

WPŁYW WSPÓLNOT POZNAWCZYCH NA REGULACJE CEN TRANSFEROWYCH

Streszczenie. Artykuł analizuje wpływ wspólnot poznawczych na procesy tworzenia i recepcji standardów cen transferowych. Standardy te opracowywane są niemal wyłącznie w jednej organizacji – OECD. Wzorce są następnie inkorporowane do systemów prawnych poszczególnych państw. W efekcie normy krajowe są odzwierciedleniem rozwiązań tworzonych przez międzynarodowych ekspertów tej organizacji.

Zarówno na proces tworzenia standardów, jak i ich recepcję do prawa krajowego znaczący wpływ mają krajowe i międzynarodowe wspólnoty poznawcze. Narzucają one formę dyskursu i ograniczają wpływ osób spoza wspólnoty na ostateczny kształt rozwiązań. Stan taki ułatwia powstawanie jednolitych rozwiązań globalnych, jednak rodzi wiele poważnych wątpliwości związanych z demokratyczną kontrolą tworzenia prawa, dominacją rozwiązań korzystnych dla krajów wysoko rozwiniętych czy też kwestią lobbingu.

Słowa kluczowe: ceny transferowe, wspólnoty poznawcze, światowy ład podatkowy

* Doktor, Akademia Leona Koźmińskiego, e-mail: lipkak@kozminski.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0002-1680-9635>

EPISTEMIC COMMUNITIES AND TRANSFER PRICING LAWS

Summary. The article analyzes the impact of epistemic communities on the processes of creating, promoting and implementing transfer pricing standards. Standards are developed almost exclusively by one organization – the OECD. These standards are then incorporated into legal systems of individual countries. As a result, national standards usually mirror the solutions created by international experts of this organization.

The process of creating standards as well as their reception by national law are also influenced by national and international cognitive communities. They impose the form and the language of discourse and limit the role and influence of people from outside the community on the final shape of solutions. This situation facilitates the creation of uniform global solutions but raises a number of serious doubts related to the democratic control of law creation, the dominance of solutions beneficial to developed countries and the issue of lobbying.

Keywords: transfer pricing, epistemic communities, global tax order

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

W prawie podatkowym na szczególną uwagę zasługują mechanizmy powstawania norm tworzonych przez ośrodki inne niż państwa. W przypadku cen transferowych wzorce rozwiązań (inkorporowanych następnie do krajowych systemów normatywnych) tworzone są przez jedną organizację międzynarodową – OECD. Za opracowywanie poszczególnych standardów odpowiedzialni są eksperci tej organizacji, a globalna recepcja następuje przy wsparciu i w wyniku współdziałania grup profesjonalistów zajmujących się zagadnieniem cen transferowych w administracji państwowej, środowiskach akademickich, a także w międzynarodowych korporacjach i firmach doradczych. Dzięki temu problematyka cen transferowych przenosi się ze sfery politycznej do sfery eksperckiej. Autor stawia tezę, że oddziaływanie takich grup na rozwój regulacji cen transferowych jest bardzo istotne. Dodatkowo artykuł jest próbą zdefiniowania podstawowych problemów, które taki wpływ może rodzić.

W badaniach zastosowano metodę teoretyczno-prawną oraz metodę dogmatyczno-prawną.

2. POJĘCIE WSPÓLNOT POZNAWCZYCH

Termin „wspólnoty poznawcze” („wspólnoty epistemologiczne” – *epistemic communities*)¹ wywodzi się z nauk politycznych i zawdzięcza swoją popularność badaniom P. Haasa prowadzonym w latach osiemdziesiątych i dziewięćdziesiątych XX wieku, dotyczącym wpływu wywieranego przez ekspertów na politykę międzynarodową. W związku z procesami globalizacji i ekspansją niepaństwowych systemów normatywnych pojęcie to przeniknęło do nauk prawnych. W Polsce do szerszego dyskursu wprowadził je T. Raburski w pracach dotyczących autonomizacji prawa².

Wspólnoty poznawcze to grupy o wspólnym stylu myślenia³. Cechą, która je łączy, jest zgodność przekonań dotycząca wartości, norm oraz zachodzących między nimi związków przyczynowo-skutkowych. Swój autorytet budują na posiadanej wiedzy i związanym z nią doświadczeniu. Przy tym wiedza ta nie jest „odkrywana”, lecz „konstruowana w interakcjach społecznych i legitymizowana [przez wspólnoty – przyp. K.L.] jako prawomocna”⁴. Nawet jeżeli istnieją w ramach wspólnot poznawczych wewnętrzne spory, to na zewnątrz prezentują one jednolitą narrację, podejmując przy tym działania ukierunkowane na ograniczenie głosów spoza wspólnoty i ostatecznie „przejęcie kontroli nad zagadnieniem”⁵. Dzięki temu stopień oddziaływania na otoczenie może być znaczący, a w sferze

¹ Przyjęte przez T. Raburskiego tłumaczenie *epistemic communities* jako „wspólnoty poznawcze” nie wydaje się semantycznie trafne. Podobny zarzut dotyczy używanego w naukach politycznych zwrotu „wspólnoty epistemologiczne”. Używany przez niektórych prawników zwrot „wspólnoty epistemiczne” jest zapożyczeniem z języka filozofii (por. A. Nowak-Far, *Prawo Unii Europejskiej. Języki, struktury, działanie w praktyce*, Warszawa 2020). Zdaniem autora właściwszy i lepiej oddający sens zagadnienia byłyby termin „wspólnoty eksperckie” lub „społeczność ekspercka”. Jednak ze względu na wcześniejsze wprowadzenie terminu „wspólnoty poznawcze” do literatury prawniczej autor zdecydował się na użycie do opisanego zjawiska właśnie tego zwrotu.

² T. Raburski, *Autonomizacja prawa wobec państwa w sferze międzynarodowej*, Poznań 2012, s. 130.

³ P. Haas, *Introduction: Epistemic Communities and International Policy Coordination*, „International Organization” 1992, vol. 46(1).

⁴ M. Malewski, *Badania jakościowe w naukach społecznych. O potrzebie metodologicznej wyobraźni*, „Teraźniejszość, Człowiek, Edukacja” 2017, nr 4, s. 109.

