

Krzysztof LIPKA*

 <https://orcid.org/0000-0002-1680-9635>

KILKA UWAG O CELACH DYREKTYWY UE O CENACH TRANSFEROWYCH

Abstrakt

Przedmiot badań: W roku 2023 przedstawiono projekt Dyrektywy unijnej dotyczącej cen transferowych. Wybór tej tematyki jako przedmiotu regulacji unijnych nie jest oczywisty. Ceny transferowe związane są z podatkami bezpośrednimi, a te nie podlegają harmonizacji. Ponieważ rozwiązania stosowane w państwach UE oparto na wytycznych OECD, obowiązujące normy są zasadniczo jednolite, co prowadzi do przekonania, że nie ma pilnej potrzeby ich dalszej unifikacji. W oficjalnym uzasadnieniu dokument wyjaśnia powody podjęcia próby harmonizacji reguł ustalania cen między podmiotami powiązаныmi koniecznością zwalczania nadużyć podatkowych oraz chęcią stworzenia rozwiązań ułatwiających firmom działalność we wszystkich krajach unijnych. Wydaje się jednak, że UE, wybierając właśnie ceny transferowe jako przedmiot kolejnego etapu harmonizacji, ma jeszcze inne cele. Co więcej, wprowadzenie Dyrektywy może mieć istotny wpływ na procesy tworzenia globalnych standardów w zakresie cen transferowych, a także innych generalnych reguł światowego ładu podatkowego.

Cel badawczy: Artykuł analizuje, jakie dodatkowe cele, poza wymienionymi w oficjalnym uzasadnieniu, Unia może osiągnąć dzięki harmonizacji regulacji cen transferowych. Ponadto autor bada, jak takie działania mogą wpłynąć na pozycję UE (i OECD jako dotychczasowego lidera) w zakresie tworzenia standardów w tej dziedzinie oraz przyszłość kształtowania się światowego ładu podatkowego.

Metoda badawcza: W badaniach zastosowano metodę teoretyczno-prawną służącą do analizy poglądów doktryny i zbadania głównych nurtów polemicznych oraz pomocniczo metody dogmatyczno-prawną oraz logiczno-językową.

Wyniki: Badania wykazały, że przyjęcie Dyrektywy może mieć istotny wpływ na proces dalszej harmonizacji podatków bezpośrednich w UE. Co więcej, Unia uzyska szansę, by silniej oddziaływać na globalny kształt rozwiązań w tym zakresie, osłabiając monopolistyczną pozycję OECD jako twórcy standardów cen transferowych.

Słowa kluczowe: ceny transferowe, prawo UE, dyrektywy UE, międzynarodowe prawo podatkowe, OECD.

* Dr, Akademia Leona Koźmińskiego, Sekretarz Prawniczego Interdyscyplinarnego Centrum Badawczego przy ALK; e-mail: lipkak@kozminski.edu.pl

1. Wstęp

W dobie globalizacji i wzrastającej międzynarodowej wymiany handlowej problematyka cen transferowych stała się bardzo istotna zarówno dla podatników, jak i dla państw. Dotychczas zagadnienie to znajdowało się na marginesie zainteresowania Unii Europejskiej. Wydaje się, że stan ten może wkrótce ulec zmianie. We wrześniu 2023 r. opublikowano projekt Dyrektywy dotyczącej ustalania cen transferowych w państwach członkowskich¹. Dokument ten został przyjęty z pewnym zdziwieniem środowiska praktyków i teoretyków zajmujących się zagadnieniem, ponieważ istnieje ogólne przekonanie, że sfera ta jest dobrze uregulowana we wszystkich krajach Unii, niektóre państwa aktywnie uczestniczą w tworzeniu standardów cen transferowych w ramach prac grup roboczych OECD, a globalnie akceptowalne rozwiązania wydają się dobrze służyć europejskim korporacjom.

Projekt jest elementem szerszego zespołu działań zaprezentowanych w materiałach „Działalność gospodarcza w Europie: Ramy opodatkowania dochodu” (Business in Europe Framework for Income Taxation – BEFIT) oraz Commission Work Programme 2023 zawierających propozycje dwóch nowych dyrektyw unijnych mających na celu uproszczenie funkcjonowania wielkich międzynarodowych koncernów². Bliższa analiza zagadnienia wydaje się potwierdzać, że autorzy projektu Dyrektywy stawiają sobie cele sięgające dalej niż tylko zapewnienie jednolitości stosowanych w UE rozwiązań.

Podatki bezpośrednie są dziedziną, której wspólnota nie harmonizuje, a kilka prób w tym zakresie skończyło się niepowodzeniem. Harmonizacja cen transferowych może być względnie prosta (ponieważ wszystkie rozwiązania wywodzą się z modelu OECD, a różnice między krajowymi regulacjami nie są istotne), a w przypadku sukcesu byłby to wzorzec dla kolejnych działań unifikacyjnych w podatkach dochodowych.

Artykuł analizuje powody przygotowania projektu regulacji cen transferowych w UE i poszukuje odpowiedzi na pytania o dalekosiężne skutki wprowadzenia Dyrektywy, w tym o jej wpływ na pozycję OECD jako twórcy światowych standardów w tej dziedzinie oraz UE jako ich użytkownika, a wkrótce być może także współautora.

¹ Proposal for a Council Directive on transfer pricing, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52023PC0529>; stan na 3.11.2023 r.

² Commission Work Programme 2023, https://commission.europa.eu/strategy-documents/commission-work-programme_en; stan na 3.10.2023 r.

2. Rola dyrektyw w harmonizacji podatków w UE

Unia uznaje zasadę jurysdykcji podatkowej za podstawową kompetencję państwa członkowskiego³. W efekcie przyjęto formułę selektywnej harmonizacji podatków⁴. Harmonizacja w zakresie podatków pośrednich (VAT i akcyza) przebiega sprawnie (choć nie jest wolna od problemów), jednak w zakresie podatków bezpośrednich postęp jest ograniczony⁵. Wspólnota podejmowała próby koordynacji niektórych kwestii w tym zakresie, w szczególności zwalczania zjawiska erozji podstawy opodatkowania, jednak napotykały one na opór państw członkowskich⁶. W roku 2016 przedstawiono kontrowersyjny projekt Dyrektywy o Wspólnej Podstawie Opodatkowania (projekt uznawał ceny transferowe za istotny czynnik determinujący wielkość podstawy opodatkowania w podatkach dochodowych), który nie uzyskał szerokiego poparcia⁷. Obecnie trwają prace nad kilkoma innymi projektami dotyczącymi podatków dochodowych.

