



Objaśnienia podatkowe z 28 stycznia 2026 r.

**dotyczące zasad ustalania stałego
miejsca prowadzenia działalności
gospodarczej na terytorium kraju dla
potrzeb wystawiania faktur przy użyciu
Krajowego Systemu e-Faktur**

Spis treści

Czego dotyczą objaśnienia?.....	3
Przepisy podatkowe objęte zakresem objaśnień i cel ich opublikowania	3
Podstawy prawne SMPD	5
Definicja SMPD	5
Przesłanki wskazujące na istnienie SMPD	8
Kiedy SMPD nie uczestniczy w transakcji?	13
Procedura ustalania SMPD nabywcy towaru lub usługi	14
Przykłady związane z ustaleniem SMPD w kontekście stosowania KSeF	15
Pouczenie o ochronie wynikającej z zastosowania się do objaśnień podatkowych	18

Czego dotyczą objaśnienia?

Objaśnienia dotyczą zasad ustalania istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej (dalej także jako: SMPD) na terytorium Polski przez podatników nieposiadających siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju dla potrzeb wystawiania faktur przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur (dalej także jako: KSeF).

Przepisy podatkowe objęte zakresem objaśnień i cel ich opublikowania

Od 1 lutego 2026 r., zgodnie z art. 106ga ust. 1 ustawy o VAT¹, podatnicy są obowiązani, co do zasady, wystawiać faktury ustrukturyzowane przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur.

Podatnicy obowiązani do wystawiania faktur ustrukturyzowanych, u których łączna wartość sprzedaży wraz z kwotą podatku nie przekroczyła w 2024 roku kwoty 200 000 000 zł., w okresie od 1 lutego 2026 r. do 31 marca 2026 r., mogą nadal wystawiać faktury elektroniczne lub faktury w postaci papierowej (art. 145l ustawy o VAT). Możliwość wystawiania faktur elektronicznych lub faktur w postaci papierowej w okresie od 1 kwietnia 2026 r. do 31 grudnia 2026 r. obejmie również podatników, u których łączna wartość sprzedaży wraz z kwotą podatku, udokumentowana tymi fakturami wystawionymi w danym miesiącu, jest mniejsza lub równa 10 000 zł (art. 145m ust. 1 ustawy o VAT)².

Zgodnie z art. 106ga ust. 2 pkt 1 i 2 ustawy o VAT, obowiązek wystawiania faktur ustrukturyzowanych przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur nie dotyczy wystawiania faktur przez podatnika:

- nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju lub
- nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju, który posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, przy czym to stałe miejsce prowadzenia działalności nie uczestniczy w dostawie towarów lub świadczeniu usług, dla których wystawiono fakturę.

Obowiązek wystawiania faktur ustrukturyzowanych będzie miał zatem zastosowanie do podatników wykonujących czynności objęte wymogiem fakturowania według polskich regulacji dotyczących VAT, którzy posiadają siedzibę działalności gospodarczej w Polsce, a także do podatników, którzy nie posiadają siedziby na terytorium Polski, ale posiadają na terytorium Polski SMPD i to SMPD uczestniczy w dostawie towarów lub świadczeniu usług, dla których wystawiane są faktury.

¹ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2025 r. poz. 775, z późn. zm.), dalej: ustawa o VAT.

² Obliczenia, czy podatnik przekroczył powyższe progi kwotowe, należy dokonywać z uwzględnieniem definicji sprzedaży zawartej w art. 2 pkt 22 ustawy o VAT, zgodnie z którym przez sprzedaż rozumie się odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów. Obliczając wartość sprzedaży w 2024 roku, podatnicy powinni zsumować wszystkie kwoty brutto (tj. wraz z należnym VAT) z tytułu wymienionych transakcji, dla których obowiązek podatkowy powstał odpowiednio w 2024 roku. Obliczając natomiast wartość sprzedaży w danym miesiącu (dla progu 10 000 zł), należy zsumować wszystkie kwoty brutto (tj. wraz z należnym VAT) z faktur, które podatnik byłby zobowiązany wystawić w KSeF. Do wartości sprzedaży (dla progu 10 000 zł) nie są zatem wliczane wartości sprzedaży z: faktur wystawianych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, faktur wymienionych w art. 145n ust. 1 ustawy o VAT, tj. faktur z kas rejestrujących oraz paragonów fiskalnych uznawanych za faktury, jak również z faktur w przypadkach określonych w przepisach wykonawczych wydanych na podstawie art. 106s ustawy, np. z biletów kolejowych.

Natomiast, jeżeli podatnik nie ma siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce albo posiada SMPD na terytorium Polski, ale to SMPD nie uczestniczy w fakturowanej transakcji, wystawienie faktury ustrukturyzowanej dla podatnika ma charakter fakultatywny. Na mocy art. 106ga ust. 4 ustawy o VAT, podatnicy, nieobjęci obowiązkiem wystawiania faktur ustrukturyzowanych przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur, mogą bowiem wystawiać faktury ustrukturyzowane. Jeżeli podatnik nie zdecyduje się na wystawianie faktur ustrukturyzowanych, to dla udokumentowania transakcji będzie wystawiał faktury na dotychczasowych zasadach. Oznacza to, że w takim przypadku podatnik może zdecydować, każdorazowo w zakresie konkretnej transakcji, czy chce skorzystać z Krajowego Systemu e-Faktur i wystawić dobrowolnie fakturę za jego pośrednictwem, czy też nie.

Analizy, czy podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej na terytorium Polski posiada w Polsce SMPD, należy dokonywać w odniesieniu do sytuacji konkretnego zagranicznego podatnika. Podatnicy z siedzibą na terytorium Polski, nabywający towary lub usługi od podatników z siedzibą za granicą, dla celów stosowania KSeF nie są zobowiązani do dokonywania weryfikacji, czy taki zagraniczny podatnik posiada SMPD w Polsce.

Ponadto, zgodnie z art. 106gb ust. 4 ustawy o VAT, podatnicy zobowiązani są udostępniać fakturę ustrukturyzowaną w uzgodniony z nabywcą sposób, jeżeli nabywca jest podmiotem:

- nieposiadającym siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, lub
- nieposiadającym siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju, który posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, przy czym to stałe miejsce prowadzenia działalności nie uczestniczy w nabyciu towaru lub usługi, dla którego wystawiono fakturę.

Celem objaśnień jest przedstawienie praktycznego zastosowania przepisów w zakresie VAT dotyczących zasad ustalania stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju dla potrzeb wystawiania faktur w Krajowym Systemie e-Faktur.

Ze względu na cel objaśnień, którym jest przedstawienie zasad ustalania SMPD w Polsce w kontekście wystawiania faktur w KSeF, zakres objaśnień skupia się przede wszystkim na określeniu SMPD świadczeniodawcy, bo to ten podatnik będzie musiał określić swoje obowiązki w zakresie fakturowania.

Objaśnienia nie odnoszą się do kwestii ustalania istnienia SMPD dla potrzeb miejsca świadczenia usług.

Niniejsze objaśnienia dotyczą stanu prawnego obowiązującego od 1 lutego 2026 r.

