

WARUNKI UZNANIA HOME OFFICE ZA STAŁĄ PLACÓWKĘ KONSTYTUującą ZAKŁAD PODATKOWY PRACODAWCY

Streszczenie. Artykuł omawia tematykę ukonstytuowania się zakładu podatkowego przedsiębiorcy poprzez stałą placówkę w postaci zagranicznego home office pracownika. W tekście przedstawiono szczegółową analizę zapisów Konwencji Modelowej OECD oraz Komentarza do niej, poglądy doktryny, orzecznictwo sądów administracyjnych oraz praktykę interpretacyjną organów podatkowych. Szczególną uwagę poświęcono pojęciom „prawo do dysponowania” i „skuteczna władza do użytkowania placówki” oraz kontrowersjom przy ich interpretacji. W dalszej kolejności omówione zostały wyłączenie z definicji zakładu działalności o charakterze pomocniczym w odniesieniu do placówki home office oraz wątpliwości, które zagadnienie to w praktyce budzi. Zdaniem autorki przedstawiana tematyka stawia pod znakiem zapytania przesłankę posiadania stałej placówki do dyspozycji w dobie nowoczesnej gospodarki opartej na wiedzy. Z drugiej strony w warunkach upowszechniającej się pracy mobilnej konieczne jest uregulowanie podziału dochodu pomiędzy państwami, z uwzględnieniem postulatu unikania nakładania nadmiernych obciążeń administracyjnych na podatników.

Słowa kluczowe: zakład podatkowy, home office, praca zdalna, prawo do dysponowania, Konwencja Modelowa OECD

* Doradca podatkowy, e-mail: magda.olszewska@olszewska.tax, <https://orcid.org/0000-0001-5650-4126>

THE CONDITIONS FOR RECOGNITION OF THE HOME OFFICE AS FIXED PLACE OF BUSINESS CONSTITUTING THE PERMANENT ESTABLISHMENT OF THE EMPLOYER

Summary. The article raises the issue of the constitution of the permanent establishment through the fixed place of business in the form of the Home Office of the employee. As part of the article, a detailed analysis of the provisions of the OECD Model Convention and the Commentary thereto, views in the doctrine, jurisprudence of the administrative courts and the interpretation practice of the tax authorities were presented. Special attention was paid to the notion “at the disposal” and “effective power to use the location”, as well as the controversies arising from the interpretation of those notions. Subsequently the exclusion from the definition of the permanent establishment for auxiliary activities was discussed, as well as the many doubts it raises. According to the author, the presented subject matter calls into question the premise of having a fixed establishment at the disposal of the taxpayer as a condition for the creation of the permanent establishment in the modern knowledge-based economy. On the other hand, in the circumstances of mobile work gaining popularity, it is necessary to regulate the allocation of income between the states with consideration to the postulate for minimizing of imposing of administrative burdens on the taxpayers.

Keywords: permanent establishment, home office, remote work, right of disposal, OECD Model Convention

1. WPROWADZENIE

Charakterystyczna dla ostatnich lat digitalizacja umożliwia w coraz większym stopniu wykonywanie pracy w formie zdalnej. Pandemia COVID-19 dodatkowo wzmocniła ten trend, upowszechniając formy pracy mobilnej. Obecnie wiele zagranicznych przedsiębiorstw zatrudnia bądź rozważa zatrudnienie polskich pracowników, którzy swoje czynności wykonują wyłącznie z własnego home office z terenu Polski. Takie zatrudnienie może jednak prowadzić do powstania zakładu podatkowego zagranicznego przedsiębiorstwa w Polsce i skutkować koniecznością przypisania odpowiedniej części zysków przedsiębiorstwa polskiemu zakładowi. Celem niniejszego artykułu jest próba odpowiedzi na pytanie, w jakich okolicznościach praca z home office pracownika może stanowić stałą placówkę konstytuującą polski zakład podatkowy zagranicznego pracodawcy.

2. HOME OFFICE JAKO STAŁA PLACÓWKA

Podatnicy, którzy nie mają w Polsce rezydencji podatkowej, podlegają w naszym kraju obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów (przychodów) osiągniętych na jego terytorium – tzw. ograniczonemu obowiązkowi

podatkowemu¹. Polskie ustawy o podatku dochodowym zawierają otwarty katalog dochodów (przychodów), które uznaje się za osiągnięte na terytorium Polski i podlegające ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Jednym z nich jest dochód z działalności gospodarczej prowadzonej na terytorium Polski, w tym poprzez położony na terytorium Polski zagraniczny zakład².

Roszczenie danego państwa do opodatkowania danego dochodu może być ograniczone regulacjami właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zarówno w polskim ustawodawstwie podatkowym, jak i w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidziana jest zasada przypisania zysku przedsiębiorstwa do zakładu, poprzez który jest on generowany.

Pojęcie zagranicznego zakładu zostało zdefiniowane w ustawach o podatkach dochodowych³, przy czym definicje zawarte w tych przepisach stosuje się z uwzględnieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Definicje zawarte w polskich ustawach o podatku dochodowym wyróżniają trzy typy zagranicznego zakładu – stałą placówkę, plac budowy oraz zależnego przedstawiciela. W odniesieniu do pracy w systemie home office mogą znaleźć zastosowanie dwa typy zakładu: stała placówka bądź zależny przedstawiciel. Niniejsze opracowanie poświęcone jest pierwszemu z wymienionych typów zakładu, tj. stałej placówce⁴. Według definicji zawartych w krajowych ustawach stanowi ona zagraniczny zakład w Polsce, jeśli poprzez nią zagraniczny podmiot wykonuje całkowicie lub częściowo działalność na terytorium Polski⁵.

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania posługują się własnym pojęciem zakładu. Analiza warunków utworzenia zakładu w rozumieniu umów bilateralnych została w niniejszym opracowaniu

¹ Art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2805 ze zm.) – dalej: u.p.d.o.p. oraz art. 3 ust. 2a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2647 ze zm.) – dalej: u.p.d.o.f.

² Art. 3 ust. 3 pkt 1 u.p.d.o.p. oraz art. 3 ust. 2b pkt 3 u.p.d.o.f.

³ Art. 4a ust. 11 u.p.d.o.p. oraz art. 5a ust. 22 u.p.d.o.f.

⁴ Szczegółowe omówienie powstania zakładu poprzez działalność zależnego przedstawiciela w kontekście pracy w systemie home office zob. M. Laskowska, W. Niedźwiedzki, *Powstanie zagranicznego zakładu w przypadku agenta zależnego i pracy zdalnej na podstawie orzecznictwa sądowego w Polsce*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 6, s. 22–30.

⁵ Art. 4a pkt 11 lit. a u.p.d.o.p. oraz art. 5a pkt 22 lit. a u.p.d.o.f.

przeprowadzona w drodze charakterystyki treści Konwencji Modelowej⁶, która zasadniczo w sposób wierny odzwierciedla polską praktykę traktatową⁷. W świetle art. 5 ust. 1 Konwencji Modelowej zakładem jest stała placówka, przez którą całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność gospodarcza przedsiębiorstwa. Definicja stałej placówki zawarta w Konwencji Modelowej jest co do zasady zbieżna z pojęciem stałej placówki zawartym w polskich ustawach o podatku dochodowym. Z przedmiotowej definicji w Komentarzu do Konwencji Modelowej zostały wywiedzione kolejne dwa warunki dla ukonstytuowania się zakładu, tj. warunek istnienia placówki, która jest do dyspozycji przedsiębiorcy⁸ oraz warunek stałego charakteru tej placówki⁹.

Oprócz definicji stałej placówki Konwencja Modelowa zawiera katalog okoliczności o charakterze przygotowawczym bądź pomocniczym, których zaistnienie wyłącza możliwość uznania stałej placówki za zakład. Należy zaznaczyć, że polskie ustawy o podatku dochodowym nie przewidują wyłączeń wymienionych w omawianym katalogu. Definicja „zakładu” w polskiej ustawie podatkowej jest tym samym szersza od definicji zawartej w Konwencji Modelowej.

W świetle powyższych rozważań, aby placówka home office podlegała zakwalifikowaniu jako zagraniczny zakład, muszą zostać spełnione następujące warunki:

- 1) przez tę placówkę home office prowadzona jest całkowicie lub częściowo działalność gospodarcza;
- 2) placówka home office ma stały charakter;
- 3) przedsiębiorstwo ma prawo do dysponowania placówką home office;
- 4) działalność gospodarcza prowadzona przez placówkę home office nie może mieć charakteru jedynie pomocniczego czy przygotowawczego (kryterium istotne tylko dla analizy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania).

⁶ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017, Full Version (as it read on 21 November 2017)*, Paris 2019, <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en> – dalej: Konwencja Modelowa.

⁷ R. Lipniewicz, *Zakład typu podstawowego w polskich umowach podatkowych*, [w:] *idem, Podatkowy zakład zagraniczny. Koncepcja i funkcjonowanie*, Warszawa 2017, LEX, rozdział II.

⁸ OECD, *Model...*, komentarz do art. 5 pkt 6 zd. 3, pkt 10 i nast.

⁹ *Ibidem*, komentarz do art. 5 pkt 6 zd. 3, pkt 21 i nast.

W przypadku pracy w trybie home office nie budzi wątpliwości, że pierwsza z omawianych przesłanek, tj. prowadzenie działalności gospodarczej, pozostaje w takiej sytuacji zazwyczaj spełniona, gdyż pracownicy zatrudniani są przez przedsiębiorcę w celu wypełniania zadań związanych z przedsiębiorstwem. Głębszego omówienia wymagają natomiast pozostałe kryteria.

3. STAŁY CHARAKTER PLACÓWKI

Praca w trybie home office może ukonstytuować zakład przedsiębiorcy tylko wtedy, gdy jest wykonywana w sposób stały. Stały charakter placówki oznacza, że musi być utworzona w określonym miejscu z pewnym stopniem trwałości, to znaczy nie ma charakteru wyłącznie tymczasowego¹⁰.

W tym kontekście powstaje pytanie, jak długi okres utrzymywania placówki home office będzie skutkował powstaniem zakładu zagranicznego. Komentarz do Konwencji Modelowej nie daje zaleceń w tym zakresie (wręcz wprost stwierdza, że praktyka państw jest niejednolita), niemniej jednak podkreśla, że zwyczajowo nie uważa się, iż zakład istnieje, jeżeli działalność była wykonywana za pośrednictwem stałej placówki utrzymywanej krócej niż sześć miesięcy i, odwrotnie, często uznaje się, że taka działalność tworzy zakład, jeśli placówka jest utrzymywana w okresie dłuższym niż sześć miesięcy¹¹.

