

САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

На правах рукописи

ПОЛЕНЧУК

Мария Дмитриевна

**ЗАЩИТА ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ
ПРИ РАЗРЕШЕНИИ МЕЖДУНАРОДНЫХ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ
В РАМКАХ ВЗАИМОСОГЛАСИТЕЛЬНОЙ ПРОЦЕДУРЫ**

Специальность 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени

кандидата юридических наук

Научный руководитель:

кандидат юридических наук, доцент

Килинкарлова Елена Васильевна

Санкт-Петербург

2023

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение.....	3
Глава 1. Общая характеристика взаимосогласительной процедуры как механизма разрешения международных налоговых споров	16
§1. Правовая природа международных налоговых споров	16
§2. История развития взаимосогласительной процедуры как механизма разрешения международных налоговых споров	32
§3. Взаимосогласительная процедура как механизм разрешения международных налоговых споров на современном этапе	46
Глава 2. Сравнительный анализ современного правового регулирования взаимосогласительной процедуры в контексте защиты прав налогоплательщиков.....	61
§1. Стандарт защиты прав налогоплательщиков в рамках взаимосогласительной процедуры ...	61
§2. Гарантии защиты прав налогоплательщиков в рамках взаимосогласительной процедуры в соответствии с Многосторонней налоговой конвенцией ОЭСР	81
§3. Гарантии защиты прав налогоплательщиков в рамках взаимосогласительной процедуры в Европейском Союзе	92
§4. Гарантии защиты прав налогоплательщиков в рамках взаимосогласительной процедуры в Российской Федерации	110
Глава 3. Способы совершенствования взаимосогласительной процедуры при участии Российской Федерации	136
§1. Доктринальные подходы к повышению гарантий защиты прав налогоплательщиков в рамках взаимосогласительной процедуры	136
§2. Перспективы применения Российской Федерацией арбитража в рамках взаимосогласительной процедуры	149
§3. Перспективы применения Российской Федерацией медиации в рамках взаимосогласительной процедуры	163
Заключение	174
Библиографический список.....	180
Список иллюстрационного материала	228

Введение

Актуальность темы исследования. В условиях глобальной экономики происходит трансграничный обмен товарами и услугами, движение капитала, технологий и лиц, что приводит к возникновению споров, связанных с вопросами международного юридического двойного налогообложения, то есть обложения одного и того же налогоплательщика сопоставимыми налогами в двух (или более) государствах в отношении одного и того же объекта и за аналогичные периоды¹. В результате возникают неблагоприятные экономические последствия, поэтому мировое сообщество, в частности, в лице государств-участников ООН и ОЭСР, стремится противостоять данному явлению. Международные налоговые договоры призваны устранить ситуации такого двойного налогообложения. Однако в силу различий в правилах налогообложения в национальных правовых системах, а также различий в толковании положений договоров устранение двойного налогообложения не всегда достижимо.

Налогоплательщик, который столкнулся с ситуацией международного юридического двойного налогообложения, вправе защищать нарушенные права путем обращения к национальным средствам защиты (как правило, это административное и судебное обжалование актов местных налоговых органов) или – в случаях, предусмотренных международным налоговым договором – воспользоваться специальным механизмом разрешения налоговых споров на международном уровне. Таким механизмом является взаимосогласительная процедура, которая может включать два этапа рассмотрения спора – проведение переговоров между компетентными органами договаривающихся государств и арбитраж. Указанный механизм предусмотрен обеими Модельными налоговыми конвенциями ОЭСР² и ООН³, а также Типовым соглашением об избежании двойного налогообложения, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 24 февраля 2010 года №84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество» (далее – Типовое налоговое соглашение РФ)⁴, и в том или ином виде включен во все существующие двусторонние налоговые договоры. В частности, все договоры об избежании двойного налогообложения Российской Федерации содержат правила о взаимосогласительной процедуре.

¹ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 9. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

² OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

³ UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN Publishing. 2021. URL: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-03/UN%20Model_2021.pdf

⁴ Постановление Правительства РФ от 24.02.2010 №84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество» (с изменениями, внесенными Постановлением Правительства РФ от 26.04.2014 №371). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Однако статистика ОЭСР демонстрирует, что в последнее время эффективность разрешения международных налоговых споров посредством проведения переговоров в рамках взаимосогласительной процедуры снижается. Если на конец 2006 года насчитывалось 2 352 дела, переданных на рассмотрение во взаимосогласительную процедуру, но не разрешенных в установленный срок, то на конец 2020 года количество таких дел возросло практически втрое до 6 041 дела⁵. Кроме того, наблюдается значительный разрыв во времени разрешения споров в области трансфертного ценообразования (в среднем 35 месяцев) и по иным вопросам (18,5 месяцев).

В 2013 году в рамках ОЭСР был разработан план действий по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (далее – План BEPS)⁶. ОЭСР отмечает, что поскольку указанные меры привели к появлению новых правил, ожидается рост количества вопросов, связанных с толкованием положений международных налоговых договоров, что может привести к росту международных налоговых споров, которые могут поставить под угрозу трансграничную торговлю, иностранные инвестиции и экономический рост государств⁷. Подобные опасения также высказываются в литературе⁸. В связи с этим в текущих условиях совершенствование взаимосогласительной процедуры является ключевой задачей.

Разработчики Плана BEPS, предвидя такую ситуацию, предложили ряд мер, направленных на совершенствование существующей системы разрешения споров в рамках Действия 14⁹. Результаты Плана BEPS отражены в Многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым договорам, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (далее – Многосторонняя налоговая конвенция ОЭСР)¹⁰, благодаря которой достигается возможность одновременной модификации положений двусторонних налоговых договоров вместо переговоров по каждому договору в отдельности.

⁵ OECD Mutual Agreement Procedure Statistics for 2016. Paris: OECD Publishing. 2016. URL: <http://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>.; OECD Mutual Agreement Procedure Statistics for 2020. Paris: OECD Publishing. 2020. URL: <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2020-per-jurisdiction-transfer-pricing.htm>.

⁶ OECD Addressing Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OECD Publishing. 2013. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264192744-en>.

⁷ OECD Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report // OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241633-en>.

⁸ Govind S. P. The Changing Contours of Dispute Resolution in the International Tax World: Comparing the OECD Multilateral Instrument and the Proposed EU Arbitration Directive // Bulletin for International Taxation. 2017. Vol. 71. No. 3/4. P. 1-11; Govind S. P. Cross-Border Tax Dispute Resolution in the 21st Century: A Comparative Study of Existing Bilateral and Multilateral Remedies // Finance and Capital Markets (formerly Derivatives & Financial Instruments). 2017. Vol. 19. No. 5. P. 7.

⁹ OECD Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report // OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241633-en>.

¹⁰ OECD Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS. Paris: OECD Publishing. 2016. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>.

Конвенция предусматривает минимальный стандарт, который является обязательным для всех подписантов, и опциональные положения, решение о применении которых остается на усмотрение государств. Положения относительно применения взаимосогласительной процедуры в части проведения переговоров между компетентными органами договаривающихся государств вошли в минимальный стандарт. В перечень опциональных положений включена инициатива о применении арбитража, решение которого является обязательным для исполнения договаривающимися государствами.

На текущий момент лишь 31 государство¹¹ из 100¹², подписавших Многостороннюю налоговую конвенцию ОЭСР, согласились на применение арбитража. Большинство государств, присоединившихся к арбитражной оговорке, - развитые экономики. Как отмечают исследователи, развивающиеся государства не готовы к применению арбитража, главным образом, по причине угрозы суверенитету¹³. Таким образом, для разрешения международных налоговых споров в рамках взаимосогласительной процедуры часть государств использует оба этапа (переговоры и арбитраж), а часть - применяет только один этап (переговоры).

Несмотря на то, что взаимосогласительная процедура является самым распространенным механизмом разрешения международных налоговых споров, она имеет ряд существенных недостатков. Ключевой из них заключается в крайне ограниченном вовлечении налогоплательщика в процедуру разрешения спора. Как правило, участие налогоплательщика выражается в инициировании взаимосогласительной процедуры и в признании либо в отказе от признания соглашения об урегулировании спора, достигнутого компетентными органами¹⁴.

Права человека, являющиеся высшей ценностью, признаются во всем мире. Для целей настоящего исследования выбран стандарт защиты в рамках права на справедливое судебное разбирательство, предусмотренный статьей 6 Европейской конвенции о защите прав человека и основных свобод от 04.11.1950 (далее – ЕКПЧ) по следующим основаниям: (1) взаимосогласительная процедура была разработана европейскими государствами, опыт которых был заимствован разработчиками Модельных налоговых конвенций Лиги Наций (позднее –

¹¹ Андорра, Австралия, Австрия, Барбадос, Бельгия, Канада, Кюрасао, Дания, Фиджи, Финляндия, Франция, Германия, Греция, Венгрия, Ирландия, Италия, Япония, Лихтенштейн, Люксембург, Мальта, Маврикий, Нидерланды, Новая Зеландия, Папуа Новая Гвинея, Португалия, Сингапур, Словения, Испания, Швеция, Швейцария, Великобритания.

¹² По данным ОЭСР по состоянию на 06.03.2023 планируют подписать Многостороннюю налоговую конвенцию ОЭСР Алжир, Эсватини, Ливан: Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OECD Publishing. 2023. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

¹³ Brown P. A. Enhancing the Mutual Agreement Procedure by Adopting Appropriate Arbitration Provisions // International Arbitration in Tax Matters. 2015. Vol. 2. P. 83-110; Bravo N. Implementing Key BEPS Actions: Where Do We Stand? // International Tax Review. 2017. Vol. 45. No. 12. P. 862.

¹⁴ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 440-441. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

ООН) и ОЭСР¹⁵, (2) по данным ОЭСР, основными партнерами Российской Федерации по взаимосогласительной процедуре являются государства-члены Европейского Союза¹⁶, (3) ЕКПЧ применялась Россией около 24 лет, в течение которых права и гарантии ЕКПЧ были имплементированы в национальную правовую систему. В связи с этим минимальный стандарт права на справедливое судебное разбирательство сохранит актуальность для Российской Федерации и после прекращения ее членства в Совете Европы.

Традиционно гарантии защиты прав человека не принято распространять на налоговые правоотношения. Эта тенденция проявляется, в частности, в том, что формально статья 6 ЕКПЧ относится только к гражданским¹⁷ и уголовным¹⁸ делам. Однако возникает вопрос о том, насколько такой подход позволяет обеспечить эффективность разрешения международных налоговых споров, принимая во внимание, что налоговое администрирование становится глобальным¹⁹, а обращение к национальным средствам защиты не всегда позволяет устранить двойное налогообложение в силу неоднозначности толкования положений международных налоговых договоров. Исследование объема гарантий защиты прав налогоплательщиков, обеспеченных на международном уровне при разрешении налоговых споров, поможет найти ответ на поставленный вопрос.

Актуальность исследования для Российской Федерации обусловлена тем, что все двусторонние налоговые договоры Российской Федерации содержат положение о взаимосогласительной процедуре. По данным статистики ОЭСР в среднем на рассмотрение во взаимосогласительную процедуру в России ежегодно передается 8-10 дел²⁰. Низкая распространенность взаимосогласительной процедуры в Российской Федерации связана с тем, что это относительно новый механизм разрешения налоговых споров. Лишь в 1980-х годах у Союза Советских Социалистических Республик (далее – СССР, Российская Федерация является правопреемником СССР в отношении участия в международных договорах) появилась сеть двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения. Тем не менее положительная динамика статических показателей указывает на заинтересованность российских налогоплательщиков в применении взаимосогласительной процедуры.

¹⁵ Более подробно см. параграф 2 главы 1 настоящей работы.

¹⁶ OECD Mutual Agreement Procedure Statistics for 2020: Russia. Paris: OECD Publishing. 2020. P. 2. URL: <https://www.oecd.org/tax/dispute/2020-map-statistics-russia.pdf>.

¹⁷ Case 44759/98 Ferrazzini v. Italy. Strasbourg: ECtHR, judgement of 12 July 2001. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

¹⁸ Case 12547/86 Bendenoun v. France. Strasbourg: ECtHR. judgement of 24 February 1994, cases 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72 Engel v. Netherlands. Strasbourg: ECtHR, judgement of 8 June 1976. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

¹⁹ Baker P. Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights // The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights. 2018. P. 14

²⁰ OECD Mutual Agreement Procedure Statistics for 2020. Paris: OECD Publishing. 2020. URL: <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>.

В 2019 году на внутригосударственном уровне началась работа по формированию правового регулирования в области взаимосогласительной процедуры после подписания Российской Федерацией Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР²¹. Новое регулирование требует детального анализа на предмет обеспечения надлежащего уровня гарантий защиты прав налогоплательщиков. Актуальность исследования обусловлена также тем, что работа по разработке правовой основы в данном направлении еще не завершена, и результаты исследования могут быть использованы как законодателем, так и правоприменителем.

Особый интерес представляет сравнительное исследование правового регулирования вопросов, связанных с разрешением международных налоговых споров в рамках взаимосогласительной процедуры, а также объема гарантий защиты прав налогоплательщиков в Российской Федерации и в Европейском Союзе. Изучение опыта государств-членов Европейского Союза может быть полезным для Российской Федерации, так как согласно статистике ОЭСР именно европейские государства являются лидерами по количеству инициированных новых и разрешенных дел в рамках взаимосогласительной процедуры²².

Кроме того, в Европейском Союзе, наряду с Модельными налоговыми конвенциями ОЭСР и ООН, разработана самостоятельная система по разрешению международных налоговых споров, которая включает в себя Европейскую конвенцию об устранении двойного налогообложения в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий от 23.07.1990 (далее – Арбитражная конвенция ЕС)²³, а также Директиву ЕС о механизмах разрешения налоговых споров в ЕС от 10.10.2017 (далее – Директива ЕС)²⁴. Данные правила имеют ряд особенностей по сравнению с подходом ООН и ОЭСР, представляющих интерес с точки зрения обеспечения гарантий прав налогоплательщиков во взаимосогласительной процедуре, изучение которых было бы полезно для отечественной науки.

Степень разработанности темы исследования. В зарубежной литературе тема исследования активно разрабатывается, но по ряду вопросов не выработан однозначный подход и ведутся дискуссии. В частности, зарубежные исследователи неоднократно высказывали критические замечания в адрес взаимосогласительной процедуры, а также предлагали различные варианты по ее модернизации в целях повышения эффективности разрешения споров. К данному

²¹ Федеральный закон от 01.05.2019 №79-ФЗ «О ратификации многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²² OECD Mutual Agreement Procedure Statistics for 2020: Compare your country. Paris: OECD Publishing. 2020. URL: <https://www1.compareyourcountry.org/map-statistics>.

²³ 90/436/EEC: Convention on the Elimination of Double Taxation in connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises – Final Act – Joint Declarations of 23 July 1990 // Official Journal of the European Union. 1990. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A41990A0436>

²⁴ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union // Official Journal of the European Union. 2017. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

вопросу обращались следующие зарубежные исследователи: З.Д. Альтман (Z.D. Altman), Ф. Бейкер (P. Baker), Дж.П. Года (J.P. Goede), М. Цюгер (M. Zuger), М. Ланг (M. Lang), Х. Ольт (H. Ault), Дж. Оуэнс (J. Owens), В.В. Парк (W.W. Park), К. Перру (K. Perrou), П. Пистоне (P. Pistone), К.В. Раад (K.V. Raad), Х. Сассевиль (H. Sasseville), Д.Р. Тиллингхаст (D.R. Tillinghast). Кроме того, в рамках исследования были изучены статьи других зарубежных авторов, опубликованные в таких журналах, как Intertax, Bulletin for International Taxation, European Taxation, World Tax Journal.

Вопрос соблюдения гарантий защиты прав налогоплательщиков при разрешении международных налоговых споров в рамках взаимосогласительной процедуры, а также статус налогоплательщика в процедуре разрешения спора является крайне противоречивым в зарубежной доктрине. По данному вопросу проводили исследования, в частности, Ф. Бейкер (P. Baker), Дж. Войе (J. Voje), Дж. Кокотт (J. Kokott), Г. Кофлер (G. Kofler), М.П. Мадуро (M.P. Maduro), К. Перру (K. Perrou), П. Пистоне (P. Pistone).

В отличие от зарубежной науки, в отечественной доктрине комплексное исследование взаимосогласительной процедуры как механизма разрешения международных налоговых споров не проводилось. Отдельные аспекты темы исследования были затронуты, в частности, в работах Д.В. Винницкого, Е.В. Пустовалова, А.И. Савицкого, Р.А. Шепенко. В ряде диссертационных исследований авторы затрагивали вопросы защиты прав налогоплательщиков в национальном налоговом законодательстве (например, В.Н. Гудым, С.Е. Смирных, С. А. Ядрихинский).

Вопросы налогового права Европейского Союза, в том числе в контексте сравнительно-правового исследования правил налогообложения Европейского Союза и Российской Федерации, рассматривались в диссертационных исследованиях Г.П. Толстопятенко, А.С. Захарова, К.А. Пономаревой. Однако цель указанных исследований не охватывала вопросы разрешения международных налоговых споров.

Соответственно, комплексные исследования по выбранной теме не проводились, а отдельные вопросы, такие как гарантии защиты прав налогоплательщиков во взаимосогласительной процедуре и место указанной процедуры в национальной системе механизмов разрешения споров, на текущий момент не исследованы в отечественном правоведении.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования являются организационные общественные отношения по разрешению международных налоговых споров во взаимосогласительной процедуре в соответствии с договорами об избежании двойного налогообложения.

Предметом исследования являются положения международных налоговых договоров Российской Федерации о взаимосогласительной процедуре, нормы налогового законодательства

Российской Федерации и правоприменительная практика по вопросам проведения взаимосогласительной процедуры, части V и VI Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР, статья 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, статья 6 ЕКПЧ и решения Европейского суда по правам человека (далее – ЕСПЧ) по применению указанной статьи к налоговым спорам, теоретические исследования в области международного налогообложения, посвященные регулированию отношений, возникающих при разрешении международных налоговых споров, а также гарантиям защиты прав налогоплательщиков во взаимосогласительной процедуре, Арбитражная конвенция ЕС и Директива ЕС.

Мы ограничили предмет исследования статьей 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, принимая во внимание, что содержательно положения статьи 25 Модельной налоговой конвенции ООН, а также статьи 25 Типового налогового соглашения РФ идентичны подходу ОЭСР за некоторыми изъятиями, которые более подробно рассмотрены в главе 1 настоящей работы.

Цели и задачи исследования. Целью исследования является анализ взаимосогласительной процедуры как механизма разрешения международных налоговых споров и процессуальной роли налогоплательщика в рамках соглашений об избежании двойного налогообложения.

Основные задачи исследования состоят в следующем:

1. проанализировать возможность выделения видов международных налоговых споров, которые могут быть разрешены в рамках взаимосогласительной процедуры, на основе анализа различий в спорных материальных правоотношениях;
2. обобщить преимущества и недостатки взаимосогласительной процедуры, которые были сформулированы в зарубежной доктрине;
3. оценить возможности распространения гарантий права на справедливое судебное разбирательство, закрепленных в статье 6 ЕКПЧ, на разрешение международных налоговых споров во взаимосогласительной процедуре, принимая во внимание практику ЕСПЧ и зарубежные источники литературы;
4. провести сравнительный анализ объема гарантий защиты прав налогоплательщиков в рамках взаимосогласительной процедуры в соответствии с положениями налоговых договоров и национального регулирования Российской Федерации и Европейского Союза;
5. систематизировать подходы зарубежных исследователей в отношении модернизации текущей модели взаимосогласительной процедуры в целях анализа потенциала использования медиации для повышения эффективности разрешения международных налоговых споров;

б. дать оценку перспективам применения арбитража и медиации в рамках взаимосогласительной процедуры Российской Федерацией для разрешения международных налоговых споров с учетом отечественного правового регулирования, а также практики использования арбитража и медиации для разрешения внутригосударственных налоговых споров, трансграничных коммерческих споров и международных инвестиционных споров.

Теоретическую основу исследования составили научные подходы, представленные и обоснованные в трудах зарубежных и российских ученых в области международного налогообложения.

В процессе создания теоретической основы работы были исследованы труды таких зарубежных авторов как З.Д. Альтман (Z.D. Altman), П.А. Браун (P.A. Brown), Ф. Бейкер (P. Baker), Дж. Войе (J. Voje), Дж.С. Вилки (J.S. Wilkie), С.П. Говинд (S.P. Govind), Г. Гроен (G. Groen), Дж. Грёпер (J. Gröper), М. Цюгер (M. Zuger), Кокотт (J. Kokott), Кокфилд (A. Cockfield), Дж. Коллманн (J. Kollmann), М. Ланг (M. Lang), Г. Маисто (G. Maisto), Х. Мойи (H. Mooij), Х.Дж. Ольт (H.J. Ault), Дж. Оуэнс (J. Owens), В.В. Парк (W.W. Park), К. Перру (K. Perrou), П. Пистоне (P. Pistone), Х.М. Пит (H.M. Pit), К.В. Раад (K.V. Raad), Р. Рохатги (R. Rohatgi), А. Руст (A. Rust), Дж. Сассевиль (J. Sasseville), Д.Р. Тиллингхаст (D. R. Tillinghast), Л. Туркан (L. Turcan), К. Фогель (K. Vogel), Д. Хоут (D. Hout) и других.

Также в основу исследования были положены работы отечественных специалистов по международному налоговому праву и национальному налоговому праву, включая работы М.В. Аракеловой, Н.Л. Бартунаевой, А.А. Брыжинского, Д.В. Винницкого, А.В. Демина, А.Ю. Ильина, Е.В. Килинкарновой, А.А. Копиной, Ю.А. Крохиной, Д.А. Курочкина, И.И. Кучерова, В.А. Мачехина, Г.В. Петровой, К.А. Пономаревой, Е.В. Пустовалова, А.И. Савицкого, И.А. Хавановой, И.В. Цветкова, Р.А. Шепенко, Д.А. Шинкарюка, М.В. Юзвака и другие.

Кроме того, были проанализированы работы отечественных ученых в области международного публичного и международного частного права: Я.О. Алимовой, Б.М. Ашавского, И.А. Веделя, М.С. Волковой, Н.И. Гайдаенко Шер, А.П. Гармозы, Д.Л. Давыденко, А.О. Иншаковой, С.К. Загайновой, О.Ф. Засемковой, И.Ю. Захарьящевой, С.Ю. Казаченок, Б.Р. Карабельникова, А.А. Ковалева, А.И. Ковлера, А.Ю. Коннова, И.И. Лукашука, И.В. Рачкова.

Эмпирическую базу исследования составили:

1. международные налоговые договоры Российской Федерации, в том числе Многосторонняя налоговая конвенция ОЭСР;
2. практика судов Российской Федерации по вопросам порядка исполнения соглашений, достигнутых компетентными органами по результатам взаимосогласительной процедуры, разъяснения Министерства финансов Российской Федерации в отношении порядка проведения взаимосогласительной процедуры;

3. законодательные и подзаконные акты Российской Федерации о налогах и сборах, определяющие порядок проведения взаимосогласительной процедуры, а также механизмы разрешения международных налоговых споров, доступные налогоплательщикам на национальном уровне;

4. практика международных коммерческих арбитражей и практика международных инвестиционных трибуналов по спорам, затрагивающим вопросы налогообложения, при участии Российской Федерации;

5. Модельные налоговые конвенции ОЭСР и ООН и комментарии к ним; прочие документы международных организаций в части проведения взаимосогласительной процедуры;

6. Конвенция о защите прав человека и основных свобод от 04.11.1950 и практика Европейского суда по правам человека в отношении применения статьи 6 конвенции к налоговым спорам;

7. Арбитражная конвенция ЕС и Директива ЕС.

Методологическую основу исследования составили общенаучные (анализ, классификация, синтез, дедукция, индукция, аналогия), частно-научные (системный, структурно-функциональный и статистический методы) и специально-юридические (формально-юридический, историко-юридический и сравнительно-правовой) методы научного исследования.

Общие логико-аналитические методы применены в исследовании с целью толкования положений законодательства, международных налоговых договоров, модельных актов международных организаций и комментариев к ним, а также иных актов международного и национального правового регулирования, затрагивающих вопросы международного налогообложения и разрешения налоговых споров.

Системный и структурно-функциональный методы позволили сформировать целостное представление о структуре правоотношений, складывающихся при возникновении международных налоговых споров, что позволило определить правовую природу международных налоговых споров по конкретному делу, а также споров о толковании и применении международного налогового договора.

Формально-юридический метод применен при изучении актов международного и национального правового регулирования, затрагивающих вопросы международного налогообложения и разрешения налоговых споров, что позволило исследовать такие понятия, как «взаимосогласительная процедура», «арбитраж», «медиация» и выявить их признаки.

Использование историко-юридического метода позволило проследить процесс становления и эволюции взаимосогласительной процедуры в рамках Модельных налоговых

конвенций ОЭСР и ООН, а также международных налоговых договоров Российской Федерации (СССР).

Сравнительно-правовой метод использован при сопоставлении объема гарантий защиты прав налогоплательщиков при использовании взаимосогласительной процедуры при участии Российской Федерации и государств-членов Европейского Союза в контексте соблюдения стандарта защиты права на справедливое судебное разбирательство на основании статьи 6 ЕКПЧ.

Научная новизна исследования заключается в проведении впервые в отечественном правоведении комплексного исследования вопроса защиты прав налогоплательщиков при разрешении международных налоговых споров в рамках взаимосогласительной процедуры.

В целях повышения эффективности разрешения международных налоговых споров по конкретному делу при участии Российской Федерации предлагается модернизировать порядок проведения взаимосогласительной процедуры следующим образом: (этап 1) переговоры между компетентными органами; (этап 2) медиация; (этап 3) арбитраж, - при условии, что на каждом из этапов необходимо обеспечить возможность прямого участия налогоплательщика.

Основные положения, выносимые на защиту:

1. Назначение взаимосогласительной процедуры не ограничено разрешением спора. В частности, взаимосогласительная процедура может использоваться в качестве способа внесения изменений в договор. В свою очередь, при применении взаимосогласительной процедуры для разрешения споров следует разграничивать две ситуации – (1) налогообложение не в соответствии с положениями договора и (2) толкование или применение положений договора. В спорах о толковании или применении договора предметом разбирательства выступают международные правоотношения в области налогообложения между государствами. В спорах по конкретному делу предметом разбирательства выступают не только межгосударственные правоотношения, но и внутригосударственные налоговые отношения с иностранным элементом при участии налогоплательщика.

2. Взаимосогласительная процедура в рамках подхода ОЭСР основана на принципе дипломатической защиты и не предполагает участие налогоплательщика на этапе разбирательства по делу. Однако указанный принцип не учитывает особенности международных налоговых споров по конкретному делу, в частности, наличие разнонаправленных интересов налогоплательщика и спорящих государств. Соответственно, презумпция защиты интересов налогоплательщика государством не обеспечивает налогоплательщику должный уровень гарантий защиты его прав.

3. Стандарт защиты в рамках права на справедливое судебное разбирательство, закрепленный в статье 6 Европейской конвенции о защите прав человека и основных свобод от 04.11.1950, может быть положен в основу разработки стандарта защиты прав

налогоплательщиков при разрешении международных налоговых споров с учетом следующего: (1) указанный стандарт предусматривает наибольший объем процессуальных гарантий по сравнению с действующими международными и региональными источниками в области прав человека, (2) примеры из практики Европейского суда по правам человека показывают, что его юрисдикция при определенных обстоятельствах может распространяться на споры, являющиеся предметом регулирования налоговых договоров, (3) обращение в национальный суд не может рассматриваться как эффективное средство защиты по смыслу статьи 13 конвенции при разрешении международных налоговых споров.

4. На современном этапе взаимосогласительная процедура в рамках Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР и Директивы ЕС о механизмах разрешения налоговых споров в ЕС от 10.10.2017 не в полной мере отражает стандарт защиты в рамках права на справедливое судебное разбирательство. Ключевым упущением является реализация налогоплательщиком процессуальных гарантий в зависимости от усмотрения компетентных органов. Однако Директива ЕС содержит ряд положений, позволяющих частично компенсировать указанный недостаток, в частности, за счет расширения полномочий арбитража. Модель, заложенная Директивой ЕС, в перспективе может стать основой для трансформации арбитража из сугубо межгосударственной процедуры в процедуру разрешения международного налогового спора, где налогоплательщик будет участвовать с компетентными органами на равных.

5. На текущий момент работу Российской Федерации по имплементации Действия 14 Плана BEPS нельзя считать завершенной. В частности, имеется рассогласованность между актами разной юридической силы со схожим предметом регулирования. Наряду с недостатками юридико-технического характера в действующем регулировании отсутствует определенность относительно соотношения взаимосогласительной процедуры с национальными средствами защиты, что может приводить к снижению уровня гарантий защиты прав налогоплательщиков при разрешении международных налоговых споров.

6. В отечественном правовом регулировании отсутствуют юридические препятствия для применения Российской Федерацией медиации и арбитража в целях разрешения международных налоговых споров. До изменения позиции Российской Федерации в отношении арбитража применение медиации во взаимосогласительной процедуре позволит минимизировать риск того, что спор останется не разрешен, а опыт разрешения споров при участии посредника, не принимающего обязательное для исполнения решение, может стать основой для перехода к обязательному арбитражу.

Основная теоретическая значимость исследования определяется разработкой обладающих новизной научных положений и выводов в отношении статуса налогоплательщика при разрешении международных налоговых споров в рамках взаимосогласительной процедуры,

обеспечивающего эффективную защиту нарушенных прав на уровне национального правового регулирования.

Полученные в ходе исследования выводы и материалы могут применяться в учебных целях в рамках подготовки курсов по международному налоговому праву, а также использоваться при проведении последующих научных исследований в области международного налогообложения.

Практическая значимость исследования заключается в том, что его результаты и выводы могут быть учтены в ходе дальнейшего совершенствования российского налогового законодательства и международных налоговых договоров Российской Федерации в области разрешения международных налоговых споров.

Степень достоверности и апробация результатов исследования. Достоверность исследования подтверждается последовательностью применения методологии исследования, апробацией его результатов, использованием справочно-информационных и правовых баз данных.

Отдельные положения диссертационного исследования были апробированы на международных и российских научных конференциях:

1. VII Студенческий юридический форум Московского государственного юридического университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА), 19 ноября 2020 г.
2. XII международная научно-практическая конференция Финансового университета при Правительстве РФ «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц», 10 декабря 2020 г.
3. Мероприятие Международного бюро налоговой документации (International Bureau of Fiscal Documentation) для аспирантов, работающих над диссертациями по международному налогообложению «Doctoral Meeting of Reserachers in International Taxation» 31 января 2022 г.

Основные результаты диссертационного исследования обсуждались на заседании кафедры административного и финансового права Санкт-Петербургского государственного университета в сентябре 2022 г.

Основные положения и выводы нашли отражение в научных статьях автора, опубликованных в научных журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве образования и науки Российской Федерации, а также в тезисах доклада, опубликованных по результатам участия в конференции:

1. Поленчук М. Д. Практика применения механизмов разрешения международных налоговых споров в России и ЕС // Налоговед. 2021. №4. С. 21-28.

2. Поленчук М. Д. Общая характеристика международных налоговых споров в рамках модельной налоговой конвенции ОЭСР // Финансовое право. 2021. №9. С. 44-48. DOI: 10.18572/1813-1220-2021-9-44-48.

3. Поленчук М. Д. Новый подход к разрешению международных налоговых споров при участии России // Финансовое право. 2022. №8. С. 36-39. DOI: 10.18572/1813-1220-2022-8-36-39.

4. Поленчук М. Д. Стандарт защиты прав налогоплательщиков при разрешении международных налоговых споров // Правоприменение. 2022. Т. 6, №2. С. 106-119. DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(2).106-119.

5. Поленчук М. Д. Взаимосогласительная процедура как механизм разрешения международных налоговых споров: подход России // VII Студенческий юридический форум Московского государственного юридического университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА), 19 ноября 2020 г.: сборник докладов и тезисов выступлений участников / [отв. ред.: кандидат юридических наук А. В. Сладкова]. Москва: Проспект, 2021. С. 288-291.

Диссертация выполнена при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта №20-311-90057, победившего в Конкурсе на лучшие проекты фундаментальных научных исследований, выполняемые молодыми учеными, обучающимися в аспирантуре («Аспиранты»).

Структура работы predetermined целью и задачами исследования и состоит из введения, трех глав, объединяющих десять параграфов, заключения и библиографического списка.

Глава 1. Общая характеристика взаимосогласительной процедуры как механизма разрешения международных налоговых споров

§1. Правовая природа международных налоговых споров

На международном уровне существуют различные механизмы разрешения международных налоговых споров. Как правило, они определены в международных договорах об избежании двойного налогообложения. Также такие механизмы могут быть закреплены в наднациональных актах, например, на уровне Европейского Союза соответствующее регулирование содержится в Директиве ЕС о механизмах разрешения налоговых споров в ЕС от 10.10.2017 и Европейской конвенции об устранении двойного налогообложения в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий от 23.07.1990.

Наибольшее распространение получила взаимосогласительная процедура. Это обусловлено, в частности, тем, что указанный механизм рекомендован Модельными налоговыми конвенциями ОЭСР и ООН, которыми зачастую руководствуются государства при заключении налоговых договоров.

При согласовании текста двусторонних международных налоговых договоров Российской Федерацией с государствами-партнерами используются положения Модельных налоговых конвенций ОЭСР или ООН, а также Типового налогового соглашения РФ²⁵.

Статья 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР в редакции 2017 года²⁶ содержит следующие положения о проведении взаимосогласительной процедуры (перевод с английского языка)²⁷:

«1. Если лицо считает, что действия одного или обоих Договаривающихся Государств приводят или приведут к его налогообложению не в соответствии с положениями настоящей Конвенции, оно может, независимо от средств защиты, предусмотренных внутренним законодательством этих Государств, представить свое дело на рассмотрение компетентному органу любого из Договаривающихся Государств. Дело должно быть представлено в течение трех лет с момента первого уведомления о действиях, приводящих к налогообложению не в соответствии с положениями настоящей Конвенции.»

²⁵ Например, Пояснительная записка к проекту Федерального закона №421707-6 «О ратификации Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Мальты об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁶ Принимая во внимание, что при согласовании текста двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения Российской Федерацией с зарубежными партнерами использовался текст статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР в различных редакциях, отмечаем, что ключевые различия редакций статьи 25 рассмотрены в параграфе 2 главы 1 настоящей работы.

²⁷ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing, 2017. P. 43-44. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

2. Компетентный орган будет стремиться, если он сочтет такое несогласие обоснованным, и, если он сам не сможет прийти к удовлетворительному решению, решить вопрос по взаимному согласию с компетентным органом другого Договаривающегося Государства с целью избежания налогообложения, не соответствующего настоящей Конвенции. Любая достигнутая договоренность будет исполнена независимо от любых ограничений во времени, предусмотренных внутренним законодательством Договаривающихся Государств.

3. Компетентные органы Договаривающихся Государств будут стремиться разрешить по взаимному согласию любые трудности или сомнения, возникающие при толковании или применении настоящей Конвенции. Они могут также консультироваться друг с другом с целью устранения двойного налогообложения в случаях, не предусмотренных Конвенцией.

