

PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG W BUDOWNICTWIE I OBRODIE NIERUCHOMOŚCIAMI

Beata Rogalska

ZAGADNIENIA PODATKOWE

PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG W BUDOWNICTWIE I OBRODIE NIERUCHOMOŚCIAMI

Beata Rogalska

ZAGADNIENIA PODATKOWE

Stan prawny na 1 lutego 2016 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zajęc

Opracowanie redakcyjne
Agnieszka Bąk

Łamanie
Wolters Kluwer

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by
Wolters Kluwer SA, 2016

ISBN: 978-83-8092-064-4

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl
www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
Wstęp	11
Rozdział I	
Pojęcie podatnika w świetle reguł opodatkowania obrotu nieruchomościami oraz usług (robót) budowlanych	13
1. Zorganizowany (profesjonalny) charakter obrotu nieruchomościami jako kryterium decydujące o statusie podatnika	13
2. Wola wykonywania działalności gospodarczej jako przesłanka uzyskania statusu podatnika	17
3. Kurator	20
4. Płatnik	23
Rozdział II	
Zasady opodatkowania dostawy nieruchomości	24
1. Dostawa terenów niezabudowanych	26
2. Dostawa dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia	31
3. Dostawa budynków, budowli lub ich części bez prawa do odliczenia podatku naliczonego	41
4. Opcja wyboru opodatkowania dostawy budynku, budowli lub ich części	44
5. Oddanie zabudowanego gruntu w użytkowanie wieczyste	45
6. Wywłaszczenie nieruchomości za odszkodowaniem	48
7. Dostawa związana z wydaniem lokalu lub domu jednorodzinnego przez spółdzielnię na rzecz jej członka	49
Rozdział III	
Najem i dzierżawa	51
1. Warunki zwolnienia od podatku usług najmu i dzierżawy nieruchomości o charakterze mieszkalnym	52
2. Usługi związane z zakwaterowaniem	56
3. Zasady ustalania limitu sprzedaży w rozumieniu art. 113 ust. 1 i ust. 9 u.p.t.u. przez podatników świadczących usługi najmu i dzierżawy	57
4. Zwolnienie od podatku dzierżawy gruntów przeznaczonych na cele rolnicze ...	58
5. Rozliczanie mediów związanych z usługą najmu	59

Rozdział IV

Czynności wykonywane na rzecz członków spółdzielni	67
--	----

Rozdział V

Budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym	70
1. Definicja budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym	71
2. Kategorie budynków, budowli i obiektów budowlanych w świetle PKOB	73
3. Sprzedaż nieukończonych obiektów budownictwa mieszkaniowego	74
4. Rodzaje czynności podlegających opodatkowaniu obniżoną stawką podatku od towarów i usług	76
5. Dostawa lokalu mieszkalnego z garażem	81
6. Zasady ustalania i dokumentowania powierzchni lokalu lub budynku	85
7. Opodatkowanie robót budowlanych dotyczących budynków jednorodzinnych	88
8. Opodatkowanie robót budowlanych dotyczących budynków wielorodzinnych i budynków zbiorowego zamieszkania	89
9. Opodatkowanie robót budowlanych dotyczących lokali mieszkalnych przekraczających limit 150 m ² powierzchni użytkowej	92
10. Wykonanie robót budowlanych z wykorzystaniem własnych materiałów	93
11. Zasady opodatkowania robót budowlanych związanych z infrastrukturą towarzyszącą budownictwu mieszkaniowemu	96
12. Opodatkowanie robót budowlanych dotyczących garaży	99
13. Opodatkowanie robót konserwacyjnych	100
14. Zmiana stawek w okresie przejściowym	101

Rozdział VI

Moment powstania obowiązku podatkowego	103
1. Obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia usług (robót) budowlanych lub budowlano-montażowych	103
2. Obowiązek podatkowy w przypadku dostawy nieruchomości	106
3. Obowiązek podatkowy w przypadku oddania gruntu w użytkowanie wieczyste	108
4. Obowiązek podatkowy z tytułu usług najmu i dzierżawy	109

Rozdział VII

Opodatkowanie usług transgranicznych	110
---	------------

Rozdział VIII

Mechanizm odwróconego obciążenia	114
---	------------

Rozdział IX

Przeliczanie walut	124
---------------------------------	------------

Rozdział X

Prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony	126
1. Prawo do odliczenia podatku naliczonego w przypadku braku rejestracji w rejestrze podatników	127
2. Prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony w przypadku prowadzenia działalności mieszanej	130
3. Prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony w przypadku mechanizmu odwróconego obciążenia	141
4. Termin obniżenia podatku należnego o podatek naliczony	148

Rozdział XI

Deklaracje	150
-------------------------	------------

Rozdział XII

Korekty podatku naliczonego	152
--	------------

Rozdział XIII

Zasady dokumentowania transakcji	161
1. Faktury	161
2. Faktury korygujące	167
3. Noty korygujące	169
4. Refakturowanie	170
5. Puste faktury	171
6. Anulowanie faktury	172

Rozdział XIV

Odszkodowanie w trakcie procesu budowlanego	174
1. Odszkodowanie w związku z tolerowaniem sytuacji	175
2. Odszkodowanie w związku z wcześniejszym rozwiązaniem umowy	177
3. Odszkodowanie w związku z bezumownym korzystaniem z terenu	178
4. Funkcja odszkodowawcza niezwróconych kwot zaliczek	180

