

Krzysztof Lipka*

REFORMA ZASAD CEN TRANSFEROWYCH Z PERSPEKTYWY KATOLICKIEJ NAUKI SPOŁECZNEJ

TRANSFER PRICING PRINCIPLE'S REFORM FROM THE CATHOLIC SOCIAL TEACHING PERSPECTIVE

Abstract: Transfer pricing is one of the key contemporary tax challenges. International rules are based on the Arm's Length Principle (ALP), which assumes that it is possible to establish a market price between related entities based on analogous unrelated transactions. After one hundred years of application, this approach seems to be less and less suited to changing business conditions. An alternative is Formulary Apportionment (FA). Calls to replace the ALP with the FA are raised more and more often. The Catholic Church does not take part in the discourse on this topic, even though the issue seems too important for this to be the case. The article is an attempt to answer the question of whether the church should adopt a position on this matter and which solution is closer to the catholic social teaching.

Keywords: transfer pricing, catholic social teaching, international taxation, tax ethics, global tax order.

Ewolucja światowego ładu gospodarczego przynosi coraz to nowe wyzwania. Dotyczy to również sfery finansów, w tym podatków. Tworzenie norm odnoszących się do danin powoli, lecz konsekwentnie przenoszone jest na szczebel międzynarodowy. Ich ostateczny kształt staje się wypadkową siły i determinacji różnych interesariuszy promujących rozwiązania korzystne dla siebie lub grup, które reprezentują. W procesach tych rzadko słyszalny jest głos Kościoła katolickiego. Jest to o tyle dziwne, że konkretne regulacje mogą wspomagać realizację postulatów katolickiej nauki społecznej. Jedną ze sfer, w której może to nastąpić, są ceny transferowe. Obecnie narasta krytyka norm obowiązujących w tym zakresie i pojawiają się postulaty zmiany funkcjonujących od stu lat zasad.

* Krzysztof Lipka – doktor, Akademia Leona Koźmińskiego, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1680-9635>; e-mail: lipkak@kozminski.edu.pl.

W artykule postawiono tezę, że Kościół katolicki nie powinien unikać udziału w dyskursie na ten temat, a proponowany nowy mechanizm cen transferowych mógłby lepiej służyć realizacji zasad katolickiej nauki społecznej. W badaniach zastosowano metodę teoretyczno-prawną, służącą do analizy poglądów doktryny i zbadania głównych nurtów polemicznych, oraz pomocniczo metodę dogmatyczno-prawną.

1. ZAGADNIENIE CEN TRANSFEROWYCH W ZGLOBALIZOWANEJ GOSPODARCE

Ceny transferowe to ceny towarów, usług i wartości niematerialnych stosowane w transakcjach między podmiotami powiązаныmi (najczęściej występującą formą powiązań są powiązania własnościowe, choć występują też inne, np. osobowe)¹. Zagadnienie to występuje, gdy brak jest rynkowego mechanizmu regulującego ostateczną wysokość ceny między stronami transakcji, co skutkuje możliwością ustalenia ceny innej niż rynkowa. Cena taka może być korzystniejsza dla podatnika z punktu widzenia jego obciążeń podatkowych². Zachęca to do manipulacji cenami, bo „jest to jeden z najprostszych sposobów na uniknięcie opodatkowania”³. Zjawisko to jest oczywiście niekorzystne dla budżetów państw, powodując spadek dochodów fiskalnych. Jednocześnie, ponieważ zagadnienie cen transferowych dotyczy w przytłaczającej większości transakcji między filiami międzynarodowych korporacji, zniżenie podatku w jednym państwie skutkuje jego zwiększeniem w innym (tam, gdzie stawka podatku jest niższa). W efekcie ceny transferowe stają się istotnym czynnikiem nieuprawnionych przepływów dochodów budżetowych między krajami.

Przez osoby zajmujące się tematyką podatkową ceny transferowe uznawane są za „[...] prawdopodobnie najważniejsze podatkowe wyzwanie dla świata”⁴. Choć brak jest precyzyjnych danych dotyczących wielkości problemu, to dostępne szacunki sugerują, że ponad 2/3 międzynarodowej wymiany handlowej stanowią

¹ Por. S. Sojak, D. Baćkowski, *Ceny transferowe. Aspekt podatkowy*, Warszawa 2003, s. 39.

² Termin «ceny transferowe» odnosi się do podatków dochodowych, jednak zjawisko manipulacji cenami między powiązаныmi podatnikami dotyczy także innych podatków (np. VAT, PCC).

³ R.S. Avi-Yonah, *Transfer pricing disputes in The United States*, University of Michigan Law School Scholarship Repository, s. 32, <https://repository.law.umich.edu/book_chapters/49> [dostęp: 29.04.2025].

⁴ *Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters Tenth meeting, Geneva, 10-14 September 2001*, <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan004399.pdf>> [dostęp: 9.04.2025].

transakcje zawierane wewnątrznie między podmiotami powiązаныmi, a więc potencjalnie podlegające manipulacjom⁵.

Problem dostrzeżony został już pod koniec XIX w. Prekursorem jego uregulowania były Stany Zjednoczone, które w 1917 r. wprowadziły pierwszy całościowy mechanizm pozwalający na dokonywanie korekty przychodów podatników i alokacji właściwych dochodów do podmiotu, do którego powinny się faktycznie odnosić.

