

---

# ISTOTA HARMONIZACJI PODATKOWEJ

---

ANNA JELEŃSKA

---

**Problematyka harmonizacji podatkowej w Unii Europejskiej doczekała się bogatej literatury, lecz w niewielkim tylko stopniu uściśleń pojęciowych. W wielu publikacjach używane jest pojęcie „harmonizacja podatkowa” bądź „harmonizacja podatków” (ang. *tax harmonization*), często bez wyjaśnienia znaczenia tych terminów. Stąd niniejszy artykuł jest poświęcony przede wszystkim zdefiniowaniu i usystematyzowaniu zagadnień związanych z harmonizacją podatkową w ogóle i harmonizacją podatkową w Unii Europejskiej oraz przedstawieniu własnego stanowiska autorki w tych kwestiach.**

Ciągle bowiem nie wypracowano jednej definicji, z którą zgadzaliby się wszyscy przedstawiciele nauki prawa podatkowego<sup>98</sup>. Można zatem uznać, że skoro każdy autor w inny sposób pojmuje zwrot „harmonizacja podatków”, to każdy w istocie pisze o czymś innym. W takich warunkach trudno więc zapewniać postęp w rozwoju nauki, w szczególności nauki unijnego prawa podatkowego. Istotne zatem dla właściwego rozumienia przedmiotu jest, aby przy lekturze każdego z artykułów czy książek z dziedziny międzynarodowego lub europejskiego prawa podatkowego uwzględniać przyjęty przez autora sposób rozumienia wspomnianego pojęcia.

Na początku określić należy znaczenie samego zwrotu „h a r m o n i z a c j a” w sensie ogólnym. Pojęcie to wywodzi się z greckiego „*harmonia*” to znaczy zgodność. W dziedzinie muzyki pojęcie „harmonizacji” definiuje się jako technikę tworzenia współbrzmień akordowych towarzyszących jakiejś melodii<sup>99</sup>. Z kolei przymiotnik „h a r m o n i j n y” oznacza estetyczny, o pięknych kształtach, proporcjach; przyjemnie brzmiący, zgodny, zharmonizowany. Etymologicznie słowa te wywodzą się więc z greckich pojęć „*harmonia*”, oznaczającego spojenie, łącze, związek, zgodę, oraz „*harmós*”, czyli spojenie, przegub<sup>100</sup>. W „*Słowniku wyrazów obcych*” wydawnictwa Greg pojęcie „harmonia” opisane jest m.in. jako zgodność, dopełnianie się elementów, ład, właściwy dobór, porządek, zgodne współzycie,

---

<sup>98</sup> Np. A. Lichorowicz (w: *Ocena stopnia harmonizacji polskiego prawa rolnego z prawem Unii Europejskiej – Ekspertyza nr 139*, Biuro Studiów i Ekspertyz, 1998 r., <http://biurose.sejm.gov.pl/teksty/e-139.htm>) zwraca uwagę, że problematyka harmonizacji prawa polskiego z prawem UE doczekała się bogatej literatury, ale w niewielkim tylko stopniu uściśleń pojęciowych.

<sup>99</sup> Zob. J. Habela, *Słowniczek Muzyczny*, PWM, Warszawa 1977 r., s. 113.

<sup>100</sup> Zob. W. Kopaliński, *Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych*, <http://www.slownik-online.pl>.

przyjazne stosunki (łac. z gr. *harmonia*)<sup>101</sup>. Według słownika PWN termin „harmonizacja” oznacza zestrojenie poszczególnych elementów w harmonijną całość bądź technikę tworzenia współbrzmień akordowych towarzyszących jakiejś melodii<sup>102</sup>. Natomiast „harmonizować” to dobrze pasować do czegoś lub mieć odpowiednie proporcje z czymś lub łączyć elementy w estetyczną lub funkcjonalną całość, albo też dopełniać melodię akordami dobranymi zgodnie z prawami harmonii<sup>103</sup>. W „Słowniku wyrazów obcych” pod red. I. Kamińskiej-Szmaj terminy te są definiowane w następujący sposób<sup>104</sup>:

#### harmonia

(gr. *harmonía* ‘zgodność (dźwięków), współbrzmienie’) 1. ład, porządek, równowaga, całkowita zgoda; wzajemne uzupełnianie się wszystkich elementów. 2. *filoz.* koncepcja idealnego porządku świata lub wszechświata oparta na elementach różnych dla różnych systemów filoz., np. w platonizmie h. wynika z faktu stworzenia świata na wzór idei, o najdoskonalszym kształcie kuli; u stoików - jest wynikiem tego, że jest on rozumny, wieczny i nieskończony. 2. *szt.* w plastyce – połączenie elementów podobnych, odpowiednio stonowanych, współmiernych. 3. *muz.* nauka o budowie, łączeniu i następstwie dźwięków oraz akordów; także zgodne współbrzmienie dźwięków. (...)

#### harmonizacja

(fr. *harmoniser* ‘zestrajać’, z gr. *harmonía* ‘zgodność (dźwięków)’) 1. *szt.* ułożenie czegoś w pełną harmonii, dobrze dopasowaną całość. 2. *praw.* h. prawa – proces usuwania wewnętrznych różnic w przepisach prawnych i administracyjnych państw członkowskich Unii Europejskiej oraz usuwanie różnic w prawie kandydatów, którzy zamierzają wstąpić do wspólnoty, a wspólnym prawem państw członkowskich.”

Zdaniem B. Brzezińskiego, harmonizować można jedynie poszczególne elementy w ramach jednej struktury, nie można natomiast „harmonizować” np. prawa krajowego z prawem wspólnotowym<sup>105</sup> (teraz należy raczej powiedzieć „prawem unijnym”). Pojmuje on bowiem harmonizację jako stan faktyczny w relacjach poziomych – brak bodźców podatkowych dla podmiotów gospodarczych przy podejmowaniu decyzji gospodarczych (np. dla inwestorów przy wyborze lokalizacji inwestycji w tym czy innym kraju)<sup>106</sup>. Także P. Gołasa proponuje odróżnienie pojęcia

<sup>101</sup> Zob. A. Popławska, E. Paprocka, M. Burzyński *Słownik wyrazów obcych*, Kraków 2010 r., s. 143.

<sup>102</sup> Zob. Słownik języka polskiego PWN, <http://sjp.pwn.pl>

<sup>103</sup> *Ibidem*.

<sup>104</sup> Zob. *Słownik wyrazów obcych*, praca zbiorowa, red. I. Kamińska-Szmaj, Wrocław 2001 r.

<sup>105</sup> Zob. B. Brzeziński (w:) B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski *Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski*, PWE, Warszawa 1998 r., s. 21–25. Ten pogląd oczywiście da się uzasadnić.

<sup>106</sup> *Ibidem*.

„harmonizacji” i „ujednocenia” prawa<sup>107</sup>. Przy tym przez dostosowanie prawa rozumie on (za M. Kenig-Witkowską<sup>108</sup>) zespół czynności faktycznych i prawnych, podjętych przez państwa zainteresowane członkostwem w UE, w celu przygotowania porządków prawnych tych państw do funkcjonowania w ramach systemu prawnego Unii Europejskiej. Państwa te nie mogą negocjować zakresu dostosowania własnych systemów prawnych, a jedynie terminy dokonania określonych działań. Jak wskazano wyżej, ani termin „harmonizacja”, ani „ujednocenie” prawa nie ma definicji legalnej, tzn. nie jest określony w żadnym z traktatów założycielskich lub innych dokumentach wspólnotowych (unijnych). Dlatego często używane są one zamiennie, chociażby w art. 113 TfUE<sup>109</sup> (dawnym artykule 93 TWE<sup>110</sup>) i art. 115 TfUE (wcześniej art. 94 TWE). W polskim oficjalnym tłumaczeniu tego aktu funkcjonuje sformułowanie „zbliżenie prawa”<sup>111</sup>.

