https://doi.org/10.18778/7969-015-2.33

Krzysztof Lasiński-Sulecki[*]

Status prawny Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych dla międzynarodowych przedsiębiorstw oraz administracji podatkowych i ich znaczenie w orzecznictwie polskich sądów na tle praktyki wybranych innych państw

1. Zasada *arm's length* w umowach w sprawie unikania podwójnego opodatkowania

Art. 9 ust. 1 Modelu Konwencji Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie podatku od dochodu i majątku (MK OECD) ustanawia zasadę *arm's length*. Zgodnie z powołanym przepisem: „Jeżeli:

a) przedsiębiorstwo Umawiającego się Państwa uczestniczy bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu, kontroli lub w kapitale przedsiębiorstwa drugiego Umawiającego się Państwa albo

b) te same osoby uczestniczą bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu, kontroli lub w kapitale przedsiębiorstwa Umawiającego się Państwa i przedsiębiorstwa drugiego Umawiającego się Państwa i jeżeli w jednym i w drugim przypadku między dwoma przedsiębiorstwami w zakresie ich stosunków handlowych lub finansowych zostaną umówione lub narzucone warunki, które różnią się od warunków, które 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".

[*] Dr Krzysztof Lasiński-Sulecki – Katedra Prawa Finansów Publicznych, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu.

Zawierane przez Polskę umowy bilateralne w sprawie unikania podwójnego opodatkowania bazują na Modelu Konwencji OECD[1]. W konsekwencji sformułowanie stosownych przepisów tych umów nie odbiega zasadniczo od treści art. 9 ust. 1 MK OECD[2].

2. Jaka wycena transakcji odpowiada standardowi *arm's length*? W poszukiwaniu wskazówek

Jakkolwiek zrozumienie standardu *arm's length* ani jego teoretycznego uzasadnienia (*separate entity approach*) nie powinno przysparzać istotnych trudności, to jednak zastosowanie go w praktyce nieodłącznie musi wiązać się z istotnymi problemami, bo art. 9 ust. 1 MK OECD oraz umowy bilateralne zawarte na jego podstawie wyrażają pewną zasadę – standard wyceny, czy może nieco ściślej: przewidują konsekwencje wyceny nieodpowiadającej standardowi w postaci możliwości dokonania korekty pierwotnej (ang. *primary adjustment*), ale nie przewidują jednocześnie żadnego sposobu określenia wyceny transakcji, która odpowiadałaby rzeczonemu standardowi. MK OECD nie stanowi tu wcale wyjątku. Także w innych rozwiązaniach modelowych – takich jak Model Konwencji Stanów Zjednoczonych Ameryki[3] czy Model Konwencji Organizacji Narodów Zjednoczonych[4] – brakuje szczegółowych przepisów, które pozwalałyby na ustalenie wyceny zgodnej ze standardem *arm's length*.

Rozwinięcie i konkretyzacja przepisów art. 9 ust. 1 MK OECD znajduje się w Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych[5] (*OECD Transfer Pricing Guidelines*

[1] Nieliczne umowy potwierdzają to wyraźnie w swej treści – zob. np. protokół w umowie z Austrią z 2004 r., Dz. U. z 2005 r. Nr 224, poz. 1921. Przeważnie świadczy o tym dość istotne podobieństwo przyjętych przez Polskę w umowach bilateralnych rozwiązań do MK OECD. Niekiedy w uzasadnieniach projektów ustaw ratyfikujących umowy bilateralne znajdują się odniesienia, które świadczą o bazowaniu na rozwiązaniach OECD. Zob. np. rządowy projekt ustawy o ratyfikacji Konwencji między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Meksykańskich Stanów Zjednoczonych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisanej w Mexico City dnia 30 listopada 1998 r., druk sejmowy nr 252, Sejm IV kadencji (odniesienie do zaleceń Rady OECD w zakresie samego zawierania umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania).

[2] W nielicznych zawartych przez Polskę umowach zasadę tę umieszczono w przepisie oznaczonym innym numerem niż 9. W umowie z Białorusią z 1992 r. (Dz. U. z 1993 r. Nr 120, poz. 534) brak odpowiednika art. 9 ust. 1 MK OECD, chociaż występuje w niej odpowiednik art. 9 ust. 2, zaś w umowie z Rosją z 1992 r. w ogóle brak przepisu ustanawiającego zasadę *arm's length* w relacjach między podmiotami powiązanymi (Dz. U. z 1993 r. Nr 125, poz. 569).

[3] United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006; www.irs.gov.

[4] United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, United Nations, New York 2011.

[5] Zob. T. Vetter, *Die normative Bedeutung der OECD-Verrechnungspreislichtlinien*, [w:] A. Lahodny-Karrner *et al*., *Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien der OECD*, Wiedeń 1996, s. 11.

for Multinational Enterprises and Tax Administrations, dalej: Wytyczne OECD)[6]. Wytyczne OECD szczegółowo traktują o potencjalnych problemach związanych ze stosowaniem standardu *arm's length* i proponują rozwiązania tych problemów. Skłania to do rozważenia ich miejsca i znaczenia w systemie prawa, tym bardziej że część autorów przypisuje im status biblijny[7].

3. Konwencja ustanawiająca OECD a status Wytycznych

Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (Organization for Economic Co-operation and Development, OECD) powołano na mocy Konwencji o Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju sporządzonej w Paryżu 14 grudnia 1960 r. (Konwencja OECD)[8]. Zgodnie z art. 5 Konwencji dla osiągania swoich celów OECD może:

a) podejmować decyzje, które będą wiążące wobec wszystkich członków, jeśli nie zostanie postanowione inaczej,

b) przedkładać zalecenia członkom oraz

c) zawierać umowy z członkami, krajami nieczłonkowskimi i organizacjami międzynarodowymi.