4. Компетентные органы Договаривающихся Государств могут вступать в прямые контакты друг с другом, включая создание совместной комиссии, состоящей из компетентных органов Договаривающихся Государств или их представителей, для целей достижения соглашения в понимании предыдущих пунктов.

5. Если

а) в соответствии с пунктом 1 лицо представило свое дело в компетентный орган Договаривающихся Государств в связи с тем, что действия одного или обоих Договаривающихся Государств привели к налогообложению этого лица не в соответствии с положениями настоящей Конвенции, и

б) компетентные органы не смогли достичь согласия по поводу этого дела в соответствии с пунктом 2 в течение двух лет с даты, когда вся информация, запрошенная компетентными органами для рассмотрения случая, была предоставлена обоим компетентным органам,

любые нерешенные вопросы, возникающие в связи с данным делом, должны по письменному требованию лица направляться на разрешение в арбитраж. Однако эти неразрешенные вопросы не могут быть направлены на рассмотрение в арбитраж, если по этим вопросам уже было вынесено решение судом или органом административной юстиции любого из Государств. Арбитражное решение будет обязательным для обоих Договаривающихся Государств и должно быть исполнено независимо от каких-либо ограничений сроков, установленных национальным законодательством этих Государств, кроме случаев, когда лицо, непосредственно заинтересованное в деле, не согласится с взаимным соглашением, основанном на решении арбитража. Компетентные органы Договаривающихся Государств по взаимному соглашению устанавливают способ применения данного пункта».

Статья 25 Модельной налоговой конвенции ООН в редакции 2021 года²⁸ предусматривает два варианта формулировки правила о проведении взаимосогласительной процедуры. Вариант «А» воспроизводит положения статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР в редакции 2017 года в части проведения переговоров между компетентными органами, за двумя исключениями: (1) налогоплательщик может обратиться только в компетентный орган государства резидентства с целью инициирования такой процедуры, если, по мнению налогоплательщика, положения договора были применены некорректно, (2) компетентные органы имеют возможность согласовать в ходе переговоров порядок, условия, способы и методы реализации взаимосогласительной процедуры. Арбитраж в Варианте «А» не применяется.

Вариант «В» статьи 25 Модельной налоговой конвенции ООН воспроизводит Вариант «А», но дополнительно предусматривает положение об арбитраже, которое в сравнении с подходом ОЭСР содержит три ключевых различия: (1) больший срок на передачу дела в арбитраж (три года вместо двух лет), (2) возможность инициирования арбитража только компетентным органом одного из договаривающихся государств (налогоплательщик не может быть инициатором), (3) возможность компетентных органов отступить от принятого решения, если они согласуют иное решение в течение шести месяцев после получения уведомления о решении арбитража.

Статья 25 Типового налогового соглашения РФ текстуально совпадает с положениями статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР в редакции 2017 года в части проведения переговоров между компетентными органами кроме следующего: (1) налогоплательщик может обратиться только в компетентный орган государства резидентства с целью инициирования такой процедуры, если, по мнению налогоплательщика, положения договора были применены некорректно, (2) отсутствует гарантия исполнения договоренности компетентных органов независимо от временных ограничений, предусмотренных внутренним законодательством договаривающихся государств, (3) не предусмотрена возможность проведения взаимосогласительной процедуры в случаях, не предусмотренных договором, (4) не предусмотрена возможность создания совместной комиссии для целей достижения соглашения по вопросам применения взаимосогласительной процедуры. Арбитраж не применяется.

В целях упрощения цитирования далее по тексту мы будем ссылаться на соответствующие положения статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, исходя из допущения, что аналогичные положения предусмотрены в статье 25 Модельной налоговой конвенции ООН.

²⁸ UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN Publishing. 2021. P. 38-40 URL: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-03/UN%20Model_2021.pdf

Специальная отсылка к статье 25 Модельной налоговой конвенции ООН будет упоминаться в тех случаях, если подход ООН будет отличаться от подхода ОЭСР.

В рамках настоящего исследования далее мы не рассматриваем отдельно статью 25 Типового налогового соглашения РФ, принимая во внимание, что содержательно положения указанной статьи идентичны подходу ОЭСР за некоторыми изъятиями, которые ограничивают возможности как налогоплательщика, так и компетентных органов. Кроме того Российская Федерация распространила Многостороннюю налоговую конвенцию ОЭСР в отношении 67²⁹ из 81 действующего соглашения об избежании двойного налогообложения³⁰. По состоянию на 7 февраля 2023 года Российская Федерация в соответствии с подпунктом «b» пункта 7 статьи 35 конвенции уведомила ОЭСР и Договаривающиеся Государства о завершении внутригосударственных процедур, необходимых для начала применения конвенции в отношении 42 соглашений³¹. Следовательно, положения о взаимосогласительной процедуре большинства двусторонних договоров Российской Федерации должны совпадать со статьей 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР 2017 года, приведенной в соответствие с минимальным стандартом Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР.

Рассмотрим случаи применения взаимосогласительной процедуры и проанализируем, всегда ли применение указанной процедуры связано с разрешением международного налогового спора. Для целей настоящей работы под международным налоговым спором понимается наличие разногласий (конфликта) по вопросу права и (или) факта между субъектами международных отношений в области налогообложения, которое они (или, как минимум, один из них) требуют разрешить. Указанный подход к определению более общего понятия «международный спор»

²⁹ Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature made by the Russian Federation upon Deposit of the Instrument of Ratification pursuant to Articles 28(5) and 29(1) of the Convention as of 18 June 2019. Paris: OECD Publishing. 2019. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-russian-federation-instrument-deposit.pdf>

³⁰ Количество соглашений указано с учетом того, что (1) с 01.01.2022 прекращено действие соглашения между Правительством РФ и Правительством Королевства Нидерландов от 16.12.1996 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество», (2) с 01.01.2023 прекратило действие соглашение между Правительством РФ и Правительством Украины от 08.02.1995 «Об избежании двойного налогообложения доходов и имущества и предотвращении уклонений от уплаты налогов», (3) с 26.09.2022 приостановлено действие соглашения между Правительством РФ и Правительством Латвийской Республики от 20.12.2010 «Об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал».

³¹ Notification made by the Russian Federation Confirming the Completion of Its Internal Procedures for the Covered Tax Agreements pursuant to Article 35(7)(b) of the Convention as of 7 February 2023. Paris: OECD Publishing. 2023. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-notification-article-35-7-b-russian-federation.pdf>

получил широкое распространение в практике Международного Суда ООН³², а также в отечественной³³ и зарубежной³⁴ литературе.

На основании статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР взаимосогласительная процедура может проводиться в следующих случаях:

1. налогообложение не в соответствии с положениями Конвенции (пункты 1 и 2 статьи 25);
2. толкование и применение положений Конвенции (предложение 1 пункта 3 статьи 25);
3. устранение двойного налогообложения в случаях, не предусмотренных Конвенцией (предложение 2 пункта 3 статьи 25).

В первом из указанных случаев имеет место международный налоговый спор по конкретному делу налогоплательщика, поскольку существует конфликт относительно наличия двойного налогообложения, возникшего в результате неприменения или ненадлежащего применения положений налогового договора, который разрешают государства как суверенные и властные субъекты международного права в области налогообложения в рамках специальной процедуры.

Во втором случае в рамках взаимосогласительной процедуры разрешаются вопросы общего характера, которые могут затрагивать определенную категорию налогоплательщиков в целом³⁵. Как отмечал профессор И.И. Лукашук: «Толкование международного договора - это выяснение содержания его объекта и целей, а также иных постановлений с учетом результатов их применения в конкретной ситуации»³⁶. Конфликт в данном случае проявляется в различном понимании одного и того же положения международного налогового договора. Как и в первом случае, конфликт разрешают государства как суверенные и властные субъекты международного

³² South West Africa Cases (Ethiopia v. South Africa; Liberia v. South Africa). Preliminary Objections filed by the Government of the Republic of South Africa of 30 November 1961. ICJ Reports. 1962. URL: <https://www.icj-cij.org/en/case/47/preliminary-objections>.

³³ Лукашук И. И. Международное право. Общая часть: учеб. для студентов юридических фак. и вузов / Российская акад. наук. Ин-т государства и права. Акад. правовой ун-т. Изд. 3-е, перераб. и доп. Москва: Волтерс Клувер. 2007. С. 78–80; Абашидзе А. Х. Международное право. Мирное разрешение споров: учебное пособие для бакалавриата и магистратуры. Москва: Издательство Юрайт. 2018. С. 10; Ушаков Н. А. Курс международного права в 6 томах. Москва: Наука. 1967. Т. 2. С. 156; Ашавский Б. М. Международное право: учебник. Москва: Статут. 2015. С. 148.

³⁴ Kelsen H. The Law of United Nations. Londres: Stevens and Sons Limited. 1950. P. 360; Wellace-Bruce N. L. The Settlement of International Disputes. The Contribution of Australia and New Zealand Boston: M. Nijhoff Publishers, 1998. P. 200-220; Sharkey N. C. International Tax as International Law and the Impact of China. British Tax Review. 2012. No. 3. P. 269; Collier J. The Settlement of Disputes in International Law, Institutions and Procedures. Oxford: Oxford University Press. 2000. P. 1; Berman F. D. Legal Theories on International Dispute Prevention and Dispute Settlement: Lessons for the Transatlantic Partnership // Transatlantic Economic Disputes: the EU, the US, and the WTO. 2003. P. 451.

³⁵ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 450. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

³⁶ Лукашук И. И. Современное право международных договоров / Рос. акад. наук, Ин-т государства и права. Москва: Волтерс Клувер, 2004. Т. 1. С. 610.

права в области налогообложения в рамках специальной процедуры. Соответственно, указанный случай также можно рассматривать в качестве отдельного вида спора.

В последнем случае при устранении двойного налогообложения в случаях, не предусмотренных международным налоговым договором, компетентные органы реализуют функцию по восполнению пробелов³⁷. Формально в данном случае нет конфликта между государствами, который необходимо разрешить с помощью взаимосогласительной процедуры, поскольку речь не идет о нарушении договора. По нашему мнению, в данном случае не возникает и спор о толковании положений договора, поскольку толкование норм права не всегда предполагает восполнение пробелов. Традиционно толкование призвано реконструировать истинный смысл существующей нормы, а не создавать новую норму³⁸. Государства, вступая в переговоры по вопросу, не урегулированному международным налоговым договором, по сути, преследуют ту же цель, что и при подписании протокола о внесении изменений в договор. Представляется, что в таком случае взаимосогласительная процедура позволяет не разрешить спор между двумя государствами, а упростить процедуру внесения изменений в договор.

Таким образом, статья 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР позволяет выделить два вида международных налоговых споров, которые могут разрешаться во взаимосогласительной процедуре, – это спор по конкретному делу об устранении налогообложения, не соответствующего положениям договора, и спор о толковании или применении положений договора. Выделение указанных видов международных налоговых споров является общепризнанным в зарубежной литературе³⁹.

Кроме статьи 25, которая посвящена порядку проведения взаимосогласительной процедуры, упоминание о взаимосогласительной процедуре содержится и в других статьях Модельной налоговой конвенции ОЭСР, перечень которых приведен в Таблице 1 ниже. Данные

³⁷ Ismer R. Article 25. Mutual Agreement Procedure // K. Vogel [et al.]. Double Taxation Conventions. 4th ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. 2015. P. 1735.

³⁸ Боннер А. Т. Источники советского гражданского процессуального права: Учеб. пособ. Москва: Издательство Всесоюз. юрид. заоч. ин-т. 1977. С. 39; Туманов Д. А. Пробелы в гражданском процессуальном праве: автореферат дис. ... кандидата юридических наук: 12.00.15. Москва, 2007. С. 9; Аверин А. В. Правоприменительная деятельность суда и формирование научно-правового сознания судей: проблемы теории и практики. Саратов: Тип. изд-ва ГОУ ВПО Саратов. гос. акад. Права. 2003. С. 172.

³⁹ Rohatgi R. Basic International Taxation. Richmond: Richmond Law & Tax. 2005. P. 182-183; Ismer R. Article 25. Mutual Agreement Procedure // K. Vogel [et al.]. Double Taxation Conventions. 4th ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. 2015. P. 1740-1741, 1751-1752; Malamis S. E. International Tax Dispute Resolution in Light of Pillar One: New Challenges and Opportunities // Bulletin for International Taxation. 2021. Vol. 75. No. 2. P. 94-107; Kollmann J. Overview of the Existing Mechanisms to Resolve Disputes and Their Challenges. - International Arbitration in Tax Matters. – Amsterdam: IBFD, 2015. P. 20-23; Green R. A. Antilegalistic Approaches to Resolving Disputes between Governments: A Comparison of the International Tax and Trade Regimes // Yale Journal of International Law. 1998. Vol. 23. No. 1. P. 96; Jones J. A. The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention // The British Tax Review, 1979. No. 6. P. 333; Lang M. Introduction to the Law of Double Taxation Conventions. Wein: Linde, 2013. P. 118-120; Kollmann J. Overview of the Existing Mechanisms to Resolve Disputes and Their Challenges // International Arbitration in Tax Matters. Amsterdam: IBFD, 2015. P. 25; Bicer R. The Effectiveness of Mutual Agreement Procedures as a Means for Settling International Transfer Pricing Disputes // International Transfer Pricing Journal. 2014. Vol. 21. No. 2. P. 79.

статьи не вводят новые виды международных налоговых споров по сравнению со статьей 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, все рассмотренные в них случаи подпадают под один из уже описанных выше видов международных налоговых споров.

Таблица 1. Перечень специальных ситуаций

Ситуация	Статья Модельной конвенции ОЭСР	Вид международного налогового спора
определение налогового статуса физического лица, являющегося резидентом обоих договаривающихся государств, если не сработали тесты налогового резидентства, предусмотренные международным налоговым договором	пп. «d» п. 2 ст. 4	спор по конкретному делу: компетентные органы обязаны разрешить спор с целью устранения двойного налогообложения в рамках взаимосогласительной процедуры ⁴⁰
определение налогового статуса организации, являющейся резидентом обоих договаривающихся государств, если не сработали тесты налогового резидентства, предусмотренные международным налоговым договором	п. 3 ст. 4	спор по конкретному делу – дискуссионный вопрос (см. комментарии ниже)
корректировка суммы налога, взимаемого с прибыли постоянного представительства	п. 3 ст. 7	спор по конкретному делу; спор о толковании и применении положений договора ⁴¹
корректировка суммы налога, взимаемого с прибыли ассоциированного предприятия	п. 2 ст. 9	спор по конкретному делу ⁴²
согласование способа применения ограничений суммы налога, взимаемого у источника выплаты с дивидендов и процентов	п. 2 ст. 10 - дивиденды и п. 2 ст. 11 - проценты	спор о толковании и применении положений договора ⁴³
согласование способа оказания содействия в сборе налогов	п. 1 ст. 27	спор о толковании и применении положений договора ⁴⁴

Наиболее спорным является вопрос о квалификации двойного налогового резидентства организаций в качестве международного налогового спора по конкретному делу. Такое основание для проведения взаимосогласительной процедуры как определение налогового статуса организации, являющейся резидентом обоих договаривающихся государств, было

⁴⁰ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 112. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

⁴¹ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 186-187. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

⁴² OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 229, 443, 444. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

⁴³ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 236, 255. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

⁴⁴ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 509, 510. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

введено в пункт 3 статьи 4 Модельной налоговой конвенции ОЭСР в 2017 году под влиянием инициатив, отраженных в Плане BEPS⁴⁵. В прежней редакции указанная статья предусматривала определение налогового статуса организации на основании места фактического управления. Изменение данной привязки на взаимосогласительную процедуру было обусловлено целью противодействия злоупотреблениям⁴⁶.

Вопрос о наличии международного спора в данном случае является дискуссионным в силу неоднозначности Комментариев к пункту 3 статьи 4 Модельной налоговой конвенции ОЭСР. С одной стороны, для целей определения налогового статуса организации ОЭСР отсылает к пункту 1 статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР⁴⁷, в котором говорится о разрешении спора по конкретному делу, когда налогоплательщик считает, что «действия одного или обоих договаривающихся государств приводят или приведут к налогообложению не в соответствии с положениями конвенции».

С другой стороны, при буквальном прочтении ОЭСР отсылает лишь к процедуре, предусмотренной пунктом 1 статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, но умалчивает о том, необходимо ли соблюдение условия данного пункта о «налогообложении не в соответствии с положениями Конвенции». В зарубежной литературе высказывается мнение, что пункт 3 статьи 4 не предполагает установление факта нарушения договора для применения взаимосогласительной процедуры⁴⁸. Подтверждением приведенного вывода может служить оговорка пункта 3 статьи 4, что, если компетентные органы не смогли достичь соглашения о том, резидентом какого государства является организация, такая организация признается резидентом обоих договаривающихся государств. На этом основании она не может претендовать на льготы или освобождение от налогов согласно положениям договора⁴⁹. Соответственно, ОЭСР не признает в данном случае возникновение двойного налогообложения, противоречащего целям международного налогового договора. С этой точки зрения взаимосогласительная процедура по рассматриваемому основанию выступает не средством разрешения международного налогового спора, а условием применения льготы или освобождения от налогообложения по международному налоговому договору.

⁴⁵ OECD Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>

⁴⁶ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 436. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

⁴⁷ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 113. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

⁴⁸ Maisto G. Dual Residence of Companies under Tax Treaties // International Tax Studies. 2018. Vol. 1. No. P. 23.

⁴⁹ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 113. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

Ответ на вопрос о наличии спора в данном случае напрямую связан с вопросом о наличии злоупотреблений в ситуации двойного резидентства организаций. В Комментариях к Модельной налоговой конвенции ОЭСР указывается, что на практике случаи злоупотреблений довольно редки⁵⁰. В зарубежной литературе также отмечается, что злоупотребления налоговым статусом являются скорее исключением, чем общим правилом и обычно не носят умышленный характер. В частности, непреднамеренное двойное резидентство может возникать в ситуациях реструктуризации компаний или может быть вызвано положениями отраслевого (неналогового) законодательства⁵¹.

Соответственно, до появления официальных разъяснений ОЭСР по данному вопросу нет возможности дать однозначную оценку ситуации двойного налогового резидентства организаций в качестве международного налогового спора.

Таким образом, специальные ситуации, рассмотренные в Таблице 1 выше, за исключением ситуации двойного налогового резидентства организаций, могут быть отнесены к одному из видов международных налоговых споров в соответствии со статьей 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР – спор по конкретному делу по поводу налогообложения налогоплательщика договаривающегося государства, не соответствующего положениям договора (пункты 1 и 2 статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР), или спор о толковании или применении положений международного налогового договора (пункт 3 статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР).

Рассмотрим правовую природу международных налоговых споров. В отечественной литературе, посвященной механизмам разрешения международных налоговых споров, данный вопрос пока не анализировался⁵². На основании работ зарубежных авторов можно выделить два подхода к раскрытию существа международного налогового спора⁵³.

Первый подход – формальный – основан на буквальном прочтении пункта 2 статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, согласно которому «компетентный орган будет стремиться, если сочтет заявление обоснованным, и, если он сам не сможет прийти к

⁵⁰ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 112. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

⁵¹ Schelling C. Swiss Tax Treaty Policy // *Bulletin for International Taxation*, 2015. Vol. 69. No. 4/5. P. 216-217; Maisto G. Dual Residence of Companies under Tax Treaties // *International Tax Studies*. 2018. Vol. 1. No. 1 P. 32.

⁵² Шепенко Р. А. Систематизация международных механизмов урегулирования налоговых споров // *Реформы и право*. 2010. №1. С. 13-17; Vinnitskiy D. Tax Treaty Arbitration // *Herald of the Euro-Asian Law Congress*. 2018. No. 2. P. 21-36; Винницкий Д. В. Перспективы международной координации подходов государств БРИКС в сфере трансграничного налогообложения // *Налоги и налогообложение*. 2018. №11/12. С. 1–15.

⁵³ Park W. W. Income Tax Treaty Arbitration // *Sdu Fiscale & Financiele Uitgevers*. 2004. P. 32; Zuger M. Arbitration under Tax Treaties. Amsterdam: IBFD, 2015. P. 184; Perrou K. Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution. Amsterdam: IBFD. 2014. P. 75-80; Groen G. Arbitration in Bilateral Tax Treaties // *International Tax Review*. 2002. Vol. 30. No. 1. P. 3-4; Baker P. Double Taxation Conventions, Loose-Leaf. London: Sweet & Maxwell, 2014. P. 31; Piotrowski S. A BIT Too Much: Or How Best to Resolve Tax Treaty Disputes? // *International Tax Review*. 2016. Vol. 44. No. 5. P. 350-352; Altman Z. D. Dispute Resolution under Tax Treaties. Amsterdam: IBFD. 2005. P. 203–206.

удовлетворительному решению, решить вопрос по взаимному согласию с компетентным органом другого Договаривающегося Государства с целью избежания налогообложения, не соответствующего настоящей Конвенции». По мнению сторонников данного подхода, международный налоговый спор является разновидностью международного публичного спора, поэтому участниками взаимосогласительной процедуры являются договаривающиеся государства, а участие налогоплательщика не предполагается⁵⁴.

Согласно второму подходу, основанному на телеологическом толковании международных налоговых договоров, налоговый спор по конкретному делу представляет собой трехсторонний спор между налогоплательщиком и договаривающимися государствами. Авторы приходят к такому выводу исходя из цели налоговых договоров, которая имеет двойственный характер: с одной стороны, цель состоит в привлечении зарубежных инвестиций и развитии международного бизнеса, а, с другой стороны, цель заключается в сохранении налоговой базы в своей юрисдикции. Это позволяет им прийти к выводу, что цель взаимосогласительной процедуры состоит не в формальной договоренности между компетентными органами, а в объективном разрешении спора. При таком подходе в исходе спора заинтересованы не только договаривающиеся государства, но и налогоплательщик, чьи права были нарушены, поскольку именно на него возложено бремя уплаты налога. Соответственно, в целях сохранения баланса между обозначенными целями международных налоговых договоров, по мнению зарубежных исследователей, налогоплательщик должен быть участником взаимосогласительной процедуры, чтобы иметь возможность представить свою позицию по спору о том, какое, по его мнению, государство имеет приоритетное право на налогообложение спорного дохода⁵⁵.

На наш взгляд, недостатком первого подхода является упущение того обстоятельства, что налоговые договоры с момента вступления в силу становятся составной частью правовой системы договаривающихся государств. Указанный вывод применим и к Российской Федерации, что подтверждается положениями части 4 статьи 15 Конституции РФ. Согласно статье 1 Модельной налоговой конвенции ОЭСР конвенция применяется к лицам, которые являются резидентами договаривающихся государств. Подпункт «а» пункта 1 статьи 3 этой же конвенции определяет термин «лицо» как любое физическое лицо, компанию и любое другое объединение лиц, а пункт 1 статьи 4 определяет термин «резидент» как лицо, которое в соответствии с законодательством этого государства подлежит налогообложению в нем на основании

⁵⁴ Park W. W. *Income Tax Treaty Arbitration* // Sdu Fiscale & Financiele Uitgevers, 2004. P. 32; Zuger M. *Arbitration under Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD. 2015. P. 184.

⁵⁵ Perrou K. *Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution*. Amsterdam: IBFD. 2014. P. 75-80; Groen G. *Arbitration in Bilateral Tax Treaties* // *International Tax Review*. 2002. Vol. 30. No. 1. P. 10; Piotrowski S. *A BIT Too Much: Or How Best to Resolve Tax Treaty Disputes?* // *International Tax Review*. 2016. Vol. 44. No. 5. P. 350–352; Altman Z. D. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD. 2005. P. 203–206.

определенных критериев. Соответственно, с момента вступления налогового договора в силу адресатом его положений является именно налогоплательщик. Причем из пункта 1 статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР следует, что право инициировать взаимосогласительную процедуру принадлежит налогоплательщику.

Второй подход также не лишен недостатков, поскольку цель объективного разрешения спора может быть достигнута различными средствами. Например, обеспечение транспарентности взаимосогласительной процедуры путем опубликования мотивированных соглашений, достигнутых компетентными органами. Сохраняется ли в этом случае необходимость участия налогоплательщика в процедуре разрешения спора, и означает ли это, что природа международного налогового спора, как разновидности международного публичного спора, от ответа на первый вопрос изменится? Представляется, что указанные вопросы требуют проведения более глубокого анализа.

По нашему мнению, разобраться в правовой природе международных налоговых споров поможет определение структуры спорных материальных правоотношений, которые выступают предметом разбирательства во взаимосогласительной процедуре⁵⁶.

В рамках классического подхода под правоотношением принято понимать охраняемое государством общественное отношение, урегулированное нормой права и характеризующееся наличием субъективных прав и обязанностей у его участников⁵⁷. С учетом приведенного понимания термина «правоотношение» можно выделить следующие спорные материальные правоотношения в зависимости от вида международного налогового спора. В споре о толковании или применении договора возникает правоотношение между договаривающимися государствами по поводу понимания определенного положения договора. В споре по конкретному делу возникает (1) правоотношение между налогоплательщиком и налоговым органом одного или обоих договаривающихся государств по поводу применения налогообложения в противоречие или без учета положений международного налогового договора, а также (2) правоотношение между договаривающимися государствами по поводу разграничения налоговой юрисдикции государств на взимание налога со спорного дохода.

В спорах о толковании или применении международного налогового договора затрагивается компетенция государств, в большей степени ориентированная на реализацию

⁵⁶ Поленчук М. Д. Общая характеристика международных налоговых споров в рамках модельной налоговой конвенции ОЭСР // Финансовое право. 2021. №9. С. 46. DOI: 10.18572/1813-1220-2021-9-44-48.

⁵⁷ Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении / Ин-т государства и права АН СССР. Москва: Юридическая литература, 1974. С. 51, 79; Пиголкин А. С. Основы теории государства и права: учебник. Москва: Юрайт. 2005. С. 210; Лазарев В. В. Теория права и государства: учебник. Москва: Право и закон. 2002. С. 239; Сырых В. М. Теория государства и права: учебник. Москва: ЗАО «Юридический дом «Юстицинформ». 2002. С. 295.; В доктрине существуют иные подходы к определению правоотношений, например, Алексеев С. С. Общая теория права: курс в 2-х т. Москва: Юридическая литература, 1982. Т. 2. С. 82.

законодательной функции, когда государство выполняет роль создателя норм международного права. Постоянная Палата Международного Правосудия Лиги Наций в одном из дел указала: «Право давать официальное толкование нормы права принадлежит исключительно лицу или органу, который имеет право изменить эту норму или отменить ее»⁵⁸.

Праву государств на урегулирование разногласий о понимании определенных положений договора соответствует пункт 3 статьи 31 Венской конвенции о праве международных договоров от 23 мая 1969 года, в соответствии с которым наряду с контекстом международного договора может учитываться любое последующее соглашение между участниками относительно толкования договора или применения его положений (подпункт «а»); а также последующая практика применения договора, которая устанавливает соглашение участников относительно его толкования (подпункт «b»)⁵⁹.

Принимая во внимание, что традиционно предмет регулирования международного публичного права охватывает отношения между государствами как самостоятельными, суверенными политическими образованиями⁶⁰, межгосударственное отношение по поводу толкования или применения международного налогового договора может быть в полной мере отнесено к сфере международного публичного права.

В спорах по конкретному делу структура спорных материальных правоотношений является более сложной, поскольку включает не только межгосударственное правоотношение (возникает на втором этапе), но и внутригосударственное налоговое правоотношение между налогоплательщиком и налоговым органом одного или обоих договаривающихся государств (возникает на первом этапе).

Как указывает Д.В. Винницкий, во внутригосударственном налоговом правоотношении присутствует иностранный элемент «на стороне субъекта (налоговая обязанность исполняется нерезидентом либо резидентом, но перед иностранным государством) либо объекта (налоговое правоотношение возникло в связи с объектом налогообложения, относящимся к территории иностранного государства)»⁶¹. В доктрине является дискуссионным вопрос относительно отнесения указанных внутригосударственных отношений к предмету регулирования международного налогового права.

⁵⁸ Delimitation of the Polish-Czechoslovakian Frontier: Question of Jaworzina, Advisory Opinion No. 8, Series B No. 8. // Permanent Court of International Justice. 6 December 1923. URL: https://www.icj-cij.org/sites/default/files/permanent-court-of-international-justice/serie_B/B_08/Jaworzina_Avis_consultatif.pdf; Judgment of 13 December 1999, Botswana v. Namibia. ICJ Reports. 1996. URL: <https://www.icj-cij.org/sites/default/files/case-related/98/098-19991213-JUD-01-00-EN.pdf>.

⁵⁹ Baker P. Double Taxation Conventions, Loose-Leaf. London: Sweet & Maxwell. 2014. P. 35.

⁶⁰ Кузнецов В. И. Международное право: учебник. Москва: Норма, Инфра-М, 2010. С. 62.

⁶¹ Винницкий Д. В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. Москва: Статут. 2017. С. 129-132.

Сторонники узкого подхода придерживаются позиции, что предмет регулирования международного налогового права охватывает только международные публичные правоотношения (межгосударственные и транснациональные отношения), а внутригосударственные налоговые отношения, осложненные иностранным элементом, относятся к предмету регулирования внутригосударственного налогового права⁶².

Сторонники широкой трактовки включают в предмет регулирования международного налогового права две системы права, регулирующие как международные публичные правоотношения, так и внутригосударственные налоговые отношения, осложненные иностранным элементом⁶³.

Сторонники узкого подхода не рассматривают частных лиц (физические лица, компании и иные структуры без образования юридического лица, наделенные правоспособностью) в качестве субъектов международных правоотношений. Это связано с тем, что международные налоговые договоры, являясь разновидностью международных договоров, следуют подходам и принципам международного публичного права. В свою очередь в международном публичном праве распространена точка зрения, согласно которой частные лица не являются субъектами международных правоотношений⁶⁴.

Однако, как справедливо отмечает И.А. Хаванова⁶⁵, необходимо разграничивать субъектов международного договора (государства) и лиц, на которых распространяются его положения (резиденты договаривающихся государств⁶⁶). В одной из работ И.А. Хаванова прямо указывает, что международные налоговые договоры «наделяют правами третьих лиц (налогоплательщиков), равно как и формируют обязанности косвенного по отношению к предмету договора характера (например, предоставление информации по запросу национального

⁶² Богуславский М. М. Международное экономическое право. Москва: Междунар. отношения, 1986. С. 44; Копина А. А. Международное налоговое право // *Налоги*. 2016. №4. С. 12-14; Погорлецкий А. И. Принцип международного налогообложения и международного налогового планирования. Санкт-Петербург: Издание СПбГУ. 2005. С. 53–54; Кашин В. А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. Москва: ЮНИТИ. 1998. С. 47.

⁶³ Савицкий А. И. Международное налоговое право: Общая часть: электронное учебное издание. Екатеринбург: Тахcourse. 2018. С. 34-36; Кучеров И. И. Международное налоговое право: учебник для ВУЗов академический курс. Москва: ЮрИрфоР. 2007. С. 58-59; Шахмаметьев А. А. Международное налогообложение и международное налоговое право: правовые аспекты взаимосвязи // *Финансовое право*. 2006. №3. С. 173; Лещенко С. К. К вопросу о понятии международного налогового права // *Промышленно-торговое право*. 2008. №5. С. 59; Винницкий Д. В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. Москва: Статут. 2017. С. 56, 98, 129; Порохов Е. В. К вопросу о понятии, предмете и формах международного налогового права // *Вестник Института законодательства и правовой информации Республики Казахстан*. 2022. № 4(71). С. 167–169.

⁶⁴ Ашавский Б. М. Международное право: учебник. Москва: Статут. 2015. С. 150; Бакирова Г. Я. Международное право. Общая часть: учебник. Москва: Статут. 2011. С. 362.

⁶⁵ Хаванова И. А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения: монография / Ин-т законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации. Москва: Юриспруденция. 2016. С. 165-167.

⁶⁶ Article 1 of OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

налогового органа, действующего на основании запроса иностранного налогового органа)»⁶⁷. Аналогичного подхода придерживается Д.В. Винницкий, называя налогоплательщиков конечными бенефициарами от исполнения международных налоговых договоров⁶⁸, а также А.И. Савицкий, указывая, что налогоплательщики являются основным адресатом положений международных налоговых договоров⁶⁹. Данная позиция о признании налогоплательщика адресатом норм международных налоговых договоров, воспринята и в зарубежной литературе⁷⁰. В частности, П. Пистоне (P. Pistone) указывает, что налогоплательщики – не просто объекты осуществления прав в области налогообложения государствами, а фактические обладатели (то есть субъекты) прав, которые в настоящее время начинает признавать международное публичное право⁷¹.

Из этого следует, как указывает И.А. Хаванова, что охваченные международным налоговым договором категории доходов (объекты налогообложения) являются основанием возникновения правоотношений как между субъектами-резидентами договаривающихся государств и национальными налоговыми органами, так и между самими государствами по поводу устранения двойного налогообложения таких лиц⁷².

Не имея целью определить, какой из указанных подходов является верным, для целей настоящего исследования мы будем использовать более нейтральный термин «предмет правового регулирования международного налогообложения», объединяющий закрепленные в соответствующих национальных (внутригосударственных) источниках права и международных договорах правила налогообложения, осложненные иностранным элементом. В частности, данная позиция была озвучена Е.В. Килинкаровой в рамках выступления с докладом «Международное налогообложение: проблемы определения и преподавания для юристов» в рамках всероссийской конференции с международным участием «Актуальные проблемы преподавания международного финансового права», состоявшейся 27 октября 2022 г. в МГИМО.

В контексте споров по конкретному делу при буквальном прочтении статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, межгосударственный налоговый спор возникает в тот момент, когда оба компетентных органа договаривающихся государств определили наличие разногласий по

⁶⁷ Хаванова И. А. Особенности толкования международных налоговых договоров // Законодательство и экономика. Москва. 2016. №2. С. 82.

⁶⁸ Винницкий Д. В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. Москва: Статут. 2017. С. 34, 320.

⁶⁹ Савицкий А.И. Международное налоговое право: Общая часть: электронное учебное издание. Екатеринбург: Taxcourse. 2018. С. 42.

⁷⁰ Reimer E. General Definitions // K. Vogel [et al.]. Double Taxation Conventions. 4th ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. 2015. P. 110; Groen G. Arbitration in Bilateral Tax Treaties // International Tax Review. 2002. Vol. 30. No. 1. P. 4; Piotrowski S. A BIT Too Much: Or How Best to Resolve Tax Treaty Disputes? // International Tax Review. 2016. Vol. 44. No. 5. P. 351-352.

⁷¹ Pistone P. Chapter 1: General Report // Tax Procedures. Amsterdam: IBFD. 2021. P. 49.

⁷² Хаванова И. А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения: монография / Ин-т законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации. Москва: Юриспруденция. 2016. С. 58–60.

конкретному вопросу, для урегулирования которого проводится взаимосогласительная процедура.