Rozdział XV

Reprezentacja, reklama i sponsoring w branży budowlanej	182
1. Próbki i prezenty o małej wartości	183
2. Foldery informacyjne, plakaty i ulotki	185
3. Filmy reklamowe	186
4. Reklama na tablicach, billboardach i stronach internetowych	186
5. Przekazanie pracownikom odzieży służbowej z logo firmy	187
6. Poczęstunek i usługi cateringowe	188
7. Sponsoring	189
8. Zmiany w zakresie zasad opodatkowania usług reklamowych w latach 2011–2013	195

Rozdział XVI

Znaczenie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług	198
--	------------

Rozdział XVII

Zwrot VAT za materiały budowlane 201

Wykaz aktów prawnych 207

Bibliografia 211

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

VI dyrektywa	– Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, z późn. zm.)
dyrektywa 112	– dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.)
k.c.	– ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 121 z późn. zm.)
k.p.c.	– ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 101 z późn. zm.)
o.p.	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.)
pr. bud.	– ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1409 z późn. zm.)
u.g.n.	– ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 1774 z późn. zm.)
u.p.o.l.	– ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 849 z późn. zm.)
u.p.t.u.	– ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.)

Wydawnictwa promulgacyjne, zbiory orzecznictwa i czasopisma

BISP Doradztwo Podatkowe	– Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy. Doradztwo Podatkowe
Biul. SN	– Biuletyn Sądu Najwyższego
Dz. U.	– Dziennik Ustaw
Dz. Urz. GUS	– Dziennik Urzędowy Głównego Urzędu Statystycznego

Dz. Urz. MF	–	Dziennik Urzędowy Ministra Finansów
Dz. Urz. MI	–	Dziennik Urzędowy Ministra Infrastruktury
Dz. Urz. UE	–	Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej
Dz. Urz. WE	–	Dziennik Urzędowy Wspólnot Europejskich
EPS	–	Europejski Przegląd Sądowy
GP	–	Gazeta Prawna
M. Pod.	–	Monitor Podatkowy
M. Praw.	–	Monitor Prawniczy
ONSAiWSA	–	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OSNC	–	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
OSS	–	Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych
OTK	–	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
POP	–	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
Prz. Pod.	–	Przegląd Podatkowy
Zb. Orz.	–	Zbiór Orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej

Inne

CBOSA	–	Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
EBC	–	Europejski Bank Centralny
ETS	–	Europejski Trybunał Sprawiedliwości
MF	–	Ministerstwo Finansów
NBP	–	Narodowy Bank Polski
NSA	–	Naczelnny Sąd Administracyjny
PKOB	–	Polska Klasyfikacja Obiektów Budowlanych
PKWiU	–	Polska Klasyfikacja WYROBÓW I USŁUG
SN	–	Sąd Najwyższy
TK	–	Trybunał Konstytucyjny
TSUE	–	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
WSA	–	Wojewódzki Sąd Administracyjny

WSTĘP

Reguły opodatkowania podatkiem od towarów i usług robót budowlanych i obrotu nieruchomościami wywołują wiele kontrowersji i rozbieżności interpretacyjnych. Niekiedy utrwalony sposób wykładni poszczególnych przepisów okazuje się wadliwy w zderzeniu z rzeczywistością, a więc szczególnymi aspektami rozstrzyganych spraw, na które wcześniej organy podatkowe lub sądy nie zwracały uwagi. Nie bez znaczenia jest w tym zakresie opiniotwórcza rola Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, dotychczas przyjęty nurt interpretacyjny polskich przepisów podatkowych ulegał bowiem pod wpływem jego orzeczeń różnym modyfikacjom, a czasami wręcz radykalnym zmianom. Niepewność co do sposobu interpretowania prawa nie jest sytuacją pożądaną dla jakiegokolwiek kategorii podatników, w tym również działających w branży budowlanej oraz na rynku obrotu nieruchomościami. Po pierwsze bowiem, podobne usługi, które tym samym są względem siebie konkurencyjne, nie powinny być traktowane w odmienny sposób z punktu widzenia zasad opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Po drugie, sytuacja prawna przedsiębiorców, którzy dokonują takich samych transakcji, nie może być różnicowana w zakresie związanym z wysokością tego podatku.

Sytuacją najbardziej pożądaną jest istnienie jednoznacznych, czytelnych i niebudzących wątpliwości norm prawnych, także dla firm działających w sektorze budowlanym i na rynku obrotu nieruchomościami, tak przecież ważnych dla wzrostu gospodarczego w Polsce. Ideał ten nie zawsze jednak udaje się osiągnąć, co sprawia, że rzeczywistość gospodarcza właśnie dla tych przedsiębiorców jest szczególnie skomplikowana. Stąd też tak ważna jest rola wykładni dokonywanej przez sądy oraz organy podatkowe.

Celem niniejszej książki jest przedstawienie najważniejszych aspektów opodatkowania robót budowlanych i obrotu nieruchomościami, z uwzględnieniem najbardziej reprezentatywnych dla danego zagadnienia rozstrzygnięć sądów administracyjnych oraz interpretacji indywidualnych. Jakkolwiek w Polsce nie obowiązuje prawo precedensowe, z uwagi na wciąż przedstawiane wątpliwości nie można abstrahować od niekwestionowanego autorytetu linii orzeczniczej sądów administracyjnych i ich wpływu na sposób interpretowania przepisów podatkowych przez przedstawicieli administracji skarbowej¹, a także samych podatników.

