



**Dr Krzysztof Lipka**

Akademia Leona Koźmińskiego w Warszawie, Polska

ORCID: 0000-0002-1680-9635

lipkak@kozminski.edu.pl

## **Standard *Arm's Length* – w niewoli dogmatu**

*Arm's length* principle: In bondage to dogma

**Abstract:** It will be soon one hundred years since the arm's length principle (ALP) was introduced. During the past century, the standard has become one of the foundations of the international tax order. Furthermore, the whole transfer pricing system is built around it.

This article discusses the ALP's key features and explains why it gained the dominant position in transfer pricing regulations despite its serious weaknesses. An alternative exists, called *formulary apportionment*, whose mechanism is based on profit allocation. The article's thesis is that, due to changes resulting from globalisation and digitalisation of the economy, the arm's length principle is no longer adequate to the challenges of the modern global economy and the new meaning of tax justice. It is suggested that the new global tax rules, considered in response to phenomena such as e-commerce and postulates to introduce global taxes should be based on alternative income allocation mechanisms such as formulary apportionment. This new development may initiate a process of taxes drifting away from the arm's length standard. Although we owe it a lot, excessive loyalty can slow down necessary changes. These changes will be very difficult, but nevertheless they seem irreversible.

**Keywords:** transfer pricing, global taxes, international taxation, arm's length principle, formulary apportionment mechanisms

**Abstrakt:** Właśnie mija sto lat od stworzenia standardu *arm's length* (*arm's length principle* – ALP). Przez ten czas zasada ta stała się jednym z fundamentów międzynarodowego prawa podatkowego. Na niej zbudowany jest w całości system cen transferowych. Artykuł omawia podstawowe wady i zalety zasady *arm's length* oraz wyjaśnia powody, dla których uzyskała i utrzymuje nadal pozycję dominującą w rozwiązaniach dotyczących cen transferowych, choć coraz wyraźniej dostrzega się jej słabości. Alternatywą jest standard wykorzystujący mechanizmy alokacji przychodów (tzw. *formulary apportionment* – FA). W artykule przedstawiono tezę, że ze względu na zmiany wynikające ze zjawiska globalizacji i cyfryzacji ekonomiki, po dekadach wykorzystywania zasady *arm's length*, obecnie nie wydaje się ona w pełni adekwatna do wyzwań współczesnej gospodarki światowej i nowego rozumienia sprawiedliwości fiskalnej. W konsekwencji nowe globalne zasady podatkowe wprowadzane jako odpowiedź na zjawiska takie jak: prowadzenie działalności gospodarczej z użyciem narzędzi elektronicznych *e-commerce*, a także pojawiające się postulaty inkorporacji podatków o zasięgu światowym mogą być oparte na alternatywnych rozwiązaniach, np. zasadzie *formulary apportionment*. Zastosowanie tej metody jako rozwiązania konkretnych problemów może skutkować powolnym odchodzeniem od zasady *arm's length*. Choć wiele jej zawdzięczamy, to nadmierne przywiązanie może spowalniać konieczne i ważne zmiany. Zmiany te będą bardzo trudne, mogą się jednak okazać nieodwracalne.

**Słowa kluczowe:** ceny transferowe, podatki światowe, podatki międzynarodowe, zasada *arm's length*, mechanizm alokacji przychodów

## 1. Wprowadzenie

W międzynarodowym prawie podatkowym trudno wskazać standard ważniejszy niż zasada *arm's length*<sup>1</sup>. Zdominowała ona całkowicie rozwiązania cen transferowych, a jej wybór skutkował stworzeniem skomplikowanego systemu norm regulujących transakcje między podmiotami powiązanymi. Wybór tego właśnie podejścia był wynikiem analiz wąskiej grupy naukowców i wysokiej rangi urzędników z kilku państw. Sto lat temu decyzja o przyjęciu

<sup>1</sup> Polskie tłumaczenia, takie jak: zasada wyciągniętej ręki, zasada dystansu lub zasada wyciągniętego ramienia nie są powszechnie stosowane w literaturze, zatem autor zdecydował się na użycie zwrotu oryginalnego.

założenia, że podmioty powiązane mogą być dla celów analizy podatkowej traktowane jako niezależne, wydawała się słuszna. Realia biznesowe były prostsze, skala problemu mniejsza a alternatywne rozwiązania niedoskonałe. Jednak wszystkie te czynniki uległy zmianie. Powstały nowe formy działalności, takie jak *e-commerce*, skala umów zawieranych między podmiotami powiązanymi wzrosła i dziś ich liczba przekracza połowę wszystkich transakcji międzynarodowych. Ponadto rozwój technologii umożliwił koordynację światowych działań fiskalnych, przetwarzanie olbrzymiej liczby danych i w konsekwencji efektywne użycie metod alternatywnych względem zasady *arm's length*.

Obecnie, zarówno w dyskursie naukowym, jak i wśród praktyków, dostrzega się wady i ograniczenia rozwiązań opartych na omawianej zasadzie. Dlatego coraz odważniej postuluje się szersze wykorzystanie mechanizmów bazujących na alokacji części przychodów do poszczególnych podmiotów przy użyciu odpowiednich formuł, tzw. *formulary apportionment*. Wprowadzenie tego rodzaju narzędzi mogłoby doprowadzić do przełomu w sposobie postrzegania zasad ustalania podstawy opodatkowania w transakcjach międzynarodowych podmiotów powiązanych, a w dalszej perspektywie zachwiania podstawami obecnego systemu cen transferowych. Jeżeli metoda alokacji dochodów zastąpi w przyszłości zasadę *arm's length*, to zniknie konieczność skomplikowanego, obciążającego podatników i administracje fiskalne wymogu ustalania cen rynkowych dla celów podatkowych. Jesteśmy tak przywiązani do istniejących rozwiązań, że z trudem możemy wyobrazić sobie alternatywę. Jednak globalne zmiany powoli torują drogę do wprowadzenia globalnych rozwiązań, w tym podatkowych. Jednym z wyzwań, z którymi społeczność międzynarodowa będzie musiała się zmierzyć, jest kwestia podatków światowych, mechanizmów ich poboru i dystrybucji. W tej sferze narzędzia oparte na alokacji nie mogą zostać pominięte.

W artykule przedstawiono podstawowe cechy zasady *arm's length*, wyjaśniono przyczyny uzyskania przez nią pozycji dominującej w regulacjach cen transferowych, omówiono jej podstawowe wady i zalety. Następnie przedstawiono zasadę *formulary apportionment* oraz jej zalety i wady. Przy porównaniu obydwu zasad uwzględniono wpływ współczesnych globalnych wyzwań gospodarczych i zjawisk związanych z ewolucją światowego ładu podatkowego. W szczególności zwrócono uwagę na rosnące trudności z użyciem zasady *arm's length* w coraz bardziej złożonych transakcjach międzynarodowych, np. wykorzystujących wartości niematerialne i prawne lub mechanizmy alokacji kosztów usług wspólnych. Zasada *formulary apportionment*, choć nie wolna od słabości,

wyduje się być bardziej adekwatnym narzędziem do analizy tego typu skomplikowanych transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi.

W badaniach wykorzystano przede wszystkim metodę teoretyczno-prawną służącą do analizy poglądów doktryny oraz przedstawienia i skonfrontowania poglądów najważniejszych przedstawicieli głównych nurtów polemicznych dotyczących badanego zagadnienia. Pomocniczo stosowano metodę dogmatyczno-prawną oraz metodę logiczno-językową.

## 2. Zasada *arm's length* a światowy porządek podatkowy

Zasada *arm's length* to podstawowa reguła cen transferowych. Stanowi ona, że w transakcjach zawieranych między sobą podmioty powiązane powinny ustalać ceny tak, jakby robiły to w analogicznej sytuacji podmioty niepowiązane<sup>2</sup>. Przyjmuje się, że jest ona oparta na trzech założeniach:

- 1) podmioty powiązane traktujemy tak, jakby były niezależne,
- 2) warunki kontraktowe między tymi podmiotami mogą podlegać analizie,
- 3) istnieją transakcje porównywalne z analizowanymi, zawarte między podmiotami niezależnymi<sup>3</sup>.

Zasada *arm's length* przez lata była powszechnie uznawana za jedyną właściwą. Rzadkie próby jej krytyki podejmowane przez nielicznych badaczy nie przekładały się na konkretne propozycje tworzenia modelu alternatywnego. Przez sto lat dominacji w dyskursie cen transferowych wyparła ona inne możliwe podejścia, narzuciła ortodoksyjne spojrzenie na problematykę i doprowadziła do uformowania współczesnego kształtu systemu rozliczeń podatkowych podmiotów powiązanych<sup>4</sup>. Znaczenie zasady *arm's length* dla cen transferowych jest tak silne, że praktycznie nie pamięta się już o istnieniu alternatywnych do niej metod – metod alokacji dochodów, a sam wybór zasady *arm's length* jako właściwego narzędzia został przesądzony w wyniku arbitralnej decyzji<sup>5</sup>.

