



*Максимчук А. П.,  
студент VI курсу  
Київського університету права  
НАН України*

## УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ МІЖ КІПРОМ ТА УКРАЇНОЮ: ОСТАННІ ЗМІНИ ЗАКОНОДАВСТВА ТА ЇХ ВПЛИВ НА ВЕДЕННЯ БІЗНЕСУ

У даній статті автор здійснює аналіз діючої конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи, а також останніх змін, що будуть запроваджені новою конвенцією. Дослідження Максимчуком А. П. конвенції та останніх змін до неї спрямовані на з'ясування їх впливу на умови ведення легального бізнесу. В своїй статті «Уникнення подвійного оподаткування між Кіпром та Україною: останні зміни законодавства та їх вплив на ведення бізнесу» автор виділяє ключові недоліки законодавства та необхідність його вдосконалення для покращення механізму ефективного податкового планування.

**Ключові слова:** конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування, податкове планування, податкові ухилення, протокол змін до Конвенції про уникнення подвійного оподаткування, дивіденди, роялті, відчуження майна, легальний бізнес.

В даній статті автор проводить аналіз діючої конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи, а також останніх змін, що будуть запроваджені новою конвенцією. Дослідження Максимчуком А. П. конвенції та останніх змін до неї спрямовані на з'ясування їх впливу на умови ведення легального бізнесу. В своїй статті «Уникнення подвійного оподаткування між Кіпром та Україною: останні зміни законодавства та їх вплив на ведення бізнесу» автор виділяє ключові недоліки законодавства та необхідність його вдосконалення для покращення механізму ефективного податкового планування.

**Ключевые слова:** конвенция между Правительством Украины и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения, налоговое планирование, налоговые уклонения, протокол изменений в Конвенцию об избежании двойного налогообложения, дивиденды, роялти, отчуждения имущества, легальный бизнес.

**В**наслідок постійних і достатньо суттєвих змін та поправок до українського податкового законодавства, що не сприяють удосконаленню інструменту податкового планування, а лише ускладнюють його, виникає проблема ведення бізнесу виключно в Україні без застосування переваг створення офшорної компанії, яка буде номінальним власником підприємства в Україні.

Переваги створення офшору на Кіпрі очевидні. Податкове законодавство Кіпру дозволяє мінімізувати податкові витрати та зберегти високий рівень конфіденційності, чого в Україні не прослідковується, внаслідок відсутності спеціального законодавства, що регулювало б це питання.

В даній статті проведено детальний аналіз основних положень Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи, а також Протоколу про внесення змін до Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи та напрацювання Чернадчука В. Д., Сухоноса В. В., Чернадчук Т. О. в галузі інвестиційного права.

Актуальність теми статті обумовлена необхідністю викриття недоліків діючого законодавства про уникнення подвійного оподаткування між Кіпром та Україною, а також впровадження останніх змін до нього та їх безпосередній вплив на ведення бізнесу.

Метою статті є аналіз чинного законодавства в сфері уникнення подвійного оподаткування між Кіпром та Україною та дослідження впливу новоприйнятих змін на умови ведення легального бізнесу.

Республіка Кіпр, як повноправний член ЄС з 2004 року, не зважаючи на останні зміни в законодавстві, що «заточуються» під рекомендації інститутів ЄС не змінює суттєво своє податкове законодавство, а отже це породжує стабільність та впевненість в веденні бізнесу з Кіпру.

Здійснення іноземного інвестування часто породжує проблему подвійного оподаткування, оскільки доходи, внаслідок особливостей законодавчого регулювання платника податку та неоднозначного тлумачення податкових норм підлягають оподаткуванню в країні здійснення безпосередньої діяльності та отримання доходу, і країні резидентами якої є підприємство.

