
PRZEDSTAWICIEL JAKO ZAKŁAD – WYBRANE ASPEKTY

AGNIESZKA MORSKA*

SPIS TREŚCI

1.Wprowadzenie.....	183
2.Przedstawiciel jako stały zakład – uwagi wstępne.....	184
3.Warunki uznania przedstawiciela za stały zakład.....	185
4.Podsumowanie	194

1. WPROWADZENIE

Podjęcie aktywności gospodarczej za granicą stawia przedsiębiorcę wobec konieczności ustalenia jurysdykcji podatkowej, w której należy opodatkować uzyskiwane dochody. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania¹ rozdzielają prawo do opodatkowania dochodów z tytułu prowadzenia transgranicznej działalności gospodarczej w oparciu o instytucję stałego zakładu. Zyski z działalności gospodarczej, co do zasady, podlegają opodatkowaniu w państwie, w którym podmiot prowadzący działalność posiada siedzibę lub miejsce zamieszkania. Jeżeli jednak dojdzie do powstania stałego zakładu, zyski tego zakładu mogą podlegać opodatkowaniu także w państwie, w którym istnieje zakład. Kluczowe znaczenie dla ustalenia zasad opodatkowania zysków z działalności gospodarczej prowadzonej za granicą ma zatem rozstrzygnięcie, czy działalności tej można przypisać przymiot stałego zakładu.

* Agnieszka Morska – doktor nauk prawnych, e-mail: morska@vonzanthier.com

¹ Niniejszy artykuł odnosi się wyłącznie do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania wzorowanych na Modelowej Konwencji OECD (OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version. July 2014*, <http://www.oecd.org/tax/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>, 26 XI 2016).

Artykuł 5 Modelowej Konwencji OECD² wprowadza zamknięty katalog sytuacji, w których dochodzi do ukonstytuowania się stałego zakładu. Zakład taki może powstać w wyniku:

- posiadania stałej placówki (ang. *general PE*),
- prowadzenia prac budowlanych lub instalacyjnych (ang. *construction PE*),
- działania zależnego przedstawiciela (ang. *agent PE*).

Celem niniejszego artykułu jest przybliżenie specyficznej formy stałego zakładu, jaką jest działalność przedstawiciela³. W artykule szczegółowo omówione zostaną warunki, które muszą być spełnione, aby aktywność podejmowana przez przedstawiciela mogła doprowadzić do powstania stałego zakładu zagranicznego przedsiębiorstwa.

2. PRZEDSTAWICIEL JAKO STAŁY ZAKŁAD – UWAGI WSTĘPNE

Zasadniczo wskazuje się na dwa powody, dla których instytucja agenta, jako zakładu została wprowadzona do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Po pierwsze koncepcje „*general PE*” i „*construction PE*” zasadniczo pozwalają na opodatkowanie tylko takiej działalności gospodarczej, która wymaga faktycznej (fizycznej) „obecności” podmiotu zagranicznego (w postaci posiadania stałej placówki, wykonywania prac związanych z daną nieruchomością, etc.). Koncepcja „*agent PE*” pozwala natomiast na opodatkowanie czynności podejmowanych na rzecz podmiotu zagranicznego przez osobę trzecią. Instytucja agenta ma zatem zapewnić, aby analogiczne zdarzenia gospodarcze były jednakowo traktowane pod względem podatkowym, bez względu na to, czy są wykonywane za pośrednictwem określonego miejsca (np. placówki), czy też za pośrednictwem osoby trzeciej (przedstawiciela). Po drugie – gdyby nie koncepcja „*agent PE*” – w wielu przypadkach można byłoby stosunkowo łatwo obejść regulacje dotyczące stałego zakładu (np. poprzez powierzenie

² OECD, *Model...*, *op. cit.*, s. 26.

³ W dalszej części artykułu określenia „przedstawiciel” i „agent” będą używane zamiennie.

podmiotowi trzeciemu czynności, które dotychczas były wykonywane za pośrednictwem utrzymywanego za granicą oddziału)⁴.

