



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 14. studenoga 2019.¹

Predmet C-547/18

Dong Yang Electronics Sp. z o.o.
protiv
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu
(Vojvodski upravni sud u Wrocławu, Poljska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porezno pravo – Porez na dodanu vrijednost – Usluge –
Mjesto pružanja usluga – Pojam stalne poslovne jedinice u smislu članka 44. Direktive 2006/112/EZ o
PDV-u – Društvo kći (sa sjedištem u državi članici) društva majke koje ima sjedište u trećoj državi”

I. Uvod

1. U predmetnom zahtjevu za prethodnu odluku Sud odlučuje o pitanju gdje se u okviru zakonodavstva o porezu na dodanu vrijednost nalazi mjesto pružanja usluge. To mjesto određuje kojoj državi pripada ovlast za oporezivanje.
2. Pozadina zahtjeva za prethodnu odluku jest činjenica da je korejsko društvo povjerilo poljskom društvu pružanje usluga montaže. Budući da se taj zadatak ispunio uključivanjem poljskog društva koje je društvo kći korejskog naručitelja, sporno je je li usluga pružena korejskom naručitelju ili poljskom društvu kćeri, kao naručiteljevoj stalnoj poslovnoj jedinici. U potonjem slučaju mjesto pružanja usluge nalazilo bi se u Poljskoj i obračunavao bi se poljski porez na dodanu vrijednost, koji bi izvođač zatim trebao naplatiti i platiti. To ovdje nije slučaj.
3. Pritom valja primijetiti da je u ovom slučaju riječ „samo” o pravilnom tretmanu u pogledu PDV-a, a ne o iznosu (poljskog) poreznog prihoda. U slučaju da su te usluge pružene stalnoj poslovnoj jedinici u Poljskoj, nesporno je da bi korejski naručitelj mogao provesti odgovarajući odbitak pretporeza u pogledu tog poreza na dodanu vrijednost. Naime, roba proizvedena u Poljskoj prodavala se na europskom tržištu uz naplatu poreza. Ni u jednom od tih dvaju slučajeva porez na dodanu vrijednost ne bi se obračunao korejskom naručitelju niti bi došlo do povećanja poljskih poreznih prihoda.
4. Unatoč tomu, riječ je o relevantnom pitanju, s obzirom na to da, ovisno o tome može li se društvo kći smatrati stalnom poslovnom jedinicom društva majke, izvođač duguje ili ne duguje porez na dodanu vrijednost u Poljskoj. Za njega to pitanje u određenim okolnostima može biti od ključne važnosti ako od svojeg ugovornog partnera usto ne uspije naknadno naplatiti porez na promet.

¹ Izvorni jezik: njemački

5. Točno je da se Sud u prošlosti već više puta izjasnio o tome kada je riječ o stalnoj poslovnoj jedinici u smislu zakonodavstva o porezu na dodanu vrijednost. Međutim, ne može se pronaći jednoznačna formulacija u pogledu ocjene društva kćeri kao stalne poslovne jedinice društva majke. U odluci u predmetu DFDS² Sud je očito ponajviše bio sklon smatrati društvo kći stalnom poslovnom jedinicom. Međutim, u odluci u predmetu Daimler³ ponovno se udaljio od tog stajališta. U predmetu Welmory⁴ u konačnici se mogao suzdržati od odgovaranja. Sada Sud mora u potpunosti razjasniti to pitanje.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

6. Pravni okvir Unije određen je Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost⁵ (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

7. Člankom 44. Direktive o PDV-u⁶ propisuje se:

„Mjesto pružanja usluga poreznom obvezniku koji nastupa kao takav je mjesto gdje ta osoba ima sjedište svog poslovanja. Međutim ako su te usluge pružene na stalni poslovni nastan [stalnoj poslovnoj jedinici] poreznog obveznika smješten [smještenoj] na drugom mjestu koje nije isto kao i sjedište njegovog poslovanja, mjesto pružanja tih usluga je mjesto gdje se nalazi stalni poslovni nastan [stalna poslovna jedinica]. U nedostatku takvog sjedišta poslovanja ili stalnog poslovnog nastana [stalne poslovne jedinice], mjesto pružanja usluga je mjesto gdje osoba koja prima usluge ima stalnu adresu ili uobičajeno boravište.”

8. U pogledu tumačenja članka 44. druge rečenice Direktive o PDV-u, člankom 11. stavkom 1. Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Provedbena uredba)⁷ određuje se:

„Za primjenu članka 44. Direktive 2006/112/EZ ‚stalni poslovni nastan‘ [stalna poslovna jedinica] znači svaki poslovni nastan [svaku poslovnu jedinicu], osim poslovnog nastana poduzeća navedenog u članku 10. ove Uredbe, koji ima dostatan stupanj stalnosti i primjerenu strukturu osoblja i tehničkih sredstava koji mu omogućuju primanje i korištenje usluga koje su mu [joj] dostavljene za vlastite potrebe.”

9. Članak 21. Provedbene uredbe sadržava sljedeće pojašnjenje u pogledu odnosa između oporezivanja u sjedištu ili u mjestu u kojem se nalazi stalna poslovna jedinica poreznog obveznika:

„Ako se isporuka usluga poreznom obvezniku, ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik, ali koja se smatra poreznim obveznikom, odnosi na područje primjene članka 44. Direktive 2006/112/EZ, te kad porezni obveznik ima poslovni nastan u više zemalja, navedena isporuka usluga je oporeziva u zemlji poslovnog nastana poduzeća [sjedišta njegova poslovanja].

2 Presuda od 20. veljače 1997. (C-260/95, EU:C:1997:77, t. 26.)

3 Presuda od 25. listopada 2012. (C-318/11 i C-319/11, EU:C:2012:666, t. 47. i sljedeće)

4 Presuda od 16. listopada 2014. (C-605/12, EU:C:2014:2298)

5 SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

6 U verziji članka 2. točke 1. Direktive 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o mjestu pružanja usluga, koja je u ovom slučaju relevantna (SL 2008., L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.)

