

GŁOSA DO WYROKU WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W GLIWICACH Z DNIA 31 STYCZNIA 2022 R., SYGN. I SA/GL 1340/21

Streszczenie. Głosy porusza problematykę powstania zagranicznego zakładu podatkowego dla przedsiębiorstwa w przypadku zatrudniania przez nie na terenie innego państwa pracowników, którzy swoje obowiązki wykonują w trybie zdalnym. Komentowany wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach stanowi jedno z pierwszych odnoszących się do tej kwestii orzeczeń w polskiej judykaturze. Jego omówienie jest uzasadnione z uwagi na rosnącą popularność transgranicznego wykonywania pracy w systemie *home office*, szczególnie wskutek pandemii COVID-19. W ramach głosu przeprowadzona została analiza przesłanek powstania zakładu podatkowego, uwzględniająca poglądy piśmiennictwa oraz doświadczenia praktyki międzynarodowej. Szczególną uwagę poświęcono przesłance dysponowania placówką gospodarczą przez przedsiębiorstwo w kontekście możliwości ukonstytuowania zakładu podatkowego w przestrzeni prywatnej pracownika. Zdaniem autora w tym aspekcie kluczowe znaczenie ma ustalenie, czy przedsiębiorstwo wymaga od swojego pracownika korzystania w toku wykonywania obowiązków z konkretnej przestrzeni. W świetle dokonanej analizy koncepcja Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach dotycząca powstania na terytorium Polski zakładu podatkowego została poddana krytyce.

Słowa kluczowe: zakład podatkowy, biuro domowe, praca zdalna

* Student na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, e-mail: jedrzej@owoc.net, <https://orcid.org/0000-0001-8706-9497>

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gliwicach z dnia 31 stycznia 2022 r. został wydany wskutek skargi na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Wnioskodawca, będący spółką z siedzibą w Danii, dążył do ustalenia, czy na terytorium Polski powstanie dla niego zakład podatkowy w rozumieniu art. 5 ust. 1 Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Danii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatku od dochodu i majątku, sporządzonej w Warszawie dnia 6 grudnia 2001 r.¹

Wnioskodawca wskazał, że planuje zatrudnić pracowników zamieszkałych w Polsce, którzy będą wykonywali dla spółki zadania administracyjne w systemie *home office*, łącząc się ze stacją komputerową w Danii za pomocą udostępnionego im sprzętu. Jednocześnie wnioskodawca nie będzie wynajmował na terytorium Polski żadnych pomieszczeń ani wymagał od pracowników wykonywania zadań w określonym miejscu. Pracownicy nie będą przy tym uprawnieni do działania w imieniu przedsiębiorstwa ani do zawierania umów.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stanął na stanowisku, że w opisanej sytuacji powstanie dla wnioskodawcy zakład podatkowy w Polsce. Organ uznał, że przekazanie do dyspozycji pracowników sprzętu komputerowego determinuje powstanie stałej placówki, np. w mieszkaniu pracownika.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach uchylił wydaną interpretację, nie podzielając jednak wszystkich zarzutów i argumentów skargi. Podstawą rozstrzygnięcia stało się przesądzenie o tym, że zakład podatkowy nie powstanie, ponieważ działalność wykonywana na terytorium Polski ma charakter wyłącznie pomocniczy. Jednocześnie sąd podzielił zdanie organu podatkowego, że zatrudnienie pracowników, którzy będą wykonywać pracę w trybie *home office*, powoduje dla spółki wyodrębnienie przestrzeni do własnej dyspozycji i w efekcie może co do zasady skutkować powstaniem zakładu podatkowego.

¹ Dz.U. z 2003 r. Nr 43, poz. 368, dalej: UPO.

2. UWAGI WSTĘPNE

Zakład podatkowy stanowi ważną instytucję międzynarodowego prawa podatkowego, pozwalającą na rozstrzygnięcie konfliktu, które państwo i w jakim zakresie ma prawo do opodatkowania zysków danego przedsiębiorstwa. Zgodnie z art. 7 Modelu Konwencji OECD², na którym oparta jest większość zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania³, zyski przedsiębiorstwa podlegają opodatkowaniu w państwie jego rezydencji podatkowej, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi w drugim państwie działalność gospodarczą poprzez położony tam zakład. Wskazuje się, że instytucja zakładu określa pewien minimalny próg intensywności związku pomiędzy przedsiębiorcą a państwem położenia źródła dochodu, który uzasadnia opodatkowanie dochodu w tym właśnie państwie⁴. W tym kontekście A.A. Skaar nazywa zakład „zagranicznym domem” przedsiębiorstwa⁵.

