

International Compliance Assurance Programme jako przykład dialogu między podatnikami a administracją podatkową

International Compliance Assurance Programme as an example of dialogue between taxpayers and tax administration

Barbara Błaszczak

Studentka V roku prawa na Wydziale Prawa i Administracji UW, studentka I roku studiów magisterskich International Economics na Wydziale Nauk Ekonomicznych UW

Streszczenie

Celem niniejszego artykułu jest opisanie i ewaluacja działania nowego programu Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju¹, tj. Międzynarodowego Programu Zapewnienia Zgodności (ang. International Compliance Assurance Programme – ICAP). Program powstał na potrzeby oceny i analizy ryzyka podatkowego w transakcjach międzynarodowych realizowanych przez przedsiębiorstwa działające transgranicznie. Jego podstawowym założeniem jest nawiązanie i zbudowanie przyjaznej relacji między przedsiębiorcami a administracją podatkową, opartej na współpracy, otwartości i przejrzystości działań. Ma on na celu zwiększenie zaufania do administracji, a tym samym zwiększenie przestrzegania przepisów prawa podatkowego przez podatników korporacyjnych. Autorka niniejszego artykułu w ramach oceny wprowadzonego rozwiązania stwierdza, że jego modelowe założenia należy uznać za zasadne i wartościowe. Jednakże wobec braku zaoferowania podatnikom pewności prawnej na poziomie innych podobnych rozwiązań ICAP może nie spotkać się z pozytywną odpowiedzią z ich strony.

Słowa kluczowe: Międzynarodowy Program Zapewnienia Zgodności, International Compliance Assurance Programme, międzynarodowe opodatkowanie, Base Erosion and Profit Shifting Project, kooperacja, administracja podatkowa.

Abstract

The aim of this article is to describe and assess the functioning of the novelty OECD tax programme, the International Compliance Assurance Programme. The program is designed to evaluate and analyse tax risks in international transactions performed by MNEs. Its basic premise is to establish and build a relationship between entrepreneurs and the tax administration based on cooperation, openness, and transparency of activities. It seeks to build greater trust in the administration and thus increase tax compliance. In this paper, the program is evaluated by the author, who concludes that its assumptions are valid and valuable, but in the absence of offering taxpayers legal certainty at the level of other similar solutions, it may not receive a significant response from taxpayers.

Keywords: International Compliance Assurance Programme, international taxation, Base Erosion and Profit Shifting Project, cooperation, tax administration.

1. WSTĘP

W dobie postępującej globalizacji coraz więcej przedsiębiorstw rozpoczyna prowadzenie działalności w więcej niż jednym państwie. Z tego powodu mierzy się na co dzień z próbą analizy polskich regulacji prawa podatkowego w kontekście podejmowanych przez siebie międzynarodowych transakcji. Nierzadko się okazuje, że rozwiązania krajowe nie obejmują wszystkich możliwych zdarzeń o charakterze transgranicznym. Zdarza się, że tak powstałą lukę prawną wyko-

rzystują międzynarodowe koncerny dla celów unikania opodatkowania. Nie ulega wątpliwości, że z perspektywy każdej jurysdykcji podatkowej jest to działanie szkodliwe dla krajowej gospodarki. W związku z tym państwa członkowskie OECD postanowiły podjąć kroki w celu zapobieżenia erozji podstawy opodatkowania oraz transferowi zysków (projekt Base Erosion and Profit Shifting – BEPS)². Swoje działania opierają przede wszystkim na postulacie nawiązywania współpracy międzynarodowej w walce z przejawami transgranicznego unikania

opodatkowania. Inicjatywa ta przyczyniła się do ograniczenia szkodliwych praktyk podatkowych przedsiębiorstw o charakterze międzynarodowym.

Jednakże rozpatrywanie przez administracje podatkowe transnarodowych koncernów wyłącznie z perspektywy uznawania ich za podmioty potencjalnie chętne i zdolne do nadużywania prawa podatkowego może być uważane za krzywdzące w stosunku do uczciwych podatników i wpływać na ich nastawienie do tych organów. Poczucie bycia „obserwowanym” i ściganym oddziałuje bowiem negatywnie na zaufanie do administracji i utrudnia nawiązywanie współpracy między podatnikami i organami administracji skarbowej, co przekłada się na zwiększoną niechęć podatników do uczciwego i transparentnego informowania o wszelkich międzynarodowych zdarzeniach, które mogą wywoływać dla nich skutki podatkowe. Zaufanie zaś buduje się dzięki otwartości i autentycznej woli kooperacji.

W odpowiedzi na rodzącą się potrzebę zapewnienia nie tylko gwarancji ochrony przed unikaniem opodatkowania, ale również wzrostu bezpieczeństwa i komfortu, dla celów otwartego, aktywnego dialogu i współpracy z administracją skarbową na rzecz podatników działających w ramach struktur międzynarodowych stworzono ICAP. Program ten ma zapewnić możliwość oceny poziomu ryzyka podatkowego związanego z różnorodnymi transakcjami międzynarodowymi, które są dokonywane przez koncerny działające na obszarze więcej niż jednej jurysdykcji podatkowej, dzięki rozmowie i kooperacji ze strony zarówno zainteresowanego podmiotu, jak i administracji. Jego założeniem jest dążenie do stworzenia atmosfery, w której podatnicy będą gotowi otwarcie informować organy o swoich działaniach na zasadzie wzajemności i w poczuciu bezpieczeństwa.

2. ISTOTA I HISTORIA ICAP

ICAP to dobrowolny program oceny ryzyka podatkowego. Ma na celu ułatwienie nawiązywania otwartego dialogu między przedsiębiorstwami wielonarodowymi (ang. *multinational enterprises* – MNE) a administracją skarbową państw, w których te przedsiębiorstwa prowadzą działalność. Uczestnictwo w ICAP ma skutkować nawiązaniem aktywnej współpracy przez wszystkich uczestników w procesie ustalania i oceny ryzyka podatkowego dla wybranych transakcji transnarodowych przedsiębiorstw, co ma się przyczynić do wzrostu komfortu i poczucia bezpieczeństwa podatników³.

Warto zaznaczyć, że w odróżnieniu od innych wybranych rozwiązań o charakterze międzynarodowym, służących do dokonywania przez administrację skarbową oceny podatkowych skutków transakcji między podmiotami powiązаныmi, ICAP nie gwarantuje MNE pewności prawnej co do tego, że sposób interpretacji danej transakcji, np. odnośnie do ceny transferowej, nie zostanie zakwestionowany przez organ administracji skarbowej, który to efekt można osiągnąć dzięki wielostronnemu uprzedniemu porozumieniu cenowemu (ang. *Advance Pricing Arrangements* – APA). Działanie ICAP opiera się przede wszystkim na zapewnieniu w szybkim czasie „komfortu” międzynarodowym koncernom w przypadku, gdy ryzyko podatkowe związane z wybranym elementem ich działalności zostanie uznane za niskie przez wszystkie administracje w nim uczestniczące. Ponadto jeżeli w czasie pro-

cedowania w związku z ICAP zaangażowana administracja zidentyfikuje obszary wymagające szczególnej uwagi lub zastosowania konkretnych rozwiązań, uzyskane informacje i podjęte działania w ramach programu przyczynią się do znacznego przyspieszenia i ułatwienia podejmowania w przyszłości dodatkowych kroków, mających na celu zapewnienie podatnikom wzrostu poczucia bezpieczeństwa, np. dzięki wykorzystaniu uzyskanych danych w procedurze zawierania APA⁴. Co istotne, ICAP jest realizowany w sposób cykliczny.

Program stanowi jedną z odpowiedzi państw członkowskich OECD na potrzebę dialogu między MNE i administracjami podatkowymi oraz próbę realizacji postulatów usprawnienia i transparentności przestrzegania przepisów prawa podatkowego dzięki nierepresyjnym narzędziom, skłaniającym do kooperacji przy analizie zdarzeń podatkowych. W procesie tym wykorzystuje się różnorodną dokumentację, m.in. dotyczącą cen transferowych (zarówno lokalną, jak i *Country-by-Country*), przy czym analiza ta jest w przypadku ICAP znacznie mniej czasochłonna niż przy APA. Ponadto pomysłodawcy projektu uważają, iż w związku z faktem, że program jest realizowany w ramach współpracy kilku jurysdykcji podatkowych, ma on dla jego uczestników ograniczyć zjawisko powstawania sporów o charakterze międzynarodowym w kwestii podwójnego opodatkowania, które należy rozwiązywać w ramach procedury wzajemnego porozumiewania się (ang. *mutual agreement procedure* – MAP)⁵. ICAP ma więc stanowić zarówno narzędzie zapewniające komfort podatnikom, jak i wstęp i zachętę do nawiązywania ewentualnych przyszłych, bardziej czasochłonnych uzgodnień (APA), a także środek do szybkiego i bezkonfliktowego rozwiązywania potencjalnych dysput związanych z wystąpieniem podwójnego opodatkowania (MAP). W ujęciu modelowym rezultaty osiągnięte w ramach ICAP byłyby korzystne zarówno dla podatników, jak i dla administracji.