⁵ L.F. Henriksen, L. Seabrooke, *Controlling governance issues in professional-organizational networks*, [w:] *Global Networks and European Actors. Navigating and Managing Complexity*, red. G. Christou, J. Hasselbalch, London 2021, s. 60 i nast., <https://doi.org/10.4324/9781003153382-5>

zdominowanej przez wspólnotę „opór przed jej przekazem jest słaby”⁶. Podkreśla się, że wspólnoty są zasobem osobowym niezależnym od państw i polityków⁷. Tworzą one sieci złożone z profesjonalistów i ich organizacji, które dzięki swym kompetencjom odgrywają istotną rolę w kształtowaniu rozwiązań politycznych, ponieważ ich aktywność powoduje przeniesienie procesów decyzyjnych ze sfery politycznej do sfery eksperckiej⁸. W efekcie to członkowie wspólnot są „w opinii innych osób kompetentni do oceny prawdziwości danych twierdzeń w danym zakresie”, co prowadzi do „legitymizacji wiedzy” umożliwiającej wywieranie wpływu na politycznych decydentów⁹.

Wyróżnia się kilka stałych cech, którymi charakteryzują się wspólnoty poznawcze¹⁰:

- 1) zgodność przekonań dotycząca wartości, norm oraz występujących między nimi związków przyczynowo-skutkowych;
- 2) podkreślanie profesjonalizmu i wiedzy, tworzące obraz, który wykorzystuje się do narzucania własnej interpretacji rzeczywistości w danej dziedzinie;
- 3) wykorzystanie profesjonalnej charyzmy i autorytetu do zwalczania odmiennych interpretacji.

Jak podkreśla P. Haas, choć często ogranicza się te grupy do naukowców, to zawężenie takie nie jest zasadne¹¹. Do wspólnot poznawczych można zaliczać także licencjonowanych doradców, urzędników państwowych zajmujących się zawodowo daną tematyką, przedstawicieli organizacji zawodowych, pracowników korporacji specjalizujących się w danej dziedzinie (tzw. *in-house*).

Działalność wspólnot poznawczych jest przedmiotem badań socjologicznych oraz politologii, rzadziej nauk prawnych¹². Badania porównawcze

⁶ P. Haas, *Introduction...*

⁷ T. Raburski, *Autonomizacja...*, s. 130.

⁸ C. Mavrot, F. Sager, *Vertical Epistemic Communities in Multilevel Governance*, „Policy and Politics” 2016, vol. 46(3), s. 391–407.

⁹ A. Dumała, *Wspólnoty epistemologiczne i koalicje adwokackie w systemie Unii Europejskiej*, [w:] *Poziomy analizy stosunków międzynarodowych*, red. M. Haliżak, M. Pietras, Lublin 2012, s. 513.

¹⁰ T. Raburski, *Autonomizacja...*, s. 131.

¹¹ P. Haas, *Introduction...*

¹² Ch.M. Weible, P.A. Sabatier, H.C. Jenkins-Smith, D. Nohrstedt, A.D. Henry, P. deLeon, *A Quarter Century of the Advocacy Coalition Framework: An Introduction to the Special Issue*, „The Policy Studies Journal” 2011, vol. 39(3), s. 349–360.

potwierdzają, że wpływ wspólnot na kształt przyjmowanych przez państwa rozwiązań normatywnych wzrasta¹³. Zjawisko takie można zaobserwować także w sferze finansów publicznych¹⁴. Z perspektywy podatków istotna jest rola wspólnot w promowaniu i umacnianiu roli ponadpaństwowych rozwiązań tworzonych przez ekspertów przy ograniczonej lub bez bezpośredniej kontroli państw¹⁵. Podkreślenia wymaga, że w tym zakresie wspólnoty odgrywają znaczącą rolę na wszystkich szczeblach: krajowym, międzynarodowym i transnarodowym¹⁶.

3. CENY TRANSFEROWE JAKO SYSTEM GLOBALNY

Ceny transferowe dotyczą problematyki ustalania właściwego poziomu cen w transakcjach między podmiotami powiązаныmi. Ma ona bezpośredni wpływ na wysokość podstawy opodatkowania, a w konsekwencji wpływy budżetowe. Lokalne regulacje w poszczególnych krajach powstają zasadniczo zgodnie z właściwymi wymogami legislacyjnymi, przeważnie w formie ustaw lub aktów o podobnej randze. Jednak rozwiązania inkorporowane do systemu prawa krajowego prawie zawsze oparte są na rekomendacjach opracowywanych przez jedną organizację – OECD. Można zaryzykować twierdzenie, że obecnie całość rozwiązań światowego systemu cen transferowych, mimo pewnych prób podejmowanych przez inne organizacje (np. ONZ), jest wynikiem prac tej organizacji.

Dzięki temu w większości krajów stosowane są identyczne rozwiązania, a różnice (występujące sporadycznie) nie są znaczące. Incydentalnie zdarzające się próby tworzenia rozwiązań odmiennych od globalnego wzorca spotykają się z negatywnymi reakcjami społeczności eksperckiej¹⁷. Co więcej, nie ma krytycznego dyskursu na temat rozwiązań alternatywnych do tych, które są podstawą obecnego porządku cen transferowych, choć takowe istnieją.

¹³ M.K. Davis Cross, *Rethinking epistemic communities twenty years later*, „Review of International Studies” 2013, vol. 39(1), s. 137–160, <https://doi.org/10.1017/S0260210512000034>

¹⁴ D. Himmick, M. Brivot, *Carriers of ideas in accounting standard-setting and financialization: The role of epistemic communities*, „Accounting, Organizations and Society” 2018, vol. 66, s. 29–44, <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.12.003>

¹⁵ W. Hoff, *Nauczenie prawa. Dwa słowa. Dwie zagadki*, „Krytyka Prawa” 2020, nr 2, s. 31–44.

¹⁶ A. Dumala, *Wspólnoty...*, s. 514.

¹⁷ M. Valadao, R. Lopes, *Transfer Pricing in Brazil and Traditional OECD Approach*, „International Taxation” 2013, vol. 8, s. 31–37.

Fundamentem współczesnych rozwiązań cen transferowych jest przyjęcie założenia (swoistej fikcji), że podmioty powiązane mogą być traktowane jak oddzielne, niezależne podmioty (*separate entity approach*). Podstawowa zasada cen transferowych – *arm's length principle* (ALP) – stanowi, że ceny stosowane między podmiotami powiązanymi mają być ustalane na poziomie cen w analogicznych transakcjach podmiotów niezależnych. Wybór właśnie takiego podejścia dokonał się na początku XX wieku, a wpływ na jego przyjęcie miały decyzje podejmowane przez aparat skarbowy w USA oraz badania prowadzone przez Ligę Narodów (w szczególności prace prof. Carrolla – *Carroll Report*)¹⁸. Jednak w tamtym czasie rozpatrywany był również alternatywny mechanizm, polegający na rozdzieleniu przychodów między wszystkie podmioty zależne z użyciem klucza alokacji. Podejście to znane jest jako *formulary apportionment* – formuła alokacji (FA)¹⁹. Współczesny kształt rozwiązań cen transferowych oraz petryfikację podejścia opartego na zasadach *separate entity* i ALP można wyjaśnić, analizując rolę i wpływ wspólnot poznawczych na ewolucję globalnych norm cen transferowych.