¹ Należy przy tym zaznaczyć, że w dniu 24 grudnia 2015 r. została ogłoszona ustawa z dnia 16 grudnia 2015 r. o zmianie ustawy o administracji podatkowej oraz ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2184). Nowelizacja ustawy zakłada wejście w życie części artykułów ustawy o administracji podatkowej z dniem 1 lipca 2016 r. Oznacza to, że przesunięta do dnia 1 lipca 2016 r. zostanie między innymi nowelizacja art. 14b o.p., który kompetencje do wydawania interpretacji indywidualnych przyznaje Dyrektorowi Biura Krajowej Informacji Podatkowej.

POJĘCIE PODATNIKA W ŚWIECLE REGUŁ O PODATKOWANIU OBROTU NIERUCHOMOŚCIAMI ORAZ USŁUG (ROBÓT) BUDOWLANYCH

Zasadniczą cechą, na której podstawie danej osobie fizycznej lub jednostce organizacyjnej przypisuje się status podatnika podatku od towarów i usług, jest charakter podejmowanych przez nią działań. Przepis art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług² stanowi bowiem, że podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Z kolei art. 15 ust. 2 u.p.t.u. określa pojęcie działalności gospodarczej, stanowiąc, że obejmuje ona wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza w rozumieniu tego podatku obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Ustawodawca nie ogranicza się zatem do określenia katalogu podatników, nawiązując do wywodzącego się z prawa cywilnego podziału podmiotów na osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, ale również wskazuje rodzaj i sposób wykonywania przez nich pewnych czynności. Na definicję podatnika składają się zatem łącznie oba te elementy (czynniki): podmiotowy i przedmiotowy.

1. Zorganizowany (profesjonalny) charakter obrotu nieruchomościami jako kryterium decydujące o statusie podatnika

Kolejnym kryterium klasyfikacyjnym związanym ze statusem podatkowoprawnym podmiotu jest charakter wykonywanych czynności. W niektórych przypadkach, uregulowanych w art. 16 i 17 u.p.t.u., przesłanką przesądzającą o uzyskaniu statusu podatnika nie jest fakt prowadzenia działalności gospodarczej (zdefiniowanej w wyżej komentowanym art. 15). Niekiedy o uzyskaniu statusu podatnika decyduje bowiem wyłącznie charakter wykonanych czynności, nawet jeśli zostały one wykonane tylko jednorazo-

² Tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.

wo³. Nie dotyczy to jednak przypadków obrotu nieruchomościami oraz usług (robót) budowlanych – dokonywane w tym zakresie transakcje należy oceniać w kontekście potencjalnej ciągłości działań o charakterze producenckim, handlowym lub usługowym, a więc przesłanki decydującej o uznaniu podejmowanych czynności za działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. Cechą charakterystyczną w wielu przypadkach związanych chociażby ze zbyciem nieruchomości może być incydentalność tego rodzaju transakcji. Okoliczności faktyczne nie zawsze będą zatem wskazywać na wykonywanie czynności dotyczących własnego majątku w ramach działalności handlowej, usługowej czy producenckiej.

W aktualnym stanie prawnym ustawodawca odwołuje się do przesłanki stałego charakteru podejmowanych działań. Wykorzystywanie towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły, o czym jest mowa w art. 15 ust. 2 u.p.t.u., musi bowiem siłą rzeczy wiązać się z brakiem incydentalności, a więc *de facto* z jakąś powtarzalnością, wykonywaniem czynności w sposób nie jednorazowy lub z długim okresem trwania podjętych działań. Kwestią zasadniczą jest jednak przede wszystkim ocena, czy owe czynności nie przybierają charakteru działalności profesjonalnej, a więc handlowej, usługowej lub producenckiej. Trudno bowiem uznać, że profesjonalnym obrotem gospodarczym jest każdy przypadek podziału nieruchomości stanowiącej majątek prywatny na mniejsze działki w celu ich zbycia, co wiąże się z koniecznością zawarcia kilku umów sprzedaży z różnymi podmiotami. Niekiedy bowiem takie działanie może być podyktowane tylko i wyłącznie większym prawdopodobieństwem pozyskania potencjalnych nabywców niż w przypadku zamiaru sprzedaży nieruchomości jednemu nabywcy, zwłaszcza gdy przedmiotem transakcji jest grunt znacznych rozmiarów. Nie jest to wystarczające kryterium do uznania, że dokonana w takich warunkach sprzedaż świadczy o wykonywaniu działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. Samo uprawnienie do rozporządzania nieruchomością, w tym do jej zbycia, stanowi jeden z atrybutów prawa własności (*ius disponendi*) i niekoniecznie musi się wiązać z prowadzeniem działalności gospodarczej⁴.