Można zatem uznać, iż koncepcja „agent PE” ma charakter uzupełniający wobec koncepcji „general PE” i „construction PE” – w pierwszej kolejności należy bowiem ustalić, czy działalność zagranicznego przedsiębiorstwa doprowadziła do powstania stałego zakładu ze względu na posiadanie stałej placówki albo prowadzenie prac budowlanych lub instalacyjnych. Stały zakład wynikający z „agent PE” może powstać wyłącznie, w przypadku gdy nie doszło do ukonstytuowania się zakładu na podstawie „general PE” i „construction PE”⁵. Jeżeli zagraniczne przedsiębiorstwo posiada stałą placówkę i jednocześnie osoby działające przez tą stałą placówkę spełniają warunki dla uznania za zależnego agenta, aktywność zależnego agenta należy przypisać do „general PE”⁶. Jeżeli jednak agent nie działa za pośrednictwem stałej placówki, należałoby przyjąć, iż podmiot posiada w danym kraju dwa zakłady⁷.

3. WARUNKI UZNANIA PRZEDSTAWICIELA ZA STAŁY ZAKŁAD

W świetle art. 5 ust. 5 i 6 Modelowej Konwencji OECD warunki, które muszą być łącznie spełnione, aby działalność agenta doprowadziła do powstania stałego zakładu) można podzielić na trzy grupy:

- warunki dotyczące agenta:
 - agent jest osobą w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. a) Modelowej Konwencji,
 - agent nie jest maklerem, komisantem albo innym niezależnym przedstawicielem działającym w ramach swojej zwykłej działalności,
- warunki dotyczące stosunku między przedsiębiorstwem a agentem:

⁴ Por. m.in. OECD, *Issues arising under Article 5 (Permanent Establishment) of the Model Tax Convention*, Paris 2002.

⁵ Por. K. Vogel, *Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OECD-, UN and US Model Conventions for the avoidance of double taxation on income and capital: with particular reference to German treaty practice*, Londyn 1997, s. 281.

⁶ C. Lahusen, *Die „Vertreterbetriebsstätte“ als Anknüpfungspunkt der inländischen Besteuerung gewerblicher Einkünfte Eine Begriffsbestimmung am Maßstab der Grundsätze internationaler Besteuerung, dem Verfassungsrecht und den EG-Grundfreiheiten*, München 2012, s. 73.

⁷ Por. S. Bendlinger, *Sinn und Zweck der Vertreterbetriebsstätte*, Österreichische Steuerzeitung nr 308/2010, s. 141.

- agent działa w imieniu przedsiębiorstwa oraz posiada i zwyczajowo wykonuje pełnomocnictwo do zawierania umów w drugim państwie,
- warunki dotyczące działalności podejmowanej przez agenta:
 - czynności wykonywane przez agenta nie mają charakteru czynności pomocniczych lub przygotowawczych w rozumieniu art. 5 ust. 4 Modelowej Konwencji.

3.1 Warunki dotyczące agenta

Zgodnie z art. 5 ust. 5 Modelowej Konwencji OECD przedstawicielem może być wyłącznie osoba. Artykuł 3 ust. 1 lit. a) definiuje „osobę”, jako „osoby fizyczne, spółki i inne zrzeszenia osób”. Agentem może być zatem – oprócz osób fizycznych i podmiotów posiadających osobowość prawną – każda forma współdziałania między podmiotami, nawet jeżeli nie jest wyodrębniona pod względem prawnym lub organizacyjnym (czyli np. transparentna spółka osobowa)⁸. W świetle Konwencji nie ma więc znaczenia, czy przedstawiciel posiada rezydencję lub podmiotowość prawną, w państwie w którym działa na rzecz podmiotu zagranicznego⁹. Nie jest również konieczne, aby przedstawiciel posiadał z tym państwem powiązania o charakterze terytorialnym (np. miejsce zamieszkania, stała placówka) lub osobistym/gospodarczym (np. ośrodek interesów życiowych)¹⁰.