Innym zagadnieniem problemowym są sytuacje, gdy praca wykonywana jest w trybie hybrydowym – tj. częściowo z biura pracodawcy, a częściowo z home office położonego w innym kraju. W świetle Komentarza regularne użytkowanie placówki w krótkich okresach na przestrzeni długiego okresu nie wyklucza braku stałości placówki¹². W takich sytuacjach w celu kalkulacji okresu, którego przekroczenie będzie skutkować powstaniem zakładu podatkowego, należy zsumować wszystkie okresy użytkowania placówki¹³. Na podstawie tych wskazówek można zatem przyjąć, że jeśli przykładowo pracownik 50% swojego czasu pracy pracuje z domu, to home office może stać się zakładem podatkowym pracodawcy w sytuacji, gdy pracownik będzie wykonywał pracę przez okres przynajmniej roku (tj. łączny

¹⁰ *Ibidem*, komentarz do art. 5 pkt 28.

¹¹ *Ibidem*.

¹² *Ibidem*, komentarz do art. 5 pkt 32.

¹³ *Ibidem*, komentarz do art. 5 pkt 29.

czas pracy z home office przekroczy 6 miesięcy). Taką też wykładnię przyjmują polskie organy podatkowe¹⁴.

W wyniku aktualizacji z 2017 roku Komentarz do Konwencji Modelowej został uzupełniony o obszerne wskazówki dotyczące ujęcia home office w kontekście powstania zakładu. Zaktualizowana wersja Komentarza wskazuje, że jeżeli czynności są wykonywane z home office w sposób sporadyczny lub incydentalnie, home office nie może być uznane za zakład przedsiębiorcy¹⁵. Wydaje się, że kryterium stałości nie będzie spełnione tylko w takiej sytuacji, gdy praca w trybie home office ma charakter wyjątkowy. Jeśli natomiast pracodawca i pracownik zawarli porozumienie, które przewiduje, że pracownik jakkolwiek, nawet niewielką część czasu pracy będzie wykonywał z domu, działalność z home office nabiera charakteru regularnego i tym samym kryterium stałości zostaje spełnione.

4. PRAWO DO DYSPONOWANIA PLACÓWKĄ

4.1. Ogólne uwagi

Aby dana placówka mogła stanowić zakład przedsiębiorcy, musi mieć on prawo dysponowania nią. Kwestia dysponowania placówką w kontekście pracy w trybie home office jest zagadnieniem kontrowersyjnym i szeroko dyskutowanym w literaturze. W przypadku pracy w home office zakład podatkowy powstanie co do zasady tylko wtedy, gdy uzna się, że pracodawca ma prawo do dysponowania lokalem prywatnym, w którym pracownik na co dzień mieszka. Wątpliwości nie budzi sytuacja, gdy przedsiębiorca dysponuje pewną przestrzenią w sensie faktycznym i/lub prawnym – tzn. ma prawo wstępu do danej przestrzeni i prawnie uregulowaną możliwość korzystania z niej. Niemniej w większości przypadków zatrudnienia pracowników w trybie home office pracodawca nie ma prawa wstępu do ich mieszkań, a umowa zawarta z pracownikiem nie daje pracodawcy żadnego władztwa nad tą przestrzenią w sensie cywilnoprawnym. W tym kontekście należy rozstrzygnąć, czy w związku z pracą w trybie home office uprawnione będzie odejście od tradycyjnie rozumianego pojęcia „prawa do

¹⁴ Na przykład w interpretacji indywidualnej z dnia 4 lipca 2023 r., 0111-KDIB1-2.4010.246.2023.1.AK organ stwierdził, że praca, w ramach której pracownik zaledwie jeden dzień w miesiącu pracuje z home office w Polsce, natomiast w pozostałym zakresie w biurze zagranicznego pracodawcy, prowadzi do powstania stałej placówki na terenie Polski.

¹⁵ OECD, *Model...*, komentarz do art. 5 pkt 18.

dysponowania” i zasadne wprowadzenie bardziej abstrakcyjnego rozumienia tego terminu, obejmującego swoim znaczeniem również takie placówki, w których praca jest wykonywana na rzecz danego przedsiębiorstwa, pomimo że nie ma ono ani faktycznie, ani prawnie kontroli nad taką placówką.

4.2. Podejście OECD

4.2.1. „Prawo do dysponowania” w świetle Komentarza

Należy podkreślić, że kryterium prawa do dysponowania (*at the disposal*) nie jest uwzględnione w treści art. 5 Konwencji Modelowej¹⁶, a jedynie wynika z treści Komentarza, który wymienia to kryterium jako warunek uznania danego miejsca za placówkę przedsiębiorstwa¹⁷. Jak wskazuje Komentarz do Konwencji Modelowej, placówka może istnieć także wtedy, gdy nie ma żadnych pomieszczeń, wystarczy posiadanie pewnej przestrzeni do dyspozycji przedsiębiorcy¹⁸. Według Komentarza nie ma również znaczenia tytuł prawny, na podstawie którego przedsiębiorstwo korzysta z danego miejsca. Może to być własność, ale również jakikolwiek inny tytuł, np. najem¹⁹. Co więcej, Komentarz wskazuje, że placówka może być także usytuowana w pomieszczeniach innego przedsiębiorstwa²⁰.

Kryterium prawa do dysponowania jest powszechnie przyjęte przy wykładni pojęcia zakładu, aczkolwiek budzi ono wiele niejasności²¹.

¹⁶ Jak wskazuje OECD w projekcie zmian dotyczącym art. 5 Konwencji Modelowej z 2011 roku: „The concept of »at the disposal« is not found in the definition of permanent establishment but is a test put forward in paragraph 4 of the Commentary in order to explain the concept of »place of business«” – OECD, *Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention*, 12 October 2011 to 10 February 2012, 2011, s. 10, pkt 12, <https://web-archiwizacja.oecd.org/2012-06-14/91526-48836726.pdf> (dostęp: 11.02.2024).

¹⁷ OECD, *Model...*, komentarz do art. 5 pkt 10.

¹⁸ *Ibidem*, komentarz do art. 5 pkt 10 zd. 2.

¹⁹ *Ibidem*, komentarz do art. 5 pkt 10 zd. 3.

²⁰ *Ibidem*, komentarz do art. 5 pkt 10 zd. 5.

²¹ Szerzej w: H.C.F. Wassermeyer, C. Kaeser, *Art. 5, [w:] Doppelbesteuerung. Kommentar, Band 1*, red. H.C.F. Wassermeyer, Monachium 2019, s. 63–64, pkt 42; R. Lipniewicz, *Dysponowanie placówką*, [w:] *idem, Podatkowy zakład zagraniczny. Koncepcja i funkcjonowanie*, Warszawa 2017, LEX, rozdział II; S. Bendlinger, *Steuerlicher Nexus durch „digitale Nomaden” und der Sinn der Homeoffice-Betriebstätte*, „SWI Steuer und Wirtschaft International” 2021, Bd. 9, s. 454; S. Bendlinger, V. Bendlinger, *Der VwGH zur Verfügungsmacht und das jähe Ende der Homeoffice-Betriebsstätte*, „SWI Steuer und Wirtschaft International” 2022, Bd. 9, s. 444.

W piśmiennictwie krytykuje się brak precyzyjnego sformułowania katalogu uprawnień, które powinny przysługiwać przedsiębiorcy do placówki, aby kryterium „prawa do dysponowania” było spełnione²². W przypadku pracy w trybie home office szczególnie unaocznia się problem niejasności omawianego pojęcia – jest bowiem oczywiste, że pracodawca nie ma wstępu do mieszkania pracownika bez jego pozwolenia, a więc nie można mówić o prawie do dysponowania przestrzenią mieszkania pracownika w tradycyjnym tego słowa znaczeniu. Część autorów postuluje sformułowanie jasnej zasady, że dysponowanie wymaga kontroli nad danym miejscem w tym znaczeniu, że zapewniony jest w każdym momencie dostęp do danego miejsca bez dodatkowej zgody osoby, która to miejsce udostępnia²³. W odniesieniu do pracy w trybie home office część autorów stoi na stanowisku, że home office nigdy nie będzie stanowiło placówki pozostającej do dyspozycji przedsiębiorcy, o ile między pracownikiem a pracodawcą nie zawarto szczególnych porozumień, np. o wykorzystaniu mieszkania pracownika do spotkań z klientami²⁴.

4.2.2. Zmiana pojęcia „prawo do dysponowania” w ramach aktualizacji Komentarza z 2017 r.

W ramach prac OECD nad aktualizacją do art. 5 Komentarza do Konwencji Modelowej podniesiony został problem pojęcia prawa do dysponowania. Jak wynika z projektu zmian z 2011 roku, wątpliwości budził bardzo szeroki zakres znaczeniowy pojęcia „w dyspozycji”, umożliwiający objęcia swoim zakresem „pod kierunkiem”. Jak wskazano w projekcie, przy tak szerokiej wykładni tego pojęcia problematyczne mogły się okazać przypadki przedsiębiorstw kupujących towary na zasadzie umów o *toll manufacturing* bądź nabywających usługi. Z tego względu zaproponowano zawężenie definicji poprzez dodanie wymogu, aby przedsiębiorstwo mogło używać danej placówki²⁵. W konsekwencji w zaktualizowanej wersji Komentarza z 2017 roku znacznie przeredagowano fragmenty dotyczące prawa do dysponowania, wprowadzając nowe kryterium istnienia prawa

²² T. Woźniak, *Powstanie zakładu a unikanie opodatkowania w międzynarodowym prawie podatkowym*, Warszawa 2022, s. 153–154.

²³ Por. R. Lipniewicz, *Dysponowanie...* i cytowana tam literatura.

²⁴ N. Zorn w: V. Bendlinger, J. Romstorfer, *SWI-Jahrestagung: Homeoffice-Tätigkeit von Arbeitnehmern als Betriebsstätte des Arbeitgebers?*, „SWI Steuer und Wirtschaft International” 2023, Bd. 9, s. 474; S. Bendlinger, *Steuerlicher...*, s. 461.

²⁵ OECD, *Interpretation...*, s. 8–9, pkt 10.

do dysponowania – „skuteczną władzę do używania tej placówki” (*effective power to use that location*)²⁶.

