

Adam Hernas*

Nr ORCID [0000-0002-0519-6546](https://orcid.org/0000-0002-0519-6546)

„Energia i Budynek” 2012, nr 4(59)

Działalność Certyfikatora Energetycznego w interpretacjach organów podatkowych / Activities of an Energy Certifier in the Tax Authorities Interpretations

Abstrakt: Artykuł omawia zagadnienie sporządzania świadectw charakterystyki energetycznej przez osoby do tego uprawnione, nieformalnie nazywane w swym środowisku zawodowym „Certyfikatorami Energetycznymi”. Poruszona w nim tematyka rozpatrywana jest głównie pod kątem zastosowanej przez organy podatkowe wykładni przepisów prawa podatkowego. We wnioskach końcowych podkreślono, że *de lege lata* Certyfikator Energetyczny powinien być uznany zarówno za doradcę w rozumieniu Prawa podatkowego, jak i Prawa budowlanego.

Słowa kluczowe: świadectwo charakterystyki energetycznej, Certyfikator Energetyczny, Prawo podatkowe, VAT, interpretacja organu podatkowego, działalność gospodarcza, umowa zlecenia, umowa o dzieło.

Abstract: The article discusses the preparation of the energy performance certificates by authorized professionals – informally referred to within their professional community as "Energy Certifiers". The subject matter is examined primarily from the perspective of the interpretation of Tax Law regulations adopted by tax authorities. The conclusions emphasize that, under current law (*de lege lata*), an Energy Certifier should be regarded as an advisor within the meaning of Tax Law and Construction Law.

Keywords: energy performance certificate, Energy Certifier, Tax Law, VAT, tax authority interpretation, business activity, contract of mandate, contract for specific work.

Wstęp

Artykuł ten poświęcony jest zagadnieniu wykonywania świadectw charakterystyki energetycznej przez osoby do tego uprawnione, nieformalnie nazywane w swym środowisku „Certyfikatorami Energetycznymi”. Tematyka ta rozpatrywana jest tym razem głównie pod kątem zastosowanej przez organy podatkowe wykładni przepisów prawa podatkowego w kwestii ustalenia odpowiedzi na kilka nurtujących pytań. Po pierwsze, w jaki sposób powinny być opodatkowane usługi polegające na wykonywaniu świadectw energetycznych oraz czy

* Adam Hernas – doktor nauk prawnych, Audytor i Certyfikator Energetyczny, Członek Zrzeszenia Audytorów Energetycznych.

osoba sporządzająca tego typu dokumenty może być zwolniona z podatku VAT. Po drugie, czy świadectwa energetyczne można wykonywać w innej formie, niż działalność gospodarcza, a jeżeli tak, to w jaki sposób podmiot nie prowadzący działalności gospodarczej może rozliczać dochód osiągnięty z tytułu sporządzania świadectw energetycznych.

Działalność Certyfikatora Energetycznego a podatek VAT

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o VAT [1] opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega: odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport oraz import towarów, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju, a także wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów. Analizując powyższy przepis pod kątem wykonywania świadectw energetycznych należy zauważyć, iż tego typu działalność będzie traktowana przez ustawodawcę jako „odpłatne świadczenie usług”. Potwierdzeniem tej tezy jest regulacja prawna zawarta w art. 8 ust. 1 ustawy o VAT [1], który stanowi, iż „przez świadczenie usług rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów”. Można więc za D. Młodzikowską i B. Lundénem stwierdzić, że co nie jest towarem jest usługą, a co nie jest dostawą towaru, jest świadczeniem usługi [2].

Definicje legalne terminów: „podatnik” oraz „działalność gospodarcza” na potrzeby podatku od towarów i usług, zostały określone w art. 15 ust. 1 i ust. 2 ustawy o VAT [1]. W myśl art. 15 ust. 1 ustawy podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Natomiast działalność gospodarcza, zgodnie z ust. 2 tego artykułu obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Przyjmując powyższe założenia organ podatkowy w wydanej interpretacji indywidualnej podzielił zdanie wnioskodawcy i doszedł do wniosku, że wykonawca świadectwa charakterystyki energetycznej w istocie nie świadczy usług doradztwa, lecz jedynie dokonuje oceny budynku pod względem energetycznym. Zdaniem organu, osoba sporządzająca świadectwo „pisze ewentualne uwagi o koniecznych działaniach prowadzących

