

**Державний вищий навчальний заклад
«Ужгородський національний університет»
Міністерства освіти і науки України**

**Електронне наукове видання
«Порівняльно-аналітичне право»**

№ 5, 2018

**Ужгородський національний університет
Ужгород 2018**

Порівняльно-аналітичне право – електронне наукове фахове видання юридичного факультету ДВНЗ «Ужгородський національний університет»

РЕДАКЦІЙНА КОЛЕГІЯ:

Головний редактор:	Бисага Юрій Михайлович – доктор юридичних наук, професор
Заст. гол. редактора:	Бєлов Дмитро Миколайович – доктор юридичних наук, професор
Відповідальний секретар:	Рогач Олександр Янович – доктор юридичних наук, професор
Члени редакційної колегії:	Бедь Віктор Васильович – доктор юридичних наук, професор; Білаш Олександр Володимирович – доктор теології, кандидат юридичних наук, доцент; Гайніш Едіта – доктор права, доктор філософії у сфері права (Словацька Республіка); Громовчук Мирослава Володимирівна – кандидат юридичних наук, доцент; Дрозд Олексій Юрійович – доктор юридичних наук, доцент; Жежихова Мартина – кандидат юридичних наук (Словацька Республіка); Лазур Ярослав Володимирович – доктор юридичних наук, професор; Лемак Василь Васильович – доктор юридичних наук, професор, член-кореспондент НАПрН України; Мраз Станіслав – доктор юридичних наук, професор (Словацька Республіка); Рогач Іван – кандидат юридичних наук (Словацька Республіка); Севрюков Олександр Павлович – доктор юридичних наук, професор (Російська Федерація); Семерак Олександр Созонович – кандидат юридичних наук, професор; Сідак Микола Васильович – доктор юридичних наук, професор; Станіш Пьотр – доктор права, професор (Республіка Польща); Ступник Ярослав Валерійович – кандидат юридичних наук, доцент; Уканов Казбек – доктор юридичних наук, професор (Республіка Казахстан); Фазикош Василь Георгійович – кандидат юридичних наук, професор; Федоренко Владислав Леонідович – доктор юридичних наук, професор; Шекк Олена Олександрівна – кандидат юридичних наук, доцент (Російська Федерація); Ярема Василь Іванович – доктор економічних наук, професор.

Видання «Порівняльно-аналітичне право» включено до переліку наукових фахових видань, в яких можуть публікуватися результати дисертаційних робіт на здобуття наукових ступенів доктора і кандидата наук з юридичних дисциплін.

Наказ Міністерства освіти і науки України № 463 від 25 квітня 2013 р.

Електронне наукове фахове видання «Порівняльно-аналітичне право» включено до міжнародної наукометричної бази Index Copernicus International (Республіка Польща)

*Рекомендовано до опублікування Вченою радою
ДВНЗ «Ужгородський національний університет», протокол № 11 від 19.11.2018 року*

РОЗДІЛ 4

ГОСПОДАРСЬКЕ ПРАВО, ГОСПОДАРСЬКО-ПРОЦЕСУАЛЬНЕ ПРАВО

Грудницька С.М., Руденко Л.Д.

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ РИНКІВ ЕЛЕКТРИЧНОЇ ЕНЕРГІЇ В УКРАЇНІ
ТА ІНШИХ КРАЇНАХ: ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ.....153

Запорожець О.Є., Руденко Л.Д.

КОРПОРАТИВНИЙ ДОГОВІР: ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ.....158

Іванова К.Ю.

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ДОГОВІРНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ТРАНСФЕРУ ТЕХНОЛОГІЙ.....160

Тимошенко О.А.

ПУБЛІЧНА ІНФОРМАЦІЯ ТА ІНФОРМАЦІЯ, ЩО СТАНОВИТЬ
СУСПІЛЬНИЙ ІНТЕРЕС, У ДІЯЛЬНОСТІ ПРИВАТНИХ ЗАКЛАДІВ ОСВІТИ.....164

Хомко Л.В.

