

WTTA i ryzyka (podatkowe) przy wykonawstwie i podwykonawstwie

Dla przedsiębiorstw holenderskich i zagranicznych wykonujących prace w Niderlandach z wykorzystaniem własnego personelu

Stan na 1 października 2026 r.

Przedsiębiorstwa określające się jako wykonawcy lub podwykonawcy mogą w świetle prawa faktycznie udostępniać pracowników. Ryzyko to powstaje zwłaszcza wtedy, gdy ich pracownicy (i/lub podwykonawcy-firmy jednoosobowe) w praktyce wykonują pracę pod nadzorem i kierownictwem zleceniodawcy. Umowa o wykonanie robót, zagraniczna rejestracja przedsiębiorstwa ani faktura za projekt nie wykluczają takiej kwalifikacji. Dla obowiązku rejestracji na podstawie Waadi decydujący jest stan faktyczny w chwili rozpoczęcia udostępniania pracowników. [Artykuł 7a. Zakaz udostępniania pracowników bez rejestracji WAADI.](#)

Zasadnicze pytanie dotyczy zatem nie tylko nazwy, jaką strony nadają swojej umowie, lecz przede wszystkim następujących kwestii:

1. Jakie prace lub jaki rezultat objęto umową?
2. Kto organizuje wykonanie prac?
3. Kto rozdziela zadania i wydaje codzienne polecenia?
4. Kto sprawuje nadzór nad pracownikami?
5. Kto odpowiada za przekazanie i odbiór prac, błędy oraz ich usunięcie?
6. Na czyj rachunek i ryzyko wykonywane są prace?

Błędna kwalifikacja może prowadzić do naruszenia Waadi, roszczeń o wynagrodzenie, obowiązków poboru podatku i składania deklaracji, odpowiedzialności podatkowej oraz — gdy system dopuszczania do rynku zacznie obowiązywać w pełnym zakresie — działań organów nadzoru z powodu braku wymaganego statusu Wtta. Przy pracach transgranicznych należy ponadto odrębnie ocenić obowiązki wynikające z WagwEU.

1. Wykonawstwo robót, podwykonawstwo i udostępnianie pracowników

1.1 Wykonawstwo robót

Podstawową zasadę ustawową określa art. 7:750 holenderskiego kodeksu cywilnego (BW):

„Umowa o wykonanie robót jest umową, na mocy której jedna strona, wykonawca, zobowiązuje się wobec drugiej strony, zleceniodawcy, do wykonania i przekazania dzieła o charakterze materialnym poza stosunkiem pracy, za cenę pieniężną płaconą przez zleceniodawcę.”

Artykuł 7:750 BW ust. 1 i 2

Musi zatem chodzić o dzieło o charakterze materialnym, wykonywane i przekazywane poza stosunkiem pracy. Pojęcie to obejmuje nie tylko budowę nowych obiektów. W zależności od okoliczności także przebudowa, ulepszenie, konserwacja, naprawa i rozbiórka mogą stanowić wykonawstwo robót. Zmieniony stan istniejącej rzeczy może być materialnym rezultatem końcowym objętym umową. Opinia rzecznika generalnego w sprawie [ECLI:NL:PHR:2023:901](#) omawia tę kwestię na przykładzie prac dźwigowych i rozbiórkowych przy demontażu elektrowni.

Nazwa umowy nie jest decydująca. Najpierw należy ustalić prawa i obowiązki uzgodnione przez strony. Następnie należy dokonać kwalifikacji prawnej umowy. Przy tej kwalifikacji trzeba ocenić wszystkie istotne okoliczności w ich wzajemnym powiązaniu. Holenderski Sąd Najwyższy potwierdził tę zasadę w sprawie [ECLI:NL:HR:2023:443 \(Deliveroo\)](#). Faktyczny sposób realizacji może wykazać, że praktyka odbiega od treści umowy.

Stała cena nie jest wymagana. Także rozliczenie według faktycznych nakładów lub na podstawie godzin, materiałów, kilogramów bądź metrów kwadratowych może być zgodne z wykonawstwem robót. Wynika to na przykład ze sprawy [ECLI:NL:RBROT:2026:12175](#), w której umowę zakwalifikowano jako umowę o wykonanie robót mimo rozliczenia na podstawie kosztów materiałów i przepracowanych godzin.

1.2 Podwykonawstwo

W przypadku podwykonawstwa wykonawca powierza część przyjętych prac innemu wykonawcy. [Artykuł 7:751 BW](#) stanowi:

„Wykonawca jest uprawniony do powierzenia innym osobom wykonania prac pod swoim kierownictwem, a w odniesieniu do poszczególnych części również do przekazania kierownictwa innym osobom, bez uszczerbku dla swojej odpowiedzialności za należyte wykonanie umowy.”

