

CENY TRANSFEROWE

Standardy
Charakter prawny
Mechanizmy tworzenia

Krzysztof Lipka



Wolters Kluwer

CENY TRANSFEROWE

**Standardy
Charakter prawny
Mechanizmy tworzenia**

Krzysztof Lipka



Wolters Kluwer

WARSZAWA 2023

SERIA **MONOGRAFIE**

Stan prawny na 30 czerwca 2023 r.

Recenzent

Dr hab. Marcin Jamroży, prof. SGH

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Dorota Lebedzińska

Opracowanie redakcyjne

Anna Kunz

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni[♥]

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujemy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2023

ISBN 978-83-8328-824-6

ISSN 1897-4392

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz najważniejszych skrótów	9
Wstęp	11
Rozdział I	
Pojęcie i geneza cen transferowych	17
1. Definicja i geneza cen transferowych	17
2. Źródła światowych rozwiązań cen transferowych	25
3. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania a ceny transferowe	27
4. Standard <i>arm's length</i> i jego znaczenie	29
5. Mechanizm <i>formulary apportionment</i>	32
Rozdział II	
OECD jako główny twórca rozwiązań w zakresie cen transferowych	35
1. Działalność i rola OECD w zakresie cen transferowych	35
2. Projekt BEPS i jego znaczenie w procesie standaryzacji norm cen transferowych	40
3. Krytyka i ograniczenia standardów OECD w zakresie cen transferowych	49
4. Źródła norm cen transferowych w prawie polskim	52
Rozdział III	
System globalnych norm cen transferowych	59
1. Rola ONZ w tworzeniu standardów cen transferowych	59

2. Działania UE związane z tworzeniem standardów globalnych TP	68
3. Działania innych organizacji	75
3.1. Organizacje ukierunkowane na badania i współpracę merytoryczną	76
3.2. Organizacje zrzeszające administracje skarbowe	77
3.3. Organizacje o celach ukierunkowanych na implementację rozwiązań podatkowych	78
4. Znaczenie WBG i IMF dla popularyzacji standardów cen transferowych	82
5. Rola WCO w tworzeniu światowych standardów cen transferowych	84
6. WTO i jej znaczenie dla standaryzacji cen transferowych.....	87
7. Przykłady inicjatyw podejmowanych przez organizacje podatników.....	89
8. Narzędzia informatyczne o zasięgu ponadpaństwowym	92
9. Wpływ wybranych państw, o istotnym znaczeniu dla tworzenia światowego ładu podatkowego, na rozwój standardów cen transferowych.....	94
9.1. Rola USA w tworzeniu światowego ładu cen transferowych	94
9.2. Pozycja Chin w zakresie globalnych rozwiązań TP	95
9.3. Problemy państw BRICS z wypracowaniem własnej pozycji w zakresie TP	97
10. Znaczenie krajów rozwijających się dla ekspansji standardów TP	99

Rozdział IV

Walor regulacyjny standardów cen transferowych	105
1. Modele konwencji podatkowych jako pierwotne źródło rozwiązań cen transferowych	105
2. Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych – podstawowy dokument globalnego ładu cen transferowych	110

3. Inne opracowania OECD dotyczące TP i ich znaczenie dla omawianego zagadnienia	118
4. Charakter tzw. dokumentów do konsultacji publicznych	121
5. Rozwiązania zawarte w projekcie BEPS i ich wpływ na omawianą tematykę	123
6. Opracowania ONZ i ich miejsce w systemie cen transferowych	125
7. Materiały WCO jako element procesu standaryzacji	127
8. Materiały innych organizacji i ich znaczenie w procesie powstawania norm globalnych	128

