

**Dr Tomasz Woźniak**

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej

ORCID 0000-0002-0917-7190

e-mail: tomasz.wozniak@mail.umcs.pl

# Zakład usługowy w międzynarodowym prawie podatkowym

Service permanent establishment in international tax law

## Streszczenie

Przedmiotem analizy dokonanej w artykule jest instytucja zakładu, występująca na gruncie międzynarodowego prawa podatkowego. Celem artykułu jest natomiast przedstawienie wersji zakładu usługowego, opracowanych przez OECD i ONZ, a także analiza relacji występujących pomiędzy zakładem wskazanego typu a pozostałymi typami. Pomimo ogólnych podobieństw wzorce zakładu usługowego opracowane przez dwie największe międzynarodowe organizacje gospodarcze nie są bowiem tożsame. Jeżeli natomiast chodzi o ich moc prawną, to jest ona identyczna z pozostałymi typami zakładu, gdy zostanie wprowadzona do treści konkretnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zakład usługowy jest przy tym samodzielny i niezależny od pozostałych typów zakładu. Do jego zastosowania przez organy podatkowe nie jest więc konieczne odwoływanie się do innych norm. Zakład usługowy może być jednak użyty dopiero w przypadku braku możliwości zastosowania w określonym stanie faktycznym przepisów o zakładzie odmiennego typu. Rozpatrując zakład usługowy z tej perspektywy, należy stwierdzić, że ma on pomocnicze znaczenie w ramach międzynarodowego prawa podatkowego.

**Słowa kluczowe:** międzynarodowe prawo podatkowe, zakład, usługi, Konwencja Modelowa OECD, Konwencja Modelowa ONZ

JEL: K33

## Wprowadzenie

Postępująca internacjonalizacja, charakteryzująca współczesny obrót gospodarczy, nakazuje zwrócić większą niż w przeszłości uwagę na zagadnienia związane z opodatkowaniem prowadzenia działalności gospodarczej za granicą. W tym zakresie można wyróżnić kilka istotnych problemów.

## Abstract

The subject of this analysis is the institution of the permanent establishment in international tax law. The aim of the article is to present the versions of a service permanent establishment, developed by the OECD and the United Nations, and analyze the relations between the permanent establishment of this type and other types. Despite the general similarities, service permanent establishment models developed by the two largest international economic organizations are not identical. As far as their legal force service permanent establishment is identical to the other types of permanent establishment when introduced into double tax treaty. Service permanent establishment is independent and autonomous from the other types of permanent establishment. For its application by the tax authorities, it is therefore not necessary to apply other provisions. Service permanent establishment, however, can only be applied when no other permanent establishment provisions are applicable in a particular case. Considering on service permanent establishment from this perspective, it follows that it is ancillary under international tax law.

**Keywords:** international tax law, permanent establishment, OECD Model Convention, UN Model Convention

Pierwszy z nich dotyczy ustalania i poboru podatku u źródła. Drugi natomiast odnosi się do warunków powstania zakładu, określanego w piśmiennictwie także mianem zakładu podatkowego oraz stałego zakładu. Ostatni z wymienionych problemów ma szczególne znaczenie dla podmiotów prowadzących czynną (aktywną) działalność gospodarczą poza państwem swojej rezydencji podatkowej. Ukonstytuowanie się

zakładu powoduje bowiem, że przedsiębiorstwo niebędące rezydentem danego państwa, stosownie do dyspozycji art. 7 ust. 1 Konwencji Modelowej OECD, jest zobowiązane do zapłaty w nim podatku od dochodu związanego z zakładem.

Definicja zakładu, uregulowana w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, należy do najobszerniejszych w międzynarodowym prawie podatkowym. Wynika to w dużej mierze z jej konstrukcji. Łączy ona bowiem w sobie definicje kilku szczegółowych typów zakładu. Przedmiotem niniejszego artykułu jest analiza typu relatywnie rzadko występującego w umowach zawieranych przez państwa rozwinięte, w tym przez Polskę. Zakład usługowy, bo o nim mowa, w przeciwieństwie do pozostałych typów zdefiniowanych bezpośrednio w konwencjach modelowych, został ulokowany w komentarzach do tych konwencji. Z tego względu konieczne jest dokonanie analizy pojęcia zakładu usługowego, w szczególności przez pryzmat jego relacji z pozostałymi typami zakładu oraz możliwości jego samodzielnego zastosowania w konkretnym stanie faktycznym. W obecnym stanie prawnym zakład usługowy, o ile jego definicja została wprost ujęta w umowie międzynarodowej, pozostaje równoważny pod względem mocy prawnej pozostałym typom zakładu. Jednocześnie, jeżeli chodzi o stosowanie wskazanej konstrukcji, to jest ona wtórna (pomocnicza) w stosunku do pozostałych typów. Zakład usługowy może być bowiem zastosowany dopiero w przypadku braku możliwości użycia w danym przypadku przepisów o zakładzie odmiennego typu. Jednocześnie zachowuje on samodzielny charakter i nie wymaga dla swojej skuteczności dokonywania zapożyczeń spoza ogólnej definicji zakładu.

Podstawowe znaczenie dla realizacji założeń artykułu ma zastosowanie metody analizy dogmatycznej. Od typowej analizy tego rodzaju różni się ona jednak przedmiotem. Nie jest nim bowiem akt normatywny, lecz opracowane przez międzynarodowe organizacje gospodarcze wzory (modele), które państwa zainteresowane zawarciem dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania wykorzystują w toku negocjacji. Wzory, o których mowa, zawierają Konwencja Modelowa OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku z 2017 r. oraz Konwencja Modelowa ONZ w sprawie unikania podwójnego opodatkowania pomiędzy państwami rozwiniętymi i rozwijającymi się, również opublikowana w 2017 r. Zawarte w nich postanowienia uwzględniają dotychczasowy przebieg prac organizacji międzynarodowych nad udoskonaleniem instytucji międzynarodowego prawa podatkowego, osiągnięty w toku realizacji Działania nr 7 BEPS. Jedyne uzupełniającą w pracy została wykorzystana metoda analizy porównawczej, która została użyta w odniesieniu do wybranych dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu i majątku zawartych przez Polskę.