7 SL 2011., L 77, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 375.)

Međutim, u slučaju kad je usluga isporučena stalnom poslovnom nastanu [stalnoj poslovnoj jedinici] poreznog obveznika smještenom u mjestu koje nije mjesto poslovnog nastana [sjedišta poslovanja] poduzeća, navedena isporuka je oporeziva u onom mjestu u kojem se nalazi stalni poslovni nastan [stalna poslovna jedinica] koji prima navedenu uslugu i koji je koristi za svoje potrebe. [...]"

10. Isporučiteljeve obveze u pogledu utvrđivanja mjesta isporuke usluge opisuju se u članku 22. stavku 1. Provedbene uredbe:

„Za potrebe identifikacije stalnog poslovnog nastana [stalne poslovne jedinice] kupca kojem su isporučene usluge, isporučitelj provjerava prirodu i uporabu isporučene usluge.

U slučaju kad zbog prirode i uporabe isporučene usluge nije moguće identificirati stalni poslovni nastan kojem [stalnu poslovnu jedinicu kojoj] je isporučena usluga, isporučitelj, prilikom identificiranja navedenog stalnog poslovnog nastana [stalne poslovne jedinice], posebnu pažnju mora obratiti na to identificiraju li ugovor, narudžbenica ili identifikacijski broj za PDV, koji je dodijelila država članica kupca, te koji mu je dostavio kupac, stalni poslovni nastan [stalnu poslovnu jedinicu] kao kupca navedene usluge i predstavlja li stalni poslovni nastan [stalna poslovna jedinica] subjekt koji plaća navedenu uslugu.

Ako stalni poslovni nastan kupca [stalna poslovna jedinica] kojem je isporučena usluga ne može biti utvrđen u skladu s prvim i drugim podstavkom ovog stavka, ili u slučaju kad se usluge obuhvaćene člankom 44. Direktive 2006/112/EZ dostavljaju poreznom obvezniku na temelju ugovora kojim je obuhvaćena jedna ili više usluga korištenih na način koji nije moguće identificirati ili količinski izmjeriti, isporučitelj smije s pravom smatrati da su usluge dostavljene na mjesto na kojem kupac ima sjedište poslovanja.”

B. Poljsko pravo

11. Članak 44. Direktive o PDV-u prenesen je u poljski pravni sustav člankom 28.b stavcima 1. i 2. Ustave o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na robu i usluge) od 11. ožujka 2004., kojim se predviđa da, ako su te usluge pružene stalnoj poslovnoj jedinici poreznog obveznika smještenoj na drugom mjestu koje nije isto kao i njegovo sjedište ili stalna adresa, mjesto pružanja tih usluga je mjesto gdje se nalazi stalna poslovna jedinica.

12. Člankom 13. stavkom 3. Ustave o swobodzie działalności gospodarczej (Zakon o slobodnom obavljanju gospodarske djelatnosti) od 2. srpnja 2004. uređuje se da strane osobe, osim onih navedenih u stavcima 1. do 2.a, imaju pravo poduzimati i obavljati gospodarsku djelatnost samo u obliku komanditnog društva, komanditno-dioničkog društva, društva s ograničenom odgovornošću i dioničkog društva, ako nije drukčije određeno međunarodnim sporazumima.

13. Takva odredba kojom se određuje drukčije ne proizlazi iz Sporazuma o slobodnoj trgovini između Europske unije i njezinih država članica, s jedne strane, i Republike Koreje, s druge strane⁸. U tom je sporazumu Republika Poljska korejskim poduzetnicima dopustila pristup tržištu samo u slučaju osnivanja društva kćeri u nekom od pojedinačno navedenih oblika društava⁹.

⁸ SL 2011., L 127, str. 6. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 11., svezak 14., str. 6.)

⁹ Vidjeti članak 7.11. stavak 1. u vezi s člankom 7.13. i Prilog 7-A-2 (SL 2011., L 127, str. 1201. i sljedeće) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 11., svezak 14., str. 1198.).

III. Glavni postupak

14. Dong Yang Electronics sp. z o. o., tužitelj u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Dong Yang), sa sjedištem u Poljskoj, sklopio je s društvom LG Display Co. Ltd. (Koreja) (u daljnjem tekstu: LG Koreja), sa sjedištem u Republici Koreji, 27. listopada 2010. ugovor o pružanju usluga montaže tiskanih pločica izrađenih od određenih materijala (podsklopova, sastavnih dijelova) u vlasništvu društva LG Koreja.

15. Te je materijale društvu Dong Yang izdavalo društvo LG Display Polska sp. z o.o. (u daljnjem tekstu: LG proizvodnja Poljska), društvo kći društva LG Koreja. Društvo Dong Yang dostavljalo je društvu LG proizvodnja Poljska nakon završetka montaže obrađene tiskane pločice. Dok je društvo Dong Yang s društvom LG Koreja određivalo ukupnu količinu potrebnog materijala, dobivalo je informaciju od društva LG proizvodnja Poljska o količini koja je svakodnevno potrebna.

16. Odnosi unutar koncerna LG koji su bili nepoznati društvu Dong Yang i koji su relevantni u ovom slučaju navode se u nastavku.

17. Društvo LG proizvodnja Poljska sastavljalo je s društvom LG Koreja na temelju ugovornih obveza gotove module TFT-LCD od dijelova u vlasništvu društva LG Koreja. Društvo LG proizvodnja Poljska pružalo je i druge usluge društvu LG Koreja povezane sa skladištenjem i logistikom gotovih proizvoda, koji su također bili u vlasništvu društva LG Koreja. Društvo LG Koreja prodavalo je gotove proizvode drugom društvu kćeri u Poljskoj s kojim je povezano kapitalom (u daljnjem tekstu: LG distribucija Poljska), koje je zatim distribuiralo te proizvode na europskom tržištu.

