

Autor: Sławomir Zieliń

Tytuł: Outsourcing a umowa o pracę - analiza opłacalności podatkowej

W komentarzu dokonano porównania (analizy) opłacalności zawarcia z pracownikiem umowy o pracę (z uwzględnieniem wszelkich kosztów z nią związanych - podatków, ZUS) na tle zlecenia wykonania tej samej pracy podmiotom (osobom) zewnętrznym w stosunku do podatnika, czyli z wykorzystaniem tzw. outsourcingu.

1. Istota *outsourcingu* oraz umowy o pracę

1.1. Outsourcing

Podlegająca silnym przemianom gospodarka polska poszukuje różnych form poprawy efektywności. Strategią, która wspomaga ten proces jest *outsourcing*. Ta nowoczesna metoda zarządzania wiąże się z oddaniem na zewnątrz – partnerowi zewnętrznemu – (*outsourcerowi*) zadań, które nie są powiązane z podstawową działalnością przedsiębiorstwa. *Outsourcing* kojarzy się z redukcją kosztów, głównie o charakterze osobowym – w związku z przesunięciem wielu czynności usługowych do podmiotów zewnętrznych.

Z punktu widzenia prawa cywilnego *outsourcing* kojarzy się z umową, na podstawie której jeden podmiot zleca innemu wykonanie pewnych czynności. Jest to tzw. umowa nienazwana, a więc strony mogą wypełnić jej postanowienia dowolną treścią, kształtowaną postanowieniami art. 353¹ ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.). Treść (cel) umowy nie może sprzeciwiać się jednak jej właściwościom ani zasadom współżycia społecznego.

1.2. Umowa o pracę

Umowa o pracę została zdefiniowana w art. 22 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (tekst jedn.: Dz. U. z 1998 r. Nr 21, poz. 94 z późn. zm.) – dalej k.p. Stosunek pracy cechuje się tym, że:

- pracownik zobowiązuje się do wykonania określonej pracy na rzecz pracodawcy, pod jego kierownictwem, w miejscu i czasie przez niego wskazanym,
- pracodawca zaś zobowiązuje się do zatrudnienia pracownika za wynagrodzeniem.

Co istotne, bez względu na nazwę zawartej umowy – zatrudnienie na zasadach wyżej opisanych będzie zawsze stosunkiem pracy. Tym, co odróżnia umowę o pracę od innych umów (choćby o charakterze *outsourcingowym*) są;

- 1) osobiste i powtarzające się zobowiązania pracownika na rzecz pracodawcy,
- 2) wynagrodzenie,
- 3) charakter umowy o pracę - jako umowy starannego działania (a nie rezultatu),
- 4) wykonywanie pracy pod kierownictwem, we wskazanym miejscu i czasie.

2. Umowa o pracę a prawna możliwość *outsourcingu* określonych czynności

Nie wszystkie czynności mogą zostać *outsourcingowane* poza przedsiębiorstwo. „Sięganie do pozapracowniczych form zatrudnienia czy też *outsourcingu* nie może prowadzić do obchodzenia art. 22 § 1 k.p. oraz naruszania zakazu dyskryminacji”. Pamiętać przy tym należy, iż sam Kodeks pracy - a w szczególności norma art. 22 nie stanowią domniemania zawarcia umowy o pracę. Dlatego też, aby ocenić z jaką umową mamy do czynienia należy przeanalizować jej treść, wolę stron umowy, sposób wykonywania pracy, a nawet nazwę. Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 23 września 1998 r., II UKN 229/98, stwierdził:

„Przepis art. 22¹ k.p. nie stwarza prawnego domniemania zawarcia umowy o pracę (...). Przepisy ustawodawstwa pracy nie wskazują bowiem elementów przedmiotowo istotnych umowy o pracę (art. 29 k.p.), a legalna definicja stosunku pracy zawiera jedynie podstawowe jego cechy pojęciowe (art. 22 k.p.). W takiej sytuacji kwalifikacji prawnej umowy o świadczenie usług można dokonywać tylko metodą typologiczną, tj. poprzez rozpoznanie i wskazanie jej cech przeważających. (...) W razie ustalenia, iż zawarta przez strony umowa wskazuje cechy wspólne dla umowy o pracę i umowy cywilnoprawnej z

jednakowym ich nasileniem, rozstrzygająca o jej typie powinna być *in concreto* wola stron (...). O rodzaju zawartej umowy decyduje więc nie tylko i nie tyle jej nazwa, ile cel i zgodny zamiar stron. Wykładając oświadczenia strony nie można jednak nazwie czynności prawnej odmówić jakiegokolwiek znaczenia. Zwłaszcza wówczas, gdy strony mają świadomość co do rodzaju zawieranej umowy, potwierdzonej jej postanowieniami. Artykuł 353¹ k.c. skorygowany zasadą uprzywilejowania pracownika, odnosi się także do umowy o pracę. O wyborze podstawy zatrudnienia decyduje więc przede wszystkim zgodna, autonomiczna wola stron".

Również osobiste wykonywanie czynności nie jest elementem rozróżniającym umowę o pracę od innych umów, co zauważył SN w wyroku z dnia 6 października 1998 r., I PKN 389/98. Sąd wskazał, że element osobistego wykonywania czynności występuje często również w stosunkach cywilnoprawnych. Tym, co odróżnia stosunek pracy od innych umów jest wykonywanie pracy w warunkach podporządkowania pracodawcy – w miejscu i czasie przez niego określonym (wyrok z dnia 3 czerwca 1998 r., I PKN 170/98. *Outsourcing* nie może więc dotyczyć wszystkich prac oraz stanowisk, których wykonywanie czy też obsadzenie (w odniesieniu do stanowisk) chcielibyśmy zlecić podmiotom zewnętrznym.

Sądy potwierdziły możliwość *outsourcingu* w stosunku do następujących grup (stanowisk) pracowniczych:

- 1) członkowie zarządu spółek kapitałowych (wyrok z dnia 17 maja 1995 r. nr 21, poz. 363),
- 2) likwidatorzy oraz zarządy komisaryczne przedsiębiorstw państwowych (uchwała z dnia 11 sierpnia 1994 r., II UZP 19/94, wyrok z dnia 15 marca 1994 r., II UR 2/94 oraz wyrok z dnia 6 czerwca 2000 r., I PKN 698/99),
- 3) radcy prawni, główni księgowi, główni specjaliści ds. wynalazczości (wyroki z dnia 28 maja 1998 r., I PKN 149/98 oraz z dnia 1 października 1998 r., I PKN 357/98, z dnia 12 grudnia 2001 r., I PKN 733/00, z dnia 12 lipca 2001 r., I PKN 541/00, z dnia 3 kwietnia 2001 r., I PKN 348/00).

Doktryna uznaje, że w ramach stosunku innego niż umowa o pracę, mogą być wykonywane takie czynności jak:

- 1) pełnienie funkcji członka zarządu (rady nadzorczej i komisji rewizyjnej) w spółkach kapitałowych i spółdzielniach,
- 2) doradztwo i przeprowadzanie różnego rodzaju ekspertyz,
- 3) obsługa prawna i ekonomiczno-finansowa,
- 4) prowadzenie wykładów,
- 5) różne formy pośrednictwa (maklerstwo, akwizycja, agencja, stałe prowadzenie kiosków drobnej sprzedaży, sezonowe prowadzenie zakładów gastronomicznych),
- 6) nadzór inwestorski, serwisowy, handlowy itp.,
- 7) leczenie i pielęgnacja,
- 8) nauka i wychowanie.

„(...) nie są pracownikami (a mogą być współpracownikami lub ekspertami danej firmy):

- 1) osoby wykonujące usługi w ramach wolnych zawodów (np.: adwokaci, radcy prawni, księgowi, biegli rewidenci),

2) zleceniobiorcy występujący jako przedsiębiorcy w rozumieniu art. 4 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447), pod warunkiem wykonywania pracy niepodporządkowanej, tudzież w ramach swobodnego decydowania o sposobie wykonywania zleconych czynności w miejscu i czasie oznaczonym w umowie,

3) wykonawcy dzieła, agenci, komisanci, przewoźnicy i chałupnicy – pod warunkiem wykonywania pracy niepodporządkowanej, tudzież w ramach swobodnego decydowania o sposobie wykonywania zleconych czynności w miejscu i czasie oznaczonym w umowie".