<sup>2</sup> S. Sojak, D. Baćkowski, *Ceny transferowe. Aspekt podatkowy*, Wolters Kluwer, Warszawa 2003, s. 39 i n.

<sup>3</sup> L. Ballivet, *International Use of Non-Arm's Length Approaches within the Arm's Length Principle: Heading towards a New Standard?*, „International Transfer Pricing Journal” 2020, nr 2, s. 130.

<sup>4</sup> Siłę dogmatu wykazuje analiza: M. Pankiv, *Contemporary Application of the Arm's Length Principle in Transfer Pricing*, IBFD, Amsterdam 2017, [https://www.academia.edu/34230951/Contemporary\\_application\\_of\\_the\\_arms\\_lengths\\_principle\\_in\\_transfer\\_pricing](https://www.academia.edu/34230951/Contemporary_application_of_the_arms_lengths_principle_in_transfer_pricing) [dostęp: 15.11.2022].

<sup>5</sup> Kulisy decyzji o przyjęciu rozwiązań bazujących na ALP omówiono w: P. Hewitt, A. Lymer, L. Oats, *History of International Business Taxation*, [w:] A. Lymer, J. Hasseldine (red.), *The International Taxation System*, Springer, Nowy Jork 2002, s. 53, [https://doi.org/10.1007/978-1-4615-1071-0\\_3](https://doi.org/10.1007/978-1-4615-1071-0_3).

Podejście zakładające, że transakcje między podmiotami pozostającymi w stosunku zależności należy rozpatrywać z założeniem, iż podmioty takie mogą być porównywane z podmiotami niezależnymi i istnieją analogiczne, niezależne, obiektywnie weryfikowalne transakcje dające wyobrażenie o właściwym poziomie dochodowości nie jest specyficzne dla cen transferowych. Analogiczne rozwiązanie zostało przyjęte w modelach konwencji dotyczących unikania podwójnego opodatkowania (zarówno Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), jak i Organizacja Narodów Zjednoczonych (ONZ))<sup>6</sup>.

Zgodnie z artykułem 9 ust. 1 Konwencji OECD: „jeżeli [...] między dwoma przedsiębiorstwami w zakresie ich stosunków handlowych lub finansowych, zostaną ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, jakie ustaliłyby między sobą niezależne przedsiębiorstwa, wówczas zyski, które osiągnęłoby jedno z przedsiębiorstw bez tych warunków, ale z powodu tych warunków ich nie osiągnęło, mogą być uznane za zyski tego przedsiębiorstwa i odpowiednio opodatkowane”<sup>7</sup>. Rozwinięcie tego zagadnienia znajdujemy w wytycznych OECD, z których wynika, że konsekwencją zastosowania zasady *arm's length* jest zasada *separate entity*<sup>8</sup>. Oznacza ona, że każdy z podmiotów powiązanych należy traktować jak niezależnego podatnika. W konsekwencji, dla celów podatkowych, każdy taki podmiot powinien być traktowany jak oddzielna niezależna od innych jednostka. Dodatkowo przyjęcie w omawianych modelach metody oddzielnej rachunkowości dla zakładu (*permanent establishment*) istniejącego na terenie drugiego państwa determinuje konieczność użycia zasady *arm's length* do oszacowania poziomu cen w transakcjach między podmiotem macierzystym a placówką w kraju obcym<sup>9</sup>.

Obecnie zawartych jest około 3000 międzynarodowych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania opartych w znacznym stopniu na tych wzorcach. W ten sposób zasady *arm's length* i *separate entity* stały się głównymi fundamentami i przyczyniły się do petryfikacji globalnego systemu podatkowego<sup>10</sup>.

<sup>6</sup> D. Koreń, *Charakter konwencji modelowej OECD o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 2013, nr 8, s. 20–24.

<sup>7</sup> *Model Tax Convention on Income and on Capital*, <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf> [dostęp: 15.11.2022].

<sup>8</sup> K. Lasiński-Sulecki, *Ceny transferowe w prawie podatkowym i celnym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 219.

<sup>9</sup> C. Makunike, *The Nexus between Tax Treaties, Transfer Pricing and BEPS. Lessons for African Tax Policy Makers and Administrators*, ATRN Working Paper 2016, nr 5, [https://www.academia.edu/27959647/The\\_Nexus\\_between\\_Tax\\_Treaties\\_Transfer\\_Pricing\\_and\\_BEPS\\_Lessons\\_for\\_African\\_Tax\\_Policy\\_Makers\\_and\\_Administrators](https://www.academia.edu/27959647/The_Nexus_between_Tax_Treaties_Transfer_Pricing_and_BEPS_Lessons_for_African_Tax_Policy_Makers_and_Administrators) [dostęp: 15.05.2023].

<sup>10</sup> K. Bany, *Znaczenie komentarza do modelowej konwencji OECD o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 12, s. 27.

### 3. Ekspansja zasady *arm's length*

Transakcje międzynarodowe są źródłem zarówno problematyki cen transferowych, jak i podwójnego opodatkowania<sup>11</sup>. Podatnik prowadzący sprzedaż do innego państwa narażony był (i jest) na dwukrotne opodatkowanie - w państwie sprzedaży i w państwie siedziby. Historycznie tego rodzaju niepożądane sytuacje mogły być rozwiązywane poprzez zawarcie dwustronnej umowy ustalającej zasady podziału praw do opodatkowania między dwoma zainteresowanymi krajami. Rozwój takich umów był skutkiem pojawienia się nowych uwarunkowań gospodarczych i umiędzynarodowienia działalności firm a nastąpił w XX wieku, początkowo pod wpływem Ligi Narodów, a następnie OECD<sup>12</sup>.

W drugiej połowie XIX wieku rozpoczęła się transgraniczna ekspansja gospodarcza firm amerykańskich i brytyjskich. Wtedy też władze skarbowe tych państw dostrzegły istnienie zjawiska polegającego na uchylaniu się od płacenia lokalnych podatków poprzez deklarowanie dochodu w kraju z niższą stawką podatkową<sup>13</sup>. W reakcji na narastający problem w 1917 roku USA wprowadziły pierwsze regulacje pozwalające władzom na dokonywanie alokacji dochodów do tego podmiotu, do którego się one faktycznie odnoszą<sup>14</sup>. Rok później podobne przepisy wprowadziła Wielka Brytania<sup>15</sup>. Kolejny pakiet regulacji to uznawany za początek nowoczesnych cen transferowych przyjęty w 1928 roku amerykański *Internal Revenue Act*<sup>16</sup>. Zawierał on przełomową regulację stanowiącą, że władze podatkowe mogą dokonać rozdzielienia lub alokacji dochodu brutto oraz kosztów pomiędzy dwoma podatnikami powiązanymi (i to zarówno krajowymi, jak i zagranicznymi).

<sup>11</sup> N. Barbuta-Misu, F. Tudor, *The International Double Taxation-Causes and Avoidance*, „Acta Universitatis Danubius: Oeconomica” 2009, nr 1, s. 147–160, [https://www.researchgate.net/publication/228837395\\_The\\_International\\_Double\\_Taxation-causes\\_and\\_avoidance](https://www.researchgate.net/publication/228837395_The_International_Double_Taxation-causes_and_avoidance) [dostęp: 15.11.2022].

<sup>12</sup> L. Friedlander, S. Wilkie, *Policy Forum: The History of Tax Treaties Provisions and Why It is Important To Know About It*, „Canadian Tax Journal” 2006, nr 4, s. 907–921, [https://ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/2006ctj/06ctj4\\_friedlander.pdf](https://ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/2006ctj/06ctj4_friedlander.pdf) [dostęp: 15.11.2022].

<sup>13</sup> M. Schroger, *Next Steps in International Debate*, [w:] K. Spies, R. Petrucci, L. Verlag (red.), *Tax Policy Challenges in the 21st Century*, IBFD, Wiedeń 2014, s. 301.

<sup>14</sup> *Statistics of Income*. Compiled from the returns for 1917 under the direction of the Commissioner of internal revenue, Waszyngton 1919, <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/17soirepar.pdf> [dostęp: 15.11.2022].

<sup>15</sup> Zasada Generalna nr 7, US Income Tax Act 1918.

<sup>16</sup> United States Code. Title 26: Revenue Act of 1928, 26 U.S.C. §§ 2001–2716, <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26> [dostęp: 23.05.2023].

W latach 20. i 30. XX wieku trwał spór między zwolennikami zasady *arm's length* i zwolennikami alternatywnego podejścia polegającego na przypisaniu dochodów do poszczególnych podmiotów przy użyciu różnego rodzaju formuł alokacji. Do wyboru tego pierwszego rozwiązania przyczyniły się wyniki prac teoretycznych profesora M. B. Carrolla opublikowanych w tzw. *Carroll Report*<sup>17</sup>. Przeciwko użyciu alokacji przemawiała obawa, że wypracowanie powszechnie akceptowalnej formuły może być niemożliwe.

