

Wykorzystanie zagranicznego zakładu w międzynarodowym planowaniu podatkowym

Lidia Peretiatkowicz*

Streszczenie: *Cel* – Celem niniejszego artykułu jest scharakteryzowanie i wyjaśnienie konsekwencji podatkowych działań dokonywanych z wykorzystaniem zagranicznego zakładu. Przeanalizowano przyczyny decydujące o wyborze poszczególnych mechanizmów i scharakteryzowane ich rodzaje.

Metodologia badania – W opracowaniu wykorzystano następujące metody badawcze: studia literatury przedmiotu, orzecznictwa i interpretacji podatkowych oraz analizę przepisów prawa dotyczących zagranicznego zakładu.

Wynik – Wynikiem niniejszego artykułu jest zwrócenie uwagi na możliwość wykorzystania zagranicznego zakładu w międzynarodowym planowaniu podatkowym.

Oryginalność/wartość – Artykuł prezentuje wartości poznawcze w zakresie sposobów i technik planowania podatkowego z wykorzystaniem zagranicznego zakładu.

Słowa kluczowe: zakład zagraniczny, planowanie podatkowe

Wprowadzenie

Współcześnie bardzo duże znaczenie dla międzynarodowego rozwoju gospodarczego ma współpraca państw w obszarze organizacji, których celem jest koordynacja poszczególnych gospodarek poprzez eliminację barier utrudniających swobodny przepływ towarów, usług i kapitału. Konsekwencją tej współpracy jest standaryzacja, harmonizacja, a nawet unifikacja poszczególnych reguł, w tym również przepisów podatkowych, zwłaszcza w obszarze eliminacji podwójnego opodatkowania. Występowanie podwójnego opodatkowania na tle międzynarodowym nie tylko bowiem hamuje eksport, ale także zniechęca potencjalnych pracowników do migracji oraz negatywnie wpływa na zakładanie filii lub oddziałów przez przedsiębiorstwa w nowych, zagranicznych lokalizacjach. W konsekwencji w celu zniwelowania zjawiska, w którym ten sam dochód zostanie dwukrotnie opodatkowany, pomiędzy państwami zawierane są umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Jedną z najważniejszych konstrukcji funkcjonujących w międzynarodowym prawie podatkowym jest zakład zagraniczny. Zakład zagraniczny nie posiada podmiotowości po-

* mgr Lidia Peretiatkowicz, Katedra Finansów Publicznych, Wydział Ekonomii, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, e-mail: lidia.peretiatkowicz@ue.poznan.pl; konsultant podatkowy w EOL Kancelaria Doradztwa Podatkowego Sp. z o.o. Sp. k., 70-215 Szczecin, ul. 3 Maja 30/III p.

datkowej, gdyż stanowi część przedsiębiorstwa. Warunkuje on jednak właściwe rozdzielenie roszczeń podatkowych do dochodów z działalności gospodarczej między państwo rezydencji podatkowej przedsiębiorcy a państwo położenia jego zakładu (Kukulski, 2015).

1. Zakład zagraniczny w świetle Konwencji Modelowej OECD

Jednym z najczęściej stosowanych wzorców dla umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania jest tak zwana Konwencja Modelowa OECD w sprawie podatków od dochodu i majątku (KM OECD). Obecnie obowiązująca wersja KM OECD opublikowana została w 30 października 2015 roku¹.

Ogólna definicja zawarta w art. 5 ust. 1 KM OECD za zagraniczny zakład uznaje placówkę o określonym stopniu stałości, poprzez którą zagraniczne przedsiębiorstwo prowadzi działalność gospodarczą.

Zgodnie natomiast z Komentarzem do KM OECD „placówkę” stanowi każde miejsce będące do dyspozycji zagranicznego przedsiębiorcy w celu prowadzenia w nim działalności gospodarczej. Możliwość swobodnego dysponowania daną przestrzenią jest przesłanką wystarczającą dla spełnienia definicji stałej placówki. Ponadto nie jest wymagane formalne prawo do rozporządzania tą placówką. Może zatem dojść do sytuacji, w której podatnik wskutek nielegalnego korzystania z danego miejsca posiadałby zagraniczny zakład dla celów podatkowych (Bany, 2016, s. 116).