## Wprowadzenie pojęcia zakładu usługowego do międzynarodowego prawa podatkowego

Instytucja zakładu należy do najstarszych w międzynarodowym prawie podatkowym. Jej początki datuje się na drugą

połowę XIX w. Współczesny kształt przybrała natomiast w latach 50. i 60. XX w., w toku prac podjętych przez OECD oraz jej poprzedniczkę, OEEC. Wskazana okoliczność ma niezwykle istotne znaczenie dla współczesnego kształtu zakładu. W swojej pierwotnej wersji postanowienia Konwencji Modelowej OECD uwzględniały bowiem w definicji zakładu przede wszystkim działalność typową dla danych czasów, a więc produkcyjną i handlową (Schaffner, 2013, s. 106). Świadczeniu usług był natomiast poświęcony art. 14, usunięty z Konwencji OECD w 2000 r. Postanowienia tego przepisu w założeniu obejmowały zresztą tylko działalność osób fizycznych, specjalistów wykonujących wolne zawody, a nie pracowników bądź osoby należące do innych, zbliżonych do nich kategorii podmiotów zależnych od zagranicznego przedsiębiorcy. Definicja zakładu ograniczała się wówczas w zasadzie do trzech pojęć, odnoszących się do rodzajów obecności gospodarczej w innym państwie. Po pierwsze, stałej placówki, wymagającej od przedsiębiorcy dysponowania przestrzenią wykorzystywaną do stałego prowadzenia działalności gospodarczej w danym państwie. Po drugie, placu budowy lub prowadzenia ściśle wyspecjalizowanych usług, tj. robót budowlanych, w przypadku których kryterium rozstrzygającym o powstaniu zakładu był wyłącznie upływ czasu. Po trzecie zaś, posiadania zależnego przedstawiciela, który działał za przedsiębiorcę w danym państwie.

Konwencja modelowa nie zawierała natomiast szczegółowych norm odnoszących się do dynamicznie rozwijającego się sektora zaawansowanych usług, przede wszystkim dla biznesu. Z biegiem czasu niekorzystne konsekwencje wskazanej okoliczności zaczęły być coraz bardziej odczuwalne szczególnie przez państwa, które dzięki niskim kosztom pracy oraz rozwojowi środków komunikacji na odległość przyciągały zagranicznych przedsiębiorców zdalnie świadczących usługi outsourcingowe na rzecz swoich klientów przebywających w państwach wysoko rozwiniętych<sup>1</sup>. Co do zasady, dla wskazanej działalności stosowany był więc ten sam próg obecności uzasadniający powstanie zakładu, co w przypadku np. stałej placówki (OECD, 2017, s. 154). Państwa, na obszarze których były świadczone usługi, doznawały więc utraty potencjalnych dochodów podatkowych. Zakład nie mógł bowiem powstać, jeżeli np. podatnik świadczył usługi w określonym państwie, ale nie spełniał temporalnego wymogu stałości bądź nie posiadał uprawnień do dysponowania położoną w nim placówką. Jednej z takich sytuacji dotyczyła sprawa Dudneya. Kanadyjski sąd uznał w niej, że zakład nie może powstać z powodu braku uprawnień do dysponowania pomieszczeniami przez amerykańskiego rezydenta, w których świadczył on swoje usługi na rzecz kanadyjskiego usługobiorcy<sup>2</sup>.

Przeciwnicy rozszerzenia definicji zakładu o przepisy odnoszące się wyłącznie do świadczenia usług trafnie zwracali uwagę, że konsekwencją tej zmiany będzie ograniczenie międzynarodowego handlu usługami oraz wystąpienie szeregu dodatkowych problemów, np. związanych z niespójnościami systemów prawnych różnych państw (Reid, 2010, s. 850). Stopniowo na forum organizacji międzynarodowych przewagę zaczął jednak zdobywać odmienny pogląd, dopuszczający możliwość opodatkowania dochodów w państwie świadczenia usług (Schaffner, 2013, s. 107). Popierające go państwa roz-

wijające się zwracały uwagę, że ewentualne trudności prawne bądź administracyjne wiążące się z opodatkowaniem usług nie stanowią dostatecznego uzasadnienia do odstąpienia od opodatkowania zagranicznych podmiotów (OECD, 2017, s. 156). Jednocześnie, wśród państw członkowskich ONZ i OECD zaistniał konsensus w kwestii opodatkowania wyłącznie zysków powstałych z tytułu świadczonych usług, a nie pełnych kwot należności brutto wypłacanych za granicę, do państwa rezydencji usługodawcy (OECD, 2017, s. 156). Drugim elementem konsensusu w sprawie wprowadzenia nowych rozwiązań legislacyjnych było zastrzeżenie, że nie mogą one wpłynąć na modyfikację dotychczasowych przepisów dotyczących powstawania zakładu.

Kierunek wprowadzania nowych rozwiązań związanych z zakładem usługowym wyznaczała ONZ, która własne propozycje dotyczące tej konstrukcji ujęła w swojej Konwencji Modelowej z 1980 r. Odpowiadające im środki prawne OECD zaprezentowała dopiero w 2008 r. (OECD, 2006). Ich wprowadzenie stanowiło zresztą wyraźne ustępstwo bardziej rozwiniętych gospodarczo państw członkowskich tej organizacji na rzecz mniejszości, którą stanowiły państwa OECD pozostające na niższym poziomie rozwoju gospodarczego (Pijl, 2008, s. 472–473). Nie wchodząc jednak w szczegóły negocjacji na forum międzynarodowym oraz różnice pomiędzy rozwiązaniami proponowanymi przez obie organizacje, można w stosunku do opracowanych przez nie konstrukcji wspólnie używać określenia „zakład usługowy” (*service permanent establishment*). W obu przypadkach wprowadzenie nowego pojęcia doprowadziło do rozszerzenia zakresu dotychczasowej definicji zakładu i pozwoliło na opodatkowanie zysków uzyskiwanych przez nierezydentów ze świadczenia usług w państwie źródła (OECD, 2017, s. 157).

Zakład usługowy, mimo że nie cieszy się znaczną popularnością przy zawieraniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, szczególnie w gronie państw wysoko rozwiniętych, to w zakresie wywoływanych skutków prawnych jest równy pozostałym typom zakładu. Należy jednak zwrócić uwagę, że wbrew twierdzeniom prezentowanym przez niektórych przedstawicieli piśmiennictwa, nie stanowi on prostego rozwinięcia koncepcji stałej placówki (Schaffner, 2013, s. 108). Zakład usługowy jest raczej wynikiem naturalnej ewolucji zakładu, która odbywa się na przestrzeni ostatnich 150 lat. Cechą definicji zakładu była i w dalszym ciągu jest daleko posunięta kazuistyka. Naturalną konsekwencją rozwoju gospodarczego i związanego z nim odchodzenia od dawnych form oraz sposobów prowadzenia działalności gospodarczej była natomiast utrata adekwatności dotychczasowej definicji zakładu. Wzbogacenie tej definicji o nowe pojęcia ma więc na celu spowolnienie wskazanego procesu.

Konstrukcja zakładu usługowego opracowana na forum ONZ jest częściej wykorzystywana w międzynarodowej praktyce zawierania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania niż jej odpowiednik przygotowany przez państwa OECD (Kukulski, 2015, s. 175–176). Swoją współczesny kształt zakład usługowy uzyskał natomiast po zmianach wprowadzonych do Konwencji Modelowej ONZ w 2017 r.<sup>3</sup> Zgodnie bowiem z treścią art. 5 ust. 3 lit. b Konwencji ONZ określenie „zakład” obejmuje świadczenie usług, w tym usług konsultacyjnych,

przez przedsiębiorcę za pośrednictwem pracowników lub personelu wynajętego przez przedsiębiorcę w tym celu, lecz tylko wtedy, gdy działalność danego rodzaju jest kontynuowana w umawiającym się państwie przez okres lub okresy przekraczające łącznie 183 dni w każdym dwunastomiesięcznym okresie, rozpoczynającym się lub kończącym w danym roku podatkowym. Definicja jest zatem szeroka. W konsekwencji, przedstawiona konstrukcja normatywna jest chętnie stosowana w umowach międzynarodowych zawieranych przez państwa rozwijające się. Przykładem tego są postanowienia umów zawartych przez Polskę m.in. z Egiptem i Kirgistanem<sup>4</sup>.