Należy jednak uznać, że przedstawione wyżej stanowiska świadczą o myleniu istoty harmonizacji podatkowej z jej celem czy kontekstem, w jakim pojęcie to bywa używane (przede wszystkim w kontekście celów i założeń Unii Europejskiej). Natomiast prawo unijne jest również elementem większej struktury – porządku prawnego całej UE, obejmującego zarówno prawo unijne (pierwotne i wtórne), jak i ustawodawstwa krajowe poszczególnych państw. Prawo unijne jest też elementem międzynarodowego, światowego porządku prawnego. Ponadto w pewnym zakresie prawo unijne może być stosowane czy nawet mieć bezpośredni skutek w wewnętrznych porządkach prawnych państw członkowskich<sup>112</sup>.

Innego zdania niż B. Brzeziński jest wielu autorów, którzy używają pojęcia „harmonizacja” dla określenia procesu czy stanu dostosowania prawa krajowego do prawa unijnego<sup>113</sup>. Mając powyższe na

<sup>107</sup> Zob. P. Gołasa, *Harmonizacja polityki podatkowej w Unii Europejskiej na przykładzie podatku od wartości dodanej*, (w:) *Polityki europejskie, finanse i marketing*, Nr 1 (51 - T. 2), red. M. Adamowicz, Wydawnictwo SGGW, Warszawa 2009 r., s. 163.

<sup>108</sup> Zob. *Prawo instytucjonalne Unii Europejskiej*, red. M. Kenig-Witkowska, praca zbiorowa, C.H. Beck, Warszawa 2007 r., s. 434.

<sup>109</sup> Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C z 2008 r., Nr 115, s. 47).

<sup>110</sup> Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską z dnia 25 marca 1957 r. (tekst skonsolidowany: Dz.Urz. UE C 2002 r. Nr 325).

<sup>111</sup> Zob. P. Gołasa, *Harmonizacja polityki..., op.cit.*, s. 163–164.

<sup>112</sup> Zauważyć należy, że czym innym jest harmonizacja podatków (całych systemów podatkowych), a czym innym harmonizacja prawa podatkowego (która może stanowić węższy aspekt harmonizacji podatków, ale może też być rozpatrywana jako odrębne pojęcie np. w przypadku prawa UE - w której można przyjąć, że nie ma ona żadnego własnego podatku, natomiast występuje w niej prawo podatkowe - i prawa jej państw członkowskich; w tym ostatnim znaczeniu - harmonizacji prawa - nie tylko prawa podatkowe może oczywiście dotyczyć harmonizacja, ale także np. prawa cywilnego).

<sup>113</sup> Tak np. W. Adamczyk, M. Panek, *Zasady opodatkowania usług podatkiem VAT w Unii Europejskiej i w Polsce*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2002, nr 2, s. 37–38; W. Maruchin *VAT – harmonizacja polskiego prawa podatkowego z prawem Unii Europejskiej*, Warszawa 1998 r.; W. Maruchin *Harmonizacja polskiego prawa podatkowego z prawem Unii Europejskiej w zakresie podatku akcyzowego – regulacje dotyczące poszczególnych wyrobów akcyzowych – cz. 3*, *Forum Doradców Podatkowych*, 2000 r., nr 9; M. Kalinowski *Problemy*

uwadze, uzasadniony staje się pogląd, że można używać pojęcia „harmonizacja” także w kontekście uzgodnienia prawa krajowego z prawem unijnym (również w innych dziedzinach niż podatki), a nie tylko w relacjach międzypaństwowych<sup>114</sup>. Z językowego punktu widzenia pojęcie „harmonizacja” należy bowiem zdefiniować jako harmonijne dopasowanie, dostosowanie, doprowadzanie do zgodności, harmonii, współgrania, zgodnego (harmonijnego) współdziałania, „współfunkcjonowania” dwóch lub więcej elementów (np. podatków w różnych krajach) – i tylko tyle.

Podjmując próbę ustalenia istoty omawianego pojęcia, zwrócić uwagę należy na fakt, że pojęcie „harmonizacja” zaczęło być szeroko używane dopiero w związku z integracją w ramach Unii Europejskiej i jako instrument realizacji tej integracji, a więc celów zapisanych w traktacie rzymskim (TWE, następnie TfUE). Stąd niektórzy przedstawiciele nauki prawa mogą upatrywać w tym zwrocie szczególnych znaczeń, odbiegających – czasem znacznie – od etymologii językowej. Zdaniem autorki niniejszego artykułu, nie należy dokonywać takiego „oderwania”, a wywiedzione z językowych źródeł, bardziej uniwersalne znaczenie tego słowa w pełni odpowiada potrzebom zastosowania także do opisywania procesów i stanów dotyczących Unii Europejskiej i jej prawa<sup>115</sup>.

E. Roszczynialska i Z. Wydymus, rozpatrując zagadnienie „ujednoczenia zasad rachunkowości”, wyraźnie rozróżniają pojęcia: „harmonizacja” i „standaryzacja”<sup>116</sup>.

---

*harmonizacji prawa polskiego z prawem Unii Europejskiej w zakresie opodatkowania gromadzenia kapitałów*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 1999 r., nr 1, s. 67–88; D. Mączyński *Polska akcyza na tle regulacji europejskich*, Kwartalnik Prawa Podatkowego, 2003 r., nr 2-3, s. 76; A. Lichorowicz, *Ocena...*, *op.cit.*; W. Maruchin *VAT w prawie polskim i prawie wspólnotowym*, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2009 r., s. 7–10; I. Lewandowska, *Porządkowanie, harmonizacja, uściślenia*, <http://archiwum.rp.pl>, 2.05.2000 r.

<sup>114</sup> Świadczą o tym m.in. przepisy traktatu stowarzyszeniowego z 16.12.1991 r. nakazujące właśnie harmonizację prawa polskiego z prawem UE. Polska już w okresie przedakcesyjnym przyjęła więc na siebie zobowiązanie traktatowe podjęcia działań mających na celu zmniejszenie różnic między krajowym a wspólnotowym porządkiem prawnym. Zob. A. Lichorowicz, *Ocena...*, *op.cit.*

<sup>115</sup> Unia Europejska nie może sobie zawłaszczać pojęcia harmonizacji, które było używane też wcześniej, przynajmniej w muzyce, tylko z tego powodu, że dobrze oddaje ono procesy dostosowawcze zachodzące w UE. Równie dobrze procesy harmonizacyjne mogą zachodzić np. wśród państw azjatyckich, a przy tym mogą mieć inny charakter i przebiegać na innych – uzgodnionych przez te państwa – zasadach.

<sup>116</sup> Zob. E. Roszczynialska, Z. Wydymus, *Rachunkowość według standardów Unii Europejskiej*, Wyższa Szkoła Zarządzania i Bankowości w Krakowie, Kraków, 2001 r. Zdaniem autorów, przez harmonizację zasad rachunkowości należy rozumieć proces redukowania różnic w sprawozdawczości między krajami lub szerzej – proces skierowany na zmniejszanie ilości stosowanych praktyk rachunkowości poprzez określenie takiego ich zestawu, w ramach którego przedsiębiorstwa mogą dokonywać wyboru ewentualnych rozwiązań co do określonych zasad rachunkowości. Istotą standaryzacji jest natomiast – według autorów – stosowanie dokładnie tych samych reguł; ma to miejsce wówczas, gdy wszystkie zainteresowane strony stosują identyczne lub bardzo zbliżone praktyki rachunkowości – ujednoczone zasady rachunkowości. Harmonizację z reguły kojarzy się z ponadnarodowymi regulacjami tworzonymi w Unii Europejskiej, natomiast standaryzację kojarzy się z Komitetem Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB).