Omawiane orzeczenie dotyczy zagadnienia powstania zakładu podatkowego w sytuacji, gdy zagraniczne przedsiębiorstwo zatrudnia na terytorium Polski pracowników, którzy nie wykonują pracy z biura udostępnionego przez pracodawcę, lecz zdalnie, korzystając najczęściej z własnej przestrzeni prywatnej. Problematyka ta nie była wcześniej podejmowana w polskim orzecznictwie.

Wyrok nie zasługuje na aprobatę, chociaż jego sentencja jest trafna. Według mnie WSA w Gliwicach niewłaściwie ocenił niektóre przesłanki warunkujące powstanie zakładu podatkowego, a inne całkowicie zignorował. Ponieważ przedstawione rozstrzygnięcie może wywrzeć istotny wpływ na przyszłą praktykę stosowania prawa, uzasadnione jest jego szczegółowe skomentowanie.

W poniższej analizie wielokrotnie będę odwoływał się do treści Komentarza do MK OECD, uznając jego szczególną rolę w interpretacji umów bilateralnych opartych na postanowieniach MK OECD⁶. Jego

² OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris 2019, <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>, dalej: MK OECD.

³ Z. Kukulski, *Konwencja modelowa OECD i Konwencja Modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2015, s. 421 i nast.

⁴ T. Woźniak, *Miejsce i rola zakładu w międzynarodowym prawie podatkowym*, „Przegląd Legislacyjny” 2017, nr 4, s. 58.

⁵ A.A. Skaar, *Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce*, „Intertax” 2000, no. 5, s. 189, <https://doi.org/10.54648/265805>

⁶ Szerzej: K. Bany, *Znaczenie Komentarza do Modelowej Konwencji OECD o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 12, s. 25–27.

wykorzystanie uzasadnione jest także z uwagi na fakt, iż zakład podatkowy stanowi autonomiczne pojęcie prawa międzynarodowego⁷. Na jego interpretację ma więc istotny wpływ treść zwerbalizowanego w Komentarzu konsensusu międzynarodowego dotyczącego rozumienia tego pojęcia.

3. PRZESŁANKI POWSTANIA ZAKŁADU PODATKOWEGO

W myśl art. 5 ust. 1 UPO określenie „zakład” oznacza stałą placówkę, poprzez którą całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność przedsiębiorstwa. Komentarz do MK OECD na podstawie tej definicji wyróżnia trzy podstawowe przesłanki, których łączne spełnienie warunkuje powstanie zakładu podatkowego. Są to: istnienie placówki gospodarczej przedsiębiorstwa, jej stałość oraz wykonywanie działalności gospodarczej przedsiębiorstwa przez tę placówkę⁸. Oprócz tego zwraca się uwagę także na inne aspekty, które powinny zostać poddane ocenie w kontekście powstania zakładu. W szczególności należy wskazać na konieczność badania, czy zakres kontroli i wpływu przedsiębiorstwa na istniejącą placówkę jest wystarczający, by uznać, że pozostaje ona w dyspozycji przedsiębiorstwa oraz czy istniejąca placówka spełnia wymóg stałości zarówno w wymiarze geograficznym, jak i czasowym⁹.

Powyższe przesłanki powinny być przeanalizowane w odniesieniu do specyficznej sytuacji pracowników wykonujących swoje zadania zdalnie z innego państwa niż to, w którym znajduje się siedziba pracodawcy.

4. ISTNIENIE STAŁEJ PLACÓWKI GOSPODARCZEJ

Pojęcie placówki gospodarczej nie zostało zdefiniowane w przepisach UPO ani MK OECD. Praktyka i doktryna wskazują, że jest to pojęcie dość szerokie. Komentarz do MK OECD sugeruje, że choć typową placówkę stanowią pomieszczenia, urządzenia i instalacje, to może stać się nią także określona przestrzeń w dyspozycji przedsiębiorstwa¹⁰. W literaturze prezentowane jest stanowisko, że placówkę stanowią rzeczowe, namacalne aktywa, za pomocą których prowadzona jest działalność¹¹.

