

Krzysztof Lipka

Outsourcing suwerenności podatkowej na przykładzie standardów cen transferowych

Outsourcing of tax sovereignty using transfer pricing standards as an example

The Westphalian definition of sovereignty has been well established over the centuries. However, in the 21st century it gradually has become insufficient to explain relations between states and other actors. In some spheres, hitherto regarded as attributes of sovereignty, we can see the slow but systematic withdrawal of states from their law-making role. There are even phenomena known as the privatization and outsourcing of sovereignty. This is also the case with finance and financial law. Within it an area in which the role of the state and external organizations in creating norms that determine the form of domestic regulations has been consistently evolving for several decades is transfer pricing.

Keywords: sovereignty, transfer pricing, international tax law

Ewolucja prawa międzynarodowego w XX i XXI wieku zachwiała utrwaloną przez wieki westfalską definicją suwerenności. Dostrzec możemy powolne wycofywanie się państw ze sfer historycznie uznawanych za ich atrybuty. Coraz odważniej to podmioty zewnętrzne przejmują realizację niektórych kompetencji państwa. W takich sytuacjach występować mogą zjawiska określane jako outsourcing i prywatyzacja suwerenności. Procesy te dostrzegalne są również w podatkach i prawie podatkowym. Dziedziną, w której od kilku dekad trwa konsekwentna ewolucja roli podmiotów zewnętrznych w tworzeniu norm determinujących kształt przepisów krajowych, są ceny transferowe.

Słowa kluczowe: suwerenność, ceny transferowe, międzynarodowe prawo podatkowe

Doktor nauk prawnych ■

Sekretarz Prawniczego Interdyscyplinarnego Centrum Badawczego przy Akademii Leona Koźmińskiego, WARSZAWA, POLSKA ■

lipkak@kozminski.edu.pl ■ <https://orcid.org/0000-0002-1680-9635>

Wprowadzenie

Rewolucje w sferze prawa nadchodzą tak cicho, że nie są nawet zauważane¹. Świat drugiej połowy XX i początków XXI wieku charakteryzował się bardzo szybkimi zmianami zarówno w sferze gospodarki, jak i w sferze prawa². W wyniku globalizacji, rozwoju nowych technologii i ekspansji światowych firm ponadnarodowych powstały nowe rozwiązania prawno-ekonomiczne, takie jak ceny

¹ P. Drahos, *Property Rights in Information: The Trade Paradigm*, „Prometheus Critical Studies in Innovation” 2008, nr 16, s. 245–248.

² F. Snyder, *Globalisation and the Law in the 21st Century* [w:] *The Blackwell Companion to Law and Society*, red. A. Sarat, Blackwell 2014, s. 624–640.

transferowe. Zmianie uległy też historycznie utrwalone definicje pojęć, w tym definicja suwerenności państwa.

Światowe standardy cen transferowych oparte są w dużym stopniu na wzorcach stworzonych przez jedną organizację międzynarodową – Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (*Organization for Economic Co-operation and Development*, OECD). Rozwiązania opracowywane przez ekspertów tej organizacji inkorporowane są w sposób bardziej lub mniej bezpośredni, jednak z zachowaniem właściwych procedur legislacyjnych, do systemów prawnych poszczególnych państw. Choć OECD zrzesza jedynie 38 członków, a tworzone przez nią wytyczne dotyczące cen transferowych nie są wiążące nawet dla nich, to jednak jej rekomendacje uznawane są (często bezkrytycznie) za jedyne właściwe i bez istotnych sprzeciwów wprowadzane do prawa krajowego. Współczesne regulacje cen transferowych tworzą aksjologicznie spójny system. Jest on generalnie oceniany jako sprawiedliwy i efektywny. Jednak fakt, że rozwiązania tworzone są właściwie wyłącznie przez jeden podmiot, bez wpływu lub z ograniczonym wpływem państw stosujących je, a także łatwość, z jaką wzorce te są przyjmowane do prawa krajowego, nasuwa pytania o ich wpływ na suwerenność tych państw. Celem artykułu jest zbadanie, czy istniejące mechanizmy tworzenia i recepcji regulacji cen transferowych potwierdzają w danym zakresie występowanie zjawisk outsourcingu suwerenności podatkowej.

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

Współczesne rozumienie suwerenności

Suwerenność to nieodłączny atrybut państwa, uznawany za najbardziej chronione dobro powiązane z niepodległością i autonomią³. Jest to także jedno z podstawowych pojęć prawa międzynarodowego⁴. Międzynarodowy porządek prawny wymaga, aby „wszelkie jego reformy uwzględniały problem suwerenności państw”⁵. Między badaczami istnieje konsensus uznający istotne znaczenie

³ A. Monarcha-Matlak, *Kilka uwag o suwerenności* [w:] *Koncepcje suwerenności*, red. I. Gawłowicz, I. Wierzchowska, Warszawa 2005, s. 19.

⁴ Należy zaznaczyć, że suwerenność jest zdaniem niektórych badaczy kategorią polityczną, a nie prawną, R. Domingo, *The New Global Law*, Cambridge 2011, s. 54.

⁵ L.C. Gomez, *Transcending „Tax” Sovereignty and Tax Standardization: Three Questions*, „Yale Journal of International Law” 2020, s. 205.

suwerenności dla państw⁶. Jednak w początku XXI wieku brak jest zgody co do tego, jak rozumieć to pojęcie i gdzie przebiegają jego granice⁷.

Od pokoju westfalskiego suwerenność pojmowano jako wyłączność władztwa państwa (w praktyce władcy) nad terytorium i jego mieszkańcami. W tym duchu tworzone było tradycyjne ujęcie tego pojęcia stanowiące, że suwerenność oznacza „konstytucyjną niezależność oraz zdolność do decydowania o zakresie własnej kompetencji”, a także „brak podporządkowania innej, nadrzędnej władzy”⁸. Na suwerenność składała się samowładność (rozumiana jako prawna niezależność od innych podmiotów prawa międzynarodowego) i całowładność (możliwość realizacji wszystkich kompetencji)⁹. Kelsenowska teoria mówiła wprost o własności porządku normatywnego¹⁰. Coraz częściej jednak ujęcie takie uznaje się za archaiczne¹¹.