18. Društvo LG Koreja, koje je u Poljskoj bilo registrirano u svrhu poreza na dodanu vrijednost, zajamčilo je društvu Dong Yang da nema stalnu poslovnu jedinicu u Poljskoj, da ne zapošljava radnike i da ne posjeduje ni nekretnine ni tehnička sredstva.

19. Stoga je društvo Dong Yang 2012. društvu LG Koreja izdalo račune za usluge montaže u kojima se nije obračunao porez na dodanu vrijednost. Ti su računi umjesto toga sadržavali sljedeću napomenu: „Oporezivi iznos u skladu s člankom 28.b stavkom 2. Zakona o PDV-u”. U računima se kao korisnik usluge navodi društvo LG Koreja te ih je ono i platilo.

20. Nadležna poljska porezna tijela ipak su obračunala društvu Dong Yang porez na dodanu vrijednost za 2012. za usluge o kojima je riječ u ovom slučaju. Porez je nastao na temelju opće porezne stope u Poljskoj, s obzirom na to da usluge koje je pružalo društvo Dong Yang zapravo nisu izvršene za potrebe sjedišta društva LG Koreja u Koreji, nego za potrebe njegove stalne poslovne jedinice u Poljskoj, društva LG proizvodnja Poljska.

21. Na temelju ugovornih odnosa između društva LG Koreja i društva LG proizvodnja Poljska, porezna tijela utvrdila su da je društvo LG Koreja samo uspostavilo stalnu poslovnu jedinicu u Poljskoj „iskorištavanjem gospodarskog potencijala” društva LG proizvodnja Poljska, zahvaljujući ugovornom oblikovanju odgovarajućeg modela poslovanja. Društvo Dong Yang trebalo je, umjesto da se osloni na pojašnjenja društva LG Koreja, u skladu s člankom 22. stavkom 1. Provedbene uredbe, provjeriti uporabu usluga koje ono pruža. Pritom je moglo primijetiti da je društvo LG proizvodnja Poljska stvarni korisnik usluga koje isporučuje.

22. Svojom tužbom društvo Dong Yang zahtijeva poništenje poreznih rješenja. Uvjeti za postojanje stalne poslovne jedinice u smislu članka 44. Direktive o PDV-u i članka 11. stavka 1. Provedbene uredbe nisu bili ispunjeni.

IV. Zahtjev za prethodnu odluku i postupak pred Sudom

23. Rješenjem od 6. lipnja 2018. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodski upravni sud u Wrocławu, Poljska) uputio je Sudu u skladu s člankom 267. UFEU-a sljedeća prethodna pitanja:

- „1. Može li se iz same činjenice da društvo sa sjedištem izvan područja Europske unije posjeduje društvo kćer na državnom području Poljske zaključiti da postoji stalna poslovna jedinica u Poljskoj u smislu članka 44. Direktive o PDV-u i članka 11. stavka 1. Provedbene uredbe?
2. U slučaju negativnog odgovora na prvo pitanje, treba li treći subjekt analizirati ugovorne odnose između društva sa sjedištem izvan područja Europske unije i društva kćeri kako bi utvrdio ima prvonavedeno društvo stalnu poslovnu jedinicu u Poljskoj?”

24. U postupku pred Sudom Dong Yang, poljska porezna uprava, Republika Poljska, Ujedinjena Kraljevina i Komisija podnijeli su pisana očitovanja te su sudjelovali na raspravi održanoj 5. rujna 2019.

V. Pravna ocjena

A. Tumačenje prethodnih pitanja

25. Najprije valja pojasniti pitanja suda koji je uputio zahtjev.

26. Predmet prvog pitanja izričito se odnosi samo na to dovodi li sama okolnost da društvo majka iz treće države ima društvo kćer u Poljskoj (u ovom slučaju društvo LG proizvodnja Poljska) do toga da prvonavedeno društvo, odnosno društvo majka iz Koreje, ima stalnu poslovnu jedinicu u Poljskoj u smislu članka 44. Direktive o PDV-u.

27. Međutim, iz odluke kojom se upućuje zahtjev proizlazi da, u slučaju negativnog odgovora na pitanje, sud koji je uputio zahtjev također želi znati koji su drugi kriteriji relevantni da bi se utvrdilo je li društvo kći (LG proizvodnja Poljska) stalna poslovna jedinica društva majke (LG Koreja). Naime, obveza da se analiziraju ugovorni odnosi koji se navode u drugom prethodnom pitanju postoji samo ako su oni relevantni za utvrđivanje postoji li stalni poslovni nastan. Osim toga, sud koji je uputio zahtjev na početku obrazloženja prethodnih pitanja izričito upućuje na to da ga zanima pravilno tumačenje članka 44. Direktive o PDV-u kako bi utvrdio mjesto pružanja usluga društva Dong Yang društvu LG Koreja.

28. U konačnici, sud koji je uputio zahtjev stoga svojim dvama prethodnim pitanjima, s jedne strane, želi znati je li društvo kći već kao takvo stalna poslovna jedinica društva majke (odjeljak B). S druge strane, taj sud želi znati postoje li, u slučaju negativnog odgovora na prvo pitanje, drugi kriteriji s obzirom na koje se društvo kći može smatrati stalnom poslovnom jedinicom društva majke (odjeljak C). U slučaju da postoje takvi kriteriji, sud koji je uputio zahtjev osim toga pita što pružatelj usluge treba provjeriti kako bi saznao predstavlja li društvo kći takav stalnu poslovnu jedinicu (odjeljak D).

B. Društvo kći kao stalna poslovna jedinica društva majke?

29. Već iz teksta Direktive o PDV-u proizlazi da se ovisno, ali ali pravno samostalno društvo kći ne može istodobno smatrati stalnom poslovnom jedinicom svojeg društva majke. Naime, u članku 44. Direktive o PDV-u riječ je o *jednom* poreznom obvezniku koji sjedište svojeg poslovanja ima na jednom mjestu, a stalnu poslovnu jedinicu na drugom mjestu. Međutim, društvo majka i društvo kći nisu jedan, nego dva porezna obveznika.

