WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)
z dnia 12 maja 2005 r. *

W sprawie C-452/03

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 17 października 2003 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 27 października 2003 r., w postępowaniu:

RAL (Channel Islands) Ltd,

RAL Ltd,

RAL Services Ltd,

RAL Machines Ltd

przeciwko

Commissioners of Customs & Excise,

* Język postępowania: francuski.

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, K. Lenaerts (sprawozdawca), N. Colneric, K. Schiemann i E. Juhász, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,
sekretarz: K. Sztranc, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 24 listopada 2004 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu RAL (Channel Islands) Ltd, RAL Ltd, RAL Services Ltd i RAL Machines Ltd przez K. Lasoka, QC, i V. Sloane, barrister,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez K. Manjiego, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez C. Vajdę, QC, i M. Angioliniego, barrister,

— w imieniu rządu irlandzkiego przez D. O'Hagana, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. Clohessy, BL, i D. McDonalda, SC,

— w imieniu rządu portugalskiego przez L. Fernandesa i Â. Seiçę Nevesa, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala, działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 27 stycznia 2005 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2, 4 i 9 szóstej dyrektywy 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.U. L 145, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą") oraz art. 1 i 2 trzynastej dyrektywy Rady 86/560/EWG z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych — warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty (Dz.U. L 326, str. 40, zwanej dalej „trzynastą dyrektywą").

2 Wniosek ten został wniesiony w ramach sporu pomiędzy spółkami RAL (Channel Islands) Ltd (zwaną dalej „CI"), RAL Ltd (zwaną dalej „RAL"), RAL Services Ltd (zwaną dalej „Services") i RAL Machines Ltd (zwaną dalej „Machines") a Commissioners of Customs & Excise (zwanymi dalej „Commissioners"), będącymi w Zjednoczonym Królestwie organem właściwym w zakresie podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT"), co do określenia miejsca świadczenia usług polegających na eksploatacji automatów do gier.

Ramy prawne

3 Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega „dostawa towarów lub [świadczenie] usług świadczona [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]".

4 Artykuł 3 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„Do celów niniejszej dyrektywy przez »terytorium kraju« rozumie się obszar stosowania traktatu [WE], określony dla każdego z państw członkowskich w art. [229]".

5 Zgodnie z art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy „»podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą, określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności".

6 Co się tyczy określenia miejsca świadczenia usług, art. 9 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Za miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się miejsce, gdzie dostawca założył swoje przedsiębiorstwo lub stałe miejsce prowadzenia działalności [usługodawca ma siedzibę lub stały zakład], z którego świadczone są usługi, w przypadku braku takiego miejsca [...], miejsce jego stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa.

2. Jednakże:

[...]

c) za miejsce świadczenia usług odnoszących się do:

— działalności kulturalnej, artystycznej, sportowej, naukowej, edukacyjnej, rozrywkowej lub podobnej, włączając w to działalność organizatorów takiej działalności, oraz, gdzie to właściwe, usług pomocniczych [ewentualnie usługi pomocnicze],

— [...]

jest [uważa się] miejsce, gdzie usługi te faktycznie są wykonywane;

[...]".

7 Artykuł 1 trzynastej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Do celów niniejszej dyrektywy:

1) »podatnik niemający siedziby na terytorium Wspólnoty« oznacza podatnika w rozumieniu art. 4 ust. 1 [szóstej] dyrektywy [...], który w czasie określonym w art. 3 ust. 1 niniejszej dyrektywy nie miał na terytorium Wspólnoty ani własnego przedsiębiorstwa, ani przedsiębiorstwa w celu realizacji transakcji handlowych, ani, o ile takie przedsiębiorstwo nie istniało, nie posiadał tam stałego adresu lub miejsca zamieszkania i który w tym samym czasie nie dostarczał towarów ani usług uważanych za dostarczane w państwie członkowskim określonych w art. 2 [...]".

