

**Федеральное государственное бюджетное образовательное  
учреждение высшего образования  
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА  
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ  
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»**

**Левашенко А.Д., Коваль А.А.**

**Анализ последствий автоматического налогового  
обмена для бизнеса и физических лиц**

**Москва 2021**

**Federal State-Funded Educational Institution of Higher Education  
«THE RUSSIAN PRESIDENTIAL ACADEMY OF NATIONAL  
ECONOMY AND PUBLIC ADMINISTRATION»**

**Levashenko A.D., Koval A.A.**

**Impact analysis of automatic exchange of  
financial information in tax matters for business and  
natural persons**

**Moscow 2021**

**Аннотация** В работе проведён анализ правоотношений, связанных с развитием инструментов автоматического обмена налоговой информацией, которые разрабатываются на площадке ОЭСР. **Предметом** исследования являлся анализ инструментов автоматического налогового обмена и результатов их внедрения в практику государств. **Актуальность** исследования обусловлена расширяющимся применением автоматического обмена налоговой информацией между странами и возникающих в связи с его применением проблем, появлением новых налоговых программ, направленных на повышение налоговой прозрачности. **Цель** исследования заключалась в выявлении проблем автоматического обмена и разработке предложений по развитию инструментов налогового обмена. **Методология** работы была основана на применении методов логического, системного, формально-юридического и сравнительно-правового анализа. В рамках исследования проводится анализ действующих инструментов автоматического обмена информацией по зарубежным счетам, межстрановыми отчетами о деятельности многонациональных корпораций, а также приводится анализ инструмента обмена данными о деятельности продавцов цифровых платформ. Работа закладывает основы для развития многосторонних инструментов автоматического налогового обмена на площадке ОЭСР. С целью минимизации рисков уклонения от уплаты налогов и повышения эффективности работы инструментов автоматического обмена налоговой информацией в исследовании предложены шаги, которые направлены на повышение эффективности участия России в инструментах автоматического налогового обмена ОЭСР — CRS МСAA и СьС МСAA. Исходя из проведенного исследования, были сделаны следующие **выводы**. Во-первых, исходя из анализа законодательства отдельных стран и опубликованного в декабре 2020 г. ОЭСР первого Peer Review можно сделать вывод о том, что большинство юрисдикций имеют удовлетворительную правовую базу, при этом в отдельных странах, включая Россию, она требует существенных улучшений. Во-вторых, в России сохраняется ряд проблем в имплементации стандарта автоматического обмена информацией, которые в первую очередь связаны с отсутствием эффективных механизмов ответственности за нарушение самосертификации и с сохранением требований валютного контроля. **Результатами** исследования стала разработка предложений по развитию инструментов автоматического обмена как на площадке ОЭСР, так и в России.

Основными **рекомендациями** по развитию инструментов автоматического налогового обмена на уровне ОЭСР стало:

- совершенствование инструмента Peer Review;
- развитие Типовых правил обязательного раскрытия информации о схемах избежания CRS и непрозрачных оффшорных структурах (MDR) ОЭСР.
- повышение транспарентности схем приобретения гражданства и (или) резидентства за инвестиции (СБИ/РБИ);
- создание международно-правовых основ для беспрепятственного использования данных CRS МСAA для целей противодействия отмыванию денежных средств, полученных преступным путем, и борьбы с коррупцией;
- дальнейшее совершенствование и развитие инструмента автоматического обмена информацией по зарубежным счетам CRS МСAA. В частности, для повышения целостности работы инструмента необходимо включение в охват его действия электронных денежных средств и криптоактивов.

Основными **рекомендациями** по повышению эффективности участия России в инструментах автоматического налогового обмена стало:

- введение ответственности за ложную самосертификацию клиентов и ужесточение ответственности финансовых институтов за нарушение требований, предусмотренных Общим стандартом отчетности;
- формирование позиции в отношении определения новых субъектов (операторов инвестиционных платформ и операторов информационной системы, в которой

осуществляется выпуск цифровых финансовых активов) в качестве организаций финансового рынка для целей автоматического обмена;

— отмена ограничений по зарубежным счетам и развитие автоматического обмена, в том числе со странами ЕАЭС;

— реализация мер по борьбе с преступлениями белых воротничков, включая создание института по защите осведомителей, введение специальных положений об ответственности и др.;

— разработка руководства по рисковому схематическому уклонению, в т.ч. CBI/RBI;

— введение публичного CbCR (с учетом предложений ЕС).

**Ключевые слова:** автоматический налоговый обмен, ОЭСР, межстрановая отчетность, CRS МСАА, СВС МСАА

Левашенко А.Д. – руководитель Центра Россия-ОЭСР Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Коваль А.А. – научный сотрудник Центра Россия-ОЭСР Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Данная работа подготовлена на основе материалов научно-исследовательской работы, выполненной в соответствии с Государственным заданием РАНХиГС при Президенте Российской Федерации на 2021

ORCID: 0000-0002-0431-1725

JEL K23

antonina.lev@gmail.com;

chil57@mail.ru;

**Abstract** The paper analyzes the legal relationship connected with the development of instruments for automatic exchange of tax information, which are being developed at the OECD level. **Subject** of the research is analysis of the automatic exchange instruments and the results of its implementation in the practice of states. **Relevance** of the research is based on the expanding use of automatic exchange of tax information between countries and the issues arising in connection with its application, the emergence of new tax programs aimed at increasing tax transparency. **The goal** of the study was to identify the issues of automatic exchange and develop proposals for the development of tax exchange instruments. Research **methodology** was based on the use of methods of logical, system, formal legal and comparative legal analysis. The authors analyze existing instruments for the automatic exchange of information on foreign accounts, cross-country reports on the activities of multinational corporations, and instruments for exchanging information on the sellers' activities on e-commerce platforms. The research lays the foundations for the development of multilateral instruments for automatic exchange of tax information at the OECD level. To minimize the risks of tax evasion and improve the efficiency of the automatic exchange of tax information, the study proposes steps aimed at increasing the efficiency of Russia's participation in the OECD automatic exchange instruments - CRS MCAA and CbC MCAA. Based on the research, the following **findings** were made. First, based on the analysis of the legislation of individual countries and the first Peer Review published by the OECD in December 2020, one may conclude that most jurisdictions have a satisfactory legal framework, while in some countries, including Russia, it requires significant improvements. Second, a number of problems remain in the implementation of the standard for automatic exchange of information in Russia, which are primarily associated with the lack of effective mechanisms of responsibility for violation of self-certification and with the retention of currency control requirements. The **results** of the research include proposals for the development of automatic exchange instruments both on the OECD platform and in Russia.

The main **recommendations** for the development of automatic tax exchange instruments at the OECD level were:

- improvement of the Peer Review instrument;
- development of the Model rules for mandatory disclosure on CRS avoidance arrangements and opaque offshore structures at the OECD level;
- creation of an international legal framework for the unimpeded use of CRS MCAA data for the purposes of combating money laundering and anti-corruption;
- further improvement and development of the CRS MCAA instrument for automatic exchange of information on foreign accounts. In particular, to improve the efficiency of the instrument, it is necessary to include digital currencies and crypto assets in its operation.

The main **recommendations** for increasing the efficiency of Russia's participation in the automatic exchange of tax information instruments were:

- introduction of liability for false self-certification of clients and strengthening liability of financial institutions for violating the requirements of the General Reporting Standard;
- formation of a position regarding the identification of new entities (operators of investment platforms and the operators of the information system issuing digital financial assets) as financial market organizations for the purpose of automatic exchange;
- abolition of restrictions on foreign accounts and the development of automatic exchange, including with the EAEU countries;
- implementation of measures to combat white-collar crimes, including the creation of an institution protecting whistleblowers, the introduction of special provisions on liability, etc.;

- development of guidelines for risk evasion schemes, including CBI / RBI;
- introduction of a public CbCR (considering the EU proposals).

**Key words:** automatic exchange of tax information, OECD, cross-country reporting, CRS MCAA, CBC MCAA.

## Оглавление

<b>ВВЕДЕНИЕ</b> .....	7
<i>1. Анализ действующих инструментов автоматического налогового обмена, созданных в рамках ОЭСР</i> .....	9
<i>2. Анализ результатов автоматического налогового обмена</i> .....	17
<i>3. Предложения по развитию инструментов автообмена</i> .....	42
<i>4 Предложения по повышению эффективности участия России в инструментах автоматического налогового обмена</i> .....	48
<b>ЗАКЛЮЧЕНИЕ</b> .....	53

## **ВВЕДЕНИЕ**

Развитие трансграничной деятельности и рост многонациональных компаний ставит перед налоговыми органами новые задачи по обеспечению эффективного механизма обмена налоговой информацией.

Налоговая информация становится важным источником данных для раскрытия не только налоговых преступлений, но и других финансовых преступлений, связанных, например, с коррупцией, отмыванием денежных средств, полученных преступным путем, и пр. Ключевое значение для использования потенциала налоговых данных для раскрытия финансовых преступлений имеет улучшение взаимодействия налоговых органов с другими органами, расследующими подобные преступления.

Информацию о финансовых счетах за рубежом налоговые резиденты раньше могли скрывать от налоговых служб в своей юрисдикции, поскольку эффективный обмен информацией о таких счетах на международном уровне отсутствовал. Международно-правовые основы для налогового обмена были заложены ОЭСР в Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам 1988 г., которая содержит статью 6, посвященную автоматическому обмену налоговой информацией.

В 2014 году ОЭСР в сотрудничестве со странами G20 разработала Стандарт автоматического обмена информацией о финансовых счетах в налоговых целях (Стандарт АЕОИ). Стандарт предусматривает комплексные правила проведения финансовыми институтами процедур должной осмотрительности в отношении финансовых счетов для сбора информации о счетах своих клиентов (физических лиц, юридических лиц и лиц, их контролирующих) и предоставления данных об этом в налоговые органы по месту нахождения отчитывающихся финансовых институтов. Информация затем отправляется налоговыми органами юрисдикции, в которой находится финансовый институт, в налоговые органы партнеров по обмену, резидентами которых являются клиенты финансовых институтов. Затем соответствующие данные могут использоваться налоговыми органами для обеспечения соблюдения требований налогоплательщиками.

По данным ОЭСР, отсутствие качественных данных в сфере корпоративного налогообложения ограничивает измерение налоговых и экономических последствий уклонения от уплаты налогов, что затрудняет проведение властями оценки трансфертного ценообразования по операциям между взаимосвязанными компаниями и затрудняет проведение проверок. В целях решения данной проблемы ОЭСР разработала План BEPS, в частности, Действие 13, которое представляет собой документацию по трансфертному

ценообразованию и межстрановую отчетность многонациональных компаний. С целью имплементации стандарта отчетности СbCR был разработан «пакет по имплементации стандарта СbCR», который представлен типовым законодательством, которым могут пользоваться страны для внедрения требований о подаче отчетности, а также тремя типовыми соглашениями с компетентными органами: Многосторонняя конвенция об административной помощи в налоговых вопросах, Двусторонние налоговые конвенции, Соглашения об обмене налоговой информацией (ТЕА).

Изначально в 2016 г. только 56 юрисдикций внедрили требование о межстрановой отчетности, однако на момент 2019 г. СbС МСАА подписало 89 юрисдикций. Первый обмен отчетами СbCR состоялся в июне 2018 года, и при поддержке ОЭСР налоговые администрации включают отчеты СbCR в свои процессы оценки и подтверждения налоговых рисков, чтобы лучше понять риски, связанные с их юрисдикциями. Отчеты СbCR также лежат в основе других программ по обеспечению большей налоговой определенности для многонациональных корпораций (МНК), включая пилотную программу Международной программы обеспечения соответствия требованиям ОЭСР (ICAP).

В 2021 г., после прошествия нескольких лет с момента начала автоматического обмена налоговой информацией и охвата все большего количества стран, важно подвести итоги работы инструментов автообмена, созданных на площадке ОЭСР, чтобы оценить первые результаты, выявить существующие проблемы и определить пути развития.

Актуальность исследования обусловлена расширяющимся применением автоматического обмена налоговой информацией между странами и возникающих в связи с его применением проблем, появлением новых налоговых программ, направленных на повышение налоговой прозрачности. Эти факторы обуславливают необходимость совершенствования инструментов налогового обмена как на площадке ОЭСР, так и в России.

Объектом исследования являются инструменты автоматического налогового обмена, созданные в рамках ОЭСР. Предметом исследования является анализ инструментов автоматического налогового обмена и результатов их внедрения в практику государств.

Цель исследования заключается в выявлении проблем автоматического обмена и разработке предложений по развитию инструментов налогового обмена. В соответствии с поставленной целью будут решены следующие задачи:

- проанализированы действующие инструменты автоматического налогового обмена, созданные в рамках ОЭСР;



- проанализированы результаты автоматического налогового обмена;
- сформулированы предложения по развитию инструментов автообмена;
- сформулированы предложения по повышению эффективности участия России в инструментах автоматического налогового обмена.

Методология работы основана на применении методов логического, системного, формально-юридического и сравнительно-правового анализа.

Тематике автоматического обмена налоговой информацией были посвящены работы таких учёных как Рафаэль Мюллер, Верена К. Датт, Пол Эйзенберг и др. Новизна данной работы заключается в системном подходе к выявлению проблем и возможностей действующих многосторонних инструментов обмена налоговой информацией с учетом анализа существующих рисков уклонения от такого обмена.

Практическая значимость результатов исследования выражается в том, что органы государственной власти (Министерство экономического развития, Налоговые органы России и др.) могут использовать данное исследование для улучшения внедряемых инструментов автоматического обмена налоговой информацией и повышения эффективности таких инструментов.

## **1. Анализ действующих инструментов автоматического налогового обмена, созданных в рамках ОЭСР**

Учитывая глобализацию и расширение трансграничной деятельности бизнеса, налоговые администрации должны активизировать сотрудничество, чтобы гарантировать, что налогоплательщики уплачивают правильную сумму налога в нужной юрисдикции. Ключевым аспектом подготовки налоговых администраций к вызовам XXI века является оснащение их необходимыми правовыми, административными и ИТ-инструментами для проверки соблюдения налоговых требований (комплаенса) налогоплательщиками.

ОЭСР – ведущая международная организация, обеспечивающая эффективный обмен налоговой информацией посредством:

- предоставления площадки для диалога как стран-членов ОЭСР, так и не членов, включая Россию;
- создания правовых основ для международного обмена (Модельная налоговая конвенция, Конвенция ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам 1988) и инструментов автоматического обмена информацией, о которых пойдет речь в этом разделе;
- разработки рекомендаций и руководств, которые направлены на единообразие имплементации стандартов обмена.

Развитие автоматического обмена налоговой информацией предопределило стремительный рост международных транзакций. Использование стандартного формата автоматического обмена – гарантия для налогоплательщиков, что налоговый орган будет обрабатывать информацию быстро и правильно, с меньшим риском ошибки. Стандартизированный обмен данными также снижает нагрузку на налоговый орган и позволяет использовать информацию более эффективно. Еще в 1981 г. Совет ОЭСР рекомендовал странам-членам использовать стандартную форму для автоматического обмена.

Международно-правовые основы для налогового обмена были заложены ОЭСР в Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам 1988 г., которая содержит статью 6, определяющую задачи развития автоматического обмена налоговой информацией. Создание правовых основ подтолкнуло страны ОЭСР к заключению двусторонних соглашений об автоматическом обмене. Так, например, соглашение между Бельгией и Италией 1997 г. предусматривало не только спонтанный обмен и обмен по запросу, но уже и автоматический обмен.

Именно ОЭСР стала площадкой для дальнейшего развития инструментов автоматического обмена, которые предусматривали многосторонний характер.