30. Točno je da se državama članicama člankom 11. Direktive o PDV-u dopušta da u određenim okolnostima više međusobno usko povezanih poreznih obveznika mogu tretirati kao „jedinstvenog poreznog obveznika” (takozvana PDV-grupa). Međutim, ta je mogućnost ograničena na državno područje dotične države članice („sve osobe koje imaju poslovni nastan na teritoriju te države članice”). Budući da je nesporno da društvo LG Koreja ima svoje sjedište u Južnoj Koreji, PDV-grupa s njegovim društvom kćeri u Poljskoj od samog početka nije moguća.

31. Ni iz drugih materijalnih kriterija predviđenih člankom 44. Direktive o PDV-u, koji se dodatno pojašnjavaju u članku 11. stavku 1. Provedbene uredbe, ne može se zaključiti da iz same povezanosti u pogledu prava društava s drugim poreznim obveznikom već proizlazi postojanje stalne poslovne jedinice društva majke.

32. U članku 11. stavku 1. Provedbene uredbe u tom se pogledu navode kriteriji poput dostatne stalnosti poslovnog nastana i strukture koja mu omogućuju primanje i korištenje usluga. Riječ je o kriterijima koji ni na koji način nisu povezani s pravom društava i stoga se mogu odnositi samo na stalnu poslovnu jedinicu *jednog* poreznog obveznika čije se sjedište nalazi na drugom mjestu.

33. Stoga se člankom 11. stavkom 1. Provedbene uredbe odgovara samo na pitanje je li postojeća infrastruktura poreznog obveznika u mjestu koje nije mjesto u kojem se nalazi njegovo sjedište već dovoljna da bi je se smatralo stalnom poslovnom jedinicom. Što se tiče pitanja o kojem u ovom slučaju treba odlučiti, o tome može li infrastruktura *drugog* poreznog obveznika (odnosno njegovo sjedište) također činiti stalnu poslovnu jedinicu poreznog obveznika *različitog od prvonavedenog*, članak 11. stavak 1. Provedbene uredbe, suprotno tvrdnjama Republike Poljske, nije relevantan.

34. Stoga se na prvo pitanje, u skladu s Komisijinim stajalištem, može odgovoriti jasnim „ne”. Iz same okolnosti da društvo iz treće države ima društvo kćer u državi članici ne proizlazi da je to društvo kći stalna poslovna jedinica u toj državi članici u smislu članka 44. druge rečenice Direktive o PDV-u.

C. Kriteriji primjenjivi na stalnu poslovnu jedinicu društva majke koji proizlazi iz društva kćeri?

35. Međutim, valja razjasniti postoje li kriteriji u skladu s kojima je, iznimno, društvo kći također uključeno u strukturu koncerna na način da ga treba smatrati ne samo samostalnim poreznim obveznikom nego istodobno i stalnom poslovnom jedinicom društva majke u smislu članka 44. Direktive o PDV-u.

36. U tom pogledu postoje načelne sumnje (odjeljak 1.), tako da je, u slučaju da se potvrdi da je riječ o zlouporabi, svakako moguća drukčija ocjena (odjeljak 2.). Tom zaključku ne protivi se ni odluka Suda u predmetu DFDS¹⁰ (odjeljak 3.).

1. Načelne sumnje

37. Postoje načelne sumnje kad je riječ o shvaćanju sjedišta društva kćeri kao stalne poslovne jedinice društva majke. Što se tiče „pravnog koncepta” stalne poslovne jedinice, radi se o tome da poreznom subjektu valja pripisati određeno „ponašanje” poslovne jedinice. Međutim, ako je poslovna jedinica pravno samostalna, a stoga i samostalan porezni subjekt, mnogo toga ide u prilog činjenici da valja isključiti pripisivanje drugom pravnom subjektu.

¹⁰ Presuda od 20. veljače 1997. (C-260/95, EU:C:1997:77)

38. Kao što je to već navedeno (vidjeti točku 29.), i tekst članka 44. Direktive o PDV-u u vezi s člankom 11. stavkom 1. Provedbene uredbe protivi se zaključku da se infrastruktura jednog poreznog obveznika (odnosno njegovo sjedište) istodobno može smatrati i stalnom poslovnom jedinicom drugog poreznog obveznika. U skladu s tim, zagovara se stajalište da pravno samostalna pravna osoba, primjerice društvo kći, „ne može istodobno biti i stalna poslovna jedinica druge pravne osobe”¹¹.

39. Osim toga, to bi dovelo do proturječnosti s odredbama o prijenosu porezne obveze (članak 196. Direktive o PDV-u) i o takozvanoj PDV-grupi (članak 11. Direktive o PDV-u).

40. To dolazi do izražaja kada (kontrolirano) tuzemno društvo kći sklopi, primjerice, ugovore s inozemnim poduzetnikom koji su valjani s aspekta građanskog prava i koji se izvršavaju i oporezuju u sjedištu društva kćeri. Naime, kada bi društvo kćer trebalo smatrati stalnom poslovnom jedinicom društva majke, porez na dodanu vrijednost, u skladu s člankom 196. Direktive o PDV-u, ne bi trebalo platiti društvo kći u tuzemstvu, nego društvo majka. To bi vrijedilo i kada se, kao u ovom slučaju, društvo majka nalazi u trećoj državi.

41. Međutim, prijenos porezne obveze na korisnika usluge u skladu s člankom 196. Direktive o PDV-u služi i tomu da država u kojoj korisnik usluge ima poslovni nastan jednostavnije naplati porez. Međutim, u ovom slučaju društvo majka nije korisnik usluge. Osim toga, budući da to društvo majka ne mora nužno imati saznanja o svim pravnim poslovima samostalne pravne osobe, čak i ako je ona ovisno društvo kći, čini se da taj zaključak nije vjerojatan. Društvo majka protiv svoje volje dugovalo bi porez na dodanu vrijednost za transakcije koje su mu nepoznate i za koje nije primilo protučinidbu. To bi bilo teško spojivo s funkcijom poreznog obveznika kao osobe koja ubire porez za račun države¹².