ICAP został opracowany w ramach programu OECD Forum Administracji Podatkowych (ang. Forum on Tax Administration – FTA)⁶ o nazwie Large Business and International Programme, finansowanego przez Canada Revenue Agency. Zanim dołączyły do niego wszystkie administracje członkowskie FTA, zdecydowano, aby przetestować go w ramach dwóch programów pilotażowych. Pierwszy z nich rozpoczął się w 2018 r. i uczestniczyło w nim 8 administracji podatkowych. Drugi rozpoczął się w 2019 r. i wzięło w nim udział 19 administracji⁷. Następnie do projektu dołączyli pozostali członkowie Forum. Polska bierze udział w ICAP począwszy od kwietnia 2021 r.⁸

Ponadto w dniu 18 lutego 2021 r., po 2 latach testowania rozwiązania, FTA opublikowało podręcznik⁹, w którym zamieściło podstawowe wiadomości na temat programu dla administracji podatkowych oraz MNE. Podręcznik zawiera szczegółowe informacje dotyczące procesu ICAP, które zostały ulepszone i opracowane na podstawie doświadczeń uczestników dwóch pilotaży. Stanowi on swoisty przewodnik zarówno dla zaangażowanych organów administracji skarbowej, jak i dla podatników.

Oprócz podręcznika OECD stworzyła również specjalną stronę internetową, na której są publikowane podstawowe informacje dotyczące ICAP, odpowiedzi na pytania najczęściej

zadawane przez administracje i podatników, listy uczestników programu. Umożliwia ona także dostęp do bazy danych (nieuwzględniającej obecnie wszystkich administracji zaangażowanych w ICAP) z informacjami odnośnie do funkcjonowania projektu w wybranych państwach¹⁰. Obecnie w ICAP uczestniczą przedstawiciele administracji z 22 państw świata. Są to (w kolejności alfabetycznej): Argentyna, Australia, Austria, Belgia, Chile, Dania, Finlandia, Francja, Hiszpania, Holandia, Irlandia, Japonia, Kanada, Kolumbia, Luksemburg, Niemcy, Norwegia, Polska, Singapur, Stany Zjednoczone, Włochy oraz Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej¹¹.

3. UZASADNIENIE WPROWADZENIA ICAP

Jak wcześniej wspomniano, głównym celem wprowadzenia programu była chęć inicjacji współpracy między administracją a MNE w kontekście identyfikacji różnorodnego ryzyka podatkowego, w duchu transparentności, otwartości na dialog i wymianę poglądów, tak aby zapewnić podatnikom poczucie bezpieczeństwa przy podejmowanych przez nich działaniach. Celem nadrzędnym, przyświecającym temu przedsięwzięciu, była zatem kreacja pozytywnych i partnerskich relacji między przedsiębiorstwami międzynarodowymi a administracją skarbową. Program miał również za zadanie zachęcić wskazane podmioty do uczciwego informowania o tych ich działaniach, które mogą wywoływać skutki podatkowe, co w efekcie miało się przyczynić do zmniejszenia skali problemu unikania opodatkowania¹².

Oprócz ogólnie wyrażonego celu głównego OECD w opublikowanym podręczniku powołuje się na sześć kluczowych determinant, które wywarły wpływ na decyzję o utworzeniu programu. Jedne z nich można skategoryzować jako oparte na woli kreowania podwyższonego standardu pewności prawa podatkowego w relacjach między administracją skarbową a MNE na podstawie założeń projektu BEPS¹³ w ramach działania nr 2 „Inclusive Framework on BEPS”¹⁴. Pozostałe można sklasyfikować jako próbę dążenia do zwiększenia kooperacji i współpracy między zarówno administracjami skarbowymi, jak i administracją oraz podatnikami będącymi MNE¹⁵. Podano następujące czynniki:

- 1) zapewnienie ścieżki prowadzącej do zwiększenia pewności prawa podatkowego dla przedsiębiorstw wielonarodowych – w związku z ustanowieniem dialogu na linii administracja – podatnicy przy założeniu aktywnej, otwartej i transparentnej postawy MNE;
- 2) skuteczniejsze rozstrzygnięcie sporów między administracjami podatkowymi różnych państw – przez wspieranie realizacji działania 14 BEPS, tj. procedur wzajemnego porozumiewania się (MAP), przez ograniczanie niepotrzebnych sporów między administracjami podatkowymi;
- 3) dobrze ugruntowane ramy zgodności dla przedsiębiorstw wielonarodowych – przez wspieranie wypracowywania wspólnych standardów administracji skarbowych w poszczególnych krajach;
- 4) rozwój współpracy międzynarodowej między administracjami skarbowymi;
- 5) lepsze i bardziej ustandaryzowane informacje służące do oceny ryzyka związanego z cenami transferowymi – przez ułatwienie administracjom pozyskiwania dostępu do da-

nych umożliwiających efektywną weryfikację cen transferowych oraz innych przejawów ryzyka uwzględnionych w programie BEPS;

- 6) wykorzystanie potencjału wielostronnego zaangażowania uczestników ICAP w celu zapewnienia lepszej pewności administracjom podatkowym w kontekście prawidłowej interpretacji danych dotyczących m.in. cen transferowych, dostarczonych przez podatników.

Powyższe elementy stanowiły szczegółowe przesłanki wprowadzenia ICAP.

Zdaniem OECD rozpoczęty projekt charakteryzuje się szerokim wachlarzem zalet i oczekiwanych korzyści. Program określa się jako „nową erę” działań administracji podatkowych i grup MNE, której mają przyświecać zwiększenie transparentności i dostępu do informacji dotyczących podatników¹⁶. Zalety ICAP, w ujęciu modelowym, odnoszą się do obu stron relacji – zarówno podmiotów publicznych, jak i podmiotów prywatnych (uwzględniając naturalnie międzynarodowe zaangażowanie podmiotów, w tym administracji skarbowych z przynajmniej 3 państw).

Dzięki wykorzystaniu *Country-by-Country Reporting* (CbC) i innych istotnych z perspektywy cen transferowych informacji w ramach procedur ICAP wspiera się wielostronną, międzynarodową współpracę wszystkich uczestników¹⁷. ICAP zapewnia przy tym, dzięki wspomnianej dokumentacji, obszar i możliwość dla podatników MNE do doprecyzowania przedstawienia ich sytuacji i transakcji międzynarodowych, które są poddawane analizie przez administrację dla celów oceny ryzyka tychże transakcji. Program ułatwia również prowadzenie dialogu między uczestnikami z poszczególnych administracji podatkowych dzięki zapewnieniu jednolitego dostępu do wszelkiej dokumentacji i możliwości wypracowania wspólnego stanowiska dotyczącego interpretacji i identyfikacji potencjalnych obszarów ryzyka.

Co istotne, dzięki instytucji tzw. wiodącej administracji podatkowej (ang. *lead tax administration*, zob. pkt 4) MNE nie będą musiały się kontaktować w każdej sprawie z przedstawicielami każdej z jurysdykcji oddzielnie, lecz dialog będą prowadzić głównie z jednym podmiotem – administracją wiodącą, która będzie koordynować cały proces i informować podatnika o najważniejszych etapach i decyzjach.

Powyższe rozwiązanie powinno się przyczynić do poprawy przekazu informacji, nawiązania współpracy oraz oszczędności czasu i środków przeznaczonych na analizę sytuacji przedsiębiorstwa. Takie działania mają wspierać budowanie wzajemnego zaufania i dobrej wiary w wymianie informacji między uczestnikami. Ponadto uczestnictwo w ICAP jest objęte z góry określonymi i ustalonymi ramami czasowymi, w których musi zostać osiągnięte wspólne porozumienie administracji i MNE co do obecnego ryzyka podatkowego będącego przedmiotem programu¹⁸. Okoliczność ta wpływa pozytywnie na sprawność procedury. Co więcej, rozpoczęcie współpracy poszczególnych administracji już na etapie spotkań i rozmów dotyczących interpretacji sytuacji danego MNE będzie skutkowało wypracowaniem – już na etapie wczesnego dyskursu – wspólnego stanowiska wszystkich podmiotów co do oceny tych działań, co przełoży się na mniejszą liczbę sporów i zróżnicowanych opinii w kontekście oceny ryzyka działalności przedsiębiorstw międzynarodowych oraz w jesz-

cze większym stopniu wpłynie pozytywnie na jakość procedowania.

