**Małgorzata Magdalena Hybka**
Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

# DYLEMATY WYBORU MIEJSCA OPODATKOWANIA TRANSAKCJI WEWNĄTRZWSPÓLNOTOWYCH

## Wstęp

Jednym z elementów konstrukcji podatku od wartości dodanej, mającym kluczowe znaczenie dla zasady jednokrotności opodatkowania, jest miejsce wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu. Jego określenie ma szczególne znaczenie w przypadku transakcji wewnątrzwspólnotowych, pozwala bowiem na udzielenie odpowiedzi na pytanie, w którym państwie członkowskim będą one opodatkowane.

Przepisy Dyrektywy 2006/112/WE nie pozostawiają państwom członkowskim praktycznie żadnej swobody w zakresie stanowienia reguł dotyczących miejsca wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu. W przypadku transakcji wewnątrzwspólnotowych, zastosowanie ma wprowadzona w 1993 r. zasada, według której transakcje wewnątrzwspólnotowe – z pewnymi wyjątkami – podlegają opodatkowaniu w państwie przeznaczenia towarów. Ze względu na ekonomiczne i fiskalne jej następstwa, zasada ta od momentu jej zastosowania wzbudza wiele kontrowersji. Kontrowersje te stanowią podstawowy przedmiot rozważań w tym artykule.

## 1. Tymczasowy system opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych

W obecnie obowiązującym wspólnotowym systemie VAT, w odniesieniu do transakcji zawieranych pomiędzy podatnikami zarejestrowanymi dla celów handlu wewnątrzwspólnotowego w różnych państwach członkowskich Unii Europejskiej, ma zastosowanie zasada opodatkowania w państwie przeznaczenia towarów. Zgodnie z tą zasadą, towary w państwie dostawcy są zwolnione z opodatkowania

z prawem do zwrotu podatku naliczonego, podlegają natomiast opodatkowaniu w państwie odbiorcy według obowiązujących tam stawek podatkowych. Jeżeli jednak podatnik VAT sprzedaje towary osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej, mającym miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim, wówczas towary te podlegają opodatkowaniu w państwie dostawcy według obowiązujących w nim stawek. Przepisy Dyrektywy 2006/112/WE przewidują pewne wyjątki od podanej reguły. Odnoszą się one do nabycia nowych środków transportu oraz sprzedaży wysyłkowej. Niezależnie bowiem od tego, czy dostawa nowego środka transportu jest dokonywana na rzecz podatnika VAT, czy też osoby nieprowadzącej działalności gospodarczej, podlega opodatkowaniu w państwie przeznaczenia[1]. W przypadku sprzedaży wysyłkowej opodatkowanie w państwie przeznaczenia następuje jedynie w sytuacji, gdy całkowita wartość towarów wysyłanych lub transportowanych przez przedsiębiorcę do tego państwa, pomniejszona o kwotę podatku, przekracza kwotę limitu przez to państwo ustaloną (art. 34 Dyrektywy Rady 2006/112/WE).

Przedstawione uregulowania miejsca opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych wprowadzono w 1993 r. w związku ze zniesieniem pomiędzy państwami członkowskimi granic celnych, miały mieć początkowo charakter tymczasowy i zostać zastąpione od 1997 r. przez ostateczne rozwiązanie w postaci zasady opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych w państwie pochodzenia towarów. Ich celem było przeciwdziałanie zakłóceniom konkurencji na rynku wspólnotowym, jakie mogłyby powstać w sytuacji zastosowania zasady opodatkowania tych transakcji w państwie pochodzenia towarów. Gdyby zasadę tę przyjęto, bez wprowadzenia odpowiednich zmian we wspólnotowym systemie VAT, wówczas podatek od wartości dodanej byłby istotnym czynnikiem wpływającym na wybór przez nabywców państwa zakupu towarów. Ponadto przedsiębiorcy mogliby przenieść część podstawy opodatkowania, za pomocą cen transferowych, do państw, w których obowiązują niższe stawki VAT (Bradford 2003, s. 591). W przypadku opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych w państwie przeznaczenia towarów, przedsiębiorcy konkurują ze sobą cenami netto, których wysokość zależy przede wszystkim od kosztów produkcji i zastosowanej marży (Sinn 1990, s. 4).