Co warte podkreślenia, komentarz do Konwencji Modelowej ONZ zawiera alternatywne do przedstawionych rozwiązanie adresowane do państw, które zdecydowały się na usunięcie z treści zawieranych przez siebie umów dwustronnych odpowiednika art. 14 (ONZ, 2017, s. 163–164). W konsekwencji rezygnacji ze wskazanego przepisu w takich umowach zachodzi potrzeba dodatkowej modyfikacji treści art. 5 poprzez objęcie jego zakresem podmiotowym osób wykonujących wolne zawody (ONZ, 2017, s. 165). Zmiana polega więc na dodaniu w art. 5 ust. 3 Konwencji Modelowej ONZ dodatkowego przepisu, który stanowi litera c. Zgodnie z jego postanowieniami zakład powstaje w przypadku świadczenia usług przez osobę fizyczną, ale tylko wtedy, gdy osoba ta przebywa w umawiającym się państwie przez okres lub okresy przekraczające łącznie 183 dni w każdym dwunastomiesięcznym okresie rozpoczynającym się lub kończącym w danym roku podatkowym (ONZ, 2017, s. 166).

Rozpatrując rozwiązania zawarte w Konwencji Modelowej ONZ oraz komentarzu do niej, należy mieć na uwadze, że w przeciwieństwie do Konwencji OECD wzór umowy dwustronnej przygotowany przez ONZ w dalszym ciągu zawiera art. 14, dotyczący odrębnych zasad opodatkowania osób wykonujących tzw. wolne zawody. Przepis ten obejmuje zaś swoim zakresem działalność specjalistów także z zakresu usług, np. prawnych, podatkowych czy zarządzania, prowadzonych w stałym miejscu, określanym jako *fixed base*. Przyjęty przez ONZ podział regulacji na zakład z art. 5 oraz na stałe miejsce z art. 14 uzasadnia różnice, które występują wewnątrz definicji zakładu na gruncie Konwencji OECD i ONZ.

Rozwiązanie zawarte w komentarzu do Konwencji ONZ jako alternatywa dla modelu konwencyjnego jest bardzo zbliżone do konstrukcji zakładu usługowego sformułowanego w komentarzu do Konwencji OECD. W przeciwieństwie do ONZ, państwa wysoko rozwinięte nie doszły bowiem do porozumienia w przedmiocie wprowadzenia tej konstrukcji wprost do treści Konwencji OECD<sup>5</sup>. Obok stosunkowo krótkiego okresu obowiązywania ma to niewątpliwie kluczowe znaczenie dla mniejszej — w stosunku do rozwiązań opracowanych przez ONZ — popularności modelu OECD w międzynarodowej praktyce zawierania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania<sup>6</sup>. Rozszerzenie definicji zakładu o typ usługowy wiąże się bowiem z ograniczeniem wpływów podatkowych dla państw wysoko rozwiniętych, których rezydenci podatkowi w szerokim zakresie świadczą usługi na obszarze państw rozwijających się. Umieszczenie konstrukcji zakładu usługowego wyłącznie w komentarzu, a nie bezpośrednio

w tekście konwencji modelowej, ma na celu zaznaczenie jego fakultatywnego charakteru. Jest to rozwiązanie optymalne, biorąc pod uwagę fakt, że zakład usługowy budzi zdecydowanie więcej kontrowersji wśród państw członkowskich OECD niż wśród państw członkowskich ONZ (Łunarski, 2010, s. 384). Niewiążący charakter zakładu usługowego w komentarzu do Konwencji OECD pozawala na jego wykorzystanie w zależności od konkretnych potrzeb i okoliczności. Wskazana uwaga ma szczególne znaczenie dla państw klasyfikowanych niekiedy pomiędzy rozwiniętymi a rozwijającymi się, jak np. Polska czy Rosja (tzw. *upper-middle*)<sup>7</sup>. W przeciwieństwie do wysoko rozwiniętych państw członkowskich OECD, w których interesie z zasady nie leży korzystanie z konstrukcji zakładu usługowego, w państwach z pogranicza obu wspomnianych kategorii zawarcie w umowie międzynarodowej tej konstrukcji będzie uzależnione m.in. od charakteru i skali relacji gospodarczych łączących je z drugą stroną.

Jak wskazano wyżej, konstrukcja zakładu usługowego ujęta w komentarzu do Konwencji Modelowej OECD jest zbliżona do rozwiązań przyjętych w Konwencji ONZ oraz w komentarzu do niej. Podobnie jak ona zawiera bowiem dwa uzupełniające się rozwiązania, które odnoszą się w ogólności odpowiednio do aktywności gospodarczej osoby fizycznej oraz świadczenia usług przez przedsiębiorcę w ramach jednego lub kilku projektów. Można tym samym uznać, że na gruncie rozwiązań opracowanych przez OECD występują dwa podtypy zakładu usługowego. Pierwszy podtyp wywołanie skutku w postaci powstania zakładu uzależnia od spełnienia dwóch warunków. Pierwszym z nich jest wykonywanie usług za pośrednictwem osoby fizycznej, przebywającej w danym państwie przez okres lub okresy przekraczające łącznie 183 dni w ciągu każdorazowego dwunastomiesięcznego okresu. Przepis ten dotyczy więc głównie osób fizycznych prowadzących jednoosobową działalność gospodarczą bądź przedsiębiorców wykorzystujących w swojej działalności za granicą niewielką grupę pracowników, co ma na celu uniknięcie odmiennego traktowania osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą od jednoosobowych spółek kapitałowych (OECD, 2017, s. 160). Drugi warunek powstania zakładu polega na zapewnianiu przez usługi, o których mowa, we wskazanym okresie lub okresach, co najmniej 50% przychodów brutto z aktywnej działalności gospodarczej przedsiębiorcy. W porównaniu z rozwiązaniem ujętym w komentarzu do Konwencji ONZ działalność usługowa w komentarzu do Konwencji OECD musi zatem spełniać dodatkowy warunek w postaci minimalnego udziału przychodów z usług świadczonych za granicą.