Główny wykonawca nie musi zatem wykonywać prac osobiście. Pozostaje jednak odpowiedzialny wobec swojego zleceniodawcy za należyte wykonanie umowy. Błędy zaangażowanych podwykonawców mogą więc w relacji ze zleceniodawcą obciążać głównego wykonawcę. Potwierdzono to również w sprawach [ECLI:NL:RBMNE:2024:7042](#) i [ECLI:NL:RBGEL:2025:10879](#).

Istotna jest faktyczna rola strony umowy. Angażowanie podwykonawców, uzgadnianie cen, koordynowanie harmonogramu i prac oraz pełnienie funkcji osoby do kontaktu mogą wskazywać, że dana strona występuje jako główny wykonawca. Brak pisemnej umowy lub szczegółowej oferty nie wyklucza wykonawstwa robót. Wynika to ze sprawy [ECLI:NL:GHARL:2026:5480](#).

1.3 Udostępnianie pracowników

Waadi definiuje udostępnianie pracowników jako:

„odpłatne udostępnianie pracowników innemu podmiotowi w celu wykonywania pracy pod jego nadzorem i kierownictwem, inaczej niż na podstawie umowy o pracę zawartej z tym podmiotem.”

[Artykuł 1. Definicje WAADI ust. 1 i 3](#)

Najważniejsze cechy to:

- pracownicy są udostępniani innemu podmiotowi;
- za udostępnienie płacone jest wynagrodzenie;
- pracownicy wykonują pracę pod nadzorem i kierownictwem tego podmiotu;
- z tym podmiotem nie łączy ich umowa o pracę.

Waadi stanowi ponadto, że podstawowa definicja nie obejmuje między innymi:

„udostępniania pracowników w związku z dostarczoną rzeczą lub wykonanym dziełem.”

[Artykuł 1. Definicje WAADI ust. 1 i 3](#)

Wyjątek ten należy stosować z uwzględnieniem faktycznej organizacji zlecenia. Nie zapewnia on ochrony, gdy prace w rzeczywistości polegają jedynie na udostępnieniu personelu działającego pod nadzorem i kierownictwem zleceniodawcy. Artykuły 7:750 BW i 7:751 BW przemawiają za kwalifikacją jako wykonawstwo robót, lecz nie są samodzielnie decydujące dla stosowania Waadi.

Umowę o pracę tymczasową w prawie cywilnym reguluje art. 7:690 BW:

„Umowa o pracę tymczasową jest umową o pracę, na mocy której pracownik jest udostępniany przez pracodawcę, w ramach prowadzonej przez niego działalności zawodowej lub gospodarczej, osobie trzeciej w celu wykonywania pracy pod nadzorem i kierownictwem tej osoby trzeciej, na podstawie zlecenia udzielonego przez nią pracodawcy.”

Artykuł 7:690 BW

W przypadku contractingu usługodawca wykonuje wyodrębnione zlecenie z wykorzystaniem własnych pracowników, którymi sam kieruje. Przy pracy tymczasowej lub innej formie udostępniania pracowników faktyczne kierownictwo i nadzór sprawuje podmiot korzystający z ich pracy. Rozróżnienie to omówiono w sprawie [ECLI:NL:RBMNE:2022:2022](#).

2. Contracting a udostępnianie pracowników — ocena stanu faktycznego

Kwalifikacja musi opierać się na całokształcie faktycznej relacji. Określenia umowne „wykonawstwo”, „podwykonawstwo”, „contracting” czy „delegowanie” nie są rozstrzygające.

Sąd Najwyższy stwierdza:

„To, czy umowę należy uznać za umowę o pracę, zależy od wszystkich okoliczności sprawy ocenianych w ich wzajemnym powiązaniu.”

[ECLI:NL:HR:2023:443 \(Deliveroo\)](#)

Znaczenie mają między innymi sposób ustalania prac i godzin pracy, włączenie w organizację i działalność przedsiębiorstwa, sposób wynagradzania, ryzyko handlowe oraz samodzielność przedsiębiorcy. Należy również uwzględnić faktyczny sposób wykonywania umowy. Centralny Sąd Apelacyjny (Centrale Raad van Beroep) potwierdził te kryteria oceny w sprawie [ECLI:NL:CRVB:2026:749](#).

2.1 Okoliczności wskazujące na udostępnianie pracowników

Na udostępnianie pracowników mogą wskazywać następujące okoliczności:

- zleceniodawca codziennie rozdziela zadania między poszczególnych pracowników;
- zleceniodawca określa sposób wykonywania pracy;
- pracownicy faktycznie podlegają kierownikowi robót lub brygadziście zleceniodawcy;
- własny brygadzysta jedynie przekazuje polecenia zleceniodawcy;
- zleceniodawca określa liczbę, kwalifikacje lub tożsamość skierowanych pracowników;

- pracownicy pracują jako część własnej brygady zleceniodawcy;
- zleceniodawca ustala grafiki, godziny pracy, nadgodziny lub urlopy;
- usługodawca dostarcza przede wszystkim przepracowane godziny, a nie wyodrębniony rezultat;
- zleceniodawca korzysta z własnych systemów, materiałów lub środków przedsiębiorstwa;
- usługodawca nie ponosi istotnego ryzyka związanego z rezultatem lub usuwaniem wad.