Cele OECD zostały scharakteryzowane dość ogólnie w art. 1 Konwencji ustanawiającej tę organizację. Warto zwrócić uwagę na art. 6 ust. 1 Konwencji OECD, który stanowi, że jeżeli w szczególnych przypadkach OECD nie uzgodni jednomyślnie inaczej, decyzje będą podejmowane i zalecenia przyjmowane po wzajemnym uzgodnieniu przez wszystkich członków. Z kolei ust. 3 art. 6 Konwencji OECD przesądza o tym, że żadna decyzja nie będzie wiążąca dla członka, jeśli nie będzie zgodna z wymaganiami jego własnej procedury konstytucyjnej. Pozostali członkowie mogą uzgodnić, że taka decyzja będzie stosować się do nich tymczasowo. Nie ulega wątpliwości to, że Wytyczne OECD nie są wiążącą państwa członków OECD decyzją. Spośród środków wskazanych w art. 5 Konwencji OECD Wytyczne mogą się zatem jawić jako zalecenia.

4. Ewolucja Wytycznych OECD

Już w 1979 r. OECD przyjęła raport pt. *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*. W literaturze zauważano, że po prostu potwierdzał on zasadę *arm's length*[9]. Raport z 1979 r. wprowadzał natomiast, co należy podkreślić, pewne metody

[6] Najnowsza wersja – OECD 2010.

[7] Zob. J. J. A. Burke, *Re-thinking First Principles of Transfer Pricing Rules*, „Virginia Tax Review" 2010–2011, vol. 30, s. 618.

[8] Dz. U. z 1998 r. Nr 76, poz. 490.

[9] Zob. J. C. Pagan, J. S. Wilkie, *Transfer Pricing Strategy in a Global Economy*, IBFD Publications, Amsterdam 1993, s. 35.

ustalania cen transferowych zgodnych z zasadą *arm's length*. Metody te były przy tym wysoce zbliżone do tych, które w 1968 r. wprowadzono w Stanach Zjednoczonych do przepisów krajowych[10]. Raport z 1984 r. zatytułowany *Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Taxation Issues* dotyczył korekty odpowiedniej procedury wzajemnego porozumiewania się, opodatkowania przedsiębiorstw wielonarodowych w sektorze bankowym oraz przypisania centralnych kosztów zarządzania i kosztów usług[11]. Wydane w 1995 r. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* z założenia miały stanowić kompilację wcześniejszych raportów (wprowadzono przy tym pewne poprawki)[12].

Aktualna wersja Wytycznych OECD obejmuje zarówno wspomniany wyżej dokument z 1995 r. (uzupełniony), jak i kilka późniejszych raportów. Ponadto, w Wytycznych OECD wprowadzono pewne zmiany w stosunku do raportu z 1995 r.

5. Status Wytycznych OECD – stanowisko OECD

Z samego tytułu dokumentu wynika, że nie ma on statusu prawa wiążącego. Niewiążący charakter Wytycznych OECD znajduje przy tym potwierdzenie również w ich treści (pkt 16, s. 20).

Stosowanie Wytycznych OECD przez administracje podatkowe jest przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju zalecane w art. 5 lit. b) Konwencji OECD[13]. Zaleca się też, aby administracje zachęcały podatników do podążania za Wytycznymi OECD[14].

6. Recepcja treści Wytycznych OECD w polskim porządku prawnym

W polskiej literaturze naukowej zwraca się uwagę na to, że wprowadzenie do polskiego ustawodawstwa regulacji dotyczących cen transferowych przedsiębiorstw powiązanych było spowodowane przystąpieniem Polski do OECD[15]. Rzeczywiście, dostrzegalne jest wprowadzanie do polskich aktów prawnych rozwiązań bazujących nie tylko na MK OECD, co jest o tyle oczywiste, o ile Polska jest stroną umów bilateralnych opierających się na tym modelu, lecz także koncepcji wypracowanych właśnie w Wytycznych OECD.

---

[10] Zob. R. Y. W. Tang, *Intrafirm Trade and Global Transfer Pricing Regulations*, Westport 1997, s. 116–117.

[11] Ibidem, s. 117.

[12] Ibidem, s. 119.

[13] Zalecenia Rady w sprawie określania cen transferowych między powiązanymi przedsiębiorstwami, C(95)126/final ze zm., [w:] *Wytyczne OECD*, s. 369 i n., pkt I.1

[14] Ibidem, pkt I.2.

[15] Zob. S. Sojak, *Ceny transferowe. Teoria i praktyka*, Warszawa 2001, s. 9.

Sztandarowym przykładem mogą tu być metody szacowania dochodów przewidziane w art. 11 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (u.p.d.o.p.)[16] oraz art. 25 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (u.p.d.o.f.)[17], szczegółowo uregulowane w odpowiednich rozporządzeniach Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r.[18]

Trzon wspomnianych metod stanowią rozwiązania zaproponowane w Wytycznych OECD. Również wcześniej – przed wejściem w życie powołanych rozporządzeń – obowiązujące w Polsce regulacje prawne oceniano w literaturze przedmiotu jako zgodne z Wytycznymi OECD[19]. Nie oznacza to jednak, że rozważania co do znaczenia Wytycznych OECD w Polsce mają charakter tylko teoretyczny. Nie powielono bowiem w treści obowiązujących w Polsce aktów prawnych całej treści Wytycznych OECD.

7. Doktrynalne spojrzenie na znaczenie Wytycznych OECD

W zagranicznej literaturze naukowej podkreśla się, że Wytyczne OECD tylko w ograniczonym zakresie są wiążące dla państw członków OECD (sama koncepcja częściowego związania może się przy tym jawić jako co najmniej dziwna). Wskazuje się istotną wagę Wytycznych OECD w interpretacji art. 9 MK OECD[20], ale zarazem przypisuje się im wagę analogiczną do wagi Komentarza do MK OECD[21]. Konstatacja ta nie rozwiązuje większości problemów związanych ze znaczeniem Wytycznych OECD, jako iż także status prawny i podstawa prawna do wykorzystania Komentarza do MK OECD w toku wykładni umów bazujących na MK OECD są przedmiotem ożywionych sporów doktrynalnych[22]; wskazuje się, że status ten wcale nie jest jasny[23].