Mimo przedstawienia wielu oczekiwanych rezultatów programu – oceny możliwości osiągnięcia pozytywnych efektów dzięki wprowadzeniu ICAP nie można dokonać bez uwzględnienia przypuszczalnych zagrożeń, które mogą osłabić skuteczność proponowanego rozwiązania bądź nawet mogą skutkować rezultatami przeciwnymi do oczekiwanych. Krótką identyfikację takich obszarów zawiera podsumowujący niniejszy artykuł pkt 6.

4. FUNKCJONOWANIE PROGRAMU

4.1. Procedura przyjęcia i przystąpienia grup MNE do ICAP

Ocena ryzyka ICAP grupy MNE składa się z trzech etapów. Przed zainicjowaniem pierwszych oficjalnych działań grupy MNE zainteresowane uczestnictwem w ICAP zachęca się do nieformalnego zwrócenia się do potencjalnej wiodącej administracji podatkowej. Ten wstępny proces ma na celu omówienie uczestnictwa MNE w programie, zasad procesu, oczekiwanych rezultatów, jakich można po nim oczekiwać. Ponadto uprzednia rozmowa pozwala na weryfikację, czy w danym momencie są oni odpowiednim kandydatem do uczestnictwa w ICAP.

4.2. Etap I – selekcja

Podstawowym celem niniejszego etapu jest podjęcie decyzji zarówno o przyjęciu, jak i przystąpieniu MNE do programu. Etap selekcji pełni dwie podstawowe funkcje. Po pierwsze, umożliwia MNE łatwą i szybką identyfikację tych administracji podatkowych, które będą gotowe, aby wziąć udział w ich ocenie ryzyka ICAP, tzw. *covered tax administrations* (administracje muszą wyrazić wolę i chęć uczestnictwa). Po drugie, umożliwia zarówno administracji wiodącej, jak i innym administracjom zapoznanie się z wszystkimi transakcjami grupy MNE istotnymi dla pokrytego ryzyka, co ułatwia stwierdzenie, czy któreś z tych przejawów ryzyka powinny zostać wyłączone z zakresu ich oceny w ramach ICAP.

W ramach niniejszego etapu MNE dostarcza wszelkie niezbędne dokumenty¹⁹ potencjalnej administracji wiodącej (ang. *lead tax administration*), wskazuje również pozostałe administracje, które grupa chciałaby włączyć do uczestnictwa w ICAP. Do dalszego procedowania niezbędna jest zgoda administracji wiodącej i pozostałych administracji na dołączenie do programu (dla dalszych etapów niezbędne jest zaangażowanie minimum 3 administracji). Co zatem istotne, wszystkie strony programu muszą wyrazić wolę zaangażowania w projekt. W przypadku takiej akceptacji administracje podejmują się analizy przedstawionej im dokumentacji. W trakcie tego procesu rozpoczyna się wielostronny dialog między zarówno administracją wiodącą i pozostałymi administracjami²⁰, jak i administracją wiodącą i MNE. Ma on doprowadzić do wyjaśnienia wszelkich wątpliwości, jakie powstały na podstawie analizy udostępnionej dokumentacji. Zwieńczeniem etapu selekcji jest przekazanie MNE przez koordynującą administrację wiodącą informacji, które administracje zgodziły się uczestniczyć w ICAP, o latach trwania programu, potencjalnych okresach *roll-forward*, przejawach

ryzyka, transakcjach objętych programem i transakcjach, które zdecydowano się wyłączyć z ICAP²¹, a także o niezbędnej dla dalszych procesów dokumentacji.

Określa się również ramy czasowe kolejnego etapu procedowania, tj. oceny ryzyka i rozwiązywania problemów. MNE na tym etapie powinno zdecydować, czy godzi się na przedstawione warunki, czy też chce zakończyć swój udział w programie.

4.3. Etap II – ocena ryzyka i rozwiązywanie problemów

To etap kluczowy dla ICAP. Opiera się na wielostronnej analizie ryzyka na podstawie dostarczonego przez MNE głównego pakietu dokumentów (ang. *main documentation package*). Jego głównym założeniem jest nawiązanie dialogu między wszystkimi uczestnikami. W większości przypadków etap oceny ryzyka obejmuje co najmniej jedną wielostronną rozmowę lub spotkanie między MNE, wiodącą administracją podatkową i innymi objętymi ICAP administracjami podatkowymi. W razie potrzeby organizuje się kolejne spotkania i rozmowy, aż do wspólnego omówienia i ustalenia, którym transakcjom towarzyszy niskie ryzyko, a które w związku z trudnościami w ich jednolitej klasyfikacji należy wykluczyć z programu bądź wobec których powinno się wdrożyć proces rozwiązywania tego problemu, aby ryzyko pozostało w ICAP²². Taką procedurą może być doszacowanie lub dokonanie korekty bądź ewentualne skorzystanie z APA²³.

4.4. Etap III – wyniki

W ramach niniejszego etapu MNE otrzymuje, wydany przez administrację wiodącą, tzw. *completion letter*, czyli pismo potwierdzające, że proces oceny ryzyka został zakończony. Ponadto grupa otrzymuje również tzw. *outcome letters*, opisujące rezultaty uzyskane przez wszystkie administracje uczestniczące w ICAP w wyniku dokonanej oceny ryzyka transakcji podatnika w ramach odpowiadających im jurysdykcji. Etap ten ma trwać od 4 do 8 tygodni²⁴. Program zamyka się zatem w ściśle określonym i stosunkowo korzystnym dla podatnika przedziale czasowym w porównaniu z innymi podobnymi rozwiązaniami służącymi do analizy skutków podatkowych transakcji podatników operujących w sferze transgranicznej.

4.5. Ryzyko i transakcje mogące stanowić przedmiot ICAP

Założeniem wprowadzenia ICAP było stworzenie narzędzia przeznaczonego do rozwiązywania szerokiego spektrum problemów związanych z ryzykiem podatkowym o charakterze międzynarodowym i transgranicznym²⁵. ICAP szczególnie skuteczny powinien być w przypadku spraw, w które zaangażowane są administracje podatkowe z większej liczby jurysdykcji. Może stanowić uzupełnienie i dopełnienie rozpatrywania ryzyka podatkowego podatników przez lokalne administracje, które wykorzystują do tego narzędzia właściwe dla ich krajowych ustawodawstw.

Przykładowo ICAP może objąć międzynarodowe i transgraniczne ryzyka podatkowe dotyczące:

- 1) cen transferowych²⁶,
- 2) zakładu zagranicznego (ang. *permanent establishment*)²⁷,
- 3) innych kwestii, np. rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych²⁸, podatku u źródła²⁹.

W ramach ICAP ocenie zostaną poddane wszelkie łańcuchy transakcji, z uwzględnieniem całokształtu zdarzeń gospodarczych je determinujących w ujęciu międzynarodowym, w tym te obejmujące jurysdykcje podatkowe niebędące bezpośrednio zaangażowane w projekt³⁰. Warto jednak zaznaczyć, że komfort uznania wybranej transakcji za nierzeczywistą z perspektywy podatkowej będzie dotyczyć wyłącznie opinii administracji uczestniczących w ICAP. Podatnik nie będzie mógł się powoływać na rezultaty programu u administracji niezaangażowanej. Okresy objęte zapewnieniem wynikającym z programu są ustalane indywidualnie dla każdego MNE i najczęściej będą obejmować dwa kolejne okresy rozliczeniowe (ang. *roll-forward periods*), o ile w tym czasie nie zostaną dokonane istotne zmiany mające wpływ na ocenę ryzyka danej transakcji. O takich zmianach grupy MNE powinny niezwłocznie poinformować administrację³¹.

4.6. ICAP a inne rozwiązania służące do prawnopodatkowej analizy transakcji międzynarodowych

Bez zagłębiania się w szczegóły tej tematyki warto wspomnieć o relacji ICAP do innych, zbliżonych do niego narzędzi służących do ewaluacji transakcji transgranicznych MNE przez administracje skarbowe, w tym zwłaszcza służących do ustalania cen transakcyjnych czy też rozwiązywania problemu podwójnego opodatkowania.

Pierwszym rozwiązaniem, które może dotyczyć przedmiotu podobnego do objętego ICAP, są uprzednie porozumienia cenowe – w szczególności APA dwu- i wielostronne³². Podstawowa różnica między ICAP a APA to poziom pewności prawnej co do wypracowanego porozumienia. APA znacznie ogranicza ryzyko nieprawidłowego ustalenia ceny transakcyjnej przez podmioty powiązane oraz zakwestionowania ich ustalenia przez organy administracji skarbowej. ICAP nie gwarantuje takiej pewności, jednakże daje poczucie bezpieczeństwa pod warunkiem, że ryzyko objęte programem zostanie zakwalifikowane jako niskie, a okoliczności, w których ramach poddano je ewaluacji, nie ulegną zmianie. Ponadto nawiązanie wielostronnego dialogu w ramach rozmów dotyczących ICAP może się przyczynić do identyfikacji takich obszarów, w których warto będzie zawrzeć APA. W przypadku uprzedniego przedstawienia transakcji w ramach ICAP porozumienie to stanie się łatwiejsze do uzyskania w związku z poprzedzającą go, dobrowolną prezentacją sytuacji przedsiębiorstwa na potrzeby ICAP.

