Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 25/11/2026 07:57:10

DOI:10.17951/h.2016.50.1.431

A N N A L E S
UNIVERSITATIS MARIAE CURIE-SKŁODOWSKA
LUBLIN – POLONIA

VOL. L, 1 SECTIO H 2016

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach. Wydział Biznesu, Finansów i Administracji

BOŻENA CIUPEK, JAN KACZMARZYK, PIOTR KANIA

bozena.ciupek@ue.katowice.pl, jan.kaczmarzyk@ue.katowice.pl, piotr.kania@ue.katowice.pl

Harmonizacja podatków obciążających dochody przedsiębiorstw funkcjonujących na jednolitym rynku europejskim

Harmonisation of Corporate Income Taxes of Enterprises Functioning on the Single European Market

Słowa kluczowe: jednolity rynek europejski; podatek dochodowy; harmonizacja podatków bezpośrednich

Keywords: single European market; income tax; direct taxes harmonisation

Kod JEL: F150; H250; H320

Wstęp

Harmonizacja podatków w Unii Europejskiej jest w bardzo dużym stopniu związana z koncepcją jednolitego rynku europejskiego i pełną realizacją charakteryzujących go swobód, szczególnie zaś wyrosłej na kanwie swobód leżących u jego podstaw – swobodzie przedsiębiorczości.

W aspekcie realizacji swobody przedsiębiorczości istotnego znaczenia nabiera harmonizacja podatków obciążających dochody przedsiębiorstwa. Harmonizacja ta, chociaż merytorycznie uzasadniona i praktycznie nieunikniona, budzi wiele emocji i kontrowersji, co powoduje, że procesy harmonizacyjne w zakresie podatków obciążających dochody przedsiębiorstw cechują się specyficznym charakterem. Obserwuje się bowiem zjawisko częściowej harmonizacji, która przyjmuje zarówno postać harmonizacji pozytywnej opartej na dyrektywach unijnych, jak i harmonizacji negatywnej, wynikającej z rozstrzygnięć Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 25/11/2026 07:57:10

W związku z tym za cel artykułu przyjęto przedstawienie i ocenę podjętych działań mających na celu realizację procesu harmonizacji podatków obciążających dochody przedsiębiorstw w kontekście zasad funkcjonowania jednolitego rynku Unii Europejskiej.

1. Zasady jednolitego rynku europejskiego przesłanką harmonizacji podatków obciążających dochody przedsiębiorstwa

Jednolity rynek Unii Europejskiej opiera się na zasadach swobodnego przepływu towarów, kapitału, osób oraz swobodnego świadczenia usług [Doliwa-Klepacki, 2003, s. 229–235]. Te cztery wolności odwołują się bezpośrednio do ekonomicznego motywu integracji, który jest podstawą funkcjonowania Unii Europejskiej [Marszałek (red.), 2004, s. 31]. Swoboda przepływu towarów polega na unii celnej obejmującej całość wymiany towarowej oraz zakaz nakładania ceł i opłat mających podobne skutki. Swoboda świadczenia usług dotyczy natomiast czynności wykonywanych w ramach działalności przemysłowej, handlowej i rzemieślniczej oraz wolnych zawodów. Swobodny przepływ kapitału zakłada możliwość jednostronnego przeniesienia wartości majątkowych do innego kraju członkowskiego w celu realizacji inwestycji komercyjnej oraz wykorzystania jej efektów za pośrednictwem zróżnicowanych instrumentów finansowych. W ramach swobodnego przepływu osób pracownicy mają zapewnione prawo do przebywania w danym kraju członkowskim w celu zdobycia zatrudnienia i pozostawania w danym kraju po jego wygaśnięciu [Latoszek, 2007, s. 70–74].

Naturalną konsekwencją istnienia zasad leżących u podstaw jednolitego rynku Unii Europejskiej jest swoboda przedsiębiorczości. Obejmuje ona prawo do podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, a więc prawo do zakładania i prowadzenia przedsiębiorstw w każdym z państw członkowskich. Swoboda przedsiębiorczości gwarantuje zatem swobodny przepływ przedsiębiorców, jak również równouprawnienie spółek zarejestrowanych na terytorium UE [Jankowski, 2014, s. 244].