Zmiany definicji zachodzą „pod wpływem integracji i globalizacji”¹². W związku z tymi procesami w sferze politycznej i gospodarczej indywidualne państwa tracą swoje znaczenie, a prawo krajowe przestaje być jedynym źródłem norm¹³. Państwa godzą się na przenoszenie kompetencji będących wyrazem suwerenności na poziom międzynarodowy¹⁴. We współczesnym dyskursie teorii państwa i prawa coraz silniej do głosu dochodzi koncepcja „suwerenności podzielonej” (*divided sovereignty*), czyli dobrowolnego zrzeczenia się pewnej części wykonywania suwerenności na rzecz wspólnot zewnętrznych¹⁵. Wynika to z uznania zależności między państwami i innymi interesariuszami za tak istotne,

⁶ M. Cichocki, *Rozważania o suwerenności na stulecie niepodległości Polski*, „Przegląd Dyplomatyczny” 2018, nr 4, s. 22–28.

⁷ I. Wakuluk, *Nowe ujęcie suwerenności państw w naukach prawnych i ekonomicznych*, „Oeconomica Copernicana” 2011, nr 2, s. 43–54.

⁸ J. Symonides, *Państwo w procesie globalizacji* [w:] *Państwo w teorii i praktyce stosunków międzynarodowych*, red. M. Sułek, J. Symonides, Warszawa 2009, s. 172.

⁹ T. Łoś-Nowak, *Wstęp do teorii stosunków międzynarodowych*, Poznań 1999, s. 127.

¹⁰ M.S. Dybowski, M. Romanowski, *Próba interpretacji koncepcji prawa globalnego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2014, nr 4, s. 45.

¹¹ S. Butler, *Believing is seeing: Normative consensus and the crises of institutional multilateralism* [w:] *The crisis of multilateral legal order*, red. Ł. Gruszczyński, M. Menkes, V. Bilkova, P.D. Farah, Nowy Jork, 2023.

¹² W. Łączkowski, *Suwerenność prawodawcy państwowego w sprawach finansowych* [w:] *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu*, red. I. Czaja-Hliniak, Kraków 2012, s. 230.

¹³ J. Stark, *Law for Sale*, Oxford 2019, s. 176.

¹⁴ S. Sala, *Wpływ procesów globalizacji na suwerenność państwa* [w] *Europa od Atlantyku do Pacyfiku*, red. L. Sykulski, Częstochowa 2013, s. 17.

¹⁵ N. McCormick, *Questioning Sovereignty. Law, State and Nations in the European Commonwealth*, Oxford 2001, s. 132–133.

„że polityki państw muszą podlegać odgórnej koordynacji, aby były efektywne”¹⁶. Koordynacja taka musi prowadzić do ograniczenia suwerenności poszczególnych państw.

Jeszcze dalej posuwają się twórcy koncepcji, według której suwerenność państwa nie jest automatycznym uprawnieniem, a wynika z poszanowania przez nie (w szczególności w stosunku do własnych obywateli) określonych przez wspólnotę międzynarodową kryteriów normatywnych¹⁷. Słychać też głosy w ogóle odrzucające imperatyw suwerenności, uznające ją za „zorganizowaną hipokryzję”¹⁸.

Dostrzega się przy tym istnienie krajów „hegemonów”, które nie godzą się na ograniczanie swojej suwerenności. Przykładem jest USA, choć nawet w tym państwie pojawiają się krytyczne głosy sugerujące, że niektóre działania inicjowane przez rząd prowadzą do prywatyzacji suwerenności¹⁹.

Ewolucja koncepcji suwerenności podatkowej

Suwerenność podatkowa była historycznie traktowana jako jeden z podstawowych atrybutów suwerenności państwa²⁰. Pojmowano ją jako wyłączne prawo do nakładania obciążeń fiskalnych na podmioty podlegające jurysdykcji państwa²¹. To ono samodzielnie powinno decydować o formie podatków, ich zakresie i wysokości²². Przez wieki uznawano ten imperatyw za „kamień węgielny umowy społecznej, na której zbudowano gmach demokracji”²³. Jednak w ciągu ostatnich dekad sytuacja się zmieniła. Zdaniem badaczy tylko nieliczne kraje cieszą się jeszcze „prawie absolutną” suwerennością przy ustalaniu przepisów podat-

¹⁶ R.O. Keohane, A. Underdal, *The west and the rest in global economic institutions* [w:] *Governing the global economy*, red. D.H. Claes, C.K. Knutsen, Nowy Jork 2011, s. 51.

¹⁷ L. Henkin, *That „S” Word: Sovereignty, and Globalization, and Human Rights, Et Cetera*, „Fordham Law Review” 1999, nr 1, s. 1–15.

¹⁸ S. Adelman, *Cosmopolitan Sovereignty* [w:] *Cosmopolitan justice and its discontents*, red. C.M. Bailliet, K.F. Aas, Nowy Jork 2011, s. 23.

¹⁹ <https://assets.americafirstpolicy.com/assets/uploads/files/the-biden-administrations-proposed-minimum-tax.pdf> [dostęp 14 kwietnia 2023 r.].

²⁰ J.C. Sharman, *Seeing like the OECD on Tax*, „New Political Economy” 2012, nr 1, s. 18.

²¹ L. van Apeldoorn, *BEPS, tax sovereignty and global justice*, „Critical Review of International Social and Political Philosophy” 2018, nr 4, s. 478–499.

²² D. Alontseva, O. Lavrishcheva, *The Tax Policy of The Republic of Bulgaria As A Destructive Factor for State System Development* [w:] *Tax Sovereignty and the Concept of Fiscal Rule-Making in the Countries of Central and Eastern Europe: Conference Proceedings*, Woroneż 2018, s. 15–26.

²³ R. Woodward, *The evolution of the international corporate tax regime, 1920–2008*, s. 23, <https://www.scinapse.io/papers/2892108471?scnpsmid=klipka002@gmail.com>.

kowych²⁴. Dostrzega się co najmniej trzy istotne ograniczenia suwerenności podatkowej.

Po pierwsze, fiskalne aspekty globalizacji, a w szczególności konkurencja podatkowa między państwami, zjawisko rajów podatkowych i niemożność opodatkowania dochodów z działalności *e-commerce*²⁵. Łatwość ucieczki przed opodatkowaniem powoduje elastyczność państw w podejściu do danin, wymuszając rezygnację z części dochodów podatkowych przez oferowanie ulg lub obniżki stawek podatkowych²⁶. Rządy tracą dochody, które się im należą według historycznego modelu (co uznaje się za naruszenie ich suwerenność).

Po drugie, na ograniczenie suwerenności wpływa oddziaływanie innych podmiotów. Uznawanie decyzji zagranicznych dotyczących danin staje się coraz szerzej akceptowaną praktyką²⁷. Podatki to sfera, w której widoczna jest „aktywność sądów i indywidualnych sędziów poszukujących uzasadnienia wyroków poza własnym, krajowym systemem prawnym”²⁸. Ze szczególną siłą dotyczy to międzynarodowego prawa podatkowego, w którym brak jednego, wiodącego ośrodka decyzji interpretacyjnych, a wykładnię kształtuje „praktyka orzecznicza znacznej liczby sądów krajowych wielu państw”²⁹. Badacze zwracają uwagę, że nawet w USA minioną dekadę charakteryzowała się bardzo szybkim wzrostem wpływu dorobku międzynarodowego orzecznictwa podatkowego na rozstrzygnięcia sądów krajowych³⁰.