Powstanie drugiego podtypu zakładu usługowego, o którym mowa w komentarzu do Konwencji OECD, również jest uzależnione od spełnienia dwóch warunków. Po pierwsze, od wykonywania usług przez okres lub okresy przekraczające łącznie 183 dni w ciągu każdorazowego dwunastomiesięcznego okresu. Po drugie, od świadczenia usług w ramach tego samego projektu lub projektów powiązanych za pośrednictwem jednej lub wielu osób. Wskazany podtyp zakładu usługowego jest zatem adresowany przede wszystkim do przedsiębiorców prowadzących działalność zagraniczną z wykorzystaniem znacznej liczby pracowników i w ramach wielu projektów

(OECD, 2017, s. 161). Należy więc zgodzić się z poglądem, że pomiędzy wskazanym podtypem a konstrukcją zakładu, określona w art. 5 ust. 3 lit. b Konwencji Modelowej ONZ występuje podobieństwo (Lipniewicz, 2013, s. 172). W ogólnej ocenie podtypy zakładu usługowego z komentarza do Konwencji OECD przewidują jednak nieco wyżej usytuowany próg powstania zakładu niż ich odpowiedniki ujęte na gruncie Konwencji ONZ i komentarza do niej.

W ramach komentarza do Konwencji Modelowej OECD oraz Konwencji Modelowej ONZ można zatem wyróżnić dwie równocześnie obowiązujące wersje zakładu usługowego. Trafne wydaje się określenie pierwszej z nich jako podtypu pobytowego, odnoszącego się pojęciowo do okresu pobytu osoby fizycznej, świadczącej usługi w państwie źródła. Druga zaś jest podtypem działalnościowym. Kryterium jego utworzenia stanowi bowiem okres faktycznego wykonywania działalności usługowej przez jedną osobę lub więcej. Przedstawiona systematyka ma istotne znaczenie z uwagi na występowanie różnic pomiędzy warunkami utworzenia obu podtypów zakładu usługowego, które powstają na płaszczyznach temporalnych, geograficznych i ekonomicznych. Analiza tych zagadnień wykracza jednak poza ramy niniejszego opracowania.

Zakład usługowy, bez względu na wersję, może wywołać skutki prawne dopiero po ujęciu go w definicji zakładu w wiążącej państwo dwustronnej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania. Tylko wówczas będzie on bowiem stanowił element źródła prawa powszechnie obowiązującego. Rozwiązania zawarte w Konwencji Modelowej ONZ, jak też w komentarzu do Konwencji Modelowej OECD stanowią bowiem jedynie wzorzec, z którego zainteresowane państwa korzystają w toku negocjacji umowy dwustronnej. Specyfika źródeł międzynarodowego prawa podatkowego różni się pod tym względem znacząco od źródeł krajowego prawa podatkowego. Jak bowiem wskazano, pojęcie zakładu usługowego staje się elementem międzynarodowego prawa podatkowego wówczas, gdy zostanie użyte w umowie międzynarodowej. Natomiast znajdzie się ono tam dopiero wtedy, gdy państwa negocjujące postanowienia danej umowy zdecydują się na skorzystanie z wzorca zawartego nie w Konwencjach Modelowych OECD, ONZ lub konwencjach regionalnych bądź lokalnych, lecz jedynie w komentarzach do takich konwencji<sup>8</sup>.

### Stosunek pojęcia zakładu usługowego do pozostałych typów zakładu

Główną cechą wyróżniającą zakład usługowy w stosunku do jego pozostałych typów jest zastosowanie kryterium wykonywania usług w danym państwie przez szeroko rozumiany personel zagranicznego przedsiębiorcy. Zakład usługowy może więc powstać, jeżeli przedsiębiorca ten jest obecny w państwie świadczenia usług w sposób pośredni, to znaczy poprzez swój personel, bez fizycznego związania z obszarem państwa świadczenia usług. Stanowi to zasadniczą różnicę wobec bezpośredniej obecności przedsiębiorcy, realizowanej

przez pozostającą w jego dyspozycji, fizycznie związaną z danym państwem stałą placówkę czy też plac budowy.

Wobec tak ukształtowanej konstrukcji zakładu usługowego zasadnicze wątpliwości budzą relacje pomiędzy zakresem tego pojęcia a pozostałymi typami zakładu. Świadczenie usług, będące kwintesencją zakładu usługowego, może bowiem odbywać się także w ramach innych form obecności przedsiębiorcy w danym państwie. Innymi słowy, może mieć miejsce sytuacja, w której spełnione są przesłanki równoległego ukonstytuowania zakładów różnych typów. Przypadek, o którym mowa, nie budzi istotnych wątpliwości w odniesieniu do spełnienia kryteriów utworzenia kilku zakładów. Należy bowiem przyjąć, że na obszarze jednego państwa przedsiębiorca może mieć tylko jeden zakład<sup>9</sup>. Problem stanowi natomiast sytuacja, w której przedsiębiorca, wykonując identyczną czynność, spełnia warunki do powstania zakładu jednego typu, ale równolegle nie spełnia warunków do powstania zakładu innego typu. Ma to kluczowe znaczenie z perspektywy zakładu usługowego. Te same usługi mogą bowiem być świadczone zarówno za pośrednictwem stałej placówki (np. poprzez stałe biuro projektowe), w ramach robót budowlanych, jak też zdalnie, a więc w oderwaniu od jakichkolwiek stałych związków z państwem ich wykonywania. Rozstrzygnięcie wskazanego problemu wymaga analizy postanowień zakładu usługowego w kształcie nadanym mu w komentarzu do Konwencji Modelowej OECD oraz w Konwencji Modelowej ONZ.

Zgodnie ze stanowiskiem wyrażonym w komentarzu do Konwencji Modelowej OECD ocena możliwości powstania zakładu usługowego powinna mieć charakter wtórny w stosunku do pozostałych jego typów. Zakład usługowy może bowiem powstać dopiero, jeżeli nie zaistniałyby przesłanki wyrażone w art. 5 ust. 1 i 2 Konwencji OECD. Dla przykładu, dzieje się tak w przypadku działalności przedsiębiorcy prowadzonej za pośrednictwem konsultanta, który świadczy swoje usługi w danym państwie przez dłuższy okres, lecz nie dysponuje na stałe przestrzenią w tym państwie. Treść komentarza wprost wskazuje bowiem, że jeżeli przedsiębiorca dysponuje stałą placówką, to dla oceny możliwości powstania zakładu nie jest konieczne uwzględnienie przepisów o zakładzie usługowym (OECD, 2017, s. 158). Dysponowanie przez przedsiębiorcę stałą placówką, mimo równoczesnego wykonywania za jej pośrednictwem usług, wyklucza więc konieczność dokonywania oceny możliwości powstania zakładu typu usługowego<sup>10</sup>. Jeżeli natomiast przedsiębiorca nie posiada stałej placówki, ale umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zawiera definicję zakładu usługowego, to należy uwzględnić jej treść.

Analogicznie sytuacja kształtuje się w przypadku wykonywania przez przedsiębiorcę działalności budowlanej. Komentarz do Konwencji OECD odnosi się do sytuacji, gdy działalność ta jest realizowana w jednym lub w kilku miejscach, ale w żadnym z nich z powodu zbyt krótkiego okresu nie mogłoby dojść do powstania zakładu budowlanego w rozumieniu art. 5 ust. 3 Konwencji Modelowej OECD (OECD, 2017, s. 158). Jeżeli zatem w danym przypadku nie zostały spełnione przesłanki powstania zakładu budowlanego, to należy dokonać analizy pod kątem możliwości zastosowania do niego postanowień zakładu usługowego. Zgodnie z poglądem wyra-

żonym w komentarzu do Konwencji Modelowej OECD nie ma więc znaczenia, że w takim przypadku w ramach zakładu usługowego byłyby wykonywane czynności budowlane, które są ujęte również w definicji zakładu budowlanego.