Pojęcie *arm's length principle* pojawiło się po raz pierwszy w 1932 roku w raporcie przygotowanym przez USA dla Ligi Narodów, a dotyczącym problemu konsolidacji dochodów<sup>18</sup>. W tym samym roku wystąpiło ono w pierwszym akcie prawnym – umowie podatkowej między USA i Francją<sup>19</sup>. W latach 1934–1935 wprowadzono je do przepisów wewnętrznych w USA<sup>20</sup>. Jak się okazało, były to rozwiązania przełomowe.

W 1936 r., pod wpływem amerykańskich sugestii, zasada *arm's length* pojawiła się także w projekcie międzynarodowego traktatu Ligi Narodów (LN) *Convention on Allocation of Profits and Property of International Enterprises* (w art. 6)<sup>21</sup>. Kolejne próby wprowadzenia tej zasady do modelowych konwencji międzynarodowych podejmowane były w tzw. *Mexico Draft* oraz *London Draft* odpowiednio w latach 1943 i 1946<sup>22</sup>. Artykuł 6 traktatu LN stał się pierwowzorem późniejszego artykułu 9 projektu konwencji OECD z 1963 r.

W drugiej połowie XX wieku na bazie zasady *arm's length* powstały współczesne rozwiązania cen transferowych. Zasada była coraz częściej wykorzystywana w praktyce przez amerykańską administrację skarbową, w konsekwencji pojawiła się w regulacjach kolejnych państw, a także stała się osią rekomendacji opracowywanych przez OECD<sup>23</sup>.

<sup>17</sup> P. Hewitt, A. Lymer, L. Oats, *History...*, s. 53.

<sup>18</sup> J. Wittendorff, *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn 2010, s. 32.

<sup>19</sup> Tamże, s. 33.

<sup>20</sup> Avi-Yonah R.S., *The Rise and Fall of Arm's Length Principle: A Study in the Evolution of US International Taxation*, „Law and Economics Working Papers Archive: 2003–2009 – Year 2007”, [https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1074&context=law\\_econ\\_archive](https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1074&context=law_econ_archive) [23.05.2023].

<sup>21</sup> M. Schroger, *Next...*, s. 302.

<sup>22</sup> J. A. Burke, *Re-Thinking First Principles of Transfer Pricing Rules*, „Virginia Tax Review” 2011, t. 30, s. 613–629.

<sup>23</sup> Zasada *arm's length* została wykorzystana po raz pierwszy w sprawie *Hall p. Skarbowi Państwa. Hall v. United States*, (1942), 43 F. Supp. 130, (Fed. Cl. 1942) („No. 44924.”). Inną przełomową sprawą z użyciem ALP była *National Securities Corp. p. Skarbowi Państwa. National Securities Corp. v. Commissioner*, 137 F.2d 600 (3rd Cir. 1943); cert. denied 320 U.S. 794 (1943).

W 1968 roku w USA wprowadzono sekcję 482 Kodeksu Podatkowego, która już wprost nadała rolę wiodącą *arm's length principle*<sup>24</sup>. Lata 70. XX w. w USA charakteryzowało dalsze krzepnięcie tej zasady, czego przykłady widoczne są w licznych postępowaniach administracyjnych i sądowych (np. *U.S. Gypsum przeciw Skarbowi Państwa*, *Eli Lilly przeciw Skarbowi Państwa*)<sup>25</sup>.

W drugiej połowie XX wieku zagadnienie cen transferowych było już bardzo silnie umiędzynarodowione. Poza USA problematyka ta stosunkowo wcześniej doczekała się regulacji w prawie Wielkiej Brytanii, Francji, Australii, Włoch i kilku innych krajów. Dopiero jednak OECD w latach 60. XX wieku przeniosła dyskusję z poziomu pojedynczych państw na arenę międzynarodową. Badania potwierdzają, że przyjęcie przez USA i OECD zasady *arm's length* stanowiło wzorzec dla innych państw, a także na wczesnym etapie rozwoju zdeterminowało kierunek i sposoby myślenia o regulacjach cen transferowych<sup>26</sup>. W końcu XX i na początku XXI wieku na bazie tych modeli nastąpiła szybka recepcja tej zasady do prawodawstwa krajowego w ponad 100 państwach. Dziś jest to niekwestionowany światowy standard podatkowy<sup>27</sup>. Jego rangę podkreśla się, nazywając „złotą zasadą” lub „najlepszym wyborem”<sup>28</sup>.

#### 4. Ocena zasady *arm's length*

Założeniom zasad *arm's length* i *separate entity* stawiane są poważne zarzuty<sup>29</sup>. Podnosi się, że są one fikcją prawną przyjmującą, że relacje ekonomiczne między dwoma podmiotami powiązanymi mogą być porównywane do stosunków biznesowych dwóch podmiotów będących wzajemnie niezależnymi<sup>30</sup>. Zwraca

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

<sup>25</sup> *U.S. Gypsum Co. v. United States*, 452 F.2d 445, 449 (7th Cir. 1971); *Eli Lilly & Co. v. Commissioner*, 856 F.2d 855 (7th Cir. 1988).

<sup>26</sup> R. Petruzzi, *The Arm's Length Principle: Between Legal Fiction And Economic Reality*, [w:] M. Lang, A. Storck, R. Petruzzi (red.), *Transfer Pricing in a post-BEPS World*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn 2016, s. 2–32.

<sup>27</sup> A. Readhead, *Preventing Tax Base Erosion in Africa: a Regional Study on Transfer Pricing Challenges in the Mining Sector*, <https://resourcegovernance.org/analysis-tools/publications/preventing-tax-base-erosion-africa-regional-study-transfer-pricing> [dostęp: 15.11.2022].

<sup>28</sup> A. Cazacu, *The Role of Transfer Pricing in Economic Globalization*, „International Journal of Business and Social Science” 2017, nr 3, s. 131–135, [https://ijbssnet.com/journals/Vol\\_8\\_No\\_3\\_March\\_2017/12.pdf](https://ijbssnet.com/journals/Vol_8_No_3_March_2017/12.pdf) [dostęp: 15.11.2022].

<sup>29</sup> V-P. Sorsa, *Not Against the Windmills: Fighting Tax Avoidance*, [w:] J. Penttinen, V-P. Sorsa, M. Ylönen (red.), *More Taxes! Promoting Strategies for Global Taxation*, Attac, Helsinki 2005, s. 100.

<sup>30</sup> R. Petruzzi, *The Arm's Length...*, s. 2–32.

się przy tym uwagę, że „próby tworzenia iluzji braku powiązań pomiędzy podmiotami wchodzącymi w skład grupy są dla nich krzywdzące, ponieważ nie uwzględniają, w wystarczającym stopniu, oszczędności wynikających ze skali operacji oraz ścisłej kooperacji takich podmiotów”<sup>31</sup>. Dla praktyków oczywiste jest, że przedsiębiorstwa powiązane często uczestniczą w transakcjach, których nie podjęłyby się firmy wzajemnie niezależne<sup>32</sup>.

Zasada *arm's length* wydaje się szczególnie nieodpowiednia dla bardziej złożonych transakcji, w których niemożliwe jest uzyskanie obiektywnie porównywalnych danych<sup>33</sup>. Porównywalność danych jest szczególnie trudna w przypadku konieczności oceny transakcji uwzględniających wartości niematerialne i prawne (WNIp). Specyfika WNIp i złożoność ich cech charakterystycznych powoduje, że próby takich porównań w wielu przypadkach stają się fikcją<sup>34</sup>. Odmiennym problemem jest ograniczenie dostępu do odpowiednich danych i stopień trudności związany z ich selekcją<sup>35</sup>. To zagadnienie dotyka w szczególności kraje rozwijające się, w których zasoby kadrowe, narzędzia informatyczne oraz *know-how* są na niewystarczającym poziomie<sup>36</sup>.

Niedoskonałość podejścia opartego na zasadzie *arm's length* sugerują również wyniki niektórych analiz ekonomicznych dotyczących podziału dochodów między podmiotami powiązanymi<sup>37</sup>. W tym zakresie brak jednak jednoznacznych konkluzji i należałoby kontynuować badania porównawcze, szczególnie w krajach rozwijających się.

Zastosowanie zasady *arm's length* wiąże się z koniecznością użycia specjalnych metod do określenia poziomu cen. Wymagane jest też tworzenie odpowiedniej, skomplikowanej dokumentacji, co jest kosztowne i czasochłonne.

<sup>31</sup> K. Lasiński-Sulecki, *Ceny...*, s. 219.

<sup>32</sup> Tamże, s. 220.

