

# **«Практика представления межстрановой отчетности (CbCR)»**

11-й конгресс «Финансы и налоги - 2017»,  
23 - 24 мая 2017 г.

**Вера Борисова, директор по налоговым вопросам ЭйчПи Инк по России и СНГ**

## Оглавление:

1. Взгляд в историю и новые бизнес реальности. Основные цели.
2. Кто первый? И когда?
3. СbCR / MF / LF или трехуровневый подход к подготовке документации по трансфертному ценообразованию.
4. РОССИЯ: СbCR / MF / LF или трехуровневый подход к подготовке документации по трансфертному ценообразованию
5. Правовые документы, обеспечивающие обмен информацией.
6. В заключение.....

## Взгляд в историю и новые бизнес реальности. Основные цели.

- ❑ Государства на уровне Правительств уделяют все больше и больше внимания налоговой нагрузке международных корпораций, работающих по всему миру.
- ❑ Происходит ужесточение налогового законодательства и расширяются требования к информации, предоставляемой в рамках налоговой отчетности.
- ❑ Правительства уделяют все большее внимание защите баз содержащих налоговую информацию и, одновременно расширяют обмен такой информацией между Государствами. Разрабатываются и внедряются новые инструменты обмена информацией, в частности, банки – становятся одним из наиболее эффективных инструментов.
- ❑ В ЕС проводятся расследования относительно законности налоговых рулингов ряда Государств.

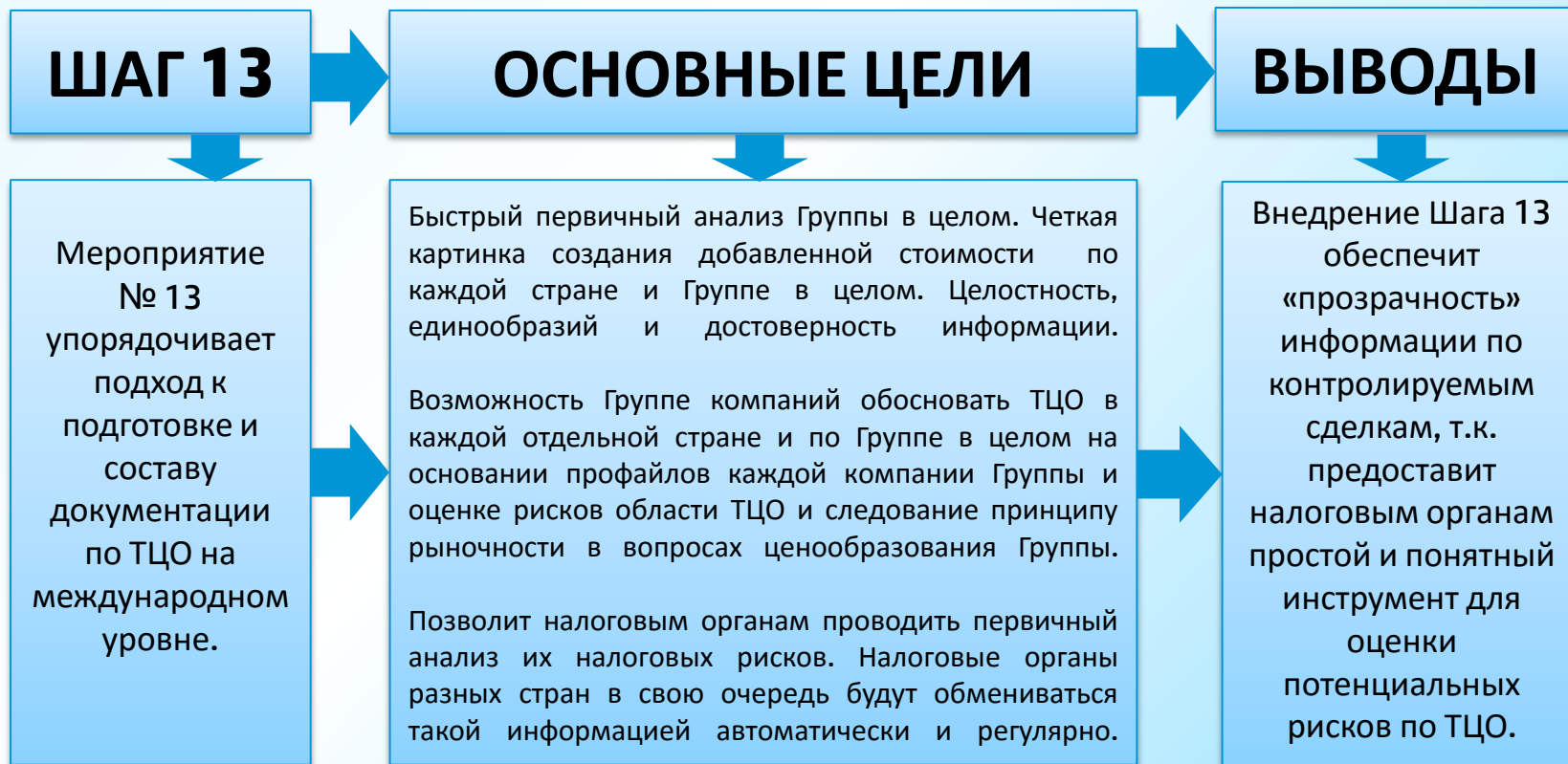
## Взгляд в историю и новые бизнес реальности. Основные цели.