В 2014 году ОЭСР в сотрудничестве со странами G20 разработала Стандарт автоматического обмена информацией о финансовых счетах в налоговых вопросах (Стандарт АЕОИ), который впоследствии был одобрен Глобальным форумом по прозрачности и обмену налоговой информацией. Стандарт включает в себя комплексную основу для проверки финансовыми институтами финансовых счетов клиентов для сбора определенной информации о финансовых счетах физических лиц или держателей счетов юридических лиц, а также лиц, контролирующих владельцев счетов юридических лиц, которые являются пассивными нефинансовыми организациями, и предоставления данных об этом в налоговые органы по месту нахождения отчитывающихся финансовых институтов. Информация затем отправляется этими налоговыми органами в налоговые органы своих партнеров по обмену, резидентами которых являются клиенты финансовых институтов. Затем соответствующие данные могут использоваться налоговыми органами для обеспечения соблюдения требований налогоплательщиками.

Фактически основой для такого обмена могут быть и двусторонние соглашения между договаривающимися юрисдикциями, однако основным механизмом сотрудничества должно стать Многостороннее соглашение компетентных органов об автоматическом обмене финансово-учетной информацией (CRS MCAA) 2014 г. 29 октября 2014 г. 51 государство подписало соглашение компетентных органов об автоматическом обмене

информацией по CRS (CRS MCAA), которое претворяет в жизнь положения ст. 6 Конвенции ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам 1988 г., устанавливающие правовые основания для возможности осуществления автоматического обмена налоговой информацией. Впервые обмен отчетами CRS был реализован государствами-членами ЕС на уровне коммунитарного права, то есть на наднациональном уровне. В декабре 2014 г. была принята Директива ЕС об административном сотрудничестве 2014 г., которая предусматривает внесение изменений в Директиву 2011/16/EU с целью установления обязательного автоматического обмена информацией на территории ЕС в области налогообложения 2011 г. Это обеспечило автоматический обмен CRS отчетами внутри ЕС.

Ключевую роль в обеспечении соблюдения странами положений CRS MCAA играет ОЭСР. Секретариат Координирующего органа, т.е. Секретариат ОЭСР, уведомляет участников о любых заявлениях полученных от стран-участниц соглашениях, а также о присоединении к нему новых членов. На площадке ОЭСР проводятся раунды активаций двусторонних отношений обмена между странами-участниками CRS MCAA.

Сегодня более 100 государств являются участниками CRS MCAA. При этом первый автоматический обмен должен произойти в 2017 или 2018 г. (в зависимости от даты, заявленной подписавшей CRS MCAA юрисдикцией). Страны, только присоединившиеся к CRS MCAA, заявляют первый обмен в 2019 или 2020 г. или в более поздние даты.

Глобальный форум согласился контролировать и анализировать выполнение Стандарта АЕОІ, а в 2014 году в качестве первого шага запустил процесс принятия обязательств, в соответствии с которым всем участникам, за исключением развивающихся стран, в которых нет финансовых центров, было предложено взять на себя обязательства: внедрить Стандарт АЕОІ; начать обмен в 2017 или 2018 году; обмениваться информацией со всеми партнерами – юрисдикциями, которые заинтересованы в получении информации из другой юрисдикции, а также отвечают требованиям в отношении конфиденциальности и защиты данных.

С тех пор Глобальный форум также ввел в действие процесс, в соответствии с которым юрисдикциям, которые ранее не просили взять на себя обязательство по внедрению стандарта АЕОІ, но которые рассматривались как актуальные для целей АЕОІ, предлагается взять на себя обязательство внедрить стандарт АЕОІ в определенные сроки и обмениваться информацией со всеми заинтересованными подходящими партнерами. Новых членов, помимо развивающихся стран, в которых нет финансовых центров, также просят взять на себя такое обязательство.

Стандарт межстрановой отчетности (Country-by-Country reporting, CbCR) был разработан в 2016 году в рамках Действия 13 проекта BEPS ОЭСР/G20 для поддержки юрисдикций в борьбе с размыванием базы и перемещением прибыли. Действие 13 BEPS предусматривает требование к многонациональным компаниям (МНК) подготовить межстрановую отчетность с агрегированными данными о глобальном распределении доходов, прибыли, уплаченных налогов и экономической деятельности между налоговыми юрисдикциями, в которых они работают. Основная цель межстрановых отчетов (CbCR) – помочь налоговым администрациям выявлять и оценивать трансфертное ценообразование и другие риски, связанные с BEPS. Помимо помощи в оценке рисков, данные, собранные с помощью CbCR, могут также играть важную роль в поддержке экономического и статистического анализа практик BEPS и поведения МНК в целом.

Данные CbCR предоставляют глобальную информацию о деятельности МНК с более детальными сведениями, чем доступны в других источниках данных, таких как консолидированная финансовая отчетность. Данные CbCR включают информацию о сотрудниках МНК, доходах связанных и несвязанных сторон, прибылях и уплаченных налогах; переменные, которые не полностью описаны в других наборах данных для большинства юрисдикций. МНК. Получаемые в результате межстрановой отчетности данные позволяют отдельно идентифицировать внутреннюю и внешнюю деятельность МНК.

Компании группы МНК подают локальный файл и мастер-файл по месту своего налогового резидентства. Материнская компания МНК подает межстрановой отчет также по месту своего налогового резидентства. Обмену информацией подлежат только межстрановые отчеты.

CbCR содержит информацию о суммах дохода (внутри группы и от независимых лиц), прибыли, уплаченного и начисленного налога на прибыль, уставного капитала, численности работников, величине материальных активов группы в разрезе юрисдикций. При этом по выбору налогоплательщика могут использоваться как данные согласно международным стандартам финансовой отчетности, так и исходя из локальных бухгалтерских стандартов соответствующих юрисдикций присутствия группы.

Отзывы налоговых администраций показывают, что они используют CbCR в целях борьбы с размыванием налоговой базы и перемещением прибыли в сочетании с другими инструментами:

- 1) для помощи в выявлении групп МНК для возможной налоговой проверки. Данные CbCR предоставляют более детальную информацию о деятельности МНК на глобальном уровне, чем сведения из других источников данных, таких как консолидированная

финансовая отчетность. Данные позволяют отдельно идентифицировать внутреннюю и внешнюю деятельность МНК. В зависимости от юрисдикции отчетности СбСР позволяет анализировать деятельность МНК в инвестиционных центрах и развивающихся юрисдикциях;

2) для помощи в выявлении групп МНК, которым нет необходимости проходить проверку (отмена выбора);

3) для помощи в планировании проверок или других расследований. Применяемые конкретные подходы различаются в зависимости от общего подхода каждой налоговой администрации к оценке рисков.

В настоящее время Многостороннее соглашение компетентных органов об автоматическом обмене межстрановыми отчетами (СбС МСАА) подписала 91 страна, в том числе Россия (в 2017 г.). По итогам 2020 года было обеспечено более 2700 двусторонних отношений обмена в отношении юрисдикций, обязывающих обмениваться отчетами СбСР, а первый автоматический обмен отчетами СбСР состоялся в июне 2018 года. Сюда входят обмен информацией между 89 сторонами, подписавшими СбС МСАА, а также автоматический обмен между государствами-членами ЕС в соответствии с Директивой Совета ЕС 2016/881 / EU и между сторонами, подписавшими двусторонние соглашения с компетентными органами об обмене в соответствии с Конвенциями об избежании двойного налогообложения или соглашениями об обмене налоговой информацией, в том числе более 41 двустороннего соглашения с США. Юрисдикции продолжают согласовывать механизмы обмена отчетами СбС. 105 юрисдикций внедрили в национальное законодательство обязательство по представлению отчетности СбСР или разработали законопроект, вводящий обязательство в ближайшем будущем. 132 юрисдикции будут включены в третью ежегодную экспертную оценку.

В июле 2020 года был выпущен первый набор агрегированных и анонимных данных из СбСР, которые предоставляют информацию о глобальной налоговой и экономической деятельности почти 4000 многонациональных групп предприятий со штаб-квартирами в 26 юрисдикциях и осуществляющих свою деятельность более чем в 100 юрисдикциях по всему миру. Из 137 членов Inclusive Framework 58 юрисдикций получили данные в соответствии со стандартом СбСР за финансовые годы, начиная с 2016 года. При этом только 46 юрисдикций внедрили обязательную отчетность за 2016 финансовый год и 12 получили СбСР отчеты на добровольной основе. По оценкам, только 35 юрисдикций получили достаточное количество СбСР, чтобы иметь возможность предоставлять агрегированные статистические данные, обеспечивая при этом конфиденциальность налогоплательщиков. Из этих 35 в первом выпуске данных представлена статистика СбСР по 26 юрисдикциям,

включая информацию о деятельности почти 4000 групп МНК. Чтобы обеспечить обзор глобальной деятельности МНК, юрисдикции предоставили ОЭСР анонимные и агрегированные таблицы со следующей информацией: количество СбСР; количество подгрупп; количество юридических лиц; общие доходы несвязанных и связанных сторон (и их сумма, общая выручка); прибыль или убыток до налогообложения, уплаченный налог на прибыль (на кассовой основе), начисленный налог на прибыль в текущем году; заявленный капитал; накопленная прибыль; количество сотрудников, материальных активов, кроме денежных средств и их эквивалентов; и виды основной деятельности деятельность (или основная деятельность) каждого субъекта.

Таким образом, межстрановая отчетность является важным инструментом обмена налоговой информацией многонациональных компаний, который помогает налоговым органам оценить и выявить налоговые риски, связанные с размытием налоговой базы и вывода доходов и прибыли из-под налогообложения, а также планировать налоговые проверки с учетом оцененных рисков. Трехуровневый стандартизованный подход к документации по трансфертному ценообразованию, включая страновой отчет (отчет СбС), предоставляет подробную информацию о прибыли группы МНК, прибыль до налогообложения, начисленные налоги и другую налоговую информацию, необходимую для оценки рисков. Предоставляя данные о доходах в унифицированной форме, МНК обеспечивают прозрачность своей деятельности перед налоговыми органами. Так, межстрановая отчетность предоставляет налоговым органам общий обзор операций и профиля налоговых рисков крупнейших транснациональных групп предприятий.

Многие виды деятельности на цифровых платформах не всегда видны налоговым органам. Развитие экономики влечет за собой переход от традиционных отношений в рамках трудовых договоров и контрактов к оказанию услуг физическими лицами как независимыми провайдерами (поставщиками), что обычно не предполагает формирования отчетности. В свою очередь, это порождает риски искажения конкуренции в отношении традиционных компаний и снижения налогооблагаемой прибыли.

С учетом рисков некоторые налоговые службы уже ввели или планируют ввести требования по отчетности для операторов подобных цифровых платформ.

Например, налоговая служба Канады (Canada Revenue Agency – CRA) разработала для платформ руководство по налоговому комплаенсу, установив требование регистрировать их для целей сбора налога с продаж и формирования отчетности. CRA выделяет четыре типа платформ:

– sharing-платформы – предполагают использование личных активов для получения дохода (например, Airbnb, Uber);

- gig-платформы – дают возможность найти краткосрочную или основанную на срочных договорах работу (например, Clickworker, Crowdsourcing, Fiverr);
- P2P-платформы – создают условия для продажи товаров и услуг равноправными участниками (например, eBay);
- социальные сети – получают доход от рекламы, подписок, продвижения продуктов (например, YouTube, Instagram, Twitch).

Интерес к взаимодействию с цифровыми платформами проявляет и ФНС России. Ведомство реализовало проект по интеграции API мобильного приложения «Мой налог» для самозанятых в программные продукты таких платформ, как «Яндекс.Такси», «Ситимобил», ЦИАН, «Фриланс» и др., и уже сегодня видит его результаты. Больше трети самозанятых в РФ зарегистрировались в этом качестве благодаря своему присутствию на таких платформах. С 1 июля 2020 г. все субъекты Российской Федерации получили право ввести налог профессиональный доход (так называемый «налог на самозанятых»), поэтому внимание к нему будет только расти.

ОЭСР выступает за многосторонний инструмент обмена и гармонизированные требования отчетности, потому что есть объективные ограничения в эффективности национальных правил налоговой отчетности, принятых в одностороннем порядке для платформ. Организация подчеркивает, что налоговые администрации могут сталкиваться со сложностями получения отчетности в случаях, когда оператор цифровой платформы находится в иностранной юрисдикции. Вместе с тем множественность правил, действующих в разных юрисдикциях, создаст серьезные трудности для онлайн-площадок, работающих на нескольких рынках. Для платформ это будет означать увеличение финансовых и трудовых затрат на соблюдение требований и, как следствие, создание барьеров для дальнейшей интернационализации бизнеса. ОЭСР стремится остановить распространение односторонних требований к внутренней отчетности и обеспечить эффективные инструменты обмена информацией как для налоговых органов, так и для операторов онлайн-площадок.

3 июля 2020 г. был опубликован документ, который содержит Модельные правила, устанавливающие требования, чтобы цифровые платформы собирали информацию о доходах продавцов, предлагающих услуги размещения, транспорта и персональные услуги посредством платформ, и передавали ее налоговым органам. Кроме того, ОЭСР объявила, что приступила к разработке нового Многостороннего соглашения об автообмене информацией о деятельности продавцов в рамках sharing- и gig-платформ.

Модельные правила распространяются на платформы, которые предоставляют услуги по аренде недвижимого имущества и персональные услуги, в том числе по транспортировке и доставке, репетиторству, ручному труду, обработке данных и др. Персональные услуги

не включают в себя такие, которые предоставляются продавцом в соответствии с трудовыми отношениями с оператором платформы или связанным с ним лицом. Правила содержат исключения из отчетности для небольших платформ, чей доход за предыдущий календарный год составил менее 1 млн евро.

Отчетность будет формироваться в отношении продавцов, которые оказывают услуги в течение отчетного периода и либо являются налоговыми резидентами в регистрируемой юрисдикции, либо предоставляют услуги по аренде расположенного в ней недвижимого имущества. Правила ОЭСР предусматривают исключения для продавцов, упрощающие совершение более 2000 сделок по аренде недвижимости для того, чтобы обособить крупные операции отелей, операции компаний, чьи акции торгуются на рынке ценных бумаг, операции госкомпаний.

Основное внимание в Модельных правилах уделяется тому, чтобы обеспечить соответствие продавцов платформы требованиям налогового законодательства в части уплаты прямых налогов. Однако информация, которую будут передавать онлайн-площадки, может иметь отношение и к другим вопросам, таким как косвенные, местные налоги и взносы в систему социального обеспечения.

ОЭСР также опубликовала документ под названием «Кодекс поведения: взаимодействие между налоговыми администрациями и sharing- и gig-платформами» (далее – Кодекс поведения). Он дополняет Модельные правила отчетности для продавцов, особенно в случаях, когда продавцы не обязаны подавать отчетность, например, в связи с тем, что транзакции оказываются вне охвата правил или юрисдикция еще не внедрила Модельные правила.



## **2. Анализ результатов автоматического налогового обмена**

Количество счетов и объемы раскрытых активов могли бы быть еще больше, если бы все страны полномасштабно внедряли Общий стандарт отчетности (CRS) и международному сообществу удалось бы эффективнее бороться со схемами уклонения от автоматического обмена, ключевыми среди которых остаются использование счетов в не участвующих в обмене юрисдикциях, перевод активов в не охватываемые правилами автоматического обмена финансовые институты (например, криптобиржи), приобретение за инвестиции золотых виз и паспортов в юрисдикциях, где для признания налоговым резидентом нет необходимости длительное время пребывать в стране (сейчас на сайте ОЭСР представлена информация о 22 схемах резидентства/гражданства за инвестиции, которые представляют риски для целостности автообмена) и др.