W 1935 r. wprowadzono do przepisów mechanizm *arm's length principle* (ALP)⁶. Zasada ta (określana po polsku jako zasada wyciągniętego ramienia lub zasada dystansu) zakłada, że ceny między podmiotami powiązаныmi powinny być sprowadzone do poziomu, jaki byłby ustalony między podmiotami niezależnymi w analogicznych warunkach i władze skarbowe mogą to weryfikować, porównując stosowane ceny do cen rynkowych. Zasada ta w następnych latach inkorporowana była do systemów podatkowych innych państw, stając się fundamentem praktyki cen transferowych⁷.

Globalna ekspansja regulacji cen transferowych i ALP była możliwa dzięki OECD. W 1979 r. powstał raport tej organizacji, zatytułowany *Transfer Pricing and International Enterprises*. Do 1995 r. opracowanie to wyewoluowało w *Wytyczne dla międzynarodowych przedsiębiorstw i administracji podatkowych*, podstawowy dokument dotyczący zagadnienia, powszechnie uznawany za zbiór głównych zasad postępowania z cenami transferowymi⁸.

Wytyczne są regularnie aktualizowane, a OECD publikuje liczne dokumenty i podejmuje działania wspierające ich recepcję (w tym szkolenia, systemy IT itp.). Obecnie materiały tej organizacji stanowią bazę dla tworzenia norm przez państwa, są wykorzystywane przez korporacje i odwołują się do nich bezpośrednio sądy.

⁵ Por. *Transfer Pricing and Developing Countries EuropeAid PwC*, s. 8, <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/transfer_pricing_dev_countries.pdf> [dostęp: 21.04.2025].

⁶ Por. R.S. Avi-Yonah, *The Rise and Fall of Arm's Length Principle: A Study in the Evolution of US International Taxation Public Law and Legal Theory Working Paper Series*, Working Paper, Year 2007, s. 1-60.

⁷ Por. L. Eden, *The arm's length standard in North America*, Tax Notes International 7.02.2000, s. 674, <<http://voxpofessor.org/eden/Publications/thearmslengthstandardinnorthamerica.pdf>> [dostęp: 19.04.2025].

⁸ Por. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page1> [dostęp: 19.04.2025].

2. ZASADA ARM'S LENGTH

I ZASADA FORMULARY APPORTIONMENT

Wybór zasady ALP poprzedzony był debatami, w których pojawiały się też głosy wspierające inne rozwiązania⁹. Najpoważniejszą alternatywą proponowaną do wykorzystania zarówno w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania, jak i w cenach transferowych był mechanizm alokacji dochodów (ang. *Formulary Apportionment* – FA). Na wybór ALP wpłynęło przekonanie o jej uniwersalności i łatwości stosowania przez wszystkich podatników i każde państwo¹⁰. Również założenie aksjologiczne zasady (tzn. przyjęcie, że cena w transakcji między podmiotami powiązаныmi powinna być taka jak w transakcji między podmiotami niezależnymi, a sposobem weryfikacji jest porównanie analizowanych cen do poziomu cen w analogicznych transakcjach niezależnych podatników) wydawało się całkowicie poprawne. Wierzono też, że zasada ta jest sprawiedliwa, a jej użycie w transakcjach międzynarodowych powinno charakteryzować się symetrycznością korzyści.

Założenia te pozytywnie zweryfikowało kilka dekad jego praktycznego wykorzystania. Przyjęte rozwiązanie jest obecnie głęboko zakorzenione w systemach normatywnych większości państw, w okresie jego praktycznego stosowania powstała znacząca ilość wytycznych i wyjaśnień służących ułatwieniu jego interpretacji. Podatnicy i aparat skarbowy wypracowali metodologię postępowania i aplikacji właściwych metod szacowania cen. Można uznać, że powstał globalny system, spójny i szeroko akceptowany. W konsekwencji zasada ALP cieszy się poparciem znacznej części środowiska zarówno badaczy, jak i praktyków, w tym podatników i pracowników aparatów skarbowych.

A jednak, mimo skutecznego wykorzystywania ALP, jej globalnej ekspansji i zakorzenieniu się w systemach podatkowych państw, regularnie pojawiają się głosy krytyczne. W ostatnim czasie są one coraz bardziej wyraźne. Wynika to zarówno z wcześniej ignorowanych wewnętrznych słabości rozwiązania, jak i zmian zachodzących w gospodarce i polityce. W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na problem z porównywalnością transakcji. W czasach, kiedy wprowadzano ALP, zdecydowana większość transakcji polegała na sprzedaży surowców lub towarów. Prawie zawsze istniała możliwość znalezienia porównywalnego produktu i obiektywna weryfikacja użytej ceny. Jednak charakter wymiany gospodarczej uległ zmianie. Obecnie znacząca ilość transakcji między podmiotami powiązаныmi dotyczy wartości niematerialnych i prawnych lub unikatowych usług (takich

⁹ Por. P. Hewitt, A. Lymer, L. Oats, *History of International Business Taxation* [w:] *The International Taxation System*, red. A. Lymer, J. Hasseldyne, Nowy Jork 2002, s. 53.

¹⁰ I można się zgodzić, że w tamtym okresie przekonanie takie było uzasadnione.

jak *management services*), a w ich przypadku właściwie niemożliwe jest znalezienie transakcji analogicznych¹¹.