do spełnienia obowiązujących w tym zakresie wymagań – na przykład wskazuje, że budynek jest słabo ocieplony i aby usunąć tę wadę właściciel budynku albo musi się ściśle zastosować do projektu, albo przy starych projektach zwrócić się do osoby posiadającej uprawnienia budowlane celem wskazania przez niego sposobu poprawy ocieplenia” [3]. W opinii organu podatkowego Certyfikator Energetyczny „nie może udzielać właścicielowi budynku porad i w sprawie szczegółowych ustaleń zaleca zwrócenie się w tej kwestii do osoby posiadającej uprawnienia budowlane celem wskazania przez niego sposobu poprawy ocieplenia” [3]. W ocenie organu sporządzanie świadectwa energetycznego nie jest więc usługą doradztwa w rozumieniu ustawy o VAT [1]. *Primo*, doradztwo jest udzielaniem fachowych zaleceń, czy porad w różnych dziedzinach, zaś doradca to osoba, która „udziela porad, doradza, wskazuje sposób postępowania” [3]. *Secundo*, użyty w art. 113 ust. 13 pkt. 2 ustawy o VAT [1] termin „usługi w zakresie doradztwa” trzeba rozumieć szeroko i może obejmować szereg usług doradczych. *Ad exemplum*, będzie to doradztwo podatkowe, prawne, finansowe, czy techniczne [3]. Skoro jednak osoba wykonująca świadectwa energetyczne nie świadczy usług doradztwa w rozumieniu ustawy o VAT [1], stąd nie będzie mieć zastosowanie wyłączenie ze zwolnienia określone w art. 113 ust. 13 pkt. 2 ustawy o VAT [1] w powiązaniu z poz. 37 załącznika do rozporządzenia Ministra Finansów [4]. Przysługuje jej natomiast prawo do skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego od towarów i usług przewidzianego w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT [1], który stanowi, że „zwalnia się od podatku podatników, u których wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 150 000 zł”. Musi być także spełniony drugi warunek zakładający, że osoba taka nie wykonuje innych czynności, nie zwolnionych z VAT [3]. Podobne stanowisko zajął organ podatkowy w interpretacji podatkowej z dnia 6 czerwca 2010 roku [5].

Świadectwa energetyczne a działalność gospodarcza

Definicja legalna działalności gospodarczej została zawarta w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej [6]. Zgodnie z art. 2 ustawy za taką działalność uznawana jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły. Z kolei w art. 10 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych [7] wyszczególniono odrębne źródło przychodów w postaci pozarolniczej działalności gospodarczej. Samo pojęcie działalności gospodarczej zostało natomiast zdefiniowane w art. 5a pkt. 6 wspomnianej ustawy [7]. Zgodnie z tym przepisem za działalność gospodarczą albo pozarolniczą działalność gospodarczą, uważa się m.in.

działalność zarobkową: wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową – prowadzoną we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt. 1, 2 i 4-9 ustawy [7].

W wydanej interpretacji indywidualnej organ podatkowy zastosował wykładnię literalną przepisu prawnego zawartego w art. 5a pkt. 6 ustawy [7] i wskazał, że działalność gospodarcza to działalność zarobkowa, czyli służąca osiągnięciu zysków, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły, co oznacza, że jest ona przygotowana i uporządkowana oraz ma charakter powtarzalny [8]. W opinii organu działalność jest wtedy zarobkowa, gdy jest zdolna do potencjalnego generowania zysku, a jej przeznaczeniem jest zapewnienie określonego dochodu. Stąd musi ona być tak prowadzona i ukierunkowana, aby była w stanie zyski faktycznie osiągnąć. Jednakże brak zysku z podjętych działań noszących znamiona działalności gospodarczej nie oznacza, iż nie była ona faktycznie prowadzona, gdyż prowadzenie działalności gospodarczej zawsze wiąże się z ryzykiem nieosiągnięcia dochodów [8].