Zdania badaczy odnośnie do kwestii, czy UE powinna harmonizować podatki bezpośrednie, są podzielone⁸. Jednak w związku z ewolucją globalnej sytuacji fiskalnej i kluczowymi wydarzeniami kilku ostatnich lat (Brexit, COVID-19, wojna w Ukrainie, światowe inicjatywy Filar I i II) oraz postulatami wprowadzania podatków na szczeblu światowym (np. *wealth tax*) coraz mocniej wybrzmiewają głosy uznające, że jest to nieunikniona konieczność⁹.

Podstawowym narzędziem harmonizacji podatków są dyrektywy. Są one aktami pochodnymi prawa unijnego i ważnymi instrumentami koordynacji.

³ N. Czwalinna, *Tax coordination versus tax harmonization in the EU*, w: R. Petruzzi, K. Linde (red.), *Tax policy challenges in the 21st century*, Wien 2014, s. 471–503.

⁴ H. Gribnau, *Soft Law and Taxation: EU and International Aspects*, *Legisprudence* 2008/2, s. 70.

⁵ Przyczyny tego stanu rzeczy są złożone, a ich analiza wychodzi poza obręb niniejszego opracowania. Podkreślenia wymaga jednak, że kompetencje Unii w sprawach podatkowych służyc mają głównie zapewnieniu prawidłowego funkcjonowania wspólnego rynku (ochrona transgranicznej działalności gospodarczej przed zakłóceniami związanymi z opodatkowaniem i konkurencją). Por. L. Oręziak, *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej*, Warszawa 2007. J. Ciak, A. Gruszczynska, *Uwarunkowania prawne funkcjonowania podatków i systemów podatkowych w krajach Unii Europejskiej – zarys zagadnienia*, *Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu* 2019/1, s. 43–66.

⁶ G. Matei, D. Pirvu, *Transfer Pricing in the European Union*, *Theoretical and Applied Economics* 2011/4, s. 99–110.

⁷ Dyrektywa Rady w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com2016685en; stan na 3.10.2023 r.

⁸ C. Garbarino, *Harmonization and Coordination of Corporate Taxes in the EU*, *Bocconi Legal Studies Research Paper*, October 16, 2020/3713087, s. 5.

⁹ Por. P. Pistone, *European Tax Integration: Law, Policy and Politics*, Amsterdam 2019.

Zobowiązują państwa członkowskie do przyjęcia regulacji prawnych zmierzających do urzeczywistnienia określonego celu. Dyrektywy wymagają implementacji do krajowego porządku prawnego, pozostawiając państwom członkowskim swobodę wyboru formy oraz środków, przy których użyciu cel ten zostanie osiągnięty. Choć dyrektywy nie mają charakteru bezpośredniego obowiązania, to podatnicy dysponują możliwością bezpośredniego powoływania się na ich normy przed sądami krajowymi i unijnymi, nawet jeżeli dana dyrektywa nie została implementowana do krajowego porządku prawnego.

Celem unijnych dyrektyw, dotyczących prawa podatkowego jest harmonizacja przepisów w zakresie niezbędnym do zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego oraz uniknięcia zakłóceń konkurencji. Brak jest jednak konkretyzacji obowiązku uzyskania określonego poziomu harmonizacji prawa podatkowego. W konsekwencji, jak uznał Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, harmonizacja może następować etapami¹⁰. Skuteczność dyrektyw w zakresie prawa podatkowego bywa różna. Wysoko ocenia się ich rolę w harmonizacji podatku VAT. Inaczej jest w zakresie podatków dochodowych. Przykładowo, badania T. Rixena i P. Schwarza dotyczące Dyrektywy o Oszczędnościach (European Union Savings Tax Directive) potwierdziły, że jej cele nie zostały osiągnięte¹¹. Należy ponadto podkreślić, że zdarzały się też przypadki rezygnacji KE z wdrażania już przygotowanych projektów dyrektyw¹².

W roku 2023, w ramach działań ukierunkowanych na harmonizację podatku dochodowego od firm, Komisja Europejska opublikowała projekt Dyrektywy Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT), której celem jest stworzenie wspólnych zasad ustalania podstawy opodatkowania podmiotów będących podatnikami na terenie Unii¹³. W tym samym czasie zaprezentowano projekt Dyrektywy o cenach transferowych. Trudno uniknąć wrażenia, że miała miejsce świadoma koordynacja dat publikacji.

Celowym zabiegiem było też użycie art. 115 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE) jako podstawy przyjęcia Dyrektywy. Formalne

¹⁰ Wyrok z dnia 29.02.1996 r., C-193/94 *Scanavi i Chryssanthakopoulos*, pkt 27, ECLI:EU:C:1996:70; wyrok TSUE z dnia 13.05.1997 r., C-233/94 *Niemcy przeciwko Parlamentowi Europejskiemu i Radzie*, pkt 43, ECLI:EU:C:1997:231.

¹¹ **T. Rixen, P. Schwarz**, *How Effective is the European Union's Savings Tax Directive? Evidence from Four EU Member States*, *Journal of Common Market Studies* 2012/1, s. 151–168.

¹² Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, COM(2018) 148 final.

¹³ European Commission, Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT) initiative, Ref. Ares (2022)7086603 – 13/10/2022.

powody użycia art. 115 wyjaśniono we Wstępie do projektu Dyrektywy. Za-uważa się, że

choć w przepisie tym nie ma wyraźnego odniesienia do opodatkowania bezpośredniego, jest w nim mowa o przyjmowaniu dyrektyw w celu zbliżenia przepisów krajowych, które mają bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie jednolitego rynku. Wynika z tego, że zgodnie z art. 115 TFUE, dyrektywy są odpowiednim instrumentem prawnym w tej dziedzinie¹⁴.