4. WSPÓLNOTY POZNAWCZE W DZIEDZINIE CEN TRANSFEROWYCH

Analizując proces tworzenia i recepcji norm cen transferowych, dostrzec można wpływ kilku grup, które mają cechy wspólnot poznawczych. Do tej kategorii zaliczyć należy ekspertów i współpracowników samej OECD. Główny twórca standardów cen transferowych to organizacja międzynarodowa, która zrzesza tylko 38 państw. Jej członkami są wyłącznie kraje wysoko rozwinięte. Żadne państwo rozwijające się nie wchodzi w skład OECD, choć przedstawiciele takich państw mogą brać udział w niektórych jej projektach. Nie jest kwestionowany bardzo wysoki poziom kompetencji merytorycznych pracowników organizacji, którą określa się nawet jako „największą firmę *management consulting*”²⁰. Organizacja ta ma znaczący autorytet w zakresie podatków, a w szczególności w dziedzinie

¹⁸ Utrwalenie zasady ALP nastąpiło w wyniku światowej ekspansji rozwiązań OECD – por. M. Pankiv, *Contemporary Application of the Arm's Length Principle in Transfer Pricing*, Amsterdam 2017.

¹⁹ Formuły alokacji stosowane są obecnie w państwach federacyjnych.

²⁰ J. Salzman, *Labor Rights, Globalization and Institutions: The Role and Influence of the Organization for Economic Cooperation and Development*, „Michigan Journal of International Law” 2000, vol. 4, s. 777, <https://doi.org/10.2139/ssrn.259911>

cen transferowych, w której dokonała praktycznie monopolizacji dyskursu. Wysoka jakość opracowań oraz system sankcji *soft law* gwarantują sprawną recepcję jej rekomendacji.

Jednak w rezultacie dominacji ekspertów i technokratów sposób opracowywania przez OECD standardów nie dopuszcza udziału osób spoza wąskiego, zamkniętego kręgu specjalistów, a „interwencje aktorów nie-technicznych są uważane za aberracje, które należy kontrolować przez społeczność zjednoczoną wokół wspólnych podstaw normatywnych”²¹. Skutkuje to narzuceniem jednej narracji i ograniczeniem dialogu, szczególnie zaś eliminacją z debaty publicznej propozycji alternatywnych do rozwiązań opracowanych przez organizację.

Za kolejną grupę w ramach wspólnoty poznawczej uznać należy praktyków zajmujących się zawodowo zagadnieniami cen transferowych. Specjalne miejsce zajmują wśród nich doradcy (w niektórych krajach licencjonowani) zatrudnieni w firmach prawniczych i konsultingowych²². Są to stosunkowo nieduże, ale bardzo aktywne grupy kreujące swój obraz jako unikatowych specjalistów, ograniczające dostęp do wiedzy osób „spoza zamkniętego kręgu”²³. Badania P. Sikki i H. Willmotta potwierdzają, że konsultanci faktycznie mają olbrzymią wiedzę na temat zagadnień, którymi się zajmują i potrafią ją sprawnie wykorzystać do wzmacniania swojej pozycji²⁴. Zjawisko to szczególnie widoczne jest w przypadku usług doradczych związanych z wiedzą i doświadczeniem praktycznym, dotyczącymi różnych systemów podatkowych²⁵.

Zbliżoną grupę tworzą naukowcy. Sądząc po zakresach tematów publikacji naukowych, większość badań dotyczących omawianego zagadnienia koncentruje się na kwestiach praktycznej aplikacji norm cen

²¹ R.S. Christensen, M. Hearson, *The new politics of global tax governance: taking stock a decade after the financial crisis*, „Review of International Political Economy” 2019, vol. 26(5), s. 1068–1088, <https://doi.org/10.1080/09692290.2019.1625802>

²² Pod tym pojęciem rozumiem firmy prawnicze, audytorskie, doradztwa podatkowego itd.

²³ I. Grinberg, *The new international tax diplomacy*, „Georgetown Law Journal” 2017, vol. 104(5).

²⁴ P. Sikka, H. Willmott, *The tax avoidance industry: accountancy firms on the make*, „Critical Perspectives on International Business” 2013, vol. 9(4), s. 415–443, <https://doi.org/10.1108/cpoib-06-2013-0019>

²⁵ H. Rogers, L. Oats, *Transfer pricing: changing views in changing times*, „Accounting Forum” 2022, vol. 46(1), s. 83–107, <https://doi.org/10.1080/01559982.2021.1926778>

transferowych²⁶. Prace te pośrednio wpływają zatem na petryfikację obowiązujących norm. Jednak istnieje wąska grupa badaczy zajmujących się krytyczną analizą istniejących zasad, dzięki czemu w dyskursie akademickim pojawia się pytanie o rozwiązania alternatywne do dominujących standardów²⁷. Należy także zaznaczyć, że – jak wykazują analizy S. Rocha – duża grupa naukowców to jednocześnie doradcy, którzy bywają „mocno zaangażowani w obronę klientów przed lokalnymi organami podatkowymi”²⁸.