Podstawy prawne SMPD

„Stale miejsce prowadzenia działalności gospodarczej” jest autonomicznym pojęciem prawa Unii Europejskiej sformułowanym dla potrzeb jednolitego stosowania obowiązujących dla celów VAT zasad określania miejsca świadczenia usług, tzn. miejsca ich opodatkowania³.

³ Motyw 14 preambuły rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 77 z 15.03.2011 r. str. 1, z późn. zm.); wyrok TSUE ws. Welmory (C-605/12), pkt 42 i 50.

W przepisach prawa krajowego pojęcie to jest wykorzystywane przede wszystkim w celu określenia miejsca opodatkowania usług.

Na podstawie art. 28b ust. 1 ustawy o VAT, miejscem świadczenia usług w przypadku świadczenia usług na rzecz podatnika jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej (z zastrzeżeniami uregulowanymi w kolejnych ustępach art. 28b). Na mocy art. 28b ust. 2 ustawy o VAT, w przypadku gdy usługi są świadczone dla stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika, które znajduje się w innym miejscu niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 28c ust. 1 ustawy o VAT, miejscem świadczenia usług na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, w którym usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej. Na mocy art. 28c ust. 2 ustawy o VAT, w przypadku gdy usługi są świadczone ze stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej usługodawcy znajdującego się w innym miejscu niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

Powyższe przepisy prawa krajowego stanowią implementację art. 44 oraz art. 45 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁴ (dalej jako: dyrektywa VAT).

Pojęcie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej jest wykorzystywane na gruncie VAT również dla innych celów (jak w niniejszym przypadku – do określenia obowiązków podatników w zakresie fakturowania).

Przepisy krajowe oraz unijne w zakresie VAT nie wprowadzają odrębnej definicji stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej dla potrzeb fakturowania. W związku z tym, dla potrzeb KSeF, należy odpowiednio posłużyć się definicją stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, wprowadzoną dla potrzeb ustalania miejsca świadczenia usług, zawartą w bezpośrednio stosowanych przepisach prawa unijnego oraz w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Uwaga: Dla potrzeb niniejszych objaśnień, ilekroć jest mowa o przesłankach odnoszących się do stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w kontekście świadczenia usług, należy je odpowiednio zastosować do oceny istnienia (bądź braku istnienia) stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w związku z dokonywanymi przez podatnika dostawami towarów.

Definicja SMPD

Definicja stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, dla potrzeb określania miejsca świadczenia usług, wskazana została w rozporządzeniu wykonawczym Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającym środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁵ (dalej jako: rozporządzenie 282/2011). Na mocy art. 288 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej⁶ rozporządzenie ma zasięg ogólny, wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich.

Uwaga: Definicja stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej oraz interpretacja

⁴ Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., str. 1, z późn. zm.

⁵ Dz. Urz. UE L 77 z 23.3.2011 r., str. 1, z późn. zm.

⁶ Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012 r., str. 1.

przesłanek wskazujących na istnienie SMPD są bezpośrednio inspirowane orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i orzecznictwo to należy odpowiednio uwzględnić, stosując tę definicję i interpretując przesłanki istnienia SMPD (bądź jego brak) w praktyce⁷.

Zgodnie z art. 11 ust. 1 i 2 rozporządzenia 282/2011 „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej” oznacza, co do zasady, dowolne miejsce – inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika, które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu:

- odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej (tzw. bierne SMPD) lub
- świadczenie usług, które wykonuje (tzw. czynne SMPD).

Przy czym, zgodnie z art. 11 ust. 3 ww. rozporządzenia 282/2011, fakt posiadania numeru identyfikacyjnego VAT nie jest wystarczający, by uznać, że podatnik posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

Uwaga: Pojęcie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej nie jest tożsame z pojęciem „zakładu” (ang. *permanent establishment*, PE), stosowanym dla celów opodatkowania dochodów⁸. Stwierdzenie istnienia zakładu nie implikuje automatycznie istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej i *vice versa*. Również powiązania osobowe lub kapitałowe w relacjach między podatnikami nie powodują *ex lege* powstania stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Jak wskazuje TSUE, istnienie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej nie może zależeć wyłącznie od statusu prawnego danego podmiotu oraz okoliczności posiadania przez podatnika zagranicznego zakładu lub spółki zależnej w innym niż siedziba jego działalności gospodarczej państwie członkowskim⁹. Taka kwalifikacja jest możliwa jedynie w przypadku spełnienia wszystkich przesłanek warunkujących istnienie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

Z perspektywy podatnika zagranicznego, w celu potwierdzenia jego obowiązku w zakresie wystawiania faktur ustrukturyzowanych, istotne jest zbadanie wyłącznie jednego przypadku, tj. czy podatnik ten posiada SMPD określone w art. 11 ust. 2 rozporządzenia 282/2011. Przepis art. 106ga ust. 2 ustawy o VAT należy bowiem interpretować w ten sposób, że SMPD uczestniczy w dostawie towarów lub świadczeniu usług, jeżeli uczestniczy w tej transakcji czynnie. Oznacza to, że SMPD powinno charakteryzować się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by możliwe było dokonanie z tego SMPD danej transakcji, która zostałaby objęta przepisami krajowymi w zakresie fakturowania, w tym w odniesieniu do KSeF. Analiza, która potwierdzi, że podatnik zagraniczny posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, które czynnie uczestniczy w dostawie towarów lub świadczeniu usługi, spowoduje, że podatnik zagraniczny będzie zobligowany do wystawienia faktury ustrukturyzowanej.

Przykład 1

Spółka A z siedzibą w Korei Płd. zajmuje się dystrybucją towarów. Spółka A nabywa w Polsce towary od producenta (Spółki B z siedzibą w Polsce). Spółka A sprzedaje następnie towary innym podatnikom (transakcje B2B) na rynku krajowym oraz na rynki innych państw członkowskich UE. Towary w momencie ich dostawy znajdują się na terytorium Polski. Spółka A nie posiada w Polsce magazynu oraz nie zatrudnia personelu do obsługi dostawy towarów. Towary są odbierane przez nabywców bezpośrednio z magazynu producenta (Spółki B), w procesie wydawania towarów biorą

⁷ Motyw 14 preambuły rozporządzenia 282/2011; wyrok TSUE ws. *Welmore* (C-605/12), pkt 43.

⁸ Wyrok TSUE ws. *FCE Bank* (C-210/04), pkt 39.

⁹ Wyrok TSUE ws. *Cabot Plastics Belgium SA* C-232/22, pkt 36; wyrok ws. *Berlin Chemie* (C-333/20), pkt 38, 40; wyrok ws. *Dong Yang Electronics* (C-547/18), pkt 31.

udział pracownicy Spółki B. Tym samym, Spółka A nie posiada w Polsce SMPD, z którego dokonywane są dostawy towarów.

Spółka A posiada jednakże w Polsce biuro, w którym zatrudnia kilka osób odpowiedzialnych za sprawy dot. *public relations*. W tym celu Spółka A nabywa od innych podatników i wykorzystuje dla własnych potrzeb szeroko rozumiane usługi reklamowe. Dodatkowo, pracownicy biura w Polsce zbierają, przetwarzają oraz przesyłają do centrali w Korei zamówienia na towary Spółki A. Polscy kontrahenci są ponadto instruowani, że w przypadku reklamacji towarów należy kontaktować się z polskim biurem Spółki A. W przypadku reklamacji towaru, pracownicy biura sporządzają odpowiednią dokumentację i przesyłają ją do centrali w Korei Płd.

