

**ПОНЯТТЯ НЕЗАЛЕЖНИХ І ЗАЛЕЖНИХ ОСОБИСТИХ ПОСЛУГ
У КОНТЕКСТІ УНИКНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ**

**THE CONCEPT OF INDEPENDENT AND DEPENDENT PERSONAL SERVICES
IN THE CONTEXT OF AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION**

Актуальність статті полягає в тому, що порушення інтересів платників податків виникає у випадках, коли норми конвенцій щодо уникнення зовнішнього подвійного оподаткування, укладених між Україною та іншими державами, не містять визначень основних критеріїв правил уникнення зовнішнього подвійного оподаткування, а відсилають до національного законодавства. При цьому внаслідок відмінностей у визначенні таких критеріїв у різних країнах спостерігається й проблема їх кваліфікації. До основних термінів, брак визначення яких у нормах конвенцій призводить до конфлікту при їх визначенні в національній правовій системі України та інших держав, належать «незалежні особисті послуги» та «залежні особисті послуги». У статті, спираючись на аналіз наукових поглядів учених, розкрито сутність і зміст незалежних і залежних особистих послуг у контексті уникнення подвійного оподаткування. Доведено, що основним проблемним аспектом в оподаткуванні залежних особистих послуг є те, що сьогодні сфера дії договорів про уникнення подвійного оподаткування стосується виключно податків з доходів фізичних осіб, а тому залишаються поза межами регулювання обов'язкової платежі соціального характеру, які сплачуються фізичною особою при отриманні доходу у вигляді заробітної плати чи іншої винагороди. З'ясовано, що важливим питанням класифікації особистих послуг фізичної особи в міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування є виділення окремих видів діяльності, які, згідно із загальним визначенням, належать до категорії «незалежні особисті послуги», однак в окремих таких договорах вони наділяються специфічним режимом оподаткування. Визначено, що доходи від «особистих послуг», будучи окремою групою доходів фізичних осіб, характеризуються спільним режимом оподаткування, визначеним у міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування. Цей режим побудовано на підставі принципів джерела отримання доходу й резидентства фізичної особи-вигодонабувача, причому перший принцип, за загальним правилом, є провідним при оподаткуванні доходів від «особистих послуг фізичної особи».

Ключові слова: незалежні особисті послуги, уникнення, ухилення, подвійне оподаткування, регулювання.

The relevance of the article is that the violation of the interests of taxpayers occurs in cases where the norms of conventions on avoidance of external double taxation concluded between Ukraine and other states do not contain definitions of basic criteria for avoiding external double taxation, but refer to national law. At the same time, due to differences in the definition of such criteria in different countries, there is a problem of their qualification. The main terms, the lack of definition of which in the norms of conventions leads to a conflict in their definition in the national legal system of Ukraine and other states are: "independent personal services" and "dependent personal services". The article, based on the analysis of scientific views of scientists, reveals the essence and content of independent and dependent personal services in the context of avoiding double taxation. It is proved that the main problematic aspect in the taxation of dependent personal services is that today the scope of double taxation treaties applies only to personal income taxes, and therefore remain outside the scope of mandatory social payments paid

by individuals receiving income in the form of wages or other remuneration. It was found that an important issue in the classification of personal services of an individual in international agreements on avoidance of double taxation is the allocation of certain activities that by definition belong to the category of “independent personal services”, but in some such agreements they are given a specific tax regime. It is determined that income from “personal services”, being a separate group of income of individuals, is characterized by a common tax regime defined in international treaties on the avoidance of double taxation. This regime is based on the principles of the source of income and residence of the individual beneficiary, and the first principles as a general rule are leading in the taxation of income from “personal services of the individual”.