ЕЛЕКТРОННІ СЕРВІСИ У СФЕРІ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....167

РОЗДІЛ 5

ТРУДОВЕ ПРАВО; ПРАВО СОЦІАЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

Полішко Н.Л.

РЕАЛІЗАЦІЯ ОСНОВНИХ ЗАСАД ДЕРЖАВНОЇ ПОЛІТИКИ У СФЕРІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ГЕНДЕРНОЇ РІВНОСТІ ПІД ЧАС ПРИЙНЯТТЯ ЖІНОК НА СЛУЖБУ
ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ПОЛІЦІЇ УКРАЇНИ: ПРОБЛЕМИ І ШЛЯХИ ВИРІШЕННЯ.....170

Соловійов О.В.

ПОНЯТТЯ Й ОЗНАКИ НЕЩАСНОГО ВИПАДКУ НА ВИРОБНИЦТВІ
ЯК СТРАХОВОГО ВИПАДКУ В СОЦІАЛЬНОМУ СТРАХУВАННІ.....172

РОЗДІЛ 6

ЗЕМЕЛЬНЕ ПРАВО; АГРАРНЕ ПРАВО; ЕКОЛОГІЧНЕ ПРАВО; ПРИРОДОРЕСУРСНЕ ПРАВО

Біленко А.О., Біловол В.С.

ДЕРЖАВНА ПІДТРИМКА ОСОБИСТОГО СЕЛЯНСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА.....177

Драницька О.С., Полюх Х.М.

ЕКОЛОГІЧНІ ПИТАННЯ ПІД ЧАС ЗДІЙСНЕННЯ БЛАГОУСТРОЮ НАСЕЛЕНИХ ПУНКТИВ.....180

Курман Т.В.

РЕГІОНАЛЬНА АГРАРНА ПОЛІТИКА В ЗАБЕЗПЕЧЕННІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ВИРОБНИЦТВА: ПРАВОВІ ПИТАННЯ 183

Трегубенко Г.П., Воронова Т.С., Гончаренко І.В.

ЗАБРУДНЕННЯ АТМОСФЕРНОГО ПОВІТРЯ АВТОТРАНСПОРТОМ:
РИЗИКИ ДЛЯ ЗДОРОВ'Я НАСЕЛЕННЯ ТА РЕГУЛЮВАННЯ ПРАВОВИХ АСПЕКТІВ.....186

РОЗДІЛ 7

АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС; ФІНАНСОВЕ ПРАВО; ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

Атаманчук Н.І.

СТАВКИ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В УКРАЇНІ ТА КРАЇНАХ
ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ.....190

Бондаренко О.С., Нізамієв Р.М.

АНАЛІЗ ПРОБЛЕМ КАДРОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ ТА КАДРОВОЇ ПОЛІТИКИ
ЗБРОЙНИХ СИЛ УКРАЇНИ.....193

Бостан С.К., Бессонова Д.А.

НАЦІОНАЛЬНА ПОЛІЦІЯ ТУРЕЧЧИНИ: СТРУКТУРА, ОБОВ'ЯЗКИ ПОВНОВАЖЕННЯ 197

Гарбінська-Руденко А.В.

ПРАВОВІ АСПЕКТИ ВРЕГУЛЮВАННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ
МІЖ УКРАЇНОЮ ТА ОКРЕМИМИ ЗАРУБІЖНИМИ КРАЇНАМИ.....200

Гармаш В.В.

ДЕЯКІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ПІДГОТОВКИ ПРАЦІВНИКІВ ПОЛІЦІЇ
ДЛЯ КІНОЛОГІЧНИХ ПІДРОЗДІЛІВ НАЦІОНАЛЬНОЇ ПОЛІЦІЇ.....203

