

DYSPONOWANIE PLACÓWKĄ JAKO PRZESŁANKA POWSTANIA ZAKŁADU PODATKOWEGO W DOBIE UPOWSZECHNIENIA SIĘ PRACY ZDALNEJ

Streszczenie: Wzrost popularności pracy zdalnej, zwłaszcza w formie *home office*, prowadzi do podważenia dotychczasowego założenia, zgodnie z którym powstanie zakładu podatkowego w państwie zatrudnienia wymaga fizycznego dysponowania placówką (np. mieszkaniem pracownika) przez pracodawcę. Konsekwencją tego jest odmienne rozumienie potrzeby dysponowania placówką przez Krajową Informację Skarbową w jej interpretacjach podatkowych oraz przez sądy administracyjne w ich orzecznictwie. Rozbieżność taka jest widoczna od 2015 r. Analiza tych interpretacji oraz orzecznictwa prowadzi jednak do wniosku, że obecnie wyłącznie treść Komentarza do Konwencji Modelowej OECD przemawia za koniecznością dysponowania placówką jako przesłanką powstania zakładu podatkowego. Tymczasem wykładnie literalna, systemowa i funkcjonalna samej definicji zakładu podatkowego, zawartej w art. 5 ust. 1 Modelowej Konwencji OECD z pominięciem treści tego Komentarza, prowadzą do wniosku, że dysponowanie placówką nie jest już przesłanką warunkującą powstanie zakładu podatkowego.

Słowa kluczowe: zakład podatkowy, dysponowanie placówką, Konwencja Modelowa OECD, praca zdalna, *home office*

* Doktor, pracownik naukowy Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach, e-mail: piotr.bulawa@us.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0001-5368-1020>



Received: 2.06.2025. Revised: 23.09.2025. Accepted: 11.10.2025.

© by the Author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

Funding information: Not applicable. **Conflicts of interests:** None. **Ethical considerations:** The Author assures of no violations of publication ethics and takes full responsibility for the content of the publication. **The percentage share of the Authors in the preparation of the work is:** 100%. **Declaration regarding the use of GAI tools:** Not used.

DISPOSING OF AN ESTABLISHMENT AS A PREREQUISITE FOR ESTABLISHING A PERMANENT ESTABLISHMENT IN THE ERA OF WIDESPREAD REMOTE WORKING

Abstract: The growing popularity of remote work, particularly in the form of the home office, has led to the questioning of the long-held assumption that the establishment of a permanent establishment in the country of employment requires the physical possession of premises (e.g. the employee's house) by the employer. This has resulted in different interpretation of the need to have premises at one's disposal by the Polish National Tax Information Office in its tax rulings and by the administrative courts in their case law. This divergence has been evident since 2015. However, analysing these rulings and case law leads to the conclusion that the necessity to have premises at one's disposal as a prerequisite for the establishment of a PE is currently supported exclusively by the text of the Commentary on the OECD Model Convention. Conversely, a linguistic, systematic and functional interpretation of the very definition of a permanent establishment contained in Article 5(1) of the OECD Model Convention, disregarding the content of the Commentary, suggests that having premises at one's disposal is no longer a premise limiting the establishment of a PE.

Keywords: permanent establishment, be at disposal of, OECD Model Convention; remote working, home office

1. WSTĘP

Wzrost popularności pracy zdalnej stanowi wyzwanie dla instytucji zakładu podatkowego, w szczególności w formie stałego zakładu podatkowego. Podstawowym założeniem teoretycznym zakładu podatkowego jest fizyczna obecność przedsiębiorstwa, w tym jego pracowników, w państwie uzyskania dochodu¹. Jednakże praca zdalna nie wymaga fizycznej obecności pracowników w konkretnym państwie, co pozwala na aktywne uczestnictwo przedsiębiorcy w życiu gospodarczym drugiego państwa, bez powstania w tym kraju zakładu podatkowego, co ma daleko idące konsekwencje podatkowe. Zgodnie z art. 7 Modelowej Konwencji OECD² przedsiębiorca jest podatnikiem podatku dochodowego w tym drugim państwie tylko w zakresie dochodów przypisanych zakładowi podatkowemu w tym kraju. Dlatego zdaniem autora praca zdalna może podważać sens instytucji zakładu podatkowego. Odpowiedzią na to zagrożenie powinno być w pierwszej kolejności dokonanie ponownej, uwzględniającej aktualną rzeczywistość, wykładni art. 5 ust. 1 Modelowej Konwencji OECD, w którym uregulowana

¹ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 189–190; D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 73.

² OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital. Full Version*, Paris 2019, s. 23–52.

jest instytucja (stałego) zakładu podatkowego. Szczególne znaczenie dla tej wykładni, z perspektywy pracy zdalnej, mają przesłanka dysponowania placówką (*be at disposal of*) oraz przesłanka pomocniczego lub przygotowawczego charakteru prowadzonej działalności w drugim kraju. Dokonując tej wykładni, autor stawia hipotezę, że przesłanka dysponowania utraciła już swój charakter normatywny, tj. obowiązek jej spełnienia nie wynika z powszechnie obowiązującego źródła prawa.

Niniejszy artykuł koncentruje się na przesłance dysponowania placówką. Przesłanka ta nie jest obecnie rozumiana w sposób jednolity w praktyce sądów oraz interpretacjach podatkowych Krajowej Informacji Skarbowej (KIS). Sądy administracyjne skłaniają się do poglądu, że praca zdalna, szczególnie praca zdalna z domu (*home office*), nie spełnia przesłanki dysponowania placówką. Krajowa Informacja Skarbowa skłania się zaś do poglądu przeciwnego³. Dlatego w niniejszym przypadku nie znajdzie zastosowanie paremia *clara non sunt interpretanda* i w konsekwencji uzasadnione jest podejmowanie dalszego dyskursu dotyczącego przedmiotowej przesłanki⁴, w szczególności wychodząc poza wykładnię dokonaną w Komentarzu do Konwencji Modelowej z 2017 r.⁵ Dotyczy to interpretacji poznawczej opartej na akceptowanych metodach wykładni językowej, systemowej i funkcjonalnej⁶. Przedmiotowy tekst nie dotyczy regulacji tymczasowych przyjętych w związku z pandemią COVID-19, gdyż mają one charakter regulacji szczególnych wobec tutaj analizowanych.

Niniejsza praca koncentruje się na podstawowej formie zakładu podatkowego, tj. stałym zakładzie podatkowym, pomijając w rozważaniach zakłady typu agencyjnego, budowlanego i inne formy zakładu podatkowego wymieniane w literaturze. Dlatego autor, pisząc o zakładzie podatkowym, rozumie przez to stały zakład podatkowy.

2. PRACA ZDALNA

Praca zdalna jest pojęciem szerokim i jej zakres znaczeniowy nie powinien być ograniczany wyłącznie do pracy w formule *home office*, poprzez którą polskie organy podatkowe rozumieją pracę z domu z wykorzystaniem

³ M. Jamróży, S. Kudert, E. Steinhauser, *Praca zdalna a zakład zagraniczny pracodawcy – studium przypadku*, „Przegląd Podatkowy” 2025, nr 4, s. 28.

