

Zbigniew Szonert

Przegląd orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego

Palestra 48/5-6(545-546), 260-265

2003

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach
dozwolonego użytku.

Zbigniew Szonert

Przegląd orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego
z 20 listopada 2002 r., sygn. akt III SA 810/01

Zagadnienie prawne:

Brak legalnej definicji potrzeb związanych z reprezentacją i reklamą na gruncie prawa podatkowego art. 2 ust. 3 pkt 1 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) daje organowi podatkowemu możliwość swobodnej oceny dowodów w tym zakresie, w granicach sensu użytych słów i w znaczeniu jakie nadaje im język potoczny.

Z uzasadnienia wyroku: Zaskarżoną decyzją z 19 lutego 2001 r. (...), po rozpatrzeniu odwołania „I.” Spółka z o.o., od decyzji Inspektora Kontroli Skarbowej w O. z 27 listopada 2000 r. (...) utrzymano w mocy tę decyzję w części dotyczącej określenia kwoty zwrotu różnicy podatku, kwoty zawyżonego zwrotu oraz ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego za miesiące lipiec i grudzień 1999 r. Natomiast uchylono ją w części dotyczącej określenia kwoty zwrotu różnicy podatku, kwoty zawyżonego zwrotu za styczeń 1999 r., określenia kwoty zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług, zaległości podatkowej, określenia odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych i ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego.

Jak wynika z uzasadnienia powyższej decyzji, w toku przeprowadzonego postępowania podatkowego zaskarżoną decyzją Inspektor Kontroli Skarbowej wydał w oparciu o ustalenia kontroli źródłowej przeprowadzonej między innymi, w zakresie rozliczenia podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące 1999 r. Powyższą decyzją stwierdzono, że Spółka w grudniu 1999 r. nie zadeklarowała należnego podatku od towarów i usług od przekazanych na cele reklamowe kalendarzy i bibularzy, czym naruszyła postanowienia art. 2 ust. 3 pkt 1 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11 poz. 50 ze zm.).

W odwołaniu Spółka wniosła o uchylenie zaskarżonej decyzji. W uzasadnieniu odwołania zakwestionowała zasadność opodatkowania podatkiem należnym przekazania kalen-

darzy i bibularzy z logo firmy, rozprowadzonych wśród klientów twierdząc, iż taka forma promocji własnej działalności jest jedynie informacją handlową.

Izba Skarbowa w O. rozpatrując odwołanie uznała, iż stanowisko organu kontroli w przedmiocie wydatków związanych z zakupem bibularzy i kalendarzy jest słuszne, a zarzut podniesiony w tej kwestii chybiony.

Na powyższą decyzję „I.” Sp. z o.o., wniosła skargę do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Wnosząc w niej o uchylenie decyzji Izby Skarbowej w O. w całości, zarzuciła jej naruszenie prawa materialnego określonego treścią art. 2 ust. 3 pkt 1 i art. 19 ust. 1 i 3 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11 poz. 50 ze zm.). W uzasadnieniu skargi pełnomocnik podważa między innymi zasadność opodatkowania podatkiem należnym czynności przekazania na potrzeby reprezentacji i reklamy materiałów biurowych (kalendarzy, bibularzy) opatrzonych logo firmy, jego klientom. Uważa, iż decyzja organów podatkowych w tym zakresie jest błędna i nie uwzględnia orzecznictwa i poglądów nauki prawa. Na potwierdzenie powyższego przytacza wyroki NSA oraz publikacje „Monitorze Podatkowym” z 1999, nr 3, s. 29.

Podnosi ona także, iż zakwestionowane przez Inspektora materiały biurowe nie zachęcały kontrahentów do nabywania towarów, oferowanych przez podatnika, zawierały bowiem jedynie informację teled adresową bez żadnych innych informacji handlowych.

W odpowiedzi na skargę Izba Skarbowa w O. wniosła o jej oddalenie, a zarzuty w niej zawarte uznała za bezzasadne i podtrzymała stanowisko zawarte w zaskarżonej decyzji wraz z przytoczoną tam argumentacją.

Rozpoznając niniejszą sprawę Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

Dokonując kontroli w zakresie legalności wydanej decyzji, a więc pod względem jej zgodności z prawem w myśl art. 21 ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74 poz. 368 ze zm.), stwierdzić należy, iż wbrew zarzutom skargi decyzja ta nie narusza przepisów prawa materialnego ani przepisów prawa procesowego w stopniu uzasadniającym jej uchylenie. Skarga nie zasługuje zatem na uwzględnienie.