12. Polisin görev ve yetkileri hakkında: Türkiye Cumhuriyeti Kanunu № 2559 itibaren 4 temmuz 1934 y. değişikliklerle / Türkiye Cumhuriyeti Bakanlar Kurulu. URL: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.2559.pdf>.
13. Seker B., Zirhlioglu G. An evaluation of the relationship between burnout, job satisfaction and life satisfaction among police officers in Van Police Department. Turkish Journal of Police Studies. 2009. № 11(4). P. 1–26.
14. Tebligat Kanunu: Türkiye Cumhuriyeti Kanunu № 7201 itibaren 11 şubat 1959 y. değişikliklerle / Türkiye Cumhuriyeti Bakanlar Kurulu. URL: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.7201.pdf>.
15. Terörle mücadelede: Türkiye Cumhuriyeti Kanunu № 3713 itibaren 12 nisan 1991 y. değişikliklerle / Türkiye Cumhuriyeti Bakanlar Kurulu. URL: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3713.pdf>.
16. Turkey's Contributions to International Community's Efforts to Fight Terrorism. URL: http://www.mfa.gov.tr/turkey_s-contributions-to-international-community_s-efforts-to-fight-terrorism.en.mfa.
17. Turkish National Police International Relations Department. Ankara. URL: <https://www.egm.gov.tr/ru/Dkmanlar/TNP.pdf>.
18. Turkish National Police. (2014). Terrorism. URL: <http://www.egm.gov.tr/EN/Pages/terrorism.aspx>.
19. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası: Türkiye Cumhuriyeti Kanunu № 2709 itibaren 18 ekim 1982 y. değişikliklerle sonrakı değişikliklerle / Türkiye Cumhuriyeti Bakanlar Kurulu. URL: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>.
20. Uluslararası Terörizm Karşı Alınması Gereken Tedbirler. URL: http://www.giresun.pol.tr/Sayfalar/teror_terorizm.aspx.
21. University of Maryland, Institute for Economics and Peace: Global Terrorism Index.2017. URL: <http://visionofhumanity.org/app/uploads/2017/11/Global-Terrorism-Index-2017.pdf>.
22. Yenisey F. Yeni Arama Hukukumuz. Polis Dergisi, 2003, №9 (37). S. 127–139.
23. Yıldız S. Determinants of the well-being of police officers in the Turkish National Police, Unpublished Doctoral Dissertation. Florida: University of Central Florida Orlando, 2008. 179 p.

УДК 347.73

ПРАВОВІ АСПЕКТИ ВРЕГУЛЮВАННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ МІЖ УКРАЇНОЮ ТА ОКРЕМИМИ ЗАРУБІЖНИМИ КРАЇНАМИ

LEGAL ASPECTS OF DOUBLE TAXATION REGULATION BETWEEN UKRAINE AND CERTAIN FOREIGN COUNTRIES

Гарбінська-Руденко А.В.,

кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового права*Національного університету державної фіскальної служби України*

Статтю присвячено окремим аспектам урегулювання подвійного оподаткування між Україною та деякими зарубіжними країнами. Особлива увага приділяється уникненню подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно. Розглядається значення міжнародних податкових конвенцій для правового регулювання уникнення подвійного оподаткування в Україні.

Ключові слова: подвійне оподаткування, міжнародні конвенції, податкова угода, майно, дивіденди, платник податку.

Статья посвящена отдельным аспектам урегулирования двойного налогообложения между Украиной и некоторыми зарубежными странами. Особое внимание уделяется избеганию двойного налогообложения и предупреждению налоговых уклонений относительно налогов на доходы и имущество. Рассматривается значение международных налоговых конвенций для правового регулирования избегания двойного налогообложения в Украине.

Ключевые слова: двойное налогообложение, международные конвенции, налоговое соглашение, имущество, дивиденды, налогоплательщик.

The article is devoted to separate aspects of the regulation of double taxation between Ukraine and some foreign countries. Particular attention is paid to avoiding double taxation and preventing tax evasion with respect to taxes on income and property. The importance of international tax conventions for the legal regulation of avoidance of double taxation in Ukraine is considered.

Key words: double taxation, international conventions, tax agreement, property, dividends, tax payer.