Ujednolicenie norm cen transferowych można było osiągnąć, wykorzystując narzędzia *soft law*¹⁵. KE mogła zdecydować się na działanie za pomocą „komunikatów” (co już czyniła wcześniej) będących prawnie niewiążącymi zaleceniami lub opiniami¹⁶. W praktyce takie podejście mogłoby okazać się skuteczniejsze (a na pewno bezpieczniejsze) ze względu na ryzyko odrzucenia projektu¹⁷. Jeżeli jednak uda się doprowadzić do przyjęcia Dyrektywy, to powstanie precedens o dużym znaczeniu dla procesów harmonizacji podatków bezpośrednich w UE.

3. Ceny transferowe w UE

Pierwsze regulacje cen transferowych powstały w USA ponad sto lat temu. Ich rozwój wymuszała międzynarodowa ekspansja korporacji i konieczność weryfikacji przez aparat skarbowy cen stosowanych w transakcjach podmiotu macierzystego z zagranicznymi oddziałami. Państwa europejskie mierzyły się z podobnymi problemami i w konsekwencji dość szybko zaczęto stosować rozwiązania analogiczne do tych stworzonych w USA. Dla powstania i ewolucji światowych standardów istotne było przejście w drugiej połowie XX w. roli lidera i twórcy rozwiązań w omawianym zakresie przez OECD – organizację, w której państwa europejskie odgrywały i odgrywają istotną rolę.

Obecnie można uznać, że wszystkie kraje członkowskie UE mają dobrze lub bardzo dobrze rozwinięte regulacje cen transferowych. Systemy te opierają

¹⁴ Proposal for a Council Directive on transfer pricing..., stan na 20.01.2024 r.

¹⁵ C. Garbarino, *Harmonization and Coordination of Corporate Taxes in the EU*, Bocconi Legal Studies Research Paper, October 16, 2020/3713087, s. 2.

¹⁶ A. Jeleńska, *Istota harmonizacji podatkowej*, Toruński Rocznik Podatkowy 2013, s. 40.

¹⁷ A. Jeleńska nazywa to „harmonizacją tylnymi drzwiami”, rozszerzając stosując termin stworzony przez prof. H. Litwinińczuk. *Ibidem*, s. 45.

się na wytycznych opracowanych przez OECD¹⁸. Zagadnienie jest uznawane przez władze podatkowe tych państw za ważne, organy administracji skarbowej mają świadomość jego wymiaru fiskalnego i podejmują działania umożliwiające nadzór nad przestrzeganiem norm przez podatników. Wysoki jest także poziom świadomości rangi cen transferowych wśród kadry zarządczej firm z UE¹⁹.

Pomiędzy poszczególnymi krajami Unii istnieją pewne różnice w regulacjach dotyczących omawianych zagadnień. Nie są to różnice znaczące, jednak niewątpliwie są źródłem określonej niepewności podatkowej, zwiększonych kosztów zapewnienia zgodności działania z przepisami, występowania ryzyka podwójnego lub nadmiernego opodatkowania, a czasem prowadzą do długotrwałych i kosztownych sporów podatkowych. Skutkuje to zmniejszeniem efektywności i konkurencyjności rynku unijnego jako wspólnego obszaru.

Ze względu na wysoki stopień skomplikowania regulacji w badanym zakresie dostrzec można także różnice w praktycznych możliwościach służb fiskalnych w krajach „starej” i „nowej” Unii. Prowadzi to do sytuacji, w której kraje o słabiej rozwiniętej administracji skarbowej mogą ponosić większe straty z tytułu transferu zysków za granicę²⁰. Jest to zjawisko niepożądane, a skala jego występowania i związane z nim koszty budżetowe wykorzystywane są jako argument przeciw integracji europejskiej.

W ramach UE problematyką cen transferowych zajmuje się utworzona w roku 2002 grupa robocza Joint Transfer Pricing Forum (JTPF)²¹. Grupa ma za zadanie opracowywanie propozycji niewiążących rozwiązań problemów związanych z praktyką cen transferowych. Dodatkowo wspiera ona merytorycznie i doradza Komisji Europejskiej w omawianym zakresie²². W swoich pracach JTPF odwołuje się do dorobku OECD, a jej opracowania mają za cel przede wszystkim analizowanie i wyjaśnianie materiałów tej organizacji. Podejście takie potwierdzono, przyjmując Kodeks Postępowania w Sprawie Dokumentacji Cen Transferowych dla Przedsiębiorstw Powiązanych w Unii Europejskiej – Code of Conduct on Transfer Pricing Documentation for Associated Enterprises in the

¹⁸ V. Solilova, *Transfer Pricing Rules in EU Countries*, Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis 2010/ 3, s. 243–250.

¹⁹ H. Rogers, L. Oats, *Transfer pricing: Changing views in changing times*, Accounting Forum 2002/1, s. 83–107.

²⁰ T.D. Magellan, *What Is Really Wrong with Global Tax Governance and How to Properly Fix It*, World Tax Journal 2018/4, s. 499–536.

²¹ Joint Transfer Pricing Forum, <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:EN; stan na 4.10.2023 r.>

²² Joint Transfer Pricing Forum, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en#heading_1; stan na 4.10.2023 r.

European Union (EUTPD), zaznaczając w dokumencie wprost, że powinien być on odczytywany w zgodzie z wytycznymi OECD w sprawie cen transferowych²³.

Ograniczona rola JTPF wynika z faktu, że kraje unijne są władne mierzyć się z problemami cen transferowych samodzielnie, a jednocześnie mają możliwość oddziaływania bezpośrednio na kształt rozwiązań poprzez udział w pracach twórcy regulacji – OECD. Co więcej, choć ilość wątpliwości i kontrowersji związanych z omawianą tematyką rośnie, to jednak państwa UE radzą sobie z tym zagadnieniem relatywnie dobrze, a dodatkowo mają świadomość, że międzynarodowe korporacje z państw wspólnoty są beneficjentami obecnego *status quo*.

W zakresie cen transferowych sytuacja Polski nie różni się znacząco od sytuacji innych „nowych” państw członkowskich. Wstępując do UE, nasz kraj miał już wdrożone normy dotyczące omawianego zagadnienia, a akcesja wymusiła nawet liberalizację niektórych restrykcyjnych wymogów²⁴. Przez minione 20 lat rozbudowywano regulacje, uznając standardy OECD za wzorzec. Brak jest całościowych analiz w tym zakresie, jednak część badaczy i polityków podnosi, że zbyt łagodna praktyka stosowania prawa cen transferowych prowadzi do nieuzasadnionego transferu zysków z Polski za granicę²⁵. Wskazuje się, że przyczyną tego zjawiska nie jest brak właściwych uregulowań, zarówno krajowych, jak i unijnych, a raczej jakość aparatu skarbowego i obawy przed politycznymi konsekwencjami zaostrzenia egzekwowania przepisów.