Drugim rozwiązaniem są procedury wzajemnego porozumiewania się (MAP)³³, realizowane w ramach 14. działania BEPS, uregulowane przede wszystkim w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania³⁴, w Konwencji z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych³⁵ oraz ustawie z dnia 16 października 2019 r. Celem MAP jest unikanie podwójnego opodatkowania w przypadku dokonania korekty dochodów przedsiębiorstw powiązanych mających siedziby w różnych państwach³⁶.

ICAP może pełnić funkcję uzupełniającą sytuację, w której procedura MAP powinna zostać wszczęta, bądź zapobiegającą takiej sytuacji. W ramach programu, dzięki nawiązaniu dialogu między administracjami i podatnikami, będzie możli-

wa identyfikacja wskazanych obszarów spornych i ich eliminacja.

Warto zaznaczyć, że jedną z największych zalet ICAP jest to, iż wymaga przedstawienia mniejszej liczby dokumentów niż w ramach APA i MAP³⁷. Od MNE wymaga się przekazania wyłącznie jednego pakietu dokumentacji, nie zaś, jak w przypadku gwarantujących większą pewność prawną wspomnianych wyżej rozwiązań, często oddzielnych dokumentów dla każdej jurysdykcji. Okres od początku do uzyskania wyników ICAP wynosi 24-28 tygodni, co odróżnia go od APA i MAP, gdzie czas oczekiwania na zakończenie całego procesu jest znacznie dłuższy w związku zarówno z kwestiami formalnymi ich procedowania, jak i ze specyficznymi regulacjami dotyczącymi sposobów nawiązywania kontaktów między przedstawicielami poszczególnych organów podatkowych państw zaangażowanych w ten proces (w przypadku gdy organy te zostaną w niego zaangażowane)³⁸.

5. PRZYKŁADY REAKCJI ADMINISTRACJI PODATKOWYCH NA ICAP

Jak wielokrotnie podkreślono, procedura ICAP opiera się na dialogu między administracjami a podatnikiem – MNE. Celem nawiązania lepszej współpracy wybrane administracje podatkowe (17 jurysdykcji z 22 uczestniczących) udostępniły podstawowe informacje dotyczące ich sposobu przeprowadzania procedury ICAP w formie arkusza na specjalnej stronie internetowej OECD³⁹. Są to: Australia, Austria, Belgia, Hiszpania, Holandia, Kanada, Kolumbia, Dania, Finlandia, Francja, Włochy, Japonia, Luksemburg, Norwegia, Singapur, Stany Zjednoczone oraz Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej.

W pliku znajdują się m.in. dane kontaktowe, opis podmiotów odpowiedzialnych za program w danej administracji, informacje o możliwości i rodzaju platformy do przeprowadzania rozmów w formie zdalnej, preferencje co do okresu, którego powinna dotyczyć przekazana dokumentacja, oraz *roll-forward periods*, szczegółowy opis sposobu klasyfikacji ryzyka podatkowego, preferowane sposoby rozwiązywania problemów podatkowych zidentyfikowanych w czasie procedowania ICAP i pozostałe istotne informacje. Warto zaznaczyć, iż program, oprócz kwestii działań obligatoryjnie wyrażonych w jego założeniach i etapach, nie funkcjonuje w sposób jednolity w każdym z 17 państw, lecz charakteryzuje się odmienną efektywnością, którą determinuje wiele czynników przyczyniających się do sukcesu lub niepowodzenia tego międzynarodowego przedsięwzięcia. Różnice dotyczyć mogą na przykład poziomu szczegółowości dostępnych publicznie informacji dla potencjalnych podatników chcących uczestniczyć w ICAP. Celem odpowiedzi na pytanie w jaki sposób w praktyce funkcjonuje program oraz czy osiąga on swoje założone cele, warto jest rozważyć przypadki wybranych jurysdykcji podatkowych i wyciągnąć z nich wnioski.

5.1. Przykład funkcjonowania ICAP w wybranych jurysdykcjach podatkowych

W odróżnieniu od APA oraz MAP, dla ICAP nie opublikowano dotychczas żadnych oficjalnych statystyk zarówno w ramach OECD, jak i na poziomie krajowym. Stąd na chwilę obecną nie można wnioskować *explicite* o efektywności tego

rozwiązania, co jest spowodowane brakiem dostatecznych danych. Jednakże, możliwe jest dokonanie oceny potencjalnej przydatności ICAP w oparciu o charakterystykę działań, jakie podejmują wybrane administracje zaangażowane w realizację programu. W niniejszym artykule opisane zostaną dwie jurysdykcje, które wykazały się bardziej lub mniej efektywnym zaangażowaniem w program i próbę nawiązania dialogu z podatnikami: Kanada oraz Norwegia. Ich przykład zostanie zestawiony z przypadkiem Polski, gdzie, zdaniem autorki, należałoby dokonać poprawek celem lepszego zaangażowania MNEs do włączenia się do ICAP.

Kwestią, od którego warto rozpocząć rozważania jest funkcjonowanie ICAP w Kanadzie, gdzie zaangażowano się zarówno w pilotażowy projekt (ICAP 1.0), jak i w jego następcę (ICAP 2.0)⁴⁰. W ramach pilotażu Canada Revenue Agency (CRA), tj. odpowiednik polskiej Krajowej Administracji Skarbowej (KAS), zdecydowała się podjąć 8 ocen ryzyka, przy czym możliwość uczestnictwa w ICAP 1.0 zastrzeżono wyłącznie dla wybranych jednostek dominujących wyższego szczebla określonych MNEs. W związku z wprowadzeniem tego rodzaju ograniczenia, to sama administracja zwracała się do spełniających kryteria podatników z propozycją nawiązania „współpracy” w ramach ICAP⁴¹. W dalszej kolejności procedura przebiegała zgodnie z podręcznikiem OECD. Dla oceny ryzyka wykorzystano algorytmy, które zasilane zmiennymi uzyskanymi z dokumentacji przesłanej przez podatników, określały poziom ryzyka danej transakcji⁴². W *outcome letters* proponowano dalsze kroki do podjęcia przez podatników, stosownie do zidentyfikowanego poziomu ryzyka. Nie wypracowywano żadnej sformalizowanej procedury oceny ryzyka, lecz wszelkie rozmowy i ustalenia odbywały się na drodze nieformalnej, w zależności od potrzeb podatników i administracji⁴³. Zgodnie z przekazanymi informacjami, Kanadyjska administracja skarbową oceniła udział w pilotażowym programie jako cenne doświadczenie. Dzięki partycypacji w ICAP jej przedstawicielom umożliwiono wyraźne wyjaśnienie podatnikom potencjalnych problemów, czy też obiekcji, dotyczących oceny ryzyka wybranych transakcji. Ponadto, CRA wskazała, że program stanowił optymalną płaszczyznę do zacieśniania współpracy pomiędzy jurysdykcjami podatkowymi poszczególnych państw, co skutkowało powstawaniem w ramach tej kooperacji dobrych praktyk dotyczących rozmów i rozwiązywania pomiędzy poszczególnymi organami administracji problemów odnoszących się do omawianych w ramach programu transakcji⁴⁴. Ponadto umożliwiło im wymianę doświadczeń odnośnie do metod oceny ryzyka podatkowego międzynarodowych korporacji, dając „nowe spojrzenie” na to zagadnienie. W przypadku ICAP 2.0, CRA zdecydowała się ponownie nie zwiększać formalizmu przeprowadzania poszczególnych etapów programu (jednakże w planach jest dokonanie szerszej konkretyzacji czynności podejmowanych w każdej fazie ICAP). Ponownie wystąpiono z propozycją udziału do wybranych MNEs, umożliwiono również samodzielne zgłaszanie się przez podmioty zainteresowane⁴⁵. Warto zaznaczyć, iż w dalszym ciągu podstawowym źródłem wiedzy na temat ICAP pozostawał i nadal pozostaje podręcznik. Administracja skarbową Kanady ze znaczną otwartością odnosiła się do potencjalnych uczestników programu. W opisywanym wcześniej w niniejszym artykule dobrowolnie

wypełnianym arkuszu kalkulacyjnym z informacjami dotyczącymi funkcjonowania ICAP w danym kraju, ze strony poszczególnych administracji, CRA zdecydowała się udostępnić znaczącą liczbę danych przydatnych w sytuacji, w której podatnik chciałby zaproponować tę jurysdykcję podatkową jako tzw. *covered tax administration*. Są to m.in. dane kontaktowe (adresy e-mail) do osób odpowiedzialnych za projekt, z którymi należy się kontaktować, dostępne platformy do wideokonferencji i udostępniania danych oraz ich zabezpieczenia. Preferowany czas objęty ICAP wynosi 2 lata, proponowane *roll-forward periods* również ustalono na 2 lata. Ponadto, wskazano także typy zagadnień, transakcji, czy struktur transgranicznych, co do których prawdopodobnie CRA nie wyrazi zgody na ich ewaluację w ramach programu (np. *cash pooling*). Zadeklarowano także, iż analiza ryzyka dokonywana przez CRA nie będzie opierać się wyłącznie na dokumentacji udostępnionej przez podatnika, lecz administracja skorzysta także z własnych zasobów wiedzy dotyczących sytuacji analizowanej MNE.