Подвійне оподаткування є негативним явищем, яке не лише характеризується обкладанням платника податку непомірним податковим тягарем, але й призводить до значних проблем у сфері ефективного регулювання податкових відносин в цілому. Як показує аналіз національного законодавства, натепер ще є прогалини у вітчизняних нормативно-правових актах щодо правового регулювання уникнення подвійного оподаткування, які ще не усунуті, а ті міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування, які уклала Україна, поки що не забезпечують повного гарантування захисту прав, свобод та інтересів платників податків. Саме тому для ґрунтовного розуміння сутності подвійного оподаткування та виявлення шляхів вирішення цієї проблеми, на нашу думку, необхідно проаналізувати досвід урегулювання подвійного оподаткування між Україною та іншими зарубіжними державами.

Дослідження з питань визначення сутності подвійного оподаткування та правового регулювання у сфері уникнення подвійного оподаткування представлене працями різних вітчизняних та зарубіжних науковців. Загалом, правова природа подвійного оподаткування, вдосконалення податкової політики і механізму правового регулювання уникнення подвійного оподаткування відображена в працях Л.І. Вдовіченої, В.М. Суторміної, М.В. Федорова, В.Л. Андрущенко, В.А. Кашина, С.Г. Пепеляєва, М.П. Кучерявенка С.Ф. Сутиріна, О.В. Савицької, О.В. Євсєєва, та інших.

Незважаючи на велику кількість публікацій, є необхідність у подальшому дослідженні досвіду врегулювання уникнення подвійного оподаткування.

Завданням статті є правовий аналіз досвіду врегулювання подвійного оподаткування між Україною та іншими зарубіжними країнами.

Станом на кінець 2018 року Україна вже ратифікувала близько 70 міжнародних конвенцій та угод про уникнення подвійного оподаткування. Під час укладання таких міжнародних договорів Україна за основу бере Модельну конвенцію Організації Економічного Співробітництва та Розвитку (далі – ОЕСР), тому, як наслідок, можемо спостерігати певну закономірність у цих договорах та виділити характерні спільні риси, а також типову структуру.

Найчастіше податкова угода про уникнення подвійного оподаткування складається з трьох частин. До першої частини належить сфера дії такої угоди, а також визначається певне коло осіб, на яких вона поширюється, та визначені податки, про які йде мова в угоді.

До другої частини належать податкові режими, тобто визначаються межі юрисдикції кожної з договірних країн щодо оподаткування тих чи інших доходів і майна. У статтях цієї частини йдеться саме про доходи від активної діяльності, що пов'язано з присутністю на території іншої держави, а також про режим обкладання пасивних доходів: дивідендів, процентів, роялті. Також у цю частину входять і норми про оподаткування майна.

Методи та порядок виконання податкової угоди зазначаються у третій частині, зокрема процедура взаємного узгодження та співпраці договірних сторін щодо виконання умов угоди та порядок набрання чинності та припинення її дії [1, с. 88].

У таких договорах детально описується те, яким саме чином та як мають діяти договірні держави для попередження утворення подвійного оподаткування.

Для кращого розуміння того, як держави здійснюють регулювання уникнення подвійного оподаткування, вважаємо доцільним розглянути окремі положення цих угод, укладені Україною з іншими зарубіжними країнами, зокрема щодо оподаткування майна.

Так, нормативне визначення поняття «майно» є підставою виникнення подвійного оподаткування. Відповідно до ст. 22 Конвенції між Урядом України і Урядом Французької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно 1997 р., майно, представлене нерухомим майном і розташоване у Договірній Державі, може оподатковуватись у цій Державі [2]. Майно, представлене:

- а) акціями, іншими ніж акції, що котируються на фондовій біржі, або правами, які одержують свою вартість або більшу частину вартості прямо або посередньо від нерухомого майна, яке розташоване в Договірній Державі;
- б) паями у партнерстві, активи якого складаються переважно з нерухомого майна, розташованого в Договірній Державі, або з акцій чи прав (як вони визначені в підпункті а), можуть оподатковуватись у цій Державі [2].

Майно, представлене рухомим, що є частиною комерційного майна постійного представництва, яке підприємство Договірної Держави має в другій Договірній Державі, або рухомим майном, пов'язаним із постійною базою, доступною резидентів Договірної Держави в другій Договірній Державі з метою надання незалежних особистих послуг, може оподатковуватись у цій другій Державі [2].