W powyższym przypadku Spółka A nie posiada w Polsce SMPD, które czynnie uczestniczy w dostawie towarów. Spółka A posiada jednak w Polsce SMPD, które umożliwia odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej (tzw. bierne SMPD). Samo uczestnictwo w procesie składania zamówień towarów oraz w procesie zgłoszeń reklamacyjnych nie oznacza, że to SMPD czynnie uczestniczy w dostawie towarów. W związku z tym Spółka A nie ma obowiązku stosowania KSeF.

Przykład 2

Spółka X będąca linią lotniczą z siedzibą poza terytorium Polski posiada w Polsce oddział zatrudniający 5 osób. Oddział zajmuje się wsparciem pasażerów na lotnisku (m. in. obsługą zagubionego bagażu), działaniami marketingowymi oraz obsługą reklamacji. Sprzedaż biletów prowadzona jest wyłącznie poprzez globalną stronę internetową spółki zarządzaną z centrali. Cała flota statków powietrznych oraz załogi lotnicze stacjonują poza terytorium Polski. Na terytorium Polski przebywają wyłącznie czasowo, w związku z wykonywaniem konkretnych lotów rejsowych. Decyzje dotyczące siatki połączeń, planowania lotów, utrzymania floty i bezpieczeństwa zapadają wyłącznie poza Polską.

Oddział Spółki X w Polsce stanowi tzw. bierne stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, a zatem Spółka X nie ma obowiązku wystawiania faktur w systemie KSeF w odniesieniu do sprzedaży biletów pasażerskich dokonywanej dla klientów z Polski.

Należy zwrócić przy tym uwagę, że bilet lotniczy może być uznany za fakturę, jeżeli spełnia warunki określone w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 października 2021 r. w sprawie wystawiania faktur (Dz. U. poz. 1979, z późn. zm.). Niezależnie zatem od tego, czy spółka X będzie posiadała SMPD, czy nie, to jeżeli wystawia bilety lotnicze uznawane za faktury, nie będzie zobowiązana do wystawiania faktur ustrukturyzowanych. Wynika to z §2 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów i Gospodarki z dnia 7 grudnia 2025 r. w sprawie przypadków, w których nie ma obowiązku wystawiania faktur ustrukturyzowanych (Dz. U. poz. 1740). Zgodnie z tym przepisem nie ma obowiązku wystawiania faktur ustrukturyzowanych w przypadku świadczenia usług przewozu osób na dowolną odległość: kolejami normalnotorowymi, taborem samochodowym, statkami pełnomorskimi, środkami transportu żeglugi śródlądowej i przybrzeżnej, promami, samolotami i śmigłowcami, udokumentowanych fakturami w formie biletu jednorazowego zawierającymi zakres danych węższy niż określony w art. 106e ustawy o VAT, zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie art. 106o ustawy o VAT, wystawianymi przez podatników podatku od towarów i usług uprawnionych do świadczenia tych usług oraz przez podmioty działające w imieniu i na rzecz podatnika lub upoważnione przez niego osoby trzecie.

Przesłanki wskazujące na istnienie SMPD

Znaczenia wymienionych w rozporządzeniu 282/2011 przesłanek wskazujących na istnienie SMPD zostały wypracowane przez orzecznictwo TSUE. Oceny tych przesłanek należy każdorazowo dokonywać w kontekście rzeczywistości gospodarczej i handlowej konkretnej sprawy, co stanowi podstawowe kryterium dla stosowania wspólnego systemu VAT¹⁰.

SMPD istnieje, jeżeli **łącznie** spełnione są następujące przesłanki:

- a) w miejscu tym znajduje się zaplecze personalne i techniczne usługodawcy,
- b) zaplecze to posiada strukturę, która umożliwia świadczenie usług,
- c) miejsce, w którym znajduje się to zaplecze, charakteryzuje się stałością wystarczającą do świadczenia usług.

a) posiadanie odpowiedniej struktury w zakresie zaplecza personalnego i technicznego

Aby dane miejsce można było uznać za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, powinno ono posiadać odpowiednią strukturę (w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, taką jak: pracownicy, maszyny, urządzenia, systemy operacyjne itp.), czyli adekwatną do profilu prowadzonej działalności gospodarczej liczbę personelu oraz środków technicznych. Na zaplecze to może również składać się nieruchomości, w przypadku gdy jest niezbędna do wykonywania danego rodzaju działalności gospodarczej. Zapleczem takim może być w szczególności biuro, w którym podejmowane są decyzje w zakresie zwykłego zarządu czy też sporządzane są umowy.

Zaplecze, o którym mowa, powinno przybrać konkretny, odpowiedni wymiar osobowo-rzeczowy (odpowiednią strukturę) w kontekście prowadzonej działalności gospodarczej. Generalnie, istniejące w Polsce i identyfikowalne zaplecze personalne i techniczne powinno pozostawać w **bezpośredniej zależności** od podatnika z siedzibą działalności gospodarczej poza terytorium Polski, aby można było twierdzić, że tworzy ono w Polsce jego stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej¹¹.

Taka bezpośrednia zależność od podatnika z siedzibą działalności gospodarczej poza terytorium Polski musi istnieć nie tylko w przypadku:

- a) zaplecza **własnego** tego podatnika (podmiotu zagranicznego), tj. zaplecza technicznego będącego jego własnością oraz zaplecza personalnego składającego się z jego pracowników¹²; ale także
- b) zaplecza **udostępnionego** podatnikowi (podmiotowi zagranicznemu) na podstawie umów, takich jak np. najem czy leasing, pod warunkiem że jest ono dla niego **dostępne jak własne**, tj. w sytuacji, kiedy podatnik (podmiot zagraniczny) sprawuje nad takim zapleczem kontrolę porównywalną do tej, jaką sprawuje nad zapleczem własnym¹³.

SMPD nie powstanie, jeżeli zasoby personalne i techniczne, własne bądź udostępnione, nie będą wykorzystywane w istotnych dla podatnika zagranicznego procesach dotyczących prowadzonej przez tego podatnika działalności gospodarczej, stanowiąc wyłącznie działania o charakterze pomocniczym, akcesoryjnym. Kwalifikacja działań jako pomocniczych, akcesoryjnych będzie natomiast zależała od rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej podatnika zagranicznego.

Uwaga: SMPD, co do zasady, nie będzie występować u podmiotu zagranicznego korzystającego z usług pracowników innej spółki, jeżeli ci pracownicy nie podlegają instrukcjom ani kontroli tego podmiotu zagranicznego, podmiot ten nie ma wpływu na ustalanie organizacji ich pracy,

¹⁰ Wyrok TSUE ws. Dong Yang Electronics (C-547/18), pkt 31.

¹¹ Wyrok TSUE ws. Berlin Chemie (C-333/20), pkt 41; wyrok TSUE ws. Cabot Plastics Belgium (C-232/22), pkt 35.

¹² Wyrok TSUE ws. ARO Lease (C-190/95), pkt 19; opinia Rzecznika Generalnego ws. ARO Lease (C-190/95), pkt 30.

