Платформа для сотрудничества в области налогообложения

Инструментарий для оказания практической помощи развивающимся странам с целью надлежащего выполнения ими требований к ведению документации по трансфертному ценообразованию

Международный валютный фонд (МВФ)

Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР)

Организация объединенных наций (ООН)

Группа Всемирного банка (Группа ВБ)

Документ подготовлен в рамках «Платформы для сотрудничества в области налогообложения» (ПСОН) по поручению Секретариатов и аппарата четырех организаций. Работа в рамках ПСОН получила серьезную финансовую поддержку со стороны правительств Японии, Люксембурга, Нидерландов, Норвегии, Швейцарии и Великобритании. Положения, которые содержатся в настоящем докладе, не должны рассматриваться как официальная позиция этих организаций, стран – участниц этих организаций или тех государств, которые оказали финансовую поддержку работе Секретариата ПСОН.

Весьма полезными были комментарии, представленные в период широкого обсуждения представленного доклада в сентябре – ноябре 2019 г. Участники этого проекта выражают свою признательность за все полученные замечания и предложения.

СОДЕРЖАНИЕ

СОКРАЩЕНИЯ **1**

КРАТКОЕ СОДЕРЖАНИЕ **2**

ЧАСТЬ I. ВВЕДЕНИЕ **4**

1.1 Введение: Зачем нужен инструментарий для подготовки документации по трансфертному ценообразованию? 4

РИС. 1 : ЧИСЛО СТРАН, ПРИНЯВШИХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА ПО СОБЛЮДЕНИЮ ТРЕБОВАНИЙ К ДОКУМЕНТАЦИИ ПО ТРАНСФЕРТНОМУ ЦЕНООБРАЗОВАНИЮ, 1994 – 2014 ГГ. **5**

1.2 Структура Доклада 5
1.3 Область исследования 5

ТАБЛИЦА 1: ТИПЫ И СФЕРА ДЕЙСТВИЯ ДОКУМЕНТАЦИИ ПО ТРАНСФЕРТНОМУ ЦЕНООБРАЗОВАНИЮ **6**

ТАБЛИЦА 2: ПРИНЯТЫЕ В ОТДЕЛЬНЫХ СТРАНАХ ТРЕБОВАНИЯ К ДОКУМЕНТАЦИИ ПО ТРАНСФЕРТНОМУ ЦЕНООБРАЗОВАНИЮ **7**

1.4 Содержание требований к документации по трансфертному ценообразованию и предпосылки их появления 9
1.5 Цели определения требований к ведению документации по трансфертному ценообразованию 10
1.6 Принципы, положенные в основу политики в области подготовки документации 11
Обеспечить единый подход в разных странах *12*

ЧАСТЬ II. ИМЕЮЩИЕСЯ У СТРАН ВАРИАНТЫ ПРИ ПРИНЯТИИ ТРЕБОВАНИЙ К ДОКУМЕНТАЦИИ ПО ТРАНСФЕРТНОМУ ЦЕНООБРАЗОВАНИЮ **13**

2.1 Система регулирования 13
2.1.1 Общие соображения *13*
2.1.2 Бремя доказывания *15*

ВСТАВКА 1 : ПРИМЕР, КОГДА ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО ВОЗЛАГАЕТ БРЕМЯ ДОКАЗЫВАНИЯ НА ОДНУ ИЗ СТОРОН **17**

2.2 Конфиденциальность 17
2.3 Регламент по срокам 18

ТАБЛИЦА 3 : РЕГЛАМЕНТИРОВАНИЕ ПО СРОКАМ И ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ДОКУМЕНТАЦИИ ПО ТРАНСФЕРТНОМУ ЦЕНООБРАЗОВАНИЮ **19**

2.4 Штрафные санкции за нарушение требований к документации и стимулы в отношении их соблюдения 20
2.5 Получение доступа к документам, которые находятся за пределами юрисдикции национальных налоговых органов 23
2.6 Облегченный режим и исключения из правил 25

ТАБЛИЦА 5: УПРОЩЕННЫЙ РЕЖИМ И ИСКЛЮЧЕНИЯ ИЗ ПРАВИЛ **25**

ЧАСТЬ III. ОТДЕЛЬНЫЕ КОМПОНЕНТЫ ДОКУМЕНТАЦИИ **27**

3.1 Введение 27
3.2 Декларации о трансфертном ценообразовании 27
3.2.1 Функции декларации о трансфертном ценообразовании *27*
3.2.2 Формат и содержание декларации *29*

ВСТАВКА 2: ПРИМЕР - ТРЕБОВАНИЕ К НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКАМ ОТВЕТИТЬ НА ОДИН ИЛИ НЕСКОЛЬКО КОНКРЕТНЫХ ВОПРОСОВ О ТРАНСФЕРТНОМ ЦЕНООБРАЗОВАНИИ, ВКЛЮЧЕННЫХ В НАЛОГОВУЮ ДЕКЛАРАЦИЮ 30

ГОЛЛАНДИЯ - ВОПРОСЫ, КОТОРЫЕ СОДЕРЖАТСЯ В НАЛОГОВОЙ ДЕКЛАРАЦИИ, МОГУТ МЕНЯТЬСЯ ГОД ОТ ГОДА. ПРИМЕР ВОПРОСОВ, ВКЛЮЧЕННЫЕ В ДЕКЛАРАЦИИ ЗА 2016 Г.: ИМЕЛА ЛИ МЕСТО РЕСТРУКТУРИЗАЦИЯ БИЗНЕСА, И ПОДПАДАЕТ ЛИ ПРЕДПРИЯТИЕ ПОД ДЕЙСТВИЕ ТРЕБОВАНИЯ О ПОДГОТОВКЕ ЛОКАЛЬНОГО ФАЙЛА (КОТОРОЕ В ГОЛЛАНДИИ ПРИМЕНЯЕТСЯ ТОЛЬКО В ОТНОШЕНИИ ГРУППЫ МНП С КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ВЫРУЧКОЙ ГРУППЫ НЕ МЕНЕЕ EUR 50 МЛН). БЫЛИ ЗАДАНЫ ТАКЖЕ И ДРУГИЕ ВОПРОСЫ, КОТОРЫЕ ИМЕЮТ ОТНОШЕНИЕ К ТРАНСФЕРТНОМУ ЦЕНООБРАЗОВАНИЮ, НО НЕ ЯВЛЯЮТСЯ СПЕЦИАЛЬНЫМИ ВОПРОСАМИ ПО ТРАНСФЕРТНОМУ ЦЕНООБРАЗОВАНИЮ (НАПРИМЕР, УЧАСТВУЕТ ЛИ КОМПАНИЯ В ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ГРУППЫ)..... 30

3.2.3 Механизм представления информации 30
3.2.4 Система регулирования 32

ВСТАВКА 3: ПРИМЕРЫ ПРАВИЛ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ДЕКЛАРАЦИИ О ТРАНСФЕРТНОМ ЦЕНООБРАЗОВАНИИ 33

3.2.5 Сроки и даты 35

ТАБЛИЦА 6: ПРАКТИКА, СУЩЕСТВУЮЩАЯ В ОТДЕЛЬНЫХ СТРАНАХ 35

3.2.6 Правоприменительная практика 36
3.2.7 Конфиденциальность 38
3.2.8 Упрощенный режим и исключения из правил 38

ТАБЛИЦА 8: СУЩЕСТВУЮЩАЯ В ОТДЕЛЬНЫХ СТРАНАХ ПРАКТИКА ВВЕДЕНИЯ УПРОЩЕННОГО РЕЖИМА ИЛИ ИСКЛЮЧЕНИЙ ИЗ ПРАВИЛ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ДЕКЛАРАЦИИ ПО ТРАНСФЕРТНОМУ ЦЕНООБРАЗОВАНИЮ 39

3.3 ОБОСНОВАНИЕ ТРАНСФЕРТНОГО ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ 39
3.3.1 Функции обоснования трансфертного ценообразования 40
3.3.2 Формат и содержание 42

ВСТАВКА 7: ПРАКТИКА, ДЕЙСТВУЮЩАЯ В ОТДЕЛЬНЫХ СТРАНАХ: МАСТЕР – ФАЙЛ ПО НАПРАВЛЕНИЯМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ 47

3.3.3 Система регулирования 49
3.3.4 Сроки 50

ВСТАВКА 8: НЕСОВПАДЕНИЯ СРОКОВ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ МАСТЕР – ФАЙЛА В НАЛОГОВЫЕ ОРГАНЫ 51

3.3.5 Правоприменительная практика 53

ТАБЛИЦА 9: ПРАВОПРИМЕНИТЕЛЬНЫЕ МЕРЫ В ОТНОШЕНИИ СОБЛЮДЕНИЯ ТРЕБОВАНИЙ К ПОДГОТОВКЕ ОБОСНОВАНИЙ ПО ТРАНСФЕРТНОМУ ЦЕНООБРАЗОВАНИЮ 55

3.3.6 Конфиденциальность 57
3.3.7 Упрощенный режим и исключения из правил 57

ВСТАВКА 11: ОПРЕДЕЛЕНИЕ МСП, ДАННОЕ ЕВРОПЕЙСКОЙ КОМИССИЕЙ 59

ТАБЛИЦА 10: МЕРЫ УПРОЩЕННОГО РЕЖИМА ИЛИ ИСКЛЮЧЕНИЙ ИЗ ПРАВИЛ ВЕДЕНИЯ ДОКУМЕНТАЦИИ ПРИ ОБОСНОВАНИИ ПО ТРАНСФЕРТНОМУ ЦЕНООБРАЗОВАНИЮ 60

3.4 ОТЧЕТНОСТЬ О РАСПРЕДЕЛЕНИИ ДОХОДОВ, НАЛОГОВ И ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СРЕДИ КОМПАНИЙ ГРУППЫ МНП ПО СТРАНАМ 63
3.4.1 Введение 63

ВСТАВКА 12 : РУКОВОДСТВО ОЭСР ПО НАДЛЕЖАЩЕМУ ИСПОЛЬЗОВАНИЮ ИНФОРМАЦИИ, СОДЕРЖАЩЕЙСЯ В ОТЧЕТАХ РПС (СЕНТЯБРЬ 2017 ГОДА) 70

ВСТАВКА 13 : ДОКЛАД О ДЕЙСТВИИ 13 РНБИП О ДОКУМЕНТАХ ОТЧЕТНОСТИ РПС, ТРЕБУЕМОЙ ПРИ ЭКСПЕРТНОМ АНАЛИЗЕ 72

ОЭСР ФЕВРАЛЬ 2017 ГОДА 72

3.4.2 Механизм декларирования 78

РИС.2: МЕСТНАЯ ПОДАЧА ОТЧЕТОВ РПС 79

3.4.3 Формат и содержание 79
3.4.4 Законодательная и нормативная база 81
3.4.5 Правоприменение 85

ВСТАВКА 16: ОПЫТ СТРАН – ШТРАФЫ ЗА НЕСООТВЕТСТВИЕ ОТЧЕТНОСТИ РПС ТРЕБОВАНИЯМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА 86

3.4.6 Практические проблемы внедрение отчетности РПС 86

ВСТАВКА 17 : ФОРМАТЫ ПОДАЧИ ОТЧЕТОВ РПС 87

3.5 Иные механизмы сбора информации (Вопросники о трансфертном ценообразовании и информационные запросы *ad hoc*) 92
3.5.1 Назначение вопросников о трансфертном ценообразовании и информационных запросов ad hoc 93
3.5.2 Формат и содержание 93
3.5.3 Вопросы регулирования 93
3.5.4 Сроки 94
3.5.5 Правоприменение 94
3.5.6 Конфиденциальность 94

ЧАСТЬ IV. ВЫВОДЫ 95

ПРИЛОЖЕНИЕ 1 97

Образец первичного законодательства по обеспечению требований к документации о трансфертном ценообразовании 97

ПРИЛОЖЕНИЕ 2 105

Примеры для иллюстрации – Правила некоторых стран в области документации о трансфертных ценах 105

ПРИЛОЖЕНИЕ 3 109

Примеры для иллюстрации – Годовые декларации о трансфертном ценообразовании 109
Индия – Форма № 3ECB 111

ПРИЛОЖЕНИЕ 4 113

Содержание мастер-файла (из Приложения I к Главе V Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию) 113
Содержание местного файла (из Приложения II к Главе V Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию) 115

ПРИЛОЖЕНИЕ 5 117

Бельгия: Пакет документации о трансфертном ценообразовании 117

ПРИЛОЖЕНИЕ 6 119

Мастер-файл и локальный файл – Обязательства по декларированию в отдельных странах 119

ПРИЛОЖЕНИЕ 7 123

Режимы исключений (при обосновании трансфертных цен) 123

ПРИЛОЖЕНИЕ 8 124

Шаблон отчета РПС (из Приложения III к Главе V Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию) 124

Образец отчета о распределении по странам – Общие инструкции 126

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ 132

СОКРАЩЕНИЯ

APA	Предварительное соглашение по ценообразованию (ПСЦ)
BEPS	Размывание налоговой базы и перемещение прибыли (РНБиП)
CAA	Соглашение между уполномоченными органами в области налогообложения (СОН)
CbC	Отчет о распределении доходов, налогов и экономической деятельности МНП по странам (Отчет РПС)
CRS	Единый стандарт для обмена налоговой информацией или Стандарт для автоматического обмена информацией о финансовой отчетности по делам, касающимся налогообложения
CTS	Единая система передачи информации (ЕСПИ)
DTC	Конвенция об избежании двойного налогообложения (КИДН)
DWG	Рабочая группа G20 по содействии развитию
EOI	Обмен информацией
EU	Европейский Союз (ЕС)
GAAP	Общепринятые принципы бухгалтерского учета (GAAP)
Global Forum	Глобальный форум по вопросам обеспечения прозрачности и обмена информацией для целей налогообложения
IMF	Международный валютный фонд (МВФ)
MAP	Взаимная согласительная процедура (ВСП)
MAP APA	Предварительное соглашение по ценообразованию в рамках Взаимной согласительной процедуры
MNE	Многонациональное предприятие (МНП)
MTC	Типовая конвенция об избежании двойного налогообложения
OECD	Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР)
QCAA	Соответствовать условиям СОН
SME	Малые и средние предприятия (МСП)
SPE	Суррогатная материнская компания
TIEA	Соглашение об обмене информацией в области налогообложения (СОИН)
UN	Организация Объединенных наций (ООН)
UPE	Головная материнская компания
WBG	Группа Всемирного банка (Группа ВБ)

КРАТКОЕ СОДЕРЖАНИЕ

Правила трансфертного ценообразования применяются в отношении налогоплательщиков, осуществляющих коммерческие операции с ассоциированными предприятиями. В большинстве стран эти правила требуют, чтобы налогооблагаемая прибыль налогоплательщиков рассчитывалась в соответствии с «принципом конкурентной среды», т. е. исходя из того, что цена и другие условия сделки совпадают с аналогичными параметрами, которые характерны для сделок между независимыми сторонами.

При установлении цен и других условий сделок между ассоциированными предприятиями и оценке того, соответствуют ли такие цены и условия «принципу конкурентной среды», предприятиям и налоговым органам необходимо сделать то, что часто называют «анализом трансфертного ценообразования». В ходе этого анализа от налогоплательщиков или налоговых органов требуется выявить и понять ключевые особенности сделки между связанными сторонами, а также рассмотреть выполняемые сторонами сделки функции, принимаемые ими риски и используемые активы с тем, чтобы определить и применить наиболее подходящий метод трансфертного ценообразования. Выбор метода определения трансфертных цен обычно производится на основании изучения информации из внешних и внутренних источников для того, чтобы выявить одну или несколько сопоставимых неконтролируемых сделок или чтобы определить вклад участников сделки, когда речь идет о применения метода разделения прибыли.[1] В ряде случаев такой анализ предполагает комплексное изучение большого объема информации. В представленном Докладе рассматриваются меры, которые принимают налоговые органы с целью потребовать от налогоплательщиков документирования всех этапов анализа трансфертного ценообразования. При этом особое внимание в Докладе уделяется развивающимся странам.

Наличие четких правил ведения документации по трансфертному ценообразованию является необходимым условием неукоснительного соблюдения правил трансфертного ценообразования. Требования к подготовке, хранению или представлению информации повышает степень соблюдения правил установления трансфертных цен и позволяет налоговым органам получить доступ к информации, необходимой для контроля за соблюдением этих правил. Доступ к указанной информации также позволяет налоговым органам сосредоточить усилия и направить свои ограниченные ресурсы на контроль над теми налогоплательщиками и над теми сделками, которые представляют наибольший риск с точки зрения размывания налоговой базы и перемещения прибыли. Это даст возможность сократить любые ненужные расходы налогоплательщиков, связанные с тем, чтобы соблюдать требования законодательства, в том числе те, которые возникают в результате проверок, не имеющих четкой направленности и цели. Вместе с тем сбор документации в полном объеме может оказаться дорогостоящей затеей для налогоплательщика, и не всегда

[1] Вопросы, связанные с анализом сопоставимости информации, рассматривались в документе под названием Toolkit *Addressing Difficulties in Assessing Comparable Data for Transfer Pricing Analysis*, http://www.oecd.org/tax/toolkit-on-comparability-and-mineral-pricing.pdf. См. также Section 3.5 of the UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017).

оказывается легко найти правильный баланс между соблюдением требований налоговых органов и стремлением избежать при этом чрезмерных и ненужных затрат.

В принятом ОЭСР и G20 документе *«Действие 13 по борьбе с размыванием налоговой базы и перемещением прибыли»* (РНБиП) был изложен стандартный подход к ведению документации по трансфертному ценообразованию, направленный на обеспечение баланса между соблюдением требований к документации по трансфертному ценообразованию и связанных с этим затрат. Этот подход основан на наличии трех элементов: Мастер – файла, в котором содержится общая информация о группе многонациональных предприятий (МНП); Локального файла, содержащего конкретную информацию о предприятии, расположенном в данной стране; и Отчет о распределении доходов, налогов и экономической деятельности МНП по странам (Отчета РПС), в котором дается обобщающая информация о финансовом и экономическом положении группы МНП. Авторы доклада считают, что все перечисленные инструменты полезны для развивающихся стран, при этом в каждом из них основное внимание уделяется отдельной группе вопросов. Следует отметить, что Отчетность РПС является одним из четырех минимальных стандартов РНБиП, и что участники Инклюзивной рамочной программы ОЭСР[2] обязуются обеспечить внедрение этого стандарта и участвовать в процессе оценки качества подготовки отчетности, проводимой силами экспертов Инклюзивной рамочной программы.

В представленном Докладе рассматриваются также дополнительные вопросы, связанные с подготовкой документов, в т. ч. дается описание информации, предназначенной для включения в налоговую декларацию или передаваемой вместе с декларацией (например, графиков поступления доходов в рамках трансфертного ценообразования), а также других документов, например, анкет налогоплательщиков.

[2] В ответ на обращение лидеров стран G20 в ноябре 2015 г. страны ОЭСР и создали Инклюзивную рамочную программу, которая позволяет заинтересованным странам и юрисдикциям работать на равных условиях со странами ОЭСР и G20 по вопросам реализации разработанных в рамках ОЭСР/G20 пакета документов РНБиП.

Работа в Инклюзивной рамочной программе организуется на базе существующего Комитета ОЭСР по финансовым проблемам и предусматривает участие заинтересованных стран и юрисдикций, которые признают положения, изложенные в комплексном пакете действий по борьбе с РНБиП, и принимают на себя обязательства должным образом реализовать эти положения. Эти страны и юрисдикции участвуют в работе руководящего органа Программы, наделенного соответствующими полномочиями, а также в заседаниях технических рабочих групп. По состоянию на октябрь 2020 г. участниками Программы было 135 государств и юрисдикций и 14 организаций – наблюдателей. См. список участников и наблюдателей Инклюзивной рамочной программы на https://www.oecd.org/tax/beps/

ЧАСТЬ I. ВВЕДЕНИЕ

1.1 Введение: Зачем нужен инструментарий для подготовки документации по трансфертному ценообразованию?

Для развивающихся стран актуальность трансфертного ценообразования, наряду с проблемами, с которыми сталкиваются маломощные или неопытные налоговые органы, в последние несколько лет занимает важное место в региональной и глобальной повестке дня, посвященной налогообложению. Инициатива ОЭСР и G20 по внедрению комплекса мер по борьбе с размыванием налоговой базы и перемещением прибыли (РНБиП) выдвинула этот вопрос на первый план повестки дня, позволила заострить на нем внимание и подчеркнуть важность проблем, с которыми сталкиваются развивающиеся страны. Этой теме был посвящен специальный доклад Рабочей группы по развитию G20 под названием «Влияние РНБиП на страны с низким уровнем дохода» (доклад состоял из двух частей, которые были представлены, соответственно, в июле и августе 2014 г.).[3] За этим последовала разработка международными организациями[4] ряда инструментов, которые призваны оказать поддержку развивающимся странам в реализации тех мер по борьбе с РНБиП, которые имеют для них наибольшее значение.

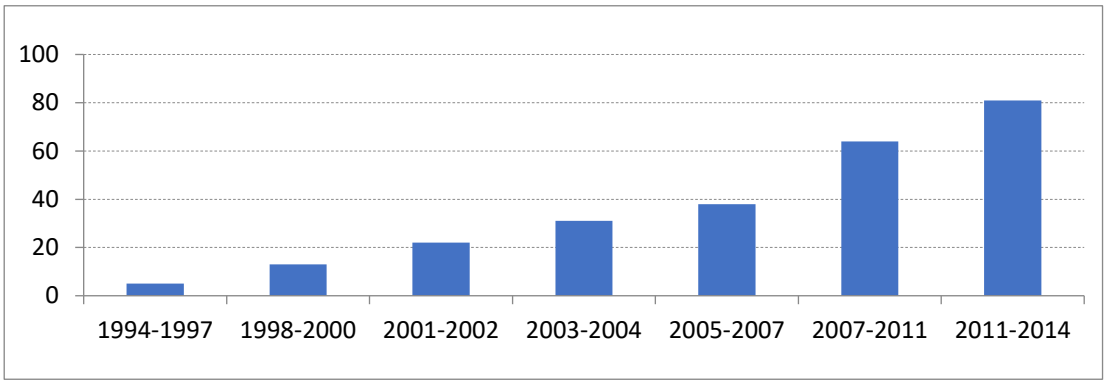
Исследования, проведенные на основе информации, которая получена на уровне отдельных компаний, и с использованием опыта отдельных стран показывают, что принятие в странах эффективных обязательств по ведению документации является важнейшим компонентом стратегии, направленной на соблюдение требований, связанных с решением проблемы искажения цен в трансфертных операциях. С 1994 г. число стран, в которых соблюдаются установленные требования к документации по трансфертному ценообразованию, увеличилось более чем в десять раз (см. Рис. 1 ниже), и привело к сокращению числа контрольных показателей, характеризующих перемещение прибыли,[5] что, вероятно, связано с более целенаправленной правоприменительной практикой и с наличием самоконтроля вследствие принятых странами обязательств обеспечивать систематическую проверку сделок со связанными сторонами.

[3] OECD (2014), Two-part report to G20 Development Working Group on the impact of BEPS in Low Income Countries 2014, OECD Publishing, Paris. //www.oecd.org/tax/tax-global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf

[4] IMF, OECD, UN, WBG

[5] Cooper, Joel, Randall Fox, Jan Loeprick, and Komal Mohindra. 2016. Transfer Pricing and Developing Economies: A Handbook for Policy Makers and Practitioners. Directions in Development. Washington, DC: World Bank. doi:10.1596/978-1-4648- 0969-9. License: Creative Commons Attribution CC BY 3.0 IGO p.7; and Beer and Loeprick, 2015. 'Profit Shifting Drivers of Transfer (Mis)Pricing and the Potential of Countermeasures'. International Tax and Public Finance 22 (3): 426-51

Рис. 1 : Число стран, принявших обязательства по соблюдению требований к документации по трансфертному ценообразованию, 1994 – 2014 гг.



Источник: World Bank (2016), based on Oosterhoff, 2008 and PwC,

1.2 Структура Доклада

Представленный Доклад предназначен для того, чтобы провести анализ имеющихся подходов к ведению документации по трансфертному ценообразованию, сформировать некий «Сборник справочных материалов» с методическими указаниями и примерами из практики, что поможет странам, не обладающим большим потенциалом, создать эффективный и действенный режим документального сопровождения трансфертного ценообразования. Для удобства использования из этих источников воспроизводятся главные положения.

В первой части Доклада содержится информация о предыстории появления *«Инструментария для оказания практической помощи развивающимся странам»,* о содержании и целях того или иного режима представления документации по трансфертному ценообразованию. Далее, во второй части обсуждается ряд альтернативных вариантов политики в области трансфертного ценообразования и подходов с точки зрения законодательства, в котором определены требования ко всем типам документации.

В третьей части более детально рассматривается каждый вид документации в отдельности и конкретная линия поведения в отношении каждого из вариантов, а также приводится ряд примеров из практики документального сопровождения сделок в отдельных странах. Этот формат неизбежно предполагает наличие повторов в тексте; однако читатель, заинтересованный в выполнении требований к определенного типа документации, может найти всю относящуюся к этим требованиям информацию в одном разделе.

В конце Доклада приведены некоторые выводы и заключения.

1.3 Область исследования

Для целей настоящего Доклада термин «документация по трансфертному ценообразованию» включает следующее:

1. Документация на уровне группы предприятий. В эту категорию включены документы, такие как Мастер – файл и Отчет о распределении доходов, налогов и экономической деятельности МНП по странам (Отчет РПС), описание которых приводится в Докладе о

Действии 13 по борьбе с РНБиП, разработанном по поручению ОЭСР и G20. Примечательно, что Отчеты РПС так или иначе приведены к стандартной форме (поскольку этот вид отчетности применяется на глобальном уровне), тогда как при составлении Мастер – файла в странах придерживаются разных подходов.

2. Документация на уровне предприятия, в целом, включает один или несколько следующих компонентов:

- Локальный файл или аналогичные документы (например, обоснование по трансфертному ценообразованию), содержащие подробную информацию о сделках налогоплательщика – резидента той или иной страны с зависимыми предприятиями группы, а также результаты анализа трансфертного ценообразования, дающего основание для выбранного метода установления цен и выбора конкурентного материала;
- Конкретная декларация по операциям с использованием трансфертного ценообразования или соответствующая таблица (расходов и доходов), отдельная от декларации по налогу на прибыль, которую требуется периодически подавать в налоговые органы;
- Любая таблица в приложении к налоговой декларации, т. е. один или несколько конкретных пунктов, имеющих отношение к трансфертному ценообразованию, включенных в налоговую декларацию, или представленных в виде таблицы в приложении к налоговой декларации;
- Анкеты, выдаваемые налоговыми органами на регулярной или разовой основе.

Следует отметить, что термин «документация по трансфертному ценообразованию» не включает документы или ведомости бухгалтерского учета, такие как счета-фактуры, контракты, сообщения и т. д., которые могут быть использованы для подтверждения или обоснования сумм оцениваемых доходов или вычитаемых расходов. Однако, как правило, налоговые органы требуют, чтобы налогоплательщики хранили эту документацию и представляли их по запросу при проведении проверки. В законодательстве могут быть указаны бухгалтерские документы, которые компания обязана хранить. В отдельных пунктах представленного доклада будут рассматриваться упомянутые виды бухгалтерских документов.

Таблица 1: Типы и сфера действия документации по трансфертному ценообразованию

Типы документов	Документы по группе компаний или по предприятию	Предприятие, представляющее документы	Предусмотрено законодательством и подкреплено штрафными санкциями	Минимальный стандарт в соответствии с РНБиП
Отчетность или таблицы по трансфертному ценообразованию	По отдельному предприятию	Налогоплательщик – налоговый резидент	Да (если это имеет отношение к данному случаю)	Нет
Локальный файл	По предприятию – резиденту	Предприятие –резидент	В общем случае – «да»	Нет

Мастер – файл	По предприятию	Предприятие – налоговый резидент	В общем случае – «да»	Нет
Отчеты РПС	Группа компаний	Зависит от принятых в стране юридических обязательств. Стандарты Действия 13 РНБиП, как правило требуют, чтобы отчет предоставлялся налоговым органам страны пребывания предприятия конечной материнской компанией или установленной суррогатной компанией. В исключительных случаях документы могут предоставляться налогоплательщиком - резидентом.	Да	Да
Опросные листы	Предприятие - резидент	Предприятие - резидент	В общем случае – «нет», но все зависит от того, как это определено	Нет
Последующая информация, данные и документы	По предприятию - резиденту	Предприятие - резидент	В общем случае – «да»	Нет

В представленной ниже таблице обобщена действующая в отдельных странах практика:

Таблица 2: Принятые в отдельных странах требования к документации по трансфертному ценообразованию

	Локальный файл или аналогичный документ по итогам рассмотрения трансфертного ценообразования	Мастер - файл	Отчет РПС	Декларация по трансфертному ценообразова-нию	Вопросы по декларации	Опросные листы или специальные запросы информации
Аргентина						
Австралия[1/]						
Австрия						
Канада[2/]						
Колумбия						
Чешская республика						
Доминиканская респ.						
Финляндия						
Грузия						
Латвия						
Либерия						
Литва						
Мексика						
Голландия						
Нигерия						

Перу[3/]						
Испания						
Словацкая республика						
Турция						
США[4/]						
Уругвай						
Вьетнам						

[1/] Ведение документации по трансфертному ценообразованию не является обязательным, однако, налогоплательщикам рекомендуется это делать (с указанием используемых конкурентных материалов и описанием политики компании в области трансфертного ценообразования) с тем, чтобы иметь возможность защитить свои позиции и избежать любых административных санкций в случае, если налоговые органы опротестуют представленные расчеты. В Австралии принята Схема международных коммерческих операций, в которую включены вопросы по трансфертному ценообразованию. Это, строго говоря, не декларация по трансфертному ценообразованию, однако она представляет собой обязательный к заполнению формуляр, в котором необходимо привести данные по налоговой отчетности. В процессе рассмотрения документов может возникнуть необходимость заполнить анкету или ответить на специальные запросы о предоставлении информации.

[2/] Действующее в Канаде законодательство предусматривает нечто подобное Локальному файлу – там это называется «актуальная информация», и соответствующие нормы действуют с 1999 г. (см. Приложение 2). Что касается Мастер – файла канадские власти на основании некоторых положений действующего законодательства могут направить канадскому налогоплательщику запрос о предоставлении Мастер – файла.

3/ Мастер – файл и Локальный файл включены в обязательную отчетность, которая должна предоставляться ежегодно.

[4/] Общие требования к документации согласно законодательству США юридически не установлены, однако, на практике в подавляющем большинстве случаев они добровольно соблюдаются налогоплательщиками, поскольку добровольное соблюдение правил является предпосылкой для защиты от санкций.

Приведенный выше материал свидетельствует о том, что не существует единого подхода к требованиям о ведении документации по трансфертному ценообразованию или какого-либо сочетания подходов, которые были бы универсально приняты. Кроме того, кроме Отчетности РПС (которая является минимальным стандартом РНБиП), не существует согласованных на международном уровне форм представления данных и формата документации. В таких документах как *OECD Transfer Pricing Guidelines*,[6] *UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*[7] (*UN Transfer Pricing Manual*) и *World Bank Transfer Pricing Handbook for Policy Makers and Practitioners*[8] содержатся рекомендации на уровне изложения общих принципов, включая указание типов информации, которая должна быть включена в документацию, но не сделана попытка подробно прописать требования к документации. В отличие от перечисленных документов, в представленном докладе не воспроизводятся подобные общие рекомендации, а делается попытка помочь перевести общие принципы в практические управленческие решения, связанные с подготовкой документации по трансфертному ценообразованию. См. Часть III.

[6] См. OECD (2017), "Documentation", Chapter V in *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017,* OECD Publishing, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en.

[7] См. UN (2017), "Documentation", Section C.2 in *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2017,* UN Publishing, New York, http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf.

[8] Cooper, Joel, Randall Fox, Jan Loeprick, and Komal Mohindra. 2016

1.4 Содержание требований к документации по трансфертному ценообразованию и предпосылки их появления

***«Методические рекомендации по формированию документации при трансфертном ценообразовании» (Guidance on transfer pricing documentation)* были впервые включены в «*Методические рекомендации ОЭСР по трансфертному ценообразованию» (OECD Transfer Pricing Guidelines»)* в 1995 г**. после того, как годом ранее были сформулированы соответствующие требования к документации в США. С тех пор число стран, которые приняли требования к документации продолжает расти (см. Рис. 1 выше).

По мере роста числа стран, вводивших требования к документации, увеличился диапазон различий к требованиям на глобальном уровне, что привело к увеличению бремени соблюдения этих требований для многонациональных предприятий. В ответ на это был предпринят ряд инициатив по координации требований к документации по трансфертному ценообразованию, например, в странах Тихоокеанской ассоциации налоговых органов в 2003 г., [9] в Европейском союзе в 2006 г.[10] и, наконец, в рамках проекта ОЭСР/G20 по борьбе с РНБиП в 2015 г.

Принятие Действия 13 по борьбе с РНБиП требовало разработки правил ведения документации по трансфертному ценообразованию, которые повышали бы прозрачность для налоговых органов с учетом затрат компаний на обеспечение соблюдения требований законодательства.[11] В результате был разработан трехуровневый стандартный подход, предусматривающий предоставление Локального файла, Мастер – файла и Отчета РПС для крупных МНП с глобальным оборотом группы равным 750 млн евро или более. Указанный подход впоследствии был включен в «*Методические рекомендации ОЭСР по трансфертному ценообразованию» (OECD Transfer Pricing Guidelines)*. Аналогичный подход используется и в *«Инструкции ООН по трансфертному ценообразованию»* (*UN Transfer Pricing Manual)*.

Как отмечалось выше, минимальным принятом в РНБиП стандартом является только Отчет РПС. В Докладе о Действии 13 по борьбе с РНБиП признается, что конкретное содержание формы Отчета РПС было предметом компромисса со стороны участвующих стран, и его

[9] Тихоокеанская ассоциация налоговых органов (Австралия, Канада, Япония и США) опубликовала принципы ведения документации для того, чтобы помочь налогоплательщикам в подготовке унифицированного пакета документов, который был бы признан каждой из стран – участников Ассоциации. Несмотря на то, что требования Ассоциации не являются обязательными для налогоплательщиков, в пакет документации включен полный список документов, в которых сформулированы наиболее полные требования по сравнению с теми, которые действуют в любой из стран – участников Ассоциации.

[10] Свод правил «The EU Code of Conduct on Transfer Pricing Documentation for Associated Enterprises in the European Union» согласованный на уровне Совета ЕС в июне 2006 г., состоял из требований формирования многонациональными предприятиями общепринятого для всех стран ЕС Мастер – файла (который должен быть разослан всем заинтересованным странам ЕС), а также подготовки стандартной документации по конкретным странам. Применение этого свода правил является добровольным для налогоплательщиков.

[11] См. OECD (2013), "Action 13" in *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting 2013,* OECD Publishing, Paris, p. 23, http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en

реализация будет рассмотрена не позднее конца 2020 г.[12] Для представленного здесь Доклада это означает, что некоторые положения, связанные с объемом и содержанием Отчета по странам, могут быть изменены. Ожидается, что результаты работы по согласованию формата Отчета по странам в 2020 г. будут опубликованы в 2021 г. [13]

1.5 Цели определения требований к ведению документации по трансфертному ценообразованию

По большому счету подготовка документации по трансфертному ценообразованию позволяет налогоплательщикам продемонстрировать, что они соблюдают (или пытаются соблюсти) правила трансфертного ценообразования.

В Докладе о Действии 13 по борьбе с РНБиП определены три основные цели требований к документации по трансфертному ценообразованию:

→ Обеспечить, чтобы налогоплательщики надлежащим образом учитывали требования к трансфертному ценообразованию при установлении цен и других условий сделок между ассоциированными предприятиями, а также при отражении доходов, полученных от таких сделок, в своих налоговых декларациях.

→ Предоставлять налоговым органам информацию, необходимую для проведения обоснованной оценки рисков трансфертного ценообразования и отбора сделок для проведения проверки.

→ Предоставлять налоговым органам информацию, необходимую для проведения проверки трансфертного ценообразования в сделках налогоплательщиков в пределах их юрисдикции.

Для того, чтобы стимулировать надлежащее выполнение налогоплательщиками своих обязательств по представлению отчетности, необходимы стимулы к тому, чтобы они обратили внимание на используемые в своей деловой практике механизмы трансфертного ценообразования и на соблюдении правил установления трансфертных цен. Благодаря подготовке документации по трансфертному ценообразованию налогоплательщики могут лучше защитить свои позиции в области трансфертного ценообразования в случае проведения проверки налоговыми органами.

Что касается налоговых органов, то требования к современной документации по трансфертному ценообразованию помогут обеспечить неуязвимость позиции налогоплательщика.[14]

---

[12] OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13* - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD publishing, Paris, p.10, http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en;

[13] В феврале 2020 г. участники Инклюзивной рамочной программы разослали для широкого осуждения документ под названием «Анализ Отчетности о распределении доходов, налогов и экономической деятельности МНП по странам». Авторы попросили прислать замечания и комментарии по всем аспектам Действия 13 по борьбе с РНБиП, при этом особенно хотели получить комментарии по некоторым вопросам, которые касались объема и содержания Отчетов РПС. См. https://www.oecd.org/tax/beps/ public-consultation-document-review-country-by-country-reporting-beps-action-13-march-2020.pdf

[14] OECD (2017), Paragraph 5.7 in *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris.

Таким образом, можно ожидать, что требование к предприятиям документировать свои позиции в области трансфертного ценообразования повысит степень соблюдения требований законодательства.