Po trzecie, tworzenie standardów przez organizacje międzynarodowe (OECD, WTO, UE) i ich globalna recepcja³¹. Tego rodzaju podmioty opracowują standardy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, cen transferowych, zasad rachunkowości, etc. Rozwiązania podatkowe UE są tak powszechnie naśladowane

²⁴ I. Pak, *International Finance and State Sovereignty: Global Governance in the International Tax Regime*, „Annual Survey of International and Comparative Law” 2004, t. 10, s. 187–194.

²⁵ *Ibidem*.

²⁶ R.S. Avi-Yonah, *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, „Harvard Law Review” 2000, t. 113, nr 7, s. 1573–1676.

²⁷ S. Dorigo, *Mutual Recognition versus Transnational Administration in Tax Law: Is Fiscal Sovereignty Still Alive?*, „Review of European Administrative Law” 2020, nr 3, s. 109–133.

²⁸ W. Hoff, *Kosmopolityczna emancypacja sędziów*, „Krytyka Prawa” 2014, nr 1, s. 36.

²⁹ B. Brzeziński, *Prolegomena do problematyki wykładni międzynarodowego prawa podatkowego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 3, s. 25.

³⁰ M. Hearson, T. Tucker, *An Unacceptable Surrender of Fiscal Sovereignty?: The Neo-liberal Turn to International Tax Arbitration*, „Perspectives on Politics” 2023, nr 1, s. 225–240.

³¹ Zagadnienie suwerenności państw w ramach UE jest złożone i wychodzi poza ramy artykułu. UE potwierdza, że możliwe jest pogodzenie się państw z ograniczeniem suwerenności fiskalnej i jednocześnie ich (w miarę) sprawne funkcjonowanie.

przez kraje nie będące jej członkami, że nadano temu zjawisku specjalną nazwę: „efekt luksemburski”³².

Konieczność ograniczania suwerenności fiskalnej uzasadnia się wzajemnymi powiązaniem i znaczeniem globalnym decyzji poszczególnych państw dla pozostałych interesariuszy (w tym innych państw)³³. Przywołuje się przy tym przykłady światowych kryzysów wywołanych przez działania lub zaniechania przypisywane konkretnym krajom³⁴. W konsekwencji część badaczy (m.in. L.C. Gomez) twierdzi, że suwerenność państw w zakresie podatków już nie istnieje i, co więcej, istnieć nie może³⁵. Jeżeli państwa chcą ją pielęgnować, to powinny to czynić przez aktywny udział w pracach i inicjatywach międzynarodowych organizacji³⁶. Zatem suwerenność podatkowa miałyby się realizować przez partycypację w opracowywaniu globalnych standardów i zasad³⁷.

Interesującą teorię przedstawił T. Rixen. Badacz ten zwrócił uwagę, że zrzeczenie się suwerenności podatkowej na arenie międzynarodowej oznaczałoby rezygnację z bardzo istotnego atrybutu państwowości³⁸. Zaproponował zatem rozróżnienie suwerenności *de iure* i suwerenności *de facto*³⁹. Ta pierwsza wyraża się pozostawieniem państwu formalnego prawa do decydowania o daninach publicznych i stanowi podstawę do faktycznego, „dobrowolnego” (bo w ramach suwerenności *de iure*) ograniczenia części suwerennych uprawnień. W ramach suwerenności *de facto* państwo godzi się (*a priori*) akceptować dominację globalnie wypracowanych reguł. Elementy takiego podejścia dostrzegalne są już w powszechnie uznawanych zasadach podatkowych (przykładowo w pojęciu *nexus* – łącznika podatkowego).

³² L. Faulhaber, *The Luxembourg Effect: Patent Boxes and the Limits of International Cooperation*, „Minnesota Law Review” 2017, nr 101, s. 1641–1702.

³³ J. Rodden, *On the Migration of Fiscal Sovereignty*, „Political Science & Politics” 2004, nr 3, s. 427–431.

³⁴ Sugeruje się, że upadki instytucji finansowych w USA w roku 2008 były wynikiem niskiej sprawności amerykańskich mechanizmów nadzoru, a ich negatywne skutki były odczuwalne na całym świecie.

³⁵ L.C. Gomez, *Transcending*, *op. cit.*, s. 211.

³⁶ P. Dietsch, *Catching capital. The ethics of tax competition*, Nowy Jork 2015, s. 6.

³⁷ A-M. Slaughter, *Sovereignty and Power in a Networked World Order*, „Stanford Journal of International Law” 2004, nr 40, s. 285–87.

³⁸ T. Rixen, *Tax Competition and Inequality: The Case for Global Tax Governance*, „Global Governance: A Review of Multilateralism and International Organizations” 2011, nr 4, s. 447.

³⁹ T. Rixen, *Institutional Reform of Global Tax Governance: A Proposal [w:] Global Tax Governance. What's Wrong with it and How to Fix it*, red. P. Dietsch, T. Rixen, Colchester 2015, s. 329.

Outsourcing suwerenności podatkowej

Jak zauważa J. Kranz, „państwo definiujemy dziś nie przez ilość posiadanych kompetencji, lecz przez jakościowy charakter władzy – suwerenność jest zatem pojęciem jakościowym, a nie ilościowym”⁴⁰. Imperatyw ten prowadzi do konieczności poszukiwania rozwiązań najwyższej jakości. Uzasadnia on sięganie po wzorce zewnętrzne, opracowane przez wspólnotę międzynarodową „właśnie po to, by unikać konieczności stosowania krajowych środków zaradczych”, które w domniemaniu mogą być niższej jakości⁴¹. Standardy ponadnarodowe cieszą się dobrą reputacją i mają walor obiektywności. Stąd ich szeroka akceptacja i szybkie rozprzestrzenianie się praktyki inkorporowania wzorów i rozwiązań podatkowych wypracowywanych poza państwami. W efekcie dopuszcza się, że tworzenie prawa jest „po cichu zlecane na zewnątrz”⁴². Prowadzi to do zjawisk określanych w literaturze anglojęzycznej jako outsourcing i prywatyzacja suwerenności⁴³. Zjawisko outsourcingu występuje, gdy kompetencje państwa realizują wszelkie podmioty zewnętrzne (zarówno prywatne, jak i nie prywatne, np. Unia Europejska)⁴⁴. Szczególną form outsourcingu suwerenności jest jego prywatyzacja. O prywatyzacji suwerenności mówimy, kiedy podmioty prywatne przejmują niektóre kompetencje państwa⁴⁵. Nie ma przy tym potrzeby precyzyjnego definiowania pojęcia podmiot prywatny w danym kontekście. Przyjmuje się, że jest nim każdy podmiot nie będący „emanacją woli państw” (podmioty oderwane od państw)⁴⁶. Prywatyzacja i outsourcing suwerenności mogą przybierać formę określaną jako *pooling*, czyli zbiorowa akceptacja przez grupę państw rozwiązań opracowywanych przez międzynarodowe instytucje, z intencją potencjalnej globalnej recepcji⁴⁷.