Детальный анализ законодательства отдельных стран и опубликованного в декабре 2020 г. ОЭСР первого Peer Review по итогам оценки автоматического обмена информацией о финансовых счетах показывают, что результаты в целом положительные: 88% юрисдикций, участвовавших в автоматическом обмене с 2017 по 2018 г, имели удовлетворительную правовую базу. В 54 юрисдикциях правовая база для автоматического обмена действовала и была положительно оценена со стороны международной организации; в 34 юрисдикциях, в том числе в России, правовая база действовала, но нуждалась в улучшениях. Но не все страны справились с задачей: в 10 странах (Аруба, Азербайджан, Белиз, Коста-Рика, Кюрасао, Доминика, Гренада, Израиль, Макао (Китай), Румыния) правовая база для автообмена еще не действует, что говорит о необходимости существенных улучшений во внедрении стандарта отчетности, а в двух странах правовая база вовсе не имплементирована (Сен-Мартен, Тринидад и Тобаго).

Чаще всего нарушения в имплементации стандарта автоматического обмена информацией (АЕОИ) были связаны с тем, что юрисдикции слишком широко подходили к определению исключенных из отчетности финансовых институтов и счетов, которые характеризуются низким риском использования для уклонения от уплаты налогов (например, пенсионные счета, не облагаемые налогом, спящие счета с годовым балансом меньше 1000 долл.). Это значит, что недобросовестные налогоплательщики могут сознательно выбирать такие финансовые институты и типы счетов, чтобы избежать отчетности.

В некоторых случаях Глобальный форум ОЭСР по прозрачности и обмену информацией для целей налогообложения приходил к выводу, что заявленные странами финансовые институты и счета недостаточно похожи на категории, указанные в стандарте ОЭСР. Например, такой вывод был сделан в отношении 6 финансовых институтов,

заявленных в качестве не подпадающих под требование отчетности CRS, в Аргентине, 3 – в Барбадосе, 7 – в Германии, 2 – в Швейцарии и т.д.

Стандарт автообмена ОЭСР требует, чтобы юрисдикции имели законодательные положения для обеспечения соблюдения требований. Мониторинг показал, что эти положения иногда бывают неполными. Некоторые юрисдикции полагались на действовавшую еще до начала автоматического обмена общую систему правоприменения, которая не полностью отражает требования, специфические для стандарта АЕОІ. Речь идет, например, о требованиях к отчетности, возможностях налагать санкции на владельцев счетов и контролирурующих лиц за представление ложной самосертификации и др. Сейшельским островам, Латвии, Израилю, Германии и другим юрисдикциям было, например, рекомендовано внести поправки во внутреннюю законодательную базу с целью определения санкций в отношении владельцев счетов и контролирующих лиц за предоставление ложной самосертификации.

Также ОЭСР были даны более конкретные рекомендации в случаях, когда юрисдикции пытались обобщить подробные определения стандарта АЕОІ или иным образом игнорировали элементы определений, которые необходимы для обеспечения полного и надлежащего функционирования автообмена. Например, в законодательстве Белиза должным образом не было отражено определение «инвестиционной компании» (Investment Entity) для целей АЕОІ, на что ОЭСР прямо указала в Peer Review.

Интересно будет посмотреть на проблемы с имплементацией Общего стандарта отчетности на примере Великобритании и Швейцарии, финансовые которых часто используются российскими налоговыми резидентами.

Великобритания присоединилась к CRS МСАА в 2014 г., первый обмен информацией был запланирован на сентябрь 2017 г. На данный момент Великобритания достигла договоренностей о получении данных от 102 юрисдикций, а также о предоставлении данных 74 юрисдикциям. Количество партнеров, которым были отправлены данные за 2017 год, в 2018 году составляет 62 юрисдикций. Количество партнеров, которым были отправлены данные за 2018 год в 2019 году – 68.

В марте 2019 года HMRC исключила Россию из списка юрисдикций, с которыми Великобритания обменивается информацией автоматически. Это означает, что информация о счетах резидентов России (как физических, так и юридических лиц), открытых в банках и других финансовых институтах Великобритании за 2018 год и последующие отчетные периоды, не подлежит передаче в Россию. Информация 2017 года была предоставлена российским властям в связи с активными двусторонними отношениями по обмену между Россией и Великобританией в период, в течение которого должны были

быть отправлены отчеты. В СМИ отмечается, что цели таких решений не комментируются официальными источниками.

Также, с 2014 г. автоматический обмен информацией осуществляется между Великобританией и коронными землями (Гернси, Джерси, остров Мэн), а также Британскими заморскими территориями (Бермуды, Британские Виргинские острова, Каймановы острова, Фолклендские острова и т.д.). С 2014 по 2016 г. обмен осуществлялся на основании двусторонних соглашений между Великобританией и соответствующими территориями. С 2017 г. такой обмен осуществляется в рамках CRS МСАА. Следует также отметить, что с середины 2015 г. автоматический обмен налоговыми данными обязателен для стран – членов ЕС, к числу которых до конца 2020 г. относилась Великобритания. Данный обмен осуществляется для сбора налоговой информации о налоговых резидентах в других государствах – членах для пяти категорий дохода и капитала в соответствии с Директивой 2011/16/EU (DAC1). В 2014 году государства – члены согласились обновить указанную Директиву для внедрения в ЕС CRS ОЭСР, вводя автоматический обмен информацией о финансовых счетах в соответствии с Директивой 2014/107/EU (DAC2). В 2015 г. была внесена еще одна поправка, касающаяся автоматического обмена налоговой информацией о предварительных налоговых заключениях (tax rulings) и соглашениях о предварительном ценообразовании в соответствии с Директивой 2015/2376/EU (DAC3). В аналитике отмечается, что, хотя DAC перестала применяться после Brexit, Великобритания сохраняет приверженность по обеспечению стандартов налоговой прозрачности. Так, в соответствии со ст. 5.1 Соглашения о торговле и сотрудничестве между Великобританией и ЕС стороны обязуются имплементировать глобальные стандарты налоговой прозрачности и обмена информацией, честной налоговой конкуренции, а также минимальные стандарты ОЭСР в отношении BEPS и иных мер, касающихся обмена информацией. На данный момент с частью стран ЕС заключены и действуют соглашения в рамках CRS МСАА. Отсутствуют такие соглашения с Болгарией, Грецией, Ирландией, Латвией, Литвой, Люксембургом, Нидерландами, Словакией, Словенией, Румынией и Финляндией.

Вместе с тем, отмечается, что Великобритания сократила объем своих правил обмена соглашениями о трансграничном налоговом планировании (DAC6) и указала, что намерена привести свои будущие правила в этой области в соответствие со стандартами ОЭСР. Отмечается также, что вследствие Brexit Великобритании потребуется больше внутренних и двусторонних соглашений для применения мер взаимопомощи между Великобританией и государствами – членами ЕС, если не будут согласованы многосторонние меры. Например, Великобритания может больше не получать выгод от

обмена предварительными налоговыми заключениями, что может ограничить возможность Великобритании получать информацию о международных структурах или оспаривать их в отсутствие эквивалентных двусторонних мер.

По прогнозам HMRC, в 2015-2016 г. из-за внедрения инструмента по автоматическому обмену информацией расходы, связанные с таким внедрением, превысили выгоды на 5 млн фунтов стерлингов, в 2016-2017 выгода от внедрения составила 90 млн фунтов, в 2017-2018 – 270 млн фунтов, в 2018-2019 – 75 млн фунтов, в 2019-2020 – 130 млн фунтов. Что касается экономического воздействия, HMRC отметила, что данная мера не должна оказать значительного макроэкономического воздействия, но окажет положительное влияние на эффективность налоговой системы за счет возмещения неуплаченных налогов в пользу Великобритании. Вместе с тем, благодаря автоматическому обмену в 2018 г. HMRC получило 5,67 млн записей об офшорных счетах около 3 млн налоговых резидентов Великобритании и контролируемых ими лиц. По результатам третьего раунда обмена по CRS в 2019 г. были получены записи о более чем 8 млн счетов около 3,3 млн налогоплательщиков. Для сравнения, в 2017 г. объем полученных записей составил 1,63 млн в отношении 1,4 млн налогоплательщиков. Благодаря перекрестной проверке данных, получаемых в рамках обмена, с собственными данными HMRC, в том числе данными о зарплатах, банковских счетах, ссудах, недвижимости, владении автомобилем и т.д. налоговые органы получают информацию для возбуждения около 500 тыс. налоговых споров в год. В одном из описываемых HMRC дел (имена и наименования юридических лиц не приводятся) налогоплательщик владел небольшим бизнесом по продаже кухонь в Великобритании. Он перевел часть доходов своего бизнеса на личный банковский счет в Испании, пытаясь скрыть их от HMRC и уклониться от уплаты налогов в Великобритании на сумму более 277 тысяч фунтов. В соответствии с политикой расследований HMRC было начато гражданское расследование после того, как проверка данных выявила возможные расхождения в представляемой налоговой отчетности. Налогоплательщик не стал сообщать о переводе, хотя ему была предоставлена возможность раскрыть нарушения и снизить потенциальные штрафы, а также риск преследования в ряде случаев в ходе расследования HMRC, но он отказался сотрудничать. В результате HMRC возбудила уголовное дело. Налогоплательщик привлечен к ответственности за налоговое мошенничество. Теперь ему грозит 21 месяц тюремного заключения с отсрочкой исполнения на два года, а если он не уплатит налоги и штрафы в течение трех месяцев после осуждения, он попадет в тюрьму на пять лет.

Благодаря участию Великобритании в автоматическом обмене в 2017 г. в Закон о финансах было внесено изменение, которым устанавливалась обязанность для каждого

налогоплательщика, у которого есть незаявленные налоговые обязательства перед Великобританией, связанные с оффшорными активами или переводами, раскрыть соответствующую информацию HMRC до 30 сентября 2018 г. (т.н. требование о корректировке, RTC). За невыполнение данного требования в установленный срок предусмотрен штраф в размере 100-200% от суммы неучтенных вследствие такого несообщения налогов. По состоянию на 2018–2019 гг. в рамках RTC было получено более 17000 сообщений о дополнительном раскрытии сведений на сумму около 122 млн фунтов. При этом стандартным размером штрафа является 200% от суммы неучтенных налогов. Такой размер может быть снижен до минимальных 100%, если раскрытие информации было добровольным (до того, как HMRC обратится к налогоплательщику), или до минимума 150%, если раскрытие произошло после того, как HMRC связалась с налогоплательщиком. Штраф может быть снижен, если лицо предоставит HMRC достаточную информацию о лицах, которые «допустили» нераскрытие такой информации. Это могут быть лица, которые «поощряли, помогали или иным образом способствовали» несоблюдению налоговых требований офшорами.

Следует также отметить, что в 2019 г. HMRC была опубликована обновленная версия стратегии «Без налоговых гаваней» («No Safe Havens»). В качестве ключевых целей в данной стратегии обозначены максимизация налоговых поступлений, снижение фактов уклонения от налогов, трансформация системы налогов и платежей для клиентов (налогоплательщиков), а также создание и внедрение эффективной организации выявления фактов уклонения от налогов, в том числе за счет развития международной налоговой прозрачности и сотрудничества между налоговыми ведомствами. Данной стратегией предусмотрено использование информации, получаемой в том числе в рамках автоматического обмена, для разработки руководств, чтобы повысить осведомленность клиентов о налоговых последствиях их деятельности и помочь им соблюдать налоговые нормы. Например, если клиент начинает онлайн-бизнес, HMRC хочет видеть, что ему предоставят помощь и советы, необходимые для обеспечения своевременной регистрации для налоговой и выполнения всех своих обязательств с самого начала.

Таким образом, участие Великобритании в автоматическом обмене позволило на регулярной основе получать значительные объемы налоговой информации, что, в свою очередь, обеспечило повышение прозрачности активов резидентов Великобритании за рубежом.

Согласно результатам Peer Review по итогам оценки автоматического обмена информацией о финансовых счетах 2020 г., Великобритания оценена как «Действует». В Великобритании принято правовое регулирование, которое содержит все ключевые

аспекты CRS и в соответствии с которым от финансовых институтов требуется осуществление должной осмотрительности и соблюдение процедур отчетности. Также принято регулирование для обеспечения соблюдения требований по предоставлению отчетности для целей автоматического обмена. По итогам Peer Review рекомендации для Великобритании и комментарии со стороны Великобритании отсутствуют.

В 2019 г. HMRC выявила наиболее распространенные ошибки, допускаемые финансовыми институтами при подаче деклараций в рамках автоматического обмена информацией, которые включают отчетную информацию по CRS: Например, финансовые институты неверно сообщают о совместных счетах и / или партнерском счете. Некоторые финансовые организации путают учет совместных индивидуальных счетов и учет партнерских счетов. Совместные индивидуальные счета должны указываться как отдельные счета с указанием всего баланса или стоимости счета, а также всех выплаченных или зачисленных сумм, относящихся к каждому держателю счета. Партнерство определяется как «организация для целей отчетности», и счета, принадлежащие партнерствам, должны отражаться как счета организации с применением соответствующих требований должной осмотрительности и отчетности.

Для налогоплательщиков Великобритании, которые не декларируют должным образом и не платят налоги в отношении оффшорных доходов, установлены штрафы, которые зависят от налоговой прозрачности соответствующей юрисдикции. Штраф начисляется в размере как минимум 10% от стоимости актива, который привел к получению дохода, в отношении которого не был уплачен налог, и до десятикратного размера неуплаченной суммы налога. Также за перемещение активов с целью избежать отчетности по CRS установлен штраф в размере 300% от неуплаченных в результате такого перемещения налогов. Существует риск уголовного преследования тех, кто умышленно не платит налог на доходы и прибыль, полученную в офшорах.

Швейцария присоединилась к CRS МСАА в 2015 г. в числе первых 47 стран, присоединившихся к Декларации об автоматическом обмене информации по налоговым вопросам, принятой 6 мая 2014 г. на Министерской встрече ОЭСР. На данный момент Швейцария достигла договоренностей о получении данных от 102 юрисдикций, а также о предоставлении данных 75 юрисдикциям, в т.ч. России. Количество партнеров, которым были отправлены данные за 2017 год в 2018 году, составляет 36 юрисдикций. Количество партнеров, которым были отправлены данные за 2018 год в 2019 году – 62, включая Россию.

Благодаря автоматическому обмену на конец 2019 г. Федеральная налоговая администрация (Federal Tax Administration, FTA) получила информацию о банковских реквизитах примерно 2,4 миллиона счетов, принадлежащих швейцарским резидентам в 75

странах – партнерах. В свою очередь, Швейцария предоставила информацию о примерно 3,1 миллионах банковских счетов, открытых гражданами 63 стран – партнеров по автоматическому обмену. Наибольший объём данных был обменен с Германией. Швейцарии финансовую информацию в одностороннем порядке предоставили 12 юрисдикций: те, которые не способны обеспечить должный уровень информационной безопасности передаваемых данных (Белиз, Болгария, Коста-Рика, Кюрасао, Монтсеррат, Румыния, Сент-Винсент и Гренадины, Кипр), и те, которые решили не получать данные от Швейцарии (Бермудские острова, Британские Виргинские острова, Каймановы острова, острова Теркс и Кайкос).

По результатам исследования отчётности Национального Швейцарского Банка (Swiss National Bank), проведенного специалистами издательского дома IndiaTimes в 2020 г., по итогам 2019 г. в швейцарских банках обслуживались счета иностранных граждан на сумму 1,44 трлн швейцарских франков (1,63 трлн долларов США), что составляет 77% общей суммы денег на счетах в швейцарских банках. При этом иностранным гражданам принадлежит 60% счетов в швейцарских банках, соответственно, иностранные граждане хранят в Швейцарии значительно более крупные суммы, чем сами швейцарские резиденты. В топ-10 стран по объёму денежных средств, которые хранят их граждане в швейцарских банках, входят Великобритания, США, группа стран Карибского моря, Франция, Гонконг, Германия, Люксембург, Багамские острова, Сингапур и Каймановы острова. На топ-10 юрисдикций приходится 2/3 всех иностранных активов в швейцарских банках, на топ-5 – 50% иностранных активов. На 22 юрисдикции приходится по 1 и более % иностранных активов: в их число входит и Россия, причём Россия занимает 20-ю строчку в рейтинге по объёму активов своих граждан в Швейцарии. Среди стран БРИКС у российских граждан самая большая доля активов в Швейцарии, для сравнения: Китай на 22-м месте, ЮАР – на 56-м, Бразилия – на 62-м, Индия – на 77-м.

