



МАСТЕР-КЛАСС

Тест на адекватное экономическое присутствие в ОАЭ

В прошлом номере «Налоговеда» были проанализированы общие принципы экономического присутствия и его роль в налогообложении¹. Рассмотрим на примерах, как эти принципы работают при исчислении корпоративного налога в ОАЭ



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

Для целей налогообложения нет особых правил для теста на экономическое присутствие. Общие же его правила приведены в п. 1 ст. 6 Распоряжения Кабмина ОАЭ № 57, изданного в 2020 г. (далее – Распоряжение № 57). Чтобы пройти тест, надо соответствовать следующим критериям:

- 1) компания осуществляет на территории ОАЭ ключевые операции, генерирующие ее доход по соответствующему виду деятельности;
- 2) управление и руководство ее релевантным видом деятельности происходит в ОАЭ;
- 3) с учетом масштаба деятельности компания:
 - задействует при ее осуществлении работников с полной занятостью, физически находящихся на территории ОАЭ;
 - несет на территории ОАЭ адекватные операционные расходы;
 - использует для этой деятельности материальные активы, находящиеся на территории ОАЭ.

¹ Никонов А.А. Значение экономического присутствия в налоговой системе ОАЭ // Налоговед. 2023. № 5. С. 39–45.

ЭЛЕМЕНТЫ ТЕСТА НА АДЕКВАТНОЕ ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРИСУТСТВИЕ

Элемент 1. Место совершения ключевых операций, генерирующих доход (CIGA)

CIGA составляют те операции, которые имеют «центральное по степени важности значение» при извлечении дохода².

Примерный перечень таких операций для каждого из девяти видов деятельности определен п. 2 ст. 3 Распоряжения № 57. Так, для деятельности по оказанию услуг штаб-квартиры³ это:

- принятие соответствующих управленческих решений (см. текст на полях);
- или координирование деятельности предприятий группы (см. текст на полях);
- или несение общегрупповых расходов (см. текст на полях).

Поскольку перечень примерный, он может быть несовместим с характером дохода или способами его генерации в конкретной ситуации. Тогда нужно использовать не эти три примерные позиции, а свои.

При использовании примерного перечня обязательно, чтобы в наличии были сразу три направления активности штаб-квартиры⁴. Однако те, которые есть, должны осуществляться на территории ОАЭ⁵. Если большая часть операций, относящихся к CIGA, происходит в ОАЭ, а меньшая за ее пределами, тест не пройден. В то же время операции, в которые вовлечены несколько находящихся в разных странах лиц, считаются совершенными в ОАЭ, если большинство этих лиц выполнили их на территории Эмиратов.

ПРИМЕР 1

В состав CIGA по услугам штаб-квартир включено принятие бизнес-решений. В пункте 2.5 Решения № 100 разъясняется, что эти решения считаются принятыми на тер-

УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ РЕШЕНИЯ

Это решения по вопросам существенных функций и существенных рисков для предприятий группы, такие как решения о закупках, маркетинговых стратегиях и стратегии продаж, развитии продукта, стандартизации бизнес-процессов и др. (п. 2.5 Руководства).

КООДИНИРОВАНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ

Благодаря такой координации маркетинг, управление кадрами, ИТ, финансовые, налоговые операции организируются таким образом, чтобы принести наилучший результат группе в целом, а не отдельным ее членам (п. 2.5 Руководства).

ОБЩЕГРУППОВЫЕ РАСХОДЫ

Такие расходы осуществляются в интересах всей группы и распределяются между ее участниками (п. 2.5 Руководства).

ритории ОАЭ, если большинство тех, кто их принимает, находятся в Эмиратах.

Правильное определение этих операций помогает ответить на вопрос, какие операции нужно обязательно вести на территории ОАЭ, а какие нет. Неправильно определив набор CIGA, налогоплательщик может вывести за пределы ОАЭ операции, входящие в состав CIGA. И не пройдет тест.

ПРИМЕР 2

Организация предоставила внутригрупповой заем другой компании. Его условия и срок установлены казначейством группы, которое находится в другом государстве. Заем заключен на этих условиях.