Żadna z tych okoliczności nie jest samodzielnie rozstrzygająca. Stawka godzinowa nie dowodzi automatycznie, że personel jest udostępniany. Także cena za projekt nie dowodzi automatycznie wykonawstwa robót. Należy ocenić całokształt umowy, komunikacji, planowania i faktycznej realizacji.

W sprawie [ECLI:NL:RBLIM:2022:7989](#) na korzystanie z udostępnionych pracowników wskazywały między innymi dostarczanie pracowników za stawkę godzinową, brak planowania i metodyki po stronie usługodawcy oraz brak narzutu na koszty ogólne i zysk.

2.2 Okoliczności wskazujące na rzeczywiste wykonawstwo lub contracting

Za kwalifikacją jako wykonawstwo robót lub contracting przemawiają raczej następujące okoliczności:

- konkretny i dostatecznie wyodrębniony rezultat prac;
- opis prac, specyfikacja, oferta lub inne jednoznaczne określenie zakresu;
- odpowiedzialność usługodawcy za harmonogram i organizację pracy;
- faktyczne kierownictwo i nadzór sprawowane przez usługodawcę;
- zaangażowanie własnego kierownika robót lub brygadzysty, który rzeczywiście podejmuje decyzje;
- zapłata za rezultat, także gdy jest obliczana według faktycznych nakładów;
- odpowiedzialność usługodawcy za wady, ich usunięcie oraz przekazanie i odbiór prac;
- wykonywanie prac na własny rachunek i ryzyko;
- własna metoda pracy, harmonogram i organizacja zaangażowania personelu;
- własna dokumentacja i własne środki przedsiębiorstwa, o ile odpowiada to charakterowi zlecenia.

Własny brygadzysta nie wystarcza, jeżeli w praktyce to zleceniodawca ustala codzienny podział pracy i wydaje indywidualne polecenia. Sąd Midden-Nederland orzekł w sprawie [ECLI:NL:RBMNE:2022:2022](#), że wprowadzenie pośredniego ogniwa w łańcuchu odpowiedzialności nie wyklucza pozostawiania faktycznego kierownictwa i nadzoru po stronie zleceniodawcy.

Zleceniodawca może określać wymagania jakościowe, kontrolować postęp i rezultat oraz wskazywać zasady bezpieczeństwa (BHP). Nie oznacza to samo w sobie nadzoru i kierownictwa nad poszczególnymi pracownikami. Kluczowy problem pojawia się wtedy, gdy kontrola rezultatu przechodzi w codzienne kierowanie personelem.

3. Praktyczna organizacja rzeczywistego wykonawstwa

O rzeczywistym wykonawstwie można mówić przede wszystkim wtedy, gdy wykonawca na własny rachunek i ryzyko realizuje oraz przekazuje dostatecznie określony rezultat prac. Wykonawca sam organizuje realizację, ustala zaangażowanie i podział zadań swojego personelu oraz odpowiada za błędy, ich usunięcie i uzgodniony rezultat.

Należy zatem konkretnie określić:

- jakie prace mają zostać wykonane;
- jakie wymagania jakościowe obowiązują;
- jakie materiały i metody będą stosowane;
- kiedy i jak nastąpi przekazanie i odbiór prac;
- kto odpowiada za błędy i ich usunięcie;
- w jaki sposób zlecane i fakturowane są prace dodatkowe;
- kto ustala harmonogram i podział pracy;
- kto faktycznie kieruje pracownikami;
- jak rozpatrywane są reklamacje i wykonywane naprawy.

Dokumentacja projektu musi odpowiadać praktyce. Istotne dokumenty obejmują między innymi:

- opis prac, specyfikację i ofertę;
- kalkulację i kosztorys;
- uzgodnienia cenowe lub zasady rozliczenia według faktycznych nakładów;
- harmonogram;
- wyznaczenie własnego kierownika robót lub brygadzysty;
- zestawienia godzin i raporty z postępu prac;
- zlecenia prac dodatkowych i zmian;
- dokumenty przekazania i odbioru prac;
- zgłoszenia konieczności usunięcia wad;
- korespondencję dotyczącą reklamacji i usterek;
- ustalenia dotyczące odpowiedzialności.

Dokumenty te nie dowodzą pojedynczo, że mamy do czynienia z wykonawstwem robót. Mogą jednak pomóc ustalić, czy przyjęto do wykonania samodzielny rezultat, czy faktycznie udostępniono pracowników. Dobra dokumentacja wspiera prawidłowy sposób działania; nie może naprawić odbiegającego od niej stanu faktycznego.

