

Streszczenie rozprawy doktorskiej

„Powstanie zakładu a unikanie opodatkowania w międzynarodowym prawie podatkowym”

Przedmiotem pracy jest analiza instytucji zakładu w kontekście unikania opodatkowania w międzynarodowym prawie podatkowym. Instytucja, o której mowa, służy rozgraniczeniu uprawnienia do opodatkowania dochodu, uzyskiwanego przez przedsiębiorcę poza państwem swojej rezydencji. Bezpośrednią konsekwencją powstania zakładu, a więc opodatkowania związanych z nim dochodów w państwie źródła, jest więc ich nieopodatkowanie w państwie rezydencji podatnika. Kluczowe zagadnienie stanowi zatem ustalenie granic definicji zakładu. Wskazana okoliczność sprawia, że za główny cel pracy autor stawia sobie opisanie definicji zakładu oraz związanych z nią zagadnień prawnych.

Główna teza pracy zakłada, że współcześnie obowiązująca definicja zakładu nie jest skutecznym środkiem przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w państwie źródła. Nie spełnia ona postawionych przed nią oczekiwań z powodu nieadekwatnego do potrzeb zakresu. Z tezą główną wiążą się tezy dodatkowe. Po pierwsze, zakład stanowiący jedną z najstarszych instytucji międzynarodowego prawa podatkowego posiada skomplikowaną, kazuistyczną i przez to bardzo obszerną definicję, która w konsekwencji jest podatna na obchodzenie i nadużycie. Zmiany ujęte w Konwencji Modelowej OECD w wersji z 2017 r. nie doprowadziły do likwidacji wszystkich możliwości dokonywania wskazanych działań. Po drugie, definicja zakładu, mimo zmian przyjętych w 2017 r., jest w coraz mniejszym stopniu adekwatna do realiów współczesnej gospodarki. Jej modernizacja przeprowadzona przez OECD w ramach projektu BEPS nie przyniosła bowiem przełomu w przedmiocie przeciwdziałania unikaniu statusu zakładu. Brak tego przełomu wynika z ograniczonego zakresu dokonanych zmian. Definicja zakładu w dalszym ciągu nie obejmuje więc działalności gospodarczej prowadzonej za pośrednictwem Internetu poza państwem rezydencji przedsiębiorcy. W konsekwencji nie spełnia ona wymogu zupełności i nie gwarantuje efektywnego podziału uprawnień do opodatkowania pomiędzy państwa rezydencji przedsiębiorcy i źródła dochodu. Po trzecie, mimo, że zakres zmian opracowanych w ramach projektu BEPS jest niedostateczny w stosunku do wymagań obrotu gospodarczego, to sam fakt ich podjęcia należy ocenić pozytywnie. Definicja zakładu faktycznie została uzupełniona o pewne środki służące przeciwdziałaniu jej obejścia oraz nadużycia. Zastrzeżenia budzi natomiast znaczna elastyczność wprowadzonych

środków prawnych, która potencjalnie może naruszać test proporcjonalności i wykraczać poza akceptowalne granice.

Podstawową metodą badawczą wykorzystaną w pracy jest metoda analizy dogmatycznej. Z uwagi na badane źródła jest ona jednak specyficzna. Analiza definicji zakładu w większości nie wymaga bowiem rozpatrzenia typowego materiału normatywnego w postaci norm wyprowadzonych z ustaw czy umów międzynarodowych, lecz z materiału pomocniczego stosowanego do projektowania, negocjowania i interpretacji dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Materiałem, o którym mowa, są przede wszystkim postanowienia Konwencji Modelowych OECD i ONZ. Stanowią one bowiem uniwersalne wzorce, na podstawie których została opracowana zdecydowana większość obowiązujących na świecie bilateralnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu i majątku. Charakter norm zawartych w modelowych przepisach oraz ich znaczne podobieństwo do norm stosowanych w konkretnych umowach międzynarodowych uzasadnia jednak ich traktowanie tak samo jak materii normatywnej mimo, że *de facto* tej materii nie stanowią.

Pomocnicze znaczenie mają natomiast w pracy metody porównawcza oraz historyczna. Pierwsza z wymienionych obejmuje porównanie wybranych umów dwustronnych w sprawie podatku od dochodu i majątku, a w niewielkim zaś zakresie także regulacji prawa wewnętrznego niektórych państw. Metoda historyczna jest z kolei niezbędna dla przedstawienia ewolucji definicji zakładu, począwszy od jej narodzin w XIX-wiecznych Niemczech, aż do współczesnego kształtu, będącej owocem realizacji projektu BEPS. O ile bowiem miejsce instytucji zakładu w ramach systemu międzynarodowego opodatkowania dochodu na przestrzeni lat nie uległo zmianie, to jej definicja podlegała modyfikacjom. Analiza tempa tej ewolucji jest zaś konieczna dla ukazania poziomu (nie)adekwatności definicji w stosunku do równoległych przemian gospodarczych na przestrzeni ostatnich 150 lat.

Praca składa się ze wstępu, pięciu rozdziałów, zakończenia, bibliografii oraz ze sporządzonego alfabetycznie i chronologicznie zestawienia wykorzystanych aktów normatywnych, orzeczeń oraz interpretacji. Każdy rozdział został poprzedzony uwagami wstępnymi i zakończony uwagami końcowymi.