Key words: *independent personal services, avoidance, evasion, double taxation, regulation.*

Вступ. Порушення інтересів платників податків виникає у випадках, коли норми конвенцій (договорів/угод) щодо уникнення зовнішнього подвійного оподаткування (далі – ЗПО), укладених між Україною та іншими державами, не містять визначень основних критеріїв правил уникнення ЗПО (критеріїв резидентства, здійснення діяльності, постійного представництва тощо), а відсилають до національного законодавства. При цьому внаслідок відмінностей у визначенні таких критеріїв у різних країнах спостерігається й проблема їх кваліфікації. До основних термінів, брак визначення яких у нормах конвенцій призводить до конфлікту при їх визначенні в національній правовій системі України та інших держав, належать «незалежні особисті послуги» та «залежні особисті послуги».

Окремі проблемні питання ухилення від подвійного оподаткування досліджувалися в наукових працях Ю.Г. Дем'янчука, В.В. Карпова, Л.Л. Лазебник, О.І. Остапенка, Н.А. Падейського, Л.А. Савченко, Є.Я. Сорокіної, Г.П. Толстоу'ятенко, А.А. Шакирянова та багатьох інших. Утім, незважаючи на чималу кількість наукових здобутків, у юридичній літературі малодослідженим є поняття незалежних і залежних особистих послуг у контексті уникнення подвійного оподаткування.

Постановка завдання. Саме тому метою статті є з'ясувати сутність понять «незалежні та залежні особисті послуги» в контексті уникнення подвійного оподаткування.

Результати дослідження. Механізм усунення міжнародного подвійного оподаткування доходів фізичних осіб побудований на поєднанні положень національного податкового законодавства із системою норм двосторонніх міжнародних договорів про уникнення ЗПО. Детальний розгляд правового режиму оподаткування особистих послуг фізичних осіб у системі таких міжнародних договорів не лише дає змогу здійснити порівняльний аналіз різних підходів до його встановлення, а й активізує пошуки більш ефективних і дієвих механізмів уникнення подвійного оподаткування доходів фізичних осіб, що, у свою чергу, сприяє захисту законних прав та інтересів останніх.

Поняття «особисті послуги» є збірним, воно не вживається самостійно в договорах про уникнення подвійного оподаткування, хоча часто використовується в теорії міжнародного податкового права. Оперування ним пов'язано передусім із системою уникнення подвійного оподаткування, установленого в США. При аналізі особливостей уникнення такого оподаткування доходів фізичних осіб у цій країні такі дослідники, як Р. Дорнберг [1, с. 59–61], і В. Дадалко [2, с. 54–55], застосовують поняття «особисті (індивідуальні) послуги» для виокремлення групи доходів, пов'язаних з активною діяльністю фізичних осіб. Як убачається, це поняття є досить корисним для теорії податкового права, оскільки дає змогу виокремити специфічні види доходів фізичних осіб, які характеризуються спільними підходами при встановленні принципів уникнення подвійного оподаткування «особистих послуг».

Особисті послуги фізичних осіб у договорах про уникнення подвійного оподаткування включають 2 групи доходів, щодо яких встановлено різні підходи при їх оподаткуванні. Перша – це доходи від незалежних особистих послуг, що передбачають надання резидентом однієї договірної держави на території іншої держави професійних послуг чи здійснення іншої діяльності незалежного характеру. При цьому категорія «професійні послуги» в більшості випадків включає незалежну наукову, літературну, мистецьку, освітню або викладацьку діяльність, а також незалежну діяльність лікарів, адвокатів, інженерів, архітекторів, стоматологів, бухгалтерів. До другої групи належать доходи фізичних осіб від залежних особистих послуг. Це заробітна плата й інші подібні винагороди, одержувані фізичною особою-резидентом договірної держави у зв'язку з роботою за наймом у другій договірній державі.