Уникнення подвійного оподаткування – це по своїй суті дієвий механізм податкового планування, що мав би на своїй меті систематизувати правила оподаткування фірм-резидентів однієї країни, що отримують доходи від здійснення діяльності на території іншої країни. Але чи є дієвою та актуальною на практиці угода про уникнення подвійного оподаткування між Кіпром та Україною?

На сьогодні ще залишається чинною конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи в редакції 2013 року, однак Україна і Кіпр вже 11 грудня 2015 року підписали протокол змін до Конвенції про уникнення подвійного оподаткування. Слід зазначити, що в дію зміни до Конвенції вступають не раніше 2019 року. Які ключові зміни принесли поправки до документу? Як вони вплинуть на ведення бізнесу? Щоб відповісти на це питання необхідно провести невеликий порівняльний аналіз Конвенцій.

Отже, як і діюча редакція Конвенції так і змінена має на меті вирішення питання про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи. 1 стаття документу визначає коло осіб на яких поширюється дія Конвенції. Такими особами є резиденти однієї чи обох Договірних Держав. Дія цієї Конвенції поширюється на податки на доходи, що стягуються від імені Договірної Держави або її адміністративно-територіальних одиниць, або місцевих органів влади, незалежно від способу їхнього стягнен-

ня. Надалі роз'яснюється, що податками на доходи вважаються всі податки, що справляються із загальної суми доходу, або з елементів доходу, у тому числі податки на доходи від відчуження рухомого чи нерухомого майна та податки на загальну суму заробітної плати або платні, сплачуваної підприємствами. В Україні податками, на які поширюється дія Конвенції є: податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб; а на Кіпрі: прибутковий податок; корпоративний податок на прибуток; спеціальний внесок на оборону Республіки; і податок на доходи від відчуження майна; третя стаття повністю присвячується визначенням понять, а четверта, окремо, визначенню, хто являється резидентом.

Доходи, що одержуються резидентом Договірної Держави від нерухомого майна (у тому числі дохід від сільського або лісового господарства), яке знаходиться в іншій державі, можуть оподатковуватись у цій іншій державі. Прибуток підприємства оподатковується тільки в одній державі, якщо підприємство не здійснює діяльності в іншій державі через постійне представництво в ній. В протилежному випадку оподаткування здійснюється і в іншій державі, але тільки в тій частині, яка стосується цього постійного представництва. Під час визначення прибутку постійного представництва допускається віднімання витрат, понесених для цілей постійного представництва. Що стосується прибутків, отриманих резидентом держави від експлуатації морських, річкових та повітряних суден у міжнародних перевезеннях, то оподаткування здійснюється виключно лише в державі резидентом якої є підприємство.

Дуже часто виникають ситуації, коли підприємство однієї держави безпосередньо або опосередковано керує, контролює підприємство іншої держави, маючи комерційні відносини не як у двох незалежних підприємств. В таких ситуаціях конвенція чітко дає відповідь, що будь-який прибуток, за таких умов, що міг би бути нарахований одному з підприємств, але

з причин наявності цих умов не був йому нарахований, може бути включений державою до прибутку цього підприємства й відповідно оподаткований [1; с. 265].

Перші зміни що вносить нова конвенція стосуються статті, що стосується дивідендів. Дивіденди, що сплачуються компанією, яка є резидентом однієї держави, резиденту іншої держави, можуть оподатковуватись у цій іншій державі. За діючою конвенцією такі дивіденди можуть також оподатковуватись у державі, резидентом якої є компанія, що сплачує дивіденди і відповідно до законодавства цієї держави, але якщо особа – фактичний власник дивідендів є резидентом іншої держави, податок, що стягується таким чином, не повинен перевищувати: 5 відсотків від загальної суми дивідендів, якщо фактичний власник володіє не менш ніж 20 відсотками капіталу компанії, що сплачує дивіденди, або інвестував в придбання акцій чи інших прав компанії в еквіваленті не менше 100000 євро; 15 відсотків від загальної суми дивідендів у всіх інших випадках. На відміну від діючої конвенції були внесені такі зміни: податок, що стягується не повинен перевищувати 5 відсотків від загальної суми дивідендів, якщо фактичним власником дивідендів є компанія (яка не є товариством), яка володіє безпосередньо принаймні 20 відсотками капіталу компанії, що сплачує дивіденди та інвестувала в придбання акцій чи інших прав компанії в еквіваленті не менше 100000 євро; 10 відсотків від загальної суми дивідендів у всіх інших випадках.[2]