¹³ Opinia Rzecznika Generalnej ws. Welmory (C-605/12), pkt 51.

pracownicy nie mają prawa zawierania ani negocjowania kontraktów handlowych w sposób wiążący dla tego podmiotu zagranicznego. Wymienione przesłanki nie stanowią zamkniętego katalogu, jak również nie muszą być kumulatywnie spełnione w przedsiębiorstwie. Powyższe ma charakter przykładowych okoliczności wskazujących na brak faktycznej kontroli zagranicznego podatnika nad tymi pracownikami, a ocena istnienia SMPD zależy od łącznej oceny natężenia tych okoliczności i ich skutków w konkretnym modelu biznesowym.

Przykład 3

Spółka A mająca siedzibę w Austrii wynajęła w Polsce biuro wraz ze znajdującym się wewnątrz wyposażeniem. Zawarła ona również umowy leasingu pracowniczego, na podstawie których dysponuje w Polsce personelem będącym pod jej bezpośrednią kontrolą, tj. przyjmującym polecenia bezpośrednio od pracowników Spółki A. Przy czym, z zawartych umów wynika, że Spółka A jest odpowiedzialna za zgromadzone zaplecze (techniczne i osobowe) oraz świadczy przy wykorzystaniu tego zaplecza określone usługi na własne ryzyko. W takim przypadku należy uznać, że Spółka A dysponuje w Polsce zapleczem personalnym i technicznym. Powyższe należałoby odróżnić od sytuacji, w której Spółka A nie sprawowałaby bezpośrednio kontroli nad personelem. Miałoby to miejsce na przykład, gdyby Spółka A zawarła umowę o zarządzanie nieruchomością ze Spółką B. To Spółka B zatrudniałaby pracowników i wydawałaby im bezpośrednie polecenia służbowe. W takiej konfiguracji to Spółka B sprawowałaby bezpośrednią kontrolę nad personelem. W konsekwencji, Spółka A nie miałaby SMPD w Polsce.

Przykład 4

Spółka A mająca siedzibę w innym państwie członkowskim UE zawarła ze Spółką B, będącą polskim producentem (fabryką), umowę dotyczącą produkcji określonych części samochodowych. Materiały do produkcji zostały dostarczone polskiemu producentowi przez Spółkę A (materiały powierzone). Przez cały proces produkcji Spółka A pozostaje właścicielem tych materiałów. W fabryce produkcja odbywa się zgodnie z zapotrzebowaniem Spółki A, która sama decyduje, ile części, w jakiej technologii, przy wykorzystaniu jakich maszyn i w jakim czasie zostanie wyprodukowanych. Spółka A może również wpływać bezpośrednio na to, jaka część załogi pracuje oraz jakie czynności ma wykonywać.

W ramach zawartej umowy Spółka A kieruje działalnością operacyjną fabryki, wydając w tym celu polecenia załodze i sprawując kontrolę w sprawach personalnych. W takim przypadku należy uznać, że Spółka A posiada odpowiednie władztwo nad posiadanym zapleczem personalnym oraz technicznym, w związku z czym istnieje w Polsce SMPD Spółki A.

To, jak rozumieć odpowiednią strukturę w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, zależy przede wszystkim od profilu prowadzonej działalności gospodarczej podatnika. Przykładowo, inne będzie wymagane zaplecze techniczne w przypadku prowadzenia tradycyjnej działalności handlowej, a inne w przypadku sprzedaży towarów z wykorzystaniem kanałów elektronicznych. W pierwszym przypadku podatnik powinien, co do zasady, dysponować pomieszczeniem, magazynem lub ogólnie miejscem, w którym zawiera np. umowy i/lub wydaje towary. Z kolei prowadzenie działalności handlowej poprzez sieć Internet nie wymaga posiadania szerokiej infrastruktury technicznej ani personelu. W istocie niezbędny jest jedynie dostęp do sieci Internet, dzięki której następuje sprzedaż i regulowanie płatności. Kontakt z ostatecznym konsumentem możliwy jest z dowolnego miejsca, gdyż odbywa się w formie elektronicznej.

W przypadku działalności handlowej z wykorzystaniem sieci Internet decydującym czynnikiem przemawiającym za istnieniem stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, polegającej

przykładowo na sprzedaży za pośrednictwem strony internetowej bądź portalu aukcyjnego, nie może być położenie serwerów, na których znajduje się oprogramowanie niezbędne do sprzedaży elektronicznej. Urządzenia te, podobnie jak personel je obsługujący, mogą znajdować się w dowolnym miejscu, zarówno w kraju siedziby podatnika, kraju, gdzie podatnik ma stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, lub dowolnym innym kraju¹⁴.

b) struktura, która umożliwia świadczenie usług

Zaplecze personalne i techniczne powinno funkcjonować w ramach odpowiedniej struktury, umożliwiającej stałemu miejscu prowadzenia działalności gospodarczej **świadczenie usług, które to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej wykonuje.**

Ustalając istnienie SMPD, należy zwrócić uwagę na zakres samodzielności takiego miejsca względem działalności głównej (centrali), tj. czy stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej jest strukturą, którą charakteryzuje zdolność do podejmowania decyzji, np. w zakresie zawierania umów.

SMPD powinno mieć w dyspozycji takie środki, aby było w stanie wyświadczyć usługi, które wykonuje. Utworzona struktura powinna bowiem umożliwiać realne wykonywanie usług z wykorzystaniem posiadanego w danym państwie zaplecza personalnego i technicznego. Tylko wówczas w odniesieniu do świadczonych usług można je uznać za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej¹⁵.

Uwaga: Stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej nie jest placówka wykonująca jedynie działalność o charakterze pomocniczym, taką jak rekrutacja pracowników czy też zakup towarów i usług dla celów wykonywania działalności operacyjnej przez zagranicznego przedsiębiorcę, przyjmowanie zleceń, składanie zamówień, wsparcie kontroli np. jakości¹⁶. Prowadzenie podstawowej działalności operacyjnej danego przedsiębiorstwa jest istotnym czynnikiem powodującym powstanie SMPD. Prowadzenie działalności jedynie o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym nie powoduje powstania stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej¹⁷.

Warunek prowadzenia działalności w sposób „samodzielny” sprawia, że podatnik, w oparciu o zaplecze składające się na stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, powinien być w stanie zawierać, w razie potrzeby, umowy w zakresie zwykłego zarządu (bieżącej działalności) tego miejsca, jak np. umowy na dostarczenie towaru czy też wykonanie usługi¹⁸.

Przykład 5

Spółka A, mająca siedzibę w innym państwie członkowskim UE, zajmuje się produkcją i dystrybucją części do maszyn, które są sprzedawane na polskim rynku. Chcąc wyprodukować określone części, zawiera umowę z polską firmą na ich produkcję (Spółka C). Jednocześnie Spółka A poszukuje nabywców swoich towarów i decyduje, do kogo towar ostatecznie trafi. Spółka A posiada w Polsce powierzchnię magazynową. W Polsce działa powiązana kapitałowo ze Spółką A Spółka B, której władze zarządu wybiera samodzielnie Spółka A. Spółka B, na podstawie umowy zawartej ze Spółką A, upoważniona jest do bezpośredniego kontaktowania się z polskim producentem (Spółka C),

¹⁴ Wyrok NSA z dnia 3.11.2019 r., sygn. akt I FSK 980/17, pkt. 9.2.