Specjalne miejsce zajmują we wspólnocie poznawczej eksperci organizacji międzynarodowych zajmujących się cenami transferowymi. Można tu wyróżnić organizacje, dla których jest to wyłączna sfera zainteresowań (przykładem może być Joint Transfer Pricing Forum przy UE), organizacje, które zajmują się finansami publicznymi, a ceny transferowe są jednym z wielu zagadnień podatkowych, którym poświęcają uwagę (takie jak WCO, IFA lub IBFD) oraz organizacje, które podejmują tematykę, realizując inne cele (ONZ zajęło się zagadnieniem ze względu na chęć wsparcia rozwijających się państw). Odrębne miejsce zajmują stowarzyszenia zrzeszające przedstawicieli aparatu skarbowego poszczególnych państw (przykładowo: Forum on Tax Administration – FTA)²⁹. To, co zasadniczo łączy wszystkie te podmioty, to ogólna, często bezkrytyczna akceptacja rozwiązań OECD. Zarówno w prowadzonym przez siebie dyskursie, podejmowanych działaniach, jak i w rekomendacjach dotyczących cen transferowych odnoszą się one prawie wyłącznie do modelu OECD, uznając go za jedyną opcję, pozbawioną alternatywy³⁰. Wyjątkiem są nieliczne głosy pojawiające się w debacie naukowej, prezentowane okazjonalnie na łamach czasopism publikowanych

²⁶ S. Kumar, N. Pandey, W.M. Lim, A.N. Chatterjee, N. Pandey, *What do we know about transfer pricing? Insights from bibliometric analysis*, „Journal of Business Research” 2021, vol. 134, s. 275–287, <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2021.05.041>

²⁷ R.S. Avi-Yonah, I. Benshalom, *Formulary Apportionment: Myths and Prospects – Promoting Better International Policy and Utilizing the Misunderstood and Under-Theorized Formulary Alternative*, 2011, <https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2180&context=articles> (dostęp: 19.05.2023).

²⁸ S. Rocha, *The Other Side of BEPS: “Imperial Taxation” and “International Tax Imperialism*, [w:] *Tax Sovereignty in the BEPS Era*, red. S. Rocha, A. Christians, Alphen aan den Rijn 2017, s. 190.

²⁹ OECD, *Forum on Tax Administration*, b.r., <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/> (dostęp: 10.05.2023).

³⁰ Dotyczy to także ONZ, choć opracowała ona własne wytyczne dotyczące cen transferowych.

przez niektóre z ww. organizacji (np. IBFD), a dotyczące pytań o fundamentalne rozwiązania cen transferowych. Jednak skala i znaczenie takich głosów są ograniczone.

Należy zwrócić uwagę na marginalną rolę, jaką odgrywają w tym zakresie organizacje NGO. Podmioty takie mają bardzo istotny wpływ na wiele zagadnień związanych z powstawaniem niepaństwowych norm w innych dziedzinach. Często przywołuje się ich znaczenie dla ewolucji standardów praw człowieka lub problematyki ochrony środowiska. Jednak w zakresie podatków rola NGO jest nieznacząca, a w kwestii cen transferowych praktycznie jej nie odgrywają³¹. Niewiele organizacji społecznych interesuje się tematyką danin publicznych, a ich głos (w przeciwieństwie do powołanych wcześniej przykładów dotyczących profesjonalistów) bywa marginalizowany. W zakresie cen transferowych wymienić należy dwa podmioty okazjonalnie podejmujące omawianą tematykę: Tax Forum i Tax Justice Network. Dla obydwu ceny transferowe pozostają jednak tylko tematem pobocznym. Przyczyny takiego stanu rzeczy wymagają odrębnych badań. Wydaje się, że jedną z nich może być hermetyczny język debaty narzucony przez wspólnotę poznawczą.

5. SIECI WZAJEMNYCH POWIĄZAŃ

Jak podkreśla P. Haas, wspólnoty poznawcze tworzą sieci³². Pomiędzy poszczególnymi podmiotami istnieją wzajemne powiązania o charakterze osobowym, organizacyjnym, ideowym lub wynikające z oczekiwanych korzyści. Powiązania takie wzmacniają wspólnotę i pozwalają jej skutecznie wpływać na interesującą ją tematykę. Z kolei C. Mavrot i F. Sager wykazali, że wspólnoty mogą oddziaływać na otoczenie wertykalnie lub horyzontalnie³³. To pierwsze umożliwia wpływ na kształt wewnętrznych decyzji własnego środowiska (np. państwa lub organizacji, takiej jak OECD bądź ONZ), a drugie pozwala wpływać na decyzje w innych organizacjach lub państwach³⁴. W obydwu przypadkach siła oddziaływania zależy od jakości i mocy więzi sieciowych.

³¹ Należy nadmienić, że pewne znaczenie w dyskusji o opodatkowaniu *e-commerce* mają działania organizacji takich jak Tax Justice Network.

³² P. Haas, *Introduction...*

³³ C. Mavrot, F. Sager, *Vertical...*

³⁴ C. Dunlop, *Epistemic communities and two goals of delegation: Hormone growth promoters in the European Union*, „Science and Public Policy” 2010, vol. 37(3), s. 205–217, <https://doi.org/10.3152/030234210X497681>

Omawiana wspólnota poznawcza jest hermetyczna i opiera się na bardzo mocnych powiązaniach personalnych. Ważnym ich przejawem są rosztady i transfery specjalistów z różnych grup w ramach wspólnoty (np. urzędników zajmujących się cenami transferowymi do firm doradczych, naukowców do pracy w administracji itp.). Choć procesy te, poprzez ułatwienie przepływu wiedzy i doświadczenia, mają swoje pozytywne strony, to jednak migracja ekspertów z administracji skarbowych do firm doradczych (występująca na dużą skalę szczególnie w rozwijających się krajach) uznawana jest za zjawisko negatywne. Zwrócić należy uwagę, że osoby związane z doradztwem sprawują funkcje decyzyjne w OECD – organizacji, która opracowuje standardy cen transferowych. Przykładowo wydziałami CTPA's Tax Treaty, Transfer Pricing and Financial Transactions w tej organizacji kierowali byli pracownicy firm doradczych KPMG (od 2014 r.) i EY (od 2016 r.)³⁵. Częstsze są jednak migracje z administracji do firm doradczych. Mają one miejsce również w Polsce.

Powiązania osobowe występują także między organizacjami, które teoretycznie powinny konkurować w poszukiwaniu najlepszych rozwiązań. I tak członkami grupy roboczej zajmującej się cenami transferowymi w ONZ byli eksperci zajmujący się tą samą tematyką w ramach grupy Working Party 6 w OECD³⁶. Ekspertki WCO biorą czynny udział w pracach OECD, a delegaci OECD w pracach Technical Committee in Customs Valuation przy WCO³⁷. Interesującym przykładem związków osobowych jest organizacja Tax Inspectors Without Borders, w ramach której emerytowani urzędnicy podatkowi pomagają krajom rozwijającym się implementować rozwiązania sprawdzone w krajach rozwiniętych³⁸.

Powiązania osobowe mają różne przejawy. Mogą prowadzić do ograniczenia dostępu do zawodu, zjawiska wzajemnego zapewniania sobie źródeł dochodów (np. wykonywanie ekspertyz na rzecz podatników przez naukowców, odpłatne wykłady prowadzone przez urzędników organów

³⁵ R. Woodward, *The evolution of the international corporate tax regime, 1920–2008*, 2018, s. 3, <http://www.elgaronline.com/display/edcoll/9781788114967/9781788114967.00009.xml> (dostęp: 5.06.2023).