Istnieją więc prawnie zarysowane granice pomiędzy możliwością wyprowadzenia określonych czynności poza przedsiębiorstwo. Wyznacza je jednak nie tylko Kodeks pracy, ale również ustawy podatkowe.

Outsourcing wiąże się z wykonywaniem określonych czynności na rzecz przedsiębiorstwa przez podmiot, który nie jest jego pracownikiem. Osoba fizyczna – wykonawca *outsourcingowanych* usług – osiągane przychody może traktować w podatku dochodowym od osób fizycznych (ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm. – dalej u.p.d.o.f.) jako przychody ze źródła:

- działalność wykonywana osobiście, albo
- działalność gospodarcza.

W zakresie działalności wykonywanej osobiście art. 13 pkt 8 u.p.d.o.f. pozwala na zaliczenie do tego źródła przychodów z tytułu wykonywania usług na podstawie umowy zlecenia (o dzieło), jeżeli są one uzyskiwane wyłącznie od osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, osoby prawnej i jej jednostki organizacyjnej oraz jednostki organizacyjnej – bez osobowości prawnej. Nie można do tego źródła zaliczyć przychodów uzyskiwanych w ramach działalności gospodarczej.

Do działalności wykonywanej osobiście zalicza się również przychody z umów o zarządzaniu przedsiębiorstwem (kontrakty menedżerskie), także wówczas, gdy są one generowane w ramach źródła działalności gospodarczej.

Identyfikacja przychodów przez wykonawcę *outsourcingowanych* usług jako działalność gospodarcza – wymaga analizy spełnienia ustawowych przesłanek jej kwalifikacji. Definicję działalności gospodarczej w ustawie zawiera art. 5a ust. 6 u.p.d.o.f. Równocześnie jednak ustawodawca nie uznaje za tę działalność czynności, które łącznie spełniają następujące warunki (art. 5b u.p.d.o.f.):

1) odpowiedzialność wobec osób trzecich za rezultat tych czynności oraz ich wykonywanie, z wyłączeniem odpowiedzialności za popełnienie czynów niedozwolonych, ponosi zlecający wykonanie tych czynności,

2) są one wykonywane pod kierownictwem oraz w miejscu i czasie wyznaczonych przez zlecającego te czynności,

3) wykonujący te czynności nie ponosi ryzyka gospodarczego związanego z prowadzoną działalnością.

Tak więc również w podatku dochodowym od osób fizycznych ustawodawca wykluczył możliwość osiągnięcia przychodów z działalności gospodarczej przez podmioty, które *de facto* pozostają w stosunku pracy ze zlecającym. Dlatego też zanim zdecydujemy się na *outsourcingowanie* usług poza przedsiębiorstwo, musimy ocenić czy czynności wykonywane przez *outsoucera*:

1) nie są stosunkiem pracy ze zlecającym - w rozumieniu Kodeksu pracy oraz czy

2) pozwalają mu na osiągnięcie przychodów z działalności gospodarczej albo działalności wykonywanej osobiście w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Pozytywna odpowiedź na te pytania pozwala na przeprowadzenie dalszej części analizy.

3. Opodatkowanie dochodów *outsoucera* prowadzącego działalność gospodarczą w porównaniu do dochodów uzyskiwanych ze stosunku pracy

Oustoucer prowadzący działalność gospodarczą ma co do zasady możliwość wyboru formy opodatkowania podatkiem dochodowym. Jego dochody (przychody) mogą być opodatkowane na zasadach:

1) ogólnych,

2) 19% podatku liniowego,

3) ryczałtu ewidencjonowanego,

4) karty podatkowej.