Konkretny rezultat prac, wykonanie na rachunek i ryzyko wykonawcy oraz faktyczne przekazanie i przyjęcie prac stanowią łącznie istotne cechy wykonawstwa. Stała cena nie jest wymagana. Własne materiały i narzędzia są wskazówkami, lecz nie stanowią samodzielnych gwarancji.

Połączenie rozliczania wyłącznie przepracowanych godzin, braku odpowiedzialności za rezultat i kierowania pracownikami przez zleceniodawcę stanowi jednak wyraźny powód do ponownego zbadania kwalifikacji.

4. Wtta i Waadi

4.1 Obecny obowiązek rejestracji Waadi

Przy udostępnianiu pracowników obowiązuje rejestracja na podstawie Waadi:

„Zabrania się każdemu udostępniania pracowników w Niderlandach inaczej niż za pośrednictwem przedsiębiorstwa lub osoby prawnej wpisanej do rejestru handlowego [...], w którym odnotowano, że prowadzi ona działalność polegającą na udostępnianiu pracowników lub prowadzi ją jako jedną ze swoich działalności.”

[Artykuł 7a. Zakaz udostępniania pracowników bez rejestracji WAADI](#)

Również podmiot korzystający z pracowników nie może dopuścić do pracy osób udostępnionych z naruszeniem tego przepisu. Ocena opiera się na:

„stanie faktycznym w chwili rozpoczęcia udostępniania pracowników.”

[Artykuł 7a. Zakaz udostępniania pracowników bez rejestracji WAADI](#)

Umowne określenie współpracy jako wykonawstwa lub podwykonawstwa nie wyklucza zatem uznania zleceniodawcy za podmiot korzystający z udostępnionych pracowników, jeżeli faktycznie wykonują oni pracę pod jego nadzorem i kierownictwem.

4.2 System dopuszczania do rynku

Wtta wprowadza ustawowy system dopuszczania do rynku udostępniania pracowników. Dokładne daty wejścia w życie poszczególnych elementów wynikają z odrębnych aktów wykonawczych o wejściu w życie. Wtta przewiduje różne terminy wejścia w życie poszczególnych przepisów i części.

Przedsiębiorstwo udostępniające personel nie powinno zatem polegać wyłącznie na swojej nazwie handlowej lub kwalifikacji umownej. Dla każdej formy) zaangażowania personelu musi ustalić, czy

zachodzi udostępnianie pracowników, a jeśli tak — jakie obowiązki rejestracyjne, dotyczące dopuszczenia, zgłoszeniowe i dokumentacyjne mają zastosowanie.

Wykonawca, który po zbadaniu stanu faktycznego okaże się podmiotem udostępniającym dużą liczbę pracowników, nie może poprzestać na twierdzeniu, że jego główną działalnością jest wykonawstwo. Także przychody z błędnie nazwanych projektów muszą zostać prawidłowo zakwalifikowane.

Nie można bezpośrednio utożsamiać kwalifikacji na gruncie Waadi, Wtta, WagwEU, podatku od wynagrodzeń i cywilnoprawnej odpowiedzialności w łańcuchu. Poszczególne systemy częściowo opierają się na podobnych okolicznościach faktycznych, lecz mają własną podstawę ustawową i zakres zastosowania. Wniosek na gruncie jednego systemu nie oznacza zatem automatycznie zwolnienia lub określonej kwalifikacji w innym systemie.

5. Odpowiedzialność łańcuchowa za wynagrodzenia i odpowiedzialność

5.1 Cywilnoprawna odpowiedzialność łańcuchowa za wynagrodzenia

Przy wykonawstwie może występować cywilnoprawna odpowiedzialność łańcuchowa za wynagrodzenia . Artykuł 7:616a BW stanowi:

„Jeżeli praca jest wykonywana w ramach zatrudnienia u pracodawcy w celu realizacji umowy zlecenia lub umowy o wykonanie robót, pracodawca i jego zleceniodawca odpowiadają solidarnie za zapłatę należnego pracownikowi wynagrodzenia.”

[Artykuł 7:616a BW ust. 1, 2 i 3](#)

Na warunkach ustawowych zleceniodawca może uwolnić się od odpowiedzialności, jeżeli uprawdopodobni, że nie można mu zarzucić niezapłacenia wynagrodzenia. W łańcuchu zleceniodawcy, wykonawcy i podwykonawcy obowiązują ponadto zasady dotyczące kolejności dochodzenia odpowiedzialności i możliwości uwolnienia się od niej. [Artykuł 7:616b BW](#)

W określonych okolicznościach zaangażowane strony muszą być w stanie przekazać informacje o odpowiedzialności łańcuchowej:

[Artykuł 7:616e BW ust. 1 i 2](#)

5.2 Podatkowa odpowiedzialność łańcuchowa przy wykonawstwie

Ustawa o egzekucji podatków z 1990 r. (Invorderingswet 1990) przewiduje odrębny system dotyczący wykonawstwa i podwykonawstwa. [Artykuł 35 lw 1990](#) stanowi między innymi:

„Wykonawca odpowiada solidarnie za podatek od wynagrodzeń [...], który podwykonawca [...] jest zobowiązany zapłacić w związku z wykonywaniem przez jego pracowników prac dotyczących danego dzieła.”