<sup>33</sup> C. Challoumis, *The Arm's Length Principle and the Fixed Length Principle Economic Analysis*, „World Scientific News” 2019, nr 115, s. 207–217, <https://ssrn.com/abstract=3296616> [dostęp: 15.11.2022]; K. Lasiński-Sulecki, *Ceny...*, s. 221.

<sup>34</sup> J. C. Fleming Jr., *Some Cautions Regarding Tax Simplification*, [w:] Ch. Evans, R. Krever, P. Mellor (red.), *Tax Simplification*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn 2015, s. 227–235, [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2709529](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2709529) [dostęp: 15.11.2022].

<sup>35</sup> A. de Waegenaere, R. C. Sansing, J. L. Wielhouwer, *Who Benefits From Inconsistent Multinational Tax Transfer Pricing Rules?*, „Contemporary Accounting Research” 2006, nr 1, s. 103–131, <https://doi.org/10.1506/C5NJ-3D6X-WKBJ-V2H8>.

<sup>36</sup> S. Rocha, *The Other Side of BEPS: „Imperial Taxation” and „International Tax Imperialism”*, [w:] S. Rocha, A. Christians (red.), *Tax Sovereignty in the BEPS Era*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn 2017, s. 190, <https://ssrn.com/abstract=3048852> [dostęp: 15.11.2022].

<sup>37</sup> G. Menet, *Zasada „wyciągniętej ręki” przy ustalaniu cen transferowych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Nauka o Finansach” 2010, nr 4, s. 314–324, <https://wir.ue.wroc.pl/info/phd/WUT40b958abc60f4e299f32a580c74f0936/> [dostęp: 15.11.2022].

Dla mniejszych firm koszt ten (rozkładając się na mniejszą liczbę transakcji) stanowi niewspółmiernie większe obciążenie niż dla dużych korporacji. Wielkie globalne firmy (MNE) prowadzące działalność w dużej liczbie państw tworzą specjalistyczne departamenty zajmujące się opracowywaniem rozwiązań cen transferowych na własne potrzeby, przygotowywaniem zbiorów dokumentacji i selekcją transakcji porównywalnych. Powstające w ten sposób w centrali podmiotu modele są następnie wzorcem stosowanym we wszystkich krajach, w których znajdują się oddziały firmy. Skutkuje to bardzo wysoką jakością rozwiązań, minimalizacją lokalnych kosztów, a także daje oczywistą przewagę w potencjalnym sporze z lokalnym urzędem skarbowym. W efekcie MNE uzyskują przewagę konkurencyjną nad mniejszymi podmiotami, w tym firmami lokalnymi w krajach rozwijających się. Skomplikowane techniki wymagane do prawidłowego zastosowania zasady *arm's length* doprowadziły też do powstania i rozrostu sieci firm konsultingowych zajmujących się doradztwem w zakresie cen transferowych. Usługi takich firm są drogie, a to również promuje wielkie korporacje, które mogą sobie pozwolić na korzystanie z ich wsparcia.

Słabości zasady *arm's length* dostrzegano już przy tworzeniu pierwotnych rozwiązań w latach 20. i 30. XX wieku. Wraz z ich światową ekspansją krytyka malała, choć nie ustała (przykładowo w latach 80. ubiegłego wieku opracowano w USA tzw. Białą Księgę krytykującą dotychczasowe regulacje, w tym omawianą zasadę)<sup>38</sup>.

Zmieniające się warunki gospodarcze uwypuklają wady obowiązujących rozwiązań ze względu na ich niedostosowanie do nowych, coraz bardziej złożonych form prowadzenia działalności<sup>39</sup>. W końcu XX wieku pojawił się czynnik, który wymusza całkowitą zmianę spojrzenia na omawianą problematykę. Jest to rozwój zjawiska *e-commerce*, czyli sprzedaży z użyciem narzędzi internetowych<sup>40</sup>. W takiej formule działalności możliwe jest uzyskiwanie dochodów bez tworzenia zakładu (*permanent establishment* – PE) na terenie drugiego państwa<sup>41</sup>. Jeżeli

<sup>38</sup> Treasury, U.S.A Study of Intercompany Pricing. *Discussion draft (The White Paper)*. Washington DC: Treasury Department and Internal Revenue Service, 1988.

<sup>39</sup> V. K. Singh, *Interaction of Transfer Pricing & Profit Attribution: Conceptual and Policy Issues for Developing Countries*, „Tax Cooperation Policy Brief” 2018, nr 3, s. 1–11, [https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2018/08/TCPB3\\_Interaction-of-Transfer-Pricing-Profit-Attribution\\_EN.pdf](https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2018/08/TCPB3_Interaction-of-Transfer-Pricing-Profit-Attribution_EN.pdf) [dostęp: 15.11.2022]; R. Azam, *Ruling...*, s. 560.

<sup>40</sup> Według definicji European Court of Auditors: „e-commerce to świadczenie usług i sprzedaż towarów za pośrednictwem internetu lub innych sieci komunikacji online”. Raport *E-commerce: many of the challenges of collecting VAT and customs duties remain to be resolved* 12/2009, s. 4, [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR19\\_12/SR\\_E-COMMERCE\\_VULNERABILITY\\_TO\\_TAX\\_FRAUD\\_EN.pdf](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR19_12/SR_E-COMMERCE_VULNERABILITY_TO_TAX_FRAUD_EN.pdf) [dostęp: 15.11.2022].

<sup>41</sup> A. A. Skaar, *Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce*, „Intertax” 2000, nr 5, s. 188–194, <https://doi.org/10.54648/265805>.

zaś nie ma PE, to nie można stosować podejścia *separate entity*, czyli brakuje narzędzia do opodatkowania przez drugie państwo dochodów, co prowadzi do unikania podatku<sup>42</sup>. Od kilku dekad podejmowane są prace mające na celu stworzenie uniwersalnego, globalnego mechanizmu opodatkowania *e-commerce*<sup>43</sup>. Jak się okazuje, zasady *arm's length* i *separate entity* nie są w tym pomocne. Ponieważ rozwiązania powinny mieć zasięg globalny, wydaje się, że bardziej adekwatne byłyby mechanizmy oparte na alokacji dochodów<sup>44</sup>. Taki światowy podatek wymagałby dystrybucji pomiędzy zainteresowane (uprawnione) państwa, stąd proponowana nazwa – *global unitary taxation*<sup>45</sup>. Postęp tych prac, trwających już wiele lat, jest jednak powolny, a wyniki niezadawalające<sup>46</sup>. Osiągnięciu sukcesu nie pomagają też działania takie jak amerykańska inicjatywa GLoBE<sup>47</sup>.

Z drugiej strony, historycznie zagorzałym obrońcą zasady *arm's length* była OECD<sup>48</sup>. Wszystkie próby zastąpienia „złotej zasady” innym rozwiązaniem wywoływały jej opór. Organizacja ta nigdy nie ukrywała, że w jej łonie „idea porzucenia zasady *arm's length* nie jest popularna”<sup>49</sup>. Jednak nawet w OECD istnieje świadomość, że dla wyzwań, przed którymi stoi światowa

<sup>42</sup> I. Krzezińska, *Propozycje opodatkowania znaczącej obecności cyfrowej w Unii Europejskiej*, „Krytyka Prawa” 2019, nr 2, s. 87–102, <https://doi.org/10.7206/kp.2080-1084.298>.

<sup>43</sup> J. Gałuszka, *How to Tax E-Commerce – Global or National Problem?*, „Studia Ekonomiczne” 2013, nr 213, s. 193–202, [https://www.ue.katowice.pl/fileadmin/\\_migrated/content\\_uploads/16\\_J.Galuszka\\_How\\_to\\_tax\\_e-commerce....pdf](https://www.ue.katowice.pl/fileadmin/_migrated/content_uploads/16_J.Galuszka_How_to_tax_e-commerce....pdf) [dostęp: 15.11.2022].

<sup>44</sup> J. Roin, *Can the Income Tax Be Saved? The Promise and Pitfalls of Adopting Worldwide Formulary Apportionment*, „Tax Law Review” 2008, nr 61, s. 169–199.

<sup>45</sup> Sadiq K., *Unitary Taxation: The Case for Global Formulary Apportionment*, „Bulletin for International Taxation” 2001, nr 55, s. 275–286, <https://ssrn.com/abstract=3430063> [dostęp: 15.11.2022].

<sup>46</sup> I. Verlinden, *The Value of a Principle... the Arm's Length Principle*, „Intertax” 2021, nr 3, s. 206–209, <https://kluwerlawonline.com/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals/TAXI/TAXI2021019.pdf> [dostęp: 15.11.2022].

<sup>47</sup> W odpowiedzi na przeciągające się próby wypracowania mechanizmu opodatkowania dochodów z działalności *e-commerce*, a w szczególności opodatkowania dochodów wielkich globalnych korporacji określanych jako GAFA (Google, Amazon, Facebook, Apple i inne firmy *big-tech* osiągające wysokie dochody i płacących bardzo niskie podatki) w roku 2022 USA przedstawiły projekt wprowadzenia światowej minimalnej stawki podatkowej – GLoBE. Jednak zaproponowany mechanizm jest tak odmienny od dotychczas rozważanych, że rodzą się poważne wątpliwości, czy propozycja przyczyni się do rzeczywistego rozwiązania problemu, czy też tylko opóźni wdrożenie skutecznych mechanizmów opodatkowania tego rodzaju firm.