Ad. 1)

Przy zasadach ogólnych opodatkowana jest różnica między przychodem z działalności a kosztami podatkowymi. Wysokość tej różnicy kształtują przede wszystkim wydatki uznane za koszt, a więc poniesione w celu uzyskania przychodów, ale również zabezpieczenia bądź zachowania ich źródła. Nie są kosztami wydatki enumeratywnie wymienione w art. 23 u.p.d.o.f. Dochód jest opodatkowany w zależności od jego wysokości według skali 18% i 32% z uwzględnieniem kwoty wolnej od opodatkowania.

Ad. 2)

Obowiązują zasady podobne jak w punkcie 1, z tym że nie odliczamy od podstawy opodatkowania kwoty wolnej od podatku, a dochód – bez względu na wysokość – jest opodatkowany według skali 19%. Ustawodawca ograniczył jednakże możliwość wyboru tej formy opodatkowania. Jeżeli podatnik rozlicza się według zasad wskazanych w art. 30c u.p.d.o.f. (podatek liniowy) i uzyska przychody z działalności gospodarczej wykonywanej osobiście bądź w spółce osobowej z tytułu wykonywania czynności na rzecz byłego lub obecnego pracodawcy, traci prawo do takiego rozliczenia. Utrata prawa do skorzystania z podatku liniowego nastąpi, jeżeli przychody uzyskane zostaną ze świadczenia usług odpowiadających czynnościom, które ten podatnik albo jego wspólnik wykonywali w roku podatkowym lub roku poprzedzającym – w ramach stosunku pracy. Jest to przykład regulacji podatkowej ograniczającej *outsourcing*, ze względu na warunki wyboru tej formy opodatkowania.

Przykład 1

Podatnik w 2012 r. chce *outsourcingować* usługi w zakresie sprzątania. Zwalnia pracowników wykonujących poprzednio te czynności w ramach stosunku pracy trwającego od 2005 do 2011 r. Pracownicy chcą założyć spółkę cywilną, prowadzić działalność gospodarczą i osiągać z tego tytułu przychody, opodatkowane podatkiem liniowym. Czy jest to możliwe?

Pierwszy aspekt dotyczy uznania wykonywanej przez tych pracowników czynności za działalność gospodarczą. Wydaje się, że działalność tych pracowników ma cechy pozwalające zaliczać przychód do omawianego źródła (analiza art. 5 ust. 6 u.p.d.o.f.). Następnie należy poddać analizie umowę zawartą przez spółkę cywilną z *outsourcingującym* – pod względem braku przesłanek z art. 5b u.p.d.o.f. Po pozytywnej analizie w zakresie źródła przychodu przechodzimy do wyboru metody opodatkowania wspólników spółki. Niestety, ze względu na regulację art. 9a ust. 3 u.p.d.o.f. wykluczone jest opodatkowanie podatkiem liniowym.

Ad. 3–4)

Opodatkowanie formami zryczałtowanymi (ryczałt ewidencyjny lub karta) uregulowane jest ustawą z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.) – u.z.p.d.f. Wybór ryczałtu ograniczony jest:

- 1) kwotowo – 150.000 euro przychodów w roku poprzedzającym,
- 2) podmiotowo – np.: nie mogą być ryczałtowcami podatnicy rozpoczynający działalność, jeżeli podatnik (bądź jego wspólnik) przed rozpoczęciem działalności – wykonywali z ramienia stosunku pracy czynności wchodzące w zakres działalności podatnika,
- 3) przedmiotowo – wyłącza się np.: wykonywanie wolnego zawodu innego niż określony w art. 4 ust. 1 pkt 11 u.z.p.d.f.

Opodatkowanie w formie karty podatkowej zastrzeżone jest natomiast tylko dla określonej działalności, przy odpowiednim limicie zatrudnienia.

Dokonując wyboru formy opodatkowania, decydujemy *de facto* o opłacalności wykonywania *outsourcingowanych* usług przez *outsourcera*.