Prowadzi to do licznych wypaczeń i świadomych manipulacji. Co więcej, stosowanie zasady ALP wymaga od firm coraz większego wysiłku administracyjnego, a i tak każda decyzja podatnika może być podważona przez władze skarbowe, które, stosując nieco odmienne założenia, mogą uzyskać zupełnie inne wyniki. W efekcie zasada ALP, szczególnie w przypadku bardziej złożonych transakcji, nawet przy pełni dobrej woli nie daje podatnikowi całkowitej pewności poprawności ustalenia zobowiązania podatkowego.

Stopień złożoności procesu administrowania cenami transferowymi i oparcie regulacji w poszczególnych krajach na globalnym wzorcu prowadzi do wykształcenia się przewagi konkurencyjnej wielkich korporacji (posiadających oddziały w kilkudziesięciu lub więcej państwach) nad mniejszymi firmami (które prowadzą sprzedaż do kilku lub tylko jednego zagranicznego oddziału)¹². Wynika to z możliwości centralizacji funkcji cen, podziału kosztów obsługi transakcji i możliwości stworzenia własnego *know-how*, które można wykorzystać we wszystkich krajach, w których firma jest obecna. Mniejsze firmy nie mają takich możliwości i skazane są na korzystanie z zewnętrznych specjalistów. Ze względu na wysoki stopień złożoności zagadnienia cen transferowych usługi doradztwa w tym zakresie są drogie, co zwiększa koszty działalności na zagranicznych rynkach.

Skomplikowane wymogi ALP negatywnie wpływają również na efektywność służb skarbowych, szczególnie w krajach biednych i o niższym poziomie rozwoju gospodarczego. Globalne korporacje są w stanie opłacać wysokokwalifikowanych specjalistów do spraw cen transferowych i często rekrutują doświadczonych urzędników skarbowych, oferując im zdecydowanie wyższe zarobki. Prowadzi to do wzmacniania własnych kompetencji i osłabia możliwości aparatu fiskalnego. W efekcie państwa nie dysponują odpowiednimi zasobami kadrowymi i doświadczeniem, by skutecznie prowadzić postępowanie przeciwko wielkim, międzynarodowym podatnikom.

Najważniejszy jednak zarzut sprowadza się do obserwacji, że ALP *de facto* preferuje kraje rozwinięte, dopuszczając dyskryminację państw rozwijających się. Wynika to z dwóch czynników. Po pierwsze, wprawdzie zasady wydają się symetryczne, to jednak zdaniem części badaczy faworyzują kraje inwestorów¹³. Po drugie, ze względu na opisane powyżej zjawiska i rosnący stopień skomplikowania transakcji wielkie korporacje (pochodzące wszak w większości z państw wysoko

¹¹ Por. Z. Ziolo, *Procesy kształtowania się światowych korporacji i ich wpływ na otoczenie*, „Prace Komisji Geografii Przemysłu” 2019, nr 12, s. 14.

¹² Por. V. Solilova, D. Nerudova, *Transfer Pricing in SMEs: Critical Analysis and Practical Solutions*, Brno 2018, s. 14.

¹³ Por. D. McNair, R. Dottey, A. Cobham, *Transfer Pricing and the Taxing rights of Developing Countries*, ChristianAID Report 2010, s. 1-16.

rozwinętych) uzyskują przewagę nad służbami skarbowymi państw, w których prowadzą działalność¹⁴. Zjawisko to jest bardziej odczuwalne w krajach o niższym poziomie rozwoju gospodarczego.

Problemy te są coraz powszechniej dostrzegane¹⁵. Pojawiają się propozycje zastąpienie zasady ALP alternatywnym podejściem. Powraca, rozważany na początkowym etapie regulowania kwestii cen transferowych, pomysł wykorzystania mechanizmu alokacji, czyli *Formulary Apportionment*. Podejście to zakłada, że pomiędzy zagranicznymi oddziałami korporacji zachodzi tak duża ilość wzajemnych zależności, że dla zawieranych przez nie transakcji nie istnieją analogiczne transakcje podmiotów niepowiązanych. Powiązania te determinują poziom cen (np. redukując ryzyko lub wymuszając zachowania decydentów).

Zasada *Formulary Apportionment* jest aksjologicznie odmienną propozycją rozwiązania problemu. Zakłada ona, że korporacja wraz z oddziałami stanowi jedność generującą zyski ze wszystkich państw, w których prowadzi działalność. Zatem, zamiast analizować poszczególne transakcje należy zsumować uzyskiwane wpływy i koszty całej korporacji, a następnie podzielić je odpowiednio między wszystkie jej oddziały, tak by określić kwotę przychodów (lub dochodów) każdego z nich (czyli również odnoszącą się do danego kraju). Podział (alokacja) między poszczególne oddziały (kraje) odbywać się ma według wcześniej ustalonego klucza.

Mechanizm *Formulary Apportionment* wykorzystywany jest w praktyce w krajach federalnych, jest też w ograniczonym stopniu dopuszczony przez obecne regulacje cen transferowych (tzw. metoda podziału zysku), a na szczeblu globalnym w pewnym zakresie wykorzystano go w propozycji tzw. Filarów (zasada opodatkowania dochodów z działalności *e-commerce*), zaproponowanej przez OECD¹⁶. Należy też wspomnieć, że FA pojawia się w projektach wprowadzenia wspólnego podatku dochodowego UE, a IMF zlecił przygotowanie wstępnych symulacji zastosowania takiego rozwiązania na skalę globalną¹⁷.