Учитывая, что различные типы документов могут служить разным целям, они обычно несут в себе разного типа информацию, которая может быть особенно полезна для разных целей, например:

→ Для целей оценки рисков: таблицы отчетности по трансфертному ценообразованию, отчеты по странам и опросные листы полезны, главным образом, для целей оценки рисков. [15] Эти инструменты могут использоваться для идентификации тех налогоплательщиков или сделок, которые необходимо проверить, или которые отобраны для проведения дальнейшего расследования. Они также служат контролерам для заблаговременного определения ранних признаков потенциальных проблем в ходе проведения проверки.

→ Для целей проведения проверки: информация, содержащаяся в локальном файле и в Мастер – файле, является важным источником информации для налоговых контролеров во время проведения проверки. В этих файлах содержится подробная информация, которая необходима налоговым органам для эффективной проверки того, соблюдаются ли законы страны о трансфертном ценообразовании, в том числе «принцип конкурентной среды» при определении цен.

→ Для того, чтобы обеспечить добровольное соблюдение требований законодательства: Как отмечалось выше, все типы документации по трансфертному ценообразованию, обсуждаемые в представленном докладе, также могут обратить внимание налогоплательщиков на обязанность соблюдать требования законодательства и, таким образом, повысить уровень добровольного соблюдения этих требований.

1.6 Принципы, положенные в основу политики в области подготовки документации

Требования в каждой стране к подготовке и ведению документации по трансфертному ценообразованию должны быть направлены на достижение следующих целей:

→ Быть достаточно четкими, чтобы налогоплательщик был так или иначе уверен в том, как он должен действовать с целью продемонстрировать налоговым органам, что трансфертное ценообразование в совершаемых им сделках соответствует действующим в стране правилам трансфертного ценообразования.

→ Налоговые органы должны получать информацию, необходимую для проведения оценки рисков, планирования и проведения проверок, а также проверки обоснованности и надежности трансфертных цен в сделках налогоплательщиков[16];

→ Обеспечивали определенный баланс с тем, чтобы обязательства налогоплательщика по представлению отчетности удовлетворяли потребность налоговых администраций в информации, достаточной для контроля над выполнением правил трансфертного ценообразования и, в то же время, избегать чрезмерных требований к документации,

[15] Согласно минимальному стандарту Действия 13 по борьбе с РНБиП Отчеты РПС могут быть использованы только для целей оценки риска и для сбора данных для проведения статистического анализа.

[16] Дополнительно к формальным документам по трансфертному ценообразованию в процессе проведения проверки у налогоплательщика могут запрашивать дополнительную информацию.

предоставляемой налогоплательщиками. Важно, чтобы затраты налогоплательщика на соблюдение этих требований не были непропорционально высокими по сравнению с размером и сложностью контролируемых операций, а также с размером налоговых рисков. По этой причине страны часто предоставляют льготы налогоплательщикам или предъявляют упрощенные требования к документации для мелких налогоплательщиков или сделок с низким уровнем риска.

Обеспечить единый подход в разных странах

И в *«Методических рекомендациях ОЭСР по трансфертному ценообразованию»*, и в *«Инструкции ООН по трансфертному ценообразованию»* признаются преимущества согласованных правил ведения документации для облегчения налогоплательщикам бремени, связанного с соблюдением правил трансфертного ценообразования. Например, единый подход к ведению документации, а также согласование на международном уровне содержания и формата необходимых документов снижает затраты МНП на то, чтобы обеспечить соответствие представляемых документов предъявляемым требованиям. Это особенно актуально для документации, представляемой на уровне группы МНП, о чем говорилось выше. Кроме того, стандартизация структуры документов также способствует обмену передовым опытом и распространению лучших примеров из практики работы, а также может помочь облегчить переговоры между странами о взаимных согласительных процедурах в ходе заключения предварительных соглашений по ценообразованию и о самих согласительных процедурах.

Как отмечается в *«Инструкции ООН по трансфертному ценообразованию»*, при рассмотрении вопроса о выработке подхода к подготовке документации, предусмотренной в Докладе о Действии 13 по борьбе с РНБиП в развивающихся странах, вполне вероятно, что практически во всех случаях налоговые органы, по крайней мере, одной страны потребуют от МНП представить Мастер-файл. Кроме того, МНП с оборотом свыше 750 млн евро также должны будут представить в налоговые органы Отчет РПС. Отсюда следует, что требование о представлении этих документов в местные налоговые органы с соблюдением стандартного формата той или иной развивающейся страны не должно возлагать непропорционально тяжелое бремя на группу МНП с точки зрения соблюдения требований к документации. [17]

[17] UN (2017), "Implementation of Global Documentation Standards in Developing Countries", Paragraph C.2.2. 2.2 in *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2017,* UN Publishing, New York.

ЧАСТЬ II. ИМЕЮЩИЕСЯ У СТРАН ВАРИАНТЫ ПРИ ПРИНЯТИИ ТРЕБОВАНИЙ К ДОКУМЕНТАЦИИ ПО ТРАНСФЕРТНОМУ ЦЕНООБРАЗОВАНИЮ

В этой главе рассматриваются вопросы о различных подходах и имеющихся вариантах при разработке порядка ведения документации по трансфертному ценообразованию. Среди этих вопросов:

1. Система регулирования, включающая первичное (т. е. законы) и вторичное законодательство (т. е. подзаконные акты) и методические указания;
2. Обеспечение конфиденциальности документации и информации, касающихся налогоплательщиков;
3. Временные рамки, определяющие, когда документация должна быть подготовлена и когда должна быть представлена в налоговые органы;
4. Правоприменительная практика, в том числе, штрафы и применение мер, стимулирующих добровольное соблюдение требований законодательства;
5. Обеспечение доступа к информации за пределами страны пребывания;
6. Возможности упрощенного режима и исключений из правил.

Эти вопросы один за другим рассматриваются ниже.

2.1 Система регулирования

2.1.1 Общие соображения

При разработке порядка ведения документации по трансфертному ценообразованию возникает ряд вопросов, касающихся не только того, какого типа документы и в каком сочетании должны быть представлены, но также и того, какого типа и какого уровня должны быть правовые акты, предусматривающие введение таких требований. Сочетание первичного и вторичного законодательством варьируется в зависимости от страны. Например, некоторые страны включают подробное определение, например, формата и содержания документации в первичное законодательство. Другие в первичное законодательство включают только общие положения, а подробное описание документов содержится во вторичном законодательстве или в инструкциях и методических указаниях.

Подход к системе регулирования формируется на основе нормативно-правовых актов, которые приняты на различных уровнях и которые на практике будут определять правовой режим для установления юридического обязательства. Среди них:

- Нормы первичного законодательства, в которое включены принимаемые парламентом законы или законодательные акты;
- Нормы вторичного законодательства, к которым относят подзаконные акты и директивы, постановления исполнительных органов власти, Указы президента, нормы общего права и прецедентная практика, внутренние нормы и правила;

Дополнительные разъяснения или уставные документы, в том числе, административные процедуры, такие как практические пособия, выпущенные налоговыми органами или министерством финансов.

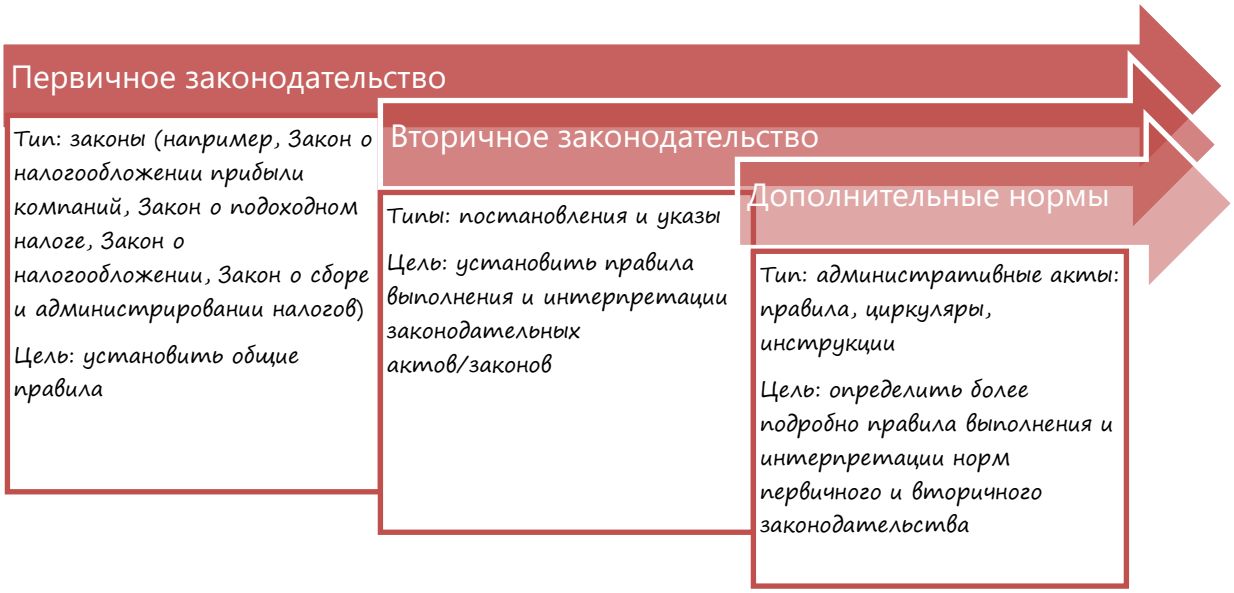
Каждый из этих элементов входит в национальную правовую систему или взаимодействует с ней так или иначе в зависимости от страны.

Отправной точкой для всех форм документации по трансфертному ценообразованию являются нормы первичного законодательства (например, налоговый кодекс, государственный нормативный акт или закон о налогообложении), которые могут или не может регулировать конкретно порядок трансфертного ценообразования и которые обычно дополняются нормами вторичного законодательства.

Кроме того, нормы первичного законодательства часто дополняются административными актами. Хотя подобные акты, как правило, не являются обязательными для налогоплательщиков, на практике они обычно считаются обязательными для налоговых органов. Это означает, что необходимо следить за тем, чтобы административные акты соответствовали нормам первичного и вторичного законодательства и политике правительства.

Для разных стран характерны различные подходы к разработке нормативно – правовых актов, касающихся требований к документации по трансфертному ценообразованию. В некоторых странах используются очень краткие формулировки основных принципов, которые закреплены в нормах первичного законодательства, а затем эти принципы развиваются в нормативно – правовых актах вторичного законодательства и/или в дополнительных разъяснениях и инструкциях. В таких случаях первичное законодательство, как правило, предназначено для законодательного закрепления основных обязательств налогоплательщиков и полномочий налоговых органов, которые во вторичном законодательстве излагаются в виде более развернутых и подробных правил. Другие страны имеют более развернутые формулировки в нормах первичного законодательства, оставляя лишь несколько конкретных аспектов для норм вторичного законодательства. Во всех случаях в первичном законодательстве обычно содержится норма, позволяющая правительству, министерству или налоговым органам принимать или изменять нормативно – правовые акты, относящиеся к вторичному законодательству.

Преимуществом установления общих принципов в первичном законодательстве и более подробных конкретных правил в нормах подкрепляющего или вторичного законодательства является гибкость с точки зрения возможностей внесения изменений и дополнений в будущем. Нормы первичного законодательства обычно менее гибкие по сравнению с нормами вторичного, и процесс внесения поправок требует больше времени и согласования со стороны различных ветвей власти. Напротив, поправки к подзаконным актам обычно в первую очередь утверждаются на уровне правительства, министерства или налоговых органов, что обеспечивает большую гибкость.



Необходимо отметить, что возможности получать Отчеты РПС, которые направляются в налоговые органы других стран, требуют наличия инструментов, обеспечивающих обмен информацией (например, договоров или участия страны в многосторонних соглашениях), а также соответствующих соглашений между уполномоченными органами отдельных стран. (Этот вопрос будет рассматриваться ниже в Разделе 3.4.).

2.1.2 Бремя доказывания

Для развивающихся стран важным аспектом при разработке режима трансфертного ценообразования является определение того, кто несет бремя доказывания. Другими словами, кто (налогоплательщик или налоговые органы) должен доказать, что ценообразование соответствует принципу установления цен на рыночной основе.

Не всегда просто бывает определить, как бремя доказывания действует в разных странах и в различных правовых системах. Часто бывает так, что в тех странах, где принята система самостоятельной оценки налогоплательщиком правильности установления цен или аналогичная система, требующая от налогоплательщиков соблюдения принципа ценообразования в конкурентной среде, бремя доказательства, в данном случае, что показатель прибыли, указанный в налоговой декларации, соответствует этому принципу, возлагается на налогоплательщика. В подобных случаях в нормативно – правовых актах должно содержаться общее положение, требующее от налогоплательщика хранить соответствующую документацию для обоснования налоговой декларации, и одна из целей такой документации – предоставить налогоплательщику инструмент для демонстрации того, что, по мнению налогоплательщика, он должным образом определил уровень прибыли в сделке и тем самым оправдал возложенное на него бремя. Если впоследствии налоговые органы решат проверить налоговую декларацию, тогда во многих случаях бремя доказывания в отношении любой корректировки прибыли перекладывается на налоговые органы. Однако, если документация по трансфертному ценообразованию не соответствует требованиям законодательства, налоговые органы могут потребовать, чтобы изначально бремя доказывания осталось за налогоплательщиком. Иллюстрация подобного подхода в законодательстве приведена в виде примера в Приложении 1.

Вместе с тем, в некоторых странах правила трансфертного ценообразования могут толковаться как позволяющие налоговым органам корректировать налогооблагаемую прибыль, если это необходимо для обеспечения соблюдения принципа установления цен на рыночной основе, но не требовать от налогоплательщика возврата части налогооблагаемой прибыли, размер которой определен с учетом принципа ценообразования в конкурентной среде.[18] В подобных случаях бремя доказывания лежит на налоговых органах, и общие требования к документации, предусмотренные в налоговом кодексе, могут не применяться к трансфертному ценообразованию.

Если бремя доказывания возложено на налоговые органы, а требования к налогоплательщикам о предоставлении документации по трансфертному ценообразованию отсутствуют или очень незначительны, может быть создан порочный прецедент, когда налогоплательщиков активно поощряют не предоставлять информацию, которая может потребоваться налоговым органам для проведения и подтверждения результатов анализа трансфертного ценообразования, что в итоге может привести к внесению поправок в декларации налогоплательщика. В подобных случаях важно, чтобы налоговые органы имели соответствующие полномочия по истребованию информации и правом налагать штрафные санкции, что даст возможность налоговым органам проводить всеобъемлющую и эффективную проверку налогоплательщика.

Исходя из имеющейся практики, бремя доказывания:

- Может быть установлено в законе: соответствующее положение, как правило, содержится в нормах первичного законодательства и применяется налоговыми органами в ходе проведения обычной проверки, т. е. это положение не обязательно относится именно к трансфертному ценообразованию. Возможна ситуация, когда установленное законом бремя доказывания может быть возложено на налогоплательщика, на налоговые органы или на обе стороны одновременно (см. ниже пример Испании).
- Может быть возложено на налогоплательщиков в соответствии с конкретными требованиями к документации. Как правило, если национальное законодательство требует от налогоплательщика подготовки, ведения и/или представления документации по трансфертному ценообразованию, бремя доказывания лежит на налогоплательщике (например, в Аргентине и Мексике).

Если бремя доказывания лежит на налогоплательщиках, было бы полезно, чтобы в этих странах имелись рекомендации о том, как налогоплательщики должны выполнять это требование.

[18] Это означает, что закон сам по себе может не обладать исполнительной силой и, имея возможность наделить налоговые органы полномочиями производить пересчет (суммы налогов), он технически может не требовать каких-либо действий от налогоплательщика.

Вставка 1 : Пример, когда законодательство возлагает бремя доказывания на одну из сторон

*В законодательстве **Испании**[19] предусмотрено, что:*

> *1. В процессе налогового разбирательства основополагающие факты, определяющие то или иное право, должны быть доказаны лицом, желающим реализовать это право.*
>
> *2. Налогоплательщики исполнят свои обязанности по доказыванию (факта), если они предоставят конкретные доказательства налоговым органам.*

В частности, конкретные нормы в налоговом законодательстве Испании устанавливают,[20] что для доказательства того, что цена в контролируемых сделках установлена в соответствии с «принципом конкурентной среды», зависимые предприятия должны предоставить в распоряжение налоговых органов документацию по трансфертному ценообразованию. Таким образом, бремя доказывания в отношении сделок с трансфертным ценообразованием возлагается преимущественно на налогоплательщиков. Однако, если налоговые органы не согласны с оценкой, которая следует из документации, включенной в налоговую декларацию, налоговые органы должны доказать правомерность своей позиции.

2.2 Конфиденциальность

В большинстве стран информация о налогоплательщиках, предоставляемая налоговым органам, должна по закону оставаться конфиденциальной, за исключением специально оговоренных случаев (например, раскрытие заранее предусмотренной информации, раскрытие информации в суде).

Конфиденциальность информации о налогоплательщиках – основополагающий принцип налоговой системы в большинстве стран. Конфиденциальность, вероятно, будет особенно важным вопросом в отношении документации по трансфертному ценообразованию, которая может содержать сведения, представляющие собой коммерческую тайну. Чтобы доверять налоговой системе своей страны и соблюдать свои предусмотренные законом обязательства, налогоплательщики должны быть уверены в том, что такая конфиденциальная коммерческая информация не разглашается ненадлежащим образом. Обеспечение конфиденциальности информации о налогоплательщиках требует наличия правовой основы, а также систем и процедур, обеспечивающих соблюдение правовых рамок на практике и недопущение несанкционированного раскрытия информации.[21]

Требования конфиденциальности будут относиться к документации по трансфертному ценообразованию в той же мере, как они относятся к другой информации, предоставленной налогоплательщиком в налоговые органы, и налогоплательщики должны быть уверены, что информация, представленная в документации по трансфертному ценообразованию, останется конфиденциальной, за исключением случаев, когда это

[19]"Ley 58/2003 General Tributaria" [General Tax Law], Article 105. At: https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186

[20]"Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades" [Corporate Income Tax Law], Article 18.3. At: https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328

[21]OECD (2012), Keeping It Safe: The OECD Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes, OECD, Paris. http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe.htm

оговорено в законодательстве. Кроме того, требования соблюдать конфиденциальность информации, которые указаны в Докладе о Действии 13 по борьбе с РНБиП и относятся к Отчету РСП, включены в минимальный стандарт РНБиП, выполнение которого подлежит экспертной оценке в рамках Инклюзивной рамочной программы РНБиП. (Этот вопрос будет рассматриваться ниже в Разделе 3.4).

Раздел D.8 Доклада о Действии 13 по борьбе с РНБиП требует от налоговых органов принимать все разумные меры для недопущения публичного раскрытия конфиденциальной информации (коммерческих секретов, научных достижений и т. д.), а также другой коммерчески важной информации, которая будет частью передаваемой документации по ценам. В относительно небольшом количестве стран, включая Австралию,[22] Финляндию, Норвегию и Швецию, допускается публичное раскрытие определенных данных, которые содержатся в налоговой декларации крупных корпораций. В большинстве случаев доступны только общие сведения, которые содержатся в налоговой декларации, например, данные по налогооблагаемой прибыли и сумме уплаченных налогов, тогда как раскрытие подробных данных по этим позициям или разбивка по отдельным статьям доходов и расходов не допускается.

Многие организации гражданского общества (НПО) и политические наблюдатели призывают к публичному раскрытию Отчетов РПС. В конечной версии Доклада о Действии 13 по борьбе с РНБиП возможность публичного раскрытия информации была рассмотрена и, в целом, отклонена.

Последнее предложение Европейской комиссии по подготовке директивы о прозрачности данных по налогообложению компаний, если она будет согласована, потребует от групп многонациональных компаний публиковать годовой отчет о прибыли и уплаченных налогах в каждой стране, где они зарегистрированы в реестре предприятий.[23]

2.3 Регламент по срокам

С точки зрения подготовки и представления документации по трансфертному ценообразованию возникает ряд вопросов, связанных со сроками подготовки и представления документов:

- Когда от налогоплательщика требуют подготовить указанную информацию?
- Когда налогоплательщик обязан представить ту или иную информацию в налоговые органы?
- Срок хранения документов.

Принятые в той или иной стране требования к порядку подготовки и представления информации, и соответствующие положения о санкциях за их невыполнение, должны быть адаптированы к действующим правилам, определяющим сроки, например, для

[22] В Австралии в отношении крупных корпораций, которые соответствуют определенным критериям, требуется раскрывать информацию по валовому доходу, налогооблагаемому доходу и сумме уплаченных налогов. Это требование включено в законодательство страны.

[23] Это предложение (которое обычно называют «Публичная отчетность по странам») необходимо отличать от действующей и уже принятой Советом Директивы (Council Directive (EU) 2016/881), которая требует от групп МНП с консолидированным доходом за финансовый год в размере более 750 млн евро, которые либо зарегистрированы, либо имеют постоянное представительство в любой из стран ЕС, предоставлять Отчет РПС налоговым органам страны постоянного пребывания.

проведения проверки. В некоторых странах может быть предусмотрен меньший срок, который отводится на рассмотрение документации по трансфертному ценообразованию, оценку рисков и завершение проверки налогоплательщика, и поэтому он должен предоставить информацию в более короткие сроки.

Требования к срокам и представлению документации могут различаться в зависимости от типа документа, что связано с тем, для каких целей требуется тот или иной документ. Например, информация с высокой степенью обобщения, используемая для оценки риска, была бы наиболее полезной, если бы ее предоставляли регулярно; другая, более подробная, информация может храниться у налогоплательщика и предоставляться по запросу. Типичные сценарии подготовки и предоставления информации кратко описаны ниже. В следующем разделе более подробно рассматриваются варианты для каждого типа документации по трансфертному ценообразованию, то есть для Мастер – файла, Локального файла, Отчета РПС, декларации и анкет по трансфертному ценообразованию.

Таблица 3 : Регламентирование по срокам и представление документации по трансфертному ценообразованию

Тип документации	Когда налогоплательщик должен подготовить документ	Когда налоговые органы могут запросить документ	Когда налогоплательщик должен представить документ в налоговые органы
Ежегодная налоговая декларация или таблицы по трансфертному ценообразованию	Обычно к моменту подачи ежегодной налоговой декларации.	Не указано – обычно требуется к конкретной указанной дате	Как правило, требуется его представить вместе с годовой налоговой декларацией или в качестве ее части.
Локальный файл	Одновременно с совершением сделки либо во время сдачи налоговой декларации (возможно, и так, и так).	В любое время после сдачи налоговой декларации, обычно в ходе проведения налоговой проверки. В некоторых случаях должен представляться ежегодно.	В течение определенного времени после запроса, или – в некоторых случаях - представляется вместе с годовой налоговой декларацией или в качестве ее части.
Мастер – файл	Одновременно с совершением сделки либо во время сдачи налоговой декларации (возможно, и так, и так).[1/]	В любое время после сдачи налоговой декларации, обычно в ходе проведения налоговой проверки. В некоторых случаях должен представляться ежегодно.	В течение определенного времени после запроса, или – в некоторых случаях - представляется вместе с годовой налоговой декларацией или в качестве ее части.
Отчеты по странам	В дату сдачи налоговой декларации.	Не указано – обычно в конкретно указанную дату.	Обычно в конкретно указанную дату.
Анкеты	Не указано	В любое время после сдачи налоговой декларации, обычно в ходе проведения налоговой проверки.	В дату, указанную налоговыми органами или по согласованию с налогоплательщиком. (Подобные требования часто бывают неформальными).
Дополнительная информация, данные и документы	Зависит от законодательства, определяющего полномочия в истребовании информации.	Обычно в любое время в ходе проведения налоговой проверки.	Через определенное время после запроса.

[1/] В некоторых странах для местных дочерних предприятий предусмотрена возможность сдавать Мастер – файл одновременно с окончанием финансового года для иностранной материнской компании / структуры, которая сдает налоговую декларацию для всей группы предприятий. См. материал в разделе 3.3.

2.4 Штрафные санкции за нарушение требований к документации и стимулы в отношении их соблюдения

Поскольку ведение документации имеет чрезвычайно важное значение для тог, чтобы обеспечить соблюдение правил трансфертного ценообразования, необходима эффективная система штрафных санкций за нарушение действующего порядка. Некоторые штрафные санкции могут налагать за непредставление требуемой документации, другие могут быть связаны с корректировкой трансфертного ценообразования, а иногда невыполнение требований по ведению документации может привести к более серьезным штрафным санкциям в связи с корректировкой трансфертного ценообразования. Как правило, ошибки и дезинформация должны караться штрафами, и штраф должен быть достаточным, чтобы отучить налогоплательщиков от нарушения своих обязательств.

Штрафные санкции должны быть соразмерны тяжести нарушения – например, они должны определяться с учетом степени вины налогоплательщика и размера вреда, причиненного несоблюдением требований, в том числе, упущенной выгоды. При назначении наказания необходимо принимать во внимание смягчающие обстоятельства.

Сводная информация об имеющихся подходах к штрафным санкциям за несоблюдение требований к документации по трансфертному ценообразованию, приведена в **Таблице 4.** [24] Эта тема рассматривается ниже в Part III.

Штрафные санкции, связанные с документацией по трансфертному ценообразованию, могут основываться на специальном режиме ведения именно этого вида документов, а могут строиться на основе общих правил ведения документации или учета операций, которые относятся не только к документам по трансфертному ценообразованию. В последнем случае общие правила ведения документации, скорее всего, будут изложены в первичном законодательстве, а затем разработаны для целей трансфертного ценообразования в специальных нормативных актах или методических указаниях.

Таблица 4 : Подходы к определению штрафных санкций за нарушение требований законодательства и стимулов для соблюдения установленных правил

Тип документации	Условия применения штрафных санкций	Возможные подходы к применению штрафных санкций	На основании специальных или общих требований
Налоговая декларация или таблицы по трансфертному	a) Непредоставление декларации в установленные сроки. b) Представление неполной декларации.	Для пунктов a) и b) размер штрафа может быть определен на основе штрафа за позднее	В тех случаях, когда декларация по трансфертному ценообразованию

[24] Для более подробного рассмотрения вопроса о выработке подхода к штрафным санкциям см. Waerzeggers, Christophe, Cory Hillier, and Irving Aw, 2019, "Designing Interest and Tax Penalty Regimes", Tax Law IMF Technical Note 1/2019, IMF Legal Department

ценообразованию, подаваемые ежегодно	c) Неправильный расчет прибыли.	представление полной декларации, рассчитанного за каждый день просрочки от a) надлежащей даты представления до b) даты представления полной декларации. Для пункта c) размер штрафа может основываться на фиксированной сумме и/или на сумме любых последующих корректировок налогооблагаемого дохода или суммы уплачиваемого налога.	является частью годовой налоговой декларации, размер штрафа можно определить по представленному документу с учетом того, что декларация не представлена или декларация неполная или неверная. В других случаях может потребоваться определение конкретной суммы штрафа.
Обоснование трансфертного ценообразования (Мастер – файл или Локальный файл)	a) Не подготовлена надлежащая документация к установленной дате. b) Не представлена надлежащая документация по запросу или к установленной дате. c) Представление неправильной документации.	Штрафы могут быть установлены: i. в виде фиксированной суммы ii. на основе последующих корректировок налогооблагаемого дохода iii. на основе последующих корректировок суммы уплаченного налога. Или для b) сумма штрафа может быть определена, исходя из нарушения сроков представления полного комплекта документов и рассчитана на основе определения суммы штрафа за день просрочки от a) даты, установлен-ной для представления документов до b) даты представления материалов в полном объеме.	Сумма штрафа может основываться исходя либо из общего подхода к представлению всех документов, либо из конкретных положений правил, относящихся к документации по трансфертному ценообразованию.
Отчеты РПС	a) Штраф за не предоставление полного Отчета РПС к установленному сроку.	За пункт a) сумму штрафа можно определить, зафиксировав нарушение срока подготовки полного пакета документов, на основе	В обоих случаях сумма штрафа может основываться, исходя либо из общего подхода к

	b) Штраф за подготовку недостоверного Отчета РПС.	определения суммы штрафа за каждый день опоздания и сопоставить (i) установленную дату представления документов с (ii) датой представления полного Отчета по странам. Для пункта b) штраф установлен в виде фиксированной суммы и/или на основе суммы консолидированного дохода группы МНП.	представлению всех документов, либо из конкретных положений правил, относящихся к документации по трансфертному ценообразованию.
Анкеты	В большинстве случаев заполнение анкет не является обязательным, и поэтому за их непредставление не могут назначаться штрафные санкции. Некоторые анкеты имеют чисто консультативный характер и/или используются для оценки риска. Однако, невыполнение просьбы о предоставлении информации в ходе проведения проверки может повлиять на сумму штрафа за внесение корректировок в трансфертное ценообразование, например, принимается во внимание, сотрудничает ли налогоплательщик с налоговыми органами или препятствует их работе, либо позицию налогоплательщика оценивают как «обоснованно спорную».		
Информация, предоставляемая впоследствии, данные и документы, запрашиваемые в ходе проведения проверки	a) Штраф за непредставление полной информации в установленные сроки. b) Штраф за представление недостоверной информации	За пункт a) сумму штрафа можно определить, зафиксировав наруше-ние срока подготовки полного пакета документов, на основе определения суммы штрафа за каждый день опоздания и сопоставить (i) установленную дату представления документов с (ii) датой представления полного Отчета по странам. Для пункта b) штраф установлен в виде фиксированной суммы и/или на основе суммы любых последующих корректировок налогооблагаемого дохода или налога, подлежащего уплате.	В обоих случаях сумма штрафа может основываться, исходя либо из общего подхода к представлению всех документов, либо из конкретных положений правил, относящихся к документации по трансфертному ценообразованию.

Как это соотносится с бременем доказывания?

Еще одним способом стимулирования налогоплательщиков к выполнению требований в отношении подготовки документации по трансфертному ценообразованию является разработка стимулов в форме перекладывания бремени доказывания на налоговую инспекцию. В данном случае, если изначально бремя доказывания лежит на налогоплательщике, то при соблюдении налогоплательщиком требований к документации по трансфертному ценообразованию оно может быть переложено на налоговую администрацию. Этот подход, который изложен в пункте 3 Приложения 1 в качестве иллюстрации к законодательству о требованиях к документации по трансфертному ценообразованию, наиболее подходит к ситуациям, когда речь идет о своевременном представлении в налоговые органы информации по трансфертному ценообразованию в виде Локального файла и Мастер – файла.

Аналогичным образом, в тех случаях, когда изначально бремя доказывания лежит на налоговых органах, несоблюдение требований документации по трансфертному ценообразованию может привести к перекладыванию бремени доказывания на налогоплательщика.

2.5 Получение доступа к документам, которые находятся за пределами юрисдикции национальных налоговых органов

Некоторые страны сообщают, что дочерние компании группы МНП или постоянные представительства, расположенные на их территории, иногда утверждают, что они не имеют доступа к информации, которая находится за пределами страны их местонахождения. Они утверждают, что вследствие этого не могут предоставить определенную информацию в налоговые органы. Это касается информации, которая находится в распоряжении иностранной материнской компании, в головном офисе или в дочерних компаниях. Данная проблема не касается информации, которая находится в распоряжении иностранных дочерних компаниях местной корпорации, имеющей штаб – квартиру в данной стране – в подобных случаях местная корпорация, как правило, имеет право требовать от своих дочерних компаний или филиалов предоставления им информации и необходимых данных.

Эта проблема потенциально может оказывать разное влияние на отдельные виды документации.

1. Обоснования по трансфертному ценообразованию и соответствующие таблицы для декларации[25] должны представляться в соответствии с действующими в конкретной стране правилами, и обычно за непредставление указанных документов применяются штрафные санкции. Несмотря на это, развивающиеся страны сообщают, что МНП часто утверждают, что они не имеют доступа к достаточной информации для представления полных таблиц или материалов для обоснования трансфертного ценообразования. Для тех стран, которые признают подход к документации по обоснованию трансфертного ценообразования, изложенный в Докладе о Действии 13 по борьбе с РНБиП, эта проблема, скорее всего, затронет Мастер – файл (который дает возможность провести глобальный анализ и обычно

[25] В понятие материалы для обоснования трансфертного ценообразования включают Локальный файл и Мастер – файл, которые приводятся в Докладе о Действии 13 по борьбе с РНБиП.

подготавливается конечной материнской компанией (КПК) в большей степени, чем Локальный файл (который дает возможность провести анализ внутрифирменных операций, затрагивающих налогоплательщика в данной стране).

С подобными утверждениями нельзя согласиться:

- Информация, которая содержится в этих документах, необходима для того, чтобы установить, что цена и другие условия сделок, подпадающих под действие правил трансфертного ценообразования, были определены в соответствии с принципом конкурентной среды. Если местное юридическое лицо не имеет доступа к этой информации, то из этого следует, что указанное юридическое лицо не смогло установить действительный конкурентный характер применяемых трансфертных цен и, таким образом, представило некорректную налоговую декларацию в соответствии с национальными правилами.
- Группы МНП становятся все более интегрированными организациями с региональными или глобальными структурами управления и цепочками поставок. Это означает, что становится все менее вероятным, что местным предприятиям будет отказано в доступе к информации, касающейся операций, выходящих за пределы национальной юрисдикции.

Важно, чтобы меры наказания за непредставление такой информации были достаточно жесткими и эффективно применялись. Это обеспечит предоставление подобной информация на местном уровне. Дополнительным вариантом может быть применение мер, описанных в разделе 3.3.5 (1), которые предполагают перевод бремени доказывания на налогоплательщика.

2. В тех случаях, когда Отчеты РПС необходимо подавать локально по месту нахождения предприятия, как это описано в Параграфе 3.4.2, это предприятие может утверждать, что у него нет доступа к этому Отчету. Поэтому важно, чтобы штрафы за непредставление отчета были достаточно жесткими и эффективно применялись для обеспечения того, чтобы Отчет представлялся на локальном уровне.

3. Обращение налогоплательщика – резидента к иностранным дочерним компаниям с просьбой заполнить анкеты и вернуть их часто имеет неофициальный характер и не имеет юридической силы. В таких случаях у налоговых органов практически не будет возможности заставить его представить эти анкеты. В некоторых странах законодательство может предусматривать, что, если налогоплательщик не предоставил такую информацию по запросу, он не может впоследствии полагаться на ту же информацию в суде. В тех случаях, когда налоговая администрация не может принудить налогоплательщика предоставить такую информацию, может быть сделан запрос в соответствии с положениями об обмене информацией. Однако результат будет зависеть от того, подпадает ли запрашиваемая информация под действие положений об обмене информацией, или нет. [26]

[26] Положения, изложенные в Article 26.1 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, а также Article 26.1 of the UN Model Double Taxation Convention between Developing and Developed Countries позволяют обмениваться информацией, которая «предположительно подходит для выполнения положений

4. Информация, затребованная в ходе проверки, может включать сведения, которые могут быть обоснованно оспорены налоговыми органами, и должна быть доступна налогоплательщику – резиденту или предоставлена ему. Однако может также оказаться, что существует информация, которая действительно недоступна налогоплательщику – например, документы, представленные иностранным зависимым предприятием своим налоговым органам. В подобных случаях может оказаться целесообразным задействовать механизм обмена информацией. [27]

Далее отмечается, что налоговые органы должны запрашивать только ту информацию, которая является актуальной и обоснованной.

2.6 Облегченный режим и исключения из правил

Затраты, связанные с соблюдение правил трансфертного ценообразования, могут быть для налогоплательщиков очень значительными. Важно, чтобы при разработке режима подготовки и представления документации по трансфертному ценообразованию были приняты меры, позволяющие избежать ненужных или непропорционально высоких затрат на соблюдение подобных требований. Это признается в разработанных ООН *Методических указаниях ООН по трансфертному ценообразованию*, особенно когда речь идет о малых и средних предприятий (МСП), которые участвуют в трансграничных связанных сделках[28]. Многие страны решают эту проблему путем упрощения правил ведения документации по трансфертному ценообразованию для малых предприятий или для компаний с незначительным риском (например, для налогоплательщиков, имеющих только ограниченные по объему сделки со связанными сторонами). В качестве альтернативы страны могут освободить таких налогоплательщиков от выполнения правил ведения документации (но не от требований к установлению трансфертных цен). В таких случаях исключение не будет распространяться на требование представлять информацию о трансграничных сделках в ходе проверки, как это предусмотрено общими правилами предоставления информации. Подходы к решению подобных вопросов обобщены в приведенной ниже таблице. Они далее рассматриваются в Части III.

Таблица 5: Упрощенный режим и исключения из правил

Тип документации	Возможное упрощение режима или меры по введению исключения из правил
Ежегодная декларация и таблицы по трансфертному ценообразованию	1. Исключения для малых предприятий и для налогоплательщиков с невысоким уровнем риска

этой конвенции или для применения норм права или для обеспечения исполнения национального законодательства, связанного с любыми видами налогов ...»

См. также Chapter III, Section I, on Exchange of Information in OECD/Council of Europe (2011), *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/9789264115606-en.

[27] Опять же, запрос должен осуществляться в рамках инструмента по обмену информацией. См. Выше ссылку 15.

[28] См. UN (2017), "Documentation", Section C.2.4.4.1 in Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2017, UN Publishing, New York, http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf.