⁷ Zob. W. Morawski, *Komentarz do art. 5 ust. 1, [w:] Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010, s. 320.

⁸ OECD, *Model...*, komentarz do art. 5, pkt 6.

⁹ R. Lipniewicz, *Podatkowy zakład zagraniczny*, Warszawa 2017, s. 53.

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

¹¹ W. Morawski, *Komentarz...*, s. 321.

Jednocześnie placówka gospodarcza stanowić może zakład tylko wtedy, gdy jest stała – zarówno w aspekcie temporalnym, jak i geograficznym¹². Drugi z tych aspektów wyraża się w związaniu placówki ze specyficznym punktem geograficznym¹³. Nie znaczy to, że musi ona znajdować się stale w jednym miejscu. Jeśli charakter działalności przedsiębiorstwa wymaga przemieszczania się pomiędzy różnymi lokalizacjami, mogą one zostać uznane za placówkę, jeżeli stanowią w odniesieniu do prowadzonej działalności całość ekonomiczną¹⁴. Trzeba jednak zaznaczyć, że nie mogą być to lokalizacje zbyt od siebie odległe¹⁵.

W powyższym kontekście wątpliwości budzi koncepcja WSA w Gliwicach, który zdaje się sugerować, że w omawianej sytuacji placówką gospodarczą będzie stawać się dla przedsiębiorstwa dowolne miejsce, w którym pracownicy będą akurat wykonywali pracę za pomocą udostępnionych im urządzeń. To założenie kłóci się z przesłanką stałości geograficznej zakładu, do której sąd w ogóle się nie odniósł. Dla jej zniweczenia wystarczające byłoby, gdyby pracownik wykonywał pracę z różnych, niepowiązanych lokalizacji. Powyższe zapatrywanie rodzi też wiele absurdalnych wniosków, takich jak dopuszczenie możliwości istnienia placówki ruchomej (w przypadku pracy w jadącym pociągu lub autobusie) czy też placówki w miejscu publicznym – przykładowo: jeżeli pracownik wybrałby danego dnia pracę na łonie natury. Powstanie zakładu w takich sytuacjach byłoby też nie do zaakceptowania z punktu widzenia przesłanki stałości temporalnej.

Rozważyć natomiast należy możliwość uznania za placówkę samych urządzeń komputerowych powierzonych pracownikom. Taka ewentualność – w odniesieniu do serwerów komputerowych – została podkreślona w źródłach powołanych przez sąd. O ile jednak placówką gospodarczą mogą teoretycznie stać się aktywa mobilne, to kluczowe jest, by nie podlegały one przemieszczaniu, mimo istnienia takiej możliwości¹⁶. W piśmiennictwie wyraża się też przekonanie, że urządzenia i maszyny mogą stanowić placówkę wyłącznie wówczas, gdy ich gabaryty nie pozwalają na

¹² Ibidem, s. 323.

¹³ OECD, *Model...*, komentarz do art. 5, pkt 21.

¹⁴ R. Lipniewicz, *Podatkowy...*, s. 67–68.

¹⁵ Zob. OECD, *Model...*, komentarz do art. 5, pkt 22 i 25; W. Morawski, *Komentarz...*, s. 325.

¹⁶ OECD, *Model...*, komentarz do art. 5, pkt 125.

łatwą zmianę ich lokalizacji¹⁷. W opisie stanu faktycznego brakuje informacji, o jakich konkretnie urządzeniach mowa. Jeżeli byłyby to np. laptopy – wątpliwe jest, by mogły one stanowić placówkę w rozumieniu art. 5 ust. 1 UPO, nawet jeżeli znajdowałyby się stale w jednym punkcie.

Nie jest natomiast wykluczone powstanie placówki w miejscu, w którym pracownik zazwyczaj wykonuje swoje obowiązki za pomocą urządzenia – będzie to najczęściej jego przestrzeń prywatna (tzw. biuro domowe). Nie ma wątpliwości, że będzie ono stanowić określoną przestrzeń wykorzystywaną do prowadzenia działalności, a zarazem stałą geograficznie.