³⁶ M. Hearson, *The United Nations Practical Manual on Transfer Pricing: a bluffer's guide*, 2013, <https://martinhearsen.net/2013/06/06/the-united-nations-practical-manual-on-transfer-pricing-a-bluffers-guide/> (dostęp: 10.05.2023).

³⁷ *WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing*, 2018, s. 60, <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/key-issues/revenue-package/wco-guide-to-customs-valuation-and-transfer-pricing.pdf?la=en> (dostęp: 5.06.2020).

³⁸ OECD, *Tax Inspectors Without Borders*, b.r., www.tiwb.org (dostęp: 10.05.2023).

skarbowych), a także powstawania zależności o charakterze towarzyskim, których przejawem mogą być nieformalne spotkania służące wymianie informacji i ustalaniu wspólnych strategii lub działań (np. zjawisko tzw. *working business lunch*, często opłacane ze środków publicznych lub przez interesariuszy), na który to problem uwagę zwraca piśmiennictwo anglosaskie³⁹.

Związki personalne wzmacniane są w trakcie realizacji wspólnych przedsięwzięć. Organizacje lub ich grupy podejmują razem działania, takie jak opracowywanie dokumentów roboczych, przygotowywanie raportów, a nawet tworzenie narzędzi IT do realizacji zadań związanych z cenami transferowymi. Jednym z najbardziej wpływowych podmiotów powstałych z połączenia sił kilku organizacji jest Platform for Collaboration on Tax (PCT). Założona jako wspólna reprezentacja IMF, OECD, ONZ i WBG (w którego biurach w Waszyngtonie ma siedzibę) łączy ekspertów tych organizacji. Ceny transferowe są w centrum zainteresowania Platformy, a model współpracy prowadzi do przenikania rozwiązań opracowywanych przez OECD do pozostałych organizacji, które stają się ich światowymi ambasadorami. Stąd w materiałach IMF lub WBG znajdujemy liczne odniesienia do modelu cen transferowych opracowywanego przez OECD.

Bardzo istotnym czynnikiem łączącym poszczególne grupy w ramach wspólnoty jest możliwość uzyskiwania wymiernych korzyści z istnienia obowiązujących rozwiązań. Zjawisko to określane jest jako „pogoń za rentą” (*rent-seeking*). Jego istnienie jest konsekwencją możliwości oddziaływania na ustalanie struktury ciężarów i wymogów nakładanych na podmioty społeczne⁴⁰. W przypadku cen transferowych jest to wynik monopolizacji dyskursu i możliwości wpływania na kształt wprowadzanych norm. Korzyści uzyskuje wspólnota, w szczególności doradcy podatkowi, władni jako jedyni wyjaśniać i interpretować skomplikowaną materię obowiązujących regulacji, a także przedstawiciele korporacji zajmujący się w ich strukturach badaną tematyką i opracowujący wewnętrzne dokumentacje i strategie na podstawie modeli OECD. Uniwersalność wiedzy pozwala im oferować swoje usługi w wielu państwach. Z kolei urzędnicy służb fiskalnych zajmujący się cenami transferowymi mają możliwość wykorzystania swojego

³⁹ K. Farnsworth, G. Fooks, *Corporate Taxation, Corporate Power, and Corporate Harm*, „The Howard Journal” 2015, vol. 54(1), s. 33.

⁴⁰ S. Alwasiak, M. Lewandowska-Kalina, L. Kalina, O. Kowalewski, M. Moźdzeń, K. Rybiński, *Interes publiczny a interesy grupowe w polskim ustawodawstwie*, „Ekonomista” 2014, nr 3, s. 351.

doświadczenia i po zakończeniu zatrudnienia w administracji podjęcia pracy w korporacjach lub firmach doradczych.

Oczywistym beneficjentem obowiązujących rozwiązań są zainteresowane globalną ekspansją korporacje z państw rozwiniętych. Jak sugerują niektóre badania, dodatkowe korzyści osiągają też budżety takich państw, ponieważ otrzymują niewspółmiernie większą część wpływów podatkowych niż kraje o niskim poziomie rozwoju⁴¹. Taki stan rzeczy jest zatem pośrednio korzystny dla członków wspólnot poznawczych związanych z firmami i administracją państw rozwiniętych.

6. SKUTKI AKTYWNOŚCI WSPÓLNOT POZNAWCZYCH

Aktywność wspólnot poznawczych w sferze cen transferowych skutkuje istotnymi konsekwencjami. Przede wszystkim był to ważny czynnik tworzenia się i petryfikacji niepaństwowego systemu normatywnego, o olbrzymim znaczeniu zarówno dla prawa finansowego poszczególnych państw, jak i dla podatników. Po kilku dekadach regulacje cen transferowych są kompletne (co nie znaczy, że nie ma obszarów, w których postuluje się ich dalsze tworzenie) i konstytuują aksjologicznie spójny system⁴². System ten jest wzorcem dla tworzenia systemów krajowych. Stopień unifikacji norm jest znaczny, a różnice między rozwiązaniami w poszczególnych państwach znikome. Jest to skutkiem ograniczenia wpływu na proces kreowania standardów cen transferowych ośrodków innych niż eksperckie (polityków, ale także organów przedstawicielskich). Nastąpiło przeniesienie procesu tworzenia norm z państw do organizacji międzynarodowej, co rodzi zupełnie nowe wyzwania. Wśród nich istotne znaczenie mają: petryfikacja systemu, hermetyzacja języka dyskursu, jurydyzacja norm, obawy o rolę lobbingu, a przede wszystkim pytania o demokratyczną kontrolę nad powstawaniem prawa.

Zaangażowanie wspólnot poznawczych w tworzenie norm cen transferowych skutkuje utrwaleniem wypracowanych prawie sto lat temu zasad. Wyniki badań F. Bruggera i R. Engebretsen dotyczących możliwości stosowania uproszczonych metod ustalania cen transferowych potwierdziły,

⁴¹ F. Sebele-Mpofu, E. Mashiri, S.C. Schwartz, *An exposition of transfer pricing motives, strategies and their implementation in tax avoidance by MNEs in developing countries*, „Cogent Business & Management” 2021, vol. 8(1), <https://doi.org/10.1080/23311975.2021.1944007>

⁴² K. Lipka, *Ceny transferowe. Standardy. Charakter prawny. Mechanizmy tworzenia*, Warszawa 2023.

