



# *Czy konstrukcja stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej ma jeszcze sens w dobie gospodarki cyfrowej?*

Tomasz Michalik

Poznań 21 listopada 2025



# TSUE – stałe miejsce

## Sprawa C-190/95, **Aro Lease** (1997)

(...) podstawowym kryterium **stałego miejsca prowadzenia działalności** gospodarczej jest miejsce, w którym podatnik świadczy usługi, miejsce prowadzenia działalności musi posiadać (i) wystarczający stopień trwałości oraz (ii) strukturę odpowiednią pod względem zasobów ludzkich i technicznych, (iii) do świadczenia danych usług (iv) w sposób niezależny.

## Sprawa C-260/95, **DFDS** (1997)

(...) usługi nie mogą być uznane za świadczone z miejsca innego niż miejsce, w którym dostawca założył swoją działalność, chyba że miejsce to (i) posiada na stałe pewien minimalny rozmiar oraz (ii) zasoby zarówno ludzkie, jak i techniczne (iii) konieczne do świadczenia tych usług (iv) i jest to stałe miejsce prowadzenia działalności.

# Stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej



## Dyrektywa 2006/112

### Artykuł 44

Miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika działającego w takim charakterze jest miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej.

Jeżeli jednak usługi te są świadczone na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, **miejszem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.**

W przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

## Rozporządzenie wykonawcze nr 282/2011

### Art. 11

1. Na użytek stosowania art. 44 dyrektywy 2006/112/WE "stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej" oznacza **dowolne miejsce** - inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika, o którym mowa w art. 10 niniejszego rozporządzenia - które charakteryzuje się

- (i) **wystarczającą stałością** oraz
- (ii) **odpowiednią strukturą w zakresie (iia) zaplecza personalnego i (iib) technicznego,**

by umożliwić mu odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

3. Fakt posiadania numeru identyfikacyjnego VAT sam w sobie nie jest wystarczający, by uznać, że podatnik posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

# Stale miejsce prowadzenia działalności gospodarczej



## Dyrektywa 2006/112

### Artykuł 45

Miejscem świadczenia usług na rzecz osoby niebędącej podatnikiem jest miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę swojej działalności gospodarczej.

Jeżeli jednak usługi te są świadczone ze stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej usługodawcy znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług **jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej**.

W przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym usługodawca ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

## Rozporządzenie wykonawcze nr 282/2011

### Art. 11

2. Na użytek stosowania następujących artykułów (art. 45, 56.2 ak. 2, 192a) "stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej" oznacza **dowolne miejsce** - inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika, o którym mowa w art. 10 niniejszego rozporządzenia - które charakteryzuje się

- (i) **wystarczającą stałością** oraz
- (ii) **odpowiednią strukturą w zakresie (iia) zaplecza personalnego i (iib) technicznego,**

by umożliwić mu świadczenie usług, które wykonuje.

3. Fakt posiadania numeru identyfikacyjnego VAT sam w sobie nie jest wystarczający, by uznać, że podatnik posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.



# TSUE – stałe miejsce

## Test racjonalności

„(...) łącznikiem głównym, jest miejsce, w którym podatnik ma siedzibę działalności gospodarczej. Uwzględnienie innego miejsca wchodzi w grę tylko w wypadku, gdy uznanie za łącznik wspomnianej siedziby nie prowadzi do racjonalnego rozwiązania lub stwarza konflikt w odniesieniu do innego państwa członkowskiego” (C-605/12 Welmory).

## Test zaplecza personalnego i technicznego

Pierwotnie TSUE oczekiwał, że owo zaplecze będzie „własnym” zapleczem podatnika (np. C-190/95 Aro Lease, C-390/96 Lease Plan), teraz przyjmuje, że wystarcza „porównywalna kontrola” nad tym zapleczem (np. Welmory, C-452/03 RAL Channel Islands). Przesłanki muszą być spełnione łącznie? (tak TSUE twarzo w C-168/84, Berkholz; w kolejnych wyrokach mniej stanowczo).