Участие Швейцарии в автоматическом обмене позволяет обеспечивать соблюдение налогового законодательства Швейцарии за счет получения информации от партнеров о зарубежных счетах, а также поддерживать зарубежные страны в контроле за перемещением активов своих наиболее обеспеченных граждан, которые предпочитают пользоваться услугами швейцарской банковской системы, а также в раскрытии правонарушений национального законодательства тех стран, которые предусматривают требования отчётности или ограничения по зарубежным счетам для публичных должностей. Участие Швейцарии в автоматическом обмене прежде всего ценно и необходимо для других участников обмена, поскольку значительные суммы в банковской системе Швейцарии принадлежат иностранным гражданам.

Согласно результатам Peer Review по итогам оценки автоматического обмена информацией о финансовых счетах 2020 г., Швейцария оценена как «Действует, но нуждается в улучшении». В докладе ОЭСР обозначены ключевые проблемы в имплементации стандарта автоматического обмена информацией по итогам оценки ОЭСР.

По основному требованию о наличии надлежащих национальных законодательных оснований для имплементации стандарта (Core Requirement 1: domestic legislation, далее – CR 1) указывается, что в Швейцарии принята своя внутренняя законодательная база, содержащая большинство ключевых аспектов CRS и положений, требующих от подотчетных финансовых институтов проведения комплексной проверки и процедур отчетности. Однако требуется улучшение законодательства в отношении охвата подотчетных финансовых институтов, предоставляющих информацию (подзадача CR 1.1), а также охвата финансовых счетов, о которых необходимо сообщать (подзадача CR 1.2).

Швейцария определяет виды подотчетных финансовых институтов, однако предусматривает две категории неотчитывающихся финансовых институтов, относящихся к конкретной юрисдикции, которые не соответствуют ни одной из категорий неотчитывающихся финансовых институтов, предусмотренных в Стандарте АЕОИ. Речь идёт об ассоциациях, преследующих некоммерческие цели, и фондах, преследующие общественные, благотворительные или нематериальные цели. Согласно отрицательному определению Отчетного финансового института (Reporting Financial Institution) в разделе В секции VIII Стандарта CRS, финансовым институтом является любой институт, кроме публичного фонда, национального банка, международной организации, пенсионного фонда, коллективного инвестиционного механизма, траста, осуществляющего отчетность, или иного института с низким риском уклонения от налогов. Исключая из числа отчетных финансовых институтов ассоциации для некоммерческих целей и фонды благотворительных целей, Швейцария полагалась на общественно значимый характер деятельности институтов, сходный с характеристиками публичных государственных институтов. Однако международные эксперты считают, что такое исключение создаёт нормативную лазейку для отмывания доходов, полученных преступным путем, поскольку благотворительные и некоммерческие фонды имеют право сбора финансовых средств без идентификации отправителей, а значит, подвержены риску быть использованными для сокрытия активов и последующего вывода этих активов с помощью ложных некоммерческих проектов и других мошеннических схем. Эксперты ОЭСР считают недостаточный охват подотчетных финансовых институтов существенным недостатком для надлежащего функционирования стандарта АЕОИ. В связи с этим эксперты рекомендуют внести законодательные поправки и удалить две категории из списка



неотчитывающихся финансовых институтов, поскольку они не соответствуют ни одной из категорий финансовых институтов, не представляющих отчетность, как это предусмотрено в Стандарте АЕОІ.

Швейцария определяет виды счетов, в отношении которых предоставляется отчетность, однако предусматривает три вида исключенных из-под отчётности счетов, которые не соответствуют требованиям стандарта АЕОІ. Причём два из исключенных из отчетности счетов не соответствуют ни одной из категорий исключенных счетов в стандарте АЕОІ: это счета ассоциаций, преследующих некоммерческие цели, и счета фондов, преследующих общественные, благотворительные или нематериальные цели. В пункте 17 раздела С Секции VIII приводится перечень исключаемых из-под требования отчётности финансовых счетов. Однако счета НКО не входят в число таких счетов. Третий вид счетов, некорректно исключенных из-под отчётности, – это счета взносов в капитал (*capital contribution accounts*). Такие счета открываются товариществами специально для осуществления финансовых взносов в капитал новообразованного товарищества. Хотя такие счета имеют некоторое сходство со счетами условного депонирования (*escrow accounts*), которые исключаются из числа отчетных финансовых счетов по критерию, предусмотренному пп. (е) пункта 17 раздела С Секции VIII (счета для сделок, связанных с имуществом), счета для взноса в капитал не связаны с продажей, обменом или сдачей в аренду недвижимого или личного имущества. Поэтому счета взносов в капитал не в полной мере соответствуют характеристикам исключенных счетов, и в результате предполагается, что они не обеспечивают низкий риск использования этих счетов для уклонения от уплаты налогов. В связи с этим эксперты ОЭСР рекомендуют исключить три вида счетов из списка исключенных счетов по причине несоответствия положениям стандарта.

Вместе с тем, необходимо отметить выявленные проблемы, связанные с имплементацией Общего стандарта отчетности, которые не были затронуты в рамках Peer Review. По результатам рейтинга финансовой секретности (*Financial Secrecy Index*), запущенном НКО Tax Justice Network в 2020 г., Швейцария занимает третье место после Каймановых островов и США. Это значит, что Швейцария входит в топ стран по уровню «секретности» финансового законодательства и регуляторных актов, допускающих сокрытие ценной финансовой информации о клиентах швейцарских банков и их активах. Так, в части имплементации стандарта CRS эксперты выявили у Швейцарии некоторые недостатки: Швейцария не реализует никакой проект поддержки развивающихся стран по содействию включению в автоматический обмен финансовой информацией; Швейцария не применяет «широкий подход» (*wider approach*), при котором информация собирается и сообщается местным властям обо всех нерезидентах, независимо от того, проживают ли

они в юрисдикции – партнере по автоматическому обмену или нет (эксперты ОЭСР уточняют, что подход реализуется Швейцарией только на факультативной основе); Швейцария не сделала прямого нормативного указания об отчётности по счетам с цифровыми финансовыми активами. В итоговом подсчёте Швейцария набрала 74 балла из 100 по уровню секретности. Следует отметить, что в рейтинге учитывается и криминальное прошлое финансовой системы страны.

Как отмечают аналитики Deloitte, на Глобальном форуме по налогам и прозрачности ОЭСР в 2019 г. национальное право Швейцарии в части имплементации стандарта CRS подверглось критике, поскольку на тот момент не предусматривало прямого ограничения на открытие счетов иностранными резидентами без предъявления ими формы самостоятельного декларирования своего налогового резидентства (Tax Residency Self-Certification Form for Individual Account Holders and Controlling Persons). Дело в том, что в отсутствие данных о налоговом резидентстве владельца счёта такой счёт не будет включён при сборе данных для их передачи юрисдикции – партнере по автоматическому обмену, и в результате может образоваться теневой сектор счетов иностранцев с неопределённым резидентством. В соответствии с поправками, внесенными в Федеральный закон (AIAG) и ордонанс (AEOI Ordinance), с 1 января 2021 г. финансовый институт должен получить от владельца счёта или от его доверительного управляющего форму самодекларирования с указанием индивидуального налогового номера (taxpayer identification number, TIN), прежде чем открыть счёт, а также проверить достоверность представленных данных в течение 90 дней (mandatory collection of self-certifications). Остаётся в силе общепринятое исключение из сбора форм самодекларирования как иностранного резидента для организаций, чей статус «не отчитывающейся организации» может быть определен на основе публично доступной информации. Предусматриваются дополнительные исключения, когда самодекларирование не требуется собирать в день открытия счёта: это касается случаев изменения держателя полиса страхования жизни другого человека и случаев изменения владельца счета по решению суда. В этих случаях отчётный финансовый институт должен собрать и подтвердить данные самодекларирования в течение 90 дней с момента открытия счета.

Примечательно, что Швейцария активно сотрудничает с международными экспертами и действительно принимает во внимание рекомендации, которые ранее получала в рамках Глобального форума по прозрачности и обмену информацией для налоговых целей ОЭСР. Так, в рамках форума 2018 г. в Швейцарии было рекомендовано исключить ассоциации собственников кондоминиумов и ассоциации коллективной собственности из числа неотчитывающихся финансовых институтов. Швейцария

согласилась с рекомендациями, и уже в июне 2019 г. были приняты соответствующие поправки в Федеральный закон (AIAG) и ордонанс (AEOI Ordinance). Поправки вступили в силу с 1 января 2021 г. Соответственно, затронутые организации должны соблюдать новые требования к открытию счетов для отчетных финансовых институтов с 1 января 2021 года. Для уже существующих счетов (то есть счетов, открытых на 31 декабря 2020 года), финансовые организации могут воспользоваться переходными правилами и должны будут провести комплексную проверку до 31 декабря 2021 года (для крупных индивидуальных счетов) или 2022 года (для других счетов). Но первая отчетность (либо с информацией о отчетных счетах, либо с нулевой декларацией) должна быть подана 30 июня 2021 года.

Несмотря на то, что на момент 2021 г. только 89 юрисдикций подписали СбС МСАА, Экспертный обзор минимального стандарта Действия 13 охватывает 131 юрисдикцию, которые предоставили законодательство или сведения относительно имплементации межстрановой отчетности (СбСR). В рамках Экспертного обзора проводилась оценка национальной правовой и административной базы юрисдикции для осуществления межстрановой отчетности, основы для обмена информацией (наличие международных соглашений), мер по обеспечению конфиденциальности и надлежащего использования межстрановой отчетности. Оценка проводилась в соответствии с Техническими требованиями и методологией, установленной ОЭСР в 2017 г.

Так, согласно результатам Экспертного обзора, более 90 юрисдикций имеют соответствующую внутреннюю правовую базу для отчетности СбС. В рамках Peer Review 41 юрисдикция, в т.ч. Россия, получила общую рекомендацию по имплементации или доработке своей внутренней правовой или административной базы. 34 юрисдикции получили рекомендации по улучшению конкретных областей своей внутренней правовой структуры. При этом в 76 юрисдикциях заключены многосторонние или двусторонние соглашения с компетентными органами об обмене информацией.

В качестве примера имплементации СбС МСАА интересен кейс Великобритании. Великобритания подписала СбС МСАА 27 января 2016 г. Великобритания ввела внутреннюю правовую и административную базу, которая налагает на конечные материнские организации групп МНК обязательство по подаче документов сверх определенного порогового уровня выручки, при этом все необходимые составляющие группы МНК включаются в отчет СбСR в соответствии со ст. 3 Положения о налогах (размывание базы и перемещение прибыли) (страновая отчетность) 2016 г. (The Taxes (Base Erosion and Profit Shifting) (Country-by-Country Reporting) Regulations 2016). Такой порог установлен в размере 750 млн евро или эквивалентной суммы в национальной валюте по среднему обменному курсу за отчетный период.

Требования к подаче локального файла в соответствии с положением (Terms of Reference) о CbCR. Предоставление локального файла может потребоваться, если «юрисдикция, в которой конечная материнская организация является резидентом для целей налогообложения, присоединилась к международному соглашению по обмену налоговой информацией (Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам 1988 г.), но не заключила соглашение об обмене с налоговой и таможенной службой Великобритании в отношении отчетного периода, к которому относится отчет».

В Великобритании действуют правовые механизмы, обеспечивающие соблюдение минимального стандарта BEPS 13, установленного ОЭСР: существуют механизмы уведомления, которые применяются как к конечным материнским организациям, так и к составным организациям в Великобритании. Существуют также штрафы в отношении подачи отчета CbCR: штрафы за непредставление или несвоевременное представление отчета CbCR, ежедневный штраф за невыполнение обязательств и штрафы за предоставление некорректной отчетности. Законодательство Великобритании также предусматривает право проверять отчеты CbCR. Так, за непредставление в срок отчета на физических лиц, определенных в качестве ответственных за подачу межстрановой отчетности, налагается штраф в размере 300 фунтов и 60 фунтов за каждый день длящегося правонарушения. Аналогичный штраф налагается за невыполнение указания сотрудников HMRC предоставить информацию, касающуюся межстрановой отчетности (включая копии документов и записей) для целей уточнения сведений, содержащихся в отчетности. Штраф за подачу некорректной информации составляет 3000 фунтов для указанных лиц.

В марте 2021 г. Управление по налоговым и таможенным сборам Её Величества (HMRC) запустило публичную консультацию по поводу планируемых обновлений требований к документации о трансфертном ценообразовании. Окончание консультаций планируется в июне 2021 г. В документе о публичной консультации рассматриваются аргументы в пользу обновления и усиления текущих требований к документации по трансфертному ценообразованию для обеспечения большей определенности для британских предприятий, предоставления HMRC более качественных данных для обеспечения более эффективных и целенаправленных мероприятий по соблюдению нормативных требований и более тесного согласования практики Великобритании с требованиями документации по трансфертному ценообразованию налоговых органов других стран. Предлагается ввести требование для британских предприятий хранить и оперативно предоставлять по запросу конкретную документацию для формулирования и подтверждения позиций по трансфертному ценообразованию, содержащихся в их налоговых декларациях, как описано в стандарте ОЭСР. Кроме того, HMRC рассматривает

вопрос о том, требовать ли от определенных предприятий включать в свою годовую налоговую декларацию сведения о существенных трансграничных сделках с ассоциированными предприятиями. В частности, планируется ввести обязательное требование для МНК, отчитывающихся по CbCR, предоставлять HMRC копию мастер-файла по запросу и хранить (и создавать по запросу) локальный файл. Кроме того, планируется ввести требование о составлении и предоставлении по запросу перечней международных сделок (IDS) по аналогии с практиками налоговых органов других стран (например, Австралии). Предполагается, что МНК параллельно с составлением мастер-файлов и локальных файлов обязаны будут составлять перечни сведений об определенных типах сделок (например, превышающих определенную сумму), таких как суть и число транзакций, детали финансовых операций, информация о реструктуризации и т.д. По результатам консультации будет сформирован конкретный перечень и проведена оценка воздействия предлагаемых изменений.

Следует отметить, что Великобритания не публикует данные, связанные с межстрановой отчетностью (CbCR). Так, в 2020 г. Великобритания запретила ОЭСР публиковать агрегированные данные, связанные с CbCR по странам, нарушив тем самым принятое в 2016 г. обязательство публиковать такие данные. В 2016 г. Казначейство Великобритании было одним из первых, кто обязался публиковать данные по отчетности по странам как на национальном, так и на международном уровне. Однако в мае 2020 г. Казначейство Великобритании подтвердило парламенту отмену таких обязательств. По данным Tax Justice Network, в марте 2020 г. Правительство Великобритании заявило, что многонациональные компании подавали отчетность некорректно, поэтому правительство приняло решение заблокировать публикацию данных в рамках CbCR. По оценкам Оксфордского университета, из-за того, что Великобритания не реализует право требовать от отдельных компаний публиковать межстрановую отчетность, государство с 2016 г. теряло не менее 2,5 млрд фунтов корпоративных налогов в год.

Правовая и административная база Великобритании полностью соответствует всем техническим требованиям соблюдения минимального стандарта CbCR.