Celem zmian Komentarza dotyczących pojęcia „prawa do dysponowania” było zatem doprecyzowanie tego terminu w celu uniknięcia nadawania mu zbyt rozszerzonego zakresu pojęciowego.

Sam Komentarz nie daje bliższych wskazówek, jak należy rozumieć pojęcie „skutecznej władzy”. Aktualizacja treści Komentarza – choć jej celem było doprecyzowanie pojęcia „prawa do dysponowania” – nadal budzi liczne wątpliwości. Cześć doktryny prezentuje stanowisko, zgodnie z którym możliwość dysponowania przestrzenią prywatną pracownika może wynikać z istnienia stosunku ekonomicznego podporządkowania przestrzeni przedsiębiorcy, np. w przypadku refakturowania na niego kosztów mieszkania²⁷. Jak wskazuje szwajcarska doktryna, na istnienie faktycznej możliwości wpływu na home office pracownika mogą wskazywać następujące czynniki: przejęcie kosztów home office (częściowych kosztów wynajmu, wyposażenia biura, infrastruktury biurowej), uwzględnienie w umowach o pracę regulacji bądź regulaminów dotyczących użytkowania i sposobu pracy w home office²⁸. Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych w różnych jurysdykcjach zapadłych przed nowelizacją Konwencji Modelowej OECD w 2017 roku wskazuje, że home office jest faktycznie uznawane za generujące zakład pracodawcy, jeśli pokrywa on wydatki związane z jego utrzymaniem²⁹.

Uwzględniając powyższą wykładnię pojęcia „skutecznej władzy”, należy zwrócić uwagę na znowelizowane regulacje ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy³⁰ odnoszące się do pracy zdalnej. Nowelizacja wprowadziła m.in. zobowiązanie pracodawcy do pokrycia części kosztów home office

²⁶ Por. OECD, *Model...*, komentarz do art. 5 pkt 12 zd. 2: „Whether a location may be considered to be at the disposal of an enterprise in such a way that it may constitute a »place of business through which the business of [that] enterprise is wholly or partly carried on« will depend on that enterprise having the **effective power to use that location** as well as the extent of the presence of the enterprise at that location and the activities that it performs there” [pogrubienie – M.O.].

²⁷ T. Woźniak, *Powstanie...*, s. 166–167; R. Lipniewicz, *Dysponowanie...*

²⁸ S. Rasch, F. Rosenberger, P. Brülisauer, *Auswirkungen dezentraler Home-Office Aktivitäten auf die Betriebsstättenbegründung, Gewinnzuordnung und Arbeitnehmerbesteuerung*, „Archiv für Schweizerisches Abgaberecht” 2020/2021, Bd. 89(9), s. 569.

²⁹ A.A. Skaar, *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*, Alphen aan den Rijn 2020, pkt 14.1.4.

³⁰ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 1465 – dalej: Kodeks pracy.

związanych z pracą zdalną, w tym kosztów energii elektrycznej czy usług telekomunikacyjnych, niezbędnych do wykonywania pracy zdalnej³¹. Przyjmując, że „skuteczna władza do używania tej placówki” wyraża się przez przejęcie części kosztów utrzymania mieszkania pracownika, powstaje pytanie, czy przejęcie kosztów nawet w tak niewielkim zakresie, jak przewidziany przez Kodeks pracy, będzie spełniać kryterium „skutecznej władzy”.

Omawiane podejście do pojęcia „skutecznej władzy” należy uznać, w mojej opinii, za nietrafne. Zwrot kosztów użytkowania przestrzeni prywatnej stanowi zaledwie rekompensatę dla pracownika z tytułu wykorzystywania jego własnej przestrzeni prywatnej do celów pracodawcy. Celem zwrotu kosztów nie jest w żadnym wypadku zapewnienie sobie przez przedsiębiorcę fizycznego dostępu do prywatnych pomieszczeń pracownika. Z pewnością absurdem byłoby twierdzenie, że pracodawca uzyskuje „skuteczną władzę” nad przestrzenią prywatną pracownika poprzez refinansowanie m.in. kosztów energii niezbędnych do pracy laptopa czy telefonu.

Według innego podejścia prezentowanego w doktrynie „skuteczna władza” pracodawcy nad mieszkaniem pracownika uzewnętrznia się w ten sposób, że pracownik musi wykonywać polecenia pracodawcy w odniesieniu do wykonywanej pracy w home office³². Wskazuje się również, że pracownik może sprawować kontrolę nad przestrzenią home office w imieniu pracodawcy³³. Część autorów stoi na stanowisku, że dla powstania zakładu wystarczające jest wykonywanie działalności przedsiębiorstwa w danej placówce, w czym wyraża się swoiste „zakorzenienie” przedsiębiorstwa w danej placówce³⁴. Przyjmując ten kierunek wykładni, zasadniczo w każdym przypadku pracy w pełnym zakresie z zagranicznego home office powstanie zakład podatkowy pracodawcy, o ile zakres pracy nie będzie miał charakteru czynności przygotowawczych lub pomocniczych.

³¹ Art. 67(24) § 1 Kodeksu pracy.

³² A.A. Skaar, *Permanent...*, pkt 14.2.2: „[...] the employer's influence over the home of the employee is real since the instructions issued by the employer with respect to the performance of the work of the employee are to be carried out in the employee's home. Through the right to instruct the employee, the employer also indirectly exercises influence over the use of the home of the employee”.

³³ E. Reimer, *Article 5. Permanent Establishment*, [w:] Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, red. E. Reimer, A. Rust, Alphen aan den Rijn 2015, pkt 129: „[...] the employee can exercise day-to-day control of the location on behalf of the employer”.

³⁴ R. Schuster, T. Verleger, *Wenn das Home zum Office wird – Bedingt jede Tätigkeit im Homeoffice eine Betriebsstätte im abkommensrechtlichen Sinn?*, „IWB Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht” 2020, Bd. 21, pkt IV.1.b).aa).

4.2.3. „Prawo do dysponowania” a praca w home office

Oprócz zmian w zakresie ogólnego rozumienia pojęcia „prawo do dysponowania” w wyniku aktualizacji z 2017 roku Komentarz do Konwencji Modelowej został uzupełniony o obszerne wskazówki dotyczące wykładni prawa do dysponowania w kontekście pracy w trybie zdalnym. W znowelizowanej wersji Komentarza co prawda przyjęto, że zagadnienie „prawo do dysponowania” w przypadku pracy w home office rzadko będzie miało praktyczne znaczenie³⁵ bądź też czynności wykonywane z home office zazwyczaj będą miały charakter czynności pomocniczych, nieprowadzących do powstania zakładu³⁶. Jednak wypowiedzi te powstały w okresie, kiedy praca mobilna nie była jeszcze tak rozpowszechniona³⁷.

Jak wskazuje Komentarz, home office co do zasady może stanowić placówkę, przez którą wykonywana jest działalność gospodarcza, jednakże nie może to prowadzić do automatycznej konkluzji, że home office stanowi placówkę będącą w dyspozycji przedsiębiorcy tylko dlatego, że jest miejscem, z którego pracownik korzysta³⁸. W świetle Komentarza klasyfikacja home office jako zakładu zależy od faktów i okoliczności danego przypadku³⁹. Home office będzie stanowiło zakład podatkowy, jeśli zostaną spełnione łącznie dwa warunki⁴⁰:

- 1) home office musi być używane w sposób ciągły do wykonywania działalności gospodarczej oraz
- 2) przedsiębiorstwo wymaga od pracownika użytkowania home office do wykonywania działalności przedsiębiorstwa, tj. nie udostępnia mu biura w sytuacji, gdy charakter pracy jasno tego wymaga.

Na uwagę zasługuje przede wszystkim druga z przesłanek. Wynika z niej, że home office może stać się zakładem tylko wtedy, gdy zagraniczny przedsiębiorca zobligował polskiego pracownika do korzystania z home office do wykonywania swoich zadań pracowniczych. Jeśli jednak praca w home office jest wyborem pracownika i jeśliby miał taką wolę, może pracować również w biurze udostępnionym mu przez pracodawcę, to home office nie może stanowić polskiego zakładu zagranicznego przedsiębiorcy.

³⁵ Por. OECD, *Model...*, komentarz do art. 5 pkt 19 zd. 3.

³⁶ *Ibidem*, komentarz do art. 5 pkt 19 zd. 4.

³⁷ Wypowiedzi te zostały sformułowane jeszcze w 2011 roku przez OECD jako projekt zmian do Komentarza do Konwencji Modelowej (OECD, *Interpretation...*, s. 12, pkt 23), aby następnie zostać włączone do Komentarza w ramach nowelizacji w 2017 roku.

³⁸ Por. OECD, *Model...*, komentarz do art. 5 pkt 18 zd. 1.

³⁹ *Ibidem*, komentarz do art. 5 pkt 18 zd. 2.

⁴⁰ *Ibidem*, komentarz do art. 5 pkt 18 zd. 4.

Stanowisko OECD jest wewnętrznie niespójne – nie jest jasne, w jaki sposób fakt zobligowania pracownika do pracy z domu miałby oznaczać, że pracodawca uzyskuje prawo do dysponowania home office pracownika. W doktrynie zwraca się uwagę na fakt, że skoro pracodawca nie ma nieograniczonego dostępu do home office, to tym samym nie można uznać, że ma on prawo do dysponowania pomieszczeniami placówki⁴¹. Krytykuje się również to, że nie jest jasne, co dokładnie miałoby oznaczać, iż przedsiębiorstwo wymaga od pracownika użytkowania home office. Wskazuje się także, że praca w trybie home office już od dawna nie oznacza, iż pracownik musi użytkować konkretne pomieszczenie, ale raczej, że wybór miejsca pracy jest pozostawiony do jego dyspozycji⁴². Nie jest również oczywiste, w jakich sytuacjach można mówić, że charakter pracy wymaga biura. W ostatnich latach nastąpiła tak duża digitalizacja typowo biurowych procesów, obejmująca m.in. wprowadzenie elektronicznego obiegu dokumentów, elektronicznej archiwizacji danych, zastąpienie papierowej korespondencji przez e-maile, zastosowanie elektronicznych podpisów w miejsce odręcznych itp., że obecnie w pracy biurowej zazwyczaj nie jest potrzebna tradycyjna infrastruktura biurowa, a wystarczy jedynie fotel, biurko i środki łączności – tj. rzeczy, w które zazwyczaj jest wyposażony każdy dom. Wiele prac można w istocie wykonywać z przestrzeni, które nie mają nic wspólnego z biurem, np. kafejek, pokoju hotelowego, miejsca na wolnym powietrzu itp. W dzisiejszych czasach w większości przypadków trudno uznać, aby prace wykonywane w trybie home office wymagały posiadania jakiejkolwiek przestrzeni biurowej.