⁴ J. Stelmach, *Kodeks argumentacyjny*, Kraków 2003, s. 37.

⁵ OECD, *Model Tax Convention...*, s. 53–606.

⁶ Z. Tobor, *W poszukiwaniu intencji prawodawcy*, Warszawa 2013, s. 14–15.

środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu przepisów o świadczeniu usług drogą elektroniczną⁷. Zgodnie z art. 67¹⁸ ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy⁸ pracą zdalną jest praca całkowicie lub częściowo wykonywana w miejscu wskazanym przez pracownika i każdorazowo uzgodniona z pracodawcą, w tym pod adresem zamieszkania pracownika, w szczególności z wykorzystaniem środków bezpośredniego porozumiewania się na odległość. Jednakże z perspektywy przesłanki dysponowania to praca w formule *home office* będzie miała największe znaczenie praktyczne, gdyż obecnie jest to najczęstszy przypadek pracy zdalnej. Ponadto w tym przypadku pracodawca co do zasady nie kontroluje fizycznie mieszkania pracownika – nie ma np. prawa do fizycznego wejścia do niego. Podobna sytuacja będzie także miała miejsce w przypadku świadczenia pracy w formułach *shared office* oraz *coworking space*, jeżeli pomieszczenia te nie są pomieszczeniami pracodawcy⁹.

Koncepcja pracy zdalnej opartej na środkach telekomunikacyjnych została opracowana przez pracownika NASA Jacka Nillesa, który opublikował w 1973 r. książkę pt. *The Telecommunications-Transportation Trade-off*. Wykorzystanie środków telekomunikacyjnych w pracy miało ograniczyć problemy komunikacyjne związane z codziennym przemieszczaniem się pracowników pomiędzy domem a biurem. Praca była inspirowana użyciem komunikacji satelitarnej przez NASA¹⁰, która nie istniała w latach dwudziestych XX w., kiedy to powstała koncepcja zakładu podatkowego. Dlatego należy przyjąć, że problematyka pracy zdalnej w ogóle nie mogła być uwzględniona przy opracowaniu koncepcji zakładu podatkowego, gdyż taka forma pracy zdalnej nie istniała lub pojęcie to miało inne znaczenie.

Praca zdalna oraz środki telekomunikacji były już znane w okresie kształtowania się instytucji zakładu podatkowego. W latach dwudziestych XX w. korzystano już z telefonu. W 1926 r. dokonano pierwszej transmisji telewizyjnej w Londynie. Jednak możliwości pracy zdalnej były bardzo

⁷ Pismo Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 5 października 2015 r., nr IPPB5/4510-661/15-4/PS.

⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2025 r., poz. 277 – dalej: k.p.

⁹ M. Vogelsang, *Home-Office-Betriebsstätten während und nach der COVID-19-Pandemie. Eine Übersicht aus steuerlicher und sozialversicherungsrechtlicher Sicht*, „IFF Forum für Steuerrecht” 2021, s. 173.

¹⁰ C. Newport, *Why Remote Works is so Hard-And How IT Can Be Fixed*, 2020, <https://www.newyorker.com/culture/annals-of-inquiry/can-remote-work-be-fixed> (dostęp: 17.05.2025).

ograniczone lub praca taka była niemożliwa – nie była ona oparta na środkach telekomunikacji. W 1965 r. w USA mniej niż 0,5% pracowników pracowało z domu i była to praca korespondencyjna, czyli oparta na tradycyjnej poczcie. Dopiero w latach dziewięćdziesiątych XX w. praca zdalna była coraz częściej świadczona dzięki możliwości wykorzystania telefonów lub dyskietek (*floppy disk*). W 2019 r. w USA zdalnie pracowało 7% społeczeństwa¹¹. W okresie pandemii COVID-19 liczba ta wzrosła do 60%, obecnie utrzymuje się w USA na poziomie 30%¹².

W Polsce przez długi czas nie poświęcano istotnej uwagi kwestii pracy zdalnej. Główny Urząd Statystyczny podał statystyki dotyczące pracy zdalnej po raz pierwszy za II kwartał 2020 r. w swoim kwartalnym raporcie o aktywności ekonomicznej ludności Polski, w związku pandemią COVID-19. Wskazano w nich, że w tym okresie 72,5% pracowników pracowało zdalnie¹³. W następnych latach było to odpowiednio 6,2% (2022)¹⁴, 6,8% (2021)¹⁵, 8,7% (2023)¹⁶ i 10,5% (2024)¹⁷. Z innych badań ankietowych wynika, że przed pandemią COVID-19 – w 2019 r. – zdalnie pracowało 1,9% zatrudnionych (6%, jeżeli uwzględnia się osoby pracujące zdalnie 3–4 dni tygodniowo). W okresie pandemii liczba ta wzrosła do 85%¹⁸. Statystyki te pokazują, że praca zdalna, pomimo zakończenia pandemii COVID-19, stała się popularna w Polsce i widoczna jest tendencja dalszego wzrostu jej popularności.

Dodatkowym akceleratorem rozwoju pracy zdalnej jest tzw. czwarta rewolucja przemysłowa, zwana również przemysłem 4.0. Jej istotą jest tworzenie się globalnych sieci, które obejmują maszyny i zakłady produkcyjne w formie systemów cyberfizycznych. Wszystkie procesy fizyczne mają swoje odzwierciedlenie w rzeczywistości cyfrowej¹⁹. Rewolucja ta umożli-

¹¹ J.M. Barrero, S.J. Davis, N. Bloom, *The Evolution of Working from Home*, „Journal of Economic Perspectives” 2023, vol. 37(4), s. 1, <https://doi.org/10.1257/jep.37.4.23>

¹² *Ibidem*, s. 12.

¹³ *Ibidem*, s. 10.

¹⁴ ZUS, *Aktywność ekonomiczna ludności Polski – 4 kwartał 2021 r.*, Warszawa 2022.

¹⁵ ZUS, *Aktywność ekonomiczna ludności Polski – 4 kwartał 2022 r.*, Warszawa 2023.

¹⁶ ZUS, *Aktywność ekonomiczna ludności Polski – 4 kwartał 2023 r.*, Warszawa 2024.

¹⁷ ZUS, *Aktywność ekonomiczna ludności Polski – 4 kwartał 2024 r.*, Warszawa 2025.

¹⁸ Badania ankietowe przeprowadzone przez Annę Dolot na próbie 327 osób – A. Dolot, *Raport z badania dotyczącego pracy zdalnej w czasie pandemii COVID-19, 2020*, https://epale.ec.europa.eu/sites/default/files/praca_zdalna_w_czasie_pandemii_covid-19_raport_anna_dolot_all_1.pdf (dostęp: 9.05.2025).