Безпосередній розгляд правил оподаткування доходів від особистих послуг фізичних осіб у міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування потребує з'ясування вихідних засад, на підставі яких побудована система уникнення такого оподаткування доходів цих видів. Основним принципом, закладеним в основу побудови системи уникнення подвійного оподаткування особистих послуг фізичних осіб, є принцип оподаткування на підставі джерела виникнення доходу (*source principle*). Він передбачає оподаткування доходів як резидентів, так і нерезидентів держави, що отримані із джерела, що знаходиться в конкретній податковій юрисдикції [3, с. 49]. Другим принципом у механізмі уникнення подвійного оподаткування фізичних осіб є принцип резидентства, що передбачає оподаткування всіх доходів фізичних осіб, які визнаються резидентами держави, незалежно від джерела одержання таких доходів. Однозначно можна стверджувати, що принцип оподаткування доходу залежно від джерела його отримання є базовим при оподаткуванні особистих доходів фізичних осіб на підставі міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування. При цьому, за загальним правилом, принцип резидентства застосовується в таких договорах як виняток із правила джерела отримання доходу за наявності умов установлених міжнародним договором для особистих послуг фізичної особи.

У всіх згаданих вище типових конвенціях про уникнення подвійного оподаткування модель оподаткування доходів від незалежних послуг фізичної особи побудована на поєднанні принципів резидентства й джерела отримання доходу. Доходи фізичної особи-резидента однієї держави, отримані від незалежних особистих послуг на території другої держави, підлягають оподаткуванню в останній, якщо вона володіє в ній постійною базою з метою проведення такої незалежної діяльності. При цьому підлягають оподаткуванню в другій договірній державі тільки ті доходи, які належать до постійної бази. В інших випадках доходи фізичної особи підлягають оподаткуванню в державі власного резидентства. Типова конвенція ООН про усунення подвійного оподаткування доходів і капіталу (1980 р.) також установлює право держави – джерела доходу оподатковувати доходи від незалежних особистих послуг, отриманих із джерела таких доходів, якщо ці послуги надаються фізичною особою, яка понад 183 днів протягом року знаходиться в цій державі, або якщо її дохід перевищує певну суму за рік [4].

Пропонуємо далі визначитися щодо пріоритетності застосування 2-х описаних підходів при оподаткуванні доходів фізичних осіб від «незалежних особистих послуг». З урахуванням текстів модельних конвенцій і їх тлумачення доходимо висновку, що превалюючим при оподаткуванні таких видів доходів фізичних осіб є принцип резидентства. Принцип же джерела отримання доходу застосовується як виняток із загального правила й пов'язаний із постійною базою «незалежних особистих послуг». Уважаємо, що таке їх розуміння вимагає уточнення, адже в такій ситуації основним принципом оподаткування варто вважати критерій джерела отримання доходу. Така позиція обґрунтовується щонайменше 2-ма аргументами: по-перше, надання більшості професійних послуг резидентом однієї держави на території іншої договірної держави неможливо здійснити без постійної бази; по-друге, застосування принципу резидентства як основного при оподаткуванні доходів від «незалежних особистих послуг» на території іншої договірної держави суттєво ускладнюється, оскільки досить важко встановити доходи від професійної діяльності, якщо отримують такі послуги звичайні фізичні особи.

Пов'язавши принцип джерела отримання доходу з постійною базою, ні Типова конвенція ОЕСР, ні Типова конвенція ООН, ні Типовий договір США не деталізують, що означає категорія «постійна база». За слушним зауваженням С.А. Баєва, для правильного розуміння і тлумачення вказаного поняття можна за аналогією звертатися до категорії «постійне представництво», яка трактується в цих конвенціях з урахуванням того, що йдеться саме про осіб фізичних, а не про юридичних [5, с. 99].

Особливо варто відмітити, що правовий режим оподаткування доходів від незалежних послуг фізичних осіб у міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування багато в чому схожий на режим оподаткування прибутку підприємницької діяльності. Саме тому в Типовій конвенції ОЕСР про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу у 2000 р. змінена ст. 14, що стосувалася оподаткування доходів від незалежних послуг фізичних осіб, а згодом вилучена з тексту цього міжнародно-правового акта. В Україні ця Конвенція ОЕСР покладена в основу проекту Конвенції про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та запобігання ухиленням від сплати податку, розробленого Міністерством фінансів України, який, згідно з Постановою Кабінету Міністрів України «Про організацію роботи щодо підготовки міжнародної угоди про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та запобігання ухиленням від сплати податку» (від 12.1993 р. № 921), повинен використовуватися під час проведення переговорів і підготовки текстів відповідних міжнародних

договорів України. Однак, незважаючи на зміну норм Типової конвенції ОЕСР, практично всі міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування, укладені після 2000 р., містять статтю про оподаткування доходів від незалежної особистої діяльності. Уважаємо таку позицію Уряду України цілком виправданою, адже існування окремої статті про оподаткування доходів від незалежної особистих послуг у Конвенції про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та запобігання ухиленням від сплати податку, на нашу думку, є більш зручним для самих платників податків і дає змогу уникнути складностей при визначенні правового режиму оподаткування таких видів доходів.