Realizacja zasad funkcjonowania podmiotów na jednolitym rynku europejskim skutkuje zakazem stosowania przez kraje członkowskie środków, które są dyskryminujące lub stanowią niedozwolone ograniczenia swobodnego przepływu towarów, usług, osób i kapitału. Przy czym środkiem dyskryminującym lub ograniczającym mogą być nie tylko akty prawne, ale i określona praktyka przejawiająca się zarówno w podejmowaniu działań, jak i ich zaniechaniu [Barcz (red.), 2006, s. II-19]. Od państw członkowskich oczekuje się zaniechania podwójnych standardów prawnych i stosowania jednego systemu norm prawa do sytuacji objętych przepisami o swobodach przemieszczania się, tak by żadne dodatkowe (podwójne) ciężary nie były nakładane na podmiot korzystający z danej swobody. Wymaga się również usunięcia z rynku wewnętrznego wszelkich barier i przeszkód dyskryminujących podmioty zagraniczne oraz przeszkód ograniczających zdolność dostępu podmio-

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 25/11/2026 07:57:10

tów krajowych do wspólnego rynku [Wróbel (red.), 2012, s. 146]. Oczekiwania te znajdują uzasadnienie w zasadzie lojalnej współpracy państw członkowskich z organami Unii wynikającej z art. 4 ust. 3 TFUE, której przestrzeganie oznacza, że państwa członkowskie podejmują wszelkie środki właściwe dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z traktatów lub aktów instytucji Unii, ułatwiają wypełnianie przez Unię jej zadań i powstrzymują się od podejmowania wszelkich środków, które mogłyby zagrażać urzeczywistnieniu celów Unii Europejskiej [Kuś (red.), 2010, s. 147].

W tym aspekcie szczególnego znaczenia nabiera zharmonizowanie opodatkowania dochodów przedsiębiorstw działających na jednolitym rynku Unii Europejskiej. Podatki obciążające dochody oddziałują bowiem na treść stosunków gospodarczych i zaznaczają swój wyraźny wpływ m.in. na wybór miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, poziom zatrudnienia, przekształcenia strukturalne przedsiębiorstw oraz wielkość kapitału przedsiębiorstwa. Ze względu na to, że różnice w konstrukcji podatków dochodowych mogą niekorzystnie wpływać nie tylko na pojedyncze przedsiębiorstwa, ale i na cały system gospodarczy, konieczne staje się zapewnienie wszystkim przedsiębiorstwom jednakowych, co do zasady, podatkowych warunków prowadzenia działalności gospodarczej w państwach członkowskich Unii Europejskiej.

Prawnej podstawy harmonizacji rozwiązań państw członkowskich Unii Europejskiej w zakresie podatków bezpośrednich można upatrywać w art. 115 TFUE, zgodnie z którym ujednoliceniu mają podlegać te rozwiązania prawne (w tym podatkowe), które bezpośrednio wpływają na funkcjonowanie rynku wewnętrznego Unii Europejskiej. W świetle tej normy prawnej harmonizacja stanowi proces normatywnego zbliżania się systemów prawnych państw członkowskich w celu zapewnienia właściwego funkcjonowania jednolitego rynku europejskiego, czyli uznanie standardów obowiązujących w UE, a następnie poddanie się im przez poszczególne państwa członkowskie. Stąd celem makroekonomicznym harmonizacji podatkowej w zakresie podatków dochodowych jest w szczególności zapobieżenie nieuczciwej konkurencji podatkowej, podwójnemu opodatkowaniu osiąganych przez przedsiębiorstwa dochodów, ale także uniknięcie niezaplanowanego braku opodatkowania osiąganych i transferowanych przez nie dochodów, czyli ograniczenie zjawiska unikania, a nawet uchylania się od opodatkowania. Skutki różnic w opodatkowaniu dochodów przedsiębiorstw mają również negatywny wymiar mikroekonomiczny, a mianowicie przez wpływ na decyzje inwestycyjne przedsiębiorstw skutkują zróżnicowaniem ich gospodarczej efektywności, a w konsekwencji konkurencyjności, oraz skutkują wysokimi kosztami dostosowawczymi w działalności transgranicznej przedsiębiorców.