Odnosnie do drugiego kryterium, czyli wykonywana działalności gospodarczej w sposób ciągły, organ podatkowy zastosował wykładnię celowościową i podkreślił, że wprowadzenie przez ustawodawcę tego wyznacznika miało na celu wyeliminowanie z pojęcia działalności gospodarczej przedsięwzięć o charakterze incydentalnym i sporadycznym. W opinii organu ciągłość w wykonywaniu działalności gospodarczej oznacza bowiem względnie stały zamiar jej wykonywania. Nie wyklucza ona jednak możliwości prowadzenia działalności gospodarczej tylko sezonowo lub do czasu osiągnięcia postawionego przez dany podmiot celu i to bez względu na okres, w którym cel ten miałby być realizowany. Do zachowania ciągłości wystarczające jest bowiem, aby z całokształtu okoliczności sprawy wynikał zamiar powtarzania określonego zespołu konkretnych działań w celu osiągnięcia efektu w postaci zarobku. Natomiast przez powtarzalność rozumie się cały szereg wielokrotnie powtarzanych czynności podejmowanych w konkretnym celu. Taki zespół wielokrotnie powtarzanych czynności, (nie zaś czynności sporadyczne, oderwane od siebie, nie powiązane ze sobą) w dziedzinie wytwórczej, usługowej lub handlowej podejmowanych w celach zarobkowych i na własny rachunek, można uznać za prowadzenie działalności gospodarczej [8].

Przenosząc powyższe wywody na grunt instytucji świadectw energetycznych organ podatkowy uznał, że dokumenty te mogą być wykonywane zarówno w formie działalności gospodarczej, jak i w ramach odrębnych źródeł przychodów. W pierwszym przypadku

uzyskany przychód stanowić będzie przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej, w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Natomiast w przypadku, gdy osoba wykonująca świadczenia energetyczne uważa, że nie spełnia wszystkich kryteriów prowadzenia działalności gospodarczej, czyli przykładowo kryterium powtarzalności podejmowanych w ramach tej działalności działań, to zdaniem organu podatkowego powinna ona rozważyć możliwość opodatkowania uzyskiwanych (poza działalnością gospodarczą) dochodów w ramach odrębnych źródeł przychodów, a więc w ramach innego niż działalność gospodarcza źródła przychodów [8].

Świadczenia energetyczne a umowa zlecenia i umowa o dzieło

Przychody uzyskane z tytułu realizacji umowy zlecenia lub umowy o dzieło, od osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej, stanowią przychody z innych źródeł, o których mowa w art. 20 ust. 1 w związku z art. 10 ust. 1 pkt. 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych [7]. Należy przy tym zauważyć, że kwestie dotyczące zawierania pomiędzy stronami umów zlecenia oraz umów o dzieło regulują przepisy Kodeksu cywilnego [9]. Jak informuje Ministerstwo Finansów, zarówno w przypadku umowy zlecenia, jak i umowy o dzieło ustawodawca dopuścił w ustawie [7] możliwość zawierania tych umów przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej, brak jest bowiem wyłączeń odnośnie do stron tych umów [10]. Należy więc przypuszczać, że każdy Certyfikator Energetyczny, który nie zdecyduje się na prowadzenie działalności gospodarczej, może wykonywać świadczenia energetyczne poprzez zawieranie wspomnianych umów cywilnoprawnych z inwestorami. Jak podkreśla Ministerstwo Finansów, w konsekwencji zarówno na zleceniodawcy nie ciąży obowiązek płatnika, w rozumieniu przepisów ustawy [7], jak i zleceniobiorcy, czyli w naszym przypadku Certyfikatora Energetycznego nie obciąża także obowiązek wpłacenia zaliczek na podatek w trakcie roku podatkowego. Dopiero w zeznaniu podatkowym osoba sporządzająca świadczenia energetyczne jest zobligowana wykazać dochód z tego tytułu wraz z innymi dochodami i od łącznej sumy obliczyć należny za dany rok podatek dochodowy [10].

Wnioski *de lege lata*

Zastosowana przez organy podatkowe interpretacja terminu „doradztwo” może, *prima facie* wywołać w środowisku Certyfikatorów Energetycznych pewne zdziwienie. Pamiętamy, że według organu podatkowego doradztwo jest udzielaniem fachowych zaleceń, czy porad w różnych dziedzinach, zaś doradca to osoba, która udziela porad, doradza, wskazuje sposób

