

**ТЕМПОРАЛЬНИЙ АСПЕКТ ТЛУМАЧЕННЯ ДОГОВІРНИХ НОРМ
(НА ПРИКЛАДІ ВИКОРИСТАННЯ ПОЛОЖЕНЬ МОДЕЛЬНОЇ
ПОДАТКОВОЇ КОНВЕНЦІЇ ОЕСР І КОМЕНТАРІВ ДО НЕЇ)****TEMPORAL ASPECT INTERPRETATION OF TREATIES
(FOR EXAMPLE USE OF OECD MODEL TAX CONVENTION AND OECD COMMENTARY)**

Кармаліта М.В.,
к.ю.н., доцент, старший науковий співробітник
відділу дослідження міжнародного досвіду оподаткування
Науково-дослідний інститут фіскальної політики
Університету державної фіскальної служби України

У статті досліджуються питання тлумачення міжнародних договорів у світлі Модельної податкової конвенції ОЕСР і коментарів до неї. Визначено особливості темпорального тлумачення її положень та окреслено можливості їх застосування в контексті тлумачення міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування в Україні. Значну увагу приділено динамічному тлумаченню договірних норм.

Ключові слова: тлумачення правових норм, міжнародні договори, правила тлумачення, модельні акти, уникнення подвійного оподаткування.

В статье исследуются вопросы толкования международных договоров в свете Модельной налоговой конвенции ОЭСР и комментариев к ней. Определены особенности темпорального толкования ее положений и обозначены возможности их применения в контексте толкования международных договоров об избежании двойного налогообложения в Украине. Значительное внимание уделено динамическому толкованию договорных норм.

Ключевые слова: толкование правовых норм, международные договора, правила толкования, модельные акты, избежание двойного налогообложения.

The article deals with the question of interpretation of international treaties in the light of the OECD Model Tax Convention and OECD Commentary.

OECD Model Tax Convention and OECD Commentary are normative regulators and are not endowed with legal binding force. However, the use of such tools of so-called "soft" law is quite common practice among OECD member states in order to streamline the tax administration. It appears through the use of conceptual ideas and principles, certain rules and techniques of legal technology, and includes actual provisions of the model act and comment in the texts of international treaties. In the process of historical development, depending on the prevailing socio-economic relations, a review of priorities appears in the theory of interpretation of treaties. OECD Model Tax Convention and OECD Commentary are global standards of regulation relations in the tax area, and in case of deformation of national law is as means of combating the influence of situational factors. Prerequisites conventional textual changes have flaws previous version of the rules (uncertainty incorrect consequences inconsistency in the system of law) and changing the social context (development of international law or international rights organizations, the development of the rule of law, etc.). The process of interpretation is in a line with two opposite methods – static and dynamic. The difference lies in how changes in the values of the terms and concepts used in the international agreement. It is quite natural that the value may have to interpret only those materials that were available to the contracting parties at the time of its conclusion. Therefore, changes in comments to the Model Tax Convention cannot affect the contractual relationship entered into before the date of publication. At the same time, Committee on Fiscal Affairs recommends interpret contractual rules as close as possible to the carried out, changes otherwise – the progress in the regulation of tax relations will not occur.

Key words: interpretation of the law, international treaty, rules interpretation, model legal acts, avoidance of double taxation.

Належна реалізація договірних зобов'язань є важливим складником забезпечення розвитку міжнародного правопорядку. Договір як угода двох або більше сторін щодо взаємних прав та обов'язків є однією з найпоширеніших форм закріплення правовідносин між країнами світу. Водночас тлумачення як вид правової діяльності є необхідною передумовою ефективного застосування положень міжнародних договорів.

Загальні правила тлумачення міжнародних договорів визначено в статтях 31–33 Віденської конвенції про право міжнародних договорів 1969 р. Договори про уникнення подвійного оподаткування підпадають під її дію як загалом, так і зазначених статей зокрема. Їх укладення покликане мінімізувати негативний вплив такого явища, як подвійне оподаткування, яке призводить до зниження економічної зацікавленості платників податків у здійсненні транскордонної господарської діяльності. Крім того, положення таких договорів спрямовані також на обмеження практики неналежного використання договірних норм з метою штучного зниження рівня податкового навантаження у формі уникнення оподаткування або ухилення від сплати податків.