Procesy harmonizacyjne w ogóle, a podatków dochodowych w szczególności, są zawsze trudne, ponieważ na ich zakres i tempo wywierają wpływ zarówno funkcjonujące w poszczególnych państwach krajowe systemy prawne, różny zakres kompetencji władz wykonawczych, potrzeby finansowe krajowych budżetów, poziom zamożności społeczeństwa i stopień zaspokojenia jego potrzeb, jak i zaangażowanie i chęci poszczególnych państw członkowskich co do zakresu i stopnia zgodnego

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 25/11/2026 07:57:10

współdziałania w tej dziedzinie. Warto zauważyć, że proces harmonizacji podatków co prawda wiąże się z ujednolicaniem prawa podatkowego w ramach Unii Europejskiej, ale nie ma na celu wyeliminowania narodowych systemów podatkowych. Cechą charakterystyczną instytucji dyrektyw wspólnotowych jest bowiem to, że wiążą one państwa członkowskie jedynie co do celu, jaki ma zostać osiągnięty, pozostawiając w wielu przypadkach swobodę wyboru konkretnych rozwiązań legislacyjnych na gruncie prawodawstwa wewnętrznego [Szołno-Koguc, 2008, s. 254].

W przypadku podatków dochodowych odnotowuje się szczególny opór państw członkowskich wobec działań harmonizacyjnych. Obok procesów tzw. harmonizacji pozytywnej, polegającej na zaplanowanym przekształcaniu krajowego prawa podatkowego pod wpływem prawa Unii Europejskiej, obserwuje się procesy harmonizacji negatywnej (sądowej) wynikające z nadania prawu unijnemu prymatu nad prawem krajowym, co ma daleko idące konsekwencje tego rodzaju, że w przypadku kolizji norm prawa unijnego i krajowego te drugie muszą ustąpić [Selera, 2010, s. 174–182].

Harmonizacja pozytywna jest zatem procesem postępującym stosunkowo szybko, dającym się ująć w pewne ramy, procesem przewidywalnym, poprzedzonym badaniami, analizami, dyskusjami, opierającym się na przyjętej strategii, założeniach legislacyjnych, ale zależy przede wszystkim od woli politycznej państw członkowskich. Harmonizacja negatywna (sądowa) jest zaś procesem powolnym, odgórnie nieukierunkowanym, z powodu braku oparcia na jakiejkolwiek koncepcji legislacyjnej z założenia mniej spójnym niż działania pozytywne, jednocześnie nie zależy od organów prawodawczych Unii i państw członkowskich, ale od Trybunału Sprawiedliwości UE i jego działalności orzeczniczej.

2. Dotychczasowy zakres harmonizacji pozytywnej podatku dochodowego od osób prawnych

Harmonizacja pozytywna ma na celu stworzenie jednakowych (pod względem opodatkowania dochodów) warunków funkcjonowania przedsiębiorstw w państwach członkowskich. Dotyczy ona przede wszystkim przedsiębiorstw międzynarodowych działających w różnych państwach Unii Europejskiej i koncentruje się na ustanowieniu takich warunków, aby przy podejmowaniu decyzji dotyczących miejsca prowadzenia działalności gospodarczej nie trzeba było uwzględniać kwestii obciążenia dochodów przedsiębiorstwa. Jednakże wobec oporu państw członkowskich dotychczasowe procesy harmonizacyjne objęły jedynie najbardziej niezbędne rozwiązania w zakresie opodatkowania dochodów osób prawnych. W przedmiocie opodatkowania tym podatkiem krajowe rozwiązania systemowe musiały podporządkować się, co do zasady, trzem dyrektywom unijnym i jednej konwencji.

Dyrektywy unijne mające na celu usunięcie przeszkód o charakterze podatkowym w międzynarodowej współpracy przedsiębiorstw dotyczą wspólnego systemu opodatkowania:

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 25/11/2026 07:57:10

- mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek z różnych krajów członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dyrektywa MR – *Merger Directive*) [Dyrektywa Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r.],
- mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dyrektywa PS – *Parent Subsidiaries Directive*) [Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r.],
- stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązanymi spółkami różnych państw członkowskich (Dyrektywa IR – *Interest Royalties Directive*) [Dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r.].