5.10.2015г. ОЭСР опубликовала финальный отчет о всестороннем, последовательном и скоординированном реформировании международных налоговых правил в рамках проекта по предотвращению размывания налоговой базы и ухода от налогообложения (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS).

□ **шаг 13** - подход к подготовке и составу документации по трансфертному ценообразованию (Step 13):

- Внедрение единых стандартов отчетности по трансфертному ценообразованию
- Мультинациональные корпорации с оборотом больше 750 млн евро будут подавать отчеты в налоговые органы страны, где они являются резидентами, о своей деятельности отдельно в каждой стране, где такая деятельность осуществляется.

## Взгляд в историю и новые бизнес реальности. Основные цели.



# Кто первый? И когда?



Global Forum on Transparency  
and Exchange of Information for Tax Purposes

As at 10 April 2017

**AEOI: STATUS OF COMMITMENTS  
(100 jurisdictions have committed)**

## Юрисдикции, присоединившиеся к первому обмену в 2017г. (52)

Ангилья, Аргентина, Барбадос, Бельгия, Бермуды, Британские Виргинские острова, Болгария, Саймановы острова, Колумбия, Хорватия, Кипр, Чешская Республика, Дания, Эстония, Фарерские острова, Финляндия, Франция, Германия, Гибралтар, Греция, Гринландия, Гернси, Венгрия, Исландия, Остров Мэн, Италия, Джерси, Корея, Латвия, Лихтенштейн, Литва, Мальта, Мексика, Монсеррат, Нидерланды, Ниуэ, Норвегия, Польша, Португалия, Румыния, Сан Марино, Сейшелы, Словакия, Словения, Южная Африка, Испания, Швеция, Теркс и Кайкос, Великобритания

## Юрисдикции, присоединившиеся к первому обмену в 2018г. (48)

Андорра, Антигуа и Барбуда, Аруба, Австралия, Австрия, Багамы, Бахрейн, Белиз, Бразилия, Бреней, Канада, Чили, Китай, Острова Кука, Коста Рика, Кюрасао, Содружество Доминики, Гана, Гренада, Гон-Конг, Индонезия, Израиль, Япония, Кувейт, Ливан, Маршаловы острова, Макао, Малайзия, Маврикий, Монако, Науру, Новая Зеландия, Панама, Катар, Россия, Федерация Сент-Китс и Нёвис, Самоа, Санта Люсия, Сент-Винсент и Гренадины, Саудовская Аравия, Сингапур, Синт-Мартен, Швейцария, Тринидада и Тобаго, Турция, Объединенные Арабские Эмираты, Уругвай, Вануату