postępowania [3]. Stąd Certyfikator Energetyczny to nie doradca w rozumieniu Prawa podatkowego. Wobec powyższego należy zadać sobie pytanie, czy ta sama osoba jest doradcą w rozumieniu Prawa budowlanego? Okazuje się, że dosyć wyraźnie reguluje to art. 5 ust. 3 ustawy Prawo budowlane [11]. Zgodnie z tym przepisem dla budynku oddawanego do użytkowania oraz dla budynku, lokalu mieszkalnego, a także części budynku stanowiącej samodzielnią całość techniczno – użytkową dokonuje się oceny charakterystyki energetycznej oraz wskazuje możliwe do realizacji roboty budowlane, mogące poprawić pod względem opłacalności charakterystykę energetyczną poddanego analizie obiektu. Jak już wielokrotnie wspominałem w moich opracowaniach dokonuje tego osoba uprawniona do wydawania tego typu dokumentów, czyli tzw. „Certyfikator Energetyczny”. Stosując wykładnię literalną art. 5 ust. 3 ustawy Prawo budowlane [11] należy stwierdzić, że poprzez użycie w tekście prawnym konstrukcji słownej: „wskazuje możliwe do realizacji roboty budowlane” ustawodawca wprost wymaga, aby Certyfikator Energetyczny *ex professo* nie tylko ograniczał się do odzwierciedlenia w świadectwie zastanego stanu faktycznego, lecz aby przedstawił właścicielowi takie rozwiązania, które w przyszłości poprawią charakterystykę energetyczną jego domu, czy lokalu.

Wymagania Prawa budowlanego [11] mają również swoje potwierdzenie w Metodologii [12]. Zgodnie z postanowieniami tego aktu prawnego na stronie trzeciej każdego świadectwa energetycznego osoba przygotowująca ten dokument jest zobowiązana przedstawić swoje uwagi dotyczące możliwości zmniejszenia zapotrzebowania na energię końcową. Uwagi te dotyczą przy tym zarówno możliwych zmian w zakresie osłony zewnętrznej budynku, techniki instalacyjnej i źródła energii, jak i zmian ograniczających zapotrzebowanie na energię końcową w czasie eksploatacji budynku oraz związanych z korzystaniem z ciepłej wody użytkowej. W każdym świadectwie energetycznym istnieje także dodatkowy punkt, w którym Certyfikator Energetyczny może zamieszczać inne uwagi w związku z przygotowywanym przez siebie dokumentem.

W świetle powyższych dowodów należy więc stwierdzić, że osoba wykonująca certyfikaty energetyczne powinna być uznana za doradcę w rozumieniu Prawa budowlanego [11]. Co więcej, może ona być także uznana za doradcę w rozumieniu Prawa podatkowego [3], gdyż zakres działalności takiej osoby mieści się w definicji „doradztwa” przedstawionej przez organ podatkowy. Certyfikator Energetyczny jako „doradca” jest bowiem (a przynajmniej powinien być) fachowcem, który „udziela zaleceń, porad, doradza, wskazuje sposób postępowania”. Potwierdzeniem powyższych konstatacji jest także art. 7 ust. 2 zd. 2 wdrożonej do polskiego porządku prawnego dyrektywy EPBD [13], który stanowi, że:

„Świadectwu towarzyszą zalecenia służące poprawie danej charakterystyki energetycznej pod względem opłacalności”. Usługi doradztwa zostały również zdefiniowane w literaturze przedmiotu. D. Młodzikowska i B. Lundén zauważają, że obejmują one „usługi związane z poradnictwem i doradztwem fachowców” [2]. Należy również zgodzić się z opinią M. Robakiewicza, który w jednym z artykułów tak opisuje działalność Certyfikatorów Energetycznych: „(...) osoby te tworzą także liczną grupę specjalistów z dziedziny oceny efektywności energetycznej. W ramach sporządzania świadectwa występuje pewien zakres działalności doradczej, bowiem w treści świadectwa powinny być podawane zalecenia dotyczące możliwej poprawy efektywności energetycznej w budynku, głównie poprzez zmniejszenie zużycia energii w trakcie jego eksploatacji” [14].

Trzeba także pamiętać, że zgodnie z art. 1 dyrektywy EPBD [13] głównym celem wprowadzenia świadectw energetycznych na europejski rynek nieruchomości jest nie tylko ustalanie stanu faktycznego budynków i lokali, ale także promowanie poprawiania ich charakterystyki energetycznej w całej Wspólnocie. Jest to także główny cel recastu dyrektywy EPBD [15], której transpozycji do polskiego porządku prawnego nadal oczekujemy. Stąd Certyfikator Energetyczny nie może ograniczać się tylko do stwierdzenia w świadectwie energetycznym stanu zastanego, ale także powinien przedstawić w tym samym dokumencie każdemu inwestorowi swoją wiedzę techniczną na temat możliwych udoskonaleń danego budynku, czy lokalu. Co więcej, w mojej opinii wiedza ta powinna być ciągle pogłębianą i uzupełnianą, gdyż zagadnienie efektywności energetycznej budynków jest w polskich realiach tematem rozwojowym.