Podejście OECD w zakresie home office jest również sprzeczne z wyżej omówionym nowym kryterium istnienia prawa do dysponowania, tj. warunkiem istnienia „skutecznej władzy do używania tej placówki”. Z pewnością trudno bowiem uznać, że brak zapewnienia pracownikowi przestrzeni biurowej jest jednoznaczny z istnieniem skutecznej władzy nad przestrzenią prywatną pracownika. Z drugiej strony wskazuje się, że sam fakt, iż pracownik nie przyjął oferty pracy w biurze pracodawcy, nie może prowadzić do konstatacji, że pracodawca nie ma skutecznej władzy nad tą przestrzenią⁴³.

Treść omawianej przesłanki nie precyzuje, czy wystarczy, że pracodawca udostępni pracownikowi biuro w kraju swojej siedziby (co w przypadku przyjęcia oferty wiązałoby się zazwyczaj z koniecznością przeprowadzki pracownika),

⁴¹ Takie stanowisko jest reprezentowane np. w orzecznictwie niemieckim – por. S. Bendlinger, *Steuerlicher...*, s. 455–457. Zob. również: G. Gahleitner w: V. Bendlinger, J. Romsdorfer, *SWI-Jahrestagung...*, s. 469–470; S. Bendlinger, *Steuerlicher...*, s. 461–463.

⁴² S. Bendlinger, V. Bendlinger, *Der VwGH...*, s. 449.

⁴³ A.A. Skaar, *Permanent...*, pkt 14.2.2.

czy też konieczne jest udostępnienie biura, do którego pracownik mógłby codziennie dojeżdżać ze swojego miejsca zamieszkania, tzn. zazwyczaj w kraju, w którym mieszka. Komentarz co prawda wskazuje, że home office transgranicznego pracownika, który wykonuje pracę ze swojego domu w jednym państwie zamiast z udostępnionego mu biura w drugim państwie, nie będzie konstytuowało zakładu pracodawcy w tym pierwszym państwie⁴⁴, co wskazywałoby na trafność pierwszego wariantu. Przykład jednak wyraźnie odnosi się do transgranicznego pracownika, a więc – domyślnie – do sytuacji, w której pracownik mieszka w takiej odległości od biura pracodawcy w drugim państwie, którą realnie może codziennie pokonać w obie strony. Część autorów stoi na stanowisku, że w świetle Komentarza kryterium prawa do dysponowania nie będzie spełnione, jeśli pracownik obok pracy w trybie home office regularnie pracuje z miejsca pracy udostępnionego mu przez pracodawcę, natomiast w przypadku pracy w pełnym zakresie z home office kryterium prawa do dysponowania zazwyczaj zostaje spełnione⁴⁵. W świetle takiej wykładni zatrudnienie pracownika mieszkającego w tak dużej odległości od siedziby pracodawcy, że codzienny dojazd do biura pracodawcy byłby niemożliwy, prowadziłoby zawsze do powstania zakładu home office. Niemniej wydaje się, że jest to nadmiernie upraszczająca interpretacja Komentarza.

W doktrynie wskazuje się, że celem omawianego kryterium jest zbadanie, czy istnieje obiektywna konieczność prowadzenia działalności z wykorzystaniem prywatnego lokalu⁴⁶. Przyjmując takie podejście, należałoby zbadać, czy pracodawca wymaga od pracownika wykonywania pracy w danym państwie i nie zapewnia mu przy tym lokalu biurowego, w którym tę pracę mógłby wykonywać. W takiej sytuacji home office z pewnością prowadziłby do powstania zakładu podatkowego pracodawcy w świetle omawianej przesłanki. Jeśli jednak charakter pracy nie wymaga, aby była ona wykonywana z określonego miejsca, a więc pracownik może ją wykonywać z dowolnego, wybranego przez siebie miejsca na Ziemi, w tym również z biura udostępnionego mu w siedzibie pracodawcy, a – co więcej – charakter pracy zdalnej może uniemożliwić pracodawcy w ogóle kontrolę, z jakiego miejsca jest ona wykonywana, to z pewnością nie można uznać, że

⁴⁴ OECD, *Model...*, komentarz do art. 5 pkt 19 zd. 2.

⁴⁵ R. Schuster, T. Verleger, *Wenn...*, pkt IV.1.b).dd); T. Rohner, *Home Office – Steuerliche Behandlung im grenzüberschreitenden Bereich*, „Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht” 2015, Bd. 4, s. 10.

⁴⁶ T. Woźniak, *Powstanie...*, s. 167.

wykonywanie pracy w home office stanowi obiektywną konieczność i prowadzi do powstania zakładu podatkowego pracodawcy⁴⁷.

Rosnąca popularność modelu pracy w trybie home office i trudności w jednoznacznej ocenie skutków podatkowych takiego modelu w przypadkach transgranicznych niewątpliwie przemawiają za doprecyzowaniem zasad podziału roszczeń państw do opodatkowania w tym przypadku. Jednak rozwiązanie, które zostało przyjęte przez Komentarz w ramach jego nowelizacji z 2017 roku, jest niejasne, wewnętrznie sprzeczne oraz niespójne z innymi fragmentami Komentarza. W mojej ocenie należy postulować wypracowanie przez OECD precyzyjnego i koherentnego modelu powstawania zakładu w przypadku pracy w home office oraz rewizję omawianych fragmentów Komentarza.

Pomimo przedstawionych uwag krytycznych warto podkreślić, że w polskiej praktyce uznaje się, iż Komentarz powinien być co do zasady brany pod uwagę przy interpretacji umów o unikaniu opodatkowania⁴⁸. Choć w doktrynie prezentowane są różne poglądy na temat jego znaczenia i mocy wiążącej⁴⁹, to w świetle przyjętej w Polsce praktyki można oczekiwać, że organy i sądy będą uwzględniać Komentarz w procesie wykładni umów bilateralnych.

4.3. Polska praktyka interpretacyjna

4.3.1. Wykładnia pojęcia „prawo do dysponowania”

We wcześniejszej praktyce interpretacyjnej organy podatkowe akceptowały stanowisko podatników, zgodnie z którym zatrudnienie w Polsce pracownika w systemie home office nie generuje w tym kraju zakładu podatkowego pracodawcy⁵⁰. Około 2018 roku nastąpiła rewizja stanowiska

⁴⁷ Podobne stanowisko por. J. Owoc, *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 31 stycznia 2022 r., sygn. I SA/Gl 1340/21*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2023, nr 2, s. 159, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2023.03.09>

⁴⁸ A. Majdańska, *Zastosowanie Modelu Konwencji OECD oraz Komentarza w praktyce polskich organów podatkowych i sądów administracyjnych*, „Monitor Podatkowy” 2015, nr 6.

⁴⁹ Opis problematyki i literatura – por. H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 151.

⁵⁰ Por. interpretacje indywidualne Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie: z dnia 28 lipca 2011 r., IPPB5/423-357/11-5/PS, z dnia 8 sierpnia 2012 r., IPPB5/423-356/12-2/PS, z dnia 4 grudnia 2014 r., IPPB5/423-841/14-6/PS oraz z dnia 28 lipca 2016 r., IPPB5/4510-680/16-3/RS.

fiskusa i w wydawanych od tego czasu interpretacjach home office pracownika jest co do zasady uznawane przez organy interpretacyjne za stałą placówkę pracodawcy. Uwzględniając powyższe ogólne uwagi z Komentarza w jego wersji sprzed 2017 roku na temat prawa do dysponowania placówką, organy rozwinęły w ostatnich latach wykładnię, zgodnie z którą przedsiębiorca nabywa prawo do dysponowania placówką (tj. przestrzenią home office) poprzez powierzenie pracownikowi sprzętu komputerowego. Taką wykładnię zaprezentował Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w licznych interpretacjach⁵¹. Podejście to potwierdził również Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Gliwicach w wyroku z dnia 31 stycznia 2022 r.⁵² Stwierdził on, że w dobie możliwości świadczenia pracy zdalnie miejsce, w którym pracownik świadczy pracę na rzecz zagranicznego pracodawcy, można uznać za odrębną placówkę tego przedsiębiorstwa ze względu na wyposażenie przez pracodawcę w niezbędny sprzęt komputerowy. Teza ta została powtórzona przez ten sam sąd w wyroku z dnia 6 grudnia 2022 r.⁵³

Omawiana wykładnia niewątpliwie budzi zdziwienie. Nie jest jasne, w jaki sposób przedsiębiorstwo miałoby nabywać prawo do dysponowania przestrzenią w mieszkaniu pracownika poprzez powierzenie mu laptopa. Wydaje się, że ta linia wykładnicza powstała na podstawie analogii do wykładni dotyczącej serwera, którego sama obecność w innym państwie może konstytuować zakład podatkowy. Organy próbują zastosować taką samą argumentację do laptopa firmowego, którego obecność w mieszkaniu pracownika będzie w myśl takiego poglądu kreować zakład. Analogię tę należy uznać za chybioną. Serwer bowiem jest uznany za generujący zakład podatkowy, jeśli za pomocą jego zautomatyzowanych procesów wykonywane są funkcje stanowiące rdzeń czynności przedsiębiorstwa⁵⁴. W przypadku pracy w home office laptop jest zazwyczaj narzędziem pracy, podobnie jak narzędzia piśmiennicze, telefon czy drukarka, które zaledwie umożliwiają wykonywanie pracy pracownikowi. Ponadto, jak trafnie wskazuje się w piśmiennictwie, w świetle Komentarza sprzęt komputerowy może być placówką

⁵¹ Por. interpretacje indywidualne: z dnia 17 lutego 2022 r., 0111-KDIB1-2.4010.655.2021.2.BD, z dnia 28 marca 2022 r., 0111-KDIB1-2.4010.699.2021.1.ANK, z dnia 4 kwietnia 2023 r., 0111-KDIB1-2.4010.38.2023.2.ANK, z dnia 29 maja 2023 r., 0114-KDIP2-1.4010.229.2023.2.JC.