	2. Упрощенная схема подачи декларации для мелких налогоплательщиков 3. Исключения касательно раскрытия информации по сделкам ниже установленного объема
Локальный файл	1. Исключения для малых предприятий и для налогоплательщиков с невысоким уровнем риска 2. Исключения для налогоплательщиков, которые входят в группу компаний, консолидированный объем операций которой ниже установленного уровня 3. Исключение для налогоплательщиков в рамках «безопасных гаваней» для сделок, по которым имеются предварительные соглашения о ценообразовании 4. Упрощенные требования к документации для мелких налогоплательщиков
Мастер – файл	Исключения для налогоплательщиков, которые входят в группу компаний, консолидированный объем операций которой ниже установленного уровня
Отчеты РПС	Исключение для групп МНП с глобальным консолидированным доходом менее EUR 750 млн[29]
Анкеты	Поскольку анкеты не предусмотрены законодательством, налоговые органы могут решить использовать их только для крупных предприятий и для налогоплательщиков с высоким уровнем риска
Дополнительная информация, данные и документы	Подобную информацию запрашивают налоговые органы при проведении проверок – поэтому исключения для данного вида информации не предусмотрены

Для применения указанных мер требуется определить термины «мелкий налогоплательщик» или «налогоплательщик с невысоким уровнем риска». Для этого имеется несколько возможностей:

- Существующие определения малых и средних предприятий. В тех случаях, когда используется такое определение, в освобождении может быть отказано налогоплательщикам, осуществляющим операции с более высоким риском, например налогоплательщику, который проводит одну или несколько операций с компанией, работающей в стране с низким уровнем налогообложения;
- Ссылка на сумму сделок, в совершении которых имеется заинтересованность. Это может создавать проблемы, если налогоплательщик занижает объем операции со связанными сторонами;

[29] Этот критерий рассматривается в материалах по Действию 13 по борьбе с РНБиП и составляют часть минимального стандарта для Действия 13 по борьбе с РНБиП.

- Ссылка на долю сделок со связанными сторонами в объеме сделок, не связанных с третьими лицами. Это может создавать проблемы, если налогоплательщик занижает объем операции со связанными сторонами;
- Упрощенный режим для исключительно внутренних сделок между местными связанными субъектами, когда обе стороны по сделкам подпадают под один и тот же налоговый режим и ставку налогообложения.

Странам необходимо адаптировать определения «мелких налогоплательщиков" или "налогоплательщиков с низким уровнем риска" к контексту их конкретных рынков.

Там, где это возможно, можно было бы рассмотреть вопрос о согласовании упрощений и исключений в рамках региона. Такая последовательность помогла бы предотвратить вредную конкуренцию между странами в области налогообложения.

ЧАСТЬ III. ОТДЕЛЬНЫЕ КОМПОНЕНТЫ ДОКУМЕНТАЦИИ

3.1 Введение

В этом разделе подробно рассматриваются каждый вид документации по трансфертному ценообразованию, о которых шла речь в Части II, т. е. декларации о трансфертном ценообразовании, обосновании трансфертного ценообразования (в т. ч. Локальном файле и Мастер – файле, предоставление которых предусмотрено в Докладе по Действию 13 в целях борьбы с РНБиП), Отчете РПС и Анкете. Здесь же будут приведены примеры того, какие подходы характерны для отдельных стран.

3.2 Декларации о трансфертном ценообразовании

Декларация о трансфертном ценообразовании – это определенный набор информации о трансфертном ценообразовании, которую соответствующие налогоплательщики должны периодически представлять в налоговые органы, как правило, ежегодно. Эта информация может быть представлена по итогам года вместе с налоговой декларацией или в виде таблицы, обычно подаваемой одновременно с декларацией. Налогоплательщик обязан раскрывать в стандартном формате информацию, касающуюся его операций со связанными сторонами. Предоставление этой информации предусмотрено в дополнение к другим требованиям документации по трансфертному ценообразованию.

Декларация о трансфертном ценообразовании содержит информацию о сделках со связанными сторонами. Как правило, она включает, как минимум, перечень сделок со связанными сторонами и страны, в которых контрагенты по этим сделкам являются резидентами.

3.2.1 Функции декларации о трансфертном ценообразовании

Декларация о трансфертном ценообразовании преследует несколько целей, в т. ч.:

1. Оценить риск и обратить внимание на некоторые сделки. Информация, которая содержится в этой декларации, может быть использована для:

- Выявления и анализа рисков на макроуровне. Например, риски, характерные для определенной категории сделок или для отдельных секторов экономики;
- Выявления налогоплательщиков, представляющих высокий риск с точки зрения получения (налоговыми органами) доходов, в т. ч. при отборе объекта для проверки;
- Определения конкретных операций, на которые будет обращено особое внимание налоговых органов при проведении проверки.

Информация, которая содержится в декларации о трансфертном ценообразовании, вряд ли предоставит достаточно оснований для проведения проверки и принятия решения о рыночном характере сделок. Обычно она рассматривается как инструмент для использования на первом этапе проверки – для отбора сделок, подлежащих проверке, и для определения конкретных вопросов, которые требуют выяснения при проведении проверки.

Информация, представленная в декларациях о трансфертном ценообразовании, обычно представлена в виде таблиц, в которых приведены количественные данные, что делает ее пригодной для подготовки в электронном формате. Там, где у налоговой администрации есть ресурсы, электронное представление с использованием автоматизированных процессов позволяет анализировать большие массивы информации с использованием таких методов, как выявление закономерностей и сопоставление данных. [30]

2. Подача декларации о трансфертном ценообразовании может оказать позитивное влияние на поведение МНП и способствовать созданию культуры соблюдения требований законодательства. Требование представлять соответствующие данные в виде составной части налоговой декларации или в качестве дополнения к ней, вероятно, позволит обратить особое внимание на проблемы трансфертного ценообразования и на ответственность за соблюдение соответствующих правил.

При разработке такого типа формы отчетности следует позаботиться о том, чтобы не запрашивать информацию, которая была бы чрезмерно обременительной для налогоплательщиков из-за бо́льшего объема информации, чем требуется для целей оценки рисков, или из-за предоставления информации, которая уже получена налоговыми органами по другим каналам. Простота, отсутствие дублирования и стандартизация могут быть полезными основополагающими принципами представления информации и составлении специальных отчетов о трансфертном ценообразовании.

При определении формы раскрытия информации налоговые органы, вероятно, захотят рассмотреть вопрос о том, в какой степени эта форма соответствуют согласованному и принятому в том или ином регионе порядку. Региональный подход

[30] Например, программы, используемые для выявления наиболее подходящих сделок при проведении проверки трансфертного ценообразования в Колумбии разработаны для использования статистических данных и логарифмов, а также для процесса оценки риска. Они построены на основе работы с переменными, характеризующими степень риска и возможности уклонения от уплаты налогов. Данные из деклараций о трансфертном ценообразовании вводятся в базу данных налогового управления Колумбии (DIAN) и вместе с данными, которые содержится в налоговой декларации, используются для отбора налогоплательщиков с целью проведения международного аудита.

может оказаться полезным как для налогоплательщиков, так и для налоговых администраций. К преимуществам регионального подхода относится:

a. **Способность улучшать инвестиционный климат.** Расходы налогоплательщиков на соблюдение требований ведения документации будут снижены, если страны региона в своих требованиях к документации будут применять аналогичные форматы.

b. **Предотвращение ‘налоговой конкуренции".** Отсутствие согласованного порядка применения правил трансфертного ценообразования может привести к возникновению налоговой конкуренции между странами. Например, отказ от применения или преференциальное применение правил ведения документации может создать преднамеренные или непреднамеренные стимулы для привлечения в страну инвестиций.

c. **Согласование подходов при установлении требований к документации и сотрудничество между странами в этой области позволят также выявить лучшие примеры из практики** и создать возможности для сотрудничества и взаимной поддержки в выработке политики и законодательства в этой области, а также в администрировании документооборота и в приобретении навыков работы с документами.

3.2.2 Формат и содержание декларации

Формат и содержание декларации о трансфертном ценообразовании различаются по странам. Для простоты их можно разделить на два основных типа:

Раскрытие информации производится с помощью специальной стандартной формы, которая не является частью годовой налоговой декларации. Среди стран, в которых принят такой подход, – Аргентина, Канада, Колумбия, Доминиканская Республика, Финляндия, Либерия, Мексика, Нигерия и США.

Раскрытие информации, которая является частью налоговой декларации по итогам года. В подобных случаях специальные пункты по трансфертному ценообразованию включаются в налоговую декларацию или в прилагаемую к ней таблицу. Например, Австралия, Литва, Чешская Республика, Нидерланды, Словацкая Республика и Испания требуют раскрытия информации о сделках по трансфертному ценообразованию в налоговой декларации.

Вставка 2: Пример - Требование к налогоплательщикам ответить на один или несколько конкретных вопросов о трансфертном ценообразовании, включенных в налоговую декларацию

Голландия - Вопросы, которые содержатся в налоговой декларации, могут меняться год от года. Пример вопросов, включенные в декларации за 2016 г.: имела ли место реструктуризация бизнеса, и подпадает ли предприятие под действие требования о подготовке Локального файла (которое в Голландии применяется только в отношении группы МНП с консолидированной выручкой группы не менее EUR 50 млн). Были заданы также и другие вопросы, которые имеют отношение к трансфертному ценообразованию, но не являются специальными вопросами по трансфертному ценообразованию (например, участвует ли компания в финансовой деятельности группы).

Как минимум, страны обычно требуют, чтобы налогоплательщики сообщали о заключении трансграничных контролируемых сделок, чтобы налоговые органы могли иметь достоверную информацию о стране регистрации иностранных связанных компаний, о сумме сделок и о применяемой методике установления цен. Вместе с тем, в некоторых странах запрашивают намного более подробную информацию (например, в Мексике, Доминиканской Республике).

Информация, которую обычно запрашивают в таких декларациях, включает следующие данные:

- → Идентификационные данные налогоплательщика
- → Данные по иностранным связанным компаниям, с которыми налогоплательщик – резидент заключает сделки
- → Страна пребывания связанных иностранных компаний
- → Характер сделки (например, предоставление услуг, продажа товаров, финансовые операции (например, кредиты, финансовые гарантии, хеджирование и т. д.)
- → Сумма сделки
- → Сумма сделки, если ее рассчитывать цену на основе принципа конкурентной среды
- → Количество предприятий, принимающих участие в сделке
- → Используемый метод трансфертного ценообразования
- → Вид конкурентных материалов, которые использовались при расчете цены (внешних или внутренних)
- → Приводит ли используемый при расчете сделки метод установления цен какой-либо корректировке налогооблагаемого дохода (например, к корректировке в конце года).

Как правило, требуется раскрыть информацию о сделках, подпадающих под действие режима «безопасной гавани» или предварительного соглашения о ценообразовании.

Образцы деклараций, предусмотренных в отдельных странах, представлены в Приложении 3.

3.2.3 Механизм представления информации

Во многих странах налоговые органы приложили значительные усилия и вложили немалые средства в систему автоматизации процесса подачи данных и управления налоговыми декларациями и другой информацией о налогоплательщиках, например, через онлайн-платформы подачи документов. Преимущество подачи налоговых деклараций и другой налоговой информации в режиме онлайн заключается в том, что она обеспечивает налоговым органам беспрепятственный доступ к документации для оценки рисков и проверки данных и сокращает количество документов, необходимых для хранения, обслуживания и обеспечения безопасности. Информацию в цифровом формате также легче найти и более эффективно обеспечить к ней доступ. Налогоплательщики также получают выгоду от упрощения процесса подачи и хранения налоговой документации с помощью онлайн – платформ для подачи документов.

Некоторые электронные форматы, которые могут быть использованы, включают:

- **Электронный формат передачи информации (например, XML-схемы, веб – сервисы).** Налоговые органы разрабатывают и предоставляет налогоплательщикам параметры файла и спецификацию для его создания. Затем соответствующий файл должен быть представлен в электронном виде через систему интернет – передачи файлов. В этом формате осуществляется предварительный контроль подлинности документов (т. е. автоматизированная валидация), что способствует проверке информации до ее представления. Передача информации в электронном формате особенно рекомендуется для больших файлов. Среди стран, в которых разрешена электронная передача деклараций о трансфертном ценообразовании, – Австралия, Колумбия и Доминиканская Республика.
- **Веб-формы.** Веб-формы или формы HTML на веб-странице налоговой администрации позволяют налогоплательщикам вводить данные, которые отправляются на сервер для обработки. Эти формы могут быть похожи на бумажные табличные формы базы данных, где веб-пользователи заполняют ячейки таблицы с помощью флажков или текстовых полей. Веб-формы не рекомендуются использовать для больших объемов данных, так как для налогоплательщиков может быть обременительным, например, давать подробную информацию о значительном количестве операций. Веб-формы могут иметь активированную функцию проверки достоверности информации.

- **Заполняемые/сохраняемые формы в PDF-формате**. После заполнения файла в виде Портативного формата документа (PDF) файл может быть представлен в электронном виде в налоговую администрацию. В частности, заполняемые PDF-формы могут подходить для небольших файлов. Этот формат прост в разработке и использовании, но имеет меньше встроенных механизмов обнаружения ошибок. Примером страны, которая позволяет подавать в электронном виде декларации по трансфертному ценообразованию в формате PDF, является Канада.[31]

[31] С действующими в Канаде инструкциями по вопросу о подготовке декларации по трансфертному ценообразованию можно ознакомиться здесь: https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/about-forms-publications.html#h1.

Для оказания помощи налогоплательщикам и обеспечения достоверности и точности направляемой информации налоговые органы, как правило предоставляют налогоплательщикам Инструкцию по заполнению форм налоговой отчетности.

3.2.4 Система регулирования

Представление декларации о трансфертном ценообразовании, как правило, является обязательным для соответствующих налогоплательщиков. Объем, формат и содержание нормативных актов в этой области варьируют в зависимости от рассматриваемой страны. Наиболее распространенной практикой является установление общих обязанностей налогоплательщиков в первичном законодательстве с изложением более подробных и конкретных положений во вторичных нормативно – правовых актах или в дополнительных инструкциях и методических указаниях. [32]

Вторичное законодательство и дополнительные инструкции и методические указания могут быть очень подробными. Например, действующие в некоторых странах правила содержат подробные спецификации, касающиеся порядка представления документов, форм, которые должны быть заполнены, а также требуемых систем и формата информационных технологий. Примеры таких правил изложены в приведенной ниже вставке.

[32] См. также Параграф 2.1.1

Вставка 2: Примеры правил представления декларации о трансфертном ценообразовании

1. Колумбия – (неофициальный перевод на английский)

Выдержки из первичного нормативно – правового акта

Статья 260-9. Обязанность представить декларацию о доходах

Плательщики налога на прибыль и дополнительных налогов обязаны соблюдать правила, которые относятся к системе трансфертного ценообразования, если совокупная стоимость их активов по состоянию на последний день налогового года или периода равна или превышает эквивалент, равный стоимости ста тысяч (100.000) единиц налогообложения («ЕН»),[33] или чей валовый доход в соответствующем году равен или больше дохода шестидесяти одной (61,000) единицы налогообложения, которые заключили сделки с зависимыми компаниями в смысле Статей 260-1 и 260-2 настоящего закона, должны ежегодна представлять декларацию о доходах по сделкам, заключенным с упомянутыми выше зависимыми компаниями.

Выдержка из ПОСТАНОВЛЕНИЯ № 000065 от 18 ИЮНЯ 2020 г.

СТАТЬЯ 3. Информация, которую должны предоставить налогоплательщики, обязанные подать декларацию о трансфертном ценообразовании по форме 120.

В соответствии со Статьей 1 Постановления № 000019 от 10 марта 2020 г. информация за 2019 финансовый год или часть 2020 финансового года, на которую имеется ссылка в Листе 2 Формы 120 «Информационная декларация о трансфертном ценообразовании», должна быть представлена по Форме 1125 и содержать следующие данные:

Форма 1125. Сделки с иностранными зависимыми лицами, которые расположены в зонах свободной торговли, или с физическими лицами, компаниями, предприятиями, которые расположены, постоянно находятся или зарегистрированы в налоговых гаванях Декларация о трансфертном ценообразовании – Лист 2.

- Тип документа
- Идентификационный номер налогоплательщика
- Фамилия
- Вторая фамилия
- Имя
- Другие имена
- Название компании
- Характеристика отношений
- Виды операций
- Код страны

- Город
- Характер сделки
- Сумма сделки
- Вычет затрат/расходов (из налогооблагаемой суммы)
- Основная сумма сделки
- Остаток основной суммы к оплате
- Используемый метод
- Показатель прибыльности сделки
- Нескорректированная прибыль или цена – (положительная или отрицательная)
- Скорректированная прибыль или цена – (положительная или отрицательная)
- Значение показателя цены, взятой для сравнения
- Глобальные или разделенные на части данные
- Тип поправок
- Тип диапазона
- Положительная/отрицательная минимальная стоимость или нижний предел
- Положительное/отрицательное медианное значение
- Положительная/отрицательная максимальная стоимость или верхний предел
- Рассматриваемая сторона в сделке
- Сумма первичной корректировки
- Реструктуризация
- Соглашения о разделе понесенных затрат

2. Индия

Согласно Параграфу 92E Закона о подоходном налоге 1961 г. установлено, что любое лицо, которое заключило международную сделку с ассоциированным предприятием, должно получить от бухгалтера справку, которую оно должно представить в налоговые органы до наступления установленной даты.

Эта справка, которая должна быть подготовлена по Форме 3CEB, требует раскрытия информации, связанной с международными сделками, которые налогоплательщик заключил с ассоциированными предприятиями. Форма 3CEB требует исчерпывающей информации, которая в какой-то степени дублирует информацию, содержащуюся в Локальном файле. Она требует, например, чтобы были изложены подробности, характеризующие характер международной сделки, название и местоположение зависимой компании, суммы сделки и метода трансфертного ценообразования, принятого

[33] В 2017 финансовом году 1 EH = 31.859 колумбийских песо (приблизительно EUR 11,20)

для расчета трансфертной цены. Дополнительная информация может быть представлена в Приложениях.

Эта справка должна быть подписана и заверена бухгалтером.

С описанием требований Параграфа 92E и копией Формы 3CEB можно ознакомиться в **ПРИЛОЖЕНИЕ 3**.

3.2.5 Сроки и даты

Декларация о трансфертном ценообразовании обычно представляет собой документ стандартной формы, который должен быть представлен в налоговые органы в определенный период времени. В тех случаях, когда декларация о трансфертном ценообразовании является частью налоговой декларации, срок ее представления соответствует сроку подачи самой налоговой декларации. В тех случаях, когда декларация о трансфертном ценообразовании не является частью налоговой декларации, срок ее представления в налоговые органы может быть иным.

Таблица 6: Практика, существующая в отдельных странах

Страна	Дата представления в налоговые органы
Аргентина	Не позднее, чем через шесть месяцев после окончания года (срок представления декларации по налогу на прибыль составляет пять месяцев после окончания года)
Канада	В срок представления налоговой декларации по итогам года
Колумбия	Дата устанавливается ежегодно нормативно – правовым актом. Обычно этот срок составляет три – четыре месяца после подачи декларации по налогу на прибыль
Доминиканская Республика	Не позднее 180 дней после окончания финансового года
Финляндия	В дату подачи налоговой декларации по итогам года
Либерия	В дату подачи налоговой декларации по итогам года
Литва	В дату подачи налоговой декларации по итогам года
Мексика	В дату подачи налоговой декларации по итогам года
Нигерия	В срок подачи налоговой декларации компании по итогам года, т. е. не позднее 6 месяцев после окончания отчетного года компании
Уругвай	Не позднее 9 месяцев после окончания финансового года (налоговая декларация по доходам представляется не позднее 4 месяцев после окончания финансового года)

3.2.6 Правоприменительная практика

Штрафные санкции могут предусматриваться за непредставление декларации вообще, за несвоевременную подачу (подачу после установленного срока), за предоставление ложной информации или за утаивание в декларации необходимой информации. Эти штрафы могут быть специально установлены за невыполнение того или иного требования или могут быть связаны с более общим обязательством, предусмотренным в законодательстве (например, за непредставление налоговой декларации, когда отчет о трансфертном ценообразовании содержится в налоговой декларации или прилагается к ней). В представленной ниже таблице подробно описана действующая в некоторых странах практика штрафных санкций за несоблюдение обязательства по отдельному представлению деклараций о трансфертном ценообразовании.

В отличие от требования подать текущую документацию о трансфертном ценообразовании или предоставить обоснование трансфертного ценообразования, подача деклараций по трансфертному ценообразованию обычно не защищает от штрафов за трансфертное ценообразование и, как правило, не меняет сторону, которая несет бремя доказывания.

Таблица 7: Практика штрафных санкций за непредставление и за нарушение сроков представления деклараций о трансфертном ценообразовании

Страна	Штрафные санкции[34]
Аргентина	За непредставление декларации о трансфертном ценообразовании или за нарушение сроков ее представления на налогоплательщика может быть наложен штраф в сумме от 10 000 (~ EUR 102) до 20 000 аргентинских песо (~ EUR 210). Помимо указанного выше штрафа, если Федеральное налоговое управление направило требование представить декларацию по трансфертному ценообразованию, на компанию налагается штраф за каждое невыполненное требование в сумме 45 000 аргентинских песо (~ EUR 460). Если валовый доход налогоплательщика превышает сумму 10 миллионов аргентинских песо (~ EUR 10 244), то после третьего запроса о предоставлении информации дополнительный штраф может составить до 450 000 аргентинских песо (~ EUR 4 600). Кроме того, при обнаружении неточности в декларации налогоплательщика включают в список компаний с повышенным риском, деятельность которых подлежит мониторингу.[35]
Канада[36]	**Нарушение сроков** – Штраф за нарушение сроков или за неоднократное нарушение сроков предоставления более чем одной квитанции по форме

[34] Валютный курс для пересчета взят по состоянию на 30 ноября 2020 г.

[35] Общие постановления 4717 и 3985 см. на: http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/REAG01004717_2020_05_14 и http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/REAG01003985_2017_01_12

[36] T106 E (10/2017). www.canada.ca/content/dam/cra-arc/migration/cra-arc/E/pbg/tf/t106/t106-fill-10-17e.pdf.

	T106 могут оценивать на основании подпункта 162(7) *Закона о подоходном налоге* как подачу документации по форме T106 с нарушением сроков. Штраф составляет сумму равную 100 канадским долларам и еще 25 канадских доллара за каждый день просрочки (~ EUR 65 и EUR 16, соответственно), если нарушение требований продолжается, но не свыше 100 дней. **Непредставление декларации** – Штраф за непредставление декларации может расцениваться на основании подпункта 162(7) Закона о подоходном налоге, в соответствии с которым физические или юридические лица намеренно или под влиянием обстоятельств проявили крайнюю небрежность и не представили документы по форме T106 или не выполнили требование Канадского налогового агентства (КНА) о предоставлении этих документов. Минимальная сумма штрафа составляет 500 канадских доллара (~ EUR 320) в месяц, но не свыше 12000 канадских долларов (~ EUR 7 750) за каждое нарушение. В случае, если КНА направило требование представить документацию по форме T106, минимальная сумма штрафа составляет 1000 (~ EUR 645) канадских долларов в месяц, но не свыше 24.000 канадских долларов (~ EUR 15 500) за каждое нарушение. **Представление недостоверных данных или утаивание информации** – Представление недостоверных сведений или утаивание информации может расцениваться как нарушение подпункта 163(2.4) Закона о подоходном налоге, в соответствии с которым информация, указанная в общем списке транзакций документа T106 или в квитанции является неполной или недостоверной. В таком случае сумма штрафа составляет 24.000 канадских долларов (~ EUR 15 500).
Колумбия	**Нарушение сроков** — в течение пяти дней после окончания срока представления документов штраф составляет 0,02% общей суммы сделки, совершенной с зависимой компанией, и ограничена суммой, равной 313 единиц налогообложения (~EUR 3 030). По истечении пяти дней – 0,1% общей суммы сделки, совершенной с зависимой компанией, за каждый календарный месяц задержки с представлением информационной декларации или его часть, но не свыше 1 250 налоговых единиц (~EUR 12 100) за каждый месяц или 15,000 единиц налогообложения (~EUR 145 200) в общей сумме. **Недостоверная информация** – 0,6% от общей суммы сделок, совершенных с зависимыми компаниями, но не свыше 2 280 единиц налогообложения (~EUR 22 070). **Утаивание информации (сделок)** – 1,3% от общей суммы сделок, совершенных с зависимыми компаниями, но не свыше 3 000 единиц налогообложения (~EUR 29 040); помимо этого, может применяться запрет на вычет затрат по утаиваемым операциям. **Утаивание информации (по зависимым лицам, расположенным в налоговых гаванях)** – 2,6% от общей суммы сделок, совершенных с

	зависимыми компаниями, но не свыше 6 000 единиц налогообложения (~EUR 58 080); помимо этого, может применяться запрет на вычет затрат по утаиваемым операциям. **Непредставление декларации о трансфертном ценообразовании** – 4% от общей суммы сделок, совершенных с зависимыми компаниями, но не свыше 6 000 единиц налогообложения (~EUR 193 060).
Мексика	**Штраф за непредставление, за нарушение сроков или за неполное представление информации** – от 77 230 до 154 460 мексиканских песо (от ~ EUR 3 210 до ~ EUR 6 420).[37]
Уругвай	**Штраф за непредставление, за нарушение сроков или за неполное представление информации** – сумма различается в зависимости от тяжести нарушения. Сумма штрафов колеблется от ~ EUR 184 до ~ EUR 184 200.

3.2.7 Конфиденциальность

Так же, как и в отношении других документов, действуют требования, в соответствии с которыми информация, которая содержится в декларации о трансфертном ценообразовании считается конфиденциальной по аналогии и информацией, которая содержится в налоговой декларации.

3.2.8 Упрощенный режим и исключения из правил

Прежде всего, предоставления декларации о трансфертном ценообразовании обычно требуют от любого налогоплательщика, осуществляющего любую сделку со связанной стороной, которая подпадает под действие существующих в стране правил трансфертного ценообразования. Это означает, что налогоплательщики, не подпадающие под действие общих правил трансфертного ценообразования, будут освобождены от обязанности подавать декларацию по трансфертному ценообразованию.

Однако, как отмечалось в Части II, требование о заполнении таблиц в отношении некоторых налогоплательщиков может привести к ненужным или непропорционально высоким расходам на соблюдение предъявляемых требований. По этой причине некоторые страны ввели специальные исключения из правил или упрощенный режим для мелких налогоплательщиков или менее существенных операций.

Практика исключения из правил подачи декларации варьирует в зависимости от страны. В некоторых странах существует практика освобождения от обязанности по подготовке и подаче декларации о трансфертном ценообразовании на основе таких критериев, как стоимость сделок со связанными сторонами, не превышающая определенной суммы, или на основе показателей оборота самого налогоплательщика. В то время как в других странах все налогоплательщики, подпадающие под действие правил трансфертного ценообразования, обязаны подавать декларации. Льготы могут не применяться, если налогоплательщики осуществляли операции со связанными сторонами в юрисдикциях,

[37] Эти данные ежегодно объявляются.

считающихся налоговыми гаванями, или в других низконалоговых или неналоговых юрисдикциях, или когда эти связанные стороны пользуются льготным режимом.

Таблица 8: Существующая в отдельных странах практика введения упрощенного режима или исключений из правил представления декларации по трансфертному ценообразованию

Страна	Исключения из правил представления декларации по трансфертному ценообразованию[38]
Канада	Общий объем контролируемых сделок не превышает 1 000 000 канадских долларов (~ EUR 646 000)
Колумбия	Налогоплательщик, общая сумма активов которого по состоянию на последний день финансового года не превышает 100 000 единиц налогообложения или валовая прибыль которого составляет менее 61 000 единиц налогообложения (~ EUR 590 048)
Доминиканская республика	Исключения из правил отсутствуют
Либерия	Упрощенный режим подачи деклараций для мелких налогоплательщиков, которыми являются занимающиеся бизнесом юридические и физические лица с оборотом менее 3 000 000 либерийских долларов (~ EUR 16 000) в год.[39]
Литва	Сумма каждой сделки с зависимой компанией или сумма всех аналогичных операций составляет менее EUR 90 000.
Уругвай	Общая сумма контролируемых сделок, заключенных в течение финансового года не превышает 50 млн индексных пунктов (~ EUR 4.5 млн).

3.3 Обоснование трансфертного ценообразования

В настоящем докладе обоснованием трансфертного ценообразования считается набор документов и информации, которые соответствующие налогоплательщики обязаны подготовить, хранить и представлять в налоговые органы, если и когда это требуется. Хотя этот набор документов обычно называют «документацией по трансфертному ценообразованию», для целей настоящего доклада они будут называться «обоснованием трансфертного ценообразования», чтобы отличать его от других типов документации. Термин «обоснование трансфертного ценообразования» включает Локальный файл и Мастер-файл", описание которых содержится в Докладе о Действии 13 по борьбе с РНБиП.

[38] Валютный курс для пересчета взят по состоянию на 30 ноября 2020 г.

[39] Статья 6.1. a) Liberia Transfer Pricing Regulations, 2016 and Section 200 c) of Liberia Revenue Code

Основные особенности обоснования трансфертного ценообразования описаны ниже

1. МНП, как правило, обязаны разработать отдельное обоснование для каждой из компаний, подпадающих под действие правил трансфертного ценообразования в тех странах, в которых работает группа МНП. Однако, некоторые элементы обоснования трансфертного ценообразования могут оказаться общими для более чем одной компании в группе МНП или даже для всех из них;

2. Обоснования обычно разрабатываются специально для целей соблюдения требований трансфертного ценообразования;

3. МНП обычно (хотя и не всегда) обязаны иметь соответствующую документацию до подачи налоговой декларации, а затем представлять ее в налоговые органы по запросу;

4. Для более крупных групп МНП, где существует множество разнообразных внутригрупповых сделок, процесс подготовки обоснований трансфертного ценообразования может быть длительным и сложным. Подготовка этих обоснований может оказаться очень дорогостоящей – за разработку и составление обоснований трансфертного ценообразования для крупной МНП консультанты могут взимать плату в сотни тысяч, а в отдельных случаях, когда речь идет о сложных и крупных сделках, даже миллионы евро.

3.3.1 Функции обоснования трансфертного ценообразования

С точки зрения налогоплательщика, главная функция обоснования трансфертного ценообразования состоит в том, чтобы продемонстрировать соблюдение правил трансфертного ценообразования, действующие в той или иной стране или в тех или иных странах. Как минимум, обоснование должно: обозначить и описать соответствующие сделки; показать, как был выбран наиболее подходящий метод трансфертного ценообразования; и описать, как этот метод применялся.

Таким образом, обоснование трансфертного ценообразования может:

- предоставить доказательства того, что налогоплательщик стремился соблюдать правила трансфертного ценообразования. Для некоторых стран это важно, поскольку они могут также служить доказательством для того, чтобы оспорить штрафные санкции, если по итогам проверки трансфертного ценообразования будет произведена корректировка цен (например, из-за того, что налоговые органы могут попытаться применить другой метод трансфертного ценообразования или поставить под сомнение обоснованность конкурентных материалов, выбранных для расчета цен);
- обеспечить налоговые органы информацией для рассмотрения вопроса о том, следует ли инициировать или продолжать проверку трансфертного ценообразования и, если да, то на каких сделках следует сосредоточиться;
- обеспечить налоговые органы информацией и данными, имеющими значение для проведения проверки. Однако информация, представленная в обосновании трансфертного ценообразования, редко бывает достаточной для проведения полного аудита, и почти всегда проверяющие нуждаются в дополнительной информации.

Документация по трансфертному ценообразованию также может заставить налогоплательщиков задуматься о том, каким образом они определяют и обосновывают трансфертные цены, используемые для целей налогообложения.

Вставка 3: Как обоснование трансфертного ценообразования может использоваться в процессе проведения проверки?

Как уже упоминалось выше, процесс обоснования трансфертного ценообразования может быть длительным и сложным. Полные, профессионально подготовленные обоснования трансфертного ценообразования могут выглядеть пугающими для некоторых аудиторов, которые могут не захотеть оспаривать содержащиеся в документе выводы или даже изначально требовать его представления. Однако хорошо подготовленное обоснование трансфертного ценообразования, как правило, содержит информацию и анализ, которые жизненно важны для понимания аудитора, и там, где имеется обоснование трансфертного ценообразования, одним из ключевых элементов аудита является проверка достоверности анализа и содержащихся в нем выводов.

а) Информация и анализ, содержащиеся в обосновании трансфертного ценообразования

Хорошо подготовленное обоснование трансфертного ценообразования должно предоставить аудитору:

- Подробную информация о структуре хозяйственных операций МНП, в которых участвует налогоплательщик, включая четкое представление о цепочке поставок;
- Характеристику основных особенностей отрасли или сектора экономики, в котором работает МНП и компания – налогоплательщик;
- Сведения о совершенных налогоплательщиком сделках со связанными сторонами, включая любые оформленные соглашениями договоренности сторон;
- Анализ функций налогоплательщика и связанных с ним лиц, а также используемых активов и принимаемых рисков в связи со сделками в рамках группы МНП.

Эта информация должна помочь аудитору составить представление о бизнесе, в котором участвует налогоплательщик, и, что важно, понять какие факторы являются движущими силами эффективности этого бизнеса. При этом обоснование также должно дать возможность аудитору понять, какие наиболее важные нематериальные активы задействованы в бизнесе (если таковые имеются) и что позволит получить отдачу от таких нематериальных активов; каковы принятые налогоплательщиком главные риски и каким образом компания получает компенсацию за принятие этих рисков.

Более того, хорошо подготовленное обоснование трансфертного ценообразования должно предоставить в распоряжение аудитора:

- Результаты анализа, проведенного с использованием приведенной выше информации, на основании которых налогоплательщик (и, соответственно, компания, в которой проводится проверка, если это имеет место) делает выводы о наиболее подходящем методе трансфертного ценообразования;

- Обоснование применения того или иного метода определения цен, включая, где это необходимо, идентификацию надежных конкурентных материалов, отобранных для сопоставления данных.

Эта информация чрезвычайно важна. Она знакомит аудитора с выводами налогоплательщика относительно применения принципа конкурентной среды и о том, как налогоплательщик пришел к этим выводам. Анализ и обоснование этих выводов часто является отправной точкой для проверки трансфертного ценообразования.

б) Проверка надежности обоснования трансфертного ценообразования.

Одной из отправных точек любой проверки трансфертного ценообразования будет анализ достоверности выводов, зафиксированных в обосновании трансфертного ценообразования. В этой работе есть много аспектов (их подробное обсуждение выходит за рамки представленного исследования). Однако ключевым вопросом налоговой проверки обычно является выяснение того, насколько обстоятельства, на базе которых основан анализ, соответствуют существу фактических сделок и, в частности, выполняемым компанией функциям, задействованным активам (включая нематериальные активы) и связанным с ними рискам. В частности, выбор наиболее подходящего метода трансфертного ценообразования будет осуществляться на основе допущений в отношении функций, выполняемых налогоплательщиком и его связанными сторонами, активов, которые они используют или вносят, и рисков, которые они принимают на себя. При этом должны учитываться ключевые факторы, обеспечивающие эффективность операций, включая ценные нематериальные активы, а также принимаемые экономически значимые риски в бизнесе. Важно установить, что анализ и выводы, сделанные в обосновании трансфертного ценообразования, в частности в отношении того, где создается стоимость, согласуются с сущностью коммерческих операций.

3.3.2 Формат и содержание

В этом разделе рассматриваются различные подходы, используемые странами при определении формата и содержания обоснований трансфертного ценообразования. Существует большое разнообразие подходов. Все налоговые органы, осуществляющие контроль за действующими режимами трансфертного ценообразования, подчеркивают важность получения обоснований трансфертного ценообразования в рамках процесса обоснования. Степень, в которой конкретные требования к документам прописаны в законодательстве отдельных стран, существенно различается. В некоторых странах определяют общие критерии, по которым определяются цели и задачи обоснований трансфертного ценообразования, без указания, какие конкретно документы должны предоставляться или какая информация должна использоваться для их подготовки. В таком случае налогоплательщики могут выбрать формат исследования и конкретные документы, которые, по их мнению, подходят для решения этой задачи. Такой подход обеспечивает определенную гибкость и позволяет налогоплательщикам создавать и вести только ту документацию, которую они считают необходимой. Некоторые страны более конкретно формулируют свои требования, подробно описывая, какие необходимы документы и какого вида информация должна использоваться. Последний подход был рекомендован в Докладе о Действии 13 по борьбе с РНБиП для подготовки Локального файла и Мастер – файла. Более подробная регламентация повышает достоверность информации, и позволяет гарантировать, что обоснование содержат сведения, необходимые для налоговых органов для того, чтобы

убедиться, что цены в сделке между ассоциированными предприятиями установлены в соответствии с правилами трансфертного ценообразования. В то же время такой подход ведет к увеличению нагрузки, связанной с соблюдением предъявляемых требований.

Вставка 4: Принятые в отдельных странах подходы к формату и содержанию обоснования трансфертного ценообразования

Наличие подробного список документов, которые обязан иметь налогоплательщик.[40]

Гана

«Если не указано особо в настоящем Регламенте, лицо, которое заключает сделку с другим лицом, с которым оно имеет контролируемые отношения, должно подготовить соответствующую документацию по этой сделке по состоянию на каждый год, когда проводится проверка.»

(2) Не позднее, чем через четыре месяца после окончания отчетного периода, указанное лицо представляет в Главное налоговое управление электронную версию документов, составленных по состоянию на последнюю отчетную дату, в которых отражены заключенные им сделки.

(3) Упомянутые в п. (2) документы включают

a) Мастер – файл; и
b) *Локальный файл.*

[Подробный список информации, которую должны содержать Локальный файл и Мастер – файл, приведен в настоящем Регламенте.][41]

Нигерия

«Зависимое лицо, являющееся налогоплательщиком, должно регистрировать в письменной форме или с помощью любого иного электронного устройства или средства достаточную информацию или данные и проводить анализ этой информации или данных с тем, чтобы доказать, что цены в контролируемых сделках установлены на конкурентной основе. Это зависимое лицо, являющееся налогоплательщиком, предоставляет указанную информацию налоговой службе по ее письменному запросу». [Регламент 16(1) Постановления о подоходном налоге (Трансфертное ценообразование), 2018 г.].