42. Nadalje, taj se učinak, odnosno prijenos porezne obveze na „usko povezano” društvo, predviđa samo člankom 11. Direktive o PDV-u. U tom bi se pogledu narušila i izričita procjena Direktive o PDV-u iz članka 11., kojom se dopušta povezivanje više pravno samostalnih osoba iz dobrih razloga¹³ samo unutar iste države članice, dakle ne i s poduzetnicima iz drugih država članica ili trećih država.

43. Već sam u svojem mišljenju u predmetu *Welmory*¹⁴ uputila na golemu važnost pravne sigurnosti za pružatelja usluga kada je riječ o određivanju njegovih poreznih obveza i iz toga zaključila da pravno samostalna pravna osoba ne može istodobno biti i stalna poslovna jedinica druge pravne osobe. Taj aspekt pravne sigurnosti ističe i Sud u presudi donesenoj u tom predmetu¹⁵. To vrijedi i za pravnu sigurnost osobe koja prima usluge, a koja mora znati je li ona ili njezino društvo kći odnosno društvo majka (vidjeti članak 196. Direktive o PDV-u) dužno platiti porez na dodanu vrijednost.

44. Osim toga, upućujem na obrazloženje Nacrta provedbene uredbe (EU) br. 282/2011, u skladu s kojim je „važno da pružatelj usluga može sa sigurnošću utvrditi gdje se nalazi poslovni nastan osobe koja prima uslugu”¹⁶. Međutim, to može samo ako smije isključiti mogućnost da se sjedište društva kćeri može smatrati i stalnom poslovnom jedinicom drugog poreznog obveznika. Naime, pravni status samostalnog društva, u predmetnom slučaju društva s ograničenom odgovornošću (sp. z o.o.), može se relativno lako utvrditi.

11 To se izričito navodi u *Stadie*, H., UStG, 3. izdanje 2015., poglavlje 3.a, t. 32. na kraju.

12 Vidjeti osobito presude od 8. svibnja 2019., *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, t. 22.), od 23. studenoga 2017., *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, t. 23.), od 21. veljače 2008., *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, t. 21.) i od 20. listopada 1993., *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, t. 25.).

Vidjeti u tom pogledu i moje mišljenje u predmetu *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, t. 21.).

13 Vidjeti također moje mišljenje u predmetu *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:150, t. 38. i sljedeće).

14 C-605/12, EU:C:2014:340, t. 29., 30. i 36.

15 Presuda od 16. listopada 2014., *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298, t. 55.)

16 Prijedlog uredbe Vijeća o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (preinačena), COM (2009) 672 *final* od 17. prosinca 2009., str. 3.

45. Tomu treba dodati činjenicu da se izvana, u ovom slučaju iz perspektive društva Dong Yang, ne može uvijek jasno prepoznati tko upravlja društvom kćeri. U ovom se slučaju čini da je i 20 % društva LG proizvodnja Poljska u vlasništvu još jednog, trećeg poduzetnika, a na to upućuju izjave društva Dong Yang u podnescima i na raspravi. Primjerice, u slučaju da je s tih 20 % povezana blokirajuća manjina, gotovo da uopće ne može biti riječ o (kontroliranom) društvu kćeri.

46. U konačnici se stoga samostalno društvo kći ne može smatrati stalnom poslovnom jedinicom društva majke.

2. Iznimka zbog načela zabrane zlouporabe?

47. Drukčije u svakom slučaju može vrijediti kada bi odabrani ugovorni odnosi (u ovom slučaju odnosi između društava LG Koreja i društva Dong Yang) predstavljali zlouporabu.

48. Načelo zabrane zlouporaba, kako se u sudskoj praksi nakon presude Halifax¹⁷ primjenjuje u području poreza na dodanu vrijednost, opće je načelo prava Unije¹⁸.

49. Stoga bi se to načelo moglo primijeniti i u predmetnoj situaciji. Međutim, u ovom se slučaju, u skladu s Komisijinim stajalištem, zlouporabno postupanje društva LG Koreja može relativno očito zaniijekati na temelju činjenice da mu je društvo Dong Yang izravno dalo nalog (umjesto da mu je, primjerice, nalog dalo društvo LG proizvodnja Poljska).

50. S jedne strane, društvo Dong Yang nije samo formalno pružalo usluge društvu LG Koreja, nego ih je stvarno pružalo društvu LG proizvodnja Poljska. U ovom se slučaju ne može prihvatiti suprotno stajalište, čak ni ako se uzme u obzir gospodarska realnost (takozvano gospodarsko stajalište), koja predstavlja temeljni kriterij za primjenu zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost¹⁹.

51. Društvo LG proizvodnja Poljska nije bilo ni ugovorni partner društva Dong Yang ni vlasnik obrađene robe, niti je tu robu dalje komercijalno iskorištavalo (odnosno prodavalo). Naprotiv, društvo LG Koreja prodavalo je gotovu robu društvu LG distribucija Poljska. U tom pogledu, u skladu sa stajalištem Ujedinjene Kraljevine na raspravi, ne može biti riječ o tome da se društvo LG proizvodnja Poljska koristilo uslugama društva Dong Yang. Društvo Dong Yang i društvo LG proizvodnja Poljska surađivali su kao „dobavljači” u proizvodnom procesu koji se temelji na podjeli rada te su pridonosili društvu LG Koreja. Ono se koristilo uslugama tih dvaju društava prodajom gotovih proizvoda društvu LG distribucija Poljska.

