

C-241/23 - 1

WYCIĄG

Sygn. akt I FSK 2003/18

POSTANOWIENIE

Dnia 24 lutego 2023 r.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie:

Przewodniczący Sędzia NSA	Jan Rudowski
Sędzia NSA	Marek Kołaczek
Sędzia WSA (del.)	Dominik Mączyński (spr.)
Protokolant	Krzysztof Zaleski

po rozpoznaniu w dniu 24 lutego 2023 r.

na rozprawie w Izbie Finansowej

skargi kasacyjnej P. sp. z o.o. w W.

od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie

z dnia 29 maja 2018 r. sygn. akt III SA/Wa 2857/17

w sprawie ze skargi P. sp. z o.o. w W.

na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

z dnia 30 czerwca 2017 r. nr 1401-IOV-4.4103.112.2017.PTM

w przedmiocie podatku od towarów i usług za IV kwartał 2014 r. i I kwartał 2015 r.

postanawia:

1. na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana z 2012 r. - Dz. Urz. U.E. z dnia 26 października 2012 r. Nr C 326 s. 1 i nast.) skierować do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytanie prejudycjalne: „Czy przez zapłatę otrzymaną lub którą dostawca otrzyma w zamian za dostawę towarów, o której mowa w art. 73 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE seria L z 2006 r. Nr 347/1 ze zm.) należy rozumieć wartość nominalną obejmowanych akcji, czy wartość emisyjną, jeżeli strony określiły, że zapłatę stanowić będzie wartość emisyjna akcji?”

2. na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2022 r. poz. 329) zawiesić postępowanie w sprawie do czasu rozstrzygnięcia przedstawionego wyżej pytania prejudycjalnego.

Wpisano do rejestru	
Trybunału Sprawiedliwości pod numerem 1254078	
Luksemburg, dnia	18. 04. 2023
Faks/E-mail:	Sekretarz, z upoważnienia Małgorzata Sierkocińska administratorka
Wzbranie dnia:	18/4/23



ZASTĘPCA
Sekretariatu Wydziału I
Kamila Łatańska

1

UZASADNIENIE

I. Ramy prawne.

Regulacje unijne.

Przepisy Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE seria L z 2006 r. Nr 347/1, ze zm.; dalej powoływana jako dyrektywa 112):

Artykuł 73

W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74-77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia.

Regulacje krajowe.

Przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, ze zm.; dalej ustawa o VAT):

Artykuł 29a

1. Podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2-5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Artykuł 88 ust. 3a pkt 4 lit. b

Nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne podają kwoty niezgodne z rzeczywistością - w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością.

II. Stan faktyczny.

1. P. [...] (Spółka albo skarżąca) w rozliczeniu za IV kwartał 2014 r. i I kwartał 2015 r. ujęła kwoty podatku od towarów i usług oraz kwoty netto wykazane w fakturach wystawionych na jej rzecz przez: W. [...] (W. [...]) nr [...] z 6 października 2014 r., nr [...] z 28 listopada 2014 r. i nr [...] z 31 grudnia 2014 r. oraz B. [...], przekształconej następnie w B. [...] (B.) nr [...] z 7 października 2014 r. i [...] z 28 listopada 2014 r., dokumentujących wniesienie wkładów niepieniężnych do skarżącej w zamian za akcje wyemitowane w związku z podwyższeniem kapitału zakładowego tej ostatniej. W umowach przeniesienia nieruchomości tytułem wniesienia wkładu niepieniężnego (dalej: Umowy Aportowe), strony określiły, że zapłatę stanowić będzie cena emisyjna Akcji. W rezultacie Spółka jako wysokość zapłaty przyjęła wartość emisyjną akcji (tj. wartość wniesionych wkładów niepieniężnych), a nie ich (wielokrotnie mniejszą) wartość nominalną.

2. Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego W. [...] (organ pierwszej instancji), decyzją z 28 marca 2017 r., określił stronie wysokość zobowiązania w podatku od towarów i usług za IV kwartał 2014 r. w kwocie 54.291.674,00 zł; wysokość nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy w kwocie 0,00 zł, oraz określił wysokość zobowiązania w podatku od towarów i usług za I kwartał 2015 r. w kwocie 34.352.011,00 zł. Zdaniem organu podstawę opodatkowania winna stanowić w przypadku opisanych transakcji wartość nominalna akcji, a nie ich wielokrotnie wyższa wartość emisyjna.

3. Po rozpatrzeniu odwołania, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w W. (organ odwoławczy), decyzją z 30 czerwca 2017 r., utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji.