Trudności zastąpienia w UE zasady opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych w państwie przeznaczenia towarów zasadą ich opodatkowania w państwie pochodzenia towarów wynikają z niemożliwości spełnienia warunków niezbędnych do wprowadzenia drugiej z nich. Po pierwsze, należałoby wówczas ujednolicić stawki podatku od wartości dodanej we wszystkich państwach członkowskich UE. Warunek ten jest szczególnie trudny do spełnienia, gdyż obecnie stawki te są silnie zróżnicowane według państw członkowskich, co wynika m. in. z dyferencjacji

[1] Zob. art. 2 ust. 1 lit. b pkt (ii) Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, DzUrz. UE nr L 347 z 11.12.2006, s. 1–118.

celów ich polityki fiskalnej i jej instrumentów. Po drugie, podatnicy powinni mieć wtedy prawo do odliczenia podatku naliczonego w innym państwie niż to, w którym rozliczany jest podatek od danej transakcji wewnątrzwspólnotowej (Litwińczuk, Karwat i Pietrasiewicz 2006, s. 117).

Opodatkowanie transakcji wewnątrzwspólnotowych w państwie pochodzenia towarów spowodowałoby wzrost dochodów budżetowych państw członkowskich o dodatnim bilansie transakcji wewnątrzwspólnotowych i spadek tych dochodów krajów członkowskich o ujemnym bilansie omawianych transakcji. Dlatego trzecim warunkiem przejścia do zasady opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych w państwie pochodzenia towarów powinno być stworzenie specjalnego systemu redystrybucji dochodów z VAT pomiędzy państwami członkowskimi. Stosownie do propozycji Komisji Europejskiej z 1987 r. zadanie to powinno być wykonywane przez tzw. centralny ośrodek clearingowy. Państwa członkowskie wpłacałyby do niego podatek od wewnątrzwspólnotowej dostawy, a otrzymywałyby z niego zwrot podatku od wewnątrzwspólnotowego nabycia (Keen i Smith 1996, s. 389). Wadą tej propozycji są wysokie koszty administracyjne działalności centralnego ośrodka clearingowego. Ponadto na jego utworzenie musiałyby zgodzić się wszystkie państwa członkowskie, co jest mało prawdopodobne ze względu na ich rozbieżne interesy finansowe.

Konsekwencje ekonomiczne obydwu zasad opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych stanowiły przedmiot badań już w latach siedemdziesiątych XX w. Określono w nich wpływ miejsca ich opodatkowania na wysokość dochodów budżetowych państw członkowskich i konkurencję na rynku wspólnotowym oraz oceniono efektywność ekonomiczną. Odpowiedź na pytanie, która z zasad jest rozwiązaniem lepszym w świetle teorii optymalnego opodatkowania nie jest jednoznaczna, zależy bowiem od zastosowanego w badaniu modelu gospodarki i przyjętych w nim założeń. Przykładowo, z analiz P. A. Diamonda i J. A. Mirrleesa (1971, s. 8–27) przeprowadzonych dla modelu konkurencji doskonałej wynika, że preferowana powinna być zasada opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych w miejscu przeznaczenia towarów[2]. Zgodnie z przyjętymi przez nich założeniami dobrobyt społeczny jest maksymalizowany wtedy, gdy w dziedzinie produkcji osiągnięta zostanie równowaga ogólna w sensie Pareto. W przypadku opodatkowania przedmiotowych transakcji w państwie przeznaczenia towarów wszystkie przedsiębiorstwa są traktowane jednakowo, niezależnie od ich położenia, a towary przywiezione z innych państw są opodatkowane tak samo jak towary krajowe. Dla każdego przedsiębiorstwa mającego siedzibę zarówno w kraju, jak i za granicą marginalny koszt produkcji w punkcie równowagi jest taki sam, bowiem

[2] Za opodatkowaniem transakcji wewnątrzwspólnotowych w miejscu pochodzenia towarów opowiadają się: G. D. Myles, H. Khodavaisi (2003, s. 3) oraz M. Keen, S. Lahiri (1998, s. 326). Pierwsi z wymienionych autorów posłużyli się w badaniach modelem Bertranda, drudzy natomiast – duopolu Cournota.

ceny producenta są takie same w całej UE. Skutkuje to optymalną alokacją zasobów. Gdy natomiast transakcje wewnątrzwspólnotowe są opodatkowane w miejscu pochodzenia towarów, wówczas zapewniona jest efektywność wymiany, bowiem ceny płacone przez nabywców są zrównywane na rynkach międzynarodowych. W tej sytuacji jednak przedsiębiorstwa z różnych państw członkowskich będą otrzymywały za ten sam towar różne ceny ze względu na zróżnicowanie narodowych stawek VAT. Konsekwencją tego jest brak efektywności produkcji.