Dla porządku należy też wspomnieć, że choć TSUE nie orzeka w sprawach dotyczących podatków dochodowych często, to jednak w ostatnim czasie problematyka cen transferowych bywała przedmiotem jego prac²⁶. W szczególności warto zwrócić uwagę na przełomowe orzeczenie w sprawie Hamamatsu²⁷.

²³ **B. Buczkowski**, *Rozwiązywanie problemów cen transferowych w transakcjach transgranicznych w Unii Europejskiej*, Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Oeconomica 2007/209, s. 223–234.

²⁴ Np. usunięcie Niemiec, Francji i Belgii z listy MF krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. **H. Filipczyk, A. Złasiński**, *Podatek dochodowy od osób prawnych*, w: **B. Brzeziński i in.** (red.), *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności*, Warszawa 2016, s. 296.

²⁵ **R. Piekarz, A. Miarkowski**, *Znikające miliardy. Jak transfer dochodów za granicę drenuje polski budżet*, Raport Centrum Analiz Klubu Jagiellońskiego 2015/1, s. 1–21.

²⁶ **W. Schön**, *Transfer Pricing, the Arm's Length Standard and European Union Law*, w: **I. Richelle, W. Schön, E. Traversa** (red.), *Allocating Taxing Powers within the European Union. MPI Studies in Tax Law and Public Finance*, Berlin 2013, s. 73–76.

²⁷ ECJ EU 20 Dec 2017 Case C-529/16.

4. Dlaczego powstał projekt Dyrektywy?

Nie jest do końca jasne, dlaczego UE zdecydowała się na opracowanie projektu Dyrektywy. Oficjalne uzasadnienie (we Wniosku, Preambule i w Ocenie Skutków – pkt 1.4) podkreśla istnienie różnic w regulacjach poszczególnych krajów członkowskich, co „skutkuje nierównymi warunkami działania dla przedsiębiorstw” oraz „rodzi szereg problemów”. Utrudnia to „prawidłowe funkcjonowanie jednolitego rynku i sprawia, że nie można w pełni wykorzystać jego potencjału w zakresie przyrostu wydajności”, a to prowadzi do osłabienia konkurencyjności UE²⁸.

Można się z tym uzasadnieniem zgodzić, jednak należy także zauważyć, że stopień ujednoczenia norm cen transferowych (naturalna harmonizacja) wynikający ze stosowania materiałów OECD jest wysoki, a problematyka transakcji między podmiotami powiązanych na pewno nie jest jednym z najważniejszych wyzwań podatkowych UE. Choć rzeczywiście między państwami członkowskimi istnieją pewne różnice w zakresie regulacji, to na pewno nie są one znaczące i można wskazać dziedziny prawa podatkowego, w których rozbieżności są zdecydowanie większe, a ich istnienie dużo bardziej uciążliwe dla firm i samej Unii.

Co więcej, projekt Dyrektywy nie zawiera rewolucyjnych zmian i potwierdza, że Wytyczne OECD powinny być wiążące dla Państw Członkowskich (w swojej najnowszej wersji, zatwierdzonej przez EU). Odrzucono zatem możliwość stworzenia naprawdę przełomowych rozwiązań alternatywnych (np. zastąpienie zasady *Arm's Length* mechanizmem *Formulary Apportionment*).

Dyrektywa stawia sobie kilka generalnych celów merytorycznych:

- wprowadzenie reguły ceny rynkowej do przepisów unijnych,
- dokonanie harmonizacji głównych zasad cen transferowych na szczeblu unijnym,
- uregulowanie roli i statusu dotychczasowych dokumentów OECD.

Zaproponowano unifikację rozwiązań w dziedzinach, w których kraje członkowskie stosują nieco odmienne zasady, przykładowo likwidację rozbieżności dotyczącej definicji podmiotów powiązanych (art. 5). Niektóre państwa (Irlandia) uznają za powiązane podmioty w przypadku, jeżeli jeden z nich posiada co najmniej 50% udziałów w drugim. Dyrektywa proponuje przyjęcie uniwersalnego, obniżonego kryterium tego progu do poziomu 25%.

Zwraca uwagę propozycja utworzenia nowej „szybkiej ścieżki” umożliwiającej zaakceptowanie odpowiedniej korekty współzależnej przez państwo

²⁸ Proposal for a Council Directive on transfer pricing..., stan na 3.11.2023 r.

unijne, w przypadku gdy pierwotna korekta cen była dokonana w innym państwie członkowskim (art. 6). W projekcie przewidziano, że po złożeniu przez podatnika odpowiedniego wniosku państwo członkowskie zapewni jego przyjęcie lub odrzucenie w terminie 180 dni. Obecnie zagadnienie takie wymaga wszczęcia procedury wzajemnego porozumienia (MAP) lub postępowania bezpośrednio przed urzędami skarbowymi w celu dokonania korekty już złożonego zeznania. Dyrektywa przewiduje też stosowanie korekt wyrównawczych przy wypełnieniu określonych warunków (art. 7). Ma to służyć stosowaniu zasady *Arm's Length* w sposób bardziej spójny i nieprowadzący do występowania sytuacji podwójnego opodatkowania.

Zgodnie z rekomendacjami OECD przewiduje się użycie 5 podstawowych metod wyceny, dopuszczając jednak zastosowanie innych metod (art. 9). Projekt proponuje restrykcyjne podejście dla określania przedziałów rynkowych i uznanie, że każda cena mieszcząca się w przedziale jest właściwa. Jednak, jeśli cena transferowa mieści się poza przedziałem rynkowym, organy skarbowe będą miały prawo skorygować ją do mediany i na tej podstawie określić kwotę doszacowania (art. 12).

W kwestii dokumentacji cen transferowych przyjęto, że jej zakres powinien być zgodny z Wytycznymi OECD. Wskazuje się, że żadne progi przychodowe nie powinny wyłączać obowiązku przygotowywania dokumentacji, choć kwestie te mają być przedmiotem dalszych konsultacji (art. 13).