„Stałość” placówki można zgodnie z Komentarzem do KM OECD określić jako więź z miejscem prowadzenia danej działalności gospodarczej, które stanowi pewną całość zarówno pod względem terytorialnym, jak i handlowym. Zobrazowaniem spełnienia tej zasady może być przykład kopalni lub budowy odcinka drogi, która na określonym obszarze się przemieszcza, jednak przez cały czas prowadzi na nim tę samą działalność. Natomiast w przypadku, gdy podatnik wykonuje swoją działalność na danym obszarze na podstawie wielu niepowiązanych kontraktów, to nie można uznać, że obszar ten stanowi jedną placówkę. Jednak gdyby prace te wykonywał w ramach jednego zlecenia, to można by uznać, że obszar ten jest jednolity pod względem handlowym oraz geograficznym, a w konsekwencji uznać go za stałą placówkę. Ponadto „stałość” danej przesłanki może wystąpić, nawet gdy placówka ta funkcjonuje przez krótki czas, gdyż jej tymczasowość może wynikać ze specyfiki danej działalności (Bany, 2016, s. 119).

Natomiast warunek prowadzenia działalności gospodarczej oznacza wykonywanie jej w sposób wskazujący na jej regularny charakter. W odniesieniu do regularnego charakteru działalności można wskazać, że nawet w przypadku przerw w wykorzystywaniu danej placówki do prowadzenia działalności mogą być spełnione przesłanki do uznania jej za zakład (Bany, 2016, s. 120–121).

¹ Ponadto 5 października 2015 r. OECD opublikowała raport *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, w którym zawarto propozycje nowelizacji definicji zakładu.

Zgodnie z treścią art. 5 ust. 2 i 3 KM OECD przykładami zagranicznego zakładu są: siedziba zarządu, filia, biuro, zakład fabryczny, warsztat, miejsca wydobywania zasobów naturalnych, a także plac budowy oraz prace budowlane lub instalacyjne (jeżeli okres ich wykonywania na danym terytorium przekracza 12 miesięcy). Jest to jednak katalog otwarty, czyli niewyczerpujący przypadków, w których może powstać zakład.

Ponadto w art. 5 ust. 4 KM OECD wymieniony został katalog przypadków, w których nie dochodzi do powstania zakładu. Wobec powyższego zakład nie powstanie, gdy zagraniczny przedsiębiorca wykorzystuje daną placówkę tylko i wyłącznie do składowania, wystawiania lub wydawania należących do niego dóbr lub towarów. Ponadto samo utrzymywanie składów towarów lub dóbr w celu wykonywania powyższych czynności czy też w celu ich przerobu także nie stanowi zakładu. Zakładu nie stanowi też placówka utrzymywana w celu dokonywania zakupu dóbr lub towarów oraz w celu zbierania informacji. Ta ostatnia przesłanka ma na celu wyłączenie z definicji zakładu „biura prasowego dziennika, które stanowi tylko jedną z «odnóg» przedsiębiorstwa matki” (Bany, 2016, s. 126). Ponadto zakładu nie będzie stanowić placówka, poprzez którą wykonywane są czynności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym. Co więcej, jeżeli taka placówka wykonuje wszystkie z wyłączonej z definicji zakładu rodzaje działalności, to jeżeli jako całość mają one nadal charakter pomocniczy lub przygotowawczy, to nie dochodzi do powstania zakładu. Jako przykład placówki niestanowiącej zakładu można podać przedstawicielstwo zagranicznego podmiotu (działalność wyłącznie w zakresie marketingu zagranicznego podmiotu).

Nie stanowi również zagranicznego zakładu działalność prowadzona za pośrednictwem tak zwanego niezależnego przedstawiciela, którym w rozumieniu art. 5 ust. 6 KM OECD jest przykładowo makler lub generalny komisant. Zgodnie z przepisem art. 5 ust. 7 KM OECD za zakład nie uznaje się również spółki zależnej, taka spółka jest bowiem odrębnym podmiotem prawnym i jednocześnie stanowi odrębnego podatnika.

Należy także wskazać, że definicja zakładu przedsiębiorstwa zagranicznego w poszczególnych umowach międzynarodowych może się różnić od tej zawartej w konwencji. Różnice mogą wynikać ze specyfiki uregulowań wewnętrznych poszczególnych państw oraz chęci pozyskania dodatkowych dochodów z opodatkowania międzynarodowej działalności przedsiębiorstw zagranicznych. Z jednej strony służyć to może ochronie interesów fiskalnych państw, w których potencjalny zakład miałby być położony. Jednak z drugiej strony dochodzi do pogorszenia sytuacji podatników, którzy chcieliby rozpocząć prowadzenie zagranicznej działalności gospodarczej na terytorium jednego z nich. Możliwe jest również przyjęcie zapisów, których skutkiem będzie złagodzenie kryteriów warunkujących powstanie zakładu, co może stanowić zachętę dla zagranicznych inwestorów do prowadzenia działalności w określonym zakresie na terytorium danego państwa.