Autorka niniejszego artykułu stoi jednak na stanowisku, że proces harmonizacji może się odbywać za pomocą rozmaitych mechanizmów i środków, np. poprzez upodobnienie (o ile prowadzi to do harmonijnego współgrania), standaryzację (określenie standardów<sup>117</sup>, wzorców) – zależnie od tego, co jest harmonizowane i w jakim celu. Co istotne, harmonizacja nie może oznaczać zastąpienia co najmniej dwóch elementów (np. podatkowe prawo unijne i prawo krajowe) jednym, choćby nawet wewnątrznie spójnym (np. mógłby to być jakiś rodzaj podatku wprowadzony przez władze UE na obszarze całej Unii bądź całkowite zastąpienie prawa podatkowego państw członkowskich jednolitym prawem unijnym).

Przechodząc dalej, aby określić znaczenie pojęcia „harmonizacja podatków” („harmonizacja podatkowa”, ang. *tax harmonization*), należy ustalić, o jakie „dopasowanie”, „doprowadzenie do współgrania” w tym przypadku chodzi, kiedy można powiedzieć, że podatki są zharmonizowane. Także przy konstruowaniu tej definicji odróżnić należy samo znaczenie tego pojęcia od celów, dla jakich dokonuje się harmonizacji podatków (np. celem takim w przypadku harmonizacji podatków pośrednich w UE jest przede wszystkim funkcjonowanie wspólnego rynku), oraz od środków, za pomocą których jest ona przeprowadzana (np. za pomocą szczególnego rodzaju aktów prawnych, jakimi są akty unijnego prawa wtórnego). Należy uznać, że podatki są zharmonizowane, gdy nie powodują zakłóceń ładu, porządku, równowagi między państwami (czy innymi strukturami), w których obowiązują, a więc gdy podatki (w całym swym kształcie) tych państw są neutralne dla relacji między tymi państwami (strukturami)<sup>118</sup>. Termin „harmonizacja podatków” należy więc rozumieć jako doprowadzanie do określonego wyżej stanu zharmonizowania podatków<sup>119</sup>. W tym znaczeniu można również wskazywać na różne możliwe stopnie zharmonizowania podatków – w odwrotnej proporcji do poziomu wywoływanych przezeń zakłóceń.

Ponieważ ustanawianie podatków, ich kształtowanie, określanie sposobu ich poboru odbywa się mocą prawa podatkowego, zatem harmonizację podatków można rozpatrywać głównie jako wynik

---

<sup>117</sup> Świadczy o tym przykładowo powszechnie używane pojęcie norm zharmonizowanych zgodnych z zasadniczymi (podstawowymi) wymaganiami (kryteriami) dla wyrobów przewidzianymi w dyrektywach nowego podejścia w odniesieniu do harmonizacji technicznej i normalizacji w ramach UE.

<sup>118</sup> Chodzi przy tym głównie o ład w relacjach gospodarczych, gdyż na nie podatki – z samej swej istoty – mogą najbardziej wpływać, ale także w relacjach społecznych (np. zjawisko dyskryminacji podatkowej ma swój aspekt społeczny) czy politycznych. Podatki zharmonizowane nie wpływają zbytnio przykładowo na przepływ towarów, usług, pracowników i kapitału, na zakładanie firmy czy zamieszkanie w tym, a nie innym kraju, nie wpływają też na stosowanie sankcji politycznych czy gospodarczych w stosunku do jakiegoś państwa przez inne itd.

<sup>119</sup> Jak zauważa L. Oręziak, harmonizacja może dotyczyć zarówno stawek, jak i zasad kształtowania podstawy opodatkowania danym podatkiem (w:) L. Oręziak, *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej. Implikacje dla Polski*, Wyższa Szkoła Handlu i Prawa, Warszawa 2007 r., s. 133–141.

harmonizacji prawa podatkowego. W literaturze wskazuje się jednak nieraz także szerszy aspekt tego procesu – np. harmonizację systemów podatkowych<sup>120</sup>, jak i węższy – m.in. harmonizację stawek podatkowych<sup>121</sup>.

Analizując zakres przedmiotowy terminu „harmonizacja podatkowa”, zauważyć jednak należy, że niektórzy przedstawiciele nauki prawa pojmują harmonizację podatkową nieco inaczej, zawierając w jej definicji dodatkowe elementy, wynikające z przyjętych założeń i celów, dla których ją się stosuje. Na przykład, według B. Brzezińskiego chodzi o doprowadzenie do takiej sytuacji, w której systemy podatkowe poszczególnych państw nie wpływają na decyzje gospodarcze podmiotów działających w obrębie tej struktury<sup>122</sup> (jest to definicja węższa od przyjętej w niniejszym artykule). Podobnie L. Oręziak<sup>123</sup>, K. Czajkowska<sup>124</sup> i T. Hitiris<sup>125</sup> uważają, że harmonizacja podatkowa potrzebna jest, gdy różnice w systemach podatkowych poszczególnych krajów powodują, iż decyzje podejmowane przez jeden bądź kilka z nich niosą skutki również dla innych. Celem takiego procesu godzenia systemów podatkowych różnych krajów jest doprowadzenie do takiego stanu, w którym kwestie podatkowe nie będą wpływały na przepływ towarów, usług oraz czynników produkcji między tymi krajami. L. Oręziak, definiując harmonizację jako proces, wskazuje, że w jego wyniku systemy podatkowe różnych krajów ulegają zbliżeniu w taki sposób, aby kwestie podatkowe nie wpływały na przepływ towarów, usług oraz czynników produkcji między tymi krajami<sup>126</sup>.

Przedstawiciele doktryny prawa podatkowego proponowali rozmaite ujęcia definicyjne „harmonizacji podatkowej”. P.B. Musgrave<sup>127</sup> określała „harmonizację podatków” jako proces zbliżania

<sup>120</sup> Systemy te, zdaniem autorki niniejszego artykułu, obejmują, oprócz samego ustawodawstwa podatkowego i nim ukształtowanych podatków, także organizację aparatu skarbowego, sposób poboru podatków, sposoby działania organów podatkowych, sposób stosowania prawa podatkowego itd. Są one bardzo różne w poszczególnych państwach. Wypracowane są przez praktykę w określonych warunkach społeczno-gospodarczo-politycznych tych krajów. O ostatecznym kształcie tych systemów decyduje nie tylko wiążące prawo, lecz także akty niewiążące oraz zwyczaj.

<sup>121</sup> Zob. A. Jeleńska, *Harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej – co dalej?* Forum Doradców Podatkowych, nr 12 (71), grudzień 2004 r., s. 28–29.

<sup>122</sup> Zob. B. Brzeziński (w:) B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski *Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski*, PWE, Warszawa 1998 r., s. 21–25.

<sup>123</sup> Zob. L. Oręziak, *Finanse Unii Europejskiej*, PWN, Warszawa 2009 r., s. 257–258.