Доволі важливим питанням класифікації особистих послуг фізичної особи в міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування є виділення окремих видів діяльності, які, згідно із загальним визначенням, належать до категорії «незалежні особисті послуги», однак в окремих таких договорах вони наділяються специфічним режимом оподаткування. До таких видів діяльності відносять викладацьку й науково-дослідницьку діяльність. Наприклад, у міжнародних конвенціях (договорах) України з Китайською Народною Республікою [6], Республікою Словенією [7], Королівством Таїланд [8] доходи фізичної особи від викладацької чи науково-дослідницької роботи, які отримані в Договірній державі, звільняються від оподаткування протягом 2-х років (Республіка Словенія, Королівство Таїланд) або протягом 3-х років (КНР) із початку проведення такої діяльності. При цьому доходи від наукових досліджень звільняються від оподаткування, якщо останні здійснюються в громадських інтересах, а не в інтересах приватних осіб (Республіка Словенія, Королівство Таїланд).

Загальний принцип оподаткування залежних особистих послуг фізичної особи полягає у праві держави (у джерелі доходу), у якій надаються ці послуги, оподатковувати ці доходи, проте оподаткування за джерелом доходу обмежується винагородою за роботу за наймом у державі – джерелі доходу. Перший виняток із вищенаведеного принципу полягає в необхідності дотримання всіх 3-х умов, за яких винагорода отримала б право на податкове звільнення в країні проведення роботи за наймом та оподатковувалася б у країні-резиденції платника податку. Типовим для податкових договорів є таке формулювання вищезазначеного: незважаючи на положення пункту 1 цієї статті, винагорода, що одержується резидентом однієї Договірної держави у зв'язку з роботою за наймом, здійснюваною в другій Договірній державі, оподатковується тільки в першій згаданій Державі, якщо: (а) одержувач перебуває в другій Договірній державі протягом періоду (або періодів), що в сукупності не перевищує 183 протягом будь-якого періоду, що становить 12 місяців, який розпочинається або закінчується у відповідному податковому році; (б) винагорода сплачується наймачем або від імені наймача, який не є резидентом другої Договірної держави; (в) виплати по сплаті винагород не мають постійного представництва. Якщо хоча б одна з указаних умов не виконується, держава, у якій здійснюється робота за наймом, може оподатковувати дохід від такої роботи згідно зі своїм чинним законодавством і країна-резиденція повинна зробити знижку із цього податку шляхом звільнення від нього або шляхом кредиту щодо іноземного податку.

Другий виняток із принципу джерела отримання доходу при оподаткуванні доходів від залежних особистих послуг стосується членів морських, річкових і повітряних суден, що займаються міжнародними перевезеннями. Вони підлягають оподаткуванню тільки в державі, де знаходиться орган управління підприємством-перевізником (Типова Конвенція ОЕСР, Типова Конвенція ООН), або в державі резидентства фізичної особи, де остання отримує дохід (Типовий договір США).

Окреслюючи загальні риси оподаткування доходів фізичних осіб від залежних особистих послуг варто звернути особливу увагу на те, що, за міжнародною практикою, такий порядок оподаткування не поширюється на осіб, працевлаштованих у прикордонних зонах, оскільки щодо них діють спеціальні податкові договори, якими встановлюється порядок оподаткування транскордонних робітників і службовців [3, с. 92].