W toku przeprowadzonego w badanej sprawie postępowania podatkowego poza sporem pozostawał fakt, iż strona skarżąca przekazywała na rzecz swoich klientów materiały biurowe takie, jak kalendarze, długopisy, bibularze opatrzone logo podatnika, od których to towarów nie zadeklarowała należnego podatku od towarów i usług. Spór jaki w tym zakresie wynikł na tle decyzji Izby Skarbowej w O. dotyczy kwalifikacji owych towarów w świetle przepisów art. 2 ust. 3 pkt 1 powołanej ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Przepisy te bowiem każą uznawać przekazanie towarów na potrzeby reprezentacji i reklamy zakresem przedmiotowym podatku od towarów i usług na równi ze sprzedażą towarów, o której mowa w art. 2 ust. 1. W świetle zgromadzonego w sprawie materiału towary te zakwalifikowano jako mające charakter reklamowy. Zajmując takie stanowisko Izba Skarbowa szczegółowo je uargumentowała. Argumentacja ta nie jest pozbawiona logiki i nie abstrahuje od doświadczeń związanych z praktyką życia gospodarczego.

Mimo więc zarzutów zawartych w skardze trudno wskazać na dowolność ustaleń organu podatkowego w tym zakresie. Brak legalnej definicji potrzeb związanych z reprezentacją i reklamą na gruncie prawa podatkowego daje organowi podatkowemu możliwość swobodnej oceny dowodów w tym zakresie, oczywiście w granicach sensu użytych tu słów a więc w znaczeniu jakie nadaje im język potoczny. Nie bez znaczenia dla prawnopodatkowej kwalifikacji przekazywania przedmiotów opatrzonych logo podatnika swoim klientom jest też cel takiego działania w świetle reguł gospodarki rynkowej.

Mając na uwadze powyższe ustalenia sąd stwierdził, iż brak jest ustawowych podstaw do uwzględnienia skargi, w związku z czym należało ją oddalić na podstawie art. 27 ust. 1 powołanej wyżej ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego
z 24 października 2002 r., sygn. akt III SA 1338/01

Zagadnienie prawne:

Przepis § 1 pkt 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 109, poz. 1245 ze zm.) nie może stanowić podstawy prawnej do rozszerzenia ustawowej definicji towaru (lokalu mieszkalnego).

Z uzasadnienia wyroku: Zaskarżoną decyzją Izba Skarbowa w W. utrzymała w mocy decyzję Urzędu Skarbowego w G. z 29 grudnia 2000 r. (...) określającą Spółce „B.” S.A. nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym oraz ustaliła dodatkowe zobowiązanie podatkowe w trybie art. 27 ust. 6 ustawy o VAT. Jako podstawę prawną wydania decyzji Urząd Skarbowy powołał art. 21 § 3 ustawy Ordynacja podatkowa, art. 10 ust. 2, art. 19 ust. 3, art. 25 ust. 1 pkt 3b i art. 27 ust. 6 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11 poz. 50 ze zm.) oraz § 1 pkt 12 i § 42 ust. 2 i 3 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 109 poz. 1245). Podstawę faktyczną stanowiły ustalenia z kontroli podatkowej przeprowadzonej przez Urząd Skarbowy w G. w dniach 16, 17, 18, 21 i 22 sierpnia 2000 r.