Pierwszy rozdział został poświęcony historii zakładu oraz jego znaczeniu w ramach prawa podatkowego. Analiza obejmuje cały okres istnienia zakładu, a więc począwszy od połowy XIX wieku aż do dnia dzisiejszego, ze szczególnym uwzględnieniem kluczowych momentów dla zmiany jego definicji. Rozdział ten służy również wprowadzeniu do tematu zakładu oraz ulokowaniu analizowanej instytucji w ramach systemu międzynarodowego unikania podwójnego opodatkowania dochodu. Z tego też względu przedstawiono definicję

zakładu zarówno w dwustronnych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania opartych na wzorcach z Konwencji Modelowych OECD i ONZ oraz konwencji regionalnych, jak również w przepisach prawa krajowego.

Kolejny rozdział pracy dotyczy bezpośredniej formy obecności przedsiębiorcy w państwie źródła. Została ona ujęta w ramach zakładu typu podstawowego, który stanowi stała placówka. W odrębnych paragrafach rozdziału analizie zostały poddane warunki ukonstytuowania się zakładu tego typu, a więc: dysponowanie placówką, stałość w aspektach geograficznym, temporalnym i ekonomicznym oraz prowadzenie działalności gospodarczej za pośrednictwem placówki.

Trzeci rozdział został poświęcony pośrednim formom obecności w państwie źródła. Obejmują one zakłady typu budowlanego, agencyjnego i usługowego. Każdy z nich charakteryzuje się odmiennymi, rozbudowanymi kryteriami, których spełnienie decyduje o ukonstytuowaniu zakładu. Z tego też względu zostały one omówione w odrębnych jednostkach redakcyjnych pracy. Należy zwrócić uwagę, że znaczenie typów zakładu analizowanych w tym rozdziale wzrosło w ostatnich latach. Świadczą o tym m.in. przedstawione w pracy liczne przykłady rozstrzygnięć sądów i organów podatkowych z całego świata, w szczególności z państw rozwijających się, przykładających znaczną uwagę do powstawania na ich obszarze zakładów typu agencyjnego przedsiębiorców z państw rozwiniętych.

W czwartym, najobszerniejszym rozdziale ujęte zostały zagadnienia związane z unikaniem opodatkowania w kontekście zakładu. Przede wszystkim wyjaśniono w nim pojęcie tzw. optymalizacji podatkowej oraz różnice pomiędzy pojęciami unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania. Analizie poddano także zjawisko sztucznego unikania statusu zakładu oraz mechanizmy jego przeciwdziałania, które w ramach projektu BEPS przyjęły państwa członkowskie OECD. Kluczowe znaczenie miała w tym kontekście analiza Działania nr 7 BEPS. W jego ramach opracowano bowiem szereg środków prawnych, których stosowanie w istotny sposób wpływa na poprawę efektywności i skuteczności definicji zakładu. Co istotne, nie pozostają one jednak wolnymi od wad. Poza wskazanym problemem w ramach rozdziału czwartego analizie zostały poddane regulacje zawierające dwa wyłączenia z definicji zakładu, to znaczy wyłączenia przedmiotowe ujęte w art. 5 ust. 4 Konwencji OECD oraz wyłączenie działalności niezależnego agenta, o którym mowa w art. 5 ust. 6 Konwencji OECD. W pierwszym przypadku rozpatrzony został głównie problem zakresu znaczeniowego pojęć „działalność przygotowawcza” oraz „działalność pomocnicza”. W drugim zaś przypadku uwaga została położona na ustalenie aspektów niezależności oraz definicji przedsiębiorcy ściśle powiązanego.

Ostatni rozdział pracy dotyczy instytucji zakładu w kontekście opodatkowania gospodarki cyfrowej. Rozdział ten obejmuje analizę modeli gospodarczych, w których przez przedsiębiorcę wykorzystywany jest Internet. Ich rozwój przekłada się na wzrost liczby problemów związanych z podziałem uprawnień do opodatkowania dochodu z działalności cyfrowej, uzyskiwanego przez przedsiębiorcę poza państwem swojej rezydencji. Zasadnicze znaczenie mają w tym względzie rekomendacje OECD dotyczące zakładu w postaci serwera. Mają one jednak archaiczny charakter, skutkujący niedopasowaniem do potrzeb współczesnej gospodarki. W odpowiedzi na tę okoliczność, w pracy zostały przedstawione propozycje modernizacji modelu opodatkowania gospodarki cyfrowej, prezentowane w nauce międzynarodowego prawa podatkowego. Największa uwaga została jednak poświęcona propozycjom dyrektyw, przedstawionych przez Komisję Europejską w marcu 2018 r. Zakładają one bowiem m.in. zastosowanie kryterium „znaczącej obecności cyfrowej”, które w istotny sposób zmieniłoby reguły powstawania zakładu w odniesieniu do przedsiębiorców prowadzących działalność za pośrednictwem Internetu.

W zakończeniu pracy zostały zaprezentowane wnioski oraz postulaty zmian definicji zakładu, w szczególności poprzez wykorzystanie koncepcji „znaczącej obecności cyfrowej” do opodatkowania działalności cyfrowej. Mają one w założeniu wskazywać kierunek dalszej modernizacji definicji zakładu, zapoczątkowanej w toku realizacji projektu BEPS ale jak dotychczas niezakończonych.

Tomasz Wozniak