В данном случае основной приносящий прибыль по займу актив – это предоставленные деньги. Однако деятельность по предоставлению этого актива включает в себя не только физическую его передачу, но и определение условий и срока займа⁶. Эта деятельность осуществлялась в другом государстве, а значит, тест не пройден.

Пункт 4.3.2 Руководства позволяет исключить из состава CIGA администрацию (back office), ИТ, бухгалтерию, юридический отдел. Если для выполнения этих функций или получения сопутствующих консультаций привлекаются внешние провайдеры, то они также могут выполнять работу за рубежом.

В целом раскрытие параметра CIGA напоминает функциональный анализ из трансфертного ценообразования (ТЦО) с локализацией места осуществления функций. Иными словами, CIGA и ТЦО имеют общий предмет исследования. Логично предположить, что установленные в ходе проверки CIGA факты будут использоваться налоговым органом при проверке соблюдения правила «вытянутой руки» и наоборот. Поэтому налогоплательщикам стоит избегать противоречий в функциональном анализе, выполненном

² Подпункт „а“ п. 4.2 Решения Минфина ОАЭ № 100 (далее – Решение № 100).

³ Подпункт „е“ п. 2 ст. 3 Распоряжения № 57

⁴ Подпункт „а“ п. 4.2 Решения № 100.

⁵ Там же.

⁶ Пункт 2.4 Руководства по релевантным активностям, утвержденного Решением № 100 (далее – Руководство).

в документации по ТЦО, и в отчетах по экономическому присутствию.

Значение же функционального анализа для целей налогообложения нельзя недооценивать. Традиционно его сводили к определению рыночной цены. Мы выяснили, что функциональный анализ влияет и на CIGA. Однако это не все. По сути, функциональный анализ – это выявление экономически значимых фактов, то есть тех, на которых строится налогообложение. Исходя из этого, несоответствие между лицами, непосредственно получившими доход, и лицами, выполняющими ключевые операции, его сгенерировавшие, может иметь существенное значение и для определения той юрисдикции, которая вправе претендовать на обложение налогом части этого дохода.

ПРИМЕР 3

В примере 2 налоговые органы страны заемщика могут разделить доход на две части.

Часть дохода (процентов), приходящаяся на деятельность казначейства, связанную с предоставлением займа, подлежит обложению у источника выплаты в соответствии с СИДН между страной заемщика и страной казначейства. Оставшаяся часть подлежит обложению налогом у источника по правилам СИДН между страной заемщика и страной заимодавца.

Элемент 2. Место управления и руководства деятельностью

Место управления и руководства соответствующей деятельностью должно быть в ОАЭ. В подпункте „b“ п. 4.2 Решения № 100 указано, что адекватное количество собраний членов совета директоров⁷ проведено в ОАЭ и они посетили эти собрания. Нужно количество определяется исходя из масштабов и иной специфики операций налогоплательщика. Используются нормы

**ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ
ХОЛДИНГОВЫХ
КОМПАНИЙ
ВКЛЮЧЕНА
В СОСТАВ ВИДОВ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ,
ПО КОТОРЫМ
НУЖНО
ПОДТВЕРДИТЬ
ЭКОНОМИЧЕСКОЕ
ПРИСУТСТВИЕ
В ОАЭ**

корпоративного законодательства и положения учредительных документов, регулирующие этот вопрос.

Собрание «засчитывается», если:

- оно оформлено протоколом;
- эти протоколы хранятся в ОАЭ;
- в них зафиксированы все стратегические решения, принятые на собрании;
- протоколы подписаны членами совета, физически присутствующими в ОАЭ;
- обеспечен предусмотренный законом или учредительными документами кворум собрания, и те, кто на нем присутствовали, были в ОАЭ;
- члены совета директоров обладают необходимыми знаниями и опытом для выполнения возложенных на них обязанностей, а не просто оформляют своим присутствием решение, принятое за них кем-то еще за пределами ОАЭ.

Минфин подчеркивает, что члены совета директоров необязательно должны быть резидентами ОАЭ. Достаточно, чтобы они физически находились в стране, «когда принимаются стратегические решения».