Zdaniem autorki przykład funkcjonowania ICAP w Kanadzie stanowi egzemplifikację poprawnego sposobu wdrażania tego rozwiązania. Przedstawiciele administracji skarbowej wykazują się znaczną otwartością oraz elastycznością dotyczącą procesu oceny ryzyka, w tym korzystania z dokumentacji. Modelem przewodnim procedowania jest schemat jak najbardziej odformalizowany, skupiający się na dialogu pomiędzy koordynatorami ICAP z ramienia CRA oraz MNEs. Znaczną zaletą jest również jasne określenie oczekiwań oraz wskazanie tych zagadnień, które potencjalnie mogą zostać odrzucone przy procesie ewaluacji zgłoszenia do programu. Dobrowolne zawarcie szczegółowych informacji odnośnie do zarówno sposobów nawiązywania kontaktu, jak i oczekiwanej formy procesu, stanowi szczególnie cenne uwagi dla tych przedsiębiorstw międzynarodowych, które swoją dominującą działalność prowadzą w innym państwie, zaś kanadyjski CRA chcieliby uwzględnić jako *covered tax administration*. Rozwiązanie to pozwala zaoszczędzić czas na pozyskanie tych informacji, zwłaszcza kiedy dany podmiot chce zaproponować większą liczbę zaangażowanych administracji, oraz umożliwia ustalenie na samym początku wzajemnych oczekiwań stron co do samego etapu oceny ryzyka i jego rezultatów.

Norwegia, podobnie jak Polska, nie uczestniczyła w pilotażowym programie, lecz zaangażowała się w ICAP 2.0⁴⁶. Zgodnie z opublikowanym przez norweską Skatteetaten (administrację skarbową) corocznym raportem dotyczącym cen transferowych za rok 2020⁴⁷, w ramach ICAP swoje *outcome letters* uzyskały dwie MNEs⁴⁸. Oprócz przedstawionej wzmianki brakuje dalszych danych dotyczących programu, gdyż raport od 2020 r. nie został zaktualizowany. Z pewnością zaangażowanie dwóch podmiotów nie jest najwyższym wynikiem, stąd warto podjąć analizę, dlaczego tak mało przedsiębiorstw zdecydowało się zaangażować w program. Zgodnie z danymi zawartymi w arkuszu na specjalnej stronie OECD, administracja norweska, podobnie jak kanadyjska, opublikowała dane osób, które są odpowiedzialne za koordynację programu (adresy e-mail). Realizacja programu została przypisana komórce zajmującej się cenami transferowymi. Znacznym ułatwieniem nawiązywania kontaktu z norweską administracją jest fakt, iż wyraża ona zgodę na korzystanie z

każdej platformy do wideokonferencji, jednakże wybór platformy i aranżacja kwestii technicznych związanych z rozmową spoczywa na MNE. Przekazywanie danych i informacji odbywa się poprzez Sharefile – oprogramowanie służące udostępnianiu i wspólnej pracy na plikach elektronicznych. Tak, jak w Kanadzie, czas objęty ICAP wynosi 2 lata, podobnie jak *roll-forward periods*. W przypadku Skatteetaten zdecydowano się nie podejmować analizy ryzyka związanego z transakcjami opodatkowanymi norweskim podatkiem paliwowym. Specyficznie ukształtowana została kwestia *outcome letters*, w których administracja nie podejmuje się kategoryzacji ryzyka jako wysokiego, średniego bądź niskiego. Zgodnie z informacjami przekazanymi przez norweską administrację, podstawowy element treści tego pisma stanowi określenie i zapewnienie podatnika co do faktu, w ramach których transakcji powinien on rozważyć dodatkowe kroki np. zawarcie APA lub złożenia wniosku o MAP, a które z nich nie wymagają dodatkowej ingerencji ze strony administracji. Przy czym Skatteetaten umieściła również wiele zastrzeżeń co do efektywności rezultatów wypracowanych w ramach ICAP. Administracja w swojej ocenie ryzyka opierać się będzie zarówno na dokumentacji dostarczonej przez podatnika, jak i własnych wewnętrznych ustaleniach. Uzgodnienia w ramach ICAP nie są wiążące w przypadku ewentualnej następczej procedury APA, czy wszczęcia MAP. Są one przede wszystkim ustaleniami o charakterze ogólnym, dotyczącymi oceny ryzyka podatkowego transgranicznych działań podatnika. Nie jest wiadomo, w jaki sposób traktowane są więc rezultaty ICAP i czy, pomimo niewiążącego charakteru, faktycznie nie mają one żadnego wpływu na zawieranie na przykład APA. Takie podejście stałoby w sprzeczności z założeniami OECD co do programu, gdyż wyraźnie wskazywano, że ocena ryzyka, chociaż nie wiążąca, stanowić miała pole do dialogu i wyjaśniania wszelkich informacji i wątpliwości, mających przyczynić się do usprawnienia i klaryfikacji wielu kwestii niezbędnych do zawarcia APA. ICAP powinno więc modelowo stanowić swego rodzaju „wsparcie” dla zawierania późniejszego APA, pomimo niewiążącej mocy prawnej. Być może to właśnie ta próba „odseparowania” ICAP od innych, podobnych rozwiązań, przyczyniła się do jego niskiej popularności w Norwegii. Z drugiej strony jako pozytywne należy ocenić precyzyjne określenie oczekiwań administracji wobec podatników w stosunku do ich nastawienia do programu. Przy czym pewne wątpliwości może budzić fakt, iż *de facto* w „modelu” norweskiego ICAP, to MNE została obciążona pewnymi obowiązkami natury technicznej, dotyczącymi koordynowania platformy do wideokonferencji. Zdaniem autorki nie jest to do końca zgodne z założeniami programu, gdyż to co do zasady administracje powinny być zaangażowane w jego stronę formalną. Podobnie niejasny może się okazać sposób klasyfikacji i oceny ryzyka, gdyż nie został on określony nawet jako, w uproszczonej formie, dychotomiczny (tj. „niskie ryzyko”, „nie-niskie ryzyko”, tak jak np. w Stanach Zjednoczonych), lecz wprowadzony został podział na transakcję lub, nawet szerzej, sytuację podatnika, która wymaga interwencji w ramach innych narzędzi służących ocenie transakcji międzynarodowych, bądź takiej interwencji nie potrzebuje. Taka kategoryzacja implikuje swego rodzaju subiektywizm i „władczość” w podejmowaniu decyzji w ramach ICAP, chociaż program

ten powinien się charakteryzować przede wszystkim budowaniem płaszczyzny dialogu oraz współpracy, wypracowywania wspólnych rozwiązań zarówno ze strony podatników, jak i administracji.

Jak wspomniano, Polska dołączyła do ICAP w roku 2021, nie biorąc udziału w pilotażu. Chociaż nie zdecydowano się na udostępnienie kluczowych dla programu informacji praktycznych w specjalnym arkuszu w ramach OECD, to Ministerstwo Finansów uruchomiło stronę internetową dedykowaną ICAP⁴⁹, na której odnaleźć można podstawowe informacje o programie, krótki opis poszczególnych etapów oraz dane kontaktowe w sprawie tego przedsięwzięcia (specjalny adres skrzynki mailowej). Wskazano również terminy na złożenie wniosku oraz udostępniono listę dokumentów, a także wzory formularzy do wykorzystania przez MNE w poszczególnych etapach programu, co ujęto w sposób szczegółowy. Lektura wzoru tzw. *Selection package* (pakietu selekcyjnego do wstępnego etapu oceny ryzyka, w ramach którego podatnik wskazuje potencjalne kategorie ryzyka i transakcji proponowane do objęcia ich programem) implikuje, że krajowa administracja skarbową nie wprowadziła wyraźnych zastrzeżeń co do typów transakcji, które z pewnością nie mogłyby stanowić przedmiotu ICAP. W Polsce program realizowany jest przez Szefa KAS. Jako wady wprowadzenia programu w Polsce, warto wskazać, iż nie udostępniono publicznie informacji dotyczących m.in. okresów objętych programem, czy *roll-forward periods*, jak i kwestii związanych z przekazywaniem danych oraz platform do kontaktu, co może utrudniać pozyskanie tych informacji przez podmioty zagraniczne. Wszystkie informacje dotyczące ICAP w Polsce nie mają również swojej wersji anglojęzycznej. W związku z odesłaniem do Podręcznika OECD założyć można, iż kwestie nieopisane odbywają się w formule polecanej przez tę publikację. Nie udostępniono publicznie statystyk dotyczących funkcjonowania ICAP w kraju, stąd też trudnym zadaniem jest dokonanie oceny jego efektywności. Z pewnością warto byłoby rozważyć udostępnienie informacji w zbiorczym pliku na stronie internetowej OECD.