Na zakończenie pragnę podkreślić, że przedstawione w artykule interpretacje podatkowe mają charakter indywidualny i dotyczą tylko konkretnych, pojedynczych przypadków. Dlatego każdy potencjalny wnioskodawca, który jest zainteresowany uzyskaniem pisemnej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego, powinien w myśl art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej [16] zwrócić się z takim wnioskiem do Ministra Finansów, przy czym na podstawie § 2 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów [17] organami upoważnionymi do wydania takich interpretacji są Dyrektorzy Izb Skarbowych w: Bydgoszczy, Katowicach, Łodzi, Poznaniu i Warszawie. Wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zarówno zaistniałego stanu faktycznego jak i zdarzeń przyszłych (art. 14b § 2 Ordynacji podatkowej) [16]. Składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej zobowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego (art. 14b § 3). Warto

również dodać, że zgodnie z art. 14f § 1 ustawy [16] wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej podlega opłacie. Ministerstwo Finansów informuje na swojej stronie, że opłata ta aktualnie wynosi 40 zł od każdego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego będącego przedmiotem wniosku [18]. Natomiast w wypadku wystąpienia w jednym wniosku odrębnych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych pobiera się opłatę od każdego przedstawionego we wniosku odrębnego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego (art. 14f § 2 Ordynacji podatkowej) [16].

Bibliografia:

1. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535 ze zm.
2. D. Młodzikowska, B. Lundén, *Jednoosobowa firma. Jak założyć i samodzielnie prowadzić jednoosobową działalność gospodarczą*, Gdańsk 2009.
3. Interpretacja podatkowa Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 19 kwietnia 2010 r. w zakresie ustalenia, czy wykonując świadectwa charakterystyki energetycznej Wnioskodawca może być zwolniony z podatku VAT, sygn. IBPP1/443-28/10/BM.
4. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług, Dz. U. z 2008 r. Nr 212, poz. 1337.
5. Interpretacja podatkowa Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 6 czerwca 2010 r. w zakresie zwolnienia podmiotowego w związku ze świadczeniem usług polegających na sporządzaniu świadectw charakterystyki energetycznej budynków, sygn. IBPP3/443-108/10/AB.
6. Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, Dz. U. z 2004 r. Nr 173, poz. 1807.
7. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t. j. Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 ze zm.
8. Interpretacja podatkowa Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 22 czerwca 2011 r. dotycząca określenia źródła przychodów właściwego do opodatkowania przychodów uzyskanych już przez Wnioskodawcę w związku z zawieraniem umów o wykonywanie świadectw charakterystyki energetycznej budynków, sygn. IBPP3/443-108/10/AB.

9. Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964r. – Kodeks cywilny, Dz. U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.
10. Informacja Ministerstwa Finansów z dnia 22 lipca 2005r. nt. umowy zlecenia pomiędzy osobami fizycznymi, sygn. PB5/KD-033-72-1101/05, [w:] Biuletyn Skarbowy (2005), nr 5, s. 18-19.
11. Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane, Dz. U. z 1994 r. Nr 89, poz. 414 ze zm.
12. Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie metodologii obliczania charakterystyki energetycznej budynku i lokalu mieszkalnego lub części budynku stanowiącej samodzielną całość techniczno – użytkową oraz sposobu sporządzania i wzorów świadectw ich charakterystyki energetycznej, Dz. U. z 2008 r. Nr 201, poz. 1240.
13. Dyrektywa 2002/91/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 grudnia 2002 r. w sprawie charakterystyki energetycznej budynków, Dz. Urz. UE L 1 z 4 stycznia 2003r., s. 65–71.
14. Robakiewicz M.: *Dziś i jutro doradztwa energetycznego*, [w:] „Energia i Budynek” 2012, nr 1(56), s. 11-13.
15. Dyrektywa 2010/31/UE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 maja 2010 r. w sprawie charakterystyki energetycznej budynków (wersja przekształcona), Dz. Urz. UE L 153 z 18 czerwca 2010 r., s. 13-35.
16. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, t. j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.
17. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 marca 2011 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, Dz. U. z 2011 r. Nr 58, poz. 298.
18. <http://www.mf.gov.pl/index.php?dzial=1264&wysw=84&const=4>