Rozdział V

Mechanizmy mocy wiążącej globalnych rozwiązań cen

transferowych	129
1. <i>Soft law</i> w prawie podatkowym	129
2. Narzędzia <i>soft law</i> stosowane przez OECD	131
3. Narzędzia <i>soft law</i> UE w zakresie promocji standardów cen transferowych	133
4. Działania innych organizacji w zakresie promocji standardów cen transferowych	139
5. Stosowanie miękkiego prawa jako element strategii BEPS.....	142
6. Sankcje prawa miękkiego a recepcja standardów cen transferowych	145
7. Wzajemne interakcje <i>soft law</i> i <i>hard law</i> w cenach transferowych	148
8. Miękkie prawo a rozwiązania cen transferowych w krajach rozwijających się	153
9. Oddziaływanie <i>soft law</i> na kraje z rozwiniętymi regulacjami TP.....	156

Rozdział VI

Znaczenie elementu eksperckiego w standardach cen

transferowych	159
1. Element ekspercki w tworzeniu standardów cen transferowych OECD	159

2. Znaczenie elementu eksperckiego w przygotowaniu materiałów projektu BEPS	165
3. Problem lobbingu	172

Rozdział VII

Uniwersalizm cen transferowych	177
1. Postulat uniwersalizmu cen transferowych	177
2. Uniwersalizm i uniwersalność cen transferowych i ich przejawy w sposobie myślenia i procedowania	182
Zakończenie	187
Bibliografia	199

WYKAZ NAJWAŻNIEJSZYCH SKRÓTÓW

Akty prawne

- | | |
|----------------|--|
| Konstytucja RP | – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r.
(Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) |
|----------------|--|

Instytucje, organy

- | | |
|-----|----------------------------------|
| MF | – Ministerstwo Finansów |
| NSA | – Naczelny Sąd Administracyjny |
| WSA | – wojewódzki sąd administracyjny |

Czasopisma i publikatory

- | | |
|---------|---------------------|
| Dz.U. | – Dziennik Ustaw |
| Dz.Urz. | – Dziennik Urzędowy |

Organizacje i standardy

- | | |
|---------------|---|
| BEPS | – Base Erosion Profit Shifting (erozja podstawy opodatkowania i transfer zysków) |
| BRICS | – akronim grupy państw rozwijających się (Brazil, Russia, India, China, South Africa) |
| CF&P | – Center for Freedom and Prosperity |
| ECJ | – European Court of Justice (Europejski Trybunał Sprawiedliwości) |
| G20, Group 20 | – grupa 19 państw plus Unia Europejska, której celem jest dyskusja nad wspólną polityką finansową |

IBFD	– International Bureau of Fiscal Documentation
IFA	– International Fiscal Association (Międzynarodowe Stowarzyszenie Podatkowe)
ICC	– International Chamber of Commerce (Międzynarodowa Izba Handlowa)
IMF	– International Monetary Fund (Międzynarodowy Fundusz Walutowy)
JTPF	– Joint Transfer Pricing Forum (Wspólne Forum UE ds. cen transferowych)
OECD	– Organisation for Economic Cooperation and Development (Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju)
WBG	– World Bank Group (Bank Światowy)
WCO	– World Customs Organization (Światowa Organizacja Celna)
WTO	– World Trade Organization (Światowa Organizacja Handlu)

Pozostałe skróty

ALP	– arm's length principle
APA	– advance pricing agreement
CIT	– corporate income tax
CUP	– comparable uncontrolled price
FA	– formulary apportionment
PIT	– personal income tax
SME	– small and medium enterprises
TP	– transfer pricing
VAT	– value added tax

WSTĘP

Problematyka cen transferowych dotyczy zasad i mechanizmów ustalania cen w transakcjach pomiędzy powiązаныmi podmiotami. Ze względu na różnice w opodatkowaniu dochodów występujące między poszczególnymi państwami firmy w transakcjach między swoimi jednostkami zależnymi wykazują tendencję do manipulowania cenami, wpływając na podstawę opodatkowania. Celem takich działań jest zadeklarowanie możliwie dużej części dochodów w kraju (systemie podatkowym) oferującym niższą efektywną stawkę podatkową. Narzędziem manipulacji są właśnie ceny transferowe, a zjawisko to bywa potocznie określane jako *transfer mispricing*. Regulacje cen transferowych określają zasady i dostarczają podatnikom oraz władzom skarbowym narzędzia do weryfikacji poprawności cen zastosowanych w transakcjach podmiotów zależnych.

