

Клочихин Георгий Андреевич
Студент, магистерская программа
«Международное налоговое планирование»

Финансовый университет при Правительстве
Российской Федерации, г. Москва
E-mail: 125gosha125@mail.ru

НОВЫЕ ПРАВИЛА НАЛОГОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ЕВРОСОЮЗЕ В ЧАСТИ РАСКРЫТИЯ ТРАНСГРАНИЧНЫХ ПОДОТЧЕТНЫХ СХЕМ

Аннотация: новые правила налоговой отчетности в Евросоюзе обязывают транснациональные компании раскрывать информацию об определенных структурах и сделках. В статье исследованы особенности принимаемых положений Директивы ЕС DAC6, проведен анализ её значимости, а также определен эффект для международного бизнеса от внедрения указанных положений.

Abstract: new tax reporting rules in the European Union oblige multinational companies to disclose information about certain structures and transactions. The article examines the features of the adopted provisions of the DAC6 Directive EU, analyzes its significance, and identifies the effect on international business from the implementation of these provisions is also determined.

Ключевые слова: Директива DAC6, MDR, Евросоюз, раскрытие информации, обмен информацией, Посредники, критерий основной цели, трансграничные операции, оптимизация налогообложения.

Keywords: DAC6 Directive, MDR, European Union, information disclosure, information exchange, Intermediaries, principal purpose test, cross-border transactions, tax optimization.

MDR (Mandatory Disclosure Regime, также называемая DAC6)¹ – Директива Евросоюза 2018/822 (Далее – «ЕС») об обязательном автоматическом обмене информацией в части раскрытия трансграничных подотчетных схем, вступившая в силу 25 июня 2018 года. Согласно положениям Директивы ЕС, ее действие распространяется на Посредников, находящихся на территории ЕС, налогоплательщиков ЕС, а также компании третьих стран, имеющие подразделения или постоянные представительства на территории ЕС, и вменяет в обязанности определенных участников раскрытие (идентификацию и уведомление) налоговых администраций государств-членов ЕС о фактах наличия в деятельности многонациональных организаций схем агрессивного налогового планирования для обеспечения своевременной реакции налоговых органов на такие «агрессивные» сделки².

Посредниками, согласно Директиве, признаются лица, участвующие в разработке, маркетинге, организации или реализации сделок, информация о которых должна раскрываться налоговым органам. Таким образом, Директива определяет широкий круг лиц, которые потенциально могут признаваться Посредниками, например, налоговые советники, юристы, специалисты, консультирующие по налоговым вопросам, а также лица, обслуживающие данные схемы – банки, платежные предприятия, бухгалтеры компаний. Подотчетными Посредниками для целей применения Директивы являются лица – налоговые резиденты одной из стран ЕС, или имеющие в ЕС постоянные представительства, посредством которых

¹ Шестое издание Directive on administrative cooperation in the field of taxation.

² Милоголов Н.С., Берберов А.Б. Российские правила бенефициарного собственника: регуляторная песочница для имплементации механизма обязательного раскрытия информации? Журнал Закон, 2019, №8.

оказываются услуги в отношении схемы, или лица, учрежденные в соответствии с законодательством страны-члена ЕС, или если деятельность таких лиц регулируется соответствующим законодательством, или лица, зарегистрированные в юридической, налоговой или консультационной профессиональной ассоциации одной из стран ЕС. Посредником, напротив, не признается лицо, в случае которого можно предполагать, что оно не знало и не должно было знать, что оказанная услуга (помощь, консультация) была связана с подотчетной трансграничной схемой. В случае, если на Посредника распространяются профессиональные обязательства по сохранению конфиденциальности, либо он действует за пределами ЕС, обязанность по информированию ложится на самого «причастного» налогоплательщика. Под «причастным» налогоплательщиком в данном контексте понимается любое лицо, для которого схема подготовлена для реализации, и кто готов применить схему, либо кто предпринял первый шаг для ее реализации.