⁵² Sygn. I SA/Gl 1340/21, nieprawomocny.

⁵³ Sygn. I SA/Gl 674/22, nieprawomocny.

⁵⁴ OECD, *Model...*, komentarz do art. 5 pkt 130.

gospodarczą, o ile nie podlega on przemieszczeniu, pomimo istnienia takiej możliwości⁵⁵. Laptop rzadko będzie spełniał tak pojęte kryterium stałości.

Co więcej, wyżej omawiana wykładnia całkowicie pomija wskazówki, których udziela Komentarz w najnowszej wersji z 2017 roku. Po pierwsze, organy nie rozważają, czy zagraniczny przedsiębiorca ma skuteczną władzę do użytkowania placówki. Jak wskazywano wyżej, wprowadzenie kryterium skutecznej władzy do użytkowania placówki miało na celu ograniczenie nadmiernego poszerzania zakresu pojęciowego zakładu. Po drugie, w trakcie postępowań interpretacyjnych i sądowych niezbędne jest zbadanie, czy pracodawca zobligował polskiego pracownika, korzystającego z home office, do wykonywania swoich zadań pracowniczych (co w świetle Komentarza uzasadniałoby twierdzenie o posiadaniu prawa do dysponowania placówką), czy też praca w home office jest wyborem pracownika (co w świetle Komentarza wyłącza możliwość uznania mieszkania pracownika za home office).

W wyroku z dnia 12 października 2022 r.⁵⁶ WSA w Gliwicach przedstawił inną wykładnię pojęcia „prawa do dysponowania”, dokonując (częściowej) recepcji znowelizowanego Komentarza i potwierdził, że samo przekazanie sprzętu pracownikowi nie tworzy stałej placówki. Jak wskazał sąd, takie rozumowanie prowadziłoby do absurdu – wynikałoby bowiem z niego, że miejsce pracy pracownika konstituowałoby stałą placówkę pracodawcy wszędzie tam, gdzie pracownik wykonuje czynności służbowe, np. kiedy weźmie komputer przenośny na wakacje i wyśle służbową wiadomość z hotelu.

W świetle omawianego wyroku o tym, że home office nie stanowi stałej placówki pracodawcy w stanie faktycznym, świadczą następujące fakty:

- 1) wykonywanie zadań przez zatrudnionych pracowników z miejsc, których wybór pozostaje jedynie w ich gestii, np. docelowo z miejsca zamieszkania; pracodawca nie ma możliwości kontroli miejsca wykonywania zleconych zadań; w efekcie wybór miejsca pracy należy uznać za irrelevantny;
- 2) brak zobowiązania pracowników do zapewnienia pracodawcy jakiegokolwiek przestrzeni, na przykład biurowej.

Warto podkreślić, że recepcja znowelizowanego Komentarza w omawianym wyroku jest niepełna. W stanie faktycznym wyraźnie bowiem wskazano, że pracownicy zostali zobligowani do pracy z miejsca zamieszkania. W świetle

⁵⁵ J. Owoc, *Glosa...*, s. 157.

⁵⁶ Sygn. I SA/GI 547/22.

Komentarza taka sytuacja, tj. gdy przedsiębiorstwo wymaga od pracownika użytkowania home office do wykonywania działalności przedsiębiorstwa, tj. nie udostępnia mu biura, gdy charakter pracy tego wymaga, może prowadzić do powstania zakładu pracodawcy. Sąd pominął w swoich rozważaniach okoliczność braku udostępnienia pracownikom biura pracodawcy i wpływ tej okoliczności na powstanie zakładu podatkowego.

Tę linię interpretacyjną powtórzył i rozwinął WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 18 maja 2023 r.⁵⁷ W tym wyroku sąd po raz pierwszy uwzględnił wskazówki wynikające z Komentarza, dotyczące pracy w modelu home office, wskazując na konieczność oceny, czy przedsiębiorstwo wymaga od pracownika użytkowania home office do wykonywania działalności przedsiębiorstwa, tj. nie udostępnia mu biura w sytuacji, gdy charakter pracy tego wymaga. Sąd zgodził się z argumentacją spółki, że skoro pracownik, zatrudniony na stanowisku menadżera ds. sprzedaży, może wykonywać swoją pracę w każdym miejscu, np. w siedzibie klienta czy w miejscu publicznym, takim jak kawiarnia lub restauracja, to nie można twierdzić, że charakter stosunku pracy wymaga posiadania biura.

W najnowszych interpretacjach organy prezentują nowe stanowisko, zgodnie z którym miejsce, w którym pracownik świadczy pracę na rzecz zagranicznego pracodawcy, należy automatycznie uznać za stałą placówkę będącą do dyspozycji tego pracodawcy⁵⁸. W ramach tej linii interpretacyjnej organy nie odwołują się do faktu przekazania pracownikowi firmowego laptopa. W tej linii wykładniczej organy całkowicie ignorują klarowną wskazówkę Komentarza, zgodnie z którą z faktu pracy pracownika w home office nie można wyprowadzać automatycznie konkluzji, że home office stanowi placówkę będącą w dyspozycji przedsiębiorcy tylko dlatego, że jest miejscem, z którego pracownik korzysta⁵⁹.

Powyższy przegląd stanowisk wskazuje, że w świetle obecnej wykładni organów podatkowych home office pracownika zazwyczaj będzie stanowić stałą placówkę, którą pracodawca będzie miał prawo dysponować. Z kolei orzecznictwo sądów nie wypracowało w tym zakresie jeszcze spójnej linii orzeczniczej.

⁵⁷ Sygn. SA/Gl 145/23, nieprawomocny.

⁵⁸ Por. interpretacje: z dnia 2 czerwca 2023 r., 0111-KDIB1-2.4010.136.2023.2.DP, z dnia 4 lipca 2023 r., 0111-KDIB1-2.4010.246.2023.1.AK, z dnia 24 stycznia 2024 r., 0111-KDIB1-2.4010.571.2023.3.AK.

⁵⁹ OECD, *Model...*, komentarz do art. 5 pkt 18 zd. 1.

4.3.2. Statyczna i dynamiczna wykładnia Komentarza

Niewątpliwie zdziwienie budzi to, że sądy administracyjne i organy podatkowe w ogóle nie uwzględniają wykładni pojęcia „prawo do dysponowania placówką” przedstawionej w Komentarzu do Modelu Konwencji w kontekście pracy home office bądź też uwzględniają ją w sposób niepełny i wybiórczy. Należy jednak podkreślić, że omawiane zagadnienie zostało przedstawione w Komentarzu dopiero w ramach aktualizacji w 2017 roku, a więc po zawarciu zdecydowanej większości umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. W tym kontekście powstaje pytanie, czy w procesie wykładni umów bilateralnych należy posługiwać się modelem Konwencji Modelowej i Komentarzem obowiązującym na dzień zawarcia danej umowy bilateralnej (tzw. wykładnia statyczna), czy też należy stosować aktualne wersje tych dokumentów (tzw. wykładnia dynamiczna).

Zgodnie ze stanowiskiem OECD zawartym we wstępie do Komentarza regulacje umów bilateralnych powinny być wykładane za pomocą treści Komentarza w jego aktualnym brzmieniu, z wyjątkiem sytuacji, gdy znowelizowane treści odnoszą się do poprawek do artykułów Konwencji Modelowej, które różnią się merytorycznie od zawartej umowy bilateralnej⁶⁰. OECD dzieli zatem nowelizacje Komentarza na te, które mają charakter precyzujący i stosowane są również do umów zawartych przed dokonaniem tych zmian, oraz na te, które odnoszą się do zmian merytorycznych w Konwencji Modelowej i nie wpływają na interpretację wcześniejszych umów bilateralnych.

Wydaje się, że polskie organy podatkowe i sądy administracyjne jednolicie podzielają stanowisko OECD, uznając zasadę wykładni dynamicznej, z wyjątkiem sytuacji, gdy zmiany Komentarza mają charakter zasadniczy⁶¹. Na marginesie należy zauważyć, że przedstawiona w Komentarzu koncepcja wykładni dynamicznej Konwencji Modelowej i Komentarza do niej spotkała się z krytyką w doktrynie⁶². Niemniej jednak na gruncie polskiego orzecznictwa panuje konsensus co do prawidłowości dynamicznej wykładni Komentarza.

⁶⁰ OECD, *Model...*, wstęp do Komentarza, pkt. 33, 35.

⁶¹ Szczególnie ciekawa analiza problematyki stosowania wykładni dynamicznej Komentarza w praktyce organów podatkowych i sądów administracyjnych por: A. Majdańska, *Zastosowanie Modelu...* Stanowisko dotyczące zasady stosowania wykładni dynamicznej jest prezentowane również w nowszych wyrokach sądowych, np. w wyroku NSA z dnia 11 stycznia 2022 r., II FSK 1277/21.

⁶² Opis problematyki i literatura – por. H. Litwińczuk, *Międzynarodowe...*, s. 152–153.

Co do zasady zatem do wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania należy stosować aktualne wersje Konwencji Modelowej i Komentarza. Do historycznej wersji tych dokumentów należy się odwołać, gdy wprowadzone później zmiany mają charakter zasadniczy. Jak wynika jednak ze wstępu do projektu zmian do art. 5 Komentarza OECD z 2011 roku, odnoszących się m.in. pojęć „prawo do dysponowania” oraz „home office”, które zostały ostatecznie uwzględnione w aktualizacji Komentarza z 2017 roku, celem wprowadzonych zmian jest analiza i rozwianie wątpliwości związanych z interpretacją i zastosowaniem definicji zakładu⁶³. Aktualizacja Komentarza w tym zakresie nie jest również powiązana ze zmianą treści Konwencji Modelowej. Zgodnie ze wskazówkami samego Komentarza zmiany do komentarza do art. 5 Konwencji Modelowej, które nie są powiązane ze zmianami samej Konwencji, należy uwzględnić przy interpretacji i stosowaniu umów bilateralnych zawartych przed ich wprowadzeniem⁶⁴.

Trudno zatem uznać wprowadzone zmiany w Komentarzu za mające charakter zasadniczy, a więc uzasadniające pominięcie zaktualizowanych treści Komentarza w procesie wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Należy zatem przyjąć, że w świetle paradygmatu wykładni dynamicznej zmiany Konwencji Modelowej w zakresie pojęcia „prawo do dysponowania” oraz pracy w systemie home office jako zakładu należy uwzględnić w procesie wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych również przed publikacją aktualizacji Komentarza w 2017 r.