W konsekwencji sprzedaż nieruchomości będzie oznaczać rozporządzenie rzeczą w ramach profesjonalnego obrotu, jeśli zostanie spełniona przesłanka charakterystyczna dla działalności gospodarczej, a więc sprzedaż będzie mieć zorganizowany charakter. Decydujące znaczenie dla uznania transakcji za dokonaną w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą mają takie warunki, jak: niewielki upływ czasu pomiędzy nabyciem nieruchomości a jej zbyciem, sprzedaż nieruchomości za kwotę znacznie przewyższającą kwotę nabycia, częsta powtarzalność tego rodzaju transakcji, poniesienie dużych nakładów pieniężnych, uzyskanie przed sprzedażą decyzji o warunkach zabudowy, wykorzystanie informacji zdobywanych z uwagi na wykonywanie zawodu związanego z obrotem nieruchomościami, np. o lokalizacji gruntów, które można korzystnie sprzedać,

³ Dotyczy to chociażby podmiotów wymienionych w art. 16 i 17 u.p.t.u., a więc np. dokonujących okazjonalnie, nawet na własny użytek, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub wewnątrzwspólnotowej dostawy nowych środków transportu, które nie wykonują przy tym żadnych innych czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

⁴ Treść prawa własności uregulowana jest w art. 140 k.c., stanowiącym, że: „W granicach określonych przez ustawy i zasady współżycia społecznego właściciel może, z wyłączeniem innych osób, korzystać z rzeczy zgodnie ze społeczno-gospodarczym przeznaczeniem swego prawa, w szczególności może pobierać pożytki i inne dochody z rzeczy. W tych samych granicach może rozporządzać rzeczą”.

ich przeznaczeniu itp. Warunki decydujące o uznaniu podjętych działań za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy muszą być oceniane łącznie, a zatem sam fakt powtarzalności transakcji nie oznacza automatycznie, że sprzedaż nieruchomości zostaje dokonana w ramach takiej działalności. O uznaniu sprzedaży za zrealizowaną w ramach obrotu gospodarczego nie przesądza również liczba i zakres transakcji, odstępy czasowe między dokonywanymi kolejno sprzedażami czy też podział gruntu na działki.

Istotne natomiast z punktu widzenia definicji działalności gospodarczej będą działania marketingowe, które wykraczają poza zakres zarządzania majątkiem prywatnym. O profesjonalnym charakterze sprzedaży decyduje zatem całokształt okoliczności danej sprawy, z których wynika, że dokonujący sprzedaży gruntu budowlanego działał w sposób charakterystyczny na przykład dla handlowca, a nie jedynie w granicach rozporządzania rzeczą, zgodnie ze społeczno-gospodarczym przeznaczeniem swego prawa, które przysługuje mu jako właścicielowi w rozumieniu kodeksu cywilnego.

Warto podkreślić, że w ocenie TSUE za podatnika należy uznać osobę, która w celu dokonania sprzedaży gruntów angażuje środki i wykazuje aktywność w zakresie związanym ze zbyciem nieruchomości podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁵. Taką osobę należy uznać zatem za podmiot prowadzący działalność gospodarczą w rozumieniu tego przepisu, a więc za podatnika podatku od wartości dodanej⁶. Zdaniem TSUE podstawową kwestią jest nie tyle częstotliwość podejmowanych działań, ile rozstrzygnięcie, czy dana transakcja stanowi czynność związaną jedynie ze zwykłym wykonywaniem prawa własności, czy też stanowi działalność producenta, handlowca lub usługodawcy. Za podatnika podatku od towarów i usług nie można przykładowo uznać osoby fizycznej, która prowadziła działalność rolniczą na gruncie nabytym ze zwolnieniem z podatku od wartości dodanej i przekształconym wskutek zmiany planu zagospodarowania przestrzennego, niezależnej od woli tej osoby, w grunt przeznaczony pod zabudowę. Za podmiot prowadzący działalność gospodarczą należy natomiast uznać na przykład osobę fizyczną, która:

- nabyła dużą działkę,
- dokonała jej podziału na mniejsze działki,
- następnie podjęła działania zmierzające do wzrostu wartości nieruchomości (np. polegające na podłączeniu do sieci energetycznej, wodno-kanalizacyjnej i gazowej, na wydzieleniu i utwardzeniu drogi dojazdowej),
- przed sprzedażą wystąpiła również o wydanie decyzji o warunkach zabudowy,
- wykonała czynności marketingowe polegające na umieszczeniu reklamy w mediach⁷.

Podobnie kwalifikowana jest sytuacja, gdy osoba fizyczna dokona zakupu działki, którą sprzedaje na przykład po kilku latach, a kwotę otrzymaną w ramach wynagrodzenia wydatkuje na zakup udziału w prawie użytkowania wieczystego niezabudowanej dział-

⁵ Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1.

⁶ Wyrok TSUE z dnia 15 września 2011 r. w połączonych sprawach C-180/10 i C-181/10, *Jaroslav Slaby v. Minister Finansův* (C-180/10) oraz *Emilian Kuć i Halina Jeziorska-Kuć v. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie* (C-181/10), Zb. Orz. 2011, s. I-08461.

⁷ Por. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 9 lipca 2014 r., ITPP2/443-464/14/AP.

ki. Niewątpliwie nabycie działki stanowi formę lokowania kapitału (środków finansowych). W piśmiennictwie podkreśla się, że aspektem przesądającym o uznaniu wykonanych czynności za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 u.p.t.u. jest jednak cel lokowania tegoż kapitału, a więc okoliczność, czy osiągnięty zysk będzie służyć zaspokajaniu własnych potrzeb mieszkaniowych, czy też na przykład wybudowaniu osiedla domków jednorodzinnych i ich odsprzedaży. W sytuacji gdy osoba fizyczna uzyska decyzję o podziale działki na kilkanaście mniejszych działek, następnie na jej wniosek zostanie również wydana decyzja ustalająca warunki zabudowy i zagospodarowania terenu, przewidująca inwestycję w postaci budowy kilkunastu domków jednorodzinnych wraz z infrastrukturą (wewnętrzną drogą dojazdową, zjazdem), a ponadto zostanie udzielone pozwolenie na wycięcie drzew w celu ułatwienia dojazdu i poprawy estetyki osiedla – tego rodzaju czynności uzasadniają uznanie tej osoby za prowadzącą działalność w sposób zorganizowany, a więc mający cechy działalności gospodarczej. O wykonywaniu czynności opodatkowanych przesądza również fakt niewykorzystywania działki przez czas jej posiadania dla zaspokajania własnych potrzeb mieszkaniowych⁸.