Как видим, соответствие этому критерию подтверждается довольно формальными требованиями. Это удивительно, поскольку тест проводится как раз для того, чтобы увидеть, соответствует ли форма содержанию. Однако, чтобы это проверить, используются способы, которые просто оформить или формально выполнить. Очная явка на собрание, проведенное в ОАЭ, конечно, требует реального существования этого факта. Но поездка, не обусловленная ничем, кроме стремления выполнить формальное условие по месту проведения собрания, сама по себе формальна. А такие элементы, как составление протокола, место его хранения и т. п., – это чистая формальность. Получается, соответствие формы содержанию проверяется с помощью другой формы.

Это не специфика ОАЭ. Такое происходит повсеместно в соответствии с рекомендациями ОЭСР. Иными словами, это скорее дефект настоятельных рекомендаций,

⁷ В случаях, когда налогоплательщик не имеет совета директоров, соответствующие критерии применяются по его «заместителю». Если управление осуществляют акционеры, собственники, генеральный директор и т. п., то тестируются их решения.

исполненных буквально, без отвечающих смыслу корректировок.

К реальной проверке содержания относится указание на то, что члены совета директоров должны собираться, чтобы принять решение, а не чтобы оформить ранее принятое ими или кем-то еще решение. К неформальному можно также отнести критерий физического присутствия на территории ОАЭ в момент, когда решение реально принимается, а не только когда оно подписывается. Эти два требования и можно оставить в тесте.

ПРИМЕР 4

1 августа проведен совет директоров и принято стратегическое решение. Весь июль его обсуждали с участием членов совета директоров. После того как все разногласия устранили, была назначена дата собрания.

В этом случае период, за который надо проверять присутствие, не только 1 августа, но и июль.

ПРИМЕР 5

Обязанности члена совета директоров поручены лицу, который реального участия в выработке этого решения не принимает. Согласно политикам и процедурам группы в его должностные обязанности входит подписание завизированных другими ответственными департаментами и лицами решений. Присутствие этого члена совета при проведении теста не учитывается.

Понятно, как работает критерий «руководство и управление» для целей составления отчетов и уведомлений об экономическом присутствии. В них учитывается управление только той деятельностью компании, по которой нужно отчитываться (банковская деятельность, дистрибуция, центр услуг, деятельность в сфере IP и т. п.). По другим видам деятельности не нужно проводить ни тест, ни эту его ступень.

Однако для признания квалифицированным участником свободной зоны в целях корпоративного налога

такого ограничения нет. Согласно подп. „а“ п. 1 ст. 18 Федерального декрета-закона от 09.12.2022 № 47/2022 «О налогообложении корпораций и предпринимательской деятельности» необходимо поддерживать адекватный уровень присутствия, а не выполнять требования к уровню экономического присутствия, установленному законодательством ОАЭ.

Актуальность этой проблемы в некоторой степени снижается потому, что в ОАЭ совмещение релевантных видов деятельности с другими видами деятельности, выполняемыми одним юридическим лицом, в большом количестве случаев не допускается.

Элемент 3. Персонал, активы и расходы

Выделение этого элемента теста в отдельную позицию представляется не совсем оправданным. Персонал, активы и расходы лишь инструмент, с помощью которого проверяется первая позиция, то есть устанавливается, где же фактически осуществлялись генерирующие доход операции.

Иными словами, на первом этапе идентифицирован круг относящихся к CIGA операций. А на третьем этапе определяются «масштабы» и другие параметры CIGA. Затем они сопоставляются с объемом затраченных на них на территории ОАЭ ресурсов (рабочей силы, материальных активов и расходов).

Аутсорсинг при выполнении третьего элемента теста. На аутсорсинг, то есть внешним подрядчикам, может быть отдана как часть генерирующих доход операций, так и всё целиком⁸. В этих случаях тестирование на соответствие уровню релевантной активности проводится исходя из задействованных им в ОАЭ ресурсов: работников, операционных расходов и материальных активов. Если CIGA распределены между подрядчиками и налогоплательщиком, то суммируются соответствующие показатели всех этих лиц.

⁸ Пункт 4.3 Руководства.

