej (centrali) [Jamróży i Cloer (red.), 2007, art. 5, Nb 27]. W świetle art. 5 ust. 4 KM-OECD wyłączenia obejmują:

1. Placówki, które służą wyłącznie do składowania, wystawiania lub wydawania dóbr lub towarów przedsiębiorstwa; w zakresie tego wyłączenia powinny mieścić się czynności bezpośrednio związane ze składowaniem, wystawianiem lub wydawaniem dóbr lub towarów, np. pakowanie, ważenie, formowanie wysyłki<sup>2</sup>.
2. Zapasy dóbr albo towarów przedsiębiorstwa, utrzymywane wyłącznie dla składowania, wystawiania lub wydawania.
3. Zapasy dóbr albo towarów przedsiębiorstwa, utrzymywane wyłącznie w celu przerobu przez inne przedsiębiorstwo; chodzi przy tym zarówno o czynności mające na celu zmianę istoty rzeczy, jak i powstanie całkiem nowej rzeczy [Jamróży i Cloer (red.), 2007, art. 5, Nb 29].

<sup>2</sup> Składowane, wystawiane lub wydawane dobra lub towary muszą należeć do przedsiębiorstwa, np. wynajem powierzchni magazynowej na rzecz osób trzecich nie mieści się w zakresie tego wyłączenia.

4. Stałe placówki utrzymywane wyłącznie w celu zakupu dóbr lub towarów, albo uzyskiwania informacji dla przedsiębiorstwa<sup>3</sup>.
5. Stałe placówki utrzymywane wyłącznie w celu wykonywania jakiegokolwiek innej działalności o charakterze przygotowawczym albo pomocniczym dla przedsiębiorstwa.
6. Placówki utrzymywane wyłącznie w celu wykonywania jakiegokolwiek połączenia rodzajów działalności wymienionych wyżej w pkt 1–5, pod warunkiem że ogólna działalność tych placówek, wynikająca z takiego połączenia rodzajów działalności, ma charakter przygotowawczy lub pomocniczy. Wyłączenie to następuje, jeżeli kumulacja różnych działalności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym nie prowadzi do uznania, że działalność placówki stała się samoistna pod względem gospodarczym. Tytułem przykładu, w przypadku zakupów (pkt 4), składowania, wystawiania i wydawania towarów (pkt 1), a jednocześnie prowadzenia reklamy tych towarów (pkt 5) należy uznać, że czynności te łącznie tworzą pewien samoistny proces gospodarczy (działalność handlowa), nawet wobec braku zawierania umów sprzedaży w placówce.

Rozległy zakres czynności uznawanych za działalność przygotowawczą lub pomocniczą stwarza szerokie możliwości optymalizacyjne i może być wykorzystywany przez międzynarodowe przedsiębiorstwa, które sztucznie unikają powstania zakładu poprzez fragmentację działalności [Hongler i Pistone, 2015, s. 12 i n.].

Raport dotyczący działania BEPS 7 zakłada przeciwdziałanie unikaniu statusu zakładu poprzez m.in. zmianę katalogu wyłączeń w art. 5 ust. 4 KM-OECD, szczególnie w zakresie pkt 1–4. Fragmentaryzacja podstawowej działalności (*core business*) przedsiębiorstwa tworzy potencjalnie możliwość unikania statusu zakładu zagranicznego w państwie źródła (tj. położenia zakładu). Pojęcie czynności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym zależy od rodzaju działalności (biznesu) oraz podejścia administracji podatkowej w danym państwie.