Za podatnika podatku od towarów i usług trudno natomiast uznać osobę fizyczną dokonującą sprzedaży majątku prywatnego wyłącznie w ramach uprawnienia wynikającego z własności rzeczy, a więc na przykład osobę, która otrzymała działkę budowlaną w drodze spadku czy darowizny i po jej podziale dokonuje zbycia poszczególnych mniejszych działek (co nie wiąże się z żadnymi dodatkowymi działaniami marketingowymi ani inwestycjami charakterystycznymi dla profesjonalnego obrotu). Ustawodawca nie wyjaśnił wprost, w jaki sposób należy rozumieć użyty w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług termin „majątek”. Należy zauważyć, że przepisy podatkowe nie zawierają definicji niektórych pojęć, między innymi wywodzących się z szeroko rozumianej cywilistyki, ale w przepisach tych definiowane są z reguły pojęcia stworzone dla potrzeb poszczególnych ustaw podatkowych (wyrażenia nomenklaturowe). W konsekwencji przepisy ustaw podatkowych zawierają niekiedy własne definicje terminów występujących również w innych aktach prawnych (np. w kodeksie cywilnym), nadając tym terminom znaczenie niezbędne do prawidłowej interpretacji przepisów podatkowych.

Niemniej jednak przepisy podatkowe w dużym stopniu opierają się na ogólnych założeniach prawa cywilnego i handlowego, natomiast tworzenie odrębnych definicji tych samych pojęć dla potrzeb różnych dziedzin prawnych mogłoby niekiedy prowadzić do dezintegracji prawa, które powinno być logicznym i spójnym zbiorem norm. Stąd też opracowanie odrębnej definicji dla potrzeb prawa podatkowego nie zawsze jest rozwiązaniem niezbędnym dla właściwego objaśnienia poszczególnych reguł opodatkowania. Nie można zatem w sposób definitywny przesądzić, że wszystkie pojęcia o charakterze cywilnoprawnym powinny być umieszczone w słowniku pojęć poszczególnych ustaw podatkowych, a więc w sposób niezależny na przykład od przepisów definiujących kodeksu cywilnego. Idąc tym tokiem rozumowania, należałoby uznać, że w prawie podatkowym powinny być definiowane wszelkie terminy prawa handlowego lub cywilnego

⁸ J. Budziszewski, A. Żarkowska, *Opodatkowanie dostawy udziału w prawie wieczystego użytkowania niezabudowanej działki gruntu*, BISP Doradztwo Podatkowe 2014, nr 12, s. 10.

(np. pojęcie osoby fizycznej, osoby prawnej, wierzytelności, długu, własności, mienia itp.) tylko z tego względu, że terminy te występują w przepisach ustaw podatkowych⁹.

W komentowanym zakresie uzasadnione jest stosowanie wykładni przepisów unijnych dokonanej przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (przy czym przed dniem 1 grudnia 2009 r. organ ten był potocznie określany mianem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości). W orzecznictwie podkreśla się, że majątek prywatny to taka część majątku danej osoby fizycznej, która nie jest przez nią przeznaczona ani wykorzystywana dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej. Zdaniem Trybunału Sprawiedliwości w przypadku gdy podatnik zbywa składnik majątku, którego część zdecydował się zachować do użytku osobistego, nie działa on w odniesieniu do sprzedaży tej części jako podatnik podatku od wartości dodanej. W przypadku gdy podatnik zbywa część składnika majątku, co do której w momencie zakupu podjął decyzję o niewłączeniu jej do prowadzonego przedsiębiorstwa, dla celów transakcji opodatkowanych, należy brać pod uwagę jedynie część tego składnika przypisaną do prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa¹⁰. A zatem wykorzystywanie majątku prywatnego również stanowi działalność gospodarczą, jeżeli jest dokonywane w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

2. Wola wykonywania działalności gospodarczej jako przesłanka uzyskania statusu podatnika

W stanie prawnym obowiązującym do 31 marca 2013 r. za podstawę kwalifikacji podejmowanych czynności jako działalności gospodarczej ustawodawca uznawał ich częstotliwość. Z definicji zawartej w art. 15 ust. 2 u.p.t.u. wynikało bowiem literalnie, że prowadzeniem działalności jest także jednorazowe wykonanie czynności „w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy”. Jakkolwiek obecnie ustawodawca nie posługuje się wprost sformułowaniami „zamiar” i „w sposób częstotliwy”, trudno abstrahować od tych pojęć podczas analizy podjętych przez dany podmiot działań jako potencjalnych czynności wywołujących skutki podatkowe. Dostawę materiałów budowlanych bądź – na przykład – wykonywaną usługę (robotę) remontową można bowiem uznać za działalność gospodarczą pod warunkiem, że wykaże się, iż w momencie jej realizacji podatnik miał zamiar wykonywać takie czynności wielokrotnie, a materiały zostały nabyte lub wytworzone w celu wykorzystania w działalności gospodarczej. Oczekiwana (przyszła) sprzedaż, a więc czynność dopiero zamierzana (będąca przedmiotem owego zamiaru), to warunek, od którego spełnienia uzależniona jest możliwość odliczenia podatku naliczonego. Rozstrzygnięcie, czy podmiot faktycznie wykazuje zamiar wykonywania czynności opodatkowanych (nie w sposób jednorazowy, lecz stały, powtarzalny w przyszłości), zależy od okoliczności danej sprawy.