¹⁵ Wyrok NSA z dnia 25 marca 2024 r., sygn. akt I FSK 2354/23 pkt 4.7.

¹⁶ Wyrok TSUE ws. Planzer Luxembourg (C-73/06), pkt 56; wyrok TSUE ws. Adient (C-533/22), pkt 80.

¹⁷ Wyrok TSUE ws. Cabot Plastics Belgium SA C-232/22, pkt 42 i 43.

¹⁸ Zgodnie z art. 10 ust. 2 rozporządzenia 282/2011, miejsce w którym zapadają „istotne” decyzje dotyczące ogólnego zarządzania przedsiębiorstwem wskazuje na miejsce siedziby usługobiorcy.

odbioru od niego części, jak również weryfikacji ich jakości, a następnie magazynowania ich w magazynie należącym do Spółki A i wydawania ich kontrahentom w Polsce. W ramach zawartej umowy Spółka A może zarządzać personelem Spółki B.

Wskazane okoliczności świadczą o tym, że Spółka A posiada w Polsce odpowiednią strukturę, na którą składa się zaplecze techniczne, będące własnością Spółki A (magazyn) i personel Spółki B, który jest dostępny dla Spółki A jak personel własny. Z uwagi na fakt, że posiadana przez Spółkę A struktura umożliwia dokonywanie dostaw towarów, to należy przyjąć, że posiada ona w Polsce SMPD. Spółka A, dokonując dostawy części, będzie zatem zobowiązana do wystawiania faktur ustrukturyzowanych.

Pamiętać jednak należy, że stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej podatnika charakteryzuje przede wszystkim wystarczająca stałość oraz odpowiednia struktura w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu świadczenie usług, a nie jedynie fakt, że owa struktura uprawniona jest do podejmowania decyzji dotyczących działalności gospodarczej podmiotu zagranicznego¹⁹.

c) wystarczająca stałość

Przesłanka wystarczającej stałości odnosi się – podobnie jak w przypadku odpowiedniej struktury – do zaplecza personalnego i technicznego. Zaplecze składające się na stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej powinno charakteryzować się „wystarczającą stałością”, aby móc podejmować decyzje dotyczące zwykłego zarządu²⁰ i świadczyć usługi. Osobowo-rzeczowa struktura w stałym miejscu prowadzenia działalności gospodarczej powinna występować w sposób stały, tj. nieprzerwanie dysponować takimi środkami, które pozwalają na faktyczne świadczenie usług z tego miejsca. Stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej charakteryzować się zatem powinno określonym stopniem zaangażowania, które pozwala na uznanie, że działalność prowadzona w tym miejscu nie jest przemijająca lub okresowa. SMPD powinno mieć zatem rozpoznawalną strukturę, która materializuje się poprzez istnienie zaplecza personalnego i technicznego o skali adekwatnej do profilu prowadzonej działalności gospodarczej podmiotu zagranicznego²¹.

Przykład 6

Spółka A mająca siedzibę w innym państwie członkowskim UE, w związku z realizacją na terytorium Polski budowy biurowca, zgromadziła niezbędne zaplecze techniczne w postaci własnych maszyn i urządzeń budowlanych oraz zaplecze personalne, np. zawierając umowę wynajmu ekipy budowlanej od polskiego kontrahenta. Spółka A bezpośrednio organizuje pracę ekipy budowlanej, jej pracownicy podlegają instrukcjom oraz kontroli pracowników Spółki. Niezależnie od długości okresu, w którym potrwa budowa, należy uznać, że podatnik ten posiada na terytorium Polski stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

W tym przypadku posiadanie maszyn i urządzeń budowlanych oraz najem ekipy budowlanej, z dostępem do personelu spełniającego warunek zarządzania nim jak personelem własnym, wykorzystywanych w celu budowy biurowca spełnia kryteria wystarczającej stałości. Spółka będzie bowiem nieprzerwanie świadczyć usługi budowlane z tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

¹⁹ Wyrok TSUE ws. Berlin Chemie (C-333/20), pkt. 50 i 53; por. również wyrok NSA z dnia 29 maja 2025 r. sygn. akt I FSK 102/22, pkt 5.4.

²⁰ Wyrok TSUE ws. Planzer Luxembourg (C-73/06), pkt 55.

²¹ Wyrok TSUE ws. Berlin Chemie, C-333/20, pkt 37.

Przykład 7

Spółka A, mająca siedzibę w innym państwie członkowskim UE, realizuje na terytorium Polski budowę domów modułowych dla klientów indywidualnych. Każdy dom jest realizowany w okresie 14 dni i jest budowany w różnych miejscach kraju. Do realizacji każdego domu Spółka A angażuje własne zaplecze techniczne, np. w postaci ciężarówki oraz sprzętu budowlanego (dźwig). Jednocześnie do montażu domu Spółka A wynajmuje każdorazowo oddzielną, lokalną ekipę budowlaną. Spółka A nie kieruje pracami personelu, pozostawia sposób realizacji projektu lokalnej ekipie budowlanej, rozliczając końcowy efekt jej prac. Tym samym nie sprawuje nadzoru nad realizacją projektu.

W tym konkretnym przypadku sama względnie krótka perspektywa czasowa realizacji pojedynczego domu (14 dni) nie zaprzecza istnieniu elementu „stałości” tego zaplecza, ponieważ działalność w opisywanym zakresie jest prowadzona w sposób powtarzalny (ciągły) i wynika z charakteru prowadzonej działalności gospodarczej.

Niemniej w omawianym przypadku uznać należy, że Spółka A nie posiada SMPD w Polsce, które bierze udział w świadczeniu usług budowlanych, ponieważ dla istnienia SMPD wymienione powyżej przesłanki (tj. stałość i istnienie odpowiedniego zaplecza personalnego i technicznego) powinny być spełnione kumulatywnie. Pomimo tego, że Spółka A dysponuje zapleczem technicznym i została spełniona przesłanka stałości, Spółka nie posiada zaplecza personalnego, które byłoby dla niej dostępne jak własne.

Przykład 8

Spółka A mająca siedzibę w innym państwie członkowskim UE zajmuje się sprzedażą maszyn. Nabywca z Polski zamówił jedną maszynę przemysłową, jednak chciał otrzymać zamówiony egzemplarz maszyny z indywidualnie dopasowanymi modyfikacjami. W tym celu Spółka A zawarła umowę z polskim kontrahentem na dokonanie modyfikacji na określonym egzemplarzu zamówionej maszyny, zatrudniła w Polsce na określony czas osobę odpowiedzialną za realizację zamówienia oraz wynajęła firmę odpowiedzialną za odbiór zmodyfikowanego egzemplarza maszyny i jej dostarczenie do nabywcy.

W takim przypadku można przyjąć, że Spółka A nie dysponuje zapleczem personalnym i technicznym charakteryzującym się wystarczającą stałością. Działania podjęte przez Spółkę A mają charakter doraźny, wynikający ze specyfiki pojedynczego zamówienia opiewającego na tylko jedną sztukę towaru. Po realizacji tej dostawy nic nie wskazuje na to, iż Spółka A będzie dokonywać kolejnych dostaw w opisanym wyżej modelu gospodarczym. Z tego względu kryterium stałości nie zostało spełnione.