¹⁹ A. Trzop, *Przegląd rozwiązań z zakresu przemysłu 4.0 stosowanych w obszarze logistyki*, „Zeszyty Naukowe Politechniki Poznańskiej” 2020, nr 81, s. 234, <https://doi.org/10.21008/j.0239-9415.2020.081.15>

liwia nie tylko zdalne świadczenie usług, ale pozwala częściowo zdalnie prowadzić produkcję przemysłową – praca człowieka związana z pracą maszyny produkcyjnej (nadzór, serwis etc.) może być wykonywana zdalnie. Dlatego praca zdalna jest obecnie faktem, którego nie można już marginalizować, mówiąc o zakładzie podatkowym i szerzej o alokacji dochodu do opodatkowania.

3. PRACA ZDALNA (*HOME OFFICE*) W KONWENCJI MODELOWEJ OECD

Instytucja zakładu podatkowego powstała jako instytucja prawa niemieckiego i znalazła zastosowanie w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zawieranych przez Niemcy z innymi krajami na przełomie XIX i XX w. Koncepcja zakładu podatkowego została następnie wykorzystana w latach dwudziestych XX w. w pracach Ligi Narodów dotyczących opracowania modelowej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. „Od tego czasu można mówić tylko o doprecyzowaniu koncepcji stałego zakładu”²⁰.

W Konwencji Modelowej OECD brakuje regulacji odnoszącej się bezpośrednio do pracy zdalnej, także w aktualnej wersji z 2017 r. Do problematyki pracy zdanej (*home office*) odnosi się za to Komentarz do Konwencji Modelowej²¹. Warto podkreślić, że kwestia pracy zdalnej (*home office*) nie była w przeszłości analizowana w Komentarzu. Po raz pierwszy pojawiła się w najnowszej wersji Komentarza z 2017 r. w wyniku prowadzonych przez OECD w latach 2011–2012 prac nad reformą opodatkowania pracy²². Zgodnie z aktualną wersją Komentarza świadczenie pracy zdalnej przez pracownika w formule *home office* nie prowadzi automatycznie do powstania zakładu podatkowego. Jednak z drugiej strony nie wyklucza go, gdyż – jak wskazuje się w Komentarzu – istnienie zakładu podatkowego zależy od indywidualnych okoliczności w sprawie.

Komentarz wskazuje, że powstanie (stałego) zakładu podatkowego wymaga spełnienia trzech przesłanek: 1) musi istnieć miejsce, gdzie jest

²⁰ Z. Brzeziński, *Model Konwencji OECD. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 318.

²¹ OECD, *Model Tax Convention...*, s. 298–299.

²² W. Morawski, *Where is my employee? Tax consequences of cross-border employment of remote workers for the employer's income considering the case law of Polish administrative courts*, [w:] *Zdanění příjmů. Soubor statí z odborné konference konané na Právnické fakultě Univerzity Karlovy dne 20. září 2024*, red. O. Málek, M. Tuláček, Praga 2024, s. 102, <https://doi.org/10.71372/SKWA8025>

prowadzona działalność gospodarcza, 2) miejsce to musi mieć stały charakter, 3) podatnik prowadzi działalność gospodarczą poprzez takie stałe miejsce. Wszystkie wymienione przesłanki wynikają z literalnego brzmienia art. 5 ust. 1 Konwencji. Kluczowe znaczenie dla ewentualnego istnienia zakładu podatkowego ma jednak inna przesłanka, która nie jest *explicite* wyrażona w art. 5 ust. 1 Konwencji, ale jest wskazana w dalszej części Komentarza. Zgodnie z nią podatnik musi dysponować (*be at the disposal of*) miejscem, gdzie pracuje pracownik. W Komentarzu przyjmuje się w sposób domyślny, że podatnik musi dysponować danym miejscem, aby powstał zakład podatkowy. Brakuje niestety wyjaśnienia, dlaczego przyjęto takie założenie. Warto zwrócić uwagę na fakt, iż brak wyjaśnienia, czy przesłanka ta jest wyrażona *implicite* w tekście art. 5 ust. 1 Konwencji, tj. została z niego wyinterpretowana, czy też w drodze wnioskowania przyjęto, że konieczność dysponowania placówką jest logiczną konsekwencją pozostałych trzech przesłanek (inferencja)²³. Kwestia ta ma istotne znaczenie, gdyż w dobie gospodarki cyfrowej potrzeba fizycznego dysponowania miejscem, aby prowadzić działalność gospodarczą, nie jest oczywista. Stanowisko to potwierdza praca zdalna. W konsekwencji przesłanka dysponowania, wypracowana w drodze inferencji, byłaby obecnie nieaktualna²⁴.

W kwestii przesłanki dysponowania Komentarz doprecyzowuje, kiedy podatnik może dysponować mieszkaniem pracownika. Zgodnie z Komentarzem, jeżeli wykonywanie pracy z domu ma charakter przejściowy lub sporadyczny, należy przyjąć, że pracodawca nie dysponuje domem pracownika i powstanie zakładu podatkowego jest wykluczone. Bardziej skomplikowana sytuacja ma miejsce, kiedy pracownik regularnie pracuje w domu i z okoliczności jednoznacznie wynika, że pracodawca wymaga, aby pracownik pracował z tego miejsca. W takiej sytuacji można przyjąć, że miejsce takie jest w dyspozycji pracodawcy i może stanowić jego zakład podatkowy. Niestety, kwestią niejasną pozostaje, jak należy rozumieć to, że pracodawca wymaga od pracownika, aby pracował ze swojego domu. Z jednej strony Komentarz wskazuje, że wymóg taki może wynikać z charakteru świadczonej pracy. Z drugiej strony podaje, że wystarczające jest,

²³ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Warszawa 2017, s. 46.

²⁴ W prawie niemieckim od dawna prowadzona jest także dysputa, czy przesłanka dysponowania jest tylko elementem wykładni (konkretyzacji) pozostałych trzech przesłanek, czy samodzielną przesłanką – patrz A. Scheinbacher, Ch. Gradl, *Die Betriebsstätte und das Kriterium der Verfügungsmacht: Eine unendliche Geschichte*, „Internationales Steuerrecht” 2024, nr 14, s. 560.

aby pracodawca umożliwił pracownikowi dostęp do takiego biura, nawet w innym kraju, tak aby pracownik nie był zmuszony pracować z domu. Komentarz dodaje także iż przeważająca większość pracodawców dysponuje biurami w krajach, gdzie wykonywana jest praca w formie *home office*, więc kwestia powstania zakładu podatkowego opartego na *home office* nie powinna mieć zbyt często praktycznego znaczenia. Z poglądem tym trudno się zgodzić, gdyż szczególnie po pandemii COVID-19 wiele podmiotów dokonuje redukcji powierzchni biurowej²⁵. Ponadto cyfryzacja gospodarki prowadzi do utraty związku pomiędzy miejscem lokalizacji fizycznych biur przedsiębiorcy a jego pracownikami pracującymi zdalnie.