5. DYSPONOWANIE PLACÓWKĄ

Z uznaniem prywatnej przestrzeni pracownika za zakład podatkowy przedsiębiorcy wiąże się jednak istotna wątpliwość dotycząca przesłanki dysponowania placówką. Zasługuje ona na szersze omówienie, ponieważ WSA w Gliwicach pominął ją w swoich rozważaniach. Przesłanka ta została wyinterpretowana z brzmienia art. 5 ust. 1 MK OECD¹⁸. Jednocześnie w Komentarzu do MK OECD pojęcie dysponowania nie zostało zdefiniowane, co było zabiegiem celowym jego twórców – kryteria dysponowania mają być bowiem zależne od charakteru prowadzonej w placówce działalności¹⁹. Podano za to pewne założenia natury ogólnej. Dysponowanie placówką nie powinno być rozumiane w sensie prawnym, lecz faktycznym – nie jest istotny tytuł prawny przedsiębiorstwa w odniesieniu do placówki²⁰. Z podanych w Komentarzu do MK OECD przykładów wynika, że nie jest przy tym wystarczająca sama obecność w danym miejscu, ale pewien zakres faktycznej nad nim kontroli i określona samodzielność dotycząca sposobu jego wykorzystywania²¹. Możliwość dysponowania powinna być przy tym ciągła, a limitowany dostęp do placówki jest niewystarczający²².

¹⁷ A.A. Skaar, *Erosion...*, s. 189; zob. też M. Gianni, *The OECD's Flawed and Dated Approach to Computer Servers Creating Permanent Establishments*, „Vanderbilt Journal of Entertainment and Technology Law” 2014, vol. 17(1), s. 31 i nast.

¹⁸ R. Lipniewicz, *Podatkowy...*, s. 59.

¹⁹ J. Nitikman, *The Painter and the PE*, „Canadian Tax Journal” 2009, no. 2, s. 223–224.

²⁰ OECD, *Model...*, komentarz do art. 5, pkt 12.

²¹ R. Lipniewicz, *Podatkowy...*, s. 61.

²² M.S. Kirch, *The Role of Physical Presence in the Taxation of Cross-Border Personal Services*, „Boston College Law Review” 2010, vol. 51(4), s. 1031–1032.

Biorąc pod uwagę powyższe, dyskusyjna jest kwestia, czy przedsiębiorstwo dysponuje przestrzenią prywatną pracownika wykonującego pracę zdalnie. Nie ma wątpliwości, że przestrzeń fizycznie wyodrębniona do wyłącznej dyspozycji przedsiębiorstwa (np. odrębne pomieszczenie zamykane na klucz) spełniałaby ten warunek. Kontrowersje powstają jednak, gdy dana placówka wykorzystywana jest jednocześnie do potrzeb prywatnych pracownika i działalności gospodarczej przedsiębiorstwa²³.

Komentarz do art. 5 MK OECD w wersji z 2017 r. odnosi się do tej problematyki, wskazując przede wszystkim, że wykonywanie pracy z biura domowego nie powinno automatycznie prowadzić do konkluzji o pozostawaniu tego miejsca w dyspozycji przedsiębiorstwa²⁴. Za kluczowy czynnik w ocenie dysponowania przestrzenią została uznana okoliczność, czy przedsiębiorstwo wymaga od pracownika używania danego miejsca, np. nie udostępniając mu biura, podczas gdy taka przestrzeń jest potrzebna do prowadzenia danej działalności²⁵. Takie podejście zdaje się odchodzić od „tradycyjnego” rozumienia pojęcia dysponowania placówką. Wynika z niego, że nawet przedsiębiorstwo, które nie zarządza bezpośrednio przestrzenią prywatną pracownika, będzie dysponowało nią w specyficzny sposób. W przypadku gdy występuje obiektywna konieczność użycia danej przestrzeni przez pracownika, jest on zmuszony do dostosowania jej na potrzeby działalności pracodawcy. Tym samym przedsiębiorstwo zyskuje pewien zakres efektywnej kontroli nad danym miejscem i jego wykorzystaniem, nie mając do niego fizycznego dostępu.

Jednakże, wnioskując *a contrario*, jeżeli przedsiębiorstwo nie wymaga użycia przez pracownika konkretnego miejsca (co powinno podlegać ocenie na podstawie całokształtu okoliczności sprawy, nie tylko ustaleń umownych), nie można mówić o dysponowaniu przestrzenią. Jeżeli pracownik korzysta z własnej przestrzeni, choć mógłby swobodnie wykonywać swoje zadania w dowolnym miejscu, należałoby uznać, że przedsiębiorstwo jest „gościem”, który może zostać „wyproszony” przez gospodarza w każdej chwili. Nie sprawuje ono faktycznej kontroli nad danym miejscem, która w całości przysługuje pracownikowi.