«Для целей Регламента 16 установлено, что зависимое лицо ведет документацию по совершенным сделкам в соответствии с пунктами Приложения к упомянутому Регламенту». [Регламент 17 (1)]

[В Приложении, на которое имеется ссылка в тексте Регламента, содержится требование представить Мастер – файл и Локальный файл, а также приведен список информации, которая должна содержаться в этих файлах.][42]

---

[40] См. также ПРИЛОЖЕНИЕ 2, о требованиях к обоснованию трансфертного ценообразования в Канаде и Грузии.

[41] Подробнее см. Section 12 of the Transfer Pricing Regulations, 2020. L.I. 2412.

[42] Подробнее см. Section 16 (1) and 17 of the Regulation 16(1) of the Income Tax (Transfer Pricing) Regulations, 2018 and the Schedule to these Regulations. См.: https://www.firs.gov.ng/sites/Authoring/contentLibrary/a7b75064-cd91-4135-ae14-b3b4b8662409Income%20Tax%20(Transfer%20Pricing)%20Regulations%202018.pdf

До недавнего времени в *«Методических рекомендациях ОЭСР по трансфертному ценообразованию» (OECD Transfer Pricing Guidelines)* просто излагались общие принципы и давалась не более чем краткая характеристика обобщенной информации, которая должна быть включена в обоснование трансфертного ценообразования. Однако совсем недавно в эти *«Методические рекомендации»* был включен иной подход (сформулированный Рабочей группой G20/ОЭСР Докладе о Действии 13 по борьбе с РНБиП), который нашел отражение в предоставлении более подробной информации в виде Локального файла и Мастер-файла (этот вопрос будет рассмотрен ниже). Аналогичный подход предлагается в *«Инструкции ООН по трансфертному ценообразованию» (UN Transfer Pricing Manual)*. В этих документах содержится подробный перечень информации, которая должна быть представлена в каждом из этих файлов. В настоящем Докладе признается преимущество общего подхода к обоснованию трансфертного ценообразования, включая следующие положения:

1. **Расходы налогоплательщиков на соблюдение требований будут снижены, если требования к документации в отдельных странах изложены в едином формате,** чтобы МНП могли предоставлять аналогичную информацию в том же формате и один и тот же документ в каждой из стран, в которых они работают (для Мастер – файла). Налогоплательщики также будут иметь больше уверенности в том, каким должно быть содержание запрашиваемой документации;
2. **В результате введения стандартного формата документов налоговые органы смогут ожидать более четкого соблюдения предъявляемых требований к документации по трансфертному ценообразованию.** Маржинальные затраты в связи с соблюдением правил ведения документации будут снижены, если эти правила будут согласованы между странами; и
3. **Согласование форматов и требований и сотрудничество между странами может также способствовать работе на основе передового опыта** и созданию возможностей для сотрудничества и взаимной поддержки в разработке и выполнении правил трансфертного ценообразования, а также использовании информации, которая содержится в документах.

Во приведенной ниже вставке дается описание основных особенностей подхода, сформулированного в Докладе о Действии 13 по борьбе с РНБиП в отношении обоснования трансфертного ценообразования (т. е. который содержится в Локальном файле и в Мастер – файле). Подробную информацию по этому вопросу можно найти в упомянутом Докладе и в Главе V «Методических рекомендаций ОЭСР по трансфертному ценообразованию».

Вставка 5: Подход к документации по трансфертному ценообразованию, изложенный в Докладе о Действии 13 по борьбе с РНБиП

Рекомендуемые Мастер-файл и Локальный файла, описание которых содержится в Приложениях I и II к Докладу о Действии 13 по борьбе с РНБиП, формируют основу, на которой налогоплательщики с существенными рисками трансфертного ценообразования могут содержательно описать свое соответствие стандарту конкурентной среды. Они направлены на то, чтобы представить налоговым органам картину хозяйственной деятельности в организационном и договорном плане с точки зрения местного субъекта налогообложения и группы в целом. И те, и другие также будут стремиться предоставить налоговым органам подробную информацию об отдельных сделках в рамках группы МНП, о местном налогоплательщике и о глобальной политике группы в области трансфертного ценообразования: информацию, необходимую в качестве основы для проведения хорошо подготовленной проверки трансфертного ценообразования.

Мастер-файл призван дать анализ обобщающей информации с тем, чтобы рассмотреть практику трансфертного ценообразования группы МНП в глобальном экономическом, правовом, финансовом и налоговый контексте. Другими словами Мастер – файл формирует фон и контекст для более подробной информации, которая содержится в Локальном файле.

Локальный файл и Мастер – файл: краткое описание представленной в них информации[43]

Мастер – файл

В Мастер – файле должна быть представлена информация о группе МНП в целом, дано описание глобальных коммерческих операций, рассмотрена общая политика в области трансфертного ценообразования, а также дана информация о главных факторах создания стоимости, о нематериальных активах и о финансировании группы. В рамках Мастер – файла налогоплательщики также обязаны представить другую информацию, связанную с налогообложением, например, консолидированную финансовую отчетность группы МНП, и об основных коммерческих соглашениях в рамках группы. В Мастер – файле представлена сводная информация – она предназначена для того, чтобы дать налоговым органам лишь общее представление о практике трансфертного ценообразования группы МНП в глобальном экономическом, правовом, финансовом и налоговом контексте.

В «Методических рекомендациях ОЭСР по трансфертному ценообразованию» рекомендуется, чтобы Мастер – файл включал информацию по пяти направлениям:

- → организационная структура МНП;
- → описание бизнеса или предприятий МНП;
- → нематериальные активы;
- → финансовая деятельность в рамках группы МНП; и
- → финансовое положение и позиция в области налогообложения.

[43] См. OECD (2017) *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Chapter V, Annexes I and II – здесь содержится полный перечень документов, которые рекомендуется включать в Мастер – файл и в Локальный файл. См. также UN (2017), Chapter on Documentation, in Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2017, UN Publishing, New York, http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf.

Локальный файл

В Локальный файл необходимо включать подробную информацию, которая относится к конкретным сделкам между местными филиалами и зависимыми предприятиями, включая информацию о названии зависимых компаний, соответствующую финансовую информацию, касающуюся этих конкретных сделок. В этом файле должны быть приведены результаты анализа сопоставимости данных, взятых в качестве конкурентных материалов, а также обоснование выбора и применения наиболее подходящего метода трансфертного ценообразования.[44] Информация, которая содержится в Локальном файле, должна отражать результаты анализа трансфертного ценообразования, должны быть рассмотрены отдельные элементы и источники информации, которые использует налогоплательщик для обоснования применения им принципа ориентации на конкурентные условия рынка.

В локальный файл необходимо включить следующие виды информации:

→ Информацию о местном субъекте налогообложения

→ Подробную информацию по каждой существенной категории контролируемых сделок, в которых участвует налогоплательщик, включая функциональный анализ каждой из них, указание наиболее подходящего метода трансфертного ценообразования (включая то, какая компания выбрана в качестве "тестируемой стороны") и того, как этот метод применяется.

→ Финансовую информацию

Некоторая информация, которая должна быть предоставлена в локальном файле, может также содержаться и в Мастер – файле. В подобных случаях в Докладе о Действии 13 по борьбе с РНБиП рекомендуется разрешить налогоплательщику сделать перекрестную ссылку на информацию, которая содержится в Мастер – файле.

Требования к представлению Мастер – файла и Локального файла

За период подготовки материала более 50 стран (в т. ч. члены ОЭСР и страны, не входящие в эту организацию) уже включили или собирались включить Мастер – файл и Локальный файл в пакет документов, представляемых в налоговые органы, с учетом предложений, которые изложены в Докладе о Действии 13 по борьбе с РНБиП. Поскольку в этом Докладе не содержится конкретных указаний по всем аспектам подготовки Локального файла и подхода к составлению Мастер – файла, в отдельных странах имеются некоторые различия по таким вопросам как сроки представления документов, штрафы и требуемый уровень детализации.

В данном разделе рассматриваются некоторые из этих вопросов и дается оценка различных подходов, принятых в разных странах.

1. Мастер-файл по направлениям деятельности: В соответствие с рекомендациями Доклада о Действии 13 по борьбе с РНБиП многонациональное предприятие должно

[44] OECD (2015), "Local File", Paragraph 22 in Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

подготовить единый файл, содержащий информацию о деятельности группы МНП в целом. Если это подтверждается фактами, Мастер – файл может быть представлен по направлениям деятельности, например, если структура группы МНП такова, что некоторые важные направления деятельности существуют, в основном, независимо или были недавно включены в структуру компании. Независимо от этого, местный налогоплательщик – участник МНП должен предоставить полный Мастер-файл, в который включены все направления деятельности группы, что позволит составить полное представление о глобальном бизнесе группы МНП.[45]

Вставка 6: Практика, действующая в отдельных странах: Мастер – файл по направлениям деятельности

В **Финляндии** можно подать Мастер – файл только по тому направлению деятельности МНП, частью которого является финский налогоплательщик. Это направление деятельности должно быть достаточно изолированным от других сфер деятельности, но в документы должно быть включено описание функций группы, которые выполняются централизованно, а также сделок группы МНП.

2. Чтобы снизить административную нагрузку для местных компаний, в Мексике предлагают предоставить возможность подачи только одного Мастер – файла, если в стране осуществляют свою деятельность несколько предприятий, входящих в структуру одной и той же МНП. Такой подход имеет смысл, особенно в тех случаях, когда все участники одной и той же группы имеют дело с одной и той же налоговой инспекцией.

3. В некоторых странах (например, в Австрии, Китае) требуют, чтобы в определенных случаях местный налогоплательщик представлял Мастер – файл в налоговые органы, даже если его доход не достиг установленного уровня, при котором он должен подавать декларацию по трансфертному ценообразованию.[46] В частности, это касается тех случаев, когда в другой стране имеется другая компания, входящая в группу МНП, которая должна подготовить Мастер – файл. В законодательстве Китая предусмотрено, что местная компания, обязана предоставить Мастер – файл, если: а) китайская компания входит в группу МНП, которая подает Мастер – файл в налоговые органы; или б) сделки этой компании со связанными сторонами превышают 1 миллиард юаней (~ EUR 125 млн).[47]

Форма документов

Еще один вопрос, на который необходимо дать ответ, заключается в том, будет ли ведение электронных файлов соответствовать требованиям документации по трансфертному ценообразованию. В этой связи в «Методических рекомендациях ОЭСР по трансфертному ценообразованию» отмечается, что, если главное требование налоговых органов выполнено, и необходимые документы были представлены своевременно по

[45] См. OECD (2017) *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Chapter V, Paragraph 20.

[46] В некоторых странах предоставление документов по трансфертному ценообразованию требуется только в тех случаях, когда доход налогоплательщика превышает определенную сумму. См. Section 3.3.7

[47] Валютный курс для пересчета взят по состоянию на 30 ноября 2020 г.

запросу в ходе проверки, то форма этой документации – будь то в бумажном, электронном виде или в любой другой форме – должна оставаться на усмотрение налогоплательщика при условии, что эта форма оперативного предоставления информации налоговым органам была соответствует местными правилами и действующей в стране практике. Вероятно, что налоговые органы пожелают сделать так, чтобы действующие в стране внутренние правила не запрещали им требовать документы в письменной форме, когда это требуется (например, в качестве доказательств в судах), или чтобы они, в случае необходимости, могли ограничивать предоставление документов в другом формате.

Предоставление обоснований трансфертного ценообразования в электронной форме

Обоснование трансфертного ценообразования обычно требует от налогоплательщика значительного объема информации и большой аналитической работы. Кроме того, поскольку обоснование трансфертного ценообразования должно быть адаптировано к конкретным операциям той или иной группы МНП, могут возникнуть серьезные трудности на пути полной стандартизации таких обоснований, чтобы облегчить возможность их предоставления в электронном формате. Тем не менее, преимущества при передаче таких документов в электронном виде с учетом необходимости обеспечить гибкость в форме и содержании предоставляемой информации, способствует тому, что налоговые органы могут рассмотреть вопрос о представлении обоснования трансфертного ценообразования в электронном формате.

В некоторых страны адаптировали Локальный файл и Мастер – файл к возможности предоставления их в налоговые органы в электронном формате. Подобный подход облегчает использование содержащейся в нем информации для целей оценки риска. Например, в Австралии разрешается представлять Локальный файл и Мастер – файл в налоговую администрацию в электронном виде; для этой цели предназначен формат XML при условии обязательного соблюдения правил проверки. Приложения, такие как контракты, также могут быть предоставлены в формате PDF через онлайн-портал Австралийского налогового управления. В Перу также допускают возможность представление Локального файла и Мастер – файла в электронном формате.

В Бельгии также разработали электронный формат для подачи Локального файла. Локальный файл должен быть представлен в электронном виде в формате XML с обязательным использованием специального инструмента передачи информации. В Приложении 5 приведены шаблоны электронного формата Локального файла и Мастер – файла, применяемые в Бельгии.

Язык документа

Как правило, страны требуют, чтобы обоснования трансфертного ценообразования предоставлялись на языке страны пребывания налогоплательщика. Однако для снижения затрат налогоплательщиков на соблюдение требований законодательства налоговые органы могут разрешить налогоплательщикам подавать документацию по трансфертному ценообразованию на языке, широко используемом в международной практике, при этом предусмотреть, что налоговые органы, в случае необходимости, могут

направлять конкретные запросы на перевод соответствующих документов. Такой подход также позволил бы, например, многонациональным корпорациям подготовить Мастер – файл на одном языке для всех стран, в которых работают предприятия группы, при этом Локальные файлы будут представляться на соответствующем языке страны пребывания налогоплательщиков. Точно так же некоторая информация, например, контракты, материалы по функциональному анализу, относящиеся к иностранному партнеру (если подобная информация необходима), или счета-фактуры, могут быть только на иностранном языке, и налоговые органы могут, например, потребовать перевода только в том случае, если и когда эти документы должны быть представлены.

В этой связи возможны некоторые варианты:

1. Во многих странах требуется, чтобы перевод выполнялся сертифицированными переводчиками, если документация может быть рассмотрена в качестве доказательства в суде. Один из часто используемых налоговыми органами вариантов – разрешить несертифицированный перевод, при этом официальный перевод может быть сделан только в тех случаях, когда ожидается, что дело передается в суд. В таком случае желательно запросить перевод как можно раньше.

2. Налоговые органы в странах, где Мастер – файл должен быть на местном языке, могут рассмотреть возможность более длительных сроков предоставления документов, чтобы у налогоплательщиков было достаточно времени для подготовки и перевода материалов.

3. Страны могут также разрешить налогоплательщикам представлять обоснования трансфертного ценообразования на языке, широко используемом в международной практике. При этом возможность представления документации на иностранном языке должна быть определена (или, по крайней мере, не исключена) во внутреннем законодательстве.

(См. ПРИЛОЖЕНИЕ 6, в котором рассматривается практика, действующая в отдельных странах).

3.3.3 Система регулирования

В этом разделе обсуждаются различные подходы, которыми руководствуются отдельные страны в процессе законодательного закрепления правил подготовки обоснования трансфертного ценообразования.

- Положения нормативно – правовых актов (как в первичном, так и во вторичном законодательстве, а также в инструкциях и методических рекомендациях), которые регулируют порядок подготовки обоснований трансфертного ценообразования, обычно содержат, по крайней мере, следующие положения:
- Описание сферы действия законодательства, включая любые исключения, например, для мелких налогоплательщиков;
- Изложение требований к ведению документации;
- Перечень документов или информации, которые необходимо включить в обоснование; либо изложение общих критериев, которые определяют цели и задачи представленных документов (т. е. того, для чего делается обоснование);

- Срок подготовки обоснования;
- Срок хранения документации;
- Перечень обстоятельств, при которых обоснование должно быть представлено в налоговые органы;
- Срок представления обоснования в налоговые органы;
- Форма, в которой обоснование должно быть представлена (например, разрешена/требуется подача документов в электронном формате), а также язык документа;
- Штрафы за непредставление документации или за непредставление полной документации; или за представление неверной информации.

См. Приложение 1, в котором рассматривается возможный подход к разработке первичного законодательства, определяющего порядок подготовки документации по трансфертному ценообразованию, состоящей из Основного файла, Локального файла и Отчета РПС.

3.3.4 Сроки

При формулировке требований к представлению и подготовке обоснований по трансфертному ценообразованию страны должны принимать во внимание следующее:

1. Финансовый период, в течение которого впервые вступили в силу обязательства, связанные с трансфертным ценообразованием;
2. Нужно ли налогоплательщику просто подготовить обоснование по трансфертному ценообразованию или его необходимо также представить налоговым органам в установленные сроки (например, одновременно с подачей налоговой декларации); и
3. Когда необходимо подготовить обоснование трансфертного ценообразования.

Правила, в которых дается ответ на эти вопросы и подход, которым руководствуются отдельные страны в этой области, приведены ниже.

Финансовый год, к которому относится обоснование по трансфертному ценообразованию

При введении требования к налогоплательщикам впервые подготовить обоснование по трансфертному ценообразованию страны могут рассмотреть возможность предоставить налогоплательщикам разумный срок для подготовки к выполнению новых нормативных актов. Например, если обоснования по трансфертному ценообразованию должны быть подготовлены незамедлительно, налогоплательщикам должен быть предоставлен время до того момента, когда вступят в силу обязательства по представлению отчетности.[48]

Должны ли обоснования по трансфертному ценообразованию быть подготовлены и представлены в налоговую администрацию в установленный срок?

[48] Документация по трансфертному ценообразованию, в общем, предполагает, что предприятие должно определять трансфертные цены в контрактах купли – продажи на основе соответствующей имеющейся информации в тот период, когда совершалась сделка.

В *«Методических рекомендациях ОЭСР по трансфертному ценообразованию»* и в *«Инструкции ООН по трансфертному ценообразованию»* не указано, что обоснования по трансфертному ценообразованию должны автоматически представляться в налоговые органы. Действующая в настоящее время практика в отдельных странах различна.

Что касается Локального файла и Мастер – файла, то рекомендации, которые изложены в Докладе о Действии 13 РНБиП, исходят из того, что Локальный файл должен быть готов не позднее срока подачи налоговой декларации. Мастер – файл необходимо подготовить к сроку подачи налоговой декларации для конечной материнской компании группы МНП. Причина заключается в том, что Мастер – файл, скорее всего, будет подготовлен материнской компанией.

Вставка 7: Несовпадения сроков представления Мастер – файла в налоговые органы

В **Мексике** местным налогоплательщикам разрешено представлять Мастер – файл в налоговые органы по завершении финансового года в соответствии с тем, когда иностранная компания, входящая в группу МНП и занимающаяся подготовкой Мастер – файла, завершит его подготовку.

В **Японии** и в **Бельгии** Мастер – файл должен быть представлен в течение одного года по истечении последнего дня, который завершает финансовый год конечной материнской компании; Локальный файл должен быть представлен по требованию налоговых органов.

Наиболее распространенной практикой является требование к налогоплательщикам в установленные законодательством сроки подготовить и хранить в своих файлах обоснование по трансфертному ценообразованию и предоставлять их по запросу налоговых органов. Такого подхода придерживаются Австрия, Германия, Доминиканская Республика, Испания, Китай, Коста-Рика, Нидерланды, Польша и Финляндия. В отличие от них, в некоторых странах (например, в Колумбии, Мексике и Перу) требуют, чтобы обоснование по трансфертному ценообразованию представлялись налоговым органам на регулярной основе (например, ежегодно). В ПРИЛОЖЕНИЕ 6 приводятся еще примеры действующей практики в некоторых странах.

Каждый подход имеет свои преимущества и недостатки. Возможно, было бы предпочтительнее требовать, чтобы обоснования подготавливали налогоплательщики и представляли их по запросу (например, для оценки рисков или оценки или в тех случаях, когда налогоплательщики были отобраны для аудита). Такой подход должен дополняться соответствующими штрафными санкциями или схемами стимулирования, описанными в Разделе 3.3.5, для того чтобы поощрять соблюдение этих требований. Если налоговые органы получат полномочия запрашивать обоснования также на внеплановой основе, это может дополнить систему штрафов и стимулов с точки зрения соблюдения предусмотренных законом требований.

Требование к налогоплательщикам ежегодно представлять обоснование по трансфертному ценообразованию имеет то преимущество, что налоговые органы будут иметь в своем распоряжении документацию, необходимую для оценки рисков

или проведения проверок. Наличие такого источника информации может также помочь налоговым органам в систематической работе по оценке укрупненных (например, отраслевых) рисков, а также по мониторингу соблюдения налогового законодательства и исследованию тенденций в экономике и в бизнесе на макроуровне. Еще одним преимуществом подобного подхода является то, что он может повысить степень соблюдения налогоплательщиками требований законодательства.

Вместе с тем, во многих случаях налоговые органы не в состоянии ежегодно проводить комплексную оценку рисков всех налогоплательщиков и поэтому требуют представления документации только по запросу. В некоторых странах неспособность оперативно рассмотреть и принять меры в соответствии с информацией, представленной налогоплательщиком в отчетный период, может служить для налоговых органов препятствием для проведения проверки или для переноса окончания отчетного периода на более поздний срок или, по крайней мере, для того, чтобы по умолчанию одобрить налоговую декларацию в том виде, в каком она была подана. Это означает, что если документация по трансфертному ценообразованию за налоговый период представлена, но не проанализирована, то налоговые органы не смогут вернуться к анализу этого периода позже на том основании, что налоговые органы по умолчанию согласились с налоговой позицией компании и располагали всей необходимой для этого информацией. Кроме того, и это вопрос чисто практический, надежное хранение большого количества документации потребует затрат ресурсов со стороны налоговых органов.

Когда должно быть готово обоснование по трансфертному ценообразованию?

Налоговые органы обычно требуют, чтобы обоснование по трансфертному ценообразованию было подготовлено одновременно с моментом события. Это будет означать, что документация будет подготовлена в момент совершения сделки или, в любом случае, не позднее момента заполнения и подачи налоговой декларации за финансовый год, в котором совершается сделка. Другие страны предпочитают требовать от налогоплательщиков подготовки документации только в случае проведения налоговой проверки. Например, в Германии требуется подготовить документацию по трансфертному ценообразованию после того, как будет объявлено о проведении проверки и запрошена документация (это может быть объявлено одновременно в одном документе).[49]

Вставка 8: Пример подготовки Локального файла и Мастер – файла в одной из стран

Мексика – Локальный файл должен быть представлен не позднее 31 декабря текущего года, имея в виду, что он содержит информацию за финансовый год, заканчивающийся 31 декабря предыдущего года. Информация в Локальном файле должна совпадать по времени с налоговой декларацией за тот же период.

Как часто должна обновляться документация?

В целом, налогоплательщики должны ежегодно пересматривать и обновлять обоснование по трансфертному ценообразованию с тем, чтобы определить, являются ли результаты функционального и экономического анализа по-прежнему точными, а также для

[49] Обратите внимание, что это не распространяется на так называемые непредвиденные сделки, по которым документация должна быть подготовлена одновременно с наступлением момента события. Это включает, например, сделки, которые совершаются в результате реструктуризации бизнеса.

подтверждения обоснованности применяемой методологии трансфертного ценообразования. В *«Методических рекомендациях ОЭСР по трансфертному ценообразованию»* признается, что во многих случаях характеристика бизнеса, результаты функционального анализа и описание сопоставимых показателей существенно не меняются из года в год. Чтобы упростить соблюдение требований, налоговые органы могут разрешить налогоплательщикам обновлять сопоставимые данные, например, не ежегодно, а один раз в три года при условии, что условия работы (и результаты функционального анализа) остаются неизменными. Обычно было бы уместно, чтобы данные для сопоставимых финансовых показателей обновлялись каждый год, чтобы обеспечить надежное применение принципа конкурентных условий рынка.

Срок хранения документов

Здесь рассматривается вопрос о том, сколько лет документация и информация должны храниться, прежде чем их окончательно удаляют. В Докладе о Действии 13 по борьбе с РНБиП отмечается, что налогоплательщики не обязаны хранить документы сверх разумного срока, предусмотренного национальным законодательством страны пребывания. Стандарты Глобального форума по электронному обмену информацией и материалы Рабочей группы по финансовым вопросам рекомендуют странам хранить документацию не менее пяти лет[50]. Во многих странах срок хранения совпадает со сроком исковой давности, предусмотренным для корректировки результатов трансфертного ценообразования. Дополнительное рассмотрение вопроса о продлении срока хранения материалов может быть необходимым или решающим и для налогоплательщика, и для налоговых органов, когда речь идет о времени, необходимом для разрешения споров об избежании двойного налогообложения.

3.3.5 Правоприменительная практика

В ряде стран существуют механизмы, обеспечивающие выполнение требований, связанных с подготовкой налогоплательщиками обоснований по трансфертному ценообразованию. Однако правоприменительная практика отдельных странах различается.

1. В некоторых странах устанавливают правовой режим, обеспечивающий соблюдение требований трансфертного ценообразования, который в первую очередь ориентирован на поощрение своевременной и точной подготовки документации по трансфертному ценообразованию. Примеры подобного правового режима стимулирования предусматривают:

- → **Освобождение от штрафных санкций в случае корректировки трансфертного ценообразования.** Если документация соответствует требованиям и представляется своевременно, налогоплательщик может быть освобожден от штрафных санкций или оштрафован по более низкой ставке, если, в конечном счете, корректировка будет произведена, и налогоплательщик с ней согласится.
- → **Возложение бремени доказывания на налоговые органы.** Это имеет место в том случае, если налогоплательщик соблюдает требования, предъявляемые к

[50] См. Exchange of Information on Request: Handbook for Peer Reviews 2016-2020. (OECD 2016) P. 32 and 170

документации.[51] В Голландии, например, установлено, что, если документация по трансфертному ценообразованию не соответствует установленным требованиям, бремя доказывания может быть возложено обратно на налогоплательщика. (См. также пример нормативно – правовых актов в Приложении 1).

2. **В некоторых странах применяют общие административные санкции** для того, чтобы обеспечить представление налогоплательщиками обоснований по трансфертному ценообразованию по запросу в ходе налоговой проверки.

3. **В других странах применяют специальные штрафы за невыполнение требований к трансфертному ценообразованию.** Могут быть предусмотрены штрафы за непредставление налогоплательщиками обоснований по трансфертному ценообразованию, а также за предоставление обоснований, содержащих недостоверную или вводящую в заблуждение информацию или имеющих соответствующие ошибки. Такие штрафы могут применяться в дополнение к другим санкциям, предусмотренным налоговым кодексом. Денежные штрафы являются наиболее распространенным видом санкций. Они могут устанавливаться в виде фиксированных сумм или в привязке к данным налоговой декларации за предыдущий год (валовой налогооблагаемый доход, прибыль до налогообложения и т. д.) в зависимости от тяжести нарушения (например, времени, прошедшего после установленной даты, ошибок, упущений или непредставления документов), или быть привязанным к сумме любой корректировки, вносимой в трансфертное ценообразование, которая может быть установлена после аудита.

Вставка 9: Правоприменительная практика в отдельных странах

Освобождение от штрафных санкций в случае корректировки трансфертного ценообразования – Австралия[52], Канада[53], Мексика и США.

Возложение бремени доказывания на налоговые органы – Мексика, Голландия, Нигерия и Великобритания.

Общие административные санкции – Словацкая республика, Словения[54]

[51] См. далее материалы обсуждения в параграфе 2.1.2

[52] В Австралии налогоплательщик не может доказать, что у него есть «разумно аргументированная позиция» (РАП) в отношении своего трансфертного ценообразования (что таким образом, предусматривало бы снижение суммы штрафа в случае корректировки), если он не ведет соответствующую документацию по трансфертному ценообразованию. Упомянутое понятие РАП важно с точки зрения суммы штрафа. Без обоснования РАП компания не может аргументировано ставить вопрос о каком-либо изменении штрафных санкций, которые предусматриваются при корректировке трансфертного ценообразования. Штрафы могут исчисляться на основании первичной корректировки суммы налогов, а также в виде определенного процента от суммы задолженности по налогам.

[53] В Канаде налогоплательщик может быть подвергнут штрафу в связи с трансфертным ценообразованием, если он не приложил разумных усилий для определения и установления трансфертных цен на конкурентной основе, как это отражено в документации по обоснованию цен в соответствующих сделках. Если эта документация согласно всем требованиям является полной и точной, если она была подготовлена безотлагательно и представлена в установленный срок, штраф не взимается.

[54] Slovenia Transfer Pricing Country Profile in www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-slovenia.pdf.

Специальные штрафы за невыполнение требований к трансфертному ценообразованию – Доминиканская Республика, Мексика, Перу и Сингапур.

И в *«Методических рекомендациях ОЭСР по трансфертному ценообразованию»*, и в *«Инструкции ООН по трансфертному ценообразованию»* отмечается, что было бы несправедливым применять весомые штрафные санкции в отношении налогоплательщика, который приложил разумные усилия, руководствуясь доброй волей, для подготовки добротного обоснования по трансфертному ценообразованию, или за то, что он не представил данные, к которым группа МНП не имела доступа в процессе подготовки документации.[55]

Таблица 9: Правоприменительные меры в отношении соблюдения требований к подготовке обоснований по трансфертному ценообразованию

Страна	Описание правоприменительных мер[56]
Аргентина	**Локальный файл**: Сделки с зависимыми лицами за границей не учитываются, если: a) Общий объем сделок не превышает 30 000 000 арг. песо (~ EUR 303 120); b) Местная компания (i) является участником группы МНП, которая обязана представить Отчет РПС, или (ii) обязана представить Основной отчет эквивалентный Мастер-файлу в терминологии Доклада о Действии 13 по борьбе с РНБиП), и сумма сделок с зависимой стороной в течение финансового года не превышает 3 000 000 арг. песо (~ EUR 30 300), или сумма каждой сделки не превышает 300 000 арг. песо (~ EUR 3 030). Сделки, заключенные с лицами, расположенными в странах, которые не являются участниками международных соглашений по налогообложению, а также в странах с низким уровнем налогообложения или в безналоговых зонах, исключаются, если сумма сделок с зависимой стороной в течение финансового года не превышает 3 000 000 арг. песо (~ EUR 30 300), или сумма каждой сделки не превышает 300 000 арг. песо (~ EUR 3 030). **Мастер – файл**: местные компании исключаются, если: a) общая сумма консолидированного годового дохода группы МНП не превышает 2 000 000 000 арг. песо (~ EUR 20 200 000) за прошлый финансовый период; и b) общая сумма сделок с зависимой стороной в течение финансового года не превышает 3 000 000 арг. песо (~ EUR 30 300), или сумма каждой сделки не превышает 300 000 арг. песо (~ EUR 3 030).
Канада	В подпункте 247(3) Закона о налогообложении предусмотрен штраф за корректировку трансфертного ценообразования, если чистая сумма корректировки превышает установленные пределы. Считается, что этот

[55] См.: OECD Transfer Pricing Guidelines (2017) at paragraph 5.42 and the UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017) at paragraph C.2.4.3.4.

[56] Валютный курс для пересчета взят по состоянию на 30 ноября 2020 г.

	штраф взимается за нарушение правил трансфертного ценообразования, цель которого – заставить налогоплательщика сосредоточить усилия на установлении конкурентной цены, а не только на том, чтобы обеспечить, в конечном итоге, точность расчета трансфертной цены. Поэтому, если налогоплательщик предпринимает разумные усилия для определения и использования конкурентных цен или порядка распределения затрат, штраф за корректировку трансфертного ценообразования не применяется. Положения, изложенные в подпункте 247(4) могут относиться к ситуации, когда налогоплательщик не предпринял разумные усилия для определения и использования конкурентных цен или порядка распределения затрат.[57]
Мексика	Если в процессе проверки налоговые органы выявят недоплату налогов, на налогоплательщика налагается штраф в сумме от 55% до 75% недоимки. Если по итогам проверки будет установлена необходимость корректировки суммы налога, но у налогоплательщика зафиксированы убытки от налогообложения, штраф устанавливается в размере от 30% до 40% от суммы корректировки. Однако, если в обоих случаях налогоплательщик подготовил требуемую документацию по трансфертному ценообразованию, сумма штрафа может быть сокращена наполовину. Если налогоплательщик не указал и не представил данные по сделкам с лицами, расположенными за границей, на него налагается штраф в сумме от 1 550 до 4 670 мексиканских песо (~ от EUR 65 до EUR 200) за каждую сделку. Предприятия государственного сектора не заключают контракты с налогоплательщиками, которые не подают налоговой декларации.
Перу	**За непредставление или несвоевременное представление документации, за предоставление неполной или недостоверной информации** установлен штраф в размере 0,6% от размера чистой прибыли компании за год, предшествующий сроку исполнения обязательства по представлению документации. Штраф не может быть менее 10% единицы налогообложения и не может превышать 25 единиц налогообложения (1 единица налогообложения = ~ 1 110 евро по курсу на 2020 г.). [58] В случае, если налоговые органы по итогам проверки вносят корректировку в трансфертное ценообразование, для исправления общей суммы изначально указанного дохода требуется предоставить исправленную декларацию, а за искажение данных по доходам может быть начислен штраф, включая сумму начисленных процентов (1% ежемесячно). Штраф установлен в размере 50% от суммы недоимки и может быть уменьшен на 95% (от указанного размера), если налогоплательщик, помимо внесения исправлений декларацию, соблюдает условия уплаты уменьшенного штрафа.

[57] Canada Transfer Pricing Country Profile in www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-canada.pdf.

США	В тех случаях, когда налоговое управление США проверяет налогоплательщика и производит корректировку расчетов по трансфертному ценообразованию, в результате чего оценка суммы налога превышает определенный порог, Налоговое управление США может применить штрафные санкции. Чтобы избежать этих штрафов, налогоплательщики могут предоставить по запросу Налогового управления документацию по трансфертному ценообразованию, подготовленную ими одновременно с подачей налоговой декларации, чтобы доказать, что у них были разумные основания для подобного расчета цен и они действовали добросовестно. Документация, необходимая для отказа от штрафных санкций, указана в разделе 1.6662-6(d) Правил Казначейства США.
Вьетнам	Порядок применения штрафных санкций в отношении правонарушений в области трансфертного ценообразования связан с существующими положениями о штрафах в сфере налогообложения, предусмотренными Законом о налоговом администрировании. Эти штрафы варьируют от 20% до 300% от суммы выявленной недоимки и процентов за просрочку платежа.

3.3.6 Конфиденциальность

На представленные в налоговые органы обоснования по трансфертному ценообразованию распространяется тот же режим конфиденциальности, который действует в отношении налоговой декларации и другой налоговой информации.

3.3.7 Упрощенный режим и исключения из правил

И в *«Инструкции ООН по трансфертному ценообразованию»,* и в *«Методических рекомендациях ОЭСР по трансфертному ценообразованию»* странам, в которых предусмотрено предоставление обоснований по трансфертному ценообразованию, рекомендуется принять меры по некоторому упрощению правил подачи документов или установить объективный показатель существенного нарушения. Можно рассмотреть различные подходы к решению этой задачи, например:

- → Проведение «теста на разумное управление бизнесом» для определения комплекта документации по трансфертному ценообразованию;
- → Введение исключений из правил или вариантов упрощения для небольших по объему операций или сделок с невысоким уровнем риска, например, с объемом ниже определенного порога; или для чисто внутренних операций[59] между местными связанными предприятиями, когда обе стороны сделок подпадают под один и тот же налоговый режим и ставку налогообложения;
- → Введение льготного режима для малых и средних предприятий;
- → Снижение требований к документации для сделок, по которым имеются ПСЦ или на которые распространяется режим безопасной гавани.

[59] Обратите внимание на то, что сфера действия правил трансфертного ценообразования в отношении сделок на внутреннем рынке в отдельных странах не одинакова. В некоторых странах трансграничные сделки (подобного типа) включаются в категорию внутренних сделок, а это означает, что эти чисто внутренние сделки в любом случае не подпадают под требования, касающиеся трансфертного ценообразования.

В отношении Локального файла обычно используются упрощенный режим или исключения для небольших операций. В отличие от этого, для Мастер – файла страны обычно определяют порог применения льгот на основе размера налогоплательщика или группы МНП, к которой принадлежит налогоплательщик.

Часто такие льготы не применяются, когда налогоплательщики осуществляют операции с ассоциированными предприятиями, расположенными в странах с низким уровнем налогообложения или в безналоговых зонах, а также в случаях, когда ассоциированные предприятия пользуются льготным налоговым режимом.

Некоторые примеры из практики отдельных стран приведены в представленной ниже Таблице 10.

Тест на разумное управление бизнесом

Тест на «разумное управление бизнесом» исходит из того, что чем крупнее или сложнее (или неопределеннее) сделка или группа сделок, тем более полным должен быть комплект документов.

В методических рекомендациях, которые изложены в Докладе ОЭСР/G20 о Действии 13 по борьбе с РНБиП и касаются Мастер – файла, подчеркивается, что «в процессе подготовки Мастер – файла, включая составление списка важных соглашений, нематериальных активов и сделок, налогоплательщики должны руководствоваться разумным с точки зрения бизнеса суждением при определении надлежащего уровня детализации предоставляемой информации, принимая во внимание, что цель Мастер – файла состоит в том, чтобы предоставить налоговым органам общий обзор глобальных операций и политики МНП. … Для целей составления Мастер – файла информация считается важной, если ее отсутствие повлияет на надежность результатов трансфертного ценообразования.»

Упрощенный режим для некоторых незначительных по объему операций или сделок с низким уровнем риска

Существенный характер сделок может определяться с использованием относительных показателей (например, как объем сделки, который не превышает определенный процент выручки или суммы затрат) или в абсолютном выражении (сделки, объем которых не превышает определенную установленную сумму). В каждой стране должны действовать свои собственные, основанные на местных условиях, объективные стандарты существенного характера сделки для подготовки Локальных файлов.