4.3.3. Dynamiczna wykładnia Komentarza w polskiej praktyce orzeczniczej i interpretacyjnej

Przedstawione interpretacje i orzecznictwo odnoszące się do pojęcia „prawo do dysponowania placówką” w kontekście home office nie zawierają żadnego wyjaśnienia, dlaczego przedstawiona w nich wykładnia na temat pojęcia prawa do dysponowania placówką w kontekście home office nie zawiera w ogóle odniesienia do wykładni prezentowanej przez Komentarz w wersji z 2017 roku bądź uwzględnia ją tylko częściowo. Pomijanie wskazówek płynących z Komentarza może wynikać z faktu, że zostały one dodane do Komentarza w aktualizacji z 2017 roku, a tymczasem najnowszy polski przekład Komentarza pochodzi z 2014 roku. Sądy i organy podatkowe

⁶³ OECD, *Interpretation...*, s. 6, pkt 1.

⁶⁴ OECD, *Model...*, komentarz do art. 5 pkt. 3–4.

najprawdopodobniej korzystają wyłącznie z polskiej wersji Komentarza i pomijają zmiany z 2017 roku⁶⁵. Taki pogląd potwierdza np. numeracja ustępów cytowanego Komentarza, zawarta w uzasadnieniu wyroku z WSA w Gliwicach z dnia z 31 stycznia 2022 r.⁶⁶, która pokrywa się z numeracją zawartą w polskiej wersji Komentarza z 2014 roku, a nie uwzględnia zmian w numeracji dokonanych nowelizacją w 2017 roku.

Brak tłumaczenia najnowszej wersji Komentarza do Konwencji Modelowej na język polski rodzi duże trudności techniczne przy prawidłowej wykładni regulacji traktatowych. Z jednej strony bowiem uznaje się Komentarz w jego najnowszej wersji za kontekst w rozumieniu art. 31 konwencji wiedeńskiej, który musi być uwzględniony przy wykładni umowy dwustronnej. Z drugiej strony natomiast nie wymaga się ani od urzędników skarbowych, ani od sędziów sądów administracyjnych znajomości języka angielskiego. Siłą rzeczy urzędnicy i sędziowie sięgają więc po najnowsze (choć już nieaktualne) polskie tłumaczenie Komentarza, ryzykując wadliwą wykładnię prawa traktatowego. W piśmiennictwie wskazuje się jednak na konieczność uwzględniania obcojęzycznych wersji traktatów przy wykładni międzynarodowych umów o unikaniu opodatkowania⁶⁷. Podmioty stosujące prawo powinny być zatem zobligowane do uwzględniania również aktualnej wersji Komentarza jako kontekstu w rozumieniu konwencji wiedeńskiej, nawet jeśli ta aktualna wersja nie została jeszcze przetłumaczona na język polski.

W tym miejscu należy zauważyć, że w części interpretacji organy podatkowe stosują jednak zaktualizowaną wersję Konwencji Modelowej i Komentarza z 2017 roku, posługując się własnym tłumaczeniem. Takie podejście jest stosowane przez organy interpretacyjne w szczególności w odniesieniu do zagadnień, które w nowelizacji zostały zmienione w duchu profiskalnym, np. kwestii przedstawiciela zależnego⁶⁸ czy doprecyzowania działalności

⁶⁵ Problem posiłkowania się nieaktualnymi wersjami Modelu Konwencji OECD i Komentarza przez organy podatkowe i sądy administracyjne ze względu na brak dostępnych tłumaczeń został obszernie omówiony w: A. Majdańska, *Zastosowanie...*

⁶⁶ Sygn. I SA/Gl 1340/21, nieprawomocny.

⁶⁷ Szczegółowe omówienie zagadnienia w: B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Problemy wykładni międzynarodowych umów w sprawie unikania opodatkowania, sporządzonych w dwóch lub większej liczbie języków*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2023, nr 1, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2023.01.01>

⁶⁸ Na przykład interpretacja indywidualna z dnia 7 stycznia 2019 r., 0114-KDIP2-1.4010.502.2018.1.AJ.

o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym⁶⁹. Jednocześnie organy w wydawanych interpretacjach ignorują wyjaśnienia w złożonych wnioskach, w których podatnicy powołują się na omawiane wyżej fragmenty Komentarza dotyczące warunków uznania pracy w home office za generujące zakład podatkowy⁷⁰. Omawiana problematyka zakładu home office uwidacznia problem stosowania paradygmatu dynamicznej wykładni Komentarza w sytuacji braku jego oficjalnego tłumaczenia na język polski.

5. DZIAŁALNOŚĆ O CHARAKTERZE PRZYGOTOWAWCZYM LUB POMOCNICZYM

5.1. Katalog czynności wyłączających

Konwencja Modelowa wymienia w art. 5 ust. 4 okoliczności, których zaistnienie wyłącza możliwość uznania stałej placówki za zakład. Należy podkreślić, że te okoliczności wyłączające nie występują w polskich ustawach podatkowych. W kontekście zagadnienia możliwości powstania zakładu poprzez pracę w home office szczególne znaczenie mają wyłączenia zawarte w art. 5 ust. 4 pkt. d–e Konwencji Modelowej. W brzmieniu Konwencji Modelowej przed nowelizacją z 2017 roku na podstawie tych regulacji pojęcie zakładu nie obejmowało:

- 1) utrzymywania stałej placówki wyłącznie w celu zakupu dóbr lub towarów albo zbierania informacji dla przedsiębiorstwa oraz
- 2) utrzymywania stałej placówki wyłącznie w celu prowadzenia dla przedsiębiorstwa jakiegokolwiek innej działalności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym.

Nowelizacja Konwencji Modelowej z 2017 roku wprowadziła istotną zmianę do omawianego katalogu, rozszerzając przesłankę pomocniczości lub przygotowawczego charakteru na cały katalog okoliczności z art. 5 ust. 4 Konwencji Modelowej, wyłączających powstanie zakładu. W świetle znowelizowanego brzmienia utrzymywanie stałej placówki służącej zakupom lub zbieraniu informacji samo w sobie nie wyklucza możliwości powstania zakładu. Aby taka placówka nie nabrała znamion zakładu, istotne jest, żeby działalność ta spełniała kryterium przygotowawczości bądź pomocniczości.

⁶⁹ Na przykład interpretacja indywidualna z dnia 30 sierpnia 2019 r., 0114-KDIP2-1.4010.288.2019.1.AJ.

⁷⁰ Na przykład interpretacja indywidualna z dnia 28 marca 2022 r., 0111-KDIB1-2.4010.699.2021.1.ANK.

Należy zauważyć, że zmiana Konwencji Modelowej z 2017 roku, ograniczająca zakres wyłączeń do tych, które spełniają kryterium przygotowawczości bądź pomocniczości, nie ma charakteru doprecyzowującego, ale stanowi zmianę merytoryczną wpływającą prospektywnie na interpretację Konwencji Modelowej⁷¹. Tak więc w przypadku umów bilateralnych, które zostały zawarte na gruncie wcześniejszej Konwencji Modelowej i nie mają zaktualizowanej treści, zatrudnienie pracownika w home office w celu dokonywania zakupów albo zbierania informacji dla przedsiębiorstwa nie będzie generować zakładu podatkowego pracodawcy nawet w takiej sytuacji, gdy działalność ta nie będzie spełniać przesłanki przygotowawczości bądź pomocniczości.

5.2. Charakter czynności przygotowawczych i pomocniczych

Omawiana regulacja rodzi pytanie, co dokładnie oznacza przygotowawczy bądź pomocniczy charakter działalności i jakie warunki muszą być spełnione, aby praca w home office miała taki charakter.

W świetle Komentarza do Konwencji Modelowej czynności o charakterze przygotowawczym są wykonane w zamiarze podjęcia wykonywania działań, które będą stanowić istotną i znaczącą część przedsiębiorstwa jako całości. Ze względu na przygotowawczy charakter takich działalności są one często wykonywane przez krótki okres⁷². Wydaje się, że praca w home office tylko w sporadycznych przypadkach mogłaby spełniać warunek przygotowawczego charakteru.

Znacznie trudniejsze będzie zazwyczaj ustalenie, czy dane czynności mają charakter pomocniczy. Jak wskazuje Komentarz, z czynnościami o charakterze pomocniczym mamy do czynienia, jeśli zasadniczo odpowiadają one czynnościom wykonywanym w celu wspierania istotnej i znaczącej części przedsiębiorstwa, nie stanowiąc jednak istotnej i znaczącej części przedsiębiorstwa jako całości⁷³. Tak ogólna wytyczna często nie pozwala na jednoznaczne określenie, gdzie przebiega linia demarkacyjna pomiędzy czynnościami pomocniczymi a właściwą działalnością przedsiębiorstwa. Komentarz udziela jeszcze kilku wskazówek, w jaki sposób należy rozumieć działalność o charakterze pomocniczym.

⁷¹ OECD, *Model...*, komentarz do art. 5 pkt 4.

⁷² *Ibidem*, komentarz do art. 5 pkt 60 zd. 1–2.

⁷³ *Ibidem*, komentarz do art. 5 pkt 60 zd. 5.

Po pierwsze, w świetle Komentarza stała placówka, której cel jest identyczny z celem przedsiębiorstwa jako całości, nie prowadzi działalności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym⁷⁴. Ta wskazówka jest o tyle niejasna, że nie wiadomo, na czym mogłyby polegać czynności, których cel nie jest identyczny z celem przedsiębiorstwa jako całości. Jest przecież oczywiste, że każda część przedsiębiorstwa co do zasady służy celowi przedsiębiorstwa jako całości – w przeciwnym przypadku nie miałoby sensu gospodarczego utrzymywanie takiej części. W praktyce ta wskazówka z Komentarza jest często przywoływana przez organy w celu uzasadnienia twierdzenia, że praca w home office w każdym przypadku będzie pozbawiona charakteru przygotowawczego, nawet w przypadku pracowników, których zakres obowiązków wydaje się mieć charakter bardzo administracyjny i rutynowy.

