

Czynności pomocnicze i przygotowawcze w rozumieniu umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Danii – adwokat doradca podatkowy Mikołaj Hewelt, HWW Hewelt Wojnowski i Wspólnicy Sp.k.

Wyrok WSA w Gliwicach z 2022-01-31 - I SA/GI 1340/21

Działalność ubezpieczeniowa w takim najbardziej ogólnym znaczeniu to oferowanie i udzielanie ochrony w zakresie pewnych ryzyk, wystąpienia zdarzeń losowych. Wskazany we wniosku katalog czynności, które mają wykonywać pracownicy w Polsce z całą pewnością nie zawiera zawierania umów i inkasowania składek, obejmuje natomiast czynności związane z likwidacją szkody oraz dotyczące księgowości i wsparcia analizy danych. Zakres ww. czynności nie jest identyczny z celem przedsiębiorstwa jako całości. Spółka duńska nie będzie całkowicie lub częściowo prowadziła swojej działalności w Polsce, a powierzone działalności będą podlegały niewątpliwie kontroli decydentów na terenie Danii. W konsekwencji nie będzie to forma aktywności, która konstytuuje zakład, który będzie rodzić przychód podatkowy w rozumieniu art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Sąd podziela pogląd, że określenie "placówka" obejmuje każde pomieszczenie, środki lub urządzenia wykorzystywane do prowadzenia działalności przedsiębiorstwa, niezależnie od tego, czy są wykorzystywane wyłącznie w tym celu. Placówka może istnieć również wtedy, gdy nie ma żadnych pomieszczeń. Wystarczy posiadanie pewnej przestrzeni do własnej dyspozycji. Nie ma również znaczenia tytuł prawny, na podstawie którego przedsiębiorstwo korzysta z danego miejsca. Może to być własność, ale również jakikolwiek inny tytuł. Placówka może być także usytuowana w pomieszczeniach innego przedsiębiorstwa.

Zasadniczą cechą placówki jest zatem jej fizyczne wyodrębnienie w przestrzeni. Powyższe ma szczególnie istotne znaczenie w przypadku nowych form aktywności gospodarczej związanych z rozwojem internetu i technologii cyfrowych. Korzystając z możliwości, jakie daje technologia cyfrowa, można bowiem stworzyć quasi-placówkę w postaci strony internetowej umieszczonej na serwerze znajdującym się w innym państwie niż państwo siedziby bądź zamieszkania przedsiębiorcy. Taka strona internetowa może służyć do prowadzenia działalności usługowej lub handlowej. Ma ona jednakże charakter placówki wirtualnej i nie jest w żaden sposób wyodrębniona w przestrzeni rzeczywistej. Było to źródłem wątpliwości, co do kwalifikowania takiej wirtualnej placówki jako zakładu. Tym argumentem uzasadniano również postulaty zmian w Komentarzu do Konwencji Modelowej OECD w taki sposób, aby placówka wirtualna mogła być uznana za zakład. Postulat ten uwzględniono w aktualnej wersji Komentarza do Konwencji Modelowej OECD z 15 lipca 2005 r. W przypadku prowadzenia działalności gospodarczej za pomocą strony internetowej, gdy przedsiębiorca posiada do własnej dyspozycji serwer, w którym jest zmagazynowana strona internetowa i eksploatuje ten serwer oraz pomieszczenie, w którym dany serwer jest umieszczony, to wówczas miejsce takie może stanowić zakład przedsiębiorstwa, pod tym warunkiem, że są spełnione inne wymogi przewidziane w art. 5 ust. 1 Konwencji Modelowej OECD. Nie będzie natomiast stanowić zakładu sama strona internetowa bez serwera pozostającego do dyspozycji przedsiębiorstwa, np. gdy przedsiębiorca korzysta z cudzego serwera, którym sam nie dysponuje i gdy nie dysponuje lokalem, w którym serwer się znajduje (por. Komentarz do Konwencji Modelowej OECD; R. Pioterczak Zakład, oddział i przedstawicielstwo - opodatkowanie dochodu zagranicznego przedsiębiorcy. Zdefiniowanie pojęcia zakładu; opubl. ABC, LEX).