Z uzasadnienia decyzji Urzędu Skarbowego wynika, że przedmiotem działalności Spółki jest budowa domów mieszkalnych na własnych gruntach i ich odsprzedaż oraz świadczenie usług budowlanych. Rozliczając zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku od towarów i usług za miesiące marzec, kwiecień, maj i czerwiec 2000 r. Spółka wykazała sprzedaż opodatkowaną według stawki VAT „0” procent, którą stanowiły zaliczki wpłacone z tytułu sprzedaży mieszkań zlokalizowanych w zespole budynków wielorodzinnych. Na sprzedaż mieszkań zawarła z nabywcami umowy, określając w ich treści całkowitą cenę sprzedawanego mieszkania z wyszczególnieniem, że na cenę tę składa się: cena nabycia ułamkowej części działki, cena powierzchni mieszkalnej, cena balkonu, cena tarasu oraz cena miejsca postojowego w garażu podziemnym usytuowanym w ramach wznoszonego budynku mieszkalnego. Zdaniem Urzędu Skarbowego Spółka powinna zastosować zróżnicowaną stawkę VAT; przy sprzedaży garaży 22 procent, a przy sprzedaży lokali „0” procent. Swoje stanowisko urząd oparł na definicji lokalu mieszkalnego wynikającej z § 1 pkt 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym wskazując, że prawo do zastosowania stawki VAT „0” procent przysługuje wyłącznie do sprzedaży lokali mieszkalnych. Za niezgodne z przepisami prawa materialnego uznał stosowanie stawki VAT „0” procent do sprzedaży miejsc postojowych w garażu znajdującym się w kondygnacji podziemnej budynku mieszkalnego. Według urzędu garaże znajdujące się w obiekcie budownictwa mieszkaniowego są lokalami użytkowymi, które nie służą zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych i nie są przeznaczone na stały pobyt ludzi. Przy ustalaniu wartości miejsc garażowych przyjęto procentowy udział kosztów poszczególnych miejsc w całkowitej cenie poszczególnych mieszkań uznając, że wyszczególnienie w rachunkach uproszczonych, wystawionych nabywcom mieszkań, od-

rębnej pozycji „grunt” jest błędne, bowiem przedmiotem nabycia nie była część działki, lecz udział we współwłasności nieruchomości.

W odwołaniu od tej decyzji Spółka zarzuciła błędne ustalenie stanu faktycznego oraz naruszenie art. 4 i art. 6 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i § 63 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 grudnia 1999 r. Odnosząc się do ustalonego przez Urząd Skarbowy stanu faktycznego podniosła, iż w sierpniu 2000 r. zawierała już umowy o ustanowienie odrębnej własności lokalu i jego sprzedaży, a zatem istniała możliwość ustalenia faktycznej treści stosunku prawnego będącego przedmiotem opodatkowania tj. umowy sprzedaży lokalu mieszkalnego w świetle art. 2 i art. 4 ustawy o VAT. Urząd Skarbowy badał treść stosunku prawnego w oparciu o umowę przedwstępną, zaś przedmiotem opodatkowania jest czynność określona w art. 2 jako sprzedaż. Określając zobowiązanie podatkowe wyłącznie na podstawie umowy przedwstępnej Urząd Skarbowy nie dokonał żadnych ustaleń w świetle art. 6 ust. 8 ustawy o VAT, który to przepis rodzi obowiązek podatkowy przed wydaniem towaru. Ponieważ w momencie będącym przedmiotem badania Strona nie przeniosła własności do lokali mieszkalnych na kupujących, a zatem organ podatkowy powinien dokonać ustaleń czy nastąpiło uiszczenie połowy ceny za przedmiot sprzedaży skutkujący powstaniem obowiązku podatkowego. Nie wiadomo o jakie kryteria ustalona została wielkość zawartej w cenie lokalu mieszkalnym wartość miejsca postojowego w garażu podziemnym. Organ podatkowy twierdząc, iż w ramach takiej umowy następuje sprzedaż towaru podlegająca obowiązkowi podatkowemu VAT powinien wskazać w zaskarżonej decyzji, iż w świetle art. 4 ustawy i przepisów o statystyce państwowej „miejsce postojowe w garażu podziemnym” jest towarem. Nie dopełniając powyższego Urząd Skarbowy nie wskazał podstawy prawnej rozstrzygnięcia zawartego w decyzji. Skarżąca podniosła, iż prowadzi działalność w zakresie robót budowlanych na własnych nieruchomościach i realizuje obiekty określone w PKOB w dziale 11, klasie 1122 i żaden z obiektów wykonanych przez Stronę nie mieści się w klasyfikacji obejmującej budynki garaży. Obowiązkiem Urzędu Skarbowego było ocenienie umowy pod kątem przepisów podatkowych i wykazanie, że zgodnie z treścią tych przepisów czynność prawna podlegała takim, a nie innym przepisom podatkowym.

Zdaniem Spółki z treści zawieranych umów wynika, iż Spółka sprzedaje wyodrębniony zgodnie z ustawą z 24 czerwca 1994 r. o własności lokali, samodzielny lokal mieszkalny oznaczony numerem o określonej powierzchni, położony na nieruchomości na Al. W. wraz ze związanymi z tym lokalem mieszkalnym prawami majątkowymi do: ułamkowej części nieruchomości i części wspólnych budynku.