Если правила трансфертного ценообразования применяются ко всем сделкам со связанными сторонами, включая те, которые являются чисто внутренними (например, между двумя связанными сторонами, обе из которых являются резидентами в одной и той же стране), такие чисто внутренние сделки могут рассматриваться как сделки с низким уровнем риска, особенно если обе связанные стороны подпадают под один и тот же режим налогообложения и налоговые ставки. [60]

В целях ослабления требований к соблюдению норм законодательства и сокращения административных издержек, а также для более целенаправленного использования ресурсов налоговых органов может быть рассмотрен вопрос об упрощении или освобождении

[60] Риск для доходов может быть значительно выше, если одно из зависимых лиц имеет признаки налоговых обязательств, например, налоговые потери.

операций с низким уровнем риска от определенных требований к документации. В этом случае акцент смещается с оценки самих операций на рассмотрение права налогоплательщика на упрощение требований к представлению документации или освобождение налогоплательщика от соблюдения действующих правил.

Упрощенный режим или исключения из правил для малых и средних предприятий

Можно также рассмотреть правила, освобождающие МСП от соблюдения требований к документации или ограничивающие объем представляемых ими документов. Меры по упрощению требований или освобождения от соблюдения установленных правил могут быть различными. Их можно определить на основе информации на уровне группы МНП, либо с учетом показателей, которые представляет само местное предприятие. Среди этих показателей:

- → Общий оборот, выручка или валовый операционный доход
- → Стоимость активов
- → Количество сотрудников
- → Показатели, производные от перечисленных выше.

Существуют ограничения на использование приведенных выше показателей. Например, компании могут передавать на аутсорсинг определенные услуги и использовать арендованные активы, получая при этом значительную сумму дохода. Поэтому странам следует взвесить эти ограничения и рассмотреть вопрос о введении дополнительных факторов, таких как суммы, уплаченные по договорам с независимыми подрядчиками и другими поставщиками услуг, а также характер и суммы, уплаченные за арендованные основные средства.

В тех случаях, когда страна или налоговые органы определили показатели деятельности МСП, их можно использовать в качестве параметра (параметров) для установления пороговых значений с целью освобождения упомянутых налогоплательщиков от выполнения требований к документации. См. Вставку 11: Определение Европейской комиссией понятия МСП, которое было принято некоторыми членами ЕС для установления пороговых значений показателей с целью освобождения некоторых налогоплательщиков от выполнения требований к документации.

Вставка 10: Определение МСП, данное Европейской комиссией[61]

К микро-, малым и средним предприятиям (МСП) относятся предприятия, в которых занято менее 250 человек и годовой оборот которых не превышает 50 млн евро и/или валюта баланса которых за год не превышает 43 млн евро.

В рамках категории МСП малое предприятие определяется как предприятие, в котором занято менее 50 человек и годовой оборот и/или валюта баланса которого за год не превышает 10 миллионов евро.

[61] Статья 2 Приложения к Рекомендации Комиссии от 6 мая 2003 г. относительно отределения терминов малое и среднее предприятие

В рамках категории МСП микро-предприятие определяется как предприятие, в котором занято менее 10 человек и годовой оборот и/или валюта баланса которого не превышает 2 млн. евро.

Сокращенные требования к документации для сделок, на которые распространяется действие Предварительных соглашений по ценообразованию или режим безопасной гавани

В тех случаях, когда на сделку распространяется действие Предварительного соглашения по ценообразованию (ПСЦ) или режим безопасной гавани, нет необходимости для детального описания процесса сопоставления параметров с конкурентным материалом, хотя другие материалы и документы, которые изложены в ПСЦ и правилах безопасной гавани должны быть представлены в налоговые органы. См., например, ПРИЛОЖЕНИЕ 7, в котором изложены исключения из правил подготовки обоснования по трансфертному ценообразованию, действующие в Сингапуре.

Таблица 10: Меры упрощенного режима или исключений из правил ведения документации при обосновании по трансфертному ценообразованию[62]

Страны	Пороговые значения/исключения из правил[63]
Австрия	Любой субъект права, входящий в группу МНП, доходы которого за два предшествующих финансовых года превышали EUR 50 млн, обязан выполнять требования о регулярном ведении документации по трансфертному ценообразованию. Это требование не распространяется на предприятия, которые имеют доход меньше данного порогового значения.
Колумбия	Налогоплательщики не должны выполнять требования ведения документации по трансфертному ценообразованию, если: (a) размер их капитала по состоянию на последний день финансового года или периода равен, по крайней мере, 100 000 единиц налогообложения (~ EUR 824 000); или (b) валовый доход в соответствующем году равен, по крайней мере, 61 000 единиц налогообложения (~ EUR 502 640). Кроме того, что установлены пороговые значения, налогоплательщики должны подготовить и представить в налоговые органы Локальный файл и Мастер – файл по сделкам с зависимыми лицами, если сумма этих сделок за отчетный финансовый год превышает эквивалент 45 000 единиц налогообложения (~ EUR 436 000). Если сделки заключаются с лицами, расположенными в странах, которые не являются участниками международных соглашений по налогообложению, а также в странах с низким уровнем налогообложения или в безналоговых зонах или имеющих преференциальный налоговый режим, налогоплательщик обязан подготовить и представить Локальный файл и

[62] См. также ПРИЛОЖЕНИЕ 7, в котором рассматривается режим исключения из правил ведения документации при подготовке обоснования по трансфертному ценообразованию.

[63] Валютный курс для пересчета взят по состоянию на 15 февраля 2019 г.

	Мастер – файл, если его суммарный оборот в течение отчетного финансового года превышает эквивалент 10 000 единиц налогообложения (~ EUR 97 000). В противном случае исключения не действуют.
Дания	Малые и средние предприятия с численностью занятых менее 250 чел. и с совокупной валютой баланса менее 125 млн датских крон (~ EUR 17 млн) или с годовым доходом менее 250 млн датских крон (~ EUR 34 млн) должны подготовить документацию в ограниченном объеме.
Финляндия	В соответствии с рекомендациями Европейской комиссии (от 6 мая 2003 г., 2003/361/ЕС)[64] МСП не должны вести документацию по трансфертному ценообразованию. Кроме того, если общий объем сделок налогоплательщика в условиях конкуренции в сравнении со сделками, заключенными им с каждым из зависимых лиц, не превышает EUR 500 000, требования представить Мастер – файл не действует. В дополнение к этому действуют положения, что налогоплательщик подготавливает Локальный файл в сокращенном формате, если он заключал с зависимыми лицами только мелкие сделки.
Индия	**Отчет об обосновании трансфертного ценообразования**, в котором отражается содержание Локального файла, должны подготовить только налогоплательщики, которые заключили международные сделки на сумму более 10 млн инд. рупий (~EUR 113 240).
Япония	**Мастер-файл:** требуется только для групп МНП с общим консолидированным доходом в предыдущем финансовом году в размере 100 миллиардов иен (~EUR 803 млн) или более. **Локальное досье:** налогоплательщик освобождается от ведения текущей документации по контролируемым сделкам[65] при условии, если: (1) сумма контролируемой сделки (общая сумма поступлений и платежей) в предыдущем финансовом году (или в текущем финансовом году, если в предыдущем году не было никакой сделки) составила менее 5 млрд иен (~EUR 40,1 млн); и (2) сумма контролируемой сделки с нематериальными активами (общая сумма поступлений и платежей) в предыдущем финансовом году (или текущем финансовом году, если в предыдущем году не было сделки) составила менее 300 млн иен (~EUR 2,4 млн).
Литва	Мастер – файл должен быть подготовлен только литовскими юридическими лицами и постоянными представительствами иностранных юридических лиц, работающих в Литве, оборот которых в предыдущем финансовом году превысил EUR 15 млн.

[64] См. Вставку 11

[65] Исключение определяется с помощью контролируемой сделки на уровне предприятие – предприятие. См. article 66.4 paragraph 7 of the Act on Special Measures Concerning Taxation (Japanese text only) at: https://elaws.e-gov.go.jp/document?lawid=332AC0000000026.

	Локальный файл должен быть подготовлен только литовскими юридическими лицами и постоянными представительствами иностранных юридических лиц, работающими в Литве, оборот которых в предыдущем финансовом году превысил EUR 3 млн. Эта льгота не распространяется на финансовые предприятия, кредитные организации и страховые компании, которые обязаны готовить документацию по трансфертному ценообразованию независимо от размера их оборота.
Мексика	Налогоплательщики, которые осуществляют предпринимательскую деятельность и доходы которых в предшествующем финансовом году не превышали 13 000 000 мекс. песо (~EUR 539 100), и налогоплательщики, доходы которых от оказания профессиональных услуг не превышали 3 000 000 мекс. песо (~EUR 124 400), не обязаны готовить документацию по трансфертному ценообразованию, за исключением тех, которые: • заключают сделки с юридическими лицами в странах с низким уровнем налогообложения; • являются держателями контрактов или договоров об уступке требования в соответствии с Законом об углеводородах. Налогоплательщики, которые не соответствуют следующим критериям, не обязаны готовить Мастер-файл и Локальный файл, если они: • сообщили в своей налоговой декларации о доходе, равном или превышающем в предшествующем финансовом году 708 898 920 мекс. песо[66] (~EUR 29 400); • включены в добровольный налоговый режим для групп; • являются государственными компаниями; или • являются иностранными юридическими лицами – резидентами с постоянным представительством в Мексике.
Голландия	Мастер-файл и Локальный файл должны быть подготовлены группами МНП, имеющими общий консолидированный доход группы в финансовом году, непосредственно предшествующем году, за который подается налоговая декларация, не менее EUR 50 млн.
Перу	**Локальный файл:** Действующие в стране требования не распространяются на налогоплательщиков, чей начисленный доход не превышает 2 300 единиц налогообложения (~EUR 2,6 млн) и на сделки с объемом операций менее 100 единиц налогообложения (~EUR 111 000, подпадающие под действие правил трансфертного ценообразования. Налогоплательщики, совершающие операции, подпадающие под действие правил трансфертного ценообразования, в пределах от 100 до 400 единиц налогообложения (~EUR 111 000 и EUR 444 000), обязаны подготовить только упрощенный Локальный файл.

[66] Данные обновляются ежегодно.

	Основной файл: Действующие в стране требования не распространяются на налогоплательщиков, чей начисленный доход в целом по группе МНП не превышает 20 000 единиц налогообложения (~EUR 22,2 млн), и на сделки с объемом операций менее 400 единиц налогообложения (~EUR 444 000), подпадающие под правила трансфертного ценообразования.
Испания	Исключения из правил ведения документации по контролируемым сделкам распространяются на: (i) сделки на сумму менее EUR 250 000; (ii) внутрифирменные сделки между лицами, которые действуют в рамках единого налогового режима налогообложения; (iii) сделки, на которые распространяется налоговый режим временно действующих хозяйственных союзов и ассоциаций, представляющих экономический интерес; а также (iv) сделки купли – продажи ценных бумаг путем их публичного размещения. Упрощенный порядок ведения документации по обоснованию трансфертного ценообразования (Локального досье) применяется также для средних (с доходом не более EUR 45 млн в год) и мелких (с доходом не более EUR 10 млн в год) налогоплательщиков. [67] Группы МНП с доходом не более EUR 45 млн в год освобождаются от представления Мастер - файла.
Уругвай	Если совокупный объем операций, подпадающих под действие правил трансфертного ценообразования и совершенных в течение финансового года, не превышают 50 млн единиц налогообложения (~EUR 4,5 млн), налогоплательщики освобождаются от представления обоснования по трансфертному ценообразованию.[68]

3.4 Отчетность о распределении доходов, налогов и экономической деятельности среди компаний группы МНП по странам

3.4.1 Введение

3.4 Отчетность о распределении доходов, налогов и экономической деятельности среди компаний, входящих в группу многонациональных предприятий (МНП), по странам (далее - Отчетность РПС) была введена в результате принятия Действия 13 инициативы ОЭСР/G20 по борьбе с размыванием налоговой базы и перемещением прибыли (РНБиП). Однако дискуссии по этому поводу велись за много лет до этого[69]. В

[67] См. Article 16.3 of the Income Tax Regulations ["Reglamento de Impuesto a las Sociedades"]. https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-7771

[68] Независимо от этого, налогоплательщики обязаны вести документацию для обоснования трансфертного ценообразования и должны представлять ее по запросу налоговых органов.

[69] Анализируя различные инициативы, направленные против уклонения от уплаты налогов с корпораций, Ylönen M (2017) показывает, что обсуждение отчетности РПС началось еще в 1970 году. Инициатива о

2002/2003 годах организации гражданского общества начали выступать за ту или иную форму публичной отчетности РПС, чтобы помочь решить проблемы как уклонения от уплаты налогов, так и коррупции. Инициатива по обеспечению прозрачности в деятельности предприятий добывающей промышленности (EITI), которая требует раскрытия всех платежей, произведенных соответствующими горнодобывающими и нефтяными компаниями, акции которых торгуются на биржах, стала одним из конкретных результатов этого процесса. Эта концепция широко обсуждалась с 2013 года, когда в ЕС была введена отчетность РПС по банковскому сектору, и эта тема была включена в повестку дня G20[70]. С 2013 по 2015 год ОЭСР, работая в рамках мандата G20, разработала стандарт для отчетности РПС, который был включен в Доклад о Действии 13 РНБиП.

В рамках проекта РНБиП в центре внимания была разработка шаблона для отчетности РПС. В Плане действий РНБиП от 19 июля 2013 года ОЭСР было поручено «разработать правила в отношении документации по трансфертному ценообразованию для повышения прозрачности налогового администрирования с учетом соблюдения нормативных требований для бизнеса. Правила, которые находятся в разработке, будут включать требование о том, чтобы многонациональные предприятия (МНП) предоставляли всем соответствующим правительствам необходимую информацию о глобальном распределении доходов, экономической деятельности и налогах, уплачиваемых в разных странах в соответствии с общим шаблоном».

В январе 2014 года ОЭСР запустила проект, предлагающий двухуровневый подход к документации по трансфертному ценообразованию, включающей локальный файл и мастер-файл. Последний включал шаблон Отчета РПС. Предлагаемый шаблон предусматривал предоставление конкретной информации, касающейся глобального распределения прибыли, уплаченных налогов и показателей местонахождения экономической деятельности (материальных активов, количества сотрудников и общих затрат на сотрудников) в странах, в которых работают компании, входящие в МНП. Требовалась отчетность о капитале и накопленной прибыли, а также о совокупных суммах определенных категорий платежей и поступлений между ассоциированными предприятиями. Один из вопросов, поднятых во время обсуждения, заключался в том, должен ли Отчет РПС быть частью мастер-файла или он должен быть отдельным документом.

Другой вопрос касался наиболее подходящего механизма предоставления Отчетов РПС налоговым органам. Было предложено три возможных варианта: (i) прямая подача информации местными членами группы МНП, подлежащими налогообложению в юрисдикции; (ii) представление информации в юрисдикции материнской компании и обмен такой информацией в соответствии с положениями договора об обмене информацией; или (iii) некоторая комбинация (i) и (ii).

представлении отчетности РПС была разработана и обсуждалась в Комиссии и центре ООН по транснациональным корпорациям еще 1970-х годах. См.: Ylönen M 2017. Back from oblivion? The rise and fall of the early initiatives against corporate tax avoidance from the 1960s to the 1980s", p49-50.

[70] Meinzer, M 2017. Lobbyism in International Tax Policy: The Long and Arduous Path of Country-by-Country Reporting. См. также: Bennet et al Transparency in Reporting Financial Data by Multinational Corporations, Centre for Business Taxation, Oxford University, June 2011

С точки зрения бизнес-сообщества, в отчетах РПС доступен значительный объем коммерческих, потенциально конфиденциальных данных, и эти данные необходимо защищать. С другой стороны, некоторые НПО поддержали публичное раскрытие отчетов РПС. Они не видели никаких оснований для сохранения в тайне совокупной информации по таким статьям, как сотрудники, активы, прибыль и налоги в распределении по странам. Для них единственной веской причиной отказа от публикации была коммерческая конфиденциальность. Поскольку предложение касалось шаблона, который будет использоваться во всем мире, многие НПО придерживались мнения, что публичное раскрытие отчетов РПС не повлияет на конкурентоспособность конкретных фирм[71]. Однако такие взгляды в пользу публичного раскрытия информации были в большинстве случаев отвергнуты и рассмотрены в результатах Действия 13 РНБиП.

В конечном счете, конфиденциальность, которая также требуется в соответствии с международными договорами и внутренним законодательством, была необходимой частью компромисса, достигнутого странами при внедрении отчетности РПС в качестве минимального стандарта в рамках проекта РНБиП. В соответствии с минимальным стандартом Действия 13 РНБиП по отчетности РПС, только головная материнская компания (ГМК) МНП обычно должна подавать Отчет РПС в свой местный налоговый орган, который затем обязан предоставить такой отчет в соответствующие налоговые органы по всему миру в рамках процедуры обмена информацией (ОИ). Существуют механизмы, помогающие обеспечить широкое распространение Отчетов РПС и доступ к ним для соответствующих стран несмотря на то, что такие отчеты не будут открыто публиковаться. Ключевые особенности Отчетов РПС состоят в следующем[72]:

- **Они предоставляют ценную информацию налоговым органам** и содержат данные о глобальных операциях крупных групп МНП, действующих в местных юрисдикциях, включая сумму выручки, прибыль до налогообложения, уплаченный налог на прибыль, количество сотрудников, объявленный капитал, нераспределенную прибыль и материальные активы в каждой юрисдикции;

- **Отчеты РПС предназначены для помощи налоговым органам[73] в процессе отбора дел для рассмотрения и оценки рисков.** Они не предоставляют

[71]ОЭСР (2014), "ПОЛУЧЕННЫЕ ЭКСПЕРТНЫЕ КОММЕНТАРИИ ТОМ I - Разделы A to C Проекта дискуссии по документации о трансфертном ценообразовании и отчетности РПС" ОЭСР, Париж, www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/volume1.pdf.

[72] Как уже отмечалось в другом документе, все аспекты стандарта отчетности РПС подлежат рассмотрению в контексте пересмотра этого стандарта в 2020 году. Ожидается, что результаты пересмотра 2020 года будут опубликованы в 2021 году.

[73] Такие страны, как Бразилия, Индия, Мексика, Нидерланды, Испания и Великобритания, начали внедрять информацию из Отчетов РПС в свои модели оценки рисков. Например, Великобритания полностью включила отчетность РПС в свой процесс оценки рисков. Великобритания предоставляет отчеты РПС налоговым специалистам, чтобы их можно было рассматривать в рамках ежегодных обзоров рисков. Кроме того, в отчетах РПС для выявления возможных рисков содержатся типы возможных рисков. Полученные в результате отчеты РПС подлежат дальнейшему анализу, и Великобритания будет использовать другие данные, которыми оно владеет, для определения наличия рисков. Великобритания использует ряд типов рисков и продолжает их уточнять для выявления возможных рисков. В Великобритании есть программа обучения, которую все сотрудники должны пройти перед использованием отчета РПС. Отчеты РПС,

достаточных возможностей для корректировки прибыли исключительно на основе информации, которую они содержат;

- **Только крупные группы МНП, то есть те, у которых глобальная консолидированная выручка составляет 750 миллионов евро** или более (или эквивалентную сумму в местной валюте), обязаны составлять отчеты РПС;

- **Отчет РПС потенциально доступен для налоговых органов в каждой налоговой юрисдикции**, в которой работает группа МНП, независимо от того, действует ли группа через местную дочернюю компанию или постоянное представительство, либо напрямую представляет отчетность от местного налогоплательщика (и осуществляет «местную подачу документов[74]»), либо через механизмы обмена информацией;

- **Отчетность РПС является одним из минимальных требований РНБиП,** что означает, что члены Инклюзивной Сети ОЭСР должны будут принять отчетность РПС в соответствии с установленными стандартами и обязуются участвовать в процессе экспертного анализа [75], которая будет проводиться под руководством Инклюзивной Сети;

- **Отчеты РПС содержат конфиденциальную или потенциально конфиденциальную информацию.** По этой причине минимальный стандарт включает условия, касающиеся конфиденциальности;

- **ОЭСР подготовила подробное руководство по внедрению Отчета РПС, которое должно привести к его последовательной реализации на международном уровне.** Во вставке 19 приводятся рекомендации ОЭСР по этому вопросу.

- **В соответствии с минимальным требованием Инклюзивной Сети отчеты РПС обычно подаются ГМК каждой задействованной группы МНП** в налоговый орган страны, резидентом которой является эта организация. Затем Отчет будет

отправленные группам сотрудников, ведущих дела, хранятся в защищенных папках с ограниченным доступом.

Более того, Международная программа обеспечения соответствия требованиям законодательства ОЭСР использует также информацию из отчетов РПС для оценки рисков в крупных МНП. Более подробная информация о ICAP доступна на сайте: https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm

[74] Условия, при которых разрешается местная подача Отчета РПС (т. е. предоставление Отчета субъектом группы МНП, не являющимся головной материнской организацией), можно найти в параграфах 8 (c) и 8 (d) в документе: *ОЭСР (2017), Доклад о действии 13 РНБиП по отчетности РПС – Документы экспертного анализа. Проект ОЭСР/G20 по борьбе с размыванием налоговой базы и перемещением прибыли,* ОЭСР, Париж; www.oecd.org/tax/beps/beps-action-13-on-country-by-country-reporting-peer-review-documents.pdf. См. также Раздел 3.4.2, ниже.

[75] Процесс экспертного анализа основан на оценке, проводимой «экспертами» (другими юрисдикциями Инклюзивной Сети) через процесс мониторинга, выполняемый специальной группой («Группой отчетности РПС»), структурой, созданной юрисдикциями для внедрения стандарта отчетности РПС.

предоставлен другим налоговым юрисдикциям, в которых присутствует группа МНП, через механизмы обмена информацией;

- **В определенных исключительных случаях[76] в соответствии с Действием 13 РНБиП Отчет предусматривает резервный механизм, при котором дочерние компании или постоянные представительства могут быть обязаны подавать Отчет РПС непосредственно в местный налоговый орган**. Это называется «местной подачей документов»;

3.4.1.1 Отчетность РПС и развивающиеся страны

Отчеты РПС содержат данные, которые могут помочь в построении общей картины глобальных операций МНП, действующих в их юрисдикции. Без Отчета РПС эту информацию, как правило, было бы очень сложно получить напрямую от местных компаний, входящих в группу МНП.

Отчеты РПС могут иметь отношение не только к трансфертному ценообразованию, но и могут помочь налоговым органам выявлять другие весьма вероятные риски, связанные с размыванием налоговой базы и перемещением прибыли. Например, Отчет РПС может помочь выявить риски, связанные с постоянным представительством или налоговой резиденцией компании. Отчет РПС также может помочь идентифицировать организации, подпадающие под действие правил контролируемой иностранной компании, или операции в рамках мер по предотвращению уклонения от уплаты налогов, применяемых к платежам с низкими налогами.

Страны, не являющиеся членами Инклюзивной Сети, будут сами решать вопрос о предоставлении или непредоставлении отчетности РПС, но, вероятно, это будет выгодно для таких стран. Страны, являющиеся участниками Инклюзивной Сети, обязались применять отчетность РПС, хотя они могут временно «отказаться» от экспертного анализа в рамках Действия 13 РНБиП при исключительных обстоятельствах. Такой «отказ» возможен только для тех стран, в юрисдикции которых нет каких-либо компаний группы МНП, которые подлежали бы отчетности РПС[77]. «Отказ» также означает, что страна не сможет воспользоваться преимуществами процессов обмена информацией для получения Отчетов РПС, касающихся дочерних компаний-резидентов или постоянных представительств МНП, действующих в ее юрисдикции.

В качестве альтернативы страна может принять решение стать невзаимной юрисдикцией, т.е. она будет собирать и обмениваться Отчетами РПС с соответствующими другими юрисдикциями в отношении групп МНП, штаб-квартиры

[76] См. Раздел 3.4.2, ниже.

[77] Для целей процесса экспертного анализа в техническом задании по отчетности РПС отмечается: *«...возможно, существуют развивающиеся страны, в которых нет каких-либо компаний МНП со штаб-квартирой в их юрисдикции, подлежащих отчетности РПС, и которые еще не готовы получать Отчеты РПС. В таких случаях вместо того, чтобы констатировать, что такие развивающиеся страны не смогли внедрить отчетность РПС, экспертный анализ потребует процесса сертификации, посредством которого юрисдикция могла бы подтвердить, что на рассмотрении нет групп МНП со штаб-квартирой в данной стране, и документально подтвердить, как это факт известен за рассматриваемый год».*

которых находятся в ее юрисдикции. Однако она не будет получать Отчеты РПС из других юрисдикций.

Как описано выше, основным механизмом, с помощью которого многие развивающиеся страны смогут получить доступ к Отчетам РПС, будет в основном обмен информацией с налоговой юрисдикцией ГМК. Однако для такого обмена есть существенные предварительные условия. В частности:

1. **В стране должно быть внутреннее законодательство, предусматривающее, что любая местная ГМК, входящая в группу МНП, которая удовлетворяет критерию размера для отчетности РПС, представляла Отчет РПС.** Это должно соблюдаться, даже если в стране не находится штаб-квартира МНП. Это требование отражает «принцип взаимности» [78] при обмене информацией, включая обмен Отчетами РПС, что означает, что страны не будут обмениваться информацией с другими юрисдикциями, если последние не смогут ответить взаимностью.

Рекомендуется, чтобы страны основывали такое внутреннее законодательство на модели, представленной в Докладе о Действии 13 РНБиП (который подробно обсуждается ниже).

2. **Должны существовать механизмы обмена информацией.** Они могут быть в форме членства в многостороннем соглашении об обмене информацией (в большинстве случаев – это Многосторонняя конвенция о взаимной административной помощи в вопросах налогообложения); налоговых соглашений, включающие положения об обмене информацией, или специальных соглашений об обмене налоговой информацией (СОИН);

3. **Должны быть в наличии протоколы, позволяющие автоматически обмениваться Отчетами РПС по любым таким соглашениям.** Они могут принимать форму:

- Многостороннего соглашения между уполномоченными органами об обмене Отчетами РПС («Отчет РПС по МСАА»), или

- Соглашения между уполномоченными органами об обмене Отчетами РПС на основе Конвенции об избежании двойного налогообложения («DTC CAA»); или

- Соглашения между уполномоченными органами об обмене Отчетами РПС на основе Соглашения об обмене налоговой информацией («СОИН CAA»).

[78] Комментарий к статье 26 Типовой налоговой конвенции ОЭСР о доходах и капитале, касающейся принципа взаимности в процедурах ОИ, гласит: «… *Из этого следует, что одно Договаривающееся государство не может использовать информационную систему другого Договаривающегося государства, если последняя имеет более широкие возможности, чем собственная система. Таким образом, государство может отказать в предоставлении информации, если запрашивающему государству будет запрещено законом получать или предоставлять информацию или когда административная практика запрашивающего государства (например, непредоставление достаточных административных ресурсов) приводит к отсутствию взаимности*».

4. **Должны быть внедрены XML-схемы отчета РПС.** Формат, используемый для обмена информацией между странами, должен соответствовать схеме XML ОЭСР, а предоставляемая информация должна соответствовать Руководству пользователя схемы XML ОЭСР.

5. **Должно быть соблюдено условие «надлежащего использования»,** т.е. чтобы полученная информация использовалась только для целей общей оценки трансфертного ценообразования и других рисков, связанных с РНБиП, а также для экономического и статистического анализа. (См. более подробно ниже). Юрисдикции не будут обмениваться Отчётами РПС со странами, которые не выполнили условие «надлежащего использования» (см. ниже). Это предполагает:

- наличие внутреннего законодательства или руководства, содержащего условие «надлежащего использования» (это включено в типовое законодательство об Отчете РПС, упомянутое выше);

- внедрение мер по безопасности для обеспечения того, чтобы критерий «надлежащего использования» выполнялся на практике.

Положения многостороннего и двусторонних соглашений между уполномоченными органами требуют ряда процедурных шагов в отношении надлежащего использования, которые описаны во вставке ниже. Это условие надлежащего использования подлежит рассмотрению в ходе экспертного анализа.

Вставка 11 : Руководство ОЭСР по надлежащему использованию информации, содержащейся в Отчетах РПС (сентябрь 2017 года)

Параграф 15

Согласно **общим положениям** многосторонних и типовых двусторонних соглашений об обмене информацией, юрисдикции подтверждают, что они имеют в наличии или ожидают иметь к моменту первого обмена Отчетами РПС соответствующие меры безопасности для обеспечения того, чтобы полученная информация использовалась для целей оценки весьма вероятных рисков трансфертного ценообразования и других рисков, связанных с РНБиП, а также, где это необходимо, и для экономического и статистического анализа. Кроме того, согласно параграфу 1 (d) Раздела 8 Многостороннего соглашения между уполномоченными органами, уполномоченный орган юрисдикции должен направить уведомление в Секретариат Координационного органа, «что у него есть необходимая правовая база и инфраструктура для обеспечения [...] надлежащего использования информации, содержащейся в Отчетах РПС». Таким образом, налоговые органы не будут обмениваться Отчетами о РПС до тех пор, пока это условие не будет выполнено, и, в соответствии с Многосторонним соглашением, до тех пор, пока не будет предоставлено такое уведомление. Аналогичным образом, в соответствии с минимальным стандартом Действия 13, юрисдикция не может требовать, чтобы Отчет РПС был предоставлен организацией, которая не является ГМК ее группы МНП (что также называется «местной подачей документов»), если надлежащие условия использования в этой юрисдикции и другие условия для местного декларирования в рамках Действия 13 не будут выполнены. Если юрисдикция требует подачи документов на местном уровне в обстоятельствах, которые не предусмотрены в Действии 13, этот вопрос будет отмечен при оценке юрисдикции в рамках экспертного анализа. (подчеркнуто нами)

6. **Должно быть соблюдено условие конфиденциальности**, которое более детально рассматривается ниже. Это предполагает:

- включение условий конфиденциальности в национальное законодательство (см. Раздел 3.4.1.3 «Дальнейшее разъяснение о надлежащем использовании информации в отчете РПС»);

- применение соответствующих условий конфиденциальности в механизмах международного обмена информацией[79];

[79] По крайней мере, применяется эквивалентные меры защиты, которая применялись бы, если бы такая информация была предоставлена в соответствии с положениями Многосторонней конвенции о взаимной административной помощи в налоговых вопросах, Соглашения об обмене налоговой информацией или налогового соглашения, которое соответствует согласованному на международной основе стандарту информации по запросу. См. Пункт 57 Заключительного Доклада о Действии 13 РНБиП.

- наличие механизмов, обеспечивающих выполнение условий на практике.

Соблюдение конфиденциальности и соответствующие условия использования информации являются предварительными условиями для получения и использования отчетов РПС. Поэтому юрисдикции могут потребовать гарантии того, чтобы их партнеры по обмену соответствовали этим условиям.

Во вставке ниже указаны конкретные элементы, рассматриваемые в процессе экспертного анализа:

Вставка 12 : Доклад о действии 13 РНБиП о документах отчетности РПС, требуемой при экспертном анализе

ОЭСР февраль 2017 года

Параграф 11

В отношении конфиденциальности, юрисдикция обязана:

(a) Иметь механизмы международного обмена информацией, которые предусматривают, что любая полученная информация рассматривается как конфиденциальная и, если иное не согласовано соответствующими юрисдикциями, и может быть раскрыта только лицам или органам (включая суды и административные органы), осуществляющим оценку или сбор информации, приведение в исполнение или судебное преследование или рассмотрение апелляций в отношении налогов, охватываемых положением об обмене информацией. Такие лица или органы должны использовать информацию только для вышеуказанных целей, если стороны не договорились об ином, и в соответствии с их соответствующими законами;

(b) Иметь необходимые внутренние правила или процедуры для применения ограничений, содержащихся в Международном соглашении и соответствующем Соглашении между уполномоченными органами;

(c) Иметь в наличии и обеспечивать правовую защиту конфиденциальности информации, содержащейся в Отчетах РПС, полученных посредством местного декларирования, которая сохраняет конфиденциальность Отчета РПС в степени, по крайней мере эквивалентной мерам защиты, которые применяются, если такая информация была доставлена в страну в соответствии с положениями Многосторонней конвенции о взаимной административной помощи в вопросах налогообложения (ОЭСР, 2011), Соглашения об обмене налоговой информацией или налогового соглашения, которое соответствует согласованному на международном уровне стандарту информации по запросу, подлежащему проверке Глобальным форумом;

(d) Применять эффективные штрафы за несанкционированное раскрытие или несанкционированное использование конфиденциальной информации;

(e) Обеспечивать конфиденциальность на практике, например, иметь в наличии механизм проверки и контроля для выявления и устранения любых нарушений конфиденциальности;

(f) Соблюдать условия Международного соглашения и соответствующего Соглашения между уполномоченными органами, включая ограничение на использование информации, полученной в течение налоговых периодов, охватываемых соглашением.

Во многих развивающихся странах действует законодательство, обеспечивающее конфиденциальность информации налогоплательщиков. Поскольку многие развивающиеся страны являются членами Глобального форума по прозрачности и обмену информацией в целях налогообложения [80], они должны проанализировать свое внутреннее законодательство и международные соглашения, чтобы проверить, предлагают ли они достаточные гарантии для сохранения конфиденциальности[81]. Было обнаружено, что многие из них имеют достаточные меры безопасности для обеспечения конфиденциальности, а другие страны изменили свое законодательство и внедрили системы и процедуры для обеспечения конфиденциальности документации, полученной по запросу от иностранных властей. Однако отчетность РПС основана на автоматическом обмене информацией, и лишь немногие развивающиеся страны соответствуют требованиям в отношении конкретных аспектов конфиденциальности, требуемых в рамках этой формы обмена информацией. Стандарт конфиденциальности для целей отчетности РПС требует от стран принятия некоторых дополнительных мер, таких как защита информационных систем[82].

7. **Должно быть выполнено условие согласованности,** подробно описанное ниже (см. подпункт 3.4.1.4 Дополнительные примечания к условию согласованности).

Эти семь предварительных условий для получения Отчетов РПС могут быть сложной задачей для многих развивающихся стран, которые могут еще не иметь необходимых механизмов обмена информацией. Даже там, где они существуют, некоторые развивающиеся страны столкнутся с задержками с введением необходимых протоколов для обмена Отчетами РПС и внедрением на практике процессов для обеспечения согласованности, надлежащего использования и конфиденциальности.

Эти факторы могут вызвать препятствия или задержки для развивающихся стран в получении Отчетов РПС. Для решения этой проблемы развивающиеся страны могут рассмотреть вопрос о том, чтобы дать приоритет созданию соответствующих **механизмов обмена информацией.** Первым шагом для многих стран станет подписание Многосторонней конвенции о взаимной административной помощи в вопросах налогообложения[83].

Требование местного декларирования в условиях «системного сбоя» (что обсуждается ниже) также может помочь странам избежать задержек в получении Отчетов РПС, особенно

---

[80] По состоянию на октябрь 2020 года 125 юрисдикций были оценены Глобальным форумом в отношении обмена информацией по запросу.

[81] Это относится к процессу экспертного анализа в отношении ОИ по запросу. Этот обзор состоит из обзора нормативно-правовой базы (этап I) и практического применения стандартов (этап II).

[82] Для выполнения своих целей экспертный анализ основан на предварительных оценках конфиденциальности, проведенных Глобальным форумом в рамках Единого стандарта отчетности.

[83] Присоединяясь к Многосторонней конвенции, страны могут получить доступ к большой сети обмена. Для получения информации о том, как присоединиться, см.: «Инструментарий для присоединения к Конвенции о взаимной административной помощи в вопросах налогообложения», https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/MAAC-toolkit_en.pdf

в случаях, когда юрисдикция не может обменяться Отчетами РПС без надлежащего обоснования.

Минимальный стандарт согласно Действию 13 РНБиП [84] состоит в том, что местная подача документов по Отчету РПС может быть допустима в трех конкретных обстоятельствах в том случае, если юрисдикция также соблюдает условия конфиденциальности, согласованности и надлежащего использования данных отчетности РПС. Некоторые страны ввели обязательство по местному декларированию, которое шире, чем предусмотрено в Действии 13 РНБиП, по крайней мере на переходный период, пока они не смогут ввести в действие основные нормы, необходимые для получения Отчетов РПС от других налоговых органов. Это потребует от местных дочерних компаний и постоянных представительств МНП, которые соответствуют критериям отчетности РПС, направлять Отчеты РПС непосредственно в местные налоговые органы. Такой вариант сопряжен со значительными рисками, в том числе, и для инвестиционного климата. Это требование также отрицательно повлияет на любую проверку соответствия юрисдикции минимальному стандарту согласно Действию 13 РНБиП. Страны, принявшие участие в экспертном анализе в соответствии с Действием 13, которые ввели более широкое требование о местном декларировании, чем предусмотрено минимальным стандартом РНБиП, получили рекомендации по решению этой проблемы в ходе экспертного анализа в рамках Инклюзивной Сети, и с тех пор ряд стран внесли изменения в законодательство или отреагировали на эти рекомендации другим способом.

3.4.1.2 Дополнительное замечание об условии конфиденциальности

В докладе о Действии 13 РНБиП четко указано, что к Отчетам РПС должны применяться гарантии конфиденциальности, по крайней мере эквивалентные тем, которые содержатся в инструментарии обмена информацией, что соответствует согласованному на международном уровне стандарту, рассмотренному Глобальным форумом по прозрачности и обмену информацией для целей налогообложения:

«Юрисдикции должны обеспечивать правовую защиту конфиденциальности сообщаемой информации. Такие меры защиты позволили бы сохранить конфиденциальность Отчета о распределении по странам в степени, по крайней мере эквивалентной защите, которая применялась бы, если бы такая информация была предоставлена стране в соответствии с положениями Многосторонней конвенции о взаимной административной помощи в вопросах налогообложения, Соглашения об обмене налоговой информацией (СОИН) или налогового соглашения, которое соответствует согласованному на международном уровне стандарту информации по запросу, принятому Глобальным форумом по прозрачности и обмену информацией для целей налогообложения. Такие меры защиты включают ограничение использования информации, правила в отношении лиц, которым информация может быть раскрыта, порядок опубликования и т. д. [85] *»*

---

[84] Действие 13 допускает «местную подачу документов» для организаций, не являющихся головной материнской компанией, только в очень конкретных обстоятельствах. См. Вставку 15 «Описание основных положений типового законодательства об Отчете РПС».