Po drugie, Komentarz wskazuje, że celem wprowadzenia wyłączenia z pojęcia zakładu czynności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym było objęcie wyłączeniem takich placówek, które co prawda mogą przyczyniać się do wydajności przedsiębiorstwa, lecz ich usługi są zbyt odległe od aktualnego uzyskiwania zysków, aby można było przypisać takiej stałej placówce jakąkolwiek konkretną część tych zysków⁷⁵. Wskazówka ta budzi konsternację, gdyż niewątpliwie wśród zasad alokacji zysków do zakładów istnieją i takie, które umożliwiają taką alokację w sytuacjach, gdy zakład nie jest bezpośrednio zaangażowany w generowanie zysków (np. metoda koszt plus). Co więcej, OECD w odniesieniu do wielonarodowych przedsiębiorstw jednoznacznie wskazuje, że usługi o niskiej wartości dodanej świadczone w ramach grupy, tj. takie, które m.in. są natury pomocniczej i nie stanowią istoty biznesu grupy, również podlegają wycenieniu według odpowiedniej metody cen transferowych i tym samym opodatkowaniu w miejscu ich wykonania⁷⁶.

Wydaje się, że celem OECD było wyłączenie z zakresu pojęcia zakładu takich placówek, które generują niewielką wartość dodaną dla przedsiębiorstwa, a konieczność rozliczenia zakładu z tytułu takiego zysku stanowiłaby niewspółmiernie duże obciążenie administracyjne. Stanowisko przedstawione w Komentarzu, zgodnie z którym pojęcie „pomocniczości” należy ustalać w odniesieniu do wartości dodanej kreowanej przez

⁷⁴ *Ibidem*, komentarz do art. 5 pkt 59 zd. 4.

⁷⁵ *Ibidem*, komentarz do art. 5 pkt 58 zd. 5.

⁷⁶ OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* 2022, Paris 2022, s. 326–335, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>

poszczególne części danego przedsiębiorstwa, spotkało się z krytyką w doktrynie. Jak się wskazuje, wielkie przedsiębiorstwa mogą tworzyć jednostki, których funkcja w ramach przedsiębiorstwa jest marginalna, ale które ze względu na wielkość przedsiębiorstwa same są tak duże, że przekraczają pewien rozmiar i poziom profesjonalnego przedsiębiorstwa. Wyłączenie takich jednostek z zakresu pojęciowego zakładu nie byłoby zasadne⁷⁷. Przenosząc te uwagi na grunt omawianego tematu, z pewnością można się zgodzić, że zatrudnienie jednego księgowego w drugim państwie w trybie home office nie powinno generować zakładu ze względu na pomocniczy charakter prac wykonywanych w home office. Jeśli jednak przedsiębiorstwo przenosi całkowicie funkcję administracyjną do drugiego państwa i przykładowo tworzy w nim zorganizowany dział księgowości, rozliczeń kadrowych, IT, programistyczny czy wsparcia *back-office*, przy czym nie wynajmuje biur w tym drugim państwie, ale zatrudnia pracowników w trybie home office, to zasadne wydaje się, aby zysk generowany przez prace tego działu dla przedsiębiorstwa był opodatkowany w państwie, w którym ta praca jest wykonywana.

Niezależnie od wskazanych wątpliwości z treści omawianej wskazówki Komentarza można wnioskować, że usługami pomocniczymi są takie usługi, które nie są bezpośrednio związane z realizacją obrotu i osiągnięciem zysków⁷⁸. Takimi usługami byłyby zatem usługi, które należą do szeroko pojętej administracji przedsiębiorstwa, np. usługi księgowe, związane z zasobami ludzkimi, podatkowe, informatyczne, prawne, o ile wykonywanie tego typu usług nie jest przedmiotem działalności przedsiębiorstwa⁷⁹. W praktyce odróżnienie czynności administracyjnych od czynności związanych bezpośrednio z osiągnięciem zysku może rodzić liczne wątpliwości, zwłaszcza w przypadku czynności o charakterze rutynowym, które są blisko powiązane z samym procesem sprzedażowym (np. przyjmowanie zamówień i wystawianie faktur, wsparcie posprzedażowe, obsługa reklamacji, wsparcie techniczne dla klientów itp.) bądź z procesem świadczenia usług czy produkcji towarów⁸⁰.

⁷⁷ E. Reimer, *Permanent Establishment in the OECD Model Tax Convention*, [w:] E. Reimer, S. Schmid, M. Orell, *Permanent Establishments: A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective*, Alphen aan den Rijn 2018, pkt 284.

⁷⁸ H.C.F. Wassermeyer, C. Kaeser, *Art. 5*, s. 115, pkt 178.

⁷⁹ Podobnie R. Schuster, T. Verleger, *Wenn...*, pkt I.1.a).

⁸⁰ Podobnie G. Beretta, „*Work on the Move*”: *Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties*, „*International Tax Studies*” 2022, vol. 5(2), s. 23, <https://doi.org/10.59403/3mgn45y>; „Also, distinguishing between core and auxiliary activities becomes

Po trzecie, zgodnie z treścią Komentarza katalog wyłączeń w art. 5 pkt 4 Konwencji odnosi się do czynności, które są wykonywane na rzecz samego przedsiębiorstwa. Zakład powstałby, gdyby te same czynności były wykonywane na rzecz innych przedsiębiorstw⁸¹. Treść tego wskazania jest blisko związana z drugą z omówionych wskazówek Komentarza, w świetle której kryterium pomocniczości jest spełnione, gdy związek danej czynności z osiąganiem zysków jest pośredni i odległy. Część autorów uznaje tę przesłankę za podstawowe kryterium pozwalające na odróżnienie działalności o charakterze pomocniczym od właściwej działalności przedsiębiorstwa. W piśmiennictwie podaje się przykład kancelarii adwokackiej, która zatrudnia adwokatów pracujących z home office na rzecz klientów. Taka sytuacja spowoduje powstanie zakładu home office kancelarii adwokackiej. Z inną sytuacją będziemy mieli do czynienia w sytuacji zatrudnienia przez bank wewnętrznego prawnika (*In-house Legal Counsel*), który świadczyłby swoją pracę ze swojego home office. Taka sytuacja nie prowadziłaby do powstania zakładu podatkowego, gdyż prawnik nie świadczyłby właściwych usług bankowych, nie miałby kontaktu z klientami, nie wystawiałby faktur, a jego udział w zysku przedsiębiorstwa nie dałby się wiarygodnie skalkulować⁸². Takie podejście jest w mojej opinii nadmiernie upraszczające, pomija bowiem okoliczność, że czynności bezpośrednio związane ze sprzedażą mogą mieć rutynowy i powtarzalny charakter (np. pracownik bankowy obsługujący klientów przy okienku), natomiast czynności wykonywane na rzecz samego przedsiębiorstwa mogą mieć fundamentalne znaczenie dla jego funkcjonowania, nawet jeśli nie prowadzą bezpośrednio do sprzedaży (np. wdrożenie innowacji technologicznych).

5.3. Polska praktyka interpretacyjna

Omówione wyżej wątpliwości dotyczące interpretacji działalności o charakterze pomocniczym znajdują swój wyraz z bardzo niejednocelnym podejściu organów i sądów do omawianego zagadnienia.

Organy podatkowe w wydawanych od 2018 roku interpretacjach co do zasady w niemal każdym przypadku uznawały czynności wykonywane przez pracowników z home office za niemające charakteru pomocniczego

problematic when a business exploits a large base of individuals working remotely, each performing only a fraction of the employer's overall activity”.

⁸¹ OECD, *Model...*, komentarz do art. 5 pkt 61 zd. 1.

⁸² T. Rohner, *Home...*, s. 13–14.

i prowadzące do powstania zakładu pracodawcy. Takie stanowisko zajęły organy m.in. w odniesieniu do: zatrudnienia pracowników do wprowadzania nieprzetworzonych danych⁸³, zatrudnienia programistów przez irlandzkiego dewelopera gier⁸⁴, zatrudnienia ekspertów do spraw rozwoju technologii w zakresie telekomunikacji przez hinduską firmę technologiczną⁸⁵. Organy traktowały zatem wszelkiego typu czynności, również te, które mają bezsprzecznie charakter usług wewnętrznych bądź rutynowych, za działalność tożsamą z głównym przedmiotem działalności, a więc uzasadniającą powstanie zakładu pracodawcy.

W najnowszych interpretacjach widoczna jest liberalizacja podejścia fiskusa, który następujące czynności uznał za mające charakter pomocniczy: praca księgowego zatrudnionego przez niemieckie przedsiębiorstwo handlowe⁸⁶, praca programisty na rzecz brytyjskiego przedsiębiorcy prowadzącego działalność handlową⁸⁷. Zliberalizowanie stanowiska organów podatkowych z pewnością należy ocenić pozytywnie. Przyjmując tę nową wykładnię organów podatkowych, duża część pracowników zatrudnionych w home office nie będzie generować zakładu podatkowego ze względu na pomocniczy charakter ich prac.

Natomiast orzecznictwo sądów administracyjnych jest rozbieżne w zakresie omawianego zagadnienia. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 6 grudnia 2022 r.⁸⁸ stwierdził, że prace wykonywane przez programistów na rzecz irlandzkiego dewelopera gier są zbieżne z działalnością pracodawcy – choć niewątpliwie ze stanu faktycznego wynikało, że pracodawca nie świadczy usług produkcji gier, a więc pracownicy wykonywali pracę na jego wewnętrzne potrzeby. Takie stanowisko należy ocenić jako nadmiernie rygorystyczne w stosunku do wykładni zawartej w Komentarzu. Przykładem diametralnie odmiennego zastosowania jest

⁸³ Interpretacja indywidualna z dnia 10 stycznia 2018 r., 0114-KDIP2-1.4010.304.2017.2.PW.

⁸⁴ Interpretacja indywidualna z dnia 28 marca 2022 r., 0111-KDIB1-2.4010.699.2021.1.ANK, potwierdzona następnie przez WSA w Gliwicach wyrokiem z dnia 6 grudnia 2022 r., I SA/Gl 647/22.

⁸⁵ Interpretacja indywidualna z dnia 4 kwietnia 2023 r., 0111-KDIB1-2.4010.38.2023.2.ANK.

⁸⁶ Interpretacja indywidualna z dnia 2 czerwca 2023 r., 0111-KDIB1-2.4010.136.2023.2.DP.

⁸⁷ Interpretacja indywidualna z dnia 4 lipca 2023 r., 0111-KDIB1-2.4010.246.2023.1.AK.