<sup>48</sup> J. Neighbour, *Transfer Pricing: Keeping it at Arm's Length*, „OECD Observer” 2002, nr 230, s. 29, [https://www.oecd-ilibrary.org/oecd-observer-volume-2002-issue-1\\_5lmqcr2k6zxn.pdf?itemId=%2Fcontent%2Fpublication%2Fobserver-v2002-1-en&mimeType=pdf](https://www.oecd-ilibrary.org/oecd-observer-volume-2002-issue-1_5lmqcr2k6zxn.pdf?itemId=%2Fcontent%2Fpublication%2Fobserver-v2002-1-en&mimeType=pdf) [dostęp: 15.11.2022].

<sup>49</sup> J. Martin, *OECD's Proposed „Unified Approach” Would Give Market Countries Greater Taxing Rights Over Large Multinationals that Sell to Consumers*, <https://mnetax.com/oecd-proposed-unified-approach-would-allow-market-countries-to-tax-large-multinationals-that-sell-to-consumers-36121> [dostęp: 15.11.2022].

gospodarka, zasada ta może być obciążeniem<sup>50</sup>. Porządek fiskalny jest obecnie zupełnie inny niż 100 lat temu. Pojawiają się wyzwania globalne. Słusznie zakłada się, że tylko działania globalne mogą być na nie odpowiedzią. Trzeba zatem poszukiwać rozwiązań uniwersalnych, jakie można stosować zarówno w krajach rozwiniętych, jak i rozwijających się, które nie preferują poszczególnych grup państw lub form biznesu. Co więcej, coraz częściej za zadanie globalne uznaje się konieczność finansowania ze wspólnych światowych środków: walki ze zmianami klimatycznymi, przeciwdziałania pandemiom, koordynacji problemów takich jak migracje, głód itp.<sup>51</sup>. Podatki nakładane i pobierane globalnie mogą być podstawowym źródłem wspólnego budżetu pokrywającego tego typu wydatki. Podkreśla się przy tym, że w odróżnieniu od realiów technologicznych początków XX wieku dziś istnieją już narzędzia informatyczne umożliwiające przetwarzanie danych podatkowych na wielką skalę, co mogłoby umożliwić globalną koordynację działań i rozliczeń podatkowych<sup>52</sup>.

Zwolennicy zasady *arm's length* podkreślają, że swoją popularność międzynarodową zdobyła ona również z powodów politycznych<sup>53</sup>. Stoi za nią bowiem metodologia gwarantująca „nominalną suwerenność dla każdej administracji krajowej [...] przy jednoczesnym unikaniu jawnej debaty publicznej na temat kryteriów podziału zysków, które specjaliści techniczni zawsze uważali za zbyt kontrowersyjne, aby politycy mogli je rozwiązać”<sup>54</sup>. Siła takiej argumentacji wydaje się jednak słabnąć. W praktyce większość rozwiązań cen transferowych i tak powstaje w gabinetach OECD, a poszczególne kraje inkorporują je wprost do prawa wewnętrznego.

<sup>50</sup> Stąd zgoda na użycie mechanizmów alokacyjnych w propozycji OECD Filaru I (Pillar I). Porównaj także przypis 73. *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, [Paris 2021], <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> [dostęp: 15.11.2022].

<sup>51</sup> *World Economic and Social Survey: In Search of New Development Finance 2012*, <https://www.un.org/en/development/desa/publications/wess2012.html> [dostęp: 15.11.2022].

<sup>52</sup> G. Heij, *Anybody out there? The Future of Tax*, „Journal of Futures Studies” 2016, nr 2, s. 43, [https://doi.org/10.6531/JFS.2016.21\(2\).A35](https://doi.org/10.6531/JFS.2016.21(2).A35).

<sup>53</sup> Historia „wojen” w obronie ALP w: S.I. Langbein, *Cognitive Capture, Parliamentary Parentheses, and the Rise of Fractional Apportionment*, „Tax Management International Journal” 2010, nr 39, s. 567–605, <https://core.ac.uk/download/pdf/225569512.pdf> [dostęp: 15.11.2022].

<sup>54</sup> S. Picciotto, *Problems of Transfer Pricing and Possibilities for Simplification*, „ICTD Working Paper” 2018, nr 86, s. 2–46, <https://opendocs.ids.ac.uk/opendocs/handle/20.500.12413/14117> [dostęp: 15.11.2022].

## 5. Czy istnieje realna alternatywa?

Mimo pojawiającej się krytyki istniejącego *status quo* ciągle pokutuje przekonanie, że obecnie nie ma dlań alternatywy<sup>55</sup>. O ile odejście od wykorzystania zasady *arm's length* w transakcjach, w których jest już stosowana (choć teoretycznie jest to możliwe), byłoby związane ze znacznym wysiłkiem, to niewątpliwie coraz częściej dostrzega się konieczność wykorzystania innych mechanizmów przy opracowywaniu rozwiązań nowych problemów.

Alternatywą może być zasada *formulary apportionment*<sup>56</sup>. Polega ona na przypisaniu odpowiedniej części sumy dochodów korporacji do jej podmiotów zależnych z użyciem klucza alokacji. W efekcie całkowity dochód jest dzielony pomiędzy kraje, z których terytoriów generowane są dochody. Coraz częściej dopuszcza się, że zasada ta mogłaby zastąpić zasadę *arm's length*<sup>57</sup>.

Narzędzia alokacji dochodów są wykorzystywane we współczesnych systemach podatkowych. Sprawdzają się przede wszystkim w państwach federalnych (Szwajcaria). Zasady oparte na mechanizmach alokacji wykorzystywane są w USA do podziału dochodów podatników prowadzących działalność w kilku stanach między poszczególne budżety stanowe<sup>58</sup>.

Co więcej, zainteresowanie metodami alokacji rośnie<sup>59</sup>. Do ich wykorzystania przy opracowywaniu rozwiązań podatkowych skłaniają się organizacje międzynarodowe. Unia Europejska rozważa użycie zasady *formulary apportionment* w celach wewnętrznego podziału dochodów w przypadku ewentualnego wprowadzenia opodatkowania firm na poziomie unijnym<sup>60</sup>. IMF opowiada się za użyciem formuł

<sup>55</sup> J. Neighbour, *Transfer...*, s. 29.

<sup>56</sup> R.S. Avi-Yonah, K.A. Clausen, M.C. Durst *Allocating Business Profits for Tax Purposes: A Proposal to Adopt a Formulary Profit Split*, „Florida Tax Review” 2009, nr 9, s. 497–498, <https://doi.org/10.5744/ftt.2009.1052>.

<sup>57</sup> Y. Brauner, *Formula Based Transfer Pricing*, „Intertax” 2014, nr 10, s. 615.

<sup>58</sup> J. M. Weiner, *Formulary Apportionment and Group Taxation in the European Union – Insights from the United States and Canada*, Working Paper, 8 March 2005, European Commission. Taxation and Customs Union, s. 11, [https://www.researchgate.net/publication/24134294\\_Formulary\\_Apportionment\\_and\\_Group\\_Taxation\\_in\\_the\\_European\\_Union\\_Insights\\_from\\_the\\_United\\_States\\_and\\_Canada](https://www.researchgate.net/publication/24134294_Formulary_Apportionment_and_Group_Taxation_in_the_European_Union_Insights_from_the_United_States_and_Canada) [dostęp: 15.11.2022].

<sup>59</sup> A. Rosanne, H. Grubert, *Formula Apportionment? Is it Better Than the Current System and are There Better Alternatives*, „National Tax Journal” 2009, nr 1, s. 1145–1184, <https://doi.org/10.2139/ssrn.1844926>.

<sup>60</sup> Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee – Towards an Internal Market without Tax Obstacles. A Strategy for Providing Companies with a Consolidated Corporate Tx Base for their EU-wide Activities, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:52001DC0582> [dostęp: 23.05.2023].

alokacyjnych w pracach nad sformułowaniem zasad podatków globalnych<sup>61</sup>. Organizacja ta zleciła nawet przygotowanie wstępnych symulacji zastosowania takiego rozwiązania<sup>62</sup>. Opracowanie ogólnościowego mechanizmu alokacji dochodów zaproponowała także grupa ICRIC w swoim raporcie poświęconym rekomendacjom podatkowym<sup>63</sup>. Nawet OECD zdecydowało się wykorzystać mechanizm FA. W projekcie Filaru I reformy globalnych rozwiązań podatkowych proponuje się przypisywanie do każdego państwa (na zasadzie *market jurisdiction*, opartej na nowej definicji więzi podatkowej – *nexus*) odpowiedniej kwoty dochodu<sup>64</sup>.