<sup>124</sup> Zob. K. Czajkowska, *Harmonizacja podatków w Unii Europejskiej*, 31.07.2005, [www.biznespartner.pl](http://www.biznespartner.pl);

<sup>125</sup> Zob. T. Hitiris, *European Union Economics*, Prentice Hall, Harlow 2003 r., s. 106–107. Na temat pojęcia harmonizacji również: *Europejska integracja gospodarcza – w kierunku jednolitego systemu gospodarczego*, red. S. Swadźba, Katowice 1999 r.; *Integracja europejska*, red. A. Marszałek, Łódź 2000 r.; Z. Doliwa-Klepcki *Integracja europejska*, Białystok 2000 r., C. Mik *Europejskie prawo wspólnotowe: zagadnienia teorii i praktyki*, Warszawa 2000 r.

<sup>126</sup> Zob. L. Oręziak *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej. Implikacje dla Polski*, Wyd. WSHiP, Warszawa 2007 r., s. 7.

<sup>127</sup> Zob. P.B. Musgrave, *Harmonisation of Direct Business Taxes: A Case Study*, w: C.S. Shoup, *Fiscal Harmonisation in Common Markets*, Vol II, 1967 r., Columbia University Press, New York, s. 210; R.A.

systemów podatkowych poszczególnych państw, przy czym motywem tego zbliżania powinno być umożliwienie realizacji gospodarczych i ekonomicznych zadań zapisanych w traktacie rzymskim (TWE). Także W. Albers oraz H. von Groeben harmonizację uznają za proces wzajemnego zbliżania i dostosowywania – wiodący od poszczególnych podatków do całych systemów podatkowych<sup>128</sup>. Podobnie K. Suwalski, definiując harmonizację podatkową w ugrupowaniu integracyjnym, wskazał, że polega ona na eliminowaniu różnic pomiędzy systemami podatkowymi państw członkowskich – tylko tych różnic, których usunięcie jest istotne dla połączenia gospodarek członków ugrupowania integracyjnego<sup>129</sup>. Zdaniem R. Wolańskiego<sup>130</sup>, podobnie jak Z. Brodeckiego<sup>131</sup>, harmonizacja prawa podatkowego polega na dążeniu do ujednoczenia prawa poprzez uzgadnianie, wzajemne dostosowywanie i zespalanie poszczególnych elementów w pewną całość. Harmonizację podatków pojmowano też jako ich wzajemne przenikanie się, ich asymilację, zbliżanie i wzajemne dostosowywanie się, niemające jednak charakteru uniformizacji systemów podatkowych<sup>132</sup>.

Warto zwrócić uwagę także na inne pojęcie – „k o n w e r g e n c j ę”, czyli zbieżność gospodarek państw członkowskich UE, ocenianą pod kątem tzw. kryteriów z Maastricht (kryteriów konwergencji), których spełnienie warunkuje możliwość wstąpienia do Unii Gospodarczo-Walutowej<sup>133</sup>. Chodzi o zbieżność podstawowych wskaźników makroekonomicznych. Należy uznać, że termin ten używany jest w innych kontekstach i celach niż „harmonizacja” i nie wiąże się z nim.

Innym pojęciem jest „k o o r d y n a c j a”, często niesłusznie używanym zupełnie zamiennie z „harmonizacją” (podczas gdy tylko w niektórych kontekstach znaczenie tych pojęć się pokrywa<sup>134</sup>). Zdaniem autorki niniejszego artykułu, pojęcie „koordynacja” można odnosić tylko do pewnych procesów, działań (np. politycznych). Koordynować (czyli sprawiać, by nie przeszkadzały sobie

---

Musgrave, P.B. Musgrave, *Public finance in theory and practice*, wyd. 4 McGraw – Hill International Editions, New York 1984 r.

<sup>128</sup> Zob. A. Gomułowicz, J. Małecki *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2008 r., s. 100–103.

<sup>129</sup> Zob. K. Suwalski *Harmonizacja podatkowa w procesie integracji krajów UE – zarys problemu*, materiały z międzynarodowej konferencji, Wrocław, 17-18 kwietnia 2008 r., pod hasłem *Integracja gospodarcza w rozszerzonej UE: od wolnego handlu do unii walutowej*, Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2009 r., s. 147–152.

<sup>130</sup> Zob. R. Wolański *System podatkowy w Polsce*, Wolters Kluwer, Warszawa 2007 r., s. 276.

<sup>131</sup> Zob. Z. Brodecki *Prawo europejskiej integracji*, Warszawa 2000 r., s. 94.

<sup>132</sup> Zob. A. Komar *Rola harmonizacji podatków w kształtowaniu integracji gospodarczej*, Acta Universitatis Lodzianis, Folia Iuridica nr 54, Łódź 1992 r., s. 185 i nast.

<sup>133</sup> Zob. np. P. Roberti, M. Visaggio, *Fiscal Adjustments between Fiscal Harmonization and the Maastricht Convergence Criteria*, [w:] *Fiscal Problems in the Single-Market Europe*, red. M. Baldassarri, P. Roberti, St Martin's Press, SIPI, Rome, 1992 r., s. 282; A. Jeleńska *Kryteria konwergencji na straży eurostrefy*, Forum Doradców Podatkowych, wrzesień 2004 r., nr 9 (68), s. 29–30.

<sup>134</sup> O częstym używaniu pojęcia koordynacji do opisanego harmonizacji świadczy np. tytuł dyrektywy Rady 86/653/EWG z dnia 18 grudnia 1986 r. w sprawie koordynacji ustawodawstw Państw Członkowskich odnoszących się do przedstawicieli handlowych działających na własny rachunek (Dz.Urz. WE L 382 z 31.12.1986 r., s. 17–21; Dz.Urz. UE polskie wydanie specjalne z 2004 r., rozdz. 6, t. 1, s. 177–181).

nawzajem, a ewentualnie sobie pomagały) można jakieś procesy, działania, ruchy, prace w danym układzie – dla osiągnięcia wyznaczonego celu. Termin „koordynacja” oznacza zatem zapewnianie zorganizowanego, uporządkowanego współdziałania. Pojęcia tego używa się w szczególności w odniesieniu do systemów zabezpieczenia społecznego państw członkowskich UE (w tym kontekście też można mówić o zapewnieniu uporządkowanego współdziałania tych systemów)<sup>135</sup>. Zdaniem autorki, tego pojęcia – w odróżnieniu od terminu „harmonizacja” – nie można używać w odniesieniu do stanów lub przedmiotów (np. nie można przecież skoordynować obrazów).

W literaturze kwestią sporną pozostaje, czy koordynacja w ogóle mieści się w pojęciu harmonizacji. K. Czajkowska<sup>136</sup> i A.M.El-Agraa<sup>137</sup> stoją na stanowisku, że koordynacja podatków powinna być traktowana jako najniższy stopień harmonizacji, obejmujący konsultacje między państwowe, czy też luźne porozumienia w sprawie kształtowania podstawy opodatkowania bądź stawek podatkowych. Jak twierdzi J. Głuchowski<sup>138</sup>, początkowo pojęcie harmonizacji podatków utożsamiano właśnie z koordynacją, rozumianą jako konsultacje między dwoma krajami czy ich większą liczbą bądź jako porozumienie dotyczące układania podobnych podatków, ich rodzajów i rozmiarów obciążeń.