Z treści Komentarza można wnioskować, że praca zdalna, w tym *home office*, nie powinna prowadzić do powstania zakładu podatkowego, choć mogą być od tego wyjątki. Poza tym pracodawcy będą zatrudniać przede wszystkim pracowników zdalnych w krajach, w których już posiadają biura, dlatego kwestia powstania zakładu podatkowego w przypadku pracy zdalnej nie powinna mieć istotnego znaczenia praktycznego. Założenia te mogły być prawdziwe jeszcze w latach 2011–2012, kiedy OECD pracowało nad zmianą treści Komentarza w zakresie opodatkowania pracy, nie zaś w 2025 r., co potwierdzają ww. statystyki dotyczące pracy zdalnej w USA i Polsce.

Przedstawione statystyki pozwalają także zgodzić się z Giorgio Berettą, że obecnie założenia leżące u podstaw regulacji świadczenia pracy w Konwencji Modelowej OECD nie znajdują już pełnego oparcia w rzeczywistości. Nieprawdziwe jest już założenie, że praca, w odróżnieniu od kapitału, nie jest mobilna. W ramach pracy zdalnej praca może być świadczona na rzecz pracodawcy z jakiegokolwiek kraju. Pracownik może także zmienić miejsce zamieszkania bez zmiany pracodawcy. Należy również odrzucić założenie, że pracodawca i pracownik są zlokalizowani w tym samym kraju – było ono słuszne w tradycyjnym modelu pracy, kiedy pracownik pracował w biurze pracodawcy. W przypadku pracy zdalnej tak nie jest, choć nadal w Komentarzu widoczny jest pogląd, jakoby pracodawcy z założenia mieli biura w kraju zatrudnienia pracowników zdalnych²⁶.

²⁵ Ponad 50% największych korporacji międzynarodowych planuje w najbliższych latach zmniejszyć swoją powierzchnię biurową o 10–20% – H. Ziady, *Half of the biggest global companies plan to cut office space. US cities will suffer most*, 2023, https://edition.cnn.com/2023/06/06/business/global-companies-office-space-cuts/index.html?utm_source=chatgpt.com (dostęp: 9.05.2025).

²⁶ G. Beretta, „*Work on the Move*”: *Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties*, „*International Tax Studies*” 2022, vol. 5(2), s. 24.

4. PRAKTYKA ORGANÓW PODATKOWYCH

Polskie prawo podatkowe, podobnie jak Konwencja Modelowa OECD, nie reguluje wprost kwestii możliwości powstania zakładu podatkowego w Polsce w związku z wykonywaniem pracy zdalnej na terenie Polski. Brak także jednolitego orzecznictwa sądowego i praktyki organów podatkowych w tym zakresie²⁷.

W przeszłość organy podatkowe w swoich interpretacjach podatkowych wskazywały, że praca zdalna w formule *home office* nie prowadziła do powstania zakładu podatkowego pracodawcy. W interpretacjach organy skarbowe zgadzały się ze stanowiskiem podatników, zgodnie z którym, aby doszło do powstania zakładu podatkowego, konieczne było ekonomiczne prawo pracodawcy do dysponowania/rozporządzenia tą placówką. Warunek ten nie był spełniony w przypadku pracy w formule *home office*, gdyż pracodawca, jak potwierdzały organy podatkowe, nie miał prawa dostępu lub prawa korzystania z mieszkania pracownika. Podatnicy z powodzeniem powoływali się w tym zakresie na Komentarz do Konwencji Modelowej (wersja 2010), w którym nie było mowy o pracy zdalnej, w tym pracy *home office*, ale była mowa o przesłance dysponowania²⁸.

Równolegle do powyższej linii orzeczniczej organy podatkowe od 2015 r., czyli jeszcze przed pandemią COVID-19, zaczęły reprezentować przeciwny pogląd, zgodnie z którym praca zdalna w formule *home office* może prowadzić do powstania zakładu podatkowego²⁹. Organ podatkowy zaczęły podkreślać w interpretacjach podatkowych, że dokonując wykładni postanowień konkretnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, należy uwzględniać Komentarz, ale nie jest on źródłem powszechnie obowiązującego prawa w Polsce³⁰. Następnie KIS wskazywała, że dysponowanie placówką nie oznacza prawa do wyłącznego dysponowania tą placówką³¹. Lokal może być w dyspozycji kilku osób, np. właściciela oraz

²⁷ M. Jamróży, S. Kudert, E. Steinhauser, *Praca zdalna...*, s. 26.

²⁸ Pisma Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie: z dnia 8 sierpnia 2012 r., nr IPPB5/423-356/12-2/PS; z dnia 4 grudnia 2014 r., nr IPPB5/423-841/14-6/PS; z dnia 28 lipca 2016 r., nr IPPB5/4510-680/16-3/RS.

²⁹ Pismo Izby Skarbowej z dnia 5 października 2015 r., nr IPPB5/4510-661/15-4/PS.

³⁰ Pismo Izby Skarbowej z dnia 19 października 2016 r., nr IPPB5/4510-748/16-6/RS.

³¹ Należy wskazać, że pogląd ten w literaturze był już wcześniej wyrażany, choć nie był przedstawiany wprost jako argument przeciwko konieczności fizycznego dysponowania placówką – por. B. Brzeziński, *Model Konwencji OECD...*, s. 323.

podmiotu prowadzącego za pośrednictwem tego lokalu działalność gospodarczą, jak ma to miejsce w przypadku pracy w formule *home office*. Wynika z tego, że zdaniem organów podatkowych samo wykonywanie pracy przez pracownika w danym lokalu oznacza, że pracodawca (podatnik) dysponuje tym lokalem. Krajowa Informacja Skarbowa pogląd ten potwierdziła w późniejszych interpretacjach³², w tym w najnowszych³³.

5. ORZECZNICTWO SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

W przeciwieństwie do organów podatkowych sądy administracyjne przyjmują, iż co do zasady praca zdalna, w tym w formule *home office*, nie prowadzi do powstania zakładu podatkowego pracodawcy³⁴. Stanowcze stanowisko w tej kwestii zajął np. Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Gliwicach w wyroku z dnia 6 grudnia 2022 r.³⁵ Sąd potwierdził, że praca w trybie *home office* nie powoduje automatycznie powstania zakładu podatkowego, gdyż nie następuje wyodrębnienie przestrzeni będącej w dyspozycji pracodawcy, nawet w przypadku przekazania pracownikowi przez pracodawcę odpowiedniego sprzętu komputerowego. Sąd wskazał także, iż przeciwne rozumowanie prowadziłoby do „absurdu”. W ocenie sądu „wynikałoby bowiem z niego, że pracownicy będą konstruowali stałą placówkę wszędzie tam, gdzie zostaną przez nich wykonywane czynności służbowe (np. kiedy wezmą komputer przenośny na wakacje i wyślą służbową wiadomość z hotelu)”. Podobne stanowisko w sprawie pracy zdalnej wyraził WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 10 października 2023 r.³⁶ oraz WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 11 czerwca 2024 r.³⁷ Stanowisko reprezentowane przez sądy administracyjne znajduje oparcie w Komentarzu, co pozostaje w zgodności z wcześniejszym stanowiskiem NSA, iż „istniejące obecnie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania powinny

³² Pisma Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej: z dnia 10 stycznia 2018 r., nr 0114-KDIP2-1.4010.304.2017.2.PW; z dnia 17 lutego 2022 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.655.2021.2.BD.