Badania P.B. Stephana wskazują na kilka przyczyn występowania tych zjawisk w sferze międzynarodowej. Są to:

⁴⁰ J. Kranz, *Pojęcie suwerenności we współczesnym prawie międzynarodowym*, Warszawa 2015, s. 227.

⁴¹ S. Chesterman, *Globalization Rules: Accountability, Power, and the Prospects for Global Administrative Law*, „Global Governance” 2008, nr 14, s. 43.

⁴² D. Lee, *Defining the Rights of Sovereignty*, „American Journal of International Law” 2021, nr 3, s. 322.

⁴³ *Ibidem*, s. 322–327.

⁴⁴ Przez kompetencje należy rozumieć „określoną prawem możliwość (zdolność) wykonywania władzy publicznej wobec określonych podmiotów, przedmiotów lub sytuacji”, J. Kranz, *Pojęcie, op. cit.*, s. 28.

⁴⁵ F. Mégret, *Are There „Inherently Sovereign Functions” in International Law?*, „American Journal of International Law” 2021, nr 3, s. 452–492.

⁴⁶ W. Hoff, *Unia Europejska wobec kosmopolityzmu prawnego*, „Studia Europejskie” 2014, nr 3, s. 73.

⁴⁷ D. Lee, *Defining, op. cit.*, s. 322.

- większa gotowość państw do rozwiązywania problemów za pomocą instrumentów multilateralnych, bardziej efektywnych niż umowy dwustronne,
- gotowość do traktowania przez krajowe organy stosujące prawo opinii organizacji międzynarodowych jako źródła prawa międzynarodowego,
- wzrastająca aktywność i orzecznictwo trybunałów powstałych do egzekwowania prawa międzynarodowego⁴⁸.

Zainteresowanie badaczy prawa podatkowego koncentruje się głównie na outsourcingu rozstrzygania sporów. Jednak co najmniej równie istotnym zagadnieniem jest outsourcing procesu tworzenia prawa. Zjawisko to nasiliło się w drugiej połowie XX wieku wraz z ekspansją transgraniczną firm. Pragmatyzm i chęć eliminacji ryzyka były motywacją do rozpoczęcia opracowywania uniwersalnych modeli rozwiązywania międzynarodowych problemów podatkowych. Za pierwsze sukcesy uznać należy stworzenie modeli umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz standardów cen transferowych. Ich powodzenie zachęciło organizacje międzynarodowe do podjęcia działań ukierunkowanych na zwalczanie zjawiska rajów podatkowych. W tym wypadku skuteczność proponowanych rozwiązań była ograniczona⁴⁹. Kolejne ważne inicjatywy to projekt Base Erosion Profit Shifting (BEPS) będący obecnie w finalnej fazie oraz inicjatywa GLoBE (Global Anti Base Erosion Model Rules)⁵⁰. Trwają próby opracowania regulacji globalnych zagadnień podatkowych, takich jak jednolite zasady opodatkowania dochodów z działalności *e-commerce* oraz (to raczej kwestia przyszłości) wprowadzania podatków światowych (np. podatków ekologicznych).

Niewątpliwie jednym z najbardziej spektakularnych sukcesów regulacji, które powstały w organizacji międzynarodowej i stosowane są globalnie, są standardy cen transferowych.

Standardy cen transferowych – źródła i przyczyny recepcji światowej

Regulacje cen transferowych dotyczą transakcji między podmiotami powiązаныmi. W transakcjach takich istnieje możliwość stosowania przez podatnika cen innych niż rynkowe, co może wpłynąć na zniżenie podstawy opodatkowania. Jest to zjawisko niepożądane i władze podatkowe stosują wiele specjalistycznych metod do weryfikacji cen stosowanych między podmiotami zależnymi. Metody te są częścią złożonego międzynarodowego systemu standardów cen trans-

⁴⁸ P.B. Stephan, *Privatizing International Law*, „Virginia Law Review” 2011, nr 7, s. 1594.

⁴⁹ K.A. Konrad, T. Stolper, *Coordination and the fight against tax haven*, „Journal of International Economics” 2016, nr 103, s. 96–107.

⁵⁰ To inicjatywa USA podjęta przez OECD jako projekt globalny.

ferowych. Standardy zostały stworzone przez OECD⁵¹. Organizacja ta w latach 60. ubiegłego wieku opracowała zestaw reguł mających służyć jako model do stosowania w krajach chcących uregulować to zagadnienie⁵². Przez kilka dekad funkcjonowania pierwotny wzorzec był poddawany kilku modyfikacjom. Regularnie powstają kolejne materiały doprecyzowujące techniczne szczegóły rozwiązań. Do końca XX wieku model ten stał się wzorcem globalnym. Dziś standardy są powszechnie stosowane, a wypromowanie rozwiązań alternatywnych nie wydaje się już możliwe. Próbę stworzenia konkurencyjnego modelu podjęła ONZ. Jednak jej propozycja niewiele różni się od wzorca OECD i nie budzi szerszego zainteresowania.

Recepcja standardów globalnych do prawa krajowego odbywa się dzięki systemowi mechanizmów i sieci wzajemnych powiązań prawnych, ekonomicznych oraz politycznych⁵³. Tak jest też w przypadku cen transferowych. Na światowy sukces projektu OECD wpłynęło kilka czynników. Model powstał w idealnym momencie. W drugiej połowie XX wieku problematyka cen transferowych stała się coraz bardziej istotna, a żaden inny dokument o zbliżonym charakterze wtedy jeszcze nie istniał. Wytyczne OECD mają charakter uniwersalny. Skierowane są zarówno do podatników, jak i do administracji podatkowych państw. Mogą być wykorzystane przez kraje rozwinięte i rozwijające się. Zawierają materiały wspierające wielkie międzynarodowe korporacje i małe firmy. Organizacja przykłada bardzo dużą wagę do strony merytorycznej i jakości rozwiązań.