Określenie natomiast, czy w danym państwie powstał zakład zagranicznego przedsiębiorstwa, ma podstawowe znaczenie dla rozstrzygnięcia, które państwo jest uprawnione dla opodatkowania „zysków przedsiębiorstw” w rozumieniu art. 7 KM OECD. Zgodnie bowiem z art. 7 ust. 1 KM OECD 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, jakie można przypisać zakładowi, mogą być opodatkowane w tym drugim państwie.

Oznacza to, że zasadniczo zyski danego przedsiębiorstwa podlegają opodatkowaniu wyłącznie w państwie rezydencji tego przedsiębiorstwa. Jednak jeżeli w zagranicznym państwie przedsiębiorstwo to prowadzi działalność poprzez zakład w rozumieniu KM OECD, to jego udział w życiu gospodarczym tego państwa jest tak istotny, że powinien podlegać jurysdykcji podatkowej tego państwa. W konsekwencji państwo, w którym jest położony zakład przedsiębiorstwa zagranicznego, jest uprawnione do czerpania w jakiejś mierze korzyści podatkowych od zysków wypracowywanych przez ten zakład (Aleksandrowicz, 2010, s. 465).

2. Zdarzenia powodujące powstanie zagranicznego zakładu

Mimo iż definicja zagranicznego zakładu jest dość rozbudowana, mogą się pojawić wątpliwości, czy dany „nietypowy” przypadek skutkować będzie powstaniem zagranicznego zakładu. W dalszej części artykułu przedstawiono wybrane sytuacje będące przedmiotem wątpliwości podatników oraz ich rozstrzygnięcie przez organ podatkowy.

Do posiadania zagranicznego zakładu może dojść przykładowo wskutek uczestniczenia w zagranicznej spółce osobowej. Takie stanowisko potwierdzone zostało między innymi w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 26 sierpnia 2013 roku (sygn. IPTPB1/415-373/13-2/MD). W stanie faktycznym polski podatnik był współnikiem spółki osobowej z siedzibą w Danii, która była prawnym odpowiednikiem polskiej spółki komandytowej. Minister Finansów uznał, iż wskutek prowadzenia działalności za pośrednictwem tej duńskiej spółki polski podatnik posiadał zagraniczny zakład na terytorium Danii. Podobne rozstrzygnięcie zapadło również w sytuacji odwrotnej, kiedy to zagraniczny podatnik posiadał udziały w polskich spółkach osobowych. Przykładowo tak uznał między innymi Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 13 listopada 2014 roku (sygn. II FSK 229/13): „Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością prawa cypryjskiego, będąc komandytariuszem polskiej spółki komandytowej, prowadzi jako udziałowiec tej spółki działalność przedsiębiorstwa przez zakład położony w Polsce”.

Ponadto zawarcie tak zwanej umowy spółki cichej konstytuuje powstanie zakładu w państwie, w którym umowa spółki cichej jest realizowana, co potwierdza interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 17 października 2014 roku (sygn. IPPB1/415-836/14-3/KS).

Natomiast posiadanie w danym państwie biura samo w sobie nie jest jednoznaczne z powstaniem tam zakładu. Istotne jest, jaką działalność dane biuro wykonuje. Jeżeli dane biuro zajmuje się wykonywaniem czynności, które zostały wprost wyłączone spod pojęcia zakładu w danej umowie międzynarodowej, to właściciel biura nie będzie posiadał zagranicznego zakładu w państwie jego położenia. Przykładowo, w interpretacji indywidualnej Dyrektora

Izby Skarbowej w Łodzi z 26 marca 2015 roku (sygn. IPTPB3/4510-5/15-2/IR) organ zgodził się z podatnikiem, że „usługi techniczne świadczone na terenie Niemiec, w ramach umów o dzieło, przez oddelegowanych pracowników Spółki, istnienie biura pomocniczego na terenie Niemiec oraz podpisywane umowy przez upoważnionych pracowników nie prowadzą do powstania zakładu”.