Модельна податкова конвенція ОЕСР і коментарі до неї є нормативними регуляторами, які не наділені обов'язковою юридичною силою. Разом із тим використання подібних інструментів т. зв. «м'якого» права є до-

волі поширеною практикою серед держав-членів ОЕСР з метою впорядкування податкових відносин. Це виявляється завдяки як використанню концептуальних ідей і засад, окремих правил і прийомів юридичної техніки, так і фактичному включенню положень модельного акта й коментарів у тексти міжнародних договорів.

Ураховуючи те, що поширеним способом зменшення податкових зобов'язань є використання вигідних договірних положень у сфері уникнення подвійного оподаткування, важливим аспектом залишається питання правомірності поведінки платника податків із погляду фіскальних інтересів держави.

Текст Модельної податкової конвенції ОЕСР і коментарів до неї містить низку прикладів і прецедентів реальних життєвих ситуацій, що сприяють широкому застосуванню їх положень на практиці. У процесі історичного розвитку залежно від панівних соціально-економічних відносин відбувається перегляд пріоритетів у сфері теорії тлумачення договірних норм. Модельна податкова конвенція ОЕСР і коментарі до неї є глобальними стандартами регулювання відносин у податковій сфері, а у випадках виявлення деформації чинного національного законодавства – засобом боротьби з впливом кон'юнктурних факторів.

Науково-теоретичну основу дослідження становлять праці відомих вітчизняних і зарубіжних фахівців із теорії права, фінансового та міжнародного права, у тому

числі С.С. Алексєєва, Ж.-Л. Бержеля, М.І. Козюбри, О.О. Мережка, П.О. Недбайла, І.С. Перетерського, П.М. Рабіновича, П.О. Селезня, О.Ф. Скакун, Л.Д. Тимченка, Г.П. Толстопятенка, І.О. Хаванової, О.Ф. Черданцева, С.В. Шевчука, Р.О. Шепенка й ін.

Метою статті є з'ясування особливостей темпорального тлумачення Модельної податкової конвенції ОЕСР (далі – Модельна податкова конвенція) і коментарів до неї та визначення можливостей застосування її положень у контексті тлумачення міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування в Україні.

Тісне співробітництво держав і зусилля міжнародного співтовариства дають змогу впроваджувати в національне законодавство принцип добросовісного виконання міжнародних зобов'язань як загальновизнаного принципу міжнародного права [1, с. 111]. Учасники міжнародних відносин, як правило, активно дотримуються рекомендацій, прийнятих на вищому рівні, оскільки це відповідає їхнім інтересам і сприяє вдосконаленню внутрішнього законодавства шляхом поєднання елементів координації та гармонізації.

Податкова сфера не є винятком. Найбільш розповсюдженими міжнародними податковими договорами є договори про уникнення подвійного оподаткування доходів і капіталу, більшість із яких укладається на основі Модельної податкової конвенції й коментарів до неї. На цій підставі договірні держави часто використовують положення згаданого модельного акта як джерела тлумачення положень відповідних договорів. Україна не є винятком у цьому контексті. Модельні акти систематично застосовуються Україною як головні чинники та визначені юридичні конструкції в реформуванні свого фінансового права загалом і податкового права зокрема особливо з огляду на підготовку її до вступу до Європейського Союзу [2, с. 140].

Ключовою проблемою розвитку модельного права є тлумачення його норм. До традиційних суперечностей цього процесу зараховують такі:

- аргументацію з посиланням на правові, культурні, політичні та мовні особливості формування національних законодавств;
- абстрактність модельних законів;
- відсутність реально існуючих предметів регулювання або їх аналогів;
- невизначеність понять, наявність оцінних категорій, концептуально-теоретичних елементів модельних актів [3].

Тлумачення міжнародних договірних норм як інтелектуально-вольова пізнавальна діяльність полягає в установленні їх точного змісту й здійснюється за допомогою певних способів (приймів) з метою ефективної їх безпосередньої реалізації та застосування. Визнаним фактом є те, що інтерпретаційний процес або процес тлумачення правових приписів є важливим складником реалізації права, оскільки неодмінно пов'язаний із з'ясуванням змісту правил поведінки для себе, а також роз'ясненням його іншим особам. До тлумачення вдаються тоді, коли текст може розумітися неоднозначно в силу різних на це причин. Пошук значення текстів відбувається через вивчення наявного діапазону розуміння, що можуть підійти до реконструкції волі та мети суб'єкта нормотворчості, які за допомогою словесного формулювання намагався він передати. Завдяки цьому досягається виявлення сутності й характерних рис правового припису. Така відповідність сприяє протидії будь-яким способам відійти від змісту правових норм, протиставленню букв та змісту норми, зміцнює законність і встановлює правопорядок.