³³ Pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 4 września 2024 r., nr 0114-KDIP2-1.4010.364.2024.2.MW.

³⁴ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 grudnia 2022 r., sygn. I SA/Gl 674/22, Lex nr 3450137.

³⁵ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 12 października 2022 r., sygn. I SA/Gl 547/22, Lex nr 3425015.

³⁶ Sygn. I SA/Wr 261/23, Lex nr 3620397.

³⁷ Sygn. I SA/Gl 914/23, Lex nr 3620397.

być interpretowane zgodnie z Komentarzem, chyba że zasadnicze zmiany w Modelowej Konwencji OECD wykluczałyby taką interpretację”³⁸.

Istotnym odstępstwem od powyższej linii orzeczniczej był wyrok WSA w Gliwicach z dnia 31 stycznia 2022 r.³⁹ Sąd wskazał w nim, że „za-trudnienie pracowników na podstawie umowy o pracę, którzy mogą wykonywać powierzone im zadania w dowolnym miejscu, w trybie *home office*, powoduje wyodrębnienie owej przestrzeni dla spółki do własnej dyspozycji [...]. W dobie możliwości świadczenia pracy zdalnie, miejsce, w którym pracownik świadczy pracę na rzecz zagranicznego pracodawcy (niezależnie czy w warunkach domowych, czy w innym miejscu), można uznać za odrębną placówkę tego przedsiębiorstwa”. Ponadto sąd wskazał, że działalność przygotowawcza i pomocnicza, która wyłącza powstanie zakładu podatkowego, jest katalogiem zamkniętym, którego nie można interpretować rozszerzająco.

Wyrok spotkał się z krytyką w doktrynie⁴⁰, sam WSA w Gliwicach w kolejnych (wyżej wymienionych) wyrokach o podobnym stanie faktycznym orzekł zaś odmiennie, powracając do dotychczasowej linii orzeczniczej polskich sądów administracyjnych⁴¹. Ponadto wyrok ten został zaskarżony i uchylony wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 19 lutego 2025 r. Sąd ten wskazał, że „prywatne mieszkanie pracownika wykorzystywane w charakterze *home office* czy każda inna powierzchnia, którą skarżąca [spółka duńska] nie dysponuje, ani nie włada w Polsce, nie stanowi placówki” będącej zakładem podatkowym w rozumieniu art. 5 polsko-duńskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a także art. 4a pkt 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁴². Sąd wskazał, że brak fizycznego dysponowania przez pracodawcę miejscem jego pracy „wyklucza spełnienie pierwszej, niezbędnej przesłanki powstania zakładu”. Na potwierdzenie tego sąd odwołał się bezpośrednio do Komentarza. Pomimo jednoznacznego stanowiska NSA w literaturze asekuracyjnie

³⁸ Wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 2015 r., sygn. II FSK 1712/13, ONSAiWSA 2016/6/97.

³⁹ Sygn. I SA/Gl 1340/21, Lex nr 3307461.

⁴⁰ 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, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2023.02.08>

⁴¹ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 czerwca 2024 r., sygn. I SA/Gl 914/23, Lex nr 3732757.

⁴² Tekst jedn. Dz.U. z 2025 r., poz. 278 – dalej: u.p.d.o.p.

pojawia się stanowisko, iż wyrok NSA nie oznacza, że każda praca zdalna w formule *home office* nie jest zakładem podatkowym⁴³.

W wyroku z dnia 19 lutego 2025 r. NSA potwierdził dotychczasowe orzecznictwo sądów administracyjnych w zakresie możliwości powstania zakładu podatkowego na terenie Polski w związku z pracą zdalną. Wydanie wyroku przeciwnego miałoby wręcz charakter rewolucyjny, mogłoby być szokiem dla wielu zagranicznych przedsiębiorstw zatrudniających zdalnie pracowników w Polsce. Wyrok potwierdził, że zdaniem sądów administracyjnych Komentarz jest *de facto* rozstrzygającym argumentem w wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania⁴⁴. Niestety, słabym punktem tego wyroku jest oparcie argumentacji dotyczącej zastosowania przesłanki dysponowania właściwie wyłącznie na treści Komentarza. Zdaniem autora można mówić o „pułapce” Komentarza, gdyż wykładnia art. 5 Konwencji Modelowej oraz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, jak zostanie wskazane poniżej, prowadzi do innych wniosków, jeżeli pominie się treść Komentarza.

5.1. Wykładnia językowa

Artykuł 5 Konwencji Modelowej OECD oraz polskie przepisy definiujące zakład podatkowy nie wskazują na potrzebę dysponowania placówką. W art. 5 ust. 1 Konwencji jest tylko mowa, że przez stałą placówkę prowadzona jest działalność przedsiębiorstwa. Szerzej Modelowa Konwencja oraz Komentarz nie wskazują nawet wprost, czy stałe miejsce dotyczy wyłącznie miejsca fizycznego, czy także miejsca wirtualnego⁴⁵. Kwestia ta ma istotne znaczenie z perspektywy kryterium dostępności. Można przecież postawić pytanie, czy warunkiem koniecznym prowadzenia działalności gospodarczej w danym miejscu jest dysponowanie przez przedsiębiorcę tym miejscem. Zdaniem autora nie jest takim warunkiem w przypadku pracy zdalnej. Przedsiębiorcy może być nawet całkowicie obojętne, gdzie jest prowadzone jego przedsiębiorstwo (tzn. wykonywana jest praca przez pracownika), gdyż wybór tego miejsca nie będzie miał istotnego znaczenia

⁴³ M. Szulc, *Home Office dla zagranicznej firmy nie musi być zakładem*, „Rzeczpospolita”, 20 lutego 2025 r., nr 42.

⁴⁴ W. Morawski, *Where is my employee?...*, s. 102.

⁴⁵ M. Vogelsang, *Von Servern und Betriebsstätten. Eine direktsteuerliche und mehrwertsteuerliche Betrachtung des Rückgrats der „digital economy”*, „IFF Forum für Steuerrecht” 2022, s. 168.

dla wykonywanej pracy przez pracownika – jest ona wykonywana zdalnie. Z drugiej strony przedsiębiorca będzie korzystał z szeroko pojętych usług publicznych w kraju fizycznego miejsca pobytu pracownika, co może być uzasadnieniem dla postulatu opodatkowania takiej działalności w kraju źródła, czyli kraju miejsca faktycznego pobytu pracownika.