Zalet FA jest kilka. Z perspektywy podatnika zmniejsza się ilość administracyjnego wysiłku związanego z weryfikacją transakcji. Redukuje się także ryzyko zakwestionowania kwoty podatku. Mechanizm jest równie prosty dla wielkich koncernów, jak i małych firm. Korzyści odczuje także aparat skarbowy, bo alokacja nie wymaga od urzędników tak dużego doświadczenia jak ALP. Jednak największym beneficjentem zmiany powinny być budżety państw słabiej rozwiniętych,

¹⁴ Por. J. Li, *A comparative empirical study of international transfer pricing practices and audits in New Zealand, Australia and China*, Lincoln University Conference Papers 2025, s. 160-168.

¹⁵ Wpisują się one w schemat podziału świata na bogatą północ i biedne południe.

¹⁶ Por. S. Weeghel, *Reflections on Separate Enterprise vs. Formulary Apportionment* [w:] *Challenges of the Contemporary Tax Law*, Łódź 2024, s. 351-359.

¹⁷ Por. R. de Mooij, L. Liu, D. Prihardini, *An Assessment of Global Formula Apportionment*, IMF Working Paper 2019, nr 213, s. 23, <www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2019/10/11/An-Assessmentof-Global-Formula-Appportionment-48718> [dostęp: 19.04.2025].

poprzez zwiększenie wpływów z podatków dochodowych (konkretne kwoty zależałyby od przyjętego współczynnika alokacji).

Mechanizm FA nie jest jednak wolny od słabości. Największym wyzwaniem jest ustalenie ogólnie akceptowalnego i uznawanego za sprawiedliwy współczynnika alokacji. Pojawiają się liczne propozycje, przykładowo zastosowanie klucza opartego na ilości pracowników, wielkości sprzedaży na lokalnym rynku itp. Żaden jednak nie jest doskonały, a każde rozwiązanie może być bardziej lub mniej korzystne dla poszczególnych państw, branż i typów działalności, a nawet poszczególnych koncernów.

Należy też mieć na względzie, że zmiana zasady byłaby obecnie wielkim wyzwaniem prawnym, politycznym i logistycznym. ALP jest wykorzystywana przez niemal wszystkie państwa, a w konsekwencji też i zdecydowaną większość podatników. Silne są grupy zainteresowane kontynuacją jej stosowania. Są to zarówno koncerny wykorzystujące przewagę konkurencyjną wynikającą z centralizacji funkcji cen transferowych, jak i profesjonalni doradcy, czerpiący znaczne zyski z obsługi coraz bardziej skomplikowanych rozliczeń. Sama zmiana wymagałaby zgody znaczącej grupy państw, zmiany rozbudowanych regulacji, głęboko zakorzenionych nawyków, a przede wszystkim ustalenia szczegółów nowych norm, w tym mechanizmu alokacji.

3. KATOLICKA NAUKA SPOŁECZNA, A WSPÓŁCZESNE WYZWANIA PODATKOWE

Zagadnienie opłaty danin pojawia się już w Biblii, a kwestia podatków obecna jest w nauce Kościoła katolickiego od jego początków do dzisiaj. Obecnie uwagę zwracają dwie kwestie. Po pierwsze, katolicka nauka społeczna kładzie silny nacisk na obowiązek opłaty danin nakładanych przez uprawniony podmiot¹⁸. W tym zakresie dostępna jest bogata literatura szeroko uzasadniająca konieczność partycypowania przez katolików w kosztach funkcjonowania struktur państwowych. Po drugie, można odnieść wrażenie, że pomimo widocznych przemian związanych z globalizacją gospodarki, światową ekspansją korporacji ponadnarodowych i pojawianiem się zupełnie nowych problemów fiskalnych (takich jak brak możliwości opodatkowania znaczącej części działalności gospodarczej prowadzonej w formie *e-commerce*, zjawiska erozji podstawy opodatkowania, a nawet propozycje wprowadzenia podatków globalnych) Kościół wstrzemięźliwie komentuje zachodzące zmiany i unika opowiadania się za konkretnymi propozycjami rozwiązań. Jeżeli zaś pojawiają się wypowiedzi dotyczące bieżących zagadnień podatkowych, to sprowadzają się one do dość ogólnikowej krytyki obowiązujących rozwiązań lub

¹⁸ Por. A. Misiaszek, *Katolicka nauka społeczna o płaceniu podatków*, „Studia Elbląskie” 2012, nr 13, s. 297-310.

reaktywnego wyrażenia sprzeciwu wobec zjawisk uprzednio już nagłośnionych w mediach.

Potwierdza to wybór tematyki podatkowej omawianej podczas II Polskiego Synodu Plenarnego (1991-1999). W dokumencie końcowym *Kościół wobec życia społeczno-gospodarczego* dostrzeżono, że polski system podatkowy jest niekorzystny dla rodzin. Jednak nie zaproponowano konkretnych propozycji zmian, mimo że w tym czasie trwała debata medialna nad propozycjami konkretnych reform podatkowych. W tych samych materiałach zwrócono również uwagę na zjawisko przenoszenia działalności przemysłowej do krajów o niższym opodatkowaniu, jednak i tym razem bez przedstawienia propozycji konkretnych działań¹⁹.

Za przykład reakcji na niesprawiedliwość rozwiązań podatkowych szeroko omawianych w mediach uznać można wystąpienie Komisji Episkopatów Wspólnoty Europejskiej COMECE dotyczące erozji podstawy opodatkowania w wyniku działań podejmowanych przez wielkie korporacje. COMECE ograniczyło swoją rolę do apelu skierowanego do zaangażowanych podmiotów o podjęcie współpracy „na rzecz większej sprawiedliwości podatkowej”²⁰.