Ceny transferowe uznaje się obecnie za „prawdopodobnie najważniejsze podatkowe wyzwanie dla świata”¹. Jest to jedno z fundamentalnych zagadnień dotyczących prawa podatkowego, globalizacji, inwestycji transgranicznych i handlowych stosunków międzynarodowych. Według dostępnych danych szacuje się, że od około połowy do prawie dwóch trzecich wymiany handlowej w obrocie międzynarodowym stanowią transakcje zawierane wewnętrznie między oddziałami międzynarodo-

¹ Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters Tenth meeting, Geneva, 10–14 September 2001, <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan004399.pdf> (dostęp: 9.03.2023 r.).

wych korporacji, a więc mogące wpływać na zjawisko erozji podstawy opodatkowania².

Ceny transferowe to zagadnienie będące przedmiotem zainteresowania zarówno nauk prawnych, jak i ekonomicznych – przy tym w tej specyficznej dziedzinie prawo wskazuje jedynie warunki i specyficzne ramy proceduralne oraz konsekwencje faktów ekonomicznych, jakimi są decyzje (podatnika i organu administracji bądź sądów) o ustaleniu konkretnych cen transakcyjnych (lub o wyborze jednej z metod ich określania)³.

Regulacje w dziedzinie prawa cen transferowych oparte są na rozwiązaniach opracowywanych i promowanych przez organizację międzynarodową – OECD. Normy prawne obowiązujące w poszczególnych krajach przyjmowane są w formie aktów właściwych dla lokalnego systemu prawnego (zwykle w formie ustaw i przepisów wykonawczych) i w wyniku odpowiedniej procedury prawodawczej (ustawodawczej). Jednak źródła rozwiązań znajdują się poza tymi państwami. Do tychże źródeł sięgają także władze skarbowe i sami podatnicy w procesie stosowania prawa cen transferowych. Do materiałów organizacji międzynarodowych odnoszą się również sądy, używając ich bezpośrednio jako punktu odniesienia i modelu właściwych praktyk przy orzekaniu w sprawach dotyczących cen transferowych. Rodzi się zatem konieczność zrozumienia, dlaczego tak się dzieje i czy nie zachodzi tu zjawisko, w którym „rzeczywista rola państwa polega jedynie na ujmowaniu w postać norm prawnych reguł postępowania, których byt przesądziły już uprzednio inne czynniki niż decyzja ustawodawcy”⁴.

² Transfer Pricing and Developing Countries EuropeAid PwC, s. 8, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/transfer_pricing_dev_countries.pdf (dostęp: 9.03.2023 r.).

³ Ceny transferowe są zagadnieniem multidyscyplinarnym. Łączą w sobie problematykę z zakresu ekonomii (która stworzyła ich teoretyczne podstawy), nauk o zarządzaniu (przekształcających teorię do wymiaru praktycznego) i wreszcie nauk prawnych określających kształt norm prawnych i przepisów.

⁴ J. Kowalski, W. Lamentowicz, P. Winczorek, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1981, s. 117.

Moim celem jest wyjaśnienie prawnych mechanizmów powstawania i globalnej dominacji jednolitego modelu regulacji w zakresie międzynarodowych standardów cen transferowych⁵. Dla realizacji tego celu zbadano procesy powstawania i rozprzestrzeniania się standardów w kształcie opracowywanym przez OECD i promowane przez inne międzynarodowe organizacje, mechanizmy ich recepcji oraz powody inkorporacji do prawa krajowego. Analizie poddano zarówno proces tworzenia norm, jak i przyczyny ich światowej ekspansji.