Do promocji swojego modelu OECD stosuje dobrze przemyślaną strategię z wykorzystaniem narzędzi *soft law*⁵⁴. Podkreśla się, że akceptacja standardów wiąże się z korzyściami, a odmowa – z ich utratą (konsekwencje pozytywne i negatywne)⁵⁵. Dla krajów decydujących się na wprowadzenie standardów oferowane są atrakcyjne pakiety pomocowe. Udostępnia się finansowanie, narzędzia informatyczne, szczegółowe programy działań, doradztwo, szkolenia i nawet zasoby kadrowe. Konsekwencje pozytywne to także:

- możliwość uzyskania gotowych rozwiązań skomplikowanych zagadnień podatkowych; pozwala to zaoszczędzić czas i środki, a także uniknąć wewnętrznych sporów dotyczących wyboru właściwego rozwiązania oraz nacisków i lobbingu,

⁵¹ Charakter i formuła OECD działania pozwala na uznanie jej za organizację prywatną.

⁵² <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm> [dostęp 14 kwietnia 2023 r.].

⁵³ A.-M. Slaughter, *A new world order*, Princeton 2004, s. 5 i n.

⁵⁴ A. Christians, *Sovereignty, Taxation, and Social Contract*, „Legal Studies Research Paper Series, Paper” 2008, nr 1063, s. 19.

⁵⁵ H. Gribnau, *Improving the Legitimacy of Soft Law in EU Tax Law*, „Intertax” 2007, nr 1, s. 30–44.

- aktualizacje, czyli otrzymywanie gotowych rozwiązań nowych problemów,
- usprawnienie rozstrzygnięcia wzajemnych sporów i ewentualnych sytuacji konfliktowych; efekt kompatybilności z rozwiązaniami stosowanymi przez inne kraje,
- zachęta dla inwestorów, którzy oczekują istnienia klarownego, opartego na znanych im zasadach systemu podatkowego⁵⁶,
- wprowadzenie uniwersalnych zasad wspomaga podmioty krajowe planujące ekspansję zagraniczną⁵⁷.

Do konsekwencji negatywnych zaliczyć można:

- ryzyko stygmatyzacji (strategia *naming and shaming* – wytykanie i zawstydzanie),
- ryzyko utraty inwestycji zagranicznych,
- uznanie przez organizacje społeczne i media, że dany kraj uchyla się od sprawiedliwego rozkładu ciężarów fiskalnych⁵⁸,
- opracowanie własnych rozwiązań jest kosztowne i naraża kraj na ryzyko stworzenia zasad niedoskonałych i niekompatybilnych z otoczeniem.

Do ekspansji standardów cen transferowych przyczyniło się także wsparcie licznych organizacji pomocowych oraz eksperckich promujących stosowanie jednolitego wzorca. Do pierwszej grupy zaliczyć można Międzynarodowy Fundusz Walutowy (IMF) i Grupę Banku Światowego (WBG), które, przygotowując i finansując programy reform w krajach rozwijających się, rekomendowały wdrożenie modelu OECD⁵⁹. Druga grupa to organizacje eksperckie, takie jak International Fiscal Association (IFA) i International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), popularyzujące standardy przez publikacje (zarówno praktyczne, jak i naukowe) pomagające w ich stosowaniu i doskonaleniu.

Recepcja standardów cen transferowych do prawa państwowego

Materiały OECD dotyczące cen transferowych nie są wiążące nawet dla państw członkowskich. Tym bardziej pozostałe państwa nie są w żaden formalny sposób zobowiązane do ich stosowania. Jednak status globalny i monopolistyczna pozycja modelu OECD, naciski organizacji pomocowych, a także liczne narzędzia *soft*

⁵⁶ J. Gałuszka, *Transfer pricing as a problem of multinational corporation*, „Studia Ekonomiczne” 2013, nr 127, s. 181–200.

⁵⁷ L. Eden, *Taxes, Transfer Pricing, and The Multinational Enterprise* [w:] *The Oxford Handbook of International Business*, red. A. Rugman, Oxford 2009, s. 591–619.

⁵⁸ A. Readhead, *Preventing Tax Base Erosion in Africa: a Regional Study on Transfer Pricing Challenges in the Mining Sector*, s. 37, https://resourcegovernance.org/sites/default/files/documents/nrgi_transfer-pricing-study.pdf [dostęp 4 kwietnia 2023 r.].

⁵⁹ <https://pubdocs.worldbank.org/en/858011469113510187/Enhancing-the-Effectiveness-of-External-Support-in-Building-Tax-Capacity.pdf> [dostęp 14 kwietnia 2023 r.].

law skutkują presją trudną do odrzucenia. W efekcie kraje decydują się na inkorporację standardów cen transferowych, nawet bez głębszej analizy ich wpływu na lokalny system prawa, gospodarkę i krajowych podatników.

Stopień recepcji modelu OECD jest różny w różnych państwach, a jego oddziaływanie na prawo krajowe może być całościowe, bezpośrednie lub dominujące. Całościowe, gdy rozwiązania wzorcowe przyjmowane są w całości⁶⁰. Bezpośrednie, gdy standardy inkorporowane są do prawa krajowego wprost lub z niewielkimi modyfikacjami z odwołaniem się do źródeł⁶¹. Dominujące, gdy standardy poważnie determinują ostateczny kształt uchwalanych przepisów. Kraje o silnych gospodarkach, rozwiniętym systemie podatkowym i ustalonej pozycji w światowym łańdźcu fiskalnym mogą sobie pozwolić na pewne odstępstwa od wzorca (choć preferują lobbowanie pożądaných rozwiązań w OECD na etapie ich opracowywania)⁶². Kraje rozwijające się dokonują często inkorporacji całościowej i bezpośredniej. Pozwala to na ograniczenie kosztów i stworzenie infrastruktury prawnej przyjaznej dla inwestorów. Większość państw przyjmuje jednak standardy z drobnymi modyfikacjami, tak by idea norm globalnych nie uległa zmianie. Skalę stosowania modelu OECD i zakres ograniczonych odstępstw przeanalizować można na podstawie danych zbieranych i publikowanych przez tę organizację⁶³.

Sama inkorporacja konkretnych rozwiązań ma miejsce z zachowaniem odpowiednich procedur legislacyjnych. Zwyczajowo normy wprowadzane są w formie ustaw lub aktów o podobnej randze. W konsekwencji standardy opracowywane w prywatnej organizacji stają się *de facto* całościowym wzorcem przy tworzeniu prawa krajowego⁶⁴. Można to uznać za doskonałą ilustrację teorii T. Rixena o rozdziale suwerenności fiskalnej na *de iure* i *de facto*.