Obok dopuszczalnej tożsamości przedmiotu działalności należy zwrócić uwagę także na kwestię okresu przewidzianego dla ukonstytuowania się obu wskazanych typów zakładu. W przypadku, gdy umawiające się państwa, zgodnie z rekomendacjami OECD, ustalą aby był on krótszy dla zakładu usługowego, mogłoby dojść *de facto* do ograniczenia stosowania przepisów o zakładzie budowlanym na rzecz przepisów o zakładzie usługowym<sup>11</sup>. Dla przykładu, gdy okres świadczenia usług wymagany do powstania zakładu budowlanego wynosi 12 miesięcy, natomiast dla powstania zakładu usługowego jedynie 6 miesięcy. Ryzyko kolizji norm zostało zresztą dostrzeżone w komentarzu do Konwencji OECD (OECD, 2017, s. 158). Jeżeli realizacja tego samego projektu ma miejsce w różnych częściach tego samego państwa, a z uwagi na zbyt krótki okres zakład budowlany nie może powstać, komentarz OECD nakazuje przyznać priorytet ocenie dokonanej pod kątem możliwości powstania zakładu usługowego. Przyjmuje się, że jest to podejście zgodne z celem przepisu, a więc opodatkowaniem przedsiębiorców zagranicznych, których obecność w jakimkolwiek miejscu danego państwa nie jest dostatecznie trwała dla powstania stałej placówki (OECD, 2017, s. 158–159).

Odnosząc się z kolei do zakładu agencyjnego, o którym mowa w art. 5 ust. 5 Konwencji Modelowych OECD i ONZ, należy zwrócić uwagę na dwie sytuacje. W pierwszej działalności usługową świadczy osobiście zagraniczny przedsiębiorca. W takim przypadku zakład agencyjny nie może powstać, ponieważ nie może zostać utworzony przez przedsiębiorcę działającego za granicą we własnym imieniu. Alternatywnie może jednak powstać zakład usługowy, którego definicja wskazanego wymogu nie przewiduje. W drugiej sytuacji usługi są świadczone przez osoby zależne od zagranicznego przedsiębiorcy, np. jego pracowników. Jeżeli jednak nie posiadają oni upoważnienia do zawierania lub negocjowania umów w imieniu i na rzecz swojego mocodawcy, to nie spełniają kryteriów uznania ich za zależnych agentów (zależnych przedstawicieli). Świadcząc szeroko rozumiane usługi, mogą natomiast doprowadzić do powstania zakładu usługowego takiego przedsiębiorcy.

Mając na względzie wskazane uwagi, należy stwierdzić, że pojęcie zakładu usługowego odzwierciedla odrębną od pozostałych typów zakładu formę obecności przedsiębiorcy za granicą. Trzeba jednak mieć na względzie, że wykorzystanie przepisów o zakładzie usługowym ma charakter uzupełniający wobec pozostałych. W toku interpretacji postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w pierwszej kolejności należy bowiem dokonać analizy możliwości zastosowania przepisów o stałej placówce, zakładzie budowlanym bądź ewentualnie o zależnym przedstawicielu. Dopiero jeżeli warunki do ukonstytuowania się tych typów zakładu nie zostaną spełnione, można sięgnąć do pojęcia zakładu usługowego. Jego miejsce w ramach ogólnej definicji zakładu można więc porównać do swego rodzaju „drugiej linii”, która ma zastosowanie tylko w przypadku niespełnienia warunków

wskazanych dla typów zakładu przewidzianych w pierwotnej interpretacji. Wynika z tego, że konstrukcja zakładu usługowego stanowi uzupełnienie i zarazem rozszerzenie dotychczasowego zakresu definicji zakładu o nowe, mobilne formy aktywności.

Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego pojęcia definiującego nowy typ zakładu wywołało jednak negatywny skutek w postaci podważenia dotychczasowego, względnie czytelnego układu konstrukcyjnego zakładu. Zarzut zakwestionowania podziału form obecności przedsiębiorcy w państwie źródła był formułowany w piśmiennictwie (Reid, 2010, s. 860). Także w toku konsultacji prowadzonych przez OECD w 2006 i 2007 r. wskazywano na brak spójności proponowanych rozwiązań z dotychczas obowiązującymi<sup>12</sup>. Problemy te pozostają w dalszym ciągu aktualne (Williams, 2014, s. 204–206). Świadczenie usług może bowiem równoległe spełniać przesłanki utworzenia wielu typów zakładu, nie tylko zaś zakładu usługowego<sup>13</sup>. Dostrzegana z tej perspektywy ułomność konstrukcji zakładu usługowego wpisuje się w szerszy problem nieadekwatności współczesnej konstrukcji zakładu obecnej w Konwencjach Modelowych OECD i ONZ. Jego szczegółowa analiza wykracza jednak poza granice niniejszego opracowania. Jest ona zresztą regularnie podejmowana w piśmiennictwie przedmiotu (np. Arnold, 2010; Schmitt, Kjarsgaard, 2018).

### Samodzielny charakter zakładu usługowego

W przypadku wprowadzenia pojęcia zakładu usługowego do definicji zakładu w dwustronnej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania będzie on stanowił konstrukcję normatywnie samodzielną wobec pozostałych typów zakładu. Co więcej, konstrukcja zakładu usługowego, zarówno na gruncie rozwiązań OECD, jak i ONZ, z uwagi na swój zupełny charakter, może wywoływać skutki prawne bez konieczności odwoływania się do pozostałych typów zakładu. Należy mieć przy tym na uwadze, że do danego stanu faktycznego powinno się stosować postanowienia tylko jednego typu zakładu, ustalonego na początkowym etapie interpretacji. W przypadku, gdy definicja przewiduje różne typy zakładu, ustalenie, który z nich ma zastosowanie w danym stanie faktycznym, stanowi podstawową czynność interpretatora. Subsumpcja stanu faktycznego zawsze musi odbywać się w stosunku do precyzyjnie ustalonej normy prawa. Jeżeli natomiast okoliczności wynikające z ustalonego stanu faktycznego nie będą odpowiadały ujętym w przepisie umowy międzynarodowej przesłankom, nie może dojść do ukonstytuowania zakładu. Dlatego tak istotne jest wskazanie na faktyczny brak zależności definicji zakładu usługowego od pozostałych elementów definicji zakładu, ujętych w art. 5 Konwencji Modelowych OECD i ONZ.