Uwzględniając upływ czasu pomiędzy powstaniem samej Konwencji a obecnymi czasami, przedstawiona propozycja wykładni literalnej nie pozostaje w sprzeczności z dotychczas prezentowaną wykładnią w Komentarzu. Wykładni dokonuje się w danym momencie na gruncie społecznie akceptowanych reguł syntaktycznych i semantycznych. W innym momencie interpretacyjnym konkretna treść przepisu może być elementem normy prawnej o innej treści⁴⁶. Obrazowym przykładem takiej zmiany może być rozumienie słowa „włamanie”. Kiedyś przyjmowano, że polega ono na pokonaniu zabezpieczenia o charakterze fizycznym przy użyciu siły fizycznej. W dobie powszechnej cyfryzacji zabezpieczenie nie musi być fizyczne i jego pokonanie nie musi polegać na użyciu siły⁴⁷. Z taką sytuacją mamy do czynienia także w przypadku przesłanki dysponowania. W dobie przed upowszechnieniem się pracy zdalnej, kiedy opracowano Komentarz, uzasadnione było twierdzenie, że pracodawca powinien fizycznie dysponować placówką. W tym okresie widoczne było rozdzielenie miejsca zamieszkania i miejsca pracy. Obecnie rozróżnienie to ulega zatarciu. Ponadto przy pracy zdalnej fizyczne dysponowanie miejscem pracy pracownika może być poza zainteresowaniem pracodawcy. Zdaniem autora uzasadnione jest położenie nacisku na kryteria ekonomiczne, np. czerpanie korzyści ze stałego korzystania przez jego pracownika z konkretnego miejsca w celu świadczenia pracy. Za opodatkowaniem przychodu pracodawcy w kraju źródła w takim przypadku przemawia zasada ekwiwalencji. Zgodnie z nią każdy, kto z działalności państwa chce czerpać korzyści, musi za udział w tych korzyściach płacić⁴⁸.

Przesłanka dysponowania placówką jest literalnie wyrażona w Komentarzu do Modelowej Konwencji. Nie jest on powszechnie obowiązującym źródłem prawa w Polsce i nie ma charakteru wiążącego⁴⁹. Z drugiej strony NSA wskazuje, że umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania

⁴⁶ M. Zieliński, *Wykładnia prawa...*, s. 20.

⁴⁷ R. Zawłocki, *Przestępstwa przeciwko mieniu i gospodarce. System Prawa Karnego. Tom 9*, Warszawa 2024, s. 94–98 i 105.

⁴⁸ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2022, s. 98.

⁴⁹ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 81.

powinny być interpretowane zgodnie z Komentarzem, chyba że zasadnicze zmiany w Modelowej Konwencji OECD wykluczałyby taką interpretację⁵⁰. Zdaniem autora należy jednak podkreślić, że dokonywana tam wykładnia jest wykładnią pojęcia (przesłanki dysponowania), która literalnie nigdy nie pojawiła się w Modelowej Konwencji. W konsekwencji tego trudno wskazać zasadnicze zmiany (z wyjątkiem redefinicji lub wykreślenia pojęcia zakładu podatkowego z Konwencji), które mogłyby prowadzić do odstąpienia od poglądów wyrażonych w Komentarzu. Brak przesłanki dysponowania w samej Konwencji prowadzi to sytuacji, kiedy w Komentarzu jest dokonywana wykładnia pojęcia, które zostało wyinterpretowane z samego tekstu Konwencji lub jest rezultatem inferencji, czyli ma miejsce „wykładnia wykładni”.

Następnym argumentem przemawiającym za pominięciem (lub mniej kategorycznym stosowaniem) treści Komentarza w przypadku pracy zdalnej przy wykładni umów o unikaniu podwójnego opodatkowania przez Polskę jest fakt, że przeważającą większość takich umów Polska zawarła przed rokiem 2017. Artykuł 31 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów sporządzonej w Wiedniu dnia 23 maja 1969 r.⁵¹ oraz istotna część doktryny optuje za statyczną wykładnią Komentarza, czyli przy wykładni konkretnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania powinno uwzględniać się wersję Komentarza obowiązującą w chwili zawarcia tych umów⁵². W praktyce oznaczałoby to, że (kategoryczne) powoływanie się na Komentarz i wyrażone tam poglądy dotyczące pracy zdalnej powinno być dopuszczalne tylko w przypadku umów zawartych po roku 2017 (np. z Belgią lub Etiopią) lub umów zawierających klauzulę dotyczącą wykładni dynamicznej umowy zgodnie z Komentarzem (np. z Austrią). Dlatego w zakresie pozostałych umów nie jest uzasadnione przypisywanie Komentarzowi w wersji z 2017 r. roli (kategorycznie) decydującej, jeżeli chodzi o przesłankę dysponowania placówką.

Osobną kwestią jest możliwość odrębnej wykładni przepisów o zakładzie podatkowym na kanwie art. 5 Konwencji Modelowej OECD i poszczególnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz na kanwie przepisów krajowych – art. 4a pkt 11 u.p.d.o.p. oraz art. 5 ustawy z dnia

⁵⁰ Wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 2015 r., sygn. II FSK 1712/13, ONSAiWSA nr 2016/6/97.

⁵¹ Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439.

⁵² H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 152.

26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵³. Z perspektywy rezultatu w konkretnej sprawie podatkowej może to nie mieć istotnego znaczenia, gdyż to ostatecznie postanowienia konkretnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania rozstrzygają o zakresie opodatkowania przedsiębiorstwa zagranicznego w Polsce. Z drugiej jednak strony, dokonując wykładni przepisów krajowych, sąd nie jest związany Komentarzem, co pozwala rozwinąć szerzej wykładnię intelektualną⁵⁴, w tym argumentację dotyczącą prawidłowej wykładni przesłanki dostępności, która może być kluczowa dla przyszłego dyskursu nad przesłanką dysponowania. Ponadto Polska jest stroną 89 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, więc istnieje spora grupa państw, z którymi Polska nie zawarła takiej umowy. W takim przypadku sądy faktycznie mogą ograniczyć się do wykładni krajowych przepisów regulujących zakład podatkowy, nie odwołując się do Komentarza.