3.1. Organ odwoławczy ustalił, że na mocy uchwały nr 1/2014 z 3 października 2014 r., P. [...] (przekształcona następnie w skarżącą) podwyższyła kapitał zakładowy w drodze emisji nowych akcji, które miały zostać objęte w zamian za wniesienie wkładów niepieniężnych oraz uzupełniających wkładów pieniężnych.

Na udokumentowanie powyższej dostawy towarów wymienionych w umowie z 3 października 2014 r., W. [...] wystawiła na rzecz P. [...] 6 października 2014 r. fakturę nr [...]. Organ odwoławczy przyjął, że zapłatą faktycznie otrzymaną przez W. [...] z tytułu dokonanej dostawy towarów wymienionych w umowie z 3 października 2014 r. było 4.767 akcji serii "E" wyemitowanych przez P. [...] o wartości nominalnej 50,00 zł każda. Wartość tej zapłaty, wymierna w pieniądzu w momencie nabycia akcji

przez W. [...] wyniosła 238.350,00 zł (4.767 x 50,00). Kwota powyższa jest kwotą brutto, co oznacza, że podstawa opodatkowania czynności opodatkowanej udokumentowanej fakturą nr [...] wyniosła 201.664,00 zł, a kwota podatku 36.686,00 zł.

W ocenie organu odwoławczego kwoty wymienione na fakturze nr [...] stanowiące wartości emisyjne akcji były niezgodne w całości z rzeczywistością i nie mogły stanowić podstawy do skorzystania przez stronę z prawa odliczenia w trybie art. 86 ust. 1 ustawy o VAT.

Ponadto, w wyniku umowy zawartej 3 października 2014 r. ze skarżącą, B. objęła 2100 akcji, o wartości nominalnej 50,00 zł każda, za cenę emisyjną 35.287,19 zł za każdą akcję. Na udokumentowanie dostawy towarów wymienionych w tej umowie z 3 października 2014 r., B. wystawiła na rzecz P. [...] fakturę nr [...] z 7 października 2014 r. Organ przyjął, że zapłatą faktycznie otrzymaną przez B. z tytułu dokonanej dostawy towarów wymienionych w umowie z 3 października 2014 r. było 2.100 akcji serii "E" wyemitowanych przez P. o wartości nominalnej 50,00 zł każda. Wartość tej zapłaty, wymierna w pieniądzu, w momencie nabycia akcji przez B. wyniosła 105.000,00 zł (2.100 x 50,00). Kwota, o której mowa (tj. 105.000,00 zł) stanowiła kwotę brutto, co oznacza, że podstawa opodatkowania czynności opodatkowanej wymienionej w fakturze nr [...] wyniosła 90.804,32 zł, a kwota podatku to 14.195,68 zł.

W ocenie organu odwoławczego kwoty wymienione na fakturze nr [...] stanowiące wartości emisyjne akcji jako niezgodne w całości z rzeczywistością, nie mogły stanowić podstawy do skorzystania przez stronę z prawa odliczenia w trybie art. 86 ust. 1 ustawy o VAT.

3.2. Ponadto organ odwoławczy ustalił również, że skarżąca uchwałą nr 1/2014 z 28 listopada 2014 r. podwyższyła kapitał zakładowy w drodze emisji nowych akcji, które zostały objęte w zamian za wniesienie wkładów niepieniężnych (aportów). Także w tym przypadku, podobnie jak przy uchwale nr 1/2014 z 3 października 2014 r., akcje zostały objęte przez W. [...] oraz B. w zamian za wniesione wkłady niepieniężne (oraz uzupełniające wkłady pieniężne).

W. [...] objęła 1164 akcji, o wartości nominalnej 50,00 zł każda, za cenę emisyjną 35.287,19 zł za każdą akcję. B. [...] objęła 133 akcje, o wartości nominalnej 50,00 zł każda, za cenę emisyjną 35.287,19 zł za każdą akcję.

Na udokumentowanie dostawy towarów wymienionych w umowie z 28 listopada 2014 r. W. [...] wystawiła na rzecz P. [...] fakturę nr [...] z 28 listopada 2014 r. Organ odwoławczy przyjął, że zapłatą faktycznie otrzymaną przez W. [...] z tytułu dokonanej dostawy towarów wymienionych w umowie z 28 listopada 2014 r. oraz fakturze nr [...] było 1.164 akcji serii "F" wyemitowanych przez P. [...] o wartości nominalnej 50,00 zł każda. Wartość tej zapłaty, wymierna w pieniądzu w momencie nabycia akcji przez W. [...] wyniosła 58.200,00 zł (1.164 x 50,00). Kwota, o której mowa (tj. 58.200,00 zł) jest kwotą brutto, co oznacza, że podstawa opodatkowania czynności opodatkowanej wymienionej w fakturze nr [...] wyniosła 28.250,57 zł, a kwota podatku 6.497,63 zł.