Таким чином, ми бачимо, що ключовим словом в змінній редакції конвенції є слово «та», і якщо зараз достатньо виконати один з критеріїв задля використання зниженої ставки в 5 відсотків, то в найближчому майбутньому для цього необхідно буде виконати два критерії. І зниження на 5 відсотків ставки для інших випадків на цьому фоні виглядає не суттєво.

Іншою зміною що несе нове законодавство є проценти. Проценти, що виникають у одній державі і сплачуються

резиденту іншої держави, можуть оподатковуватись у цій іншій державі, якщо такий резидент є особою – фактичним власником таких процентів. Однак такі проценти можуть також оподатковуватись у Договірній Державі, в якій вони виникають і відповідно до законодавства цієї держави. Але якщо особа – фактичний власник процентів є резидентом іншої держави, податок, що стягується таким чином, не повинен перевищувати 2 відсотків від загальної суми процентів за діючою редакцією Конвенції [3]. Нова ж конвенція несе нам сюрприз: відсоток збільшений з 2 до 5! Чудове просто-таки реформування! Замість зменшення – збільшення, та про наслідки таких збільшень та ускладнень згодом.

Що стосується роялті, тобто платежів за користування активами, то в конвенції зазначається, що роялті, які виникають у державі сплачуються резиденту іншої держави, можуть оподатковуватись у цій іншій державі. Роялті можуть також бути оподатковані у державі, в якій вони виникають, і відповідно до її законодавства, але якщо особа – фактичний власник роялті є резидентом іншої держави, податок, що стягується таким чином, не повинен перевищувати 10 відсотків від загальної суми всіх платежів. Незважаючи на зазначене вище, у випадку сплати роялті відносно будь-яких авторських прав на наукові твори, будь-якого патенту, торгової марки, таємної формули, процесу або інформації щодо промислового, комерційного або наукового досвіду, податок, що стягується таким чином, не повинен перевищувати 5 відсотків від загальної суми роялті.

Отже, на додачу залишилися зміни, що стосуються доходів від відчуження майна. В діючій редакції та оновленій доходи, що одержуються резидентом держави від відчуження нерухомого майна, і яке знаходиться в іншій державі, можуть оподатковуватись у цій іншій державі. Доходи від відчуження рухомого майна, що формує частину майна постійного представництва, яке підприємство держави має

в іншій державі, які включають такі доходи від відчуження такого постійного представництва, можуть оподатковуватись у цій іншій державі. Доходи від відчуження морських або повітряних суден, що експлуатуються у міжнародних перевезеннях підприємством держави, або рухомого майна, що стосується експлуатації таких морських або повітряних суден, оподатковуються тільки в цій державі. В діючій редакції конвенції доходи від відчуження будь-якого майна, іншого ніж те, що було раніше зазначено, оподатковуються тільки в тій державі, резидентом якої є особа, що відчужує майно. Нова конвенція закріплює таке положення, – що доходи, одержувані резидентом держави від відчуження акцій, які одержують більше ніж 50 відсотків їхньої вартості чи більшої частини вартості прямо або опосередковано від нерухомого майна, розташованого в іншій державі, можуть оподатковуватись в цій іншій державі. На сьогодні, спеціальних норм щодо оподаткування доходу від відчуження акцій в Конвенції немає. Тому, такий дохід, отриманий в рамках підприємницької діяльності, оподатковується тільки в державі резидентства отримувача доходу, навіть якщо більшість активів підприємства становлять нерухоме майно. В результаті підписання нової конвенції, ми отримуємо результат, що передбачає оподаткування доходу в Україні від відчуження акцій або інших корпоративних прав резидентом Кіпру у випадку, якщо більше 50% їх вартості прямо або опосередковано пов'язане з нерухомим майном, що знаходиться на території України.