Майно підприємства Договірної Держави, представлене морськими та повітряними суднами, що експлуатуються таким підприємством у міжнародних перевезеннях, а також рухомим майном, пов'язаним з експлуатацією цих морських та повітряних суден, оподатковується тільки в цій Державі.

Водночас по-іншому врегульовується поняття нерухомого майна. Відповідно до ст. 23 Конвенції між Конвенцією між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал, нерухоме майно, яке належить резидентів Договірної Держави та знаходиться в другій Договірній Державі, може оподатковуватись в цій другій державі [3].

Рухоме майно, що є частиною комерційного майна постійного представництва, яке резидент Договірної Держави має в другій Договірній Державі, або рухоме майно, пов'язане з постійною базою, доступною резидентів Договірної Держави в другій Договірній Державі з метою надання незалежних особистих послуг, може оподатковуватись в цій другій Державі [3].

Морські та повітряні судна і контейнери, які належать резидентів Договірної Держави й експлуатуються в міжнародних перевезеннях, а також рухоме майно, пов'язане з діяльністю цих морських, повітряних суден та контейнерів, оподатковуються тільки в цій Державі. Інші елементи майна резидента Договірної Держави підлягають оподаткуванню тільки в цій Державі [3].

Як зазначалося вище, регулювання оподаткування дивідендів також є частиною цих конвенцій на рівні з оподаткування майна. Так, відповідно до ст. 10 Конвенції між Урядом України і Урядом Французької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно, дивіденди, що сплачуються компанією, яка є резидентом Договірної Держави, резидентів другої Договірної Держави, можуть оподатковуватись у цій другій Державі [2].

Однак такі дивіденди можуть також оподатковуватись у Договірній Державі, резидентом якої є компанія, що сплачує дивіденди (відповідно до законодавства цієї Держави), але якщо фактичний власник дивідендів є резидентом другої Договірної Держави, то податок, що стягується таким чином, не має перевищувати:

- 1) 5 відсотків суми дивідендів, якщо право на дивіденди фактично має компанія, яка володіє прямо або посередньо принаймні:
 - 20 відсотками капіталу компанії, яка сплачує дивіденди, якщо компанія є резидентом України;
 - 10 відсотками капіталу компанії, яка сплачує дивіденди, якщо компанія є резидентом Франції;
- 2) 15 відсотків валової суми дивідендів в інших випадках [2].

Ці положення не впливають на оподаткування компанії стосовно прибутку, з якого сплачуються дивіденди.

Дивіденди, що сплачуються компанією, яка є резидентом Договірної Держави, підлягають оподаткуванню тільки в другій Договірній Державі, якщо такими дивідендами фактично володіє одна або декілька компаній, які є резидентами цієї другої Держави і якщо:

- 1) ця або ці компанії разом володіють прямо або посередньо принаймні 50 процентами капіталу компанії, що сплачує дивіденди, загальна сума інвестицій у цю компанію складає не менше 5 мільйонів французьких франків або еквівалента в українській валюті;
- 2) інвестиція у компанію, що сплачує дивіденди, гарантується або страхується другою Державою, її центральним банком або будь-якою особою, що діє від імені цієї другої Держави [2].

Резидент України, що одержує дивіденди і є фактичним власником дивідендів, які сплачуються компанією, що є резидентом Франції, які є такими дивідендами, що якщо б їх одержував резидент Франції, давали б такому резидентів право на податковий кредит, має право на виплати з Казни Франції, що дорівнюють такому податковому кредиту, який підлягає вирахуванню з податку [2]. Це положення застосовується тільки до резидента України, який є:

- фізичною особою;
- компанією, яка не володіє безпосередньо або посередньо принаймні 10 відсотками капіталу компанії, що сплачує дивіденди [2].

3) це належить і до ситуації, якщо фактичний власник дивідендів:

- підлягає в Україні оподаткуванню за звичайною ставкою щодо таких дивідендів і виплат із Казни Франції;

– показує, якщо французька податкова адміністрація вимагає це зробити, що він є власником акцій, стосовно яких сплачуються дивіденди, і що таке володіння акціями не має своєю основною метою або однією з основних цілей дозвол іншій особі (незалежно від того, є вона резидентом Договірної Держави або ні);

4) вважається, що валова сума виплат із Казни Франції є дивідендами для цілей цієї Конвенції [2].