Inni przedstawiciele nauki prawa wyrażają pogląd, że harmonizacja podatków usytuowana jest między koordynacją podatków a ich całkowitym ujednoczeniem. L. Oręziak wskazuje, iż pojęcie harmonizacji podatków w Unii Europejskiej można zdefiniować jako rozwiązanie pośrednie pomiędzy luźną, niewiążącą koordynacją krajowych przepisów podatkowych, a ich całkowitym ujednoczeniem we wszystkich krajach członkowskich<sup>139</sup>. Jej zdaniem, zwykła koordynacja podatków, zwłaszcza w odniesieniu do podatków pośrednich, jest niewystarczająca dla prawidłowego funkcjonowania jednolitego rynku towarów, usług, siły roboczej i kapitału. Również B. Pawłowski odróżnia

<sup>135</sup> Zob. rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego (Dz.U. UE L 166/1 z dnia 30 kwietnia 2004 r., ze zm.) oraz rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 987/2009 z dnia 16 września 2009 r. dotyczące wykonywania rozporządzenia (WE) nr 883/2004 w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego (Dz.U. UE L 284/1 z 30 października 2009 r., ze zm.) - które z dniem 1 maja 2010 r. zastąpiły poprzednio obowiązujące w tej dziedzinie rozporządzenia: rozporządzenie Rady (EWG) nr 1408/71 z dnia 14 czerwca 1971 r. w sprawie stosowania systemów zabezpieczenia społecznego do pracowników najemnych, osób prowadzących działalność na własny rachunek i ich rodzin przemieszczających się we Wspólnocie (Dz.U. WE L 149 z 5 lipca 1971 r., ze zm.) oraz rozporządzenie Rady (EWG) nr 574/72 z dnia 21 marca 1972 r. w sprawie wykonywania rozporządzenia (EWG) nr 1408/71 w sprawie stosowania systemów zabezpieczenia społecznego do pracowników najemnych, osób prowadzących działalność na własny rachunek i do członków ich rodzin przemieszczających się we Wspólnocie (Dz.U. WE L 74 z 27 marca 1972 r., ze zm.).

<sup>136</sup> Zob. K. Czajkowska, *Harmonizacja podatków w Unii Europejskiej*, 31.07.2005 r., [www.biznespartner.pl](http://www.biznespartner.pl).

<sup>137</sup> Zob. A.M.El-Agraa, *The European Union: Economics & Policies*, Harlow 2001 r., s. 325.

<sup>138</sup> Zob. J. Głuchowski, *Międzynarodowe stosunki finansowe*, Warszawa 1997 r., s. 217.

<sup>139</sup> Zob. L. Oręziak, *Konkurencja podatkowa ...*, *op.cit.*, s. 133–141.



harmonizację od koordynacji. Twierdzi on<sup>140</sup>, iż w niektórych dziedzinach stosunki społeczne i prawne państw członkowskich tak się różnią, że niemożliwa jest ich harmonizacja (rozumiana przez niego jako daleko idące zbliżenie przepisów, np. w zakresie zabezpieczenia społecznego), albo też wystarczającą formą integracji jest koordynowanie wysiłków przez różnego rodzaju programy, konsultacje itp. (polityki szczegółowe, np. w dziedzinie oświaty i ochrony zdrowia). Metoda koordynowania wysiłków państw członkowskich – zdaniem tego autora – polega na korzystaniu z środków politycznych (jak zalecenia, środki nieformalne) albo z środków prawnych (np. decyzje o przyjęciu programów, konwencje z państwami trzecimi). Metoda koordynacyjna w tym ujęciu może mieć znaczenie pomocnicze w stosunku do innych wyróżnianych przez B. Pawłowskiego metod integracyjnych (mających służyć urzeczywistnianiu celów wspólnotowych – teraz celów unijnych), tzn. metody substytucyjnej i harmonizacyjnej (ale już nie do metody strukturalnej)<sup>141</sup>. Zdaniem natomiast R. Wolańskiego, harmonizacja podatków oznacza kompromis między niskim stopniem koordynacji (obejmującym konsultacje pomiędzy dwoma bądź większą liczbą krajów, porozumienia dotyczące nakładania podobnych podatków, ustalenia dotyczące rodzaju i rozmiarów obciążeń podatkowych) a idealnym poziomem standaryzacji (taki sam system podatkowy, bardzo podobne podstawy opodatkowania i stawki)<sup>142</sup>. Przy tym autor ten odróżnia harmonizację od koordynacji, wyróżniając je jako osobne metody integracji prawa w Unii Europejskiej<sup>143</sup>:

1) wzajemne uznanie – które polega na honorowaniu norm i kwalifikacji wydanych w tym samym celu w różnych państwach członkowskich UE;

2) koordynację – która na celu zbliżenie przepisów prawnych pomiędzy poszczególnymi krajami UE;

3) harmonizację – tj. podstawową metodę ujednoczenia prawa podatkowego w Unii Europejskiej, przez którą autor rozumie proces zmierzający do usunięcia różnic w przepisach prawnych i administracyjnych państw członkowskich, które bezpośrednio oddziałują na funkcjonowanie wspólnego rynku<sup>144</sup>;

<sup>140</sup> Zob. B. Pawłowski, *Prawo materialne Wspólnot Europejskich*, (w:) *Ekspertyzy i opinie prawne. Problemy integracji europejskiej – dostosowanie prawa*, Biuletyn Biura Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu, nr 3(29)/98, s. 35–37.

<sup>141</sup> *Ibidem*.

<sup>142</sup> Zob. R. Wolański, *System podatkowy w Polsce*, Wolters Kluwer, Warszawa 2007 r., s. 278.

<sup>143</sup> Metody te są uszeregowane w kolejności od najmniej do najbardziej ingerujących w system prawa krajowego. Zob. R. Wolański, *System podatkowy...*, *op.cit.*, s. 276.

<sup>144</sup> *Ibidem*, s. 276–277.

4) substytucję – która oznacza, według niego, całkowite ujednoczenie prawa, wiążące się z zastąpieniem norm krajowych przez normy wspólnotowe.

Podobnie – za pomocą dość nieostrych i nakładających się na siebie kryteriów – pojęcie koordynacji od pojęcia harmonizacji (w ramach UE) odróżniają J. Malherbe, P. Malherbe, I. Richelle, E. Traversa, D. de Laveleye<sup>145</sup>. Autorzy ci wskazują, że koordynacja ma na celu podział kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi, bez ingerowania w ich uprawnienia do decydowania, czy i jak dochody przypisane do nich mają być opodatkowane. Natomiast w ich ujęciu harmonizacja ma na celu przyjęcie wspólnych reguł i ogólnych zasad na poziomie europejskim oraz nałożenie na państwa członkowskie zadania ich implementacji w swoich krajowych systemach, w celu osiągnięcia określonego poziomu jednolitości i usunięcia przeszkód ze względu na różnice między ustawodawstwami państw członkowskich.

Jak widać z przedstawionych poglądów, zarówno pojęcia harmonizacji, jak i koordynacji są w rozmaity sposób rozumiane i ich różne definicje w niektórych przypadkach „zachodzą na siebie”. Zdaniem autorki niniejszego artykułu, termin „koordynacja”, jako węższy, zawiera się w pojęciu harmonizacji i oznacza proces mający na celu osiągnięcie niskiego stopnia harmonizacji.

W praktyce zauważyć można stosunkowo nową tendencję Komisji Europejskiej do szerokiego stosowania koordynacji krajowych systemów podatkowych państw członkowskich UE w sferze podatków bezpośrednich za pomocą wydawanych „komunikatów”, będących prawnie niewiązującymi zaleceniami lub, rzadziej, opiniami<sup>146</sup>, tak aby zapewnić sprawne współdziałanie krajowych systemów

<sup>145</sup> Zob. J. Malherbe, P. Malherbe, I. Richelle, E. Traversa, D. de Laveleye, *The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010*, D. Kolassa (red.), Bruksela 2011 r., <http://www.europarl.europa.eu/activities/committees/studies>, s. 107–108.