---

[16] Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.

[17] Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 ze zm.

[18] Jedno z nich dotyczy osób prawnych (Dz. U. Nr 160, poz. 1268 ze zm.), zaś drugie osób fizycznych (Dz. U. Nr 160, poz. 1267 ze zm.).

[19] Zob. M. O'Shaughnessy, J. Banach, S. Lebda, A. Reszka, K. Szydłowska, P. Wiewiórka, *Ceny transferowe*, Warszawa 2003, s. 14 i 77; Ł. Łukawski, *Zasady ustalania wartości rynkowej dóbr niematerialnych w świetle regulacji dotyczących cen transferowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego" 2005, nr 2, s. 106.

[20] Zob. M. Lehner, [w:] T. Ecker, G. Ressler (red.), *History of Tax Treaties. The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties*, Wien 2011, s. 401.

[21] Zob. M. Lehner, [w:] K. Vogel (red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Haga–Londyn–Boston 1997, s. 535.

[22] O czym może świadczyć chociażby liczba sporów w doktrynie prawa, które dotyczą owego problemu. Główne kierunki myśli można prześledzić w: S. Douma, F. Engelen (red.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD, Amsterdam 2008.

[23] Zob. C. Finnerty, P. Merks, M. Petriccione, R. Russo, *Fundamentals of International Tax Planning*, IBFD, Amsterdam 2007, s. 18. Zob. też K. Holmes, *International Tax Policy and Double Tax Treaties. An Introduction to Principles and Application*, IBFD, Amsterdam 2007, s. 75–76.

Sam MK OECD określa Komentarz do MK OECD jako instrument zmierzający do zilustrowania i zinterpretowania przepisów modelu (pkt 28–29 MK OECD w wersji z 2005 r.)[24]. Część autorów zastanawia się nad znaczeniem samego członkostwa w OECD dla związania MK OECD i komentarzem do niego[25]. Z pewnością problematyczne jest wykorzystanie Komentarza do MK OECD wówczas, gdy tylko jedno z państw-stron umowy jest członkiem OECD. Sąd Apelacyjny w Borgarting (Norwegia) w wyroku z dnia 13 sierpnia 2003 r. w sprawie PGS Geophysical AS przeciwko Rządowi Norwegii[26] uznał, że na Komentarzu do MK OECD można w takim wypadku bazować, jeśli istnieją podstawy do przyjęcia, że dana umowa bilateralna oparta jest na MK OECD, a jej postawienia są identycznie sformułowane jak postanowienia MK OECD.

Niekiedy odwoływanie się w toku interpretacji przepisów do Komentarza do MK OECD postrzegane jest wręcz jako przejaw stosowania wykładni autentycznej (w odniesieniu do przepisów, które są oparte na MK OECD)[27]. Bywa, że MK OECD i Komentarz do MK OECD są analizowane jako przejaw zwyczaju międzynarodowego, przy czym zastrzega się, że mogłyby one odzwierciedlać zwyczaj tylko w pewnej części, a i co do tego można by mieć pewne wątpliwości, z uwagi na wyraźne podkreślenie niewiążącego charakteru Komentarza do MK OECD w jego treści (pkt 29) oraz brak *opinio iuris*[28]. Toczą się też dyskusje dotyczące tego, czy państwa-strony umów bilateralnych bazujących na MK OECD nie zobowiązały się do stosowania Komentarza do MK OECD w sposób milczący (zasady *acquiescence* lub *estoppel*). Niektórzy wyrażają pewne wątpliwości co do takiego związania państw-stron[29], inni zaś są zdania, że związanie uzależnione jest od tego, czy państwo jest członkiem OECD i czy nie zgłosiło zastrzeżeń[30]. Postrzeganie MK OECD jako porozumienia czy dokumentu, o których mowa w art. 31 ust. 2 lit. a) i b) Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów[31] bywa jed-

[24] Zob. J. A. Becerra, *Interpretation and Application of Tax Treaties in North America*, IBFD, Amsterdam 2007, s. 67.

[25] Zob. J. Wouters, M. Vidal, *An International Lawyer's Perspective on the ECJ's Case Law Concerning the OECD Model Tax Convention and Its Commentaries*, [w:] L. Hinnekens, P. Hinnekens (red.), *A Vision of Taxes within and outside European Borders. Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael*, Alphen aan den Rijn 2008, s. 992.

[26] 02-02662 A/03, „International Tax Law Reports" 2003, vol. 6, part 2, s. 212 i n.

[27] Zob. J. A. Becerra, *op. cit.*, s. 68.

[28] Zob. np. J. Wouters, M. Vidal, *op. cit.*, s. 995 i 997. Zob. też N. Blokker, *Skating on thin ice? On the law of international organizations and the legal nature of the Commentaries on the OECD Model Tax Convention*, [w:] S. Douma, F. Engelen (red.), *op. cit.*, s. 25.

[29] Zob. H. Thirlway, *The role of the international law concepts of acquiescence and estoppel*, [w:] S. Douma, F. Engelen (red.), *op. cit.*, s. 44.

[30] Zob. F. Engelen, *How "acquiescence" and "estoppels" can operate to the effect that the states parties to a tax treaty are legally bound to interpret in accordance with the Commentaries on the OECD Model Tax Convention*, [w:] S. Douma, F. Engelen (red.), *op. cit.*, s. 71–72.

[31] Dz. U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439.

nak negowane w literaturze przedmiotu. Podnosi się, że Komentarz do MK OECD dotyczy nie tyle umowy międzynarodowej, ile właśnie modelu traktatu, który nie ma mocy obowiązującej[32].

Sporne jest też to, czy Komentarz do MK OECD może stanowić kontekst interpretacyjny dla umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Kwestionuje się możliwość uznania Komentarza do MK OECD za kontekst z uwagi na to, że za taki można uznać jedynie dokumenty i umowy istniejące w momencie podpisania interpretowanej umowy[33]. W polskiej literaturze naukowej można dostrzec zarówno stanowisko negujące możliwość uznania Komentarza do MK OECD za kontekst[34], jak i afirmujące takie działanie[35].