Określony wyżej cel wymagał wykazania, w jaki sposób i dlaczego uniwersalne regulacje cen transferowych są kształtowane przez pozapaństwową organizację, tworząc zwarty globalny system. Należało przy tym zbadać, jakie instytucje wpływają na kształt badanego systemu i w jakim stopniu jego powstanie i ewolucja uzależnione są od poszczególnych podmiotów.

Pracę oparto na analizie obowiązujących regulacji (norm) i projektów regulacji (projektów norm) tworzących krajowe systemy prawne dotyczące prawa cen transferowych w wybranych państwach, jak również standardów opracowywanych przez organizacje międzynarodowe. W tym ostatnim zakresie badaniami zostały objęte dokumenty przygotowywane w szczególności przez OECD, ONZ, Ligę Narodów, Międzynarodowy Fundusz Walutowy (IMF) oraz Grupę Banku Światowego. Ze szczególną uwagą analizowano opracowane przez OECD i ONZ modelowe konwencje o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz opracowane przez OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* i *United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*. Badaniu poddano również projekty regulacji prawnych, przygotowane w związku z inicjatywą Base Erosion Profit Shifting (BEPS, erozja podstawy opodatkowania i transfer zysków), oraz liczne modele rozwiązań opracowywane z myślą o wsparciu procesów implementacji standardów cen transferowych. Oprócz aktów normatywnych tworzonych przez wyżej przywołane organiza-

⁵ Model jest jednolity, gdy „tworzy zwartą całość”. Takie rozumienie nie oznacza, że specyficzne przepisy dotyczące regulacji cen transferowych w poszczególnych krajach nie mogą się od siebie różnić.

cje uwzględniono też źródła prawodawstwa UE (zarówno w zakresie regulacji prawa finansowego, jak i ograniczonych prób harmonizacji podatków bezpośrednich), prawodawstwo polskie oraz wybranych państw reprezentujących poszczególne grupy krajów ze względu na ich stosunek do OECD (członkowie, kandydaci, państwa rozwijające się itd.). W pracy uwzględniono również wyniki badania orzecznictwa sądów, w szczególności polskich.

Analizie poddano także opracowania, raporty i materiały wewnętrzne, przygotowane zarówno przez organizacje międzynarodowe, jak i instytucje poszczególnych państw. Szczególnie istotne okazały się raporty opracowywane przez ośrodki naukowe i organizacje (takie jak IMF, ONZ itp.), zarówno stworzone dla promocji światowych standardów, jak i analizujące proces, wpływ, skutki i znaczenie recepcji cen transferowych w krajach rozwijających się. Niezbędna okazała się też analiza dokumentów wewnętrznych, tworzonych przez poszczególne organizacje w związku z opracowywaniem i procedowaniem przepisów dotyczących cen transferowych. W tym zakresie badano między innymi dokumenty European Union Joint Transfer Pricing Forum (JTPF) oraz materiały Ministerstwa Finansów RP, Forum Cen Transferowych przy MF itp.

Zagadnienia dotyczące cen transferowych badane są najczęściej pod kątem problemów praktycznych związanych z ich stosowaniem. W tym zakresie literatura prawnicza i ekonomiczna jest bardzo bogata. Zdecydowaną większość prac poświęcono praktycznej aplikacji cen transferowych, wykorzystaniu odpowiednich metod w konkretnych sytuacjach, problematyce wartości niematerialnych czy też użyciu specyficznych rozwiązań w poszczególnych systemach prawnych. Widoczne zainteresowanie badaczy przyciągnął projekt Base Erosion Profit Shifting, który omawiany jest szczegółowo zarówno od strony praktycznej, jak i przez badających jego znaczenie dla ewolucji światowego ładu podatkowego. W tym zakresie obok licznych prac autorów zagranicznych zwrócić należy uwagę na prace polskich naukowców (K. Lasiński-Sulecki, B. Brzeziński, W. Morawski, J. Głuchowski, M. Jamróży), którzy analizowali kwestię umiejscowienia i rangi dokumentów podatkowych OECD w globalnym porządku prawnym.