[Artykuł 35 lw 1990](#)

Ustawa odrębnie definiuje wykonawcę i podwykonawcę na potrzeby tego systemu. Kwalifikacji podatkowej nie można zatem opierać wyłącznie z cywilnoprawnego określenia użytego w umowie.

Korzystanie z g-konta może pod określonymi warunkami prowadzić do zmniejszenia odpowiedzialności. Przepisy zawierają również regulacje dotyczące uwolnienia od odpowiedzialności oraz wzajemnego udziału w ciężarze zapłaty i roszczeń regresowych między podmiotami odpowiedzialnymi. [Artykuł 55 lw 1990](#)

5.3 Odpowiedzialność podatkowa przy udostępnianiu pracowników

Przy udostępnianiu pracowników może wystąpić odpowiedzialność podmiotu korzystającego z ich pracy (inlenersaansprakelijkheid). System podatkowy należy odróżnić od odpowiedzialności łańcuchowej przy wykonawstwie. [Artykuł 35b lw 1990](#) zawiera szczególną regulację odpowiedzialności odnoszącą się do odrębnego pojęcia dzieła i dlatego nie powinien być bez dodatkowej analizy stosowany jako ogólna podstawa każdej sytuacji korzystania z udostępnionych pracowników. [Artykuł 35b lw 1990](#)

Kwalifikacja faktycznego zaangażowania pracowników określa jaki system odpowiedzialności podatkowej należy zbadać. Zleceniodawca może więc być jednocześnie głównym wykonawcą wobec swojego klienta i podmiotem korzystającym z pracowników wobec dostawcy personelu.

5.4 Dokumentacja

Dokumentacja musi jasno odzwierciedlać prawa i obowiązki oraz dane istotne dla opodatkowania:

„Podmioty zobowiązane do prowadzenia dokumentacji są obowiązane [...] prowadzić dokumentację oraz przechowywać należące do niej księgi, dokumenty i inne nośniki danych [...] w taki sposób, aby w każdej chwili jasno wynikały z nich ich prawa i obowiązki oraz inne dane istotne dla opodatkowania.”

[Artykuł 52 AWR](#)

O ile nie postanowiono inaczej, obowiązuje 7-letni okres przechowywania. Dokumentacja musi być ponadto prowadzona w sposób umożliwiający kontrolę w rozsądnym terminie.

Należy zatem przechowywać możliwe do zweryfikowania dane dotyczące:

- zaangażowanych pracowników;
- przedsiębiorstwa, które ich kieruje do pracy;
- faktycznego kierownictwa i nadzoru;
- umów i opisów prac;
- faktur i płatności;
- godzin i miejsc pracy;
- zgłoszeń i rejestracji;
- przekazania i odbioru prac, usuwania wad oraz reklamacji.

6. Prace transgraniczne i WagwEU

Przy transgranicznym świadczeniu usług należy, niezależnie od kwalifikacji jako wykonawstwo lub udostępnianie pracowników, odrębnie ocenić, czy zachodzi delegowanie do Niderlandów.

Usługodawca delegujący pracownika do Niderlandów musi zgłosić to przed rozpoczęciem prac:

„Usługodawca delegujący pracownika do Niderlandów jest obowiązany zgłosić ten fakt naszemu ministrowi na piśmie lub drogą elektroniczną przed rozpoczęciem prac.”

[Artykuł 8 ustawy o warunkach zatrudnienia pracowników delegowanych w Unii Europejskiej](#)

Zgłoszenie zawiera między innymi dane usługodawcy, usługobiorcy, pracownika, osoby do kontaktu, prac, miejsca pracy oraz właściwych składek na zabezpieczenie społeczne. Usługodawca musi przekazać usługobiorcy kopię zgłoszenia. Usługobiorca sprawdza kopię i zgłasza ministrowi nieprawidłowości lub jej brak najpóźniej w ciągu pięciu dni roboczych od rozpoczęcia prac. [Artykuł 8 ustawy o warunkach zatrudnienia pracowników delegowanych w Unii Europejskiej](#)

W czasie delegowania należy zapewnić dostępność organom kontrolnym między innymi odcinków płacowych, umowy o pracę lub równoważnego dokumentu, ewidencji godzin, danych dotyczących zabezpieczenia społecznego oraz dowodów płatności:

[Artykuł 9 ustawy o warunkach zatrudnienia pracowników delegowanych w Unii Europejskiej](#)