Działalność pełniąca istotną rolę w funkcjonowaniu danego modelu biznesowego nie powinna stanowić czynności o charakterze przygotowawczym albo pomocniczym. Przykładowo, jeżeli przedsiębiorstwo posiada za granicą halę magazynową, w której pracuje znacząca liczba pracowników tego przedsiębiorstwa, zajmując się tam różnymi czynnościami pomocniczymi bądź przygoto-

---

<sup>3</sup> Jeżeli za pośrednictwem stałej placówki jest wykonywana wyłącznie działalność w zakresie zakupów dla przedsiębiorstwa, placówka nie stanowi zakładu. Jeżeli w stałej placówce jest prowadzona także podstawowa działalność, to wtedy zakładowi, na podstawie umów opartych na KM-OECD w wersji sprzed 2010 r., nie można przypisać marży zysku tylko z tytułu samego zakupu dóbr i towarów (art. 7 ust. 5 KM-OECD w wersji sprzed 2010 r.). Na równi jest traktowane uzyskiwanie informacji np. przez korespondentów czasopism.

wawczymi, za które obecnie uznaje się np. zakup towarów, to placówka taka powinna w myśl rekomendacji BEPS zostać jednak uznana za zakład. Ma to zapobiec sztucznej fragmentacji działalności (*anti-fragmentation rule*).

Wreszcie, jeżeli przedsiębiorstwo dysponuje licznymi stałymi placówkami i są one od siebie niezależne, to nie należy badać ich pod kątem ustanowienia statusu zakładu oddzielnie, biorąc pod uwagę miejsce ich położenia, ale rozpatrując łącznie z perspektywy wszystkich podmiotów powiązanych. Wyłączenie efektów kumulacji jest uzasadnione tym, że przedsiębiorstwo wykonujące poszczególne czynności w różnych miejscach (na skutek np. wydzielenia organizacyjnego), nie powinno być traktowane odmiennie.

Ponadto utrzymywanie stałej placówki wyłącznie w celu zakupu dóbr lub towarów, albo uzyskiwania informacji nie powinno stanowić wyłączenia w kontekście redystrybucji zysków przedsiębiorstw międzynarodowych. Szczegółne traktowanie zakupu dóbr lub towarów jest niezgodne z zasadą *arm's length* [OECD, 2015a].

### 3. Agent zależny

Zakład może powstać w sytuacji braku stałej placówki utrzymywanej przez przedsiębiorstwo, w przypadku prowadzenia działalności poprzez osobę, która posiada i zwyczajowo wykonuje pełnomocnictwo w imieniu przedsiębiorstwa (art. 5 ust. 5 KM-OECD). Taki zależny przedstawiciel:

- występuje w imieniu podmiotu zagranicznego,
- posiada i zwyczajowo wykonuje pełnomocnictwo do zawierania umów w imieniu tego podmiotu zagranicznego,
- nie posiada statusu niezależnego przedstawiciela działającego w ramach swojej zwykłej działalności (art. 5 ust. 6 KM-OECD),
- jego działalność nie jest ograniczona jedynie do działalności pomocniczej i przygotowawczej, która wskazana jest w art. 5 ust. 4 KM-OECD.

Osoba ma działać „w imieniu przedsiębiorstwa” oraz ma posiadać i zwyczajowo wykonywać pełnomocnictwo do zawierania umów w umawiającym się państwie. Wystarczy, że reprezentowane przedsiębiorstwo godzi się na dokonanie czynności cywilnoprawnych przez przedstawiciela [OECD, 2014, art. 5, Nb 32.1]. Trzeba przy tym uwzględniać cały kontekst sytuacyjny. Oceniając, czy osoba ma pełnomocnictwo do zawierania umów, bardziej miarodajny jest bowiem całokształt zachowań osób uczestniczących w dokonywaniu czynności prawnych, niż umocowanie cywilnoprawne. Należy przyjąć, że osoba ma pełnomoc-

nictwo do zawierania umów, jeżeli reprezentowane przedsiębiorstwo wprawdzie formalnie podpisuje umowy, ale do ich zawarcia doprowadza działanie przedstawiciela, a przedsiębiorstwo nie zastrzega sobie wprowadzenia przed podpisaniem istotnych zmian postanowień umownych, np. w przypadku masowo zawieranych, stypizowanych umów. Pełnomocnictwo do zawierania umów musi być wykonywane „zwyczajowo”, co oznacza, że przedstawiciel uczestniczy w imieniu przedsiębiorstwa w sposób częstotliwy w obrocie gospodarczym. Jednorazowe zawarcie umowy w wykonaniu pełnomocnictwa nie jest wystarczające [Jamróży i Cloer (red.), 2007, art. 5, Nb 51]. Bez znaczenia jest przy tym, czy przedstawiciel ma miejsce zamieszkania (ewentualnie pobyt stały) w państwie wykonywania pełnomocnictwa. Nie jest wymagane, żeby pełnomocnictwo było wykonywane przez tę samą osobę, ewentualnie w tym samym miejscu.