Postanowienia poszczególnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie uznania za osobę mogą jednak różnić się od postanowień Modelowej Konwencji. Różnice dotyczą przede wszystkim uznania za osobę podmiotów, które nie posiadają podmiotowości prawnej i/lub podatkowej, np. w świetle umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania między Polską, a Tajwanem osobą – a w konsekwencji również przedstawicielem – może być wyłącznie podmiot, który jest traktowany „jako podmiot opodatkowania zgodnie z prawem każdego z Umawiających się Państw”¹¹. Oznacza to, iż np. polska spółka osobowa (z wyjątkiem spółki komandytowo-akcyjnej)

⁸ S. Riemenschneider, *Abkommensberechtigung von Personengesellschaften und abkommensrechtliche Behandlung der Einkünfte aus Beteiligungen inländischer Gesellschafter an ausländischen Personengesellschaften*, Frankfurt am Main 1995, s. 70.

⁹ S. Seltenreich, *Aktuelle Entwicklungen und Tendenzen im Bereich der Begründung einer Vertreter-Betriebstätte gem. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA*, „Internationale Wirtschafts-Briefe”, nr 6/2006, s. 248.

¹⁰ Por. np. X. Oberson, *Précis de droit fiscal international*, Berne 2014, s. 122.

¹¹ Umowa między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Królestwa Tajlandii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu (Dz. U. z 1983 r. Nr 37, poz. 170).

nie może być agentem podmiotu tajwańskiego. Nie ma jednak przeszkód, aby – w takim przypadku – za przedstawiciela uznać osoby działające w imieniu i na rzecz spółki osobowej¹².

Zgodnie z art. 5 ust. 5 Modelowej Konwencji OECD agentem jest osoba działająca w imieniu przedsiębiorstwa. Skoro przedstawiciel ma działać w imieniu przedsiębiorstwa, nie natomiast jako przedsiębiorstwo, przedstawiciel i przedsiębiorstwo powinny być – w świetle prawa – dwoma odrębnymi podmiotami, a agentem nie może być podmiot, który „reprezentuje samego siebie”¹³. W konsekwencji, czynności podejmowane za granicą np. przez podmiot prowadzący jednoosobową działalność gospodarczą nie powinny prowadzić do powstania „agent PE”¹⁴.

Wątpliwości budzi natomiast możliwość uznania za przedstawiciela organu osoby prawnej (czyli np. zarządu spółki kapitałowej). Część autorów uznaje, iż organ nie może być przedstawicielem osoby prawnej, bowiem działanie organu jest traktowane, jak działanie samej osoby prawnej¹⁵. Słusznie jednak wskazuje się, iż o uznaniu za przedstawiciela rozstrzyga uprawnienie do reprezentowania podmiotu, bez znaczenia pozostaje natomiast podstawa prawna tego uprawnienia. Co więcej, organ jest jeszcze bardziej bezpośrednim przedstawicielem osoby prawnej, aniżeli pełnomocnik działający na podstawie stosunku prawnego¹⁶. Za przyjęciem, iż organ osoby prawnej może być przedstawicielem przemawia również wykładnia celowościowa. Istotą art. 5 ust. 5 Modelowej Konwencji jest przyznanie uprawnienia do opodatkowania temu państwu, w którym podejmowana jest aktywność gospodarcza za pośrednictwem przedstawiciela. Gdyby uznać, iż organ nie może ukonstytuować „agent PE”, dla obejścia instytucji zakładu wystarczające byłoby powierzenie agentowi np. funkcji członka zarządu. Ponadto, skoro agentem może być m.in. pracownik działający w imieniu przedsiębiorstwa, to tym bardziej za agenta powinien być uznany członek zarządu wykonujący takie same czynności.

¹² Stanowisko takie podziela m.in. K. Vogel (K. Vogel, *Klaus Vogel on...*, *op. cit.*, s. 331).

¹³ S. Bendlinger, *Sinn und Zweck*, *op. cit.*, s. 141; K. Vogel, *Klaus Vogel on*, *op. cit.*, s. 331.

¹⁴ Nie ma natomiast przeszkód, aby powstał zakład wynikający z posiadania stałej placówki albo prowadzenia prac budowlanych lub instalacyjnych.

¹⁵ S. Bendlinger, *Sinn und Zweck*, *op. cit.*, s. 141.