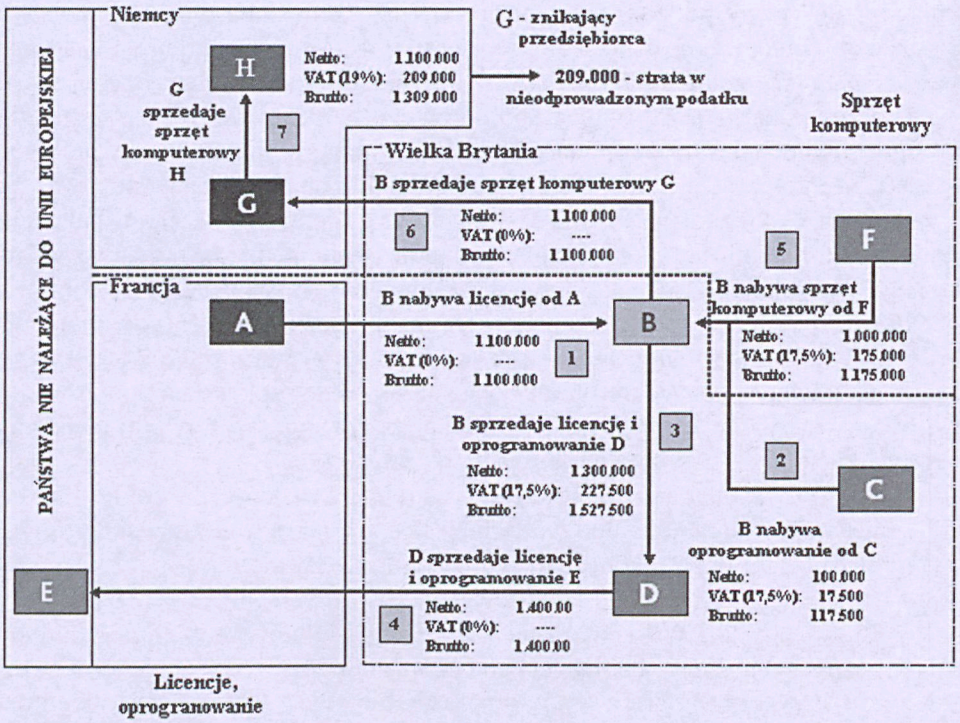
## 2. Oszustwa podatkowe z udziałem znikającego przedsiębiorcy

Bezpośrednim następstwem wprowadzenia tymczasowego systemu opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych jest wzrost skali oszustw podatkowych w VAT. Pojawiła się w tym podatku nowa forma oszustw określana mianem oszustwa z udziałem znikającego przedsiębiorcy (*missing trader fraud* lub *missing trader intra-Community fraud* – MTIC *fraud*). W tzw. prostej postaci polega ono na dokonaniu przez podatnika wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, a następnie na jego zniknięciu bez uiszczenia należnego od tej transakcji podatku. W praktyce oszustwo to najczęściej przybiera postać bardziej skomplikowaną. Może w nim uczestniczyć od kilku do nawet kilkudziesięciu przedsiębiorców, których zadaniem jest m.in. utrudnienie organom podatkowym odkrycia popełnienia oszustwa podatkowego. Przykładowy schemat oszustwa z udziałem znikającego przedsiębiorcy przedstawia rysunek 1. Jego organizatorem jest przedsiębiorca B, tzw. przedsiębiorstwo wiodące (*conduit company*), prowadzący na terytorium Wielkiej Brytanii legalną działalność gospodarczą polegającą na sprzedaży sprzętu komputerowego i zarejestrowany dla celów transakcji wewnątrzwspólnotowych w tym państwie. Na schemacie przedstawiono następujące transakcje:

1. B nabywa od przedsiębiorstwa A zarejestrowanego dla celów handlu wewnątrzwspólnotowego we Francji licencję na oprogramowanie. Sprzedaż licencji podatnikom mającym siedzibę we wspólnocie, lecz w innym państwie niż usługodawca, traktowana jest na gruncie przepisów Dyrektywy Rady 2006/112/WE jako świadczenie usług, do których w odniesieniu ma zastosowanie system odwrotnego obciążenia VAT[3].
2. B nabywa oprogramowanie od przedsiębiorstwa C zarejestrowanego dla celów VAT w Wielkiej Brytanii, B płaci od tej transakcji podatek (17,5%) w wysokości 17 500 jednostek pieniężnych.
3. Nabyta od A licencja na oprogramowanie i oprogramowanie nabyte od C dostarczane są przez B przedsiębiorcy D zarejestrowanemu dla celów VAT w Wielkiej Brytanii, pobierany jest od tej transakcji przez B od D podatek w wysokości 227 500 jednostek pieniężnych.

[3] Zob. art. 56 ust.1 lit. a Dyrektywy Rady 2006/112/WE.

4. D sprzedaje licencję i oprogramowanie usługobiorcy E mającemu siedzibę poza wspólnotą, w odniesieniu do tej transakcji zastosowanie ma również system odwrotnego obciążenia VAT.
5. Niezależnie od powyższych transakcji, B nabywa od przedsiębiorcy F zarejestrowanego dla celów VAT w Wielkiej Brytanii sprzęt komputerowy, B płaci od tej transakcji podatek w wysokości 175 000 jednostek pieniężnych.
6. Niezależnie od powyższych transakcji, B dostarcza nabyty wcześniej sprzęt komuterowy w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy przedsiębiorstwu G zarejestrowanemu dla celów transakcji wewnątrzwspólnotowych w Niemczech.
7. Przedsiębiorstwo G dostarcza nabyty od B sprzęt komputerowy przedsiębiorstwu H, po czym, nie odprowadzając podatku od tej transakcji, znika.




**Rysunek 1. Schemat transakcji z udziałem znikającego przedsiębiorcy**

Źródło: (*Combating* 2007, s. 8)

Przedstawiony proceder oszustwa podatkowego w VAT może mieć bardziej złożoną postać i przyjmować formę oszustwa karuzelowego. Przedsiębiorca H może bowiem dostarczyć sprzęt komputerowy bezpośrednio lub pośrednio poprzez inne przedsiębiorstwa ponownie do przedsiębiorcy F. Przedsiębiorstwo wiodące

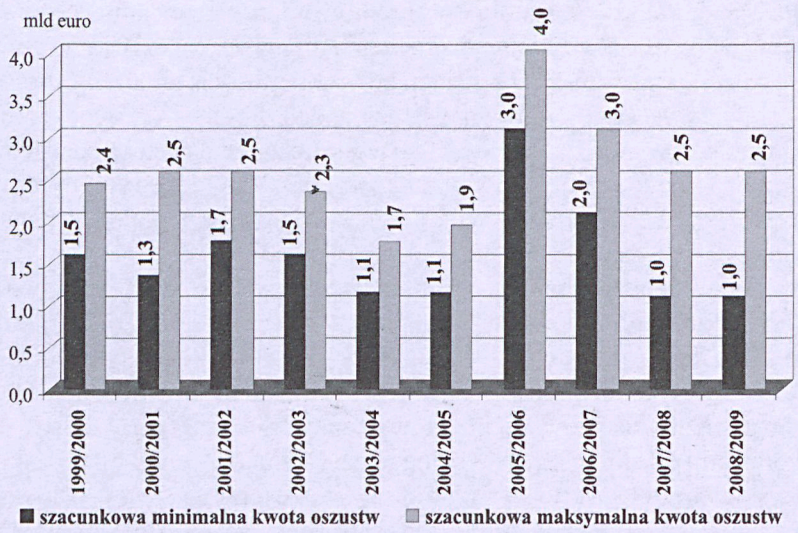
B przeprowadza transakcje handlu oprogramowaniem i licencjami w taki sposób, aby utrudnić wykrycie oszustwa podatkowego i identyfikację oszustów. Transakcje te mają tę zaletę, że ze względu na system odwrotnego obciążenia VAT nie skutkują powstawaniem wysokich kwot podatku należnego. Podatek od wartości dodanej do zapłaty przez B wynosi zaledwie 35 000 jednostek pieniężnych. Przedsiębiorstwo B nie wzbudza podejrzeń organów podatkowych w Wielkiej Brytanii, terminowo rozlicza się bowiem z organem podatkowym różnicą między podatkiem należnym i naliczonym.