Biorąc pod uwagę, że projekt nie proponuje istotnych zmian w stosunku do obecnie stosowanych zasad i trudno uzasadnić pilną merytoryczną konieczność uregulowania na szczeblu unijnym właśnie tej sfery, można zakładać, że UE próbuje realizować dodatkowe cele. Urzędnicy nie kryją korzyści, jakie organizacja może osiągnąć z wprowadzenia Dyrektywy, a które nie są związane bezpośrednio z cenami transferowymi. B. Angel z Dyrekcji Generalnej ds. Podatków i Ceł KE zwrócił uwagę, że nowe ramy unijnego prawa, dotyczącego podatku od osób prawnych, zostały podyktowane przez TSUE w wyroku dotyczącym pomocy państwa²⁹. Choć kwestie pomocy państwa nie są sferą prawa podatkowego, lecz prawa konkurencji, to jednak wpływają również na zagadnienie danin publicznych³⁰. W dniu 22 listopada 2022 r. wydany został wyrok wielkiej izby Trybunału Sprawiedliwości UE dotyczący odwołania Fiat Chrysler Finance Europe (C-885/19 P) i Irlandii (C-898/19 P) od wyroku z dnia

²⁹ Will Transfer Pricing Rules be harmonized in Europe?, <https://blogg.pwc.se/taxmatters-en/transfer-pricing-rules-europe>; stan na 3.10.2023 r.

³⁰ T. Korbutowicz, *Polityka pomocy publicznej UE w dziedzinie podatków*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2018/372, s. 35–44.

24 września 2019 r., w sprawie Luksemburg i Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja (T-755/15 i T-759/15), w którym Sąd oddalił skargi o stwierdzenie nieważności decyzji Komisji (UE) 2016/2326 z dnia 21 października 2015 r. w sprawie pomocy państwa wdrożonej przez Luksemburg na rzecz grupy Fiat³¹. W sprawie tej Komisja Europejska oparła swoją decyzję na własnej interpretacji zasady ceny rynkowej, nie biorąc pod uwagę definicji tego pojęcia funkcjonującej w prawie luksemburskim. Takie podejście zostało odrzucone przez TSUE, który uznał nadrzędność przepisów krajowych w definiowaniu zasady ceny rynkowej na terenie danego państwa.

W swoim uzasadnieniu TSUE podkreślił, że to przepisy krajowe determinują, czy określone transakcje w danym kraju należy badać w świetle zasady ceny rynkowej oraz wskazują metody i kryteria pozwalające na ustalenie wyniku zgodnego z tą zasadą. Trybunał nie zgodził się również ze stwierdzeniem, że „ogólna” zasada ceny rynkowej znajduje zastosowanie w wypadku, gdy krajowe prawo podatkowe zmierza do opodatkowania podmiotów powiązanych i spółek samodzielnych w ten sam sposób, niezależnie od tego, czy i w jaki sposób zasada ta została do tego prawa włączona. Wyroki te potwierdziły uprawnienia Komisji Europejskiej do oceny, czy poziom cen transferowych ustalony w wyniku negocjacji i zawarcia Uprzedniej Umowy Cenowej (APA) stanowi pomoc państwa. Jednak analizując poziom cen, należy w pierwszej kolejności odnosić się do przepisów krajowych, a nie bezpośrednio do Wytocznych OECD.

Mając potwierdzenie możliwości badania poziomu cen transferowych w państwach członkowskich, KE jest zainteresowana unifikacją norm tak, by zlikwidować różnice w obecnie stosowanych zasadach. W ten sposób zwiększony zostanie faktyczny zakres nadzoru Komisji, a jednocześnie dokona się znaczący postęp w kierunku harmonizacji podatków bezpośrednich. Co ważne, nadzór mógłby rozciągać się także na kwestie związane z tematem tak dla UE istotnym, jak przyznawane przez indywidualne kraje, w formie porozumień cenowych (APA), specjalne warunki podatkowe. Podejście takie napotyka dziś opór zarówno państw, jak i firm uznających, że „podatnicy nie starają się uzyskać (a organy podatkowe nie starają się przyznać) korzyści zakłócających rynek, a APA mają na celu ustalenie poziomu cen, które obie strony mogą uznać za prawidłowy”³².

³¹ Wyrok z dnia 22 listopada 2022 r. (2023/C 24/02).

³² US Perspective on Transfer Pricing EU State Aid, <https://kpmg.com/kpmg-us/content/dam/kpmg/pdf/2020/us-perspective-transfer-pricing-eu-state-aid-oct-2020.pdf>; stan na 3.10.2023 r.

Można zatem przyjąć, że istnieją cele polityczne, które mają być osiągnięte przy pomocy Dyrektywy. Najbardziej oczywiste to wznowienie procesu ukrytej harmonizacji podatków bezpośrednich. Ceny transferowe nadają się do tego doskonale, gdyż różnice w regulacjach między krajami Unii są nieznaczne, a jednocześnie stopień determinacji podatników, by uprościć obciążenia w tym zakresie (głównie związane z administracją), bardzo wysoki. Powyższe gwarantuje realne szanse na wypracowanie konsensusu i przyjęcie Dyrektywy, co nie musi być oczywiste w przypadku innych zagadnień w podatkach bezpośrednich. Kolejnym celem jest umożliwienie sprawowania przez KE nadzoru nad indywidualnymi ulgami podatkowymi, udzielanymi przez państwa podatnikom. Na koniec należy wspomnieć o możliwości tworzenia warunków do podjęcia próby przejęcia przez Unię (lub przynajmniej wzmocnienia aktualnej) pozycji lidera w zakresie światowych rozwiązań cen transferowych oraz globalnego ładu podatkowego. Dyrektywa otworzy bowiem możliwość dalszego stanowienia norm cen transferowych już bezpośrednio przez samą Unię, w oderwaniu od globalnych standardów. Na razie, z oczywistych powodów, wszystkie państwa unijne wykorzystują model OECD. Nie jest jednak przesądzone, że musi tak być w przyszłości.

5. Wpływ Dyrektywy na światowy system cen transferowych

Ceny transferowe są jednym z podstawowych zagadnień współczesnych podatków. Szacunki potwierdzają, że nawet 2/3 transakcji międzynarodowych zawieranych jest między podmiotami powiązаныmi, a zatem podlega potencjalnym manipulacjom z wykorzystaniem tzw. *transfer mispricing*³³.