Coraz więcej przedstawicieli doktryny zaczyna dostrzegać pewną sferę między aktami wiążącymi i niewiążącymi[36]. W ocenie niektórych autorów powoływanie się na Komentarz do MK OECD w praktyce stosowania prawa może być postrzegane jako przejaw tzw. *better law approach*. MK OECD oraz Komentarz do MK OECD są tworzone przez ekspertów. Jest zatem szansa, że bardziej odpowiadają wymogom współczesnego świata niż prawo tradycyjnie tworzone przez ustawodawcę[37].

W doktrynie znaczenie raportów OECD (do których zalicza się też Wytyczne OECD) uzależnia się od tego, czy były one dostępne przed zawarciem umowy bilateralnej, w toku wykładni, w której miałyby być wykorzystane, i możliwe jest przyjęcie założenia, że negocjatorzy podzielali poglądy zaprezentowane w raporcie[38]. Jednocześnie nadmienia się, że przyjęcie wspomnianego założenia odnośnie do raportów nie jest tak oczywiste jak odnośnie do Komentarza do MK OECD[39].

Niektórzy autorzy podkreślają, że Wytyczne OECD pozbawione są wiążącego charakteru dla państw członkowskich[40], co z pewnością nie jest twierdzeniem bezpodstawnym. W literaturze przedmiotu można też znaleźć odniesienia do Wytycznych OECD wśród źródeł interpretacyjnych dla art. 9 MK OECD, co jednak

---

[32] Zob. T. Dubut, *The Court of Justice and the OECD Model Tax Conventions or the Uncertainties of the Distinction Between Hard Law, Soft Law, and No Law in the European Case Law*, „Intertax" 2012, vol. 40, no. 1, s. 3.

[33] Zob. K. van Raad, *Interpretacja i stosowanie międzynarodowych umów podatkowych przez sądy krajowe*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego" 2000, nr 2, s. 13.

[34] Zob. M. Malicka, A. Zalasiński, *Rola oficjalnego komentarza do Modelu konwencji OECD w interpretacji umów dotyczących unikania podwójnego opodatkowania opartych na tym modelu*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego" 2005, nr 1, s. 103.

[35] Zob. T. Kardach, *Wykładnia umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego" 2004, nr 4, s. 113.

[36] Zob. np. N. Blokker, *op. cit.*, s. 20.

[37] Zob. J. Wouters, M. Vidal, *op. cit.*, s. 1004.

[38] Zob. M. Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Wiedeń 2010, s. 49.

[39] Ibidem.

[40] Zob. T. Borstell, [w:] A. Vögele, T. Borstell, G. Engler, *Handbuch der Verrechnungpreise*, Monachium 2004, s. 136.

również nie rozwiązuje problemu, jeśli uwzględnić to, że do tej kategorii zalicza się też przepisy międzynarodowego i krajowego prawa obowiązującego[41].

8. Odesłania do MK OECD w treści umów bilateralnych

Trzeba podkreślić, że w niektórych umowach bilateralnych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania wskazuje się wyraźnie na to, iż umowa została zredagowana zgodnie z odpowiednimi postanowieniami MK OECD i jej postanowienia mają znaczenie zbieżne z tym, które zostało wyrażone w Komentarzu do MK OECD[42].

Można zadać pytanie, jakie jest znaczenie wyraźnego odniesienia do MK OECD oraz Komentarza do MK OECD w treści umowy bilateralnej dla Wytycznych OECD. Czy odesłanie takie rozciąga się na Wytyczne OECD? Czy może – wprost przeciwnie – brak wyraźnego odesłania do Wytycznych OECD świadczy właśnie o braku ich znaczenia w toku wykładni przepisów umów bilateralnych?[43] Wydaje się, że żadna ze skrajnych odpowiedzi na tak postawione pytanie nie byłaby prawidłowa. Z jednej strony, umowa bilateralna wskazująca wyraźnie na zastosowanie Komentarza do MK OECD (w dodatku w liczbie pojedynczej) odnosi się tylko do tego właśnie komentarza. Nie ma podstaw, aby postrzegać to wskazanie rozszerzająco. Z drugiej zaś strony, trudno takie odesłanie traktować jako podstawę do wnioskowania *a contrario*. Wszak istnieje szereg argumentów systemowych (posługiwanie się zaleceniami organizacji międzynarodowej, której Polska jest członkiem dla ułatwienia osiągnięcia jej celów) i funkcjonalnych (możliwość osiągnięcia celu postanowień umów bilateralnych bazujących na art. 9 MK OECD poprzez zastosowanie Wytycznych OECD), które mogą wręcz skłaniać do posłużenia się wnioskowaniem *per analogiam*.

9. Wytyczne OECD w orzecznictwie polskich sądów

Składy orzekające sądów administracyjnych w różnoraki sposób nawiązywały ostatnimi laty w uzasadnieniach swych orzeczeń do Wytycznych OECD.

Sądy administracyjne poszukiwały znaczeń pewnych zwrotów właśnie w Wytycznych OECD[44]. Niekiedy Wytyczne OECD pojawiały się tylko w tle, gdzie skład orzekający negatywnie oceniał przeprowadzone przez organ podatko-

---

[41] Zob. A. Biegalski, [w:] B. Brzeziński (red.), *Model konwencji OECD. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 581–582.

[42] Zob. protokół w umowie Polski z Austrią (2004), Dz. U. z 2005 r. Nr 224, poz. 1921.

[43] Zob. T. Vetter, *Die normative Bedeutung…*, s. 11.

[44] Wyrok WSA w Lublinie z dnia 20 września 2006 r., I SA/Lu 96/06, CBOSA.

wy postępowanie wyjaśniające dotyczące kosztów uzyskania przychodów w sytuacji, gdy strona rozliczała swoje transakcje – a w ślad za nimi koszty – opierając się właśnie na Wytycznych OECD[45]. Bywa, że sąd traktował Wytyczne OECD na równi ze środkami dowodowymi[46]. W innych wypadkach składy orzekające zwracały uwagę na fakt recepcji części rozwiązań z Wytycznych OECD w krajowym porządku prawnym[47]. Wytyczne OECD wskazywano przy tym (wraz z Modelem Konwencji OECD) również jako wyznacznik celu recypowanych do prawa krajowego rozwiązań[48].