Tymczasem, na szczeblu światowym podejmowane są próby rozwiązania omawianych problemów (wiele nieudanych, inne częściowo skuteczne). Zachodzi też proces konwergencji krajowych systemów podatkowych (inspirowany globalnymi standardami). Powstające nowe zasady nie zawsze są oceniane jako sprawiedliwe. Dzieje się tak, ponieważ dyskurs o kształcie regulacji prowadzony jest z udziałem ograniczonej grupy interesariuszy, na ostateczny kształt norm wpływ mają techniczne organizacje, takie jak OECD, a rządy państw o istotnej sile gospodarczej potrafią narzucać korzystne dla siebie projekty. Kościół w tych pracach nie jest obecny, pozbawiając siebie i wiernych wpływu na ich przebieg i ostateczny rezultat.

Obecnie formują się zręby podatkowego systemu globalnego, jego kształt wpłynie na alokację bogactwa i rozkład obciążeń na całym świecie. Między interesariuszami dochodzi do silnych sporów, a granice konfliktów przebiegają na różnych płaszczyznach. Z jednej strony korporacje próbują zabezpieczyć swoje interesy, a z drugiej pojawiają się organizacje NGO domagające się bardziej równego rozkładu obciążeń fiskalnych. Coraz silniejszy jest spór między tzw. bogatą północą i biednym południem, którego kulminacją były próby odrzucenia przez państwa rozwinięte propozycji ONZ stworzenia światowego Kodeksu Podatkowego (UN *Framework Convention on Tax Cooperation*)²¹. I choć głos interesariuszy

¹⁹ Por. *II Polski Synod Plenarny (1991-1999)*, Poznań 2001, s. 240.

²⁰ Za: P. Król, *Obowiązek podatkowy jako powinność moralna*, Kraków 2018, s. 281.

²¹ Prace nad projektem zostały rozpoczęte choć przeciwko głosowała znaczna część państw rozwiniętych. Por. <<https://financing.desa.un.org/document/general-assembly-resolution-79235>> [dostęp: 22.04.2025].

bywa ograniczany, to jednak każda z zainteresowanych grup może, choćby poprzez nagłaśnianie problemów, wpływać na ostateczny kształt rozwiązań.

Tymczasem Kościół w tych dyskusjach udziału nie bierze. Brak z jego strony podejścia proaktywnego, nie widzi się rozważań o kształcie rozwiązań podatkowych, które byłyby zgodne z katolicką nauką społeczną i które mogłyby być promowane jako sprawiedliwe²².

Postawa taka dziwi, bo Kościół nie powinien unikać tematów trudnych, a katolicka nauka społeczna

[...] ma do spełnienia ważną funkcję inspirującą. Ukazuje wartości, które powinny być zachowane ze względu na godność człowieka i na dobro wspólne²³.

Oczywiste jest przy tym, że sprawiedliwe i równe opodatkowanie

[...] może wpływać pozytywnie lub negatywnie na wywiązywanie się przez podatnika z obowiązków podatkowych²⁴.

Obowiązkiem Kościoła jest praca „[...] kształtująca zasady oparte na sprawiedliwości i solidarności”²⁵. Jeżeli zgodzimy się, że dla Kościoła ważne powinno być „[...] ustanowienie przez państwo sprawiedliwego systemu podatkowego poprzez mechanizmy demokratycznego państwa prawa”, to nie możemy ignorować faktu, że rozwiązania globalne mają coraz większy wpływ na systemy fiskalne poszczególnych państw, powinny więc powstawać w sposób demokratyczny i etyczny (a zatem z uwzględnieniem potrzeb i głosu wszystkich zainteresowanych stron), by były „sprawiedliwe”²⁶. Włączenie się w te procesy wydaje się realnym wyzwaniem dla Kościoła, szczególnie w sytuacji, gdy od czasu ogłoszenia encykliki *Centesimus annus* preferowane jest unikanie angażowania się w tworzenie konkretnych koncepcji na rzecz głoszenia samych zasad moralnych²⁷.

²² Por. *The Practical Soul of Business Ethics: The Corporate Manager's Dilemma and the Social Teaching of the Catholic Church*, <<https://digitalcommons.law.seattleu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1850&context=sulr>> [dostęp: 19.04.2025].

²³ P. Król, *Obowiązek podatkowy jako powinność moralna*, s. 277.

²⁴ A. Gomułowicz, *Moralność podatkowa – uwarunkowania i zasadnicze dylematy* [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003, s. 367.

²⁵ A. Tessarolo, *Zaangażowanie społeczne ojca Dehona i jego duchowość*, „Dehoniana. Wydanie polskie” 1990, nr 1, s. 185-186.

²⁶ Por. A. Zadroga, *Podatki z perspektywy katolickiej nauki społecznej*, „Annales. Etyka w życiu gospodarczym” 2013, t. 16, s. 168.

²⁷ Por. K. Adamski, *Czy katolicka nauka społeczna jest zdolna do projektowania przyszłości? Refleksje w oparciu o prognozy rozwoju sztucznej inteligencji oraz popularność idei transhumanistycznych*, „Społeczeństwo” 2024 nr 4, s. 13.