Od ponad pół wieku powszechnie akceptowane rozwiązania w tej dziedzinie tworzy OECD. Próby opracowania alternatywnych materiałów podejmowała także ONZ, przyjmując za cel ochronę krajów rozwijających się. Jednak jej wysiłki nie zachwiały dominującej pozycji OECD. Uznaje się, że propozycje ONZ nie wnoszą wiele nowego i w znacznym zakresie są po prostu powtórzeniem standardów OECD³⁴.

³³ Transfer Pricing and Developing Countries, http://aei.pitt.edu/38951/1/transfer_pricing_dev_countries.pdf; stan na 11.10.2023 r.

³⁴ **D.R. Whittaker**, *An Examination of the O.E.C.D. and U.N. Model Tax Treaties: History, Provisions and Application to U.S. Foreign Policy*, North Carolina Journal of International Law and Commercial Regulation 1982/1, s. 40.

Należy przyznać, że rozwiązania cen transferowych przygotowane przez OECD są powszechnie uznawane za wysokiej lub bardzo wysokiej jakości. Podkreśla się też, że organizacja regularnie je aktualizuje i rozszerza, dostosowując do aktualnych wyzwań. Pojawiają się jednak także głosy krytyczne. W pierwszej kolejności podnosi się zarzut braku symetrii mechanizmów, które zdaniem części badaczy preferują podmioty (w konsekwencji także budżety) z państw wysoko rozwiniętych³⁵. Podatnicy skarżą się na wymogi sprawozdawcze i wysoki stopień ryzyka związanego z subiektywnością wyników analiz. W ostatnich latach coraz częściej zwraca się uwagę, że przyjęta ponad sto lat temu zasada *Arm's Length* nie jest już narzędziem doskonałym, a weryfikacja części współcześnie stosowanych transakcji (np. z użyciem wartości niematerialnych i prawnych) nie daje właściwych rezultatów. Na ograniczoną skalę, jednak z coraz większym zaangażowaniem, toczy się debata o możliwości zastąpienia tego standardu alternatywną zasadą *Formulary Apportionment* (FA).

Rozwiązania oparte na modelu OECD są już szeroko stosowane i można je uznać za globalne. Nieliczne próby użycia odmiennych zasad nie kończą się powodzeniem³⁶. Choć w poszczególnych państwach zakres implementacji standardów może być różny, to jednak ich powszechne stosowanie stało się faktem. Można nawet stwierdzić, że regulacje te tworzą światowy system, który jest aksjologicznie spójny, wykorzystuje identyczne lub analogiczne rozwiązania i wykazuje tendencję do systematycznej konwergencji³⁷.

Unia Europejska nie angażowała się bezpośrednio w tworzenie światowego systemu cen transferowych, choć jej wpływ pośredni był i jest znaczący. Należy podkreślić dwa czynniki tego wpływu. Po pierwsze, kraje unijne, będąc aktywnymi członkami OECD, współdecydują o kształcie rozwiązań. Po drugie, firmy z UE są bardzo aktywnymi globalnymi inwestorami, „wymuszając” dostosowanie infrastruktury prawnej (w tym także dotyczącej cen transferowych) do jednolitego modelu³⁸. Co więcej, istnienie tzw. Efektu Brukselskiego (w podatkach czasem stosuje się określenie Efekt Luksemburski) wpływa na przyjmowanie konkretnych rozwiązań przez kraje spoza Unii, szczególnie te aspirujące do

³⁵ A. Vega, *International governance through soft law: The case of the OECD transfer pricing guidelines*, TranState Working Papers, No. 163, Universität Bremen, Collaborative Research Center 597 – Transformations of the State, Bremen, s. 3.

³⁶ Taxand Transfer Pricing Update, www.taxand.com/wp-content/uploads/2018/11/OECD-update-on-TP-and-related; stan na 10.10.2023 r.

³⁷ K. Lipka, *Ceny transferowe. Standardy. Charakter prawny. Mechanizmy tworzenia*, Warszawa 2023, s. 37.

³⁸ R. Vogt, *Reputations and the fight against tax evasion: EU pressure and Asian financial centres*, *International Affairs* 2019/2, s. 365–381.

członkostwa³⁹. UE angażuje się finansowo w liczne programy pomocowe dla krajów rozwijających się również w zakresie promocji standardów cen transferowych⁴⁰. Stwarza to „możliwość promowania ujednoliconych praktyk cen transferowych na poziomie globalnym” z korzyścią dla europejskich korporacji⁴¹.

Można zatem oczekiwać, że wprowadzenie Dyrektywy wpłynie też na ogólny kształt globalnego systemu. Ponieważ kraje UE opierają swoje regulacje na modelu OECD, odniesienie się do niego w Dyrektywie spowoduje dalszą petyfikację istniejących mechanizmów. Co więcej, w przypadku, jeżeli rekomendacje OECD dopuszczają alternatywne podejścia, a UE wybierze jedno z nich jako wzorcowe, można oczekiwać wzrostu znaczenia tego rozwiązania także w innych systemach podatkowych, choćby kosztem ich sprawności. Jeszcze bardziej zwiększy się dominacja standardu ALP, zmniejszając szansę na zastąpienie go podejściem FA. Prawdopodobnie nastąpi też chwilowe wzmocnienie pozycji OECD na światowej arenie podatkowej.

Organizacja ta od dekad aspiruje do przyjęcia roli lidera i projektanta globalnego ładu podatkowego. W subtelny sposób konkuruje w tej dziedzinie z ONZ, która choć pasywna przez ostatnie dekady, obecnie zaczyna wykazywać zwiększone zainteresowanie podatkami. OECD od początku obecnego stulecia uznawana jest przez wielu badaczy za faktyczną „światową organizację podatkową”. Jest to efekt znaczących sukcesów w przygotowywaniu rozwiązań dotyczących globalnych problemów podatkowych, praktycznego doświadczenia w tym zakresie oraz unikatowych zasobów technicznych (w tym kadrowych), pozwalających na przygotowanie merytorycznie kompetentnych rozwiązań w dziedzinie danin publicznych. Żadna inna organizacja nie była w stanie konkurować z OECD w zakresie tworzenia i promocji standardów podatkowych.