Zdarzały się takie wyroki, w których podatnik w skardze do sądu administracyjnego wyraźnie zarzucał organowi podatkowemu drugiej instancji naruszenie Wytycznych OECD, a sąd, prezentując swoje stanowisko w sprawie, do Wytycznych OECD w żaden sposób się nie odnosił (chociaż, jak się wydaje, takie sformułowanie zarzutu powinno skłonić skład orzekający właśnie do rozważenia miejsca Wytycznych OECD w systemie obowiązującego w Polsce prawa)[49].

10. Znaczenie Wytycznych OECD w wybranych państwach

W celach porównawczych warto zwrócić uwagę na pojmowanie znaczenia Wytycznych OECD w wybranych państwach członkowskich Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, tj. w Austrii, Stanach Zjednoczonych i Australii.

Wytyczne OECD z 1995 r. zostały opublikowane w Austrii w dzienniku urzędowym austriackiego resortu finansów[50]. Jednak w 2010 r. opracowano i udostępniono krajowe *Verrechnungspreisrichtlinien*, które jednak – w ocenie Bundesministerium für Finanzen – nie wykluczają posługiwania się Wytycznymi OECD na potrzeby interpretacji postanowień bazujących na art. 9 MK OECD, ani nawet przepisów prawa krajowego[51].

Wytyczne OECD nie mają mocy obowiązującej w Austrii. Nie mogą zatem stanowić podstawy prawnej decyzji organów podatkowych[52]. Podstawę prawną

[45] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 listopada 2010 r., III SA/Wa 893/10, CBOSA.

[46] Wyrok NSA z dnia 18 sierpnia 2004 r., FSK 359/04, CBOSA.

[47] Wyrok WSA w Krakowie z dnia 3 czerwca 2009 r., I SA/Kr 1374/08, wyrok uchylony przez NSA, CBOSA. Zob. też wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 22 grudnia 2006 r., I SA/Bd 650/06, wyrok uchylony przez NSA, CBOSA.

[48] Wyrok WSA w Krakowie z dnia 3 czerwca 2009 r., I SA/Kr 1374/08, wyrok uchylony przez NSA, CBOSA.

[49] Zob. np. wyrok WSA w Krakowie z dnia 15 października 2010 r., I SA/Kr 1188/10, CBOSA; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 9 stycznia 2008 r., I SA/Sz 615/07, CBOSA.

[50] Transfer Pricing Country Profile – Austria, www.oecd.org (dostęp: 27.03.2012).

[51] BMF-010221/2522-IV/4/2010 z dnia 28 października 2010 r., s. 10.5.

[52] Zob. np. T. Vetter, *Zur rechtlichen Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze*, „Steuer und Wirtschaft International" 1997, nr 12, s. 550.

do przeprowadzania stosownych korekt podstawy opodatkowania stanowią § 8 (1) *Körperschaftsteuergesetz*[53], § 6 Z 6 *Einkommensteuergesetz*[54] czy w ostateczności § 21 *Bundesabgabenordnung*[55], co podkreśla się w austriackiej literaturze przedmiotu[56]. Trzeba przy tym nadmienić, że austriackie rozwiązania prawne w części bazują na Wytycznych OECD[57].

Austriackie Federalne Ministerstwo Finansów opowiada się za kongruencją zasady ceny wolnorynkowej w prawie austriackim i międzynarodowym, gdyż pozwala ona na osiągnięcie celów umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, sprowadzających się do eliminacji podwójnego opodatkowania oraz podwójnego nieopodatkowania[58]. W literaturze przedmiotu wskazywano jednak na to, że brakuje podstaw do uwzględniania Wytycznych OECD nawet przy wykładni prawa obowiązującego[59]. W orzecznictwie administracyjnym nadmienia się, że Wytyczne OECD mogą mieć znaczenie dla wykładni przepisów umów międzynarodowych zawartych po dniu opublikowania pierwszej wersji tych Wytycznych OECD[60]. Kładzie się nacisk na kwestie intertemporalne. Każdorazowo możliwość posiłkowania się Wytycznymi OECD w określonej wersji determinowana jest przez ich publikację przed zawarciem interpretowanej umowy[61].

Chociaż początkowo Stany Zjednoczone nie posługiwały się nawet MK OECD jako punktem wyjścia w negocjacjach z innymi państwami, to w umowach bilateralnych zawartych po przystąpieniu Stanów Zjednoczonych do OECD dostrzegalny jest wpływ tej organizacji i jej rozwiązań modelowych na treść postanowień traktatowych[62]. W literaturze naukowej wskazuje się na to, że w Stanach Zjednoczonych – z uwagi na członkostwo tego państwa w OECD – jest podstawa

---

[53] Bundesgesetz vom 7. Juli über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften, BGBl 401/1988 ze zm. Powołany przepis dotyczy ukrytego przenoszenia zysków (niem. *verdeckte Gewinnausschüttung*) – szerzej na ten temat zob. G. Ressler, B. Stürzlinger, [w:] M. Lang, J. Schuch, C. Staringer (red.), *Körperschaftsteuergesetz. Kommentar*, Wiedeń 2009, s. 288 i n.

[54] Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen, BGBl 1988/400 ze zm.

[55] Bundesgesetz vom 28. Juni 1961, betreffend allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von Abgabenbehörden des Bundes verwalten Abgaben, BGBL 1961/194 ze zm. Przepis dotyczy oceny faktów na potrzeby zastosowania przepisów prawa podatkowego w sposób odpowiadający gospodarczym realiom (niem. *Wirtschaftliche Betrachtungsweise*) – zob. C. Ritz, *Bundesabgabenordung. Kommentar*, Wiedeń 2005, s. 90 i n.