Однако, по нашему мнению, обозначенный выше подход к пониманию международного налогообложения как правил налогообложения, осложненных иностранным элементом, позволяет прийти к выводу, что правоотношение между налогоплательщиком и налоговым органом одного или обоих договаривающихся государств по поводу применения налогообложения в противоречие или без учета положений международного налогового договора не существует изолированно от правоотношения между договаривающимися государствами по поводу разграничения налоговой юрисдикции государств на взимание налога со спорного дохода. Указанные правоотношения неразрывно взаимосвязаны и формируют один, а не два разных спора (на внутригосударственном и на международном уровне). Указанный вывод дополнительно подтверждается следующим.

Во-первых, международные налоговые договоры предоставляют налогоплательщику дополнительное средство защиты наряду со средствами защиты, предусмотренными в национальном законодательстве (обжалование действий налогового органа в административном или в судебном порядке), позволяющее налогоплательщику передать рассмотрение спора на международный уровень. При использовании международного средства защиты спор между налогоплательщиком и налоговым органом, возникший в пределах юрисдикции соответствующего государства, не прекращает существование вплоть до исполнения решения, достигнутого компетентными органами по результатам взаимосогласительной процедуры⁷³.

На этапе выбора средства защиты контроль над спором принадлежит налогоплательщику: он сам принимает решение, будет ли он обжаловать противоправное действие (бездействие), отказываться от жалобы, каким средством защиты воспользоваться (если национальное законодательство предусматривает право выбора) и т.д. Другое договаривающееся государство не принимает участие во внутригосударственных отношениях между налогоплательщиком и налоговым органом, не применяющего или ненадлежаще применяющего положения международного налогового договора. Косвенно на это указывает то, что Модельная налоговая конвенция ОЭСР не предусматривает обязанности налогоплательщика, как минимум, уведомить другое государство о предполагаемом нарушении прав.

Если, на взгляд налогоплательщика, национальные средства защиты неэффективны, он может инициировать проведение взаимосогласительной процедуры на межгосударственном уровне путем подачи соответствующего заявления в компетентный орган любого из договаривающихся государств. С момента, когда компетентные органы установили, что спор

⁷³ Поленчук М. Д. Общая характеристика международных налоговых споров в рамках модельной налоговой конвенции ОЭСР // Финансовое право. 2021. №9. С. 47. DOI: 10.18572/1813-1220-2021-9-44-48.

затрагивает интересы договаривающихся государств, контроль над спором переходит к государствам.

В дальнейшем исполнение решения, достигнутого по результатам взаимосогласительной процедуры, снова возвращается на национальный уровень и осуществляется путем зачета или возврата излишне уплаченной или взысканной суммы налога в рамках правоотношений «налогоплательщик - налоговый орган». На этом заключительном этапе контроль над исполнением решения переходит к налогоплательщику, который подает заявление о зачете или возврате в налоговый орган, а в случае неисполнения может обжаловать неправомерное поведение налогового органа в национальный суд.

Соответственно, процедура движения спора по конкретному делу исключает трансформацию внутригосударственного спора в международный спор.

Во-вторых, последствия разрешения такого спора в рамках взаимосогласительной процедуры затрагивают не только договаривающихся государства, но и налогоплательщика⁷⁴. В результате решения вопроса о распределении налоговой базы в соответствии с условиями международного налогового договора одно из государств будет вынуждено отказаться от части налогооблагаемого дохода. При этом для налогоплательщика разрешается вопрос о бремени уплаты налога на территории каждого из договаривающихся государств. Следовательно, именно взаимосвязь налогоплательщика с договаривающимися государствами и наличие у него объекта налогообложения порождает необходимость разграничивать налоговую юрисдикцию договаривающихся государств.

В-третьих, при разрешении спора во взаимосогласительной процедуре, как правило, необходимо одновременно применять правила как международного, так и национального налогообложения.

Таким образом, в споре по конкретному делу возникает сложное материальное правоотношение, функционально объединяющее круг общественных отношений, которые регулируются международным публичным и внутригосударственным налоговым правом, предполагая, что в сущности указанные отношения не теряют связь с международным публичным или национальным правом соответственно. При указанном подходе участниками такого сложного правоотношения следует признавать не только договаривающиеся государства, но и налогоплательщика.

⁷⁴ Поленчук М. Д. Общая характеристика международных налоговых споров в рамках модельной налоговой конвенции ОЭСР // Финансовое право. 2021. №9. С. 47. DOI: 10.18572/1813-1220-2021-9-44-48.

§2. История развития взаимосогласительной процедуры как механизма разрешения международных налоговых споров

2.1. История развития взаимосогласительной процедуры в мире

В данном параграфе автор проследит историю развития взаимосогласительной процедуры с акцентом на Модельные налоговые конвенции Лиги Наций (впоследствии – ООН) и ОЭСР, которые использовались большинством государств при согласовании текста двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения.

Первым международным налоговым договором, зарегистрированным Лигой Наций, был договор между Пруссией и Австро-Венгрией от 21.06.1899⁷⁵, статья 7 которого в качестве механизма разрешения споров предусматривала проведение переговоров по усмотрению государств⁷⁶.

Зарубежные исследователи отмечают, что аналогичный механизм позднее был закреплён в ряде других налоговых договоров, в частности, в договорах между Австрией и княжеством Лихтенштейн от 18.05.1901, Италией и Швейцарией от 13.07.1904, Австрией и Италией от 11.02.1906⁷⁷.

Возможность налогоплательщика обращаться в компетентный орган с целью проведения переговоров впервые была предусмотрена в статье 10 Римского договора между Италией, Венгрией, Польшей, Румынией и Югославией (правопреемниками Австро-Венгерской империи) об избежании двойного налогообложения от 06.04.1922⁷⁸. Такой механизм разрешения споров содержит в себе черты современной взаимосогласительной процедуры.

Однако нельзя было исключать, что могут возникнуть ситуации, когда компетентные органы не смогут достичь соглашения в рамках переговоров. Понимая это, государства были заинтересованы в применении дополнительных процедур разрешения споров. Так, в статье 7 налогового договора между Великобританией и Ирландией от 14.04.1926 была предусмотрена процедура, предполагающая вынесение решения по спорному вопросу независимым органом – трибуналом, проведение которого было для государств обязательным, а его решение – окончательным⁷⁹.

⁷⁵ League of Nations Document C.345.M.102.1928.II: Double Taxation and Fiscal Evasion. Collection of International Agreements and Internal Legal Provisions for the Prevention of Double Taxation and Fiscal Evasion // Publications of the League of Nations Documents. Geneva. 1928. P. 249.

⁷⁶ Altman Z. D. Dispute Resolution under Tax Treaties. Amsterdam: IBFD. 2005. P. 13–14.

⁷⁷ Carroll M. B. Double Taxation Relief: Discussion of Conventions Drafted at International Conference of Experts, 1927. Washington: U.S. Government Printing Office. 1928. P. 2.

⁷⁸ Altman Z. D. Dispute Resolution under Tax Treaties. Amsterdam: IBFD, 2005. P. 14.

⁷⁹ Altman Z. D. Dispute Resolution under Tax Treaties. Amsterdam: IBFD, 2005. P. 16-17; Majdanska A. OECD Arbitration in Tax Treaty Law // Series on International Tax Law. 2018. Vol. 111. P. 6-7; Chetcuti J. P. Tax Dispute Resolution: Arbitration in International Tax Dispute Resolution // Inter-Lawyer. Law Firms Directories. 2001. P. 36.

С учетом распространенной практики применения государствами переговоров и формирующейся практики включения в налоговые договоры трибунала первая Модельная налоговая конвенция Лиги Наций 1928 года предусматривала широкий набор механизмов разрешения споров, включая мирное урегулирование споров (взаимосогласительная процедура), необязательная или обязательная консультация технического органа, учрежденного Советом Лиги Наций, обязательный арбитраж и вынесение судебного решения Постоянной Палатой Международного Правосудия (далее – ППМП) (предшественник Международного суда ООН)⁸⁰.

На практике государства продолжали использовать взаимосогласительную процедуру и не обращались к иным инструментам. Например, это характерно для налоговых договоров Германии со Швейцарией (1931 г.), Югославией (1940 г.) и Францией (1934 г.), Швейцарии с Францией (1937 г.), Дании со Швецией (1932 г.), Финляндией (1937 г.) и Германией (1938 г.)⁸¹. Как отмечается в литературе, у государств не было практической потребности в сложных механизмах, учитывая, что к тому времени было заключено весьма ограниченное количество налоговых договоров, которые значительно отставали от первоначальных ожиданий разработчиков Модельной налоговой конвенции Лиги Наций 1928 года⁸².

В последующих редакциях Модельной налоговой конвенции Лиги Наций 1943 года (принята в Мексике) и 1946 года (принята в Лондоне) все механизмы были заменены на взаимосогласительную процедуру, по формулировке практически идентичную действующей редакции статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР.

В 1963 году был опубликован первый проект Модельной налоговой конвенции ОЭСР, в основу которого легли наработки Лиги Наций, текст которого дорабатывался более 10 лет с учетом практики применения двусторонних налоговых договоров государствами-участниками ОЭСР, изменений их национальных налоговых систем и развитием новых отраслей экономики. Окончательная версия Модельной налоговой конвенции была представлена ОЭСР в 1977 году⁸³. Положения о взаимосогласительной процедуре, как и прежде, ограничивались проведением переговоров между компетентными органами договаривающихся государств.

С учетом того, что на протяжении долгого времени обращение к третьему независимому лицу для разрешения международных налоговых споров не получало широкого распространения на практике, главным образом, по причине защиты суверенитета⁸⁴, но недостатки

⁸⁰ League of Nations Draft Convention for the Prevention of Double Taxation in the Special Matter of Direct Taxes // Publications of the League of Nations. 1928. P. 4. URL: <https://www.uni-heidelberg.de/institute/fak2/mussgnug/historyoftaxdocuments/normtexte/voelkerrecht/V00021.pdf>

⁸¹ Altman Z. D. Dispute Resolution under Tax Treaties. Amsterdam: IBFD. 2005. P. 14.

⁸² Mooij H. MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. Amsterdam: IBFD, 2020. P. 257.

⁸³ OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977. Paris: OECD Publishing. 1977. P. 7-9. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264055919-en>.

⁸⁴ Zuger M. Arbitration under Tax Treaties. Amsterdam: IBFD. 2015. P. 184.

взаимосогласительной процедуры становились слишком явными, например, отсутствие обязанности компетентных органов прийти к соглашению, отсутствие временных ограничений на переговоры, в Комментариях к Модельной налоговой конвенции ОЭСР 1977 года было предусмотрено, что Комитет ОЭСР по фискальным вопросам может давать заключение о правильном понимании положений договора⁸⁵, что рассматривается в литературе как форма посредничества⁸⁶. Также упоминалась возможность запрашивать мнение «определенных лиц», выступающих в качестве независимых экспертов, список которых составлялся Комитетом ОЭСР по фискальным вопросам, из которого компетентные органы выбирали арбитров⁸⁷.

В договорной практике движение в сторону арбитража произошло в конце 1980-х годов, когда США стали включать арбитражные оговорки в налоговые договоры с рядом государств, например, с Канадой (1986 год), Германией (1989 год) и Нидерландами (1992 год). Благодаря опыту США европейские государства проявили заинтересованность в арбитраже. В 1990 году государствами-членами Европейского Союза была подписана Арбитражная конвенция ЕС, принятие которой сопровождалось долгими спорами относительно обязательности арбитража между странами севера и юга. Первые руководствовались интересами транснациональных компаний, вторые опасались, что меньшие административные ресурсы в спорах с северными странами приведут к более слабому положению в арбитраже. Компромиссом стало ограничение сферы действия Арбитражной конвенции ЕС, охватывающей только вопросы трансфертного ценообразования⁸⁸.

Во всех приведенных примерах арбитраж был сформулирован по модели *ad hoc*. Единственное упоминание об арбитраже как постоянно действующем органе встречается в налоговом договоре 2000 года между Австрией и Германией. Любые арбитражные разбирательства по этому договору передаются в Европейский суд с применением процессуальных правил Суда и с участием судей в качестве арбитров, при этом компетентные органы не имеют права голоса при их назначении, что делает процедуру похожей больше на судебное разбирательство, чем на арбитраж. На данный момент известно одно дело, разрешенное Европейским судом в статусе арбитража, в котором Суд признал юрисдикцию на разрешение спора между Австрией и Германией со ссылкой на статью 273 Договора о функционировании

⁸⁵ OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977. Paris: OECD Publishing. 1977. P. 182. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264055919-en>.

⁸⁶ Mooij H. MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. Amsterdam: IBFD, 2020. P. 258.

⁸⁷ OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977. Paris: OECD Publishing. 1977. P. 182. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264055919-en>.

⁸⁸ Mooij H. MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 258

Европейского Союза⁸⁹, несмотря на то, что ранее на основании статьи 234 Договора о Европейском Союзе неоднократно указывал, что не обладает юрисдикцией выносить решение о нарушении договаривающимся государством положений налоговых договоров⁹⁰. В литературе отмечается, что эта роль не свойственна Европейскому суду, поэтому такая практика не получила дальнейшего распространения⁹¹.

С учетом применения арбитража на практике разработчики Модельной налоговой конвенции ОЭСР приняли новую редакцию конвенции в 2008 году, которая предусматривала обязательный арбитраж, но не определяла порядок его проведения. Рекомендации о порядке проведения арбитража были отражены в образце Меморандума о взаимопонимании, включенном в Комментарий⁹², который предусматривал две модели арбитража «независимого мнения» и «последнего лучшего предложения» (или «бейсбольного арбитража»), известен как упрощенная арбитражная процедура⁹³. Однако Комментарии не разъясняли, по каким вопросам применяется та или иная модель арбитража. В литературе такое умолчание критикуется⁹⁴, поскольку сложно представить, что компетентные органы смогут согласовать порядок проведения арбитража, хотя история знает позитивные примеры (договоры США с Канадой⁹⁵ и Германией⁹⁶).

Среди изменений, внесенных в Модельную налоговую конвенцию ОЭСР в 2008 году, появилась возможность создания совместной комиссии, состоящей из представителей компетентных органов, которая должна находиться под руководством судьи или вышестоящего должностного лица⁹⁷. Однако отсутствуют официальные сведения о том, что совместная

⁸⁹ Case C-648/15 of 12 September 2017, *Austria v. Germany*. CJEU, 2017. Доступ из справ.-правовой системы The Court of Justice of the European Union. <https://curia.europa.eu/>; Mooij H. *MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*. Amsterdam: IBFD, 2020. P. 270.

⁹⁰ Case C 128/08 of 16 July 2009, *Jacques Damseaux v État belge*. CJEU, 2009; Case C-298/05 of 19 September 2012, *Columbus Container Services BVBA & Co. v Finanzamt Bielefeld-Innenstadt*. CJEU, 2012. Доступ из справ.-правовой системы The Court of Justice of the European Union. <https://curia.europa.eu/>

⁹¹ Kollmann J. *Overview of the Existing Mechanisms to Resolve Disputes and Their Challenges // International Arbitration in Tax Matters*. Amsterdam: IBFD, 2015. P. 16-20.

⁹² Annex, *Sample Mutual Agreement on Arbitration // OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017. P. 467-474. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

⁹³ Этот подход был заимствован из практики Высшей бейсбольной лиги США, где он использовался для быстрого разрешения споров относительно выплат заработной платы - отсюда и название «бейсбольный» арбитраж. Подробное описание первого налогового арбитража такого типа в США в 1993 г. рассмотрено в работе Eden L. *Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America*. Toronto: University of Toronto Press, 1998. P. 477-479.

⁹⁴ Mooij H. *MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*. Amsterdam: IBFD, 2020. P. 260

⁹⁵ Memorandum of Understanding of 12 November 2010 between the Competent Authorities of the United States and Canada on Arbitration Board Operating Guidelines // Official website of the Government of Canada. URL: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/international-non-residents/memorandum-understanding-between-competent-authorities-canada-united-states-america.html>

⁹⁶ Memorandum of Understanding of 8 December 2008 between the Competent Authorities of Germany and the United States on the Application of the Arbitration Procedure // Official website of the United States Government. URL: <https://www.irs.gov/businesses/corporations/memorandum-of-understanding-between-the-competent-authorities-of-the-federal-republic-of-germany-and-the-united-states-of-america>.

⁹⁷ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008. Paris: OECD Publishing, 2008. P. 37. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2008-en.

комиссия когда-либо созывалась на практике⁹⁸. В связи с введением обязательного арбитража отпала необходимость в таких механизмах как обращение к Комитету ОЭСР по фискальным вопросам и к независимым экспертам, поэтому такие процедуры были исключены из новой редакции Модельной налоговой конвенции ОЭСР⁹⁹.

Следуя примеру ОЭСР, разработчики Модельной налоговой конвенции ООН включили обязательный арбитраж (вместе с образцом Меморандума о взаимопонимании) в редакцию 2011 года, но только в качестве альтернативной оговорки к статье 25¹⁰⁰.

В 2013 году ОЭСР подготовила План BEPS, который содержит рекомендуемые ОЭСР меры по противодействию минимизации налогообложения¹⁰¹. В Действии 14 ОЭСР предпринимает попытку исправить недостатки взаимосогласительной процедуры путем разработки обязательных (т.н. «минимальный стандарт») и опциональных для применения (при обоюдном внедрении соответствующими государствами) положений, обеспечивающих доступ налогоплательщиков к взаимосогласительной процедуре¹⁰².

Минимальный стандарт включает положения относительно применения взаимосогласительной процедуры в части проведения переговоров между компетентными органами договаривающихся государств. С учетом предложенных изменений налогоплательщик может обратиться с запросом о проведении взаимосогласительной процедуры в компетентный орган любого из договаривающихся государств (не только в компетентный орган государства своего резидентства). Кроме того, увеличен период для инициирования налогоплательщиком взаимосогласительной процедуры с двух до трех лет с момента некорректного применения договора.

В перечень опциональных положений включена инициатива о применении арбитража, решение которого является обязательным для исполнения договаривающимися государствами. В литературе высказывается предположение, что единственной целью данного положения является ускорение проведения взаимосогласительной процедуры¹⁰³.

Меры Действия 14 Плана BEPS внедряются в реальную договорную практику в основном через Многостороннюю налоговую конвенцию ОЭСР, разработанную в рамках Действия 15

⁹⁸ Mooij H. MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 257.

⁹⁹ Mooij H. MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 258.

¹⁰⁰ Article 25: Mutual Agreement Procedure: Annex, Sample Mutual Agreement on Arbitration // UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN Publishing. 2011. P. 414–423. URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_Update.pdf

¹⁰¹ OECD Addressing Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OECD Publishing. 2013. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264192744-en>

¹⁰² OECD Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report OECD // G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241633-en>

¹⁰³ Mooij H. MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. Amsterdam: IBFD, 2020. P. 263.

Плана BEPS¹⁰⁴ для имплементации мер по противодействию размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения и позволяющую одновременно модифицировать двусторонние налоговые договоры вместо переговоров по каждому договору. В 2017 году статья 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР была приведена в соответствие с минимальным стандартом Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР¹⁰⁵.

Как показывает история, основным механизмом разрешения международных налоговых споров является взаимосогласительная процедура. С течением времени она была дополнена арбитражем. Из соображений защиты суверенитета государства отдают предпочтение арбитражу *ad hoc* вместо постояннодействующего арбитража, поскольку при первом варианте за компетентными органами остается право назначения арбитров и определения порядка проведения арбитража, включая вид арбитража и процедурные правила.

Примечательно, что мы не обнаружили примеры в истории развития взаимосогласительной процедуры, когда бы налогоплательщик имел возможность непосредственно принимать участие в разрешении спора на международном уровне. Как на этапе переговоров между компетентными органами договаривающихся государств, так и на этапе арбитража участниками взаимосогласительной процедуры являются исключительно государства, а налогоплательщику отводится пассивная роль стороннего наблюдателя.

2.2. История развития взаимосогласительной процедуры в Российской Федерации

Как отмечает Д.В. Винницкий, активное международное налоговое сотрудничество России с другими государствами началось в советский период в связи с ужесточением администрирования налогов и усилением контроля за экономикой¹⁰⁶. В 20-е годы XX века появляется первый международный торговый договор СССР с Германией, который содержал отдельный раздел «Налоговое соглашение», посвященный устранению двойного налогообложения¹⁰⁷. Однако договор предусматривал только процедуру разрешения споров по торговым и другим гражданским делам посредством третейских судов (раздел VI), но не содержал процедуру разрешения налоговых споров.

Д.В. Винницкий указывает, что до 70-х годов XX века СССР практически не заключал налоговых договоров в связи с государственной монополией на внешнюю торговлю и

¹⁰⁴ Action 15: A Mandate for the Development of a Multilateral Instrument on Tax Treaty Measures to Tackle BEPS // OECD Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. 2015. URL: <https://www.oecd.org/ctp/beps-action-15-mandate-for-development-of-multilateral-instrument.pdf>

¹⁰⁵ Action 14 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective. Paris: OECD Publishing. 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241633-en>.

¹⁰⁶ Винницкий Д. В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. Москва: Статут. 2017. С. 253.

¹⁰⁷ Договор СССР с Германией от 12.10.1925. Ратифицирован ЦИК СССР 18.12.1925. // Собрание Законов и Распоряжений Рабоче-крестьянского Правительства СССР. 1926. №29.

ограниченным доступом иностранного капитала¹⁰⁸. Одним из немногочисленных исключений стало подписание многосторонней Конвенции о налоговом режиме иностранных автомашин (Женева, 30.03.1931), к которой СССР присоединился в 1935 году¹⁰⁹. Статья 7 Конвенции предусматривала, что если разногласие по вопросам толкования или применения Конвенции не может быть разрешено непосредственно между сторонами, то разногласие может быть передано на консультативное заключение Совещательной и Технической Комиссии Сообщений и Транзита Лиги Наций.

В 70-х годах XX века начинается развитие воздушного, железнодорожного, автомобильного, морского сообщения и иных средств транспорта. Это приводит к тому, что СССР начинает заключать специальные налоговые договоры в сфере международных перевозок. Как правило такие договоры не содержат механизм разрешения международных налоговых споров¹¹⁰. Исключением является договор со Швецией от 5 апреля 1973 года¹¹¹, статья 19 которого предусматривала, что вопросы применения договора могут рассматриваться в смешанной комиссии из представителей государств, учрежденной по инициативе одного из государств.

Д.В. Винницкий отмечает¹¹², что в 1973 году был подписан первый двусторонний налоговый договор, не основанный на какой-либо модельной налоговой конвенции, но содержащий положения, в некоторой степени сходные с современными договорами (включая процедуру разрешения международных налоговых споров), - Конвенция между СССР и США от 20 июня 1973 года¹¹³. В статье XI договора впервые официально закреплена взаимосогласительная процедура, которая проводилась по инициативе налогоплательщика для разрешения споров по конкретному делу. Следует отметить, что указанная статья не устанавливала предельный срок на подачу заявления о проведении взаимосогласительной процедуры налогоплательщиком в компетентный орган, а также гарантию исполнения достигнутого соглашения независимо от сроков, установленных на национальном уровне.

¹⁰⁸ Винницкий Д. В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. Москва: Статут. 2017. С.253–257.

¹⁰⁹ СССР депонировал ратификационную грамоту о присоединении 23.07.1935. Присоединение СССР к этой Конвенции вступило в силу 23.01.1936. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹¹⁰ Договоры с Францией от 04.03.1970, Норвегией от 11.02.1971, Финляндией от 05.05.1972, Великобританией от 03.05.1974, Ираком от 26.09.1974, Нидерландами от 11.11.1974, Японией от 31.07.1975, Грецией от 27.01.1976, Аргентиной от 30.03.1979, ФРГ от 21.02.1980, Ирландией от 17.12.1986, Италией от 16.09.1971 и от 20.11.1975, Алжиром от 11.06.1988. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹¹¹ Соглашение между Правительством Союза Советских Социалистических Республик и Правительством Швеции о морском судоходстве от 05.04.1973 // Сборник действующих договоров, соглашений и конвенций, заключенных СССР с иностранными государствами. Вып. XXIX. Москва. 1975. С. 349-355

¹¹² Винницкий Д. В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. Москва: Статут. 2017. С. 253.

¹¹³ Утратил силу 16.12.1993 в соответствии с пунктом 3 статьи 27 договора между РФ и США от 17.06.1992 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» // Собрание законодательства РФ. 19.04.1999. №16. ст. 1938

В 1977 и 1978 годах заключены многосторонние налоговые договоры между Народной Республикой Болгарией, Венгерской Народной Республикой, Германской Демократической Республикой, Монгольской Народной Республикой, Польской Народной Республикой, Социалистической Республикой Румынией, СССР и Чехословацкой Социалистической Республикой об устранении двойного налогообложения доходов и имущества физических лиц от 27 мая 1977 года и юридических лиц от 19 мая 1978 года¹¹⁴. В договорах была предусмотрена процедура разрешения вопросов, возникающих в связи с применением договора, путем переговоров и консультаций между компетентными органами (статья VIII договора 1977 года, статья X договора 1978 года). Такая процедура полностью подчинена усмотрению государств.

В 1980-х годах СССР было заключено 18 двусторонних налоговых договоров¹¹⁵, все из которых предусматривали положения о взаимосогласительной процедуре, в целом отражающие базовые черты статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР в редакции 1977 года¹¹⁶. В качестве примера приведем статью 16 соглашения между СССР и Королевством Норвегии об избежании двойного налогообложения доходов и имущества от 15 февраля 1980 года:

«1. Если лицо с постоянным местопребыванием в одном Договаривающемся Государстве считает, что его налогообложение произведено или может быть произведено не в соответствии с настоящим Соглашением, оно может обратиться по этому делу к компетентным органам этого Государства. Это может быть сделано независимо от права на обжалование, которое предусмотрено законодательством Договаривающихся Государств. Заявление должно быть представлено в течение двух лет с момента получения первого уведомления о мерах, которые приводят к налогообложению, противоречащему положениям настоящего Соглашения.

2. Если компетентный орган, которому направлена жалоба, сочтет, что возражения являются обоснованными, но решение вопроса зависит от согласия компетентного органа другого Договаривающегося Государства, он будет пытаться решить вопрос путем договоренности с компетентным органом этого другого Государства об избежании налогообложения, не соответствующего настоящему Соглашению. Любая договоренность вступит в силу независимо от сроков, которые установлены или могут быть установлены законодательством Договаривающихся Государств.

¹¹⁴ С середины 90-х годов XX века указанные многосторонние соглашения утратили силу, поскольку между государствами-членами соглашений были заключены новые двусторонние договоры.

¹¹⁵ Договоры с Норвегией от 05.02.1980, Австрией от 10.04.1981, Швецией от 13.10.1981, ФРГ от 24.11.1981, Кипром от 29.10.1982, Италией от 26.02.1985, Испанией от 01.03.1985, Канадой от 13.06.1985, Великобританией от 31.07.1985, Францией от 04.10.1985, Японией от 18.01.1986, Швейцарией от 05.09.1986, Данией от 21.10.1986, Нидерландами от 21.11.1986, Малайзией от 31.07.1987, Финляндией от 06.10.1987, Бельгией от 17.12.1987, Индией от 20.11.1988. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹¹⁶ OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977. Paris: OECD Publishing. 1977. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264055919-en>.

3. Компетентные органы Договаривающихся Государств по взаимной договоренности будут стремиться к устранению трудностей или сомнений в толковании и в применении настоящего Соглашения. Они могут также консультироваться друг с другом с целью избежания двойного налогообложения в случаях, не урегулированных настоящим Соглашением».

Однако положения о взаимосогласительной процедуре многих из указанных договоров заметно различались друг от друга по тем или иным важным аспектам. Во-первых, нет единого подхода к определению предельного срока на подачу налогоплательщиком заявления о проведении взаимосогласительной процедуры в компетентный орган: (1) три года (договоры с Бельгией, Индией, Испанией, Малайзией, Нидерландами, Финляндией, Японией), (2) два года (договоры с Данией, Италией, Канадой, Норвегией, Швецией) или (3) без указания на предельный срок (договоры с Австрией, Великобританией, Германией, Кипром, Францией, Швейцарией).

Во-вторых, не унифицирован подход в отношении компетентного органа, уполномоченного принимать заявление налогоплательщика: (1) по общему правилу, компетентный орган государства постоянного пребывания налогоплательщика, (2) компетентный орган одного из договаривающихся государств (договор со Швецией), (3) изначально компетентный орган государства налогообложения, а затем – компетентный орган государства постоянного местопребывания налогоплательщика (договор с Италией).

В-третьих, только 6 договоров содержали гарантию исполнения достигнутого по результатам взаимосогласительной процедуры соглашения независимо от временных ограничений в национальном законодательстве (договоры с Индией, Норвегией, Финляндией, Францией, Швецией, Японией).

В-четвертых, только договор с Индией предусматривал возможность создания совместной комиссии из представителей компетентных органов¹¹⁷.

После распада СССР и изменения экономической системы страны Российская Федерация начала формировать новую сеть международных налоговых договоров. Как отмечено в исследовании Д.В. Винницкого, была обеспечена некоторая преемственность международной налоговой политики Российской Федерации по отношению к СССР¹¹⁸. Так, в развитие Соглашения между правительствами государств - участников Содружества Независимых Государств (далее – СНГ) о согласованных принципах налоговой политики от 13 марта 1992 года был подписан Протокол стран СНГ от 15 мая 1992 года «Об унификации подхода и заключения

¹¹⁷ Такая возможность исключена Соглашением между Правительством РФ и Правительством Республики Индия от 25.03.1997 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы» // Собрание законодательства РФ. 06.07.1998. №27. ст. 3101

¹¹⁸ Винницкий Д. В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. Москва: Статут. 2017. С. 253.

Соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества»¹¹⁹. Статья 24 Протокола о взаимосогласительной процедуре воспроизводит ключевые положения статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР в редакции 1992 года¹²⁰, но не предусматривает возможность создания совместной комиссии.

Аналогичное положение было закреплено в Типовом соглашении Российской Федерации, утвержденном Постановлением Правительства РФ от 28.05.1992 №352 «О заключении межправительственных Соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества»¹²¹. Впоследствии из статьи 25 нового Типового налогового соглашения Российской Федерации 2010 года¹²² исчезла гарантия исполнения достигнутого по результатам взаимосогласительной процедуры соглашения независимо от временных ограничений, установленных в национальном законодательстве, а также возможность проведения взаимосогласительной процедуры для разрешения вопросов, прямо не предусмотренных налоговым договором.

Все действующие налоговые договоры Российской Федерации содержат статью о взаимосогласительной процедуре, основные положения которой воспроизводят текст статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР в редакции 1977 года¹²³ аналогично договорам СССР. При этом можно отметить следующие важные различия действующих договоров в части проведения взаимосогласительной процедуры.

Во-первых, сохраняется разный подход к определению предельного срока на подачу налогоплательщиком заявления о проведении взаимосогласительной процедуры в компетентный орган: (1) по общему правилу, три года (аналогично подходу ОЭСР), (2) два года (договоры с Индонезией, Ираном, Италией, Канадой, Кипром, Португалией, Словакией, Саудовской Аравией, Филиппинами, Шри-Ланкой) или (3) без указания на предельный срок (договоры с Мексиканскими Соединенными Штатами, США, Чили).

¹¹⁹ Утрачивает силу в связи с подписанием Протокола от 01.04.2019 - 04.03.2021 о прекращении действия Протокола об унификации подхода и заключения соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества от 15 мая 1992 года // Собрание законодательства РФ. №22. 03.06.2019. ст. 2894

¹²⁰ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1992. Paris: OECD Publishing. 1992. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-1992-en

¹²¹ Утратил силу в связи с изданием Постановления Правительства РФ от 24.02.2010 №84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество» // Собрание законодательства РФ. 08.03.2010. № 10. ст. 1078

¹²² Постановление Правительства РФ от 24.02.2010 №84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество» // Собрание законодательства РФ. 08.03.2010. №10. ст. 1078

¹²³ Статья 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР в части процедуры проведения переговоров оставалась неизменной в редакциях 1992, 1998, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2014 годов. Корректировки в части арбитража и изменения Комментариев к статье 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР рассмотрены в разделе 2.1 настоящего параграфа выше.

Во-вторых, сохраняется различие в определении компетентного органа, уполномоченного принимать заявление налогоплательщика: (1) по общему правилу, компетентный орган государства резидентства налогоплательщика (аналогично подходу ОЭСР), (2) компетентный орган любого из договаривающихся государств (договоры с Кипром и Японией).

В-третьих, большинство договоров включают гарантию исполнения достигнутого по результатам взаимосогласительной процедуры соглашения независимо от временных ограничений в национальном законодательстве (аналогично подходу ОЭСР), однако встречаются договоры, в которых указанная гарантия не предусмотрена (договоры с Азербайджаном, Бразилией, Аргентиной, Белоруссией, Бельгией¹²⁴, Болгарией, Великобританией, Египтом, Индонезией, Италией, Канадой, Малайзией, Мали, Молдовой, Монголией, Таиландом, Турцией, Филиппинами, Чили, Швейцарией, Шри-Ланкой, Мексиканскими Соединенными Штатами).

В-четвертых, лишь ограниченный перечень договоров предусматривает возможность создания совместной комиссии из представителей компетентных органов (договоры с Албанией, Алжиром, Болгарией, Израилем, Исландией, Испанией, Италией, Кипром, Китаем, Кубой, Латвией, Литвой, Македонией, Мальтой, Марокко, Монголией, Норвегией, Португалией, Словенией, Турцией, Хорватией, Эквадором, Японией).

В-пятых, в отличие от подхода ОЭСР в договорах с Египтом и Аргентиной предусмотрена дополнительная гарантия для налогоплательщиков в виде ограничения предельного срока на взыскание неуплаченного налога со спорного дохода, если налог с такого дохода уже был уплачен в другом договаривающемся государстве, за исключением случаев злоупотребления (мошенничества), умышленного неисполнения обязанности или небрежности.

В-шестых, рекомендация ОЭСР о применении арбитража нашла отражение только в договоре с Нидерландами¹²⁵. На практике арбитраж не применялся, поскольку для этого было необходимо утвердить правила его проведения, которые, как минимум, со стороны России утверждены не были. При этом относительно недавно оговорка о наибольшем

¹²⁴ Гарантия появилась в Конвенции между РФ и Королевством Бельгии от 19.05.2015 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» (не вступила в силу). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹²⁵ Соглашение денонсировано Федеральным законом от 26.05.2021 №139-ФЗ. Соглашение прекратило действие с 01.01.2022. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

благоприятствовании в части арбитража была включена в договоры с Австрией¹²⁶, Бельгией¹²⁷, Швейцарией¹²⁸ и Японией¹²⁹.

Следующий значимый этап в истории развития взаимосогласительной процедуры приходится на настоящее время. В рамках реализации Плана BEPS Российская Федерация в 2019 году ратифицировала Многостороннюю налоговую конвенцию ОЭСР¹³⁰ и приняла на себя обязательства по соблюдению минимального стандарта в отношении применения взаимосогласительной процедуры. При этом Российская Федерация выразила позицию об отказе от применения арбитража.