4. O KONIECZNOŚCI ZMIANY ROZWIĄZAŃ CEN TRANSFEROWYCH

Stosowanie przez podatników manipulacji cenami transferowymi skutkuje szeregiem negatywnych zjawisk, takich jak zaniżanie wpływów budżetowych, nieuprawnione przesunięcia dochodów między budżetami różnych krajów, fałszywa wycena aktywów, nieprawidłowe określanie wyników finansowych poszczególnych oddziałów firm itd.²⁸ Jest to także istotny problem z perspektywy etyki biznesu, prowadzący do wyzwania moralnych dla kadry kierowniczej, a także doradców podatkowych i prawników.

Zwiększająca się skala zjawiska i rosnąca świadomość zakresu stosowania narzędzi dopuszczających manipulacje cenami wpływa na coraz częściej i głośniej artykułowany sprzeciw wobec tych praktyk. Głosy takie pojawiają się zarówno wśród części badaczy, jak i opinii publicznej oraz polityków. Dotychczasowe próby zmiany tej sytuacji sprowadzają się do tworzenia dodatkowych regulacji, doprecyzowywania istniejących norm i prób zwiększenia zakresu współpracy międzynarodowej (takiej jak wymiana danych lub postulowane tworzenie ponadnarodowego sądownictwa do rozstrzygania sporów). Ze względu jednak na źródło problemu, którym zdaniem części badaczy nie są (normalne wszak w zakresie podatków) próby zaniżania danin przez podatników, lecz założenie aksjologiczne leżące u podstawy rozwiązań (tzn. przyjęcia zasady ALP), działania te nie mogą być skuteczne. Być może pozytywne rezultaty przyniosłaby całościowa zmiana podejścia i wprowadzenie mechanizmu alokacji.

Metodyka tworzenia podatków wyróżnia luki konstrukcyjne i luki aksjologiczne. Te pierwsze występują, gdy przepisy nie zawierają norm prawnych niezbędnych do rekonstrukcji określonej sytuacji prawnej. Te drugie, gdy brak jest norm, które nadawałyby danej instytucji kształt respektujący określone wartości, jakie powinny cechować dobre prawo²⁹.

W zakresie cen transferowych wydaje się, że mamy do czynienia z luką, a nawet błędem aksjologicznym. Świadomość tego stanu rzeczy staje się coraz bardziej uciążliwa, stąd pojawiające się postulaty odejścia od zasady ALP i zastąpienia jej mechanizmem *Formulary Apportionment*³⁰. Podkreśla się przy tym, że przemianie uległy nie tylko podstawowe formy prowadzenia biznesu (co przemawia przeciw ALP), ale także możliwości w zakresie współpracy międzynarodowej (co udowodniły sukcesy projektów, takie jak *Base Erosion Profit Shifting* i w pewnym stopniu tzw. Filarów), a przede wszystkim dostępne narzędzia technologiczne pozwalające

²⁸ Por. J.F. Nuraini, *Transfer Pricing and Tax Avoidance: A Narrative Review of Global Strategies and Regulatory Challenges*, „Sinergi International Journal of Economics” 2025, nr 2, s. 97-107.

²⁹ Por. B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s. 66.

³⁰ Por. S. Weeghel, *Reflections on Separate Enterprise*, s. 351-359.

na przekazywanie i przetwarzanie olbrzymich ilości danych, co jest niezbędnym warunkiem sprawnego funkcjonowania mechanizmu FA.

Analiza tematyki opracowań naukowych dotyczących postulatów podatkowych Kościoła potwierdza, że trudno znaleźć rozważania dotyczące cen transferowych i właściwych regulacji tego zagadnienia³¹. Wydaje się jednak, że zagadnienie to jest zbyt ważne, by pozostawać wobec niego obojętnym. Dyskusja o dalszej petryfikacji obecnych zasad cen transferowych lub ich zmianie odbędzie się z lub bez uczestnictwa Kościoła. Bo, jak zauważa P. Król, zasady podatkowe są wyrazem poszukiwania idealnego systemu podatkowego i nie tworzą one zamkniętego kanonu, a

próba ich aktualizacji polega na dostosowaniu do realiów rozwiniętych systemów podatkowych gospodarki rynkowej³².

5. CZY I JAK KOŚCIÓŁ KATOLICKI POWINIEN WYPOWIADAĆ SIĘ W SPRAWIE CEN TRANSFEROWYCH

Powyższe rozważania prowadzą do pytania, czy jedno z dwóch omawianych rozwiązań kwestii cen transferowych jest zgodne z postulatami katolickiej nauki społecznej i czy Kościół powinien aktywnie je wesprzeć?

Należy zaznaczyć, że Kościół katolicki miał już w swojej historii okresy znaczącego wpływu na metody opodatkowania, w tym na merytoryczny kształt konkretnych rozwiązań³³. Odejście od tej roli powiązane było zapewne zarówno z ogólną tendencją do marginalizacji wpływu instytucji religijnych na sprawy uznawane obecnie za domenę państwa, jak i z trudnościami ze znalezieniem odpowiedniej formuły przełożenia wytycznych religijnych na konkretne i często bardzo techniczne rozwiązania fiskalne.

Jednak katolicka nauka społeczna odnosi (i powinna się odnosić) także do procesów kształtujących przyszłość³⁴. Nie ma powodów, by Kościół powstrzymywał się od prób wpłynięcia na wyzwania globalizacyjne, w tym w zakresie globalizacji finansów. Co więcej, wzorem innych interesariuszy (biznes, NGO) ma też prawo do partycypowania w tzw. *global governance*. Chęć takiego uczestnictwa musi oznaczać podejmowanie wyzwań i gotowość do poszukiwania odpowiedzi na

³¹ Por. <https://taxjustice-andpoverty.org/fileadmin/Dateien/Taxjustice_and_Poverty/Ethics_and_Religion/General/05_The_Church_and_Taxation.pdf> [dostęp: 22.04.2025].