[56] Zob. T. Vetter, *Zur rechtlichen Bedeutung*..., s. 550.

[57] Zob. W. Doralt, G. Mayr, [w:] W. Doralt (red.), *Einkommengesetz. Kommentar*, Wiedeń 2008, s. 156.

[58] Zob. H. Loukota, *Zur Bedeutung der neuen OECD-Verrechnungspreisgrundsätze für die österreichische Besteuerungspraxis*, „Steuer und Wirtschaft International" 1997, nr 8, s. 343.

[59] Zob. T. Vetter, *Zur rechtlichen Bedeutung*..., s. 551.

[60] Decyzja Unabhängiger Finanzsenat Wien z dnia 12 stycznia 2007 r., RV 0228-W/02; www.lindeonline.at.

[61] Zob. T. Vetter, *Zur rechtlichen Bedeutung*..., s. 550.

[62] Zob. K. Vogel, H. A. Shannon III, R. L. Doernberg, K. van Raad, *United States Income Tax Treaties*, Haga–Londyn–Boston 1995 (wydawnictwo wymiennokartkowe), s. 67.

prawna do posługiwania się MK OECD oraz Komentarzem do MK OECD w toku wykładni postanowień umów bilateralnych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania[63]. Należy jednak postawić sobie pytanie, czy identyczną konstatację można by sformułować odnośnie Wytycznych OECD. Według samej Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, Wytyczne OECD nie mają w Stanach Zjednoczonych zastosowania[64].

Zawsze można było dopatrywać się zarówno podobieństw, jak i różnic między reżimem cen transferowych proponowanym przez OECD oraz stosowanym w Stanach Zjednoczonych[65]. Jakkolwiek Stany Zjednoczone stworzyły również swój Model Konwencji (*United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006*[66]), to jego postanowienia dotyczące zasady *arm's length* nie odbiegają zasadniczo od tych, które przyjęto na gruncie MK OECD.

Niekiedy Stanom Zjednoczonym zarzucano stosowanie metod określania dochodu nie do pogodzenia z zasadą *arm's length*[67], której źródłem są postanowienia umów bilateralnych bazujących czy to na MK OECD, MK ONZ, czy MK USA, nie zaś Wytyczne OECD. Co do różnic na poziomie rozwiązań ogólnych, należy zwrócić uwagę na to, że chociaż w obowiązujących w Stanach Zjednoczonych regulacjach prawnych zaakceptowano w pewnym momencie priorytet transakcyjnych metod określania podstawy opodatkowania względem metod nietransakcyjnych, to jednak w praktyce zawsze w istotnym stopniu posługiwano się metodami nietransakcyjnymi[68]. Obecnie wciąż występują zresztą różnice chociażby odnośnie do hierarchizacji metod[69]. W Stanach Zjednoczonych należy posługiwać się metodą, która da najbardziej wiarygodny sposób określenia rezultatu zgodnego z zasadą *arm's length* (*the best metod rule*), co w praktyce wymusza zbadanie możliwości zastosowania wszystkich metod[70].

---

[63] Ibidem, s. 56.

[64] Transfer Pricing Country Profile – Stany Zjednoczone, www.oecd.org (dostęp: 27.03.2012).

[65] Zob. np. H. Becker, *The New US Regulations on Transfer Pricing – Once Again a German Perspective*, „Intertax" 1993, no. 6–7, s. 282; H. N. Higinbotham, D. W. Asper, P. A. Stofregen, R. P. Wexler, *Effective Application of Section 482 Transfer Pricing Regulations*, „Tax Law Review" 1987, no. 2, s. 312.

[66] www.irs.gov.

[67] Zob. H. Hamaekers, *Zasada długości ramienia (arm's length) – jak długo?*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego" 2001, nr 2, s. 14.

[68] Zob. E. E. Lester, *International Transfer Pricing Rules: Unconventional Wisdom*, ILSA „Journal of International and Comparative Law" 1995–1996, vol. 2, s. 293. Dobrze obrazuje to zestawienie U.S. Department of Treasury (1988, 22), *Surveys of IRS Transfer Pricing Methods, 1972–1987*, [za:] L. Eden, *Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America*, Toronto–Buffalo–Londyn 1998, s. 394.

[69] Zob. R. den Hartlog, C. Jie-A-Joen, *New US Regulations – A Questio of Benefits*, BNAI „Tax Planning International Transfer Pricing", December 2006, [za:] Westlaw.

[70] Zob. M. Maliszewski, *Metody określania cen transferowych w prawie podatkowym Stanów Zjednoczonych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego" 2003, nr 1, s. 106–108.

Kwestionowano też w ogóle – jako niezgodne z zasadą *arm's length* – przyjęte w Stanach Zjednoczonych metody porównywania zysku[71].

W przeszłości kilkakrotnie zwracano już jednak uwagę na rozbieżności między zasadą *arm's length* pojmowaną przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w Wytycznych OECD a jej rozwinięciem w przepisach obowiązujących na obszarze Stanów Zjednoczonych także na poziomie rozwiązań szczegółowych. Rozbieżności w ocenie pojawiały się przede wszystkim w związku z przyjęciem w Stanach Zjednoczonych nietransakcyjnych metod określania zysku, reguły *commensurate with income* na potrzeby wyceny transakcji dotyczących wartości niematerialnych i prawnych oraz powiązania wyceny na potrzeby opodatkowania dochodu z wartością celną[72].

Pomimo pewnych odmienności, w literaturze przedmiotu wskazuje się na to, że Wytyczne OECD były w Stanach Zjednoczonych przynajmniej od czasu do czasu stosowane[73]. Amerykańskie sądy niekiedy odwołują się do MK OECD (zob. American Air Liquide Inc. and Subsidiaries *vs.* Commissioner of Internal Revenue[74]) oraz Komentarza do MK OECD (zob. Stephen D. Podd et al. *vs.* Commissioner of Internal Revenue[75]), a nawet Wytycznych OECD na potrzeby wykładni zawartych przez Stany Zjednoczone umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania[76]. Jako przykład odwołania do wszystkich wymienionych dokumentów OECD można wskazać chociażby orzeczenie w sprawie National Westminster Bank PLC *vs.* the United States[77].