Nie uważa się, że przedsiębiorstwo posiada zakład w umawiającym się państwie, jeżeli:

- 1) przedsiębiorstwo podejmuje czynności za pośrednictwem niezależnego przedstawiciela,
- 2) przedstawiciel taki działa w ramach swojej zwykłej działalności [Vogel i Lehner, 2008, art. 5, Nb 116].

Zatem jeżeli osoba, która działa w imieniu przedsiębiorstwa pozostaje w stosunku zależności od tego przedsiębiorstwa, lub czynności (niezależnego) przedstawiciela wykraczają poza przedmiot jego zwykłej działalności, to może powstać zakład. Nie jest zwykle zależnym przedstawicielem inny przedsiębiorca, chyba że jest podporządkowany pod względem gospodarczym (np. gdy jego działalność oparta jest wyłącznie na zleceniach od tego przedsiębiorstwa) [Zob. np. Interpretacja Dyrektora..., 2007]. Zdaniem OECD, jeżeli działalność osoby na rzecz przedsiębiorstwa jest przedmiotem szczegółowych instrukcji, to taka osoba nie może być uznana za niezależną od przedsiębiorstwa. Nie są szczegółowymi instrukcjami np. dyspozycje co do negocjowanej ceny czy warunków dostawy. Również fakt, że przedstawiciel jest zobowiązany dostarczać przedsiębiorstwu informacje w związku z prowadzoną przez niego działalnością w celu jej akceptacji (obowiązek sprawozdawczy), nie przesądza jeszcze o jego zależności [OECD, 2014, art. 5, Nb 38 i n.].

Rekomendacje wynikające z BEPS 7 zakładają przeciwdziałanie unikaniu statusu zakładu przez modyfikację definicji „zależnego przedstawiciela” w celu objęcia zakresem regulacji struktury komisantów i innych dystrybutorów o ograniczonym ryzyku również wtedy, gdy dokonują oni sprzedaży w swoim imieniu. Zakład w formie zależnego przedstawiciela zostanie ustanowiony także w sytuacji, gdy



zawarcie umowy wynika bezpośrednio z działania agenta na rzecz mocodawcy, nawet jeżeli umowa nie zostanie przezeń zawarta<sup>4</sup>.

Przy działaniu wyłącznie lub niemal wyłącznie na rzecz podmiotu blisko z nim powiązanego przedstawiciela nie będzie można zasadniczo uznać za agenta niezależnego. Zdefiniowano przy tym podmiot blisko powiązany<sup>5</sup> (co najmniej 50% udziału w prawach głosu lub faktyczna kontrola), a działanie „wyłącznie lub niemal wyłącznie”<sup>6</sup> to sprzedaż wynosząca co najmniej 90% wartości sprzedaży ogółem na rzecz podmiotu powiązanego.

Zmiany będą miały szczególne znaczenie dla przedsiębiorców dokonujących sprzedaży swoich dóbr za granicą w różnego rodzaju agencyjnych strukturach dystrybucji. W konsekwencji, aktywność zagraniczna wykonywana poprzez zatrudnianych pracowników, współpracowników czy agentów lub komisantów w większym niż dotąd zakresie będzie objęta opodatkowaniem za granicą.