¹⁶ Por. np. S. Ott, *Die Vertreterbetriebsstätte nach OECD-MA*, Frankfurt am Mein 2009, s. 31; S. Seltenreich, *Aktuelle...*, *op. cit.*, s. 253.

Zgodnie z art. 5 ust. 6 Modelowej Konwencji OECD zakład nie powstanie, jeżeli agent będzie niezależnym przedstawicielem (maklerem, komisantem), który działa w ramach swojej zwykłej działalności. Wątpliwości budzi jednak rozgraniczenie między przedstawicielem zależnym i niezależnym. Według Komentarza do Modelowej Konwencji OECD przedstawiciel powinien być niezależny w sensie prawnym i ekonomicznym, przy czym oceny należy dokonywać w oparciu o całokształt okoliczności¹⁷. Przy rozstrzygnięciu o niezależności przedstawiciela uwzględnić należy następujące kryteria:

- **nadzór nad działalnością agenta** – samo uprawnienie do wydawania instrukcji lub kontrolowania agenta nie powinno przesądzać o braku niezależności. Należy bowiem – uwzględniając okoliczności danego stanu faktycznego (np. specyfikę danej działalności, charakter czynności wykonywanych przez agenta, etc.) – ocenić, jaki jest zakres wydawanych instrukcji i w jaki sposób przedsiębiorstwo zagraniczne sprawuje kontrolę. O zależności wobec przedsiębiorstwa zagranicznego może świadczyć przykładowo: podporządkowanie szczegółowym instrukcjom w zakresie sposobu wykonywania czynności (np. czas i miejsce wykonania danej pracy), obowiązek uzyskania wcześniejszej akceptacji przedsiębiorstwa zagranicznego dla sposobu wykonania poszczególnych czynności przez agenta, istotny udział przedsiębiorstwa w podejmowaniu decyzji przez agenta, szczegółowa kontrola sposobu, w jaki agent wykonuje czynności na rzecz przedsiębiorstwa zagranicznego¹⁸. Podejście takie potwierdza również praktyka organów podatkowych, np. w interpretacji indywidualnej z 27.07.2015 (sygn. IPPB5/4510-404/15-2/PS) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie uznał, iż o niezależności agenta świadczy „upoważnienie do zajmowania się sprawami mocodawcy bez ingerencji z jego strony [...]. Informacji o intensywności kontroli może dostarczać rodzaj i częstotliwość kontaktów przedstawiciela z przedsiębiorstwem”. W konsekwencji – *a contrario* – niezależności agenta nie powinno wykluczać przykładowo: przekazanie agentowi ogólnych

¹⁷ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version. July 2014. Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention*, <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>, 26 IX 2016, s. 107.

¹⁸ K. Vogel odwołuje się do podległości służbowej właściwej dla pracownika (por. K. Vogel, *Klaus Vogel on...*, *op. cit.*, s. 344).

wytucznych odnośnie wykonywanych czynności (np. założeń dotyczących polityki cenowej), weryfikacja rezultatów czynności podejmowanych przez agenta¹⁹.

- **liczba klientów** – według Komentarza do Modelowej Konwencji OECD dla ustalenia statusu agenta liczba klientów ma istotne, ale nie rozstrzygające znaczenie²⁰. Wprawdzie współpraca z wieloma podmiotami może potwierdzać niezależność agenta (przynajmniej w sensie ekonomicznym), niemniej jednak każdorazowo konieczna jest szczegółowa analiza wszystkich okoliczności stanu faktycznego. Możliwe są bowiem sytuacje, w których większa liczba klientów jedynie pozornie świadczy o niezależności agenta, np. gdy wszyscy klienci należą do tej samej grupy kapitałowej albo realizują to samo przedsięwzięcie. Jednocześnie sam fakt wykonywania czynności na rzecz jednego podmiotu nie powinien automatycznie przesądzać o zależności agenta (np. jeżeli sytuacja taka wynika z ograniczeń po stronie agenta, a nie zakazu wykonywania czynności na rzecz innych podmiotów). Przykładowo w interpretacji indywidualnej z 03.11.2014 (sygn. IPPB5/423-768/14-4/PS) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie nie wykluczył niezależności agenta, który współpracuje tylko z jednym podmiotem²¹.
- **ryzyko gospodarcze** – ocena, czy przedstawiciel ponosi ryzyko gospodarcze wymaga szczegółowej analizy ustalonych zasad współpracy. O niezależności agenta świadczyć mogą przede wszystkim:
 - ponoszenie odpowiedzialności za rezultat wykonywanych czynności (w tym m.in. odpowiedzialność wobec przedsiębiorcy za nieterminowe/nienależyte wykonanie powierzonego zlecenia),
 - angażowanie przez agenta własnych zasobów (np. własnej infrastruktury, własnego kapitału),