Warto zauważyć, że równolegle do zmian w przepisach dotyczących cen transferowych w Stanach Zjednoczonych Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju podejmowała prace nad Wytycznymi OECD[78]. Nie sposób nie zwrócić uwagi na to, że w pewnym przynajmniej zakresie działania OECD nakierowane były na stworzenie metod określania dochodu zbliżonych do tych przewidzianych w prawie Stanów Zjednoczonych[79]. W Wytycznych OECD stworzono pole do odejścia od hierarchizacji metod i zalecono posługiwanie się metodą najbar-

[71] Ibidem, s. 113; C. Bellstedt, *A German tax practitioner's view on the White Paper*, „Intertax" 1989, no. 2/3, s. 111; *UNICE Comments on US Transfer Pricing Regulations*, „Intertax" 1993, no. 8, s. 380; International Chamber of Commerce, *Proposed U.S. income tax regulations for intercompany transfer pricing and cost sharing under Section 482 of the Internal Revenue Code*, „Intertax" 1992, no. 6/7, s. 414.

[72] Zob. K. Vogel, H. A. Shannon III, R. L. Doernberg, K. van Raad, *op. cit.*, s. 442–443. Zob. też F. C. de Hosson, *Transfer pricing: The break-down of consensus*, „Intertax" 1992, no. 6–7, s. 316.

[73] Zob. A. Vögele, M. Collardin, [w:] A. Vögele, T. Borstell, G. Engler, *op. cit.*, s. 1713.

[74] 116 T.C., no. 3 (2001).

[75] T.C. Memo 1998-418.

[76] Zob. J. A. Becerra, *op. cit.*, s. 92.

[77] Case 95-758T, 58 Fed. Cl. 491 (2003).

[78] Zob. A. Vögele, M. Collardin, [w:] A. Vögele, T. Borstell, G. Engler, *op. cit.*, s. 1713.

[79] Zob. H. Hamaekers, *op. cit.*, s. 14.

dziej stosowną (*most appropriate method*). Nie jest to rozwiązanie identyczne do amerykańskiego *the best method rule*, ale z pewnością do niego zbliżone. Można zatem z jednej strony stwierdzić, że do pewnego stopnia Wytyczne OECD odgrywają rolę w toku stosowania prawa w Stanach Zjednoczonych, z drugiej zaś można postawić pytanie, będące przyczynkiem do dyskusji, czy w przypadku Stanów Zjednoczonych nie jest tak, że to prawodawstwo tego kraju wpływa – z pewnym poślizgiem czasowym – na kształt Wytycznych OECD?

W urzędowych interpretacjach australijskiej administracji podatkowej występują odesłania do Wytycznych OECD[80], a przyjęte w Australii rozwiązania odpowiadają w dużym stopniu Wytycznym OECD[81].

W australijskim orzecznictwie niejednokrotnie odwoływano się do Wytycznych OECD, lecz nie prowadzono rozważań co do ich statusu prawnego. Wskazywano po prostu, że metody określania zysku w nich ujęte mogą się przysłużyć – w najbardziej bezpośredni sposób – do ustalenia ceny odpowiadającej wyrażonej w art. 9 umów zasadzie *arm's length*. Konstatacja ta jest, co należy podkreślić, elementem treści samych Wytycznych OECD (wyrok Administrative Appeals Tribunal, Sydney, z dnia 28 lipca 2008 r. w sprawie Roche Products Pty Ltd and Federal Commissioner of Taxation[82]).

Można też dostrzec linię orzeczniczą odnoszącą się do problemu związania Wytycznymi OECD. W części orzeczeń akcentowano brak obowiązku stosowania Wytycznych OECD (wyrok Federal Court z dnia 24 maja 2001 r. w sprawie Daihatsu Australia Pty Ltd *vs.* Federal Commissioner of Taxation[83]). Z kolei w wyroku z dnia 25 lipca 2010 r. w sprawie SNF (Australia) Pty Ltd *vs.* Federal Commissioner of Taxation[84] Federal Court, Melbourne, zauważył, że rolą Wytycznych OECD jest wspomożenie sądu w rozważeniu wyboru odpowiedniej metody. Wytyczne OECD nie narzucają sądowi żadnej metody. W tym kontekście warto zwrócić uwagę na wyrok australijskiego Federal Court of Taxation, General Division z dnia 1 czerwca 2011 r.[85] w sprawie Commissioner of Taxation *vs.* SNF (Australia) Pty Ltd, w którym skład orzekający zanegował możliwość opierania się na Wytycznych OECD. Wskazał przy tym, że zgodnie z tytułem są one po prostu wytycznymi. Ich stosowanie wymagałoby przyjęcia porozumień z państwami-stronami umów bilateralnych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. W braku takiego porozumienia, jak zauważył sąd, nie ma podstaw do stosowania Wytycznych OECD w toku wykładni umów.

---

[80] Transfer Pricing Country Profile – Australia, www.oecd.org (dostęp: 27.03.2012).

[81] Zob. A. Joseph, *Transfer Pricing Comparability: Perspectives of OECD, Australia and United States*, „International Transfer Pricing Journal" 2007, no. 2, s. 96.

[82] [2008] AATA 639.

[83] [2001] FCA 588.

[84] [2010] FCA 635.

[85] [2011] FCAC 74, „International Tax Law Reports" 2011, vol. 13, part 6, s. 954 i n.