8 Artykuł 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy stanowi:

„[...] każde państwo członkowskie zwraca każdemu podatnikowi niemającemu siedziby na terytorium Wspólnoty, na warunkach określonych poniżej, [podatek VAT] pobrany od świadczonych usług lub dostarczonego majątku ruchomego na terytorium kraju przez innego podatnika lub pobrany z tytułu przywozu towarów do kraju, o ile te towary i usługi są wykorzystywane do celów transakcji określonych w art. 17 ust. 3 lit. a) i b) [szóstej] dyrektywy [...] lub świadczenia usług wymienionych w art. 1 pkt 1 lit. b) niniejszej dyrektywy".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

9 CI jest spółką z siedzibą w Guernesey (Wyspy Normandzkie). RAL, Services i Machines są spółkami z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie. Te cztery spółki są spółkami zależnymi RAL Holdings Ltd (zwaną dalej „Holdings"), mającą również siedzibę w Zjednoczonym Królestwie. CI, RAL, Services, Machines i Holdings stanowią łącznie grupę RAL.

10 Do końca roku 2000 RAL eksploatowała w Zjednoczonym Królestwie automaty do gier w należących do niej lub wynajmowanych przez nią lokalach. Spółka ta była właścicielem automatów zainstalowanych w tych lokalach i zatrudniała własny personel. Posiadała ona wymagane zezwolenia, zarówno na wykorzystywanie lokali, jak również eksploatację automatów.

11 Holdings, będąca typowym podatnikiem VAT, była zobowiązana do uiszczania tego podatku nałożonego na obroty uzyskane w związku z eksploatacją automatów do gry.

12 Następnie wdrożony został program restrukturyzacji grupy RAL. Zgodnie z wyjaśnieniami sądu krajowego program ten przewidywał utworzenie spółki zależnej offshore mającej eksploatować automaty do gry w celu oddzielenia tej funkcji od własności automatów i od wykorzystywania lokali, w związku z czym grupa RAL przestałaby być podatnikiem VAT w zakresie usług eksploatowania automatów do gry i mogłaby odzyskać podatek naliczony.

13 W tym celu powstała spółka CI z siedzibą w Guernesey, będącej jedną z Wysp Normandzkich, położonych poza terytorium Wspólnoty. W ramach powyższego programu zostały założone spółki Machines i Services z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie.

14 Spółka RAL jest stroną umów najmu lokali, w których zainstalowane są automaty do gier, i posiada zezwolenia na eksploatację salonów gier. RAL udzieliła spółce CI licencji na zainstalowanie i eksploatację automatów w tych lokalach.

15 Spółka Machines jest właścicielem wszystkich automatów do gier używanych przez grupę RAL i posiada zezwolenia na eksploatację tych automatów. Na podstawie umowy najmu zawartej z CI spółka Machines jest zobowiązana do dostarczania na rzecz CI automatów do gier i do zapewnienia ich dobrego stanu technicznego.

16 Działalność spółki CI polega na umożliwianiu odbiorcom używania automatów do gier dostarczonych przez spółkę Machines w lokalach udostępnionych przez RAL. Jednakże CI wykonuje tę działalność, zlecając spółce Services, jako podwykonawcy, codzienne nadzorowanie automatów. Spółka Services zatrudnia prawie cały personel grupy RAL obejmujący około 600 osób. CI nie ma własnych pracowników w Zjednoczonym Królestwie.

17 Po wskazanej restrukturyzacji grupy RAL spółka CI uznała na podstawie art. 2, 4 i 9 szóstej dyrektywy, że miejscem świadczenia usług eksploatacji automatów do gry jest Guernesey. W związku z tym usługi te są jej zdaniem świadczone poza terytorium Wspólnoty i dlatego też twierdziła ona, że nie jest zobowiązana do uiszczania podatku VAT w zakresie usług świadczonych na rzecz swych klientów w Zjednoczonym Królestwie. Na podstawie art. 1 i 2 trzynastej dyrektywy zażądała ponadto zwrotu naliczonego podatku VAT.

18 Na mocy decyzji z dnia 28 sierpnia 2001 r. Commissioners oddalili wnioski spółki CI. Uznali oni, że CI jest podatnikiem VAT w Zjednoczonym Królestwie. Dodatkowo organ ten stwierdził, że nie należy brać pod uwagę restrukturyzacji grupy RAL, w związku z czym sporne usługi są w dalszym ciągu świadczone przez Holdings w Zjednoczonym Królestwie, tak jak miało to miejsce w okresie poprzednim. W każdym razie, zdaniem Commissioners, wnioski CI powinny zostać oddalone ze względu na to, że stanowią one nadużycie prawa.