При подписании конвенции Россия заявила, что планирует распространить ее действие на налоговые договоры с 67 юрисдикциями, к которым относятся Албания, Алжир, Аргентина, Армения, Австралия, Австрия, Азербайджан, Белоруссия, Бельгия, Ботсвана, Болгария, Канада, Чили, Китай, Хорватия, Куба, Кипр, Чехия, Дания, Эквадор, Египет, Финляндия, Франция, Греция, Гонконг, Венгрия, Исландия, Индия, Индонезия, Ирландия, Израиль, Италия, Казахстан, Корея, Кувейт, Ливан, Литва, Люксембург, Малайзия, Мальта, Мексика, Молдова, Монголия, Черногория, Марокко, Новая Зеландия, Норвегия, Филиппины, Польша, Португалия, Катар, Румыния, Саудовская Аравия, Сербия, Сингапур, Словакия, Словения, Южная Африка, Испания, Шри-Ланка, Таиланд, Турция, Объединенные Арабские Эмираты, Великобритания, США, Венесуэла, Вьетнам¹³¹.

Однако для начала применения Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР необходимо уведомление депозитария о завершении внутренних процедур со стороны каждой из договаривающихся юрисдикций. По состоянию на 7 февраля 2023 года соответствующее уведомление Российская Федерация направила в отношении 42 юрисдикции, среди которых

¹²⁶ Протокол от 05.06.2018 к Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Австрийской Республики «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал и протокол к ней от 13.04.2000». // Собрание законодательства РФ. 3 февраля 2003 г. № 5. Ст. 381; Бюллетень международных договоров. 2003. №4. С. 60 - 75.

¹²⁷ Протокол от 19.05.2015 к Конвенция между Российской Федерацией и Королевством Бельгии «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 19.05.2015» (Конвенция и Протокол не вступили в силу). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹²⁸ Протокол от 24.09.2011 к Соглашению между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 15.11.1995». // Собрание законодательства РФ. №23. 09.06.1997. ст. 2666; Бюллетень международных договоров. №9. 1997.

¹²⁹ Протокол от 07.09.2017 к Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Японии «Об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и о предотвращении избежания и уклонения от уплаты налогов от 07.09.2017» // Собрание законодательства РФ. 12.11.2018. №46. ст. 6984; Бюллетень международных договоров. №2. февраль 2019.

¹³⁰ Ратифицирована Федеральным законом от 01.05.2019 №79-ФЗ «О ратификации многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения» с оговорками и заявлениями // Собрание законодательства РФ. 06.05.2019. №18. ст. 2203

¹³¹ Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature made by the Russian Federation upon Deposit of the Instrument of Ratification pursuant to Articles 28(5) and 29(1) of the Convention as of 18 June 2019. Paris: OECD Publishing. 2019. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-russian-federation-instrument-deposit.pdf>

Албания, Австралия, Австрия, Бельгия, Болгария, Канада, Чили, Китай, Хорватия, Кипр, Чехия, Дания, Египет, Финляндия, Франция, Греция, Венгрия, Исландия, Индия, Индонезия, Ирландия, Израиль, Казахстан, Корея, Литва, Люксембург, Малайзия, Мальта, Новая Зеландия, Норвегия, Польша, Португалия, Катар, Саудовская Аравия, Сербия, Сингапур, Словакия, Словения, Южная Африка, Испания, Таиланд, Объединенные Арабские Эмираты, Великобритания¹³².

В рамках отчетности о реализации Действия 14 Плана BEPS Российская Федерация выразила намерение привести в соответствие с требованиями минимального стандарта договоры, на которые положения Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР не распространяются, путем проведения переговоров с государством-партнером на двусторонней основе¹³³. Из перечня договоров, оставшихся за периметром действия Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР, договоры с Германией, Македонией, Намибией, Сирией, Таджикистаном, Туркменистаном, Швецией и Японией содержат положения, отвечающие основным рекомендациям статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР.

Ключевые отклонения договоров с такими юрисдикциями, как Бразилия, Иран, Киргизия, Корейская Народно-Демократическая Республика, Мали, Швейцария и Узбекистан, в части взаимосогласительной процедуры от статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР включают (1) отсутствие возможности проведения переговоров компетентными органами в случаях, не предусмотренных договором, (2) отсутствие гарантии исполнения достигнутого соглашения независимо от временных ограничений, установленных в национальном законодательстве, (3) ограничение трехлетнего срока на подачу налогоплательщиком заявления о проведении взаимосогласительной процедуры.

Таким образом, все действующие двусторонние налоговые договоры Российской Федерации предусматривают положения о взаимосогласительной процедуре, которые в целом отражают базовые черты статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР в редакции 2017 года. Более того, в настоящий момент ведется работа по приведению указанных договоров в соответствие с минимальным стандартом Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР.

Применительно к арбитражу необходимо отметить, что несмотря на текущую позицию Российской Федерации о неприменении арбитража для разрешения международных налоговых споров нельзя однозначно сказать, что этот путь не может быть воспринят Российской

¹³² Notification made by the Russian Federation Confirming the Completion of Its Internal Procedures for the Covered Tax Agreements pursuant to Article 35(7)(b) of the Convention. Paris: OECD Publishing. 2023. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-notification-article-35-7-b-russian-federation.pdf>.

¹³³ OECD Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Russian Federation (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. 2019. P. 9. URL: <https://doi.org/10.1787/4599c8b2-en>.

Федерацией в будущем¹³⁴. Как указано выше, арбитражная оговорка была предусмотрена в договоре с Нидерландами, и на протяжении 25 лет у Российской Федерации и Нидерландов существовала возможность проведения арбитража. Кроме того, на потенциальную возможность пересмотра позиции Российской Федерации в отношении арбитража указывает включение оговорки о наибольшем благоприятствовании в части арбитража в договоры с Австрией, Бельгией, Швейцарией и Японией.

Подробный анализ современного правового регулирования Российской Федерации в части проведения взаимосогласительной процедуры представлен в параграфе 4 главы 2 настоящей работы.

¹³⁴ Поленчук М. Д. Практика применения механизмов разрешения международных налоговых споров в России и ЕС // Налоговед. 2021. №4. С. 24.

§3. Взаимосогласительная процедура как механизм разрешения международных налоговых споров на современном этапе

Как было указано в параграфе 2 главы 1 настоящей работы, последние изменения в правила проведения взаимосогласительной процедуры были вызваны разработкой Плана BEPS, который включает меры, направленные на противодействие размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения, и Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР, которая служит инструментом для имплементации результатов Плана BEPS.

Многосторонняя налоговая конвенция ОЭСР не заменяет действующие двусторонние налоговые договоры единым подходом. Напротив, двусторонние договоры продолжают действовать и будут продолжать заключаться в будущем. Механизм действия конвенции предусматривает, что единый текст конвенции будет применяться к действующим двусторонним налоговым договорам в виде содержательного дополнения, изменяя лишь некоторые положения последних¹³⁵.

Многосторонняя налоговая конвенция ОЭСР является гибким инструментом и оставляет подписантам определенную вариативность¹³⁶. В частности, каждая юрисдикция самостоятельно определяет перечень международных налоговых договоров, к которым применяются положения конвенции. Действие конвенции распространяется на те договоры, обе стороны которых присоединились к конвенции. При этом государства свободны в выборе способа имплементации мер Плана BEPS и могут вносить изменения в действующие договоры в индивидуальном порядке.

Структура Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР предусматривает перечень обязательных норм, которые должны выполняться всеми подписавшими ее юрисдикциями (т.н. «минимальный стандарт»). Минимальный стандарт включает нормы, направленные на предотвращение злоупотреблений положениями договора (например, применение правила основной цели и упрощенного положения об ограничении льгот), а также на изменение положений налоговых договоров в части взаимосогласительной процедуры.

Кроме того, Многосторонняя налоговая конвенция ОЭСР включает расширенные обязательства, являющиеся опциональными к применению. Опциональные положения становятся обязательными только при обоюдном согласии сторон конвенции на их применение (например, ограничения применения льготных ставок по дивидендам и по доходам от

¹³⁵ Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. paragraph 13. P. 2–3. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

¹³⁶ Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. paragraph 14. P. 3–4. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

отчуждения акций или долей участия, положения, препятствующие избежанию образования постоянного представительства, и другие). Нормы об арбитраже вошли в перечень опциональных положений.

В ряде случаев Многосторонняя налоговая конвенция ОЭСР содержит альтернативные положения, которые предоставляют юрисдикциям право выбора одного из предложенных вариантов (применимо как в отношении норм, входящих в минимальный стандарт, так и в отношении опциональных положений).

Последние изменения в Модельную налоговую конвенцию ОЭСР были внесены в 2017 году в целях приведения положений конвенции в соответствие с минимальным стандартом Плана BEPS¹³⁷. Статья 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР предусматривает в качестве механизма разрешения международных налоговых споров взаимосогласительную процедуру¹³⁸. В сущности, это механизм, позволяющий компетентным органам договаривающихся государств (как правило, налоговым органам или представителям финансовых министерств) обсуждать вопросы международного налогообложения в целях координации усилий по выработке единого подхода к налогообложению.

Взаимосогласительная процедура включает две процедуры: (1) процедуру взаимных переговоров между компетентными органами договаривающихся государств и (2) арбитраж¹³⁹.

Порядок проведения взаимосогласительной процедуры зависит от вида международного налогового спора. Порядок разрешения споров о толковании и применении налоговых договоров не регламентирован в Модельной налоговой конвенции ОЭСР, этот вопрос остается на усмотрение государств, которые путем проведения переговоров обсуждают, в каком формате и в какие сроки им лучше обеспечить взаимодействие. ОЭСР отмечает, что, по общему правилу, взаимные соглашения о разрешении общих вопросов толкования и применения договора являются обязательными для исполнения налоговыми органами, если компетентные органы не договорятся об изменении или отмене соглашения¹⁴⁰.

Порядок разрешения споров по конкретному делу регулируется национальным законодательством вовлеченных в спор государств на этапе подачи налогоплательщиком заявления и его рассмотрения компетентным органом, а также на этапе исполнения решения, принятого компетентными органами по результатам взаимосогласительной процедуры. Порядок

¹³⁷ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Section A. Historical background. paragraph 11.2. P. 11. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

¹³⁸ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 46. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

¹³⁹ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 441. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

¹⁴⁰ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 451. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

проведения непосредственно взаимосогласительной процедуры определяется международными договорами и может согласовываться компетентными органами договаривающихся государств в рамках консультаций на основании пункта 4 статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР.

В соответствии с пунктом 1 статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР по данной категории споров на первом этапе налогоплательщик направляет заявление в компетентный орган любого из договаривающихся государств. Налоговые договоры, при согласовании текста которых договаривающиеся государства использовали более ранние редакции Модельной налоговой конвенции ОЭСР, предусматривают возможность обращения исключительно в компетентный орган государства резидентства налогоплательщика.

По смыслу пункта 2 статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР на внутригосударственном этапе компетентный орган принимает решение относительно обоснованности заявления и далее, если заявление проходит этот тест, компетентный орган определяет, может ли он разрешить дело самостоятельно. При положительном ответе на вопрос, взаимосогласительная процедура заканчивается без перехода на международный уровень.

В противном случае начинается следующий этап, когда дело подлежит рассмотрению обоими компетентными органами договаривающихся государств в рамках процедуры взаимных переговоров. Использование такого механизма не обязывает компетентные органы прийти к окончательному решению, они лишь должны стремиться к поиску решения. Согласно подходу ОЭСР, это сугубо межгосударственная процедура, налогоплательщику в ней отводится пассивная роль, ограничивающаяся предоставлением информации и документов по запросу компетентного органа.

Наконец, если компетентные органы не смогли достичь согласия в течение двух лет, налогоплательщик вправе потребовать арбитражного рассмотрения вопросов, нерешенных в рамках переговоров. Отличительной особенностью является то, что арбитраж составляет неотъемлемую часть взаимосогласительной процедуры и не является альтернативным механизмом разрешения споров¹⁴¹.

Статья 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР не регламентирует процедурные правила арбитража, но ряд положений, связанных с проведением арбитража, отражен в статьях 18-26 Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР. С учетом указанных норм Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР можно выделить следующие особенности арбитража в рамках Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР.

Во-первых, согласно пункту 1 статьи 19 Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР арбитраж проводится только по тем вопросам, которые не были разрешены компетентными

¹⁴¹ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 429. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

органами путем проведения переговоров. Соответственно, арбитраж не может выступать в роли апелляционной инстанции и пересматривать соглашение, достигнутое компетентными органами на этапе переговоров, а у налогоплательщика нет права обратиться в арбитраж, если он не согласен с решением компетентных органов.

Во-вторых, в соответствии со статьей 22 Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР, арбитраж прекращается, если во время его проведения компетентные органы смогли самостоятельно разрешить спор. Более того, пункт 2 статьи 24 Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР устанавливает, что решение арбитража не становится обязательным для исполнения, если компетентные органы согласовали иное урегулирование нерешенных вопросов в течение трех месяцев с момента получения арбитражного решения. Таким образом, приоритет по урегулированию не решенных в рамках переговоров вопросов остается у компетентных органов.

В-третьих, статья 19 Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР исключает возможность инициирования арбитража, если по делу уже было принято решение национальным судом или иным административным органом. Кроме того, в случае передачи спора, разрешенного в арбитраже, на рассмотрение в суд, арбитражное решение не приобретает обязательную силу. Данный подход к соотношению национальной и международной систем разрешения споров позволяет прийти к выводу, что арбитраж, как и процедура взаимных переговоров, носит административный, а не юрисдикционный характер.

В-четвертых, в силу пункта 4 статьи 19 Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР исполнение арбитражного решения возложено на компетентные органы и не обеспечено международно-правовым контролем.

Наконец, налогоплательщик не получает статус участника в арбитраже, ему по-прежнему отводится роль стороннего наблюдателя. Во время проведения арбитража налогоплательщик имеет возможность отозвать заявление о проведении арбитража, а в дальнейшем налогоплательщик появляется лишь на финальной стадии, когда должен принять решение о том, признавать или нет арбитражное решение¹⁴².

Как было отмечено в параграфе 1 главы 1, функционал взаимосогласительной процедуры не ограничивается разрешением международных налоговых споров. Взаимосогласительная процедура может использоваться как инструмент упрощения процедуры внесения изменений в налоговый договор, обеспечивая проведение консультаций между договаривающимися государствами по вопросам, не урегулированным договором, а также выступать в качестве условия применения льгот по соглашению об избежании двойного налогообложения.

¹⁴² Более детально см. параграф 1 главы 2 настоящей работы

Поскольку на практике взаимосогласительная процедура преимущественно применяется для разрешения споров по конкретному делу, в дальнейшем мы сконцентрируемся на анализе особенностей функционирования данного механизма именно в контексте споров конкретных налогоплательщиков.

Для начала необходимо определить место взаимосогласительной процедуры в системе способов защиты прав налогоплательщиков. Следует отметить, что в настоящее время не существует на международном уровне юрисдикционного органа (аналог международного суда), наделенного полномочиями по разрешению международных налоговых споров. Механизмы разрешения международных налоговых споров носят в основном внутригосударственный характер. Несмотря на то, что национальное законодательство каждого государства уникально, традиционно к национальным способам защиты прав налогоплательщиков относят административное и судебное обжалование актов налогового органа, действия и бездействия должностных лиц¹⁴³. Данный подход характерен и для Российской Федерации. В частности, статья 22 Налогового кодекса РФ гарантирует налогоплательщикам административную и судебную защиту.

Однако национальные средства защиты имеют существенный недостаток, который не позволяет их относить к эффективным средствам разрешения международных налоговых споров. Таким недостатком является тот факт, что в каждом государстве применяется собственная система налогообложения, правила которой не унифицированы на глобальном уровне. По справедливому замечанию П. Пистоне (P. Pistone), при наличии спора по конкретному делу это может привести к тому, что пострадавший налогоплательщик должен уплатить налог в каждом из договаривающихся государств, что равносильно уплате одной несоразмерно высокой суммы налога в одну юрисдикцию¹⁴⁴.

В связи с этим на помощь пострадавшему налогоплательщику приходит дополнительное, международное, средство защиты нарушенных прав – взаимосогласительная процедура, которая является административной процедурой обжалования и позволяет налогоплательщику избежать необходимости обращения в суд в одном или обоих договаривающихся государствах¹⁴⁵.

З.Д. Альтман (Z.D. Altman) отмечает, что государство при разрешении спора стремится обеспечить сохранение трех ключевых балансов. Во-первых, баланс между сохранением контроля над сбором налогов и потребностью в прагматичном механизме, обеспечивающим соблюдение договора другим государством. Во-вторых, баланс между сохранением источников

¹⁴³ Pistone P. Chapter 1 // General Report in Tax Procedures. Amsterdam: IBFD eBooks. 2021. P. 43

¹⁴⁴ Pistone P. Chapter 1 // General Report in Tax Procedures. Amsterdam: IBFD eBooks. 2021. P. 44

¹⁴⁵ Pistone P. Chapter 1 // General Report in Tax Procedures. Amsterdam: IBFD eBooks. 2021. P. 45; Pistone P. The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union // European Tax Law 7th edition. Amsterdam: Wolters Kluwer Law & Business. 2018. P. 171–190.

дохода для финансирования расходов и поддержанием долгосрочных международных отношений с другим государством в отношении распределения налоговой базы. В-третьих, баланс между избежанием конфликта и защитой налогоплательщика от двойного налогообложения¹⁴⁶. Соответственно, государства заинтересованы в гибком механизме, позволяющем разрешить спор на дружественной основе.

В свою очередь налогоплательщик заинтересован в объективном разрешении спора вне привязки к налоговой политике спорящих государств. Следовательно, по справедливому утверждению З.Д. Альтамана (Z.D. Altman), потребностям налогоплательщика соответствует такой механизм, который обеспечит соблюдение положений договора обоими государствами, стабильность и определенность налогообложения, а также уменьшит риски и издержки на разрешение спора¹⁴⁷.

Таким образом, цели государства и налогоплательщика не всегда совпадают. Если для налогоплательщика важно разрешить спор, то государство вынуждено искать баланс между различными ценностями, и в зависимости от обстоятельств в каждом конкретном случае этот баланс может смещаться в пользу публичных интересов, а не в пользу налогоплательщика (например, в пользу сохранения дружественных отношений с государством-партнером). Однако очевидно, что интересы государства и налогоплательщика объединяет то, что механизм разрешения спора не должен быть затратным ни по времени, ни по ресурсам, а должен быть простым и понятным.

Взаимосогласительная процедура в этом смысле стала компромиссным вариантом, поскольку оставляет свободу выбора для государства, начиная с вопроса инициирования рассмотрения спора на международном уровне до принятия окончательного решения по спору, и в то же время налогоплательщик сохраняет доступ к внутригосударственным средствам защиты нарушенных прав в случае ненадлежащего применения договора (административный или судебный порядок обжалования).

Однако указанный механизм не лишен недостатков. С учетом зарубежных исследований в Таблицах 2 и 3 суммированы ключевые преимущества и недостатки процедуры взаимных переговоров¹⁴⁸, а в Таблицах 4 и 5 - преимущества и недостатки арбитража¹⁴⁹.

¹⁴⁶ Altman Z. D. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD. 2005. P. 243–276

¹⁴⁷ Altman Z. D. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD. 2005. P. 276–286

¹⁴⁸ Zuger M. *Arbitration under Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD. 2001. P. 11; Altman Z. D. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD. 8 November 2005. P. 252–286; Lang M., Owens J. *International Arbitration in Tax Matters*. Amsterdam: IBFD. 2016. P. 15–70; Ault H., Sasseville H. 2008 OECD Model: The New Arbitration Provision // *Bulletin for International Taxation*. Amsterdam: Journals IBFD. 2009. No. 63(5). P. 210; Kollmann, J., Turcan, L. *Overview of the Existing Mechanisms to Resolve Disputes and Their Challenges* // *International Arbitration in Tax Matters*. Amsterdam: IBFD. 2016. P. 15–70.

¹⁴⁹ Lang M., Owens J. *International Arbitration in Tax Matters*. Amsterdam: IBFD. 2016. P. 15–70; Kollmann, J., Turcan, L. *Overview of the Existing Mechanisms to Resolve Disputes and Their Challenges* // *International Arbitration in Tax Matters*

Таблица 2. Преимущества процедуры взаимных переговоров

Государство	Налогоплательщик
<ul style="list-style-type: none"> – контроль над сбором налогов: неисполнение обязательств по договору влечет репутационные издержки, но в силу конфиденциальности процедуры они минимальны; – неформальный и гибкий характер процедуры позволяет поддерживать долгосрочные дружественные отношения между государствами; – нет существенных расходов; – участие компетентных органов обеспечивает быстрое и профессиональное разрешение споров; – отсутствие силы прецедента у взаимного соглашения: решение по конкретному делу не распространяется на иных налогоплательщиков; – контроль над движением дела: передача спора на международный уровень по усмотрению компетентного органа; – налогоплательщик не участвует в процедуре, но сохраняет доступ к национальным средствам защиты. 	<ul style="list-style-type: none"> – нет расходов на инициирование процедуры; – дополнительный инструмент защиты нарушенных прав; – возможность проведения процедуры еще до возникновения факта налогообложения не в соответствии с положениями договора; – взаимное соглашение является обязательным для исполнения компетентными органами; – представление интересов налогоплательщика компетентным органом повышает вероятность удовлетворения требования налогоплательщика компетентным органом другого государства; – конфиденциальность процедуры позволяет сохранить деловую репутацию налогоплательщика.

Таблица 3. Недостатки процедуры взаимных переговоров

Государство	Налогоплательщик
<ul style="list-style-type: none"> – часто сроки проведения процедуры затягиваются; – нет механизма контроля за исполнением взаимного соглашения, поэтому нет возможности предотвратить неисполнение государствами своих обязательств по договору; – процедура не исключает влияние политики на решение по спору; – отсутствие у компетентных органов опыта ведения переговоров; – неопределенность в соотношении национальных средств защиты и взаимного соглашения, принятого по результатам переговоров. 	<ul style="list-style-type: none"> – нет гарантии разрешения спора; – нет четких сроков и процедурных правил; – нет определенности в отношении будущих периодов и периодов, прошедших налоговую проверку; – процедура может спровоцировать проведение налоговой проверки в отношении контрагента по сделке; – риск передачи раскрытой информации налоговому органу для использования при проведении проверок; – широкая свобода усмотрения компетентных органов в оценке заявления налогоплательщика; – интересы государства и налогоплательщика не всегда совпадают; – нет транспарентности процедуры и взаимного соглашения;

Государство	Налогоплательщик
	<ul style="list-style-type: none"> – доступ к процедуре обусловлен ограничениями в национальном законодательстве; – отстранение налогоплательщика от участия в процедуре; – взыскание налога не приостанавливается, если в национальном законодательстве не предусмотрено иное; – неопределенность в соотношении национальных средств защиты и взаимного соглашения.

Таблица 4. Преимущества арбитража

Государство	Налогоплательщик
<ul style="list-style-type: none"> – окончательное решение по спору, имеющее обязательную силу; – четкие сроки и порядок проведения процедуры. 	<ul style="list-style-type: none"> – обязательный характер арбитража, т.е. неурегулированные в процедуре переговоров вопросы по заявлению налогоплательщика сразу передаются в арбитраж без оценки заявления компетентным органом; – принятие окончательного решения по спору, имеющего обязательную силу; – четкая регламентация процедуры; – возможность налогоплательщика представлять доказательства, а с разрешения арбитров – излагать позицию.

Таблица 5. Недостатки арбитража

Государство	Налогоплательщик
<ul style="list-style-type: none"> – угроза суверенитету; – вовлеченность налогоплательщика в разрешение спора; – нет возможности отказаться от арбитража, если заявление налогоплательщика подано; – нет возможности инициировать арбитраж без заявления налогоплательщика. 	<ul style="list-style-type: none"> – арбитраж - часть взаимосогласительной процедуры, поэтому если налогоплательщик не получил доступ к взаимосогласительной процедуре, он не сможет попасть в арбитраж; – в арбитраж могут быть переданы споры, в рамках которых двойное налогообложение фактически состоялось (угроза нарушения прав не рассматривается); – в арбитраже рассматривается дело только в том объеме и по тем вопросам, которые не урегулированы в рамках переговоров; – арбитраж не применяется, если дело уже разрешено на национальном уровне; – объем прав налогоплательщика зависит от усмотрения компетентных органов.

Из приведенных в Таблицах 2-5 выше преимуществ и недостатков взаимосогласительной процедуры следует, что процедура взаимных переговоров является более привлекательным инструментом для государств, чем для налогоплательщика. Среди ключевых недостатков, препятствующих эффективной защите прав налогоплательщиков, можно отметить возможность

ограничения доступа к процедуре положениями национального законодательства, отсутствие прямого участия налогоплательщика в процедуре и отсутствие транспарентности процедуры. Арбитраж, являясь частью взаимосогласительной процедуры, аналогичным образом в большей мере учитывает интересы договаривающихся государств, нежели интересы пострадавшего налогоплательщика. Это приводит к постановке вопроса о том, насколько такой механизм обеспечивает эффективную защиту прав налогоплательщика.

С учетом сложной структуры спорных материальных правоотношений по конкретному делу, как указано в параграфе 1 главы 1, возникает ситуация, когда налогоплательщик, будучи участником спорных материальных правоотношений, перестает быть участником процессуальных правоотношений, возникающих при разрешении спора во взаимосогласительной процедуре.

Как отмечает К. Перру (K. Perrou), баланс интересов государств и налогоплательщика обеспечивается в рамках взаимосогласительной процедуры тем, что налогоплательщик получает прямой доступ к административным и судебным средствам защиты на национальном уровне, а в основе взаимосогласительной процедуры лежит принцип дипломатической защиты¹⁵⁰, характерный для международного публичного права¹⁵¹, согласно которому одно государство предъявляет другому требование об ответственности второго государства за вред, причиненный его международно-противоправным деянием гражданину или юридическому лицу первого государства¹⁵². В силу указанного принципа интересы частного лица представляет государство его национальной принадлежности¹⁵³. Позиция К. Перру (K. Perrou) представляется обоснованной, принимая во внимание, что налоговые договоры являются разновидностью международных договоров. Соответственно, налоговые договоры подчиняются общим принципам международного права. Однако, на наш взгляд, указанный принцип не учитывает особенности современных налоговых договоров.

Отдельные упоминания о дипломатической защите встречаются в подпункте «b» статьи 3 Венской конвенции о дипломатических сношениях от 18 апреля 1961 года и в подпункте «a» статьи 5 Венской конвенции о консульских сношениях от 24 апреля 1963 года, которыми предусмотрено, что дипломатическое представительство / консульство осуществляет функции по защите интересов представляемого государства и его граждан в государстве пребывания в пределах, допускаемых международным правом. Также можно отметить статью 4 Конвенции,

¹⁵⁰ Более подробно данный принцип рассмотрен в параграфе 3 главы 1 настоящей работы

¹⁵¹ Perrou K. Taxpayer Participation // Tax Treaty Dispute Resolution. March 2014. Amsterdam: IBFD. P. 41–62

¹⁵² Колодкин Р. А. К вопросу о дипломатической защите // Московский журн. междунар. права. 2007. №1; Проект статей о дипломатической защите – см. Draft Articles on Diplomatic Protection // Yearbook of the International Law Commission. 2006. Vol. II. Part Two. P. 23-43. URL: https://legal.un.org/ilc/publications/yearbooks/english/ilc_2006_v2_p2.pdf.

¹⁵³ Perrou K. Taxpayer Participation // Tax Treaty Dispute Resolution. Amsterdam: IBFD. 2014. P. 41–62

регулирующую некоторые вопросы, связанные с коллизией законов о гражданстве, от 12 апреля 1930 года, в которой закреплено исключение, когда дипломатическая защита не применяется.

В литературе дипломатическая защита трактуется широко и характеризуется в качестве самостоятельного института международного права¹⁵⁴. Суть принципа дипломатической защиты, как отмечает М.С. Волкова, впервые изложил Эммерик де Ваттель (Emerich von Vattel), предложив «правовую фикцию о том, что вред, причиненный гражданину является вредом, причиненным самому государству»¹⁵⁵.

На практике принцип дипломатической защиты начал формироваться в решениях Постоянной Палаты Международного Правосудия Лиги Наций и рассматривался в качестве норм международного обычного права.

В деле Греции против Великобритании в связи с палестинской концессией Мавромматиса от 30 августа 1924 года дана общая характеристика принципа дипломатической защиты¹⁵⁶. В частности, «спор переходит в плоскость международного права в результате трансформации спора между частным лицом и иностранным государством на национальном уровне в спор между двумя государствами. В силу принципа дипломатической защиты государство может защищать своих граждан в случае причинения им вреда противоправным поведением другого государства, от которого они не смогли получить защиту с помощью обычных процедур. Принимая дело пострадавшего гражданина и применяя дипломатические меры или возбуждая международные судебные процедуры в его интересах, государство в действительности отстаивает собственное право обеспечить соблюдение норм международного права в отношении своих граждан»¹⁵⁷.

В деле Барселона Трэкшн Лайт энд Пауэр Компани Лимитед (Barcelona Traction, Light and Power Company, Limited) (Бельгия против Испании) от 5 февраля 1970 года Международным судом ООН отмечено, что в рамках принципа дипломатической защиты государство самостоятельно решает, необходима ли его защита частному лицу в каждом конкретном случае, какими средствами она может быть обеспечена, в каком объеме она должна быть предоставлена, когда она должна завершиться. Если частное лицо считает, что его права не защищены должным образом, у него нет средств правовой защиты на международном уровне, ему доступны только национальные средства защиты. Местный законодатель может возложить на государство обязанность защищать своих граждан за рубежом, а также может предоставить гражданам право

¹⁵⁴ Волкова М. С. Особенности применения международно-процессуальных норм института дипломатической защиты граждан за рубежом // Российский юридический журнал. 2011. №3. С. 124–133.

¹⁵⁵ Ваттель Э. Право народов или принципы естественного права, применяемые к поведению и делам наций и суверенов. Пер. с франц. под общ. ред. В.Н. Дурденевского. Москва: Госюриздат. 1960. С. 254

¹⁵⁶ Judgment Mavrommatis Palestine Concessions, Greece v. United Kingdom, PCIJ of 30.08.1924. // PCIJ Rep., Series A, No. 2, 12. P. 12 URL: http://www.worldcourts.com/pcij/eng/decisions/1924.08.30_mavrommatis.htm

¹⁵⁷ Цитата приведена в переводе И. А. Веделя. См.: Ведель И.А. Судебная практика о дипломатической защите и консульском содействии: международный и национальный аспекты // Российский юридический журнал. 2017. №5. С. 57– 63.

требовать исполнения этого обязательства под угрозой санкций. Однако данные возможности частного лица остаются в сфере национального права и не влияют на его положение на международном уровне. Следовательно, вопросы инициирования разрешения спора, согласования позиции государства с частным лицом, отказа от жалобы и другие вопросы, связанные с движением дела, являются предметом усмотрения государства¹⁵⁸.

Из приведенных примеров следует, что в рамках принципа дипломатической защиты государство не подменяет частное лицо в споре¹⁵⁹, напротив, государство имеет самостоятельное требование¹⁶⁰. В результате, возмещение ущерба или иная компенсация со стороны нарушителя присуждается и выплачивается государству-заявителю. Доведение компенсации до частного лица – это вопрос не международного права, а национального регулирования.

Несмотря на долгую историю практики применения принципа дипломатической защиты, он так и не был кодифицирован. Комиссия международного права ООН начала заниматься этим вопросом с 1996 года, а в 2006 году разработала проект статей о дипломатической защите¹⁶¹, который в литературе получил характеристику в качестве «свода процессуальных норм международного права в области защиты прав иностранцев»¹⁶².

Согласно проекту статей, «дипломатическая защита состоит в призвании государством посредством дипломатических мер или других средств мирного урегулирования к ответственности другого государства за вред, причиненный международно-противоправным деянием этого государства физическому или юридическому лицу, являющемуся гражданином или имеющему национальность первого государства, в целях имплементации такой ответственности»¹⁶³.

На основании проекта статей, а также научных исследований можно выделить следующие ключевые признаки дипломатической защиты:

1. дискреционный характер: применение дипломатической защиты является усмотрением государства национальной принадлежности лица, чьи права нарушены;

¹⁵⁸ Judgment Barcelona Traction, Light and Power Company, Limited second phase, Belgium v. Spain, ICJ of 05.02.1970. ICJ Reports. P. 45. URL: <https://www.icj-cij.org/public/files/case-related/50/050-19700205-JUD-01-00-EN.pdf>

¹⁵⁹ Judgment Mavrommatis Palestine Concessions, Greece v. United Kingdom, PCIJ of 30.08.1924. // PCIJ Rep., Series A, No. 2, 12. P. 12-13 URL: http://www.worldcourts.com/pcij/eng/decisions/1924.08.30_mavrommatis.htm

¹⁶⁰ Judgment Barcelona Traction, Light and Power Company, Limited second phase, Belgium v. Spain, ICJ of 05.02.1970. ICJ Reports. P. 46. URL: <https://www.icj-cij.org/public/files/case-related/50/050-19700205-JUD-01-00-EN.pdf>

¹⁶¹ Доклад Комиссии международного права. 58-я сессия. 1 мая – 9 июня и 3 июля – 11 августа 2006 г. // Генеральная Ассамблея. Официальные отчеты. 61-я сессия. Нью-Йорк. 2006. №10 (A/51/10). URL: <https://legal.un.org/ilc/reports/2006/russian/chp4.pdf>

¹⁶² Волкова М. С. Особенности применения международно-процессуальных норм института дипломатической защиты граждан за рубежом // Российский юридический журнал. 2011. №3. С. 124–133.

¹⁶³ Проект статей о дипломатической защите – см. Draft Articles on Diplomatic Protection // Yearbook of the International Law Commission. 2006. Vol. II. Part Two. P. 23-43. URL: https://legal.un.org/ilc/publications/yearbooks/english/ilc_2006_v2_p2.pdf.

2. причинение вреда лицу, являющемуся гражданином или имеющему национальность в соответствующем государстве (в силу этой связи предполагается, что нарушение затрагивает интересы самого государства, поэтому государство выступает в споре в качестве самостоятельного субъекта, а не реализует полномочия представителя потерпевшего лица);

3. причинение вреда является нарушением норм международного права, влекущим международную ответственность (в этом состоит отличие от дипломатических и консульских мер по защите граждан);

4. исчерпаны внутренние средства правовой защиты, доступные потерпевшему лицу в государстве-нарушителе¹⁶⁴;

5. мирный способ разрешения международного конфликта, который предполагает применение дипломатических мер или других средств мирного урегулирования (включая переговоры, посредничество, арбитраж и судебное урегулирование споров)¹⁶⁵.

Взаимосогласительная процедура имеет черты, присущие принципу дипломатической защиты, включая причинение имущественного вреда налогоплательщику в результате двойного налогообложения, а также самостоятельное принятие решения о необходимости перехода к взаимосогласительной процедуре и осуществление контроля над движением дела государством, получившим заявление налогоплательщика. На основании указанного принципа взаимосогласительная процедура носит сугубо межгосударственный характер, а налогоплательщик исключается из нее.