Резидент України, який одержує дивіденди, що сплачуються компанією, яка є резидентом Франції, може одержувати відшкодування передплати тією мірою, якою вона була дійсно сплачена компанією стосовно таких дивідендів, якщо тільки він не має права на виплати з Казни Франції. Валова сума передплати, яка була відшкодована, буде розглядатися як дивіденди, що підлягає оподаткуванню у Франції [2].

Водночас дещо по-іншому визначаються умови оподаткування дивідендів між Україною і США. Згідно зі ст. 10 Конвенції між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал, дивіденди, що сплачуються компанією, яка є резидентом Договірної Держави і якими фактично володіє резидент другої Договірної Держави, можуть бути оподатковані у цій другій Державі. Однак такі дивіденди можуть також оподатковуватись у першій Договірній Державі і відповідно до законодавства цієї Держави, але податок, що стягується, не має перевищувати [3]:

- 5 відсотків від загальної суми дивідендів, якщо фактичним власником є компанія, яка володіє не менш ніж 10 відсотками акцій, що дають право голосу (або якщо компанія не має акцій, що дають право голосу не менш ніж 10 відсотків статутного фонду), та (у випадку України) нерезидент України володіє не менше ніж 20 відсотками акцій, що дають право голосу, а якщо компанія не має таких акцій, то 20 відсотками статутного фонду [3];
- 15 відсотків загальної суми дивідендів в інших випадках.

Таким чином, проаналізувавши вищезгадані конвенції про уникнення подвійного оподаткування, можна зробити висновки, що саме такі податкові угоди є основним засобом для боротьби з подвійним оподаткуванням, адже вони містять у собі усі ключові положення, які допомагають платникам податків належним чином виконувати свій податковий обов'язок без обкладання непомірним податковим тягарем.

Хоча міжнародні податкові угоди і є основним джерелом для регулювання подвійного оподаткування, проте на практиці дуже часто виникають проблеми, коли як самі держави, так і платники податків не виконують належним чином вимоги умов податкових угод, що пояснюється або наявністю неузгодженостей у таких угодах, або неналежним тлумаченням таких угод самими платниками податків. Одним із найяскравіших прикладів, який демонструє нам наявність таких проблем, є саме оподаткування роялті в договорах України про уникнення подвійного оподаткування.

Так, на думку О.В. Лепетюка, «при реалізації договірних норм у сфері оподаткування періодично виникають ситуації, в яких платник податку тлумачить договірні положення так, нібито останні засновані на засадах диспозитивності, а тому такий платник податку може самостійно вирішувати, в якій із договірних держав йому необхідно сплатити податок» [4, с. 135]. Саме таке обґрунтування надав Окружний адміністративний суд м. Києва у своїй постанові по справі № 2а-14078/12/2670 від 14.12.2012 року [5]. Тому виникає запитання про те, чи є правильним саме таке трактування судами положень міжнародних конвенцій.

Як уже зазначалося раніше, Україна під час укладення угод про уникнення подвійного оподаткування використовує Модельну податкову конвенцію ОЕСР [6]. Із доцільністю застосування саме такої типової угоди пого-

джується О. Чайка, яка вказує, що «Україна не є членом ОЕСР, однак на практиці використовує Модельну податкову конвенцію ОЕСР як відправну точку для обговорення та укладення конвенцій про уникнення подвійного оподаткування з іншими державами. А тому було б доцільним та правильним ... застосовувати Коментарі ОЕСР до Модельної податкової конвенції як важливе допоміжне джерело для тлумачення положень конвенцій про уникнення подвійного оподаткування, що їх уклала Україна з іншими державами» [7, с. 23].