Przykład

Podatnik *outsourcinguje* usługi za 50.000 zł (netto) rocznie. *Outsourcer* – w zależności od metody opodatkowania – może osiągnąć różny dochód. Zakładamy, że koszty ponoszone przez *outsourcera* wynoszą 30.000 zł (netto).

zasady ogólne

50.000 – 30.000 = 20.000 zł

wysokość podatku 20 000 x 18% - 556,02 = 3043,98 zł

dochód netto 20.000 – 3227,46 = 16.956 zł

podatek liniowy

50.000 – 30.000 = 20.000 zł

wysokość podatku 20 000 x 19% = 3800 zł

dochód netto 20.000 – 3800 = 16.200 zł

ryczałt ewidencyjowany

przychód 50.000

podstawa opodatkowania 50.000 – składka na ubezpieczenie społeczne (10.098 zł) = 39.902 zł

koszty 30.000 – 10.098 ZUS = 19.902 zł

wysokość podatku 39.902 x 8,5% = 3391,67 zł

dochód netto 50.000 – 10.098 ZUS – 19.902 Koszty – 3391,67 Podatek = 16.608,33 zł

karta podatkowa – nie ma możliwości opodatkowania się w tej formie.

Outsourcer ma obowiązek zapłacenia składki na ubezpieczenie społeczne, którą może potraktować jako koszt, lub obniżyć o jej kwotę podstawę opodatkowania.

W kwocie 30.000 kosztów – mieści się również składka na ubezpieczenie społeczne (zał.: 842,51 zł x 12 m-cy = 10.098 zł), ale jest to opłacalne jedynie przy wyborze zasad ogólnych bądź podatku liniowego.

Przy ryczałcie ewidencyjowanym – składka obniża podstawę opodatkowania, a nie koszty.

W efekcie opodatkowanie w formie podatku na zasadach ogólnych okazało się najbardziej korzystne.

Nawiązując do poprzedniego przykładu przyjrzymy się kwestii sprzątania wykonywanego przez pracownika w ramach stosunku pracy. Przyjmijmy, że wynagrodzenie brutto pracownika wynosi 20.000 zł rocznie. Pracodawca bowiem poniósł inne koszty w wysokości 30.000 zł.

Dochód netto pracownika, po potrąceniu kosztów uzyskania przychodów i składek na ubezpieczenie społeczne – uwzględniający kwotę wolną od podatku, wyniesie:

Przychód – 20.000 zł

KUP - 1 335 zł

Dochód – 18 665 zł

Składka na ubezpieczenie społeczne – $20.000 \times 13,71\% = 2\,742$ zł

Podstawa opodatkowania – $18.665 - 2742 = 15\,923$ zł

Wysokość podatku = 2 866,14 zł

Dochód netto – $20.000 - 2742 - 2866,14 = 14.391,86$ zł

Z kolei poddane zostaną analizie dochody uzyskane przez sprzątającego – jeżeli jest to działalność wykonywana osobiście. Należy w tym przypadku założyć, że koszty – w wysokości poprzednio określonej (30.000 zł) ponosi zleceniodawca. W związku z tym przychód zleceniobiorcy zostanie określony na kwotę 20.000 (50.000 zł – 30.000 zł).

Przykład

Przychód – 20.000 zł

KUP (20%) – 4000 zł

Podstawa opodatkowania – 16.000 zł

Podatek = 2 880 zł

Dochód netto = 17.120 zł

Kalkulacja opiera się na założeniu, że ta umowa zlecenie nie rodzi obowiązków w zakresie składek na ubezpieczenie społeczne.

Ewentualna składka na ubezpieczenie społeczne - $20.000 \times 13,71\% = 2\,742$ zł

Postawa opodatkowania po odjęciu składki na ubezpieczenie społeczne – $20.000 - 2742 = 17.258$ zł

Wysokość podatku = 3106,44 zł

Dochód netto – $20.000 - 2742 - 3106,44 = 14.151,56$ zł

Podobnie będzie skalkulowane wynagrodzenie wypłacane w ramach umowy o dzieło. Czynność ta nie jest objęta prawami autorskimi – nie daje więc prawa do zastosowania 50% ryczału kosztowego.

Umowa o dzieło nie rodzi obowiązków oskładkowania jej.