## Кто первый? И когда?

На момент проведения нашей конференции две страны уже отчитались по BEPS

Дата подачи страновой отчетности	Страна	Реализованный подход
30 апреля 2017 г.	ФРАНЦИЯ	CbCR / Notification
01 мая 2017 г.	НОРВЕГИЯ	CbCR / Notification/намерение MF, LF
31 мая 2017 г.	ГЕРМАНИЯ	CbCR / MF / LF / Notification
01 сентября 2017 г.	НИДЕРЛАНДЫ	CbCR / MF / LF / Notification
30 сентября 2017 г.	ЧЕХИЯ	Проект CBCR / Notification / Намерение по MF, LF
	ИТАЛИЯ	CbCR
31 декабря 2017г.	АВСТРИЯ	CbCR / MF / LF / Notification
	БЕЛЬГИЯ	CbCR / MF / LF / Notification
	ДАНИЯ	CbCR / MF / LF / Notification
	ИРЛАНДИЯ	CbCR / Notification /намерение MF, LF
	ЛЮКСЕМБУРГ	CbCR / Notification
	ПОРТУГАЛИЯ	CbCR / Notification/намерение MF, LF
	ИСПАНИЯ	CbCR / MF / LF / Notification
	ВЕЛИКОБРИТАНИЯ	CBCR
31 декабря 2018 г.	РОССИЯ	Проект для CbCR , MF, LF, Notification

# Кто первый? И когда?

## Особенности отчетности других стран

Страна	Не подается, если не выполняется условие (размер выручки группы, валюта баланса, т.д.)			Штрафы за неподачу отчета			Соответствует рекомендациям ОЕСР	Представляется по запросу налоговых органов			Обсуждается публичность данных CBCR	Предусмотрена возможность представления CBCR уполномоченным участником международной группы компаний
	CBCR	MF	LF	CBCR	MF	LF	CBCR	MF	LF			
ФРАНЦИЯ	V			V			V			V	V	
НОРВЕГИЯ	V						V				V	
ГЕРМАНИЯ	V	V		V	V	V	V	V	V	V	V	
НИДЕРЛАНДЫ	V	V	V	V			V	V	V	V	V	
ЧЕХИЯ	V			V			V	V	V	V		
ИТАЛИЯ	V			V			V			V		
АВСТРИЯ	V	V	V	V			V	V	V	V	V	
БЕЛЬГИЯ	V	V	V	V	V	V	V			V	V	
ДАНИЯ	V	V	V	V	V	V	V	V	V	V	V	
ИРЛАНДИЯ	V			V			Есть отличия			V	V	
ЛЮКСЕМБУРГ	V			V			V	V	V	V	V	
ПОРТУГАЛИЯ	V			V			V			V	V	
ИСПАНИЯ	V				V	V	Есть отличия	V	V	V	V	
ВЕЛИКОБРИТАНИЯ	V			V			Есть отличия			V	V	
РОССИЯ	V	V	V	V			Есть отличия	V	V		V	



# СbCR / MF / LF или трехуровневый подход к подготовке документации по трансфертному ценообразованию

## ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ И ЦЕЛИ ТРЕХУРОВНЕВОГО ПОДХОДА:

1. Взаимосвязь информации от страны к стране и между компаниями группы.
2. Последовательность и прозрачность предоставляемой информации.
3. Единообразие и приемлемый уровень детализации в отчетности.

**Мастер файл (MF):** описание полное бизнес структуры Группы; сегменты рынка; основные продукты; виды деятельности; факторы, влияющие на прибыль; принципы ценообразования и финансирования.

**ЦЕЛЬ - глобальное описание Группы и формирования базовых принципов работы Группы, база для Локального файла и Межстранового отчета.**

**Локальный файл (LF):** корреспондирует с Мастер файлом, включает детальное описание компании в стране, функционал, риск профайл, финансовую отчетность, подтверждающую соответствие цены рыночному уровню.