Проте варто наголосити на тому, що зі змісту самої Модельної податкової конвенції ОЕСР або коментарів до неї, на жаль, не можна виокремити певні положення, які б безпосередньо були спрямовані на вирішення питання обґрунтованості тлумачення договірних норм щодо оподаткування роялті як таких, що надають платникові податку можливість обрати ту державу, в якій він буде сплачувати податки із роялті. Це можна пояснити тим, що під час складання цієї Конвенції її творці у п. 1 ст. 12 передбачали виключне право оподаткування роялті лише для держави резидента, що виключає можливість оподатковувати такі доходи державою, де вони були отримані [4, с. 136]. Тому в більшості випадків держави відходять від положень цього пункту, а застосовують п. 2 ст. 12 Модельної податкової конвенції Організації Об'єднаних Націй (далі – ООН) [8]. Пункт 2 цієї Конвенції є своєрідним доповненням до основного пункту 1 та уточнює, що сплата податку з роялті відбувається в країні, яка є джерелом доходу, а також у державі резидентства. Завдяки тому, що обом державам надається право на обкладення податком із роялті, Модельна податкова конвенція ООН відступає від принципу виключного права держави постійного місцеперебування на оподаткування, наданого йому в Модельній податковій конвенції ОЕСР [4, с. 136].

Під час оподаткування податком на прибуток до складу витрат резидента не вміщуються нарахування роялті на користь нерезидента, якщо він не підлягає оподаткуванню роялті у державі свого резидентства. Зважаючи на чинну Конвенцію про уникнення подвійного оподаткування, податковий орган під час перевірки дійшов висновку, що роялті, які підприємство-резидент виплачувало своєму контрагентові-нерезиденту, не мають підлягати оподаткуванню на Кіпрі, а тому включення таких роялті до складу інших витрат, що враховуються під час визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток, є неправомірним [9].

Тому варто зробити висновок, що під час формулювання п. 2 ст. 12 Модельної податкової конвенції ООН у частині використання словосполучення «можуть оподатковуватись», її творці не передбачали виникнення у платника податків права вибору юрисдикції, в якій здійснюватиметься оподаткування доходу у вигляді роялті. Вони чітко передбачали те, що відповідний дохід оподатковуватиметься в державі джерела доходу, якщо така держава встановить обов'язок сплати податку у разі виплати роялті резидентом іншої договірної держави відповідно до вимог договірних норм. Саме це і є основною суттю словосполучення «можуть оподатковуватись», оскільки кожна держава наділена своїм податковим суверенітетом і має право на власний розсуд не використовувати надану їй можливість, що означатиме оподаткування виплат роялті лише в державі резидентства отримувача [4, с. 136].

Правове регулювання уникнення подвійного оподаткування може здійснюватися як за допомогою норм національного законодавства, так і міжнародними податковими угодами. Проте для ефективного вирішення цієї проблеми не є достатнім лише прийняття відповідних нормативних актів, але й потрібно забезпечити виконання як державою, так і самими платниками податків. Аналіз судової практики показав, що сьогодні є багато проблем щодо правильного застосування і трактування норм конвенцій і подат-

кових угод. Вітчизняні суди під час ухвалення певного рішення мають неухильно дотримуватися положень конвенцій та звертати особливу увагу на рішення Верховного Суду, його правову позицію.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Демянчук Ю.Г. Організаційно-правові засади уникнення міжнародного подвійного оподаткування в Україні: дис. ... канд. юр. наук : 12.00.07; НУ «Острозька академія». Острог, 2011, 217 с.
2. Конвенції між Урядом України і Урядом Французької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно від 30.01.1997. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/250_001 (дата звернення 25.12.2018).
3. Конвенція між Урядом України та Урядом Сполучених Штатів Америки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи та капітал від 04.03.1994. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/840_576 (дата звернення 25.12.2018).
4. Лепетюк О.В. Оподаткування роялті в договорах України про уникнення подвійного оподаткування. Публічне право. 2016. № 1. С. 135-140
5. Постанова Окружного адміністративного суду м. Києва від 14.12.2012 р. у справі 2а-14078/12/2670. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/27643480> (дата звернення 25.12.2018).
6. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1 (дата звернення 25.12.2018).
7. Чайка О., Реун А. Виплата процентів іноземним кредиторам. Юридична газета. 2013. 24 вересня. С. 20–23
8. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. URL: https://www.un-ilibrary.org/international-law-and-justice/united-nations-model-double-taxation-convention-between-developed-and-developing-countries_a545408b-en (дата звернення 25.12.2018).
9. Постанова Вишого адміністративного суду України від 28.10.2014 р. у справі К/800/63912/13. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/41348854> (дата звернення 25.12.2018).