Organ odwoławczy uznał, że kwoty wymienione na fakturze nr [...], jako niezgodne w całości z rzeczywistością nie stanowią podstawy do skorzystania przez stronę z prawa odliczenia w trybie art. 86 ust. 1 ustawy o VAT.

Na udokumentowanie dostawy towarów wymienionych w umowie z 28 listopada 2014 r. B. wystawiła na rzecz P. [...] fakturę nr [...] z 28 listopada 2014 r. Organ odwoławczy przyjął, że zapłatą faktycznie otrzymaną przez B. z tytułu dokonanej dostawy towarów wymienionych w umowie z 28 listopada 2014 r. oraz fakturze nr [...] było 133 akcji serii "F" wyemitowanych przez P. [...] o wartości nominalnej 50,00 zł każda. Wartość tej zapłaty, wymierna w pieniądzu w momencie nabycia akcji przez B. wyniosła 6.650,00 zł (133 x 50,00). Kwota o której mowa (tj. 6.650,00 zł) jest kwotą brutto, co oznacza, że podstawa opodatkowania czynności opodatkowanej wymienionej w fakturze nr [...] wyniosła 5.411,34 zł, a kwota podatku 1.238,66 zł.

Organ odwoławczy uznał, że kwoty wymienione na fakturze nr [...], jako niezgodne w całości z rzeczywistością nie stanowią podstawy do skorzystania przez stronę z prawa odliczenia w trybie art. 86 ust. 1 ustawy o VAT.

3.3. Na mocy uchwały nr 1/2014 z 29 grudnia 2014 r. P. [...] podwyższyła kapitał zakładowy w drodze emisji nowych akcji, które miały być obejmowane w zamian za wniesienie wkładów niepieniężnych (aportów).

Na udokumentowanie dostawy towarów wymienionych w umowie z 29 grudnia 2014 r. W. [...] wystawił na rzecz P. [...] fakturę nr [...] z 31 grudnia 2014 r. Organ odwoławczy przyjął, że zapłatą faktycznie otrzymaną przez W. [...] z tytułu dokonanej dostawy towarów wymienionych w umowie z 29 grudnia 2014 r. oraz fakturze nr [...] było 7.745 akcji serii "G" wyemitowanych przez P. [...] o wartości nominalnej 50,00 zł

każda. Wartość tej zapłaty, wymierna w pieniądzu w momencie nabycia akcji przez W. [...] wyniosła 387.250,00 zł (7.745 x 50,00). Kwota o której mowa (tj. 387.250,00 zł jest kwotą brutto, co oznacza, że podstawa opodatkowania czynności opodatkowanych wymienionych w fakturze nr [...] wyniosła 320.362,48 zł, a kwota podatku 66.887,52 zł.

W ocenie Dyrektora IAS kwoty wymienione na fakturze nr [...], jako niezgodne w całości z rzeczywistością nie stanowią podstawy do skorzystania przez stronę z prawa odliczenia w trybie art. 86 ust. 1 ustawy o VAT.

3.4. Według odwoławczego rzeczy będące przedmiotem umów zawartych pomiędzy W. [...] oraz B. a spółką spełniają ustawową definicję towarów, a ich dostawa przez powyższe podmioty stanowiła odpłatną dostawę towarów w rozumieniu ustawy o VAT. Zapłatą otrzymaną przez W. [...] oraz B. (w zamian za świadczenie w postaci wniesienia wkładu niepieniężnego oraz uzupełniających wkładów pieniężnych) były akcje wyemitowane przez P. [...] Wynagrodzenie otrzymane przez W. [...] oraz B. w zamian za świadczenie w postaci wniesienia wkładu niepieniężnego do P. [...] ma skonkretyzowaną wartość, którą można wyrazić w formie równoważnej jednostkom pieniężnym. Według organu odwoławczego zapłata uzyskana przez W. [...] oraz B. w zamian za świadczenie w postaci wkładu niepieniężnego stanowi równowartość wartości (brutto) nominalnej akcji.