Zatem pomimo, że skarżąca nie będzie wynajmowała w Polsce żadnych pomieszczeń (jak również nie będzie ich właścicielem), to zatrudnienie pracowników na podstawie umowy o pracę, którzy mogą wykonywać powierzone im zadania w dowolnym miejscu, w trybie home-office, powoduje wyodrębnienie owej przestrzeni dla spółki do własnej dyspozycji. Przy czym nie wymaga się aby przedsiębiorstwo posiadało formalne prawo do dysponowania taką placówką, lecz wystarczy zwykła jego obecność w konkretnym miejscu (por. ww. Komentarz do Konwencji Modelowej). W dobie możliwości świadczenia pracy zdalnie, miejsce w którym pracownik świadczy pracę na rzecz zagranicznego pracodawcy (niezależnie czy w warunkach domowych, czy w innym miejscu) można uznać za odrębną placówkę tego przedsiębiorstwa. Zatrudnieni pracownicy zostaną bowiem wyposażeni przez pracodawcę w niezbędny sprzęt komputerowy, będą się łączyć z ze skandynawskim systemem (serwerem) i wykonywać powierzone im zadania. Działalność taką charakteryzuje określony stopień trwałości i powtarzalności. Dodać należy, że skarżąca zaznaczyła, że zamierza zatrudnić pracowników zamieszkałych w Polsce. Z tych względów można uznać za spełnioną pierwszą z przesłanek.

Kolejną przesłanką istnienia zakładu jest jej stały charakter.

Charakteryzując pierwszą z przesłanek wskazano już na jej poziom trwałości i powtarzalności. Oznacza to, że wskazany przez skarżącą model prowadzenia działalności, którego zasadniczym trzonem będzie zatrudnienie pracowników na podstawie umowy o pracę, ma dłuższą perspektywę i z pewnością nie ma charakteru tymczasowego.

Według R. Pioterczaka (por. ww. publikacja) stałość nie oznacza jednakże, że placówka musi funkcjonować długotrwale, choć tak jest zazwyczaj. Krótkotrwale istniejąca placówka również może być uznana za stałą, o ile została zorganizowana z zamiarem stałego wykorzystywania. Zmiana tego stanu np. wskutek nieopłacalności działalności tudzież zdarzeń losowych, nie zmieni kwalifikacji placówki, jako mającej cechę stałości. Decydujące znaczenie dla przyjętej klasyfikacji placówki mają intencje podmiotu, który ją prowadzi.

W realiach badanej sprawy intencje skarżącej nie budzą wątpliwości. Zamierza ona zatrudnić pracowników na podstawie umowy o pracę, na podstawie polskiego Kodeksu pracy. Przy czym osoby będą zatrudniane na czas określony, zazwyczaj 6 miesięcy, a następnie na czas nieokreślony (ewentualnie zawierana będzie kolejna umowa na czas określony w uzasadnionych przypadkach), a część osób może również wykonywać zadania w ramach umowy zlecenia (zwłaszcza studenci). Wskazany sposób zorganizowania placówki wskazuje na zamiar utrzymywania jej przez dłuższy okres, co oznacza, że stanie się placówką stałą. Zatem również drugą z wymienionych przesłanek można uznać za spełnioną.

Wątpliwości Sądu zrodziło jednak spełnienie przez skarżącą ostatniej z przesłanek.

Trzecią bowiem cechą konstytutywną zakładu jest to, iż przez placówkę prowadzona jest całkowicie lub częściowo działalność gospodarcza, z tym że nie może ona mieć charakteru pomocniczego czy przygotowawczego. Rozważeniu podlegają więc dwa aspekty, pierwszy dotyczący ustalenia czy spółka duńska będzie prowadziła za pomocą placówki w Polsce działalność gospodarczą całkowicie lub częściowo, a drugi dotyczący tego, czy podejmowane czynności będą pomocnicze bądź przygotowawcze wobec tej świadczonej w Danii.

Przepis art. 3 ust. 2 u.p.d.o.p. nie kreuje odrębnej podmiotowości prawno-podatkowej zakładu zagranicznej osoby prawnej. Konstrukcja takiego zakładu - jak wyżej wskazano - powinna być raczej rozumiana, jako abstrakcyjna instytucja międzynarodowego prawa podatkowego, mająca jedynie umożliwić prawidłowe opodatkowywanie przez jedno państwo dochodów uzyskiwanych przez podmiot mający siedzibę lub miejsce zamieszkania w drugim państwie,

ze źródeł przychodów położonych na terytorium pierwszego z państw. Wprawdzie skarżąca nie zarzuca wprost naruszenia przez organ interpretacyjny ww. przepisu, lecz nawiązuje do jego dyspozycji w uzasadnieniu skargi.