Treść przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług prowadzi do wniosku, że ustawodawca nie uzależnił prawa do odliczenia podatku naliczo-

⁹ B. Rogalska, *Właściwość organów podatkowych do wydawania interpretacji indywidualnych*, Prz. Pod. 2008, nr 5, s. 54 i n.

¹⁰ Por. orzeczenie ETS z dnia 4 października 1995 r. w sprawie C-291/92, *Finanzamt Uelzen v. Dieter Armbrrecht* (Zb. Orz. 1995, s. I-02775), a także interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 8 stycznia 2015 r., IBPP1/443-975/14/BM.

nego od wystąpienia sprzedaży opodatkowanej w okresie bieżącym, tj. w tym okresie, w którym podatnik dokonuje inwestycji. Prawdopodobnie takiego rozwiązania potwierdzają tezy prezentowane w orzecznictwie TSUE/ETS. Trybunał uznał bowiem, że dla celów odliczenia naliczonego podatku od towarów i usług istotny jest sam zamiar wykorzystania zakupów do realizacji czynności opodatkowanych. Co więcej, takie prawo przysługuje podmiotowi także wówczas, gdy ostatecznie nie doszło do sprzedaży opodatkowanej. W ocenie Trybunału Sprawiedliwości podatnikom przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego z uwagi na fakt, że zgodnie z ich pierwotnym zamiarem dokonane przez nich zakupy, będące przedmiotem sporu, miały być wykorzystane do celów działalności opodatkowanej¹¹.

W orzecznictwie polskich sądów coraz częściej przyjmuje się, że uprawnienie do niezwłocznego odliczenia podatku przysługuje zarówno w sytuacji, gdy nabyte towary i usługi, przy których naliczono podatek, posłużą podatnikowi do wykonania czynności opodatkowanych w okresie rozliczeniowym, w którym otrzymał fakturę, jak i w sytuacji, gdy wykorzystanie tych towarów i usług nastąpi faktycznie w przyszłych okresach, w tym także w przypadku nabycia zmierzającego do wytworzenia środków trwałych, angażowanych następnie do realizacji działalności opodatkowanej. W takich przypadkach podstawowe znaczenie dla prawa do odliczenia ma zamierzony (przyszły) związek ze sprzedażą opodatkowaną¹².

Stanowisko głoszące, że podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego, gdy wykazuje zamiar wykorzystania dokonanych zakupów do wykonywania czynności opodatkowanych, pojawia się również w interpretacjach indywidualnych. Taki pogląd należy uznać za uzasadniony, ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług nie uzależnia bowiem możliwości odliczenia podatku naliczonego od sprzedaży nabytego towaru lub usługi, które to czynności stanowią formę efektywnego wykorzystania towaru lub usługi na potrzeby działalności opodatkowanej. Istotny jest cel nabycia, i właśnie on urzeczywistnia wolę (wyżej komentowany zamiar) wykonywania działalności gospodarczej. Jeśli dany towar ma służyć wykonywaniu czynności opodatkowanych, wówczas podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, na zasadach określonych w art. 86 ustawy, jeżeli nie wyłączają go inne przepisy ustawy lub aktów wykonawczych.

Wnioski wypływające z powyższego orzecznictwa podzielane są również przez doktrynę podatkową. Przykładowo w komentarzu do art. 86 u.p.t.u. autorstwa A. Bartosiewicza i R. Kubackiego¹³ autorzy stwierdzają, iż „z uwagi na to, że prawo do odliczenia powinno być realizowane natychmiast po powstaniu podatku naliczonego, decydujące znaczenie dla oceny istnienia prawa do odliczenia będzie miał zamierzony (deklarowany) związek podatku naliczonego z czynnościami opodatkowanymi. Jeśli podatnik zamierza przeznaczyć dane towary lub usługi na cele działalności opodatkowanej, to jest uprawniony do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu tych towarów i usług (choćby

¹¹ Wyroki ETS w sprawach: C-37/95, *Belgische Staat v. Ghent Coal Terminal BV*, z dnia 15 stycznia 1998 r. (Zb. Orz. 1998, s. I-00001) oraz C-110/94, *Intercommunale voor Zeewateronzuivering INZO v. Belgische Staat*, z dnia 29 lutego 1996 r. (Zb. Orz. 1996, s. I-00857).

¹² Orzeczenie WSA we Wrocławiu z dnia 9 lipca 2010 r., I SA/Wr 235/10, LEX nr 602126.

¹³ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT. Komentarz*, wyd. 6, Warszawa 2012.

przed zrealizowaniem prawa do odliczenia towarów bądź usług nie zostały jeszcze spożytkowane na cele działalności opodatkowanej”.

W konsekwencji, jak wynika z wyżej powołanych orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości, wyroków sądów administracyjnych, interpretacji indywidualnych¹⁴ oraz stanowiska wyrażanego przez przedstawicieli nauki prawa podatkowego, prawo do odliczenia podatku naliczonego jest kreowane przez zamiar podatnika wykorzystania dokonanych zakupów do wykonywania czynności opodatkowanych. Oznacza to, że podatnik jest uprawniony do odliczenia podatku naliczonego od zakupów, jeżeli przy ich nabyciu miał zamiar wykorzystania ich do czynności opodatkowanych (również wtedy, gdy ten zamiar w rzeczywistości się nie zmaterializował i ostatecznie zakupy te nie zostały wykorzystane do czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług).