Garaż jest częścią składową mieszkania, o czym świadczy fakt, że w umowie zagwarantowano, iż nie może być w przyszłości przedmiotem odrębnej sprzedaży. W odwołaniu podniesiono także zarzut wydania decyzji na podstawie powołanego rozporządzenia Ministra Finansów z 22 grudnia 1999 r. wydanego z przekroczeniem upoważnienia zawartego w art. 50 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług, który nie stanowił upoważnienia do zdefiniowania pojęcia „lokal mieszkalny”. Według odwołującej się Spółki, przy definiowaniu tego pojęcia należy opierać się na określeniach zawartych w przepisach ustawy z 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz.U. Nr 85 poz. 388), które jednoznacznie wskazują na możliwość uznania pomieszczeń garażowych za część lokalu mieszkalnego.

Izba Skarbowa w W. utrzymała w mocy decyzję organu podatkowego I instancji.

W uzasadnieniu decyzji stwierdziła, że definicja pojęcia „lokalu mieszkalnego” na potrzeby podatku VAT zawarta została w § 1 pkt 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 22

grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Nie ma zatem podstaw do stosowania art. 2 ustawy z 24 czerwca 1994 r. o własności lokali. Zdaniem organu odwoławczego, przy interpretacji wykładni pojęcia „lokal mieszkalny”, ujętego w ustawie o VAT, uzasadnione jest posłużenie się definicjami zawartymi w rozporządzeniu Ministra Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa z 14 grudnia 1994 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie (Dz.U. 1999 Nr 15 poz. 140), odnoszącymi się do pomieszczeń mieszkalnych i pomieszczeń pomocniczych. W świetle tych definicji garaże nie stanowią części lokalu mieszkalnego, zatem nie mogą być objęte stawką „0” procent podatku VAT. O sposobie kwalifikowania miejsc postojowych w garażu nie może też decydować treść zawartych umów sprzedaży. Izba Skarbową podzieliła też stanowisko Urzędu Skarbowego co do tego, że do wylczenia ułamekowej części wpłaty przypadającej na garaż i do ustalenia wartości miejsc postojowych należy uwzględnić całość wpłat dokonanych przez nabywców, jako ratę za mieszkanie, także tę część, która została ujęta jako wpłata za zakup gruntu z uwagi na to, że przedmiotem umowy kupna sprzedaży były lokale mieszkalne i związane z tymi lokalami udziały we współwłasności nieruchomości i częściach wspólnych budynków. Poszczególni nabywcy nie nabywali części działki (gruntu) ale udział we współwłasności nieruchomości, który to udział jest prawem właściciela związanym z własnością lokalu (art. 3 ust. 2 ustawy z 24 czerwca 1994 r. o własności lokali). Udział we współwłasności nieruchomości gruntowej oznacza to, iż nie można być właścicielem lokalu nie będąc współwłaścicielem nieruchomości, a zatem nie można kupić lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną własność nie kupując udziału we współwłasności części wspólnych budynków i gruntu pod tym budynkiem.

W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego, Spółka wniosła o uchylenie decyzji organów podatkowych obu instancji, podnosząc zarzut naruszenia prawa materialnego, a w szczególności art. 4, art. 50 i art. 51 ust. 1 pkt 2 lit. c ustawy z 8 stycznia 1993 r. oraz naruszenia prawa procesowego, tj. art. 187, art. 210 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, przez niewyjaśnienie wszystkich okoliczności mających istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy oraz przez brak pełnego uzasadnienia faktycznego i prawnego.

Izba Skarbową w W. w odpowiedzi na skargę wniosła o jej oddalenie podtrzymując stanowisko zaprezentowane w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga jest zasadna. Dla oceny legalności zaskarżonej decyzji istotne znaczenie ma określenie przedmiotu opodatkowania. W uzasadnieniu decyzji organy podatkowe I i II instancji uznając miejsca postojowe w garażu podziemnym za odrębny przedmiot opodatkowania podatkiem od towarów i usług przy sprzedaży lokali mieszkalnych, używają zamiennie określeń: garaż, miejsce postojowe dla samochodu bądź lokal użytkowy, co oznacza, że nie dokonały identyfikacji przedmiotu opodatkowania od strony rodzaju towaru. Według oceny sądu jest to skutkiem niedostatecznych ustaleń w zakresie stanu faktycznego i prawnego sprawy. W świetle materiału zgromadzonego w sprawie, jednoznacznie wskazującego na to, że Skarżąca Spółka zobowiązała się do ustanowienia własności lokali mieszkalnych na rzecz osób fizycznych, które dokonały w ratach wpłat na poczet ceny nabycia lokali mieszkalnych, dotychczasowe ustalenia organów podatkowych ocenić należy jako niewystarczające do stwierdzenia, czy przedmiotem sprzedaży były lokale mieszkalne wraz z ich częściami składowymi w postaci garaży będącymi pomieszczeniami przynależnymi, czy też nabywcy lokali mieszkalnych, nabyli prawo majątkowe w postaci prawa użytkowania części po-