[85] Доклад о Действии13 РНБиП, Параграф 57.

В этой связи информация, полученная с помощью Отчетов РПС, может быть раскрыта и использована только судами, административными органами и другими лицами, участвующими в анализе, взыскании или администрировании, правоприменении или судебном преследовании или рассмотрении апелляций, касающихся налогов, предусмотренных соглашением. За очень ограниченными исключениями, налоговые органы не могут раскрывать полученную информацию лицам или агентствам, не уполномоченным в соответствии с соглашением об обмене информацией, или использовать такую информацию в неналоговых целях.

В дополнение к защите, обеспечиваемой положениями о конфиденциальности инструментов обмена информацией, конфиденциальность отчетности РПС должна быть гарантирована национальным законодательством. Страны, внедряющие Отчеты РПС, должны обеспечить в своем внутреннем законодательстве положения о конфиденциальности, эквивалентные международным стандартам в рамках международного соглашения. За несанкционированное раскрытие данных налогоплательщиков также должны применяться гражданская ответственность и уголовное наказание.

Для обеспечения защиты конфиденциальной информации странам необходимо обладать:

- Защищенными механизмами обмена информацией;
- Надежными внутренними правилами и процедурами, обеспечивающими конфиденциальность на практике;
- Системой эффективных штрафов за несанкционированное использование или разглашение информации;
- Процедурами для эффективного решения любых проблем с конфиденциальностью, которые могут возникнуть;
- Системами управления информационной безопасностью (включая мониторинг систем; применение санкций в случае несанкционированного раскрытия информации и т. д.)

3.4.1.3 Дополнительное замечание о надлежащем использовании информации, содержащихся в Отчетах РПС

Итоговый доклад о Действии 13 РНБиП разъясняет, что Отчеты РПС должны использоваться только для определенных целей, которые соответствуют условию «надлежащего использования».

«Юрисдикции должны надлежащим образом использовать информацию в шаблоне Отчета о распределении по странам в соответствии с параграфом 25. В частности, юрисдикции обязуются использовать страновой отчет для оценки весьма вероятных рисков трансфертного ценообразования. Юрисдикции также могут использовать Отчет РПС для оценки других рисков, связанных с РНБиП. Юрисдикции не должны предлагать

корректировки доходов любого налогоплательщика на основе формулы распределения доходов, основанной на данных из Отчета о распределении по странам. Кроме того, они обязуются, что, если такие корректировки, основанные на данных Отчета РПС, будут внесены местным налоговым органом страны, уполномоченный орган этой юрисдикции незамедлительно рассмотрит такую корректировку в любом соответствующем судебном разбирательстве. Однако это не означает, что страны не смогут использовать данные Отчета о распределении по странам в качестве основы для проведения дальнейших расследований в отношении механизмов трансфертного ценообразования многонациональных компаний или других налоговых вопросов в ходе налоговой проверки[86]».

«...информация в Отчете о распределении по странам не должна использоваться вместо подробного анализа трансфертного ценообразования отдельных сделок и цен, основанного на полном функциональном анализе и полном анализе сопоставимости. Информация в Отчете о распределении по странам сама по себе не является убедительным доказательством того, что трансфертные цены являются правильными или не правильными. Он не должен использоваться налоговыми органами для предложения корректировок трансфертного ценообразования на основе глобальной формулы распределения доходов[87]».

Руководство по «надлежащему использованию» содержится в публикации ОЭСР «Отчетность о распределении по странам: Справочник по эффективному внедрению»[88]. Отчет содержит полезное руководство по определению надлежащего использования, последствиям несоблюдения соответствующих условий использования и подходам к обеспечению надлежащего использования (например, меры по ограничению доступа к Отчетам РПС и меры по обеспечению адекватного подтверждения надлежащего использования). В качестве контрольного списка юрисдикция должна иметь возможность ответить «да» на шесть основных вопросов или должна подтвердить, что сможет сделать это до того, как состоится первый обмен Отчетами РПС, как описано ниже.

Вставка13 : Вопросник по надлежащему использованию Отчетов РПС

(Руководство ОЭСР по надлежащему использованию)

1. Включают ли подписанные вашей юрисдикцией многосторонние и/или двусторонние соглашения между уполномоченными органами, касающиеся отчетности РПС, надлежащее использование информации, содержащейся в Отчетах, в качестве условия получения и использования Отчетов РПС?

2. Имеется ли в вашем налоговом органе четкое письменное руководство, регулирующее использование Отчетов РПС, включая руководство по надлежащему использованию?

[86] Доклад о Действии 13 РНБиП, Параграф 59.

[87] Там же, Параграф 25.

[88] См. приложение к Справочнику.

3. Эффективно ли эта политика доведена до сведения всех сотрудников, которые могут иметь доступ к Отчетам РПС в ходе своей работы?

4. Контролируется или отслеживается использование Отчетов РПС для обеспечения надлежащего использования, что может включать: (i) введение ограничений на доступ к Отчетам РПС и/или (ii) обеспечение адекватного подтверждения надлежащего использования?

5. Предоставляются ли рекомендации или обучение для сотрудников соответствующих налоговых органов в вашей юрисдикции, в которых четко изложены их обязательства:

(i) немедленно уведомлять Секретариат Координационного органа (для обменов в соответствии с многосторонним Соглашением между уполномоченными органами) или другой уполномоченный орган (для обменов в соответствии с типовым двусторонним соглашением) о любых случаях несоблюдения соответствующих условий использования; и

(ii) незамедлительно давать разрешение на любые действия уполномоченного органа, которые включают корректировку налога с использованием формулы распределения доходов, основанной на информации Отчета РПС?

6. Существуют ли меры, обеспечивающие анализ и обновление средств контроля по мере необходимости, а также документирование результатов этих проверок?

3.4.1.4 Дополнительное замечание по условию сопоставимости

В Заключительном Докладе о Действии 13 РНБиП четко указано, что внутренние режимы отчетности по странам должны внедряться в соответствии с согласованными на международном уровне стандартами.

«Юрисдикции должны приложить все усилия, чтобы принять юридическое требование о том, чтобы головные материнские компании группы МНП, являющиеся резидентами в их юрисдикции, готовили и подавали Отчет о распределении по странам, за исключением случаев, указанных в пункте 52. Юрисдикции должны использовать стандартный шаблон, содержащийся в Приложении III к Главе V настоящего Руководства. Иначе говоря, при этом условии ни одна юрисдикция не будет требовать, чтобы Отчет РПС содержал дополнительную информацию, не содержащуюся в Приложении III, а также не требовать представления информации, включенной в Приложение III [89]*».*

Главными требованиями к сопоставимости, таким образом, являются:

1. **Внедрение Отчета по странам в согласованном формате по стандартному шаблону, разработанному для этих целей и содержащемуся в Докладе о Действии 13 РНБиП.** Чтобы избежать ненужного хлопот для налогоплательщиков и обеспечить эффективность анализа Отчетов РПС, важно, чтобы страны строго следовали шаблону, изложенному в Приложении III к Докладу о Действии 13 РНБиП. (См. Приложение 8).

[89] Там же. Параграф 58.

2. **Требование для головных материнских компаний групп МНП, находящихся в их юрисдикции, подготовить и подать Отчет РПС.** Основной особенностью Отчета РПС является то, что он обычно подается только в стране резиденции ГМК

3.4.2 Механизм декларирования

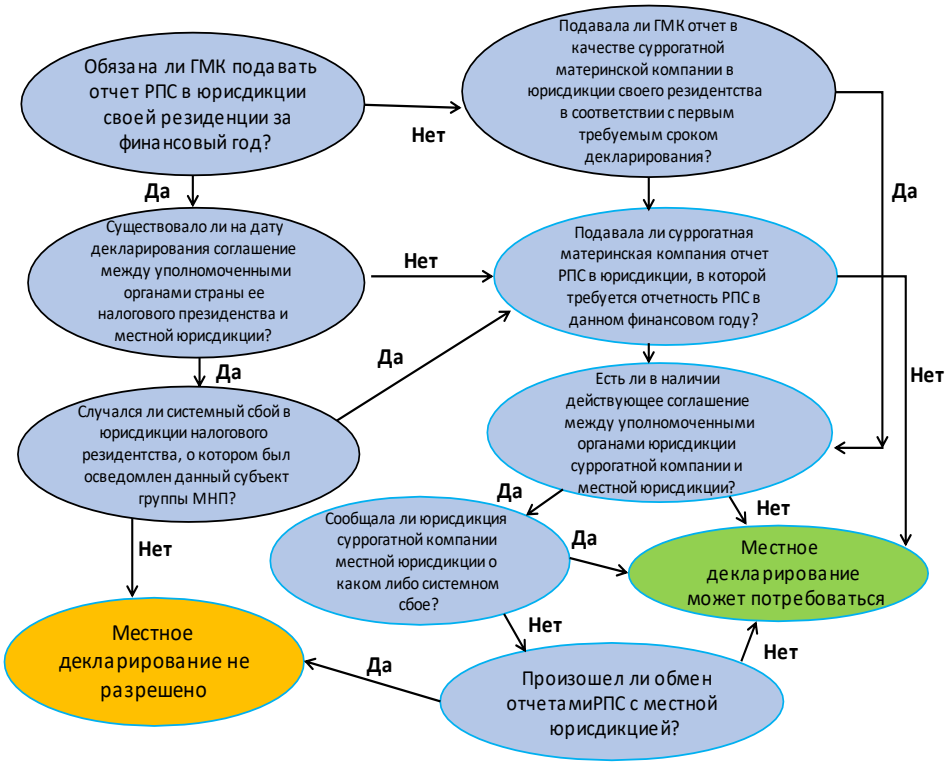
Отчет РПС должен быть подан головой компанией группы МНП в юрисдикции своего налогового резидентства. Как правило, это будет организация, находящаяся на вершине цепочки владения, и от нее требуется подготовить консолидированную финансовую отчетность в юрисдикции ее местонахождения, или если ее акции торгуются на публичной бирже ценных бумаг в этой юрисдикции[90].

Таким образом, согласно Действию 13, «местная подача документов» для компаний, не являющихся ГМК, ограничивается очень конкретными обстоятельствами, а именно: декларированием от имени суррогатного юридического лица или декларированием от имени субъекта группы МНП (что также называется местной подачей документов). По минимальному стандарту, юрисдикция не несет обязательств по внедрению любого из этих механизмов. Однако, если юрисдикция разрешает местную подачу документов (при определенных обстоятельствах, описанных в Докладе о Действии 13) или декларирование для суррогатной организации, другие обязательные элементы минимального стандарта (например, содержание отчета) должны применяться к этим отчетам таким же образом, как и к Отчетам РПС, поданным ГМК - резидентами данной юрисдикции. См. Вставку 15 для дальнейшего рассмотрения суррогатного и местного декларирования, которая включает три обстоятельства, при которых может быть задействовано местная подача документов.

[90] ОЭСР (2017), Отчет о распределении по странам: Руководство по эффективному применению. ОЭСР, Париж, стр. 16.

Рис.2: Местная подача Отчетов РПС

Эта диаграмма[91] иллюстрирует обстоятельства, при которых местная подача документов может соответствовать минимальному стандарту. Это предполагает, что компания, входящая в группу МНП, является резидентом местной юрисдикции, в то время как головная компания является резидентом другой юрисдикции и что существует международное соглашение, которое предполагает автоматический обмен информацией, участниками которого являются обе юрисдикции.



3.4.3 Формат и содержание

Минимальный стандарт Действия 13 РНБиП требует, чтобы Отчет РПС содержал агрегированную налоговую информацию по юрисдикции в трех стандартных таблицах (см. Приложение 8), состоящих из:

- Информации о распределении доходов, налогов и экономической деятельности по налоговым юрисдикциям (Таблица 1 шаблона);
- Перечня всех субъектов, входящих в группу МНП, по налоговым юрисдикциям (Таблица 2 шаблона); и

[91]Там же, стр. 21.

- Любой дополнительной краткой информации или пояснения, которые могут быть сочтены необходимыми или которые могут облегчить понимание обязательной информации, представленной в Отчете РПС (Таблица 3 шаблона).

В таблице 1 шаблона представлен обзор распределения доходов, налогов и экономической деятельности МНП с разбивкой по налоговым юрисдикциям.

Требуемая информация состоит из следующих данных:

- Выручка с разбивкой по независимым и независимым сторонам
- Прибыль (убыток) до налогообложения
- Уплаченный подоходный налог (по кассовому методу)
- Начисленный подоходный налог - текущий год
- Заявленный капитал
- Накопленная прибыль
- Количество сотрудников
- Материальные активы, кроме денежных средств и их эквивалентов

Таблица 2 требует предоставления информации по каждой налоговой юрисдикции и состоит из:

- Списка субъектов группы МНП, резидентов в каждой налоговой юрисдикции
- Сведений о налоговой юрисдикции организации или компании, если она отличается от налоговой юрисдикции места нахождения
- Описания основной хозяйственная деятельности. С целью определения характера основной хозяйственной деятельности, осуществляемой субъектом в соответствующей налоговой юрисдикции, Таблица 2 содержит заранее определенный список видов хозяйственной деятельности, который включает, среди прочего, следующие виды деятельности: исследования и разработки; поставки или закупки; изготовление или производство; продажи, маркетинг или дистрибуцию; административные, управленческие или вспомогательные услуги; оказание услуг независимым сторонам; финансирование; страхование; владение акциями или другими долевыми инструментами; отсутствие деятельности (спящая компания); и прочая деятельность (характер которой должен быть указан в Таблице 3 шаблона).

Все термины, перечисленные выше и содержащиеся в шаблоне Отчета РПС, определены в Докладе Действия 13 и дополнительном руководстве, выпущенном ОЭСР[92].

[92] ОЭСР (2018), Руководство по отчетности по странам: Доклад о Действии 13 РНБиП, ОЭСР, Париж. http://www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-country-by-country-reporting-beps-action-13.htm

3.4.4 Законодательная и нормативная база

3.4.4.1 Введение

Доклад о Действии 13 РНБиП включает типовое законодательство для использования юрисдикциями при разработке собственных внутренних правил[93]. Юрисдикции могут адаптировать это законодательство и при необходимости дополнять его подзаконными актами или дополнительными инструкциями. Типовое законодательство решает упомянутые выше вопросы «согласованности» и включает положения о конфиденциальности и надлежащем использовании.

В этом Инструментарии предполагается, чтобы развивающиеся страны основывали свое внутреннее законодательство, насколько это возможно, на вышеуказанной «модели» для достижения последовательности и определенности подхода к этому вопросу. Использование типового законодательства также поможет странам соответствовать требованиям процесса экспертного анализа.

Типовое законодательство не содержит положения о штрафных санкциях. Таким образом, страны должны дополнить это законодательство, включив в него меры по правоприменению в соответствии с внутренней политикой.

3.4.4.2 Использование первичного законодательства, вторичного законодательства и имеющиеся руководства

Руководство по внедрению Отчетов РПС все еще находится в стадии разработки. Принимая во внимание, что Руководство в настоящее время пересматривается в контексте обновления стандарта в 2020 году, а результаты пересмотра 2020 года, как ожидается, будут опубликованы в 2021 году, развивающиеся страны могут рассмотреть возможность регулирования этих вопросов с помощью основных принципов первичного законодательства, оставляя возможность для последующего введения более подробных требований к отчетности через вспомогательные законы, правила или руководства. Это необходимо для обеспечения большей гибкости при внесении любых последующих поправок. Использование перекрестных ссылок на Руководство ОЭСР во внутреннем руководстве — это решение, принятое некоторыми странами для обеспечения согласованности и поддержания актуальности информации для налогоплательщиков.

[93] Доклад о Действии 13 РНБиП, стр. 39.

3.4.4.3 Применение типового законодательства

Вставка 14 : Описание основных положений типового законодательства в области отчетности РПС

Статья 1 – Определения

В статье 1 типового законодательства содержится перечень определенных терминов, которые должны содержаться в законодательстве об отчетности РПС, таких как: определение группы МНП и того, какие МНП подлежат отчетности РПС; определение отчитывающейся организации; определение отчетного финансового года. Кроме того, если это не регулируется другими положениями, следует также принять во внимание определение консолидированной финансовой отчетности.

Дополнительные пояснения к этим определениям даны в Руководстве ОЭСР по внедрению отчетности РПС, которое регулярно обновляется.

Статья 2 – Обязательство по декларированию

В Пункте 1 говорится о том, кто должен подавать Отчет РПС. Согласно минимальному стандарту Действия 13 РНБиП, Отчеты РПС должны быть обязательными только для групп компаний МНП с годовой совокупной выручкой не менее 750 миллионов евро или эквивалентом в национальной валюте по состоянию на январь 2015 года, что должно быть отражено в их консолидированной финансовой отчетности за предыдущий финансовый год.

В принципе, обязанность подачи документов лежит на головной материнской компании (ГМК). Однако при определенных условиях группа МНП может назначить другую отчитывающуюся организацию для подачи Отчета РПС от имени всей группы МНП[94]. Эта организация получила название суррогатная материнская компания.

Решение о том, должна ли группа МНП подавать отчет о РПС, обычно должно приниматься на основе принципов бухгалтерского учета, используемых ГМК группы. Однако, если группа МНП не котируется на публичной бирже ценных бумаг, она может принять решение применять либо свои внутренние принципы бухгалтерского учета (местные Общепринятые принципы бухгалтерского учета (GAAP)), либо Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) [95].

Для получения дополнительных указаний по определениям «консолидированной финансовой отчетности» и термина «выручка» страны могут использовать Руководство, которое регулярно подготавливается и обновляется ОЭСР.

Руководство ОЭСР по применению отчетности о распределении по странам

[94] Доклад о Действии 13 РНБиП, Статья 2.3 Типового законодательства, стр. 41.

[95] ОЭСР (2018), Руководство ОЭСР по применению отчетности по странам – Доклад о Действии 13, РНБиП, ОЭСР, Париж, с.20. www.oecd.org/tax/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf

http://www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.htm

В параграфе 2 изложены положения, в соответствии с которыми в определенных обстоятельствах требуется местная подача Отчетов РПС. Эти положения не являются частью минимального стандарта в соответствии с Действием 13 РНБиП и, следовательно, являются факультативными: каждая страна должна самостоятельно решить, вводить ли этот вторичный, резервный механизм в свою внутреннюю правовую базу. Местная подача документов означает, что субъект группы МНП (например, местная дочерняя компания), который не является ни ГМК, ни назначенным суррогатным материнским предприятием группы, должен подавать Отчет РПС непосредственно в местный налоговый орган. Местная подача документов в соответствии с минимальным стандартом Действия 13 разрешена в случае, если:

- ГМК группы МНП не обязана подавать Отчет РПС в юрисдикции, где она является налоговым резидентом; или
- юрисдикция, в которой ГМК является налоговым резидентом, состоит членом действующего Международного соглашения, но к моменту подачи Отчета РПС по отчетному финансовому году не участвует в Соглашении между уполномоченными органами; или
- происходит «системный сбой» в юрисдикции, где ГМК является резидентом, и местный налогоплательщик, член группы МНП, был уведомлен об этом своим налоговым органом.

Согласно минимальному стандарту РНБиП, местная подача документов не может применяться ни при каких других обстоятельствах: в частности, следует отметить, что в отношении второго условия, упомянутого выше, местная подача не может применяться в отсутствие Международного соглашения.

Термин «**Системный сбой**» применительно к юрисдикции означает, что юрисдикция участвует в действующем Соглашении между уполномоченными органами, но приостановила автоматический обмен информацией (по причинам, отличным от тех, которые соответствуют условиям этого Соглашения) или по иным причинам не смогла автоматически предоставить партнеру по договору соответствующие отчеты РПС, находящиеся в ее распоряжении.

Статья 3 – Уведомление

Требования об уведомлении налагают на местные филиалы МНП обязанность предоставлять своим налоговым органам информацию по следующим вопросам:

- кто обязан подавать Отчет РПС - ГМК или назначенное суррогатное материнское предприятие группы МНП, и
- как определяется идентичность компании, которая подает Отчет РПС от имени группы МНП (то есть обычно ее ГМК), и ее налоговое резидентство в случае, если местная организация сама не несет ответственность за подачу отчета РПС.

Это положение также не является частью минимального стандарта. Это необязательное требование, цель которого - помочь юрисдикции в применении ее внутренних правил и прогнозировании количества отчетов РПС, которые она получит как на местном уровне, так и из других юрисдикций посредством автоматического обмена информацией.

Статья 4 – Отчет о распределении по странам

В данной статье описывается содержание Отчетов РПС. Она прямо предусматривает, что Отчеты РПС должны быть поданы в форме, идентичной стандартному шаблону, содержащемуся в Приложении III к Докладу о Действии 13 РНБиП, с применением определений и инструкций, содержащихся в этом Отчете.

Статья 5 – Время декларирования

Доклад о Действии 13 РНБиП требует, чтобы Отчет РПС был представлен в течение двенадцати месяцев после последнего дня отчетного финансового года группы МНП[96].

Предоставление такого длительного срока вызвано тем, что в некоторых случаях окончательная финансовая отчетность и другая финансовая информация, которая может иметь отношение к Отчету РПС, в некоторых странах может быть окончательно оформлена только после истечения срока подачи налоговых деклараций[97].

Статья 6 – Использование информации из Отчетов РПС и ее конфиденциальность

В этой статье определены два условия, лежащих в основе получения и использования Отчета о распределении по странам: конфиденциальность и надлежащее использование.

Статья 7 – Штрафы

Внутреннее законодательство юрисдикций обычно налагает штрафы, если организации не соблюдают требования к подаче документов. Типовое законодательство не включает положений, касающихся штрафов за несоблюдение требований к декларированию, признавая, что юрисдикции могут применить свой режим штрафов в отношении документации по трансфертному ценообразованию к подаче Отчета РПС.

Штрафы должны применяться налоговым органом отчитывающейся организации, который может находиться в юрисдикции ГМК, юрисдикции другого юридического лица из группы МНП, юрисдикции назначенной ГМК суррогатной материнской компании, или в местной юрисдикции (в случае местного декларирования).

Статья 8 – Дата вступления в силу

Определяет дату, когда законодательство вступит в силу.

[96] В большинстве юрисдикций на подачу отчета РПС отводится 12 месяцев с конца отчетного года, при этом в законодательстве содержится формулировка, соответствующая предложению статьи 5 типового законодательства, содержащегося в Докладе о Действии 13.

[97] Доклад о действии 13 РНБиП, Параграф 31.

3.4.5 Правоприменение

Чтобы обеспечить соблюдение обязательства по представлению Отчетов РПС, страны могут рассмотреть вопрос о введении штрафных санкций за:

- неспособность резидента - ГМК крупной группы МНП (или другого местного юридического лица, которое должно подавать документы на месте) подать полный Отчет РПС в местный налоговый орган;
- задержку в подаче Отчета РПС; и
- подачу неправильного Отчета РПС.

Штрафы в отношении отчетности РПС имеет право налагать налоговый орган компании, обязанной подавать Отчет РПС, т.е., в зависимости от конкретной ситуации, это может быть налоговый орган ГМК, налоговый орган суррогатной материнской организации или местный налоговый орган в случае местной подачи документов. Обратите внимание, что в дополнение к штрафам, которые могут применяться в отношении самого Отчета РПС, в некоторых юрисдикциях могут существовать требования к местным субъектам, входящим в группу МНП, об уведомлении их налогового органа о наименовании подотчетной компании, входящей в МНП, т.е. о компании, которая обязана подавать Отчет РПС. В таких случаях штрафы могут также применяться к местному налогоплательщику в случае невыполнения уведомления[98].

Один из вариантов - наложение штрафа в соответствии с задержкой в предоставлении полного отчета, рассчитываемого, например, исходя из суммы в день за период между сроком подачи и реальным представлением заполненного Отчета РПС. Второй вариант - штраф на основе фиксированной суммы или суммы, основанной на размере операций группы МНП (например, измеряемой ее глобальным консолидированным оборотом).

Многие страны определяют размер штрафа с учетом уровня вины. Например, простая арифметическая ошибка может повлечь меньшее наказание, чем преднамеренная попытка искажения данных. Некоторые страны могут рассматривать подачу заведомо неверного Отчета РПС в качестве уголовного преступления.

Размеры штрафных санкций могут действовать только в отношении предоставления Отчета РПС или основываться на существующих общих штрафах за непредставление документов или за неправильное декларирование. Раздел 6 типового законодательства

[98] Бельгия является одной из стран, которые обязаны уведомлять об отчетности РПС. Это обязательно действует для всех бельгийских юридических лиц, входящих в группу МНП, которые должны представить Отчет РПС. Эти бельгийские юрлица должны информировать налоговые органы Бельгии не позднее последнего дня отчетного финансового года группы МНП, если они являются головным материнским предприятием, суррогатным материнским предприятием или бельгийским субъектом, согласно статье 321. / 2, § 2 Бельгийского кодекса по налогообложению прибыли, или, если они не являются ни одним из таких компаний, они должны указать наименование отчитывающейся организации. См. Приложение 5 пакета документации по трансфертному ценообразованию Бельгии.

в Приложении 1 включает положения о штрафных санкциях за несоблюдение правил предоставления Отчетов РПС.

Вставка 15: Опыт стран – штрафы за несоответствие отчетности РПС требованиям законодательства

Выдержка из Правил (регулирования отчетности РПС) Нигерии[99]

«11. [Опоздание в подаче документов] Если подотчетная организация не подает Отчет РПС в Службу не позднее даты, указанной в правиле 9 настоящих Правил, Служба за первое нарушение налагает административный штраф в размере 10 000 000 нигерийских найр, а также 1 000 000 нигерийских найр за каждый месяц, в котором сохраняется просрочка.

12. [Подача неправильного или ложного отчета РПС] Если подотчетная организация подает неправильный или ложный Отчет о распределении по странам, Служба налагает административный штраф в размере 10 000 000 нигерийских найр.

13. [Непредоставление уведомления] Если субъект группы МНП, который является налоговым резидентом в Нигерии, не предоставляет уведомление, указанное в соответствии с правилом 6 настоящих Правил, Служба налагает административный штраф в размере 5 000 000 нигерийских найр за первое нарушение и 10 000 нигерийских найр за каждый день просрочки».

3.4.6 Практические проблемы внедрение отчетности РПС

Отчеты РПС, полученные налоговым органом от ГМК или назначенного суррогатного лица группы МНП (если это имеет место), должны обмениваться на аналогичные отчеты, представленные налоговым органами в других юрисдикциях, где у группы МНП есть либо организации-резиденты, либо постоянные представительства. В отношении эффективности, две основные проблемы могут создать практические трудности для развивающихся стран. К ним относятся (i) наличие технологии, позволяющей подавать отчеты в электронном виде, и (ii) наличие технологии обмена отчетами с партнерами по договору.

3.4.6.1 Подача отчетности РПС в электронной форме

Поскольку юрисдикциям необходимо обмениваться Отчетами РПС в согласованном формате XML (см. ниже), рекомендуется, чтобы налогоплательщики использовали тот же формат и при подаче документов. Это требуется для того, чтобы налоговые органы не преобразовывали данные в другой формат, что может потребовать значительных ресурсов.

[99] Правила налогообложения прибыли (Отчетность РПС), 2018. См.: https://www.firs.gov.ng/sites/Authoring/contentLibrary/d9dae9a0-3d22-48fa-bdec-34e59d7a001bOfficial%20Gazette%20of%20Income%20Tax%20CbC%20Regulations%202018.pdf

В соответствии с минимальным стандартом Действия 13 для компаний МНП представление Отчета РПС с использованием схемы XML ОЭСР (схема РПС XML) не обязательна, и поэтому требования многих юрисдикций в отношении формата, в котором может быть представлен Отчет РПС, достаточно гибки. Тем не менее, Многостороннее соглашение между уполномоченными органами об обмене Отчетами РПС включает обязательство уполномоченных органов использовать схему XML для передачи Отчетов РПС в другие юрисдикции. Следовательно, если группе МНП разрешено представлять свой Отчет РПС в альтернативном формате (например, с использованием Excel), налоговый или уполномоченный орган в юрисдикции фактически обязан преобразовать Отчеты РПС в формат XML схемы РПС.

Хотя можно преобразовать альтернативные форматы в XML, на практике это может быть связано с техническими проблемами. Более того, в схему РПС XML встроены проверки достоверности, чтобы гарантировать, что все обязательные поля заполнены и используется правильное форматирование. Эти проверки не пользуются в других форматах, поэтому также существует риск того, что Отчеты РПС, полученные в других форматах, могут быть неполными или неправильно отформатированными.

Форматы подачи Отчетов РПС различаются в зависимости от юрисдикции. В то время как некоторые страны требуют, чтобы все Отчеты РПС были представлены в формате XML (либо по схеме ОЭСР РПС XML, либо в виде самостоятельно разработанного внутреннего формата отчетности XML) [100], отдельные страны разрешают представление отчетов в других формах. Ниже приведены несколько примеров:

Вставка 16 : Форматы подачи Отчетов РПС

Только XML: Великобритания, Австралия, Каймановы острова

XML или Comma Separated Value (CSV)[101]: Япония

XML, но допустимо предоставление декларации, содержащей Отчет РПС, в бумажной форме: США, Канада

3.4.6.2 Предоставление и получение отчетов РПС

Обмен отчетами РПС регулируется международными соглашениями, в том числе двусторонними конвенциями об избежании двойного налогообложения, Соглашением об обмене информацией в области налогообложения (СОИН) или Конвенцией о взаимной административной помощи в налоговых вопросах. В отличие от некоторых других типов

[100] Хотя страны могут свободно определять формат отчетности на основе своих обычных форм, практики и т. д., все они должны обмениваться данными в формате XML ОЭСР РПС.

[101] Файл в формате Comma Separated Value (CSV) (значений, разделенных запятыми), позволяет сохранять данные в структурированном формате таблицы. CSV-файл имеет форму текстового файла, содержащего информацию, разделенную запятыми, отсюда и его название. Файлы CSV можно использовать с любой программой для работы с электронными таблицами, например, Microsoft Excel, Open Office Calc или Google Spreadsheets.

налоговой информации, юрисдикции должны обмениваться Отчетами РПС автоматически, а не спонтанно или по запросу.

Обмен будет производиться только с юрисдикциями, подписавшими Соглашение между уполномоченными органами, которое «вводит в действие» обмен в соответствии с Международным соглашением. Для определения юрисдикций, с которыми необходимо обмениваться отчетностью РПС, налоговый орган должен опираться на Таблицу 1 Отчета РПС, где указан список юрисдикций, в которых группа МНП ведет свою деятельность. Налоговые органы затем сверят этот список с перечнем юрисдикций, с которыми у них есть действующее Соглашение между уполномоченными органами[102]**.**

ОЭСР разработала схему XML для межправительственного обмена, которую страны согласились использовать для обмена Отчетами РПС через Единую систему передачи данных. Как происходит этот обмен, описано в Руководстве по эффективному внедрению отчетности по странам, подготовленном ОЭСР. Выдержка из этого документа приводится ниже.

Вставка 17 : Единая система передачи данных - Руководство по эффективному внедрению отчетности по странам[103]

За исключением передачи отчетов РПС между членами Европейского Союза через Общую коммуникационную сеть (ОКС) ЕС, отчеты РПС будут в основном передаваться через Единую систему передачи данных (ЕСП). ЕСП — это электронная платформа, которая упрощает автоматический обмен информацией между странами, в частности, информацией в соответствии с Общим стандартом отчетности, Отчетами РПС и налоговыми постановлениями. ЕСП будет применяться ОЭСР и будет доступна участвующим юрисдикциям за ежегодную плату. ЕСП предоставит безопасную и стандартизированную платформу для автоматического обмена информацией и избавит отдельные юрисдикции от необходимости разрабатывать многочисленные двусторонние соглашения и системы.

Уполномоченный орган, который будет использовать ЕСП, должен ознакомиться со специальными протоколами, зависимыми с отправкой и получением отчетов РПС через эту платформу. Пользователям ЕСП будет предоставлен доступ к порталу ЕСП, который будет содержать всю необходимую информацию для использования ЕСП, а также информацию о подготовке и шифровании файлов для передачи.

[102] ОЭСР ведет базу данных со всеми двусторонними отношениями обмена, которые в настоящее время существуют для автоматического обмена Отчетами РПС между налоговыми органами. См. www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-exchange-relationships.htm

[103] ОЭСР (2017), Отчетность по странам: Руководство по эффективному применению. ОЭСР. Париж (параграфы 92-97) www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-implementation.pdf

Информация, содержащаяся в схеме РПС XML, должна быть подготовлена и зашифрована перед передачей в соответствии с общим подходом к подготовке и шифрованию файлов, согласованным на уровне ОЭСР. В общих чертах, процесс шифрования для ЕСП включает комбинацию закрытых и открытых ключей шифрования/дешифрования. Открытый ключ шифрования уполномоченного органа доступен другим уполномоченным органам, чтобы позволить им проверять подлинность и шифровать файлы, отправляемые в другой уполномоченный орган. Каждый уполномоченный орган также имеет закрытый ключ, который позволяет ему расшифровывать файлы, полученные через ЕСП.

В соответствии с ЕСП, будут автоматически генерироваться предупреждения относительно статуса передачи (загружен в облако, загружен из облака), и ожидается, что сообщения статуса будут генерироваться принимающим уполномоченным органом, указывающим, содержит ли полученный файл какие-либо из согласованных файлов или ошибки. Ошибки в файле обычно приводят к тому, что принимающий уполномоченный орган не в состоянии открыть файл, и, следовательно, сообщение о статусе обычно отправляется отправляющему уполномоченному органу с целью получения нового файла.

Ошибки уровня записи связаны с проблемами качества данных. Если об ошибках уровня записи сообщается уполномоченному органу-отправителю от уполномоченного органа-получателя, ожидается, что уполномоченный орган-отправитель примет меры для устранения любых ошибок и своевременно предоставит принимающему органу новую или измененную информацию.

В рамках своих обязательств по защите конфиденциальности информации, содержащейся в Отчетах РПС, уполномоченные органы также должны принимать меры там, где это возможно:

- для обеспечения конфиденциальности и сохранности любых идентификационных данных для входа в систему, паролей и ключей дешифрования, используемых для передачи Отчетов РПС
- для защиты любых компьютеров, имеющих доступ к системе передачи, и обеспечения того, чтобы только уполномоченный персонал (персонал, который работает с отчетностью РПС в ходе выполнения своих обязанностей) имел доступ к этим данным
- чтобы гарантировать, что Отчеты РПС, полученные из других стран, были надежно защищены в то время, когда они находятся на хранении у уполномоченного органа, а затем надежно передавались или становились доступными для персонала налогового органа по оценке рисков.

Если уполномоченные органы получают Отчеты РПС не через ЕСП или ОКС, то тогда принимающий уполномоченный орган должен внедрить систему для уведомления отправляющего уполномоченного органа о статусе доставки Отчетов РПС для того, чтобы убедиться, что этот орган является правильным получателем, и уведомить другой уполномоченный орган о наличии ошибок или проблем с качеством данных в отчетах.

3.4.6.3 Средства внедрения

Во вставке ниже приведены рекомендации и инструменты, разработанные ОЭСР для оказания помощи странам в выполнении требований к отчетности РПС.

Вставка 18 : Средства внедрения отчетности РПС по странам

Доклад о Действии 13 РНБиП

Доклад о Действии 13 РНБиП вносит изменения в главу V Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию, которая содержит положения относительно документации по трансфертному ценообразованию, включая отчетность по РПС. Отчет содержит пакет средств внедрения для обеспечения последовательной реализации стандарта отчетности РПС, состоящий из:

- типовое законодательство, которое страны могут использовать в качестве основы для внутреннего законодательства, чтобы требовать от группы МНП представления Отчетов РПС, и
- три модели соглашений между уполномоченными органами, которые могут использоваться для облегчения обмена отчетами между налоговыми органами.

Разъясняющие указания по внедрению отчетности по странам

После публикации Доклада о выполнении Действия 13 возник ряд вопросов, касающихся объема, содержания, декларирования и механизма распространения Отчетов РПС. Руководство по этим вопросам можно найти в документе: «Руководство по внедрению отчетности РПС: Доклад о Действии 13 РНБиП». Это руководство регулярно обновляется ОЭСР[104] и публикуется на ее веб-сайте: www.oecd.org/ctp/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf.

Руководство о надлежащем использовании отчетности РПС

Руководство по надлежащему использованию информации, содержащейся в Отчетах РПС, включает руководство по определению термина «надлежащее использование», последствиям несоблюдения условий надлежащего использования и подходам, которые могут применяться налоговыми органами для обеспечения надлежащего использования информации, содержащейся в этих Отчетах.

www.oecd.org/ctp/beps/beps-action-13-on-country-by-country-reporting-appropriate-use-of-information-in-CbC-reports.pdf

Справочник по эффективному использованию отчетности РПС

Отчетность о распределении по странам: руководство по эффективному внедрению — это практическое руководство по ключевым элементам, которые страны должны иметь в виду при внедрении отчетности РПС, включая технические вопросы, связанные с заполнением,

[104] См. портал отчетности РПС: http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting.htm#guidance.