Do sukcesu globalnych standardów cen transferowych przyczyniły się dwie grupy czynników. Do jednej zaliczyć można czynniki obiektywne, a do drugiej subiektywne. Czynniki obiektywne związane są z procesami globalizacji. Zmiany gospodarcze, a przede wszystkim szybka i masowa ekspansja firm na rynki zagraniczne, spowodowały konieczność wypracowania sprawiedliwych zasad alokacji podatków pomiędzy zainteresowane państwa. Stąd rozwój umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (w większości też opartych na modelu OECD)

⁶⁰ A. Olatunjilsau, *Transfer Pricing: The Nigerian Perspective*, „International Journal of Accounting and Taxation” 2014, nr 2, s. 23.

⁶¹ A. Waris, *How Kenya has Implemented and Adjusted to the Changes in International Transfer Pricing Regulations: 1920–2016*, Institute of Development Studies, Working Paper 69, 2017.

⁶² A. Christians, *Hard Law & Soft Law in International Taxation*, „Wisconsin International Law Journal” 2007, nr 2.

⁶³ <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm> [dostęp 13 kwietnia 2023 r.].

⁶⁴ S. Picciotto, *Problems of Transfer Pricing and Possibilities for Simplification*, „International Congress On Technical Diagnostics Working Paper” 2018, nr 86, s. 2–46.

i regulacji cen transferowych. Ceny transferowe mają charakter wybitnie międzynarodowy (choć mogą też dotyczyć transakcji krajowych). Istnienie zestawu uniwersalnych zasad ich ustalania, opracowanego przez podmiot niezależny (a więc obiektywny) i akceptowanego przez inne państwa jest wygodne. Rozwiązywanie tego rodzaju problemów przez negocjowanie umów bilateralnych byłoby czasochłonne i trudne, a ich rezultat miałby tylko ograniczone (bo dwustronne) zastosowanie. Tworzenie własnych zasad cen transferowych mogłoby prowadzić do sporów z innymi państwami, a przy tym byłoby czasochłonne i kosztowne.

Do czynników subiektywnych zaliczyć można wysoką jakość materiałów OECD. Dotyczy to zarówno ich poziomu technicznego, jak i posiadanego przez nie waloru obiektywności i uniwersalności. Promocję stymulują gotowe pakiety wsparcia, a ich łatwa dostępność jest szczególnie ważna dla krajów rozwijających się. Istotną rolę odgrywa rozsądne użycie narzędzi *soft law*. Nie bez znaczenia jest też brak realnej alternatywy dla modelu już istniejącego. Dziś system cen transferowych jest faktycznie globalny, a jego monopolistyczna pozycja nie jest podważana. Standardy OECD stały się powszechnym modelem globalnym, a konsekwencją jego istnienia jest ograniczanie zakresu tzw. sfery wyłącznej dominacji państwa, czyli ich suwerenności⁶⁵.

Ocena omówionych zjawisk

Zdaniem P. Bermiana normy globalne powstają w środowiskach, w których „trudno zrozumieć, co jest publiczne, a co prywatne”⁶⁶. Obserwacja ta dotyczy też tworzenia standardów cen transferowych. Sposób pracy OECD nie pozwala na uzyskanie jednoznacznej odpowiedzi na pytania o to, kto i jak tworzy wzorce globalne. Wewnętrzne procedury tej organizacji nie są transparentne. Nie jest jasne, czy istnieją skuteczne mechanizmy eliminowania zjawisk, takich jak lobbing albo naciski państw lub wielkich korporacji. OECD jest organizacją elitarną (jak klub bogaczy, zdaniem krytyków)⁶⁷. Jej ekspertów oskarża się o arogancję. Pojawiają się zarzuty, że choć OECD tworzy modele globalne, kieruje się jedynie interesem państw członkowskich.

Istnieje obawa, że outsourcing suwerenności może być „zagrożeniem zasad demokratycznych zarówno w ramach krajowego, jak i międzynarodowego prawa”⁶⁸. W przypadku cen transferowych państwa przyjmują gotowe zasady,

⁶⁵ J. Kranz, *Pojęcie*, *op. cit.*, s. 92.

⁶⁶ P. Berman, *From International Law to Law and Globalization*, „Columbia Journal of Transnational Law” 2004–2005, nr 43, s. 550.

⁶⁷ M. Barr, G. Miller, *Global Administrative Law: The View from Basel*, „European Journal of International Law” 2006, nr 1, s. 15–46.

⁶⁸ J. Cohen, *The Democratic Construction of Inherently Sovereign Functions*, „American Journal of International Law, Unbound” 2021, nr 115, s. 312–316.

mając *de facto* ograniczone możliwości ich odrzucenia lub modyfikacji. Nawet jeżeli formalna procedura legislacyjna jest przestrzegana, to bezkrytyczna akceptacja norm opracowanych poza państwem ogranicza możliwości sprawowania demokratycznej kontroli nad kształtem prawa. Kraj, który nie ma rzeczywistej możliwości wyboru treści regulacji, traci w danym zakresie podstawowy atrybut suwerenności.

Niepokój budzi też sytuacja, w której praktycznie nie jest możliwe (w szczególności dla mniejszych i słabszych państw) samodzielne stworzenie i wprowadzenie własnych rozwiązań. Podnoszone jest przy tym, że uniwersalność standardów może być zarówno ich siłą, jak i słabością. Kraje rozwijające się, zdaniem niektórych badaczy, powinny stosować prostsze mechanizmy, bardziej dostosowane do ich specyficznej sytuacji, a w szczególności do ograniczeń kadrowych służb fiskalnych.

Zagadnieniem o potencjalnie bardzo dużym znaczeniu dla suwerenności podatkowej jest kwestia asymetrii rozwiązań. Brak w tym zakresie kompleksowych badań, jednak opracowania autorów z krajów rozwijających się sugerują, że rozwiązania tworzone w organizacjach zdominowanych przez kraje rozwinięte są odzwierciedleniem preferencji takich państw ze szkodą dla pozostałych⁶⁹. Dotyczy to w szczególności faktycznego wzmacniania przez standardy pozycji międzynarodowych korporacji w sporach z urzędami podatkowymi państw słabiej rozwiniętych. Część naukowców sugeruje też, że światowe normy cen transferowych nie zapewniają faktycznej równowagi korzyści. Wyniki niektórych badań sugerują, że przyjęte zasady skutkują uzyskiwaniem przez kraj siedziby inwestora nadmiernej części wpływów podatkowych kosztem państwa przyjmującego inwestycję⁷⁰. Prowadzi to do wysuwania tezy, że globalne rozwiązania fiskalne (w tym omawiane standardy) stanowią formę neokolonializmu stosowanego przez kraje wysoko rozwinięte wobec państw słabszych ekonomicznie⁷¹.