Celem wprowadzenia Dyrektywy MR było zapobieżenie dyskryminacyjnemu pod względem podatkowym traktowaniu fuzji, podziałów i innych zdarzeń prawnych o podobnym charakterze, dotyczących spółek różnych państw członkowskich w porównaniu z identycznymi zdarzeniami dotyczącymi spółek jednego państwa członkowskiego. Dyrektywa MR zawiera uregulowania, w świetle których objęte nią zdarzenia prawne, w przypadku gdy dotyczą spółek różnych państw członkowskich, z podatkowego punktu widzenia mają charakter neutralny. Neutralność ta polega na tym, że objęte nią zdarzenia prawne w momencie ich zaistnienia nie powodują dla żadnej ze spółek ani dla jej wspólników obciążenia podatkowego. Brak obciążenia podatkowego dotyczy zarówno nadwyżek wartości związanych ze składnikami majątkowymi, jak i rezerw podatkowych spółek, które kończą swój byt prawny, a także nadwyżek wartości związanych z udziałami, jakie posiadają wspólnicy w tych spółkach. W konsekwencji stosowanie dyrektywy oznacza, że sytuacja podatkowa spółek i ich wspólników, która powstała bezpośrednio w następstwie zdarzeń uregulowanych przepisami dyrektywy, powinna być identyczna z sytuacją przed nastąpieniem tych zdarzeń [Nawrot, 2011, s. 67–77].

Dwie kolejne dyrektywy dotyczą przepływu pomiędzy spółkami powiązanymi różnych państw członkowskich dywidend, odsetek i należności licencyjnych. Uregulowania Dyrektywy PS mają na celu przede wszystkim wyeliminowanie zjawiska podwójnego opodatkowania dywidend przekazywanych pomiędzy spółkami mającymi siedzibę w różnych państwach członkowskich. Skutki jej stosowania są oparte na prostym mechanizmie polegającym na tym, że państwo członkowskie, w którym ma siedzibę spółka wypłacająca dywidendy nie może pobrać podatku u źródła, natomiast podatek pobiera państwo członkowskie, w którym ma siedzibę spółka otrzymująca dywidendę. W tym celu spółka otrzymująca dywidendę musi ustalić zobowiązanie podatkowe w oparciu o jedną z dwóch metod ich opodatkowania, tj. metodę zwolnienia podatkowego lub metodę kredytu podatkowego. Od 2005 r. tymi rozwiązaniami zostały objęte również Spółki Europejskie oraz Spółdzielnie Europejskie i sytuacje, w których dywidenda jest wypłacana za pośrednictwem zakładu zagranicznego. Z kolei Dyrektywa IR, dotycząca odsetek i należności licencyjnych, ma na celu zobowiązanie państwa członkowskiego, na terytorium którego powstają odsetki i należności licencyjne, do

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 25/11/2026 07:57:10

ich zwolnienia ze wszystkich pobieranych w tym państwie podatków, jeżeli podmiot wypłacający należności odsetkowe i licencyjne oraz podmiot uprawniony do ich otrzymania spełniają warunki określone w dyrektywie [Litwińczuk (red.), 2013, s. 76–78].

Natomiast konwencja z dnia 23 lipca 1990 r. nr 90/436/EWG w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych jest związana ze zjawiskiem cen transferowych i szczególnej kontroli państw co do podatkowych skutków ich stosowania. W przypadku, gdy organy podatkowe stwierdzają, że na skutek stosowania cen transferowych dochodzi do obniżenia podstawy do opodatkowania lub zwiększenia straty, nabywają ustawowe uprawnienie do korekty podstawy do opodatkowania do takiej jej wysokości, jaka zostałaby ustalona w przypadku transakcji między przedsiębiorstwami niepowiązanymi. Dokonanie takiej korekty w jednym państwie przy braku jej kompensacji w drugim prowadzi do podwójnego opodatkowania. Konwencja zapewnia przedsiębiorstwom prawo do wcześniejszego powiadomienia przez organy podatkowe o zamiarze dokonania takiej korekty, a to z kolei umożliwia powiadomienie o tym fakcie przedsiębiorstwa powiązane, które z kolei mają możliwość poinformowania o tym fakcie organy podatkowe państwa, w którym mają siedzibę. Jeżeli organy podatkowe zgodzą się na korektę podstawy do opodatkowania w przedsiębiorstwach powiązanych, to dokonuje się takiej korekty i nie dochodzi do podwójnego opodatkowania. Jeżeli natomiast takiej zgody nie ma, to Konwencja przewiduje możliwość wszczęcia postępowania ugodowego lub arbitrażowego [Ciupek, 2013, s. 85–86].