19 Spółki CI, RAL, Machines i Services odwołały się od tej decyzji do VAT and Duties Tribunal, London. W orzeczeniu z dnia 3 grudnia 2002 r. sąd ten uznał, że CI świadczyła usługi będące przedmiotem sporu ze stałego zakładu w Zjednoczonym Królestwie w rozumieniu art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy. Sąd ten uznał również, że CI świadczyła usługi eksploatacji automatów do gier w Zjednoczonym Królestwie i że czynności te podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT w tym państwie członkowskim. Sąd ten uwzględnił natomiast odwołanie wskazanych spółek w zakresie zarzutów skierowanych przeciwko dodatkowym wnioskom Commissioners, ze względu na to, że usługi te były w rzeczywistości świadczone przez CI, a nie przez Holdings i że koncepcja obejścia prawa nie znajduje zastosowania w przedmiotowej sprawie.

20 CI wniosła apelację od tego orzeczenia do sądu krajowego. Commissioners wnieśli apelację od tego orzeczenia w zakresie, w którym oddalone zostały ich dalsze wnioski.

21 W tych okolicznościach High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„W okolicznościach przedmiotowej sprawy i mając na uwadze szóstą dyrektywę [...], a w szczególności art. 2, 4 i 9, oraz trzynastą dyrektywę [...], w szczególności art. 1 i 2 oraz ogólne zasady prawa wspólnotowego:

1) Jak należy interpretować wyrażenie »stały zakład« zawarte w art. 9 szóstej dyrektywy?

2) Jakie czynniki należy uwzględnić w celu ustalenia, czy świadczenie usług eksploatacji automatów do gier jest wykonywane z zakładu handlowego spółki takiej jak CI lub z jakiegokolwiek stałego zakładu, który mogłaby posiadać spółka CI?

3) W szczególności:

a) Jeżeli spółka (»A«) wykonuje działalność, jak to ma miejsce w niniejszej sprawie, w ten sposób, że spółka powiązana (»B«) mająca siedzibę poza terytorium Wspólnoty świadczy usługi eksploatacji automatów do gier i jedynym celem takiej struktury jest uniknięcie opodatkowania spółki A podatkiem VAT w państwie, w którym ma ona swoją siedzibę:

i) czy można uznać, że usługi eksploatacji automatów do gier są świadczone ze stałego zakładu w tym państwie członkowskim, a w razie odpowiedzi twierdzącej,

ii) czy należy uznać, że usługi eksploatacji automatów do gier są świadczone ze stałego zakładu, czy z miejsca, w którym B ma siedzibę?

b) Jeżeli spółka (»A«) wykonuje działalność w ten sposób, że dla celów przepisów dotyczących miejsca świadczenia usług spółka powiązana (»B«) zamierza, jak w niniejszej sprawie, świadczyć usługi eksploatacji automatów

do gry z siedziby położonej poza terytorium Wspólnoty oraz nie ma ona stałego przedsiębiorstwa, z którego byłyby świadczone te usługi, w państwie członkowskim, w którym swoją siedzibę ma spółka A, a jedynym celem takiej struktury jest unikanie opodatkowania spółki A podatkiem VAT za jej usługi w tym państwie:

i) czy czynności dokonane pomiędzy B a spółkami powiązanymi z siedzibami na terytorium państwa członkowskiego (A, C i D) kwalifikują się do celów podatku VAT, jako świadczenia spełnione przez te spółki bądź też spełnione na ich rzecz w ramach ich działalności gospodarczej, a w razie odpowiedzi przeczącej,

ii) jakie czynniki należy wziąć pod uwagę w celu ustalenia, kto jest usługodawcą w zakresie usług eksploatacji automatów do gier?

4) a) Czy istnieje doktryna obejścia prawa (niezależnie od wykładni dyrektyw w zakresie podatku VAT), która byłaby w stanie uniemożliwić odniesienie zamierzonych korzyści w przypadku takim jak niniejszy?

b) W razie odpowiedzi twierdzącej — w jaki sposób doktryna ta znajduje zastosowanie w okolicznościach niniejszej sprawy?