Również fakt posiadania statusu zarejestrowanego podatnika VAT nie jest przesłanką konstytuującą powstanie zagranicznego zakładu w danym państwie. Zgodnie z treścią interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 7 października 2014 roku (sygn. IPPB5/423-650/14-2/PS): „Fakt posiadania rejestracji dla potrzeb VAT nie może przesądzać o powstaniu zakładu Spółki w Polsce. Należy podkreślić, że postanowienia ustawy o podatku od towarów i usług nie łączą obowiązku rejestracji dla potrzeb VAT z prowadzoną działalnością gospodarczą, lecz z faktem dokonywania czynności podlegających opodatkowaniu VAT. Rejestracja dla potrzeb VAT nie zależy od okoliczności i formy prowadzenia działalności gospodarczej i nie prowadzi do automatycznego powstania na terytorium Polski stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. W związku z powyższym, rejestracja Spółki dla potrzeb VAT nie powinna być utożsamiana z posiadaniem stałego miejsca prowadzenia działalności stanowiącego zakład”.

3. Konsekwencje prowadzenia działalności poprzez zagraniczny zakład

Dokonywanie czynności gospodarczych z wykorzystaniem zagranicznego zakładu wynika przede wszystkim z różnicy w wysokościach stawek podatku dochodowego w poszczególnych jurysdykcjach podatkowych. Wysoka stawka podatkowa zwiększa tendencję do uchylania się podatników od opodatkowania lub też podejmowaniu działań mających na celu przeniesienie dochodów do jurysdykcji podatkowej stosującej niższe stawki podatkowe.

Wykorzystywanie zapisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania do zmniejszenia ciężaru podatkowego danego podatnika określana jest mianem *treaty shopping* (Kuźniacki, 2010, s. 46). Niższe opodatkowanie w zagranicznym państwie może stanowić bodziec do przeniesienia części działalności na terytorium tego państwa. Bodźce te związane mogą być przykładowo z potencjalnymi oszczędnościami podatkowymi związanymi ze:

- a) zmniejszeniem ciężaru podatkowego wskutek rozliczenia straty zagranicznego zakładu;
- b) transferem zysków/kosztów z/do zagranicznego zakładu;
- c) finansowaniem działalności zakładu zagranicznego.

Pierwszy czynnik jest konsekwencją faktu, iż w przypadku posiadania zagranicznego zakładu jego zyski są opodatkowane w państwie położenia. W państwie rezydencji przedsiębiorstwa natomiast zastosowanie będzie miała odpowiednia umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania. Podkreślić należy, że strategia ta będzie obowiązywała wówczas, gdy do rozliczenia dochodów z zagranicy będzie miała zastosowanie tak zwana metoda zaliczenia. Wówczas dochód całego przedsiębiorstwa (a więc również uzyskany poprzez zakład) podle-

gać będzie opodatkowaniu w Polsce. Jednak podatek należny do zapłaty jest pomniejszony o podatek zapłacony za granicą od dochodów uzyskanych przez zakład. W sytuacji, gdy zakład zagraniczny generować będzie stratę, to strata ta będzie korzystnie wpływać na wysokość ciężaru podatkowego w Polsce (Jamroży, Jamroży, 2012).

Natomiast w przypadku, gdy w rozliczeniu stosowana jest tak zwana metoda wyłączenia z progresją, to dochód zakładu nie jest wliczany do łącznej puli dochodów podlegających opodatkowaniu w Polsce. Strata zakładu może mieć jednak pozytywny wpływ na zmniejszenie stawki podatkowej, którą dochód ten zostanie opodatkowany. Metoda wyłączenia z progresją ma jednak zastosowanie wyłącznie do podatników podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. W przypadku przedsiębiorstw podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych zastosowanie ma tak zwana metoda wyłączenia pełnego, zgodnie z którą dochody zagranicznego zakładu nie są w ogóle uwzględniane w obliczeniu dochodu podlegającego opodatkowaniu w kraju.

Różnice między rozliczeniem straty zakładu zagranicznego przedsiębiorstwa podlegającego opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób fizycznych (rozliczających się według tak zwanej skali podatkowej) oraz podatkiem dochodowym od osób prawnych w zależności od stosowanej metody rozliczenia dochodów zagranicznych przedstawiono w tabeli 1. Metoda proporcjonalnego odliczenia w zależności od treści umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania będzie miała zastosowanie zarówno do podatników rozliczających się według tak zwanej stawki liniowej oraz według skali podatkowej. Natomiast w odniesieniu do metody wyłączenia z progresją ma ona zastosowanie do podatników rozliczających się według skali podatkowej, a w przypadku stosowania stawki liniowej efekt progresji się pomija i w praktyce następuje rozliczenie zgodne z metodą wyłączenia pełnego (Jamroży, Jamroży, 2012).