że wspólnoty podejmowały liczne działania w celu wzmocnienia percepcji niepodważalności obowiązujących rozwiązań OECD, jednocześnie osłabiając rangę podejść alternatywnych⁴³. Do podobnych wniosków prowadzą krytyczne analizy strategii obrony zasady ALP i „przechwycenia kognitywnego” debaty dotyczącej możliwości odstąpienia od niej⁴⁴. Zdaniem niektórych badaczy wspólnota poznawcza już całkowicie narzuciła ramy oraz zasady dyskursu i kontroluje jego przebieg⁴⁵.

Ze zjawiskiem „przechwycenia kognitywnego” powiązane są procesy powstawania hermetycznego języka, zarówno samych standardów, jak i związanej z nimi dyskusji. Jak wykazał I. Grinberg, narzucono używanie „specjalnego języka wykluczającego udział w niej osób spoza wspólnoty”⁴⁶. Jest to dla wspólnoty wygodne, gdyż ogranicza polemikę i potencjalną krytykę do grupy „wtajemniczonych”, znających właściwe kody (i mających takie same przekonania). W efekcie standardy cen transferowych stały się przykładem norm tworzonych przez ekspertów dla ekspertów⁴⁷. Dominująca pozycja wspólnoty skutkuje też pojawieniem się zjawiska określanego jako „zamknięcie w czarnej skrzynce” (*blackboxing*), polegającego na świadomym ograniczaniu dostępności złożonej wiedzy technicznej poza określoną grupę⁴⁸. W rezultacie osoby spoza kręgu wtajemniczenia nie są w stanie rozumieć i prawidłowo interpretować norm, co prowadzi do wykluczenia podatników i zmusza ich do ponoszenia dodatkowych kosztów pozyskiwania wiedzy.

Utrwalanie *status quo* oraz hermetyzacja języka prowadzą do rozrostu zjawiska jurydyzacji. Przyjęcie zasady ALP wymusza konieczność ciągłego rozbudowywania standardów, tak by były dostosowane do nowych zjawisk gospodarczych i typów transakcji⁴⁹. Dostrzegalne jest tu silne sprzężenie zwrotne z interesem wspólnoty. Każdorazowo wprowadzane nowe regulacje

⁴³ F. Brugger, R. Engebretsen, *Defenders of the status quo: making sense of the international discourse on transfer pricing methodologies*, „Review of International Political Economy” 2022, vol. 29(1), s. 307–335.

⁴⁴ S.I. Langbein, *Cognitive Capture, Parliamentary Parentheses, and the Rise of Fractional Apportionment*, „Tax Management International Journal” 2010, vol. 39, s. 567–605.

⁴⁵ F. Brugger, R. Engebretsen, *Defenders...*

⁴⁶ I. Grinberg, *The new...*

⁴⁷ L. Seabrooke, D. Wigan, *Powering ideas through expertise: professionals in global tax battles*, „Journal of European Public Policy” 2016, vol. 3, s. 357–374, <https://doi.org/10.1080/13501763.2015.1115536>

⁴⁸ S.I. Langbein, *Cognitive...*

⁴⁹ Mechanizmy alokacji mogą być dużo bardziej elastyczne.

cen transferowych czynią daną materię jeszcze bardziej złożoną i zrozumiałą jedynie dla wąskiej grupy ekspertów. Jak wykazują wyniki badań V.S. Radcliffe'a, C. Spence'a i M. Steina, wpływa to na wzmocnienie pozycji osób zawodowo zajmujących się doradztwem (zarówno wewnątrz firm, jak i zewnętrznych konsultantów), a w konsekwencji na zwiększenie korzyści osiąganych z techniczno-poznawczych zasobów zawodowych tych grup, co prowadzi do wspierania przez nie zarówno petryfikacji, jak i jurydyzacji systemu⁵⁰.

Wiedza ekspercka jako narzędzie do tworzenia norm zaczyna być postrzegana jako wyzwanie dla zasad państwa prawa, ponieważ faworyzuje materialnie (i kompetencyjnie) „potężnych nad słabszymi”⁵¹. Istotnym problemem systemu cen transferowych jest faktyczny brak demokratycznej kontroli, zarówno nad procesami jego tworzenia, jak i nad samym kształtem rozwiązań. Nasuwa się pytanie, czy w tym przypadku możemy mówić jeszcze o istnieniu *de facto* demokratycznych procedur prawotwórczych⁵². Standardy powstają w OECD, tworzone są przez technicznych ekspertów oderwanych od państw, a ich recepcja do prawa krajowego często bywa bezkrytyczna i automatyczna.

Przejęcie władztwa nad tworzeniem norm cen transferowych przez wspólnoty poznawcze otwiera też nowe możliwości dla lobbingu i nacisków interesariuszy, często korporacji (choć należy zauważyć, że w przypadku standardów tworzonych przez organizację międzynarodową pole dla lobbingu lokalnego podlega znacznemu ograniczeniu na rzecz lobbingu na szczeblu organizacji).

Lobbing w sferze danin publicznych ma bardzo konkretny wymiar, a badania potwierdzają, że może nieść skrajnie negatywne skutki⁵³.

⁵⁰ V.S. Radcliffe, C. Spence, M. Stein, B. Wilkinson, *Professional repositioning during times of institutional change: The case of tax practitioners and changing moral boundaries*, „Accounting, Organizations and Society” 2018, vol. 66, s. 45–59, <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.12.001>

⁵¹ S. Quack, *Organizing counter-expertise: critical professional communities in transnational governance*, [w:] *The organization of the expert society*, red. A. Werr, S. Furusten, New York 2016, s. 102.

⁵² M. Tchórzewski, *Podatek dochodowy od osób prawnych a sprawiedliwość podatkowa*, [w:] *Kierunki ewolucji opodatkowania dochodów osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych*, Warszawa 2022, s. 19.

⁵³ K. Dellis, D. Sondermann, *Lobbying in Europe: New Firm-Level Evidence*, „ECB Working Paper Series” 2017, no. 2071, s. 19, <https://doi.org/10.2139/ssrn.2984891>

Jego efektem jest obniżanie wpływów budżetowych (a w konsekwencji ograniczenie możliwości realizacji przez państwo jego celów) lub zwiększenie obciążeń fiskalnych nakładanych na innych podatników, co zaburza zasadę sprawiedliwości. Analizy porównawcze potwierdzają, że wydatki na lobbing związane z podatkami mogą skutecznie prowadzić do obniżenia efektywnej stawki podatkowej lobbujących⁵⁴.