**ЦЕЛЬ - соблюдение требований, предъявляемых в каждой стране по ТЦО.**

**Сводный отчет по странам (СbCR):** объединяет и включает финансовую и нефинансовую информацию по странам.

**ЦЕЛЬ - предоставление сводной финансовой информации в разрезе стран для оценки рисков ТЦО.**

# РОССИЯ: СbCR / MF / LF или трехуровневый подход к подготовке документации по трансфертному ценообразованию

## п.3 ст. 105<sup>16-1</sup> НК РФ (проект Закона)

Проект предусматривает представление налогоплательщиками-участниками международных групп в федеральный налоговый орган уведомления об участии в международной группе компаний, а также **страновых сведений** по данной группе: глобальной и национальной документации и странового отчета.

- ❑ Уведомление об участии в международной группе компаний;
- ❑ Страновые сведения по международной группе компаний, участником которой является налогоплательщик:
  - глобальная документация по международной группе компаний (Master-file);
  - национальная документация участника международной группы компаний (Local-file);
  - страновой отчет по государствам (территориям), налоговыми резидентами которых являются участники международной группы компаний (Country-by-country report СbCR).

# РОССИЯ: СьСR / MF / LF или трехуровневый подход к подготовке документации по трансфертному ценообразованию

## ГЛАВНОЕ! КОРОТКО!

- ❑ **Основные определения:** в целом соответствуют Рекомендациям ОЭСР (международная группа; участник международной группы; материнская компания международной группы — компания, которая готовит и подает межстрановую отчетность; уполномоченный участник международной группы — компания, которая имеет право готовить и подавать межстрановую отчетность вместо материнской компании (при соблюдении условий, установленных Законопроектом); финансовый год; консолидированная финансовая отчетность).
- ❑ **Размер выручки:** совокупная выручка которых согласно консолидированной финансовой отчетности за финансовый год, предшествующий финансовому году, за который представляется межстрановая отчетность, составляет не менее 50 млрд руб. В Рекомендациях ОЭСР предлагается установить данный порог в размере 750 млн евро. Курс на 15 мая 2017 года 61,84 рублей, что составляет 808,5 млн евро. Возникает несоответствие порога и вопросы, как быть, если выручка отличается от рекомендованной.

# РОССИЯ: СьСР / MF / LF или трехуровневый подход к подготовке документации по трансфертному ценообразованию *(продолжение)*

## ГЛАВНОЕ! КОРОТКО!

- ❑ Сроки представления: первый период введения требований по предоставлению уведомлений и межстрановых сведений – финансовые годы, начинающиеся в 2017 году. Межстрановая отчетность подается не позднее 12 месяцев с даты окончания финансового года. Первым годом, на который будут распространяться новые правила, будет финансовый год международной группы, начинающийся в 2017 году. В Рекомендациях ОЭСР предлагается установить первым годом, на который распространяются новые правила, финансовый год международной группы, начинающийся в 2016 году. В некоторых странах уже приняты изменения в законодательство касательно подачи межстрановой отчетности в отношении 2016 года. В Законопроекте установлено, что налогоплательщик в добровольном порядке вправе применять новые положения к финансовым годам, начинающимся ранее 2017 года.
- ❑ Сроки обмена: Рекомендациями ОЭСР установлена обязанность налоговых органов представлять межстрановой отчет в другие соответствующие налоговые юрисдикции в течение 15 месяцев после окончания отчетного года в последующие периоды. Для данной процедуры предусмотрен автоматический обмен.

# РОССИЯ: СьСR / MF / LF или трехуровневый подход к подготовке документации по трансфертному ценообразованию *(продолжение)*

## ГЛАВНОЕ! КОРОТКО!

- ❑ За непредставление или представление недостоверных сведений налогоплательщиками, являющимися участниками международной группы, предлагается установить следующие штрафы:
  - в отношении уведомления об участии в международной группе — в размере 50 тыс. руб.;
  - в отношении межстрановой отчетности — в размере 100 тыс. руб.