Podjęte dotychczas działania harmonizacyjne podatku dochodowego od osób prawnych zapewniły jedynie podstawowe minimum zasad, które powinny być przestrzegane przez kraje członkowskie, aby nie powstawały zjawiska podważające istotę jednolitego rynku wewnętrznego. Nadal wskazywana jest zarówno przez Komisję Europejską, jak i przedsiębiorstwa konieczność dalszych działań harmonizacyjnych odnoszących się do zasad i elementów wpływających na wysokość obciążenia podatkowego osiąganych wyników finansowych, a szczególnie podstawy do opodatkowania.

3. Koncepcja CCCTB jako planowany element pozytywnej harmonizacji podatku dochodowego

Na skutek podjętych w tym zakresie prac powstał projekt koncepcji Wspólnej Skonsolidowanej Korporacyjnej Podstawy Opodatkowania (*Common Consolidated Corporate Tax Base* – CCCTB), która ma na celu ograniczenie kosztów i redukcję przeszkód dla działalności firm na jednolitym rynku UE.

Zgodnie z przedstawioną przez Komisję Europejską koncepcją dyrektywy dotyczącej CCCTB podstawa opodatkowania byłaby ustalana według jednolitych zasad. Zasady te zostały zawarte w jej nazwie, w której słowo „wspólna" oznacza założenie, że wszystkie elementy niezbędne do jej ustalenia będą określone w prawie unijnym. Przepisy dyrektywy będą regulować takie zagadnienia, jak: pojęcie przychodu,

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 25/11/2026 07:57:10

w tym wyłączenia i zwolnienia, koszty jego uzyskania i zasady ich ustalania, zasady ustalania roku podatkowego, zasady wyceny aktywów oraz moment powstawania przychodu podatkowego i poniesienia kosztu podatkowego. Określenie „korporacyjna" oznacza, że przyjęte rozwiązania będą miały zastosowanie do spółek mających siedzibę na terytorium państw członkowskich oraz do podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym w którymkolwiek z państw członkowskich, oraz do przedsiębiorstw będących rezydentami państw trzecich. Natomiast określenie „skonsolidowana" oznacza, że transakcje realizowane wewnątrz podmiotów o złożonych strukturach organizacyjnych będą neutralne pod względem podatkowym. W stosunku do podmiotów wchodzących w skład grupy objętych rozwiązaniem CCCTB nie będą miały zastosowania przepisy o podmiotach powiązanych i cenach transakcyjnych. Po dokonaniu konsolidacji, na podstawie przyjętej metody podziału, zostaną określone udziały każdego podmiotu należącego do struktury organizacyjnej we wspólnej skonsolidowanej podstawie opodatkowania. Od tych udziałów będzie obliczany podatek według stawek stosowanych w państwach rezydencji poszczególnych podmiotów [Litwińczuk (red.), 2009, s. 36–37].

Przedstawiona koncepcja dyrektywy CCCTB pozwoliłaby ograniczyć lub nawet całkowicie zlikwidować bariery dla prowadzenia działalności transgranicznej w ramach Unii Europejskiej. Co ważne, wprowadzenie CCCTB byłoby korzystne dla przedsiębiorstw niezależnie od ich wielkości. Niestety, nie wszystkie państwa członkowskie akceptują wprowadzenie CCCTB, co powoduje odsuwanie wprowadzenia dyrektywy w czasie. CCCTB stanowi wyzwanie makroekonomiczne, dotyka bowiem newralgicznych obszarów, jakimi są wielkość wpływów budżetowych poszczególnych państw członkowskich oraz możliwości prowadzenia aktywnej polityki gospodarczej. W zależności od szczegółowych zapisów dotyczących podziału dochodu grupy przedsiębiorstw między kraje członkowskie, wielkość wpływów podatkowych poszczególnych państw może się zmniejszyć albo zwiększyć. Problemem jest więc to, jaki kształt nadać dyrektywie, aby jej wejście w życie nie doprowadziło do transferów dochodu między państwami i w ten sposób do znacznej modyfikacji wpływów budżetowych któregokolwiek państwa członkowskiego.

Istotne ograniczenie procesów harmonizacji pozytywnej w zakresie podatków dochodowych powoduje, że w coraz szerszym stopniu podatek ten podlega harmonizacji negatywnej (sądowej), której skutki w sposób doraźny rozwiązują problem konstrukcji obciążeń podatkowych stojących w sprzeczności z zasadami funkcjonowania jednolitego rynku europejskiego.