<sup>146</sup> Niestanowiącymi źródeł prawa unijnego i niewiązującymi prawnie adresatów aktami unijnymi (tzw. *soft law*) są bowiem m.in.:

zalecenia – które są dokumentami (różnie zatytułowanymi, jak np. rekomendacje) skierowanymi najczęściej do państw członkowskich i mającymi na celu ujednoczenie ich prawodawstwa; oprócz opinii w przedmiocie jakiejś sprawy zawierają sugestie określonego zachowania; zalecenia stwarzają obowiązki o charakterze politycznym bądź moralno-politycznym. Orzecznictwo ETS znacznie zliberalizowało określony w Traktacie brak wiążącego charakteru zaleceń, co powoduje, że ich pozycja w procesie stosowania prawa nie jest jednoznaczna. Niektóre zalecenia (przede wszystkim mające na celu nadanie praw jednostce) winny być traktowane jako w pewien sposób pośrednio wiążące, na które wprawdzie jednostki nie mogą się powoływać, jednak sądy powinny je brać pod uwagę, choćby jako środek pomocniczy w interpretacji prawa (zob. wyrok ETS z dnia 13 grudnia 1989 r. w sprawie C-322/88 – *Salvatore Grimaldi*, ECR z 1989 r., s. I-4407).

opinie – służące zazwyczaj wyrażeniu stanowiska poszczególnych instytucji UE w odniesieniu do jakiejś sprawy lub dokumentu.

Zob. A. Jeleńska *Źródła prawa wspólnotowego*, Forum Doradców Podatkowych, maj 2004 r., nr 5 (64), s. 13–14; K. Wójtowicz *Istota i źródła prawa wspólnotowego – konsekwencje dla prawa krajowego*, (w:) *Prawo międzynarodowe i wspólnotowe w wewnętrznym porządku prawnym*, red. M. Kruk, Warszawa 1997 r., s. 149; C. Mik *Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, t. I, Warszawa 2000 r., s. 523–524; Z.J. Pietras *Prawo wspólnotowe i integracja europejska*, Lublin 2005 r., s. 174; M. Wiktorowicz *Zalecenia – akty*

podatkowych<sup>147</sup>. Zdaniem H. Litwińczuk<sup>148</sup>, koordynacja krajowych systemów podatkowych odbywa się za pomocą *soft law*, tj. wydawanych kolejno komunikatów, rekomendacji, w których z reguły Komisja Europejska przedstawia propozycje współpracy państw członkowskich w celu kolektywnego rozwiązywania problemów z dostosowaniem przepisów podatkowych do wymogów orzecznictwa ETS (TSUE) zawierającego interpretacje przepisów TWE (obecnie głównie TfUE). W tym zakresie przykładem może być komunikat Komisji z 19 grudnia 2006 r. pt. „*Koordinowanie systemów podatków bezpośrednich w państwach członkowskich w ramach wspólnego rynku*”<sup>149</sup>. Zwrócić uwagę można też na zalecenie Komisji z dnia 19 października 2009 r. w sprawie procedur w zakresie ulg (zwolnień) w podatku u źródła<sup>150</sup>, które dotyczy procedur stosowanych przez kraje UE w celu przyznania ulg (zwolnień) w podatku u źródła od przychodu z transgranicznych papierów wartościowych. W opinii H. Litwińczuk, celem koordynacji nie jest zatem zastąpienie istniejących krajowych systemów podatkowych jednolitym systemem unijnym, lecz zapewnienie sprawnego współdziałania tych systemów<sup>151</sup>.

Taka zmiana strategii prowadzenia działań harmonizacyjnych w UE wynika z doświadczeń jej organów, które wskazują, że przymusowe zbliżanie prawa nie prowadzi do najlepszych rezultatów. Kształtowana przez wieki tradycja prawna okazuje się często silniejsza od unijnych dyrektyw. Są one wprowadzone formalnie implementowane, lecz faktycznie nierzadko tracą siłę oddziaływania<sup>152</sup>. Jak zauważył A. Bartosiewicz, najprawdopodobniej rola „miękkiego prawa unijnego” (*soft law*) będzie wzrastać jako instrument oddziaływania na wewnętrzne systemy prawne państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich<sup>153</sup>. Instrumenty „miękkiego prawa”<sup>154</sup> są wygodne dla państw

---

*niewiążące o wiążących skutkach?*, Prawo Unii Europejskiej 2004 r., nr 12, s. 33; D. Antonów *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2009 r., s. 98–99; A. Graś *Europejskie prawodawstwo wspólnotowe*, PPE 1996 r., nr 1, s. 59; M. Cieślukowski *Kierunki polityki podatkowej Unii Europejskiej*, (w:) *Wybrane problemy funkcjonowania systemów podatkowych w krajach Unii Europejskiej*, red. E. Denek, Poznań 2005 r., s. 30–31.

<sup>147</sup> Szeroko na ten temat: P. Farmer, A. Balasiński, *Koordinacja krajowych systemów podatkowych państw członkowskich WE – nowa strategia Komisji Europejskiej w sferze opodatkowania bezpośredniego*, Przegląd Podatkowy 2007, nr 4, s. 13–17.

<sup>148</sup> Zob. H. Litwińczuk, K. Tetlak, Ł. Adamczyk, *Podatki bezpośrednie. Prawo polskie a prawo wspólnotowe*, praca pod red. H. Litwińczuk, Warszawa 2009 r., s. 28.

<sup>149</sup> KOM(2006) 823 wersja ostateczna, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0823:FIN:pl:PDF>.

<sup>150</sup> C(2009)7924 final,

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/whats\\_new/c\(2009\)7924\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/whats_new/c(2009)7924_en.pdf).

<sup>151</sup> Zob. H. Litwińczuk, K. Tetlak, Ł. Adamczyk *Podatki bezpośrednie...*, *op.cit.*, s. 28.

<sup>152</sup> Zob. A. Opalski, *Szansa na integrację prawa spółek*, [www.rp.pl](http://www.rp.pl), 9.09.2008 r.

<sup>153</sup> Zob. A. Bartosiewicz, *Efektywność prawa wspólnotowego w Polsce na przykładzie VAT*, Warszawa 2009, s. 46.

<sup>154</sup> Zob. np. zalecenie Komisji 2000/789 z dnia 29 listopada 2000 r. określające zasady autoryzacji właścicieli składów podatkowych na podstawie dyrektywy Rady 92/12 w stosunku do towarów podlegających opodatkowaniu akcyzowemu (Dz.Urz. UE L 314 z 14 grudnia 2000 r., s. 0029); kodeks postępowania (*Code of Conduct for*

członkowskich, ponieważ dają im więcej swobody w określaniu priorytetów działań i rytmu dostosowań, w zależności od uwarunkowań wewnętrznych<sup>155</sup>. Zdaniem tego autora, instrumenty „miękkiego prawa” nie znajdują jednak zbyt szerokiego zastosowania na gruncie podatku od wartości dodanej i innych form opodatkowania pośredniego<sup>156</sup>.

Poprawną, dynamiczną, szeroką i obejmującą także pojęcie koordynacji definicję harmonizacji przedstawili K. Kunowska i K. Kunowski<sup>157</sup>. Twierdzą oni, że jest to zespół czynności prawnych i faktycznych, podjętych przez państwa członkowskie Unii Europejskiej w celu ujednoczenia systemów podatkowych, wzajemnego ich zbliżenia, zestrojenia oraz uznania umożliwiających: wspólne uzgadnianie treści i zakresu standardów obowiązujących w ramach Wspólnoty (Unii) oraz poddanie się tym uzgodnionym standardom przez państwo członkowskie<sup>158</sup>. Należy jedynie dodać do tej definicji harmonizacji, że jest to zespół czynności prawnych i faktycznych, podjętych nie tylko przez państwa członkowskie Unii Europejskiej, ale i przez organy tej organizacji oraz wszelkie inne podmioty, które mogą wywierać jakiś wpływ na ten proces.