⁸⁸ I SA/Gl 647/22, nieprawomocny.

wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 lutego 2022 r., w którym sąd uznał, że czynności pracownika zatrudnionego w Polsce w trybie home office na stanowisku kierownika ds. sprzedaży stanowią czynności o charakterze pomocniczym i nie generują zakładu pracodawcy w Polsce⁸⁹. Zdaniem sądu takie czynności, jak znalezienie klienta i przedstawienie mu oferty sprzedaży, nie są tożsame z samą sprzedażą towarów, a w związku z tym mają charakter czynności pomocniczych. Stanowisko sądu jest tym samym nadmiernie liberalne w stosunku do wykładni prezentowanej w Komentarzu. Przykłady te wskazują, że obecnie trudno mówić o wykształconej linii orzeczniczej, a pojęcie działalności o charakterze pomocniczym sprawia cały czas dużo problemów sądom administracyjnym.

6. WNIOSKI KOŃCOWE

Jak wskazuje doktryna, praca w home office zazwyczaj nie będzie prowadzi do powstania zakładu ze względu na niespełnioną przesłankę prawa do dysponowania placówką⁹⁰. Omawiając zagadnienie stałej placówki jako zakładu w kontekście pracy zdalnej, można postawić sobie pytanie, czy w dobie gospodarki opartej na wiedzy uzależnianie pojęcia zakładu od istnienia stałej placówki, nad którą pracodawca miałby rzeczywistą władzę, nadal jest zasadne. W klasycznym modelu gospodarki działalność przedsiębiorstwa polegająca na wytwarzaniu konkretnych produktów lub świadczeniu usług na konkretnych przedmiotach z definicji związana jest z określonym miejscem, w którym znajdują się sprzęty służące wytwarzaniu tych produktów lub świadczeniu usług, wykonywana jest praca oraz składowane są materiały i gotowe produkty bądź rzeczy, na których usługi te zostały wykonane. W przypadku gospodarki opartej na wiedzy taki związek z miejscem niekoniecznie musi zaistnieć – wiedza może powstawać i być stosowana wyłącznie „w głowie” człowieka, a rezultaty pracy z wiedzą mogą być za pomocą mobilnych środków łączności natychmiastowo wykorzystane w zupełnie innych częściach świata. Niewątpliwie pracownik pracujący zdalnie z domu może generować znaczną wartość dodaną dla przedsiębiorstwa, przy czym fakt, że przedsiębiorstwo nie ma prawa wstępu do mieszkania pracownika, w żaden sposób nie wpływa na wartość dodaną tej pracy. Brak wyodrębnionej i należącej do przedsiębiorcy placówki może wynikać

⁸⁹ I SA/Gl 1609/21, nieprawomocny.

⁹⁰ Por. S. Bendlinger, *Steuerlicher...*, s. 461.

przecież z samodzielnego charakteru wykonywanej pracy⁹¹. Jednocześnie wydaje się zasadne, aby zysk przedsiębiorstwa był opodatkowany w tym kraju, w którym jest on generowany, nawet jeśli przedsiębiorstwo nie ma do swojej dyspozycji stałej placówki w tym kraju. Omawiana tematyka potwierdza tezę głoszoną przez część autorów, że koncepcja zakładu staje się przestarzała w świecie, w którym w wielu modelach biznesowych fizyczna obecność w państwie nabywcy nie jest wymagana⁹². Jednocześnie wskazuje się na konieczność wypracowania nowej formuły sprawiedliwego podziału praw do opodatkowania pomiędzy państwami⁹³.

Z drugiej strony należy mieć na uwadze to, że w warunkach upowszechniającej się pracy mobilnej przyjęcie, iż praca „digitalnych nomadów” może prowadzić do powstania zakładu pracodawcy, prowadziłoby do konieczności podziału dochodu przedsiębiorstwa na wiele różnych ustawodawstw. Jak wskazuje doktryna, jednym z celów, którym mają służyć umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, jest zapewnienie optymalnego bezpieczeństwa prawnego w zakresie legislacyjnym i administracyjnym, a tym samym uniknięcie zbędnych nakładów administracyjnych. Problemy wynikające z konieczności podziału dochodów na wiele państw skłaniały w przeszłości OECD do przyjęcia uproszczonych zasad, przyporządkowujących dochody z żeglugi morskiej i transportu lotniczego (art. 8 Konwencji Modelowej), wynagrodzenia załóg (art. 15 ust. 3 Konwencji Modelowej), dyrektorów (art. 16 Konwencji Modelowej) oraz emerytury (art. 18 Konwencji Modelowej) tylko jednemu państwu. Konieczność opodatkowania zysków przedsiębiorstwa w każdym z państw, w którym znajdują się pracownicy pracujący dla danego przedsiębiorstwa ze swojego home office, stałaby w sprzeczności z tak pojętym sensem i celem umów bilateralnych⁹⁴. Podatkowe ujęcie zakładów home office byłoby związane z tak dużym nakładem pracy dla wszystkich stron, że nie byłoby ono gospodarczo wydajne ani dla gospodarki, ani dla fiskusa⁹⁵. Wskazuje się również, że ze względu na masowość transgranicznego zatrudnienia pracowników w trybie home office konieczność rejestrowania i rozliczania zakładu pracodawcy w kraju zatrudnienia pracownika stanowiłaby ograniczenie

⁹¹ T. Woźniak, *Powstanie...*, s. 165–166.

⁹² Por. H. Litwińczuk, *Międzynarodowe...*, s. 188.

⁹³ J. Owoc, *Glosa...*, s. 161.

⁹⁴ Por. S. Bendlinger, *Steuerlicher...*, s. 462.

⁹⁵ Por. S. Rasch, F. Rosenberger, P. Brülisauer, *Auswirkungen...*, s. 575; N. Zorn w: V. Bendlinger, J. Romstorfer, *SWI-Jahrestagung...*, s. 474.

swobody świadczenia usług, gdyż mocno obniżałoby to atrakcyjność zatrudniania pracowników z innych państw⁹⁶.

Wydaje się, że model pracy w trybie home office w przyszłych latach będzie się upowszechniał, a wraz z nim i skłonność zagranicznych pracodawców do poszukiwania pracowników z innych państw. Możemy zatem spodziewać się, że problem powstania zakładu wskutek pracy pracownika w home office będzie w praktyce występował coraz częściej. Zagadnienie powstania zakładu poprzez pracę pracownika w trybie home office wymaga niewątpliwie szerszej debaty i szczegółowego uregulowania z uwzględnieniem realiów gospodarki opartej na wiedzy oraz zasady taniości opodatkowania.

BIBLIOGRAFIA

- Bendlinger S., *Steuerlicher Nexus durch „digitale Nomaden“ und der Sinn der Homeoffice-Betriebsstätte*, „SWI Steuer und Wirtschaft International” 2021, Bd. 9.
- Bendlinger S., Bendlinger V., *Der VwGH zur Verfügungsmacht und das jähe Ende der Homeoffice-Betriebsstätte*, „SWI Steuer und Wirtschaft International” 2022, Bd. 9.
- Bendlinger V., Romstorfer J., *SWI-Jahrestagung: Homeoffice-Tätigkeit von Arbeitnehmern als Betriebsstätte des Arbeitgebers?*, „SWI Steuer und Wirtschaft International” 2023, Bd. 9.
- Beretta G., „Work on the Move”: *Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties*, „International Tax Studies” 2022, vol. 5(2), <https://doi.org/10.59403/3mgn45y>
- Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Problemy wykładni międzynarodowych umów w sprawie unikania opodatkowania, sporządzonych w dwóch lub większej liczbie języków*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2023, nr 1, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2023.01.01>
- Laskowska M., Niedźwiedzki W., *Powstanie zagranicznego zakładu w przypadku agenta zależnego i pracy zdalnej na podstawie orzecznictwa sądowego w Polsce*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 6.
- Lipniewicz R., *Dysponowanie placówką*, [w:] R. Lipniewicz, *Podatkowy zakład zagraniczny. Koncepcja i funkcjonowanie*, Warszawa 2017, LEX.
- Lipniewicz R., *Zakład typu podstawowego w polskich umowach podatkowych*, [w:] R. Lipniewicz, *Podatkowy zakład zagraniczny. Koncepcja i funkcjonowanie*, Warszawa 2017, LEX.
- Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020.
- Majdańska A., *Zastosowanie Modelu Konwencji OECD oraz Komentarza w praktyce polskich organów podatkowych i sądów administracyjnych*, „Monitor Podatkowy” 2015, nr 6.
- OECD, *Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention, 12 October 2011 to 10 February 2012*, Paris 2011, <https://web-archive.oecd.org/2012-06-14/91526-48836726.pdf> (dostęp: 11.02.2024).
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017, Full Version (as it read on 21 November 2017)*, Paris 2019, <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

⁹⁶ N. Zorn w: V. Bendlinger, J. Romstorfer, *SWI-Jahrestagung...*, s. 474.

- OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* 2022, Paris 2022, <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>
- Owoc J., *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 31 stycznia 2022 r., sygn. I SA/Gl 1340/21*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2023, nr 2, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2023.03.09>
- Rasch S., Rosenberger F., Brülisauer P., *Auswirkungen dezentraler Home-Office Aktivitäten auf die Betriebsstättenbegründung, Gewinnzuordnung und Arbeitnehmerbesteuerung*, „Archiv für Schweizerisches Abgaberecht” 2020/2021, Bd. 89(9).
- Reimer E., *Article 5. Permanent Establishment*, [w:] *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, red. E. Reimer, A. Rust, Alphen aan den Rijn 2015.
- Reimer E., *Permanent Establishment in the OECD Model Tax Convention*, [w:] E. Reimer, S. Schmid, M. Orell, *Permanent Establishments: A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective*, Alphen aan den Rijn 2018.
- Rohner T., *Home Office – Steuerliche Behandlung im grenzüberschreitenden Bereich*, „Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht” 2015, Bd. 4.
- Schuster R., Verleger T., *Wenn das Home zum Office wird – Bedingt jede Tätigkeit im Homeoffice eine Betriebsstätte im abkommensrechtlichen Sinn?*, „IWB Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht” 2020, Bd. 21.
- Skaar A.A., *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*, Alphen aan den Rijn 2020.
- Wassermeyer H.C.F., Kaeser C., *Art. 5*, [w:] *Doppelbesteuerung. Kommentar, Band 1*, red. H.C.F. Wassermeyer, München 2019.
- Woźniak T., *Powstanie zakładu a unikanie opodatkowania w międzynarodowym prawie podatkowym*, Warszawa 2022.