Przy ocenie tak ważnego aspektu, jak zamiar wykonywania czynności opodatkowanych, pojawia się problem, na ile ów zamiar ma charakter subiektywny, a więc *de facto* deklaracyjny, czego wyrazem jest sam fakt złożenia zgłoszenia rejestracyjnego. Pojawia się pytanie, w jakim zakresie, a właściwie – czy w ogóle władzom publicznym przysługuje prawo do oceny zamierzenia uczestnika obrotu, a więc również wykazania przy zastosowaniu tzw. kryterium obiektywnego, że podatnik w rzeczywistości nie przejawiał woli wykonania czynności opodatkowanych, co wynika z okoliczności danej sprawy. Na tak postawione pytanie należy odpowiedzieć twierdząco.

Samo zawarcie umowy na wykonanie robót budowlanych nie stanowi samoistnej przesłanki, na której podstawie można stwierdzić ponad wszelką wątpliwość, że przyjmujący zlecenie ma rzeczywisty zamiar wykonywania tego rodzaju czynności. O posiadaniu statusu podatnika nie decyduje również fakt dokonania ustaleń dotyczących formy płatności, na przykład przyjęcie, że rozliczenie należności za wykonanie robót budowlanych nastąpi w ramach cesji wierzytelności, które zleceniodawcy posiadają w stosunku do osoby trzeciej, będącej jednocześnie zobowiązaną do dostawy materiałów budowlanych.

Poglądy głoszone w ramach orzecznictwa TSUE są z reguły bardzo liberalne i w zakresie oceny posiadania statusu podatnika akcentują aspekt podjęcia przez podmiot działań o charakterze organizacyjnym. Trudno jednak uznać jedynie na podstawie zawartej umowy, że zleceniobiorca wykazywał zamiar wykonywania działalności opodatkowanej, jeżeli oprócz tego nie nabył samodzielnie materiałów budowlanych, nie wykonał w ramach zgłoszonej działalności gospodarczej żadnych czynności na rzecz zleceniodawców, ani na rzecz jakichkolwiek innych podmiotów gospodarczych lub osób fizycznych, nie interesował się rozliczeniami wynikającymi z zawieranych przez siebie transakcji bądź nie miał wpływu na podejmowanie decyzji gospodarczych – co oznacza, że zarejestrowana działalność nie ma przymiotu samodzielności¹⁵. Potwierdzeniem zamiaru wykonywania czynności opodatkowanych nie jest również wystawienie faktury zaliczkowej, która w opisywanych okolicznościach stanowi fakturę pustą (art. 108 u.p.t.u.).

¹⁴ Przypomnijmy, że w stanie prawnym obowiązującym w dniu 1 stycznia 2016 r. interpretacji indywidualnych w dalszym ciągu dokonują z upoważnienia Ministra Finansów dyrektorzy izb skarbowych. Znowelizowany art. 14b o.p., który kompetencje do wydawania interpretacji indywidualnych przyznaje Dyrektorowi Biura Krajowej Informacji Podatkowej, będzie obowiązywać od dnia 1 lipca 2016 r. – por. przypis 1.

¹⁵ Por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 15 czerwca 2009 r., I SA/Wr 1363/08, LEX nr 561644.

3. Kurator

Wątpliwości interpretacyjne dotyczą różnych form zastępstwa czy też reprezentacji właściciela nieruchomości, w tym kurateli. Z zastępstwem wiążą się bowiem nie tylko przypadki prowadzenia spraw bądź realizacji obowiązków, w tym o charakterze podatkowym, na podstawie umocowania udzielonego przez samego podatnika. Niekiedy szczególne okoliczności sprawiają, że podatnik traci lub nie posiada zdolności do prowadzenia własnych spraw wiążących się z czerpaniem pożytków tytułem prowadzenia działalności gospodarczej. Takie wątpliwości dotyczą między innymi przypadku nieobjęcia przez spadkobierców spadku, w którego skład wchodzi nieruchomość, co może wiązać się z wyznaczeniem przez sąd kuratora.

Z treści art. 666–668 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego¹⁶ wynika, że zarząd spadku nieobjętego przez spadkobierców sprawuje sąd. W postępowaniu toczącym się w omawianym zakresie sąd spadku może występować w dwójakiej roli: jako organ sprawujący bezpośrednio zarząd nad nieobjętym spadkiem i jako organ sprawujący nadzór nad zarządem wykonywanym przez kuratora spadku. Ustanowiony kurator spadku zarządza majątkiem spadkowym pod nadzorem sądu spadku. Przez nadzór należy rozumieć ogół czynności kontrolnych podejmowanych przez sąd w odniesieniu do osoby kuratora spadku i dokonywanych wobec niego czynności. Wśród tych działań wymienia się między innymi zobowiązanie kuratora do podjęcia określonej czynności czy wydanie kuratorowi poleceń i udzielenie mu wskazówek¹⁷.