#### 4. Technologie cyfrowe

Aktualna definicja zakładu w odniesieniu do gospodarki cyfrowej jest ściśle związana z lokalizacją urządzeń (serwera) i niezależna od ekonomicznej obecności przedsiębiorstwa na danym rynku zagranicznym [Warniło, 2016, s. 115 i n.]. Stosownie do rekomendacji OECD, należy rozszerzyć dotychczasową definicję zakładu, który dla przedsiębiorstw prowadzących działalność całkowicie zdematerializowaną mógłby powstać pod warunkiem utrzymywania na danym rynku znaczącej obecności cyfrowej. Działalność całkowicie zdematerializowana wykazuje następujące cechy:

- a) główna część biznesu przedsiębiorstwa opiera się całkowicie lub znacząco na dobrach cyfrowych lub usługach świadczonych w cyberprzestrzeni, zaś umowy zawierane są w przeważającej mierze zdalnie,
- b) płatności dokonywane są wyłącznie za pośrednictwem kart kredytowych lub innych środków płatności elektronicznej,
- c) strony internetowe są jedynym środkiem umożliwiającym nawiązanie relacji z przedsiębiorstwem,
- d) wszystkie lub większość zysków wynika z opłat za nabycie towarów lub usług cyfrowych,

<sup>4</sup> oryg. (...) *habitually concludes contracts or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification.*

<sup>5</sup> oryg. *closely related enterprise.*

<sup>6</sup> oryg. *exclusively or almost exclusively.*

- e) rezydencja przedsiębiorstwa dostarczającego dobra lub usługi nie jest brana pod uwagę przez konsumenta i nie wpływa na jego wybór zakupu,
- f) korzystanie z danego dobra lub usługi cyfrowej nie wymaga fizycznej obecności konsumenta ani używania fizycznych produktów innych niż komputer, urządzenia mobilne i inne narzędzia informatyczne,
- g) żadne elementy lub aktywności fizyczne nie są zaangażowane w rzeczywiste tworzenie danego dobra lub świadczenie usług oraz ich dostawę [OECD/G20, 2014b, s. 144].

Z kolei znacząca obecność cyfrowa cechuje się tym, że:

- a) znaczna liczba umów o dostawę w pełni zdematerializowanych towarów i świadczenie usług pomiędzy przedsiębiorstwem a konsumentem, będącym rezydentem podatkowym w tym kraju, są zawierane zdalnie,
- b) cyfrowe towary lub usługi przedsiębiorstwa są powszechnie używane lub konsumowane w tym kraju,
- c) znaczna liczba płatności od konsumentów z danego kraju wykonywana jest w związku z zobowiązaniami umownymi wynikającymi ze świadczenia w ramach podstawowej działalności przedsiębiorstwa cyfrowych usług lub dostawy cyfrowych towarów,
- d) istniejący oddział przedsiębiorstwa w tym kraju wykonuje drugorzędne funkcje, takie jak marketing oraz doradztwo skierowane do klientów mających rezydencję w tym państwie, które są ściśle związane z podstawową działalnością przedsiębiorstwa [OECD/G20, 2014b, s. 145; Warnieło, 2016, s. 125 i n.].

Według innej propozycji OECD, opodatkowanie miałyby się opierać na ekonomicznej obecności przedsiębiorstwa na danym rynku; jej określanie miałyby być determinowane przez wiele czynników świadczących o celowych i stałych interakcjach z lokalnym rynkiem [OECD, 2015b, s. 107 i n.], z których najważniejsze to:

- a) czynniki związane z wysokością przychodu: przekroczenie określonej wysokości przychodu uzyskanego w danym państwie, rozumianej jako wartość ekonomiczna wygenerowana przez konsumentów będących jego rezydentami,
- b) czynniki cyfrowe: utrzymywanie lokalnej domeny, platformy cyfrowej, oferowanie lokalnych opcji płatności,
- c) czynniki związane z użytkownikami: ilość aktywnych użytkowników w ujęciu miesięcznym, ilość zawieranych umów, ilość danych zbieranych od użytkowników.