Tematyka cen transferowych nie była jeszcze analizowana w sposób pogłębiony z perspektywy niepaństwowych systemów normatywnych, ich powstawania i ewolucji. Brak jest opracowań ujmujących zagadnienie całościowo, przedstawiających mechanizmy, etapy rozwoju i kształt światowych standardów cen transferowych jako efekt systematycznych wysiłków organizacji międzynarodowych ukierunkowanych na stworzenie jednolitego systemu o cechach uniwersalnych. Na tym polu praca niniejsza stawia sobie za cel wypełnienie luki w zakresie badań i przyczynienie się do pełniejszego zrozumienia, czym są współczesne standardy cen transferowych, i umiejscowienia badanego systemu w odniesieniu do innych niepaństwowych systemów normatywnych prawa finansowego.

Praca składa się z siedmiu rozdziałów. W rozdziale I omówiono definicje kluczowych instytucji i pojęć. W następnym rozdziale przedstawiono system norm cen transferowych jako rezultat prac OECD. Rozdział III analizuje źródła tych norm, ze szczególnym podkreśleniem roli międzynarodowej architektury podatkowej. Rozdział IV jest próbą wyjaśnienia, w jaki sposób opracowania organizacji międzynarodowej uzyskują walor regulacyjny (normatywność). Kolejny rozdział poddaje analizie mechanizmy mocy wiążącej, a w szczególności narzędzia *soft law* wykorzystywane w ekspansji norm cen transferowych. W rozdziale VI omówiono rolę ekspertów w opracowywaniu standardów i jej znaczenie dla globalnej percepcji modelu OECD. Ostatni rozdział zawiera rozważania na temat uniwersalności i obiektywności norm. Na zakończenie pracy sformułowano kilka postulatów *de lege ferenda*.

W tekście użyto zamiennie terminów „ceny transferowe”, *transfer pricing* oraz skrótu TP.

Rozdział I

POJĘCIE I GENEZA CEN TRANSFEROWYCH

1. Definicja i geneza cen transferowych

Zagadnienie cen transferowych pojawia się, gdy podmioty zależne ustalają ceny na podstawie wewnętrznych decyzji, a nie układu sił rynkowych¹. Ceny takie mogą być różne od cen w transakcjach zawartych przez podmioty niepowiązane². Dotyczy to sytuacji, kiedy transakcje mają identyczne lub zbliżone cechy, a różnice w cenach wynikają z faktu, że nie były one ustalone w wyniku działania prawa podaży i popytu oraz innych sił działających na wolnym rynku, ale w wyniku wewnętrznych decyzji podatnika. Konsekwencją obecnych zasad cen transferowych jest możliwość manipulacji, bo „jednym z najprostszych sposobów na uniknięcie opodatkowania jest manipulowanie ceną” ukierunkowane na zmniejszenie podstawy opodatkowania³.

¹ B. Buczkowski, *Rozwiązywanie problemów cen transferowych w transakcjach transgranicznych w Unii Europejskiej*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica” 2007/209, s. 223–234.

² Próbę zdefiniowania pojęcia transakcja podjął NSA w wyroku z 11.02.2022 r., II FSK 1544/20, LEX nr 3330688.

³ R.S. Avi-Yonah, *Transfer pricing disputes in The United States*, University of Michigan Law School Scholarship Repository, s. 32, https://repository.law.umich.edu/book_chapters/49 (dostęp: 9.03.2023 r.).