4. Po wniesieniu przez skarżącą skargi do Sądu pierwszej instancji Sąd ten skargę oddalił. Sąd pierwszej instancji, odwołując się w szczególności do art. 29a ust. 1 i art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. b ustawy o VAT, uznał, że zapłatą należną dla podmiotu wnoszącego aport do spółki w formie innej niż przedsiębiorstwo lub zorganizowana część przedsiębiorstwa jest wartość nominalna uzyskanych w zamian akcji od spółki przyjmującej aport.

5. Z takim stanowiskiem Sądu nie zgodziła się skarżąca, która wniosła skargę kasacyjną, podnosząc m.in. zarzuty naruszenia:

- art. 29a ustawy o VAT poprzez jego błędną wykładnię polegającą na uznaniu, że podstawa opodatkowania transakcji wniesienia aportu udokumentowanej fakturami, powinna być ustalona w oparciu o wartość nominalną akcji, podczas gdy zgodnie z prawidłową wykładnią tego przepisu, podstawa opodatkowania z tytułu wniesienia aportu powinna zostać określona w oparciu o cenę emisyjną akcji, pomniejszona o wartość wkładu gotówkowego wniesionego do Spółki przez B. i W.;

- art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. b ustawy o VAT, poprzez jego błędną wykładnię polegającą na uznaniu, że kwota podatku naliczonego wykazana na fakturach dokumentujących wniesienie aportu stanowi w części kwotę niezgodną z rzeczywistością, podczas gdy zgodnie z prawidłową wykładnią tego przepisu, kwota wykazana na tej fakturze była kwotą w pełni zgodną z rzeczywistością, w związku z czym nie istniała podstawa do uznania, iż Spółce nie przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z faktur w wysokości przekraczającej kwotę 125 505 zł.

III. Powody wystąpienia z pytaniem prejudycjalnym.

1. Istota sporu w tej sprawie sprowadza się do tego, czy w ustalonym stanie faktycznym podstawę opodatkowania stanowi wartość nominalna akcji obejmowanych za wnoszony od spółki aport czy wartość emisyjna tych akcji.

W ocenie organów i Sądu pierwszej instancji, podstawa opodatkowania transakcji wniesienia aportu, powinna być ustalona w oparciu o wartość nominalną akcji. Zdaniem skarżącej, podstawa opodatkowania transakcji wniesienia aportu, powinna być natomiast ustalona w oparciu o wartość emisyjną akcji, pomniejszoną o wartość wkładu gotówkowego wniesionego do Spółki,

2. Według pierwszego z prezentowanych poglądów podstawę opodatkowania z tytułu wniesienia do spółki wkładu niepieniężnego (aportu) stanowić będzie suma wartości nominalnej udziałów stanowiąca kwotę należną (postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 31 marca 2014 r. w sprawie o sygnaturze I FPS 6/13).

Drugie stanowisko zasadza się na przekonaniu, że w przypadku wniesienia aportu w zamian za akcje spółki, zapłatę stanowić będą akcje tej spółki. Ich ilość, a co za tym idzie ich wartość – zależec będzie od woli stron w tym zakresie. Ilość akcji – przy czym mogą to być akcje nie tylko o wartości nominalnej, ale i cenie emisyjnej – może zależec od porozumienia stron w tym zakresie. Może to być zatem wartość nominalna lub emisyjna akcji (wyrok NSA z 22 marca 2017 r. w sprawie o sygnaturze 1322/15).

Nie ma zatem wątpliwości co do tego, że w przypadku wniesienia do spółki wkładu niepieniężnego w postaci aportu, podstawą opodatkowania w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy o VAT jest "wszystko co stanowi zapłatę", ale nie będzie to rynkowa wartość aportu, lecz ogół praw i obowiązków otrzymanych w zamian za

wkład, odpowiadający wartości tego wkładu. W przepisach prawa unijnego i krajowego brak jest bowiem odesłania do wartości rynkowej towarów i usług (wyrok NSA z dnia 27 sierpnia 2017 r. w sprawie o sygnaturze I FSK 2326/15 oraz wyrok NSA z dnia 3 lipca 2014 r. w sprawie o sygnaturze I FSK 225/13).

Wartość nominalna akcji wyznacza zakres praw i obowiązków majątkowych oraz niemajątkowych wspólników (akcjonariuszy) spółki. W zamian za wkłady wniesione do spółki wspólnicy otrzymują bowiem akcje (udziały) w kapitale zakładowym. Kapitał zakładowy w sensie ścisłym jest oznaczoną liczbą zapisaną po stronie biernej (pasywa) bilansu spółki, czyli stanowi wartość formalną, będącą sumą akcji spółki.