4. Harmonizacja negatywna prawa podatkowego w odniesieniu do dochodów przedsiębiorstw

Istnienie procesów harmonizacji negatywnej wynika ze złożoności relacji pomiędzy krajowym prawem w zakresie podatków bezpośrednich a prawem unijnym.

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 25/11/2026 07:57:10

Teoretycznie państwa członkowskie zachowują pełną suwerenność podatkową w kwestii konstrukcji podatków dochodowych. W rzeczywistości jednak, zgodnie z przyjętą przez państwa członkowskie zasadą lojalności, normy prawa unijnego, w tym dotyczące swobód traktatowych przede wszystkim, mają bezpośredni wpływ na krajowe prawo w zakresie podatków bezpośrednich. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wielokrotnie wypowiadał się na temat zgodności przepisów podatkowych państw członkowskich z unijnymi przepisami dotyczącymi rynku wewnętrznego i zakazu dyskryminacji. W wyniku tych orzeczeń kraje Unii Europejskiej dostosowują swoje regulacje do wymogów prawa unijnego, przez co również następuje ich pewne zbliżenie. Tym samym swobody jednolitego rynku UE stają się kryterium zgodności norm krajowych z prawem unijnym, gdyż norma niezgodna z nimi jest zarazem niezgodna z dorobkiem prawnym Unii.

Harmonizację negatywną łączy z harmonizacją pozytywną cel oraz efekt podejmowanych działań. Należy w tym kontekście poczynić dwa spostrzeżenia. Po pierwsze, o ile celem organów stanowiących Unii Europejskiej jest wypracowanie wiążących norm prawnych w postaci dyrektyw, o tyle podstawowym celem TSUE, jako władzy sądowniczej, pozostaje rozstrzygnięcie sporu prawnego, jaki zaistniał. Celem niejako ubocznym jest wynikająca z tego harmonizacja prawa. Po drugie zaś, efekt harmonizacji pozytywnej jest: a) jasny do określenia, b) kompleksowy w tym sensie, że dyrektywa zasadniczo reguluje dane zagadnienie całościowo oraz c) o zasięgu obejmującym (najczęściej) wszystkie państwa UE. Natomiast efekt harmonizacji negatywnej jest: a) trudniejszy do określenia – w jej wyniku wiadomo, że jakaś konkretna norma jest niezgodna z prawem unijnym, nie określa się jednak dokładnie, jaką winna być norma ją zastępująca, tym samym państwo członkowskie nie otrzymuje „gotowego" rozwiązania, a jedynie wskazanie co do tego, jakiego kształtu norma nie powinna przybrać, b) niekompleksowy w tym sensie, że przedmiotem rozstrzygnięcia jest zasadniczo jedna norma wyrwana z kontekstu instytucji, jaką tworzy z innymi normami, oraz c) o bardzo ograniczonym zasięgu, bo mającym bezpośrednie zastosowanie jedynie wobec stron postępowania, w których sprawie zostało wydane orzeczenie [Jankowski, 2014, s. 257–258].

W przypadku harmonizacji pośredniej nie ma też pewności, że wszystkie kraje Unii Europejskiej zareagują w podobny sposób. W praktyce obserwuje się jej zróżnicowany przebieg, czego przykładem może być orzeczenie dotyczące cienkiej kapitalizacji. W jego konsekwencji część państw członkowskich ograniczyła podmiotowy zakres uregulowań tak, aby nie obejmowały one nierezydentów, natomiast część rozszerzyła te przepisy także na podmioty krajowe. W wyniku działań obydwu grup państw doszło do wyeliminowania z ich porządku prawnego dyskryminacyjnych uregulowań. W pierwszym przypadku nastąpiło to z korzyścią dla przedsiębiorców, ale w drugim już nie. Zjawiska te określa się pojęciami harmonizacji negatywnej „w górę" lub harmonizacji negatywnej „w dół". Ta druga może doprowadzić do sytuacji, gdy systemy opodatkowania państw członkowskich nie będą miały cha-

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 25/11/2026 07:57:10

rakteru dyskryminacyjnego i będą zawierały rozwiązania jednakowo nieprzychylne dla podmiotów krajowych i zagranicznych.