W związku z tym, iż wszelkie dane dotyczące programu udostępniane są w sposób niejednorodny przez poszczególne administracje, niełatwo jest dokonać w pełni wiarygodnej analizy porównawczej. W każdej z jurysdykcji zaangażowanej w program przewidziano inną szczegółowość informowania zarówno o obecnym stanie programu, jak i kwestiach formalnych dotyczących jego przeprowadzania. Brakuje oficjalnych statystyk, jakie są dostępne w przypadku APA, czy MAP. W oparciu o dane udostępnione w pliku na stronie OECD oraz informacje przekazane przez same administracje, można dojść do pewnych ogólnych wniosków istotnych dla oceny zaangażowania danej administracji w zachęcanie MNE do skorzystania z tego projektu.

Po pierwsze, dobrowolne przekazywanie podstawowych danych w zestawieniu dla poszczególnych państw należy ocenić pozytywnie. Według autorki udostępnienie informacji o większej szczegółowości, dotyczących poszczególnych administracji podatkowych, może się przyczynić do szybszego i sprawniejszego przeprowadzenia procesu oceny ryzyka, gdyż umożliwi MNE odpowiednie przygotowanie się przed skontaktowaniem się z wybranym organem i zaproponowa-

niem administracji uczestniczących. Ponadto wpływa na poczucie pewności i bezpieczeństwa u podatników, bo mogą się oni zapoznać z jasnymi i precyzyjnymi zasadami, na jakich opiera się omawiany proces. Kiedy zna się oczekiwania drugiej strony o wiele łatwiej jest nawiązać twórczy i merytoryczny dialog celem wypracowania wspólnego rozwiązania zadowalającego wszystkich uczestników. Ponadto pozytywnie należy ocenić próbę samodzielnego zachęcania podatników przez administrację do zaangażowania w ICAP, co ma miejsce np. w Kanadzie. Takie „wyjście naprzeciw” potencjalnym uczestnikom implikuje postawę otwartości i woli kooperacji ze strony organów administracji. Udostępnianie szerszej informacji, wskazującej na podstawowe kwestie, które administracje chciałyby, bądź nie, objąć oceną ryzyka również przyczyniają się do usprawnienia tej procedury, z czego skorzystały zarówno Kanada, jak i Norwegia. Zachęcają one także do wyboru administracji z tych państw jako *covered tax administrations*, dzięki zapewnieniu podatnikom odpowiedniego poziomu wiedzy do nawiązania kontaktu. Działanie takie wpływa pozytywnie na zaoszczędzenie u MNE czasu na poszukiwanie danych dotyczących poszczególnych jurysdykcji i minimalizuje prawdopodobieństwo, że dane kategorie ryzyka zostaną wyłączone z analizy na późniejszych etapach ICAP, bądź że zaproponowana administracja podatkowa odmówi uczestnictwa w programie.

Kolejną zaletą, zdaniem autorki sprzyjającą podatnikom chcącym zaangażować się w ICAP, jest odformalizowanie całego procesu, w tym, z zachowaniem wszelkich niezbędnych środków ostrożności, uelastycznienie kwestii udostępniania dokumentów oraz prowadzenia korespondencji w trybie zdalnym. Odejście od „urzędowego” modelu procedowania jest spójne z podstawowymi założeniami programu, którego ideą jest nawiązywanie dialogu oraz poddawanie pod dyskusję zagadnień związanych z transgraniczną działalnością danego przedsiębiorstwa i jego skutkami podatkowymi. Otwartej rozmowie sprzyja zaś stworzenie przyjaznych warunków, w których współ rozmówcy traktują siebie jako partnerów.

6. KONKLUZJE

Budowanie zaufania podatników do organów administracji skarbowej stanowi jeden z kluczowych czynników, które pozytywnie wpływają na chęć rzetelnej i uczciwej realizacji obowiązków podatkowych, zwłaszcza wśród przedsiębiorstw o charakterze międzynarodowym, dysponujących szerszym spektrum możliwości unikania opodatkowania, co wielokrotnie zostało podkreślone w literaturze przedmiotu⁵⁰.

W obliczu powyższego imperatywu OECD nie mogła pozostać obojętna na kluczowy dla całej społeczności międzynarodowej aspekt przestrzegania przez podatników obowiązujących regulacji i dostosowania się do nich. OECD wyszła poza sferę teoretyczną⁵¹ i w ramach Forum on Tax Administration opracowała ICAP, stanowiący przedmiot niniejszego opracowania. W ujęciu modelowym ICAP – dzięki budowaniu partnerskich, otwartych i transparentnych relacji, opartych na współpracy między administracjami wielu jurysdykcji a podatnikami – miał zbliżyć sytuację obu podmiotów do pożądanego stanu osiągnięcia pełnego zaufania. Wolę realizacji rzeczonoego postulatu przy wykorzystaniu jasno

określonych rozwiązań należy ocenić jednoznacznie pozytywnie. Z pewnością skorzystanie z programu może się przyczynić do wzrostu pewności prawnej i komfortu podatników co do ich działań o charakterze międzynarodowym w kontekście opodatkowania.

Szczególną zaletą ICAP jest to, że podatnik de facto prowadzi dialog przede wszystkim z administracją wiodącą, która kontaktuje się z organami z pozostałych jurysdykcji, a oprócz tego wymagany jest co do zasady mniejszy zakres dokumentacji. Skutkuje to dla podatników większą oszczędnością czasu i ogranicza u nich poczucie nadmiernego biurokratyzmu. Ponadto wszelkie informacje nie są wyłącznie przekazywane do oceny administracji, lecz MNE ma szansę wyjaśnić i przedyskutować swoją indywidualną sytuację z organami skarbowymi w trakcie spotkań. Dzięki zastosowaniu wskazanego rozwiązania zdejmuje się z podatników działających w strukturach międzynarodowych ciężar podejrzania o korzystanie z narzędzi optymalizacyjnych, który w związku z implementacją wielu instrumentów zapobiegających unikaniu opodatkowania w ostatnich latach mógł się przyczynić do rosnącej niechęci podatników do nawiązywania ponadplanowych kontaktów z administracją. Udział w ICAP może się okazać dla podatników cennym doświadczeniem, które wpłynie pozytywnie na ich sposób postrzegania administracji oraz chęć otwartego i transparentnego informowania o ich działaniach, które wywołują lub potencjalnie mogą wywołać skutki podatkowe. Ponadto, program stwarza dla nich możliwość zapoznania się ze sposobem oceny ryzyka przez administrację skarbową, toku rozumowania i przyjętych założeń, co może przyczynić się do skłonienia podatników do ponownej oceny podejmowanych aktywności transgranicznych i zmiany ich profilu działań na mniej ryzykowny podatkowo.

Oprócz niezaprzeczalnych zalet omawianego programu należy jednakże zasygnalizować pewne jego elementy, które mogą skutkować zmniejszeniem jego atrakcyjności w kontekście postulowanych celów. Podstawowym czynnikiem wpływającym na chęć podatników do angażowania się w program może być to, że wskazana identyfikacja ryzyka podatkowego nie daje gwarancji prawnej, lecz komfort co do tego, że administracja powinna w dalszym ciągu uznawać działania podatnika w sferze międzynarodowej za prawidłowe. Dla zagwarantowania pewności, chociażby w obszarze cen transferowych, podatnik może bowiem skorzystać z innych rozwiązań, np. uprzedniego porozumienia cenowego, które chociaż niewątpliwie wymaga większego zaangażowania czasowego i przygotowania szczegółowej dokumentacji, to oferuje MNE najwyższy standard bezpieczeństwa. Warto zaznaczyć, że analizy w ramach ICAP mogą doprowadzić do konkluzji, że w przedmiocie jednego z ocenianych obszarów ryzyka zasadne jest zawarcie APA. Dla podatników świadomych tego, że w ich przypadku może zaistnieć taka sytuacja, bardziej opłacalne może się okazać złożenie wniosku o zawarcie uprzedniego porozumienia cenowego z wykorzystaniem poprzedzających go konsultacji z przedstawicielami Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Z pewnością dialog prowadzony w ten sposób będzie znacznie uboższy niż w ramach ICAP, gdzie podatnik ma szansę, aby kompleksowo wyjaśnić swoją sytuację, jednakże dla niektórych MNE korzystanie z więcej niż jednego rozwiązania symultanicznie (np.