Jak ocenia W. Modzelewski: „tworzenie materialnego prawa podatkowego [...] zostało w pełni opanowane przez niejasny splot interesów urzędników, lobbystów i biznesu doradczego”⁵⁵. Pomiędzy wspólnotą poznawczą a interesariuszami istnieje sieć powiązań, a wspólnota czerpie korzyści z konkretnego kierunku rozwoju regulacji. Na rolę wspólnot w lobbingu wskazują też wyniki badań, które dowodzą, że działania grup interesu mają najczęściej aktywny charakter – inicjują wdrożenie lub nowelizację istniejących norm⁵⁶. Przy tym, jak wykazał M. Tchórzewski: „zdolność wywierania nacisków jest co do zasady wprost proporcjonalna do siły ekonomicznej” lobbujących⁵⁷. Istnieje realna obawa, że przeniesienie lobbingu poza zakres podlegający kontroli państw (do sfery działań organizacji takich jak OECD) i wykluczenie z niego podmiotów pozbawionych możliwości posługiwania się „kodem” nie wpływa na zmniejszenie tego zjawiska, lecz jedynie na dalsze ograniczenie transparentności. Istotną konsekwencją takiego stanu rzeczy, a w szczególności nacisków międzynarodowych korporacji, jest kształt prawa cen transferowych w rozwijających się krajach⁵⁸. Ponieważ wspólnota poznawcza zdominowana jest przez osoby związane z krajami rozwiniętymi,

⁵⁴ B.K. Richter, K. Samphantharak, J.F. Timmons, *Lobbying and Taxes*, „American Journal of Political Science” 2009, vol. 53(4), s. 893–909, <https://doi.org/10.1111/j.1540-5907.2009.00407.x>

⁵⁵ W. Modzelewski, *Tworzenie materialnego prawa podatkowego – refleksje konstytucyjne*, [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, red. P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz, Białystok 2010, s. 89.

⁵⁶ M. Możdżeń, S. Alwasiak, K. Rybiński, O. Kowalewski, M. Lewandowska-Kalina, *Rola grup interesów w procesie stanowienia prawa w Polsce*, Warszawa 2012, s. 2, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2372271>

⁵⁷ M. Tchórzewski, *Podatek dochodowy od osób prawnych a sprawiedliwość podatkowa w kontekście wykładni prawa*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 8, s. 9, <https://doi.org/10.5604/01.3001.0015.9748>

⁵⁸ C. Lovett, *The Role of the Tax Practices of Multinational Corporations in Relation to Worldwide Inequality and Underdevelopment*, b.r., http://www.academia.edu/10686584/The_Role_of_the_Tax_Practices_of_Multinational_Corporations_in_Relation_to_Worldwide_Inequality_and_Underdevelopment?email_work_card=title (dostęp: 10.02.2023).

reprezentuje ona ich (i wywodzących się z nich firm) punkt widzenia, nie dostrzegając lub ignorując asymetrię korzyści wynikającą ze stosowania obecnych rozwiązań w zakresie cen transferowych⁵⁹.

7. KONKLUZJE

Wpływ wspólnot poznawczych na kształt rozwiązań cen transferowych jest znaczący. Skutkuje to powstawaniem uniwersalnych rozwiązań globalnych, inkorporowanych do prawa krajowego poszczególnych państw. Nie się to niestety także liczne negatywne konsekwencje, w tym ograniczenie demokratycznej kontroli nad procesami opracowywania norm fiskalnych. Wprawdzie standardy cen transferowych tworzą globalny i uniwersalny system, to jednak mechanizmy ich powstawania mogą być podatne na wpływy lobbingu, a w konsekwencji ostateczny ich kształt może być w sposób nieuzasadniony korzystny dla niektórych interesariuszy, a niekorzystny dla innych. Ze względu na dominujące znaczenie, rolę i charakter wspólnoty poznawczej w tworzeniu i recepcji norm cen transferowych wpływ ośrodków politycznych na te procesy jest ograniczony, co może powodować petryfikację istniejących rozwiązań i monopolizację dyskursu.

BIBLIOGRAFIA

- Alwasiak S., Lewandowska-Kalina M., Kalina L., Kowalewski O., Możdżeń M., Rybiński K., *Interes publiczny a interesy grupowe w polskim ustawodawstwie*, „Ekonomista” 2014, nr 3.
- Avi-Yonah R.S., Benshalom I., *Formulary Apportionment: Myths and Prospects – Promoting Better International Policy and Utilizing the Misunderstood and Under-Theorized Formulary Alternative*, 2011, <https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2180&context=articles> (dostęp: 19.05.2023).
- Brugger F., Engebretsen R., *Defenders of the status quo: making sense of the international discourse on transfer pricing methodologies*, „Review of International Political Economy” 2022, vol. 29(1).
- Christensen R.S., Hearson M., *The new politics of global tax governance: taking stock a decade after the financial crisis*, „Review of International Political Economy” 2019, vol. 26(5), <https://doi.org/10.1080/09692290.2019.1625802>
- Davis Cross M.K., *Rethinking epistemic communities twenty years later*, „Review of International Studies” 2013, vol. 39(1), <https://doi.org/10.1017/S0260210512000034>
- Dellis K., Sondermann D., *Lobbying in Europe: New Firm-Level Evidence*, „ECB Working Paper Series” 2017, no. 2071, <https://doi.org/10.2139/ssrn.2984891>