11. Podsumowanie

Jeśli uwzględnić cel wprowadzenia zasady *arm's length* w prawie międzynarodowym, należy stwierdzić, że najbardziej pożądana byłaby pełna recepcja Wytycznych OECD jako wiążącego prawa[86]. Wszak nawet obecnie najbezpieczniejszym i zarazem najbardziej praktycznym dla przedsiębiorstw wielonarodowych rozwiązaniem wydaje się oparcie polityki w zakresie ustalania i dokumentacji cen transferowych na Wytycznych OECD. Przedsiębiorstwa, co prawda, narażają się w ten sposób niekiedy na zarzut pewnych niezgodności z wymogami prawnymi obowiązującymi w poszczególnych państwach, wystąpienie tych niezgodności mogą jednak wyjaśnić koniecznością stworzenia polityki globalnej, bo przecież ceny transferowe są problemem z założenia wykraczającym poza jedną jurysdykcję podatkową[87]. Z kolei oparcie polityki wyłącznie na rozwiązaniach krajowych poszczególnych państw wydatnie zwiększyłoby prawdopodobieństwo wystąpienia podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym, wskutek chociażby braku możliwości dokonania wyceny odpowiadającej jednocześnie organom podatkowym kilku państw, co w konsekwencji prowadziłoby do unicestwienia możliwości osiągnięcia jednego z celów umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, tj. eliminacji podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym[88].

Pełna recepcja Wytycznych OECD jako prawa obowiązującego rodziłaby jednak szereg problemów. Okazałoby się, że prawo podatkowe jest w bardzo istotnym zakresie tworzone na poziomie eksperckim przez organizację międzynarodową. Co prawda, występują pewne mechanizmy kontroli tworzenia prawa przez taką organizację, ale mogą z nich efektywnie korzystać tylko państwa-członkowie tej organizacji. Pozostałym państwom pozostaje wyrażanie swojego stanowiska w trakcie dyskusji nad kształtem przyszłych wytycznych. Każde państwo – w szczególności państwo nienależące do OECD – może przyjąć rozwiązania krajowe z pewnymi odmiennościami względem Wytycznych OECD. Jeśli jednak takie odmienności się pojawiają, efekt niesiony przez jednolite regulacje w skali globalnej może zostać unicestwiony.

Nie sposób nie zwrócić uwagi na praktyczne problemy w sferze legislacyjnej, które mogłyby się pojawić, gdyby podjęto próbę pełnej recepcji Wytycznych

---

[86] Zob. A. Storck, *OECD Transfer Pricing Guidelines – A Business Perspective*, [w:] *Practical Experience with the OECD Transfer Pricing Guidelines. Proceedings of a Seminar held in London in 1998 during the 52nd Congress of the International Fiscal Association*, vol. 23b, Haga–Londyn–Boston 1999, s. 14.

[87] Szereg administracji podatkowych zdaje się uwzględniać takie podejście – zob. np. M. Przysuski, *What do Canada's Transfer Pricing Recommendations Mean for Taxpayers*, BNAI „Tax Planning International Transfer Pricing", September 2005, [za:] Westlaw.

[88] Zob. G. Schindler, D. Henderson, *IRS White Paper revisits Section 482*, „Intertax" 1989, no. 2/3, s. 60; H. N. Higinbotham, D. W. Asper, P. A. Stofregen, R. P. Wexler, *Effective Application of Section 482 Transfer Pricing Regulations*, „Tax Law Review" 1987, no. 2, s. 302.

OECD w krajowych porządkach prawnych. Wszak ich sformułowanie zdecydowanie odbiega od sformułowania typowego dla przepisów prawnych. Wytyczne OECD pełne są rozważań, w których analizuje się różne podejścia do identycznego problemu i przedstawia się przykłady.

Kolejny problem wiąże się, przynajmniej teoretycznie, z wielością rozwiązań modelowych[89]. Należy pamiętać o tym, że pewne rozwiązania dotyczące szczegółowo opodatkowania przedsiębiorstw wielonarodowych zaproponowała Organizacja Narodów Zjednoczonych, Bank Światowy czy Uniwersytet Harvarda. W ramach ONZ w 1977 r. opracowano, chociaż formalnie nie przyjęto, *UN Code of Conduct on transnational corporations*[90]. Podobny dokument Bank Światowy stworzył w 1992 r.[91] Z kolei w Uniwersytecie Harvarda przygotowano *The Basic World Tax Code*[92].

Należałoby się zatem zastanowić nad tym, jak podejść do eksperckiego *soft law* wówczas, gdy pojawi się realna konkurencja między ośrodkami tworzącymi rzeczone *soft law*, a ich wytwory zaczną się znacząco różnić. Takiego rozwoju sytuacji w przyszłości nie da się zresztą wykluczyć, jeśli uwzględni się to, że między dużymi graczami w światowej gospodarce pojawiają się sprzeczności interesów, np. w zakresie korzyści lokalizacyjnych.

Wydaje się, że pewnym punktem wyjścia dla zbudowania rozwiązań bezpiecznych dla podmiotów gospodarczych, a zarazem zabezpieczających interes fiskalny państw, mogłoby być podjęcie próby konkretyzacji wspólnego systemu wyceny poprzez wprowadzenie rozwiązań odnośnie do metod określania zysku do MK OECD, a następnie do umów bilateralnych na nim opartych. Nie byłoby to zadanie łatwe, ale warte przynajmniej podjęcia próby. Alternatywnie można by rozważyć wprowadzenie wyraźnych odniesień do Wytycznych OECD (w wersji z dnia zakończenia negocjacji dotyczących zawarcia danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania) do umów bilateralnych wzorem odniesienia do Komentarza do MK OECD w umowie Polski z Austrią z 2004 r. Byłoby to rozwiązanie o tyle łatwiejsze od pierwszego z zaproponowanych, o ile państwa-strony mogłyby wyraźnie zastrzec, których fragmentów Wytycznych OECD nie akceptują. Z punktu widzenia przedsiębiorstw wielonarodowych stanowiłoby to gwarancję jednolitego, a zatem pożądanego zastosowania zasady *arm's length* chociaż przez dwa państwa-strony.

---

[89] Zob. nt. modeli: M. Uss, *Modele konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego" 2009, nr 1, s. 58 i n.; M. Lang, *op. cit.*, s. 29.

[90] Zob. L. Eden, *op. cit.*, s. 120.

[91] Ibidem, s. 121.

[92] Ibidem, s. 122.