Na wystarczającą stałość wskazuje się m.in. w sytuacji zawarcia między podatnikami wieloletnich umów czy umów na wyłączność, podkreśla się wówczas istnienie struktury o wystarczającym stopniu trwałości. Przesłankę wystarczającej stałości rozumie się poprzez dysponowanie w sposób wystarczająco trwały i odpowiedni zapleczem personalnym i technicznym, własnym lub udostępnionym.

W przypadku gdy podmiot zagraniczny wykorzystuje znajdujące się w kraju zaplecze personalne i techniczne innego podmiotu, dla wypełnienia kryterium stałości przy ocenie istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, co do zasady, konieczne jest:

- zawarcie umów o świadczeniu usług lub umów najmu dotyczących zaplecza technicznego i personalnego, które nie podlegają rozwiązaniu w krótkim czasie,

- posiadanie przez zagraniczny podmiot kontroli nad zapleczem personalnym i technicznym oraz dysponowanie nim w sposób porównywalny do sytuacji, w której zaplecze personalne i techniczne stanowiłoby „własność” zagranicznego podatnika²².

Kiedy SMPD nie uczestniczy w transakcji?

Zgodnie z art. 53 ust. 2 rozporządzenia 282/2011, w przypadku gdy podatnik ma stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego, w którym należy VAT, uznaje się, że to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej nie uczestniczy w dostawie towarów lub świadczeniu usług w rozumieniu art. 192a lit. b) dyrektywy VAT, chyba że zaplecze techniczne i personel tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej są wykorzystywane przez tego podatnika do celów niezbędnych do realizacji podlegającej opodatkowaniu transakcji dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług w tym państwie członkowskim – przed dostawą towarów lub świadczeniem usług, lub w ich trakcie.

W przypadku gdy zasoby stałego miejsca prowadzenia działalności wykorzystuje się jedynie do zadań administracyjnych, takich jak księgowość, fakturowanie i odzyskiwanie należności, uznaje się, że nie są one wykorzystywane do celów realizacji dostawy towarów lub świadczenia usług.

W przypadku gdy podatnik wystawia jednak fakturę, posługując się numerem identyfikacyjnym VAT nadanym mu przez państwo członkowskie, w którym ma stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, miejsce to uznaje się za uczestniczące w realizacji tej dostawy towarów lub świadczenia usług w tym państwie członkowskim, o ile nie udowodniono, że jest inaczej.

Przykład 9

Spółka A z siedzibą w Irlandii zajmuje się sprzedażą usług informatycznych m.in. klientom w Polsce. Spółka A posiada w Polsce oddział, w którym zatrudnionych jest kilkadziesiąt osób. Pracownicy oddziału zajmują się prowadzeniem księgowości i rozliczeń podatkowych centrali oraz innych spółek z grupy. Wszelkie zasoby związane ze świadczeniem usług informatycznych (informatycy, serwery) znajdują się w Irlandii.

W powyższym przypadku Spółka A nie posiada w Polsce SMPD, które uczestniczy w dostawie towarów lub świadczeniu usług. Pomimo faktu, iż generalnie spełnione są przesłanki istnienia SMPD, ponieważ Spółka A posiada w Polsce stałe zaplecze personalno-techniczne, należy uznać, iż owe zaplecze nie uczestniczy w świadczeniu usług. Wynika to z faktu, że utworzona w Polsce struktura wykorzystywana jest jedynie do zadań administracyjnych (rozliczenia podatkowo-księgowe). Podstawowa działalność Spółki A prowadzona jest natomiast w Irlandii (stamtąd następuje sprzedaż usług do nabywców w Polsce, faktura wystawiana jest z irlandzkim numerem identyfikacyjnym z prefiksem IE).

Procedura ustalania SMPD nabywcy towaru lub usługi

Przepisy ustawy o VAT (art. 106gb ust. 4) nakładają na podatnika obowiązek udostępnienia faktury w sposób uzgodniony z nabywcą, m.in. jeżeli ten nabywca jest podmiotem:

- nieposiadającym siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, lub

²² Wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2023 r., sygn. akt I FSK 1102/19, pkt 6.3.

- nieposiadającym siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju, który posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, przy czym to stałe miejsce prowadzenia działalności nie uczestniczy w nabyciu towaru lub usługi, dla którego wystawiono fakturę.

Dla określenia ewentualnego obowiązku udostępnienia faktury poza systemem KSeF, w sposób uzgodniony z nabywcą, należy zatem dokonać oceny, czy podatnik zagraniczny posiada w Polsce SMPD, a jeżeli tak, to czy to SMPD uczestniczy w nabyciu towaru lub usługi.

Zgodnie z orzecznictwem TSUE, podatnik nie powinien być obligowany do prowadzenia skomplikowanych analiz w celu ustalenia istnienia SMPD swojego kontrahenta²³. W tym zakresie należy wymagać obiektywnych i jednoznacznych kryteriów, na podstawie których podatnik może stwierdzić, czy nabywca towarów lub usług ma w Polsce stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej²⁴.

Uwzględniając powyższe, dla celów wystawiania faktur, przykładowe kryteria, które powinien zastosować podatnik w celu ustalenia istnienia SMPD nabywcy towaru lub usługi oraz ewentualnego uczestnictwa tego SMPD w nabyciu towarów lub usług, powinny być następujące:

- w przypadku braku informacji pozwalających przeprowadzić analizę, czy nabywca (zagraniczny podatnik) posiada SMPD na terytorium Polski, podatnik może przyjąć, że taki nabywca nie posiada SMPD na terytorium Polski. W takim przypadku powinien udostępnić nabywcy z siedzibą poza Polską fakturę ustrukturyzowaną w sposób z nim uzgodniony, np. w formie papierowej;
- jeżeli nabywca (zagraniczny podatnik) złoży podatnikowi oświadczenie w zakresie posiadania SMPD na terytorium Polski i ewentualnego uczestnictwa tego SMPD w nabyciu towaru lub usługi, podatnik powinien przyjąć stan zgodny ze złożonym oświadczeniem. W przypadku oświadczenia o istnieniu SMPD i uczestnictwie tego SMPD w nabyciu towaru lub usługi, podatnik nie ma obowiązku udostępniania nabywcy faktury ustrukturyzowanej w uzgodniony z nim sposób;
- jeżeli nabywca podaje dla celów transakcji nr NIP, pod którym jest zidentyfikowany w Polsce, i nie złoży podatnikowi oświadczenia o braku SMPD lub o braku uczestnictwa SMPD w nabyciu towarów lub usług, podatnik może założyć, że nabywca posiada w Polsce SMPD i to SMPD uczestniczy w nabyciu świadczonych usług lub towarów. W takim przypadku podatnik nie ma obowiązku udostępniania nabywcy z siedzibą poza Polską faktury ustrukturyzowanej w uzgodniony z nim sposób.

Przykład 10

Przedstawiciel handlowy spółki z siedzibą w Niemczech nabył na stacji benzynowej w Polsce paliwo. Podatnik (stacja paliw), wystawiając fakturę ustrukturyzowaną, stwierdził, że nabywcą paliwa jest podmiot z siedzibą poza terytorium Polski. Z uwagi na barierę językową przedstawiciel handlowy nie potrafił poinformować podatnika, czy jego spółka posiada w Polsce stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej i dla jakich celów będzie wykorzystywane paliwo. Jednocześnie poprosił o wystawienie faktury. W związku z brakiem informacji na temat nabywcy, podatnik może założyć, że nie posiada on w Polsce SMPD, w związku z czym zobowiązany jest udostępnić temu nabywcy fakturę w sposób z nim uzgodniony.