52. S druge strane, čak i kada bi se pretpostavilo da je društvo Dong Yang stvarno pružilo usluge društvu LG proizvodnja Poljska, to ne bi imalo nikakav utjecaj na iznos poljskog poreznog prihoda i na opterećenost društva LG proizvodnja Poljska porezom na dodanu vrijednost. U tom bi slučaju društvo LG proizvodnja Poljska imalo pravo na odgovarajući odbitak pretporeza u trenutku primitka računa²⁰.

17 Presuda od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121, t. 67. i sljedeće)

18 Vidjeti u tom smislu presudu od 22. studenoga 2017., Cussens i dr. (C-251/16, EU:C:2017:881, t. 31.), u kojoj se navodi presuda od 15. listopada 2009., Audiolux i dr. (C-101/08, EU:C:2009:626, t. 50.).

19 To se izričito navodi u presudama od 22. veljače 2018., T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, t. 43.), od 20. lipnja 2013., Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, t. 42.), od 7. listopada 2010., Loyalty Management UK (C-53/09 i C-55/09, EU:C:2010:590, t. 39.) i od 28. lipnja 2007., Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397, t. 43.).

U sličnom smjeru ide i presuda od 27. ožujka 2019., Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, t. 38. i sljedeće) kad je riječ o ocjeni jedinstvenosti usluge.

20 Što se tiče nužnosti računa s posebno iskazanim porezom na dodanu vrijednost za potrebe ostvarivanja prava na odbitak pretporeza, vidjeti osobito presudu od 12. travnja 2018., Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, t. 42. i 43.) i moje mišljenje u predmetu Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, t. 34. i sljedeće).

53. U tom se pogledu ništa ne mijenja ni ako se pretpostavi postojanje stalne poslovne jedinice društva LG Koreja u Poljskoj posredstvom društva kćeri LG proizvodnja Poljska. U takvom bi slučaju društvo LG Koreja u Poljskoj imalo pravo na odbitak pretporeza i stoga u konačnici također ne bi snosilo porez na dodanu vrijednost u Poljskoj. U pogledu tih dvaju stajališta, ni Republika Poljska ni porezna uprava nisu mogle pojasniti koje se opterećenje porezom na dodanu vrijednost u okviru zlouporabe izbjeglo.

54. Republika Poljska kao glavni argument navodi da je dodana vrijednost nastala u Poljskoj i da na nju stoga također treba platiti porez u Poljskoj. Pitanje je li ta tvrdnja uopće točna u ovom slučaju nije relevantno (što se tiče proizvodnje i potom isporuke unutar Zajednice, izuzete od poreza u skladu s člankom 138. Direktive o PDV-u, ta tvrdnja, primjerice, nije točna, s obzirom na to da se u ovom slučaju primjenjuje načelo zemlje odredišta, tako da dodana vrijednost u jednoj zemlji nastaje, a u drugoj se oporezuje).

55. Naime, ako su usluge društva Dong Yang dio proizvoda koji se prodaju u Poljskoj, usluga društva Dong Yang u konačnici se također oporezuje u mjestu potrošnje proizvoda (odnosno u Poljskoj). Iznos koji je društvo LG Koreja platilo društvu Dong Yang bez poljskog PDV-a uračunava se u cijenu konačnog proizvoda (u ovom slučaju TFT-monitora) i prilikom prodaje konačnog proizvoda u Poljskoj naposljetku podliježe poljskom porezu na dodanu vrijednost. Tako Poljska prima porezni prihod od dodane vrijednosti koju je društvo Dong Yang ostvarilo za društvo LG Koreja u Poljskoj u trenutku isporuke TFT-monitora u Poljsku. Činjenica da se prije toga u pogledu poreza na dodanu vrijednost mjesto izvršenja usluge društva Donga Yang nalazilo u Koreji jest odluka zakonodavca Unije, koji kao mjesto pružanja usluge u slučaju da se ta usluga pruža drugom poduzetniku određuje sjedište tog poduzetnika.

56. Međutim, kao što to Komisija pravilno ističe, ta odluka zakonodavca Unije u ovom slučaju nije relevantna za porezni prihod u Poljskoj. U tom pogledu ne postoji osobita opasnost od zlouporabe u pogledu poreza na dodanu vrijednost kada je riječ o uslugama koje čine dio fizičkih proizvoda. Stoga nije potrebno odgovoriti na pitanje o tome je li društvo Dong Yang na bilo koji način trebalo prepoznati zlouporabni aranžman društva LG Koreja.

57. To čini odlučujuću razliku u odnosu na situacije u kojima su usluge dio drugih usluga. Potonje situacije već su bile predmet sudske prakse Suda²¹. U tom se slučaju građanskopravnim uređenjem teoretski može smanjiti opterećenje porezom na dodanu vrijednost, kao što se to očito pokušalo u predmetu DFDS²², doduše, još u okviru prethodnih zakonskih odredbi.

58. Zlouporabnim postupanjem društva Dong Yang ne može se smatrati ni to što nije obračunalo i platilo južnokorejski porez na dodanu vrijednost. U pogledu južnokorejskog poreza na dodanu vrijednost koji se duguje, ovisno o južnokorejskom pravnom uređenju, može se pretpostaviti da je društvo LG Koreja pravilno informiralo svojeg ugovornog partnera, društvo Dong Yang. Kao što se to pokazalo na raspravi, društvu Dong Yang jamčilo se da na „uvoz tih usluga” ne treba platiti porez u Južnoj Koreji. Nije isključeno da se u južnokorejskom zakonodavstvu o porezu na dodanu vrijednost primjenjuje, primjerice, prijenos porezne obveze na korisnika usluge sa sjedištem u Južnoj Koreji ako mu usluge pruža inozemni poduzetnik. To je u svakom slučaju ono što se u pravu Unije predviđa u sustavu poreza na dodanu vrijednost za mnogobrojne usluge koje inozemni poduzetnici pružaju domaćim poduzetnicima (vidjeti osobito članak 196. Direktive o PDV-u).

²¹ Vidjeti, primjerice, presude od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), od 16. listopada 2014., Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298) i od 20. veljače 1997., DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77).