Oceniając kwestię prowadzenia przez podmiot zagraniczny (w całości bądź w części) działalności na terenie drugiego państwa nie sposób pominąć skutki podatkowe dla jakich wykreowany został zakład. Z art. 7 ust. 1 i 2 UPO wynika, że " (...) zyski przedsiębiorstwa mogą być opodatkowane w drugim Państwie, jednak tylko w takiej mierze, w jakiej można przypisać je temu zakładowi" (ust. 1), natomiast " (...) w każdym Umawiającym się Państwie należy przypisać takiemu zakładowi takie zyski, które mógłby on osiągnąć, gdyby wykonywał taką samą lub podobną działalność w takich samych lub podobnych warunkach jako samodzielne przedsiębiorstwo i był całkowicie niezależny w stosunkach z przedsiębiorstwem, którego jest zakładem" (ust. 2). Nadmienić należy, że art. 7 ust. 1 i 2 Konwencji Modelowej OECD jest w swej istocie tożsamy z brzmieniem art. 7 ust. 1 i 2 UPO. Zatem nie można pominąć swego rodzaju fikcji prawnej statuowanej przez ten przepis, że "należy przypisać temu zakładowi takie zyski, jakie mógłby on osiągnąć, gdyby wykonywał taką samą lub podobną działalność w takich samych lub podobnych warunkach jako samodzielne przedsiębiorstwo i był całkowicie niezależny w stosunkach z przedsiębiorstwem, którego jest zakładem" (por. wyrok NSA z 18 października 2017 r., II FSK 2537/145). Inaczej mówiąc, zgodnie z komentarzem do Modelowej Konwencji OECD, łącznym skutkiem art. 7 i art. 5 definiującego zakład jest to, że zyski pochodzące z usług świadczonych na terytorium jednego umawiającego się państwa przez przedsiębiorstwo drugiego umawiającego się państwa nie podlegają opodatkowaniu w pierwszym państwie, jeżeli nie można ich przypisać położonemu tam zakładowi. W związku z powyższym zakład, który wykonuje rzeczywistą działalność gospodarczą za granicą, uważany jest - na podstawie fikcji prawnej - za odrębny podmiot od tworzącego go macierzystego przedsiębiorstwa (gdyby był oddzielnym i niezależnym przedsiębiorstwem prowadzącym taką samą lub podobną działalność w takich samych lub podobnych warunkach - z art. 7 ust. 2 Konwencji). Tylko wówczas zakład taki uczestniczy w życiu ekonomicznym drugiego państwa i powinien podlegać jurysdykcji podatkowej tego drugiego państwa.

We wniosku wskazano na zakres czynności, które będą wykonywać pracownicy w Polsce, podzielono je na trzy grupy: operacyjny back-office, finansowy back-office oraz wsparcie w zakresie analizy danych. Będą one polegały m.in. na likwidacji szkód w przypadku ubezpieczeń turystycznych i korporacyjnych, wsparciu administracyjnym działu księgowości spółki, analizie danych, np. analizie cen ubezpieczeń czy przygotowaniu kalkulacji opłacalności dotyczących odnawianych polis ubezpieczeniowych lub rodzajów ubezpieczeń.

Strony przedstawiły odmienne stanowiska w przedmiocie określenia czy ww. czynności mają charakter pomocniczy czy też przygotowawczy. Zgodnie ze Słownikiem Języka Polskiego pomocniczy oznacza m.in. osobę zatrudnioną do wykonywania prostych, mniej odpowiedzialnych prac, ale również wykonującą niesamodzielne prace. Natomiast przygotowawczy, to taki, który ma przygotować do czegoś (www.sjp.pwn.pl). Tymczasem inne znaczenie temu określeniu przydaje Komentarz do Modelowej Konwencji OECD, który w pkt 24 Komentarza do ust. 4 w art. 5 stwierdza się, że "z pewnością stała placówka, której cel jest identyczny z celem przedsiębiorstwa jako całości, nie prowadzi działalności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym."