Dla określonych kategorii pracowników obowiązują wyjątki lub częściowe obowiązki zgłoszeniowe, między innymi przy określonych przewozach, niektórych pracach instalacyjnych i naprawczych oraz kilku

innych kategoriach wskazanych w rozporządzeniu. [Artykuł 10 rozporządzenia o warunkach zatrudnienia pracowników delegowanych w Unii Europejskiej](#)

Także rzeczywiste wykonawstwo może podlegać WagwEU. Zagraniczny wykonawca wysyłający własnych pracowników na holenderski projekt budowlany lub instalacyjny musi zatem odrębnie ustalić, czy zachodzi delegowanie. Rzeczywiste wykonawstwo nie zapewnia ogólnego zwolnienia z obowiązku zgłoszenia na podstawie WagwEU, właściwych warunków zatrudnienia ani obowiązków dokumentacyjnych.

Zgłoszenie WagwEU nie zastępuje dopuszczenia na podstawie Wtta. Zaświadczenie A1 dotyczy właściwego ustawodawstwa w zakresie zabezpieczenia społecznego i nie rozstrzyga, czy zachodzi wykonawstwo, contracting lub udostępnianie pracowników. W przypadku pracowników spoza UE, EOG lub Szwajcarii należy dodatkowo zbadać wymogi dotyczące pracy i pobytu.

7. Ocena podatkowa przy pracownikach zagranicznych

Ocena podatkowa i oceny na gruncie Waadi, Wtta i WagwEU są faktycznie powiązane, lecz każda z nich ma własną podstawę ustawową. Dopuszczenie na podstawie Wtta nie rozstrzyga, które państwo ma prawo opodatkowania.

Zagraniczny pracodawca udostępniający pracowników w Niderlandach może w określonych okolicznościach podlegać holenderskim obowiązkom dotyczącym podatków i składek od wynagrodzeń, nawet bez biura w Niderlandach. Krajowy obowiązek poboru należności i wynikające z umowy podatkowej prawo opodatkowania należy ocenić odrębnie.

Reguła 183 dni nie zapewnia ogólnego zwolnienia. W zależności od właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania należy między innymi zbadać:

- ile dni pracownik przebywa w Niderlandach;
- jaki okres przyjmuje konwencja do obliczania dni;
- kto jest faktycznym (ekonomicznym) pracodawcą;
- na czyj rachunek przypada wynagrodzenie;
- czy istnieje zakład podatkowy w Niderlandach;
- czy na podstawie umowy Niderlandy mają prawo opodatkować wynagrodzenie.

Ważne zaświadczenie A1 nie zapewnia zwolnienia z holenderskiego podatku od wynagrodzeń ani z obowiązków Waadi, Wtta czy WagwEU. Również zagraniczne diety oraz zwroty kosztów podróży i pobytu nie są automatycznie nieopodatkowane.

8. Kontrola przed rozpoczęciem projektu i w jego trakcie

Należy badać łącznie zarówno umowę jak i praktykę. Przed rozpoczęciem prac należy omówić z kierownikiem projektu i pracownikami:

- kto wydaje polecenia;
- kto rozdziela zadania;
- kto podejmuje decyzje o zmianach;
- kto ustala harmonogram;
- kto kontroluje pracowników;
- kto przekazuje rezultat prac;
- kto usuwa błędy i za to płaci.

Należy porównać odpowiedzi z ofertą, zakresem prac, kalkulacją, harmonogramem oraz ustaleniami dotyczącymi przekazania i odbioru prac oraz usuwania wad. Trzeba sprawdzić, czy własny brygadzysta rzeczywiście kieruje pracą, a nie jedynie przekazuje polecenia zleceniodawcy.

Dla każdego projektu należy udokumentować:

- czy zachodzi rzeczywiste wykonawstwo, podwykonawstwo, contracting lub udostępnianie pracowników;
- które przedsiębiorstwo odpowiada za pracowników;
- kto sprawuje nadzór i kierownictwo;
- jakie obowiązki Waadi lub Wtta mają zastosowanie;
- czy potrzebne jest zgłoszenie WagwEU;
- jaki system odpowiedzialności podatkowej należy zbadać;
- jakie dokumenty są przechowywane w aktach projektu.

Przy transgranicznym zaangażowaniu pracowników należy ponadto przed rozpoczęciem prac sprawdzić zgłoszenie, warunki zatrudnienia, dokumenty, osobę do kontaktu oraz prawo do pracy w Niderlandach. Ocenę podatkową należy również udokumentować odrębnie.

Ocenę należy powtarzać gdy zmienia się organizacja pracy. Jest to szczególnie potrzebne, gdy:

- zleceniodawca zaczyna wydawać pracownikom bezpośrednie polecenia;
- planowanie przechodzi w ręce zleceniodawcy;
- pracownicy zostają włączeni do własnej brygady zleceniodawcy;
- własny brygadzysta faktycznie przestaje kierować pracą;
- prace dodatkowe prowadzą do zmiany zaangażowania personelu;

- zlecenie zmienia się z prac nastawionych na rezultat w dostarczanie godzin pracy.