Jednolitość i samodzielność zakładu usługowego wynikają z konstrukcji regulującej go normy. Zarówno w komentarzu do Konwencji Modelowej OECD, jak również w komentarzu i Konwencji Modelowej ONZ w ramach jednego proponowa-

nego przepisu regulującego ten typ zakładu zostały zawarte wszystkie jego niezbędne elementy. Należą do nich: zakres czynności mogących spowodować powstanie zakładu, katalog podmiotów, które powinny je wykonywać, wymagany okres pobytu w państwie źródła, a także — w rozwiązaniach opracowanych przez OECD — poziom udziału dochodów z działalności usługowej zakładu w skali całego przedsiębiorstwa. Jedyne odesłanie dotyczy wyłączenia możliwości powstania zakładu z powodu prowadzenia za jego pośrednictwem działalności przygotowawczej bądź pomocniczej w stałej placówce, innej niż wymieniona w art. 5 ust. 4.1 Konwencji Modelowych OECD i ONZ. Należy przy tym podkreślić, że odesłanie, o którym mowa, jest uniwersalne i niewyróżniające, dotyczy bowiem wszystkich typów zakładu. Zastosowanie takiego rozwiązania, zbieżnego z wykorzystywanym w stałej placówce, zakładzie budowlanym czy zakładzie agencyjnym, należy odczytywać jako potwierdzenie samodzielnego charakteru zakładu usługowego oraz jego równoważności z pozostałymi typami zakładu.

Wskazany pogląd wzmacnia wykładnia systemowa wewnętrzna ogólnej definicji zakładu. W Konwencji Modelowej ONZ przepis regulujący zakład usługowy został bowiem zawarty odrębnie, pomiędzy art. 5 ust. 3 lit. a, definiującym zakład budowlany, oraz art. 5 ust. 4, regulującym wyłączenia z definicji zakładu. Tym samym w ujęciu modelowym zakład usługowy nie został ujęty w ramach innego przepisu, np. dotyczącego stałej placówki lub wśród przykładów tego typu zakładu<sup>14</sup>. Komentarz do Konwencji Modelowej OECD nie zawiera zaś szczegółowej propozycji miejsca umieszczenia zakładu tego typu. Okoliczność umieszczenia postanowień dotyczących tego typu zakładu na końcu komentarza do art. 5 Konwencji OECD nie przesądza bowiem o konieczności zastosowania analogicznej kolejności w dwustronnej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania. Lokalizacja propozycji przepisu w komentarzu do Konwencji OECD wynika bowiem raczej z pragmatyzmu i okoliczności, że został on dodany dopiero w 2008 r. Jak natomiast dowodzi polska praktyka traktatowa, zakład usługowy oparty na rozwiązaniach OECD jest umieszczany w ramach ogólnej definicji zakładu w sposób analogiczny do przyjętego przez ONZ, a więc pomiędzy przepisami statuującymi zakład budowlany a obejmującymi wyłączenia z ogólnej definicji zakładu<sup>15</sup>.

W świetle rozważań dotyczących funkcjonalnego aspektu obecności pojęcia zakładu usługowego w ramach ogólnej definicji zakładu należy krytycznie ocenić sformułowane w komentarzu do Konwencji OECD stanowisko, zgodnie z którym brak definicji podtypu zakładu usługowego, alternatywnej w stosunku do pozostałych typów zakładu (OECD, 2017, s. 158). Prezentowany pogląd może świadczyć więc o niezasadnym dążeniu OECD do obniżenia statusu zakładu usługowego lub względnie pozbawienia go samodzielnego charakteru. Trzeba mieć bowiem na uwadze, że dla OECD pojęcie zakładu tego typu stanowi rozwiązanie dodatkowe, które nie jest wprost proponowane państwom członkowskim, jak ma to miejsce w przypadku konstrukcji zakładu na gruncie Konwencji Modelowej ONZ.

Odnosząc się do samodzielności pojęcia zakładu usługowego, należy zwrócić uwagę także na instrumenty przeciw-

działania obejściu jego postanowień. Podobnie jak w przypadku pozostałych typów zakładu, których powstanie jest uzależnione od spełnienia wymogu o charakterze temporalnym, próby obejścia zakładu usługowego są dokonywane m.in. przez sztuczny podział świadczonych usług pomiędzy różne projekty oraz zlecenie ich realizacji różnym osobom fizycznym. W toku prac nad projektem BEPS zaproponowano więc możliwość rozszerzenia ogólnej definicji zakładu o specjalne postanowienie poświęcone wyłącznie zakładowi usługowemu. Ma ono na celu przeciwdziałanie sztuczemu podziałowi usług poprzez uznanie, że przedsiębiorca jest ściśle powiązany z innym przedsiębiorcą, jeżeli wykonuje usługi w istotny sposób podobne do dokonywanych w ramach tego samego lub kilku projektów powiązanych za pośrednictwem jednej lub kilku osób fizycznych, obecnych i działających na jego rzecz w danym państwie<sup>16</sup>. Popularność wskazanego rozwiązania wśród zawieranych umów międzynarodowych można jednak ocenić jako niewielką. Mniejszą niż w przypadku podstawowej wersji zakładu usługowego, zawartej w komentarzu do Konwencji Modelowej OECD<sup>17</sup>. Po zmianach Konwencji Modelowych OECD i ONZ z 2017 r. zdecydowanie większe znaczenie w przeciwdziałaniu obejściu prawa może mieć natomiast ogólny środek prawny, którym jest klauzula *Principal Purpose Test*. Została ona opracowana w toku projektu BEPS i wprowadzona do art. 29 ust. 9 obu wskazanych konwencji modelowych (OECD, 2015a). Tym samym klauzulę *Principal Purpose Test* organy podatkowe mogą odnosić wprost do działań nastawionych na obejście zakładu usługowego.

## Uwagi końcowe

Analiza zagadnienia miejsca zakładu usługowego w międzynarodowym prawie podatkowym prowadzi do kilku wniosków. Po pierwsze, w przeciwieństwie do większości postano-

wień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, dla których wzorcem są konwencje modelowe, zakład usługowy wprowadza się, co do zasady, z komentarzy do Konwencji Modelowych OECD i ONZ. Nie ujmując znaczenia komentarzowi, należy zwrócić uwagę, że w procesie wykładni ma on funkcję pomocniczą i powinien służyć ujednoliceniu sposobu interpretacji przepisów umów międzynarodowych. Umieszczenie projektu konstrukcji zakładu usługowego jedynie w komentarzu może świadczyć o braku zainteresowania państw członkowskich OECD wprowadzeniem jej bezpośrednio do konwencji modelowej. Nie jest to z resztą osobniona sytuacja, bo analogiczny przypadek dotyczy także zakładu w postaci serwera (OECD, 2015b, s. 151–166; Juchniewicz, 2016, s. 132). Stosowanie takich rozwiązań świadczy najwyraźniej o nieprzykładaniu przez państwa rozwinięte istotnej wagi do zmiany definicji zakładu we wskazanych kierunkach. Po drugie, zakresy definicji zakładu usługowego opracowane przez OECD i ONZ nie są tożsame. Są natomiast do siebie zbliżone, z zastrzeżeniem, że definicja autorstwa ONZ jest szersza. Ma ona bowiem na celu skuteczniejsze zabezpieczenie interesów fiskalnych państw rozwijających się. Po trzecie, pomimo swojego „komentarzowego” pochodzenia, w przypadku wprowadzenia pojęcia zakładu usługowego do konkretnej umowy międzynarodowej wywoła ono takie same skutki prawne jak wprowadzenie pozostałych typów zakładu. Po czwarte, konstrukcja zakładu usługowego jest samodzielna, skutkiem czego dla jego zastosowania przez organ podatkowy nie jest konieczne sięganie do innych norm międzynarodowego prawa podatkowego. Po piąte wreszcie, zakład usługowy ma charakter uzupełniający w stosunku do pozostałych typów zakładu. Jego wykładnia powinna bowiem być dokonana dopiero wówczas, gdy nie ma możliwości zastosowania innych postanowień art. 5 Konwencji Modelowych OECD i ONZ. Wpływ na ten stan rzeczy mają wskazane wyżej kryteria ukonstytuowania zakładu usługowego, które są częściowo zbieżne z warunkami powstania zakładu pozostałych typów.