Двойной подсчет при аутсорсинге недопустим. Если внешний провайдер из ОАЭ оказывает услуги одному или нескольким клиентам, то время, затраченное сотрудниками провайдера, и время, в течение которого провайдер использовал актив, «не могут учитываться более чем для одного лицензиата в любой момент времени».

В пункте 4.3 Руководства приведен такой пример: «если сотрудник внешнего провайдера тратит час на выполнение CIGA для лицензиата, один и тот же сотрудник не может потратить один и тот же час на выполнение CIGA для другого лицензиата». Жаль, что тот же пример не рассмотрен с активом.

Допустим, в тот же час сотрудник использовал компьютер для выполнения этой работы. Используя ту же логику рассуждений, получим, что компьютер может быть учтен у нескольких клиентов при определении уровня экономического присутствия, потому что он использовался для них в разное время (в разные часы того же дня). Таким образом, упомянутые в Руководстве таймшиты (или выписку из них, справки и т. п.) нужно требовать от подрядчика не только по персоналу, но и по материальным активам.

Как быть тогда с тем, что при подсчете работников правила теста разрешают учитывать лишь тех, кто нанят на условиях полной занятости? При аутсорсинге это будет означать не то, что работник тратит весь день на одного налогоплательщика-клиента, а то, что у подрядчика этот работник нанят на полный рабочий день.

Внешним подрядчиком может выступать как аффилированная, так и независимая компания. Деятельность внешнего подрядчика не будет засчитываться в составе деятельности налогоплательщика, если последний ее не контролирует (supervise).

Обязанность подтвердить присутствие остается на налогоплательщике. Поэтому в контракт с провайдером рекомендуют включать положения, обязывающие подрядчика раскрыть и документально подтвердить соответствующие данные.

ОСОБЕННОСТИ ТЕСТА НА ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРИСУТСТВИЕ ПО ХОЛДИНГАМ

Деятельность холдинговых компаний включена в состав видов деятельности, по которым нужно подтвердить экономическое присутствие в ОАЭ. Однако она обособлена от остальных восьми активностей.

Еще в Отчете ОЭСР по п. 5 Плана BEPS (далее – Отчет) указывалось, что для выполнения функций по покупке и владению акциями и подобными им правами в других компаниях, для получения дивидендов и дохода от прироста стоимости акций не требуется тот же уровень присутствия, что и по другим релевантным активностям. Основная проблема холдингов была идентифицирована при их использовании для сокрытия конечных бенефициаров (п. 87 Отчета⁹).

Поэтому предлагалось ограничить тест на присутствие соблюдением требований к прозрачности операций и наличию того минимума сотрудников и помещений, который позволит осуществлять функции по владению другими компаниями. Это позволит убедиться, что такая холдинговая компания – реально существующий субъект, а не «почтовый ящик» («вывеска») (п. 88 Отчета).

Тест на присутствие считается пройденным, если:

- холдинговая компания представляет в регулирующий орган все документы, которые требует закон¹⁰;
- у нее есть работники и помещения для осуществления холдинговой деятельности¹¹.

С одной стороны, в п. 5 ст. 6 Распоряжения № 57 нет требования, чтобы эти работники и помещения находились в ОАЭ. С другой стороны, в форме отчета об экономическом присутствии¹² в разделе «Декларация» (бокс 2(b), специально предназначенный для холдинговой деятельности) надо указать количество работников и помещений, находящихся именно на территории ОАЭ. В докладах и обзорах Форума по борьбе с вредными налоговыми режимами (ФНТР) также указано на привязку работников и организаций к тестирующей юрисдикции.

⁹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. URL: <https://www.oecd-ilibrary.org>.

¹⁰ Для холдинговой компании это Министерство экономики на материке или соответствующий орган в СЭЗ (подп. „g“ п. 1 ст. 4 Распоряжения № 57).

¹¹ Пункт 5 ст. 6 Распоряжения № 57.

¹² UAE Economic Substance. Report template. URL: <https://mof.gov.ae>.