Водночас особливість тлумачення міжнародного договору зумовлена специфікою природи акта, що тлумачиться, оскільки він є синтезом договірної угоди й закону [4, с. 538]. Крім того, варто пам'ятати, що мова йде про документ, який виражає спільну волю не підпорядкованих один одному суб'єктів права.

На доктринальному рівні пропонуються дві тенденції інтерпретаційної діяльності – статична та динамічна. За С. Врублевським, «статичні теорії тлумачення мають на меті забезпечення максимальної стабільності, правової визначеності й передбаченості рішень органів, які застосовують право. Для досягнення цієї мети необхідно прийняти, що значення норми є незмінним, оскільки лише таке значення може забезпечити реалізацію вищезгаданої мети» [5, с. 240]. На відміну від уже згаданого підходу, динамічні теорії тлумачення мають завдання насамперед досягти максимальної відповідності між нормами чинного права й «життям».

На думку З.М. Юдіна, розуміння життя визначається вельми широким колом політичних, економічних, культурних та інших чинників, які є більш динамічними, змінюються перманентно й, що особливо важливо, швидше, ніж право [6, с. 15].

У науковій літературі, крім динамічної теорії тлумачення, можна зустріти поняття «еволюційний метод», «принцип динамічності», «критерій динамічності», а дослідження динамічної та статичної тенденцій тлумачення відбуваються в контексті об'єктивної й суб'єктивної теорії права [7; 8; 9].

Зокрема, на думку Ж.-Л. Бержеля, еволюційний метод ґрунтується на ідеї, що право є процес, безперервний акт творення суспільства, закони є всього лише його тимчасовим відображенням, яке має еволюціонувати разом зі зміною соціального середовища. Закони, отже, можуть бути відокремлені від початкової волі законодавця й отримувати новий сенс, для того щоб адаптуватися до нових вимог, що висуваються дійсності [10, с. 432].

А щодо його значення, то, за Л.Д. Тимченком і В.П. Кононенком, еволюційне тлумачення забезпечує поступовий розвиток змісту міжнародного договору внаслідок змін у житті суспільства [11].

У контексті конвенційних норм варто додати, що в такому специфічному договорі, як Європейська конвенція з прав людини, незалежно від первинної волі його авторів надалі відображається нова воля, яка гармонійніше віддзеркалює подальші зміни в міжнародному праві [12, с. 197].

В.В. Гончаров указує, що «інколи динамічне тлумачення означає спосіб, що полягає в пристосуванні норми до обставин, які змінилися. І тут поняття динамічного та еволюційного тлумачення є тотожними» [13, с. 119].

П.М. Рабінович та С.Є. Федик уважають, що під час тлумачення повинен домінувати такий зміст норми конвенції, який мали на увазі держави-учасниці під час підписання цього акта, а зміна соціальних і правових стандартів може впливати на її інтерпретацію лише настільки, наскільки використання таких стандартів не суперечить основній «ідеї» норми [14].

В.Є. Мармазов наголошує на існуванні консервативного або вузького тлумачення, яке засновується на «підготовчих документах» і відповідає первісним намірам укладачів конвенції або ж висловленому погодженню держав-членів Ради Європи, і динамічного тлумачення, що випливає із самого її духу, метою якого є ефективне забезпечення та розвиток прав і законних інтересів учасників правовідносин [15, с. 14]. На його думку, Європейська конвенція з прав людини – живий механізм (інструмент), який має тлумачитися з урахуванням обставин дійсності. Положення конвенції застосовуються завжди з урахуванням обставин дійсності, а специфіка конвенції як «живого механізму» зумовлена соціальною еволюцією й дає змогу визначати по-новому конвенційні поняття.

Європейська судова практика неоднозначно використовує динамічну теорію тлумачення. Особливе значення має те, що смисловий зміст конвенційних норм залежить від їх тлумачення, а також впливає на реальний обсяг зобов'язань держав. Аналізуючи причини динамічного тлумачення в європейській судовій практиці, можна про-

вести аналогію та визначити передумови конвенційних текстуальних змін:

- недоліки попередньої редакції норми (невизначеність, неправильні наслідки, неузгодженість у системі правових норм);
- зміни суспільного контексту (розвиток міжнародного права чи права міжнародних організацій, розвиток правопорядку тощо).