Z kolei według innego podejścia, należy odstąpić od dotychczasowej definicji zakładu jako podstawy opodatkowania dochodów nierezydenta na rzecz zasady znaczącej obecności, która zakłada częściowe utrzymanie wymogu fi-

zycznej obecności. Wtedy podstawowe przesłanki zaistnienia opodatkowania byłyby następujące:

- a) związek z konsumentami lub użytkownikami na danym rynku przekracza 6 miesięcy przy jednoczesnym występowaniu pewnej formy fizycznej obecności przedsiębiorcy,
- b) sprzedaż towarów lub usług odbywa się przez utrzymywanie bliskich relacji z klientami, włączając w to stronę internetową w lokalnym języku, opcję dostawy od lokalnych dostawców, korzystanie z lokalnych usług bankowych czy oferowanie towarów lokalnych dostawców,
- c) dostawy towarów lub świadczenie usług jest związane z systematycznym zbieraniem danych o klientach [OECD/G20, 2014b, s. 146].

Odrębnie dyskutowanym wariantem jest wprowadzenie podatku u źródła od niektórych rodzajów płatności za towary lub usługi cyfrowe, dokonywanych przez rezydentów (lub zakłady położone w państwie źródła) na rzecz nierezydenta – sprzedawcy towarów lub usługodawcy. Ciężar podatkowy byłby ostateczny oraz opierałby się na wartości brutto, ewentualnie stanowiłby narzędzie pomocnicze dla wdrażania pozostałych rozwiązań wyżej zasygnalizowanych. W relacjach B2B płatnikiem podatku byłoby przedsiębiorstwo nabywające towar lub usługę. W relacjach B2C, z uwagi na praktyczne problemy z nałożeniem na konsumentów funkcji płatnika, obowiązek miałby być wykonywany przez instytucje płatnicze obsługujące proces płatności za towar lub usługę [OECD, 2015b, s. 113 i n.].

Wreszcie, OECD poddało pod rozagę wprowadzenie swoistej daniny wyrównawczej, niezależnej od podatku dochodowego, o sztywnym charakterze i opartej na bardziej wystandaryzowanych kryteriach. Danina miałaby obciążać zarówno rezydentów, jak i nierezydentów. Podstawa jej obliczania nie byłaby bezpośrednio powiązana z wysokością dochodu przedsiębiorstwa, lecz np. uzależniona od ilości bitów wykorzystywanych przez stronę internetową. Danina objęłaby wyłącznie przedsiębiorstwa o określonym rozmiarze lub obrocie [OECD/G20, 2014b, s. 146 i n.]. Przyjęcie wskazanej konstrukcji prowadziłoby do podjęcia wysiłków w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania tych samych przychodów (dochodów) podatkiem dochodowym i daniną wyrównawczą.

## Podsumowanie

W artykule przedstawiono główne nurty dyskusji – w ramach projektu BEPS – nad zmianą zasad ustanowienia zakładu zagranicznego. Przyczyną poszukiwania nowych rozwiązań jest możliwość oddziaływania przez przedsię-

biorstwa na rynki zagraniczne i generowanie przychodów ze źródeł położonych za granicą bez utrzymywania fizycznej obecności, co przy jednoczesnym powiązaniu opodatkowania dochodów z utrzymywaniem pewnego poziomu fizycznej obecności, czyni obecny system nieadekwatnym wobec realiów gospodarczych.

W odpowiedzi na zidentyfikowane zagrożenia, w ramach planu działań BEPS zaproponowano wiele alternatywnych względnie uzupełniających się postulatów, takich jak: zawężenie zakresu czynności przygotowawczych i pomocniczych, zmiana definicji agenta zależnego, zmiana istniejącej definicji zakładu poprzez rozszerzenie jej zakresu przedmiotowego na przedsiębiorstwa wykazujące znaczącą cyfrową obecność (wirtualny zakład), zastąpienie pojęcia zakładu jako podstawy determinowania obecności podatkowej pojęciem znaczącej obecności czy wprowadzenie specjalnych danin bądź podatków u źródła. Omówione propozycje, w połączeniu z pozostałymi działaniami BEPS, mają stać się podstawą do stworzenia nowego systemu opodatkowania dochodów międzynarodowych przedsiębiorstw.