³² P. Król, *Obowiązek podatkowy jako powinność moralna*, s. 102.

³³ Por. R. Białek, S. Bogacki, L. Duboviska, *Daniny publiczne a ewolucja podatków majątkowych*, „International Journal of Legal Studies” 2019, nr 2, s. 505-531.

³⁴ Por. K. Adamski, *Czy katolicka nauka społeczna jest zdolna do projektowania przyszłości*, s. 9-32.

trudne pytania. Nie należy zapominać, że katolicka nauka społeczna powinna mieć wymiar praktyczny, który

[...] nie chce być abstrakcyjnym i zawieszonym w próżni głosem ogólnych prawd, lecz perswazyjnie zorientowanym mówieniem do konkretnych odbiorców³⁵.

Odnosząc się do kwestii danin publicznych, Jan Paweł II nauczał, że „nie wolno dążyć do dobrych celów przez złe środki” i przekładał tę myśl na konkretną wskazówkę, wyjaśniając, że złe podatki są same przez się „czymś niemoralnym i szkodliwym”³⁶. Nawet w powszechnym odczuciu system podatkowy powinien być sprawiedliwy, a sprawiedliwość jest dodatnio oceniana, jako odnosząca się do wartości, które uznaje się za dobre w sensie aksjologicznym. Przedmiotem sprawiedliwości jest każdorazowo „[...] konkretny układ stosunków społecznych oraz odpowiednie normy regulujące sposoby jej wdrażania”³⁷. Nic nie uzasadnia, by Kościół nie miał wpływać na kształt takiego układu i nawet jeżeli wpływ ten nie będzie „porywający”, to na pewno może być „inspirujący”³⁸.

Jednocześnie zasady katolickiej nauki społecznej w zakresie podatków wydają się zgodne z ogólnie akceptowanymi w XXI w. normami. Wszak większość interesariuszy z całą stanowczością potępia (przynajmniej werbalnie) zachowanie podatników

[...] stwarzające sytuację nieuczciwej konkurencji, to znaczy takiej, która stawia jeden podmiot w wyraźnie korzystniejszym położeniu ekonomicznym niż pozostałe w podobnych okolicznościach³⁹.

Obecne rozwiązania cen transferowych postrzegane są jako prowadzące do nieuczciwej konkurencji (między państwami, przedsiębiorstwami, a także podatnikami i aparatem skarbowym), co jest przesłanką do podniesienia kwestii zastąpienia ich dostępnym, alternatywnym rozwiązaniem i zaangażowania się w ten proces Kościoła.

Obydwa podejścia (ALP i FA) mają określone zalety i, niestety, liczne wady. Jednak tylko rozwiązanie oparte na mechanizmach FA pozwala na świadomy i sprawiedliwy podział wpływów podatkowych. Możliwość ustalania formuły alokacji to możliwość stworzenia mechanizmu pozwalającego na przekazywanie

³⁵ F. Kampka, *Antropologiczne i społeczne podstawy ładu gospodarczego w świetle nauczania Kościoła*, Lublin 1995, s. 78.

³⁶ Por. A. Zadroga, *Podatki z perspektywy katolickiej nauki społecznej*, s. 163.

³⁷ J. Głuchowski, *Sprawiedliwość podatkowa. Założenia teoretyczne i możliwości aplikacyjne [w:] System podatkowy. Stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy*, red. J. Mujżel, S. Owsiak, E. Mączyńska, Warszawa 1999, s. 38.

³⁸ Por. K. Adamski, *Czy katolicka nauka społeczna jest zdolna do projektowania przyszłości*, s. 10.

³⁹ D. Dańkowski, *Podatki i moralność*, „Znak” 1998, nr 2, s. 81.

środków do krajów (a w konsekwencji ludzi) bardziej ich potrzebujących. Służyć to może realizacji tak ważnych dla katolickiej nauki społecznej postulatów pomocniczości i solidarności. Przyjęcie tego rozwiązania wpłynie też na zmniejszenie konkurencji podatkowej między podatnikami i zredukuje ilość obciążeń administracyjnych (zarówno po stronie państw, jak i firm).

Powyższe prowadzi do konkluzji, że to mechanizmy alokacyjne są odpowiedzią bliższą postulatom katolickiej nauki społecznej i dostarczają odpowiednich narzędzi do realizacji postulowanych przez nią celów.

ZAKOŃCZENIE

Kościół nie powinien unikać poszukiwania odpowiedzi na trudne i często bardzo konkretne pytania związane z globalizacją, podatkami i właściwymi mechanizmami odnoszącymi się do globalnego podziału dobrobytu. Katolicka nauka społeczna dostarcza ogólnych narzędzi pozwalających na wybór lepszych lub gorszych rozwiązań w finansach światowych. Pozwala na określenie, co i jak Kościół powinien w tym zakresie promować. Odnośnie do problematyki cen transferowych mechanizm FA wydaje się posiadać większy niż ALP potencjał, by realizować zasady sprawiedliwości, pomocniczości i solidarności.