Kto chce wykonywać prace o dzieło jako wykonawca, musi zapewnić samodzielność realizacji także w miejscu pracy. Kto faktycznie udostępnia personel, musi odpowiednio zorganizować działalność i rejestrację. Sama zmiana umowy pozostawia ryzyko.

Autor: JW Solowski, Solowski Consultancy BV

5 października 2026 r.

Źródła

Wszystkie strony internetowe sprawdzono 1 października 2026 r. Numery odsyłają do źródeł wskazanych przy odpowiednich fragmentach. Przykłady i zalecenia kontrolne stanowią praktyczne zastosowania, a nie wiążącą kwalifikację konkretnego przedsiębiorstwa.

- [1] Pierwsza Izba parlamentu Niderlandów, dossier 36.446, ustawa o dopuszczeniu do udostępniania pracowników (Wet toelating terbeschikkingstelling van arbeidskrachten). https://www.eerstekamer.nl/wetsvoorstel/36446_wet_toelating
- [2] NAU, Czy należy złożyć wniosek o dopuszczenie. <https://www.toelatinguitleenmarkt.nl/uitleners/moet-u-toelating-aanvragen>
- [3] Ministerstwo Spraw Społecznych i Zatrudnienia, Wytyczne dotyczące contractingu, pracy tymczasowej i payrolling, 23 grudnia 2019 r. Dotyczą między innymi art. 7:400 i 7:750 BW oraz różnic w kierowaniu pracą. <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/2019/12/23/handreiking-contracting-uitzending-of-payrolling>
- [4] Uzasadnienie projektu Wtta, dokumenty parlamentarne Drugiej Izby 2023/24, 36.446, nr 3, w szczególności pkt 3.2 i 5.2. Wykorzystane do objaśnienia pojęć, a nie aktualnego harmonogramu wejścia w życie. <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-36446-3.html>
- [5] Wtta, Staatsblad 2025, 385, między innymi art. 12c, 12d i 12l–12q. <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stb-2025-385.html>
- [6] Holenderska Inspekcja Pracy, Korzystanie z udostępnionych pracowników i udostępnianie pracowników. <https://www.nlarbeidsinspectie.nl/onderwerpen/wet-allocatie-arbeidskrachten-door-intermediairs/inhuren-en-uitlenen-van-arbeidskrachten>
- [7] Trybunał Sprawiedliwości UE, Martin Meat, 18 czerwca 2015 r., C-586/13, ECLI:EU:C:2015:405, w szczególności pkt 31–40. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=CELEX:62013CJ0586>
- [8] Akt o wejściu w życie Wtta, Staatsblad 2026, 159, art. I i II oraz uzasadnienie. <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stb-2026-159.html>
- [9] NAU, Zgłoszenie do przepisów przejściowych. <https://www.toelatinguitleenmarkt.nl/uitleners/welke-soorten-aanvraag-zijn-er-aanmelden-voor-de-overgangsregeling>
- [10] NAU, Raport z inspekcji na podstawie zestawu wymagań. <https://www.toelatinguitleenmarkt.nl/uitleners/wat-zijn-de-eisen-voor-toelating/inspectierapport-normenkader>
- [11] NAU, Kaucja. <https://www.toelatinguitleenmarkt.nl/uitleners/wat-zijn-de-eisen-voor-toelating/waarborgsom>
- [12] Posted Workers, Zleceniodawca i pracodawca, w tym podwykonawstwo i dalsze udostępnianie pracowników. <https://www.postedworkers.nl/opdrachtgever> oraz <https://www.postedworkers.nl/werkgever>
- [13] NAU, Zwolnienie z obowiązku uzyskania dopuszczenia. <https://www.toelatinguitleenmarkt.nl/uitleners/welke-soorten-aanvraag-zijn-er/ontheffing>
- [14] Rozporządzenie zmieniające Baadi, Staatsblad 2026, 41, między innymi udostępnianie pracowników między przedsiębiorstwami na zasadach koleżeńskich, art. 1b:1 i 1b:2. <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stb-2026-41.html>
- [15] Holenderska Inspekcja Pracy, Najczęściej zadawane pytania dotyczące Waadi, między innymi oświadczenia podczas kontroli. <https://www.nlarbeidsinspectie.nl/onderwerpen/wet-allocatie-arbeidskrachten-door-intermediairs/inhuren-en-uitlenen-van-arbeidskrachten/veelgestelde-vragen-waadi>
- [16] NAU, Podmioty udostępniające pracowników, przejście z rejestru Waadi na rejestr Wtta. <https://www.toelatinguitleenmarkt.nl/uitleners>
- [17] Holenderska Inspekcja Pracy, Wysokość kar za naruszenie Waadi. <https://www.nlarbeidsinspectie.nl/nederlandse-arbeidsinspectie/sancties-en-handhavingsmethoden/boete/boetes-waadi>
- [18] Posted Workers, Prawa i obowiązki pracodawców zagranicznych. <https://www.postedworkers.nl/werkgever/rechten-en-plichten>
- [19] Holenderska Inspekcja Pracy, Holenderskie przepisy prawa pracy i warunki układów zbiorowych. <https://www.nlarbeidsinspectie.nl/onderwerpen/wet-arbeidsvoorwaarden-gedetacheerde-werknemers-in-de-europese-unie/nederlandse-arbeidswetten-en-cao-voorwaarden>
- [20] Posted Workers, Warunki zatrudnienia delegowanych pracowników tymczasowych. <https://www.postedworkers.nl/werknemer/arbeidsvoorwaarden>
- [21] Posted Workers, Obywatele państw trzecich. <https://www.postedworkers.nl/werknemer/derdelanders>
- [22] Sociale Verzekeringsbank, W którym państwie pracownik podlega ubezpieczeniu, objaśnienie zaświadczenia A1. <https://www.svb.nl/nl/bbz-bdz/werkgever/in-welk-land-is-uw-werknemer-verzekerd>
- [23] Belastingdienst, Zagraniczni pracownicy oraz podatki i składki od wynagrodzeń 2023, przekazany raport Belastingdienst-Rapport-buitenlandse-arbeid.pdf. Przedmowa s. 6; zakład podatkowy — rozdziały 2–3; kierownictwo i nadzór oraz wykonawstwo §§ 3.2.3–3.3, s. 47–52; umowy podatkowe — rozdział 4, w szczególności § 4.2.2; zabezpieczenie społeczne — rozdział 5; podatkowe ustalanie wynagrodzenia — rozdział 6; odpowiedzialność § 7.4.2.3, s. 143–146; rachunek g-rekening i ochrona §§ 7.3.5 i 7.4.3. Numery stron odpowiadają numeracji wydrukowanej w raporcie. <https://over-ons.belastingdienst.nl/wp-content/uploads/2023/02/Belastingdienst-Rapport-buitenlandse-arbeid.pdf>