Zagadnienie cen transferowych ma genezę w naturalnej tendencji państw do ochrony swoich wpływów budżetowych i rozszerzania zakresu podmiotowego opodatkowania⁴. W przypadku podatników prowadzących działalność ponadgraniczną prowadzić to może do sytuacji podwójnego opodatkowania, czyli konieczności zapłaty podatku w kraju, gdzie firma ma siedzibę, a jeżeli prowadzi działalność w formie stałej placówki za granicą, to także tam, gdzie osiąga przychody⁵. Jest to zjawisko niepożądane. Problemy podwójnego opodatkowania mogą być rozwiązywane poprzez zawarcie przez dwa kraje umowy ustalającej zasady opodatkowania i dającej odpowiedź na pytanie, w którym kraju jaka część podatku powinna być zapłacona. Umowy takie korzeniami sięgają traktatów Friendship, commerce and navigation, a ich rozwój nastąpił w XX wieku początkowo pod wpływem Ligi Narodów, a potem OECD⁶.

Jednak umowa jest właściwym mechanizmem rozwiązywania problemu tylko wtedy, gdy obydwie kraje są zainteresowane jej zawarciem⁷. Ponadto rozwiązania bilateralne nie są wygodne dla podmiotów, które prowadzą działalność w wielu państwach. Na przełomie XIX i XX wieku nastąpiła międzynarodowa ekspansja amerykańskich i brytyjskich firm. W tym czasie władze skarbowe tych państw zetknęły się z praktycznymi konsekwencjami zjawiska polegającego na występowaniu różnych stawek podatkowych i możliwości deklarowania dochodu w kraju ze stawką niższą⁸. Dlatego też Stany Zjednoczone już w roku 1917 wprowadziły pierwszy mechanizm pozwalający na dokonywanie alokacji dochodów do tego podmiotu, do którego się one faktycznie odnoszą⁹. W Europie

⁴ G.O. Teijeiro, *Opening Pandora's Box in the International Tax Field*, „Tax Planning International Review” 2015/4, s. 3–11.

⁵ N. Barbuta-Misu, F. Tudor, *The International Double Taxation – causes and avoidance*, „Acta Universitatis Danubius: Oeconomica” 2009/1, s. 147–160.

⁶ L. Friedlander, S. Wilkie, *Policy forum: the history of tax treaties provisions and why it is important to know about it*, www.uniheidelberg.de/institute/fak2/mussgnug/historyoftaxdocuments/schrifttum/aufsaetze/AUFS00020.pdf (dostęp: 9.03.2023 r.).

⁷ E. Wyras, *The application of international conventions and treaties to third states*, „Czech Yearbook of International Law” 2017/7, s. 387–401.

⁸ M. Schroger, *Next steps in international debate* [w:] *Tax Policy Challenges in the 21st Century*, red. K. Spies, R. Petrucci, L. Verlag, Wiedeń 2014, s. 301.

⁹ Statistics of Income 1919 r., www.irs.gov/pub/irs-soi/17soirepar.pdf (dostęp: 9.03.2023 r.).

podobne przepisy wprowadziła Wielka Brytania w roku 1918¹⁰. Następnym znaczącym krokiem w rozwoju rozwiązań cen transferowych stał się przyjęty w USA Internal Revenue Act z 1928 roku¹¹. Zawierał on w sekcji 45 przełomową regulację stanowiącą, że władze skarbowe mają prawo do rozdzielenia lub alokowania dochodu brutto oraz kosztów między dwoma powiązаныmi podmiotami (zarówno krajowymi, jak i zagranicznymi). Powiązanie uprawniające do stosowania alokacji zostało zdefiniowane jako własnościowe lub jako kontrola zarówno pośrednia, jak i bezpośrednia sprawowana przez zainteresowane strony. Kwoty alokacji miano ustalać poprzez korektę cen produktów lub usług. Organ miał prawo do korekty cen, jeżeli dokonanie jej było konieczne dla zapobieżenia uniknięcia prawidłowego opodatkowania lub dla ukazania właściwego dochodu tych przedsiębiorstw.