Oszustwa z udziałem znikającego przedsiębiorcy występują w szczególności na rynkach takich produktów, jak: komputery, mikroprocesory, konsole do gier, telefony komórkowe, zestawy GPS, odtwarzacze MP3, kosmetyki, metale szlachetne czy części samochodowe. W 2009 r. Europejski Urząd Policji (*Europol*) zasugerował możliwość powszechnego występowania tego typu oszustw w transakcjach prawami do emisji $CO_2$[4]. Według jego szacunków w niektórych państwach członkowskich aż 90% wartości tych transakcji zawieranych jest w celu popełnienia oszustwa w VAT (*Carbon* 2009). Ich wartość w samym 2008 r. i w pierwszej połowie 2009 r. w skali całej UE ocenia się na kwotę 5 mld euro.

Przebieg tego procederu obrazuje następujący przykład:

- nowo powstałe przedsiębiorstwo H zlokalizowane w Wielkiej Brytanii otwiera w brytyjskim rejestrze handlu prawami do emisji $CO_2$ (UK Greenhouse Gas Emissions Trading Registry) konto umożliwiające zawieranie przedmiotowych transakcji;
- przedsiębiorstwo H nabywa na giełdzie BlueNext prawo do emisji $CO_2$ (European Emission Allowances) od przedsiębiorstwa zlokalizowanego we Francji;
- przedsiębiorstwo H sprzedaje to prawo na Europejskiej Giełdzie Klimatycznej (European Climate Exchange) w Londynie przedsiębiorstwu zlokalizowanemu w Danii;
- broker w Niemczech nabywa prawo do emisji $CO_2$ na Europejskiej Giełdzie Energii w Lipsku (Europäische Energiebörse in Leipzig) od przedsiębiorstwa duńskiego, a następnie odsprzedaje je przedsiębiorstwu zlokalizowanemu również w Niemczech, po czym znika, nie odprowadzając należnego od tej transakcji podatku od wartości dodanej.

[4] 19 sierpnia 2009 r. brytyjskie służby podatkowe poinformowały o aresztowaniu siedmiu osób oskarżonych o popełnienie oszustw w zakresie VAT od tych transakcji na kwotę 38 mln £ (*Seven* 2009).




**Rysunek 2. Szacunkowa wysokość oszustw podatkowych w VAT z udziałem znikającego przedsiębiorcy w Wielkiej Brytanii w latach 2000–2009**

Na rycinie podano dane dla roku podatkowego, który w Wielkiej Brytanii trwa od 6 kwietnia danego roku kalendarzowego do 5 kwietnia kolejnego roku kalendarzowego.

Źródło: (*Measuring indirect* 2002, s. 15; *Measuring indirect* 2005, s. 6; *Measuring indirect* 2009, s. 12)

W celu przeciwdziałania tego rodzaju oszustwom niektóre państwa członkowskie zmodyfikowały przepisy w zakresie podatku od wartości dodanej. Francja i Wielka Brytania zwolniły z VAT dostawę prawa do emisji $CO_2$, przy czym w pierwszym z tych krajów obowiązuje w tym zakresie zwolnienie bez prawa do odliczenia podatku naliczonego, w drugim natomiast – z prawem do odliczenia podatku naliczonego. Niemcy i Dania zdecydowały się na inne rozwiązanie, a mianowicie na zastosowanie systemu odwrotnego obciążenia VAT zarówno dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, jak i krajowych (Ainsworth 2009, s. 11).

Oszustwa w podatku od wartości dodanej znacznie obniżają dochody państw członkowskich z tego podatku. Według szacunków Międzynarodowego Stowarzyszenia VAT (International VAT Association), w skali całej UE wynoszą one od 60 do 100 mld euro rocznie. Niektóre państwa członkowskie publikują dane o ich wysokości w kolejnych latach[5].

[5] Na temat metod szacowania ubytków dochodów publicznych w rezultacie oszustw w VAT zob. (Hybka 2008, s. 251).