¹⁹ Przykładowo niemiecki Trybunał Federalny uznał, iż agent może być niezależny, nawet jeżeli otrzymuje wytyczne w zakresie warunków dostawy, cen, warunków gwarancji (wyrok BFH z 30.04.1975, sygn. I R 152/73, BStBl II 1975, 626).

²⁰ Odmienne Konwencja Modelowa ONZ uznaje, iż agent, który posiada tylko jednego klienta jest agentem zależnym (por. M. Zdyb, *Działalność agenta a powstanie zakładu w rozumieniu art. 5 Modelowej Konwencji OECD*, Przegląd Podatkowy nr 3/2007, s. 28).

²¹ Podejście poszczególnych krajów do tej kwestii nie jest jednolite. Austriackie organy podatkowe uznają, iż agent, który wykonuje czynności tylko na rzecz jednego podmiotu, jest agentem zależnym (por. EAS 2909 z dnia 26.11.2007). Podobne stanowisko zajął sąd francuski (por. wyrok z 2.2.2007, CAA Paris 202-2007, 05-2361). Natomiast w ocenie sądu kanadyjskiego fakt posiadania tylko jednego klienta nie przesądza o zależności agenta (por. D. Feuerstein, *The Agency Permanent Establishment*, [w:] M. Lang, *Dependent Agents as Permanent Establishments*, Wien 2014, s. 120).

- ponoszenie przez agenta kosztów prowadzonej działalności (np. kosztów związanych z wykorzystywaną powierzchnią biurową),
- wynagrodzenie zależne (przynajmniej częściowo) od wyników pracy (np. w postaci wynagrodzenia prowizyjnego),
- wynagrodzenie odzwierciedlające wykonywane funkcje, ponoszone ryzyka, zaangażowane zasoby²².

Zgodnie z art. 5 ust. 6 Modelowej Konwencji sama niezależność agenta nie wystarczy, aby uznać, iż przedsiębiorstwo zagraniczne nie posiada stałego zakładu. Konieczne jest jeszcze ustalenie, czy agent wykonuje czynności na rzecz przedsiębiorstwa zagranicznego „w ramach swojej zwykłej działalności”. W praktyce kwestia ta budzi wiele wątpliwości²³. Według Komentarza do Modelowej Konwencji OECD oceny, czy przedstawiciel działa w ramach swojej zwykłej działalności, należy dokonać poprzez porównanie ze zwyczajową działalnością wykonywaną przez daną grupę zawodową. Nie ma przy tym znaczenia, czy agent wykonywał takie same lub porównywalne czynności przed nawiązaniem współpracy z przedsiębiorstwem zagranicznym (w przeciwnym razie każdy agent, który w związku z podjęciem współpracy z zagranicznym przedsiębiorstwem, zmienia rodzaj wykonywanych czynności byłby automatycznie uznawany za stały zakład)²⁴. Jeżeli porównanie z daną grupą zawodową nie jest możliwe (np. ze względu na specyficzny charakter czynności wykonywanych przez agenta), Komentarz sugeruje weryfikację, czy agent realizuje własne cele gospodarcze, czy raczej cele gospodarcze przedsiębiorstwa²⁵.