Powyższe obserwacje, w powiązaniu ze stopniem zaawansowania zjawiska outsourcingu tworzenia prawa cen transferowych, skłaniają do postawienia pytania, czy niektóre funkcje państwa nie powinny pozostać „z natury suwerenne”⁷². Zasady ustalania podatków (a więc też rozwiązania cen transferowych) wpływają bezpośrednio na wysokość dochodów budżetowych, a te determinują możliwość realizacji przez państwo innych zadań i zobowiązań. Wydaje się zatem, że sfera

⁶⁹ Ch. Ku, *International law, international relations, and global governance*, Nowy Jork 2012, s. 110.

⁷⁰ K. McGauran, *Should the Netherlands sign tax treaties with developing countries?*, Stichting Onderzoek, Multinationale Ondernemingen Centre for Research on Multinational Corporations, 2013, s. 37.

⁷¹ B.U. Ukelina, *Reflections on Neocolonialism and the New Scramble* [w:] *Who Owns Africa? Neocolonialism, Investment, and the New Scramble*, red. B.U. Ukelina, Leuven 2022, s. 169.

⁷² F. Mégret, *Are There*, *op. cit.*, s. 452–492.

ta musi podlegać szczególnej uwadze, a akceptacja standardów globalnych może następować tylko po wnikliwej analizie ich wpływu na sytuację fiskalną danego kraju. Omówiona w artykule tematyka cen transferowych jest jednak przykładem sfery, w której stworzenie i wdrożenie rozwiązań innych niż globalne nie jest już możliwa dla większości państw. Możliwe jest jednak inkorporowanie wzorców globalnych dopiero po wnikliwej analizie ich wpływu na krajowy system podatkowy i wprowadzeniu (w dostępnym zakresie) ewentualnych modyfikacji. Należy też pamiętać o postulacie, by suwerenność podatkowa była realizowana przez szeroką partycypację w opracowywaniu globalnych standardów⁷³. W przypadku cen transferowych wymagać to będzie zmiany postawy OECD i większego zaangażowania państw spoza tej organizacji w jej prace, a być może także włączenia się innych organizacji (np. ONZ) w przygotowywanie światowych rozwiązań podatkowych.

Podsumowanie

Ekspansja rozwiązań cen transferowych jest wzorcowym przykładem sukcesu standardów globalnych. W ciągu kilkudziesięciu lat jedna organizacja stworzyła model, który został szeroko zaakceptowany przez społeczność międzynarodową, faktycznie stał się źródłem prawa krajowego w danej dziedzinie i dla którego brak realnej alternatywy. Petryfikacja systemu doprowadziła do głębokiej współzależności państw i innych interesariuszy (podatników). Zależność ta wymusza trwałą konieczność przekazania określonych kompetencji państw do podmiotu zewnętrznego. Badany przykład potwierdza, że zależność od organizacji międzynarodowej, przy monopolistycznej pozycji jej rozwiązań, może ograniczać suwerenność państw. W przypadku cen transferowych wpływ ten przejawia się przekazaniem atrybutu suwerenności, którym jest uprawnienie do tworzenia prawa podatkowego na rzecz zewnętrznego podmiotu. Otwartą kwestią, wymagającą dalszych badań, jest analiza kosztów i korzyści przyjęcia takiego rozwiązania, a także stopień świadomości utraty suwerenności i dobrowolności zgody na taki stan rzeczy.

Bibliografia

Literatura

- Avi-Yonah R.S., *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, „Harvard Law Review” 2000, t. 113, nr 7, <https://doi.org/10.2139/ssrn.208748>.
- Adelman S., *Cosmopolitan Sovereignty* [w:] *Cosmopolitan justice and its discontents*, red. C.M. Bailliet, K.F. Aas, Nowy Jork 2011.

⁷³ Zob. przypisy 36 i 37.

- Alontseva D., Lavrishcheva O., *The Tax Policy of The Republic of Bulgaria As A Destructive Factor for State System Development* [w:] *Tax Sovereignty and the Concept of Fiscal Rule-Making in the Countries of Central and Eastern Europe: Conference Proceedings*, Woroneż 2018.
- Barr M., Miller G., *Global Administrative Law: The View from Basel*, „European Journal of International Law” 2006, nr 1, <https://doi.org/10.1093/ejil/chi167>.
- Berman P., *From International Law to Law and Globalization*, „Columbia Journal of Transnational Law” 2004–2005, nr 43.
- Brzeziński B., *Prolegomena do problematyki wykładni międzynarodowego prawa podatkowego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 3, <https://doi.org/10.18778/1509-877x.2021.03.01>.
- Butler S., *Believing is seeing: Normative consensus and the crises of institutional multilateralism* [w:] *The crisis of multilateral legal order*, red. Ł. Gruszczyński, M. Menkes, V. Bilkova, P.D. Farah, Nowy Jork 2023.
- Chesterman S., *Globalization Rules: Accountability, Power, and the Prospects for Global Administrative Law*, „Global Governance” 2008, nr 14, <https://doi.org/10.1163/19426720-01401004>.
- Christians A., *Hard Law & Soft Law in International Taxation*, „Wisconsin International Law Journal” 2007, nr 2.
- Christians A., *Sovereignty, Taxation, and Social Contract*, „Legal Studies Research Paper Series” 2008, nr 1063.
- Cichocki M., *Rozważania o suwerenności na stulecie niepodległości Polski*, „Przegląd Dyplomatyczny” 2018, nr 4.
- Cohen J., *The Democratic Construction of Inherently Sovereign Functions*, „American Journal of International Law, Unbound” 2021, nr 115, <https://doi.org/10.1017/aju.2021.48>.
- Dietsch P., *Catching capital. The ethics of tax competition*, Nowy Jork 2015.
- Domingo R., *The New Global Law*, Cambridge 2011.
- Dorigo S., *Mutual Recognition versus Transnational Administration in Tax Law: Is Fiscal Sovereignty Still Alive?*, „Review of European Administrative Law” 2020, nr 3, <https://doi.org/10.7590/187479820x16007576818861>.
- Drahoš P., *Property Rights in Information: The Trade Paradigm*, „Prometheus Critical Studies in Innovation” 2008, nr 16.
- Dybowski M.S., Romanowski M., *Próba interpretacji koncepcji prawa globalnego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2014, nr 4.
- Eden L., *Taxes, Transfer Pricing, and The Multinational Enterprise* [w:] *The Oxford Handbook of International Business*, red. A. Rugman, Oxford 2009.
- Faulhaber L., *The Luxembourg Effect: Patent Boxes and the Limits of International Cooperation*, „Minnesota Law Review” 2017, nr 101, <https://doi.org/10.2139/ssrn.2802281>.
- Gałuszka J., *Transfer pricing as a problem of multinational corporation*, „Studia Ekonomiczne” 2013, nr 127.
- Gomez L.C., *Transcending „Tax” Sovereignty and Tax Standardization: Three Questions*, „Yale Journal of International Law” 2020.