Powyżej przedstawiona analiza wykazuje, że przyjmując kwotę przychodu w wysokości 50.000 zł i kosztów w wysokości 30.000 zł (ponoszonych w przypadku umów zlecenia, o dzieło lub o pracę przez zlecającego – pracodawcę), z punktu widzenia *outsourcera* płacącego składki na ubezpieczenie społeczne najbardziej korzystne są w kolejności:

1) działalność gospodarcza (a w niej opodatkowanie na zasadach ogólnych),

2) umowa o dzieło bądź umowa zlecenie – bez obowiązku w zakresie składek na ubezpieczenie społeczne,

3) umowa zlecenie ze składkami na ubezpieczenie społeczne,

4) stosunek pracy.

4. Opłacalność *outsourcingu* dla *outsourcingującego* – w kontekście podatku dochodowego

Podmiot, który ocenia efektywność wykonywania na swoją rzecz określonych czynności, winien przeprowadzić również analizę podatkową.

Czy bardziej opłacalne i mniej ryzykowne jest wykonanie na jego rzecz czynności w formie działalności gospodarczej, umowy zlecenia (o dzieło), czy też w ramach stosunku pracy?

Zakładając, że pozytywnie rozstrzygnęliśmy dylemat, czy wykonywanie czynności sprzątania na rzecz *outsourcingującego* jest działalnością gospodarczą wykonawcy usługi, przyjrzyjmy się innym aspektom podatkowym.

Outsorcer otrzymuje 50.000 zł (netto) – które są jego przychodem. Dla *outsourcingującego* jest to niewątpliwie koszt uzyskania przychodów (sprzątane są powierzchnie fabryki *outsourcingującego*).

Wypłacający wynagrodzenie nie jest z tego tytułu płatnikiem podatku dochodowego ani płatnikiem składek ubezpieczeniowych. Jedynie w sytuacji, gdyby na podstawie art. 5b u.p.d.o.f. uznać, że *czynności wykonywane przez outsourcera* nie są działalnością gospodarczą - *outsourcingujący* powinien pobrać podatek. Jeżeli tego nie robi – ponosi pełną odpowiedzialność podatkową – na podstawie art. 26a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.).

Posługując się danymi liczbowymi z powyższych przykładów dokonajmy analizy opłacalności wykonywania świadczenia polegającego na sprzątaniu, w ramach stosunku pracy. W tym przypadku pracodawca będzie zaliczał do kosztów:

30.000 (inne koszty),

20.000 (wynagrodzenie pracownika brutto),

3212 (ZUS pracodawcy)

Łącznie jest to 53.212 zł, a więc obciążenie finansowe pracodawcy jest wyższe niż w przypadku opisanym wyżej. Jednocześnie mniejsza jest u wypłacającego jego podstawa opodatkowania podatkiem dochodowym.

Należy też pamiętać, że o ile w związku z działalnością gospodarczą płacimy za faktycznie wykonane czynności, to w przypadku stosunku pracy możemy ponieść też koszty np. urlopu, części chorobowego, świadczeń bhp itp. Podwyższają one koszt wykonania tych czynności.

Podatnik dokonujący wypłat ze stosunku pracy jest płatnikiem zarówno podatku dochodowego, jak i składek na ubezpieczenie społeczne.

Przy wykonywaniu czynności sprzątania w ramach działalności wykonywanej osobiście, analogicznie jak w przypadku działalności gospodarczej będziemy obliczać koszty ponoszone przez zleceniodawcę, jeżeli umowa nie podlega ozusowaniu. W przypadku podlegania składkom na ubezpieczenie społeczne – kalkulacja powinna opierać się na zasadach opisanych dla stosunku pracy.

Podmiot dokonujący wypłat jest płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych oraz składek na ubezpieczenie społeczne, jeśli umowa im podlega.

5. Podsumowanie

Konkludując: z punktu widzenia prawa podatkowego wykonywanie przez *outsorcera* czynności na rzecz *outsourcingującego* w formie działalności gospodarczej jest najbardziej opłacalne zarówno dla jednej, jak i drugiej strony. Jest ono również najefektywniejszym sposobem wykonywania usług.

71761

Dz.U.2012.361: art. 5(a) pkt 6; art. 5(b); art. 13 pkt 8

Dz.U.2005.8.60: art. 26(a) § 1

Dz.U.1998.21.94: art. 22 § 1

Dz.U.1964.16.93: art. 353(1)