## Przypisy/Notes

<sup>1</sup> W przykładzie chodzi o wskazanie pewnej ogólnej tendencji, dotyczącej w szczególności przepływu usług zaawansowanych. Należy bowiem mieć na uwadze, że państwa rozwijające się, korzystając z taniej, ale niewykwalifikowanej, siły roboczej niejednokrotnie na szeroką skalę eksportują wytwarzane przez siebie usługi o niewielkiej wartości dodanej. Najlepszym przykładem takiego państwa są Indie. Analiza modelu indyjskiego na przykładzie koncernu Infosys — zob. Klineciewicz, 2007, s. 255–281.

<sup>2</sup> Canadian Federal Court of Appeal, *The Queen vs William A. Dudney* z 24.02.2000 r., sygn. DTC 6169. Na marginesie warto dodać, że rozstrzygnięcie to wywołało w Kanadzie duże zaskoczenie i prawdopodobnie było przyczyną podjęcia negocjacji w sprawie wprowadzenia konstrukcji zakładu usługowego do umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, łączącej Kanadę z USA. Zob. Nikitman, 2014, s. 327.

<sup>3</sup> Postanowienia dotyczące zakładu usługowego zawarte w pierwotnej wersji Konwencji Modelowej ONZ z 1980 r. zostały w sposób kosmetyczny zmienione w 2011 r. poprzez modyfikację sposobu wyrażenia okresu wykonywania usług z 183 dni w każdym dwunastomiesięcznym okresie rozpoczynającym się lub kończącym w danym roku podatkowym, na 6 miesięcy w jakimkolwiek dwunastomiesięcznym okresie. Celem zmiany było dostosowanie treści przepisu do art. 14 ust. 1 lit. b. Wskazana odmienną odróżnia starsze umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania od umów nowszych. Zob. ONZ, 2017, s. 156–157.

<sup>4</sup> Art. 5 ust. 3 lit. b polsko-egipskiej umowy z 24.06.1996 r. w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków do dochodu i majątku; art. 5 ust. 3 lit. c polsko-kirgiskiej umowy z 19.11.1998 r. w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków do dochodu i majątku.

<sup>5</sup> Warto wskazać, że przyjęcie konstrukcji zakładu usługowego do komentarza do Konwencji Modelowej OECD spotkało się z silnym oporem piśmiennictwa, praktyki podatkowej oraz większości członków OECD. Akceptacja rozwiązania mniejszości doprowadziła także do pojawienia się zarzutów o łamanie zwyczajowego konsensusu, którym kierowała się zawsze ta organizacja. Patrz np.: stanowisko Software Coalition z 15.01.2007 r. <http://www.oecd.org/ctp/treaties/39918844.pdf> (1.06.2021) czy stanowisko BIAC z 20.01.2007 r. <http://www.oecd.org/ctp/treaties/39918710.pdf> (01.06.2021).

<sup>6</sup> W drodze przykładu warto wskazać, że postanowienia dotyczące zakładu usługowego z Konwencji Modelowej ONZ zostały umieszczone w 769 z 1811 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, zawartych w latach 1997–2013. Zdecydowana większość z nich to umowy zawarte pomiędzy dwoma państwami należącymi do ONZ (440 umów) lub których jedną ze stron było państwo OECD (290 umów). Do porównania, we wskazanym okresie postanowienia rekomendowane w komentarzu do Konwencji OECD zostały umieszczone w zaledwie 11 umowach bilateralnych, w tym 5 zawartych pomiędzy dwoma państwami OECD i 6 zawartych pomiędzy państwami należącymi do OECD i ONZ. Patrz: Wijnen, de Goede, 2014, s. 122–123.

<sup>7</sup> Warto wskazać, że Rosja w 2010 r. uznała zakład usługowy OECD z 2008 r. za element swojej krajowej konwencji modelowej. Zmiana ta znalazła następnie odzwierciedlenie w umowach i protokołach zmieniających umowy, podpisanych zawartych przez to państwo m.in. z Cyprem, Maltą czy Luksemburgiem. Zob. Williams, 2014, s. 207; Woźniak, 2016, s. 169–175.

<sup>8</sup> Z wyjątkiem zakładu usługowego, o którym mowa w art. 5 ust. 3 lit. b Konwencji Modelowej ONZ.

<sup>9</sup> Nie ma przy tym znaczenia ewentualny brak organizacyjnych powiązań poszczególnych placówek, składających się na zakład.

<sup>10</sup> Przykład takiej sytuacji zawiera interpretacja indyjskiej Authority for Advance Rulings w sprawie Production Resource Group. Wspomniana belgijska spółka świadczyła usługi oświetleniowe podczas zawodów Commonwealth Games, które odbyły się w Indiach w 2010 r. Zakres usług obejmował instalację, konserwację, montaż i demontaż urządzeń, natomiast okres jej obowiązywania określono na około 114 dni (łącznie prac związanych z wykonaniem zlecenia trwał 66 dni). Pracownikom spółki belgijskiej zapewniono powierzchnię biurową i miejsce do przechowywania sprzętu na stadionie, na którym odbywała się impreza. Lokalne władze podatkowe uznały zatem, że spółka dysponuje stałą placówką w Indiach. Authority for Advance Rulings, TS-626-AAR-2017, <https://www.nangia.com/wp-content/uploads/2018/01/Nangia-Co-LLP-Tax-and-Regulatory-Newsletter-Jan-01-31-2018.pdf> (01.06.2021).

<sup>11</sup> Należy przypomnieć, że zgodnie z art. 5 ust. 3 Konwencji Modelowej OECD okres wymagany do powstania zakładu budowlanego wynosi 12 miesięcy.

<sup>12</sup> Zob. np. stanowisko H. Pijla z 9.03.2007 r. <http://www.oecd.org/ctp/treaties/39918780.pdf> (02.06.2021).