W różnych państwach proponuje się także inne metody rozwiązania analizowanego problemu. Jedną z propozycji stanowi ocena oparta na tym,

²³ T. Woźniak, *Powstanie zakładu a unikanie opodatkowania w międzynarodowym prawie podatkowym*, Warszawa 2022, s. 165.

²⁴ OECD, *Model...*, komentarz do art. 5, pkt 18.

²⁵ Ibidem.

czy dany pracownik jest pracownikiem podstawowym dla działalności przedsiębiorstwa²⁶. Inne podejście opiera się na związku działalności z rynkiem państwa źródła. Jeżeli w interesie przedsiębiorstwa jest przebywanie pracownika w konkretnym państwie, np. z uwagi na kontakty handlowe czy sprzedaż na dany rynek, powstawałby zakład²⁷. Proponowane jest także badanie ekonomicznego podporządkowania przestrzeni przedsiębiorcy. Będzie ono występować w przypadku finansowania przez przedsiębiorcę kosztów prowadzenia działalności w danym miejscu²⁸. Warto zauważyć, że w takich okolicznościach możliwość „wyproszenia” przedsiębiorstwa z przestrzeni prywatnej jest istotnie ograniczona.

Wydaje się, że powyższe aspekty powinny być brane pod uwagę w kontekście oceny, czy przedsiębiorstwo wymaga od pracownika korzystania z konkretnego miejsca. Przykładowo: istotność pracownika nie powinna sama w sobie stanowić przesądzającego kryterium – nie wiąże się ona w żaden sposób z możliwością dysponowania placówką. Najbardziej uzasadnione wydaje się badanie ekonomicznej kontroli nad przestrzenią i stopnia jej dostosowania do potrzeb przedsiębiorstwa. Niemieckie orzecznictwo zwraca na tym tle uwagę na elementy wyposażenia biura domowego, świadczące o podporządkowaniu danego miejsca działalności gospodarczej²⁹. Takie okoliczności jak zgoda pracownika na użycie jego przestrzeni czy posiadanie przez pracodawcę prawa wstępu w sposób oczywisty także będą przemawiać za uznaniem, że przedsiębiorstwo dysponuje placówką.

Odnosząc powyższe rozważania do analizowanej sytuacji, w mojej ocenie trudno dopatrzeć się przesłanek, które wskazywałyby na dysponowanie przestrzenią prywatną pracowników przez przedsiębiorstwo. Od zatrudnionych nie wymagano korzystania z konkretnego miejsca, nie finansowano kosztów wyposażenia biura domowego, a natura obowiązków pozwalała na wykonywanie ich w dowolnej lokalizacji. W braku innej namacalnej formy kontroli nad daną przestrzenią nie może ona zostać uznana za „zagraniczny dom” przedsiębiorstwa³⁰.

²⁶ R. Lipniewicz, *Podatkowy...*, s. 65.

²⁷ Deloitte, *The Swedish Tax Agency makes a sharp turn in its view on home office driven permanent establishments*, 2022, <https://www2.deloitte.com/se/sv/pages/tax/articles/swedish-tax-agency-makes-sharp-turn-on-home-office-driven-permanent-establishments.html> (dostęp: 17.11.2022).

²⁸ T. Woźniak, *Powstanie...*, s. 166–167.

²⁹ Zob. wyrok Finanzgericht München z dnia 8 maja 2009, sygn. 10 K 775/09.

³⁰ A.A. Skaar, *Erosion...*, s. 190.

6. WNIOSKI KOŃCOWE

Należy zgodzić się z opinią, że instytucja zakładu podatkowego przestaje być adekwatna w XXI wieku³¹. Analizowana problematyka dobitnie świadczy o tym, że w przyszłości konieczne stanie się wypracowanie nowej formuły sprawiedliwego podziału praw do opodatkowania pomiędzy państwami. Tymczasem jednak, z uwagi na dalsze upowszechnianie się na świecie zjawiska pracy zdalnej, możliwość powstania zakładu podatkowego w sytuacji zdalnego zaangażowania pracownika będzie stanowiła istotny punkt sporny.