Важливою перевагою модельних податкових норм є те, що вони розраховані на випереджальне регулювання, оскільки пропонують регламентацію питань, не розроблених ні в міжнародному, ні в національному праві. У модельних нормах зміст правових приписів викладається досить детально, що дає змогу неодноразово їх використовувати як зразок [16, с. 2].

Якщо Модельна податкова конвенція містить положення-рекомендації державам чи органам Ради ОЕСР слідувати запропонованій лінії поведінки, то значні труднощі виникають у зв'язку з вибором її редакції та редакції коментаря. Є переконання в тому, що правові приписи не можуть бути остаточними й довершеними, тому вони постійно вдосконалюються.

В умовах глобальних трансформацій і прогресивного суспільного розвитку текст Модельної податкової конвенції та коментарів до неї неодноразово змінювався. Ці акти періодично (1977, 1992, 1994, 1995, 1998, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2014 рр.) переглядаються на основі практичного досвіду з метою надання актуальних роз'яснень і заповнення прогалин.

Згідно з офіційною позицією представників багатьох держав-членів ОЕСР, у випадках, коли текст укладеної угоди ідентичний тексту Модельної податкової конвенції, то коментар до неї може застосовуватися незалежно від того, коли він був написаний. Позиція щодо правомірності застосування більш пізньої редакції коментаря є спірною [17].

Як правило, зміни впливають не стільки на модельну конвенцію, скільки на коментар: збільшується кількість застережень держав-членів ОЕСР та окремих позицій держав, що такими не є, з метою визначення того, як саме вони застосовуватимуть положення відповідної статті.

Зокрема, мова йде про те, що процес тлумачення відбувається відповідно до двох протилежних методів – статичного й динамічного (амбулаторного) [18]. Різниця між ними полягає в тому, наскільки зміни в значеннях термінів і понять, що використовуються в міжнародному договорі, є релевантними.

Згідно зі статичним методом, Модельна податкова конвенція та коментарі до неї здатні впливати на зміст договірної норми, але лише в тій її редакції, яка існувала на момент погодження тексту самого міжнародного договору.

Водночас динамічне (або амбулаторне) тлумачення враховує політичні, економічні, культурні й технологічні зміни, що відбулися після укладення міжнародного договору (за такої умови дозволяється в процесі тлумачення податкових договірних норм використовувати версії коментаря, що вийшли після укладення податкових договорів, а подекуди приписи таких коментарів можуть застосовуватися як допоміжні засоби тлумачення).

Залежність вибору версії (публікації) Модельної податкової конвенції та коментарів до неї, на думку провідних фахівців міжнародного права, зумовлюється такими чинниками:

- характер питання, що розглядається, а саме: якщо Коментар роз'яснює незрозумілість попередньої версії, то варто застосовувати наступну версію, вбачаючи помилковість першої;
- сприятливість версії (публікації) для платника податків;
- у разі судового вирішення справи платник податків може стверджувати, що ні супровідні матеріали, ні додат-

кові засоби тлумачення не містять положень, які сформовані після укладення договору [19].

К. Фогель установив таке правило використання коментаря до Модельної податкової конвенції як джерела тлумачення податкових договорів: якщо текст податкової угоди ідентичний із Модельною конвенцією, то сторони договору скоріш за все мали намір тлумачити цей текст згідно з коментарем до неї з актуальною редакцією на момент її укладення. Винятком є ті питання, які потрапили в застереження або окремі позиції сторін. Це правило застосовується лише до податкових договорів держав-членів ОЕСР і лише до тієї версії коментаря, яка була актуальною на момент опублікування відповідного податкового договору. Що ж стосується оновлених версій коментаря, то вони не мають юридичної сили щодо податкових договорів, укладених до їх публікації, незалежно від того, йде мова про податкові договори між державами-членами ОЕСР чи ні [20].

Згідно з позицією М. Ленга та Ф. Брюггера, пізніші коментарі не можуть сприяти встановленню наміру сторін на момент укладення договору про уникнення подвійного оподаткування. Такі зміни можуть лише відігравати обмежену роль у тлумаченні раніше укладених договорів про уникнення подвійного оподаткування, якщо звернення до інших засобів тлумачення було безрезультатним. Разом із тим відсутні взагалі або існують лише мінімальні підстави для надання ваги новій редакції коментаря – іншого, аніж той, який виходить за межі добросовісного тлумачення тексту окремого договору – у тлумаченні раніше укладених договорів (Л. де Бро) [21].