ICAP i APA) może być zbyt obciążające, gdyż udział w każdym z nich wymaga znacznego zaangażowania i otwartości. Z tego względu warto, aby administracje zaangażowane w ICAP starały się jak najbardziej ułatwiać podatnikom dostęp do uczestnictwa w projekcie. Godne rozważenia jest wydanie specjalnego informatora, w którym zostaną omówione warunki przeprowadzania rozmów, przekazywania dokumentów do oceny oraz oczekiwania co do postawy podatnika i *roll-forward periods*. Zdaniem autorki dzięki jasno określonym i transparentnym zasadom MNE mogą wyrazić większe zainteresowanie uczestnictwem w projekcie.

Kolejnym potencjalnym zagrożeniem może być nałożenie na administrację wiodącą znacznie większej liczby obowiązków, związanych z pełnieniem przez nią funkcji niejako koordynatora całego procesu. Jak wcześniej wspomniano, dołączenie do ICAP jest oparte na zasadzie dobrowolności wszystkich uczestników, a więc również organów administracji. Toteż wydaje się, że występować mogą sytuacje, w których w związku z np. brakiem czasu bądź dostępnego w danym momencie personelu przedstawiciele organu odmówią uczestnictwa w ICAP. Analogicznie również tzw. *covered tax administrations* mogą nie wyrazić woli dołączenia do programu. Naturalnie nakład pracy ze strony administracji będzie zależał od wstępnej inicjatywy ze strony podatników, jednakże warto, aby organy państw uczestniczących w programie wyraźnie deklarowały chęć nawiązania współpracy w ramach ICAP i zachęcały MNE do nawiązania kontaktu, zwłaszcza przed kolejnymi edycjami tego programu, aby mogło z niego skorzystać jak najszersze grono podmiotów.

Konkludując, wprowadzenie ICAP należy ocenić pozytywnie. Może on stanowić nowy obszar dialogu między administracją a podatnikami, w duchu otwartości i poszanowania stanowisk obu stron. Jedną z wad projektu jest jednak brak gwarancji prawnej dla podatników w kwestii wypracowanych rezultatów, co wpływa na ich poczucie bezpieczeństwa prawnego i może skutkować tym, że skorzystają oni od początku z instytucji zapewniających wyższy standard ochrony niż ICAP. Z pewnością jednak zaangażowanie jak największej liczby MNE w ten projekt, charakteryzujący się mniejszą formalnością, a podkreślający rolę wielostronnego dialogu, mogłoby skutkować w perspektywie zarówno krótkoterminowej, jak i długoterminowej zwiększeniem transparentności i zaufania w relacjach i kontaktach między administracją podatkową a podmiotami prowadzącymi międzynarodową działalność gospodarczą. Wykorzystanie tych „miękkich”, nierepresyjnych metod jest zaś w literaturze traktowane jako nowa jakość i ideał, do którego powinny dążyć organy skarbowe w relacjach z podatnikami celem wpływania na tzw. dobrowolne przestrzeganie regulacji prawa podatkowego, oparte na pozytywnym reagowaniu na wolę i chęć kooperacji ze strony administracji⁵².

Warto korzystać ze wszelkich dostępnych środków budujących taką postawę. Dlatego też celem zachęcenia jak największej liczby przedstawicieli przedsiębiorstw międzynarodowych do współpracy w ramach ICAP administracje podatkowe, w tym krajowa administracja, powinny we własnym zakresie dążyć do ułatwienia dostępu do informacji dotyczących sposobu funkcjonowania programu w danym państwie. Powinny one zachęcać podatników do uczestnictwa przez

informowanie ich o zaletach tego przedsięwzięcia, mimo braku gwarancji pełnego bezpieczeństwa prawnego z niego wynikającego.

Przypisy

- 1 Ang. Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD.
- 2 OECD, *What is BEPS?*, <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>, dostęp: 7.01.2023. Zob. również pkt 3 niniejszego artykułu.
- 3 OECD, *International Compliance Assurance Programme. Handbook for tax administrations and MNE groups*, Paris 2021, <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/international-compliance-assurance-programme-handbook-for-tax-administrations-and-mne-groups.pdf>, s. 6, dostęp: 2.03.2023.
- 4 Ministerstwo Finansów, *Informacje podstawowe*, 27.10.2022, <https://www.podatki.gov.pl/icap/informacje-podstawowe-icap/>, dostęp: 7.01.2023.
- 5 K. Ostapiuk, *Procedura wzajemnego porozumiewania się (MAP – Mutual Agreement Procedure)*, w: *Leksykon cen transferowych*, red. J.F. Mika, Warszawa 2019, s. 473.
- 6 Forum Administracji Podatkowych jest globalnym forum Komisarzy, w którym podejmuje się dyskusję na temat administracji podatkowej. Liczy ono 53 członków. Należą do niego wszystkie kraje członkowskie G20 i OECD, w tym Polska, a także wiele rozwiniętych i rozwijających się gospodarek spoza OECD. Zob. więcej: OECD, *Forum on Tax Administration*, <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/>, dostęp: 7.01.2023.
- 7 OECD, *Leading tax administrations release details of the ICAP multilateral tax risk assurance programme to provide early certainty for tax administrations and MNEs*, <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/news/leading-tax-administrations-release-details-of-the-icap-multilateral-tax-risk-assurance-programme-to-provide-early-certainty-for-tax-administrations-and-mnes.htm>, dostęp: 7.01.2023.
- 8 Ministerstwo Finansów, *Polska w międzynarodowym programie współpracy biznesu i administracji*, 22.04.2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/polska-w-miedzynarodowym-programie-wspolpracy-biznesu-i-administracji-podatkowych>, dostęp: 7.01.2023.
- 9 Zob. OECD, *International Compliance Assurance Programme...*, dz. cyt.
- 10 OECD, *OECD International Compliance Assurance Programme (ICAP)*, <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm>, dostęp: 7.01.2023.
- 11 Tamże.
- 12 OECD, *International Compliance Assurance Programme...*, dz. cyt., s. 6-7.
- 13 OECD, *What is BEPS?*, dz. cyt. Projekt stanowi owoc opublikowanego w 2013 r. raportu OECD i G20 *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page1, dostęp: 2.03.2023). Rezultatem międzynarodowej współpracy w ramach BEPS było opracowanie pakietu raportów odnoszących się do 15 obszarów prawa podatkowego. W ramach działań wskazano kroki, jakie administracje skarbowe mogą podjąć celem przeciwdziałania zjawisku unikania opodatkowania, które szczególnie uwidacznia się w przypadku transakcji i przedsiębiorstw o charakterze międzynarodowym. Zastosowanie się do propozycji wynikających z BEPS stanowi co do zasady samodzielną decyzję danej jurysdykcji.
- 14 OECD, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements. Action 2: Inclusive Framework on BEPS*, Paris 2017, s. 9 i nast., https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/neutralising-the-effects-of-branch-mismatch-arrangements-action-2_9789264278790-en#page1, dostęp: 2.03.2023.
- 15 OECD, *International Compliance Assurance Programme...*, dz. cyt., s. 6.
- 16 Tamże, s. 7.
- 17 Tamże.
- 18 Tamże.
- 19 Wszelkie dokumenty wymagane na poszczególnych etapach ICAP zostały wymienione m.in. na portalu Podatki.gov.pl pod adresem: <https://www.podatki.gov.pl/icap/etapy-icap/> (dostęp: 7.01.2023).
- 20 Celem ustalenia, które z nich chcą się zaangażować w projekt, a także jakie obszary ryzyka mogłyby potencjalnie zostać objęte ICAP.