Dotąd była mowa o „harmonizacji podatków”<sup>159</sup> w znaczeniu ogólnym i ogólnościowym. W tym miejscu należy zanalizować znaczenie tego pojęcia, w jakim jest ono używane w ramach Unii Europejskiej. Harmonizacja podatków lub prawa podatkowego w Unii Europejskiej również nie jest bowiem rozumiana jednolicie<sup>160</sup>.

Istotne jest to, że cele i kontekst samego procesu harmonizacji nie mogą określać samej definicji tego pojęcia. Jeżeli zatem to pojęcie używane jest nie ogólnie, lecz w konkretnym kontekście (np. harmonizacja podatków w UE, a nie podatków stanowych w USA czy podatków w skali

---

*Business Taxation*) z roku 2003, który zawiera zalecenia dotyczące przestrzegania zasad uczciwej konkurencji i niestosowania nieuczciwych praktyk podatkowych; Kodeks postępowania wspierającego skuteczne wykonanie Konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych z 28 lipca 2006 r. (Dz.Urz. UE C 176 z 28 lipca 2006 r., s. 8-12); rezolucja Rady i przedstawicieli rządów Państw Członkowskich zebranych w Radzie z dnia 27 czerwca 2006 r. dotycząca kodeksu postępowania w sprawie dokumentacji cen transferowych dla przedsiębiorstw stowarzyszonych w Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 176 z 28 lipca 2006 r., s. 1-7).

<sup>155</sup> Zob. I. Boruta *Związywanie Polski standardami społecznymi Unii Europejskiej*, Studia Prawno-Europejskie, t. VI, Łódź 2002 r., s. 179; A. Bartosiewicz *Efektywność prawa wspólnotowego w Polsce na przykładzie VAT*, Warszawa 2009 r., s. 46.

<sup>156</sup> A to m.in. z uwagi na zakres założonej harmonizacji i bardzo mały margines implementacyjny państw członkowskich w zakresie unijnego systemu podatku od wartości dodanej. A. Bartosiewicz, *Efektywność prawa wspólnotowego w Polsce na przykładzie VAT*, Warszawa 2009, s. 46.

<sup>157</sup> Zob. K. Kunowska, K. Kunowski “*Wpływ orzeczenia ETS w sprawie C-98/05 na stosowanie prawa podatkowego w Polsce*”, materiały z konferencji pt. *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Wpływ prawa wspólnotowego na polskie prawo podatkowe*, Piaseczno 17-18 czerwca 2010 r., s. 2.

<sup>158</sup> *Ibidem*.

<sup>159</sup> Przy czym chodzi o harmonizację systemów podatkowych, obejmującą także koordynację.

<sup>160</sup> Zob. R. Wolański, *System podatkowy...*, *op.cit.*, s. 277.

międzynarodowej, które to procesy następują zgodnie z sobie właściwymi zasadami i za pomocą wypracowanych, właściwych sobie metod), to należy zawsze wskazać, o jaką „harmonizację” chodzi. Harmonizacja prawa czy podatków ramach UE ma bowiem służyć realizacji założonych celów tej organizacji międzynarodowej (zwłaszcza jej idei integracji głównie gospodarczej<sup>161</sup>) i jest przeprowadzana według ustalonych w niej zasad (w większości unormowanych prawnie)<sup>162</sup>.

Pojęcie tej harmonizacji nie zostało w Traktacie zdefiniowane<sup>163</sup>. Jednak R. Wolański wyinterpretował definicję harmonizacji z przepisów traktatu rzymskiego (TWE, obecnie TfUE), według którego – zdaniem tego autora – harmonizacja oznacza proces normatywnego zbliżania się systemów prawnych państw członkowskich w celu zapewnienia właściwego funkcjonowania jednolitego rynku europejskiego<sup>164</sup>. Wskazać należy, że sam traktat nie zawiera nawet definicji podatku. Pierwsze jego wspólnotowe definicje można znaleźć w orzecznictwie ETS. Np. w orzeczeniu w sprawie C-197/94 – *Bautiaa*<sup>165</sup> wskazał on, że podatki są to świadczenia finansowe, pobierane przez uprawnione do tego organy celem uzyskania dochodów, bez rekompensaty. Do podatków nie zalicza się natomiast opłat parafiskalnych, a także cła i jemu podobnych opłat<sup>166</sup>.

Ogólnie można powiedzieć, że Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wcześniej Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską) nie wymaga unifikacji prawa podatkowego, lecz tylko jego harmonizacji<sup>167</sup>. Harmonizacja prawa w ramach UE, a także harmonizacja w dziedzinie podatków, służy zaś eliminacji wszelkich form dyskryminacji, również przez podatki, które mogłyby powodować stworzenie preferencyjnych warunków konkurencyjnych dla produktów krajowych względem produktów innych krajów członkowskich ulokowanych na wspólnym rynku. Ponadto znaczne ujednoczenie podatków – zwłaszcza VAT i akcyzy – jest ważnym warunkiem funkcjonowania unijnego jednolitego rynku<sup>168</sup> (zgodnie z celami unii gospodarczej). Harmonizacja w ramach UE jest więc m.in. działaniem mającym na celu takie zbliżenie krajowych systemów podatkowych różnych krajów, aby

<sup>161</sup> Harmonizacja podatków poza UE może służyć zupełnie innym celom, np. wspólnemu stosowaniu tzw. dumpingu podatkowego bądź innym celom władz państwowych czy władz organizacji międzynarodowych.

<sup>162</sup> Można także mówić o harmonizacji podatkowej w Europie, nie ograniczając się w ten sposób do harmonizacji opartej jedynie na zasadach ustalonych w ramach UE jako organizacji międzynarodowej (a więc nie ograniczając się do jej porządku prawnego i wypracowanych metod działania).

<sup>163</sup> Zob. L. Oręziak *Finanse ...*, *op.cit.*, s. 260.

<sup>164</sup> Zob. R. Wolański *System podatkowy w Polsce*, Wolters Kluwer, Warszawa 2007 r., s. 276–277.

<sup>165</sup> Zob. wyrok ETS z dnia 13 lutego 1996 r. w sprawie C-197/94 – *Bautiaa i Société française maritime przeciwko Directeurs des services fiscaux des Landes i du Finistère* (Zb.Orz. 1996 r., s. I-00505).

<sup>166</sup> Zob. B. Makowicz, *Harmonizacja podatków pośrednich w Unii Europejskiej*, Centrum Europejskie UW, Studia Europejskie, 2004 r., nr 2, s. 92–93.

<sup>167</sup> Zob. B. Brzeziński (w:) B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, *Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski*, PWE, Warszawa 1998, s. 21–25.

<sup>168</sup> *Słownik Encyklopedyczny. Unia Europejska*, praca zbiorowa, Wydawnictwo Europa, Wrocław 2003 r.

zminimalizować potencjalne zakłócenia w funkcjonowaniu tego rynku<sup>169</sup>. Jest to zatem – jak twierdzą np. T. Hitiris<sup>170</sup>, Z. Kuraś<sup>171</sup> i L. Oręziak<sup>172</sup> – proces, w wyniku którego systemy podatkowe różnych krajów ulegają zbliżeniu w taki sposób, że kwestie podatkowe nie wpływają na przepływ towarów, usług oraz czynników produkcji między tymi krajami. Chodzi więc o to, by systemy te dały się ze sobą pogodzić, a także o to, żeby ich funkcjonowanie było zgodne z celami unii gospodarczej – uważa T. Hitiris<sup>173</sup>. Podobnie K. Suwalski twierdzi, że harmonizacja podatkowa w ugrupowaniu integracyjnym polega na eliminowaniu różnic pomiędzy systemami podatkowymi państw członkowskich<sup>174</sup>.