Зробивши загальний аналіз конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи в діючій та змінній редакції, можна зробити однозначний висновок, що ні діюча редакція, що по своїй суті є якісним двостороннім документом, ні нова редакція, що ще більше ускладнила і так не просте життя легального бізнесу не є і не буде актуальна поки будуть вносити-

ся постійні і дуже часто непотрібні зміни в податкове законодавство України, що ускладнюють процес оподаткування компаній та ведення бізнесу. Негативні зміни, правда, стосуються не лише податкового законодавства, а навіть законодавства в цілому, що знаходить і своє відображення в тому числі і в бізнесі. До чого це все призведе? Вже призводить до того з чим так активно боремось, – до цільового використання фірм-нерезидентів на Кіпрі не за призначенням, як законний механізм мінімізації податків, а для відмивання коштів зароблених в Україні.

Тому, задля майбутнього українського бізнесу та майбутнього нашої держави, законодавець має зрозуміти, що він вибрав хибний шлях, і підвищення ставок податків та ускладнення умов для ведення бізнесу лише провокує відтік капіталу за допомогою злочинних схем, що в свою чергу призводить до зменшення податкових надходжень до України. Єдиний розумний вихід в даній ситуації, щоб припинити відтік капіталу з України, – вдосконалювати законодавство, а не постійно майже докорінно змінювати та ускладнювати його.

---

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Основи інвестиційного права України: навчальний посібник / За заг. ред. В. Д. Чернадчука. – 2-ге вид., пер. і доп. – Суми: ВТД «Університетська книга»; К.: Видавничий дім «Княгиня Ольга», 2005. – 384 с.
2. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/196\\_016](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/196_016).
3. Протокол про внесення змін до Конвенції між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MU15128.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MU15128.html).

---

### **Maksimchuk A. Avoidance of double taxation between Cyprus and Ukraine: the latest legislative changes and their impact on doing business.**

*In this article the author analyzes the current Convention between the Government of Ukraine and the Government of the Republic of Cyprus for the avoidance of double taxation and prevention of tax deviation relative to taxes on income, as well as the latest changes to be introduced by the new Convention. Particular attention is drawn to the critical flaws of recent changes, introducing new legislation in the field of avoidance of double taxation, namely the changes concerning complications of obtaining a reduced tax rate on dividends and increasing the percentage of taxation. Also, the author emphasizes the absence as of today of special rules on the taxation of income from the disposal of shares and analyzes the changes that appear in the convention in the nearest future. Author's research of convention and the latest amendments thereto revealing their impact on the conditions of doing legal business. In his article, «The avoidance of double taxation between Cyprus and Ukraine: the latest changes in legislation and their influence on doing business,» the author explain the ineffectiveness of the existing and amended legislation in the area of avoidance of double taxation between Cyprus and Ukraine and argues about the inevitability of capital outflow from Ukraine and the growth of the illegal use of non-resident companies for money laundering earned in Ukraine. The researcher illustrates the key flaws of legislation and the necessity to develop the mechanism for improving the effective tax planning. The author sees the solution of the problems of the avoidance of double taxation in improving the logical reformation of the current legislation of Ukraine without any major changes, but not to increase the tax rate and complication of doing business.*

**Keywords:** *Convention between the Government of Ukraine and the Government of the Republic of Cyprus for the avoidance of double taxation, tax planning, tax evasion, changes to the protocol of the Convention for avoidance of double taxation, dividends, royalties, assignment of assets, legal business.*

*Стаття надійшла до редакції журналу 07.10.2015 р.*