Wartość emisyjna akcji, to wartość, którą przyjmuje się przy emitowaniu akcji i wartość ta może być równa wartości nominalnej, ale może ją przekraczać. Wartość nominalna akcji może różnić się od wartości rynkowej i bilansowej. Wartość rynkowa oznacza bowiem wartość, jaką można osiągnąć na rynku przy zbyciu akcji. Decyduje o tym majątek spółki, ale także inne elementy, jak na przykład klientela spółki, lokalizacja, goodwill, a więc stany faktyczne.

Podsumowując, można wyprowadzić następujące wnioski. Po pierwsze, w przypadku wniesienia aportu, podstawą opodatkowania nie może być wartość rynkowa przedmiotu aportu. Po drugie, w przypadku wniesienia aportu w zamian za akcje, zapłatę stanowiąc będą akcje tej spółki. Wątpliwość dotyczy jednak tego, czy wartość tych akcji, a jednocześnie podstawę opodatkowania należy ustalać w oparciu o wartość nominalną akcji czy też wartość emisyjną akcji, jeżeli strony umowy w ten sposób określiły wysokość zapłaty.

3. Do kwestii będącej przedmiotem wątpliwości nie odniósł się wprost Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE). Sądowi nie są znane orzeczenia, które dotyczyłyby zagadnienia, czy w przypadku wniesienia aportu do spółki podstawę opodatkowania stanowi wartość nominalna czy wartość emisyjna obejmowanych za aport akcji, jeżeli strony umowy mającej za przedmiot wniesienie aportu w ten sposób określiły wysokość zapłaty. W swoim orzecznictwie TSUE prezentował pogląd, że podstawą opodatkowania nie może być wartość rynkowa towarów lub usług (wyrok TSUE z dnia 19 grudnia 2012 r., O. B. E., C-549/11, EU:C:2012:832).

4. Odnosząc te uwagi do obecnie rozpoznawanej sprawy, należy zauważyć, że jakkolwiek w zaskarżonej decyzji i uzasadnieniu wyroku Sądu pierwszej instancji

obszernie opisano powiązania zachodzące między spółkami wnoszącymi aport a skarżącą, to ani organy, ani Sąd pierwszej instancji nie zakwestionował wykazanej przez skarżącą wartości nominalnej i emisyjnej akcji przekazanych przez nią na poczet objęcia aportu.

Mając na uwadze przedstawione uwagi, Sąd stwierdza, że orzecznictwo TSUE nie daje odpowiedzi na pytanie, czy w przypadku objęcia akcji spółki za wnoszony do tej spółki aport podstawę opodatkowania tej czynności należy ustalać na podstawie wartości nominalnej akcji czy też wartości emisyjnej tych akcji, jeżeli strony umowy w ten sposób określiły wysokość zapłaty. Z powołanego wyroku TSUE wynika jednoznacznie, że podstawy opodatkowania nie może stanowić wartość rynkowa przedmiotu aportu, co jednak nie odnosi się wprost do spornego zagadnienia w obecnie rozpatrywanej sprawie.

Należy także podkreślić, że wątpliwości Sądu, co do sposobu ukształtowania podstawy opodatkowania, wynikają z faktu, że wartość nominalna akcji przyjęta przez organy orzekające w tej sprawie jako podstawa opodatkowania przy nabyciu przez spółkę aportu jest rażąco nieekwiwalentna wobec wartości przedmiotu aportu (nieruchomości). Dostrzegając tę nierównowagę, strony ustaliły w umowie aportowej, że zapłatę za aport stanowić będą akcje spółki według ich wartości emisyjnej, co czyni tę transakcję ekwiwalentną.

IV. Podstawa prawna wystąpienia z odesłaniem prejudycjalnym.

Ze względu na wątpliwości, jakie na gruncie przytoczonych wyżej przepisów dyrektywy 112 powstają w odniesieniu do ustalenia wysokości podstawy opodatkowania w przypadku objęcia akcji spółki za aport, w warunkach takich jak w sporze zawisłym przed sądem krajowym, Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że jest zobowiązany wystąpić z pytaniem prejudycjalnym do Trybunału Sprawiedliwości, stosownie do art. 276 akapit 3 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

V. Zawieszenie postępowania

W związku z przedstawionym pytaniem prejudycjalnym Naczelny Sąd zawiesił postępowanie w sprawie na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 p.p.s.a.

I FSK 2003/18

Sędzia WSA (del.)
Dominik Mączyński

Sędzia NSA
Jan Rudowski

Sędzia NSA
Marek Kołaczek

ZASTĘPCA KIEROWNIKA
Sekretariat Wydziału I

Karolina Łatańska

10