5) a) Jakie znaczenie ma w danym przypadku okoliczność, że A, C i D nie są spółkami zależnymi od B i że B nie ma prawnej ani ekonomicznej kontroli nad A, C lub D?

b) Czy odpowiedzi na powyższe pytania byłyby odmienne, gdyby sposób wykonywania działalności przez B, mającą siedzibę poza terytorium Wspólnoty, był konieczny dla świadczenia usług eksploatacji automatów do gry na rzecz klientów, a spółki A, C i D nie wykonywałyby takiej działalności?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

Uwagi wstępne

22 Działalność, której dotyczy postanowienie sądu krajowego, a mianowicie odpłatne udostępnianie odbiorcom automatów do gier zainstalowanych w salonach gier stanowi świadczenie usług w rozumieniu art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy. W swych pytaniach sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia miejsca świadczenia tych usług.

23 W tym zakresie art. 9 szóstej dyrektywy zawiera zasady określające miejsce opodatkowania. Artykuł 9 ust. 1 zawiera przepis o charakterze ogólnym, a art. 9

ust. 2 wskazuje szereg reguł szczególnych. Celem tych przepisów jest uniknięcie, z jednej strony, zbiegu właściwości, mogącego prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony, uniknięcie braku opodatkowania obrotów (zob. wyroki: z dnia 4 lipca 1985 r. w sprawie 168/84 Berkholz, Rec. str. 2251, pkt 14, z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-327/94 Dudda, Rec. str. I-4595, pkt 20 i z dnia 6 marca 1997 r. w sprawie C-167/95 Linthorst, Pouwels en Scheres, Rec. str. I-1195, pkt 10).

24 Jeśli chodzi o stosunek pomiędzy dwoma pierwszymi ustępami art. 9, Trybunał orzekł już, że art. 9 ust. 1 nie ma jakiegokolwiek pierwszeństwa przed art. 9 ust. 2. W każdym stanie faktycznym należy postawić pytanie, czy zachodzi którykolwiek z przypadków wymienionych w art. 9 ust. 2, jeżeli nie, to zastosowanie znajduje art. 9 ust. 1 (ww. wyroki: w sprawie Dudda, pkt 21 oraz w sprawie Linthorst, Pouwels en Scheres, pkt 11).

25 Należy w związku z tym zbadać w pierwszej kolejności, czy działalność taka, jak wskazana w postanowieniu sądu krajowego, mieści się w zakresie art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy, określającym miejsce opodatkowania „działalności rozrywkowej lub podobnej", co zostało podniesione przez rządy irlandzki i portugalski. Należy w tym zakresie wskazać, że Trybunał powinien przedstawić sądowi krajowemu wszystkie istotne elementy wykładni prawa wspólnotowego, które mogą być przydatne przy rozstrzyganiu sprawy zawisłej przed tym sądem, niezależnie od tego, czy pytanie sądu krajowego odnosiło się do tych elementów (zob. wyroki: z dnia 12 grudnia 1990 r. w sprawie C-241/89 SARPP, Rec. str. I-4695, pkt 8, z dnia 2 lutego 1994 r. w sprawie C-315/92 Verband Sozialer Wettbewerb, zwany „Clinique", Rec. str. I-317, pkt 7, z dnia 4 marca 1999 r. w sprawie C-87/97 Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, Rec. str. I-1301, pkt 16 i z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-456/02 Trojani, Zb.Orz. str. I-7573, pkt 38).

W przedmiocie wykładni art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy

26 Rządy irlandzki i portugalski twierdzą, że działalność spółki CI mieści się w zakresie stosowania art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy, ponieważ działalność ta polega na oferowaniu usług bezpośrednio związanych z rozrywką. Miejscem, w którym usługi te są świadczone, jest wobec tego miejsce ich faktycznego wykonywania, a mianowicie — w sprawie przed sądem krajowym — terytorium Zjednoczonego Królestwa.