5.2. Wykładnia systemowa

Dokonując wykładni art. 5 Konwencji Modelowej OECD, należy uwzględnić art. 7 Konwencji Modelowej, który reguluje, kiedy zyski przedsiębiorstwa mogą być opodatkowane w drugim kraju. Zgodnie z tym przepisem dochody te mogą być opodatkowane w kraju źródła, jeżeli przedsiębiorca posiada w tym kraju zakład podatkowy, a dochody te można przypisać temu zakładowi. Przepis ten ma charakter nadrzędny wobec regulacji art. 5, gdyż instytucja zakładu podatkowego służy wyłącznie dokonaniu alokacji prawa do opodatkowania dochodu przedsiębiorstwa na podstawie art. 7 Konwencji. Zakład podatkowy nie jest jednostką organizacyjną, jak ma to miejsce w przypadku oddziału zagranicznego przedsiębiorcy. Instytucja zakładu podatkowego służy wyłącznie do określenia za pomocą obiektywnych kryteriów, czy dana działalność ma wystarczająco silne powiązanie z rynkiem drugiego kraju, co uzasadniałoby opodatkowanie tej działalności w tym kraju⁵⁵. Z tej perspektywy należy uznać, że przesłanka dysponowania ma charakter obiektywny (choć jest pojęciem nieostrym) i wskazuje na powiązanie z danym rynkiem. Zdaniem autora nie wyklucza to jednak, że inna przesłanka także spełniłaby te kryteria, jednocześnie

⁵³ Tekst jedn. Dz.U. z 2025 r., poz. 163.

⁵⁴ M. Zieliński, *Wykładnia prawa...*, s. 59.

⁵⁵ *Ibidem*, s. 186.

dokonując lepszej alokacji dochodu do opodatkowania w zakresie pracy zdalnej. W dobie upowszechnienia się pracy zdalnej przesłanka dysponowania ma zdaniem autora charakter arbitralny. Nie jest uzasadnione, aby inaczej opodatkowywać pracodawcę, który dysponuje fizycznie lokalem pracownika (może np. do niego wejść), niż pracodawcę, który nie dysponuje tym lokalem, jeżeli czerpią takie same korzyści ekonomiczne z pracy pracownika. Paradoksalnie pracodawca będzie miał w obu przypadkach taki sam obowiązek pokrycia kosztów związanych z pracą zdalną pracownika na podstawie art. 67²⁴ k.p.

Dokonując wykładni systemowej regulacji, która dotyczy zakładu podatkowego, warto także wskazać na pkt 7 BEPS (*Base Erosion Profit Shifting*), zgodnie z którym należy podjąć działania przeciwko sztucznemu unikaniu powstania zakładu podatkowego⁵⁶. Przesłanka dysponowania wyłącza w wielu przypadkach możliwość powstania zakładu podatkowego, dotyczy to w szczególności pracy zdalnej, gdzie kwestia kontrolowania jakiegokolwiek miejsca, w którym pracuje pracownik (dysponowania nim), nie ma znaczenia ekonomicznego ani faktycznego. Słusznie wskazuje Wojciech Morawski, że przesłanka dysponowania umożliwia nawet umowne ustalenie przez pracodawcę i pracownika, czy powstanie zakład podatkowy (zgodnie z Komentarzem oraz orzecnictwem sądowym zakład podatkowy powstanie, jeżeli pracodawca dysponuje fizycznie mieszkaniem pracownika, co można w zależności od potrzeb ustalić umownie z pracownikiem, dotyczy to szczególnie sytuacji, kiedy pracownik i tak swoje mieszkanie wynajmuje⁵⁷).

5.3. Wykładnia funkcjonalna

Powstanie zakładu podatkowego jest związane z wysokimi dodatkowymi kosztami administracyjnymi⁵⁸ oraz koniecznością odpowiedzi na pytania dotyczące odpowiedniej alokacji dochodu pomiędzy jednostką macierzystą a zakładem podatkowym, czyli problematyką cen transferowych. Dlatego instytucja zakładu podatkowego w zamyśle jej twórców miała na celu ograniczenie rozbicia (niem. *Aufsplitterung*) dochodu do wielu

⁵⁶ M. Vogelsang, *Von Servern und Betriebsstätten...*, s. 172.

⁵⁷ W. Morawski, *Where is my employee?...*, s. 109.

⁵⁸ S. Rasch, F. Rosenberg, P. Brülisauer, *Auswirkung dezentraler Homeoffice-Tätigkeiten auf die Betriebsstättenbegründung, Gewinnzuordnung und die Besteuerung der Arbeitnehmer*, „Internationales Steuerrecht” 2021, dodatek, s. 3.

jurysdykcji oraz ograniczenia obowiązku rozliczenia podatku dochodowego w każdy kraju źródła, nawet jeżeli działalność ta miała charakter przejściowy lub drugorzędny (pomocniczy lub przygotowawczy)⁵⁹. Wskazany cel regulacji ma szczególne znaczenie, jeżeli pracę zdalną na terenie danego kraju wykonuje tylko jedna lub kilka osób, gdyż wtedy koszty alokacji zysku i kosztów, obliczenia podatku należnego i prowadzenia dokumentacji podatkowej mogą istotnie przekraczać wysokość podatku należnego. Z tej perspektywy uzupełnienie trzech przesłanek z art. 5 ust. 1 Modelowej Konwencji OECD o przesłankę dysponowania jest uzasadnione o tyle, że istotnie ogranicza możliwość powstania zakładu podatkowego w sytuacji zatrudnienia pracowników zdalnych w Polsce. W dobie upowszechnienia się pracy zdalnej jest to jednak argument „obosieczny”. Należy być świadomym, że przesłanka ta znajdzie zastosowanie w przypadku zatrudnienia jednego pracownika, ale także w przypadku zatrudnienia tysiąca pracowników wykonujących na stałe w Polsce pracę, która będzie stanowiła główny przedmiot działalności gospodarczej pracodawcy.

Nie można wykluczyć, że właśnie ww. argument – potrzeba ograniczenia możliwości powstania kosztownego administracyjnie zakładu podatkowego – skłonił niemieckie Federalne Ministerstwo Finansów do wyrażania stanowiska⁶⁰, że praca zdalna *home office* nie prowadzi do powstania zakładu podatkowego w Niemczech, nawet jeżeli przesłanka dysponowania zostanie spełniona na kanwie prawa niemieckiego lub międzynarodowego, tj. Konwencji Modelowej OECD lub Komentarza. Zdaniem autora rozwiązanie takie jest warte wspomnienia w tym miejscu, gdyż wskazuje na możliwe rozwiązanie kwestii przesłanki dysponowania placówką przy jednoczesnej realizacji celu instytucji zakładu podatkowego, jakim jest ograniczenie rozbicia dochodu do wielu jurysdykcji. Rozwiązanie takie może być paradoksalnie korzystne fiskalnie. Utrata potencjalnego podatku dochodowego od zakładu podatkowego może zostać zrekompensowana poprzez dochody z tytułu podatku dochodowego płaconego przez pracowników, a także przez podatek VAT od dóbr i usług nabywanych przez tych pracowników⁶¹.

⁵⁹ M. Vogelsang, *Home-Office-Betriebsstätten...*, s. 174.

⁶⁰ Pismo niemieckiego Federalnego Ministerstwa Finansów z dnia 5 lutego 2024 r., Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO), IV 1 D-S 0062/23/10003, BStBl 2024 I, s. 177.