Tabela 1

Rozliczenie straty zagranicznego zakładu

Wyszczególnienie	Metoda proporcjonalnego odliczenia	Metoda wyłączenia z progresją	Metoda wyłączenia pełnego
Dochód osiągnięty w kraju	100 000		
Strata wygenerowana przez zakład	-30 000		
Dochód podlegający opodatkowaniu w Polsce	70 000	100 000	100 000
Stawka podatkowa	19%	18%	19%
Podatek dochodowy	13 300	18 000	19 000
Dochód po opodatkowaniu	86 700	82 000	81 000

Źródło: opracowanie własne.

Zgodnie z powyższym przykładem dochód wygenerowany przez jednostkę macierzystą wynosi 100 000 j.p., natomiast zagraniczny zakład wygenerował stratę na poziomie 30 000 j.p. Niewątpliwie wygenerowana strata najkorzystniej wpływa na zmniejszenie ciężaru podatkowego w przypadku, gdy dochody zagraniczne rozliczanie są według metody proporcjonalnego odliczenia.

Przed przystąpieniem do scharakteryzowania drugiego i trzeciego bodźca należy podkreślić, iż ich wykorzystanie wymaga ustalenia odpowiedniego klucza alokacji zasobów przypadających na zakład oraz przypadających na jednostkę macierzystą. W przypadku bowiem nadmiernego transferu środków do zakładu działanie takie może zostać zakwestionowane przez organy podatkowe, co skutkować będzie podwójnym opodatkowaniem. Aby zniwelować ryzyko zakwestionowania metody alokacji, zalecane jest skorzystanie tak zwanej zasady cen rynkowych (*arm's length*). Zasada ta polega na przyporządkowaniu zakładowi takiej części zasobów, zysków, kosztów, jaką osiągnąłby, gdyby stanowił odrębne i niezależne przedsiębiorstwo (Aleksandrowicz, 2010, s. 459).

Korzyści płynące z drugiego czynnika zdeterminowane są okolicznością, iż zakład zagraniczny nie stanowi odrębnego podmiotu. Jest jedynie wydzielonym fragmentem struktury przedsiębiorstwa zlokalizowanym poza granicami państwa rezydencji. W konsekwencji wskutek wzajemnych rozliczeń między przedsiębiorstwem a jego zakładem zasadniczo nie dochodzi ani do powstania przychodu podatkowego, ani kosztów jego uzyskania. Reasumując, należy podkreślić, że rozliczenia te są neutralne podatkowo, gdyż nie generują one zysku (dochodu), a jedynie rozstrzygają sposób jego podziału pomiędzy przedsiębiorstwo a jego zagraniczny zakład.

W przypadku transferu kosztów w pierwszej kolejności wskazać należy, że zaliczenie wydatków ponoszonych przez przedsiębiorstwo na rzecz zagranicznego zakładu jest możliwe jedynie wówczas, gdy zostały one poniesione w związku z jego funkcjonowaniem. Dopuszczalne jest również uwzględnianie w kosztach zakładu kosztów zarządzania oraz innych ogólnych kosztów administracyjnych niezależnie od tego, czy zostały one poniesione w państwie rezydencji przedsiębiorstwa, czy położenia tego zakładu. W odniesieniu do stosowania zasady cen rynkowych do takich kosztów alokacja ta nie musi naruszać tej zasady, gdyż niezależne przedsiębiorstwa również mogą się umówić co do podziału wspólnie ponoszonych wydatków w celu uzyskania korzyści (Bany, 2016, s. 200).

Istnieje jeszcze możliwość przekazania określonych składników majątku z przedsiębiorstwa macierzystego do zagranicznego zakładu. Takie przeniesienie także może mieć charakter transferu wewnętrznego zakładu, przykładowo w odniesieniu do składników, których transfer jest związany z ogólnym zarządzaniem przedsiębiorstwem. Jeżeli zaś transfer dotyczy towarów do dalszej odsprzedaży przez zakład, wówczas zastosowanie powinna mieć zasada dystansu. Jednak taki transfer może skutkować opodatkowaniem przyrostu wartości tego majątku, jeżeli w regulacjach krajowych państw, w których położony jest zakład, opodatkowaniu podlega zysk już w momencie wewnętrznego przeniesienia (a nie realizacji zysku) (Bany, 2016, s. 197).