Skarżąca spółka prowadzi działalność ubezpieczeniową, której wiodącymi segmentami, w największym uogólnieniu, są: zawieranie umów ubezpieczenia (w określonej grupie ryzyk, tu: ubezpieczeń turystycznych i korporacyjnych) i inkasowanie z tego tytułu składek, jak również wykonanie tych umów poprzez likwidację szkód. Wskazany we wniosku katalog czynności,

które będą powierzone pracownikom w Polsce nie obejmuje zawierania umów i inkasowania składek. Obejmuje natomiast określone czynności związane z likwidacją szkód klientów zagranicznych, które jednak nie będą dotyczyły procesu decyzyjnego (tj. przyznania bądź odmowy przyznania odszkodowania). Pracownicy w Polsce będą podlegali nadzorowi kierowników odpowiednich działów (Likwidacji Szkód) z Danii i Szwecji. Podobnie czynności wykonywane w zakresie wsparcia administracyjnego dla działu księgowości spółki jak i w zakresie analizy danych. Także w tej grupie pracownicy w Polsce będą podlegali kierownictwu z Danii i Szwecji.

Zadania powierzone pracownikom w Polsce nie pozwalają na stwierdzenie, że jest to istotna i znacząca część działalności skarżącej spółki jako całości. Cel pracy polskich pracowników, nie jest bowiem identyczny z celem spółki jako całości. W Komentarzu do Konwencji Modelowej (pkt 23 do art. 5 ust. 4 lit. e) zauważono, że taka placówka może przyczynić się do wydajności przedsiębiorstwa, lecz te usługi są zbyt odległe od aktualnego uzyskiwania zysków, aby można było przypisać takiej stałej placówce jakąkolwiek konkretną część tych zysków. W wymienionym Komentarzu (pkt 42.19-49.22 do art. 5) zwrócono także uwagę, że inna podstawowa kwestia dotyczy ustalenia kwoty, od której powinien być pobrany podatek. Opodatkowanie nie powinno rozciągać się na usługi świadczone poza terytorium danego państwa i powinno mieć zastosowanie raczej do zysków osiąganych z tych usług niż do wynagrodzeń otrzymanych za te usługi. Tymczasem rzeczywisty charakter czynności z udziałem pracowników, którzy mają być zatrudnieni w Polsce, nie wskazuje zarówno na tożsamość (nawet częściową) z działalnością skarżącej jako całości oraz nie generuje ona jakichkolwiek zysków. Natomiast obowiązki pracowników wskazane we wniosku, to proste zadania, wymagające podstawowych umiejętności językowych (w zakresie języka duńskiego i szwedzkiego), które mają charakter wspomagający dla skarżącej, w rozumieniu art. 5 ust. 5 lit. f UPO. Konstrukcja bowiem zagranicznego zakładu ma na celu ustalenie, czy dana część dochodu powinna być opodatkowana w państwie, w którym dany dochód powstaje, wobec czego zakład w świetle Modelowej Konwencji OECD należy traktować dla celów rozliczeń podatkowych jako odrębny podmiot. Tym samym także relacje między zakładem a przedsiębiorstwem macierzystym (centralą) powinny być zatem traktowane jako relacje między niezależnymi podmiotami dla celów podatkowych (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 października 2017 r., II FSK 2537/15).

Na marginesie należy zwrócić uwagę, że organ w interpretacji z (...) r. ((...)) uznał, że działalność stałej placówki ma charakter przygotowawczy/pomocniczy, jeżeli działalność ta nie stanowi istotnej i znacznej działalności przedsiębiorstwa, i nie można bezpośrednio alokować do tej działalności zysków przedsiębiorstwa (choć działalność ta może przyczyniać się do poprawy wydajności przedsiębiorstwa) oraz działalność ta jest prowadzona przez stałą placówkę jedynie na rzecz tego przedsiębiorstwa. Wziął m.in. pod uwagę, że pracownik nie będzie dokonywał sprzedaży na terytorium Polski ani zagranicą, nie będzie miał prawa do negocjowania ani podpisywania umów w imieniu Spółki. Natomiast w interpretacji indywidualnej z (...) r. (nr (...)) zaznaczył, że: "zgodnie z Komentarzem działalność o charakterze pomocniczym to taka działalność, która z perspektywy przedsiębiorstwa nie stanowi samoistnej działalności, lecz ma podrzędne znaczenie w stosunku do działalności podstawowej, czyli ma sens gospodarczy tylko w powiązaniu z pozostałą działalnością przedsiębiorstwa. (...)". Podobnie, w interpretacji indywidualnej z (...) r. (nr (...)) uznał, że: "z Komentarza do art. 5 Modelowej Konwencji wynika, że często trudno jest odróżnić działalność mającą charakter przygotowawczy lub pomocniczy oddziałości, która takiego charakteru nie ma. Wskazuje się w tym zakresie m.in., iż działalność placówki nie posiada charakteru przygotowawczego lub pomocniczego, gdy stanowi istotną i znaczącą część działalności przedsiębiorstwa jako całości, gdy istnieje znaczący związek między prowadzoną przez tę placówkę działalnością a uzyskiwanymi przez przedsiębiorstwo dochodami. (...)".