3.2 Przesłanki dotyczące stosunku między przedsiębiorstwem, a agentem

Zgodnie z art. 5 ust. 5 Modelowej Konwencji OECD dla powstania stałego zakładu konieczne jest, aby agent „działał w imieniu przedsiębiorstwa”. Punktem wyjścia dla rozstrzygnięcia, czy agent działa w imieniu przedsiębiorstwa powinno być ustalenie,

²² W poszczególnych krajach różnie interpretowana jest przesłanka ponoszenia ryzyka gospodarczego przez agenta. Przykładowo według sądu francuskiego agent, który otrzymuje regularne dofinansowanie w celu zrekompensowania ponoszonych strat nie może być uznany za niezależnego agenta (por. Feuerstein, *The Agency*, *op. cit.*, s.121). Natomiast według sądu niemieckiego podział ryzyka w proporcji 50/50 świadczy o niezależności agenta (M. Zdyb, *Działalność*, *op. cit.*, s. 28).

²³ Por. np. M. Zdyb, *Działalność*, *op. cit.*, s. 28

²⁴ Por. S. Seltenreich, *Aktuelle...*, *op. cit.*, s. 258.

²⁵ OECD, *Model*, *op. cit.*, s. 108.

który z podmiotów jest prawnie związany czynnościami wykonywanymi przez agenta (niemniej jednak, ze względu na rozbieżności między systemami prawnymi poszczególnych państw, kwestia ta nie zawsze jest jednoznaczna²⁶). Jeżeli czynności agenta wywołują skutki prawne bezpośrednio po stronie przedsiębiorstwa, należałoby uznać, iż agent działa w imieniu przedsiębiorstwa. Wątpliwości pojawiają się jednak, w przypadku gdy agent działa na rzecz przedsiębiorstwa ale we własnym imieniu (przykładem może być komisant, który dokonuje zakupu/lub sprzedaży w imieniu własnym ale na rachunek komitenta). W ocenie niektórych autorów wystarczające jest, aby czynności podejmowane przez agenta wiązały przedsiębiorstwo w sensie ekonomicznym (np. poprzez wyrażenie zgody na pokrycie kosztów wynikających z umów, które agent zawarł w imieniu własnym, ale na rachunek przedsiębiorstwa)²⁷. Według Komentarza do Modelowej Konwencji OECD „określenie »pełnomocnictwo« do zawierania umów w imieniu przedsiębiorstwa nie powinno ograniczać stosowania tego ustępu [ustęp 5] do agentów, którzy dosłownie zawierają umowy w imieniu przedsiębiorstwa. Ustęp ten ma również zastosowanie do agenta, który zawiera umowy wiążące dla przedsiębiorstwa, nawet jeżeli umowy te faktycznie nie są zawierane w imieniu przedsiębiorstwa”²⁸. Zasadne wydaje się jednak uznanie, iż agent, który wykonuje czynności w imieniu własnym nie działa w imieniu przedsiębiorstwa, a w konsekwencji nie może ukonstytuować stałego zakładu.

Artykuł 5 ust. 5 Modelowej Konwencji OECD wymaga, aby – oprócz działania w imieniu przedsiębiorstwa – agent posiadał pełnomocnictwo do zawierania umów w drugim państwie. W świetle m.in. celu przedmiotowej regulacji, o istnieniu pełnomocnictwa nie powinny decydować wyłącznie kryteria formalno-prawne (np. skuteczność lub zakres udzielonego pełnomocnictwa). Znaczenie powinny mieć przede wszystkim czynności faktycznie podejmowane przez agenta²⁹. W konsekwencji do powstania stałego zakładu może dojść również w przypadku udzielenia

²⁶ Wątpliwości mogą powstać m.in. w przypadku tzw. przedstawicielstwa niejawnego właściwego dla systemów *common law*, gdzie czynność prawna dokonana przez agenta we własnym imieniu może wywoływać skutki prawne bezpośrednio po stronie reprezentowanego podmiotu (por. m.in. K. Daxcobler, *Authority to conclude contracts in the name of the Enterprise*, [w:] M. Lang, *Dependent Agents as Permanent Establishments*, Wien 2014, s. 88).

²⁷ Por. np. S. Bendlinger, *Sinn und Zweck*, *op. cit.*, s. 141.