По состоянию на 31 марта 2020 г. Великобритания имеет 68 двусторонних соглашений, включая те, которые активированы в рамках CbC МСАА, в рамках двусторонних САА (с Бермудами, Британскими Виргинскими островами, Гернси, островом Мэн, Джерси и США, всего 6 соглашений) и в соответствии с Директивой Совета ЕС (2016/881 / EU). В контексте своих международных соглашений об обмене информацией, которые допускают автоматический обмен информацией, Великобритания предприняла шаги для того, чтобы действующие соглашения о компетентных органах с юрисдикциями

Инклюзивной основы соответствовали условиям конфиденциальности, последовательности и надлежащего использования и с которыми у Великобритании действуют международные соглашения об обмене информацией, которые позволяют осуществлять автоматический обмен налоговой информацией. Что касается британской системы обмена информацией, несоответствий с положением о СбСР выявлено не было.

Таким образом, с точки зрения регулирования Великобритания полностью соответствует стандартам СбС МСАА. Вместе с тем, возникают вопросы фактической реализации сформированного в Великобритании регулирования: согласно аналитике, такое регулирование не полностью реализуется на практике, что приводит не только к недостатку информации об отчитывающихся по СбСР компаниях, но и к финансовым потерям для страны.

Россия присоединилась к CRS МСАА в 2016 г., достигнув договоренностей осуществить первый обмен в 2018 г. данными за 2017 г. На данный момент Россия достигла договоренностей о получении данных от 97 юрисдикций, а также о предоставлении данных 70 юрисдикциям. Количество партнеров, которым были отправлены данные за 2017 год в 2018 году составляет 50 юрисдикций. Количество партнеров, которым были отправлены данные за 2018 год в 2019 году – 58.

Приказом ФНС России от 03.11.2020 N ЕД-7-17/788@ утвержден Перечень государств (территорий), с которыми осуществляется автоматический обмен финансовой информацией (Зарегистрировано в Минюсте России 09.12.2020 N 61363). В список ФНС включены 79 государств и 12 территорий.

Как сообщил заместитель руководителя ФНС Д.В. Вольвач на сессии Гайдаровского форума «Зарубежные активы россиян: вскрытие покажет», благодаря автоматическому обмену Федеральная налоговая служба (ФНС) располагает данными о том, что россияне имеют свыше 700 тыс. финансовых счетов за рубежом на общую сумму около 13 трлн рублей. Согласно результатам Peer Review по итогам оценки автоматического обмена информацией о финансовых счетах 2020 г., Россия оценена как «Действует, но нуждается в улучшении».

В то время как международно-правовая база России для обмена информацией с партнерами в России (ключевое требование CR2) соответствует требованиям, внутренняя законодательная база, требующая от подотчетных финансовых организаций проведения процедур должной осмотрительности и отчетности (CR1), имеет существенные недостатки.

Ключевое замечание заключается в том, что объем отчетности финансовых учреждений не полностью соответствует стандарту АЕОI, и есть недостатки в отношении структуры, обеспечивающей соблюдение требований отчетности.

Россия начала обмениваться информацией по стандарту АЕОІ в 2018 году. Чтобы предоставить подотчетным финансовым учреждениям возможность собирать и сообщать информацию, подлежащую обмену, в России была принята соответствующая нормативно-правовая база: вступил в силу Федеральный закон № 340-ФЗ; принято Постановление Правительства РФ от 16.06.2018 № 693; а также опубликованы дополнительные инструкции, которые не имеют обязательной юридической силы.

В России существует внутренняя законодательная база, которая содержит многие ключевые аспекты Общего стандарта отчетности (CRS) и комментариев к Стандарту, требующих от подотчетных финансовых институтов проведения комплексных процедур проверки и отчетности.

Наиболее существенное замечание заключается в том, что законодательная база России прямо не включает определение финансового института участвующей юрисдикции, а также определение финансовых активов не соответствует требованиям.

ОЭСР рекомендует России внести поправки в свою внутреннюю законодательную базу для того, чтобы:

- определять финансовые активы с использованием инклюзивного подхода, содержащегося в стандарте АЕОІ, а не с использованием исчерпывающего списка таких активов;
- в явной форме включить определения для подотчетных финансовых институтов, например, определение финансового института участвующей юрисдикцией;
- включить определение «управляемый» (managed by) в отношении определения инвестиционной организации;
- обеспечить, чтобы толкование инвестиционной организации соответствовало аналогичным формулировкам определения «финансового института» в Рекомендациях ФАТФ.

Россия определила объем финансовых счетов, в отношении которых применяются положения автоматического обмена, а также процедуры должной осмотрительности, которые должны применяться для идентификации счетов, что в значительной степени соответствует требованиям CRS и комментариям к ним. Однако были выявлены и недостатки.

В частности, законодательная база России:

- не предусматривает толкование «изменения обстоятельств» (change of circumstances) в соответствии с требованиями;
- не определяет подотчетное лицо или собственника счета в соответствии с требованиями.

Недостатки относятся к ключевым элементам Стандарта АЕОІ и поэтому существенны для его надлежащего функционирования.

В России существует законодательная база для обеспечения соблюдения требований, которая в значительной степени соответствует CRS и комментариям к нему. Однако законодательная база России:

- не содержит правил, препятствующих финансовым институтам, лицам или посредникам применять методы, направленные на обход необходимых процедур комплексной проверки и отчетности;

- не налагает санкций на владельцев счетов и контролирующих лиц за предоставление ложной самосертификации.

России следует внести поправки в свою внутреннюю законодательную базу, установив правила, запрещающие финансовым учреждениям, физическим лицам и посредникам применять методы, направленные на обход процедур должной осмотрительности и отчетности.

России следует внести поправки в свою внутреннюю законодательную базу, чтобы включить санкции в отношении владельцев счетов и контролирующих лиц за предоставление ложной самосертификации.

В силу прямого указания в п. 2 ст. 142.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) организациями финансового рынка признаются: кредитная организация, страховщик, осуществляющий деятельность по добровольному страхованию жизни, профессиональный участник рынка ценных бумаг, осуществляющий брокерскую деятельность, и (или) деятельность по управлению ценными бумагами, и (или) депозитарную деятельность, управляющий по договору доверительного управления имуществом, негосударственный пенсионный фонд, акционерный инвестиционный фонд, управляющая компания инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда или негосударственного пенсионного фонда, центральный контрагент, управляющий товарищ инвестиционного товарищества. Организации финансового рынка также признаются иные организации или структуры без образования юридического лица, которые в рамках своей деятельности принимают от клиентов денежные средства или иные финансовые активы для хранения, управления, инвестирования и (или) осуществления иных сделок в интересах клиента либо прямо или косвенно за счет клиента.

В России был определен Перечень некоторых видов организаций, которые следует относить к организациям финансового рынка для целей исполнения главы 20.1 НК РФ. Перечень включает в себя 24 вида организаций, 9 из которых не признаются организациями финансового рынка для целей исполнения главы 20.1 НК РФ. Среди них организации



торговли, организации, осуществляющие репозитарную деятельность, страховые брокеры, бюро кредитных историй, организации, осуществляющие актуарную деятельность, кредитные рейтинговые агентства, организации, осуществляющие деятельность по ведению реестра владельцев ценных бумаг, ломбарды и лизинговые компании. 15 видов организаций, включая операторов электронных денежных средств, признаны организациями финансового рынка. Отмечается, что соответствующий перечень представляет собой мнение ФНС России, согласованное с Минфином России и Банком России. Перечень не является исчерпывающим и будет дополняться, не является нормативно-правовым актом, носит информационный характер и не препятствует организациям руководствоваться нормами законодательства Российской Федерации в понимании, отличающемся от мнения, содержащегося в настоящем перечне.

Стоит отметить, в 2020-2021 гг. де-факто расширился список «организаций, которые в рамках своей деятельности принимают от клиентов денежные средства или иные финансовые активы для хранения, управления, инвестирования и (или) осуществления иных сделок в интересах клиента либо прямо или косвенно за счет клиента». В частности, в России появились новые субъекты финансового рынка:

- оператор инвестиционной платформы – хозяйственное общество, созданное в соответствии с законодательством Российской Федерации, осуществляющее деятельность по организации привлечения инвестиций и включенное Банком России в реестр операторов инвестиционных платформ (ФЗ от 2 августа 2019 г. N 259-ФЗ «О привлечении инвестиций с использованием инвестиционных платформ и о внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ»). В частности, данный закон создает правовые основы для регулирования краудфандинговой деятельности;

- оператор информационной системы, в которой осуществляется выпуск цифровых финансовых активов, может быть включен в реестр операторов информационных систем, в которых осуществляется выпуск цифровых финансовых активов;

- юридическое лицо, личным законом которого является российское право (в том числе кредитная организация, лицо, имеющее право осуществлять депозитарную деятельность, лицо, имеющее право осуществлять деятельность организатора торговли) (ФЗ от 31.07.2020 N 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ»). В частности, данный закон создает правовые основы для выпуска и оборота цифровых финансовых активов.

Таким образом, должна быть сформирована позиция в отношении определения данных субъектов (операторов инвестиционных платформ и оператор информационной

системы, в которой осуществляется выпуск цифровых финансовых активов) в качестве организаций финансового рынка для целей автоматического обмена, в т.ч. с учетом работы, которая ведется в настоящее время ОЭСР с целью включения виртуальных активов в охват стандарта автоматического обмена информацией.

Как указано в Peer Review по итогам оценки автоматического обмена информацией о финансовых счетах 2020 г., законодательная база России прямо не включает определение финансового института участвующей юрисдикции. Представляется, что соответствующее определение может быть определено в НК РФ в соответствии с Общим стандартом отчетности.

Постановление Правительства РФ от 16 июня 2018 г. № 693 устанавливает перечень организаций финансового рынка, в отношении которых не применяются положения главы 20.1 НК РФ, предусматривающие осуществление автоматического обмена, в силу низкого риска совершения с использованием таких организаций действий (бездействия), направленных на уклонение от уплаты налогов (сборов). В частности, к таким организациям отнесены Банк России, Пенсионный фонд РФ, Фонд обязательного медицинского страхования, Фонд социального страхования РФ, а также международные организации и международные финансовые институты совместного развития. Это соответствует подходам стран ОЭСР к определению списка финансовых институтов, которые не предоставляют отчетность в рамках международного автоматического обмена финансовой информацией.

В силу пункта 8 статьи 142.1 НК РФ под «финансовым активом» понимаются денежные средства, а также ценные бумаги, производные финансовые инструменты, доли участия в уставном (складочном) капитале юридического лица или доли участия в иностранной структуре без образования юридического лица, права требования из договора страхования, а также любой иной финансовый инструмент, связанный с указанными видами финансовых активов. ОЭСР рекомендует России внести поправки во внутреннюю законодательную базу для того, чтобы определять финансовые активы с использованием инклюзивного подхода, содержащегося в стандарте АЕОИ, а не с использованием исчерпывающего списка таких активов. Представляется, что данный подход должен быть воспринят в рамках налогового законодательства.

Постановление Правительства РФ от 16 июня 2018 г. № 693 предусматривает в логике Общего стандарта отчетности ОЭСР определение договоров, в отношении которых требуется представление финансовой информации в рамках международного автоматического обмена. В частности, Постановление вводит определение «договора, в отношении которого требуется представление финансовой информации» – договор, в

отношении которого клиентом и (или) выгодоприобретателем является налоговый резидент иностранного государства, и (или) информацию о котором организация финансового рынка обязана представлять уполномоченному органу в порядке, предусмотренном Постановлением».

Постановление устанавливает Перечень видов договоров, предусматривающих оказание финансовых услуг, в отношении которых не применяются положения главы 20.1 НК РФ в силу низкого риска совершения с использованием таких договоров действий (бездействия), направленных на уклонение от уплаты налогов (сборов). Помимо общих для CRS исключенных из отчетности договоров обязательного пенсионного страхования, договоров страхования жизни на случай смерти или на случай утраты трудоспособности, срочных договоров страхования жизни, срок действия которых истекает до достижения застрахованным лицом возраста 90 лет, договоров счета эскроу, договоров банковского счета, открываемого для учета средств материнского капитала, также заявлены договоры банковского счета, заключаемые с головным исполнителем, исполнителем для осуществления расчетов по государственному оборонному заказу, что не соответствует общей практике стран – членов ОЭСР.

Важно отметить, что в России контроль за зарубежными счетами резидентов осуществляется не только в налоговых целях, в т.ч. за счет инструментов автоматического обмена информацией, но и в рамках валютного законодательства. В отношении зарубежных счетов валютных резидентов установлены ограничения, однако они были существенно либерализованы в отношении резидентов – физических лиц. Федеральный закон от 02.08.2019 № 265-ФЗ вносит существенные изменения в режим использования зарубежных счетов физическими лицами. Для государств, участвующих в автоматическом обмене, и стран ЕАЭС режим становится свободным.

Вместе с тем, российские компании существенно ограничены в использовании своих зарубежных счетов. Закон устанавливает узкий перечень разрешенных операций по зачислению денежных средств на зарубежные счета (немногим более 10). Однако экстерриториально контролировать характер и происхождение денежных средств, которые зачисляются на зарубежные счета российских резидентов, невозможно. По нашему мнению, установленные требования уведомления и ежеквартальной отчетности по зарубежным счетам являются источником информации о зарубежных счетах резидентов для ФНС России, но сегодня информация о зарубежных счетах резидентов может быть получена за счет инструмента автоматического обмена финансовой информацией ОЭСР.

ФНС, совмещая в своем лице функции и органа налогового контроля, и органа валютного контроля, таким образом подтверждает использование данных, полученных в

рамках валютного контроля, для налоговых целей – для сопоставления с данными о зарубежных счетах, полученными в рамках автообмена на основании стандарта CRS.

Согласно ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле», представление и передача документов и информации, связанных с открытием и ведением счетов, одним органом валютного контроля другому органу или агенту валютного контроля не являются нарушением коммерческой, банковской, налоговой или иной охраняемой законом тайны, а также нарушением требования об обеспечении конфиденциальности в отношении другой информации, которая стала им известна при осуществлении их полномочий. То есть использование информации, полученной в рамках валютного закона, ФНС или даже другими органами валютного контроля не нарушает законодательство.

Использование данных, полученных в рамках валютного контроля, для целей администрирования информации о зарубежных счетах, полученной в рамках автообмена, лишней раз подтверждает, что инструменты, которые продолжают в России существовать в рамках валютного закона, работают на налоговые цели.

В случае выявления несоответствия данных, полученных в рамках обмена, и данных по зарубежным счетам, когда уведомление о зарубежном счете не было предоставлено резидентом в рамках валютного законодательства, но пришло в ФНС благодаря автообмену, будут ли эти данные использоваться для валютных целей?

Положения Конвенции ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам 1988 г. и принятого в ее развитие соглашения CRS МСАА, претворяющего в жизни идеи автообмена налоговой информацией, ограничивают возможность использования полученной информации в налоговых целях, за исключением случаев, когда юрисдикция получателя позволяет использовать информацию помимо налоговых целей, а юрисдикция отправителя допускает такое дополнительное использование. Данное положение делает возможным совместное использование полученной информации с другими органами по определенным вопросам высокой значимости (например, в целях борьбы с отмыванием денежных средств, коррупцией, финансированию терроризма). При этом использование информации в валютных целях сложно признать допустимым в виду отсутствия с странах ОЭСР валютного законодательства как такового и аналогичных валютных ограничений по использованию зарубежных счетов.

Представляется, что данные, полученные в рамках международного налогового обмена, в т.ч. автоматического, не должны использоваться в целях осуществления валютного контроля, поскольку это будет приводить к нарушениям положений Конвенции 1988 г. Так ли это будет на практике, учитывая, что реципиентом информации в обоих случаях является ФНС, вызывает вопросы, будет ли это работать на практике.