Wprawdzie wymienione interpretacje zostały wydane na podstawie konkretnych stanów faktycznych (zdarzeń przyszłych), tym niemniej ich wnioski są zbieżne z analizowaną sprawą.

Podsumowując, w ocenie składu orzekającego, przedstawiony przez skarżącą spółkę model działalności nie będzie stanowił formy aktywności konstytuującej zakład w rozumieniu art. 4a pkt 11 u.p.d.o.p. oraz art. 5 UPO, który będzie rodzić przychód podatkowy określony w art. 3 ust. 2 oraz ust. 3 pkt 1 u.p.d.o.p.

(...)

Końcowo należy się także odnieść do powołanej przez pełnomocnika skarżącej interpretacji wydanej przez organ, także w dniu (...) r. (nr (...)), stanowiącej odpowiedź na pytanie 1 zadane we wniosku objętym niniejszym postępowaniem, dotyczące "stałego miejsca prowadzenia działalności" na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług.

Sąd podziela uwagę pełnomocnika organu, że obie interpretacje, choć wydane na podstawie tego samego zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku, dotyczą innych reżimów prawnych.

Przede wszystkim należy zaakcentować, że Konwencja Modelowa OECD dotyczy podatków bezpośrednich, gdy tymczasem podatek od towarów i usług należy do podatków pośrednich ponadto jest on podatkiem zharmonizowanym i należy interpretować go z uwzględnieniem przepisów prawa wspólnotowego oraz zapadłego na ich tle orzecznictwa. Nietrudno więc zauważyć, że ratyfikowane umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania odnoszą się do regulacji w zakresie podatków dochodowych (majątkowych), a nie dotyczą podatku od towarów i usług. W każdej z tych ustaw podatkowych inny jest bowiem przedmiot regulacji i definiowane są inne pojęcia. Sąd, co do zasady, podziela wyrażone w orzecznictwie stanowisko, że inne przepisy i inne zasady dotyczą kwalifikacji tego samego zdarzenia na gruncie podatku dochodowego, a inne na gruncie podatku od towarów i usług (por. np. wyroki NSA z: 18 września 2014 r., I FSK 1416/13; 7 lutego 2017 r., I FSK 958/15; z 9 października 2015 r., I FSK 1022/14; z 2 marca 2019 r., II FSK 3620/13 czy z 2 lutego 2010 r., II FSK 1472/08). Z oczywistych więc względów interpretacja dotycząca przepisów podatku od towarów i usług podlega jakiegokolwiek kontroli w niniejszym postępowaniu.

Odrębną kwestią jest natomiast, czy w świetle tego samego zdarzenia przyszłego przedstawionego przez skarżącą istniały podstawy do tak daleko idącej odmienności stanowiska organu w kwestii przedstawionych wniosków. Z tych przyczyn nie sposób nie zauważyć, że na potrzeby ustalenia, czy skarżąca będzie posiadała w kraju "miejsce stałego prowadzenia działalności" (w rozumieniu art. 28b ustawy o podatku od towarów i usług), organ na kanwie tego samego zdarzenia przyszłego stwierdził, że:

- "nie można uznać, że Spółka na terytorium Polski w sposób samodzielny w stosunku do działalności prowadzonej w Danii posiadając zaplecze personalne i techniczne będzie prowadzić w sposób stały część działalności gospodarczej",
- "niemniej wszystkie działania związane ze sprzedażą produktów, jak również sama sprzedaż wykonywane będą nadal wyłącznie w Danii i w Szwecji (poprzez położony tam oddział) i wyłącznie dla duńskich i szwedzkich klientów. Natomiast zadania pracowników, będą miały charakter administracyjny, wspomagający działania Wnioskodawcy w Danii i Szwecji. Pracownicy w Polsce wykonywać będą jedynie proste

zadania, wymagające podstawowych umiejętności językowych (język szwedzki i duński). Zadania pracowników nie będą nakierowane na zdobywanie nowych klientów Spółki. W związku z faktem, że pracownicy w Polsce będą zdalnie, będą podłączać się do stacji komputerowej skonfigurowanej w Danii, fizycznie znajdującej się poza terytorium Polski (kod dostępu, umożliwiający podłączenie się do stacji komputerowej zostanie wysłany do pracownika w Polsce za pośrednictwem serwerów Spółki). Polscy pracownicy swoje obowiązki wykonywaliby w systemie home-office",

- "mimo posiadania przez Spółkę pewnych zasobów osobowych oraz technicznych na terytorium Polski nie są spełnione przesłanki do uznania, że Spółka na terytorium Polski będzie posiadała stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej".

Wyroki powiązane

1. II FSK 3758/18 - Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 czerwca 2021 r.
2. I FSK 1980/17 - Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 sierpnia 2020 r.
3. II FSK 2537/15, Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 października 2017 r.
4. I FSK 958/15 - Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 lutego 2017 r.
5. I FSK 1022/14 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 października 2015 r.
6. I FSK 1416/13 - Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 września 2014 r.
7. II FSK 1472/08 - Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 lutego 2010 r.
8. II FSK 276/08 - Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 czerwca 2009 r.

Przepisy

Konwencja zawarta między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Danii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie w dniu 6 grudnia 2001 r., zmieniona Protokołem podpisanym w Warszawie w dniu 7 grudnia 2009 r., zmodyfikowana przez Konwencję wielostronną implementującą środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, podpisaną przez Polskę i Danię w dniu 7 czerwca 2017 r.

- *art. 5 ust. 1 w rozumieniu niniejszej konwencji określenie "zakład" oznacza stałą placówkę, poprzez którą całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność przedsiębiorstwa,*
- *art. 5 ust. 2 - określenie "zakład" obejmuje w szczególności: a) siedzibę zarządu, b) filię, c) biuro, d) fabrykę, e) warsztat, f) kopalnię, źródło ropy naftowej lub gazu, kamieniołom albo każde inne miejsce wydobywania zasobów naturalnych,*
- *art. 5 ust. 5 - bez względu na poprzednie postanowienia tego artykułu określenie "zakład" nie obejmuje:*

- a) *użytkowania placówek, które służą wyłącznie do składowania, wystawiania lub wydawania dóbr lub towarów należących do przedsiębiorstwa,*
 - b) *utrzymywania zapasów dóbr lub towarów należących do przedsiębiorstwa wyłącznie w celu składowania, wystawiania lub wydawania,*
 - c) *utrzymywania zapasów dóbr lub towarów należących do przedsiębiorstwa wyłącznie w celu przerobu przez inne przedsiębiorstwo,*
 - d) *utrzymywania stałej placówki wyłącznie w celu zakupu dóbr lub towarów albo w celu zbierania informacji dla przedsiębiorstwa*
 - e) *utrzymywania stałej placówki wyłącznie w celu prowadzenia dla przedsiębiorstwa jakiegokolwiek innej działalności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym,*
 - f) *utrzymywania stałej placówki wyłącznie w celu prowadzenia któregokolwiek rodzaju działalności, o jakich mowa w punktach a) do e), pod warunkiem jednak, że całkowita działalność tej placówki, wynikająca z takiego połączenia rodzajów działalności, ma charakter przygotowawczy lub pomocniczy,*
- *art. 5 ust. 6 - bez względu na postanowienia ustępów 1 i 2, jeżeli osoba, z wyjątkiem niezależnego przedstawiciela w rozumieniu ustępu 7, działa w imieniu przedsiębiorstwa oraz posiada i zwyczajowo wykonuje pełnomocnictwo do zawierania umów w Umawiającym się Państwie w imieniu przedsiębiorstwa, to uważa się, że przedsiębiorstwo to posiada w tym Państwie zakład, w zakresie każdego rodzaju działalności, jaką osoba ta podejmuje dla przedsiębiorstwa, chyba że czynności wykonywane przez tę osobę ograniczają się do rodzajów działalności, wymienionych w ustępie 5, które gdyby były wykonywane za pośrednictwem stałej placówki, nie powodowałyby uznania tej placówki za zakład na podstawie postanowień tego ustępu,*
 - *art. 5 ust. 7 - nie uważa się, że przedsiębiorstwo posiada zakład w Umawiającym się Państwie tylko z tego powodu, że wykonuje ono w tym Państwie czynności przez maklera, generalnego komisanta albo przez jakiegokolwiek innego niezależnego przedstawiciela, pod warunkiem że te osoby działają w ramach swojej zwykłej działalności,*
 - *art. 5 ust. 8 - fakt, że spółka mająca siedzibę w Umawiającym się Państwie kontroluje lub jest kontrolowana przez spółkę, która ma siedzibę w drugim Umawiającym się Państwie albo która prowadzi działalność w tym drugim Państwie (przez posiadany tam zakład albo w inny sposób), nie wystarcza, aby którąkolwiek z tych spółek uważać za zakład drugiej spółki;*
 - *art. 7 ust. 1 - zyski przedsiębiorstwa Umawiającego się Państwa podlegają opodatkowaniu tylko w tym Państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi w drugim Umawiającym się Państwie działalność gospodarczą poprzez położony tam zakład. Jeżeli przedsiębiorstwo wykonuje działalność w ten sposób, to zyski przedsiębiorstwa mogą być opodatkowane w drugim Państwie, jednak tylko w takiej mierze, w jakiej można przypisać je temu zakładowi,*
 - *art. 7 ust. 2 - jeżeli przedsiębiorstwo Umawiającego się Państwa wykonuje działalność w drugim Umawiającym się Państwie poprzez położony tam zakład, to, z zastrzeżeniem postanowień ustępu 3, w każdym Umawiającym się Państwie należy przypisać takiemu zakładowi takie zyski, które mógłby on osiągnąć, gdyby wykonywał taką samą lub podobną działalność w takich samych lub podobnych warunkach jako samodzielne*