УДК 342.95

ДЕЯКІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ПІДГОТОВКИ ПРАЦІВНИКІВ ПОЛІЦІЇ ДЛЯ КІНОЛОГІЧНИХ ПІДРОЗДІЛІВ НАЦІОНАЛЬНОЇ ПОЛІЦІЇ

SOME ASPECTS OF THE ORGANIZATION OF PREPARATION FOR POLITICAL EMPLOYEES FOR THE NATIONAL POLICY CINEMATIC SUBSIDIES

Гармаш В.В.,

*ад'юнкт відділу організації освітньо-наукової підготовки
Харківського національного університету внутрішніх справ*

У статті розглянуто наукові позиції вчених щодо формування готовності офіцерів правоохоронних органів до кінологічного забезпечення оперативно-службової діяльності. Виокремлено чинники, що підвищують ефективність розвитку професійної компетенції працівників поліції для кінологічних підрозділів. Запропоновано внесення змін до відомчого нормативного акта МВС України з метою покращення комплектування кінологічних підрозділів та підготовки кінологів.

Ключові слова: кінологічні підрозділи, кінолог, Національна поліція, підготовка, перепідготовка, підбір кадрів.

В статье рассмотрены научные позиции учёных по формированию готовности офицеров правоохранительных органов к кинологическому обеспечению оперативно-служебной деятельности. Выделены факторы, повышающие эффективность развития профессиональной компетенции работников полиции для кинологических подразделений. Предложено внесение изменений в ведомственный нормативный акт МВД Украины с целью улучшения комплектования кинологических подразделений и подготовки кинологов.

Ключевые слова: кинологические подразделения, кинолог, Национальная полиция, подготовка, переподготовка, подбор кадров.

The article discusses the scientific position of scientists on the formation of the readiness of law enforcement officers to the cynological support of operational activities. The factors that increase the effectiveness of the development of professional competence of police officers for canine units have been identified. It was proposed to make changes to the departmental regulatory act of the Ministry of Internal Affairs of Ukraine in order to improve the staffing of dog training units and the training of dog trainers.

Key words: dog units, canine, National Police, training, retraining, recruitment.

Постановка проблеми. В умовах сьогодення забезпечення безпеки суспільства залежить від багатьох елементів. Кожен елемент системи правоохорони має сприяти тому, щоб у суспільстві було забезпечено мир та порядок. Отже, поліцейський із собакою – це безпека на вулицях наших міст. Службові собаки шукають вибухівку та зброю, таким чином здійснюється протидія незаконному обігу зброї; кінологи зі службовими собаками чергують в аеропортах та на залізничних вокзалах у рамках посилення боротьби з наркозлочинністю, але найважливіша функція кінологів – оперативно-розшукова діяльність. Доречно вести мову про те, що кінолог – це експерт, який вилучає запахів сліди, тобто збирає докази вини чи невинуватості підозрюваних. Вищезазначене свідчить про

необхідність якісно нового підходу щодо організації підготовки працівників поліції для кінологічних підрозділів Національної поліції.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Результати аналізу наукових джерел свідчать про те, що різноманітні аспекти проблеми професійної підготовки персоналу правоохоронних органів були предметом наукових досліджень В.Б. Авер'янова, М.І. Ануфрієва, О.М. Бандурки, Ю.П. Битяка, В.М. Гарашука, І.П. Голосніченка, В.Л. Грохольського, О.В. Джафарової, Р.А. Калужного, А.Т. Комзюка, Я.Ю. Кондратьєва, О.І. Остапенка, В.П. Петкова, О.П. Рябченко, С.О. Шатрави, В.К. Шкарупи.

Проблема професійної підготовки офіцерів-кінологів є також предметом пильної уваги науковців. Окремі її