<sup>13</sup> Przykładowo, WSA w Poznaniu w wyroku z 20.03.2019 r., sygn. I SA/Po 1046/18 rozważał przypadek osoby fizycznej, samodzielnie wykonującej działalność gospodarczą w postaci świadczenia usług doradczych na rzecz podmiotu trzeciego w budynku Parlamentu Europejskiego w Luksemburgu. Polsko-luksemburska umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania z 14.06.1995 r. nie zawiera konstrukcji zakładu usługowego. W konsekwencji sąd, rozstrzygając sprawę, skorzystał z konstrukcji stałej placówki w rozumieniu art. 5 ust. 1 tej umowy.

<sup>14</sup> Takie rozwiązanie zawierają jednak nieliczne dwustronne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, np. art. 5 ust. 2 lit. h polsko-filipińskiej umowy z 9.09.1992 r. w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu. Ujęcie zakładu usługowego (bądź jakiegokolwiek innego typu zakładu) w ramach katalogu przykładów stałych placówek oznacza, że musi on spełniać wszystkie wymogi przewidziane właśnie dla stałej placówki.

<sup>15</sup> Art. 5 ust. 4 polsko-norweskiej konwencji z 9.09.2009 r. w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu. Warto podkreślić, że konwencja jako jedyna spośród zawartych przez Polskę zawiera definicję zakładu usługowego, opartą na rozwiązaniach zawartych w opracowaniach OECD.

<sup>16</sup> OECD, 2017, s. 163–164. Pełna treść proponowanego postanowienia: *For the purposes of paragraph [x], where an enterprise of a Contracting State that is performing services in the other Contracting State is, during a period of time, closely related to another enterprise that performs substantially similar services in that other State for the same project or for connected projects through one or more individuals who, during that period, are present and performing such services in that State, the first-mentioned enterprise shall be deemed, during that period of time, to be performing services in the other State for that same project or for connected projects through these individuals.*

<sup>17</sup> Proponowane postanowienie dodatkowe zostało częściowo uwzględnione np. w art. 5 ust. 3 japońsko-chilijskiej umowy z 21.01.2016 r. o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz przeciwdziałaniu unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania.

## Bibliografia/References

### Literatura/Literature

- Arnold, B. J. (2010). The Taxation of Income from Services under Tax Treaties: Cleaning Up the Mess — Expanded Version. *Bulletin for International Taxation*, (2).
- Juchniewicz, E. (2016). *Teoretyczne i praktyczne ujęcie międzynarodowego opodatkowania dochodu z handlu elektronicznego*. Gdańsk: Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego.
- Klincewicz, K. (2007). Indyjski model offshoringu. Wnioski dla Polski. W: A. Szymaniak (red.), *Globalizacja usług. Outsourcing, offshoring i shared services centers*. Warszawa: Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne.
- Kukulski, Z. (2015). *Konwencja modelowa OECD i konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Lipniewicz, R. (2017). *Podatkowy zakład zagraniczny*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Łunarski, O. (2010). Stały zakład. W: B. Brzeziński (red.), *Model konwencji OECD. Komentarz*. Warszawa: Oficyna Prawa Polskiego.
- Nikitman, J. (2014). More on Services PEs—What Is a Connected Project? *Canadian Tax Journal*, 62(2).
- OECD (2006). *The Tax Treaty Treatment Of Services: Proposed Commentary Changes*, Paris.
- OECD (2015a). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 — 2015 Final Report*. Paris.
- OECD (2015b). *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 — 2015 Final Report*. Paris.
- OECD (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. Paris.
- ONZ (2017). *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. New York.
- Pijl, H. (2008). The OECD Services Permanent Establishment Alternative. *European Taxation*, 48(9).
- Reid, M. (2010). The New Services PE Provision of the Canada-US Tax Treaty. *Canadian Tax Journal*, 58(4).
- Schaffner, J. (2013). *How fixed is Permanent Establishment?* Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.
- Schmidt, P. H., Kjarsgaard, L. F. (2018). Allocation of the Right to Tax Income from Digital Intermediary Platforms — Challenges and Possibilities for Taxation in the Jurisdiction of the User. *Nordic Journal of Commercial Law*, (1). <https://doi.org/10.5278/ojs.njcl.v0i1.2488>
- Wijnen, W., de Goede, J. (2014). The UN Model in Practice 1997–2013. *Bulletin for International Taxation*, (3).
- Williams, R. L. (2014). *Fundamentals of Permanent Establishment*. Hague: Wolters Kluwer Law & Business.
- Woźniak, T. (2016). Specyfika zakładu w rosyjskich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania. W: J. Turułowki (red.), *Między bezpieczeństwem, prawem a biznesem — nowy wymiar polityki na obszarze poradzieckim*. Warszawa: Uniwersytet Warszawski.

### Źródła internetowe/Internet sources

- Stanowisko BIAC z 20.01.2007 r. <http://www.oecd.org/ctp/treaties/39918710.pdf> (30.11.2021).
- Stanowisko H. Pijla z 9.03.2007 r. <http://www.oecd.org/ctp/treaties/39918780.pdf> (02.06.2021).
- Stanowisko Software Coalition z 15.01.2007 r. <http://www.oecd.org/ctp/treaties/39918844.pdf> (30.11.2021).

### Orzeczenia i interpretacje/Judgments and interpretations

- Interpretacja Authority for Advance Rulings, TS-626-AAR-2017, <https://www.nangia.com/wp-content/uploads/2018/01/Nangia-Co-LLP-Tax-and-Regulatory-Newsletter-Jan-01-31-2018.pdf> (01.06.2021).
- Wyrok Canadian Federal Court of Appeal, The Queen w/ William A. Dudney z 24.02.2000 r., sygn. DTC 6169.
- Wyrok WSA w Poznaniu z 20.03.2019 r., sygn. I SA/Po 1046/18.



### Umowy międzynarodowe/International agreements

Japońsko-chilijska umowa z 21.01.2016 r. o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz przeciwdziałaniu unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania.

Polsko-egipska umowa z 24.06.1996 r. w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków do dochodu i majątku.

Polsko-filipińska umowa z 9.09.1992 r. w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu.

Polsko-kirgiska umowa z 19.11.1998 r. w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków do dochodu i majątku.

Polsko-norweska konwencja z 9.09.2009 r. w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu.

#### Dr Tomasz Woźniak

Pracownik Katedry Prawa Finansowego Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie. Specjalizuje się w prawie podatkowym. Laureat pierwszej nagrody w konkursie *Przeglądu Ustawodawstwa Gospodarczego* na najlepszą pracę magisterską i doktorską z 2021 r.

#### Dr Tomasz Woźniak

An employee of the Department of Financial Law at Maria Curie-Skłodowska University in Lublin. He specializes in tax law. The winner of the first prize in the competition of the *Business Law Journal* for the best master's and doctoral dissertation in 2021.

Sylvia Nieszporska

## RYNEK ZDROWIA SENIORÓW



Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne

## PWE poleca

**NOWOŚĆ**

Po więcej informacji  
zapraszamy na stronę  
Polskiego Wydawnictwa  
Ekonomicznego  
[www.pwe.com.pl](http://www.pwe.com.pl)