Основним проблемним аспектом в оподаткуванні залежних особистих послуг є те, що станом на сьогодні сфера дії договорів про уникнення подвійного оподаткування стосується виключно податків з доходів фізичних осіб. Ось чому поза межами регулювання залишаються обов'язкові платежі соціального характеру, що сплачуються фізичною особою при отриманні доходу у вигляді заробітної плати чи іншої винагороди. Загалом же порушене питання має бути предметом регламентації спеціальних міждержавних угод щодо так званих соціальних податків.

Ще одним не менш важливим аспектом оподаткування доходів від залежних особистих послуг є встановлення обмежень із принципу джерела отримання доходу залежно від видів роботи за наймом, а також оподаткування доходів від окремих робіт за наймом виключно на під-

ставі принципу резидентства фізичної особи. Так, у Конвенції між Урядом України та Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування заробітна плата й інші подібні винагороди, одержувані резидентом однієї Договірної держави за роботу за наймом, або послуги, здійснювані в другій Договірній державі, не оподатковуються в останній, якщо робота за наймом або послуги здійснюються безпосередньо: (а) технічними спеціалістами на будівельному майданчику, на будівельному, монтажному, шеф-монтажному, складальному та інших об'єктах відповідно до правил про постійне представництво; (б) журналістами, кореспондентами преси, радіо- або телебачення, якщо винагороди одержані із джерел за межами цієї другої Держави протягом 5-ти років з дня прибуття в цю Державу [9].

Висновки. Отже, доходи від «особистих послуг», будучи окремою групою доходів фізичних осіб, характеризуються спільним режимом оподаткування, визначеним у міжнародних договорах про уникнення подвійного оподаткування. Цей режим побудовано на підставі принципів джерела отримання доходу й резидентства фізичної особи-вигодонабувача, причому перший принцип, за загальним правилом, є провідним при оподаткуванні доходів від «особистих послуг фізичної особи».

Установлення правил оподаткування доходів від «незалежних особистих послуг» у проєкті Конвенції про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та запобігання ухиленням від сплати податку, що використовується Урядом України, має здійснюватися з урахуванням: (а) деталізації категорії «постійна база» незалежної особистої діяльності; (б) виокремлення викладацької й науково-дослідницької діяльності й закріплення для них окремого режиму оподаткування.

Також варто відзначити, що основним проблемним аспектом в оподаткуванні залежних особистих послуг є те, що сьогодні сфера дії договорів про уникнення подвійного оподаткування стосується виключно податків з доходів фізичних осіб, а тому залишаються поза межами регулювання обов'язкові платежі соціального характеру, які сплачуються фізичною особою при отриманні доходу у вигляді заробітної плати чи іншої винагороди. Загалом же вказане питання має бути предметом регламентації спеціальних міждержавних угод стосовно так званих соціальних податків.

Список використаних джерел:

- Дорнберг Р.Л. Міжнародне оподаткування / пер. з 2-го англ. вид. Київ : Абрис, 1997. 304 с.
1. Дадалко В.А., Румянцева Е.Е., Демчук Н.Н. Налогообложение в системе международных экономических отношений : учебное пособие. Минск : Армита-Маркетинг : Менеджмент, 2000. 230 с.
 2. Погорелецкий А. И. Принципы международного налогообложения и международного налогового сотрудничества. Санкт-Петербург : Изд-во СПбГУ, 2005. 386 с.
 3. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York : UN, 1980. IV, 265 p.
 4. Баев С.А. Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами – членами ЕС: сравнительно-правовое исследование. Москва : Волтерс Клувер, 2007. 240 с.
 5. Угода між Урядом України і Урядом Китайської Народної Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 04.12.1995. *Офіційний вісник України*. 2008. № 7. Ст. 186.
 6. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Словенія про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і капітал від 23.04.2003. *Офіційний вісник України*. 2010. № 19. Ст. 839.
 7. Конвенція між Урядом України і Урядом Королівства Таїланд про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи від 10.03.2004. *Офіційний вісник України*. 2005. № 4. Ст. 275.
 8. Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Польща про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень від 12.01.1993. *Офіційний вісник України*. 2006. № 17. Ст. 1315.