

Закон о страновых сведениях - новые требования по ТЦО для участников крупных групп компаний

Уважаемые коллеги,

27 ноября был официально опубликован Федеральный закон от 27.11.17 № 340-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией и документацией по международным группам компаний»* (Закон).

Закон устанавливает обязанность российских налогоплательщиков, входящих в состав **международных групп компаний (МГК)**, консолидированная выручка которых за финансовый год, предшествующий отчетному периоду, составляет **50 млрд руб. и более**†, готовить следующие формы отчетности для целей трансфертного ценообразования:

- уведомление об участии в международной группе компаний;
- страновые сведения:
 - страновой отчет (Country-by-Country Reporting);
 - глобальную документацию (Master file);
 - национальную документацию (Local file);
- документацию в целях налогового контроля цен согласно ст. 105.15 НК РФ (с учетом дополнительных сведений, предусмотренных пп. 3 п. 1 ст. 105.15 НК РФ).

Под **международной группой компаний (МГК)** понимается совокупность организаций (структур без образования юридического лица), связанных посредством владения и(или) контроля, при **одновременном** соблюдении следующих условий:

- в их отношении составляется консолидированная финансовая отчетность в соответствии с требованиями законодательства РФ или фондовых бирж, в том числе иностранных, при принятии решения о допуске к торгам ценных бумаг любой из указанных организаций или иностранных структур без образования юридического лица и
- как минимум одна из компаний является резидентом РФ или иностранной компанией, подлежащей налогообложению в РФ и,
- как минимум одна из компаний является нерезидентом РФ или российской компанией, подлежащей налогообложению за пределами РФ.

Хотим отметить, что в текущей редакции НК РФ содержится неоднозначная трактовка определения МГК. В частности, текущую редакцию можно интерпретировать таким образом, что новые правила не применимы к непубличным МГК, которые не составляют консолидированную отчетность. Однако согласно Руководству ОЭСР требования по подготовке BEPS 13 применимы ко всем международным группам компаний.

В этой связи для непубличных МГК рекомендуется дополнительно проработать вопросы соблюдения новых требований и выбора юрисдикции для предоставления Странового отчета российскими налогоплательщиками. При этом в случае если в структуре Группы есть компании /

* <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001201711270075>

† Порог 50 млрд руб. применяется, если материнская компания является резидентом РФ. В том случае, когда материнская компания является нерезидентом РФ, необходимо руководствоваться порогом, установленным локальными требованиями иностранного государства по предоставлению странового отчета.

постоянные представительства, зарегистрированные в иностранных юрисдикциях, принявших законодательство о Страновых сведениях, то Группе может потребоваться подать Страновой отчет в иностранной юрисдикции или же подать в РФ.

Участниками МГК признаются:

1. Лица, входящие в международную группу компаний.
2. Лица, входящие на конец финансового года в международную группу компаний, отчетность которых не включается в консолидированную отчетность в силу размера или несущественности данных о таком лице.
3. Постоянные представительства лиц, указанных в пп. 1 и 2.

В таблице ниже мы обобщили краткую информацию в отношении новых требований по подготовке отчетности по трансфертному ценообразованию для российских налогоплательщиков.

Критерии	Уведомление об участии в МГК	Страновой отчет	Глобальная документация	Национальная документация
Первый отчетный период	2017 (добровольная подача с 2016)	2017 (добровольная подача с 2016)	2017	2018
Сроки	8 месяцев с даты окончания отчетного года	12 месяцев с даты окончания отчетного года (в случае обязательной или добровольной подачи) По запросу – срок устанавливается ФНС, но не может составлять менее 3 месяцев с даты запроса	По запросу , но не ранее 12 месяцев и не позднее 36 месяцев с даты окончания отчетного года Должна быть представлена в течение 3 месяцев с даты запроса	По запросу , не ранее 31 декабря года, следующего за отчетным за 2018-2019; не ранее 1 июня года, следующего за отчетным, с 2020 Должна быть представлена в течение 30 дней с даты запроса
Штрафы	50 000 рублей за непредставление в срок или недостоверные сведения с 2020	100 000 рублей за непредставление в срок или недостоверные сведения с 2020	100 000 рублей за непредставление в установленный срок с 2020	100 000 рублей за непредставление в срок с 2018
Язык	Русский	Русский Если материнская компания МГК не является налоговым резидентом РФ, может быть предоставлен на иностранном языке. Дополнительно к русской версии можно предоставить на иностранном языке.	Русский Дополнительно к русской версии можно предоставить на иностранном языке.	Русский Дополнительно к русской версии можно предоставить на иностранном языке.
Кто подает?‡	Российские налогоплательщики - участники МГК	В обязательном порядке: материнской компанией или уполномоченным участником МГК, если	Российские налогоплательщики - участники МГК (если глобальная документация уже подана каким-либо	Российские налогоплательщики - участники МГК в отношении сделок с иностранными участниками МГК.