W doktrynie i orzecznictwie podkreśla się, że kurator spadku nie jest podatnikiem, nawet gdy wynajmuje nieruchomość wchodzącą w skład spadku nieobjętego przez spadkobierców. Takie twierdzenie jest w pełni uzasadnione, ponieważ osoba fizyczna traci zdolność prawną z chwilą śmierci. Tym samym stwierdzenie, że kurator spadku – zarządca jest zobowiązany do pobierania w imieniu nieżyjącego właściciela nieruchomości podatku z tytułu czynszu najmu od tej nieruchomości, a następnie odprowadzenia go do urzędu skarbowego, nie znajduje prawnego i logicznego uzasadnienia. Ani ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁸, ani ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług nie ustanawia jako podatnika spadku wakującego (nieobjętego)¹⁹. Dlatego należy stwierdzić, że na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług nie ma podstawy prawnej do uznania, że kurator spadku jest zobligowany do zapłaty podatku z tytułu wynajmowania nieruchomości w ramach wykonywanych czynności zarządczych.

Reasumując, należy podkreślić, że choć kurator spadku występuje w obrocie pod własnym imieniem zamiast przyszłych (ewentualnych) spadkobierców, podejmowane przez niego działania w związku z zarządzaniem nieruchomością nie są równoznaczne z prowadzeniem samodzielnie działalności gospodarczej (art. 15 ust. 2 u.p.t.u.). Nie zmieni tego faktu ewentualna okoliczność, że wyznaczonym przez sąd kuratorem spadku, w którego skład wchodzi na przykład lokal użytkowy, jest radca prawny (wykonujący

¹⁶ Tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 101 z późn. zm.

¹⁷ Por. A. Stempniak, *Zarząd spadku nieobjętego w ujęciu przepisów k.p.c.*, cz. I, M. Praw. 2010, nr 18, s. 997–1005.

¹⁸ Tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.

¹⁹ Taką konstrukcję prawną przewidywał art. 47 ustawy z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 1936 r. Nr 14, poz. 134), w którego świetle podmiotowość podatkową posiadał także spadek wakujący.

zawód m.in. w kancelarii radcy prawnego) i w związku z tym został on również zarejestrowany jako podatnik podatku od towarów i usług. Jakkolwiek w związku z postanowieniem sądu o wyznaczeniu kuratora staje się on zarządcą nieruchomości, co uprawnia go do wynajęcia nieruchomości i lokalu wchodzących w skład spadku, fakt zawarcia umowy najmu nie jest równoznaczny z występowaniem w tym zakresie w charakterze podatnika podatku od towarów i usług. Na kuratorze spadku nie ciąży obowiązek dokumentowania czynności wynajmu lokalu użytkowego fakturami VAT, a w przypadku gdy najem jest dokonywany na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej fakturami VAT, jeżeli nabywcy tego zażądają. W konsekwencji nie jest również zobligowany do ustalenia podatku od należnego czynszu najmu pobieranego w imieniu potencjalnych spadkobierców.

Problemy natury zarówno teoretycznej, jak i praktycznej wiążą się jednak nie tylko ze szczególnym przypadkiem prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług w „zastępstwie” podmiotu, którego miejsce pobytu nie jest znane, ale również z jeszcze bardziej skomplikowanym przypadkiem, gdy nie jest wyjaśniona kwestia, czy dana osoba żyje. Problemy te nabierają szczególnego znaczenia ze względu na wymóg właściwego oznaczenia nabywcy i sprzedawcy, a więc podstawowy warunek prawidłowego wystawienia faktury. Zdaniem sądów administracyjnych przyjmowanie lub wystawianie faktur na nazwisko zmarłego świadczy o ignorowaniu nie tylko podstawowych zasad ustawy o podatku od towarów i usług, lecz także przepisów ordynacji podatkowej, przewidujących obowiązek rzetelnego i prawidłowego prowadzenia dokumentacji księgowej. Ze szczególną sytuacją mamy do czynienia wówczas, gdy nie jest do końca wyjaśniona kwestia, czy podatnik reprezentowany przez kuratora sądowego (np. w związku z realizacją uprawnień wynikających z własności nieruchomości) żyje, czy też zmarł²⁰.

Przepis art. 601 k.p.c. przewiduje możliwość ustanowienia na wniosek osoby zainteresowanej kuratora sądowego dla osoby, która z powodu nieobecności nie może prowadzić swoich spraw, a nie ma pełnomocnika. Kuratora ustanawia sąd opiekuńczy miejsca ostatniego zamieszkania lub pobytu osoby nieobecnej. Należy zaznaczyć, że kurator powinien przede wszystkim postarać się o ustalenie miejsca pobytu osoby nieobecnej i zawiadomić ją o stanie jej spraw (art. 184 § 2 ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy²¹).

Omawiana regulacja kodeksu postępowania cywilnego uwzględnia zatem sytuację, gdy właściciel nieruchomości z powodu nieobecności zostaje pozbawiony możliwości reprezentowania własnej osoby przed organami władzy publicznej. Należy przy tym zauważyć, że ustawodawca nie ogranicza możliwości ustanowienia kuratora sądowego do oznaczonej kategorii spraw (np. wyłącznie w zakresie normowanym przepisami kodeksu cywilnego), nie zawęża również prawa do reprezentowania osoby nieobecnej poprzez uwzględnienie jedynie niektórych instytucji czy też organów administracyjnych (np. wyłącznie sądów powszechnych). A zatem z brzmienia cytowanego przepisu wynika, że na kuratorze ciąży obowiązek ochrony istotnych interesów osoby nieobecnej, do których niewątpliwie należy powinność terminowego opłacania danin publicznych,

²⁰ Por. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 22 października 2008 r., I SA/Bd 482/08, LEX nr 466754.

²¹ Tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 2082.