- ²¹ Np. w związku z nadmiernym skomplikowaniem i niemożnością podjęcia decyzji o stopniu ryzyka objętego ICAP. W takim wypadku zaleca się podatnikom skorzystanie z innych narzędzi, np. APA.
- ²² OECD, *International Compliance Assurance Programme...*, dz. cyt., s. 12.
- ²³ Ministerstwo Finansów, *Etapy*, dz. cyt.
- ²⁴ OECD, *International Compliance Assurance Programme...*, dz. cyt., s. 12-13.
- ²⁵ Tamże, s. 17.
- ²⁶ K. Ostapiuk, *Cena transferowa*, w: *Leksykon cen transferowych*, red. J.F. Mika, Warszawa 2019, s. 80.
- ²⁷ K. Jaśkiewicz, *Zakład zagraniczny*, w: *Leksykon cen transferowych*, red. J.F. Mika, Warszawa 2019, s. 678.
- ²⁸ Zob. rozdział 3a „Struktury hybrydowe” ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.).
- ²⁹ Zob. art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. oraz art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm., dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.).
- ³⁰ OECD, *International Compliance Assurance Programme...*, dz. cyt., s. 17.
- ³¹ Tamże.
- ³² Zob. dział III „Postępowanie w sprawie uprzednich porozumień cenowych” ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. poz. 2200 ze zm., dalej: ustawa z dnia 16 października 2019 r.) oraz *Annex II to Chapter IV. Guidelines for conducting Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement Procedure (MAP APAs)*, w: OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, January 2022, Paris, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en#page1, s. 515-516, dostęp: 3.03.2023.
- ³³ OECD, *Mutual Agreement Procedure (MAP) Profiles*, <https://www.oecd.org/tax/dispute/country-map-profiles.htm>, dostęp: 7.01.2023.
- ³⁴ K. Ostapiuk, *Procedura wzajemnego porozumiewania się...*, dz. cyt., s. 473.
- ³⁵ Dz.U. z 2007 r. Nr 152, poz. 1080.
- ³⁶ Tamże. Zob. również art. 11h ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. oraz art. 23t ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.
- ³⁷ OECD, *International Compliance Assurance Programme...*, dz. cyt., s. 9.
- ³⁸ Zob. m.in. dział II „Rozstrzygnięcie sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz korekty krajowe” i dział III ustawy z dnia 16 października 2019 r., gdzie opisano krajową procedurę dotyczącą MAP i APA.
- ³⁹ OECD, *OECD International Compliance Assurance Programme (ICAP)*, dz. cyt.
- ⁴⁰ Christians A., Diniz Magalhães, T., *Canada's Experience with the ICAP*, “SSRN Electronic Journal” 2020, <https://doi.org/10.2139/SSRN.3882120>, s. 8, dostęp: 03.03.2023.
- ⁴¹ Tamże, s. 8.
- ⁴² Tamże, s. 8-9.
- ⁴³ Tamże, s. 10.
- ⁴⁴ Tamże, s. 12.
- ⁴⁵ Tamże, s. 14.
- ⁴⁶ Skatteetaten, *Transfer pricing annual report 2019*, s. 3, <https://www.skatteetaten.no/globalassets/bedrift-og-organisasjon/rapportere-og-bransjer/bransjer-med-egne-regler/transfer-pricing/engelsk-ekstern-arsrapport-2019.pdf>, dostęp: 03.03.2023.
- ⁴⁷ Skatteetaten, *Transfer pricing annual report 2020*, s. 3, <https://www.skatteetaten.no/globalassets/bedrift-og-organisasjon/rapportere-og-bransjer/bransjer-med-egne-regler/transfer-pricing/ekstern-arsrapport--transfer-pricing-2020-engelsk.pdf>, dostęp: 03.03.2023.
- ⁴⁸ Tamże, s. 3.
- ⁴⁹ Ministerstwo Finansów, *Informacje podstawowe...*, dz. cyt.
- ⁵⁰ Zob. L. Batrancea i in., *Trust and power as determinants of tax compliance across 44 nations*, „Journal of Economic Psychology” 2019, vol. 74, <https://doi.org/10.1016/j.joep.2019.102191>, dostęp: 3.03.2023; B. Kastlunger i in., *Powerful authorities and trusting citizens: The Slippery Slope Framework and tax compliance in Italy*, „Journal of Economic Psychology” 2013, vol. 34, s. 36-45, <https://doi.org/10.1016/j.joep.2012.11.007>, dostęp: 3.03.2023.
- ⁵¹ OECD, *Tax Morale II. Building Trust between Tax Administrations and Large Businesses*, Paris 2022, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-morale-ii_7587f25c-en#page1, s. 13-15, dostęp: 3.03.2023.
- ⁵² B. Kastlunger i in., dz. cyt., s. 36-45.

Bibliografia

Literatura

- Annex II to Chapter IV. Guidelines for conducting Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement Procedure (MAP APAs)*, w: OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, January 2022, Paris, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en#page1, dostęp: 3.03.2023.
- Batrancea L. i in., *Trust and power as determinants of tax compliance across 44 nations*, „Journal of Economic Psychology” 2019, vol. 74, <https://doi.org/10.1016/j.joep.2019.102191>, dostęp: 3.03.2023.
- Christians A., Diniz Magalhães, T., *Canada's Experience with the ICAP*, “SSRN Electronic Journal” 2020, <https://doi.org/10.2139/SSRN.3882120>, s. 8, dostęp: 03.03.2023.
- Jaśkiewicz K., *Zakład zagraniczny*, w: *Leksykon cen transferowych*, red. J.F. Mika, Warszawa 2019.
- Kastlunger B. i in., *Powerful authorities and trusting citizens: The Slippery Slope Framework and tax compliance in Italy*, „Journal of Economic Psychology” 2013, vol. 34, <https://doi.org/10.1016/j.joep.2012.11.007>, dostęp: 3.03.2023.
- OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_g_9789264192744-en#page1, dostęp: 2.03.2023.
- OECD, *International Compliance Assurance Programme. Handbook for tax administrations and MNE groups*, Paris 2021, <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/international-compliance-assurance-programme-handbook-for-tax-administrations-and-mne-groups.pdf>, dostęp: 2.03.2023.
- OECD, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements. Action 2: Inclusive Framework on BEPS*, Paris 2017, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/neutralising-the-effects-of-branch-mismatch-arrangements-action-2_9789264278790-en#page1, dostęp: 2.03.2023.
- OECD, *Tax Morale II. Building Trust between Tax Administrations and Large Businesses*, Paris 2022, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-morale-ii_7587f25c-en#page1, s. 13-15, dostęp: 3.03.2023.
- Ostapiuk K., *Cena transferowa*, w: *Leksykon cen transferowych*, red. J.F. Mika, Warszawa 2019.
- Ostapiuk K., *Procedura wzajemnego porozumiewania się (MAP – Mutual Agreement Procedure)*, w: *Leksykon cen transferowych*, red. J.F. Mika, Warszawa 2019.
- Źródła internetowe
- Ministerstwo Finansów, *Polska w międzynarodowym programie współpracy biznesu i administracji*, 22.04.2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/polska-w-miedzynarodowym-programie-wspolpracy-biznesu-i-administracji-podatkowych>, dostęp: 7.01.2023.
- OECD, *Forum on Tax Administration*, <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/>, dostęp: 7.01.2023.
- OECD, *Leading tax administrations release details of the ICAP multilateral tax risk assurance programme to provide early certainty for tax administrations and MNEs*, <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/news/leading-tax-administrations-release-details-of-the-icap-multilateral-tax-risk-assurance-programme-to-provide-early-certainty-for-tax-administrations-and-mnes.htm>, dostęp: 7.01.2023.
- OECD, *Mutual Agreement Procedure (MAP) Profiles*, <https://www.oecd.org/tax/dispute/country-map-profiles.htm>, dostęp: 7.01.2023.
- OECD, *OECD International Compliance Assurance Programme (ICAP)*, <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm>, dostęp: 7.01.2023.
- OECD, *What is BEPS?*, <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>, dostęp: 7.01.2023.
- Skatteetaten, *Transfer pricing annual report 2019*, s. 3, <https://www.skatteetaten.no/globalassets/bedrift-og-organisasjon/rapportere-og-bransjer/bransjer-med-egne-regler/transfer-pricing/engelsk-ekstern-arsrapport-2019.pdf>, dostęp: 03.03.2023.

-bransjer/bransjer-med-egne-regler/transfer-pricing/engelsk-ekstern-arsrapport-2019.pdf, dostęp: 03.03.2023.

Skatteetaten, *Transfer pricing annual report 2020*, <https://www.skatteetaten.no/globalassets/bedrift-og-organisasjon/rapportere-og-bransjer/bransjer-med-egne-regler/transfer-pricing/ekstern-arsrapport--transfer-pricing-2020-engelsk.pdf>, dostęp: 03.03.2023.

Ministerstwo Finansów, *Etapy*, 30.07.2021, <https://www.podatki.gov.pl/icap/etapy-icap/>, dostęp: 7.01.2023.

Ministerstwo Finansów, *Informacje podstawowe*, 27.10.2022, <https://www.podatki.gov.pl/icap/informacje-podstawowe-icap/>, dostęp: 7.01.2023.

Akty prawne

Konwencja z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych, Dz.U. z 2007 r. Nr 152, poz. 1080.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2587 ze zm.

Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, Dz.U. poz. 2200 ze zm.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.