²² Presuda od 20. veljače 1997. (C-260/95, EU:C:1997:77)

3. Izuzeće na temelju odluke u predmetu DFDS?

59. Međutim, taj zaključak mogao bi biti protivan odluci Suda u predmetu DFDS. Naime, ona se može tumačiti na način da iz nje proizlazi to da društvo kći može, kao puki pomoćnik društva majke, biti stalna poslovna jedinica društva majke²³.

60. Sud je u tom predmetu odlučio da usluge koje organizator putovanja sa sjedištem u jednoj državi članici pruža putnicima posredstvom društva koje djeluje u drugoj državi članici podliježu porezu na dodanu vrijednost u drugonavedenoj državi. Uvjet je da to društvo koje djeluje samo kao pomoćnik organizatora raspolaže osobljem i materijalnim resursima koji su svojstveni za stalnu poslovnu jedinicu²⁴.

61. Međutim, ta odluka, na koju se Poljska u biti poziva, odnosila se na poseban sektor organizatora putovanja, na koje se ionako primjenjuju posebna pravila u pogledu poreza na dodanu vrijednost (sada članak 306. i sljedeći Direktive o PDV-u). Već se zbog tog razloga ta odluka ne može automatski prenijeti na druge situacije.

62. Kao drugo, odgovor Suda u okviru tog postupka odnosi se na društvo kćer koje je za društvo majku pružalo usluge trećim osobama *u svojstvu posrednika*. Međutim, u ovom slučaju nije riječ o takvoj situaciji. Društvo LG proizvodnja Poljska ne prodaje TFT-monitore u ime društva LG Koreja. Ne može biti riječ o djelovanju u svojstvu pukog pomoćnika.

63. Kao treće, odluka DFDS odnosila se na suprotan slučaj, u kojem je bila riječ o mjestu *isporuke usluge* društva majke ili društva kćeri, a ne o tome da treća osoba prima uslugu. Zbog tog se razloga te tvrdnje također ne mogu prenijeti. Upućivanje na pomoćnika koji djeluje u ime društva majke u ovom slučaju nije primjenjivo. Odluku DFDS obilježavalo je pitanje tko je, promatrano s gospodarskog stajališta, *pružio* uslugu putovanja (a ne tko ju je primio).

64. Kao četvrto, činjenično stanje iz odluke DFDS, kao što to pravilno ističe Komisija, obilježavale su posebne okolnosti u vezi s opasnošću od zlouporabe u pogledu usluga te činjenica da je, ovisno o mjestu isporuke usluge, došlo do izuzeća od poreza ili je ono izostalo. Međutim, kao što se to prethodno već navodi, u ovom slučaju porez na dodanu vrijednost u konačnici se obračunava prilikom isporuke robe (monitori), kojoj usluga samo prethodi. Stoga u ovom slučaju ne postoji takva opasnost od zlouporabe.

65. Naposljetku, Sud se već i distancirao od odluke u predmetu DFDS i pojasnio da stopostotno društvo kći također čini samostalnu pravnu osobu²⁵. Osim toga, kao što sam to već navela u točki 43. ovog mišljenja, okolnost da pravno samostalna osoba istodobno ne može biti i stalna poslovna jedinica druge samostalne osobe služi pravnoj sigurnosti s obzirom na osobu poreznog dužnika.

66. U konačnici, na predmetni slučaj ne može se primijeniti nijedna tvrdnja iz odluke Suda u predmetu DFDS.

23 Presuda od 20. veljače 1997., DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, t. 26.)

24 Vidjeti presudu od 20. veljače 1997., DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, t. 29.).

25 Presuda od 25. listopada 2012., Daimler (C-318/11 i C-319/11, EU:C:2012:666, t. 48.)

4. Međuzaključak

67. Posljedično, društvo kći ne može se smatrati stalnom poslovnom jedinicom (u smislu članka 44. druge rečenice Direktive o PDV-u) društva majke. Drukčiji je zaključak u svakom slučaju moguć ako se strukturom ugovora koju je odabrala osoba koja prima uslugu povređuje zabrana zlouporabe. To treba ocijeniti sud koji je uputio zahtjev. Međutim, s obzirom na činjenice izložene Sudu, za to u predmetnom slučaju nema uporišta.

D. Podredno: obveze ispitivanja koje ima pružatelj usluge

68. Međutim, ako se slučaj zlouporabnog postupanja (u ovom slučaju društva LG Koreja) može prihvatiti, postavlja se pitanje što pružatelj usluge (u ovom slučaju društvo Dong Yang) treba ispitati da bi moglo ocijeniti je li riječ o zlouporabnom postupanju njegova ugovornog partnera. To ima za posljedicu to da samostalno društvo treba smatrati stalnom poslovnom jedinicom drugog samostalnog društva.

69. Uporišta za to mogu se pronaći u odredbama članka 21. i članka 22. Provedbene uredbe. U skladu s člankom 22. stavkom 1. Provedbene uredbe, za potrebe identifikacije stalne poslovne jedinice kupca kojem su isporučene usluge, isporučitelj provjerava prirodu i uporabu isporučene usluge.

70. Međutim, članak 22. Provedbene uredbe valja tumačiti u vezi s njezinim člankom 21. Suprotno tomu, članak 21. Provedbene uredbe ističe činjenicu u skladu s kojom porezni obveznik ima sjedište u jednoj zemlji i stalnu poslovnu jedinicu u drugoj. U tim je propisima stoga riječ o nesigurnosti u pogledu pitanja *na kojem se poznatom mjestu poreznog obveznika* (stalna poslovna jedinica ili sjedište) pruža usluga.