Podsumowanie

Przedstawione rozważania wskazują, że harmonizacja podatków obciążających dochody przedsiębiorstw funkcjonujących w ramach jednolitego rynku europejskiego jest nie tylko uzasadniona, ale także nieunikniona. Należy jednak liczyć się z tym, że będzie to proces długotrwały i realizowany dwutorowo zarówno przez procesy harmonizacji pozytywnej, jak i negatywnej. Bieżącym wyzwaniem jest wypracowanie konsensusu w sprawie koncepcji CCCBT, który może istotnie przyczynić się do zwiększenia zakresu i dynamiki procesów harmonizacji pozytywnej, ograniczając równocześnie liczbę wyroków TSUE wydanych w przypadku kolizji norm prawa unijnego i krajowego.

Bibliografia

Barcz J. (red.), *Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe. Prawo materialne i polityki*, Wydawnictwo Prawo i Praktyka Gospodarcza, Warszawa 2006.

Ciupek B., *Ceny transferowe jako potencjalne źródło ryzyka podatkowego przedsiębiorcy*, [w:] J. Głuchowski, K. Piotrowska-Marczak, J. Fila (red.), *Konsekwencje zmiany obciążeń podatkowych w Polsce*, Difin, Warszawa 2013.

Doliwa-Klepacki Z., *Integracja europejska*, Temida 2, Białystok 2003.

Dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. (Dz. Urz. UE L 157).

Dyrektywa Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. (Dz. Urz. UE L 310).

Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. (Dz. Urz. UE L 345/8).

Jankowski K., *Swobody traktatowe a podatki bezpośrednie od zysków przedsiębiorstw w prawie Unii Europejskiej. Harmonizacja negatywna*, „Folia Iuridica Wratislaviensis" 2014, Vol. 3, nr 1.

Konwencja z dnia 23 lipca 1990 r. nr 90/436/EWG w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych (Dz. U., nr 144, poz. 1039).

Kuś A. (red.), *Prawo Unii Europejskiej z uwzględnieniem Traktatu z Lizbony*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2010.

Latoszek E., *Integracja europejska. Mechanizmy i wyzwania*, Książka i Wiedza, Warszawa 2007.

Litwińczuk H. (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2013.

Marszałek A. (red.), *Integracja europejska*, PWE, Warszawa 2004.

Nawrot R.A., *Restrukturyzacje przedsiębiorstw. Aspekty podatkowe*, Difin, Warszawa 2011.

Selera P., *Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw*, Lex a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010.

Szołno-Koguc J., *Problemy harmonizacji podatkowej w krajach Unii Europejskiej*, „Annales UMCS. Sectio H" 2008, Vol. XLII.

Wróbel A. (red.), *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz*, t. 1, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.

Pobrane z czasopisma Annales H - Oeconomia **http://oeconomia.annales.umcs.pl**
Data: 25/11/2026 07:57:10

Harmonisation of Corporate Income Taxes of Enterprises Functioning on the Single European Market

Taxes harmonization in European Union is highly related to the concept of single European market, especially to entrepreneurship freedom, the realisation of which is under influence of corporate tax harmonisation problem. The aim of the paper is to present and assess the activities undertaken in order to harmonise corporate income taxes in terms of single European market principles. The deliberations presented indicate that harmonisation of corporate income taxes on single European market is not only reasonable but inevitable as well. However, one has to realise that this process is to be long-term and accomplished through negative as well as positive harmonisation processes. On the other hand, the current challenge is the consensus in terms of CCCTB concept.

Harmonizacja podatków obciążających dochody przedsiębiorstw funkcjonujących na jednolitym rynku europejskim

W aspekcie realizacji swobody przedsiębiorczości istotnego znaczenia nabiera harmonizacja podatków obciążających dochody przedsiębiorstwa. Harmonizacja ta, chociaż merytorycznie uzasadniona i praktycznie nieunikniona, budzi wiele emocji i kontrowersji, co powoduje, że procesy harmonizacyjne w zakresie podatków obciążających dochody przedsiębiorstw cechują się specyficznym charakterem. Obserwuje się bowiem zjawisko częściowej harmonizacji, która przyjmuje zarówno postać harmonizacji pozytywnej opartej na dyrektywach unijnych, jak i harmonizacji negatywnej wynikającej z rozstrzygnięć Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W związku z tym za cel artykułu przyjęto przedstawienie i ocenę podjętych działań mających na celu realizację procesu harmonizacji podatków obciążających dochody przedsiębiorstw funkcjonujących w ramach jednolitego rynku Unii Europejskiej.