²⁸ OECD, *Model*, *op. cit.*, s. 107. Wydaje się jednak, że stwierdzenie Komentarza odnosi się raczej do tzw. niejawnego agenta właściwego dla *common law* (por. S. Seltenreich, *Aktuelle...*, *op. cit.*, s. 251).

²⁹ Por. K. Vogel, *Klaus Vogel on...*, *op. cit.*, s. 332.

pełnomocnictwa w sposób dorozumiany, przekroczenia zakresu pełnomocnictwa lub braku pełnomocnictwa, jeżeli przedsiębiorstwo zagraniczne akceptuje czynności podejmowane przez agenta³⁰.

Zasadne jest również uznanie, iż określenie „zawieranie umowy” nie powinno ograniczać się do samego jej podpisania. Słusznie bowiem wskazuje się, iż rozstrzygające znaczenie ma zaangażowanie agenta w proces negocjacji umowy, np. czy agent jest upoważniony do ustalania warunków w trakcie negocjacji umów, czy przedsiębiorstwo może odrzucić warunki wynegocjowane przez agenta, czy agent jedynie przekazuje informacje dotyczące oczekiwań kontrahenta, natomiast decyzje w zakresie ich akceptacji podejmuje wyłącznie przedsiębiorstwo zagraniczne, etc. Podpisanie umowy jest natomiast wyłącznie czynnością o charakterze technicznym. W konsekwencji, upoważnienie agenta do negocjowania istotnych warunków umownych – co do zasady – powinno być wystarczające dla uznania, iż agent posiada pełnomocnictwo do zawierania umów³¹. Istotne jest również, aby uprawnienie agenta do zawierania umów dotyczyło kwestii, które wchodzą w zakres podstawowej działalności przedsiębiorstwa zagranicznego. Nie jest jednak konieczne, aby pełnomocnictwo miało charakter generalny; możliwe jest ograniczenie uprawnień agenta np. do określonych obszarów aktywności gospodarczej albo do określonych czynności³². We wcześniejszych interpretacjach polskie organy podatkowe przyjmowały, iż stały zakład nie powstanie, jeżeli agent uczestniczy w procesie negocjacyjnym w oparciu o ściśle wytyczne przedsiębiorstwa zagranicznego (w zakresie np. cen, warunków transakcji, etc.)³³. W interpretacji z 27.07.2015 (sygn. IPPB5/4510-404/15-2/PS) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie uznał natomiast, iż ustalanie zasad i warunków dotyczących sprzedaży przez przedsiębiorstwo zagraniczne nie stanowi przeszkody dla uznania, iż działalność agenta stanowi stały zakład.

³⁰ Por. np. M. Zasiewska, A. Oktawiec, J. Chorążka, *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 109.

³¹ OECD, *Model*, *op. cit.*, s. 108; K. Daxcoble, *Authority*, *op. cit.*, s. 122.

³² Por. np. M. Zdyb, *Działalność*, *op. cit.*, s. 26.

³³ Przykładowo w interpretacji z 29.09.2011 (sygn. IPPB5/423-575/11-4/PS) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie uznał, iż osoba uprawniona do sprzedaży biletów pasażerom pociągu nie może stanowić zakładu, bowiem warunki przewozu są ściśle określone przez przedsiębiorstwo zagraniczne. Podobnie w interpretacji indywidualnej z 07.05.2014 (sygn. IPPB5/423-81/14-6/PS) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie potwierdził, iż przedstawiciel, który nie jest uprawniony do podejmowania decyzji strategicznych związanych z zawieraniem kontraktów nie doprowadzi do powstania zakładu przedsiębiorstwa zagranicznego.