W roku 1935 w USA wprowadzono pojęcie *arm's length principle* (ALP)¹². Zasada ta, czyli zasada ceny rynkowej stanowiącej, że ceny między podmiotami powiązаныmi powinny być ustalane na takim samym poziomie, jaki byłby ustalony między podmiotami niezależnymi, stała się jednym z fundamentów teorii cen transferowych¹³. Ocenia się, że było to rozwiązanie przełomowe¹⁴. Przyjęto je po długiej debacie i wbrew argumentom popierającym użycie zasady alokacji dochodów, a wpływ na to miały rekomendacje M.B. Carrola – tzw. Carroll Report¹⁵.

¹⁰ Zasada Generalna nr 7, US Income Tax Act 1918.

¹¹ United States Code: Revenue Act of 1928, 26 U.S.C. § 2001-2716.

¹² Dosłownie zasada długości ramienia, tu jest to zasada ustalania ceny rynkowej przez podmioty w sposób niezależny od siebie, czyli tak jak by to uczyniły, rywalizując ze sobą. R.S. Avi-Yonah, *The Rise and Fall of Arm's Length Principle: A Study in the Evolution of US International Taxation*, „Public Law and Legal Theory Working Paper Series” 2007, s. 1–60.

¹³ L. Eden, *The arm's length standard in North America*, „Tax Notes International” z 7.02.2000, s. 674, http://www.voxprof.com/eden/Publications/PoggeThomasMeht_2016_6TheArmSLengthStandar_GlobalTaxFairness.pdf (dostęp: 22.06.2023 r.).

¹⁴ V. Solilová, D. Nerudová, *Transfer Pricing in SMEs: Critical Analysis and Practical Solutions*, Brno 2018, s. 14.

¹⁵ P. Hewitt, A. Lymer, L. Oats, *History of International Business Taxation* [w:] *The International Taxation System*, red. A. Lymer, J. Hasseldyne, Nowy Jork 2002, s. 53.

W roku 1936 zasada *arm's length* pojawiła się także w proponowanym art. 6 projektu międzynarodowego traktatu Ligi Narodów *Convention on Allocation of Profits and Property of International Enterprises*¹⁶. Kolejne próby wprowadzenia tej zasady do modelowych konwencji międzynarodowych podejmowane były w tzw. Mexico Draft oraz London Draft odpowiednio w latach 1943 i 1946¹⁷. Artykuł 6 stał się pierwowzorem późniejszego art. 9 projektu konwencji OECD z 1963 roku, będącego kamieniem węgielnym całej współczesnej logiki cen transferowych.

Połowa XX wieku charakteryzuje się dominacją USA w zakresie prac nad prawem cen transferowych. W tym okresie amerykański aparat skarbowy (Internal Revenue Service – IRS) coraz częściej wykorzystywał regulacje dotyczące TP do kwestionowania wysokości podatku dochodowego opłacanego przez podatników. Najbardziej istotne w rozwoju metodologii oszacowania cen były postępowania podatkowe *Asiatic Petroleum* przeciwko Skarbowi Państwa z roku 1935¹⁸, *G.U.R. Co.* przeciwko Skarbowi Państwa z roku 1940¹⁹ oraz *National Securities Corp.* przeciwko Skarbowi Państwa z roku 1943²⁰. We wszystkich tych sprawach dostrzegalny był brak obiektywnych narzędzi do prawidłowego oszacowania dochodu podatnika²¹. Takim narzędziem okazała się właśnie zasada *arm's length*, która została użyta po raz pierwszy w sprawie *Hall* przeciw Skarbowi Państwa (w roku 1942)²².

W roku 1968 w USA uchwalono szereg istotnych zmian do obowiązujących regulacji, tworząc podwaliny nowoczesnego TP. Wprowadzono

¹⁶ M. Schroger, *Next...*, s. 302.