27 Rządy Zjednoczonego Królestwa i spółki grupy RAL twierdzą natomiast, że świadczenie usług określonych w postanowieniu sądu krajowego nie mieści się w zakresie art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy. Uważają, że głównym celem, który zamierza osiągnąć odbiorca przedmiotowych usług, jest uzyskanie wygranej pieniężnej, a nie rozrywka jako taka. Wskazane spółki podnoszą ponadto, że stosowanie wskazanego przepisu w każdym razie zakłada, że świadczący usługi wykonuje działalność artystyczną. Okoliczność, że używanie automatu do gier może mieć, podobnie jak np. używanie telefonu komórkowego, aspekt rozrywkowy, nie czyni z przedmiotowej usługi działalności rozrywkowej w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze.

28 Komisja jest zdania, że art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy ma na celu ustanowienie szczególnego reżimu prawnego dla pewnych usług, które są świadczone między podatnikami i których koszty stanowią część ceny towaru lub usługi (zob. ww. wyrok w sprawie Dudda, pkt 23 i 24). Sprawa tocząca się przed sądem krajowym dotyczy natomiast usług eksploatacji automatów do gier świadczonych odbiorcy końcowemu, w związku z czym zastosowanie znajduje jedynie art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy.

29 W tym zakresie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 9 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy za miejsce świadczenia usług odnoszących się do działalności rozrywkowej lub podobnej uważa się miejsce, gdzie usługi te faktycznie są wykonywane.

30 Jeśli chodzi o kwestię, czy świadczenie usług, takich jak usługi sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, stanowi działalność rozrywkową lub podobną, należy wskazać, że spółka CI udostępnia odbiorcom za wynagrodzeniem automaty do gier w urządzonych w tym celu salonach gier.

31 W niniejszej sprawie głównym celem działalności wskazanej w postanowieniu odsyłającym jest zapewnienie rozrywki użytkownikowi automatów do gier, a nie uzyskanie przez niego wygranej pieniężnej. Jak wskazał rzecznik generalny w pkt 29 opinii, niepewność co do uzyskania wygranej pieniężnej stanowi właśnie podstawowy element rozrywki, której poszukują użytkownicy automatów do gier.

32 Dla zaistnienia działalności rozrywkowej lub podobnej w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy nie jest konieczne, aby usługa świadczona przez dostawcę miała charakter artystyczny. Działalność, w której głównym celem usługodawcy jest przysporzenie rozrywki klientom — włącznie z udostępnieniem automatów — stanowi działalność rozrywkową lub podobną w rozumieniu tego przepisu.

33 Jak wskazał również rzecznik generalny w pkt 33 opinii, zastosowanie zasady określenia miejsca opodatkowania zawartej we wskazanym przepisie w sytuacji, jaka

zaistniała w sprawie przed sądem krajowym, nie może być wykluczone z tego powodu, że adresaci przedmiotowych usług są odbiorcami końcowymi. Zakres stosowania tego przepisu nie jest ograniczony do świadczenia usług pomiędzy podatnikami. Ponadto należy stwierdzić, że stosowanie tej zasady określania miejsca opodatkowania w niniejszej sytuacji nie powoduje jakichkolwiek trudności praktycznych. Miejsce, w którym wykonywana jest sporna działalność, może bowiem zostać określone bez trudu. Ostatecznie zastosowanie tej regulacji prowadzi do rozwiązania racjonalnego pod względem podatkowym, ponieważ usługi te są poddane reżimowi podatku VAT w tym państwie członkowskim, na którego terytorium zamieszkują odbiorcy tych usług.

34 W związku z powyższym na pytanie sądu krajowego należy odpowiedzieć w ten sposób, że świadczenie usług polegających na umożliwieniu odbiorcom użytkowania, za wynagrodzeniem, automatów do gier zainstalowanych w salonach gier założonych na terytorium państwa członkowskiego należy uznać za działalność rozrywkową lub podobną w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy, w związku z czym miejscem świadczenia tej usługi jest miejsce jej faktycznego wykonywania.

W przedmiocie kosztów

35 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Świadczenie usług polegające na umożliwieniu odbiorcom użytkowania, za wynagrodzeniem, automatów do gier zainstalowanych w salonach gier założonych na terytorium państwa członkowskiego należy uznać za działalność rozrywkową lub podobną w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. c) tiret pierwsze szóstej dyrektywy 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, w związku z czym miejscem świadczenia tej usługi jest miejsce jej faktycznego wykonywania.

Podpisy