Крім того, у доктрині міжнародного права [20] заслуговують на увагу такі твердження:

- питання про можливість використання нових редакцій має вирішуватись з огляду на належність до того чи іншого типу змін: 1) заповнення прогалин у наявних редакціях коментаря через включення питань, які не розглядалися раніше; 2) розширення наявного коментаря через, наприклад, включення нових прикладів чи аргументів; 3) фіксація наступної практики держав; 4) відкликання попередньої редакції коментаря та пропонування нового тлумачення (М. Вотерс). Для тлумачення договірних норм можна пропонувати використовувати такі редакції коментарів до Модельної податкової конвенції лише в другому і третьому випадках (Л. де Бро, Д. Вард);

– зміни в наступних редакціях коментарю ОЕСР можуть розглядатись як наступна угода або практика договірних сторін відповідно до п. 3 ст. 31 Віденської конвенції. Немає сенсу вказувати, що доповнення до статей Модельної податкової конвенції та зміни до коментарів, які є безпосереднім наслідком таких доповнень, не є істотними для тлумачення чи застосування раніше укладених договорів, якщо їх норми суттєво відрізняються від змінених статей. Разом із тим інші доповнення та зміни до коментарів є зазвичай застосовними до тлумачення й використання договорів, укладених до їх прийняття, оскільки вони відображають консенсус держав-членів ОЕСР як щодо належного тлумачення наявних договорів, так і їх використання в конкретних випадках (Р. Венн і позиція ОЕСР, відображена в параграфі 35 вступної частини коментаря до Модельної податкової конвенції).

Є цілком закономірним те, що значення для тлумачення можуть мати лише ті матеріали, які були в розпорядженні сторін договору на момент його укладення. Тому зміни в коментарях до Модельної податкової конвенції не можуть впливати на договірні відносини, укладені до дати їх опублікування. Водночас Податковий комітет ОЕСР рекомендує тлумачити договірні норми максимально близько до проведених змін, інакше прогрес у сфері регулювання податкових відносин не відбуватиметься [22].

Чинним інструментом вирішення проблем тлумачення модельних податкових норм може бути моніторингова ді-

яльність Комітету з фіскальних зв'язків (CFA – Committee on Fiscal Affairs), який є одним із визнаних лідерів у розробці стандартів та інструкцій у сфері сприяння співробітництву з питань міжнародного оподаткування. Визначення проблем застосування положень Модельної податкової конвенції й коментарів до неї, подальша розробка інструкцій проведення переговорів та укладання договорів про уникнення подвійного оподаткування сприятиме вдосконаленню національної податкової політики, спрямованої на забезпечення реалізації договірних вимог.

Держави-члени мають забезпечувати ефективне функціонування податкових систем і запобігати зменшенню їхніх податкових баз у зв'язку з неналежним використанням договірних норм. Разом із тим важливим є забезпечення відсутності необґрунтованих перешкод у реалізації прав, свобод і законних інтересів фізичним особам та господарюючим суб'єктам положеннями податкового законодавства.

Еволюція більшості зі статей Модельної податкової конвенції відбувається з урахуванням її впливу на тлумачення положень договорів про уникнення подвійного оподаткування. Тому до Модельної податкової конвенції та коментарів до неї має застосовуватись концепція змінюваного акта.

Неоднозначно вирішується питання можливого використання коментарів, які були прийняті після укладання податкового договору. У такому випадку видається необхідним розмежовувати роз'яснювальний матеріал і текст, який підлягає тлумаченню. Приписи угоди не повинні застосовуватись ретроспективно за відсутності чітко вираженого протилежного наміру. Водночас не існує жодного еквівалентного принципу, який перешкоджає зверненню по допомогу до роз'яснювальних інструментів, розроблених після укладання угоди, яка тлумачиться.