71. Međutim, u ovom slučaju riječ je o pitanju može li se drugi porezni obveznik (koji je po svojem obliku pravno samostalan) smatrati stalnom poslovnom jedinicom prvog poreznog obveznika. Prema tome, nejasno je *postoji li* uopće stalna poslovna jedinica. Uređenjem iz Provedbene uredbe ne obuhvaća se taj slučaj. Zbog toga se članak 22. stavak 1. Provedbene uredbe i ne poziva na strukturne odnose između poduzetnika primatelja, nego samo na ugovorni odnos pružatelja usluge prema primatelju usluge. Tako se, primjerice, spominju ugovor i narudžbenica, a izvadak iz sudskog registra i slično se, suprotno tomu, ne spominju. U tom pogledu članak 21. i sljedeći Provedbene uredbe u ovom slučaju nisu relevantni.

72. Neovisno o tome, kao što to Sud naglašava u ustaljenoj sudskoj praksi²⁶, od poreznog obveznika, koji je samo u svojstvu osobe koja ubire porez za račun države, mogu se zahtijevati određene, ali samo proporcionalne obveze postupanja s dužnom pažnjom²⁷. Ako postoje *konkretni pokazatelji* koji upućuju na utaju poreza ili zlouporabu, od poreznog obveznika može se, primjerice, očekivati da se dodatno raspita o svojem dobavljaču kako bi se uvjerio u njegovu vjerodostojnost²⁸. Slično vrijedi u pogledu točnog utvrđivanja poslovnog nastana kupca; vidjeti osobito uvodnu izjavu 20. Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011.

26 Vidjeti osobito presude od 8. svibnja 2019., A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, t. 22.), od 23. studenoga 2017., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, t. 23.), od 21. veljače 2008., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, t. 21.) i od 20. listopada 1993., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, t. 25.).

Vidjeti u tom pogledu i moje mišljenje u predmetu Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, t. 21.).

27 Vidjeti u tom pogledu sudsku praksu Suda u vezi sa slučajevima prijave: presude od 25. listopada 2018., Božičević Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, t. 46. – razumno), od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, t. 53. – razumno) i od 21. lipnja 2012., Mahagében (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 59. – razumno).

28 Presude od 18. svibnja 2017., Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, t. 39.), od 22. listopada 2015., PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, t. 52.) i od 21. lipnja 2012., Mahagében (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 60.)

73. Međutim, kao što je to nezavisni odvjetnik N. Wahl u tom pogledu pravilno istaknuo, čak i u slučaju konkretnih pokazatelja koji upućuju na postojanje utaje ili zlouporabe, porezna tijela ne mogu obvezati poreznog obveznika da poduzme složene i dalekosežne provjere tako da *de facto* na njega prenesu svoje istražne zadaće²⁹.

74. Iz toga nužno proizlazi da se ni od društva Dong Yang u svakom slučaju ne može tražiti nešto što je nemoguće. Međutim, društvu Dong Yang subjektivno je nemoguće ispitati ugovorne odnose kojima nema pristup, odnosno one između svojeg ugovornog partnera i njegovih društava kćeri (koja su mu eventualno nepoznata). Takva obveza ispitivanja, odnosno dodatnog istraživanja nadilazi primjerenu razinu dužne pažnje koja se od njega može razumno zahtijevati. Stoga sve stranke pravilno pretpostavljaju da društvo Dong Yang nije trebalo analizirati te ugovore.

75. Stoga, ako ne postoje naznake iz kojih proizlazi suprotno, ugovorni partner svakako može vjerovati pisanom jamstvu drugog ugovornog partnera da u tuzemstvu (u ovom slučaju u Poljskoj) nema stalnu poslovnu jedinicu. To osobito vrijedi s obzirom na to da poljsko pravo³⁰ otežava djelatnosti poduzetnika iz Koreje posredstvom stalnih poslovnih jedinica, tako da ne postoji valjan razlog za sumnju u tvrdnju ugovornog partnera.

76. Činjenica da je u izvršenje ugovora – u predmetnom slučaju u proizvodnju predmeta koji je u vlasništvu ugovornog partnera, a koja se temelji na podjeli rada – uključeno društvo kći također ne može dovesti do obveza daljnjeg ispitivanja. To osobito vrijedi jer samostalno društvo kći u načelu nije stalna poslovna jedinica društva majke (vidjeti u tom pogledu detaljno pojašnjenje u točki 37. i sljedećima ovog mišljenja).

77. Točno je da se u konačnici od poreznog obveznika može zahtijevati primjerena razina dužne pažnje radi utvrđivanja točnog mjesta pružanja usluge. Međutim, to ne obuhvaća istraživanje i ispitivanje ugovornih odnosa kojima taj porezni obveznik nema pristup, odnosno one između svojeg ugovornog partnera i njegovih društava kćeri.

VI. Zaključak

78. Stoga predlažem Sudu da na pitanja koja je uputio Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodski upravni sud u Wrocławu, Poljska) odgovori na sljedeći način:

1. Društvo kći društva (iz treće države) u načelu nije njegova stalna poslovna jedinica u smislu članka 44. druge rečenice Direktive 2006/112/EZ i članka 11. stavka 1. Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011.
2. Drukčiji je zaključak u svakom slučaju moguć ako se strukturom ugovora koju je odabrala osoba koja prima uslugu povređuje zabrana zlouporabe. To treba ocijeniti sud koji je uputio zahtjev.
3. Direktivom 2006/112/EZ od poreznog obveznika zahtijeva se primjerena razina dužne pažnje radi utvrđivanja točnog mjesta pružanja usluge. Međutim, to ne obuhvaća istraživanje i ispitivanje ugovornih odnosa kojima taj porezni obveznik nema pristup između svojeg ugovornog partnera i njegovih društava kćeri.

²⁹ Mišljenje nezavisnog odvjetnika N. Wahla u spojenim predmetima Finanzamt Neuss i Butin (C-374/16 i C-375/16, EU:C:2017:515, t. 61.). Slično i u presudama od 31. siječnja 2013., LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, t. 62.) i od 21. lipnja 2012., Mahagében i Dávid (C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, t. 61. i sljedeće)

³⁰ Članak 13. stavak 3. Zakona o slobodnom obavljanju gospodarske djelatnosti (Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej) od 2. srpnja 2004.