Komentowane orzeczenie należy ocenić pozytywnie w zakresie ostatecznego rozstrzygnięcia i analizy charakteru działalności prowadzonej na terytorium Polski. Nie można natomiast zaakceptować dokonanej przez WSA w Gliwicach analizy przesłanek ukonstytuowania się zakładu podatkowego. Nie jest jasne, dlaczego w uzasadnieniu pominięto kluczowe aspekty stałości geograficznej i dysponowania placówką. Co ciekawe, ten sam sąd w późniejszym wyroku, dotyczącym podobnego stanu faktycznego, w zakresie istnienia stałej placówki w mieszkaniu pracownika orzekł zupełnie odmiennie³².

Kluczowe w analizowanej sytuacji, a także w innych przypadkach oceny możliwości powstania zakładu podatkowego w przestrzeni prywatnej pracownika, wydaje się rozumienie pojęcia „dysponowanie placówką”. Moim zdaniem zasadne jest przyjęcie za Komentarzem do MK OECD, że przedsiębiorca dysponuje placówką przede wszystkim wtedy, gdy „wymusza” na pracowniku jej użycie – umownie lub faktycznie. Ocena konieczności użycia danej przestrzeni będzie przy tym zróżnicowana w zależności od charakteru prowadzonej działalności. Pomocne może też okazać się np. badanie korzyści przedsiębiorcy, wynikających z pracy podwładnego w konkretnym miejscu. Analiza ta powinna być zawsze dokonywana z uwzględnieniem istoty i celów instytucji zakładu podatkowego.

BIBLIOGRAFIA

- Bany K., *Znaczenie Komentarza do Modelowej Konwencji OECD o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 12.
- Deloitte, *The Swedish Tax Agency makes a sharp turn in its view on home office driven permanent establishments*, 2022, <https://www2.deloitte.com/se/sv/pages/tax/articles/swedish->

³¹ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 188.

³² Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 12 października 2022 r., sygn. I SA/Gl 547/22, LEX/el. nr 3425015.

- tax-agency-makes-sharp-turn-on-home-office-driven-permanent-establishments.html (dostęp: 17.11.2022).
- Gianni M., *The OECD's Flawed and Dated Approach to Computer Servers Creating Permanent Establishments*, „Vanderbilt Journal of Entertainment and Technology Law” 2014, vol. 17(1).
- Kirch M.S., *The Role of Physical Presence in the Taxation of Cross-Border Personal Services*, „Boston College Law Review” 2010, vol. 51(4).
- Kukulski Z., *Konwencja modelowa OECD i Konwencja Modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2015.
- Lipniewicz R., *Podatkowy zakład zagraniczny*, Warszawa 2017.
- Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020.
- Morawski W., *Komentarz do art. 5 ust. 1, [w:] Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010.
- Nitikman J., *The Painter and the PE*, „Canadian Tax Journal” 2009, no. 2.
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris 2019, <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>
- Skaar A.A., *Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce*, „Intertax” 2000, no. 5, <https://doi.org/10.54648/265805>
- Woźniak T., *Miejsce i rola zakładu w międzynarodowym prawie podatkowym*, „Przegląd Legislacyjny” 2017, nr 4.
- Woźniak T., *Powstanie zakładu a unikanie opodatkowania w międzynarodowym prawie podatkowym*, Warszawa 2022.

COMMENTARY TO THE JUDGMENT OF THE PROVINCIAL ADMINISTRATIVE COURT IN GLIWICE OF JANUARY 31, 2022 (I SA/GL 1340/21)

Summary. The commentary raises the issue of establishing a permanent establishment for an enterprise in the case when it employs workers in another country who perform their duties remotely. The commented ruling of the Provincial Administrative Court in Gliwice is one of the first judgments in the Polish judiciary referring to this issue. Its discussion is justified due to the growing popularity of cross-border work in the “home office” system, especially as a result of the COVID-19 pandemic. As part of the commentary, an analysis of the premises for the creation of a permanent establishment was conducted, taking into account the views of the doctrine and the international practice experiences. Special attention was paid to the premise of disposal of an establishment by an enterprise in the context of the possibility of creating a permanent establishment in the employee’s private space. According to the author, in this aspect, it is crucial to determine whether the company requires its employees to use a specific space in the course of performing their duties. In light of this analysis, the concept of the Provincial Administrative Court in Gliwice regarding the creation of a permanent establishment on the territory of Poland has been criticized.

Keywords: permanent establishment, home office, remote work