Однако принцип дипломатической защиты не учитывает структуру спорных материальных правоотношений по конкретному делу, поскольку игнорирует законный интерес налогоплательщика в исходе спора. Вопрос о применимости данного принципа к налоговому спору лежит непосредственно в плоскости законных интересов налогоплательщика и государства, защищающего его интересы при разрешении спора. Для применения такого принципа необходимо, чтобы интересы налогоплательщика и интересы государства были совпадающими. Ряд зарубежных ученых исходит из того, что указанное условие соблюдается применительно к налоговым спорам¹⁶⁶. Однако с практической точки зрения сложно согласиться с таким подходом. Ведь государство преследует цель сохранить налоговую базу на своей территории, но не всегда такая цель отвечает законным интересам налогоплательщика. В этом

¹⁶⁴ Более подробно см. Нагиева А. А. Дипломатическая защита: к толкованию международно-правовой клаузулы об исчерпании местных средств защиты. // Московский журнал международного права. 2016. №3. С. 77–85.

¹⁶⁵ Более подробно см. Ведель И. А. Некоторые вопросы о мерах и средствах дипломатической защиты // Российский юридический журнал. 2013. № 6. С. 42–46.

¹⁶⁶ Park W. W., Tillinghast D. R., *Income Tax Treaty Arbitration*. // Amersfoort: Sdu Fiscale & Financiele Uitgevers. 2004. P. 32; Altman Z. D. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD. 8 November 2005. P. 45.

смысле государство может быть не заинтересовано во вступлении в разрешение спора в принципе. Более того, интересы налогоплательщика могут не совпадать с интересами ни одного из договаривающихся государств (например, в спорах в области трансфертного ценообразования).

Кроме того принцип дипломатической защиты основан на национальной принадлежности лица, однако большинство современных налоговых договоров распространяются на налоговых резидентов-физических лиц независимо от их гражданства (привязка к гражданству применялась в более ранних налоговых договорах)¹⁶⁷. Развитие концепции налогового резидентства вне привязки к гражданству восходит к обсуждению первого проекта Модельной налоговой конвенции ОЭСР 1923 года, когда технический комитет отметил, что привязки к гражданству недостаточно для целей международного налогообложения, намного важнее факт постоянного или временного проживания лица в том или ином государстве, что указывает на его экономическую активность¹⁶⁸. В текущих условиях, по общему правилу, национальность лица имеет значение лишь в том случае, если статус лица невозможно определить на основании критериев налогового резидентства (наличие постоянного жилища, центр жизненных интересов и др.)¹⁶⁹. Следует отметить, что применительно к организациям для целей дипломатической защиты подход к определению государства национальности организации¹⁷⁰ аналогичен подходу международных налоговых договоров к определению налогового резидентства организаций, так как зависит от применения различных тестов, включая тест инкорпорации и управленческий тест.

Обращает на себя внимание то обстоятельство, что нарушение прав налогоплательщика в результате неприменения или ненадлежащего применения положений договора одним из договаривающихся государств не влечет международную ответственность нарушителя. Единственной международной мерой реагирования на противоправное поведение другого государства может быть только расторжение договора, но этот вопрос решается не правом ответственности, а правом договоров¹⁷¹.

Еще одним интересным наблюдением является то, что в отличие от принципа дипломатической защиты, который требует исчерпания национальных средств защиты для получения доступа к международным, взаимосогласительная процедура в рамках налоговых

¹⁶⁷ Commentary on Article 1 // Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. OECD Publishing. 2017. P. 121. C(1)-1. URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

¹⁶⁸ Lideikyte-Huber G. Taxation without Representation: The Case of Resident Non-Citizens // 69 Bull. Intl. Taxn. No. 10. Amsterdam: Journals IBFD. 2015

¹⁶⁹ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 30. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

¹⁷⁰ Доклад Комиссии международного права. 58-я сессия. 1 мая – 9 июня и 3 июля – 11 августа 2006 г. // Генеральная Ассамблея. Официальные отчеты. 61-я сессия. Нью-Йорк. 2006. №10 (A/51/10). С. 41–42. URL: <https://legal.un.org/ilc/reports/2006/russian/chp4.pdf>

¹⁷¹ Лукашук И. И. Право международной ответственности // Международное публичное и частное право. 2002. №2. С. 41–43.

договоров может быть инициирована независимо от применения национальных средств защиты¹⁷². Но это не означает, что национальная и международная процедуры могут проходить параллельно и без надлежащей координации¹⁷³. Такая координация может выражаться разными способами с учетом особенностей национального законодательства каждого отдельного государства и соответствующей договоренности в рамках налоговых договоров. Например, наделение решения местного суда силой прецедента (в этом случае взаимосогласительная процедура может быть инициирована только после вступления в силу решения суда) или оговорка о допуске к взаимосогласительной процедуре при условии отказа налогоплательщика от национальных средств защиты, или приостановление национальной процедуры до разрешения спора во взаимосогласительной процедуре.

Кроме того, при сохранении привязки взаимосогласительной процедуры к принципу дипломатической защиты налогоплательщик получает гарантии защиты своих прав только в судебном или административном порядке на основании норм национального законодательства. Традиционно право на судебную защиту относится к основным правам и свободам человека согласно общепризнанным принципам и нормам международного права и «предполагает наличие таких конкретных правовых гарантий, которые позволяют реализовать его в полном объеме и обеспечивать эффективное восстановление в правах посредством правосудия, отвечающего общеправовым требованиям справедливости и равенства»¹⁷⁴.

В контексте международных налоговых споров эффективность национальных средств защиты может быть поставлена под сомнение, ведь суд разрешает дело, прежде всего, сквозь призму национального законодательства, соответственно, нельзя исключить, что трактовка положений договора судом может противоречить его истинному смыслу. Кроме того, суды не обязаны руководствоваться Комментариями к Модельной налоговой конвенции ОЭСР, а в доктрине не умолкают споры о юридической силе указанных Комментариев, могут ли они использоваться в качестве источника толкования налоговых договоров, носят ли они лишь рекомендательный характер или представляют собой нечто большее¹⁷⁵.

¹⁷² Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 44. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

¹⁷³ Ismer R. Article 25. Mutual Agreement Procedure // K. Vogel [et al.]. Double Taxation Conventions. 4th ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. 2015. P. 1735.

¹⁷⁴ Пункт 2 Постановления Конституционного Суда РФ от 31.03.2015 №6-П // Российская газета. 13.04.2015. №77

¹⁷⁵ Токарева К. К. Документы организации экономического сотрудничества и развития в системе источников налогового права Российской Федерации: Дис. канд. юрид. наук: 12.00.04 / Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА). Москва. 2018. С. 241; Мачехин В. А. Комментарии ОЭСР к Модельной налоговой конвенции об избежании двойного налогообложения: правовой статус в РФ // Налоговед. 2011. №9. С. 32-39; Douma S., Engelen F. The Legal Status of the OECD Commentaries. IBFD. 2008. P. 1-4.; Lang M., Brugger F. The role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation // Australian Tax Forum. 2008. P. 95-53; Linderfalk U, Hilling M. The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids - the Static/Ambulatory Approaches Debate Considered From the Perspective of International Law // Nordic Tax Journal. 2015. No. 1. P. 34-59.

Также возникает сложность с признанием и исполнением решений суда одного государства на территории другого государства¹⁷⁶. А.А. Костин отмечает, что указанная проблема связана с принципом территориального суверенитета, в силу которого государство вправе обусловить признание судебного решения другого государства соблюдением ряда условий, установленных национальным законодательством, или исключить его действие в пределах собственной территории¹⁷⁷. Следовательно, по общему правилу, налогоплательщик, получивший решение по спору в одном государстве, не сможет на него сослаться в другом государстве. В таком случае необходимо инициировать судопроизводство в другом государстве параллельно или после принятия решения по делу судом первого государства. Тогда возникает риск формирования разных позиций судами договаривающихся государств по одному вопросу, что не позволит устранить двойное налогообложение.

Учитывая недостатки внутригосударственных средств защиты при разрешении международных налоговых споров, международные механизмы должны их компенсировать¹⁷⁸. Однако формально взаимосогласительная процедура в большей мере обеспечивает публичный интерес, нежели частный.

Таким образом, несмотря на то, что взаимосогласительная процедура призвана обеспечить защиту как публичного, так и частного интереса, ее текущая версия, основанная на принципе дипломатической защиты, не обеспечивает должный уровень гарантий защиты прав налогоплательщика, поскольку государство, вступая в такую процедуру, защищает собственные интересы, которые могут не совпадать с интересами налогоплательщика. Арбитраж также не улучшает ситуацию, так как налогоплательщик не может получить к нему доступ до окончания переговоров.

¹⁷⁶ Нешатаева Т.Н. О признании и приведении в исполнение иностранных судебных и арбитражных решений // Арбитражная практика. 2004. №11. С.84–96; Рутерглен Д., Стерн Д. Е. Суверенитет, территориальность и исполнение решений иностранных судов // Вестник гражданского процесса. 2014. №3. С. 132-157; Костин А. А. Правовые основания признания и исполнения иностранных судебных решений в Российской Федерации. Москва: Статут. 2020. С. 102.

¹⁷⁷ Костин А. А. Правовые основания признания и исполнения иностранных судебных решений в Российской Федерации. Москва: Статут. 2020. С. 102.

¹⁷⁸ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 429. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

Глава 2. Сравнительный анализ современного правового регулирования взаимосогласительной процедуры в контексте защиты прав налогоплательщиков

§1. Стандарт защиты прав налогоплательщиков в рамках взаимосогласительной процедуры

Все существующие источники правового регулирования, гарантирующие право налогоплательщика на защиту при разрешении международных налоговых споров, можно разделить на три уровня: международные, наднациональные и национальные.

Международно-правовое регулирование охватывает:

1. источники по налоговым вопросам: (1) Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения от 24.11.2016¹⁷⁹, (2) двусторонние международные налоговые договоры;

2. международные источники в области прав человека: (1) Всеобщая декларация прав человека от 10.12.1948, (2) Международный пакт о гражданских и политических правах от 16.12.1966¹⁸⁰;

3. региональные и субрегиональные источники в области прав человека¹⁸¹: (1) Европейская конвенция о защите прав человека и основных свобод от 04.11.1950¹⁸², (2) Американская конвенция о правах человека 1969 г.¹⁸³, (3) Африканская хартия прав человека и народов 1981 г., (4) Арабская хартия прав человека 2004 г.¹⁸⁴, (5) Декларация прав человека Ассоциации государств Юго-Восточной Азии (АСЕАН) 2012 г.¹⁸⁵, (6)

¹⁷⁹ Документ ратифицирован Российской Федерацией федеральным законом от 01.05.2019 №79-ФЗ с оговорками и заявлениями. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁸⁰ Документ ратифицирован Указом Президиума ВС СССР от 18.09.1973 №4812-VIII с заявлением (вступил в силу для СССР 23.03.1976). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁸¹ На основании доклада Консультативного комитета Совета по правам человека «Региональные механизмы по поощрению и защите прав человека» - A/HRC/39/58 от 10.07.2018. раздел II. п.п. 4-9. стр. 3–6. URL: <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/G18/209/96/PDF/G1820996.pdf>

¹⁸² Конвенция применялась Россией с 01.09.1998 по 16.09.2022. Россия перестала являться Высокой Договаривающейся Стороной данной Конвенции с 16.09.2022 (Резолюция ЕСПЧ от 22.03.2022. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».)

¹⁸³ Межамериканский правозащитный механизм также включает Американскую декларацию прав и обязанностей человека и Устав Организации американских государств (ОАГ) 1948 г.

¹⁸⁴ Действующая Арабская хартия прав человека была принята после пересмотра предыдущей версии Хартии, принятой в 1994 году, но не ратифицированной ни одним из государств – членов Лиги арабских государств. Также принята Каирская декларация о правах человека в Исламе 1990 г.

¹⁸⁵ Первое соглашение АСЕАН, в котором рассматривалась возможность создания регионального правозащитного механизма, было принято в июне 1993 года. В ноябре 2007 года государства – члены АСЕАН подписали Устав Ассоциации государств Юго-Восточной Азии, в котором говорилось о поощрении и защите прав человека, а также заявлялось о приверженности делу создания регионального правозащитного механизма. После принятия Декларации прав человека суд по правам человека так и не был создан. Соответственно, процесс создания регионального механизма для азиатского региона еще не завершен

Конвенция Содружества Независимых Государств (СНГ) о правах и основных свободах человека от 26.05.1995¹⁸⁶.

Наднациональное регулирование включает:

1. источники по налоговым вопросам: (1) Европейская конвенция об устранении двойного налогообложения в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий от 23.07.1990¹⁸⁷, (2) Директива ЕС о механизмах разрешения налоговых споров в ЕС от 10.10.2017¹⁸⁸;

2. источники в области прав человека: Хартия основных прав Европейского Союза от 07.12.2000.

Национальные источники в каждом из государств имеют свою специфику и могут быть закреплены на уровне Конституции, в кодифицированных или некодифицированных законодательных актах.

Представители зарубежной доктрины в контексте гарантий защиты прав налогоплательщиков при разрешении международных налоговых споров особое внимание уделяют исследованию международных и наднациональных источников в области прав человека в части права на справедливое судебное разбирательство¹⁸⁹. Однако на текущий момент не решен вопрос о допустимости применения гарантий права на справедливое судебное разбирательство при разрешении таких споров во взаимосогласительной процедуре на основании международных налоговых договоров. В связи с этим представляет интерес сравнение объема гарантий налогоплательщиков при разрешении международных налоговых споров, обеспеченный международными договорами по вопросам налогообложения, и объема гарантий в рамках права на справедливое судебное разбирательство. Для этого необходимо определить стандарт защиты в рамках права на

¹⁸⁶ Документ ратифицирован Федеральным законом от 04.11.1995 №163-ФЗ (вступил в силу для России 11.08.1998). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁸⁷ 90/436/EEC: Convention on the Elimination of Double Taxation in connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises (23.07.1990) // Official Journal of the European Communities. 20.8.90. No. L 225/10. P. 10–24

¹⁸⁸ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 Oct. 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union // Official Journal of the European Union 14.10.2017. No. L 265/1. P. 1–14.

¹⁸⁹ Perrou K. Taxpayer Participation // Tax Treaty Dispute Resolution. Amsterdam: IBFD. 2014. P. 109-137; Thiel S. Is There a Need for International Enforcement of Human Rights in the Tax Area? // G. Kofler [and eds.]. Human Rights and Taxation in Europe and the World. Amsterdam: IBFD. 2011. P. 153-180; Maisto G. The impact of the European Convention on Human Rights on Tax Procedures and Sanctions with Special Reference to Tax Treaties and the EU Arbitration Convention // G. Kofler [and eds.]. Human Rights and Taxation in Europe and the World. Amsterdam: IBFD. 2011. P. 373-394; Baker P. The Decision in Ferrazzini: Time to Reconsider the Application of the European Convention on Human Rights to Tax Matters // International Tax Review. 2001. Vol. 29. No. 11. P. 360-361; Baker P. Should Article 6 ECHR (Civil) Apply to Tax Proceedings? // International Tax Review. 2001. Vol. 29. No. 6/7. P. 205-211; Voje J. EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852): Paving the Path Toward a European Tax Court? // European Taxation Journal. 2018. Vol. 58. No. 7. P. 309-318.

справедливое судебное разбирательство, который может быть использован при разрешении международных налоговых споров.

Всеобщая декларация прав человека от 10.12.1948 не имеет юридически обязательную силу, хотя права человека, зафиксированные в ней, являются на сегодняшний день признанными мировым сообществом¹⁹⁰. В литературе отмечается¹⁹¹, что разработчики Всеобщей декларации прав человека предполагали, что впоследствии положения декларации должны найти конкретизацию в иных международных актах.

Одним из таких актов является Международный пакт о гражданских и политических правах от 16.12.1966 (далее – Пакт). Статья 14 Пакта распространяется на уголовные дела и дела, подлежащие рассмотрению в гражданском процессе. Вопросы налогообложения прямо не указаны в тексте статьи 14, хотя Комитет ООН по правам человека отмечал, что административные дела также подпадают под регулирование статьи 14¹⁹². Практика Комитета ООН по правам человека показывает, что налоговые споры по вопросам нарушения статьи 14 подпадают под юрисдикцию Комитета ООН.

Однако Комитет ООН принимает жалобы только физических, но не юридических лиц¹⁹³. Большая часть налоговых споров приходится на уголовные дела, связанные с уклонением от налогообложения, реже встречаются административные дела о незаконном удержании налога на доходы физических лиц налоговым агентом. При этом среди рассмотренных Комитетом ООН налоговых споров не встречаются вопросы международного налогообложения¹⁹⁴. Примечательно, что в делах, переданных на рассмотрение Комитету ООН, заявитель, как правило, при аргументации своей позиции дополнительно ссылается на нарушение статьи 6 ЕКПЧ и апеллирует к практике ЕСПЧ.

Кроме того, механизм защиты прав человека, предусмотренный Пактом, не обеспечен принудительной силой. Если одно из государств-участников не исполняет свои

¹⁹⁰ Азаров А., Ройтер В., Хюфнер К. Права человека: международные и российские механизмы защиты. Москва. 2003. С. 27; Коновалова И. А. Российское законодательство и международные нормы в области предупреждения правонарушений несовершеннолетних // Административное и муниципальное право. 2008. №6. С. 7; Klug F. The Universal Declaration of Human Rights: 60 years on // Public Law. 2009. No. 205. P. 205-217.

¹⁹¹ Perrou K. Taxpayer Participation // Tax Treaty Dispute. Amsterdam: IBFD. 2014. P. 111-112.

¹⁹² General Comment of Human Rights Committee No. 32, Article 14: Right to Equality Before Courts and Tribunals and to a Fair Trial. U.N. Doc. CCPR/C/GC/32 (2007), section III. [сайт]. URL: <https://www.icj.org/wp-content/uploads/2014/03/Human-Rights-Committee-General-Comments-equality-before-courts-and-tribunals-report-CCPR-C-GC-32-2007-eng.pdf>; Dijk P. The Interpretation of Civil Rights and Obligations by the European Court of Human Rights – One more step to take. Matscher F. [and eds.], Köln [etc.]: Carl Heymanns Verlag KG 1988. P. 131, 137.

¹⁹³ Например, CCPR, 25 Oct. 2010, Communication No. 1777/2008, Roger Crochet v. France (p. 6.2); CCPR, 7 July 2004, Communication No. 904/2000, Constant Joseph François van Marcke v. Belgium; CCPR, 30 July 2003, Communication No. 1169/2003, Hom v. Philippines; CCPR 21 November 2005, Communication No. 1034-5/2001, Soltes v. Czech Republic, Slovak Republic

¹⁹⁴ Baker P. Double Taxation Conventions and Human Rights // P. Baker, C. Bobbett. Tax Polymath: A life in International Taxation. Amsterdam: IBFD, 2011. P. 67

обязательства, Пакт предусматривает процедуру рассмотрения жалоб от других государств-участников Комитетом ООН, которая носит исключительно факультативный характер. Подобные жалобы принимаются и рассматриваются Комитетом ООН только в том случае, если они представлены государством, сделавшим специальное заявление, депонируемое у Генерального секретаря ООН, о признании для себя такой компетенции Комитета и при условии, что сообщение касается государства, которое сделало аналогичное заявление¹⁹⁵.

Положения Всеобщей декларации прав человека от 10.12.1948 также были имплементированы в правозащитные механизмы в таких регионах как Европа, Северная и Южная Америка, Африка, арабские государства и Азия¹⁹⁶. Однако для целей настоящего исследования анализ вопроса применимости гарантий права на справедливое судебное разбирательство при разрешении международных налоговых споров ограничен европейской правозащитной системой по следующим основаниям.

Все двусторонние налоговые договоры Российской Федерации предусматривают проведение взаимосогласительной процедуры. Исторически взаимосогласительная процедура была разработана именно европейскими государствами¹⁹⁷. Их опыт был заимствован разработчиками Модельных налоговых конвенций Лиги Наций (позднее – ООН) и ОЭСР при формировании действующей редакции взаимосогласительной процедуры.

По данным ОЭСР основными партнерами России по взаимосогласительной процедуре являются государства-члены ЕС¹⁹⁸.

Кроме того ЕКПЧ применялась Россией с 1 сентября 1998 года¹⁹⁹ по 16 сентября 2022 года (около 24 лет)²⁰⁰. За это время права и гарантии ЕКПЧ были имплементированы в национальную правовую систему посредством внесения изменений в российское законодательство, что также оказало влияние на национальную судебную практику и доктрину. Ряд гарантий права на справедливое судебное разбирательство получили прямое выражение в законе, другие вытекают из содержания национальных процессуальных

¹⁹⁵ Статья 41 Международного пакта о гражданских и политических правах от 16.12.1966

¹⁹⁶ Доклад Консультативного комитета Совета по правам человека «Региональные механизмы по поощрению и защите прав человека» - A/HRC/39/58 от 10.07.2018. С. 3-6. [сайт]. URL: <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/G18/209/96/PDF/G1820996.pdf?OpenElement>

¹⁹⁷ Более подробно см. параграф 1 главы 1 настоящей работы.

¹⁹⁸ Более подробно см. параграф 4 главы 2 настоящей работы.

¹⁹⁹ ЕКПЧ вступила в силу для РФ с 01.09.1998.

²⁰⁰ В соответствии с Резолюцией Комитета Министров Совета Европы CM/Res(2022)2 о прекращении членства РФ в Совете Европы от 16.03.2022 и Резолюцией ЕСПЧ о последствиях прекращения членства РФ в Совете Европы от 22.03.2022 РФ перестала быть Высокой Договаривающейся Стороной ЕКПЧ с 16.09.2022.

норм²⁰¹. Представляется, что с учетом влияния положений ЕКПЧ в толковании ЕСПЧ, которое они оказали на национальную правовую систему, стандарт минимального объема гарантий права на справедливое судебное разбирательство сохранит актуальность для РФ и после прекращения ее членства в Совете Европы.

Из существующих региональных источников в области прав человека Россия является участницей Конвенции Содружества Независимых Государств о правах и основных свободах человека от 26.05.1995 (далее – Конвенция СНГ). Конвенция СНГ предусматривает создание Комиссии по правам человека СНГ для контроля за соблюдением обязательств по защите прав человека, которые взяли на себя государства-участники в рамках Конвенции СНГ²⁰². К сожалению, по замечанию некоторых исследователей, на практике механизм защиты прав человека в рамках Конвенции СНГ оказался неработающим²⁰³. В публично доступных источниках отсутствует информация о рассмотрении споров Комиссией СНГ.

По нашему мнению, это может быть связано с тем, что право на справедливое судебное разбирательство, предусмотренное Конвенцией СНГ, дублирует по содержанию статью 6 ЕКПЧ. В свою очередь, согласно Резолюции Парламентской Ассамблеи Совета Европы №1249 (2001) о сосуществовании Конвенции о защите прав человека и основных свобод Содружества Независимых Государств и Европейской конвенции о защите прав человека и основных свобод, Конвенция СНГ предоставляет «меньший уровень защиты» по сравнению с ЕКПЧ, Комиссия СНГ не может представлять гарантии беспристрастности и независимости, которые предлагает ЕСПЧ, равно как ее рекомендации не обладают тем обязательным характером исполнения, каким обладают постановления ЕСПЧ²⁰⁴.

Для сравнения в Таблице 6 ниже приведен анализ объема гарантий права на справедливое судебное разбирательство, предусмотренный международными и

²⁰¹ Более подробно см. Рожкова М. А., Глазкова М. Е., Баглаева Е. Е. Имплементация решений Европейского Суда по правам человека в российской правовой системе: концепции, правовые подходы и практика обеспечения: монография. Под общ. ред. В.В. Лазарева. Москва: ИЗиСП. 2019. С. 277-307; Глазкова М. Е. Применение европейских стандартов отправления правосудия в российском арбитражном процессе: монография. Москва: Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ. Анкил. 2012. С. 112; Глазкова М. Е. Применение европейских стандартов отправления правосудия в российском арбитражном процессе. дисс. ... кандидата юр. наук. 2010. С. 124; Афанасьев С. Ф. Право на справедливое судебное разбирательство: теоретико-практическое исследование влияния Европейской Конвенции о защите прав человека и основных свобод на российское гражданское судопроизводство. дисс. кандидата юр. наук. 2010. С. 159.

²⁰² Статья 33 Устава Содружества Независимых Государств, Решение Совета глав государств Содружества Независимых Государств об утверждении Положения о Комиссии по правам человека Содружества Независимых Государств от 24.09.1993.

²⁰³ Бусурманов Ж. Д. Право и социальное развитие: новая гуманистическая иерархия ценностей: монография. Москва: ИЗиСП. 2015. С. 200.

²⁰⁴ Resolution 1249 (2001) Co-existence of the Convention on Human Rights and Fundamental Freedoms of the Commonwealth of Independent States and the European Convention on Human Rights. URL: <http://assembly.coe.int/nw/xml/XRef/Xref-XML2HTML-en.asp?fileid=16916&lang=en>

региональными источниками в области прав человека, в которых участвует или ранее участвовала Российская Федерация.

Таблица 6. Сравнение объема гарантий права на справедливое судебное разбирательство

Гарантия	Всеобщая декларация прав человека (ст. 8,10,11,28)	Пакт о гражданских и политических правах (ст. 14)	ЕКПЧ (ст. 6, 13)	Конвенция СНГ (ст. 6, 19)
Право на эффективную судебную защиту	V	V ²⁰⁵	V	V
Публичное разбирательство	V	V ²⁰⁶	V ²⁰⁷	V
Справедливое разбирательство	V	V	V	V
Независимый, беспристрастный, законный суд	V	V	V	V
Равенство сторон	V	V	V	V
Разумный срок разбирательства	X	X	V	V
Публичное объявление решения суда	V	V	V	V
Дополнительные гарантии в рамках уголовных дел ²⁰⁸	X	V	V	V
Социальный и международный порядок, при котором права могут быть осуществлены ²⁰⁹	V	X	X	X

Как следует из Таблицы 6, наибольший объем гарантий права на справедливое судебное разбирательство предусмотрен ЕКПЧ. С учетом того, что положения Конвенции СНГ дублируют положения ЕКПЧ в указанной части, а также «меньший уровень защиты» обеспечения соблюдения права на справедливое судебное разбирательство на уровне

²⁰⁵ Пункт «а» части 3 статьи 2 Международного пакта о гражданских и политических правах от 16.12.1966

²⁰⁶ Публичный доступ к судебному разбирательству может быть ограничен по соображениям морали, общественного порядка или государственной безопасности или когда того требуют интересы частной жизни сторон, или - в той мере, в какой это, по мнению суда, строго необходимо, - при особых обстоятельствах, когда публичность нарушала бы интересы правосудия; однако любое судебное постановление по уголовному или гражданскому делу должно быть публичным, за исключением тех случаев, когда затрагиваются интересы несовершеннолетних (часть 1 статьи 14).

²⁰⁷ Случаи исключения из публичности – аналогично ч. 1 ст. 14 Международного пакта о гражданских и политических правах (часть 1 статьи 6)

²⁰⁸ В частности, презумпция невиновности, уведомление о предъявлении уголовного обвинения, право на защиту, апелляцию и т.д.

²⁰⁹ В литературе это право интерпретируется как право, обеспечивающее межгосударственное сотрудничество по вопросам прав человека (Ковалев А. А. Международная защита прав человека: учебное пособие. М.: Статут, 2013. С. 23), а также как право, обеспечивающее правовую определенность по вопросам прав человека (Базедов Ю. Право открытых обществ - частное и государственное регулирование международных отношений: общий курс международного частного права. Москва: НОРМА. 2016. С. 138)

Комиссии СНГ по сравнению с ЕСПЧ, для целей настоящей работы в качестве стандарта права на справедливое судебное разбирательство выбран стандарт ЕКПЧ.

Согласно пункту 1 статьи 6 ЕКПЧ, «каждый в случае спора о его гражданских правах и обязанностях или при предъявлении ему любого уголовного обвинения имеет право на справедливое и публичное разбирательство дела в разумный срок независимым и беспристрастным судом, созданным на основании закона».

На основании Руководства ЕСПЧ по применению статьи 6 ЕКПЧ «Право на справедливое судебное разбирательство»: гражданско-правовой аспект²¹⁰ и уголовно-правовой аспект²¹¹ можно выделить следующие гарантии, которые включает право на справедливое судебное разбирательство:

– *Право на доступ к правосудию*: право инициировать судебное производство и обращаться в суд за защитой²¹². Такое право должно быть реальным и эффективным. Чтобы право на доступ являлось эффективным, лицо должно иметь четкую, практическую возможность оспорить акт, которым осуществляется вмешательство в его права²¹³.

– *Право на суд, созданный на основании закона*: включает правовое основание для существования суда, руководство суда правилами, регулирующими его деятельность, а также законность состава суда по делу²¹⁴.

– *Право на независимый и беспристрастный суд*: отсутствие контроля и влияния со стороны несудебных структур, аффилированности со сторонами спора, предшествующей связи с делом, предубеждений и предвзятости²¹⁵.

²¹⁰ Руководство по статье 6 Конвенции: Право на справедливое судебное разбирательство (гражданско-правовой аспект). Совет Европы / Европейский суд по правам человека. 31 декабря 2013 г. URL: https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_6_rus.pdf

²¹¹ Руководство по статье 6 Конвенции: Право на справедливое судебное разбирательство (уголовно-правовой аспект). Совет Европы / Европейский суд по правам человека, 1 мая 2013 г. URL: https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_6_criminal_RUS.pdf

²¹² Case 4451/70 Golder v. the United Kingdom. Strasbourg: ECtHR. judgement of 21 February 1975; case 32555/96 Roche v. the United Kingdom. Strasbourg: ECtHR. judgement of 19 October 2005; case 6232/73 Konig v. Germany. Strasbourg: ECtHR. judgement of 28 June 1978. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²¹³ Case 21/1995/527/613 Bellet v. France. Strasbourg: ECtHR. judgement of 4 December 1995; case 69829/01, 2672/03 Nunes Dias v. Portugal. Strasbourg: ECtHR. judgement of 11 February 2000. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²¹⁴ Case 63486/00 Posohov v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 4 March 2003; case 29458/04, 29465/04 Sokurenko and Strygun v. Ukraine. Strasbourg: ECtHR. judgement of 20 July 2006. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²¹⁵ Case 10486/83 Hauschildt v. Danmark. Strasbourg: ECtHR. judgement of 24 May 1989; case 19187/91 Saunders v United Kingdom. Strasbourg: ECtHR. judgement of 9 May 2000; case 15287/89 Beaumartin v. France. Strasbourg: ECtHR. judgement of 25 October 1994; case 8790/79 Sramek v. Austria. Strasbourg: ECtHR. judgement of 22 October 1984; case 33958/96 Wettstein v. Switzerland, judgement of 21 December 2000; case 17056/06 Micallef v. Malta. Strasbourg: ECtHR. judgement of 15 October 2009. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

- *Право сторон лично присутствовать в процессе*²¹⁶.
- *Состязательность*: возможность сторон знакомиться с доказательствами и замечаниями и представлять возражения по ним²¹⁷.
- *Право на равенство сторон*: каждая сторона должна иметь возможность представлять позицию по делу и доказательства в условиях, которые не ставят ее в заведомо невыгодное положение по отношению к другой стороне, стороны должны иметь равные процессуальные возможности (бесплатная помощь адвоката, вызов свидетелей для дачи показаний и т.д.)²¹⁸.
- *Право на разумный срок разбирательства*: осуществление правосудия без задержек, которые могут поставить под угрозу его эффективность²¹⁹. Разумность срока разбирательства должна оцениваться на основании таких критериев как сложность дела, поведение заявителя и компетентных органов и что находится под угрозой для заявителя в споре²²⁰.
- *Право на получение мотивированного судебного решения*: решение суда должно быть мотивированным как фактически, так и юридически²²¹.
- *Право на окончательное решение суда (принцип правовой определенности)*: принятое судом окончательное решение не может быть оспорено, недопустимо повторное рассмотрение однажды решенного дела²²².
- *Право на исполнение решения суда*²²³.

²¹⁶ Case 10563/83 Ekbatani v. Sweden. Strasbourg: ECtHR. judgement of 26 May 1988; case 9024/80 Colozza v. Italy. Strasbourg: ECtHR. judgement of 12 February 1985. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²¹⁷ Case 11170/84; 12876/87; 13468/87 Brandstetter v. Austria. Strasbourg: ECtHR. judgement of 28 August 1991; case 12952/87 Ruiz-Mateos v. Spain. Strasbourg: ECtHR. judgement of 23 June 1993; case 16424/90 McMichael v. the United Kingdom. Strasbourg: ECtHR. judgement of 24 February 1995; case 19075/91 Vermeulen v. Belgium. Strasbourg: ECtHR. judgement of 20 February 1996; case 15764/89 Lobo Machado v. Portugal. Strasbourg: ECtHR. judgement of 20 February 1996; case 39594/98 Kress v. France. Strasbourg: ECtHR. judgement of 7 June 2001. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²¹⁸ Case 14448/88 Dombó Beheer BV v. the Netherlands. Strasbourg: ECtHR. judgement of 27 October 1993; case 68416/01 Steel and Morris v. the United Kingdom. Strasbourg: ECtHR. judgement of 15 February 2005; case 12952/87 Ruiz-Mateos v. Spain. Strasbourg: ECtHR. judgement of 23 June 1993. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²¹⁹ Case 315499 H. v. France. Strasbourg: ECtHR. judgement of 16 February 2009; case 12539/86 Katte Klitsche de la Grange v. Italy. Strasbourg: ECtHR. judgement of 27 October 1994. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²²⁰ Case 35382/97 Comingersoll S.A. v. Portugal. Strasbourg: ECtHR. judgement of 17 April 2000; case 30979/96 Frydlender v. France. Strasbourg: ECtHR. judgement of 27 June 2000; case 75529/01 Sürmeli v. Germany. Strasbourg: ECtHR. judgement of 8 June 2006; case 30979/96 Frydlender v. France. Strasbourg: ECtHR. judgement of 27 June 2000. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²²¹ Case 30544/96 Garcia Ruiz v. Spain. Strasbourg: ECtHR. judgement of 21 January 1999. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²²² Case 52854/99 Ryabikh v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 24 July 2003. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²²³ Case 18357/9 Hornsby v. Greece. Strasbourg: ECtHR. judgement of 19 March 1997; case 59498/00 Burdov v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 7 May 2002.. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

- *Право на публичное разбирательство*: право на публичное рассмотрение дела (устные слушания), публичное объявление решения суда, опубликование решения суда²²⁴.
- *Дополнительные гарантии в рамках уголовных дел*: в частности, презумпция невиновности, уведомление о предъявлении уголовного обвинения, право на защиту и т.д.²²⁵.

В части категории споров, которые охватывает статья 6 ЕКПЧ, буквально в норме речь идет о спорах о гражданских правах и обязанностях и делах уголовного обвинения.

Применение статьи 6 ЕКПЧ к налоговым спорам, связанным с уголовным обвинением, не вызывает сомнений у ЕСПЧ²²⁶. По общему правилу, дела «уголового обвинения» не затрагивают обычные налоговые споры. Так, согласно позиции ЕСПЧ по делу *Энгель против Нидерландов* (*Engel v. Netherlands*), споры о налоговых санкциях могут охватываться понятием «уголового обвинения» по смыслу статьи 6 ЕКПЧ с учетом таких условий как классификация разбирательства по спору в национальном законодательстве, характер преступления и размер санкции²²⁷. Позднее в деле *Банденун против Франции* (*Bendenoun v. France*) ЕСПЧ уточнил указанные условия, дополнив их следующими: санкция распространяется на всех налогоплательщиков (а не на отдельную группу лиц); санкция является не компенсацией ущерба, а средством предотвращения повторного совершения преступления; санкция носит карательный характер; санкция является существенной (вплоть до лишения свободы)²²⁸.