Требование уведомления о зарубежных счетах – это общепризнанная международная практика. Только существовать оно должно в Налоговом кодексе и исключительно для налоговых целей.

По нашему мнению, требование уведомления о зарубежном счете должно быть перенесено в НК РФ, а ст. 12 «ФЗ о валютном регулировании и валютном контроле» (как в целом и весь ФЗ) и ст. 15.25 КоАП РФ должны быть отменены. Сохранение требования предоставления отчетности самим резидентом может быть сохранено только в отношении счетов в юрисдикциях, которые не участвуют в автообмене с Россией.

Валютные ограничения, применяемые в России (требование репатриации и ограничения по зачислению денежных средств на зарубежные счета), не используются сегодня в государствах – членах ОЭСР и рассматриваются в качестве ограничений для свободного движения капитала в значении Кодекса либерализации движения капитала ОЭСР.

Как отмечается в Peer Review по итогам оценки автоматического обмена информацией о финансовых счетах 2020 г., законодательная база России не содержит правил, препятствующих финансовым институтам, лицам или посредникам применять методы, направленные на обход необходимых процедур комплексной проверки и отчетности, а также не налагает санкций на владельцев счетов и контролирующих лиц за предоставление ложной самосертификации.

Данная проблема действительно является актуальной для России. Ненаправление в установленный срок организацией финансового рынка финансовой информации в соответствии с главой 20.1 НК РФ влечет взыскание штрафа в размере 500 000 рублей. Невключение организацией финансового рынка финансовой информации о клиенте организации финансового рынка, выгодоприобретателе и (или) лицах, прямо или косвенно их контролирующих, влечет взыскание штрафа в размере 50 000 рублей за каждый факт такого нарушения. Ответственность за данные нарушения не является существенной для организаций финансового рынка.

Эффективных мер ответственности за предоставление ложных сведений владельцами счетов и контролирующими лицами в российском законодательстве не предусмотрено. В случае непредставления клиентом запрашиваемой в соответствии с главой 20.1 НК РФ информации организация финансового рынка вправе отказать в совершении операций, осуществляемых в пользу или по поручению клиента по договору, предусматривающему оказание финансовых услуг, и (или) расторгнуть в одностороннем порядке договор, предусматривающий оказание финансовых услуг, уведомив об этом клиента не позднее одного рабочего дня, следующего за днем принятия решения.

В соответствии со ст. 142.4.НК РФ, если в результате проведения процедур должной осмотрительности организация финансового рынка выявит недостоверность или неполноту представленной клиентом информации либо придет к выводу о противоречии представленной клиентом информации сведениям, имеющимся в распоряжении организации финансового рынка, в том числе полученным из иных общедоступных источников информации, организация финансового рынка вправе отказать в заключении договора, предусматривающего оказание финансовых услуг, либо в одностороннем порядке расторгнуть заключенный договор, предусматривающий оказание финансовых услуг. Положения НК РФ предусматривают право, а не обязанность отказать в заключении договора или в одностороннем порядке расторгнуть контракт.

Страны – участницы CRS МСАА устанавливают ответственность как для клиентов, заявляющих ложную информацию в самосертификации (вплоть до уголовной ответственности), так и для финансовых институтов. Соответствующие положения об ответственности могут быть установлены и в России. Мы считаем важным определить на площадке ОЭСР совместно со странами – участницами многостороннего обмена гармонизированные подходы к ответственности за оказание помощи клиентам в уклонении от отчетности и предоставления ложных сведений в рамках самосертификации.

Великобритания исключена из списка стран, участвующих в автоматическом обмене с Россией (из перечня ФНС) еще в 2019 г. При этом многие россияне до сих пор хранят свои активы в Великобритании. Состоятельные россияне начали активно инвестировать свои средства в активы и недвижимость Великобритании начиная с середины 90-х годов. За это время в туманный Альбион «уплыли» миллиарды долларов российских бизнесменов и чиновников. По данным агентства недвижимости Knight Frank, около пятой части элитной недвижимости в Лондоне принадлежит русскоговорящим гражданам.

Таким образом, в России сохраняется ряд проблем в имплементации стандарта автоматического обмена информацией, которые в первую очередь связаны с отсутствием эффективных механизмов ответственности за нарушение самосертификации и с сохранением требований валютного контроля.

Россия подписала СбС МСАА 26 января 2017 г. Первое обязательство по СбСР Россия реализовала в 2018 году в отношении информации за 2017 г. МНК в России могли предоставить на добровольной основе информацию за 2016 г.

В целях применения стандарта СбСг в России были внесены правки в налоговое законодательство России. Федеральным законом от 27.11.2017 N340-ФЗ введено в Налоговый кодекс новое понятие — международная группа компаний (МГК).

Нововведения касаются групп компаний, которые по итогам финансового года получили доход (выручку) согласно консолидированной финансовой отчетности в размере:

— от 50 млрд. руб. и более, если материнская компания группы - налоговый резидент РФ;

— от суммы, установленной законодательством иностранного государства или территории для возникновения обязанности для подачи их странового отчета, если материнская компания группы - налоговый резидент данного иностранного государства или территории.

Так, в России минимальный порог консолидированной финансовой выручки установлен в национальной валюте – 50 млрд руб. (на момент 2016-2017 г. сумма эквивалента 750 млн евро, на момент 2021 г. эта сумма эквивалентна примерно 555, 5 млн евро).

По общему правилу страновой отчет представляется в обязательном порядке, если материнская компания или уполномоченный участник МГК является резидентом РФ (п.2 ст. 105.16-3 НК РФ). Однако п. 6 ст. 105.16-3 НК РФ устанавливает перечень налогоплательщиков, которые вправе не предоставлять страновую отчетность:

1. участник МГК, материнская компания международной группы компаний или уполномоченный участник международной группы компаний, которой признается налоговым резидентом иностранного государства, в отношении которого соблюдаются все следующие условия:

– в государстве установлены аналогичные требования по подаче странового отчета;

– такое государство является участником международного договора Российской Федерации по международному автоматическому обмену страновыми отчетами;

– государство не включено в перечень территорий, допускающих систематическое неисполнение обязательств по автоматическому обмену страновыми отчетами;

– государство уведомлено об участнике Группы, на которого возложена обязанность по представлению странового отчета.

2. Налогоплательщик является участником МГК, общая сумма выручки которой, согласно консолидированной финансовой отчетности за год, предшествующий отчетному периоду, составляет менее 50 млрд рублей.

Участники МГК должны подать отчет необходимо не позднее 12 месяцев с даты окончания отчетного периода. Также российское законодательство налагает обязанность

участников МГК-налогоплательщиков по НК РФ представлять страновой отчет по требованию ФНС.

Формат и порядок заполнения странового отчета установлен Приказом ФНС России от 06.03.2018 N ММВ-7-17/123@ (ред. от 16.07.2020) «Об утверждении формата странового отчета международной группы компаний по государствам (территориям), налоговыми резидентами которых являются участники международной группы компаний, порядка его заполнения и представления в электронной форме».

Налоговое законодательство России устанавливает ответственность за несоблюдение сроков подачи мастер файла (3 месяца с момента получения уведомления) и локального файла (30 дней со дня получения требования от ФНС) – штраф в размере 100 тыс. руб. (ст.129.11 НК РФ). За нарушение срока подачи странового отчета (12 месяцев с даты окончания отчетного периода, либо в установленный срок в требовании ФНС) или за предоставление недостоверных сведений в страновом отчете Налоговый кодекс РФ также предусматривает штраф в размере 100 тыс. руб. (ст.129.10 НК РФ).

Российское налоговое законодательство установило 2-летний переходный период (до 2019 г.), в течение которого в отношении организаций финансового рынка и международных групп компаний не будут действовать предусмотренные законодательством штрафы. Стоит отметить, что страны ОЭСР при имплементации стандарта СbCR устанавливали переходный период для МНК и предоставляли продленный срок подачи уведомления СbС, как правило, до 1 года (например, Нидерланды).

Россия получает информацию от 75 юрисдикций по соглашению СbС МСАА и предоставляет информацию 60 юрисдикциям. По данным ФНС России, по состоянию на 2020 г. автоматический обмен страновыми сведениями проходит с более чем 50 юрисдикциями, в том числе с основными торговыми экономическими партнерами из стран ЕС, БРИКС, Швейцарией, а также многими офшорными территориями – Каймановыми и Бермудскими островами и др. Перечень стран, с которыми Россия осуществляет автоматический обмен страновыми отчетами, устанавливается Приказом Федеральной налоговой службы от 3 ноября 2020 г. N ЕД-7-17/789@ "Об утверждении Перечня иностранных государств (территорий), с компетентными органами которых осуществляется автоматический обмен страновыми отчетами.

По данным ОЭСР о страновой отчетности за 2016 г., 341 группа МНК с материнской компанией-налоговым резидентом США сообщили о ведении деятельности в России, общая прибыль которых составляет более 36 млрд долл. США.

Согласно Peer Review за 2020 г. (3 фаза) в России правовая и административная база для реализации стандарта СbCR соответствует практически всем техническим



требованиям, за исключением 2 аспектов. России рекомендуется внести изменения в национальную правовую базу или иным способом обеспечить соответствие условий локальной подачи файлов требованиям технического задания (Terms of reference for the conduct of peer review of the Action 13 minimum standard on CbCR Национальное законодательство должно содержать положения в отношении порядка и условий локальной подачи файлов. В частности, локальная подача файлов должна требоваться только в обстоятельствах, изложенных в техническом задании. Также России рекомендуется обеспечить, чтобы положения о правоприменении и мониторинге, относящиеся к эффективному выполнению CbCR, были предусмотрены в соответствии с техническим заданием с первого отчетного периода. Данные рекомендации остаются неизменными после Peer review 2017/2018.

Правовая и административная база России соответствует всем техническим требованиям соблюдения минимального стандарта CbCR, за исключением требования в отношении подачи локального файла и обеспечения соблюдения положений о принудительном исполнении (enforcement provisions) и мониторинга эффективного внедрения стандарта CbCR.

В рамках Экспертного обзора (Peer review) 2017/2018 гг. для России была сформулирована рекомендация о приведении национального законодательства в соответствие с требованиями стандарта CbCR в отношении подачи локального файла. Подача локального файла требуется только в обстоятельствах, изложенных в техническом задании (Terms of Reference).

В рамках Экспертного обзора (Peer review) 2017/2018 гг. для России была сформулирована рекомендация о том, чтобы Россия внесла поправки в свое законодательство или иным образом предприняла шаги для обеспечения соблюдения положений о принудительном исполнении (enforcement provisions) и мониторинга, касающихся эффективного выполнения CbCR. Эта рекомендация остается в силе.

Национальная правовая и административная база России приведена в соответствие с техническими требованиями стандарта CbCR не полностью. Для полного соответствия требуется законодательно закрепить или иным способом обеспечить соблюдения требования относительно обстоятельств локальной подачи файлов, обозначенных в техническом задании стандарта (Terms of Reference), а соблюдения положений о принудительном исполнении (enforcement provisions) и мониторинга, касающихся эффективного выполнения CbCR. В частности, требуется внести правки в п.3 ст. 105.16-3 НК РФ, установив, что национальная документация предоставляется исключительно для налоговых целей: «Национальная документация представляется по требованию

федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, в порядке и сроки, которые установлены статьями 105.15 и 105.17 настоящего Кодекса, исключительно для налоговых целей».

Технические требования стандарта CbCR устанавливают, что обязательство по подаче локального файла могут быть применены только в случае, если налогоплательщикам гарантируется соблюдение конфиденциальности, требований надлежащего использования информации. Ст. 105.16-3 НК РФ не содержит положений относительно обеспечения конфиденциальности и надлежащего использования при предоставлении налогоплательщиком национальной документации. Таким образом, для соответствия техническим требованиям стандарта CbCR следует внести правки в ст. 105.16-5 НК РФ, дополнив ее пунктом 6: «6. Федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, обеспечивается конфиденциальность информации, предоставленной в рамках национальной документации, является конфиденциальной».

П. 3 ст. 105.16-3 устанавливает, что глобальная документация и национальная документация представляются участником международной группы компаний, который является налогоплательщиком в соответствии с налоговым законодательством России. Однако в НК РФ не отражены положения технических требований стандарта CbCR относительно случаев, когда подача локального файла отчета CbCR не является обязательной.

### **3. Предложения по развитию инструментов автообмена**

С целью минимизации рисков уклонения от уплаты налогов и повышения эффективности работы инструментов автоматического обмена налоговой информацией необходимы предпринять ряд шагов, направленных на улучшение функционирования инструментов автоматического обмена - CRS MCAA и CbC MCAA.

*Можно сформулировать следующие предложения по развитию CRS MCAA:*

Дальнейшее совершенствование и развитие инструмента автоматического обмена информацией по зарубежным счетам CRS MCAA. В частности, для повышения целостности работы инструмента необходимо включение в охват его действия электронных денежных средств и криптоактивов. Отсутствие централизованного контроля над виртуальными активами, свойственная им псевдоанонимность, возникающие сложности проведения оценки стоимости криптоактивов, присущие им гибридные характеристики, а также стремительное развитие блокчейн-технологий усложняют процесс оценки выполнения налоговых обязательств. Виртуальные активы используются как для платежей,

так и для целей инвестирования. Как и в ситуации с «традиционными» финансовыми инструментами, доходы, полученные от виртуальных активов, чаще всего подлежат налогообложению. Соблюдение налоговых требований зависит от созданной системы отчетности и эффективного доступа налоговой службы к актуальной и достоверной информации. Требования CRS МСАА предусматривают обязательство финансовых посредников предоставлять отчетность налоговым администрациям и создают основу для обмена информацией между государствами-участниками. В отношении виртуальных активов и электронных денег такие обязательства не установлены, поскольку виртуальные активы и электронные деньги, а также посредники – платформы обмена виртуальных валют (криптовалюты) и институты электронных денег, в настоящее время не полностью охвачены CRS МСАА.<sup>1</sup> Представляется, что охват CRS МСАА должен быть расширен за счет включения в него платформ обмена виртуальных валют и институтов электронных денег. Соответствующие поправки могут быть включены в текст Общего стандарта отчетности (CRS), чтобы обеспечить единообразное применение требований к новым типам финансовых активов. Также важно определить на площадке ОЭСР совместно со странами-участницами многостороннего обмена гармонизированные подходы к ответственности за оказание помощи клиентам в уклонении от отчетности и предоставлении ложных сведений в рамках самосертификации.

Создание международно-правовых основ для беспрепятственного использования данных CRS МСАА для целей противодействия отмыванию денежных средств, полученных преступным путем, и борьбы с коррупцией. Налоговая информация становится важным источником данных для раскрытия не только налоговых преступлений, но и других финансовых преступлений, связанных, например, с коррупцией, отмыванием денежных средств, полученных преступным путем, и пр. Ключевое значение для использования потенциала налоговых данных для раскрытия финансовых преступлений имеет улучшение взаимодействия налоговых органов с другими органами, расследующими подобные преступления. Страны активно развивают межведомственное сотрудничество между налоговыми органами, подразделениями финансовой разведки и правоохранительными органами для повышения эффективности выявления и расследования подобных преступлений. Но даже после создания правовых рамок для обмена данными между компетентными органами внутри страны, остается вопрос возможности использования данных, полученных от зарубежных коллег. Действительно, определенные сложности с использованием данных, полученных в рамках международного обмена, для расследования

---

<sup>1</sup> <https://oecd-russia.org/news/es-v-pogone-za-bitkojnom-.html>

неналоговых преступлений связаны с положениями о конфиденциальности информации, в отношении которой осуществляется обмен. Одной из проблем системы автоматического обмена по зарубежным счетам, реализованной за счет инструмента CRS MCAA ОЭСР, является целевое ограничение использования данных, допускающее использование информации только в налоговых целях. ОЭСР признает возможным использование информации для целей, отличных от указанных в Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам 1988 г., только при соблюдении установленных Конвенцией условий. В связи с этим представляется необходимым принятие многостороннего документа, предусматривающего более широкую возможность использования информации, полученной в рамках международного обмена налоговой информацией, в целях борьбы с коррупцией и отмыванием денег (в т.ч. с учетом опыта Декларации Punta del Este Declaration), а также широкое включение дополнительных формулировок в соответствии с п. 12.3 Комментариев к ст. 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, которая предусматривает «обмен налоговой информацией налоговых органов с другими правоохранительными и судебными органами по некоторым приоритетным вопросам (например, по вопросам борьбы с отмыванием денежных средств, коррупции, финансирования терроризма)», в двусторонние налоговые соглашения. Таким образом, важно инициировать на площадке ОЭСР принятие многостороннего документа, предусматривающего возможность использования информации AEOI и других налоговых данных, полученных в рамках международного обмена налоговой информацией на основе Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам 1988 г., в целях борьбы с коррупцией и отмыванием денег.