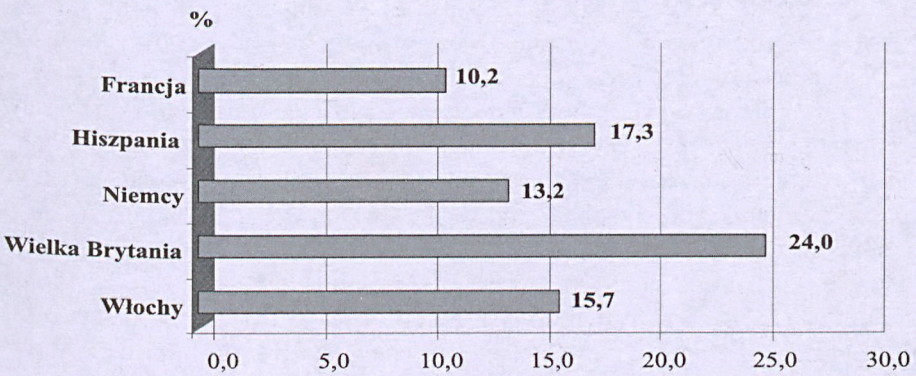
**Tabela 1. Wysokość oszustw podatkowych w VAT z udziałem znikającego przedsiębiorcy w Belgii w latach 2002–2007**

| Rok | Wysokość oszustw (mln euro) |
|---|---|
| 2002 | 220 |
| 2003 | 129 |
| 2004 | 144 |
| 2005 | 181 |
| 2006 | 28 |
| 2007* | 45 |

* Dane dla trzech pierwszych kwartałów.

Źródło: (*Fraude intracommunautaire* 2009, s. 13).

Należy do nich Wielka Brytania, gdzie ocenia się, że same oszustwa z udziałem znikającego przedsiębiorcy przyczyniły się w latach 2000–2009 do obniżenia dochodów z VAT o kwotę od 15 do 25 mld euro (rys. 2). Jednocześnie oszustwa te stanowiły w tym okresie od 24,6 do 41,1% łącznej kwoty oszustw w VAT. Wysokość oszustw z udziałem znikającego przedsiębiorcy została oszacowana również przez belgijskie organy kontroli finansowej. Z tabeli 1 wynika, że w latach 2002–2007 oszustwa te spowodowały obniżenie dochodów z VAT w Belgii o kwotę 747 mln euro.




**Rysunek 3. Udział wybranych państw członkowskich w łącznych oszustwach podatkowych w VAT z udziałem znikającego przedsiębiorcy w UE-25 w latach 2005–2006**

Źródło: (*Study to quantify* 2009, s. 106)

Spośród państw UE oszustwa w VAT z udziałem znikającego przedsiębiorcy są największe w Wielkiej Brytanii, Hiszpanii, Włoszech, Niemczech i Francji. Na te państwa, jak wynika z rysunku 3, przypada około 82% wartości wszystkich oszustw w VAT z udziałem znikającego przedsiębiorcy w skali całej UE. Udział każdego z pozostałych państw członkowskich w tych oszustwach nie przekracza natomiast 5%.

## 3. Wybrane koncepcje opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych

Konsekwencją mankamentów obecnie stosowanych zasad opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych było pojawienie się kilku nowych koncepcji wspólnotowego modelu VAT. Jedną z nich jest system VIVAT (*Viable Integrated* VAT). Został on zaproponowany w 1996 r. przez M. Keena i S. Smitha. Stosownie do ich propozycji w odniesieniu do transakcji zawieranych pomiędzy podatnikami zarejestrowanymi dla celów VAT powinna obowiązywać inna stawka VAT niż dla transakcji przeprowadzanych z finalnymi konsumentami towarów i usług. Zakładają oni ujednolicenie w skali UE pierwszej z wymienionych stawek podatkowych. Natomiast ostateczni konsumenci powinni być obciążeni podatkiem od wartości dodanej według stawki stanowiącej sumę stawki wspólnotowej obowiązującej dla transakcji komercyjnych (np. 15%) oraz stawki narodowej ustalonej przez poszczególne państwa członkowskie, w zależności od ich potrzeb finansowych i prowadzonej polityki fiskalnej (np. 7%).

