

Значение экономического присутствия в налоговой системе ОАЭ

Статья продолжает цикл публикаций, посвященных актуальным вопросам налогообложения в ОАЭ и других странах Персидского залива. Эта тема будет интересна российским компаниям, поскольку законодательство Эмиратов основано на международных правилах и общемировых подходах



А.А. Никонов,
СТАРШИЙ ПАРТНЕР
«ПЕПЕЛЯЕВ ГРУПП»
E-MAIL: info@pgplaw.ru

Интерес к теме экономического присутствия (economic substance) нарастает. Российский бизнес использует ОАЭ как «гавань» для владения активами и площадку для работы со всем остальным миром. К тому же это перспективный рынок с более чем платежеспособным спросом.

Рассматривать этот регион как свободный от налогообложения уже нельзя. Большинство стран ввели НДС, применяются акцизы. С июня 2023 г. в ОАЭ будет взиматься налог на прибыль¹. Он уже взимается в Саудовской Аравии, Омане, Кувейте и Катаре.

Релокация в страны Персидского залива не предполагает простых решений с расчетом на формальное соответствие законодательству. ОАЭ, как губка, впитывают лучшие международные практики, которые в сочетании с локальной спецификой обретают уникальные конструкции. Уяснив применяемые

¹ Тасалов К.А. Новый декрет-закон о налоге на прибыль в ОАЭ: общие и специальные антиуклонительные правила // Налоговед. 2023. № 4. С. 63–70; Никонов А.А. Комментарий [к статье К.А. Тасалова] // Налоговед. 2023. № 4. С. 71–75.

в Персидском заливе правила, можно лучше понять содержание международных принципов и концепций, взятых за основу локального регулирования. Это пригодится в работе как в странах данного региона, так и в других юрисдикциях.

Прежде чем перейти к детальному анализу заявленной темы, необходимо дать основные вводные, позволяющие понять место экономического присутствия в системе налоговых правоотношений (см. текст на полях).

Предыстория

В рамках борьбы ОЭСР и G20 с размыванием налоговой базы в 2013 г. был составлен план действий. Пятым пунктом Плана BEPS значится имплементация требования об экономическом присутствии для использования любых налоговых преференций.

При реализации Плана BEPS в 2015 г. был подготовлен отчет². В этом документе и последующих отчетах Форума по борьбе с вредными налоговыми режимами (Forum for Harmful Tax Practices – FHTP) дан стандарт (техническое руководство) для применения фактора экономического присутствия. В них:

- перечислены релевантные (географически мобильные) активности;
- определены два³ из трех элементов современного теста на экономическое присутствие;
- даны примеры операций, имеющих ключевое значение для получения дохода от релевантных активностей.

В соответствии с выработанными FHTP стандартами 30.04.2019 Кабинет министров ОАЭ выпустил Распоряжение о регулировании экономического присутствия⁴. Эти правила используются по сей день.

FHTP осуществляет постоянный мониторинг наличия правил об экономическом присутствии и их применения в безналоговых и низконалоговых юрисдикциях.

АНОНС

В следующем номере будет опубликована очередная статья из этого цикла, посвященная правилам теста на экономическое присутствие и вопросам их применения для исчисления корпоративного налога.

ОАЭ включены в предмет мониторинга. По состоянию на январь 2023 г. ФНТР признает, что нужные правила имплементированы в законодательство ОАЭ и каких-либо недостатков в них или при их применении не выявлено⁵.

Что касается экономического присутствия, надо отметить его специфику.

1. Экономическое присутствие не является критерием налогового резидентства. Точнее, для присутствия требуется больше, чем нужно для резидентства. В большинстве юрисдикций резидентами являются зарегистрированные в них лица, в том числе те, которые там не присутствуют.

2. Страны должны предоставлять налоговые преимущества лишь тем своим резидентам, кто прошел тест на экономическое присутствие в этих юрисдикциях. В противном случае они дают льготы на заработанную в других регионах прибыль. Это нарушает принципы международного налогового правопорядка, установленные на уровне ОЭСР и G20.

3. Для определения налогового резидентства может иметь значение место эффективного управления и контроля (РОЕМ) организацией. Место управления и руководства деятельностью исследуется и в рамках теста на присутствие.

При определенном стечении фактов результаты теста на экономическое присутствие могут быть использованы при определении резидентства по признаку РОЕМ. Но в других обстоятельствах смешивать их нельзя. В одном случае проверяется место управления и руководства основными операциями, приносящими доход в рамках конкретного вида деятельности. В другом – место управления и контроля за организацией.

4. Если есть угроза двойного резидентства, вовлеченные страны могут принять во внимание как РОЕМ, так и место экономического присутствия, чтобы определить, резидентом какой страны является организация.

² Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report. URL: <https://www.oecd-ilibrary.org>.

³ Нет критерия руководства и управления.

⁴ Распоряжением Кабмина ОАЭ от 10.08.2020 № 57 утверждены правила экономического присутствия в новой редакции.

⁵ Harmful Tax Practices – Peer Review Results. Inclusive Framework on BEPS: Action 5. URL: <https://www.oecd.org>.

Общие правила об экономическом присутствии в ОАЭ

В ОАЭ на федеральном уровне введены правила, обязывающие:

- выполнять требования к экономическому присутствию в ОАЭ. Иными словами, фактическое присутствие на территории Эмиратов обязательно для компаний, зарегистрированных в этой стране;
- подавать ежегодные уведомления и отчеты для подтверждения соблюдения требований к экономическому присутствию.

Эти правила ограничены списком релевантных видов деятельности (активностей) (см. текст на полях). Виды деятельности, не попавшие в список, общие правила об экономическом присутствии в ОАЭ не покрывают.