Przykład 11

Spółka A z siedzibą na terytorium Francji jest zarejestrowanym w Polsce podatnikiem VAT i zajmuje

²³ Wyrok TSUE ws. Welmory (C-605/12), pkt 55.

²⁴ Opinia Rzecznik Generalnej ws. Welmory (C-605/12), pkt 30.

się sprzedają wysyłkową towarów do konsumentów w Polsce. Spółka A posiada w Polsce oddział, który zajmuje się wyłącznie działalnością marketingową i nie uczestniczy w dostawach towarów, które spółka A realizuje na terytorium Polski (tzw. bierne SMPD). Spółka A nabyła usługę transportu towarów z Gdańska do Warszawy, podając usługodawcy dla celów tej transakcji nr identyfikacyjny NIP, pod którym jest zidentyfikowana do celów VAT w Polsce. Nabywca nie złożył przy tym usługodawcy oświadczenia, że usługa transportowa nie jest przeznaczona dla celów stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce i że SMPD nie uczestniczy w nabyciu tej usługi. W związku z powyższym usługodawca – firma transportowa może uznać, że nie ma obowiązku udostępniania nabywcy (Spółce A) faktury ustrukturyzowanej poza systemem KSeF, tj. w uzgodniony z nim sposób.

Przykłady związane z ustaleniem SMPD w kontekście stosowania KSeF

Przykład 12

Spółka Y z siedzibą w Estonii zajmuje się wynajmem nieruchomości zlokalizowanych w Polsce. Z uwagi na brak własnego personelu w Polsce korzystała ona z usług polskiej Spółki A, która zarządza nieruchomością (pośredniczy w relacjach z usługodawcami i dostawcami, sprzęta nieruchomości, pobiera opłaty od najemców oraz uiszcza opłaty związane z eksploatacją nieruchomości). Jednocześnie Spółka Y zachowała uprawnienia decyzyjne do zawierania i rozwiązywania umów najmu, negocjacji ich warunków, a także wyboru dostawców. W konsekwencji, wykonując konkretne czynności związane z zarządzaniem nieruchomością, pracownicy Spółki A działają na mocy upoważnień umownych udzielanych bezpośrednio przez Spółkę Y.

Spółka Y nie będzie zobowiązana do wystawiania faktur przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur z tytułu świadczenia usługi najmu nieruchomości (wystawienie faktury w KSeF pozostanie dla spółki opcjonalne). Spółka Y nie posiada bowiem stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce, ponieważ nie posiada własnego personelu do świadczenia usług stricte związanych z najmem. Wynajmowana w państwie członkowskim nieruchomość nie stanowi stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w sytuacji, gdy właściciel tej nieruchomości nie posiada własnego personelu do świadczenia usług związanych z najmem²⁵.

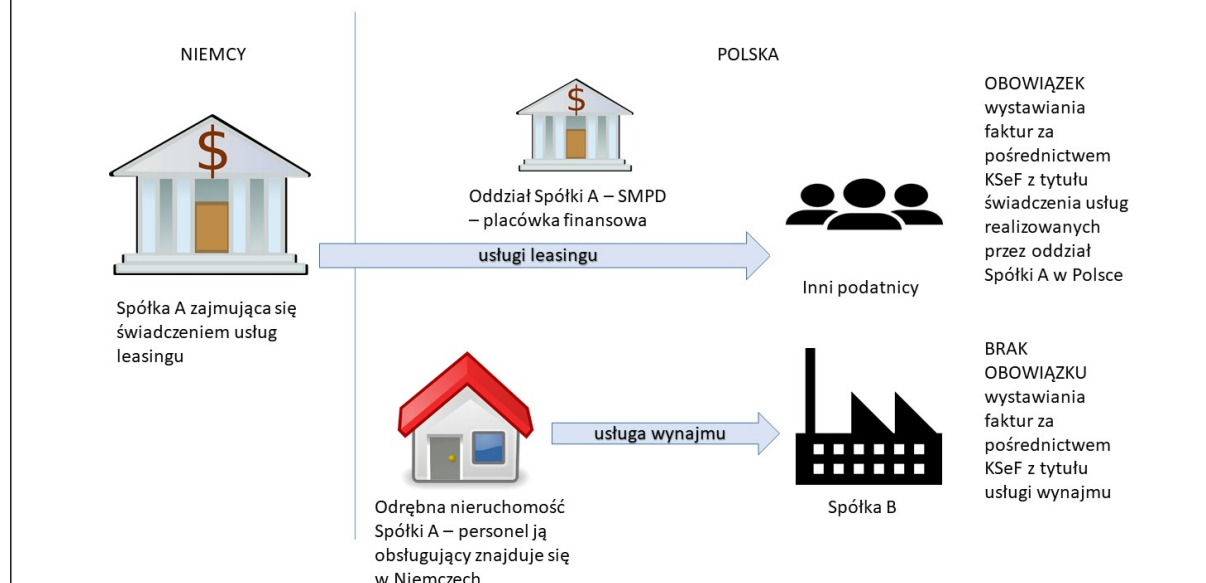
Przykład 13

Spółka A z siedzibą w Niemczech, której głównym przedmiotem działalności jest świadczenie usług leasingu, posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce - oddział placówki finansowej, w którym podpisywane są umowy leasingu z klientami polskimi. Jednocześnie Spółka posiada nieruchomość, którą nabyła po upływie kilku lat od utworzenia SMPD w Polsce. Budynek ten jest obsługiwany przez personel znajdujący się na stałe na terytorium Niemiec. Decyzją zarządu w Niemczech budynek zostanie wynajęty Spółce B. Usługa najmu nieruchomości będzie opodatkowana w Polsce na podstawie art. 28e ustawy o VAT, tj. w miejscu położenia nieruchomości.

Spółka A nie będzie zobowiązana do wystawiania faktur przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur z tytułu świadczenia usługi najmu (wystawienie faktury w KSeF będzie dla spółki opcjonalne). Spółka A posiada bowiem stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce, jednak to

²⁵ Wyrok TSUE ws. Titanium, C-931/19, pkt 46.