mieszczenia wspólnego, na co wskazywać mogą postanowienia późniejszej umowy o ustanowieniu własności lokali przedłożone przez Skarżącą.

W wyroku z 19 listopada 2001 r. (FSA 3/01) rozstrzygającym sprawę w składzie siedmiu sędziów Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że normatywna treść § 67 ust. 1 pkt 5 powołanego rozporządzenia z 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, „uzupełniona” § 1 pkt 12 wymienionego aktu, wykracza poza materię określoną w upoważnieniu ustawowym, sformułowanym w art. 50 ustawy o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym. Upoważnienie to uprawniało Ministra Finansów jedynie do ustalenia listy towarów i usług, do których stosuje się zerową stawkę podatku, natomiast nie uprawniało do określenia warunków, których dopełnienie stanowi podstawę do zastosowania wspomnianej stawki. Oznacza to, że § 1 pkt 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 15 grudnia 1997 r. we wskazanym wyżej zakresie, jest niezgodny z art. 50 ustawy z 8 stycznia 1993 r. Niezgodność rozporządzenia z ustawą powoduje między innymi to, że dotknięty taką wadą akt normatywny nie może stanowić podstawy prawnej decyzji podatkowej. W wyroku z 26 października 2000 r. III SA 2854/99 Naczelny Sąd Administracyjny podzielając przedstawiony wyżej pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego – wyrok ten zapadł po rozpoznaniu skargi Spółki „B.” S.A. w G. na decyzję Izby Skarbowej w W., na tle zbliżonego stanu faktycznego – stwierdził, że ta sama konkluzja dotyczy § 1 pkt 12 rozporządzenia Ministra Finansów z 22 grudnia 1999 r. Według oceny sądu rozpoznającego niniejszą sprawę wskazany przepis nie może stanowić podstawy prawnej do rozszerzenia ustawowej definicji towaru.

Odnosząc się do definicji lokalu mieszkalnego zawartej w ustawie z 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz.U. Nr 85, poz. 388 ze zm.) stwierdzić należy, że z treści tej ustawy jednoznacznie wynika, iż z wyodrębnionym lokalem związane jest prawo do nieruchomości wspólnej oraz części budynków i urządzeń, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokalu, a nadto, iż garaż może być częścią przynależną do lokalu mieszkalnego. Rację ma przy tym Skarżąca, że w tym ostatnim przypadku niezbędnym jednak jest by garaż był lokalem, a więc by był wyodrębniony trwałymi ścianami, co nie zachodzi w przypadku miejsca postojowego, które nie spełnia takich kryteriów. Samo miejsce postojowe w świetle ustawy o własności lokali nie może być odrębnym przedmiotem własności i mieści się w pojęciu prawa do części budynku, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali. Dla prawidłowego ustalenia obowiązku podatkowego niezbędne jest wnikliwe zbadanie czynności podlegającej opodatkowaniu tj. umowy przenoszącej własność oraz przedmiotu tejże umowy. Dopiero dokonanie w tym zakresie ustaleń pozwoli na stwierdzenie czy w przedmiotowej sprawie występuje przedmiot opodatkowania. Tylko w przypadku stwierdzenia, że ów przedmiot występuje konieczne będzie rozważenie pozostałych kwestii podnoszonych przez Skarżącą.

Podjęcie zaskarżonej decyzji oraz decyzji przez organ I instancji bez dokonania powyższych ustaleń stanowi o naruszeniu przepisów prawa materialnego oraz przepisów prawa postępowania, które miało wpływ na wynik sprawy.

Z powyższych względów sąd na podstawie art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 i 3 w zw. z art. 55 ust. 1 ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74 poz. 368 ze zm.) postanowił jak w sentencji.