⁶¹ W doktrynie wskazuje się, że wiele państw poprzez obniżenie podatku dochodowego od osób prawnych zwiększa atrakcyjność inwestycji bezpośrednich u siebie, co prowadzi do zwiększenia dochodów z tytułu podatków PIT i VAT od pracowników

Pomijając treść Komentarza, należy uznać, że konieczność „dysponowania” placówką nie jest przesłanką powstania zakładu podatkowego w rozumieniu art. 5 ust. 1 Konwencji Modelowej OECD. Przemawiają za tym wykładnie literalna, systemowa i funkcjonalna tego przepisu, dokonane na gruncie obecnie społecznie akceptowanych reguł syntaktycznych i semantycznych. W ciągu ostatnich lat dokonała się rewolucja na rynku pracy poprzez upowszechnienie się pracy zdalnej, co istotnie wpłynęło na semantyczne rozumienie zdania, że „stały zakład oznacza stałą placówkę gospodarczą, poprzez którą prowadzona jest całkowicie lub częściowo działalność przedsiębiorstwa”. Mając na uwadze charakter pracy zdalnej, zdaniem autora nie jest konieczne fizyczne dysponowanie placówką, aby poprzez nią prowadzić działalność gospodarczą. W konsekwencji należy przyjąć, że przesłanka ta nie ma charakteru normatywnego.

Utrata znaczenia przesłanki dysponowania dla powstania zakładu podatkowego stanowi przyczynę rozbieżności pomiędzy praktyką organów podatkowych a orzecznictwem sądowym. Należy jednak zgodzić się z Morawskim, że sądy tylko stosują prawo i nie powinny dostosowywać go dowolnie do zmian technologicznych⁶², co w połączeniu z treścią Komentarza uniemożliwia w krótkiej perspektywie czasu odejście od przesłanki dysponowania przez sądy w swoim orzecznictwie. Sytuacja ta jednak będzie prowadzić to dalszych rozbieżności pomiędzy interpretacjami podatkowymi KIS a wyrokami sądowymi, w szczególności w przypadku dalszego wzrostu popularności pracy zdalnej w Polsce. Dlatego uzasadnione jest podjęcie próby większego dopasowania linii orzecznictwa do aktualnej rzeczywistości, wychodząc także poza „strefę komfortu” wyznaczoną przez Komentarz. Oczywiście uzasadnione pozostaje również podejmowanie działań w celu aktualizacji Komentarza w przedmiotowym zakresie, co jednak wykracza poza dyskurs w ramach prawa polskiego.

zatrudnionych w takich inwestycjach, tym samym ma miejsce zbilansowanie dochodów fiskalnych – T. Dagan, *International Tax Policy. Between Competition and Cooperation*, Cambridge 2017, s. 49, 82, <https://doi.org/10.1017/9781316282496>

⁶² W. Morawski, *Where is my employee?...*, s. 107.

BIBLIOGRAFIA

- Barrero J.M., Davis S.J., Bloom N., *The Evolution of Working from Home*, „Journal of Economic Perspectives” 2023, vol. 37(4), <https://doi.org/10.1257/jep.37.4.23>
- 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 Z., *Model Konwencji OECD. Komentarz*, Warszawa 2010.
- Dagan T., *International Tax Policy. Between Competition and Cooperation*, Cambridge 2017, <https://doi.org/10.1017/9781316282496>
- Dolot A., *Raport z badania dotyczącego pracy zdalnej w czasie pandemii COVID-19*, 2020, https://epale.ec.europa.eu/sites/default/files/praca_zdalna_w_czasie_pandemii_covid-19_raport_anna_dolot_all_1.pdf (dostęp: 9.05.2025).
- Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2022.
- Jamróży M., Kudert S., Steinhauser E., *Praca zdalna a zakład zagraniczny pracodawcy – studium przypadku*, „Przegląd Podatkowy” 2025, nr 4.
- Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020.
- Mączyński D., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015.
- Morawski W., *Where is my employee? Tax consequences of cross-border employment of remote workers for the employer's income considering the case law of Polish administrative courts*, [w:] *Zdanění příjmů. Soubor statí z odborné konference konané na Právnické fakultě Univerzity Karlovy dne 20. září 2024*, red. O. Málek, M. Tuláček, Praga 2024, <https://doi.org/10.71372/SKWA8025>
- Newport C., *Why Remote Works is so Hard-And How IT Can Be Fixed*, 2020, <https://www.newyorker.com/culture/annals-of-inquiry/can-remote-work-be-fixed> (dostęp: 17.05.2025).
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital. Full Version*, Paris 2019.
- 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.2023.02.08>
- Rasch S., Rosenberg F., Brülisauer P., *Auswirkung dezentraler Homeoffice-Tätigkeiten auf die Betriebsstättenbegründung, Gewinnzuordnung und die Besteuerung der Arbeitnehmer*, „Internationales Steuerrecht” 2021, dodatek.
- Scheinbacher A., Gradl Ch., *Die Betriebsstätte und das Kriterium der Verfügungsmacht: Eine unendliche Geschichte*, „Internationales Steuerrecht” 2024, nr 14.
- Stelmach J., *Kodeks argumentacyjny*, Kraków 2003.
- Szulc M., *Home Office dla zagranicznej firmy nie musi być zakładem*, „Rzeczpospolita”, 20 lutego 2025 r., nr 42.
- Tobor Z., *W poszukiwaniu intencji prawodawcy*, Warszawa 2013.
- Trzop A., *Przegląd rozwiązań z zakresu przemysłu 4.0 stosowanych w obszarze logistyki*, „Zeszyty Naukowe Politechniki Poznańskiej”, 2020, nr 81, <https://doi.org/10.21008/j.0239-9415.2020.081.15>
- Vogelsang M., *Home-Office-Betriebsstätten während und nach der COVID-19-Pandemie. Eine Übersicht aus steuerlicher und sozialversicherungsrechtlicher Sicht*, „IFF Forum für Steuerrecht” 2021.

- Vogelsang M., *Von Servern und Betriebsstätten. Eine direktsteuerliche und mehrwertsteuerliche Betrachtung des Rückgrats der „digital economy“*, „IFF Forum für Steuerrecht” 2022.
- Zawłocki R., *Przestępstwa przeciwko mieniu i gospodarce. System Prawa Karnego. Tom 9*, Warszawa 2024.
- Ziady H., *Half of the biggest global companies plan to cut office space. US cities will suffer most*, 2023, https://edition.cnn.com/2023/06/06/business/global-companies-office-space-cuts/index.html?utm_source=chatgpt.com (dostęp: 9.05.2025).
- Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Warszawa 2017.
- ZUS, *Aktywność ekonomiczna ludności Polski – 4 kwartał 2021 r.*, Warszawa 2022.
- ZUS, *Aktywność ekonomiczna ludności Polski – 4 kwartał 2022 r.*, Warszawa 2023.
- ZUS, *Aktywność ekonomiczna ludności Polski – 4 kwartał 2023 r.*, Warszawa 2024.
- ZUS, *Aktywność ekonomiczna ludności Polski – 4 kwartał 2024 r.*, Warszawa 2025.