обменом и использованием Отчетов РПС, а также практические вопросы, которыми придется заниматься налоговым органам.

www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-implementation.pdf

Схема XML и Руководство по использованию

Для обеспечения электронного обмена Отчетами РПС был разработан стандартизованный электронный формат для обмена такими отчетами между юрисдикциями (схема XML РПС), который, вместе с Руководством по его использованию, был размещен на веб-сайте ОЭСР.

В Руководстве по использованию схемы XML РПС дополнительно объясняется, какая информация должна быть включена в каждый элемент данных, которые необходимо предоставить. Он также содержит руководство по внесению исправлений в элементы данных в файле.

Оба файла доступны здесь:

http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations-and-taxpayers.htm

Техническое задание и методология процесса экспертной оценки

Экспертный анализ оценивает выполнение членом Инклюзивной Сети стандарта РПС по согласованному набору критериев. Эти критерии изложены в техническом задании, которое включает в себя каждый из элементов, которые юрисдикция должна выполнить, чтобы продемонстрировать надлежащее выполнение стандарта.

Порядок проведения экспертного анализа изложен в согласованной методологии. Методология устанавливает процедурные механизмы, с помощью которых юрисдикции проводят экспертный анализ, включая процесс сбора соответствующих данных, подготовку и утверждение отчетов, получение результатов проверки и определение последующих шагов.

Техническое задание и методология доступны здесь:

http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-13-on-country-by-country-reporting-peer-review-documents.pdf

Существуют также некоторые инструменты, которые могут помочь развивающимся странам оценить, соответствуют ли их законодательство и административная практика стандартам конфиденциальности РНБиП G20/ОЭСР. К ним относятся техническое задание

по обмену информацией, в котором изложены минимальные стандарты конфиденциальности[105],

и Руководство «Обеспечивая безопасность» [106] по защите конфиденциальной информации, передаваемой для целей налогообложения. В нем содержатся рекомендации по правилам и практике, которые должны соблюдаться для обеспечения конфиденциальности подлежащей обмену налоговой информации. Хотя эти документы были подготовлены с целью обеспечения конфиденциальности информации, полученной от партнеров по соглашению об обмене информацией, содержащиеся в них рекомендации являются передовой практикой, которая аналогичным образом применима к любому типу информации, полученной любым способом.

3.5 Иные механизмы сбора информации (Вопросники о трансфертном ценообразовании и информационные запросы *ad hoc*)

Еще один механизм сбора информации, который страны используют реже или менее систематично, — это вопросники по целевому трансфертному ценообразованию.

В большинстве случаев заполнение таких анкет местными налогоплательщиками не является обязательным. Их можно оформить в рамках:

1. оценки рисков конкретного налогоплательщика, и в этом случае анкета по трансфертному ценообразованию запрашивается после первоначальной проверки налоговой декларации налогоплательщика налоговым органом; или же,

2. общей программы или инициативы по соблюдению нормативных требований, нацеленной на определенные группы налогоплательщиков (например, налогоплательщиков, работающих в определенных отраслях) и ориентированной на конкретные области риска (например, финансирование или реструктуризацию бизнеса) как средство выбора налогоплательщиков для аудита и/или для облегчения проверок на местах.

Запросы на дополнительную информацию могут также потребоваться для проверки трансфертных цен налогоплательщика и сопутствующего анализа, например, во время аудита. Поскольку такие запросы обязательно должны быть адаптированы к конкретным обстоятельствам дела, а также к типу и диапазону необходимой дополнительной информации, обсуждение их содержания выходит за рамки данного инструментария.

---

[105] См. Техническое задание по обмену информацией по запросу: ОЭСР (2016), Обмен информацией по запросу: Справочник по экспертному анализу 2016-2020 гг., Третье издание. ОЭСР, Париж.http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-handbook-2016.pdf и ОЭСР (2018), Стандарт для автоматического обмена финансовой информацией по вопросам налогообложения – Справочник по внедрению – Второе издание, ОЭСР, Париж. http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/implementation-handbook-standard-for-automatic-exchange-offinancial-account-information-in-tax-matters.htm

[106] ОЭСР (2012), Обеспечивая безопасностье: Руководство ОЭСР по защите конфиденциальности информации, подлежащей обмену для целей налогообложения. ОЭСР, Париж. http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe.htm - Документ доступен на английском, французском и испанском языках.

Описание контролируемых операций вместе с соответствующим вкладом каждого ассоциированного предприятия (например, их функциями, активами и рисками) можно найти в Руководстве ОЭСР по трансфертному ценообразованию и Руководстве ООН по трансфертному ценообразованию. Кроме того, Инструментарий для решения проблем доступа к сопоставимым конкурентным материалам для анализа трансфертного ценообразования содержат такие документы, как образец анкеты для функционального анализа (в Приложении 1).

3.5.1 Назначение вопросников о трансфертном ценообразовании и информационных запросов *ad hoc*

Вопросники по трансфертному ценообразованию могут выполнять разные функции:

- Их можно использовать для проведения оценок и анализов рисков на отраслевом или секторальном уровне. В таких случаях анкета обычно предназначена для определенных групп налогоплательщиков, фокусируется на определенных областях риска и служит средством выбора налогоплательщиков для проверок и/или для облегчения фактических проверок на местах,
- Они могут понадобиться как в начале, так и во время проверки для того, чтобы предоставить налоговым аудиторам дополнительную информацию;
- Они могут понадобиться для определения того, имел ли налогоплательщик надлежащую документацию.

Специальные информационные запросы (*ad hoc)* обычно используются для дополнения существующей информации, уже доступной для налогового органа в ходе проводимой проверки. Такие информационные запросы часто осуществляются для проверки проведенного налогоплательщиком анализа трансфертного ценообразования, включая функциональный анализ, лежащий в основе определения соответствующих цен между независимыми сторонами. Запросы на информацию и документацию, сделанные в контексте аудита, обычно выдаются в рамках официальных информационных полномочий с указанием крайнего срока подачи и подкрепляются штрафами, налагаемыми в случаях несоответствия требованиям законодательства.

3.5.2 Формат и содержание

Вопросы, которые необходимо сформулировать в анкетах по трансфертному ценообразованию или в специальных информационных запросах *ad hoc*, зависят от поставленных целей. Они могут включать запросы финансовых данных, другой статистики (например, численности персонала по подразделениям), функциональную информацию, описание организационной структуры компании и объяснения ее финансовых и/или экономических показателей. Вопросы также могут быть нацелены на получение дополнительных объяснений по анализу трансфертного ценообразования, например, по выбору метода или допущений, встроенных в экономический анализ.

3.5.3 Вопросы регулирования

Анкеты по трансфертному ценообразованию и специальные информационные запросы *ad hoc* обычно регулируются существующими правилами ведения документации и сбора информации.

3.5.4 Сроки

Анкеты по трансфертному ценообразованию, как это описано выше, могут быть запрошены в любое время, в зависимости от их цели. Например, аудиторские анкеты могут потребоваться от определенной категории налогоплательщиков в рамках оценки рисков на отраслевой основе. В качестве альтернативы они могут быть запрошены у отдельного налогоплательщика во время или после первоначальной проверки налоговой декларации налогоплательщика.

Информационные запросы ad hoc обычно практикуются во время аудита.

3.5.5 Правоприменение

Если заполнение анкеты является обязательным, за непредставление анкеты могут применяться штрафные санкции. Кроме того, невыполнение обоснованных запросов на информацию во время аудита может повлиять на штрафы, которые применяются, чтобы скорректировать ущерб от трансфертного ценообразования. Например, отказ от заполнения анкеты может рассматриваться как «отказ от сотрудничества».

В некоторых других случаях анкетирование не является обязательным и, следовательно, не подлежит штрафным санациям. Однако отказ от заполнения анкеты, используемой для оценки рисков, может повлиять на уровень предполагаемого риска, который налогоплательщик представляет для доходов от налогообложения.

Режим штрафов, который может применяться к информационным запросам ad hoc, будет зависеть от того, каким образом такие запросы рассматриваются во внутреннем законодательстве и вспомогательных правилах. Чаще всего от налогоплательщика требуется ответ в течение определенного периода времени, и могут применяться штрафные санкции, если налогоплательщик не выполняет это требование. Ответы на любые информационные запросы ad hoc во время аудита часто приводят к изменению штрафов при корректировке конечных результатов аудита. Например, налогоплательщик, который полностью и в разумные сроки отвечает на такие запросы во время аудита, может иметь право на более низкую ставку штрафов, чем налогоплательщик, который менее склонен к сотрудничеству.

3.5.6 Конфиденциальность

Информация, предоставляемая налоговым органам в анкетах по трансфертному ценообразованию или в результате информационных запросов *ad hoc* должна подлежать тому же уровню конфиденциальности, что и налоговые декларации или другая информация о налогоплательщиках.

ЧАСТЬ IV. ВЫВОДЫ

Документация по трансфертному ценообразованию является неотъемлемой частью администрирования любого режима трансфертного ценообразования. В частности, можно ожидать, что внедрение обоснований по трансфертному ценообразованию (описанных в разделе 3.3) значительно улучшит соблюдение законодательства налогоплательщиками и эффективность аудита.

Кроме того, есть веские аргументы в пользу использования развивающимися странами отчетов или графиков трансфертного ценообразования (описанных в разделе 3.2) и Отчетов РПС. Однако следует признать, что выделение ресурсов для реализации этих мер может не отражать насущные потребности и политические приоритеты некоторых юрисдикций с ограниченными возможностями.

Инструментарий показал, что, за исключением отчетности РПС, существуют заметные различия в подходах стран ко многим аспектам документации по трансфертному ценообразованию. К ним относятся форма и содержание законодательства и нормативных актов; количество и тип руководств; упрощение подходов для мелких налогоплательщиков и операций с низким уровнем риска; содержание и формат обоснований по трансфертному ценообразованию и графиков подачи документов; а также штрафные санкции. Страны имеют право принимать такие подходы к этим вопросам, которые лучше всего соответствуют их обстоятельствам и политическим предпочтениям.

Однако, если страны будут последовательны в своих подходах, они создадут преимущества как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков. Можно ожидать, что принятие аналогичных требований для обоснований по трансфертному ценообразованию и деклараций о трансфертном ценообразовании, позволяющих налогоплательщикам подавать их в одном формате или, по крайней мере, собирать одну и ту же информацию в ряде юрисдикций, снизит затраты налогоплательщиков на соблюдение этих требований и улучшит их соблюдение. Мастер-файл и локальный файл, разработанные в рамках Действия 13 РНБиП, предоставляют стандартизированные возможности для облегчения этого процесса. В частности, предельные затраты на предоставление мастер-файла в развивающихся странах должны быть низкими, учитывая, что для многих групп МНП такой файл уже будет использоваться другими компаниями, входящими в МНП.

В отношении отчетности РПС жизненно важна согласованность на международном уровне. На самом деле «согласованность» — это элемент минимального стандарта РНБиП. Члены Инклюзивной Сети обязуются принять этот стандарт и согласиться на участие в экспертном анализе. Тем не менее, все еще есть место для некоторых изменений в отношении формулировок и формы применения законодательства, а также по административным вопросам, таким как штрафы за непредставление отчетов.

Отчетность по РПС, несомненно, может предоставить очень ценную информацию развивающимся странам. В приведенном выше разделе 3.4.1.1, однако, отмечается, что механизмы и условия доступа к Отчетам РПС (в отношении дочерних компаний и постоянных представительств иностранных МНП) могут быть сложными для многих развивающихся

стран. Эту проблему можно решить путем определения приоритетности необходимых механизмов международного обмена при поддержке региональных и международных организаций. Развивающиеся страны, а также международные и региональные организации должны контролировать эффективность отчетности РПС с целью внесения вклада в любой пересмотр минимального стандарта в рамках Инклюзивной Сети в будущем.

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

Образец первичного законодательства по обеспечению требований к документации о трансфертном ценообразовании

Ниже приводится примерный набор положений, определяющих режим документации по трансфертному ценообразованию. Эти типовые положения носят общий характер и представляют собой упрощенные правовые нормы. Важно отметить, что они не принимают во внимание индивидуальные обстоятельства какой-либо конкретной налоговой системы. Например, многие страны объединяют свою документацию по трансфертному ценообразованию и штрафы за корректировку цен с общими административными и уголовными санкциями. Правовая база для режима документации по трансфертному ценообразованию в любой конкретной стране должна учитывать существующее законодательство, а также особые правовые традиции и правовую систему соответствующей страны. Кроме того, более подробные требования (например, формат необходимой документации) не нужно отражать в общем законе, но они могут быть частью любых разъясняющих правил. Всеобъемлющая правовая база может просто поддерживать обязательство хранить документацию по трансфертному ценообразованию. Суммы штрафов, приведенные в нижеследующем образце законодательства, приведены в качестве иллюстрации.

1. Требуемая документация

(1) Если общая стоимость контролируемых транзакций, стороной которых является лицо, превышает [минимальный порог], это лицо должно –

(a) подготавливать, поддерживать и, по запросу Генерального комиссара, предоставлять доступ к текущей документации, включающей —

(i) мастер-файл, как это предусмотрено параграфом 1 плана-графика 1;

(ii) локальный файл, как это предусмотрено параграфом 2 плана-графика 1; и

(b) представить, вместе с ежегодной налоговой декларацией данного лица, Таблицу годового декларирования доходов от трансфертного ценообразования в формате, установленным Генеральным комиссаром.

(2) В дополнение к обязательству, согласно подразделу (1), данное лицо должно подготовить и предоставить Отчет РПС в соответствии со статьей 2 типового законодательства, касающегося отчетности по странам - см. Итоговый Доклад о Действии 13 РНБиП, 2015.

(3) Одновременная подача документации означает предоставление документации и информации в последний день (или ранее), установленный для подачи налоговой декларации за налоговый год в соответствии с требованиями налогового законодательства, на которые опирается лицо при

определении суммы выручки за данный год, а также дохода, вычетов, прибыли или убытков, возникающих в отношении контролируемых операций, стороной которых является налогоплательщик.

(4) Обязательства лица по документированию в соответствии с настоящим разделом дополняют любые обязательства по ведению документации, применимые к лицу в соответствии с налоговым законодательством.

2. Предоставление документации и Отчета РПС

(1) Лицо должно предоставить документацию, подготовленную в соответствии с разделом 1 (1) (a), Генеральному комиссару в течение 30 дней с момента письменного запроса, выданного Генеральным комиссаром.

(2) Лицо должно представить Генеральному комиссару Отчет РПС, подготовленный в соответствии с разделом 1 (2), не позднее даты, указанной в [статье 5 типового законодательства, касающегося отчетности по странам - см. Действие 13 РНБиП: Итоговый Доклад за 2015 г.].

3. Бремя доказательства

(1) В соответствии с положениями пункта (2) налогоплательщик обязан доказать с учетом баланса вероятностей, что определение суммы выручки, дохода, вычетов, прибылей или убытков, возникающих в отношении контролируемых операций, в которых он участвует, производится им с использованием принципа конкурентных рыночных цен.

(2) Если налогоплательщик полностью выполнил запрос, полученный от Генерального комиссара согласно разделу 2 (1), и иным образом выполняет все другие связанные запросы в ходе любой налоговой проверки, Генеральный комиссар обязан доказать на основе баланса вероятностей, что определение суммы выручки, дохода, вычетов, прибылей или убытков, возникающих в отношении контролируемых операций, стороной которых является налогоплательщик, не соответствует принципу конкурентных рыночных цен.

4. Право Генерального комиссара требовать дополнительную информацию

Обязанность лица предоставлять документацию согласно разделу 2 устанавливается без ущерба для полномочий Генерального комиссара запрашивать дополнительную информацию, которая считается необходимой в ходе налоговой проверки.

5. Штраф за отсутствие необходимой документации

(1) Лицо, которое не может подготовить и вести документацию в соответствии с требованиями раздела 1 (1) (a), несет ответственность в виде штрафа, не превышающего [2%] от общей стоимости контролируемых транзакций, стороной которых является данное лицо, и в отношении которых не подготовлена и не ведется необходимая документация.

(2) В качестве альтернативы наложению штрафа в соответствии с разделом 5 (1) лицо, которое не может подготовить и вести документацию, как требуется в соответствии с разделом 1 (1) (a), совершает правонарушение и подлежит наказанию в виде штрафа в размере не более [$ •].

6. Неспособность предоставить документацию или Отчет РПС

(1) Лицо, которое не способно –

(a) представить документацию Генеральному комиссару по его запросу в соответствии с разделом 2(1); или

(b) представить Отчет РПС или другой документ, требуемый по налоговому законодательству,

обязано уплатить —

(c) Штраф, не превышающий —

(i) [$•] в отношении неспособности, упомянутой в подразделе (1)(a);

(ii) [$•] в отношении неспособности, упомянутой в подразделе (1)(b); и

(d) Дополнительный штраф за каждый день непредоставления —

(i) [$•] в отношении неспособности, упомянутой в подразделе (1)(a);

(ii) [$•] в отношении неспособности, упомянутой в подразделе (1)(b).

(2) В качестве альтернативы наложению штрафа в соответствии с разделом 6 (1) лицо, которое не предоставляет документацию или не представляет Отчет РПС или другой документ, упомянутый в подразделе (1), совершает правонарушение и подлежит взысканию штрафа в размере не более [$•].

7. Штраф за корректировку налогов

(1) Этот раздел действует в тех случаях, если —

(a) лицо делает налоговому инспектору заявление, которое является неверным или несоответствующим действительности в существенных аспектах в отношении определения суммы выручки, дохода, вычетов, прибыли или убытков, возникающих в отношении контролируемых операций, стороной которых является налогоплательщик, или не раскрывает в таком заявлении, сделанном налоговому инспектору, какой-либо вопрос или факт, без которых заявление является неверным или несоответствующим требованиям в существенном отношении; и

(б) либо:

(i) налоговое обязательство данного лица или любого другого лица, рассчитанное на основе заявления, меньше, чем оно было бы, если бы заявление не было неправильным или несоответствующим (данная разница в этом разделе именуется «корректировкой налоговых обязательств»); или же

(ii) налоговые убытки лица или любого другого лица, рассчитанные на основе отчета, больше, чем они были бы, если бы отчет не был неправильным или несоответствующим действительности (вышеупомянутая разница именуется в этом разделе как «налог на компенсацию не понесенных убытков»).

(2) В соответствии с подразделами (3), (4) и (5) лицо, к которому применяется данный раздел, несет ответственность за уплату штрафа за налоговую корректировку в размере —

(a) когда заявление или упущение было сделано сознательно или по неосторожности, суммы, наибольшей из —

(i) [4%] от общей стоимости контролируемых операций, стороной которых является данное лицо и к которым относится заявление или упущение; и

(ii) либо:

(A) [75%] от суммы корректировки налогового обязательства; или

(B) [30%] от суммы корректировки налогового убытка.

(b) и в любом случае суммы, наибольшей из нижеследующих —

(ii) [3%] от общей стоимости контролируемых операций, стороной которых является данное лицо и к которым относится заявление или упущение; и

(iii) либо:

(A) [20%] от суммы корректировки налогового обязательства; или

(B) [8%] от суммы корректировки налогового убытка

(3) Размер штрафа за корректировку налогового обязательства, налагаемый на лицо в соответствии с подразделом (2) увеличивается на —

(a) [200%] в том случае, если —

(i) Лицо является членом группы компаний МНП; и

(ii) Консолидированная выручка МНП в предыдущем финансовом году составляет по меньшей мере [750 миллионов евро или примерный эквивалент в национальной валюте налагающей штраф страны];

(b) Независимо от того, применяется ли штраф в соответствии с параграфом (a) на —

(i) [10%] если штраф в соответствии с этим разделом применяется к данному лицу повторно; или

(ii) [25%] если штраф в соответствии с этим разделом применяется к данному лицу в третий раз.

(4) Размер штрафа за корректировку налоговых обязательств, налагаемого на лицо в соответствии с разделом (2) снижается на —

(a) [20%] когда лицо добровольно сообщает Генеральному комиссару о действии или упущении, к которому применяется данный раздел, до даты, наиболее ранней из нижеследующих —

(i) даты обнаружения Генеральным комиссаром налоговых обязательств или урегулирования убытков; или же

(ii) даты начала налоговой проверки в отношении лица, к которому относится действие;

(b) Независимо от того, применяется ли параграф (a), на [30%] если лицо —

(i) подготавливало и поддерживало в надлежащем состоянии документацию, требуемую в соответствии с разделом 1(1)(a);

(ii) полностью выполняло любое требование, полученное от Генерального комиссара в соответствии с разделом 2(1); и

(iii) выполняло также и другие связанные этим требования во время проведения любых налоговых проверок.

(5) Штраф за корректировку налоговых обязательств не взимается в соответствии с подразделом (2), если налоговое обязательство или корректировка убытков возникли несмотря на то, что налогоплательщик занял обоснованную позицию в отношении определения суммы выручки, дохода, вычетов, прибыли или убытков, возникающих в отношении контролируемых транзакций, стороной которых был налогоплательщик, соблюдая принцип конкурентных рыночных цен при самостоятельной подаче декларации.

(6) Для целей этого раздела:

«заявлением налоговому инспектору» является заявление, сделанное в письменной или устной форме в любом из следующих документов —

(a) в самостоятельно заполненной или иной налоговой декларации, годовой таблице декларирования трансфертных цен, Отчете РПС, или в другом документе, представленном в соответствии с налоговым законодательством;

(b) в информации, предоставленной или доступной в соответствии с налоговым законодательством;

(c) в документе, предоставленном налоговому инспектору иным образом, чем в соответствии с налоговым законодательством;

(d) в ответе на вопрос, заданный лицу налоговым инспектором;

(e) в заявлении другому лицу, знающему или разумно ожидающему, что заявление будет передано налоговому инспектору.

«разумно аргументированная позиция» возникает, когда в данных обстоятельствах, с учетом имеющейся информации и соответствующих положений, таких как налоговое законодательство, решение суда или другие авторитетные указания, можно сделать вывод, что позиция, занятая в отношении определения суммы выручки, дохода, вычетов, прибылей или убытков, возникающих в отношении контролируемых операций, стороной которых был налогоплательщик, с такой же вероятностью будет соответствовать принципу конкурентных рыночных цен, как и не соответствовать ему, или скорее будет соответствовать, чем не соответствовать этому принципу.

8. Штраф за неправильное раскрытие информации

(1) Этот раздел действует в тех случаях, если —

(a) лицо делает заявление налоговому инспектору, которое является неправильным или несоответствующим в существенном конкретном случае, или не раскрывает в заявлении, сделанном налоговому инспектору, какой-либо вопрос или факт, без которых заявление является неверным или несоответствующим в существенном конкретном случае; и

(b) отсутствуют налоговые обязательства или корректировка убытков в отношении заявления или упущения.

(2) В соответствии с подразделами (3), (4) и (5) лицо, к которому применяется этот раздел, уплачивает штраф за неправильное раскрытие информации, в размере —

(a) когда неправильное заявление или упущение было сделано сознательно или по неосторожности, набольший из нижеследующих —

(i) в случае Отчета РПС:

(A) [1%] консолидированной выручки группы компаний МНП за предшествующий финансовый год; и

(B) [$•];

(ii) в других случаях:

(A) [2%] общей стоимости контролируемых операций, в которых лицо является стороной и в отношении которых было допущено неправильное заявление или упущение; и

(B) [$•];

(b) при иных нарушениях в размере, наибольшем из нижеследующих —

(i) в случае отчета РПС:

(A) [0.5%] консолидированной выручки группы компаний МНП за предшествующий финансовый год; и d

(B) [$•];

(ii) в других случаях:

(A) [1%] общей стоимости контролируемых операций, в которых лицо является стороной и в отношении которых было допущено неправильное заявление или упущение; и

(B) [$•];

(3) Размер штрафа за предоставление неверных сведений, налагаемый на лицо в соответствии с подразделом (2), увеличивается на —

(a) [200%] когда —

(i) Лицо является членом группы МНП; и

(ii) Консолидированная выручка группы МНП в предыдущем финансовом году составляет по меньшей мере [750 миллионов евро или примерный эквивалент в национальной валюте налагающей штраф страны];

(b) Вне зависимости от того, применяется ли параграф (a) в размере —

(i) [10%] если нарушения по этому разделу является повторным; или

(ii) [25%] если лицо совершает нарушение по этому разделу в третий или последующие разы.

(4) Размер штрафа за предоставление неверных сведений, налагаемого на лицо в соответствии с разделом (2) снижается на —

(a) [20%], когда лицо добровольно сообщает Генеральному комиссару о неправильном заявлении или упущении, в отношении которых действует данный раздел, в момент или ранее —

(i) обнаружения Генеральным комиссаром неправильного или несоответствующего заявления; или

(ii) начала налоговой проверки в отношении лица, к которому относится заявление;

(b) Независимо от того, применяется ли параграф (a), на [20%], если лицо —

(i) подготавливало и вело документацию, как это требуется в соответствии с разделом 1(1)(a);

(ii) полностью выполняло любое требование Генерального комиссара в соответствии с разделом 2(1); и

(iii) в других случаях выполняло все другие соответствующие требования в ходе любых налоговых проверок.

(5) Штраф за неправильное раскрытие информации не взимается в соответствии с подразделом (2), если неверное или несоответствующее заявление возникло несмотря на то, что налогоплательщик проявил разумную тщательность при составлении заявления.

(6) Раздел 7 (6) применяется при определении того, подало ли лицо заявление налоговому инспектору.

ПРИЛОЖЕНИЕ 2

Примеры для иллюстрации – Правила некоторых стран в области документации о трансфертных ценах

1. Требования Канады к своевременности документации

Требования Канады к своевременности документации изложены в подразделе 247 (4) Закона о налогообложении прибыли (ITA). Считается, что налогоплательщик не предпринял разумных усилий для определения и использования рыночных трансфертных цен или отчислений, если не подготовил или не получил записи или документы, которые содержат полное и точное описание во всех существенных аспектах сведений, перечисленных в подпунктах 247. (4) (a) (i) - (vi). Налогоплательщики не обязаны подавать документы одновременно с их налоговой декларацией.

Выписка из статьи 247 (4) Закона о налогообложении прибыли

Своевременность документации

(4) ...считается, что налогоплательщик или партнерство налогоплательщиков не предприняли разумных усилий для определения и использования конкурентных рыночных цен или данных о распределении доходов и рисков в отношении сделки или не участвовали в сделке, которая является соглашением о возмещении соответствующих затрат, если налогоплательщик или партнерство, в зависимости от обстоятельств,

a) не создает или не получает в момент или до установленной даты подачи документации налогоплательщиком или партнерством за налоговый год или финансовый период, в зависимости от обстоятельств, в котором совершается сделка, записи или документы, которые содержат полное и точное во всех существенных аспектах описание
   (i) недвижимости или услуг, к которым относится операция,
   (ii) условий операции и их связь, если таковая имеется, с условиями любой другой сделки, заключенной между участниками операции,
   (iii) личности участников операции и их отношения друг к другу на момент заключения сделки,
   (iv) выполняемых функций, используемого или вложенного имущества, а также рисков, принимаемых на себя участниками операции в отношении операции,
   (v) проанализированных данных и методов, а также проведенного анализа для определения трансфертных цен или распределения прибыли или убытков или вкладов в затраты, в зависимости от обстоятельств, в отношении сделки, и
   (vi) допущений, стратегий и руководящих принципов, если таковые имеются, которые в зависимости от обстоятельств повлияли в отношении сделки на определение трансфертных цен или распределение прибыли или убытков или составных частей затрат;

b) за каждый последующий налоговый год или финансовый период, если таковой имеется, в котором транзакция продолжается или совершается, в дату или до даты подачи документации налогоплательщиком или партнерством за этот год или период, в зависимости от обстоятельств, не получает записи или документы которые полностью и точно описывают каждое существенное изменение за год

или период в вопросах, упомянутых в любом из подпунктов 247 (4) (a) (i) - 247 (4) (a) (vi) в отношении операции; и не предоставляет записи или документы, описанные в параграфах 247 (4) (a) и 247 (4) (b), Министру в течение 3 месяцев после вручения письменного запроса лично, заказным или курьерским письмом.

2. Грузия: законодательство по обоснованию трансфертных цен

Общие положения по обоснованию трансфертного ценообразования изложены в статьях 127 (6) и 129 (3)) налогового законодательства, а более подробные инструкции - в Указе министра финансов (Инструкции по международному трансфертному ценообразованию). Положения закона являются более общими. Он содержит положение, позволяющее принимать в будущем законодательство, основанное на международных обязательствах.

Первичное законодательство

Статья 127 (6) о применении трансфертного ценообразования прямо предусматривает, что «критерии, которые должны применяться для определения стоимости операции, подлежащей проверке, в качестве рыночной стоимости для целей данной главы, должны определяться министром финансов»;

Статья 129 (3) Методы трансфертного ценообразования и их применение, оценка сопоставимости независимой операции, правила внесения исправлений, информация, которая должна быть представлена в налоговые органы сторонами операции, перечень документации... должны быть определяется приказом министра финансов.

Вторичное законодательство

(Указ #423 Министра финансов от 18 декабря 2013 года)

Глава IV

Документация о трансфертном ценообразовании

Статья 17 Документация о трансфертном ценообразовании

1. Для целей статьи 129 (1) Налогового кодекса Грузии запрос Налоговой службы о предоставлении объяснения в отношении основания, по которому он (налогоплательщик) считает свою прибыль соответствующей рыночным принципам, считается удовлетворенным, если:

   a. Грузинское предприятие подготовило документацию по трансфертному ценообразованию в соответствии с этой статьей и

   b. Документация предоставляется в Налоговую службу в течение 30 календарных дней с момента получения письменного запроса.

2. Документация по трансфертному ценообразованию должна содержать:

a. обзор деловых операций грузинских предприятий, включая анализ экономических факторов, влияющих на ценообразование их продукции и услуг;

b. описание корпоративной организационной структуры грузинских предприятий, охватывающей все стороны, потенциально имеющие отношение к анализируемым контролируемым сделкам;

c. описание анализируемой операции, включая анализ факторов сопоставимости, указанных в Статье 5 настоящей Инструкции, и подробности политики трансфертного ценообразования группы компаний (если это применимо);

d. описание выбранного метода трансфертного ценообразования и объяснение, почему был выбран этот метод (в соответствии со статьей 8 настоящей Инструкции);

e. анализ сопоставимости, в том числе: описание сопоставимых неконтролируемых транзакций, которые были использованы; объяснение оснований для отклонения любой внутренней потенциально сопоставимой неконтролируемой операции (если это применимо); подробности процесса поиска сопоставимых конкурентных материалов (если это применимо); оценка сопоставимости контролируемых операций и сопоставимых неконтролируемых операций (со ссылкой на факторы сопоставимости, указанные в Статье 5 настоящей Инструкции); и описание любых сделанных корректировок для сопоставимости;

f. объяснение любого экономического анализа и прогнозов, использованных при разработке методологии трансфертного ценообразования;

g. подробности любых предварительных соглашений о ценообразовании или предварительных решений, относящихся к контролируемым сделкам;

h. заключение о соблюдении рыночного принципа и, где это применимо, любых корректировок, внесенных грузинским предприятием в свои трансфертные цены/налогооблагаемую прибыль за соответствующие годы для обеспечения соблюдения рыночного принципа; и

i. любая другая информация, которая может оказать существенное влияние на определение соблюдения грузинскими предприятиями рыночного принципа в отношении контролируемых сделок.

3. Грузинские предприятия с оборотом менее 8 000 000 лари в течение налогового года будут считаться удовлетворяющими требованиям документации, даже если внешние сопоставимые операции, определенные в соответствии с

анализом, упомянутым в подпункте «е» пункта 2 настоящего документа, будут обновляться только раз в три года при условии, что не произошло существенных изменений в деятельности грузинских предприятий, бизнесе сопоставимых компаний или соответствующих экономических обстоятельствах.

4. Документация по трансфертному ценообразованию может быть представлена на грузинском или английском языке, однако по запросу налоговой службы перевод документов с английского языка на грузинский язык осуществляется за счет грузинского предприятия.

5. Документация по трансфертному ценообразованию может быть представлена как в электронном, так и бумажном формате.

ПРИЛОЖЕНИЕ 3

Примеры для иллюстрации – Годовые декларации о трансфертном ценообразовании

Страна	Название документа	Веб-сайт
Канада	Итоговая форма T106 Информационная декларация о неконкурентных рыночных операциях с нерезидентами **(На английском языке)**	https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pbg/t106/t106-10-17e.pdf
	Часть II - T106-1 Пакета документов Информационный лист о декларирующем лице/партнерстве **(На английском языке)**	https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pbg/t106/pdf/t106-1-fill-17e.pdf
	Итоговая форма T106 Информационная декларация о неконкурентных рыночных операциях с нерезидентами **(На французском языке)**	https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pbg/t106/t106-10-17f.pdf
	Часть II - T106-1 Пакета документов Информационный лист о декларирующем лице/партнерстве **(На французском языке**)	https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pbg/t106/pdf/t106-1-17f.pdf

Колумбия[107]	Декларация о трансфертном ценообразовании (Форма 120)	https://www.dian.gov.co/atencionciudadano/formulariosinstructivos/Formularios/2020/Formulario_120_2020.pdf
	Часть II - Декларация о трансфертном ценообразовании (Форма 120) Формат 1125	https://www.dian.gov.co/normatividad/Normatividad/Resoluci%C3%B3n%20000065%20de%2018-06-2020.pdf

[107] Доступно только на испанском языке.

Индия – Форма № 3ECB

Отчет бухгалтера должен быть предоставлен в соответствии с разделом 92E, касающимся международной операции (операций) и конкретной внутренней операции (операций)

В Индии требуется подтверждение от независимого стороннего бухгалтера достоверности, подлинности и целесообразности трансфертной цены, установленной для транзакций между зависимыми сторонами.

Раздел 92E Закона о подоходном налоге 1961 года требует, чтобы каждое лицо, заключившее международную сделку с ассоциированным предприятием, получило отчет от бухгалтера и представило его в налоговые органы до установленного срока[108]. Отчет должен быть должным образом проверен и подписан бухгалтером. Бухгалтер должен быть дипломированным бухгалтером, как это определено в Законе о профессиональных бухгалтерах, или аудитором в соответствии с Законом о компаниях.

Форма 3CEB, опубликованная налоговым департаментом Индии, требует полной информации о международных транзакциях, которые налогоплательщик заключил со своим ассоциированным предприятием. Форма предоставляет подробный отчет о трансфертном ценообразовании, который частично отражает требования локального файла[109] и охватывает все международные транзакции. Она требует раскрытия характера международной сделки, названия и местонахождения зависимой стороны, суммы, о которой идет речь, и метода трансфертного ценообразования, принятого для определения и/или обоснования трансфертной цены. Дополнительные сведения можно представить в приложениях.

Аттестация квалифицированного бухгалтера дает Налоговой службе уверенность в том, что все международные операции были проверены квалифицированным лицом.

Форма 3CEB также используется налоговым департаментом в качестве инструмента оценки рисков. Вся информация, представленная в Форме, собирается в цифровом виде и используется для выбора объектов для аудита трансфертного ценообразования с учетом рисков. Налоговый департамент может легко объединить эти данные с информацией, которая сейчас поступает из Отчетов РПС для дальнейшего анализа. Департамент только недавно начал этот процесс на экспериментальной основе и ожидает, что это приведет к еще более эффективному, с учетом имеющихся рисков, отбору дел для подробных аудитов трансфертного ценообразования.

---

[108] В Индии также действуют положения о внутреннем трансфертном ценообразовании. Форма также охватывает внутренние операции между зависимыми сторонами.

[109]Хотя основная документация и анализ трансфертного ценообразования не требуется подавать вместе с формой 3CEB, они должны храниться налогоплательщиком в соответствии с положениями Раздела 92D Закона о налоге на прибыль и должны быть предоставлены, если дело налогоплательщика принимается на аудит трансфертного ценообразования. Отчет об исследовании трансфертного ценообразования - вторая часть, которая отражает локальный файл - должен поддерживаться только теми налогоплательщиками, которые заключили международные транзакции на сумму, превышающую 10 миллионов индийских рупий (приблизительно 120 700 евро).

Заполнив форму, налогоплательщики могут снять с себя первоначальную ответственность за доказательство того, что они должным образом соблюдают правила и положения, регулирующие трансфертное ценообразование. Если налоговый департамент впоследствии оспорит заявленную трансфертную цену посредством аудита, он должен провести необходимый анализ, чтобы определить то, что он считает конкурентной рыночной ценой.

Форма также предоставляет правовые основания для наложения штрафа за непредставление отчетности, предоставление неверной информации или ненадлежащее использование методов трансфертного ценообразования.

Хотя индийские правила требуют, чтобы все налогоплательщики, имеющие международные транзакции с зависимыми организациями, подавали форму 3CEB, можно было бы также изучить возможность установления порогового значения стоимости международных транзакций для применения данных требований. Однако такие пороговые значения могут привести к риску занижения сведений о транзакциях, чтобы избежать более тщательной проверки экспертом или налоговым департаментом. Разрабатывая нормативные акты по этому вопросу, страны должны оценивать эти риски по сравнению с уменьшением затрат, связанным с таким решением.

Форма 3CEB доступна здесь: https://www.incometaxindia.gov.in/forms/income-tax%20rules/103120000000009614.pdf

ПРИЛОЖЕНИЕ 4

Содержание мастер-файла (из Приложения I к Главе V Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию)

В мастер-файл должна быть включена следующая информация:

Организационная структура

- Диаграмма, иллюстрирующая юридическую структуру и структуру собственности группы МНП, а также географическое расположение входящих в нее компаний.