- Gribnau H., *Improving the Legitimacy of Soft Law in EU Tax Law*, „Intertax” 2007, nr 1.
- Hearson M., Tucker T., *An Unacceptable Surrender of Fiscal Sovereignty: The Neoliberal Turn to International Tax Arbitration*, „Perspectives on Politics” 2023, nr 1, <https://doi.org/10.1017/s1537592721000967>.
- Henkin L., *That „S” Word: Sovereignty, and Globalization, and Human Rights, Et Cetera*, „Fordham Law Review” 1999, nr 1.
- Hoff W., *Kosmopolityczna emancypacja sędziów*, „Krytyka Prawa” 2014, nr 1.
- Hoff W., *Unia Europejska wobec kosmopolityzmu prawnego*, „Studia Europejskie” 2014, nr 3.
- Keohane R.O., Underdal A., *The west and the rest in global economic institutions* [w:] *Governing the global economy*, red. D.H. Claes, C.K. Knutsen, Nowy Jork 2011.
- Konrad K.A., Stolper T., *Coordination and the fight against tax haven*, „Journal of International Economics” 2016, nr 103, <https://doi.org/10.1016/j.jinteco.2016.09.006>.
- Kranz J., *Pojęcie suwerenności we współczesnym prawie międzynarodowym*, Warszawa 2015.
- Ku Ch., *International law, international relations, and global governance*, Nowy Jork 2012.
- Lee D., *Defining the Rights of Sovereignty*, „American Journal of International Law” 2021, nr 3, <https://doi.org/10.1017/aju.2021.44>.
- Łączkowski W., *Suwerenność prawodawcy państwowego w sprawach finansowych* [w:] *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu*, red. I. Czaja-Hliniak, Kraków 2012.
- Łoś-Nowak T., *Wstęp do teorii stosunków międzynarodowych*, Poznań 1999.
- McCormick N., *Questioning Sovereignty. Law, State and Nations in the European Commonwealth*, Oxford 2001.
- McGauran K., *Should the Netherlands sign tax treaties with developing countries?*, Stichting Onderzoek, Multinationale Ondernemingen Centre for Research on Multinational Corporations, 2013.
- Mégret F., *Are There „Inherently Sovereign Functions” in International Law?*, „American Journal of International Law” 2021, nr 3, <https://doi.org/10.1017/ajil.2021.23>.
- Monarcha-Matlak A., *Kilka uwag o suwerenności* [w:] *Koncepcje suwerenności*, red. I. Gałowicz, I. Wierzchowska, Warszawa 2005.
- Olatunjilau A., *Transfer Pricing: The Nigerian Perspective*, „International Journal of Accounting and Taxation” 2014, nr 2.
- Pak I., *International Finance and State Sovereignty: Global Governance in the International Tax Regime*, „Annual Survey of International and Comparative Law” 2004, t. 10.
- Picciotto S., *Problems of Transfer Pricing and Possibilities for Simplification*, „International Congress On Technical Diagnostics Working Paper” 2018, nr 86.
- Readhead A., *Preventing Tax Base Erosion in Africa: a Regional Study on Transfer Pricing Challenges in the Mining Sector*, https://resourcegovernance.org/sites/default/files/documents/nrgi_transfer-pricing-study.pdf.
- Rixen T., *Institutional Reform of Global Tax Governance: A Proposal* [w:] *Global Tax Governance. What’s Wrong with it and How to Fix it*, red. P. Dietsch, T. Rixen, Colchester 2015.

- Rixen T., *Tax Competition and Inequality: The Case for Global Tax Governance*, „Global Governance: A Review of Multilateralism and International Organizations” 2011, nr 4.
- Rodden J., *On the Migration of Fiscal Sovereignty*, „Political Science & Politics” 2004, nr 3.
- Sala S., *Wpływ procesów globalizacji na suwerenność państwa [w:] Europa od Atlantyku do Pacyfiku*, red. L. Sykułski, Częstochowa 2013.
- Sharman J.C., *Seeing like the OECD on Tax*, „New Political Economy” 2012, t. 1, <https://doi.org/10.1080/13563467.2011.569022>.
- Slaughter A.-M., *Sovereignty and Power in a Networked World Order*, „Stanford Journal of International Law” 2004, nr 40.
- Slaughter A.-M., *A new world order*, Princeton 2004.
- Snyder F., *Globalisation and the Law in the 21st Century [w:] The Blackwell Companion to Law and Society*, red. A. Sarat, Blackwell 2004.
- Stark J., *Law for Sale*, Oxford 2019.
- Stephan P.B., *Privatizing International Law*, „Virginia Law Review” 2011, nr 7, <https://doi.org/10.2139/ssrn.1780468>.
- Symonides J., *Państwo w procesie globalizacji [w:] Państwo w teorii i praktyce stosunków międzynarodowych*, red. M. Sułek, J. Symonides, Warszawa 2009.
- Ukelina B.U., *Reflections on Neocolonialism and the New Scramble [w:] Who Owns Africa?, Neocolonialism, Investment, and the New Scramble*, red. B.U. Ukelina, Leuven 2022.
- Wakuluk I., *Nowe ujęcie suwerenności państw w naukach prawnych i ekonomicznych*, „Oeconomica Copernicana” 2011, nr 2.
- Waris A., *How Kenya has Implemented and Adjusted to the Changes in International Transfer Pricing Regulations: 1920–2016*, *International Congress On Technical Diagnostics*, Institute of Development Studies, Working Paper 69, 2017.
- Woodward R., *The evolution of the international corporate tax regime, 1920–2008*, <https://www.scinapse.io/papers/2892108471?scnpsmid=klipka002@gmail.com>.
- Van Apeldoorn L., *BEPS, tax sovereignty and global justice*, „Critical Review of International Social and Political Philosophy” 2018, nr 4, <https://doi.org/10.1080/13698230.2016.1220149>.

Inne

- Enhancing the Effectiveness of External Support in Building Tax Capacity in Developing Countries*, Prepared for Submission to G20 Finance Ministers 2016, <https://pubdocs.worldbank.org/en/858011469113510187/Enhancing-the-Effectiveness-of-External-Support-in-Building-Tax-Capacity.pdf>.
- OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>.
- OECD Transfer Pricing Country Profiles*, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm>.