[24] Belastingdienst, Umowy podatkowe — które państwo może opodatkować wynagrodzenie, aktualne objaśnienie reguły 183 dni i pracodawcy ekonomicznego.

https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/internationaal/personeel/u_bent_niet_in_nederland_gevestigd_loonheffingen_inhouden/wanneer_moet_u_loonheffingen_inhouden1/belastingverdragen

[25] Belastingdienst, Odpowiedzialność w łańcuchu.

https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/aangifte_betalen_en_toezicht/aansprakelijkheid/ketenaansprakelijkheid/ketenaansprakelijkheid

[26] Belastingdienst, Wnioskowanie o rachunek g-rekening, korzystanie z niego, zmiana danych, odblokowanie lub zamknięcie.

<https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/betalenenontvangen/content/g-rekening>

Pozostałe przeanalizowane załączniki: Biuletyn Informacyjny.WTTA.pdf oraz WTTA.24.11.2025.pdf, oba autorstwa Solowski Consultancy. Ocena dotyczy treści przekazanych wersji.

Uwzględniono również poniższe dodatkowe przepisy i orzecznictwo, z którymi porównano powyższe ustalenia.

- Artykuł 7:750 BW ust. 1 i 2
- Artykuł 7:751 BW
- Artykuł 1. Definicje WAADI ust. 1 i 3
- Artykuł 7a. Zakaz udostępniania pracowników bez rejestracji WAADI
- Artykuł 7:690 BW
- Artykuł 7:616a BW ust. 1, 2 i 3
- Artykuł 7:616b BW
- Artykuł 7:616e BW ust. 1 i 2
- Artykuł 35 lw 1990
- Artykuł 35b lw 1990
- Artykuł 52 AWR
- Artykuł 8 ustawy o warunkach zatrudnienia pracowników delegowanych w Unii Europejskiej
- Artykuł 9 ustawy o warunkach zatrudnienia pracowników delegowanych w Unii Europejskiej
- Artykuł 10 rozporządzenia o warunkach zatrudnienia pracowników delegowanych w Unii Europejskiej
- ECLI:NL:HR:2023:443 (Deliveroo)
- ECLI:NL:RBMNE:2022:2022
- ECLI:NL:RBLIM:2022:7989
- ECLI:NL:RBMNE:2024:7042
- ECLI:NL:GHARL:2026:5480
- ECLI:NL:GHAMS:2026:1612
- ECLI:NL:CRVB:2026:749
- ECLI:NL:RBGEL:2025:10879
- ECLI:NL:RBROT:2026:12175
- ECLI:NL:PHR:2023:901