В свою очередь концепция гражданских прав и обязанностей в ЕКПЧ имеет самостоятельное значение, независимое от значения, принятого в национальном праве того или иного государства²²⁹. Однако вопрос о том, подпадают ли налоговые споры вне связи

²²⁴ Case 14810/02 *Ryakib Biryukov v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 17 January 2008; case 18928/91 *Fredin v. Sweden*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 23 February 1994; case 16970/90 *Allan Jacobsson v. Sweden*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 19 February 1998; case 36590/97 *Goc v. Turkey*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 9 November 2000. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²²⁵ Case 28245/04 *Mokhov v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 4 March 2010; case 63993/0 *Romanov v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 20 October 2005. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²²⁶ ЕСПЧ подтверждено, что уголовные дела по налоговым спорам подпадают под регулирование статьи 6 конвенции: Case 1936/63 *Neumeister v. Austria*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 27 June 1968; case 12547/86 *Bendenoun v. France*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 24 February 1994; case 36985/97 *Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 23 July 2002; case 73053/01 *Jussila v. Finland*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 23 November 2006. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²²⁷ Cases 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72 *Engel v. Netherlands*, judgement of 8 June 1976. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²²⁸ Case 12547/86 *Bendenoun v. France*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 24 February 1994. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²²⁹ Case 6232/73 *König v. Germany*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 28 June 1978; case 2614/65 *Ringeisen v. Austria*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 16 July 1971. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

с уголовным делом под регулирование статьи 6 ЕКПЧ, долгое время был спорным как в практике ЕСПЧ, так и в доктрине²³⁰.

В деле Ферраццини против Италии (*Ferrazzini v. Italy*) ЕСПЧ ответил на данный вопрос отрицательно со ссылкой на то, что налоговые споры носят публично-правовой характер, поэтому при разработке ЕКПЧ предполагалось исключить их из-под регулирования ЕКПЧ. Суд также отметил, что результаты данного спора не имели решающего значения для гражданских прав и обязанностей, спор имел сугубо денежный характер, что недостаточно для признания допустимости применения статьи 6 ЕКПЧ²³¹.

Это дело в научных кругах встретили с большой критикой²³², поскольку ЕКПЧ не содержит положений, прямо исключающих налоговые вопросы из-под регулирования статьи 6 ЕКПЧ. Разработчики ЕКПЧ скорее имели намерение исключить административные вопросы, в которых представители публичной власти наделены широкими дискреционными полномочиями. Но вопросы налогообложения не основаны на реализации дискреционных полномочий, они требуют применения точных правовых норм.

Кроме того, не содержат ограничение по предмету права на справедливое судебное разбирательство (в виде гражданских прав и обязанностей) ни Всеобщая декларация прав человека от 10.12.1948, ни Международный пакт о гражданских и политических правах от 16.12.1966.

Все региональные источники в области прав человека основаны на Всеобщей декларации прав человека от 10.12.1948, поэтому существенные различия в объеме гарантий в зависимости от региона не предполагаются. При этом Американская конвенция о правах человека 1969 года прямо указывает, что права и обязанности в области налогообложения подпадают под гарантии права на справедливое судебное разбирательство. Но аналогичная формулировка в ЕКПЧ не предусмотрена. Такое

²³⁰ Например, Klemans N. The Relationship between the National Systems of Legal Protection of the Taxpayer and the European Convention on Human Rights // *EC Tax Review*. 2000. Vol. 9. No. 1. P. 45-50; Federico L. The ECHR Principles as Principles of European Law and Their Implementation through the National Legal Systems // G. Kofler [and eds.]. *Human Rights and Taxation in Europe and the World*. Amsterdam: IBFD. 2011. P. 83-90; Orakhelashvili A. Restrictive interpretation of Human Rights // *European Journal of International Law*. 2003. Vol. 14. No. 3. P. 529

²³¹ Case 44759/98 *Ferrazzini v. Italy*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 12 July 2001. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²³² Baker P. Double Taxation Conventions and Human Rights // P. Baker, C. Bobbett. *Tax Polymath: A Life in International Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2011. P. 67; Scala A. E. The Taxpayer's Human Rights in the Examination of the European Court of Human Rights // P. Pistone [and eds.]. *Legal Remedies in European Tax Law*. Amsterdam: IBFD. 2009. P. 495; Flora M. G. A New Vision on Exercising Taxing Powers and the Right to Fair Trial in Judicial Tax Procedures under Art. 6 ECHR // G. Kofler [and eds.]. *Human Rights and Taxation in Europe and the World*. Amsterdam: IBFD. 2011. P. 411-422; Gregg M. The Protection of Human Rights and the Right to a Fair Tax Trial in the Light of the *Jussila Case* // *International Tax Review*. 2007. Vol. 35(11). P. 610-615.

несоответствие в объеме прав между американской и европейской системами выглядит нелогичным²³³.

Еще более нелогичным выглядит исключение налоговых споров из-под регулирования статьи 6 ЕКПЧ через призму того, что ЕСПЧ бесспорно распространяет гарантии статьи 6 ЕКПЧ на уголовные дела. Ф. Бейкер (P. Baker) указывает, что в практике ЕСПЧ о применении статьи 6 ЕКПЧ есть уголовные дела, которые неразрывно связаны с оценкой правомерности налогообложения в целом, включая порядок исчисления и уплаты налогов²³⁴.

Действительно, впоследствии ЕСПЧ неоднократно приходил к обратному выводу, подтверждая, что статья 6 ЕКПЧ может применяться к налоговым спорам²³⁵. Однако дела с таким выводом не были сугубо налоговыми, налоговые вопросы составляли лишь одну из частей требования заявителя (например, требование о возврате налога по итогам реституции в результате признания сделки недействительной, требование о выплате компенсации за незаконный арест имущества налоговыми органами). Такая связь позволила ЕСПЧ прийти к выводу о том, что разрешение налоговой части требования непосредственно связано с гражданскими правами и обязанностями заявителя.

В отношении распространения положений ЕКПЧ на ситуации двойного налогообложения К. Перру (K. Perrou) приходит к выводу, что государства обязаны обеспечить соблюдение гарантий права на справедливое судебное разбирательство применительно к международным налоговым спорам. Автор приходит к данному выводу на основании статьи 1 Протокола №1 к ЕКПЧ, которая прямо указывает на применение гарантий защиты собственности к вопросам налогообложения²³⁶. Действительно, ЕСПЧ неоднократно указывал, что статья 1 Протокола №1 подлежит применению в случае уплаты налога не в соответствии с положениями налогового законодательства²³⁷.

²³³ Baker P. The Decision in Ferrazzini: Time to Reconsider the Application of the European Convention on Human Rights to Tax Matters // *International Tax Review*. 2001. Vol. 29(11). P. 360-361; Guerra R. C., Dorigo S. Taxpayer's Rights as Human Rights During Tax Procedures // G. Kofler [and eds.]. *Human Rights and Taxation in Europe and the World*. Amsterdam: IBFD. 2011. P. 443.

²³⁴ Ссылка на дело Case 11663/04 Chambaz v. Switzerland. Strasbourg: ECtHR. judgement of 5 April 2012 в работе Baker P. The Decision in Ferrazzini: Time to Reconsider the Application of the European Convention on Human Rights to tax matters // *International Tax Review*. 2001. Vol. 29. No. 11. P. 360-361

²³⁵ Case 25564/94 Filippello v. Italy. Strasbourg: ECtHR. judgement of 15 May 1996; case 21319/93, 21449/93 and 21675/93 National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society et Yorkshire Building Society v. the United Kingdom. Strasbourg: ECtHR. judgement of 23 October 1997. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²³⁶ Perrou K. Taxpayer Participation // *Tax Treaty Dispute Resolution*. Amsterdam: IBFD. 2014. P. 133-138.

²³⁷ Case 13378/05 Burden and Burden v. the United Kingdom. Strasbourg: ECtHR. judgement of 12 December 2006, case 38746/97 Buffalo SRL v. Italy. Strasbourg: ECtHR. judgement of 3 July 2003; case 803/02 Intersplav v. Ukraine of 5 December 2006. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

Однако, по нашему мнению, статья 1 Протокола №1 не позволяет сделать вывод об обязанности распространить гарантии статьи 6 на международные налоговые споры. Статья 1 Протокола №1 регулирует защиту материального права (права собственности). Как справедливо отмечает Н. Н. Воробьева, процессуальный аспект в указанной норме также присутствует²³⁸, но в силу практики ЕСПЧ, он относится к требованию пропорциональности²³⁹ ограничения защиты права собственности²⁴⁰. Процессуальный аспект требования пропорциональности предполагает, что заявитель должен иметь возможность оспорить фискальные меры перед уполномоченным государственным органом в рамках состязательного процесса²⁴¹. Но оценка конкретных процессуальных гарантий (доступ к суду, беспристрастность и независимость суда, равенство сторон, разумный срок разбирательства и т.д.) осуществляется в соответствии со статьей 6 ЕКПЧ²⁴².

Таким образом, нарушение статьи 1 Протокола №1 не влечет автоматически нарушение статьи 6 ЕКПЧ с учетом того, что указанные нормы имеют разный предмет регулирования.

Кроме того, сам по себе факт двойного налогообложения вряд ли можно рассматривать в качестве нарушения права на защиту собственности. В практике ЕСПЧ есть дела, в которых он приходит к выводу о недопустимости чрезмерного налогообложения, не совместимого с финансовым положением лица, в частности, в случае ретроактивного применения положений налогового законодательства о введении нового налога или об увеличении ставки налога, а также в случае, когда налогоплательщику не предоставлен переходный период для адаптации к новым правилам²⁴³. С учетом указанной практики, по мнению зарубежных исследователей, нарушение права на защиту собственности может возникнуть в том случае, когда в отсутствие механизма устранения двойного налогообложения совокупная ставка налога в обоих государствах будет

²³⁸ Воробьева Н. Н. Налогообложение и право собственности: позиции Европейского суда по правам человека // *Международное правосудие*. 2013. №4. С. 32–39.

²³⁹ Требование пропорциональности предполагает, что вмешательство публичного субъекта в право частной собственности посредством различных фискальных мер должно быть соразмерным, т.е. должен соблюдаться баланс между публичными интересами и частными интересами, соответственно, такое вмешательство не должно быть чрезмерным, существенно подрывающим финансовое положение частного лица.

²⁴⁰ Case 35533/04 *Mamidakis v. Greece*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 11 January 2007. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²⁴¹ Case No. 13616/88 *Hentrich v. France*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 22 September 1994; case 9118/80 *AGOSI v. the United Kingdom*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 24 October 1986. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²⁴² Case No. 13616/88 *Hentrich v. France*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 22 September 1994; case 28856/95 *Jokela v. Finland*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 21 May 2002. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²⁴³ Case 72638/01 *Di Belmonte v. Italy*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 16 March 2010, case 66529/11 *N.K.M. v. Hungary*, ECtHR, judgement of 14 May 2013. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

чрезмерной для налогоплательщика²⁴⁴. Очевидно, что совокупная ставка не может составлять 100%, поскольку это приведет к полному лишению имущества налогоплательщика, но, к сожалению, на сегодняшний день отсутствуют какие-либо параметры такой «чрезмерности».

Согласно позиции Г. Маисто (G. Maisto), из практики ЕСПЧ следует, что под регулирование статьи 6 ЕКПЧ могут подпадать только те международные налоговые споры, которые связаны с наложением уголовного штрафа. В таком случае, по мнению автора, взаимосогласительная процедура может рассматриваться в качестве досудебной стадии уголовного дела, и на нее могут распространяться гарантии статьи 6 ЕКПЧ²⁴⁵. Однако несмотря на признание ЕСПЧ применения статьи 6 ЕКПЧ к уголовным делам по налоговым вопросам, на данный момент в практике ЕСПЧ отсутствуют прецеденты, где бы он оценивал возможность использования гарантий из указанной нормы в рамках взаимосогласительной процедуры.

По мнению Ф. Бейкер (P. Baker), положения налоговых договоров, будучи составной частью национальной налоговой системы, могут быть проверены на соответствие гарантиям, предусмотренным в ЕКПЧ. По мнению автора, отсутствуют разумные причины для исключения налоговых договоров из-под регулирования ЕКПЧ²⁴⁶. Исследователь приходит к такому выводу с учетом практики ЕСПЧ по вопросам двойного налогообложения. Рассмотрим более подробно дела, положенные в основу позиции автора.

В деле Ханцманн против Австрии (Hanzmann v. Austria)²⁴⁷ на основании договора заработная плата государственного служащего облагалась налогом в Австрии (по месту службы), но, поскольку он был резидентом другой страны (Германии), ему не были предоставлены налоговые льготы. Он обратился в ЕСПЧ с жалобой на нарушение статьи 14 ЕКПЧ (недискриминация) и статьи 1 Протокола №1 (защита права собственности). ЕСПЧ отметил широкую свободу усмотрения государств в области налогообложения, поэтому расценил отказ в налоговых льготах нерезидентам в качестве предмета усмотрения Австрии.

²⁴⁴ Kokott J. European Union - Taxpayers' Rights // European Taxation Journal. 2020. Vol. 60. No. 1. P. 39

²⁴⁵ Maisto G. The Impact of the European Convention on Human Rights on Tax Procedures and Sanctions with Special Reference to Tax Treaties and the EU Arbitration Convention // G. Kofler [and eds]. Human Rights and Taxation in Europe and the World. Amsterdam: IBFD, 2011. P. 376–387.

²⁴⁶ Baker P. Double Taxation Conventions and Human Rights // P. Baker, C. Bobbett. Tax Polymath: A Life in International Taxation. Amsterdam: IBFD, 2011. P. 64.

²⁴⁷ Case 12560/86 Hanzmann v. Austria. Strasbourg: ECtHR. judgement of 16 March 1989. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

В деле Х. против Швеции (*H v. Sweden*)²⁴⁸ резидент Швеции не задекларировал в Швеции доходы от работы в Германии. В результате ему был доначислен налог, пени и штрафы в Швеции. Он обжаловал решение налоговых органов, в первой инстанции проводились устные слушания, но в последующих инстанциях налогоплательщик не был заслушан. Он обжаловал отказ судов в проведении устных слушаний и отказ принять во внимание налоговый договор между Швецией и Германией при решении вопроса о налогообложении. ЕСПЧ отклонил дело на том основании, что ЕСПЧ не обладал юрисдикцией оценивать отказ национальных судов в применении налогового договора.

В деле Ф.С. против Германии (*F.S. v. Germany*)²⁴⁹ заявитель обжаловал нарушение статьи 8 ЕКПЧ (право на уважение частной и семейной жизни) в результате обмена информацией между налоговыми органами Германии и Нидерландов на основании Директивы ЕС о взаимной административной помощи (аналогичная норма есть в Модельных налоговых конвенциях ОЭСР и ООН). ЕСПЧ указал, что обмен информацией является нарушением статьи 8 ЕКПЧ, но такое нарушение оправдано, поскольку указанные меры приняты в интересах экономического благополучия страны и необходимы в демократическом обществе. ЕСПЧ отметил тенденцию к укреплению международного сотрудничества в сфере администрирования и пришел к выводу, что для принятия Директивы ЕС имелись достаточные причины.

С учетом указанных примеров из практики ЕСПЧ можно сделать следующие выводы по вопросу о возможности распространения гарантий статьи 6 ЕКПЧ на международные налоговые споры.

Во-первых, практика по налоговым спорам, не имеющим уголовной направленности, где позиция ЕСПЧ была выражена по существу дела, относится к смешанным делам, а применительно к международным налоговым спорам, где затрагиваются сугубо налоговые вопросы, ЕСПЧ весьма осторожно высказывается. Тем не менее, как указывает Ф. Бейкер (*P. Baker*), приведенные примеры показывают, что споры, являющиеся предметом регулирования налоговых договоров, могут стать предметом рассмотрения ЕСПЧ. Более того, положения налоговых договоров не должны автоматически рассматриваться как соответствующие нормам в области прав человека²⁵⁰.

²⁴⁸ Case 12670/87 *H v. Sweden*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 12 May 1998. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²⁴⁹ Case 30128/96 *F.S. v. Germany*. Strasbourg: ECtHR judgement of 27 November 1996. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²⁵⁰ Baker P. *Double Taxation Conventions and Human Rights* // P. Baker, C. Bobbett. *Tax Polymath: A Life in International Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2011. P. 67.

Во-вторых, гарантии статьи 6 ЕКПЧ считаются соблюденными, если на каком-то этапе разрешения спора у заявителя есть возможность обращения в независимый и беспристрастный суд²⁵¹. Соответственно, необязательно, чтобы гарантии выполнялись на всех этапах разрешения спора. В этом смысле взаимосогласительная процедура является альтернативой или дополнением к судебному разбирательству, поэтому формально под статью 6 ЕКПЧ подпадает только этап разрешения спора национальным судом. Таким образом, до тех пор, пока налогоплательщик, чьи права нарушены, может обратиться в суд любого (или обоих) договаривающихся государств, нет оснований говорить о нарушении статьи 6 ЕКПЧ.

В-третьих, сторонами спора в рамках взаимосогласительной процедуры являются государства-стороны налогового договора, налогоплательщик лишен статуса участника в процедуре разрешения спора и формально не может сослаться на статью 6 ЕКПЧ.

Таким образом, ЕСПЧ руководствуется формальным подходом и исходит из того, что налоговые споры не охватываются формулировкой статьи 6 ЕКПЧ о споре в отношении гражданских прав и обязанностей, несмотря на имущественные последствия для налогоплательщика. С учетом этого распространение статьи 6 ЕКПЧ на международные налоговые споры можно рассматривать скорее не как формальное требование, основанное на положениях ЕКПЧ, а как способ повысить эффективность их разрешения²⁵². На это может указывать следующее.

Зарубежные ученые отмечают, что глобальный тренд среди государств по игнорированию создания эффективного механизма защиты прав налогоплательщиков в трансграничных ситуациях резко контрастирует с параллельно идущей разработкой мер по борьбе с уклонением от уплаты налогов (План BEPS, Многосторонняя налоговая конвенция ОЭСР). Такой подход приведет к увеличению количества судебных споров на национальном уровне. Как следствие разные позиции судов в разных юрисдикциях потенциально могут подорвать правовую определенность и правильное функционирование трансграничных экономических и социальных отношений²⁵³. В качестве способа устранения сложившегося пробела в правовом регулировании гарантий защиты прав налогоплательщиков исследователи предлагают разработать глобальный стандарт

²⁵¹ Case 77617/01 *Mikheyev v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 26 January 2006; case 59261/00 *Menesheva v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 9 March 2006. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²⁵² Поленчук М. Д. Стандарт защиты прав налогоплательщиков при разрешении международных налоговых споров // *Правоприменение*. 2022. Т. 6. №2. С. 112. DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(2).106-119.

²⁵³ Baker P. *Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights* // *The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights*. 2020. P. 16.

эффективной защиты прав налогоплательщиков²⁵⁴. Как отмечает П. Пистоне (P. Pistone), прецедентная практика ЕСПЧ и Суда ЕС является краеугольным камнем эффективной защиты прав налогоплательщиков в процедуре разрешения международных налоговых споров и может быть положена в основу при разработке глобального стандарта по защите прав налогоплательщиков²⁵⁵.

В рамках Международного бюро налоговой документации (International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD) ежегодно реализуется проект по обзору практики государств в области защиты прав налогоплательщиков. Из отчета за 2020 год следует, что государства осторожно, но начинают предпринимать шаги на пути к усилению защиты прав налогоплательщиков в рамках взаимосогласительной процедуры. В частности, 12% (23% по результатам 2019 года²⁵⁶) из опрошенных юрисдикций указали, что налогоплательщикам было предоставлено право на доступ к сообщениям, которыми обмениваются компетентные органы в рамках взаимосогласительной процедуры (Чехия, Дания, Мексика, Панама, Швеция и Венесуэла). Греция, Маврикий и Российская Федерация указали, что готовы следовать практике по предоставлению налогоплательщикам права быть заслушанными в рамках взаимосогласительной процедуры и права получать уведомления о ходе проведения взаимосогласительной процедуры²⁵⁷.

В отчете также отмечается положительный тренд в судебной практике отдельных государств. Так, суд Бельгии в решении по делу №247.694 X. против Бельгии от 2 июня 2020 года признал, что отказ в предоставлении налогоплательщику доступа к документам в рамках взаимосогласительной процедуры, которая проводилась на основании налогового договора между Бельгией и Великобританией, нарушает статью 32 Конституции Бельгии.

²⁵⁴ Идея разработать глобальный стандарт защиты прав налогоплательщиков не нова: Taxpayers' Rights and Obligations: A Survey of the Legal Situation in the OECD Countries. Committee on Fiscal Affairs Working Party No. 8. Paris: OECD, Washington, D.C: OECD Publications and Information Center Distributor. 1990., Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note. OECD. 2003. URL.: https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf; Cockfield A. Protecting Taxpayer Privacy Rights under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights // Univ. Brit. Col. L. Rev. 2. 2020. № 42. P. 420–471; McCracken S. K. Going, Going, Gone...Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the Exchange-of-Information Age // 50 Canadian Tax Journal 6. 2020. P. 1902; Bentley D. Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation, // Series on International Taxation. No. 31. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. 2007. P. 249; Pistone P., Baker P. General Report, in The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights // IFA Cahiers Vol. 100B. 2015. P. 21; Cadesky M., Hayes I., Russell D., Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charter Amsterdam: IBFD. 2016. P. 126.

²⁵⁵ Kokott J., Pistone P., Miller R. Public International Law and Tax Law: Taxpayers' Rights // The International Law Association's Project on International Tax Law – Phase 1. 2020. Kyoto. Section VI Procedural Rights. P. 19.

²⁵⁶ В 2019 году в их число также входили Аргентина, Бразилия, Китай, Кипр, Германия, Словения, Южная Африка.

²⁵⁷ Baker P. Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights // The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights. 2020. P. 128-129.

Кроме того на уровне наднационального регулирования в Директиве ЕС впервые предусмотрено, что механизмы разрешения налоговых споров основаны на праве налогоплательщика на справедливое судебное разбирательство, установленном статьей 47 Хартии основных прав Европейского Союза²⁵⁸.

Важно, что обеспечение судебной защиты на национальном уровне в контексте международных налоговых споров вряд ли можно считать эффективным средством защиты. Право на эффективное средство правовой защиты закреплено в статье 13 ЕКПЧ и способствует достижению цели статьи 6 ЕКПЧ. В литературе такое право обычно относится к сопутствующим правам, усиливающим основные права и свободы²⁵⁹. В решениях ЕСПЧ неоднократно указывалось, что под эффективностью средства правовой защиты надлежит понимать воспрепятствование предполагаемому нарушению или сохранению оспариваемого положения дел или предоставления адекватного возмещения за любое нарушение, которое уже случилось²⁶⁰. При этом если одно из средств правовой защиты в отдельности не удовлетворяет требованиям статьи 13 ЕКПЧ, совокупность средств правовой защиты, предусмотренных внутригосударственным законодательством, может им отвечать²⁶¹.

Среди зарубежных исследователей высказывалась позиция, что разрешение международного налогового спора национальным судом не является эффективным средством защиты, поскольку национальные суды обязаны руководствоваться нормами национального права, но не обязаны обеспечивать соответствие национального законодательства положениям международного права. Если национальный суд вынесет решение, противоречащее международным обязательствам государства, вопрос о юридической силе такого решения будет зависеть от того, какой концепции о соотношении международного и национального права следует государство (монистической²⁶² или

²⁵⁸ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union // Official Journal of the European Union № 265. 14.10.2017. P. 2

²⁵⁹ Ковлер А. И. Европейская конвенция: проблемы толкования и имплементации: монография. Москва: ИЗиСП. 2019. С. 223-242.

²⁶⁰ Case 47940/99 Balogh v. Hungary. Strasbourg: ECtHR. Judgement of 20 July 2004; case 30210/96 Kudla v. Poland. Strasbourg: ECtHR. judgement of 26 October 2000; case 21071/05 Wasserman v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 10 April 2008. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²⁶¹ Case 39483/05 и 40527/10 Liseyeva and Maslov v. Russia. Strasbourg: ECtHR. Judgement of 9 October 2014; case 59498/00 Burdov v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 7 May 2002; case 57950/00 Isayeva v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 24 February 2005; case 15339/02, 21166/02, 20058/02, 11673/02, 15343/02 Budayeva and others v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 20 March 2008; case 5108/02 Khatsiyeva and others v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 17 January 2008; case 57941/00, №58699/00 и №60403/00 Musayev and others v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 26 July 2007; case 40464/02 Akhmadova and Sadulayeva v. Russia. Strasbourg: ECtHR. Judgement of 10 May 2007. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²⁶² «Монистическая концепция отдает приоритет какой-либо одной из этих систем (международной или национальной)» – см. Карташник В. А. Права человека в международном и внутригосударственном праве / В. А. Карташкин. Москва: ИГиП РАН. 1995. С. 5– 6.

дуалистической²⁶³)²⁶⁴. При этом на международном уровне единственным способом реагирования одного государства на недобросовестное поведение другого государства является прекращение действия договора согласно статье 31 Модельной налоговой конвенции ОЭСР.

К. Перру (K. Perrou) справедливо указывает, что препятствием к эффективности разрешения международного налогового спора в национальном суде в одностороннем порядке (без участия другого государства) является также риск неисполнения решения национального суда одного государства на территории другого государства²⁶⁵. Как правило, исполнение решения суда иностранного государства по налоговым вопросам вступает в противоречие с публичным порядком²⁶⁶.

В отечественной судебной практике также поддерживается данный вывод. В Определении Верховного Суда РФ от 1 февраля 2017 г. №305-ЭС16-13303 указано: «В силу принципа суверенного равенства государств оказание содействия со стороны судебной власти одного государства в формировании финансовой основы (бюджета) суверенной власти другого государства может осуществляться только при наличии явно выраженной воли государств на такое взаимодействие», а также «Исполнение решения иностранного суда, которое нарушает нормы о юрисдикционном иммунитете РФ и фискальном иммунитете ее имущества, противоречит публичному порядку РФ»²⁶⁷. Соответственно, суд одного государства в одностороннем порядке не может принять решение относительно налоговых последствий, затрагивающих юрисдикцию другого государства. Практика, когда решение суда не может быть исполнено, не соответствует гарантиям статьи 6 ЕКПЧ²⁶⁸.

Наконец, в зарубежной доктрине высказываются опасения относительно риска нарушения требования беспристрастности национальными судами при рассмотрении

²⁶³ «Дуалистическая концепция рассматривает международное и внутригосударственное (национальное) право как разные, но связанные друг с другом системы» – см. Карташник В. А. Права человека в международном и внутригосударственном праве / В. А. Карташкин. Москва: ИГиП РАН. 1995. С. 5–6.

²⁶⁴ Lowell C. H., Briger P. L. Adequacy of International Dispute Resolution Mechanisms // *George Mason Law Review*. 2001-2002. Vol. 10. P. 725; Martin P. Courts and Tax Treaties in Civil Law Countries // *Courts and Tax Treaty Law*. Amsterdam: IBFD. 2007. P. 81; Oliver J. D. Treaty Override and the Construction of Consolidated Legislation – Case Comment // *British Tax Review*. 2001. P. 227; Raad K. International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application // *International Tax Review*. 2001. Vol. 29. No. 6/7. P. 213.

²⁶⁵ Perrou K. Taxpayer Participation // *Tax Treaty Dispute Resolution*. Amsterdam: IBFD. 2014. P. 142-145.

²⁶⁶ Borm-Reid M. Recognition and Enforcement of Foreign Judgments // *International and Comparative Law Quarterly*. 1954. Vol. 3. P. 80; Шостранд Е., Улетова Г.Д. Признание и исполнение иностранных решений российскими судами и решений российских судов судами Англии и Уэльса: проблемы и тенденции // *Современное право*. 2015. №8. С. 125 - 130.

²⁶⁷ Прочитировано в Обзоре судебной практики ВС РФ №2 (2017), утв. Президиумом Верховного Суда РФ 26 апреля 2017 г. (п. 29). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁶⁸ Case 18357/9 *Hornsby v. Greece*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 19 March 1997; case 59498/00 *Burdov v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 7 May 2002. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

споров с участием нерезидентов. В случае материализации риска это также приведет к нарушению статьи 6 ЕКПЧ²⁶⁹.

При обращении налогоплательщика в суды обоих договаривающихся государств, очевидно, что это может привести к противоположным решениям по одному вопросу²⁷⁰. В результате двойное налогообложение может остаться не устраненным, что не может рассматриваться в качестве эффективного средства защиты. Как отмечает К. Перру (K. Perrou), при обращении в суды обоих государств продолжительность судебных разбирательств несовместима с гарантиями статьи 6 ЕКПЧ, а высокие издержки и языковые барьеры препятствуют эффективности судебного разбирательства²⁷¹.

Таким образом, требованию эффективности может удовлетворять только международный механизм разрешения споров, которым является взаимосогласительная процедура, значит, именно она должна обеспечивать соблюдение гарантий статьи 6 ЕКПЧ.

Кроме того, то обстоятельство, что статья 6 ЕКПЧ предоставляет право на независимый и беспристрастный суд, не препятствует распространению ее гарантий на взаимосогласительную процедуру, которая проводится компетентными органами договаривающихся государств (обычно министерства финансов). Безусловно, формально это административный орган, а не суд. Но фактически решение, принятое компетентными органами по результатам взаимосогласительной процедуры, является окончательным и обязательным для исполнения. Арбитраж не выполняет функцию апелляции, в арбитраже разрешаются только те вопросы, которые не были урегулированы в рамках взаимосогласительной процедуры.

По нашему мнению, функции компетентных органов могут рассматриваться как сопоставимые с юрисдикционной функцией, которую выполняет суд²⁷². Указанный вывод подтверждается практикой ЕСПЧ, в соответствии с которой административный орган, который принимает окончательное решение по делу, фактически реализует юрисдикционную (судебную) функцию. Это означает, что такой административный орган может быть признан «судом» в понимании статьи 6 ЕКПЧ, если он разрешает вопросы, входящие в его компетенцию, на основе норм права и в рамках установленной процедуры, а также если отвечает ряду дополнительных требований, таких как независимость и

²⁶⁹ Park W. W., Tillinghast D. R. *Income Tax Treaty Arbitration* // Sdu Fiscale & Financiele Uitgevers. 2004. P. 71; Altman Z. D. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD. 2005. P. 285

²⁷⁰ OECD Commentary on Article 25 // *Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version*. OECD Publishing. 2017. P. 1179. C(25)-1. URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

²⁷¹ Perrou K. *Taxpayer Participation* // *Tax Treaty Dispute Resolution*. Amsterdam: IBFD. 2014. P. 150-159.

²⁷² Поленчук М. Д. Стандарт защиты прав налогоплательщиков при разрешении международных налоговых споров // *Правоприменение*. 2022. Т. 6, №2. С. 115. DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(2). С.106–119.

беспристрастность²⁷³. Беспристрастность и независимость компетентных органов, участвующих во взаимосогласительной процедуре, должны обеспечиваться на уровне национального законодательства. ОЭСР рекомендует государствам предусмотреть в законодательстве меры, которые позволят обеспечить независимость компетентных органов от налоговых органов, участвующих в налоговой проверке налогоплательщика²⁷⁴.

Таким образом, стандарт защиты в рамках права на справедливое судебное разбирательство, закрепленный в статье 6 ЕКПЧ, может быть положен в основу стандарта защиты прав налогоплательщиков при разрешении международных налоговых споров.

²⁷³ Case 10328/83 *Belilos v. Switzerland*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 29 April 1988; case 8790/79 *Sramek v. Austria*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 22 October 1984; case 30003/0 *Stojakovic v. Austria*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 9 November 2006. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²⁷⁴ Best Practice No. 23 // OECD The Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP). URL: <https://www.oecd.org/tax/dispute/manualoneffectivemutualagreementproceduresmemap.htm>

§2. Гарантии защиты прав налогоплательщиков в рамках взаимосогласительной процедуры в соответствии с Многосторонней налоговой конвенцией ОЭСР

Как показывает статистика ОЭСР, в последнее время количество дел, переданных на разрешение во взаимосогласительную процедуру, но не рассмотренных в анализируемый период, возросло практически втрое с 2 352 дел на конец 2006 года до 6 041 дел на конец 2020 года²⁷⁵. В связи с мерами ОЭСР по ограничению размывания налоговой базы предполагается, что количество споров будет расти. Соответственно, возникла объективная потребность в совершенствовании взаимосогласительной процедуры²⁷⁶. Разработчики Плана BEPS дополнили его Действием 14, направленным на развитие существующей системы разрешения споров. Инструментом, призванным гармонизировать и ускорить имплементацию Плана BEPS, стала Многосторонняя налоговая конвенция ОЭСР. Параллельно в 2017 году были внесены соответствующие правки в Модельную налоговую конвенцию ОЭСР.

Статья 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР в редакции 2017 года отражает требования минимального стандарта Плана BEPS в части проведения взаимосогласительной процедуры. Однако по некоторым аспектам Многосторонняя налоговая конвенция ОЭСР содержит альтернативные положения, оставляющие за государством право выбора того или иного варианта. Кроме того, поскольку положения об арбитраже являются опциональными в рамках Плана BEPS, изменения в указанной части в статью 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР не вносились.

В части порядка инициирования проведения взаимосогласительной процедуры основным изменением стало предоставление налогоплательщику права подать заявление о ее проведении в компетентный орган любого из договаривающихся государств в течение трех лет с момента получения уведомления о совершении действия, нарушающего положения договора. Исследователи отмечают, что данное положение обеспечивает надлежащее информирование о споре всех заинтересованных сторон, исключая возможность компетентных органов затягивать рассмотрение спора²⁷⁷.

²⁷⁵ OECD, MAP Statistics (2016), URL: <http://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>. OECD, MAP Statistics (2020), URL: <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2020-per-jurisdiction-transfer-pricing.htm>

²⁷⁶ Govind S. P., Turcan L. The Changing Contours of Dispute Resolution in the International Tax World: Comparing the OECD Multilateral Instrument and the Proposed EU Arbitration Directive // *Bulletin for International Taxation*. 2017. Vol. 71. No. 3/4. P. 1-11; Govind S. P., Turcan L. Cross-Border Tax Dispute Resolution in the 21st Century: A Comparative Study of Existing Bilateral and Multilateral Remedies // *Finance and Capital Markets (formerly Derivatives & Financial Instruments)*. 2017. Vol. 19. No. 5. P. 1-34

²⁷⁷ Pistone P., *The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union* // *European Tax Law*. Amsterdam: Wolters Kluwer. 2018. P. 353

Согласно Комментариям к статье 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, такая формулировка конвенции направлена на обеспечение возможности компетентных органов обоих договаривающихся государств совместно рассмотреть заявление налогоплательщика о проведении взаимосогласительной процедуры, и не препятствует налогоплательщику подать заявление в компетентные органы обоих государств одновременно²⁷⁸. Однако Комментарии не содержат инструкции на случай разногласий компетентных органов по вопросу инициирования взаимосогласительной процедуры. В литературе высказывается мнение, что ОЭСР исходит из того, что компетентные органы должны согласовать общее мнение по оценке обоснованности заявления и, если согласие не достигнуто, налогоплательщик утрачивает право на доступ к взаимосогласительной процедуре²⁷⁹.