Z uwagi na środki harmonizacji niektórzy autorzy pojmują harmonizację podatkową w UE bardzo wąsko – tylko jako proces dokonywany za pomocą aktów unijnego prawa wtórnego (głównie dyrektyw)<sup>175</sup>. Harmonizacja przepisów prawa podatkowego określana jest, m.in. przez R. Wolańskiego<sup>176</sup>, jako zbliżanie tych przepisów, co wyklucza obowiązek wiernego kopiowania przepisów Unii do ustawodawstw poszczególnych państw, natomiast zakłada taki stopień dostosowania rozwiązań wewnętrznych do postanowień unijnych, żeby zostały osiągnięte założone cele. W niniejszym artykule przyjęto używanie pojęcia „harmonizacja” w odniesieniu do wszelkich działań i środków, które prowadzą w efekcie do stanu zharmonizowania podatków w ramach UE<sup>177</sup>. Podobnie L.

<sup>169</sup> Zob. L. Oręziak, *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej. Implikacje dla Polski*, Wyższa Szkoła Handlu i Prawa, Warszawa 2007, s. 133–141.

<sup>170</sup> Zob. T. Hitiris, *European Union Economics*, Prentice Hall, Harlow 2003, s. 105–107. Na temat pojęcia harmonizacji również: *Europejska integracja gospodarcza – w kierunku jednolitego systemu gospodarczego*, red. S. Swadźba, Katowice 1999 r.; *Integracja europejska*, red. A. Marszałek, Łódź 2000 r.; Z. Doliwa-Klepacki *Integracja europejska*, Białystok 2000 r., C. Mik *Europejskie prawo wspólnotowe: zagadnienia teorii i praktyki*, Warszawa 2000 r.

<sup>171</sup> Zob. Z. Kuraś *Harmonizacja systemów podatkowych państw członkowskich Unii Europejskiej*, Studia Gdańskie, t. VI, 2009 r., s. 229.

<sup>172</sup> Zob. L. Oręziak, *Finanse...*, *op.cit.*, s. 257–258.

<sup>173</sup> Zob. T. Hitiris, *European...*, *op.cit.*, s. 106–107. Na temat pojęcia harmonizacji również: *Europejska integracja gospodarcza – w kierunku jednolitego systemu gospodarczego*, red. S. Swadźba, Katowice 1999 r.; *Integracja europejska*, red. A. Marszałek, Łódź 2000 r.; Z. Doliwa-Klepacki, *Integracja europejska*, Białystok 2000, C. Mik, *Europejskie prawo...*, *op.cit.*, s. 289 i nast.

<sup>174</sup> Zob. K. Suwalski *Harmonizacja podatkowa w procesie integracji krajów UE – zarys problemu*, materiały z międzynarodowej konferencji, Wrocław, 17-18 kwietnia 2008 r., pod hasłem *Integracja gospodarcza w rozszerzonej UE: od wolnego handlu do unii walutowej*, Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2009 r., s. 147–152.

<sup>175</sup> Tak np. A. Bartosiewicz *Nieodpłatne przekazanie towarów. Skutek bezpośredni prawa wspólnotowego czy wykładnia prowspólnotowa przepisów krajowych*, materiały konferencyjne z 10. Konferencji Forum Doradców Podatkowych, Kraków 9 października 2009 r., s. 1–10.

<sup>176</sup> Zob. R. Wolański, *System podatkowy...*, *op.cit.*, s. 278.

<sup>177</sup> W tym rozumieniu nie sposób pominąć znaczenia, jakie dla harmonizacji podatków, także w UE, ma Modelowa Konwencja OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku (ang. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*) oraz Komentarz do niej. Jest ona wzorem (modelem) dla wszystkich umów podatkowych zawieranych przez państwa należące do tej organizacji, ale nie tylko, bowiem jako taki wzór uznawana jest również przez kraje będące poza zasięgiem OECD. Komentarz daje konkretne wskazówki interpretacyjne, wyjaśniając sens i cel poszczególnych postanowień umownych przejętych z Konwencji Modelowej. Zarówno Konwencja, jak i Komentarz do niej przyczyniły się do wypracowania wspólnego języka podatkowego i globalnej standaryzacji

Oręziak twierdzi, że harmonizacja podatkowa, rozumiana jako zbliżanie podatków, może być efektem zarówno celowego działania odpowiednich instytucji, jak i nawet skutkiem oddziaływania sił rynkowych<sup>178</sup>.

Autorka niniejszego artykułu stoi ponadto na stanowisku, że zarówno harmonizację dokonywaną za sprawą działalności TSUE (ETS), jak i poprzez różnego rodzaju niewiążące akty prawne i inne działania koordynacyjne, można nazwać „harmonizacją tylnymi drzwiami”<sup>179</sup>, w odróżnieniu od harmonizacji dokonywanej oficjalnymi, wiążącymi aktami prawa unijnego. Co istotne, w obu tych przypadkach, niejako omijany jest wymóg uzyskania jednomyślnej decyzji wszystkich państw członkowskich UE. Ponadto proces upodabniania systemów podatkowych może być zarówno efektem celowych działań instytucji unijnych, jak i wynikiem reakcji władz państw na oddziaływania sił rynkowych<sup>180</sup> czy ogólną sytuację na rynkach finansowych. W każdym przypadku jednak chodzi o efekty w postaci zharmonizowanych systemów podatkowych (przepisów, stawek, podstaw opodatkowania, procedur itd.) państw członkowskich, które umożliwiają niezakłócone wewnętrznie funkcjonowanie UE jako całości (w szczególności niezakłócone funkcjonowanie rynku wewnętrznego), a także o dokonywane zmiany zmierzające w kierunku pogłębienia harmonizacji podatkowej.

---

umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, a także sposobów ich interpretacji. Ma to szczególne znaczenie dla rozwoju tej dziedziny nauki oraz postępu gospodarczego w skali światowej. Zob. A. Jeleńska, *Dział II, Rozdział III – Podstawy międzynarodowego prawa podatkowego* [w:] praca zbiorowa *Egzamin na doradcę podatkowego – pytania i odpowiedzi. Pytania otwarte*, tom I, Kraków 2007 r., s. 345; A. Jeleńska, *Unikanie podwójnego opodatkowania*, Forum Doradców Podatkowych nr 5 (76), maj 2005, s. 14-15; K. Bany (tłum.), *Modelowa Konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku* – wersja skrócona, 15 lipca 2005 r., praca pod red. E. Fonkowicz, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006 r., s. 9-20; J. Fiszer, M. Panek, *Odsetki płacone na międzynarodowym rynku międzybankowym a polski podatek dochodowy pobierany u źródła*, Monitor Podatkowy 2008, nr 3.

<sup>178</sup> Zob. L. Oręziak, *Finanse ...*, *op.cit.*, s. 258.

<sup>179</sup> Pojęcia tego używa H. Litwińczuk jedynie na określenie działalności orzeczniczej ETS (TSUE) prowadzącej w efekcie do harmonizacji podatkowej, a więc chodzi o ujednoczanie przepisów poprzez dostosowanie ustawodawstw krajowych do wymogów orzecznictwa ETS. Zob. Ł. Adamczyk (w:) H. Litwińczuk, K. Tetlak, Ł. Adamczyk, *Podatki bezpośrednie...*, *op.cit.*, s. 23.

<sup>180</sup> Por. Z. Kuraś, *Harmonizacja...*, *op.cit.*, s. 230–231.