‡ Страновые сведения представляются российскими налогоплательщиками – участниками МГК, за исключением иностранных организаций, получающих только доходы от источников в РФ, не связанных с предпринимательской деятельностью (указанные в ст. 309 НК РФ).

Критерии	Уведомление об участии в МГК	Страновой отчет	Глобальная документация	Национальная документация
		они являются резидентами РФ. По требованию либо по выбору налогоплательщиков: налогоплательщиком - участником МГК, являющимся резидентом РФ.	участником МГК, налоговые органы не вправе истребовать ее у другого участника МГК).	
Освобождение	Если материнской компанией, уполномоченным участником или участником МГК, являющимися резидентами РФ, подано уведомление с указанием налогоплательщика.	Если материнской компанией либо уполномоченным участником МГК подан страновой отчет в юрисдикции, с которой действует автоматический обмен информацией и др. (см. ниже).	-	-
Формат	Электронная по формату, утвержденному ФНС [§] .	Электронная по формату, утвержденному ФНС ^{**} .	Произвольная	Произвольная
Содержание	Регистрационные данные, статус участника МГК, информация о включении в перечень стратегических предприятий, данные о материнской компании МГК, об уполномоченном участнике МГК, основание возможности представления уведомления за всех участников МГК.	Информация в разрезе юрисдикций участников МГК: доходы от независимых лиц и связанных сторон, прибыль (убыток) до налогообложения, исчисленный налог на прибыль, уплаченный налог на прибыль, размер капитала, накопленная прибыль, численность работников, материальные активы, идентификационные данные участников МГК. По выбору налогоплательщика могут использоваться как данные согласно МСФО, так и исходя из локальных бухгалтерских стандартов соответствующих юрисдикций присутствия группы ^{††} .	Структура владения, рынки, описание деятельности, описание ключевых продуктов, которые составляют более 5% дохода Группы, существенные договоры, функциональный анализ участников МГК, существенные сделки, связанные с реструктуризацией, нематериальные активы МГК, стратегия, сведения о соглашениях о ценообразовании и пр.	Аналогично документации, предусмотренной ст. 105.15 НК РФ с учетом дополнительных сведений (см. ниже). Если часть информации представлена в глобальной документации, повторное включение информации не требуется (при условии указания ссылок на глобальную документацию в национальной документации).

Что это значит для вас?

[§] Формат уведомления должен быть подготовлен ФНС в течение 6 месяцев со дня официального опубликования. В настоящее время есть проект по формату представления странового отчета.

^{**} Формат представления странового отчета должен быть подготовлен ФНС в течение 6 месяцев со дня официального опубликования, в настоящее время есть проект по формату представления странового отчета.

^{††} Дополнительные комментарии по содержанию будут представлены в отдельном подзаконном акте. В настоящее время есть проект ФНС по порядку заполнения странового отчета.

Уведомление об участии в МГК

Необходимо решить, каким образом будет подано уведомление в РФ: (1) каждым российским налогоплательщиком МГК или (2) выбрать ответственного участника Группы в России, который будет представлять уведомление налоговым органам с указанием данных обо всех российских налогоплательщиках МГК.

Ответственному участнику рекомендуется получить информацию о структуре Группы, заполнить уведомления в требуемом формате с указанием данных всех российских налогоплательщиков – участников МГК и подать в установленный срок.

Страновой отчет

Представляется в обязательном порядке, если материнская компания или уполномоченный участник МГК является резидентом РФ.