Описание бизнеса(ов) группы МНП

- **Общее описание бизнеса МНП в письменном виде, включая**:
  - Важные факторы прибыльности бизнеса;
  - Описание цепочки поставок для пяти крупнейших по обороту компаний, производителей товаров и/или услуг группы, плюс любых других продукты
  - ов и/или услуг, составляющих более 5 процентов от оборота группы. Требуемое описание может иметь форму рисунка или диаграммы;
  - Список и краткое описание важных соглашений об услугах между членами группы МНП, помимо услуг по исследованиям и разработкам (НИОКР), включая описание возможностей основных местных компаний, предоставляющих важные услуги, и политики трансфертного ценообразования для распределения затрат на услуги и определения расценок на внутригрупповые услуги;
  - Описание основных географических рынков продукции и услуг группы, упомянутых во втором пункте выше;
  - Краткий письменный функциональный анализ, описывающий основной вклад отдельных предприятий внутри группы в создание стоимости, то есть выполняемые ключевые функции, основные предполагаемые риски и используемые важные активы;
  - Описание важнейших сделок по реструктуризации бизнеса, приобретений и отчуждений, происходящих в течение финансового года.

Нематериальные активы МНП (как определено в главе VI настоящего Руководства)

- Общее описание глобальной стратегии группы МНП по развитию, владению и эксплуатации нематериальных активов, включая расположение основных объектов НИОКР и расположение управления НИОКР.
- Список нематериальных активов или групп нематериальных активов МНП, которые имеют значение для целей трансфертного ценообразования и которым МНП владеют на законных основаниях.

- Список важных соглашений между идентифицированными ассоциированными предприятиями, связанных с нематериальными активами, включая соглашения о распределении затрат, соглашения об основных исследовательских услугах и лицензионные соглашения.
- Общее описание политики группы по трансфертному ценообразованию в отношении НИОКР и нематериальных активов.
- Общее описание любых важных передач долей в нематериальных активах между ассоциированными компаниями в течение соответствующего финансового года, включая наименование соответствующих юридических лиц и стран, а также размеры компенсаций.

Финансовые операции между компаниями, входящими в группу МНП

- Общее описание того, как финансируется группа, включая важные финансовые договоренности с независимыми кредиторами.
- Идентификация любых членов группы МНП, которые обеспечивают центральную функцию финансирования для группы, включая страну, в соответствии с законодательством которой организованы такие юридические лица, и место эффективного управления такими организациями.
- Общее описание глобальной политики трансфертного ценообразования МНП в отношении финансовых соглашений между ассоциированными предприятиями.

Финансовое и налоговое положение группы МНП

- Годовой консолидированный финансовый отчет группы МНП за соответствующий финансовый год, если он иным образом подготовлен для финансовой отчетности, соблюдения нормативных требований, внутреннего управления, налогообложения или других целей.
- Список и краткое описание существующих соглашений об одностороннем предварительном ценообразовании в компаниях группы МНП.

Содержание местного файла (из Приложения II к Главе V Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию)

В локальном файле должна содержаться следующая информация:

Местная компания:

- Описание структуры управления местной компании, схема местной организации, описание лиц, которым отчитывается местное руководство, и страна(ы), в которой(ых) такие лица имеют свои главные офисы.
- Подробное описание бизнеса и бизнес-стратегии, проводимой местной компанией, включая указание на то, участвовала ли местная компания в реструктуризации бизнеса или передаче нематериальных активов или была затронута такими действиями в текущем или не так давно в прошлом году, и объяснение аспектов таких операций, влияющих на местную компанию.
- Идентификация основных конкурентов.

Контролируемые операции

По каждой существенной категории контролируемых операций, в которых участвует компания, предоставить следующую информацию:

- Описание контролируемых операций купли-продажи (например, закупки производственных услуг, покупки товаров, предоставления услуг, займов, финансовых гарантий и гарантий исполнения, лицензий на нематериальные активы), а также контекст, в котором происходят такие операции.
- Сумма внутригрупповых платежей и поступлений для каждой категории контролируемых операций с участием местного юридического лица (т.е. платежи и поступления за продукцию, услуги, роялти, проценты и т. д.) с разбивкой по налоговым юрисдикциям иностранного плательщика или получателя.
- Идентификация ассоциированных предприятий, участвующих в каждой категории контролируемых операций, и взаимоотношений между ними.
- Копии всех существенных межфирменных соглашений, заключенных местным юридическим лицом.
- Подробный сопоставимый и функциональный анализ налогоплательщика и соответствующих ассоциированных предприятий в отношении каждой задокументированной категории контролируемых операций, включая любые изменения по сравнению с предыдущими годами.
- Указание наиболее подходящего метода трансфертного ценообразования с учетом категории операции и причин выбора этого метода.
- Указание того, какое ассоциированное предприятие выбрано в качестве тестируемой стороны, если это применимо, и объяснение причин этого выбора.

- Краткое изложение важных допущений, сделанных при применении методологии трансфертного ценообразования.
- Если это применимо, объяснение причин проведения анализа за несколько лет.
- Список и описание избранных сопоставимых неконтролируемых транзакций (внутренних или внешних), если таковые имеются, а также информация о соответствующих финансовых показателях для независимых предприятий, использованных при анализе трансфертного ценообразования, включая описание сопоставимой методологии поиска и источник такой информации.
- Описание любых выполненных корректировок для сопоставимости и указание того, были ли внесены корректировки в результаты либо проверяемой стороны, либо сопоставимых неконтролируемых операций или и того, и другого.
- Описание причин, на основании которых был сделан вывод о том, что соответствующие сделки оценивались на рыночной основе на базе применения избранного метода трансфертного ценообразования.
- Краткое изложение финансовой информации, использованной при применении методологии трансфертного ценообразования.
- Копия существующих односторонних и двусторонних/многосторонних предварительных соглашений о ценообразовании и других налоговых регламентов, стороной которых местная налоговая юрисдикция не является и которые связаны с контролируемыми сделками, описанными выше.

Финансовая информация

- Годовая финансовая отчетность местной компании за соответствующий финансовый год. Если проверенные аудитом отчеты есть в наличии, то они должны быть предоставлены, а если нет, должны быть предоставлены имеющиеся не проверенные аудитом отчеты.
- Информация и таблицы распределения, показывающие, как финансовые данные, используемые при применении метода трансфертного ценообразования, могут быть связаны с годовой финансовой отчетностью.
- Сводные таблицы соответствующих финансовых данных из сопоставимых конкурентных материалов, использованных в анализе, и источников, из которых эти данные были получены.

ПРИЛОЖЕНИЕ 5

Бельгия: Пакет документации о трансфертном ценообразовании

Пакет документации по трансфертному ценообразованию Бельгии содержит Обязательство по уведомлению в отношении отчета РПС, сам Отчет РПС (где это требуется), мастер-файл и местной версии локального файла (локальной формы). Требования к отчетности по документации изложены в Бельгийском налоговом кодексе (BITC) (статьи 321/1 до 321/7 BITC) в версии 2016 года.

Обязательство об уведомлении в отношении отчетности РПС является обязательным для всех бельгийских юридических лиц, входящих в группу МНП, которые должны представлять отчет по каждой стране. Эти бельгийские юридические лица должны информировать налоговые органы Бельгии в период до последнего дня отчетного финансового года многонациональной группы, если они являются головной материнской, суррогатной материнской компанией или бельгийским субъектом, как это описано в статье 321/2, § 2 BITC. Если они не являются отчитывающейся организацией, тогда должно быть раскрыто наименование отчитывающейся организации в группе МНП.

Предоставление местную форму и мастер-файл является обязательным для бельгийских организаций транснациональной группы, размеры которой превышают один или несколько из следующих критериев:

- операционная и финансовая выручка не менее 50 миллионов евро (без единовременной выручки);
- общая сумма баланса 1 миллиард евро; или же
- среднегодовая численность сотрудников 100 человек в эквиваленте полной занятости;

Локальный файл состоит из трех частей:

(1) формы, содержащей общую информацию о компании в отношении местного юридического лица (часть А формы);

(2) формы с подробной информацией о каждой существенной бизнес-единице в составе местной компании, в отношении анализа трансфертного ценообразования по сделкам (по товарам, услугам, финансовым транзакциям и др.) между местной компанией и иностранными субъектами группы МНП, в частности, с соответствующей финансовой информацией об этих транзакциях, анализ сопоставимости, а также выбор и применение наиболее подходящего метода трансфертного ценообразования (Часть В формы). Эта часть содержит в основном количественную информацию; и

(3) необязательного раздела (часть С формы), который позволяет соответствующим компаниям загружать файлы (в формате pdf), которые позволят лучше интерпретировать документ. Такая информация может состоять из документов, объясняющих методологию трансфертного ценообразования, рамочные соглашения и договорные отношения, обоснования трансфертного ценообразования, структуры управления или организации компаний.

Подробная информация (Часть B) должна быть заполнена только для бизнес-единиц в составе местной компании, которые осуществили внутригрупповые трансграничные сделки на сумму более 1 миллиона евро.

Мастер-файл является копией шаблона из Приложения I к Главе V Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию. Мастер-файл может быть представлен в локальной форме в качестве приложения(ий) (в формате PDF с возможностью поиска по тексту).

Требования к подаче документов:

Пакет документации необходимо обновлять и регистрировать ежегодно. Подача локальной формы должна быть произведена не позднее подачи налоговой декларации. Для компаний, финансовый год которых заканчивается 31 декабря, это обычно примерно в середине октября следующего года. Однако мастер-файл должен быть подан в течение 12 месяцев после последнего дня отчетного периода группы МНП.

Подача Обязательства по уведомлению в отношении отчета РПС, мастер-файла и локального файла должна выполняться в электронном виде с использованием формата XML с помощью инструмента обязательной онлайн-подачи (MyMinfin).

Обязательства по уведомлению в отношении отчета, мастер-файл и локальные формы на английском, французском и голландском языках доступны здесь:

Уведомление об отчете РПС – https://financien.belgium.be/sites/default/files/downloads/126-notification-obligation-20170517.pdf

Локальный файл - https://financien.belgium.be/sites/default/files/downloads/126-local-file-20170517.pdf

Мастер-файл - https://financien.belgium.be/sites/default/files/downloads/126-master-file-20170517.pdf

Существует также веб-сайт на голландском и французском языках с обзором всей необходимой информации о пакете документации по трансфертному ценообразованию Бельгии:

https://financien.belgium.be/nl/ondernemingen/internationaal/verrekenprijzen-beps-13#q4

ПРИЛОЖЕНИЕ 6

Мастер-файл и локальный файл – Обязательства по декларированию в отдельных странах

Страна	Сроки представления мастер-файла и локального файла	Требование к языку заполнения
Аргентина	**Мастер-файл:** должен быть представлен в течение 12 месяцев после окончания финансового года. **Локальный файл**: должен быть представлен в течение 6 месяцев после окончания финансового года (но за 3 месяца до обязательного срока подачи декларации по корпоративному налогу)	На испанском языке
Австралия	**Мастер-файл:** должен быть представлен в течение 12 месяцев после окончания финансового года. **Локальный файл**: обязательное требование к декларированию важнейших глобальных компаний – в течение 12 месяцев после окончания финансового года[110].	На английском языке
Австрия	**Мастер-файл/локальный файл:** должен быть предоставлен в течение 60 дней после запроса (но может быть запрошен только после декларирования налога на прибыль).	На немецком или английском языках
Бельгия	**Мастер-файл** должен быть предоставлен в течение 12 месяцев после окончания финансового года ГМК группы МНП; **Локальный файл:** должен быть представлен вместе с налоговой декларацией.	На голландском, английском, французском или немецком языках
Китай	**Мастер-файл** должен быть предоставлен головной компанией группы МНП в течение 12 месяцев после окончания финансового года; **Локальный файл:** должен быть подготовлен к 30 июня года, следующего за отчетным. Подача документов должна проводиться в течение 30 дней после запроса.	На китайском языке

[110] В случае если размеры операций соответствующей международной компании меньше 2 млн. австралийских долларов или применяются другие исключения, требуется только «Короткая форма».

Колумбия	**Мастер-файл/локальный файл:** должен быть предоставлен в течение следующего финансового года, три или четыре месяца спустя даты представления Декларации о налоге на прибыль.	**Мастер-файл:** на испанском или английском **Локальный файл**: на испанском языке
Дания	**Мастер-файл/локальный файл**: должен быть предоставлен в течение 60 дней после запроса.	На датском, шведском, норвежском или английском языках
Финляндия	**Мастер-файл/локальный файл:** должен быть предоставлен в течение 60 дней после запроса (но не может быть запрошен ранее, чем через 6 месяцев после окончания отчетного периода).	На финском, шведском или английском языках
Япония	**Мастер-файл:** должен быть представлен в течение года, следующего за окончанием финансового года головной компании группы МНП. **Локальный файл:** должен быть подготовлен ко времени представления налоговой декларации и должен быть представлен по запросу в течение 45 дней.	**Мастер-файл**: на японском или английском языке **Локальный файл**: не определено[111]
Латвия	**Мастер-файл/локальный файл:** в зависимости от объема операций и чистого дохода компании могут применятся два подхода: Файл должен быть представлен в течение 12 месяцев после окончания соответствующего отчетного года[112]; или должен быть представлен в течение 12 месяцев после окончания соответствующего отчетного года и представлен в течение месяца после получения запроса[113].	**Мастер-файл**: на латышском или английском языке **Локальный файл:** на латышском языке

[111] Японский перевод может потребоваться для основного файла на английском языке и местного файла на иностранном языке.

Локальный файл представляется, если сумма контролируемых транзакций превышает 250 000 евро, но не превышает 5 000 000 евро в соответствующем отчетном году.

[112]Мастер-файл предоставляется при наличии хотя бы одного из следующих условий: а) сумма контролируемых операций превышает 15 000 000 евро в соответствующем отчетном году, б) нетто-оборот налогоплательщика превышает 50 000 000 евро в соответствующем отчетном году. в отчетном году и сумма контролируемых сделок превышает 5 000 000 евро в соответствующем отчетном году.

[113] Мастер-файл предоставляется, если нетто-оборот налогоплательщика не превышает 50 000 000 евро в соответствующем отчетном году, а сумма контролируемых операций не превышает 15 000 000 евро, но превышает 5 000 000 евро в соответствующем отчетном году

Локальный файл представляется, если сумма контролируемых сделок превышает 5 000 000 евро в соответствующем отчетном году.

Литва	**Мастер-файл/локальный файл:** должен быть подготовлен к сроку подачи корпоративной налоговой декларации. Должен быть представлен в течение 30 дней по запросу.	На литовском или английском языке
Мексика	**Мастер-файл/локальный файл:** должен быть представлен в течение12 месяцев после окончания финансового года.	**Мастер-файл**: на испанском или английском языке **Локальный файл:** на испанском языке
Нигерия	**Мастер-файл/локальный файл:** должен предоставляться по запросу в течение 21 дня.	**Мастер-файл**: на английском языке **Локальный файл:** на английском языке
Перу	**Мастер-файл:** должен быть представлен в октябре (точный срок зависит от идентификационного номера компании). **Локальный файл:** должен быть представлен в июне каждого года (в зависимости от идентификационного номера компании).	На испанском языке
Польша	**Мастер-файл/локальный файл:** должен быть подготовлен к сроку подачи налоговой декларации[114]. Должен быть представлен в течение 7 дней после запроса.	На польском языке
Россия	**Мастер-файл/локальный файл:** должен быть представлен в течение 3 месяцев по запросу (не может быть запрошен ранее чем через 15 месяцев после окончания соответствующего финансового года).	На русском языке
Сингапур	**Мастер-файл/локальный файл:** должен быть подготовлен не позднее срока подачи налоговой декларации. Должен быть представлен по запросу в течение 30 дней.	На английском языке
Республика Словакия	**Мастер-файл/локальный файл:** должен быть представлен по запросу в течение 15 дней.	На словацком (английский, французский, немецкий языки допустимы по запросу)

[114] Налогоплательщики обязаны подавать заявление о подготовке документации по трансфертному ценообразованию в налоговую инспекцию.

Испания	**Мастер-файл/локальный файл:** должен быть подготовлен к сроку подачи налоговой декларации. Должен быть представлен по требованию.	На испанском или английском языке
Швеция	**Мастер-файл:** должен быть подготовлен к сроку подачи годовой декларации о налоге на прибыль материнской компании группы МНП. **Локальный файл**: должен быть подготовлен к сроку подачи годовой декларации о налоге на прибыль.	На шведском, датском, норвежском или английском языке
Нидерланды	**Мастер-файл/Локальный файл:** должен быть включен в документы налогоплательщика в течение срока, назначенного для представления корпоративной налоговой декларации.	На голландском или английском языке
Турция	**Мастер-файл:** должен быть подготовлен в течение 12 месяцев после окончания финансового года. Должен быть представлен по запросу. **Локальный файл**: должен быть подготовлен к сроку подачи годовой декларации о налоге на прибыль. Должен быть представлен по запросу.	На турецком языке
Вьетнам	**Мастер-файл/Локальный файл:** должен быть подготовлен к дате представления корпоративной налоговой декларации (спустя 90 дней после окончания финансового года). Должен быть представлен по запросу в течение 15 дней.	На вьетнамском языке

ПРИЛОЖЕНИЕ 7

Режимы исключений (при обосновании трансфертных цен)

Режим исключений Сингапура при обосновании трансфертных цен (документация)

Сингапур не требует от налогоплательщиков подготавливать документацию по трансфертному ценообразованию в следующих ситуациях [тем не менее, обычные деловые записи по сделкам все равно должны производиться]:

a) Если налогоплательщик совершает сделку с зависимой стороной в Сингапуре, и такие местные операции (за исключением займов зависимых сторон) подлежат обложению такими же сингапурскими налоговыми ставками или освобождаются от налога для обеих сторон;
b) Если внутренний заем предоставляется между налогоплательщиком и зависимой стороной в Сингапуре, и кредитор не занимается профессионально заимствованием и кредитованием денег;
c) Если налогоплательщик применяет 5%-ную надбавку к стоимости обычных услуг, предписанных Управлением внутреннего налогообложения Сингапура (IRAS), и такие услуги предоставляются только зависимым сторонам внутри группы;
d) Если налогоплательщик применяет индикативную маржу, предписанную IRAS для займов между зависимыми сторонами, к займам, не превышающим 15 миллионов сингапурских долларов;
e) Если операции между зависимыми сторонами регулируются договоренностью в рамках Предварительного соглашения по ценообразованию (APA). В такой ситуации налогоплательщик будет вести соответствующие документы для целей подготовки ежегодного отчета о соответствии требованиям законодательства, чтобы продемонстрировать соблюдение условий соглашения, а важнейшие допущения остаются в силе; или же
f) Если стоимость или сумма операций между зависимыми сторонами (за исключением стоимости или суммы в подпунктах (a) - (e)), раскрытых в финансовой отчетности за текущий год, не превышает пороговых значений, указанных в нижеследующей таблице:

Категория сделок между зависимыми сторонами	**Порог (S$) за финансовый год**
Закупка товаров у всех зависимых сторон	15 миллионов
Продажа товаров всем зависимым сторонам	15 миллионов
Займы, предоставленные всем зависимым сторонам	15 миллионов
Займы, полученные от всех зависимых сторон	15 миллионов
Все другие категории операций между зависимыми сторонами (например, доходы и расходы от услуг роялти, стоимость аренды и гарантий)	1 миллион по каждой категории операций

Электронное налоговое руководство IRAS по трансфертному ценообразованию, Раздел 6.
См: https://www.iras.gov.sg/irashome/e-Tax-Guides/

ПРИЛОЖЕНИЕ 8

Шаблон отчета РПС (из Приложения III к Главе V Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию)

А. Образец заполнения отчета по странам

Таблица 1. Обзор распределения доходов, налогов и экономической деятельности по налоговой юрисдикции

Налоговая юрисдикция	Выручка от операций			Прибыль (убыток) до уплаты налога	Уплаченный налог на прибыль (по кассовому методу)	Начисленный налог на прибыль - текущий год	Объяв-ленный капитал	Накоп-ленная прибыль	Количество сотрудников	Материальные активы кроме денежных сроедств и эквивалентов
	с независимой стороной	с зависимой стороной	Всего							

Таблица 2. **Список всех субъектов, входящих группу МНП и включенных в каждую агломерацию в каждой юрисдикции**

	Название группы МНП: Отчетный финансовый год														
			Основной(ые) вид(ы) деятельности												
Налоговая юрисдикция	Входящие в группу МНП компании-резиденты в налоговой юрисдикции	Налоговая юрисдикция организации или корпорации, если она отличается от Налоговой юрисдикции резидента	НИОКР	Владение или распоряжение интеллектуальной собственностью	Закупки или поставки	Изготовление или производство	Продажи, маркетинг или дистрибуция	Администрация, управление или обслуживание	Предоставление услуг независимым сторонам	Внутренние финансы группы	Регулируемые финансовые услуги	Страхование	Владение акциями или другими фондовыми инструментами	Спящая компания	Другое
	1.														
	2.														
	3.														
	1.														
	2.														
	3.														

1. Пожалуйста, опишите род деятельности компании, входящей в МНП, в разделе «Дополнительная информация»

Table 3. **Дополнительная информация**

Название группы МНП: Отчетный финансовый год:
Пожалуйста, включите любую дополнительную краткую информацию или объяснение, которые вы считаете необходимыми или которые облегчат понимание обязательной информации

Образец отчета о распределении по странам – Общие инструкции

Цель

В Приложении III к Главе V настоящего Руководства содержится образец (шаблон) для отчета о распределении в зависимости от налоговой юрисдикции доходов, налогов и коммерческой деятельности группой многонациональных предприятий (МНП) по каждой юрисдикции. Эти инструкции являются неотъемлемой частью типового шаблона для Отчета о распределении по странам.

Определения

Отчитывающаяся компания группы МНП

Отчитывающаяся компания группы МНП является головной материнской компанией группы МНП.

Субъект группы МНП

Для целей заполнения Приложения III Субъектом группы МНП является (i) любое отдельное бизнес-подразделение группы МНП, которое включено в консолидированный финансовый отчет группы МНП для целей финансовой отчетности (или будет включено в нее), если акции (доли) в такой бизнес-единице группы МНП торгуются на публичной бирже ценных бумаг; (ii) любое подобное бизнес-подразделение, которое исключено из консолидированной финансовой отчетности группы МНП исключительно по причинам размера или существенности; и (iii) любое постоянное представительство любого отдельного бизнес-подразделения группы МНП, включенное в пункты (i) или (ii) выше, при условии, что бизнес-подразделение готовит отдельный финансовый отчет для такого постоянного представительства для целей финансовой, нормативной, налоговой или внутренней отчетности и управленческого контроля.

Режим филиалов и постоянных представительств

Данные о постоянном представительстве следует сообщать в налоговой юрисдикции, в которой оно расположено, а не в налоговой юрисдикции местонахождения бизнес-единицы, частью которой является постоянное представительство. Налоговая отчетность в юрисдикции для бизнес-единицы, частью которой является постоянное представительство, должна исключать финансовые данные, относящиеся к постоянному представительству.

Консолидированная финансовая отчетность

Консолидированная финансовая отчетность — это финансовая отчетность группы МНП, в которой активы, обязательства, доходы, расходы и денежные потоки головной материнской компании и субъектов МНП представлены как принадлежащие одной экономической организации.

Период, охватываемый шаблоном годового отчета

Шаблон должен содержать данные, охватывающие финансовый год отчитывающейся компании группы МНП. Для субъектов, входящих в ее состав, по усмотрению отчитывающейся компании группы МНП, шаблон должен отражать на последовательной основе либо (i) информацию за финансовый год соответствующих участников, заканчивающийся в тот же день, что и финансовый год отчитывающейся компании группы МНП, либо заканчивающийся в течение 12-месячного периода, предшествующего такой дате, или (ii) информацию для всех соответствующих субъектов группы МНП, подающих отчетность за финансовый год отчитывающейся компании группы МНП.

Источники данных

Отчитывающаяся компания группы МНП должна при заполнении шаблона постоянно использовать одни и те же источники данных - из года в год. Отчитывающейся компания группы МНП может выбрать для представления данные из своих пакетов консолидированной отчетности, из финансовой отчетности отдельной организации, нормативной финансовой отчетности или внутренней управленческой отчетности. Нет необходимости сверять отчеты о выручке, прибыли и налогах в шаблоне с консолидированной финансовой отчетностью. Если установленные законом финансовые декларации используется в качестве основы для отчетности, все суммы должны быть переведены в функциональную валюту подотчетной группы МНП по среднему обменному курсу за год, указанному в разделе «Дополнительная информация». Однако нет необходимости вносить поправки на различия в принципах бухгалтерского учета, применяемых в разных налоговых юрисдикциях.

Отчитывающаяся компания группы МНП должна предоставить краткое описание источников данных, использованных при подготовке Отчета, в разделе «Дополнительная информация» шаблона. Если в источник данных, используемых из года в год, вносятся изменения, отчитывающаяся компания группы МНП должна объяснить причины изменения и его последствия в разделе «Дополнительная информация» шаблона.

Шаблон Отчета о распределении по странам – Специальные инструкции

Обзор распределения доходов, налогов и экономической деятельности по налоговым юрисдикциям (Таблица 1)

Налоговая юрисдикция

В первом столбце шаблона отчитывающаяся компания группы МНП должна перечислить все налоговые юрисдикции, резидентами которых для целей

налогообложения являются субъекты группы МНП. Налоговой юрисдикцией считается государство или негосударственная юрисдикция, которая имеет фискальную автономию. Отдельная строка должна быть включена для всех субъектов группы МНП, которые отчитывающаяся компания группы МНП считает нерезидентами какой-либо налоговой юрисдикции для целей налогообложения. Если субъект является резидентом более чем одной налоговой юрисдикции, для определения налоговой юрисдикции резидента следует применять соответствующее налоговое соглашение. В случае отсутствия соответствующего налогового соглашения, такой субъект должен отчитываться в налоговой юрисдикции по месту нахождения его эффективного управления. Место эффективного управления должно быть определено в соответствии с положениями статьи 4 Типовой налоговой конвенции ОЭСР и сопровождающего ее комментария.

Выручка

В трех столбцах шаблона под заголовком «Выручка» отчитывающаяся компания группы МНП должно указать следующую информацию: (i) сумму выручки всех субъектов МНП в соответствующей налоговой юрисдикции, полученных в результате операций с ассоциированными предприятиями; (ii) сумма выручки всех субъектов группы МНП в соответствующей налоговой юрисдикции, полученная в результате операций с независимыми сторонами; и (iii) сумму значений в колонках (i) и (ii). Выручка должны включать выручку от продажи запасов и имущества, услуг, роялти, процентов, премий и любых других сумм. Из выручки следует исключить выплаты, полученные от других субъектов, которые рассматриваются как дивиденды в налоговой юрисдикции плательщика.

Прибыль (убыток) до уплаты налога на прибыль

В пятом столбце шаблона отчитывающаяся компания группы МНП должна указать сумму прибыли (убытка) до налогообложения для всех субъектов, налоговых резидентов в соответствующей налоговой юрисдикции. Сумма прибыли (убытка) до налогообложения должна включать все статьи чрезвычайных доходов и расходов.

Уплаченный налог на прибыль (по кассовому методу)

В шестом столбце шаблона отчитывающаяся компания группы МНП должна указать общую сумму налога на прибыль, фактически уплаченную в течение соответствующего финансового года всеми субъектами, налоговыми резидентами в соответствующей налоговой юрисдикции. Уплаченные налоги должны включать денежные налоги, уплачиваемые субъектом группы МНП в налоговой юрисдикции по месту нахождения и во всех других налоговых юрисдикциях. Уплаченные налоги должны включать удерживаемые налоги, уплачиваемые другими организациями (ассоциированными предприятиями и независимыми предприятиями) в отношении платежей в пользу данного субъекта. Таким образом, если компания А, резидент налоговой юрисдикции А, получает проценты в налоговой юрисдикции В, налог, удержанный в налоговой юрисдикции В, должен быть включен в отчет компании А.

Начисленный налог на прибыль (текущий год)

В седьмом столбце шаблона отчитывающаяся компания группы МНП должно указать сумму начисленных текущих налоговых расходов, учтенных в отношении налогооблагаемой прибыли или убытков за отчетный год всех субъектов, налоговых резидентов в соответствующей налоговой юрисдикции. Текущие расходы по налогу на прибыль должны отражать только операции в текущем году и не должны включать отложенные налоги или резервы на неопределенные налоговые обязательства.

Заявленный (уставной) капитал

В восьмом столбце шаблона отчитывающаяся компания группы МНП должна указать сумму заявленного капитала всех субъектов, налоговых резидентов в соответствующей налоговой юрисдикции. Что касается постоянных представительств, заявленный капитал должен быть определен юридическим лицом, постоянным представительством которого оно является, если только в налоговой юрисдикции постоянного представительства для целей регулирования не введено определенное требование к размеру капитала.

Накопленная прибыль

В девятом столбце шаблона отчитывающаяся компания группы МНП должна указать сумму совокупной накопленной прибыли всех субъектов, налоговых резидентов в соответствующей налоговой юрисдикции на конец года. Что касается постоянного представительства, отчет о накопленной прибыли должен представлять юридическое лицо, постоянным представительством которого оно является.

Количество сотрудников

В десятом столбце шаблона отчитывающаяся компания группы МНП должна указать общее количество сотрудников на основе эквивалента полной занятости (ЭПЗ) всех субъектов МНП - налоговых резидентов в соответствующей налоговой юрисдикции. О количестве сотрудников можно сообщать на конец года на основе среднего уровня занятости за год или на любой другой основе, последовательно применяемой во всех налоговых юрисдикциях и из года в год. С этой целью независимые подрядчики, участвующие в обычной операционной деятельности субъекта, могут указываться как сотрудники. Разумное округление или приближение количества сотрудников допустимо при условии, что такое округление или приближение не искажает существенным образом относительное распределение сотрудников в различных налоговых юрисдикциях. Из года в год во всех организациях следует применять одни и те же подходы.

Материальные активы, кроме денежных средств и их эквивалентов

В одиннадцатом столбце шаблона отчитывающаяся компания группы МНП должна указать сумму чистой балансовой стоимости материальных активов всех субъектов МНП, налоговых резидентов в соответствующей налоговой юрисдикции.

Что касается постоянного представительства, в отчетности следует указывать активы в налоговой юрисдикции, в которой находится постоянное представительство. Материальные активы для этой цели не включают денежные средства или их эквиваленты, нематериальные активы или финансовые активы.

Список всех субъектов, входящих группу МНП и включенных в каждую агломерацию в каждой юрисдикции (Таблица 2)

Субъекты МНП, являющиеся резидентами в налоговой юрисдикции

Отчитывающаяся компания группы МНП должна перечислить по каждой налоговой юрисдикции и по каждому юридическому лицу все субъекты, входящие в группу многонациональных компаний, которые являются налоговыми резидентами в соответствующей налоговой юрисдикции. Однако, как указано выше в отношении постоянных представительств, постоянное представительство должно быть указано в той налоговой юрисдикции, в которой оно расположено. Следует указать юридическое лицо, постоянным представительством которого оно является (например, Корпорация XYZ - Постоянное представительство в Налоговой юрисдикции A).

Налоговая юрисдикция организации или компании, если она отличается от налоговой юрисдикции места нахождения

Отчитывающаяся компания группы МНП должна указать название налоговой юрисдикции, в соответствии с законодательством которой субъект МНП организован или учрежден, если он отличается от налоговой юрисдикции по месту нахождения.

Основной(-ые) вид(-ы) деятельности

Отчитывающаяся компания группы МНП должна определить характер основного(-ых) вида(-ов) коммерческой деятельности, осуществляемой субъектом в соответствующей налоговой юрисдикции, отметив одно или несколько соответствующих полей.

Виды деятельности
Научные исследования и опытно-конструкторские разработки (НИОКР)
Владение и управление интеллектуальной собственностью
Закупки или поставки
Изготовление или производство
Продажи, маркетинг или дистрибуция
Административные, управленческие услуги и услуги по технической поддержке

Предоставление услуг независимым сторонам
Внутренняя финансовая деятельность
Регулируемые финансовые услуги
Страхование
Владение акциями или другими фондовыми инструментами
Спящая компания
Другие виды[1]

[1] Пожалуйста, укажите содержание такой деятельности субъекта МНП в разделе «Дополнительная информация».

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

Beer and Loeprick (2015), Profit Shifting Drivers of Transfer (Mis)Pricing and the Potential of Countermeasures. International Tax and Public Finance 22 (3): 426-51.

Canada Revenue Agency (n.d.), "Forms and Publications" - Canada's instructions on how to prepare transfer pricing returns, webpage, Government of Canada, https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/about-forms-publications.html#h1 (accessed December 2020).

Canada Revenue Agency (n.d.), "Information Return of Non-arm's Length Transactions with Non-residents - T106 Summary Form", webpage, Government of Canada, https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/forms/t106.html (accessed December 2020).

Cooper, Joel, Randall Fox, Jan Loeprick, and Komal Mohindra (2016), "Transfer Pricing and Developing Economies: A Handbook for Policy Makers and Practitioners", Washington, DC, The World Bank, p.7, https://elibrary.worldbank.org/doi/book/10.1596/978-1-4648-0969-9.

Европейская комиссия (2003), Рекомендация комиссии 2003/361/ЕС от 6 мая 2003 года относительно определения размеров микро, малых и средних предприятий. (2003). Official Journal of the European Union, L124, 36-41.

Gobierno de España, Agencia Tributaria (n.d), [Spanish Government, Tax Agency], Ley 58/2003 General Tributaria" [Law 58/2003 - General Tax Law], Article 105 https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186 (доступно по состоянию на ноябрь 2020 года).

Gobierno de España, Agencia Tributaria (n.d), [Spanish Government, Tax Agency], Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. [Law 27/2014 – Corporate Income Tax Law]. https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328 (доступно по состоянию на ноябрь 2020 года).

ОЭСР/Совет Европы (2011), Многостороннее соглашение о взаимной административной помощи в вопросах налогообложения: с поправками, внесенными Протоколом 2010 года, Издательство ОЭСР, Париж, https://doi.org/10.1787/9789264115606-en.

ОЭСР (2012), Обеспечивая безопасность: Руководство ОЭСР по защите конфиденциальности информации, обмениваемой в целях налогообложения, ОЭСР, Париж. http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe.htm.

ОЭСР (2013), План действий по борьбе с размыванием налоговой базы и перемещением прибыли, 2013 г., Издательство ОЭСР, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en.

ОЭСР (2014), Доклад из двух частей Рабочей группе по развитию G20 о воздействии процессов РНБиП на страны с низким уровнем дохода. 2014 г., Издательство ОЭСР, Париж, https://www.oecd.org/tax/tax-global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf.

ОЭСР (2015), Документация по трансфертному ценообразованию и отчетности о распределении по странам, Действие 13, 2015 г. Окончательный доклад, Проект ОЭСР/G20 по борьбе с размыванием налоговой базы и перемещению прибыли. Издательство ОЭСР, Париж, http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en.

ОЭСР (2016), Обмен информацией по запросу: Справочник для Экспертного анализа. 2016 – 2020 гг., Третье издание, Издательство ОЭСР, Париж, http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-handbook-2016.pdf.

ОЭСР (2017), Руководство по трансфертному ценообразованию для Многонациональных компаний и налоговых органов. 2017 г., Издательство ОЭСР, Париж, http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en.

ОЭСР (2017), Отчетность о распределении по странам: Справочник по эффективному внедрению. ОЭСР, Париж. www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-implementation.pdf.

ОЭСР (2017), Типовая конвенция о налогообложении доходов и капитала: Сокращенная версия 2017 г., Издательство ОЭСР. http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

ОЭСР (2017), Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию для Многонациональных компаний и налоговых органй. 2017 г., Издательство ОЭСР, Париж. http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en.

ОЭСР (2018), Руководство по отчетности о распределении по странам: Доклад о Действии 13 РНБиП, ОЭСР, Париж. http://www.oecd.org/tax/beps/guidance-on-country-by-country-reporting-beps-action-13.htm.

ОЭСР (2018), Руководство по внедрению отчетности о распределении по странам – Доклад о Действии 13 РНБиП, ОЭСР, Париж, www.oecd.org/tax/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf.

ОЭСР (2018), Стандарт по автоматическому обмену информацией по вопросам налогообложения – Справочник по внедрению – Второе издание, Издательство ОЭСР, Париж. https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/implementation-handbook-standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-in-tax-matters.htm.

ОЭСР (2020), "Документ для экспертного обсуждения: Отчетность о распределении по странам (Доклад о Действии 13 РНБиП)", https://www.oecd.org/tax/РНБиП/public-consultation-document-review-country-by-country-reporting-beps-action-13-march-2020.pdf

ОЭСР (без даты), «Отчетность о распределении по странам», веб-страница, http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting.htm#guidance (доступна по состоянию на апрель 2019 г.)

ОЭСР (без даты), «Глобальный Форум по вопросам прозрачности и обмена информацией для целей налогообложения», www.oecd.org/tax/transparency (доступна по состоянию на апрель 2019 г.).

ОЭСР (без даты), «Состояние трансфертного ценообразования по странам», веб-страница, https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm (доступна по состоянию на апрель 2019 г.).

Платформа для сотрудничества в вопросах налогообложения (2017), Инструментарий для преодоления трудностей в области доступа к рыночной конкурентной информации для анализа трансфертных цен, http://www.oecd.org/tax/toolkit-on-comparability-and-mineral-pricing.pdf.

ООН (2017), Практическое руководство по трансфертному ценообразованию для развивающихся стран. 2017 г., Издательство ООН, Нью-Йорк, http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf

Waerzeggers, Christophe, Cory Hillier, and Irving Aw, (2019), Designing Interest and Tax Penalty Regimes, Tax Law IMF Technical Note 1/2019, IMF Legal Department, https://www.imf.org/en/Publications/Tax-Law-Technical-Note/Issues/2019/04/04/Designing-Interest-and-Tax-Penalty-Regimes-46648

Ylönen, M. (2017), Back from oblivion? The rise and fall of the early initiatives against corporate tax avoidance from the 1960s to the 1980s, Transnational Corporations, vol. 23/3, https://doi.org/10.18356/1a4feae2-en.