Działania organizacji są różnie postrzegane przez poszczególnych interesariuszy. Państwa tzw. południa dostrzegają, że zrzesza ona tylko najbardziej rozwinięte kraje świata, co prowadzi do zarzutu, że reprezentuje ich interesy. USA otwarcie kontestuje niewygodne dla siebie inicjatywy. W efekcie OECD zaczyna ewoluować z twórcy tworzącego własne rozwiązania na „podwykonawcę” opracowującego jedynie techniczny kształt norm zaproponowanych przez inne podmioty⁴².

³⁹ L. Faulhaber, *The Luxembourg Effect: Patent Boxes and the Limits of International Cooperation*, *Minnesota Law Review* 2017/101, s. 1641–1702.

⁴⁰ Tax Justice, <https://actionaid.org/sites/default/files/publications/Collect%20more%20and%20more%20fairly%20-%20ActionAid%20brief%20June%202019.pdf>; stan na 3.10.2023 r.

⁴¹ *Transfer Pricing and Developing Countries...*, s. 9; stan na 29.01.2024 r.

⁴² To grupa G20 zleciła OECD opracowanie projektu BEPS. Z kolei USA wymusiło na OECD zmianę mechanizmów opodatkowania dochodów z działalności *e-commerce*. Por. R. Avi-Yonah, M. Salaimi, *Minimum Taxation in the United States in the Context of GloBE*, *Intertax* 2022/10, s. 673–677.

Przyjęcie w Dyrektywie UE rozwiązań OECD będzie potwierdzeniem znaczenia dorobku tej organizacji, nawet jeżeli jej rekomendacje już od dawna były stosowane przez wszystkie kraje członkowskie. W przyszłości Unia może zdecydować się na opracowywanie własnych norm cen transferowych zamiast przyjmowania propozycji OECD. W efekcie UE może uzyskać narzędzie skutecznego wpływania na globalne regulacje podatkowe, stając się normotwórczą konkurentką OECD⁴³.

Biorąc pod uwagę siłę tzw. Efektu Luksemburskiego, można oczekiwać, że rozwiązania przyjęte w Dyrektywie będą miały zwiększoną szansę na uznanie ich za właściwe również w krajach poza Unią. Istnieje duże prawdopodobieństwo, że także podejście do pomocy państwa przyjęte przez Unię zainspiruje inne systemy prawne. Można także oczekiwać osłabienia znaczenia uprzednich porozumień cenowych (APA). Tło postępowań wszczętych przez KE przeciw firmie Fiat pokazuje, że Unia stoi na stanowisku, iż poziom cen ustalanych w tego rodzaju umowach powinien podlegać wzmocnionemu nadzorowi (również jako potencjalna forma pomocy państwa). Rozciągnięcie zasad i kontroli pomocy państwa na tę sferę może jednak zniechęcić podatników, którzy za próbę porozumienia się z organami podatkowymi w sprawie poprawności stosowanych cen będą mogli być karani jak za uzyskanie nieuzasadnionej pomocy.

6. Podsumowanie

Opracowanie Dyrektywy o cenach transferowych wpisuje się w strategię UE dotyczącą dalszej konsekwentnej integracji, a w szczególności rozszerzenia uprawnień regulacyjnych na kolejne, dotychczas nieobjęte tym uprawnieniem dziedziny.

Klarowne są cele bieżące związane z potrzebą zwalczania (uznawanych za szkodliwe) zjawisk w zakresie pomocy państwa, zwolnień podatkowych i problemów z transferem zysków. Można założyć, że rozwiązania Dyrektywy będą narzędziem pomocnym w długofalowym zwalczaniu negatywnych zjawisk podatkowych, występujących na terenie UE, w szczególności związanych z erozją podstawy opodatkowania i nadużywaniem schematów podatkowych. Skuteczne wprowadzenie Dyrektywy będzie krokiem w kierunku harmonizacji podatków

⁴³ Takie obawy związane były z projektem Dyrektywy UE o podatku cyfrowym. **W. Lips**, *The EU Commission's digital tax proposals and its cross-platform impact in the EU and the OECD*, *Journal of European Integration* 2020/7, s. 975–990.

bezpośrednich. Będzie to też mieć wpływ na procesy kształtowania się światowego ładu podatkowego, zwiększając rolę UE w tym zakresie.

Dla Polski istotne jest, by przyjęte w Dyrektywie rozwiązania wzmocniły możliwości zwalczania zjawiska transferu zysków z użyciem narzędzi planowania cen, a także wyrównały szanse aparatu skarbowego w konfrontacji z reprezentującymi bardzo wysoki poziom merytoryczny ekspertami i doradcami wielkich światowych korporacji. Dyrektywa może jednak przyspieszyć procesy harmonizacji podatków bezpośrednich, w tym np. wdrożenia jednolitej stawki podatkowej, czemu uprzednio Polska była przeciwna.

Bibliografia

Literatura

- Avi-Yonah R., Salaimi M.**, *Minimum Taxation in the United States in the Context of GloBE*, Intertax 2022/10.
- Buczowski B.**, *Rozwiązywanie problemów cen transferowych w transakcjach transgranicznych w Unii Europejskiej*, Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica 2007/209.
- Ciak J., Gruszczyńska A.**, *Uwarunkowania prawne funkcjonowania podatków i systemów podatkowych w krajach Unii Europejskiej – zarys zagadnienia*, Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu 2019/1.
- Czwalinna N.**, *Tax coordination versus tax harmonization in the EU*, w: R. Petruzzi, K. Linde (red.), *Tax policy challenges in the 21st century*, Wien 2014.
- Faulhaber L.**, *The Luxembourg Effect: Patent Boxes and the Limits of International Cooperation*, Minnesota Law Review 2017/101.
- Filipczyk H., Zalański A.**, *Podatek dochodowy od osób prawnych*, w: B. Brzeziński, D. Dominik-Ogińska, K. Lasiński-Sulecki, A. Zalański (red.), *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności*, Warszawa 2016.
- Garbarino C.**, *Harmonization and Coordination of Corporate Taxes in the EU*, Bocconi Legal Studies Research Paper October 16, 2020/3713087.
- Gribnau H.**, *Soft Law and Taxation: EU and International Aspects*, Legisprudence 2008/2.
- Jeleńska A.**, *Istota harmonizacji podatkowej*, Toruński Rocznik Podatkowy 2013.
- Korbutowicz T.**, *Polityka pomocy publicznej UE w dziedzinie podatków*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2018/372.
- Lipka K.**, *Ceny transferowe. Standardy. Charakter prawny. Mechanizmy tworzenia*, Warszawa 2023.
- Lips W.**, *The EU Commission's digital tax proposals and its cross-platform impact in the EU and the OECD*, Journal of European Integration 2020/7.
- Magellan T.D.**, *What Is Really Wrong with Global Tax Governance and How to Properly Fix It*, World Tax Journal 2018/4.
- Matei G., Pirvu D.**, *Transfer Pricing in the European Union*, Theoretical and Applied Economics 2011/4.
- Oreżniak L.**, *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej*, Warszawa 2007.