Если материнская компания Группы является нерезидентом РФ, страновой отчет может быть запрошен налоговыми органами. Срок представления странового отчета определяется дополнительно, однако не может составлять менее **3 месяцев** с даты получения требования.

При этом в соответствии с п. 6 ст. 105¹⁶⁻³ российский налогоплательщик вправе НЕ представлять страновой отчет в случаях, если выполнены следующие условия:

1. Налогоплательщик является участником МГК, материнская компания или уполномоченный участник которой представляет страновой отчет в РФ.
2. В отношении иностранного государства, где расположена материнская компания или уполномоченный участник МГК, выполняются **одновременно** следующие требования:

Описание требования	Рекомендации для российских налогоплательщиков – участников МГК
В государстве установлены аналогичные требования по подаче странового отчета.	Статус внедрения соответствующих требований в каждой стране можно отслеживать на сайте КПМГ по ссылке: http://www.kpmg-institutes.com/content/dam/kpmg/taxwatch/pdf/2017/beps-action-13-country-implementation-summary.pdf Рекомендуется проверить, внедрены ли соответствующие требования в государстве материнской компании или уполномоченного участника МГК.
Государство является участником международного договора Российской Федерации по международному автоматическому обмену страновыми отчетами.	Приказ ФНС, определяющий перечень иностранных государств (территорий), компетентным органам которых передаются страновые отчеты, полученные в рамках автоматического обмена информацией, должен быть подготовлен в течение 6 месяцев с даты опубликования Закона. Рекомендуется проверять включение государства в данный список, а также отслеживать, с кем подписаны соответствующие соглашения об обмене страновыми отчетами: http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-exchange-relationships.htm
Государство не включено в перечень территорий, допускающих систематическое	Приказ ФНС, определяющий перечень государств (территорий), допускающих

Описание требования	Рекомендации для российских налогоплательщиков – участников МГК
неисполнение обязательств по автоматическому обмену страновыми отчетами.	систематическое неисполнение обязательств по автоматическому обмену страновыми отчетами, должен быть подготовлен в течение 12 месяцев с даты опубликования Закона. Рекомендуется отслеживать включение государства в этот список.
Государство уведомлено об участнике Группы, на которого возложена обязанность по представлению странового отчета.	Проверить (получить подтверждение), что в стране материнской компании или уполномоченного участника МГК подано уведомление для целей странового отчета.

3. Налогоплательщик является участником МГК, общая сумма выручки которой, согласно консолидированной финансовой отчетности за год, предшествующий отчетному периоду, составляет менее 50 млрд рублей^{‡‡}. При этом, в отличие от положений Руководства ОЭСР^{§§}, пересчет валюты осуществляется по среднему курсу валюты к рублю, установленному ЦБ РФ за год, предшествующий отчетному периоду^{***}.

Учитывая, что для целей подготовки странового отчета необходимо собрать большое количество данных и представить их с учетом единообразного подхода, рекомендуется начать подготовку отчета как минимум за 3 – 4 месяца до установленных сроков подачи (сроки также могут зависеть от масштаба Группы и количества включаемых в отчет компаний / юрисдикций).

В целях достижения единообразия представляемой в налоговые органы информации, рекомендуется проверять сведения о российских компаниях Группы в страновом отчете, подготовленном материнской (уполномоченной) компанией МГК.

Глобальная документация

Материнской компании МГК в РФ необходимо подготовить глобальную документацию с учетом формата и требований, установленных новым законодательством.

В случае если глобальная документация готовится на уровне иностранной компании МГК, рекомендуется запросить глобальную документацию (Master file) Группы с целью проверки соответствия отраженного подхода в отношении российских компаний Группы требованиям российских ТЦО правил, а также перевести на русский язык, чтобы быть готовыми представить российским налоговым органам в случае запроса.

Глобальная документация составляется в произвольной форме и должна содержать в себе следующую информацию:

- о структуре владения международной Группы компаний;
- о деятельности международной группы компаний, включая описание основных драйверов финансовых результатов, цепочек создания стоимости по пяти крупнейшим продуктам, внутригрупповых договоров по оказанию услуг, информацию о функциях компаний и имевшей место реструктуризации бизнеса;
- о нематериальных активах, принадлежащих группе (с описанием стратегии развития и методики ценообразования в данной области);
- о внутригрупповой финансовой деятельности;
- иную информацию, предусмотренную НК РФ.