Czy odejście od spetryfikowanego systemu zasady ALP jest możliwe i z jakim wiąże się to kosztem, to odrębne pytanie. Pamiętać jednak trzeba, że obecnie formułuje się coraz więcej postulatów podatkowych mechanizmów globalnych. Poczynając od kwestii wymiany informacji fiskalnej, poprzez zwalczenie konkurencji podatkowej państw, próby wprowadzenia jednolitych zasad opodatkowania dochodów z *e-commerce* aż po propozycje wprowadzenia podatków globalnych. Te procesy mogą przebiegać, jak dotychczas, bez udziału Kościoła katolickiego. Jednak można mieć nadzieję, że wpływ katolickiej nauki społecznej zwiększy szanse na wypracowanie lepszych, bardziej etycznych i bardziej sprawiedliwych rozwiązań.

BIBLIOGRAFIA

- Adamski K., *Czy katolicka nauka społeczna jest zdolna do projektowania przyszłości? Refleksje w oparciu o prognozy rozwoju sztucznej inteligencji oraz popularność idei transhumanistycznych*, „Społeczeństwo” 2024, nr 4.
- Avi-Yonah R.S., *Transfer pricing disputes in The United States*, University of Michigan Law School Scholarship Repository, <https://repository.law.umich.edu/book_chapters/49>.
- Avi-Yonah R.S., *The Rise and Fall of Arm's Length Principle: A Study in the Evolution of US International Taxation Public Law and Legal Theory Working Paper Series*, Working Paper, Year 2007.

- Dańkowski D., *Podatki i moralność*, „Znak” 1998, nr 2.
- Eden L., *The arm's length standard in North America*, Tax Notes International 7.02.2000.
- Głuchowski J., *Sprawiedliwość podatkowa. Założenia teoretyczne i możliwości aplikacyjne* [w:] *System podatkowy. Stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy*, red. J. Mujżel, S. Owsiak, E. Mączyńska, Warszawa 1999.
- Gomułowicz A., *Moralność podatkowa – uwarunkowania i zasadnicze dylematy* [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003.
- Hewitt P., Lymer A., Oats L., *History of International Business Taxation* [w:] *The International Taxation System*, red. A. Lymer, J. Hasseldyne, Nowy Jork 2002.
- Kampka F., *Antropologiczne i społeczne podstawy ładu gospodarczego w świetle nauczania*, Global-Formula-Apportionment-48718.
- Li J., *A comparative empirical study of international transfer pricing practices and audits in New Zealand, Australia and China*, Lincoln University Conference Papers 2025.
- McNair D., Dottey R., Cobham A., *Transfer Pricing and the Taxing rights of Developing Countries*, ChristianAID Report 2010.
- Nuraini J.F., *Transfer Pricing and Tax Avoidance: A Narrative Review of Global Strategies and Regulatory Challenges*, „Sinergi International Journal of Economics” 2025, nr 2.
- V. Solilova, D. Nerudova, *Transfer Pricing in SMEs: Critical Analysis and Practical Solutions*, Brno 2018.
- Sojak S., Baćkowski D., *Ceny transferowe. Aspekt podatkowy*, Warszawa 2003.
- Tessarolo A., *Zaangażowanie społeczne ojca Dehona i jego duchowość*, „Dehoniana. Wydanie polskie”, 1990, nr 1.
- Weeghel S., *Reflections on Separate Enterprise vs. Formulary Apportionment* [w:] *Challenges of the Contemporary Tax Law*, Łódź, 2024.
- Zadroga A., *Podatki z perspektywy katolickiej nauki społecznej*, „Annales. Etyka w życiu gospodarczym” 2013, t. 16.
- Zioło Z., *Procesy kształtowania się światowych korporacji i ich wpływ na otoczenie*, „Prace Komisji Geografii Przemysłu” 2019, nr 12.
- Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters Tenth meeting, Geneva, 10-14 September 2001*, <<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/Unpan004399.pdf>>.
- Transfer Pricing and Developing Countries EuropeAid PwC*, <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/transfer_pricing_dev_countries.pdf>.
- OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page1>.
- The Practical Soul of Business Ethics: The Corporate Manager's Dilemma and the Social Teaching of the Catholic Church*, <<https://digitalcommons.law.seattleu.edu/cgi/View-content.cgi?article=1850&context=sulr>>.
- II Polski Synod Plenarny (1991-1999)*, Poznań 2001.

Streszczenie: Ceny transferowe dotyczące transakcji między podmiotami powiązаныmi są jednym z kluczowych współczesnych wyzwań podatkowych. Obecne uregulowania oparte są na zasadzie *arm's length* (ALP), uznającej, że możliwe jest ustalenie ceny między takimi podmiotami w oparciu o analogiczne transakcje o charakterze rynkowym. Po stu latach funkcjonowania podejście to wydaje się coraz mniej odpowiadające zmiennym uwarunkowaniom biznesowym. Alternatywą są zasady alokacyjne (FA). Coraz częściej artykułowane są propozycje odstąpienia od zasady ALP na rzecz zasady FA. W dyskursie na ten temat nie bierze udziału Kościół Katolicki. Kwestia cen transferowych wydaje się jednak zbyt ważna by debata o niej ograniczała się do grup technicznych ekspertów. Artykuł poszukuje odpowiedzi na pytanie czy Kościół Katolicki powinien przyjąć stanowisko w tej sprawie i które rozwiązanie jest bliższe katolickiej nauce społecznej.

Słowa kluczowe: ceny transferowe, etyka podatkowa, katolicka nauka społeczna, podatki międzynarodowe, światowy ład podatkowy.