⁵⁹ F. Sebele-Mpofu, E. Mashiri, S.C. Schwartz, *An exposition...*

- Dumała A., *Wspólnoty epistemologiczne i koalicje adwokackie w systemie Unii Europejskiej*, [w:] *Poziomy analizy stosunków międzynarodowych*, red. M. Haliżak, M. Pietraś, Lublin 2012.
- Dunlop C., *Epistemic communities and two goals of delegation: Hormone growth promoters in the European Union*, „Science and Public Policy” 2010, vol. 37(3), <https://doi.org/10.3152/030234210X497681>
- Farnsworth K., Fooks G., *Corporate Taxation, Corporate Power, and Corporate Harm*, „The Howard Journal” 2015, vol. 54(1), <https://doi.org/10.1111/hojo.12112>
- Grinberg I., *The new international tax diplomacy*, „Georgetown Law Journal” 2017, vol. 104(5).
- Haas P., *Introduction: Epistemic Communities and International Policy Coordination*, „International Organization” 1992, vol. 46(1).
- Hearson M., *The United Nations Practical Manual on Transfer Pricing: a bluffer's guide*, 2013, <https://martinhearsen.net/2013/06/06/the-united-nations-practical-manual-on-transfer-pricing-a-bluffers-guide/> (dostęp: 10.05.2023).
- Henriksen L.F., Seabrooke L., *Controlling governance issues in professional-organizational networks*, [w:] *Global Networks and European Actors. Navigating and Managing Complexity*, red. G. Christou, J. Hasselbalch, London 2021, <https://doi.org/10.4324/9781003153382-5>
- Himmick D., Brivot M., *Carriers of ideas in accounting standard-setting and financialization: The role of epistemic communities*, „Accounting, Organizations and Society” 2018, vol. 66, <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.12.003>
- Hoff W., *Nauczenie prawa. Dwa słowa. Dwie zagadki*, „Krytyka Prawa” 2020, nr 2.
- Kumar S., Pandey N., Lim W.M., Chatterjee A.N., Pandey N., *What do we know about transfer pricing? Insights from bibliometric analysis*, „Journal of Business Research” 2021, vol. 134, <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2021.05.041>
- Langbein S.I., *Cognitive Capture, Parliamentary Parentheses, and the Rise of Fractional Apportionment*, „Tax Management International Journal” 2010, vol. 39.
- Lipka K., *Ceny transferowe. Standardy. Charakter prawny. Mechanizmy tworzenia*, Warszawa 2023.
- Lovett C., *The Role of the Tax Practices of Multinational Corporations in Relation to Worldwide Inequality and Underdevelopment*, b.r., http://www.academia.edu/10686584/The_Role_of_the_Tax_Practices_of_Multinational_Corporations_in_Relation_to_Worldwide_Inequality_and_Underdevelopment?email_work_card=title (dostęp: 10.02.2023).
- Malewski M., *Badania jakościowe w naukach społecznych. O potrzebie metodologicznej wyobraźni*, „Teraźniejszość, Człowiek, Edukacja” 2017, nr 4.
- Mavrot C., Sager F., *Vertical Epistemic Communities in Multilevel Governance*, „Policy and Politics” 2016, vol. 46(3).
- Modzelewski W., *Tworzenie materialnego prawa podatkowego – refleksje konstytucyjne*, [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, red. P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz, Białystok 2010.
- Możdżeń M., Alwasiak S., Rybiński K., Kowalewski O., Lewandowska-Kalina M., *Rola grup interesów w procesie stanowienia prawa w Polsce*, Warszawa 2012, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2372271>

- Nowak-Far A., *Prawo Unii Europejskiej. Języki, struktury, działanie w praktyce*, Warszawa 2020.
- OECD, *Forum on Tax Administration*, b.r., <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/> (dostęp: 10.05.2023).
- OECD, *Tax Inspectors Without Borders*, b.r., <http://www.tiwb.org> (dostęp: 10.05.2023).
- Pankiv M., *Contemporary Application of the Arm's Length Principle in Transfer Pricing*, Amsterdam 2017.
- Quack S., *Organizing counter-expertise: critical professional communities in transnational governance*, [w:] *The organization of the expert society*, red. A. Werr, S. Furusten, New York 2016.
- Raburski T., *Autonomizacja prawa wobec państwa w sferze międzynarodowej*, Poznań 2012.
- Radcliffe V.S., Spence C., Stein M., Wilkinson B., *Professional repositioning during times of institutional change: The case of tax practitioners and changing moral boundaries*, „Accounting, Organizations and Society” 2018, vol. 66, <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.12.001>
- Richter B.K., Samphantharak K., Timmons J.F., *Lobbying and Taxes*, „American Journal of Political Science” 2009, vol. 53(4), <https://doi.org/10.1111/j.1540-5907.2009.00407.x>
- Rocha S., *The Other Side of BEPS: “Imperial Taxation” and “International Tax Imperialism*, [w:] *Tax Sovereignty in the BEPS Era*, red. S. Rocha, A. Christians, Alphen aan den Rijn 2017.
- Rogers H., Oats L., *Transfer pricing: changing views in changing times*, „Accounting Forum” 2022, vol. 46(1), <https://doi.org/10.1080/01559982.2021.1926778>
- Salzman J., *Labor Rights, Globalization and Institutions: The Role and Influence of the Organization for Economic Cooperation and Development*, „Michigan Journal of International Law” 2000, vol. 4, <https://doi.org/10.2139/ssrn.259911>
- Seabrooke L., Wigan D., *Powering ideas through expertise: professionals in global tax battles*, „Journal of European Public Policy” 2016, vol. 23(3), <https://doi.org/10.1080/13501763.2015.1115536>
- Sebele-Mpofu F., Mashiri E., Schwartz S.C., *An exposition of transfer pricing motives, strategies and their implementation in tax avoidance by MNEs in developing countries*, „Cogent Business & Management” 2021, vol. 8(1), <https://doi.org/10.1080/23311975.2021.1944007>
- Sikka P., Willmott H., *The tax avoidance industry: accountancy firms on the make*, „Critical Perspectives on International Business” 2013, vol. 9(4), <https://doi.org/10.1108/cpoib-06-2013-0019>
- Tchórzewski M., *Podatek dochodowy od osób prawnych a sprawiedliwość podatkowa*, [w:] *Kierunki ewolucji opodatkowania dochodów osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych*, Warszawa 2022.
- Tchórzewski M., *Podatek dochodowy od osób prawnych a sprawiedliwość podatkowa w kontekście wykładni prawa*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 8, <https://doi.org/10.5604/01.3001.0015.9748>
- Valadao M., Lopes R., *Transfer Pricing in Brazil and Traditional OECD Approach*, „International Taxation” 2013, vol. 8.
- WCO *Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing*, 2018, <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/key-issues/revenue-package/wco-guide-to-customs-valuation-and-transfer-pricing.pdf?la=en> (dostęp: 5.06.2020).

Weible Ch.M., Sabatier P.A., Jenkins-Smith H.C., Nohrstedt D., Henry A.D., deLeon P., *A Quarter Century of the Advocacy Coalition Framework: An Introduction to the Special Issue*, „The Policy Studies Journal” 2011, vol. 39(3), <https://doi.org/10.1111/j.1541-0072.2011.00412.x>

Woodward R., *The evolution of the international corporate tax regime, 1920–2008*, 2018, <http://www.elgaronline.com/display/edcoll/9781788114967/9781788114967.00009.xml> (dostęp: 5.06.2023).