Podjęcie *formulary apportionment*, co przyznają nawet jego zwolennicy, nie jest wolne od wad<sup>65</sup>. Podstawowym wyzwaniem jest stworzenie akceptowalnego dla wszystkich interesariuszy klucza alokacji. Jest wiele możliwości podziału dochodów, jednak użycie każdego z nich wiązać się musi z korzyściami lub stratami dla poszczególnych podmiotów (państw, podatników itd.). Wynegocjowanie mechanizmu akceptowalnego dla wszystkich zainteresowanych może być bardzo skomplikowane<sup>66</sup>. Jednak trudno negować, że jeżeli społeczności światowej udałoby się porozumieć w sprawie stworzenia szeroko akceptowalnej formuły, to koszty obsługi takiej formy rozliczeń powinny być stosunkowo niskie.

Należałoby też zdecydować, czy stosować jeden uniwersalny mechanizm do wszystkich przedsięwzięć globalnych, czy też tworzyć *ad hoc* klucze dla poszczególnych projektów (np. inne dla podatków ekologicznych i inne dla opodatkowania *e-commerce*). Przeciwnicy zasady *formulary apportionment* podnoszą zarzuty związane z kosztami obsługi fizycznego podziału dochodów, a w szczególności pozyskiwania danych niezbędnych do ustalenia właściwej formuły i jej koniecznych modyfikacji uzależnionych od zmiany czynników

<sup>61</sup> W wywiadzie z 20 marca 2019 roku dla *International Tax Review*, R. de Mooij, szef Tax Policy Division w IMF, potwierdził, że IMF prowadzi prace ukierunkowane na stworzenie praktycznego modelu *global unitary taxation*, <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1fydbvvd-90klp/the-imf-seeks-an-alternative-to-the-arms-length-principle> [dostęp: 15.11.2022].

<sup>62</sup> R. de Mooij, L. Liu, D. Prihardini, *An Assessment of Global Formula Apportionment*, IMF Working Paper 2019, nr 213, s. 23, <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2019/10/11/An-Assessment-of-Global-Formula-Apportionment-48718> [dostęp: 15.11.2022].

<sup>63</sup> *A Roadmap to Improve Rules for Taxing Multinationals*, <https://www.icRICT.com/icRICT-documents-a-fairer-future-for-global-taxation> [dostęp: 15.11.2022].

<sup>64</sup> M. Laskowska, *Nowe międzynarodowe reguły podziału dochodu w gospodarce cyfrowej według OECD*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 12, s. 29–42.

<sup>65</sup> A. Vega, *International Governance through Soft Law: The Case of the OECD Transfer Pricing Guidelines*, „TranState Working Papers” 2012, nr 163, s. 3, <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/59530/1/717832643.pdf> [dostęp: 15.11.2022].

<sup>66</sup> L. Seabrooke, D. Wigan, *Powering Ideas Through Expertise: Professionals in Global Tax Battles*, „Journal of European Public Policy” 2016, nr 3, s. 357–374, <https://doi.org/10.1080/13501763.2015.1115536>.

mających na nią wpływ<sup>67</sup>. Siła tego zarzutu słabnie jednak, jeżeli uwzględnić koszty zwalczania zjawiska *transfer mispricing* spowodowanego manipulacjami, na które pozwala stosowanie zasady *arm's length*.

Przeciwnicy alokacji zarzucają zasadzie *formulary apportionment*, że jest mało odporna na planowanie podatkowe, a jej wprowadzenie negatywnie wpływa na stosunki gospodarcze między państwami, nadmiernie obciąża fiskalnie korporacje ponadnarodowe i podważy obecne zasady sprawiedliwości podatkowej (oparte na podziale zysków według nakładów kosztów i podziale ryzyka)<sup>68</sup>.

Z kolei zwolennicy użycia tej zasady podnoszą, że alokacja dochodów może być ważnym instrumentem wspierania procesów rozwoju społecznego i gospodarczego poprzez stymulowanie odpowiednich przepływów środków finansowych<sup>69</sup>. Jest to perspektywa bardzo kusząca dla wszystkich uważających, że liczne problemy globalne mogą być rozwiązane przy uzyskaniu odpowiedniego finansowania. Takie przepływy mogłyby być realizowane tylko kosztem dochodów krajów rozwiniętych. Być może dlatego właśnie zaczęły się pojawiać opracowania sugerujące, że wprowadzenie zasady *formulary apportionment* może wcale nie skutkować zwiększeniem sumy dochodów podatkowych, a nawet wprost przeciwnie, możliwy jest ich spadek<sup>70</sup>. Kwestia ta wymaga bardziej pogłębionych badań.

## 6. Mglista przyszłość zasady *arm's length*

Dlaczego dopuszcza się całkowite odejście od „złotej zasady”? Ponieważ jej wady, o których doskonale wiadomo od lat, stają się coraz większym problemem. Przede wszystkim mechanizm ten jest kosztowny, a faktyczny rozkład kosztów nie jest uważany za sprawiedliwy<sup>71</sup>. Co więcej, nadmierne koszty ponoszą zarówno podatnicy, jak i aparat skarbowy. To obciąża w szczegól-

<sup>67</sup> E. Hadzhieva, *Impact of Digitalisation on International Tax Matters*, s. 75–78, <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20publication.pdf> [dostęp: 15.11.2022]. Dokument został opracowany na zlecenie Departamentu Tematycznego ds. Polityki Gospodarczej, Naukowej i Jakości Życia Dyrekcji Generalnej ds. Polityki Wewnętrznej Unii Europejskiej.

<sup>68</sup> R.S. Avi-Yonah, I. Benshalom, *Formulary Apportionment: Myths and Prospects – Promoting Better International Policy and Utilizing the Misunderstood and Under-Theorized Formulary Alternative*, „World Tax Journal” 2011, s. 372–398, <https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2180&context=articles> [dostęp: 23.05.2023].

<sup>69</sup> A.N. Bharat, S. Richard, *The Weighting Game: Formula Apportionment as an Instrument of Public Policy*, „National Tax Journal” 2000, nr 1, s. 183–199.

<sup>70</sup> R. de Mooij, L. Liu, D. Prihardini, *An Assessment...*, s. 23.

<sup>71</sup> M. Laskowska, *Nowe...*, s. 29–42.

ności firmy i aparat skarbowy w krajach rozwijających się. W czasie, gdy zasada *arm's length* coraz mocniej zakorzeniała się w systemie podatkowym, pozwalając na rozrost jej słabości, wady jej konkurentki – zasady *formulary apportionment* zanikały. Obecnie nowoczesna technologia pozwala na bardzo efektywne stosowanie mechanizmu alokacji, co nie było możliwe sto lat temu. Ewolucja rozumienia sprawiedliwości społecznej i przekonanie o konieczności wykorzystania środków publicznych (i to nie tylko krajowych, ale i globalnych) do niwelowania nierówności społecznych i walki ze światowymi kryzysami (pandemie, zmiany klimatyczne, terroryzm) będą skutkowały domaganiem się odpowiednich narzędzi do realizowania tych postulatów. Do osiągnięcia tego rodzaju celów zasada *formulary apportionment* wydaje się właściwsza niż zasada *arm's length*.

Koniec dominacji zasady *arm's length* w światowym ładzie podatkowym nie jest jeszcze bliski. O ile wydaje się prawdopodobne, że dla wprowadzenia potencjalnych podatków globalnych użyta może być zasada *formulary apportionment*, to ciągle jeszcze brak odpowiedzi na pytanie, czy możliwe jest „dopasowanie standardu *arm's length* do zmieniających się uwarunkowań rynkowych”, czy też należy z niego po prostu zrezygnować<sup>72</sup>. Dziś radykalna zmiana wydaje się herezją. Koszty musiałyby być olbrzymie. Jeżeli jednak użycie zasady *formulary apportionment* w proponowanych daninach światowych okaże się sukcesem, jej rozszerzenie na inne obszary może być naturalną i logiczną konsekwencją.

## 7. Wnioski

Zasada *arm's length* powstała w konkretnych uwarunkowaniach ekonomicznych. Rywalizowała z zasadą *formulary apportionment* i z rywalizacji tej wyszła zwycięsko. Przez prawie sto lat zdominowała podejście do światowego porządku podatkowego i na pewno wiele jej zawdzięczamy. Jednak od samego początku nie była wolna od wad, a w globalnej gospodarce jej słabości uwidoczniły się jeszcze bardziej.