- Piekarz R., Miarkowski A.**, *Znikające miliardy. Jak transfer dochodów za granicę drenuje polski budżet*, Raport Centrum Analiz Klubu Jagiellońskiego 2015/1.
- Pistone P.**, *European Tax Integration: Law, Policy and Politics*, Amsterdam 2019.
- Rixen T., Schwarz P.**, *How Effective is the European Union's Savings Tax Directive? Evidence from Four EU Member States*, *Journal of Common Market Studies* 2012/1.
- Schön W.**, *Transfer Pricing, the Arm's Length Standard and European Union Law*, w: I. Richelle, W. Schön, E. Traversa (red.), *Allocating Taxing Powers within the European Union*, MPI Studies in Tax Law and Public Finance, Berlin 2013.
- Solilova V.**, *Transfer Pricing Rules in EU Countries*, *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis* 2010/3.
- Rogers H., Oats L.**, *Transfer pricing: changing views in changing times*, *Accounting Forum*, 2002/1.
- Vega A.**, *International governance through soft law: The case of the OECD transfer pricing guidelines*, *TranState Working Papers*, No. 163, Universität Bremen, Collaborative Research Center 597 – Transformations of the State, Bremen.
- Vogt R.**, *Reputations and the fight against tax evasion: EU pressure and Asian financial centres*, *International Affairs* 2019/2.
- Whittaker D.R.**, *An Examination of the O.E.C.D. and U.N. Model Tax Treaties: History, Provisions and Application to U.S. Foreign Policy*, *North Carolina Journal of International Law and Commercial Regulation* 1982/1.

Dokumenty UE

- European Commission, *Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT) initiative*, Ref. Ares (2022)7086603 – 13/10/2022.
- Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, COM(2018) 148 final.

Strony internetowe

- Commission Work Programme 2023, https://commission.europa.eu/strategy-documents/commission-work-programme_en; stan na 3.10.2023 r.
- Dyrektywa Rady w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com2016685en; stan na 3.10.2023 r.
- Joint Transfer Pricing Forum, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en#heading_1; stan na 3.10.2023 r.
- Joint Transfer Pricing Forum, <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:EN>; stan na 3.10.2023 r.
- Proposal for a Council Directive on transfer pricing, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52023PC0529>; stan na 29.01.2024 r.
- Tax Justice, <https://actionaid.org/sites/default/files/publications/Collect%20more%20and%20more%20fairly%20-%20ActionAid%20brief%20June%202019.pdf>; stan na 3.10.2023 r.
- Taxand Transfer Pricing Update, <http://www.taxand.com/wp-content/uploads/2018/11/OECD-update-on-TP-and-related>; stan na 10.10.2023 r.
- Transfer Pricing and Developing Countries, http://aei.pitt.edu/38951/1/transfer_pricing_dev_countries.pdf; stan na 3.10.2023 r.

US Perspective on Transfer Pricing EU State Aid, <https://kpmg.com/kpmg-us/content/dam/kpmg/pdf/2020/us-perspective-transfer-pricing-eu-state-aid-oct-2020.pdf>; stan na 3.10.2023 r.
Will Transfer Pricing Rules be harmonized in Europe?, <https://blogg.pwc.se/taxmatters-en/transfer-pricing-rules-europe>; stan na 3.10.2023 r.

Orzecznictwo

Wyrok z dnia 29 lutego 1996 r., w sprawie Scanavi i Chryssanthakopoulos C-193/94, pkt 27.
Wyrok z dnia 13 maja 1997 r., Niemcy przeciw Parlamentowi Europejskiemu i Radzie Europy, C-233/94 ECLI:EU:C:1997:231, pkt 43.
Wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., w sprawie Hamamatsu Photonics, ECJ EU 20 Dec 2017 Case C-529/16.
Wyrok z dnia 22 listopada 2022 r. Skarga o stwierdzenie nieważności (2023/C 24/02).

Krzysztof LIPKA

FEW REMARKS ON EU TRANSFER PRICING DIRECTIVE PROPOSAL

Abstract

Background: In 2023 a draft EU Directive on transfer pricing was presented by the EU. However, the choice of this topic as the subject of EU regulation does not seem obvious. Transfer pricing is an important element of direct taxes, which are not subject to harmonization. Moreover, because the EU countries apply OECD guidelines, their regulations do not differ significantly, which leads to conclusion that there is no urgent need for their further unification. In the official justification the document explains the goals of harmonizing by the need to combat abuse in profit transfers and to create simplified solutions for taxpayers operating across EU countries. However, it seems that the EU also had other goals when choosing transfer pricing as the target for harmonization. Moreover, the introduction of this Directive may have a significant impact on the process of creating global transfer pricing standards, as well as general rules of the global tax order.

Purpose of research: The article analyzes the reasons for preparing the EU transfer pricing Directive and seeks answers to questions about the far-reaching effects of its implementation. This includes its' impact on the position of the OECD as the source of global standards in this field and the EU as their user, and perhaps soon to be also co-author. The hypothesis of the article is that through the Directive the EU is trying to achieve broader goals than merely the unification of transfer prices.

Method: The research used theoretical and legal methods to analyze the views of the doctrine and examine the main polemical trends, as well as dogmatic-legal and logical-linguistic methods. It was created based on analysis of the content of legal acts and documents as well as studies of the literature related to the subject .

Conclusions: The study has shown that the introduction of the Directive may have a significant impact on the process of further harmonization of direct taxes in the EU. As a result, the EU may gain a direct influence on the global solutions and weaken the monopoly position of the OECD as the main source of transfer pricing standards. It may also enable the EU to increase its influence over the global tax order.

Keywords: transfer pricing, EU law, EU directives, international tax law, OECD.