Трансграничной схемой для целей применения Директивы ЕС признается сделка или цепь сделок, затрагивающих одну или более стран ЕС, или страну ЕС и третью страну, которая потенциально может повлиять на налогообложение, если выполняется хотя бы одно из следующих условий:

- участники схемы – резиденты разных государств/юрисдикций;
- как минимум один из участников схемы является одновременно резидентом более чем 1 государства/юрисдикции;
- минимум одно из лиц, участвующих в схеме, действует в государстве/юрисдикции, резидентом которой он не является.

Хотя понятие «агрессивного налогового планирования» не было точно сформулировано положениями Директивы, однако она включает в себя ряд признаков, представляющих собой набор типичных свойств, присущих схемам

агрессивного налогового планирования³. Таким образом, подотчетной трансграничной схемой признается схема, затрагивающая другую страну – члена ЕС или третью страну, и в отношении которой действует хотя бы 1 признак. Ниже рассмотрены признаки (hallmarks), указывающие на присутствие в схеме потенциального риска уклонения от налогообложения. Следует обратить внимание на то, что некоторые признаки требуют выполнения «критерия основной цели» сделки или «principal purpose test» (Далее – «PPT»).

Таблица 1. Ключевые признаки для раскрытия информации по сделке⁴

Признаки, по которым также должно выполняться условие «principal purpose test»	Признаки, по которым не требуется выполнения условия «principal purpose test»
Наличие договоренности о неразглашении информации в отношении налоговых последствий по операции;	Использование возможности двойного неналогообложения (освобождение одного и того же дохода от налогообложения более чем в одной юрисдикции);
Размер оплаты посреднику зависит от полученной налоговой выгоды («вознаграждение за успех»);	Осуществление в рамках сделки перевода активов, при котором возникает несоответствие в стоимости актива в государствах, между которыми производится операция;
Операция имеет стандартную структуру и не требует существенных изменений для применения различными налогоплательщиками.	Схема, в результате которой нивелируется контроль ЕС, касающийся автоматического обмена информацией (Далее – «АОИ») (совершение операции направлено на создание «формальных» оснований, позволяющих не подпадать под режим АОИ);
Операция (сделка) предполагает «круговое» движение денежных средств/активов с использованием компаний, не осуществляющих существенных функций («карусельные сделки»);	В рамках схемы между связанными лицами передается нематериальный актив, рыночную стоимость которого сложно оценить (нет убедительных данных, позволяющих сопоставить стоимость актива с идентичным/однородным активом) ⁵ ;
Квалификация дохода в категории,	Учет в расходах, уменьшающих базу по корпоративному

³ Международные налоговые договоры и злоупотребления законодательством при трансграничных операциях / Налоговый вестник. - 2019. - № 7. - С. 77-103.

⁴ Milogolov, N.S. and Tserenova, K.N. "Tax Base Erosion in Russian Federation: Problems of Measuring, Scale and Effects". Financial Journal. 2016.

⁵ Смирнова Е.Е. Налоговый контроль при трансфертном ценообразовании / Смирнова Е.Е., Татаренко А.М. // Финансы, 2018. – № 4.

которая позволяет уменьшать налогообложение или освободить от него;	налогу, какой-либо суммы, выплаченной связанной стороне, которая не является налоговым резидентом ни в одной стране
Использование/приобретение убыточных компаний/сделок.	Внутригрупповой трансграничный перевод функций, рисков или активов при некоторых условиях, например, при снижении показателя EBIT на 50% в результате такой передачи.
Учет в расходах, уменьшающих базу по корпоративному налогу, какой-либо суммы, выплаченной связанной стороне, если данная сумма не подлежит налогообложению в стране-получателе дохода;	В рамках схемы происходит выплата в адрес связанных лиц, получателем по которой выступает лицо-налоговый резидент юрисдикции с нулевой/почти нулевой ставкой налога на прибыль, или содержится в черном списке ОЭСР/ЕС ⁶ ;
Применение льготного режима налогообложения дохода по сделке в стране-получателе;	Использование в схеме физических, юридических лиц или структур с непрозрачным юридическим или бенефициарным владением.

Таким образом, в отчетность может попадать довольно большое количество операций, поскольку признаки агрессивных сделок сформулированы достаточно широко и далеко не всегда указанные сделки являются инструментами агрессивного налогового планирования⁷. Иногда достаточно невинные сделки попадают в этот периметр отчетности.