¹⁷ J.A. Burke, *Re-thinking first principles of transfer pricing rules*, www.researchgate.net/publication/256495040_RETHINKING_FIRST_PRINCIPLES_OF_TRANSFER_PRICING_RULES, s. 101 (dostęp: 9.03.2023 r.).

¹⁸ *Asiatic Petroleum Co. v. Commissioner*, 31 B.T.A. 1152, 1159 (1935) (stating that a sale was not 'arm's length' but not focusing on this issue); *aff'd* 79 F.2d 234 (1935).

¹⁹ *G.U.R. Co. v. Commissioner*, 41 B.T.A. 223 (1940) (sale of stock at seven times its market value not arm's length); *aff'd* 117 F.2d 187 (1940).

²⁰ *National Securities Corp. v. Commissioner*, 137 F.2d 600 (3rd Cir. 1943); *cert. denied* 320 U.S. 794 (1943).

²¹ R.S. Avi-Yonah, *Transfer pricing...*, s. 35.

²² *Hall v. United States* (1942), 43 F. Supp. 130 (Fed. Cl. 1942) (No. 44924).

sekcję 482 Kodeksu podatkowego²³. Zawarty w niej zbiór zasad w zasadniczej formie dotrwał do czasu wprowadzenia w latach 1992–1994 współczesnych amerykańskich przepisów dotyczących tej problematyki. Sekcja ta jednoznacznie nadała rolę wiodącą standardowi ALP²⁴. W roku 1992 przedłożono projekt nowych przepisów²⁵, a rok później wprowadzono, na okres jednego roku, rozwiązania tymczasowe²⁶. Ostateczne zmiany oficjalnie weszły w życie od roku 1994 w ramach zmiennej sekcji 482. W latach 90. XX wieku zagadnienie cen transferowych było już bardzo silnie umiędzynarodowione. Rozwiązania amerykańskie przez długi czas stanowiły wzorzec dla innych państw, a także na wczesnym etapie rozwoju cen transferowych zdeterminowały kierunek i sposoby walki z naruszeniami fiskalnymi wynikającymi z manipulacji cenami w celach podatkowych²⁷.

Poza USA ceny transferowe stosunkowo wcześniej doczekały się regulacji w Wielkiej Brytanii, Francji, Australii, we Włoszech i kilku innych krajach. Dopiero jednak OECD w latach 60. XX wieku przeniosła dyskusję z poziomu pojedynczych państw na arenę międzynarodową. Ceny między podmiotami powiązanymi jako zagadnienie podatkowe znalazły się w centrum zainteresowania tej organizacji już na bardzo wczesnym etapie. W 1963 r. Komitet Podatkowy OECD²⁸ przedstawił raport zatytułowany „Projekt Konwencji w sprawie podwójnego opodatkowania dochodu i majątku”²⁹. Znalazły się tam pierwsze nawiązania do zagadnienia cen transferowych (np. poprzez art. 7 i me-

²³ IRC 482, www.irs.gov/pub/int_practice_units/ISI9422_09_02.pdf (dostęp: 9.03.2023 r.).

²⁴ R. Azam, *Ruling the World: Generating International Tax Norms in the Era of Globalization and BEPS*, „Suffolk University Law Review” 2017/4, s. 536.

²⁵ Prop. Treas. Reg. s. 1.482, 57 Fed. Reg. 3571 (1992).

²⁶ Temp. Treas. Reg. s. 1.482. p. Treas. Reg. s. 1.482T (1993).

²⁷ R. Petruzzi, *The arm's length principle: Between legal fiction and economic reality* [w:] *Transfer Pricing in a post-BEPS world*, red. M. Lang, A. Storck, R. Petruzzi, Alphen aan den Rijn 2016, s. 2–32.

²⁸ Prace rozpoczęto jeszcze w roku 1958 przed powstaniem OECD, ich inicjatorem było OEEC.

²⁹ Draft Double Tax Convention, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en#page4 (dostęp: 9.03.2023 r.).