Повышение прозрачности схем приобретения гражданства и (или) резидентства за инвестиции (CBI/RBI), в т.ч. за счет введения их в охват законодательства о противодействии отмыванию денежных средств, полученных преступным путем, гармонизация требования к ответственности финансовых институтов и клиентов за нарушение правил прозрачности в процессе приобретения гражданства и (или) резидентства за инвестиции. Только в Европейском союзе существует около 20 схем приобретения гражданства и резидентства за счет инвестиций. В совместном отчете Transparency International и Global Witness в 2018 г. отмечалось, что такие схемы дали Европейскому союзу более 6000 новых граждан и около 100 000 новых резидентов в период с 2008 г. За счет подобных схем государствам-членам ЕС удалось привлечь порядка 25 миллиардов евро прямых иностранных инвестиций. Для минимизации рисков злоупотреблений в использовании подобных схем для уклонения от автоматического обмена на площадке ОЭСР необходимо определить минимальные стандарты в отношении

процедур должной осмотрительности (due diligence) и проверки безопасности таких схем, создать инструмент для обмена информацией о завершенных и отклоненных заявках на получение гражданства или резидентства за инвестиции для возможности проведения проверки лиц, приобретающих соответствующее гражданство или резидентство. На площадке ФАТФ при взаимодействии с ОЭСР важно разработать рекомендации, в соответствии с которыми все агенты и посредники, предоставляющие услуги заявителям, должны подпадать под законодательство по борьбе отмыванием денег. Также необходима разработка обязательного кодекса поведения, осуществление надзора за регулируруемыми агентами и посредниками и создание публичных реестров поставщиков услуг в странах.

Развитие Типовых правил обязательного раскрытия информации о схемах избежании CRS и непрозрачных оффшорных структурах (MDR) ОЭСР. Принимая во внимания положения Типовых правил MDR, многие юрисдикции устанавливают законодательные требования для посредников или налогоплательщиков сообщать в компетентные органы о том, что они продают, внедряют или участвуют в схемах или договоренностях с определенными признаками, связанными с трансграничным агрессивным налоговым планированием, оффшорными структурами и схемами уклонения от автоматического обмена информацией. Несообщение соответствующей информации может стать основанием для возбуждения уголовного или инициирования гражданского иска. В Европейском союзе была принята Директивы ЕС 2018/822, предусматривающая необходимость принятия государствами-членами национального законодательства об обязательных правилах раскрытия информации, которые содержат существенные штрафы за нарушение требований раскрытия. Таким образом, в ЕС на региональном уровне созданы нормативно-правовые основы для автоматического обмена информацией в рамках соблюдения обязательных правил раскрытия. На площадке ОЭСР универсальный инструмент обмена еще не создан. Таким образом, необходима разработка на площадке ОЭСР многостороннего инструмента автоматического обмена информацией о схемах уклонения от автоматического обмена, определение минимальных требований по установлению обязательств для посредников по раскрытию схем уклонения и ответственности за несоблюдение, а также выработка рекомендации по борьбе с посредниками, включая программу международного сотрудничества с учетом опыта J5).

Совершенствование инструмента Peer Review. ОЭСР в рамках проведения Peer Review необходимо предусмотреть формирование конкретных рекомендаций для юрисдикций с учетом национального законодательства, охват смежных с CRS МСМ вопросов (например, ограничений по использованию зарубежных счетов в рамках валютного законодательства). В рамках подготовки ежегодного отчета по Peer Review

представляется необходимым предусмотреть возможность включения лучших практик по обеспечению должной осмотрительности и типовых ошибок, которые случаются в связи со сложностями в толковании Общего стандарта отчетности.

*Для повышения эффективности работы СвС МСАА необходимо:*

Развитие инструмента СвС МСАА (обязательное требование к минимальному раскрытию результатов отчетности, публичный СвСР, гармонизация страновых требований). Предлагается установить требование о публичном раскрытии информации, содержащейся в межстрановой отчетности СвСР. Согласно стандарту Action 13 BEPS предметом обмена налоговой информацией является непосредственно межстрановой отчет – Country-by-Country Reporting (мастер-файл и локальный файл подаются в национальный налоговый орган). В отношении всех поданных МНК документов соблюдается принцип конфиденциальности и надлежащего использования. Межстрановая отчетность подается МНК в налоговый орган, но не раскрывается публично. Однако наблюдается тенденция введения требования о публичном раскрытии информации, содержащейся в межстрановой отчетности, для обеспечения большей транспарентности. Например, Стандарты отчетности в области устойчивого развития Глобальной инициативы по отчетности (GRI). В 2019 году GRI выпустила стандарт по налогам (GRI 207), который содержит требование о публичном СвСР (Tax 207-4) и вступает в силу с января 2021 года.<sup>2</sup> В ЕС рассматривается инициатива публикации межстрановых отчетов МНК.<sup>3</sup> В настоящее время в ЕС принята временная мера – все участники группы МНК должны будут раскрыть информацию следующую информацию: краткое описание деятельности, количество сотрудников, чистый оборот (включая оборот связанных сторон), прибыль или убыток до налогообложения, начисленные и уплаченные налоги и сумма накопленной прибыли. В случае существенных расхождений между отчетными суммами начисленного подоходного налога и уплаченного подоходного налога отчет должен включать общую описательную часть с объяснением этих расхождений. Информация должна быть разбита по каждому государству-члену ЕС, в котором действует группа, а также по каждой юрисдикции, которую ЕС считает не сотрудничающей или которая находилась в «сером» списке ЕС не менее двух лет. Информация, касающаяся всех других юрисдикций, может быть представлена на агрегированном уровне. Предполагается, что требование о публичном раскрытии информации обеспечит больший контроль над тем, платят ли МНК налоги там, где они

---

<sup>2</sup> <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-policy-bulletin/assets/pwc-eu-directive-proposals-would-widen-public-cbcr.pdf>

<sup>3</sup> <https://publications.parliament.uk/pa/cm5801/cmselect/cmeuleg/229-xxxv/22906.htm>

получают свою прибыль, минимизирует риск для инвесторов, обеспечив большее раскрытие информации о компаниях.

Предлагается гармонизировать требования стран к межстрановой отчетности. В некоторых юрисдикциях применяют разные требования к подаче межстрановой отчетности. Например, в ряде стран нет требования о подаче локального файла. Нет единого требования о языке, на котором заполняется отчетность (например, в России отчетность подается на русском языке, в Бельгии компании могут подать отчетность на французском, немецком, датском или английском языках). Различная интерпретация правил подачи межстрановой отчетности, в свою очередь, возлагает дополнительные расходы на МНК.

Развитие международной программы совместного комплаенса ICAP. В частности, необходимо расширение охвата участников – стран и многонациональных корпораций, участвующих в программе, обеспечение открытости данных о результатах программы за счет публикации информации о количестве участвующих МНК и ключевых результатах, достигнутых благодаря ICAP, на официальном сайте ОЭСР. Для устранения правовой неопределенности необходима более детальная регламентация координации команды ICAP и налоговых администраций, определение правового статуса решений в рамках ICAP, а также определение единых стандартов охвата вопросов, исследуемых в рамках ICAP.

Совершенствование инструмента Peer Review: оценка нормативно-правовой базы по трансфертному ценообразованию, определение подходов к ответственности, формирование конкретных рекомендаций для юрисдикций). Инструмент экспертной оценки Peer Review осуществляет анализ правовой и административной базы, созданной юрисдикцией для внедрения стандарта отчетности CbC. В настоящее время при Peer Review для оценки правовой и административной базы имплементации стандарта BEPS Action 13 используются данные опросника, в котором страны обозначают национальное законодательство, связанное с обязательствами по межстрановой отчетности CbCR. В целях совершенствования инструмента Peer Review стоит включить также оценку нормативно-правовой базы по трансфертному ценообразованию с целью оценить риски применения данной схемы минимизации уплачиваемых налогов. Например, определение в национальном законодательстве контролируемых сделок, порядка проведения налогового контроля сделок между взаимозависимыми лицами, входящими в одну МНК, какие методы трансфертного ценообразования включены в национальное законодательство и др.

Представляется также необходимым при выявлении несоответствия правовой и/или административной базы требованиям минимального стандарта BEPS Action 13 CbCR в Peer Review предоставлять юрисдикциям конкретные рекомендации по исправлению несоответствия, варианты решения проблем внедрения требований стандарта.

#### **4 Предложения по повышению эффективности участия России в инструментах автоматического налогового обмена**

С целью минимизации рисков уклонения от уплаты налогов и повышения эффективности работы инструментов автоматического обмена налоговой информацией необходимы предпринять ряд шагов, направленных на повышение эффективности участия России в инструментах автоматического налогового обмена ОЭСР — CRS МСАА и СбС МСАА.

Предложения по повышению эффективности участия России в CRS МСАА:

Введение ответственности за ложную самосертификацию клиентов и ужесточение ответственности финансовых институтов за нарушение требований, предусмотренных Общим стандартом отчетности. Как отмечается в Peer Review по итогам оценки автоматического обмена информацией о финансовых счетах 2020 г., законодательная база России не содержит правил, препятствующих финансовым институтам, лицам или посредникам применять методы, направленные на обход необходимых процедур комплексной проверки и отчетности, а также не налагает санкций на владельцев счетов и контролирующих лиц за предоставление ложной самосертификации.

Данная проблема действительно является актуальной для России. Ненаправление в установленный срок организацией финансового рынка финансовой информации в соответствии с главой 20.1 НК РФ влечет взыскание штрафа в размере 500 000 рублей. Невключение организацией финансового рынка финансовой информации о клиенте организации финансового рынка, выгодоприобретателе и (или) лицах, прямо или косвенно их контролирующих влечет взыскание штрафа в размере 50 000 рублей за каждый факт такого нарушения. Ответственность за данные нарушения не является существенной для организаций финансового рынка. Эффективных мер ответственности за предоставление ложных сведений владельцами счетов и контролирующими лицами в российский законодательстве не предусмотрено. В случае непредставления клиентом запрашиваемой в соответствии с главой 20.1 НК РФ информации организация финансового рынка вправе отказать в совершении операций, осуществляемых в пользу или по поручению клиента по договору, предусматривающему оказание финансовых услуг, и (или) расторгнуть в одностороннем порядке договор, предусматривающий оказание финансовых услуг, уведомив об этом клиента не позднее одного рабочего дня, следующего за днем принятия решения. В соответствии со ст. 142.4. НК РФ, если в результате проведения процедур должной осмотрительности организация финансового рынка выявит недостоверность или



неполноту представленной клиентом информации либо придет к выводу о противоречии представленной клиентом информации сведениям, имеющимся в распоряжении организации финансового рынка, в том числе полученным из иных общедоступных источников информации, организация финансового рынка вправе отказать в заключении договора, предусматривающего оказание финансовых услуг, либо в одностороннем порядке расторгнуть заключенный договор, предусматривающий оказание финансовых услуг. Положения НК РФ предусматривают право, а не обязанность отказать в заключении договора или в одностороннем порядке расторгнуть контракт.

Соответствующая проблема должна быть устранена за счет внесения поправок в КоАП РФ и УК РФ, предусматривающих усиление ответственности для финансовых институтов, допускающих нарушения во внедрении процедур должной осмотрительности, а также установление уголовной ответственности за ложную самосертификацию для клиентов и лиц, способствующих в принятии ложных документов о самосертификации.

В России также должна быть сформирована позиция в отношении определения новых субъектов (операторов инвестиционных платформ и оператор информационной системы, в которой осуществляется выпуск цифровых финансовых активов) в качестве организаций финансового рынка для целей автоматического обмена, в т.ч. с учетом работы, которая ведется в настоящее время ОЭСР с целью включения виртуальных активов в охват стандарта автоматического обмена информацией.

Разработка руководства по рисковому схемам уклонения, в т.ч. CBI/RBI. ФНС России необходимо применять меры против использования налоговыми резидентами РФ схем уклонения от отчетности, включая схемы приобретения резидентства / гражданства за счет инвестиций (residence and citizenship by investment (CBI/RBI) schemes)<sup>4</sup>, которые дают правовые основания для получения статуса налогового резидентства (в ряде случаев без требования фактического нахождения в стране в течение продолжительного времени), и запрашивать в индивидуальном порядке информацию по налоговым резидентам в таких странах.

Реализация мер по борьбе с преступлениями белых воротничков, включая создание института по защите осведомителей, введение специальных положений об ответственности и др. В России сегодня широко распространено предложение схем налоговой оптимизации. Например, в 2018 г. по ч. 3 ст. 159 УК РФ (Мошенничество) лицо привлекли к ответственности за организацию коммерческих семинаров по уходу от налогов. При этом

---

<sup>4</sup> <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/residence-citizenship-by-investment/>

специальной ответственности для консультантов, предлагающих схему уклонения от налогов, нет. Поэтому необходимо определение профессиональных посредников как соучастников налоговых и экономических преступлений, а также установление продолжительных сроков давности с учетом трудоемкости и сложности расследований. В России в настоящее время не принят комплексный закон для защиты прав осведомителей. Созданы только самые общие основы для защиты участников уголовного процесса в рамках ФЗ «О государственной защите потерпевших, свидетелей и иных участников уголовного судопроизводства». Нормы закона распространяются только на тех, кто уведомил о коррупционном преступлении правоохранительные органы, а лица, сообщившие о коррупционном правонарушении, остаются без государственной защиты. Законопроект, предусматривающий меры защиты людей, которые уведомили работодателя, прокуратуру или государственные органы о коррупционных правонарушениях, которые совершены в госорганах, органах местного самоуправления или организациях, был внесен в Государственную думу еще в 2017 г., но был отклонен. Компетентным органам (в частности, Минюсту и Минэкономразвития совместно с другими компетентными органами) необходимо разработать проект федерального закона о защите осведомителей, учитывающего стандарты ОЭСР в части механизмов и гарантий защиты. Также необходимо разработать рекомендации для частного сектора, направленных на создание механизма предоставления информации о фактах правонарушений, определение ответственного структурного подразделения компании, которое работает с осведомителями и проводит внутреннее расследование, определение политик по защите осведомителей в компании, доведение информации о политике по защите осведомителей до сотрудников, определение мер защиты осведомителей (компенсация судебных и медицинских расходов, перевод работника на другую должность и др.), определение мер в отношении лиц, которые мстят осведомителям, и др.

Отмена ограничений по зарубежным счетам и развитие автоматического обмена, в том числе со странами ЕАЭС. Задача получения информации по зарубежным счетам должна быть решена именно за счет более механизма получения информации по зарубежным счетам в рамках международного обмена информацией (CRS MCAA). Необходимо отменить требование уведомления и отчетности по зарубежным счетам в ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле», перенести эти требования в НК РФ, а также поэтапно отменить требования подачи отчетности в отношении счетов в странах, с которыми Россией уже осуществляется международный автоматический обмен.