Налоговые нормы ОАЭ об экономическом присутствии

Требование обеспечить экономическое присутствие в целях налогообложения появилось в подп. «а» п. 1 ст. 18 Федерального декрета-закона от 09.12.2022 № 47/2022 «О налогообложении корпораций и предпринимательской деятельности» (далее – Закон о корпоративном налоге). Он обуславливает применение нулевой ставки к этому налогу налогоплательщиками, расположенными в свободных экономических зонах (далее – СЭЗ) ОАЭ, существенным присутствием в этой стране⁶.

Интересно, что использование нулевой ставки обусловлено поддержанием существенного присутствия в стране (ОАЭ), а не обязательно в этой зоне. Буквальное применение нормы предполагает, что тест на присутствие включает в себя те ресурсы и операции, которые осуществляются за пределами соответствующей фриз-зоны (в мейнленде).

РЕЛЕВАНТНЫЕ ВИДЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

К таким видам деятельности относятся:

- банковская деятельность;
- страхование;
- деятельность управляющих компаний инвестиционных фондов;
- предоставление финансирования (lease-finance);
- деятельность штаб-квартир;
- корабельный бизнес;
- холдинговая деятельность;
- использование результатов интеллектуальной деятельности;
- дистрибуция приобретенных у других предприятий группы товаров и деятельность центров внутригрупповых услуг.

ПРИМЕР 1

Компания А зарегистрирована в СЭЗ порта Халифа. Здесь у компании расположены офис и склады. Компания закупает товары у предприятий группы и в последующем отгружает их из СЭЗ покупателям с Ближнего Востока и из Африки. Заявки от покупателей принимает «дочка», расположенная на основной территории ОАЭ за пределами зоны.

Существенная часть операционных расходов относится к продвижению товаров. Их компания А оплачивает независимым провайдерам, которые ведут свою деятельность на территории ОАЭ. Деятельность провайдеров из мейнленда в этом случае также засчитывается для целей соблюдения условия о наличии адекватного присутствия в ОАЭ.

В подпункте «а» п. 1 ст. 17 Закона о корпоративном налоге используется термин „adequate substance“, а не „economic substance“ и не „adequate economic substance“. Отсутствие упоминания об экономическом характере присутствия не исключает применения критериев, разработанных для economic substance. Наполнение термина „substance“ должно определяться из общего принципа приоритета содержания над формой. Иногда говорят об экономическом содержании и юридической форме, иногда нет – сути дела это не меняет.

Соотношение общих правил экономического присутствия и налоговых норм

Подпункт «а» п. 1 ст. 18 Закона о корпоративном налоге обуславливает применение нулевой ставки организациями, расположенными в СЭЗ, поддержанием адекватного присутствия в ОАЭ⁶.

Если бы это условие было сформулировано как «выполнение требований» к поддержанию экономического присутствия в ОАЭ, было бы ясно, что оно применимо только к девяти релевантным видам

⁶ Maintenance adequate economic substance in the state.

⁷ Maintenance adequate economic substance in the state.

деятельности. Однако условием применения нулевой ставки определено не соблюдение требований к экономическому присутствию, а наличие адекватного присутствия в ОАЭ. Соответственно, возникает вопрос: требуется ли поддержание адекватного присутствия для целей применения нулевой ставки по нерелевантным видам деятельности?

ПРИМЕР 2

Компания оказывает консультационные услуги независимым лицам (нерелевантный вид активности) и внутригрупповые услуги (релевантная деятельность). Отчет и уведомление она должна подавать только по внутригрупповым услугам. Нужно ли поддерживать адекватное присутствие и по консультационным услугам тоже?

Можно предположить, что практика будет развиваться в таких направлениях:

- широкая трактовка, когда тестироваться на экономическое присутствие должны будут все виды деятельности; при этом правила, установленные для релевантных видов деятельности, будут применяться по аналогии и к другим видам деятельности;
- узкая трактовка, когда посчитают, что соблюдать условие об адекватном присутствии по нерелевантным видам деятельности не требуется.

У широкой трактовки тоже возможны варианты, и, какая из них возобладает, пока неясно:

- при буквальном толковании несоблюдение требования об адекватном присутствии хотя бы по одному из видов деятельности лишает налогоплательщика права на применение нулевой ставки и по остальным видам деятельности, где это требование выполнено;
- при более либеральном толковании налогоплательщик не утрачивает статуса квалифицированного участника свободной зоны по прибыли от того вида деятельности, в отношении которого обеспечено адекватное присутствие.

Уяснив
применяемые
в Персидском
Заливе правила,
можно лучше
понять
содержание
международных
принципов
и концепций

В пункте 3.27 документа, выставленного на публичное обсуждение перед принятием Закона о корпоративном налоге, предлагалось установить нулевую ставку в СЭЗ для тех, кто «поддерживает адекватный уровень присутствия и выполняет все регуляторные требования». Эта формулировка в большей степени ориентирует на широкую трактовку. В пользу узкой трактовки была бы формулировка «выполняют все регуляторные требования, включая поддержание экономического присутствия» или другая аналогичная.

Цена неисполнения условия экономического присутствия при широкой трактовке высока. Если по какому-то виду деятельности не будет адекватного присутствия в ОАЭ, то на нулевую ставку компания не сможет претендовать по всем видам деятельности, включая те, по которым тест на экономическое присутствие пройден. Закон не предусматривает утраты статуса квалифицированного участника СЭЗ в части. Налогоплательщикам, для которых этот вопрос актуален, стоит обратиться за разъяснением в федеральный налоговый орган ОАЭ. Такая возможность дана им ст. 59 Закона о корпоративном налоге.

[Ключевые слова: «ОАЭ» – «ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРИСУТВИЕ» – «НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ» – «НУЛЕВАЯ СТАВКА» – «План BEPS»]