W zaproponowanej w 1995 r. przez R. Varsano koncepcji, określanej mianem CVAT (*compensating* VAT), i zaadaptowanej dla wspólnotowego modelu VAT przez C. E McLure, przewiduje się opodatkowanie we wspólnocie jednolitą stawką nabycia wewnątrzwspólnotowego i importu oraz opodatkowanie stawką zerową dostawy wewnątrzwspólnotowej i eksportu. Jednocześnie zakłada się opodatkowanie stawką narodową krajowej sprzedaży towarów i usług (Keen 2000, s. 10).

Duża skala oszustw podatkowych w VAT spowodowała pojawienie się koncepcji systemu odwrotnego obciążenia VAT (*reverse charge mechanizm*). Zakłada on odprowadzanie podatku od wartości dodanej przez nabywców towarów i usług. Jest on powszechnie stosowany we Wspólnocie Europejskiej w odniesieniu do dostawy gazu w systemie dystrybucji lub dostawy energii do podatnika-pośrednika[6]. Za miejsce tych dostaw uważane jest bowiem miejsce, w którym

[6] Stosownie do art. 38 ust. 2 Dyrektywy 2006/112/WE podatnikiem tym jest podmiot, którego podstawowa działalność w odniesieniu do zakupu gazu lub energii elektrycznej polega na ich odsprzedaży oraz którego konsumpcja własna wspomnianych produktów jest nieznaczna.

podatnik-pośrednik posiada siedzibę albo stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, bądź też zwykłe miejsce pobytu.

Państwom członkowskim, stosownie do art. 194 Dyrektywy 2006/112/WE, przysługuje również prawo do wprowadzenia tego systemu w odniesieniu do dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika niemającego siedziby w państwie członkowskim, w którym należny jest podatek od wartości dodanej. Ponadto mogą one także zobowiązać do zapłaty podatku odbiorcę następujących transakcji[7]:

1. Dostawy złomu, odpadów, a także zużytych materiałów, w tym nienadających się do ponownego użycia w tym samym stanie, oraz dostawy towarów i świadczenie usług wymienionych w załączniku VI do Dyrektywy 2006/112/WE (w tym np. półproduktów żelaznych i związanych z nimi usług przetwarzania).
2. Dostawy prac budowlanych, w tym obejmujących naprawę, przebudowę i rozbiórkę nieruchomości, porządkowanie, konserwację, jak również odbiór niektórych robót budowlanych.
3. Zapewnienia personelu zatrudnionego do czynności wymienionych w punkcie 2.
4. Dostawy budynków lub ich części oraz związanego z nimi gruntu (z wyjątkiem dostaw mających miejsce przed ich pierwszym zasiedleniem), a także dostawy terenów nie zabudowanych (z wyjątkiem dostawy terenów budowlanych).
5. Dostawy towarów stanowiących zabezpieczenie przez jednego podatnika na rzecz innego podatnika w ramach wykonania wspomnianego zabezpieczenia.
6. Dostawy towarów mającej miejsce po cesji zastrzeżenia własności na rzecz cesjonariusza wykonującego to prawo.
7. Dostawy nieruchomości zbywanych przez dłużnika z tytułu wyroku w ramach procedury przymusowej licytacji.

Należy jednocześnie zauważyć, że niektóre państwa członkowskie uzyskały zgodę na wprowadzenie tego systemu w odniesieniu do innych dostaw towarów niż wymienione wyżej. Przykładowo, system ten ma zastosowanie w Wielkiej Brytanii do dostawy telefonów komórkowych i układów scalonych.

Dyrektywa Rady 2008/8/WE[8] rozszerzyła zakres zastosowania systemu odwrotnego obciążenia VAT na usługi świadczone przez podatników VAT na rzecz innych podatników zarejestrowanych dla celów tego podatku. Od 1 stycznia 2010 r. miejscem świadczenia usług w transakcjach pomiędzy podatnikami zarejestrowanymi dla celów VAT jest, zamiast miejsca siedziby usługodawcy, miejsce, gdzie usługobiorca posiada siedzibę lub miejsce prowadzenia działalności gospodarczej (a w przypadku ich braku – miejsce stałego zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu podatnika).

[7] Zob. art. 199 Dyrektywy 2006/112/WE.

[8] Dyrektywa Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniająca Dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług, DzUrz. UE nr L 44 z 20.02.2008, s. 11–22.