В Законопроекте установлен переходный период (2017–2019 годы), в течение которого не будут применяться вышеперечисленные штрафные санкции

# Уведомление об участии

## п.3 ст. 105<sup>16-1</sup> НК РФ (проект Закона)

Уведомление подается < 3 месяца «дня окончания предыдущего финансового года, по состоянию на дату окончания последнего закончившегося финансового года либо на дату, являющуюся последним днем периода, за который составлялась бы консолидированная финансовая отчетность международной группы компаний» < 8 месяца

! Освобождаются группы с величиной совокупной выручки менее 50 млрд руб. за предыдущий финансовый год.

Информация, содержащаяся в уведомлении:

Наименование, ОГРН, ИНН/КПП каждого налогоплательщика, являющегося участником международной группы.	Является ли налогоплательщик, представляющий уведомление, материнской компанией международно й группы или уполномоченн ым участником международно й группы.	Наименование участника, являющегося участником международной групп компаний, государство (территория) ее налогового резидентства, регистрационный номер (номера), присвоенные материнской компании в государстве (на территории) ее регистрации (инкорпорации), код (коды) материнской компании в качестве налогоплательщика в государстве (на территории) его регистрации (инкорпорации) (или их аналоги), адрес в государстве (на территории) регистрации (инкорпорации) материнской компании при их наличии.	Наименование участника, являющегося уполномоченным участником международной группы компаний (в случае наличия), государство (территория) его налогового резидентства, регистрационный номер (номера), присвоенные уполномоченному участнику в государстве (на территории) его регистрации (инкорпорации), код (коды) уполномоченного участника в качестве налогоплательщика в государстве (на территории) его регистрации (инкорпорации) (или их аналоги), адрес в государстве (на территории) регистрации (инкорпорации) уполномоченного участника при их наличии.	Основания, подтверждающие право уполномоченного участника международной группы компаний на подготовку и представление уведомления об участии в международной группе компаний в отношении всех участников этой группы, признаваемых налогоплательщиками в соответствии с настоящим Кодексом глобальной документации и странового отчета по такой группе.	Дата, являющаяся последним днем периода, за который составляется или составлялась бы консолидированная финансовая отчетность международной группы компаний, а в случае, если такая отчетность должна была бы составляться, - дата окончания финансового года в соответствии с личным законом материнской компании международной группы компаний.
---	---	---	---	---	--

## «Мастер файл» (Статья 105<sup>16-4</sup> НК РФ (проект Закона)) следующую информацию:

- Организационная структура Группы, структура владения и основные рынки.
- Описание бизнеса Группы, включая:
  - Факторы влияющие на прибыльность Группы
  - Информация по основным сегментам бизнеса и 5 основных продуктов, включая факторы, влияющие на стоимость продуктов компании; политика Группы по ТЦО; крупные сделки (включая реструктуризацию).
- Нематериальные активы (списки, основные договоры, стратегия развития, право собственности и использования, местонахождение компаний по созданию и управлению НИОКР, политика по ТЦО)
- Финансовая деятельность группы (источники финансирования, включая условия получения финансирования у независимых лиц, политика по ТЦО)
- Финансовое состояние и налоговые соглашения Группы (консолидированная финансовая отчетность, список и описание действующих соглашений по ТЦО).

Подготавливается на уровне холдинговой компании.

Требования к содержанию глобальной документации (master-file) приведены в соответствии с рекомендациями Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) по Плану мероприятий «О размывании налогооблагаемой базы и выводе прибыли из-под налогообложения» (BEPS).

## **«Локальный файл» (Статья 105<sup>16-5</sup> НК РФ (проект Закона)) дублирует информацию из «Мастер файла» со ссылками на соответствующие разделы последнего и дополнительно должен содержать:**

- Описание локальной компании (описание структуры руководства, включая подчинение сотрудников в рамках Группы, место нахождения основного офиса) и ее основные бизнес направления (стратегия развития и возможные ограничения влияющие на развитие локальной компании), описание ключевых конкурентов.
- Документацию по контролируемым сделкам (финансовые показатели используемые при формировании ТЦО, информацию о соглашениях по ТЦО в других налоговых юрисдикциях, в случае, если это влияет на формирование цены сделки).
- Финансовая информация (финансовых показателей, использованных при формировании ТЦО во взаимосвязи с финансовой отчетностью, перечень источников финансовых показателей, финансовые регистры).