Чтобы пройти тест на присутствие холдинговой компании, не требуется соблюдать условия о том, что:

- ключевые операции, генерирующие доход, осуществляются на территории ОАЭ;
- руководство и управление этой деятельностью локализовано в ОАЭ;
- расходы, соответствующие этому виду деятельности и ее масштабу, понесены компанией в ОАЭ.

Что касается работников, нет требования о полной занятости. Раздел «Общая информация» отчета об экономическом присутствии по холдинговой деятельности содержит информацию о работниках с полной занятостью на территории ОАЭ и о расходах на локальных провайдеров (боксы 3 и 4). Однако в разделе «Декларация», где требуется подтвердить в отчетном периоде данные о работниках, имуществе и расходах, указано, что он не заполняется компаниями, осуществляющими холдинговую деятельность.

Состав необходимого имущества ограничивается требованиями к наличию помещений.

Вместе с тем холдинговая деятельность включает ограниченный набор операций. Это деятельность, единственная функция которой приобретение и владение акциями или равнозначными им долями участия в других компаниях и которая приносит доход только в виде дивидендов и прироста стоимости акций.

Компания, дополнительно ведущая другую деятельность, осуществляющая инвестиции в другой форме или владеющая активами в другой форме, не признается холдингом. А если эта другая деятельность не относится к релевантной, компания вообще не будет подтверждать экономическое присутствие.

ПРИМЕР 6

Компания владеет акциями других компаний группы и недвижимым имуществом, предоставляя последнее в аренду предприятиям группы.

Такая компания не признается холдинговой для целей подтверждения экономического присутствия, поскольку других видов релевантной активности не осуществляет. Ей не нужно подавать уведомление и отчет по экономическому присутствию.

ПРИМЕР 7

DEF LLC производит продукты питания и владеет акциями другой компании (GHI LLC), осуществляющей ресторанный бизнес.

Несмотря на то что DEF LLC владеет акциями GHI LLC и получает от нее дивиденды, DEF LLC не рассматривается как холдинговая компания, поскольку ее основной бизнес – производство продуктов питания. Производство продуктов питания и ресторанный бизнес не включены в список релевантных активностей. Поэтому отчет и уведомление об экономическом присутствии подавать не нужно¹³.

Не стоит, однако, забывать, что подтверждение экономического присутствия во всех этих случаях может понадобиться для целей применения нулевой ставки корпоративного налога. Для этих целей, пока не появятся иных правил от Кабмина, Минфина или Федеральной налоговой службы (ФТА), адекватный любому квалифицированному доходу substance должен поддерживаться в ОАЭ.

Если другая релевантная активность есть, то экономическое присутствие нужно подтверждать по правилам, установленным для этой активности (по холдинговой активности присутствие подтверждать не надо).

ПРИМЕР 8

Компания владеет акциями других компаний группы и нематериальными активами (патентами, торговыми марками и др.), предоставляя права на их использование другим компаниям группы.

Такая компания тоже не признается холдинговой для целей подтверждения экономического присутствия. Но дея-

¹³ Пример взят из п. 2.7 Руководства.

тельность в сфере IP отнесена к релевантной активности. И по ней нужно представить уведомление и отчет по экономическому присутствию в ОАЭ.

ПРИМЕР 9

Холдинговая компания владеет акциями предприятий группы, получает дивиденды по этой деятельности. Кроме того, она выдала заем некоторым компаниям группы и получила по нему доход в виде процентов.

В этом случае компания должна подтвердить экономическое присутствие только по активности «лизинг и финансирование».

[Ключевые слова: «ОАЭ» – «ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ПРИСУТВИЕ» – «НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ» – «ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ» – «АУТСОРСИНГ» – «ЗАЕМ» – «ХОЛДИНГ» – «План BEPS»]

УВАЖАЕМЫЕ КОЛЛЕГИ!

Страницы нашего журнала – это площадка для обмена передовыми знаниями и опытом.

Расскажите, что позволило вам, вашей компании оптимизировать текущую работу: снизить расходы на налоговое администрирование, уменьшить риски, облегчить налоговый учет, внедрить современные технологии и инструменты, повышающие эффективность бизнес-процессов.

Проведите свой мастер-класс в «Налоговеде»!

Редакция журнала