^{‡‡} Порог 50 млрд руб. применяется, если материнская компания является резидентом РФ. В том случае, когда материнская компания является нерезидентом РФ, необходимо руководствоваться порогом, установленным локальными требованиями иностранного государства по представлению странового отчета.

^{§§} Здесь и далее - Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых администраций от июля 2017 г.

^{***} Согласно Руководству ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых администраций от июля 2017 г., пересчет порога осуществляется по курсу на январь 2015 г. (Глава V, п. 5.52).

Обращаем внимание, что в отличие от формата, предусмотренного Руководством ОЭСР, Закон накладывает дополнительные требования по представлению информации в глобальной документации, в частности, необходимо отразить перечень и краткое описание соглашений о ценообразовании, налоговых разъяснений компетентных органов иностранных государств (территорий), в подготовке которых не участвовал федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, применяемых в сделках между участниками международной группы компаний и связанных с распределением доходов между государствами (территориями).

Приведенные выше положения относятся к обязанности по подготовке Глобального отчета в РФ. Если в группе есть компании, зарегистрированные в иных юрисдикциях, в которых приняты требования по подготовке Глобальной документации (Master file), необходимо также учитывать их при подготовке.

При этом в некоторых юрисдикциях порог выручки группы для подготовки Master file ниже установленных для целей Странового отчета (например, в Нидерландах – 50 млн. евро, в Германии – 100 млн. евро, в Испании – 45 млн. евро и пр.). Следовательно, количество групп компаний, на которые распространяются требования по подготовке Master file за рубежом, значительно больше, чем количество групп, обязанных готовить страновой отчет.

Национальная документация

Национальная документация составляется в произвольной форме отдельно **по каждой контролируемой сделке (группе однородных контролируемых сделок)**, осуществляемой участником МГК, с иностранными контрагентами.

Национальная документация должна содержать информацию о совершенных сделках и результатах анализа ценообразования по ним, аналогичную раскрываемой в документации для целей налогового контроля цен в соответствии со ст. 105.15 НК РФ.

При этом национальная документация по контролируемой сделке (группе контролируемых сделок) с иностранными взаимозависимыми лицами, участниками МГК должна содержать **следующие дополнительные сведения:**

- сведения о структуре органов управления налогоплательщика и идентификационные сведения о лицах, которым подлежит представлению управленческая отчетность и государствах, где они осуществляют деятельность;
- копии существенных соглашений между участниками группы, оказывающие влияние на ценообразование в контролируемой сделке;
- копии соглашений о ценообразовании, налоговых разъяснений иностранных государств по контролируемой сделке, в подготовке которых не участвовали российские налоговые органы;
- аудиторское заключение в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности налогоплательщика (если он подлежит обязательному аудиту или проводил добровольный аудит).

В этой связи рекомендуется пересмотреть текущие шаблоны документаций по трансфертному ценообразованию, имеющиеся в распоряжении российских налогоплательщиков – участников МГК, в отношении внутригрупповых сделок с иностранными контрагентами и проверить наличие вышеперечисленной информации.

Приведенные выше положения относятся к обязанности по подготовке Национальной документации в РФ. Если в группе есть компании, зарегистрированные в иных юрисдикциях, в которых приняты требования по подготовке Национальной документации (Local file), необходимо также учитывать их при подготовке (например, в Нидерландах, Германии, Испании и др. странах).

гарантировать того, что данная информация окажется столь же точной на момент получения или будет оставаться столь же точной в будущем. Предпринимать какие-либо действия на основании такой информации можно только после консультаций с соответствующими специалистами и тщательного анализа конкретной ситуации.

Юридические услуги не предоставляются аудиторским клиентам, зарегистрированным в Комиссии по ценным бумагам и биржам США, а также в случаях, когда оказание таких услуг запрещено законом.

© 2017 АО «КПМГ», компания, зарегистрированная в соответствии с законодательством Российской Федерации, член сети независимых фирм КПМГ, входящих в ассоциацию KPMG International Cooperative («KPMG International»), зарегистрированную по законодательству Швейцарии. Все права защищены.