Предоставляется в сроки, установленные ст. 105.15 и ст. 105.17 НК РФ.



## Сводный отчет по странам (Статья 105<sup>16-6</sup> НК РФ (проект Закона))

- ❑ Отчет подготавливается на уровне холдинговой компании.
- ❑ Может быть на иностранном языке, если в финансовом году, за который он подготовлен, материнская компания международной группы не являлась налоговым резидентом РФ.
- ❑ От необходимости предоставления странового отчета освобождаются налогоплательщики, удовлетворяющие следующим критериям по совокупной выручке международной группы:
  - материнская компания группы признается налоговым резидентом РФ – менее 50 млрд руб.;
  - материнская компания группы признается налоговым резидентом другого государства – менее величины совокупной выручки, установленной законодательством данного государства для возникновения обязанности представлять в компетентные органы страновой отчет.

Для пересчета используется официальный среднегодовой курс иностранной валюты к российскому рублю за финансовый год, предшествующий финансовому году, за который должен быть предоставлен страновой отчет (ранее – официальный курс на дату окончания финансового года).

- ❑ Согласно законопроекта, налогоплательщик освобождается от штрафа за предоставление недостоверных сведений в страновом отчете только, если он самостоятельно подал уточненный отчет до выявления налоговым органом нарушения.



# Сводный отчет по странам (Статья 105<sup>16-6</sup> НК РФ (проект Закона))

**Таблица 2. Список всех компаний группы по налоговым юрисдикциям, включая постоянные представительства:**

• НИОКР • Владение и управление НА • Закупки и снабжение • Производство • Продажи, маркетинг и дистрибуция • Управление и служба поддержки • Оказание услуг сторонним компаниям • Услуги по внутригрупповому финансированию • Регуляторная деятельность по финансовым услугам • Страхование, Владение ценными бумагами, долями и другими финансовыми инструментами • «Спящие» • Другие

Название группы компаний: Финансовый год:		Основная деятельность													
Налоговая юрисдикция	Компании – резиденты налоговой юрисдикции	Юрисдикция инкорпорации, если отличается от налогового резидентства	НИОКР	Владение или управление НМА	Закупки или снабжение	Производство или сборка	Продажа, маркетинг или дистрибуция	Административные, управленческие или поддерживающие услуги	Предоставление услуг независимым сторонам	Внутригрупповое финансирование	Регулируемые финансовые услуги	Страхование	Владение акциями или другими долевыми инструментами	Бездействие	Иное
	1.														

**Таблица 3. Дополнительная информация**

• Указание отчетного периода • Описание источника информации для подготовки отчета • Валюта отчета

Название группы компаний: Финансовый год:
Указываются краткие пояснения, необходимые для уточнения, понимания информации, указанной в Страновом отчете

## Правовые документы, обеспечивающие обмен информацией

- ❑ Соглашения об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество
  - Типовое соглашение (Постановление Правительства Российской Федерации от 24 февраля 2010 г. № 84)
  - Модельная конвенция ОЭСР (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital) от июля 2010 г.  
<http://www.oecd.org/ctp/treaties/oecdmtcavailableproducts.htm>
- ❑ Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters) 1988 г. (в редакции Протокола 2010 г.).
  - <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/conventiononmutualadministrativeassistanceintaxmatters.htm>

Многостороннее соглашение компетентных органов (Multilateral Competent Authority Agreement, MCAA) и Единый стандарт отчетности по автоматическому обмену информацией о финансовых счетах (Common Reporting Standard, CRS) были разработаны на основании статьи 6 Конвенции.

12 мая 2016 года в ходе Форума ОЭСР по налоговому администрированию в Пекине ФНС России подписала Многостороннее соглашение компетентных органов об автоматическом обмене информацией о финансовых счетах. Первый такой обмен для России намечен на сентябрь 2018 года.