Nie podlega wątpliwości, że istnieje potrzeba reformy służącej bardziej efektywnej alokacji dochodów do państwa źródła, co jest zbieżne ze stanowiskiem OECD. Odnośnie do opodatkowania gospodarki cyfrowej, trzeba raczej opowiedzieć się za integracją opodatkowania gospodarki cyfrowej w ramach zmienionej instytucji zakładu podatkowego, nie zaś za tworzeniem specyficznych rozwiązań, takich jak podatek u źródła od transakcji cyfrowych [Cockfield, 2014, s. 938 i n.]. Należy rozszerzyć dotychczasową definicję zakładu o zakład cyfrowy, w połączeniu z zawężeniem zakresu czynności pomocniczych. Tego typu zmiana stanowiłaby rozwinięcie obecnie obowiązującego systemu opodatkowania dochodów transgranicznych.

## Literatura

- Ault H.J. (2013), *Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles, reprinted from "Tax Notes International"*, „Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance”, No. 2013-03, s. 1095-1201.
- Cockfield A.J. (2014), *BEPS and Global Digital Taxation*, „Tax Notes International”, Vol. 75, No. 11, s. 938-940.
- Devereux M.P., Vella J. (2014), *Are We Heading Towards a Corporate Tax System Fit for the 21st Century?* „Fiscal Studies, Forthcoming, Oxford Legal Studies Research Paper”, No. 88.
- G20 Leaders Declaration (2012), [http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms\\_Data/docs/pressdata/en/ec/131069.pdf](http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_Data/docs/pressdata/en/ec/131069.pdf) (dostęp: 1.04.2016).

- Hongler P., Pistone P. (2015), *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, „WU International Taxation Research Paper Series”, No. 2015 – 15.
- Hybka M. (2014), *Optymalizacja podatkowa z wykorzystaniem hybrydyzacji*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 802 (65).
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 11 lipca 2007 r., IPPB5/423-426/11-6/PS, [www.sip.mf.gov.pl](http://www.sip.mf.gov.pl) (dostęp: 1.04.2016).
- Jamroży M. (2014), *Planowanie podatkowe działalności prowadzonej przez zagraniczny zakład*, „Studia Ekonomiczne”, nr 198, s. 255-266.
- Jamroży M., red. (2016), *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Jamroży M., Cloer A., red. (2007), *Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z Niemcami*, C.H. Beck, Warszawa.
- Kudert S., Klipstein I., Jamroży M. (2009), *Szanse i ryzyka podatkowe transgranicznej produkcji – na przykładzie inwestycji w polsko-niemieckim obszarze przygranicznym*, „Monitor Podatkowy”, nr 10.
- OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 15 July 2014, <http://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version-9789264239081-en.htm> (dostęp: 1.04.2016).
- OECD (2015a), *Revised Discussion Draft, BEPS Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status*, OECD.
- OECD (2015b), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1*, <http://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm> (dostęp: 1.04.2016).
- OECD/G20 (2014a), *Base Erosion and Profit Shifting Project, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219250-en> (dostęp: 1.04.2016).
- OECD/G20 (2014b), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy\\_9789264218789-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy_9789264218789-en) (dostęp: 1.04.2016).
- OECD/G20 (2015), *Base Erosion and Profit Shifting Project, Explanatory Statement*, <https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf> (dostęp: 1.04.2016).
- Skaar A. (1991), *Permanent Establishment*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer-Boston.
- Vogel K., Lehner M. (2008), *DBA Kommentar*, C.H. Beck, München.
- Warniło J. (2016), *Międzynarodowe aspekty opodatkowania gospodarki cyfrowej* [w:] M. Jamroży (red.), *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- [www 1] <http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm> (dostęp: 1.04.2016).

**PERMANENT ESTABLISHMENT IN THE CONTEXT  
OF BEPS ACTION PLAN**

**Summary:** The purpose of this article is to characterize the recent OECD proposals included in BEPS Action 7 regarding taxation of permanent establishment. The recommendations intended to counteract the artificial avoidance of PE status. This paper will also deal with the various solutions to tackle such schemes.

**Keywords:** tax base erosion, permanent establishment, digital permanent establishment, commissionaire arrangements, digital technologies.