При анализе сделок могут возникать сложности, связанные с определением схемы на соответствие «критерию основной цели»: «принцип одной из основных выгод» по сравнению с «принципом основной выгоды» не так однозначен, а также связанные с тем, что нередко факты налогового планирования рассматриваются налоговыми органами как имеющие целью получить налоговую выгоду, а значит соответствующие «тесту основной цели»⁸.

⁶ Пинская М.Р. Тенденции международного налогообложения и российская действительность / М.Р. Пинская, В.В. Масленников // Научные труды Вольного экономического общества России. 2016. Т.199. С.583-589.

⁷ 1.2.2 What needs to be disclosed? Transfer pricing developments around the world, 2018.

⁸ Золотов Е.Ю. Гончаренко. Л.И. Анализ изменения налогового законодательства в части необоснованной налоговой выгоды // Сборник докладов X Международного научно-практического форума молодых налоговых. 2018.

Следует отметить, что отчетность по сделкам, подлежащим раскрытию, подается Посредниками (включая банки и консультантов) или налогоплательщиками в локальные налоговые органы. Указанные лица предоставляют уведомление налоговому управляющему о подотчетных трансграничных схемах, о которых им стало известно и которые находятся под их управлением или контролем, в течение 30 дней начиная со:

а) дня, когда подотчетная трансграничная схема подготовлена для реализации, или дня, когда подотчетная трансграничная схема готова для реализации, или

б) дня, когда сделан первый шаг по реализации подотчетной трансграничной схемы.

Другими словами, в случае, если схема была создана до 25.06.2018 г., но в рамках нее производились платежи в последующих периодах, данные по таким операциям не подлежат раскрытию, поскольку выбирается наиболее ранняя дата из перечисленных выше.

Полученные сведения, в том числе информация, идентифицирующая участников сделки, описание операции, стоимость операции, лица и страны ЕС, на которые операция будет оказывать влияние, хранятся в Центральном регистре, доступ к которому имеется у налоговых управляющих стран-членов ЕС и публичному опубликованию эти данные не подлежат. В настоящее время действие положений Директивы применимо к прямым налогам и не распространяется на обложение косвенными налогами (НДС, таможенными пошлинами, акцизам, социальным налогам).

Таким образом, можно определить последовательность действий по реализации требований MDR (DAC6) следующим образом:

1) стороны сделки: есть ли в сделке налоговые резиденты-стран ЕС?

2) трансграничные операции: анализируемая операция является трансграничной?

3) выявление операций, подлежащих раскрытию: анализируемая операция соответствует определенным признакам (hallmarks)?

4) посредник: определить, подпадает ли лицо, имеющее отношение к операции, под определение Посредника;

5) подотчетное лицо: определить участника сделки, который должен будет подать уведомление;

б) направление уведомления с информацией по сделке в налоговые органы ЕС.

Список источников:

1) Золотов Е.Ю. Гончаренко. Л.И. Анализ изменения налогового законодательства в части необоснованной налоговой выгоды // Сборник докладов X Международного научно-практического форума молодых налоговедов. 2018.

2) Международные налоговые договоры и злоупотребления законодательством при трансграничных операциях / Налоговый вестник. - 2019. - № 7. - С. 77-103.

3) Милоголов Н.С., Берберов А.Б. Российские правила бенефициарного собственника: регуляторная песочница для имплементации механизма обязательного раскрытия информации? Журнал Закон, 2019. - № 8.

4) Пинская М.Р. Тенденции международного налогообложения и российская действительность / М.Р. Пинская, В.В. Масленников // Научные труды Вольного экономического общества России. 2016. Т.199. С.583-589.

5) Смирнова Е.Е. Налоговый контроль при трансфертном ценообразовании / Смирнова Е.Е., Татаренко А.М. // Финансы, 2018. – № 4.

6) Lang, Michael, Storck, Alfred, Petruzzi, Raffaele. What needs to be disclosed?
Transfer pricing developments around the world, 2018

7) Milogolov, N.S., Tserenova, K.N. "Tax Base Erosion in Russian Federation:
Problems of Measuring, Scale and Effects". Financial Journal. 2016