Согласно подпункту «b» пункта 1 и пункту 11 статьи 19 Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР государство вправе выбрать, по истечении какого срока дело может быть передано в арбитраж, если переговоры компетентных органов оказались неэффективными (2 года, как это предусматривает статья 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, или 3 года аналогично статье 25 в Варианте «B» Модельной налоговой конвенции ООН). Исследователи предполагают, что увеличение срока проведения переговоров до трех лет является «профилактической» мерой, направленной на повышение эффективности процедуры, чтобы компетентные органы стремились разрешить дело исчерпывающим образом без перехода к арбитражу²⁸⁰.

Однако вряд ли увеличение срока рассмотрения дела может повысить эффективность разрешения спора. В литературе высказывается мнение, что увеличение срока рассмотрения дела в рамках переговоров не позволит сократить количество дел, подлежащих передаче в арбитраж, поскольку ключевая причина затягивания сроков состоит в недостаточном уровне компетенции представителей государств. Текущие меры ОЭСР, такие как работа над Руководством по проведению взаимосогласительной процедуры, тренинги и партнерские проекты²⁸¹, недостаточны, поскольку ориентированы на получение результата в отдаленной перспективе, а усложнение и рост числа

²⁷⁸ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 434. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

²⁷⁹ Mooij H. MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 410.

²⁸⁰ Owens J. Mandatory Tax Arbitration: The Next Frontier Issue // International Tax Review. No. 46. Issue 8. 2018. P. 610–619

²⁸¹ OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS // Progress Report July 2017–June 2018. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2017-june-2018.pdf>

международных налоговых споров происходит сейчас, поэтому в будущем потребуются привлечение третьего лица для разрешения спора, будь то эксперт, медиатор или арбитр²⁸².

Остается открытым вопрос о предельном сроке проведения переговоров, а также об основаниях приостановления течения срока переговоров в ситуации, когда государство отказалось от присоединения к арбитражной оговорке, поскольку такой срок предусмотрен только в статье 19 Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР, посвященной арбитражу.

С точки зрения гарантий права на справедливое судебное разбирательство в рамках статей 6 и 13 ЕКПЧ, преимуществом переговоров является обязательность исполнения соглашения, достигнутого компетентными органами, независимо от временных ограничений, имеющих в национальном законодательстве договаривающихся государств²⁸³. Тем не менее, по справедливому замечанию зарубежных исследователей, указанная процедура не отвечает требованию эффективности в связи с отсутствием обязанности компетентных органов разрешить спор и прийти к соглашению²⁸⁴. Указанный недостаток Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР не устраняет.

Участие налогоплательщика в процедуре переговоров по-прежнему ограничено подачей заявления о проведении взаимоголасительной процедуры, предоставлением информации и документов по запросу компетентных органов, а также представлении своей позиции и аргументов по спору в случае необходимости по усмотрению компетентных органов²⁸⁵. Но налогоплательщик не наделен правами, обеспечивающими его прямое и активное участие в разрешении спора, а на компетентные органы не возложены корреспондирующие обязанности²⁸⁶.

Основной инициативой ОЭСР стало дополнение процедуры переговоров обязательным арбитражем, который создает очевидные преимущества для налогоплательщика, поскольку обеспечивает принятие окончательного решения по спору в установленный срок. В рамках Плана BEPS указанная инициатива после долгих дискуссий вошла в Многостороннюю налоговую конвенцию ОЭСР в качестве рекомендательной, а в окончательной версии Плана BEPS положение об обязательном арбитраже исключено из

²⁸² Mooij H. MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. Amsterdam: IBFD, 2020. P. 276

²⁸³ Perrou K. Taxpayer Participation // Tax Treaty Dispute Resolution. Amsterdam: IBFD. 2014. P. 165; Zuger M. Settlement of Disputes in Tax Treaty Law – General Report. // Settlement of Disputes in Tax Treaty Law. Alphen aan den Rijn: Kluwer: Kluwer Law International. 2003. P. 23

²⁸⁴ Ruiters M. Supplementary Dispute Resolution // European Taxation No. 48(9). 2008. P. 493.

²⁸⁵ Best Practice No. 5, 13, 14 of the MEMAP. URL: <http://www.memap.me/>

²⁸⁶ Paragraph 3.7 of the MEMAP: “it is appropriate that the competent authorities debrief, usually informally and in summary, the taxpayer after each substantial MAP discussion and also at the conclusion of a file”. URL: <https://www.oecd.org/ctp/dispute/manualoneffectivemutualagreementprocedures-index.htm>

минимального стандарта, что встретило критику со стороны бизнес-сообщества²⁸⁷. В литературе отмечается, что решение разработчиков Плана BEPS стало компромиссом, поскольку, с одной стороны, нужно усилить защиту прав налогоплательщиков при разрешении споров и повысить привлекательность взаимосогласительной процедуры, но, с другой стороны, многие государства против арбитража, опасаясь за нарушение суверенитета²⁸⁸.

На текущий момент лишь 31 государство²⁸⁹ из 96²⁹⁰, подписавших Многостороннюю налоговую конвенцию ОЭСР, согласилось на применение арбитража. Примечательно, что ряд государств, которые ранее не применяли арбитраж в рамках двусторонних договоров, решили принять арбитражную оговорку в рамках Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР (например, Фиджи, Маврикий и Сингапур). Однако большинство государств, согласившихся на арбитраж, - развитые экономики. Развивающиеся государства отклонили такую инициативу по следующим причинам: (1) фискальный суверенитет не позволяет независимому арбитру разрешать налоговые вопросы²⁹¹, (2) неопределенность, которая может возникнуть в результате применения арбитража²⁹², (3) высокие издержки²⁹³.

Арбитраж в рамках Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР является гибким инструментом. Стороны могут сами выбрать модель арбитража: «бейсбольный» арбитраж (арбитр пассивен, занимает одну из позиций, предложенных сторонами спора), модель независимого мнения (арбитр на основе материалов дела принимает собственное, независимое от сторон, решение) или иная, например, модель «неограниченных оговорок».

Тот факт, что изначально модель «бейсбольного» арбитража была отражена в Модельной налоговой конвенции ООН 2010 года и лишь в 2017 году была поддержана в

²⁸⁷ Comments of Business Industry Advisory Committee (BIAC) at 41 of the OECD, Comments Received on Public Discussion Draft, BEPS Action 14: Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective (19 Jan. 2015), URL: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/public-comments-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective>.

²⁸⁸ Mooij H. MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. Amsterdam: IBFD, 2020. P. 277

²⁸⁹ Андорра, Австралия, Австрия, Барбадос, Бельгия, Канада, Кюрасао, Дания, Фиджи, Финляндия, Франция, Германия, Греция, Венгрия, Ирландия, Италия, Япония, Лихтенштейн, Люксембург, Мальта, Маврикий, Нидерланды, Новая Зеландия, Папуа Новая Гвинея, Португалия, Сингапур, Словения, Испания, Швеция, Швейцария, Великобритания

²⁹⁰ Планируют подписать Многостороннюю налоговую конвенцию ОЭСР Алжир, Эсватини, Ливан и Таиланд. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>.

²⁹¹ Brown P. A. Enhancing the Mutual Agreement Procedure by Adopting Appropriate Arbitration Provisions // M. Lang [and eds]. International Arbitration in Tax Matters. Amsterdam: IBFD. 2016. P. 85–109; Bravo N. Implementing Key BEPS Actions: Where Do We Stand? // International Tax Review. 2017. No. 45(12). P. 862.

²⁹² Brown P. A. Enhancing the Mutual Agreement Procedure by Adopting Appropriate Arbitration Provisions // M. Lang [and eds]. International Arbitration in Tax Matters. Amsterdam: IBFD. 2016. P. 85–109; Bravo N. Implementing Key BEPS Actions: Where Do We Stand? // International Tax Review. 2017. No. 45(12). P. 862.

²⁹³ UN, Secretariat Paper on Alternative Dispute Resolution in Taxation, UN document E/C.18/2015/CRP.8, 26 (8 Oct. 2015). URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/11STM_CRP8_DisputeResolution.pdf

Модельной налоговой конвенции ОЭСР²⁹⁴ косвенно указывает на то, что такая модель является менее затратной, более быстрой и более простой в применении в сравнении с независимым мнением²⁹⁵. По умолчанию Многосторонняя налоговая конвенция ОЭСР предлагает применять именно модель «бейсбольного» арбитража, а стороны договора могут выбрать иную модель лишь путем отказа от изначально предложенной²⁹⁶. Потенциально это может привести к конфликту сторон, который может привести к отказу от применения арбитражной оговорки в целом²⁹⁷.

В отличие от арбитражной оговорки в Модельной налоговой конвенции ОЭСР арбитраж в Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР более детализирован в части доступа к арбитражу, информирования о запросе, процедурных сроков, назначения арбитров, распределения расходов, правил независимости арбитров, транспарентности и конфиденциальности процедуры²⁹⁸.

Однако по обоснованному замечанию зарубежных исследователей, Многосторонняя налоговая конвенция ОЭСР не устанавливает общие правила, которые действуют по умолчанию, в частности, минимальный объем информации от компетентных органов, необходимый для рассмотрения дела в арбитраже, срок, в течение которого стороны должны направить предложения по разрешению дела, требования к документам и позиции по делу²⁹⁹. Соответственно, для того, чтобы цель по эффективному разрешению споров была достигнута, необходимо, в частности, на этапе согласования арбитражной оговорки по правилам Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР определить все процедурные правила, которые остались не решенными в конвенции. В противном случае, по-прежнему необходимо будет согласовывать правила проведения арбитража путем переговоров в каждом конкретном случае.

Многосторонняя налоговая конвенция ОЭСР оставляет государствам возможность сделать оговорки в отношении арбитража. На практике это может означать, что государства могут принять решение об ограничении предмета споров, разрешаемых в арбитраже.

²⁹⁴ Annex, OECD Model Commentary on Art. 25 // Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. OECD Publishing. 2017. P. 1179. C(25)-1. URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

²⁹⁵ UN Model Convention (2017): Commentary on Art. 25(5), Alternative B (Sample Mutual Agreement on Arbitration) // UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN Publishing. 2017. P. 586.

²⁹⁶ В этом состоит отличие от OECD Sample Mutual Agreement on Arbitration, в котором по умолчанию применялась модель независимого мнения арбитра

²⁹⁷ Govind S. P., Turcan L. Cross-Border Tax Dispute Resolution in the 21st Century: A Comparative Study of Existing Bilateral and Multilateral Remedies 19 // Finance and Capital Markets. 2017. №5. P. 1-34.

²⁹⁸ Govind S. P., Turcan L., The Changing Contours of Dispute Resolution in the International Tax World: Comparing the OECD Multilateral Instrument and the Proposed EU Arbitration Directive // Bulletin for International Taxation. 2017. Vol. 71. No. 3/4. P. 1–11.

²⁹⁹ Mooij H. MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 276.

Например, такую оговорку сделали Австралия³⁰⁰ и Австрия³⁰¹, исключив из-под арбитража споры, связанные с применением общих антиуклонительных норм, предусмотренных национальным законодательством. Канада поступила аналогичным образом, дополнительно исключив многие другие вопросы из-под арбитража, включая определение налогового статуса физического лица, определение постоянного представительства, определение прибыли от предпринимательской деятельности, а также роялти между взаимозависимыми лицами, вопросы, относящиеся к деятельности ассоциированных предприятий³⁰².

К преимуществам Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР можно отнести определение порядка назначения арбитров в соответствии с требованиями независимости и беспристрастности. Статья 20 конвенции продолжает подход к формированию арбитражной комиссии, заложенный в Образце взаимного соглашения ОЭСР об арбитраже, согласно которому каждый компетентный орган назначает одного члена комиссии, а назначенные члены комиссии назначают Председателя арбитражной комиссии, который не является гражданином или резидентом любой из Договаривающихся Юрисдикций³⁰³. Однако подпункт «с» пункта 2 статьи 20 Многосторонней конвенции ОЭСР устанавливает дополнительное требование, в соответствии с которым «каждый назначенный член арбитражной комиссии должен быть беспристрастным и независимым от компетентных органов, налоговых администраций, министерств финансов Договаривающихся Юрисдикций и от всех лиц, непосредственно затрагиваемых заявлением, (а также их советников) во время принятия своего назначения, сохранять свою беспристрастность и независимость в течение разбирательства и впоследствии в течение разумного периода времени избегать любого поведения, которое может навредить облику беспристрастности и независимости арбитров в отношении разбирательства».

Кроме того, арбитраж в рамках Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР гарантирует принятие окончательного решения по спору, обязательного для исполнения компетентными органами в пределах установленного срока³⁰⁴. Однако фундаментальный вопрос прямого участия налогоплательщика в арбитраже остается не решенным в рамках конвенции, в отличие от рекомендаций, предусмотренных в Образце взаимного соглашения

³⁰⁰ Australia's Arbitration Profile. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-arbitration-profile-australia.pdf>

³⁰¹ Austria's Arbitration Profile. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-arbitration-profile-austria.pdf>

³⁰² Canada's Arbitration Profile. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-arbitration-profile-canada.pdf>

³⁰³ OECD Sample Mutual Agreement on Arbitration // Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. OECD Publishing. 2017. P. 1230–1231. URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

³⁰⁴ OECD Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OECD Publishing. 2016. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

ОЭСР об арбитраже, где налогоплательщику отводится роль свидетеля в арбитраже по модели независимого мнения и он может давать показания в письменной и устной форме, но по усмотрению компетентных органов³⁰⁵.

По мнению зарубежных исследователей, логика ОЭСР заключается в том, что налогоплательщик мог предоставить всю информацию на предшествующем этапе, в рамках переговоров, соответственно, в арбитраже ему добавить по существу будет нечего³⁰⁶. Однако стоит согласиться с тем, что участие налогоплательщика в арбитраже в статусе свидетеля поможет арбитрам лучше разобраться в обстоятельствах дела, поскольку налогоплательщик в данном случае будет независим от мнения компетентных органов, выполняя функцию «amicus curiae» для арбитров³⁰⁷.

В отношении «бейсбольного» арбитража Образец взаимного соглашения ОЭСР об арбитраже не содержит положений, предусматривающих участие налогоплательщика. Представляется, это связано с тем, что в данной модели арбитры выбирают только между позициями компетентных органов. Соответственно, если позиция налогоплательщика не совпадает ни с одной из предложенных компетентными органами, арбитр не сможет выбрать позицию налогоплательщика.

По нашему мнению, даже в «бейсбольном» арбитраже участие налогоплательщика необходимо. Окончательные позиции компетентных органов, представленные в арбитраж, могут быть существенно скорректированы по сравнению с теми, что были представлены на этапе переговоров. В таком случае налогоплательщик должен иметь возможность ознакомиться с измененными позициями компетентных органов и изложить окончательную позицию. Несмотря на то, что юридически обязательной позиция налогоплательщика для арбитров не является, она может оказать влияние на оценку позиций компетентных органов. Налогоплательщик может предоставить дополнительную информацию, привести новые аргументы в поддержку одного из предложений компетентных органов.

Таким образом, арбитраж в рамках Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР по-прежнему является лишь частью взаимосогласительной процедуры, а не самостоятельным средством разрешения спора, что предопределяет ограниченный объем прав

³⁰⁵ OECD Sample Mutual Agreement on Arbitration, art. 5(2) // Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. OECD Publishing. URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

³⁰⁶ Commentary on Article 25. Paragraph 40(c) // Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. OECD Publ. 2017. P. 1179. C (25)-1. URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>; Mooij H. MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution. 2020. P. 411.

³⁰⁷ Mooij H. MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution. 2020. P. 412

налогоплательщика в процедуре разрешения спора, который зависит от усмотрения компетентных органов³⁰⁸.

Возможно, права налогоплательщиков в процедуре разрешения спора будут оговорены договаривающимися государствами при согласовании правил проведения арбитража. Первые меморандумы о взаимопонимании относительно применения части VI Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР заключены между Австралией и Бельгией³⁰⁹, а также между Австралией и Великобританией³¹⁰. Меморандумы предусматривают «бейсбольный арбитраж»³¹¹, в рамках которого налогоплательщик может самостоятельно изложить свою позицию арбитрам в письменной форме через компетентные органы³¹². В отличие от арбитража по модели независимого мнения³¹³, налогоплательщик не имеет права на устные слушания и не может присутствовать при рассмотрении дела, даже с согласия компетентных органов.

Также меморандумы предусматривают, что налогоплательщик вправе направить запрос Директору Центра налоговой политики и администрирования ОЭСР о назначении арбитров, если они не были назначены в установленный срок компетентными органами³¹⁴. Однако указанное право налогоплательщика не равнозначно назначению арбитров, в данном случае участие налогоплательщика призвано лишь избежать затягивания срока формирования состава арбитров.

В зарубежной литературе на текущий момент нет однозначного мнения о том, должен ли один из арбитров назначаться налогоплательщиком, для того чтобы налогоплательщик имел достаточный уровень гарантий защиты. По мнению К. Перру (K. Perrou), право на справедливое судебное разбирательство требует, чтобы налогоплательщик имел статус стороны в арбитраже, поэтому права налогоплательщика и права компетентных органов должны быть равными³¹⁵. В.В. Парк (W.W. Park) и Д.Р.

³⁰⁸ Это замечание высказывалось применительно к пункту 5 статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, в частности, в работе Ault H., Sasseville J. 2008 OECD Model: The New Arbitration Provision // *Bulletin for International Taxation*. No. 5(63). Journals IBFD. 2009. P. 210.

³⁰⁹ Memorandum of Understanding on the Mode of Application on the Implementation of Part VI of the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting between the competent authorities of Australia and the Kingdom of Belgium. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=MOU/Belgium&PiT=99991231235958>

³¹⁰ Memorandum of Understanding on the Mode of Application on the Implementation of Part VI of the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting between the competent authorities of Australia and the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=MOU/UK&PiT=99991231235958>

³¹¹ Раздел 5 Меморандумов

³¹² Пункт «с» раздела 5.8 Меморандумов

³¹³ OECD Sample Agreement // *Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version*. OECD Publishing. 2017. URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

³¹⁴ Пункт «b» раздела 4.1 Меморандумов

³¹⁵ Perrou K. *Taxpayer Participation // Tax Treaty Dispute Resolution*. Amsterdam: IBFD. 2014. P. 181.

Тиллингхаст (D.R. Tillinghast), напротив, исходят из того, что налогоплательщик обладает достаточным уровнем защиты даже в том случае, если напрямую не назначает арбитра, поскольку его интересы совпадают с интересами одного из договаривающихся государств, а председательствующий арбитр может защитить любой интерес налогоплательщика, отличный от интересов договаривающихся государств (если он может возникнуть)³¹⁶. Представляется, что отсутствие у налогоплательщика возможности самостоятельно назначать арбитров может быть компенсировано гарантией независимости и беспристрастности арбитров.

Таким образом, налогоплательщик имеет ряд прав при разрешении спора в арбитраже, однако он по-прежнему выполняет лишь вспомогательную роль. Отсутствие у налогоплательщика возможности присутствовать в арбитраже и представлять свою позицию независимо от усмотрения компетентных органов является существенным упущением Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР. С точки зрения практики ЕСПЧ, такие права не должны зависеть от усмотрения компетентных органов, они должны быть предоставлены налогоплательщику напрямую³¹⁷.

Применение стандарта защиты прав налогоплательщиков в соответствии со статьей 6 ЕКПЧ при разрешении международных налоговых споров в рамках взаимосогласительной процедуры на основании Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР позволяет прийти к следующим выводам:

– *Право на доступ к правосудию*: доступ налогоплательщика к взаимосогласительной процедуре зависит от усмотрения компетентных органов. Возможность налогоплательщика одновременно подать заявление об инициировании взаимосогласительной процедуры в компетентные органы обоих договаривающихся государств потенциально обеспечивает взаимный контроль компетентных органов при рассмотрении заявления налогоплательщика, однако отсутствие регулирования в случае разногласий компетентных органов создает риск отказа налогоплательщику в доступе к взаимосогласительной процедуре.

– *Право на суд, созданный на основании закона*: процедурные правила проведения переговоров не регламентированы в конвенции, они подлежат согласованию между компетентными органами. Процедурные правила проведения арбитража также подлежат согласованию между компетентными органами, однако Многосторонняя налоговая конвенция ОЭСР определяет ряд процедурных положений, которые применяются по

³¹⁶ Park W. W., Tillinghast D. R. Income Tax Treaty Arbitration // Sdu Fiscale & Financiele Uitgevers. 2004. P. 31–32

³¹⁷ Case 4451/70 Golder v. the United Kingdom. Strasbourg: ECtHR. Judgement of 21 February 1975. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

умолчанию в случае, если компетентные органы не договорились об ином (например, тип арбитражной процедуры, юридическая сила решения арбитража).

– *Право на независимый и беспристрастный суд*: гарантии независимости и беспристрастности установлены только при проведении арбитража, аналогичные гарантии при проведении переговоров не предусмотрены.

– *Право сторон лично присутствовать в процессе, право на состязательность, право на равенство сторон, право на публичное разбирательство*: конвенция не регулирует данный вопрос, права налогоплательщиков во взаимосогласительной процедуре могут быть согласованы компетентными органами в индивидуальном порядке.

– *Право на разумный срок разбирательства*: положения Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР содержат предсказуемые сроки для проведения каждого из этапов взаимосогласительной процедуры.

– *Право на получение мотивированного судебного решения*: конвенция не регулирует данный вопрос, право налогоплательщика ознакомиться с позициями сторон, положенными в основу решения, принятого по результатам взаимосогласительной процедуры, могут быть согласованы компетентными органами в индивидуальном порядке.

– *Право на окончательное решение суда (принцип правовой определенности)*: конвенция не содержит гарантию достижения компетентными органами соглашения по результатам проведения взаимосогласительной процедуры. Однако в случае урегулирования спора решение компетентных органов является окончательным и дальнейшему обжалованию не подлежит.

– *Право на исполнение решения суда*: в случае разрешения спора во взаимосогласительной процедуре решение компетентных органов является обязательным для исполнения договаривающимися государствами, за исключением ряда случаев, указанных в подпункте «b» пункта 4 статьи 19 Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР, которые позволяют исключить коллизию между решением арбитражной комиссии и решением национального суда.

Таким образом, объем прав налогоплательщиков в рамках Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР, с учетом первых примеров меморандумов о применении арбитража, не в полной мере соответствует стандарту защиты права на справедливое судебное разбирательство, гарантированному статьей 6 ЕКПЧ. Предоставление налогоплательщику права непосредственно участвовать во взаимосогласительной процедуре как на этапе переговоров, так и в арбитраже, позволит преодолеть противоречие между международными налоговыми договорами и статьей 6 ЕКПЧ. Налогоплательщик будет иметь возможность знакомиться с доказательствами и представлять свою позицию.

Участие налогоплательщика позволит минимизировать ключевой недостаток переговоров – отсутствие гарантии принятия окончательного решения по делу. Это особенно важно для государств, не применяющих арбитраж, как Российская Федерация. Безусловно, стандарт защиты в рамках права на справедливое судебное разбирательство не должен переноситься автоматически на взаимосогласительную процедуру, он должен быть адаптирован с учетом особенностей конкретного дела. Так, для соблюдения срока проведения переговоров в зависимости от конкретных обстоятельств дела устные слушания могут быть заменены на обмен документами или онлайн-формат³¹⁸.

Принимая во внимание опасения государств относительно предоставления налогоплательщику статуса стороны во взаимосогласительной процедуре, целесообразно сначала предоставить налогоплательщику роль свидетеля, как это рекомендует сделать ОЭСР в арбитраже³¹⁹.

³¹⁸ Поленчук М. Д. Стандарт защиты прав налогоплательщиков при разрешении международных налоговых споров // Правоприменение. 2022. Т. 6. №2. С. 110. DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(2).106–119.

³¹⁹ Annex Sample Mutual Agreement on Arbitration. Article 5.2. Optional Arbitration Process // Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. OECD Publishing. 2017. P. 1232. C(25)-54. URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

§3. Гарантии защиты прав налогоплательщиков в рамках взаимосогласительной процедуры в Европейском Союзе

Согласно статистике ОЭСР за 2016 – 2020 годы на практике взаимосогласительная процедура получила наибольшее распространение в Германии, Бельгии, Франции, Великобритании, Италии, США, Испании, Швейцарии, Нидерландах, Люксембурге³²⁰. Количество разрешенных дел во взаимосогласительной процедуре при участии указанных государств варьируется от 29 до 658 в год, а количество новых дел, переданных во взаимосогласительную процедуру, составляет от 85 до 747 в год в зависимости от юрисдикции и рассматриваемого периода. В Российской Федерации аналогичные показатели существенно ниже: максимальное количество разрешенных дел во взаимосогласительной процедуре не превышает 3 в год, а количество новых дел не превышает 11 в год.

Соответственно, опыт разрешения международных налоговых споров при помощи взаимосогласительной процедуры среди зарубежных государств значительно превышает опыт Российской Федерации. Большинство из государств-лидеров по участию во взаимосогласительной процедуре являются членами Европейского Союза, поэтому далее проводится анализ развития правового регулирования взаимосогласительной процедуры в Европейском Союзе. Зарубежные исследователи неоднократно обращались к исследованию правового регулирования разрешения споров государствами-членами Европейского Союза в контексте эффективности защиты прав налогоплательщиков³²¹, результаты которого представлены в настоящем параграфе.

На уровне Европейского Союза существует несколько систем разрешения международных налоговых споров: (1) двусторонние налоговые договоры, при согласовании текста которых договаривающиеся государства использовали Модельные налоговые конвенции ОЭСР и ООН, (2) Многосторонняя налоговая конвенция ОЭСР, (3)

³²⁰ Мы не анализируем показатели по проведению взаимосогласительной процедуры за 2021 год, так как Российская Федерация в 2022 году не передавала соответствующую информацию за указанный период в рамках отчетности ОЭСР. URL: <https://www1.compareyourcountry.org/map-statistics>

³²¹ Baker P., Pistone P. BEPS Action 16: The Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy under European Law in Cross-Border Situations // EC Tax Review. 2016. Vol. 25. No. 5/6. P. 335–345; Pistone P. The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union // European Tax Law. Amsterdam: Wolters Kluwer. 2018. P. 171-190; Wiertsema T. Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms: Resolving Companies Areas of Concern? // Finance and Capital Markets (formerly Derivatives & Financial Instruments). IBFD. 2017. Vol 19. No. 5; Govind S. P., Turcan L. Cross-Border Tax Dispute Resolution in the 21st century: A Comparative Study of Existing Bilateral and Multilateral Remedies // Finance and Capital Markets (formerly Derivatives & Financial Instruments). IBFD. 2017. Vol 19. No. 5. P. 1-34; Govind S. P. The New Face of International Tax Dispute Resolution: Comparing the OECD Multilateral Instrument with the EU Dispute Resolution Directive // EC Tax Review. 2018. Vol. 27. No. 6. P. 309-324; Pit H. M. Dispute Resolution in the EU. Amsterdam: IFBD. 2018. P. 187; 491. Rosenbloom D. H. Mandatory Arbitration of Disputes Pursuant to Tax Treaties: The Experience of the United States // International Arbitration in Tax Matters. Amsterdam: IFBD, 2015. P. 154.

Арбитражная конвенция ЕС, (4) Директива ЕС. С учетом того, что анализ положений Модельной налоговой конвенции ОЭСР и Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР в отношении взаимосогласительной процедуры был проведен в предыдущих параграфах настоящей работы, ниже представлен обзор наднационального регулирования Европейского Союза (пункты (3) и (4)).

3.1. Правовое регулирование Европейского Союза до имплементации Плана BEPS

Первая попытка урегулировать процедуру разрешения споров на уровне Европейского Союза была предпринята в 1976 году, когда Европейская комиссия разработала предложение для директивы об исключении двойного налогообложения в случаях распределения прибыли между ассоциированными предприятиями в разных государствах-членах Европейского Союза³²². В результате предложение Европейской комиссии было оформлено в виде Арбитражной конвенции ЕС (вместо директивы), которая была подписана 23.07.1990, а вступила в силу 01.01.1995.

Арбитражная конвенция ЕС, будучи исключенной из-под юрисдикции Суда ЕС³²³, предусматривает собственный механизм разрешения споров, который состоит из двух стадий: процедура переговоров и процедура консультативной комиссии (аналог обязательного арбитража). Среди зарубежных исследователей высказывается мнение о том, что механизм разрешения споров, предусмотренный Арбитражной конвенцией ЕС, является эффективным с точки зрения защиты прав налогоплательщиков³²⁴, поскольку предусматривает принятие окончательного и обязательного для исполнения решения по спору в течение установленных сроков.

Согласно позиции других зарубежных исследователей, в ходе практики применения Арбитражной конвенции ЕС было выявлено несколько препятствий для эффективного разрешения споров, ключевые из которых: отсутствие фиксированных сроков проведения процедуры, отсутствие у налогоплательщиков права быть услышанными и предоставлять информацию по делу, ограниченный предмет регулирования (споры по вопросам трансфертного ценообразования и споры о распределении прибыли постоянного представительства) и связанный с этим ограниченный круг налогоплательщиков, имеющих

³²² European Commission, Proposal for a Council Directive on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Transfer of Profits Between Associated Enterprises (Arbitration Procedure), COM (1976)611 final, OJ C 301/4 (21 Dec. 1976) [Electronic resource] // Official Journal of the European Union. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/transfer-pricing-and-arbitration-convention_en

³²³ Perrou K. Taxpayer Participation // Tax Treaty Dispute Resolution. Amsterdam: IBFD. 2014. P. 168

³²⁴ Perrou K. Taxpayer Participation // Tax Treaty Dispute Resolution. Amsterdam: IBFD. 2014. P. 170; Terra B., Wattel P. European Tax Law. 6th edn. Amsterdam: Wolters Kluwer. 2012. P. 708

право инициировать взаимосогласительную процедуру (физические лица исключены из перечня заявителей)³²⁵.

Согласно статистике по проведению взаимосогласительной процедуры между государствами-членами Европейского Союза на основании Арбитражной конвенции ЕС в 2018 году³²⁶ и в 2019 году³²⁷ (информация за более поздние периоды отсутствует в публичном доступе) количество неразрешенных дел в 2018 году составило 1 988, а в 2019 году – 2 084. При этом количество дел, отложенных более чем на 2 года, достигает 932 в 2018 году и 778 в 2019 году.

По смыслу Арбитражной конвенции ЕС дела, не разрешенные в течение двух лет путем переговоров между компетентными органами, должны передаваться в арбитраж³²⁸.

На основании данных статистики к основным причинам отложения рассмотрения дел на срок больше двух лет с момента инициирования взаимосогласительной процедуры относятся нахождение дела на рассмотрении в суде (275 дел в 2018 году и 272 дела в 2019 году), соглашение с налогоплательщиком (202 дела в 2018 году и 146 дел в 2019 году), ожидается обмен уведомлениями с компетентным органом договаривающегося государства (78 дел в 2018 году и 21 дело в 2019 году), дело подлежит передаче в арбитраж (45 дел в 2018 году и 42 дела в 2019 году), дело рассматривается в арбитраже (2 дела в 2018 году и 1 дело в 2019 году), иная причина (272 дела в 2018 году и 234 дела в 2019 году).

Таким образом, большая часть дел не передается в арбитраж по истечении предельного (двухлетнего) срока. Если исключить обоснованные причины отложения рассмотрения дел, как минимум еще 272 дела в 2018 году и 234 дела в 2019 году (иная причина) подлежали передаче в арбитраж, но так и не были переданы. Это означает, что с точки зрения практического применения механизмов разрешения споров на основании Арбитражной конвенции ЕС, не все споры получили эффективное разрешение и устранение

³²⁵ Ronco S. M. The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 353-354; Pit H. M. Dispute Resolution in the EU. Amsterdam: IBFD. 2018. P. 267-280; Commission Proposal for a Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the EU. Strasbourg: European Commission. 25.10.2016. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52016PC0686>

³²⁶ EU Joint Transfer Pricing Forum Overview of numbers submitted for Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention (AC) at the End of 2018. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/apa-and-map-2019-1.pdf

³²⁷ EU Joint Transfer Pricing Forum Overview of numbers submitted for Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention (AC) at the End of 2019. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-04/map_2019.docx.pdf

³²⁸ 90/436/EEC: Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises - Final Act - Joint Declarations - Unilateral Declarations. P. 13. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A41990A0436>.

двойного налогообложения в установленные сроки, поскольку не были переданы в арбитраж при наличии формальных оснований.

Наряду с Арбитражной конвенцией ЕС налогоплательщики – резиденты государств-членов Европейского Союза могут использовать иные механизмы, предусмотренные двусторонними налоговыми договорами. В этом контексте интересен пример, когда в 2017 году Суд ЕС впервые рассмотрел дело в роли арбитра на основании договора между Германией и Австрией по вопросу налогообложения процентов по именным сертификатам, приобретенным австрийской компанией Банк Австрии АГ (Bank Austria AG) у немецкого банка Ландесбанк НРВ (Landesbank NRW)³²⁹. Оба государства были согласны с юридической квалификацией спорного дохода в качестве процентов. По общему правилу, право на налогообложение процентов принадлежит государству резидентства получателя дохода, т.е. Австрии. Однако договор предусматривает исключение для дохода от прав требования при наличии участия в прибыли должника – такой доход может также облагаться в государстве источника выплаты. Стороны разошлись во мнении относительно толкования данного исключения. Германия настаивала на расширительном толковании со ссылками на национальное законодательство и судебную практику. Австрия считала, что спорный доход не подпадает под исключение.

Суд ЕС установил, что он обладает юрисдикцией принимать решения по спору на основании статьи 273 Договора о функционировании Европейского Союза, в соответствии с которой Суд ЕС уполномочен разрешать любой спор между государствами, который относится к предмету регулирования Договора, и если спор передан ему на основании специального договора между сторонами³³⁰. По существу спора Суд ЕС пришел к выводу, что исключение не распространяется на рассматриваемый доход, поскольку не доказано, что получатель дохода имеет право на долю в прибыли должника. Суд ЕС отклонил ссылки Германии на национальное законодательство и судебную практику, указав, что спор по налоговому договору необходимо разрешать на основе положений международного договора.

³²⁹ Case C-648/15, Austria v. Germany. CJEU 12 Sept. 2017. URL: http://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf?doclang=EN&text=&pageIndex=0&part=1&mode=req&docid=194281&occ=first&dir=&cid=512289

³³⁰ Ранее Суд ЕС высказывал противоположную позицию о том, что его юрисдикция не распространяется на двусторонние налоговые договоры. Например, в делах CJEU 16 July 2009, *Damseaux*, C-128/08, EU:C:2009:471, Case C-298/05 *Columbus Container Services* [2007] ECR I-10451, (paragraph 46) and order of 19 September 2012, *Levy and Sebbag*, C-540/11, not published, EU:C:2012:581. Доступ из справ.-правовой системы The Court of Justice of the European Union. <https://curia.europa.eu/>

Общий срок на разрешение спора на международном уровне занял около четырех лет. Важно, что в арбитраже двойное налогообложение было устранено, а спор фактически разрешен.