Trzeci czynnik związany jest z finansowaniem działalności zakładu zagranicznego przez przedsiębiorcę. W przypadku relacji przedsiębiorca–zakład zagraniczny w przeciwieństwie do struktury spółka matka–spółka córka nie mają zastosowania ograniczenia związane z zaliczeniem odsetek od spłacanego zadłużenia do kosztów podatkowych (tzw. niedostateczna kapitalizacja). Ponadto zaciągnięty przez jednostkę macierzystą kredyt, który został przekazany na sfinansowanie działalności jej zakładu, nie stanowi dla tego ostatniego przychodu podatkowego (ani również kosztu podatkowego po stronie jednostki macierzystej) (Jamróży, 2014).

Uwagi końcowe

Inwestycja w formie zagranicznego zakładu może implikować wyższe korzyści podatkowe związane z relatywnie wysoką elastycznością w zakresie zarządzania i realokacji majątku niż w formie zagranicznej spółki zależnej. Rozwijanie działalności poprzez zagraniczny zakład skutkuje także efektem skali w bilansie jednostki macierzystej. W pierwszej kolejności wskazać należy, że dochody osiągnięte przez zagraniczny zakład nie podlegają podwójnemu opodatkowaniu, jednostka macierzysta opodatkowuje bowiem w państwie rezydencji swoje dochody zgodnie z odpowiednią metodą unikania podwójnego opodatkowania, wskutek czego dochody zakłady opodatkowane są tylko w jednym państwie. Ponadto przepływy wewnętrzne między przedsiębiorcą a jego zakładem może charakteryzować neutralność podatkowa. Jednak bardzo ważne jest badanie charakteru i celu tych przepływów, gdyż w niektórych przypadkach mogą być one rozliczone tak jak pomiędzy odrębnymi przedsiębiorstwami.

Należy jednak wskazać, że błędne ustalenia w zakresie posiadania zakładu generują istotne ryzyko podatkowe, organ podatkowy może bowiem stwierdzić, że dany przedsiębiorca niesłusznie uznaje, że część dochodów osiągnął przez zagraniczny zakład, wskutek czego nie zapłaci od nich podatku w Polsce. Może to prowadzić do powstania zaległości podatkowych na terytorium kraju i w konsekwencji do ponoszenia dodatkowych wydatków.

Literatura

- Aleksandrowicz, M. (2010). Komentarz do art. 7 ust. 1. W: B. Brzeziński (red.), *Model Konwencji OECD Komentarz* (s. 464–467). Warszawa: Oficyna Prawa Polskiego.
- Bany, K. (2016). *Modelowa konwencja OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 26.08.2013, sygn. IPTPB1/415-373/13-2/MD.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 7.10.2014, sygn. IPPB5/423-650/14-2/PS.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 17.10.2014, sygn. IPPB1/415-836/14-3/KS.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 26.03.2015, sygn. IPTPB3/4510-5/15-2/IR.
- Jamróży, M., Jamróży, A. (2012). *Spółka osobowa prawa handlowego. Aspekty prawno-podatkowe, optymalizacja podatkowa*. Warszawa: Wolters Kluwer.

- Jamróży, M. (2014). *Planowanie podatkowe działalności prowadzonej poprzez zagraniczny zakład*. Katowice: Wyd. UE w Katowicach.
- Kukulski, Z. (2015). *Konwencja modelowa OECD i konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Kuźniacki, B. (2010). Treaty shopping jako mechanizm unikania opodatkowania na poziomie międzynarodowym. *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, 1, 45–62.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 13.11.2014, sygn. I FSK 229/13.

THE USE OF A FOREIGN PERMANENT ESTABLISHMENT IN INTERNATIONAL TAX PLANNING

Abstract: *Purpose* – The purpose of this article is to characterize as well as clarify the tax implications of activities with the use of a permanent establishment.

Design/methodology/approach – The following research methods were used in the study: studies of literature on the subject, case law and interpretations of tax, analysis of legislation relating to permanent establishment.

Findings – The result of this study is to draw attention to the possibility of using permanent establishment in international tax planning.

Originality/value – This paper has cognitive value about techniques for applying international tax planning based on permanent establishment.

Keywords: permanent establishment, tax planning

Cytowanie

Peretiatkiewicz, L. (2016). Wykorzystanie zagranicznego zakładu w międzynarodowym planowaniu podatkowym. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83), 119–127. DOI: 10.18276/frfu.2016.5.83/1-11.