Podatkowe problemy globalizacji skutkują koniecznością poszukiwania bardziej adekwatnych rozwiązań. Wydaje się, że należy znów zwrócić się ku mechanizmom alokacji. Choć nie są one wolne od wad, to wydają się bardziej odpowiednie względem nowych wyzwań, a także oferują możliwości wspierania

<sup>72</sup> M. Jamróży, *Podatkowa polityka cen transferowych w zakresie dóbr niematerialnych w kontekście BEPS*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin – Polonia” 2016, nr 1, s. 487–496, <https://doi.org/10.17951/h.2016.50.1.487>.

przemian społecznych. Niezbędne są dalsze badania dotyczące praktycznych rozwiązań takich narzędzi.

Rozpoczęcie procesu zmian związanych z projektami GLoBE i Filar I, II może skutkować powolnym odwracaniem się od obowiązującej od stulecia zasady<sup>73</sup>. Prawdopodobnie jej dalsza ekspansja została już powstrzymana. Nie jest jednak jeszcze pewne, czy już możemy mówić o początku „odchodzenia” od zasady *arm's length*<sup>74</sup>. Pamiętać trzeba, że jeżeli dojdzie do rezygnacji z niej, będzie to związane ze znacznym wysiłkiem organizacyjnym i dużymi kosztami.

## Bibliografia

### Akty prawne

Public Law 065-254 – Revenue Act of 1918, 40, Statutes at Large 1919, s. 1057–1152.

United States Code. Title 26: Revenue Act of 1928, <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26> [dostęp: 23.05.2023].

### Orzecznictwo

Wyrok Circuit Court of Appeals, First Circuit z 27 października 1942 r., *Hall v. United States*, 43 F. Supp. 130.

Opinia Appeal from United States Board of Tax Appeals z 28 lipca 1943 r., *National Securities Corp. v. Commissioner*, 137 F.2d 600.

Opinia United States District Court for the Northern District of Illinois z 29 października 1971 r., *U.S. Gypsum Co. v. United States*, 452 F.2d 445-449.

Opinia Tax Court z 1 grudnia 1987 r., *Eli Lilly & Co. v. Commissioner*, 856 F.2d 855.

### Konwencja modelowa

Articles of the Model Tax Convention on Income and on Capital [as they read on 21 November 2017], <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf> [dostęp: 15.11.2022].

<sup>73</sup> OECD przygotowała projekt opodatkowania działalności *e-commerce* opartego na dwóch filarach: Filar I oraz Filar II. *Two-Pillar Solution...*, tamże.

<sup>74</sup> M. Laskowska, *Nowe...*, s. 40.

## Raporty i opracowania o podobnym charakterze

- A Roadmap to improve rules for taxing multinationals*, <https://www.icrict.com/icrict-documents-a-fairer-future-for-global-taxation> [dostęp: 15.11.2022].
- Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee. Towards an Internal Market without tax obstacles. A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities*, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:52001DC0582> [dostęp: 23.05.2023].
- E-commerce: many of the challenges of collecting VAT and customs duties remain to be resolved. Special Report 2009, nr 12*, [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR19\\_12/SR\\_E-COMMERCE\\_VULNERABILITY\\_TO\\_TAX\\_FRAUD\\_EN.pdf](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR19_12/SR_E-COMMERCE_VULNERABILITY_TO_TAX_FRAUD_EN.pdf) [dostęp: 15.11.2022].
- Statistics of Income. Compiled From the Returns for 1917 Under the Direction of the Commissioner of Internal Revenue*, Government Printing Office, Washington 1919, <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/17soirepar.pdf> [dostęp: 15.11.2022].
- World Economic and Social Survey: In Search of New Development Finance 2012*, <https://www.un.org/en/development/desa/publications/wess2012.html> [dostęp: 15.11.2022].
- Treasury, U.S.A Study of Intercompany Pricing. *Discussion Draft (The White Paper)*. Washington DC: Treasury Department and Internal Revenue Service, 1988

## Publikacje

- Avi-Yonah R.S., *Allocating Business Profits for Tax Purposes: A Proposal to Adopt a Formulary Profit Split*, „Florida Tax Review” 2009, nr 9, s. 497–498, <https://doi.org/10.5744/ft.2009.1052>.
- Avi-Yonah R.S., Benshalom I., *Formulary Apportionment: Myths and Prospects – Promoting Better International Policy and Utilizing the Misunderstood and Under-Theorized Formulary Alternative*, University of Michigan Law School Scholarship Repository 2011, s. 372–398, <https://repository.law.umich.edu/articles/1180/> [23.05.2023].
- Avi-Yonah R.S., *The Rise and Fall of Arm’s Length Principle: A Study in the Evolution of US International Taxation*, „Law and Economics Working Papers Archive: 2003–2009 – Year 2007”, [https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1074&context=law\\_econ\\_archive](https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1074&context=law_econ_archive) [23.05.2023].

- Azam R., *Ruling the World: Generating International Tax Norms in the Era of Globalization and BEPS*, „Suffolk University Law Review” 2017, nr 4, s. 524–532, <https://ssrn.com/abstract=2971972> [23.05.2023].
- Ballivet L., *International Use of Non-Arm's Length Approaches Within the Arm's Length Principle: Heading Towards a New Standard?*, „International Transfer Pricing Journal” 2020, nr 2, s. 123–136.
- Bany K., *Znaczenie komentarza do modelowej konwencji OECD o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 12, s. 25–27.
- Barbuta-Misu N., Tudor F., *The International Double Taxation-causes and Avoidance*, „Acta Universitatis Danubius: Oeconomica” 2009, nr 1, s. 147–160, [https://www.researchgate.net/publication/228837395\\_The\\_International\\_Double\\_Taxation-causes\\_and\\_avoidance](https://www.researchgate.net/publication/228837395_The_International_Double_Taxation-causes_and_avoidance) [dostęp: 15.11.2022].
- Bharat A.N., Richard S., *The Weighting Game: Formula Apportionment as an Instrument of Public Policy*, „National Tax Journal” 2000, nr 1, s. 183–199.
- Brauner Y., *Formula Based Transfer Pricing*, „Intertax” 2014, nr 10, s. 615–631.
- Burke J.A., *Re-Thinking Firstprinciples of Transfer Pricing Rules*, „Virginia Tax Review” 2011, t. 30, s. 613–629.
- Cazacu A., *The Role of Transfer Pricing in Economic Globalization*, „International Journal of Business and Social Science” 2017, nr 3, s. 131–135, [https://ijbssnet.com/journals/Vol\\_8\\_No\\_3\\_March\\_2017/12.pdf](https://ijbssnet.com/journals/Vol_8_No_3_March_2017/12.pdf) [dostęp: 15.11.2022].
- Challoumis C., *The Arm's Length Principle and the Fixed Length Principle Economic Analysis*, „Word Scientific News” 2019, nr 115, s. 206–217, <https://ssrn.com/abstract=3296616> [dostęp: 15.11.2022].
- Eden L., *The Arm's Length Standard in North America*, „Tax Notes International”, <https://www.voxprof.com/eden/Publications/eden-AOS-jan01.pdf> [dostęp: 15.11.2022].
- Fleming Jr., J.C., *Some Cautions Regarding Tax Simplification*, [w:] C. Evans, R. Krever, P. Mellor (red.), *Tax Simplification*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn 2015, s. 227–235, [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2709529](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2709529) [dostęp: 15.11.2022].
- Friedlander L., Wilkie S., *Policy Forum: The History of Tax Treaties Provisions and Why It is Important To Know About It*, „Canadian Tax Journal” 2006, nr 4, s. 907–921, [https://ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/2006ctj/06ctj4\\_friedlander.pdf](https://ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/2006ctj/06ctj4_friedlander.pdf) [dostęp: 15.11.2022].
- Hadzhieva E., *Impact of Digitalisation on International Tax Matters. Challenges and Remedies*, <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20publication.pdf> [dostęp: 15.11.2022].