Полный перечень стран, подписавших МСМ по состоянию на 12 мая 2017 года:  
<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/mcaa-signatories.pdf>

# Правовые документы, обеспечивающие обмен информацией

- ❑ Соглашения об обмене налоговой информацией (Tax Information Exchange Agreements (TIEAs))

<http://www.oecd.org/ctp/harmful/taxinformationexchangeagreementstieas.htm>

- ❑ Директивы Совета ЕС по экономическим и финансовым вопросам (Экофин)

- Директива 2016/881 от 25 мая 2016 года, получившая неофициальное название Директива о сводной налоговой отчетности транснациональных корпораций и ее автоматическом обмене между налоговыми органами стран-членов ЕС. Директива вступила в силу 3 июня 2016 года и к 4 июня 2017 года государства-члены ЕС должны имплементировать ее в свое национальное законодательство.
- Директива 2016/2258 от 6 декабря 2016 года, гарантирующую налоговым органам доступ к информации по противодействию отмыванию средств, полученных незаконным путем. Директива, ставшая еще одним шагом в реализации Плана действий для усиления борьбы с финансированием терроризма, возлагает на государства-члены обязательство по обеспечению доступа к информации о бенефициарных собственниках компаний. Она дает возможность налоговым органам получить доступ к такой информации в рамках осуществления контроля за надлежащим исполнением правил по автоматическому обмену информацией и процедур due diligence согласно Директиве об административной помощи 2011/16/EU.

- ❑ Соглашение об автоматическом обмене финансовой информацией (Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters)

<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-information-in-tax-matters.htm>

# В заключение...

## Что происходит?

- ❑ Пересмотр требований к раскрытию информации о контролируемых сделках, содержащейся в документации, в том числе с учетом предложений ОЭСР в рамках Плана BEPS (расширяется перечень, появляются дополнительные обязанности, увеличивается административная нагрузка, возрастают риски, что данные будут использоваться в обычных проверках);
- ❑ Закрепление концепции приоритета содержания над формой: контролирующие органы получают дополнительный инструмент для проверки:
  - фокус на фактическую природу контролируемых сделок (поиск "настоящей сделки") и фактических отношений взаимозависимых лиц в рамках контролируемой сделки и группы ;
  - в дополнение к опросам (допросам) для выявления действительной природы сделки и распределения функций, активов и рисков в рамках сделки – появляется консолидированный страновой отчет;
  - риск переквалификации сделок (в т.ч. и в целях применения концепции необоснованной налоговой выгоды) .
- ❑ Изменение системы оценки рисков (в зависимости от возможности осуществлять контроль за рисками, а также наличия финансовых ресурсов для принятия данных рисков);
- ❑ Появляется возможность оценивать фактическое "поведение" сторон в сделках по сравнению с тем, какие функции и риски сторон закреплены в договорах для налоговых органов, а для компаний необходимость сбалансировать контрактные условия (форму) и фактическое взаимодействие сторон (содержание) во взаимоотношениях компаний группы.

# В заключение...

## Что делать? Рекомендации!

- ❑ Проанализировать, в каких юрисдикциях компании группы являются резидентами, установить различия в законодательных требованиях, привести действующие политики по ТЦО в соответствие с рекомендациями ОЭСР и локальными требованиями.
- ❑ Определить компанию, которая будет подавать страновую отчетность;
- ❑ Произвести оценку рисков по Группе в целом и по каждой компании Группы с целью уточнения профайла каждой компании и рисков, которые каждая компания несет в рамках группы;
- ❑ Провести анализ распределения прибыли по разным юрисдикциям в результате совершения контролируемых сделок в рамках Группы и анализ фактических взаимоотношений взаимозависимых лиц;
- ❑ Проверить готовность ИТ систем: протестировать возможность оперативного сбора и консолидации данных на уровне группы; в случае необходимости разработать/настроить информационные системы чтобы иметь доступ к требуемой информации в режиме реального времени; протестировать возможность агрегирования информации в рамках международной группы на разных уровнях;
- ❑ Быть готовыми отвечать на вопросы контролирующих органов в новых условиях.

Спасибо.