Artykuł 5 ust. Modelowej Konwencji OECD wymaga, aby pełnomocnictwo do zawierania umów było wykonywane w drugim państwie w sposób zwyczajowy. Dla powstania stałego zakładu konieczne jest zatem, aby czynności na rzecz przedsiębiorstwa zagranicznego były faktycznie (fizycznie) wykonywane w danym kraju, a działalność agenta nie może mieć jedynie incydentalnego lub przejściowego charakteru³⁴. W praktyce ustalenie, w którym momencie agent wykonuje czynności „w sposób zwyczajowy” budzi wiele wątpliwości. Komentarz do Modelowej Konwencji nie określa jednoznacznie granicy czasowej, a jedynie wskazuje, iż każdą sytuację należy rozpatrywać odrębnie przy uwzględnieniu rodzaju zawieranych umów oraz działalności prowadzonej przez przedsiębiorstwo zagraniczne³⁵. Zasadne wydaje się jednak uwzględnienie – oprócz okoliczności danego stanu faktycznego – kryterium 6 miesięcy stosowanego (z reguły) w przypadku zakładu wynikającego z istnienia stałej placówki³⁶.

3.3 Przesłanki dotyczące działalności podejmowanej przez agenta

Do powstania stałego zakładu nie dojdzie, jeżeli agent będzie wykonywać wyłącznie czynności o charakterze pomocniczym lub przygotowawczym wskazane w art. 5 ust. 4 Modelowej Konwencji OECD. W praktyce dla ustalenia, czy określone czynności mają charakter przygotowawczy lub pomocniczy, każdorazowo konieczna jest szczegółowa analiza całokształtu okoliczności. W szczególności należy rozstrzygnąć, na ile czynności podejmowane przez agenta są znaczące i istotne dla przedsiębiorstwa zagranicznego³⁷. Działalność przygotowawcza lub pomocnicza powinna mieć charakter uboczny w stosunku do działalności podstawowej, czyli powinna jedynie wspierać działalność podstawową, lub umożliwiać jej prawidłowe funkcjonowanie. Niewątpliwie charakteru przygotowawczego lub pomocniczego nie ma działalność przedstawiciela, która jest tożsama z działalnością przedsiębiorstwa zagranicznego³⁸. Wykonywanie przez agenta – oprócz czynności o charakterze pomocniczym lub przygotowawczym –

³⁴ S. Seltenreich, *Aktuelle...*, op. cit., s. 255.

³⁵ OECD, *Model...*, op. cit., s. 108.

³⁶ Przykładowo niemiecki Trybunał Federalny uznał, iż dla powstania zakładu nie jest wystarczające wykonywanie pełnomocnictwa do zawierania umów przez okres 60 dni (BFH 3. 8. 2005, I R 87/04, BStBl, II 2006, 220).

³⁷ Por. K. Vogel, *Klaus Vogel on...*, op. cit., s. 334.

³⁸ Por. np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 04.04.2012, sygn. akt II FSK 1864/10.

czynności, które nie mają takiego charakteru powoduje, iż cała działalność agenta traci przymiot działalności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym³⁹.

4. PODSUMOWANIE

Rozstrzygnięcie, czy przedsiębiorca zagraniczny prowadzi działalność za pośrednictwem „agent PE” jest procesem skomplikowanym i wielowątkowym. Ze względu m.in. na ogólny charakter regulacji w wielu przypadkach konieczne jest odwołania się do – często rozbieżnej i zmieniającej się – praktyki podatkowej danego państwa. Brak jasnych i jednoznacznych kryterium dotyczy w szczególności kwestii niezależności przedstawiciela). *De lege ferenda* zasadne wydaje się doprecyzowanie w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania podstawowych aspektów instytucji „agent PE”, np. granicy czasowej dla uznania, iż agent wykonuje czynności w sposób zwyczajowy.

SUMMARY

Dependent Agent as Permanent Establishment – selected aspects

The concept of permanent establishment (PE) is crucial for allocation of taxing rights when an enterprise of one state derives business profits from another state. The existence of PE is required for a country to tax non-residents' business profits. OECD Model Tax Convention defines following forms of PE: a general PE, a construction PE and an agent PE. This article analyzes the concept of agent PE. The aim of the paper is to examine the conditions that must be met to treat the activity of an agent as PE.

Key words: dependent agent, permanent establishment, OECD Model Tax Convention, required conditions

Słowa kluczowe: zależny przedstawiciel, stała placówka, Modelowa Konwencja OECD, wymagania

³⁹ Por. np. S. Seltenreich, *Aktuelle...*, op. cit., s. 258.