ЛІТЕРАТУРА

1. Бризкун К.А. О видах рекомендательных актов международных организаций и формах их влияния на национальное законодательство / К.А. Бризкун // Журнал российского права. – 2010. – № 8. – С. 111–119.
2. Збінський Є. Податкова таємниця: окремі аспекти міжнародно-правового регулювання / Є. Збінський // Підприємництво, господарство і право. – 2016. – № 1. – С. 137–141.
3. Шестакова Е.В. Модельное законодательство: теоретико-правовые аспекты и практика применения : автореф. дисс. ... канд. юрид. наук / Е.В. Шестакова. – М., 2006. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://law.edu.ru/book.asp?bookID=1228666>.
4. Стоянов А.Н. Очерки истории и догматики международного права / А.Н. Стоянов. – Х. : Унив. тип., 1875. – 753 с.
5. Opalek K. Zapadnienia teorii prawa / K. Opalek, J. Wroblewski. – Warszawa, 1969. – 311 s.
6. Юдін З.М. Загальна теорія інтерпретації договору : [монографія] / З.М. Юдін. – О. : Фенікс, 2008. – 156 с.
7. Цвігун Л.А. Принципи тлумачення права Європейським Судом з прав людини / Л.А. Цвігун [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apdp.in.ua/v62/73.pdf>.
8. Циппеліус Р. Юридична методологія / Р. Циппеліус ; пер., адапт., прикл. з права України і список терм. Р. Корнут ; Програма технічної допомоги Європейського Союзу (Tasic) Україні. – К. : Реферат, 2004. – 176 с.
9. Тодыка Ю.Н. Толкование Конституции и законов Украины: теория и практика / Ю.Н. Тодыка. – Х. : Факт, 2001. – 328 с.
10. Бергель Ж.-Л. Общая теория права / Ж.-Л. Бергель ; пер. с фр. Г.В. Чуршукова ; под. общ. ред. В.И. Даниленко. – М. : Nota bene, 2000. – 576 с.
11. Тимченко Л.Д. Міжнародне право : [підручник] / Л.Д. Тимченко, В.П. Кононенко. – К. : Знання, 2012. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://westudents.com.ua/glavy/64772-69-tlumachennya-mijnarodnihdogovorv.html>.
12. Кононенко В. Особливості інтерпретації Європейської конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 р. як правозахисного договору / В. Кононенко // Публічне право. – 2011. – № 3. – С. 194–202.
13. Гончаров В.В. Динамічне тлумачення юридичних норм / В.В. Гончаров // Праці Львівської лабораторії прав людини і громадянина НДІ державного будівництва та місцевого самоврядування НАПрНУ. Серія I «Дослідження та реферати» / редкол.: П.М. Рабінович (голов. ред.) та ін. – Вип. 27. – Львів : СПОЛОМ, 2013. – 252 с.
14. Рабінович П.М. Особливості тлумачення юридичних норм щодо прав людини (за матеріалами практики Європейського суду з прав людини) / П.М. Рабінович, С.Є. Федик // Праці Львівської лабораторії прав людини і громадянина НДІ державного будівництва та місцевого самоврядування Академії правових наук України. Серія 1 «Дослідження та реферати» / редкол.: П.М. Рабінович (голов. ред.) та ін. – Вип. 5. – Львів, 2004. – 145 с.
15. Мармазов В.Є. Методи динамічного тлумачення Конвенції про захист прав людини та основних свобод в юриспруденції Європейського Суду з прав людини : [монографія] / В.Є. Мармазов. – К. : Видавничий Дім «Юридична книга», 2002. – 400 с.
16. Пантыкина М.И. Модельное право: проблемы теории и практики применения / И.М. Пантыкина // Концепт. – 2014. – № 8 (август). – С. 1–7.
17. Винниченко А.Д. Статус Комментариев ОЕСР в России и вопросы бенефициарной собственности / А.Д. Винниченко [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.nauteh-journal.ru/index.php/ru/---ep15-05?start=5>.
18. Гидирим В.А. Толкование международных налоговых соглашений в зарубежной практике / В.А. Гидирим // Налоги и налоговое право [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.nbpublish.com/library_get_pdf.php?id=36302.
19. Застосування міжнародних податкових договорів: теорія та практика : [монографія] / [авторський колектив] ; за заг. ред. д. ю. н. Л.Д. Тимченка. – Ірпінь, 2013. – 220 с.
20. Селезень П.О. Доктринальні підходи до встановлення ролі пізніших редакцій Модельної податкової конвенції ОЕСР у тлумаченні договірних норм / П.О. Селезень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://prezi.com/hkt3mdnsdafm/presentation/>.
21. Селезень П.О. Роль модельних норм у контексті тлумачення положень міжнародних податкових договорів / П.О. Селезень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pravoznavec.com.ua/period/article/16668/%C>.
22. Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital / OECD 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>.