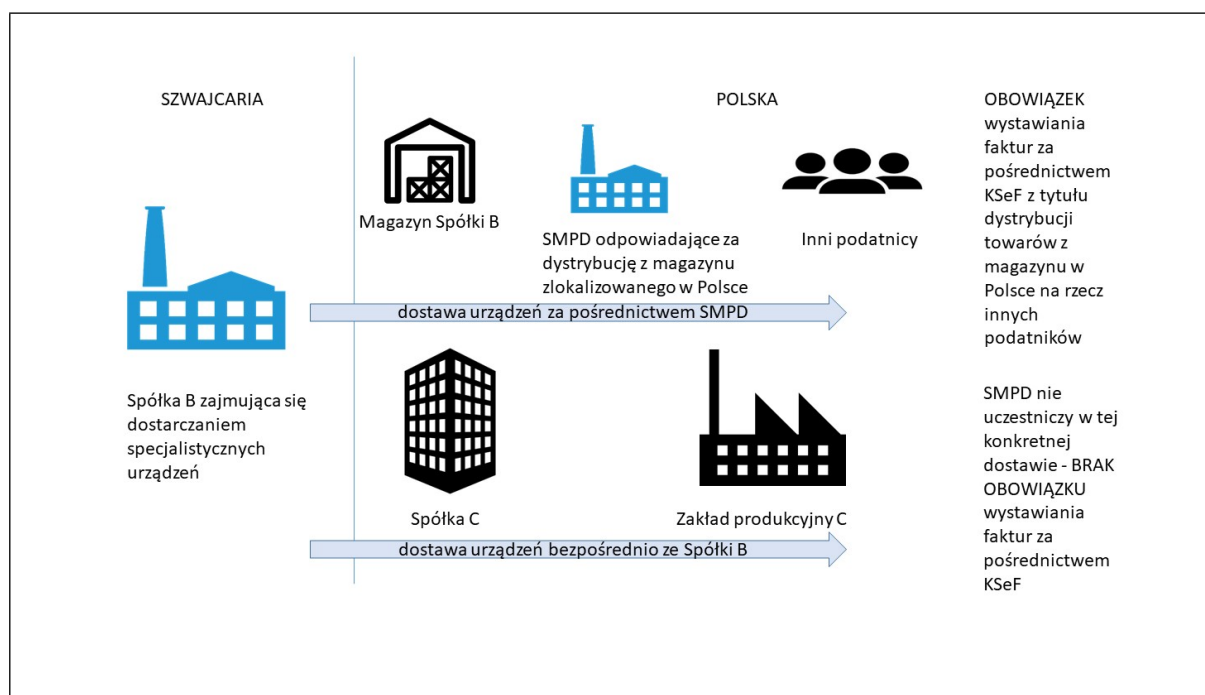
SMPD - oddział placówki finansowej – nie uczestniczy w świadczeniu usług najmu nieruchomości. Spółka A będzie zobowiązana natomiast do wystawiania faktur ustrukturyzowanych z tytułu świadczenia usług leasingu realizowanych przez oddział Spółki w Polsce na rzecz innych podatników.



Przykład 14

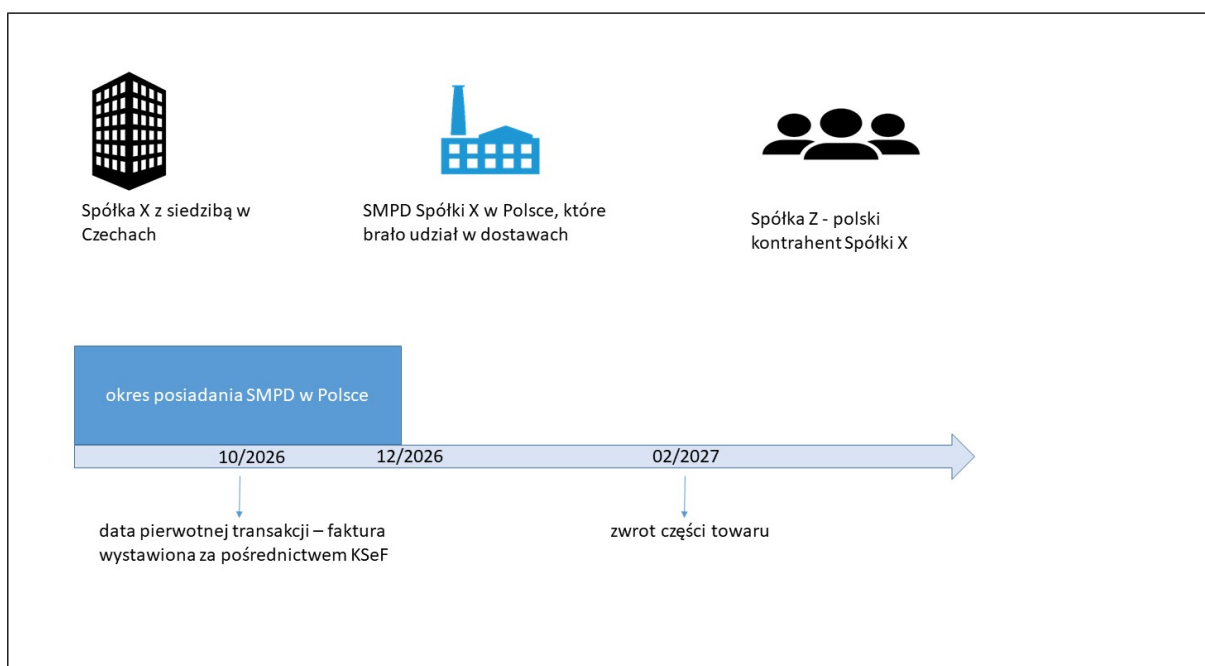
Spółka B z siedzibą w Szwajcarii, której głównym przedmiotem działalności jest dostarczanie specjalistycznych urządzeń, posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce odpowiedzialne za dystrybucję elementów/komponentów do urządzeń specjalistycznych z magazynu położonego w Polsce (w SMPD podpisywane są umowy sprzedaży tych elementów/komponentów). Spółka B otrzymała zlecenie od Spółki C z siedzibą w Polsce na dostawę i montaż specjalistycznego urządzenia w magazynie Spółki C (np. linii produkcyjnej). Dostawa z montażem będzie opodatkowana w Polsce.

Spółka B posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce zajmujące się dystrybucją (sprzedażą), jednak to SMPD nie uczestniczy w pojedynczej dostawie z montażem. Spółka B zatem nie będzie zobowiązana do wystawienia faktury przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur. Spółka B będzie natomiast zobowiązana do wystawiania faktur ustrukturyzowanych z tytułu dystrybucji towarów z magazynu w Polsce na rzecz innych podatników.



Przykład 15

Spółka X z siedzibą w Czechach do końca roku 2026 posiadała w Polsce stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego dostarczała towary na rzecz podatników posiadających siedzibę działalności gospodarczej w Polsce (SMPD w PL uczestniczyło czynnie w tej dostawie) i wystawiała faktury ustrukturyzowane w KSeF. W lutym 2027 roku kontrahent Spółki X zwraca część towaru zakupionego w październiku 2026 roku. W związku z tym, że w momencie zwrotu towarów przez kontrahenta z Polski Spółka X nie posiada już stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce (w tym nie posiada już na stałe odpowiedniego personelu i zasobów technicznych), Spółka ta nie ma obowiązku wystawienia faktury korygującej w postaci ustrukturyzowanej na rzecz kontrahenta, mimo że pierwotna faktura dokumentująca sprzedaż towaru została wystawiona przy użyciu KSeF.



Pouczenie o ochronie wynikającej z zastosowania się do objaśnień podatkowych

Objaśnienia stanowią ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące ich stosowania i wydawane są na podstawie art. 14a § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 14n § 4 pkt 1 Ordynacji podatkowej zastosowanie się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych powoduje objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k-14m. Na podstawie art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej, ochrona przewidziana w art. 14k-14n tej ustawy nie przysługuje, jeśli w wyniku zastosowania się do objaśnień podatkowych uzyskano korzyść podatkową stwierdzoną w decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a,
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług,
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.