## Zakończenie

Podstawowym mankamentem opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych w miejscu przeznaczenia towarów jest możliwość ich wykorzystania w celu popełnienia oszustwa podatkowego w VAT. Implementacja zasady alternatywnej, zakładającej opodatkowanie transakcji wewnątrzwspólnotowych w miejscu pochodzenia towarów, wymagałaby spełnienia warunków przedstawionych w artykule. Przy zróżnicowanych we wspólnocie stawkach VAT mogłaby ona skutkować poważnymi zakłóceniami konkurencji na rynku wspólnotowym. Problemu oszustw podatkowych w rozpatrywanym podatku nie rozwiązuje także wprowadzenie selektywnego systemu odwrotnego obciążenia VAT. W sytuacji bowiem, gdy nie obowiązuje on w stosunku do wszystkich transakcji, podmioty zaangażowane w proceder oszustwa potrafią go wykorzystać w celu przeciwdziałania jego wykryciu przez administrację podatkową. Ponadto nieskuteczne może okazać się także wprowadzenie tego systemu w formie powszechnie obowiązującej ze względu na ryzyko pojawienia się nowych form oszustw podatkowych w podatku od wartości dodanej.

## Bibliografia

Ainsworth R.T. (2009), *The morphing of MTIC fraud: VAT fraud infects tradable $CO_2$ permits,* Boston University School of Law, Boston.

Bradford D.F. (2003), *Addressing the transfer-pricing problem in an origin-basis x tax,* International Tax and Public Finance, Vol. 10.

*Carbon Credit fraud causes more than 5 billion euros damage for European Taxpayer,* http://www.europol. europa.eu/, [dostęp: 15.12.2009].

*Combating the VAT fraud – the way forward,* (2007), International VAT Association, Brussels.

Diamond P.A., Mirrlees J.A. (1971), *Optimal taxation and public production: I – Production efficiency,* The American Economic Review, Vol. 61.

*Fraude intracommunautaire á la TVA,* (2009), Cour des Comptes de Belgique, Bruxelles.

Hybka M.M. (2008), *Oszustwa w podatku od wartości dodanej w warunkach postępującej globalizacji,* w: W. Caban, red., *Globalizacja przyczyną ubożenia podatkowego państwa?*, Wyższa Szkoła Finansów i Informatyki im. prof. Janusza Chechlińskiego w Łodzi, Wydział Ekonomii w Kaliszu, Kalisz.

Keen M., Smith S. (1996), *VIVAT an alternative VAT for the EU,* Economic Policy, Vol. 23.

Keen M., Lahiri S. (1998), *The comparison between destination and origin principles under imperfect competition,* Journal of International Economics, Vol. 45.

Keen M., (2000), *VIVAT, CVAT and all that: new forms of value–added tax for federal*

*systems,* International Monetary Fund, Washington.
Litwińczuk H., Karwat P., Pietrasiewicz W. (2006), *Prawo podatkowe przedsiębiorców,* t. 2, wyd. V, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.
*Measuring indirect tax losses,* (2002), HM Customs and Excise, London.
*Measuring indirect tax losses – 2005,* (2005), HM Revenue & Customs, London.
*Measuring indirect tax gaps,* (2009), HM Revenue & Customs, London.
Myles G.D., Khodavaisi H. (2003), *Commodity taxation and international trade under imperfect competition,* University of Exeter and Institute for Fiscal Studies, Exeter.
*Seven arrests in carbon credit investigation,* http://nds.coi.gov.uk/, [dostęp: 15.12.2009].
Sinn H.-W. (1990), *Tax harmonization and tax competition in Europe,* National Bureau of Economic Research, Cambridge.
*Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States,* (2009), DG Taxation and Customs Union, Brussels.

## CONTROVERSIES IN REGARD TO THE PLACE OF TAXATION OF INTRA-COMMUNITY TRANSACTIONS

### Sumary

The aim of this article is to compare two mutually exclusive principles of taxation that may be applicable in case of intra-Community transactions, namely the origin and the destination principle. Moreover, the author reviews selected alternative concepts in this regard that emerged as result of criticism of solutions currently in force. The main weakness of the transitional system based on destination principle for intra-Community supplies is its *vulnerability to fraud. Due to this fact, the scale of so called missing trader fraud* is also a subject of analysis. For this purpose the author uses data provided by HM Revenue & Customs in UK or Court of Audit of Belgium.