przedsiębiorstwo i był całkowicie niezależny w stosunkach z przedsiębiorstwem, którego jest zakładem.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1800 z późn. zm.).

- *art. 3 ust. 2 - podatnicy, jeżeli nie mają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów, które osiągają na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;*
- *art. 3 ust. 3 pkt 1 - za dochody (przychody) osiągane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez podatników, o których mowa w ust. 2, uważa się w szczególności dochody (przychody) z wszelkiego rodzaju działalności prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym poprzez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład;*
- *art. 4a pkt 11 - ilekroć w ustawie mowa o zagranicznym zakładzie - oznacza to:
 - a) *stałą placówkę, przez którą podmiot mający siedzibę lub zarząd na terytorium jednego państwa wykonuje całkowicie lub częściowo działalność na terytorium innego państwa, a w szczególności oddział, przedstawicielstwo, biuro, fabrykę, warsztat albo miejsce wydobywania bogactw naturalnych,*
 - b) *plac budowy, budowę, montaż lub instalację, prowadzone na terytorium jednego państwa przez podmiot mający siedzibę lub zarząd na terytorium innego państwa,*
 - c) *osobę, która w imieniu i na rzecz podmiotu mającego siedzibę lub zarząd na terytorium jednego państwa działa na terytorium innego państwa, jeżeli osoba ta ma pełnomocnictwo do zawierania w jego imieniu umów i pełnomocnictwo to faktycznie wykonuje**

- chyba że umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, stanowi inaczej;

Bibliografia

1. Komentarz do Konwencji Modelowej OECD; R. Pioterczak Zakład, oddział i przedstawicielstwo - opodatkowanie dochodu zagranicznego przedsiębiorcy. Zdefiniowanie pojęcia zakładu; opubl. ABC, LEX

Główne problemy

1. Zakres pojęciowy określenia „placówka”
2. Home-office a powstanie placówki w rozumieniu UPO
3. Krótkotrwale istniejąca placówka a zamiar stałego wykorzystywania
4. Operacyjny back-office, finansowy back-office oraz wsparcie w zakresie analizy danych jako czynności o charakterze pomocniczym bądź przygotowawczym
5. Odmienna klasyfikacja zdarzenia w ramach interpretacji indywidualnej wydanej w innym reżimie prawnym a wpływ na orzecznictwo sądów administracyjnych (wyrok dotyczy CIT, jednak sąd administracyjny uwzględnił tezy organu wskazane w interpretacji dotyczącej tego samego zagadnienia w VAT)