## Test stałości

Zaplecze personalne i techniczne „*jest stale obecne*” (m.in. Berkholz, C-260/95 DFDS, C-73/06 Planzer) „*jeżeli to miejsce charakteryzuje się wystarczającą stałością*” (Welmory)

Wytyczne Komitetu VAT (88. posiedzenie, taxud.d.1 (2009) 358416-634) - „Komitet ds. VAT niemal jednogłośnie potwierdza, że aby zakwalifikować miejsce jako stałe miejsce prowadzenia działalności, **stopień trwałości musi być wystarczający**, a struktura odpowiednia pod względem zasobów ludzkich i technicznych, dla zakładu świadczącego usługi objęte art. 45 dyrektywy VAT (...), **aby móc świadczyć te usługi** lub aby zakład otrzymujący usługi objęte art. 44 dyrektywy VAT (...), **był w stanie otrzymywać i korzystać z tych usług**”.



# „... wymaga odpowiedniej struktury, w szczególności w zakresie zaplecza personalnego i technicznego....”

Nie istnieje zasada uniwersalnego podejścia - każdy rodzaj działalności gospodarczej może wymagać innego rodzaju struktury zaplecza personalnego i / lub technicznego.

Rozwój technologiczny zapewnia elastyczność i umożliwia firmom zdalne działanie z wielu lokalizacji (zaplecze techniczne albo personalne może nie być wymagane na miejscu), prawdopodobnie - przy niewielkiej lub żadnej interwencji człowieka.

Sprawa C-605/12, **Welmory**

Działalność gospodarcza prowadzona przez spółkę cypryjską, będąca przedmiotem postępowania głównego, (...) obejmuje udostępnianie przez spółkę polską internetowej strony aukcyjnej oraz emisję i sprzedaż „bidów” klientom w Polsce. **Okoliczność, że taka działalność może być wykonywana bez zapotrzebowania na faktyczne zaplecze personalne i techniczne na terytorium polskim, nie jest decydująca.** Mimo jej szczególnego charakteru **taka działalność gospodarcza wymaga przynajmniej odpowiedniej struktury, w szczególności w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, takiego jak wyposażenie informatyczne, serwery i odpowiednie oprogramowanie.**

(...) Gdyby okoliczności faktyczne podnoszone przez spółkę polską okazały się prawdziwe, **sąd odsyłający musiałby dojść do wniosku, że spółka cypryjska nie dysponuje w Polsce stałym miejscem prowadzenia działalności,** bowiem nie ma koniecznej infrastruktury umożliwiającej jej odbiór usług świadczonych przez spółkę polską i wykorzystywanie ich do celów jej działalności gospodarczej.



# Stałe miejsce – co dalej?

---

- Czy konstrukcja stałego miejsca prowadzenia działalności jest jeszcze w ogóle potrzebna?
- Jak zredefiniować pojęcie w świecie gospodarki cyfrowej? Czy konstrukcja wirtualnego stałego miejsca powinna zastąpić lub uzupełnić klasyczną definicję? Czy w ogóle jakiegokolwiek znaczenie powinno nadawać się fizycznej obecności osób lub infrastruktury technicznej? Czy platforma economy otwiera nowe obszary problemów ze stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej?
- A może w miarę jak świat staje się coraz bardziej złożony – konstrukcja stałego miejsca działalności gospodarczej powinna być powiązana z konstrukcją zakładu?
- Odmienne podejście do stałego miejsca działalności gospodarczej w różnych państwach członkowskich może łatwo doprowadzić do podwójnego opodatkowania lub braku opodatkowania. To także najwyższy czas na przyspieszenie wdrożenia mechanizmu rozstrzygania sporów między państwami członkowskimi



**MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy**

Spółka doradztwa podatkowego S.A.  
Senatorska 18a | 00-082 Warszawa

Telefon: (+48 22) 322 68 88  
[www.mddp.pl](http://www.mddp.pl) | [biuro@mddp.pl](mailto:biuro@mddp.pl)