- Heij G., *Anybody out there? The Future of Tax*, „Journal of Futures Studies” 2016, nr 2, s. 35–50, [https://doi.org/10.6531/JFS.2016.21\(2\).A35](https://doi.org/10.6531/JFS.2016.21(2).A35).
- Gałuszka J., *How to Tax E-commerce – Global or National Problem?*, „Studia Ekonomiczne” 2013, nr 213, s. 193–202, [https://www.ue.katowice.pl/file-admin/\\_migrated/content\\_uploads/16\\_J.Galuszka\\_How\\_to\\_tax\\_e-commerce....pdf](https://www.ue.katowice.pl/file-admin/_migrated/content_uploads/16_J.Galuszka_How_to_tax_e-commerce....pdf) [dostęp: 15.11.2022].
- Hewitt P., Lymer A., Oats L., *History of International Business Taxation*, [w:] A. Lymer, J. Hasseldyne (red.), *The International Taxation System*, Springer, Nowy Jork 2002, s. 41–60, [https://doi.org/10.1007/978-1-4615-1071-0\\_3](https://doi.org/10.1007/978-1-4615-1071-0_3).
- Jamroży M., *Podatkowa polityka cen transferowych w zakresie dóbr niematerialnych w kontekście BEPS*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin–Polonia”, 2016, nr 1, s. 487–496, <https://doi.org/10.17951/h.2016.50.1.487>.
- Koreń D., *Charakter Konwencji Modelowej OECD o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Monitor Podatkowy” 2013, nr 8, s. 20–24, <https://czasopisma.beck.pl/monitor-podatkowy/artukul/charakter-konwencji-modelowej-oecd-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania/> [dostęp: 15.11.2022].
- Krzemińska I., *Propozycje opodatkowania znaczącej obecności cyfrowej w Unii Europejskiej*, „Krytyka Prawa” 2019, nr 2, s. 87–102, <https://doi.org/10.7206/kp.2080-1084.298>.
- Langbein S.I., *Cognitive Capture, Parliamentary Parentheses, and the Rise of Fractional Apportionment*, „Tax Management International Journal” 2010, nr 39, s. 567–605, <https://core.ac.uk/download/pdf/225569512.pdf> [dostęp: 15.11.2022].
- Łasiński-Sulecki K., *Ceny transferowe w prawie podatkowym i celnym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014.
- Laskowska M., *Nowe międzynarodowe reguły podziału dochodu w gospodarce cyfrowej według OECD*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 12, s. 29–42.
- Makunike C., *The Nexus between Tax Treaties, Transfer Pricing and BEPS. Lessons for African Tax Policy Makers and Administrators*, ATRN Working Paper 2016, nr 5, [https://www.academia.edu/27959647/The\\_Nexus\\_between\\_Tax\\_Treaties\\_Transfer\\_Pricing\\_and\\_BEPS\\_Lessons\\_for\\_African\\_Tax\\_Policy\\_Makers\\_and\\_Administrators](https://www.academia.edu/27959647/The_Nexus_between_Tax_Treaties_Transfer_Pricing_and_BEPS_Lessons_for_African_Tax_Policy_Makers_and_Administrators) [dostęp: 15.05.2022].
- Martin J., *OECD’s Proposed „Unified Approach” would Give Market Countries Greater Taxing Rights over Large Multinationals that Sell to Consumers*, <https://mnetax.com/oecd-s-proposed-unified-approach-would-allow-market-countries-to-tax-large-multinationals-that-sell-to-consumers-36121> [dostęp: 15.11.2022].
- Menet G., *Zasada „wyciągniętej ręki” przy ustalaniu cen transferowych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Nauki

- o Finansach” 2010, nr 4, s. 314–324, <https://wir.ue.wroc.pl/info/phd/WUT40b958abc60f4e299f32a580c74f0936/> [dostęp: 15.11.2022].
- de Mooij R., Liu L., Prihardini D., *An Assessment of Global Formula Apportionment IMF*, „IMF Working Paper” 2019, nr 213, <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2019/10/11/An-Assessment-of-Global-Formula-Apportionment-48718> [dostęp: 15.11.2022].
- Neighbour J., *Transfer Pricing: Keeping it at Arm's Length*, „Observer” 2002, nr 230, s. 29–30, [https://www.oecd-ilibrary.org/oecd-observer-volume-2002-issu-e-1\\_5lmqcr2k6zxn.pdf?itemId=%2Fcontent%2Fpublication%2Fobserver-v2002-1-en&mimeType=pdf](https://www.oecd-ilibrary.org/oecd-observer-volume-2002-issu-e-1_5lmqcr2k6zxn.pdf?itemId=%2Fcontent%2Fpublication%2Fobserver-v2002-1-en&mimeType=pdf) [dostęp: 15.11.2022].
- Pankiv M., *Contemporary Application of the Arm's Length Principle in Transfer Pricing*, IBFD, Amsterdam 2017, [https://www.academia.edu/34230951/Contemporary\\_application\\_of\\_the\\_arms\\_lengths\\_principle\\_in\\_transfer\\_pricing](https://www.academia.edu/34230951/Contemporary_application_of_the_arms_lengths_principle_in_transfer_pricing) [dostęp: 15.11.2022].
- Petruzzi R., *The Arm's Length Principle: Between Legal Fiction and Economic Reality*, [w:] M. Lang, A. Storck, R. Petruzzi (red.), *Transfer Pricing in a post-BEPS world*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn 2016, s. 1–32.
- Picciotto S., *Problems of Transfer Pricing and Possibilities for Simplification*, „ICTD Working Paper 2018/86”, <https://opendocs.ids.ac.uk/opendocs/handle/20.500.12413/14117> [dostęp: 15.11.2022].
- Readhead A., *Preventing Tax Base Erosion in Africa: a Regional Study on Transfer Pricing Challenges in the Mining Sector*, <https://resourcegovernance.org/analysis-tools/publications/preventing-tax-base-erosion-africa-regional-study-transfer-pricing> [dostęp: 15.11.2022].
- Rocha S., *The Other Side of BEPS: „Imperial Taxation” and „International Tax Imperialism*, [w:] S. Rocha, A. Christians (red.), *Tax Sovereignty in the BEPS Era*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn 2017, s. 179–200, <https://ssrn.com/abstract=3048852> [dostęp: 15.11.2022].
- Roin J., *Can the Income Tax Be Saved? The Promise and Pitfalls of Adopting Worldwide Formulary Apportionment*, „Tax Law Review” 2008, nr 61, s. 169–199.
- Rosanne A., Grubert H., *Formula Apportionment? Is it Better Than the Current System and are There Better Alternatives?*, „National Tax Journal” 2009, nr 1, s. 1145–1184, <https://doi.org/10.2139/ssrn.1844926>.
- Sadiq K., *Unitary Taxation: The Case for Global Formulary Apportionment*, „Bulletin for International Taxation” 2001, nr 55, s. 275–286, <https://ssrn.com/abstract=3430063> [dostęp: 15.11.2022].
- Schroger M., *Next Steps in International Debate*, [w:] K. Spies, R. Petruzzi, L. Verlag (red.), *Tax Policy Challenges in the 21st Century*, IBFD, Wiedeń 2014.

- Seabrooke L., Wigan D., *Powering Ideas through Expertise: Professionals in Global Tax Battles*, „Journal of European Public Policy” 2016, nr 3, s. 357–374, <https://doi.org/10.1080/13501763.2015.1115536>.
- Singh V.K., *Interaction of Transfer Pricing & Profit Attribution: Conceptual and Policy Issues for Developing Countries*, „Tax Cooperation Policy Brief” 2018, nr 3, [https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2018/08/TCPB3\\_Interaction-of-Transfer-Pricing-Profit-Attribution\\_EN.pdf](https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2018/08/TCPB3_Interaction-of-Transfer-Pricing-Profit-Attribution_EN.pdf) [dostęp: 15.11.2022].
- Skaar A.A., *Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce*, „Intertax” 2000, nr 5, s. 188–194, <https://doi.org/10.54648/265805>.
- Sojak S., Baćkowski D., *Ceny transferowe. Aspekt podatkowy*, Wolters Kluwer, Warszawa 2003.
- Sorsa V-P., *Not Against the Windmills: Fighting Tax Avoidance*, [w:] J. Penttinen, V-P. Sorsa, M. Ylönen (red.), *More Taxes! Promoting Strategies for Global Taxation*, ATTAC, Helsinki 2005, [https://www.academia.edu/1235606/Not\\_Against\\_the\\_Windmills\\_Fighting\\_Tax\\_Avoidance1](https://www.academia.edu/1235606/Not_Against_the_Windmills_Fighting_Tax_Avoidance1) [dostęp: 15.11.2022].
- de Waegenaere A., Sansing R.C., Wielhouwer J.L., *Who Benefits From Inconsistent Multinational Tax Transfer Pricing Rules?*, „Contemporary Accounting Research” 2006, nr 1, s. 103–139, <https://doi.org/10.1506/C5NJ-3D6X-WKBJ-V2H8>.
- Weiner J.M., *Formulary Apportionment and Group Taxation in the European Union – Insights from the United States and Canada*, „Working Paper 8 March 2005 European Commission. Taxation and Customs Union”, s. 103–131, [https://www.researchgate.net/publication/24134294\\_Formulary\\_Apportionment\\_and\\_Group\\_Taxation\\_in\\_the\\_European\\_Union\\_Insights\\_from\\_the\\_United\\_States\\_and\\_Canada](https://www.researchgate.net/publication/24134294_Formulary_Apportionment_and_Group_Taxation_in_the_European_Union_Insights_from_the_United_States_and_Canada) [dostęp: 15.11.2022].
- Wittendorff J., *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn 2010.
- Vega A., *International Governance through Soft Law: The Case of the OECD Transfer Pricing Guidelines*, „TranState Working Papers” 2012, nr 163, <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/59530/1/717832643.pdf> [dostęp: 15.11.2022].
- Verlinden I., *The Value of a Principle... the Arm's Length Principle*, „Intertax” 2021, nr 3, s. 206–209, <https://kluwerlawonline.com/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\TAXI\TAXI2021019.pdf> [dostęp: 15.11.2022].