Предложения для России по введению публичного СбСР (с учетом предложений ЕС):

С целью повышения налоговой прозрачности предлагается ввести требование для МНК обеспечить раскрытие информации, содержащейся в страновом отчете. В частности, предлагается сделать общедоступной информацию относительно объема прибыли группы МНК, объема продаж, количества сотрудников, суммы уплаченных налогов и распределенной прибыли, а также о том, где получена прибыль и где уплачиваются налоги. В этой связи предлагается внести изменения в ст. 105.16-6 НК РФ, добавив пункт 5: «Налогоплательщик, являющийся участником международной группы компаний, у которого обязанность по представлению странового отчета, должен обеспечить публичное раскрытие информации, предусмотренной п.1 ст. 105.16-6.». Таким образом, налогоплательщиками, на которых возложена обязанность по подаче межстрановой отчетности, будет обеспечена общедоступность сведений, содержащихся в страновом отчете (сумма доходов, сумма исчисленного налога, сумма уплаченного налога и др.)

Активизация участия в ICAP, реализация международных программ совместного комплаенса в ЕАЭС. В качестве пилотного проекта программа международного сотрудничества, направленная на развитие взаимодействия налоговых органов и крупнейших региональных налогоплательщиков, может быть реализована в рамках ЕАЭС. Это позволит наладить механизмы сотрудничества компетентных органов государств-членов ЕАЭС и снизить риски несоблюдения налогового законодательства. По итогам региональной пилотной программы налоговые органы государств-членов ЕАЭС и компании из ЕАЭС смогут присоединиться к многосторонней программе на площадке ОЭСР.

Предложения по обеспечению в России эффективного режима ответственности за нарушение требований отчетности поCbCR. В настоящее время за нарушение требований отчетности поCbCR предусмотрен штраф в размере от 50 до 100 тыс. руб. (ст. 129.9-129.11 НК РФ). Представляется необходимым существенно увеличить штраф за нарушение требований отчетности поCbCR. Например, во Франции за несоблюдение требований в отношении отчетности поCbCR в соответствии со ст. 1729 Налогового кодекса предусмотрен штраф в размере до 100 тыс. евро (8,6 млн руб)<sup>5</sup>. В Великобритании за подачу некорректной информации в отчете CbCR составляет 3000 фунтов (307 тыс. руб.).<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> <https://wts.com/wts.com/insights/tp-documentation/country-sheets/wts-country-tp-guide---france.pdf>

<sup>6</sup> <https://www.legislation.gov.uk/uksi/2016/237/regulation/14/made>

В Нидерландах максимальный штраф за несоблюдение требований СбС (в отношении отчета СбС, и обязательств по уведомлению СбС) составляет 820 тыс. евро (71 млн руб.).<sup>7</sup>

---

7

[https://www.tax-consultants-international.com/read/country\\_by\\_country\\_reporting\\_CBC\\_Netherlands?submenu=3570&sublist=3686&subsublis t=3274](https://www.tax-consultants-international.com/read/country_by_country_reporting_CBC_Netherlands?submenu=3570&sublist=3686&subsublis t=3274)

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

С одной стороны, автоматический обмен – это всего лишь административный инструмент для обмена информацией между компетентными налоговыми органами стран, но с другой – это комплексный инструмент, который кардинальным образом меняет ситуацию для владельцев зарубежных активов и работы транснациональных корпораций, которые использовали их для уклонения от налогов и которым пришлось по-новому оценить свои налоговые риски.

Если в ситуации отсутствия автоматического обмена (первый автоматический обмен в рамках CRS МСАА был начат в 2017 г.) у налоговых резидентов была возможность использовать банковские счета в классических оффшорных юрисдикциях (Британские виргинские острова, о. Мэн и др.), и они ей охотно пользовались, то с началом автоматического обмена резидентам пришлось задумываться о том, будут ли страны, в банках которых у них открыты финансовые счета, участвовать в многостороннем автоматическом обмене информацией. В условиях начала автоматического обмена информацией налоговые резиденты стран, участвующих в обмене, для сокрытия своих зарубежных активов используют уже не счета в классических оффшорах (поскольку они в большинстве своем участвуют в автоматическом обмене информацией), а прибегают к использованию счетов в банках, не участвующих в обмене (например, США, Грузия, Доминиканская Республика, Армения и др.). Когда автоматический обмен заработает в полную силу, будет уже невозможно скрыть зарубежные счета, поскольку почти по всем счетам подается отчетность в рамках CRS МСАА.

В 2016 г. также было принято Многостороннее соглашение об обмене межстрановыми отчетами (CbC МСАА), которое обеспечивает решение поставленной в рамках Плана BEPS ОЭСР задачи – принятие стандартизированных требований по межстрановой отчетности, которая позволит налоговым органам получить информацию, где реально была получена прибыль МНК. Стандарт Действия 13 BEPS предлагает концепцию трехуровневой документации по трансфертному ценообразованию, включая подготовку мастер-файлов, локальных файлов и межстрановой отчетности («CbCR») МНК. Предлагаемая концепция отражает намерения стран-членов G20 и ОЭСР ввести единый международный стандарт отчетности по трансфертному ценообразованию и впоследствии внедрить его в соответствующих странах.

С целью минимизации рисков уклонения от уплаты налогов и повышения эффективности работы инструментов автоматического обмена налоговой информацией

необходимо предпринять ряд шагов, направленных на улучшение функционирования инструментов автоматического обмена - CRS МСAA и СбС МСAA.

Дальнейшее совершенствование и развитие инструмента автоматического обмена информацией по зарубежным счетам CRS МСAA предполагает для повышения целостности работы инструмента необходимо включение в охват его действия электронных денежных средств и криптоактивов. Как и в ситуации с «традиционными» финансовыми инструментами, доходы, полученные от виртуальных активов, чаще всего подлежат налогообложению. Соблюдение налоговых требований зависит от созданной системы отчетности и эффективного доступа налоговой службы к актуальной и достоверной информации. Требования CRS МСAA предусматривают обязательство финансовых посредников по предоставлению отчетности налоговым администрациям и создают основу для обмена информацией между государствами-участниками. В отношении виртуальных активов и электронных денег такие обязательства не установлены, поскольку виртуальные активы и электронные деньги, а также посредники – платформы обмена виртуальных валют (криптовбиржи) и институты электронных денег в настоящее время не полностью охвачены CRS МСAA. Представляется, что охват CRS МСAA должен быть расширен за счет включения в него платформ обмена виртуальных валют и институтов электронных денег. Соответствующие поправки могут быть включены в текст Общего стандарта отчетности (CRS), чтобы обеспечить единообразное применение требований к новым типам финансовых активов. Также важно определить на площадке ОЭСР совместно со странами-участниками многостороннего обмена гармонизированные подходы к ответственности за оказание помощи клиентам в уклонении от отчетности и предоставления ложных сведений в рамках самосертификации.

Создание международно-правовых основ для беспрепятственного использования данных CRS МСAA для целей противодействия отмыванию денежных средств, полученных преступным путем, и борьбы с коррупцией. Налоговая информация становится важным источником данных для раскрытия не только налоговых преступлений, но и других финансовых преступлений, связанных, например, с коррупцией, отмыванием денежных средств, полученных преступным путем, и пр. Ключевое значение для использования потенциала налоговых данных для раскрытия финансовых преступлений имеет улучшение взаимодействия налоговых органов с другими органами, расследующими подобные преступления. Страны активно развивают межведомственное сотрудничество между налоговыми органами, подразделениями финансовой разведки и правоохранительными органами для повышения эффективности выявления и расследования подобных преступлений. Но даже после создания правовых рамок для обмена данными между

компетентными органами внутри страны, остается вопрос возможности использования данных, полученных от зарубежных коллег. Действительно, определенные сложности с использованием данных, полученных в рамках международного обмена, для расследования неналоговых преступлений связаны с положениями о конфиденциальности информации, в отношении которой осуществляется обмен. Одной из проблем системы автоматического обмена по зарубежным счетам, реализованной за счет инструмента CRS MCAA ОЭСР, является целевое ограничение использования данных, допускающее использование информации только в налоговых целях. ОЭСР признает возможным использование информации для целей, отличных от указанных в Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам 1988 г., только при соблюдении установленных Конвенцией условий. В связи с этим представляется необходимым принятие многостороннего документа, предусматривающего более широкую возможность использования информации, полученной в рамках международного обмена налоговой информацией, в целях борьбы с коррупцией и отмыванием денег (в т.ч. с учетом опыта Декларации Punta del Este Declaration), а также широкое включение дополнительных формулировок в соответствии с п. 12.3 Комментариев к ст. 26 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, которая предусматривает «обмен налоговой информацией налоговых органов с другими правоохранительными и судебными органами по некоторым приоритетным вопросам (например, по вопросам борьбы с отмыванием денежных средств, коррупции, финансирования терроризма)», в двусторонние налоговые соглашения. Таким образом, важно инициировать на площадке ОЭСР принятие многостороннего документа, предусматривающего возможность использования информации AEOI и других налоговых данных, полученных в рамках международного обмена налоговой информацией на основе Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам 1988 г., в целях борьбы с коррупцией и отмыванием денег.

Повышение прозрачности схем приобретения гражданства и (или) резидентства за инвестиции (CBI/RBI), в т.ч. за счет введения их в охват законодательства о противодействии отмыванию денежных средств, полученных преступным путем, гармонизация требования к ответственности финансовых институтов и клиентов за нарушение правил прозрачности в процессе приобретения гражданства и (или) резидентства за инвестиции. Только в Европейском союзе существует около 20 схем приобретения гражданства и резидентства за счет инвестиций. В совместном отчете Transparency International и Global Witness в 2018 г. отмечалось, что такие схемы дали Европейскому союзу более 6000 новых граждан и около 100 000 новых резидентов в период с 2008 г. За счет подобных схем государствам-членам ЕС удалось привлечь порядка 25

миллиардов евро прямых иностранных инвестиций. Для минимизации рисков злоупотреблений в использовании подобных схем для уклонения от автоматического обмена на площадке ОЭСР необходимо определить минимальные стандарты в отношении процедур должной осмотрительности (*due diligence*) и проверки безопасности таких схем, создать инструмент для обмена информацией о завершенных и отклоненных заявках на получение гражданства или резидентства за инвестиции для возможности проведения проверки лиц, приобретающих соответствующее гражданство или резидентство. На площадке ФАТФ при взаимодействии с ОЭСР важно разработать рекомендации, в соответствии с которыми все агенты и посредники, предоставляющие услуги заявителям, должны подпадать под законодательство по борьбе с отмыванием денег. Также необходима разработка обязательного кодекса поведения, осуществление надзора за регулируруемыми агентами и посредниками и создание публичных реестров поставщиков услуг в странах.

Развитие Типовых правил обязательного раскрытия информации о схемах избегания CRS и непрозрачных оффшорных структурах (MDR) ОЭСР. Принимая во внимание положения Типовых правил MDR, многие юрисдикции устанавливают законодательные требования для посредников или налогоплательщиков по сообщению в компетентные органы информации о том, что они продают, внедряют или участвуют в схемах или договоренностях с определенными признаками, связанными с трансграничным агрессивным налоговым планированием, оффшорными структурами и схемами уклонения от автоматического обмена информацией. Несообщение соответствующей информации может стать основанием для возбуждения уголовного дела или инициирования гражданского иска. В Европейском союзе была принята Директива ЕС 2018/822, предусматривающая необходимость принятия государствами-членами национального законодательства об обязательных правилах раскрытия информации, которые содержат существенные штрафы за нарушение требований раскрытия. Таким образом, в ЕС на региональном уровне созданы нормативно-правовые основы для автоматического обмена информацией в рамках соблюдения обязательных правил раскрытия. На площадке ОЭСР универсальный инструмент обмена еще не создан. Таким образом, необходима разработка на площадке ОЭСР многостороннего инструмента автоматического обмена информацией о схемах уклонения от автоматического обмена, определение минимальных требований по установлению обязательств для посредников по раскрытию схем уклонения и ответственности за несоблюдение требований, а также выработка рекомендаций по борьбе с посредниками, включая программу международного сотрудничества с учетом опыта J5.

Совершенствование инструмента Peer Review. ОЭСР в рамках проведения Peer Review необходимо предусмотреть формирование конкретных рекомендаций для



юрисдикций с учетом национального законодательства, охват смежных с CRS МСАА вопросов (например, ограничений по использованию зарубежных счетов в рамках валютного законодательства). В рамках подготовки ежегодного отчета по Peer Review представляется необходимым предусмотреть возможность включения лучших практик по обеспечению должной осмотрительности и типовых ошибок, которые случаются в связи со сложностями в толковании Общего стандарта отчетности.

Развитие инструмента СбС МСАА (обязательное требование к минимальному раскрытию результатов отчетности, публичный СбСР, гармонизация страновых требований). Предлагается установить требование о публичном раскрытии информации, содержащейся в межстрановой отчетности СбСР. Согласно стандарту Action 13 BEPS предметом обмена налоговой информацией является непосредственно межстрановой отчет – Country-by-Country Reporting (мастер-файл и локальный файл подаются в национальный налоговый орган). В отношении всех поданных МНК документов соблюдается принцип конфиденциальности и надлежащего использования. Межстрановая отчетность подается МНК в налоговый орган, но не раскрывается публично. Однако наблюдается тенденция введения требования о публичном раскрытии информации, содержащейся в межстрановой отчетности, для обеспечения большей прозрачности. Требование о публичном раскрытии информации обеспечит больший контроль над тем, платят ли МНК налоги там, где они получают свою прибыль, минимизирует риск для инвесторов, обеспечив большее раскрытие информации о компаниях.

Предлагается гармонизировать требования стран к межстрановой отчетности. В некоторых юрисдикциях применяют разные требования к подаче межстрановой отчетности. Например, в ряде стран нет требования о подаче локального файла. Нет единого требования о языке, на котором заполняется отчетность (например, в России отчетность подается на русском языке, в Бельгии компании могут подать отчетность на французском, немецком, датском или английском языках). Различная интерпретация правил подачи межстрановой отчетности, в свою очередь, возлагает дополнительные расходы на МНК.

Развитие международной программы совместного комплаенса ICAP. В частности, необходимо расширение охвата участников – стран и многонациональных корпораций, участвующих в программе, обеспечение открытости данных о результатах программы за счет публикации информации о количестве участвующих МНК и ключевых результатах, достигнутых благодаря ICAP, на официальном сайте ОЭСР. Для устранения правовой неопределенности необходима более детальная регламентация координации команды ICAP и налоговых администраций, определение правового статуса решений в рамках ICAP, а также определение единых стандартов охвата вопросов, исследуемых в рамках ICAP.

Совершенствование инструмента Peer Review: оценка нормативно-правовой базы по трансфертному ценообразованию, определение подходов к ответственности, формирование конкретных рекомендаций для юрисдикций. Инструмент экспертной оценки Peer Review осуществляет анализ правовой и административной базы, созданной юрисдикцией для внедрения стандарта отчетности СbС. В настоящее время при Peer Review для оценки правовой и административной базы имплементации стандарта BEPS Action 13 используются данные опросника, в котором страны обозначают национальное законодательство, связанное с обязательствами по межстрановой отчетности СbCR. В целях совершенствования инструмента Peer Review стоит включить также оценку нормативно-правовой базы по трансфертному ценообразованию с целью оценить риски применения данной схемы минимизации уплачиваемых налогов. Например, определение в национальном законодательстве контролируемых сделок, порядка проведения налогового контроля сделок между взаимозависимыми лицами, входящими в одну МНК, какие методы трансфертного ценообразования включены в национальное законодательство и др.