Таким образом, как показала статистика, механизм разрешения международных налоговых споров, предусмотренный Арбитражной конвенцией ЕС, не лишен недостатков и не всегда является эффективным. Как минимум, конвенция не содержит детальной регламентации процедурных сроков, оставляя многие вопросы на усмотрение компетентных органов. Положительным примером стало участие Суда ЕС в разрешении спора в роли арбитра. Из этого можно сделать вывод, что эффективность международных механизмов возрастает при наличии четких процедурных правил, в данном случае на основании которых функционирует Суд ЕС³³¹.

3.2. Правовое регулирование Европейского Союза после имплементации Плана BEPS

В целях устранения указанных выше недостатков Арбитражной конвенции ЕС, а также во многом благодаря влиянию Плана BEPS была принята Директива ЕС о механизмах разрешения налоговых споров в ЕС от 10.10.2017³³². Разрешение споров, как и в рамках Арбитражной конвенции ЕС, происходит в два этапа: процедура переговоров и обязательный арбитраж. Директива ЕС, будучи самостоятельным инструментом, в полной мере соответствует минимальному стандарту Действия 14 Плана BEPS, предложения которого отражены в последних изменениях, внесенных в 2017 году в статью 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, а также в статье 16 Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР. При этом корреспондирующие изменения в Арбитражную конвенцию ЕС не внесены³³³.

Предмет регулирования Директивы ЕС обширен и покрывает любые вопросы в области двойного налогообложения, возникающие при толковании и применении налоговых договоров, не ограничиваясь вопросами трансфертного ценообразования. Ожидается, что процедура в рамках Директивы ЕС может стать приоритетным средством

³³¹ Поленчук М. Д. Практика применения механизмов разрешения международных налоговых споров в России и ЕС // Налоговед. 2021. №4. С. 27.

³³² Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 Oct. 2017 // Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

³³³ Ronco S. M., The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 369

для разрешения споров между государствами-членами ЕС, отодвигая на второй план механизм, предусмотренный Арбитражной конвенцией ЕС³³⁴.

Круг субъектов, уполномоченных на инициирование взаимосогласительной процедуры в рамках Директивы ЕС, охватывает не только хозяйствующих субъектов, но и физических лиц. Однако постоянное представительство организации одного государства, расположенное в другом государстве, отнесено к числу заявителей только в рамках Арбитражной конвенции ЕС³³⁵.

Директива ЕС не содержит прямой ответ на вопрос относительно права инициировать процедуру разрешения спора лицами, которые напрямую не подвергаются двойному налогообложению, но которые непосредственно связаны со спором (например, компании одной группы)³³⁶. С одной стороны, Директива ЕС использует широкую формулировку для характеристики заявителя, называя его не налогоплательщиком, а пострадавшим лицом («affected person»)³³⁷. С другой стороны, подпункт «d» пункта 1 статьи 2 Директивы ЕС определяет пострадавшее лицо как лицо «чье налогообложение напрямую зависит от спорного вопроса». В литературе встречается широкая трактовка положений Директивы ЕС, согласно которой в каждом конкретном случае необходимо руководствоваться целью разрешения спора – устранить налогообложение не в соответствии с положениями договора – в связи с чем, применение Директивы ЕС обосновано, когда речь идет о согласованных действиях компаний, входящих в одну международную группу, но не обосновано если такое лицо связано со спором исключительно в силу гражданско-правовых обязательств³³⁸.

³³⁴ Рассмотрение спора на основании механизма Арбитражной конвенции ЕС может осуществляться независимо от наличия двустороннего налогового договора (Pistone P. *The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union* // *European Tax Law*. Amsterdam: Wolters Kluwer. 2018. P. 317)

³³⁵ Параграф 55 Комментариев к статье 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР указывает случай, когда у резидента третьего государства имеются постоянные представительства в обоих договаривающихся государствах, что должно учитываться при проведении взаимосогласительной процедуры. Однако это единичный случай, а не общее правило, как это предусмотрено в Арбитражной конвенции ЕС (Ismer R. *Article 25. Mutual Agreement Procedure* // К. Vogel [et al.]. *Double Taxation Conventions*. 4th ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. 2015. P. 1735)

³³⁶ Этот вопрос не урегулирован и в рамках Модельной налоговой конвенции ОЭСР (Ismer R. *Article 25. Mutual Agreement Procedure* // К. Vogel [et al.]. *Double Taxation Conventions*. 4th ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. 2015. P. 1735)

³³⁷ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. Article 3.1. P. 3. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

³³⁸ Ronco S. M. *The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes* // *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution*. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 359

Не менее важным изменением в сравнении с Арбитражной конвенцией ЕС является более детальная регламентация процедуры и сроков на каждом из этапов движения дела, что обеспечивает определенность для налогоплательщиков³³⁹.

Применительно к инициированию взаимосогласительной процедуры Директива ЕС требует, чтобы запрос направлялся одновременно в обе юрисдикции³⁴⁰, а процедура разрешения спора начинается при согласии хотя бы одного из компетентных органов³⁴¹. В литературе такое положение оценивается как направленное на обеспечение эффективности процедуры и защиту прав налогоплательщиков. Кооперативный подход со временем может стать основой для предоставления компетентным органам возможности взаимной (перекрестной) проверки действий друг друга еще до начала взаимосогласительной процедуры в качестве превентивной меры, не создавая при этом дополнительных обременений для налогоплательщика³⁴².

Формально Директива ЕС не содержит положений, препятствующих инициированию взаимосогласительной процедуры в отношении двойного налогообложения, которое может состояться в будущем. На допустимость такого толкования косвенно указывает определение двойного налогообложения для целей Директивы ЕС, которое включает в том числе «увеличение налоговых обязательств»³⁴³ наряду с доначислением налогов³⁴⁴. Если раньше государства-члены ЕС могли делать оговорку к Арбитражной конвенции ЕС и отказывать в инициировании взаимосогласительной процедуры на будущее (например, Италия), то в рамках Директивы ЕС само это право государств ставится под сомнение, поскольку пункт 1 статьи 3 содержит формулировку, согласно которой заинтересованное лицо может направить заявление «независимо от того, обращалось ли оно к средствам защиты, доступным по национальному законодательству государств-членов ЕС»³⁴⁵. Таким образом, наличие факта

³³⁹ Govind S. P. The New Face of International Tax Dispute Resolution: Comparing the OECD Multilateral Instrument with the EU Dispute Resolution Directive // *EC Tax Review*. 2018. Vol. 27. No. 6. P. 311-312

³⁴⁰ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. Article 3.1. P. 3. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

³⁴¹ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. Article 6.1a P. 6. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

³⁴² Pistone P. The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union // *European Tax Law*. Amsterdam: Wolters Kluwer. 2018. P. 353; Ronco S. M. The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes // *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution*. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 373

³⁴³ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. Article 2.1c. P. 3. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

³⁴⁴ Wilkie J. S. Article 25: Mutual Agreement Procedure - *Global Tax Treaty Commentaries* // *Global Tax Treaty Commentaries Global Topics* Amsterdam: IBFD. 2014. P. 133-138.

³⁴⁵ Ronco S. M. The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes // *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution*. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 355

налогообложения, не соответствующего договору, не является обязательным условием для инициирования взаимосогласительной процедуры. По мнению некоторых исследователей, Директива ЕС позволяет передавать споры о двойном налогообложении, которое может состояться в будущем, не только на рассмотрение в процедуру переговоров, но и в арбитраж³⁴⁶. Однако такая позиция разделяется не всеми³⁴⁷.

Пункт 3 статьи 3 Директивы ЕС подробно определяет требования к документам, прилагаемым к заявлению о проведении взаимосогласительной процедуры. В частности, предусматривается не просто раскрытие информации о фактах и обстоятельствах дела, но детализируется, что именно такая информация должна в себя включать. Уровень детализации требований к заявлению позволяет налогоплательщикам точно понимать характер и вид документации, необходимой для оперативного рассмотрения заявления без задержек на дополнительные запросы документов и информации от компетентного органа³⁴⁸. Установлены четкие сроки на дополнительные запросы компетентного органа и ответ заявителя на них, с оговоркой, что срок рассмотрения заявления исчисляется с момента получения компетентным органом дополнительной информации³⁴⁹, что исключает направление компетентным органом формальных требований в целях затягивания рассмотрения заявления по существу.

В части оснований для отказа в проведении взаимосогласительной процедуры, Директива ЕС не включает в их число вступившее в силу решение суда. Обращение налогоплательщика в национальный суд влияет лишь на порядок отсчета срока принятия решения о проведении взаимосогласительной процедуры и на приостановление срока ее проведения, которые в данном случае привязаны к дате вступления в силу решения суда, отложения или завершения дела³⁵⁰. Директива ЕС не использует абстрактное понятие «обоснованности» для целей оценки заявления, основанием для отказа в проведении взаимосогласительной процедуры является «отсутствие предмета спора»³⁵¹. Такой

³⁴⁶ Ronco S. M. The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 355

³⁴⁷ Govind S. P. The New Face of International Tax Dispute Resolution: Comparing the OECD Multilateral Instrument with the EU Dispute Resolution Directive // EC Tax Review. 2018. Vol. 27. No. 6. P. 313

³⁴⁸ Ronco S. M. The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 370; Pit H. M. Dispute Resolution in the EU. Amsterdam: IBFD. 2018. P. 267-280.

³⁴⁹ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. Article 3.5. P. 4. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

³⁵⁰ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. Article 16.3. P. 12. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

³⁵¹ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. Article 5.1b. P. 5. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

критерий представляется более объективным и не оставляет компетентным органам дискреции при решении вопроса о допуске к взаимосогласительной процедуре³⁵².

Директива ЕС предоставляет налогоплательщику дополнительные средства защиты в случае отказа компетентного органа от проведения взаимосогласительной процедуры, что исключает формальный подход к оценке заявления налогоплательщика³⁵³. Если хотя бы один компетентный орган принял заявление, но другой отказал, налогоплательщик может оспорить отказ в национальном суде или в консультативной комиссии (на международном уровне). Если ни один компетентный орган не принял заявление, налогоплательщик может оспорить отказ в национальном суде каждого из договаривающихся государств и, если суд хотя бы одного государства отменяет решение компетентного органа об отказе в проведении взаимосогласительной процедуры, проводится консультативная комиссия³⁵⁴.

Следует отметить, что эффективность обращения в национальный суд весьма спорна для налогоплательщика, так как государство в лице компетентного органа уже выразило позицию об отказе в принятии заявления. Кроме того, если оспаривать отказ в разных государствах, то возможен конфликт позиций по одному запросу. И в таких ситуациях обращение в консультативную комиссию является вполне реальной возможностью увеличить шансы налогоплательщика. В литературе указывается, что рассматриваемое правило вступает в противоречие с традиционным принципом международного права, согласно которому наибольшую защиту налогоплательщику может предоставить только государство его резидентства³⁵⁵. Но в данном случае сама возможность принятия компетентными органами обоих государств совместного решения по заявлению уже отходит от приоритетного принципа защиты налогового суверенитета государства резидентства. Это показывает, что аргумент о суверенитете уже не является преобладающим, а мнение государства резидентства – приоритетным.

В Директиве ЕС отдельное внимание уделяется соотношению международных и национальных механизмов разрешения спора³⁵⁶. С одной стороны, принятие окончательного решения по делу налогоплательщика в соответствии с национальными

³⁵² Ronco S. M. The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 377

³⁵³ Pit H. M. Dispute Resolution in the EU. Amsterdam: IBFD. 2018. P. 267-280; Govind S. P. The New Face of International Tax Dispute Resolution: Comparing the OECD Multilateral Instrument with the EU Dispute Resolution Directive // EC Tax Review. 2018. Vol. 27. No. 6. P. 313

³⁵⁴ Pistone P. The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union // European Tax Law. Amsterdam: Wolters Kluwer. 2018. P. 355-356

³⁵⁵ Ronco S. M. The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 375

³⁵⁶ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. Article 16. P. 12. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

правилами не препятствует иницированию взаимосогласительной процедуры. С другой стороны, передача дела в взаимосогласительную процедуру не приостанавливает судопроизводство или производство по административным и уголовным делам. Соответственно, цель Директивы ЕС быть максимально автономной от внутренних механизмов разрешения споров, чтобы избежать дублирования и позволить государствам договориться по существу спора независимо от решений, принятых на национальном уровне³⁵⁷.

В этом контексте Директива ЕС не регулирует вопрос о приостановлении взыскания налога на период разрешения спора на международном уровне³⁵⁸. Рекомендация о приостановлении взыскания содержится лишь в пункте «а» статьи 8 Кодекса поведения государств-членов ЕС. Отсутствие обязательного правила может привести к тому, что налогоплательщик уплатит налог дважды в двух разных государствах, а с учетом того, что, как правило, на разрешение дела на международном уровне уходит достаточно много времени, вряд ли такое обременение налогоплательщика можно считать пропорциональным³⁵⁹. Ситуация усугубляется тем, что Директива ЕС не содержит положение о праве налогоплательщика требовать компенсации за период, в течение которого он не мог пользоваться денежными средствами, которые были уплачены в бюджет до окончания взаимосогласительной процедуры.

Согласно пункту 2 статьи 4 Директивы ЕС, решение, принятое компетентными органами в рамках взаимосогласительной процедуры, обязательно для компетентных органов и налогоплательщика, если последний принял его и отказался от национальных средств защиты. Если на национальном уровне разбирательство по тому же спору уже начато, решение по взаимосогласительной процедуре становится обязательным, только если налогоплательщик представит доказательства прекращения производства по делу по локальным правилам³⁶⁰. Отказ компетентного органа в таком случае исполнить решение квалифицируется как нарушение³⁶¹.

³⁵⁷ Wilkie J. S. Article 25: Mutual Agreement Procedure - Global Tax Treaty Commentaries // Global Tax Treaty Commentaries Global Topics Amsterdam: IBFD. 2014. P. 133-138.

³⁵⁸ Pit H. M. Dispute Resolution in the EU. Amsterdam: IFBD. 2018. P. 267-280.

³⁵⁹ Ismer R. Article 25. Mutual Agreement Procedure // K. Vogel [et al.]. Double Taxation Conventions. 4th ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. 2015. P. 1735.

³⁶⁰ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. Article 4.2. P. 5. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

³⁶¹ Pistone P. The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union // European Tax Law. Amsterdam: Wolters Kluwer. 2018. P. 361; Wilkie J. S. Article 25: Mutual Agreement Procedure - Global Tax Treaty Commentaries // Global Tax Treaty Commentaries Global Topics Amsterdam: IBFD. 2014. P. 133-138; Govind S. P. The New Face of International Tax Dispute Resolution: Comparing the OECD Multilateral Instrument with the EU Dispute Resolution Directive // EC Tax Review. 2018. Vol. 27. No. 6. P. 314

В литературе высказывается замечание, что несмотря на высокий уровень детализации первого этапа взаимосогласительной процедуры в Директиве ЕС, она не определяет, каким образом компетентные органы приходят к решению по спору, оставляя этот вопрос на усмотрение компетентных органов. Это означает, что право налогоплательщика быть услышанным нарушается, поскольку он не имеет возможности присутствовать в процедуре, предоставлять доказательства или каким-либо образом контролировать процедуру³⁶².

В целом Директива ЕС значительно меньше внимания уделяет процедуре переговоров в сравнении с арбитражем. Такой вывод следует, в частности, из того, что не установлены условия для успешного проведения переговоров, это означает, что компетентные органы могут заявить о достижении соглашения, несмотря на то, что по существу спор фактически не разрешен. В зарубежных исследованиях отсутствие требований к минимальному стандарту связывается с межгосударственной природой взаимосогласительной процедуры, которая даже в рамках Директивы ЕС является способом для государств урегулировать дело независимо от юридических и фактических обстоятельств, которые принимались бы во внимание, если бы дело рассматривалось в национальном суде³⁶³. Среди существующих инструментов только Арбитражная конвенция ЕС предусматривает более высокий порог для компетентных органов по достижению соглашения в рамках взаимосогласительной процедуры, а именно, согласно пункту 1 статьи 7 неспособность достичь соглашения наступает в том случае, когда компетентные органы не могут «устранить двойное налогообложение»³⁶⁴. Несмотря на то, что такая формулировка является весьма абстрактной, тем не менее, она указывает на то, что невозможность прийти к соглашению не может быть произвольной.

В части транспарентности процедуры, несмотря на то, что Директива ЕС содержит подробные правила об уведомлении налогоплательщика об этапах взаимосогласительной процедуры, не предусмотрены правила в отношении опубликования мотивов решения, принятого компетентными органами по результатам переговоров, тем самым ограничивая право налогоплательщика знать основания, которые побудили компетентные органы

³⁶² Ronco S. M. The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 383

³⁶³ Baker P., Pistone P. BEPS Action 16: The Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy under European Law in Cross-Border Situations // EC Tax Review. 2016. Vol. 25. No. 5/6. P. 335–345; Pistone P. The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union // European Tax Law. Amsterdam: Wolters Kluwer. 2018. P. 361

³⁶⁴ Pistone P. The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union // European Tax Law. Amsterdam: Wolters Kluwer. 2018. P. 351

решить дело определенным образом³⁶⁵. Соответственно, у налогоплательщика по-прежнему нет доступных средств для активного участия в процедуре. Существует точка зрения, что такой подход обеспечивает разумный баланс между интересами пострадавшего лица и государством в лице компетентного органа, поскольку пострадавшее лицо может отказаться от результатов процедуры взаимных переговоров и использовать национальные средства защиты. По замыслу разработчиков Директивы ЕС презюмируется, что процедура переговоров соответствует целям Директивы ЕС, ведь компетентные органы действуют в наилучших интересах налогоплательщика, и только в том случае, когда она не позволила разрешить спор, нужны дополнительные права и дополнительная регламентация дальнейших действий налогоплательщика³⁶⁶.

Таким образом, очевидно, что на этапе переговоров гарантий у налогоплательщика существенно меньше, чем на этапе арбитража. Это означает, что Директива ЕС, следуя подходу Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР, направлена на усиление роли арбитража и положения налогоплательщика именно в рамках этой процедуры.

Арбитраж представлен в виде консультативной комиссии, которая наделена полномочиями (1) апелляционной инстанции в случае отказа компетентных органов в проведении взаимосогласительной процедуры, (2) компетентных органов в случае, если ими не принято решение об обоснованности заявления, (3) арбитража (квази-юрисдикционного органа), если компетентные органы по истечении установленного срока не смогли прийти к соглашению в рамках переговоров³⁶⁷. Директива ЕС содержит инструменты, направленные на противодействие намеренному затягиванию разрешения спора со стороны компетентных органов, но, в то же время, обеспечивающие защиту прав налогоплательщика. Если компетентные органы не смогли сформировать консультативную комиссию в установленный срок, налогоплательщик может обратиться в национальный суд с требованием о создании консультативной комиссии³⁶⁸.

Директива ЕС предусматривает, что по умолчанию арбитраж выносит заключение по модели независимого мнения, когда арбитры не связаны правовыми позициями

³⁶⁵ Pistone P. The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union // European Tax Law. Amsterdam: Wolters Kluwer. 2018. P. 352; Wilkie J. S. Article 25: Mutual Agreement Procedure - Global Tax Treaty Commentaries // Global Tax Treaty Commentaries Global Topics Amsterdam: IBFD. 2014. P. 133-138

³⁶⁶ Govind S. P. The New Face of International Tax Dispute Resolution: Comparing the OECD Multilateral Instrument with the EU Dispute Resolution Directive // EC Tax Review. 2018. Vol. 27. No. 6. P. 314

³⁶⁷ Ronco S. M. The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 385-386

³⁶⁸ Pistone P. The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union // European Tax Law. Amsterdam: Wolters Kluwer. 2018. P. 364

компетентных органов, а высказывают собственное независимое мнение в соответствии с фактическими обстоятельствами дела³⁶⁹.

Однако консультативная комиссия не является единственным органом, подобным арбитражу. Компетентные органы могут договориться о создании альтернативной комиссии по разрешению спора, порядок функционирования которой определяется по усмотрению компетентных органов. При передаче спора в альтернативную комиссию компетентные органы могут выбрать модель «бейсбольного» арбитража. Свобода выбора компетентных органов в механизме принятия решения и форме арбитража предполагает, что у компетентных органов есть возможность максимально приблизить второй этап разрешения спора к межгосударственному. Следует отметить, что «бейсбольный» арбитраж выглядит спорно, поскольку арбитр выбирает наилучшее предложение одного из компетентных органов, при этом финальное решение принимают сами компетентные органы, которые могут договориться об ином. Логика в передаче дела в арбитраж теряется.

Арбитраж может быть создан в форме *ad hoc* для решения конкретного дела или постоянно действующей альтернативной комиссии. Комиссия ЕС изначально была категорично настроена и предлагала существование альтернативной комиссии исключительно на основе *ad hoc*. В ходе обсуждения итогового текста Директивы ЕС некоторые государства, например, Франция и Германия, напротив, настаивали на постоянно действующем арбитраже и предлагали использовать Суд ЕС в таком качестве. В конечном счете в качестве компромисса была утверждена формулировка о возможности функционирования альтернативной комиссии в качестве постоянно действующего органа, но без ссылки на Суд ЕС³⁷⁰. Хотя потенциально государства могут договориться о наделении Суда ЕС полномочиями арбитража по налоговым вопросам в рамках двусторонних договоров, как это предусмотрено в договоре между Австрией и Германией³⁷¹.

Безусловно, арбитраж в рамках Директивы ЕС - это не классический юрисдикционный орган, у него нет строгой обязанности тщательно прорабатывать

³⁶⁹ Ismer R. Article 25. Mutual Agreement Procedure // K. Vogel [et al.]. *Double Taxation Conventions*. 4th ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. 2015. P. 1735; Wilkie J. S. Article 25: Mutual Agreement Procedure - *Global Tax Treaty Commentaries* // *Global Tax Treaty Commentaries Global Topics* Amsterdam: IBFD. 2014. P. 140-145; Pistone P. *The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union* // *European Tax Law*. Amsterdam: Wolters Kluwer. 2018. P. 368

³⁷⁰ Pit H. M. Arbitration institutes forum: The Changed Landscape of Tax Dispute Resolution Within the EU: Consideration of the Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms // *International Tax Review*. 2019. Vol. 47. No. 8/9. P. 745–759; Commission staff working document impact assessment. Accompanying the document Proposal for a Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union // *Official Journal of the European Union*. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/swd_2016_343_en.pdf

³⁷¹ Пункт 5 статьи 25 соглашения между Австрией и Германией (2000). URL: https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblPdf/2002_182_3/2002_182_3.pdf

аргументацию принятого решения, рассматривать все вопросы, поставленные налогоплательщиком в заявлении и давать комментарий по ним, запрашивать доказательства и требовать от налогоплательщика явиться в судебное заседание³⁷². Тем не менее, Директива ЕС предусматривает ряд гарантий для налогоплательщика с учетом его права на справедливое судебное разбирательство³⁷³. Среди них назначение арбитров на основе принципов независимости и беспристрастности³⁷⁴. Однако в отличие от пункта 2 статьи 20 Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР, которая требует независимости и беспристрастности от всех членов арбитражной комиссии, в состав консультативной комиссии наряду с «независимыми лицами» входят представители компетентных органов, в отношении которых не установлен аналогичный стандарт независимости и беспристрастности как в отношении «независимых лиц»³⁷⁵.

Если в иных инструментах правила функционирования арбитража согласовываются исключительно компетентными органами *ad hoc*, Директива ЕС предусматривает, что Комиссия ЕС должна разработать стандартизированные правила, но они могут применяться, только если правила функционирования *ad hoc* не приняты компетентными органами или в них урегулированы не все вопросы³⁷⁶. Несмотря на ограниченное действие стандартизированных правил, это позволит ускорить процесс согласования правил и создаст определенность в процедуре для налогоплательщиков. Однако именно компетентные органы, с учетом межгосударственной природы процедуры разрешения спора, определяют правила функционирования арбитража, которые содержат, в том числе, положение о полномочиях арбитров в отношении разрешения юридических и фактических обстоятельств дела³⁷⁷. Указанное положение критикуется зарубежными исследователями как несовместимое с арбитражем по модели «независимого мнения»³⁷⁸.

Для того чтобы заключение комиссии не зависело исключительно от информации, переданной компетентными органами, налогоплательщик должен иметь возможность

³⁷² Ismer R. Article 25. Mutual Agreement Procedure // K. Vogel [et al.]. Double Taxation Conventions. 4th ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. 2015. P. 1735.

³⁷³ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. Paragraph 9. P. 2. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

³⁷⁴ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. Article 8.4, 8.5. P. 8. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

³⁷⁵ Ronco S. M. The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 398

³⁷⁶ Pistone P. The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union // European Tax Law. Amsterdam: Wolters Kluwer. 2018. P. 366

³⁷⁷ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. Article 11.2b. P. 9. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

³⁷⁸ Ronco S. M. The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 402

представлять доказательства, знакомиться с материалами дела, раскрывать фактические обстоятельства и быть услышанным в процедуре. Директива ЕС предоставляет налогоплательщикам право представлять доказательства и присутствовать в комиссии с согласия компетентных органов или по решению комиссии³⁷⁹.

С учетом того, что правила функционирования арбитража утверждаются компетентными органами, налогоплательщики не имеют прямо предусмотренного права присутствовать в процедуре и быть услышанным даже на квази-юрисдикционном этапе разрешения спора, реализация указанных прав полностью зависит от усмотрения компетентных органов, что несопоставимо с арбитражем по модели «независимого мнения»³⁸⁰. Компенсировать данное упущение может разработка стандартизированных правил функционирования арбитража Комиссией ЕС. Тем не менее, сам факт отражения в Директиве ЕС прав пострадавшего лица в процедуре разрешения спора оценивается в литературе как большой шаг вперед³⁸¹.

После того, как комиссия примет заключение по делу, компетентные органы могут преодолеть такое заключение и договориться об ином. Это правило выглядит спорным. Компетентные органы на предыдущем этапе уже исчерпали свои возможности договориться. Если комиссия принимала заключение по модели «независимого мнения», то предполагается, что именно она беспристрастно и в духе международного права разрешила спор, а компетентные органы, следуя предоставленному им праву, в конечном итоге могут отказаться от справедливого решения. В литературе отмечается, что компетентные органы таким образом могут заведомо затягивать процедуру и умалчивать об истинных мотивах, и лишь в конце выразить свою точку зрения³⁸². При этом у налогоплательщика нет права на обжалование окончательного решения компетентных органов на международном уровне, он может отказаться от него и защищать свои права в национальном суде³⁸³.

Окончательное решение по итогам арбитража обязательно для компетентных органов и налогоплательщика, если последний его принял и отказался от национальных

³⁷⁹ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. Article 13. P. 10-11. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

³⁸⁰ Pistone P. *The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union* // *European Tax Law*. Amsterdam: Wolters Kluwer. 2018. P. 370-371

³⁸¹ Pistone P., *The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union* // *European Tax Law*. Amsterdam: Wolters Kluwer. 2018. P. 371; Govind S.P., *The New Face of International Tax Dispute Resolution: Comparing the OECD Multilateral Instrument with the EU Dispute Resolution Directive* // *EC Tax Review*. 2018. Vol. 27. No. 6. P. 322; Perrou K. *Taxpayer Rights and Taxpayer Participation in Procedures under the Dispute Resolution Directive* // *International Tax Review*. 2019. Vol.47. No. 8. P. 715–724

³⁸² Ronco S. M., *The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes* // *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution*. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 411

³⁸³ Wilkie J. S., *Article 25: Mutual Agreement Procedure - Global Tax Treaty Commentaries* // *Global Tax Treaty Commentaries Global Topics*. Amsterdam: IBFD. 2014. P. 134–138.

средств защиты. Директива ЕС предусматривает единственное исключение из этого правила - нарушение независимости арбитров. Несмотря на положительную направленность данного правила на сохранение объективности решения, тем не менее, в ситуации неисполнения решения комиссии налогоплательщик остается в состоянии неопределенности, поскольку дальнейшие его действия не урегулированы, неизвестно какими средствами в таком случае может быть разрешен спор³⁸⁴.

Наряду с Многосторонней налоговой конвенцией ОЭСР³⁸⁵ и Образцом взаимного соглашения ОЭСР об арбитраже³⁸⁶ Директива ЕС предусматривает, что окончательное решение не имеет силу прецедента³⁸⁷. Вместе с тем на этапе арбитража компетентные органы обязаны обеспечить опубликование окончательного решения. Ранее лишь Образец взаимного соглашения ОЭСР об арбитраже содержал рекомендацию по опубликованию решения арбитров, если оно было принято по модели независимого мнения, в краткой и обезличенной форме при наличии согласия компетентных органов и налогоплательщика³⁸⁸. Как указывается в литературе, разработчики Директивы ЕС исходили из того, что, по общему правилу, при рассмотрении дел компетентные органы должны быть последовательными, однако не исключено, что на квази-юрисдикционном этапе могут вырабатываться особые позиции применительно к конкретным фактическим обстоятельствам и в этом случае опубликование окончательного решения по делу позволит налогоплательщикам, столкнувшимся с аналогичной ситуацией, полагаться на позиции, выработанные по уже разрешенным делам и заранее предполагать исход спора³⁸⁹.

Недостатком является то, что Директива ЕС не предусматривает опубликование мнения арбитров, речь идет только об окончательном решении, согласованном компетентными органами, но если они решили отступить от мнения арбитров, то нет возможности узнать позицию арбитров, источники, которыми они руководствовались, а также понять, была ли принята, в конечном счете, их позиция или нет.

Несмотря на некоторые замечания, которые высказываются зарубежными авторами, в целом Директива ЕС содержит самое подробное регулирование взаимосогласительной

³⁸⁴ Mooij H., MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution. 2020. P. 276

³⁸⁵ Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS. Article 23.2(c). P. 34. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>

³⁸⁶ Annex Sample mutual agreement on arbitration. Article 4.5. Arbitration process. // Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. 2017. P. 1232. C(25)-54. URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

³⁸⁷ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. Article 15.4. P. 11-12. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

³⁸⁸ Annex Sample mutual agreement on arbitration. Article 5.6. Optional Arbitration process. // Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. OECD Publishing. 2017. P. 1233. C(25)-55. URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

³⁸⁹ Pistone P., The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union // European Tax Law. Amsterdam: Wolters Kluwer. 2018. P. 374

процедуры и предоставляет налогоплательщику сильные средства защиты в случае нарушения требований Директивы ЕС в сравнении с иными инструментами.

Кроме того, Директива ЕС впервые предусматривает, что механизмы разрешения международных налоговых споров основаны на праве налогоплательщика на справедливое судебное разбирательство, установленном статьей 47 Хартии ЕС об основных правах³⁹⁰. Как отмечает К.А. Пономарева, в контексте принципов Хартии ЕС важно обеспечить эффективное участие заинтересованных лиц в таких процедурах, исключая их только при наличии четкой и уважительной причины³⁹¹.

Стандарты права на справедливое судебное разбирательство заложены Директивой ЕС, главным образом, в арбитражную процедуру, среди них назначение арбитров на основе принципа независимости и беспристрастности, установление четких сроков на каждый этап арбитражной процедуры, право налогоплательщика присутствовать в процедуре и предоставлять доказательства, информирование налогоплательщика об окончательном решении по делу. Однако, поскольку арбитраж по-прежнему является лишь частью взаимосогласительной процедуры, а не самостоятельным средством разрешения спора, на данном этапе нет оснований сравнивать арбитраж с классическим судопроизводством.

Применение стандарта защиты прав налогоплательщиков в соответствии со статьей 6 ЕКПЧ при разрешении международных налоговых споров в рамках взаимосогласительной процедуры на основании Директивы ЕС позволяет прийти к следующим выводам:

– *Право на доступ к правосудию*: доступ налогоплательщика к взаимосогласительной процедуре зависит от усмотрения компетентных органов. Однако Директива ЕС содержит положения, позволяющие компенсировать указанный недостаток. Директива ЕС обеспечивает взаимный контроль компетентных органов при рассмотрении заявления налогоплательщика, а также предусматривает контроль за поведением компетентных органов со стороны национального суда или консультативной комиссии.

– *Право на суд, созданный на основании закона*: процедурные правила проведения переговоров не регламентированы в Директиве ЕС, они подлежат согласованию между компетентными органами. Процедурные правила проведения арбитража также подлежат согласованию между компетентными органами, однако Директива ЕС предусматривает возможность разработки стандартизированных правил Комиссией ЕС.

³⁹⁰ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. Paragraph 9. P. 2. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

³⁹¹ Пономарева К. А. Обсерватория IBFD: общие тенденции защиты прав налогоплательщиков на примере 2020 года / К. А. Пономарева // Налоговед. 2021. №10. С. 86.

– *Право на независимый и беспристрастный суд*: гарантии независимости и беспристрастности, установленные при проведении арбитража ниже гарантий в рамках Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР, поскольку не предусматривают требования независимости и беспристрастности в отношении компетентных органов, которые входят в состав консультативной комиссии наряду с независимыми лицами. Аналогичные гарантии при проведении переговоров не предусмотрены.

– *Право сторон лично присутствовать в процессе, состязательность, право на равенство сторон, право на публичное разбирательство*: Директива ЕС не регламентирует права налогоплательщиков при проведении переговоров, на данном этапе взаимосогласительной процедуры объем прав налогоплательщика зависит от усмотрения компетентных органов. В арбитраже налогоплательщик вправе присутствовать при рассмотрении дела, знакомиться с доказательствами и представлять позицию с согласия компетентных органов или по решению консультативной комиссии. Дополнительно предусмотрена возможность формирования альтернативной комиссии в формате постоянно действующего арбитража с расширенным объемом прав налогоплательщика.

– *Право на разумный срок разбирательства*: положения Директивы ЕС содержат предсказуемые сроки для проведения каждого из этапов взаимосогласительной процедуры. Дополнительно предусмотрен контроль национального суда в целях предупреждения искусственного затягивания сроков проведения взаимосогласительной процедуры со стороны компетентных органов.

– *Право на получение мотивированного судебного решения*: Директива ЕС не устанавливает обязанность компетентных органов обеспечить ознакомление налогоплательщика с позициями сторон, положенными в основу решения, принятого по результатам проведения взаимосогласительной процедуры, данное право может быть согласовано компетентными органами в индивидуальном порядке. Несмотря на то, что Директива ЕС предусматривает опубликование решения арбитражной комиссии, мнение арбитров не публикуется.

– *Право на окончательное решение суда (принцип правовой определенности)*: Директива ЕС не содержит гарантию достижения компетентными органами соглашения по результатам проведения взаимосогласительной процедуры. Однако в случае урегулирования спора решение компетентных органов является окончательным и дальнейшему обжалованию не подлежит.

– *Право на исполнение решения суда*: в случае разрешения спора во взаимосогласительной процедуре решение компетентных органов является обязательным

для исполнения договаривающимися государствами, за исключением случая нарушения независимости арбитров.

Таким образом, концептуально взаимосогласительная процедура в рамках Директивы ЕС следует подходу Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР, предполагая, что реализация налогоплательщиком гарантий права на справедливое судебное разбирательство преимущественно зависит от усмотрения компетентных органов. Однако разработчики Директивы ЕС учли недостатки подхода ОЭСР и предусмотрели ряд правил в сторону защиты прав налогоплательщика, которые в перспективе могут стать основой для дальнейшего развития арбитража путем трансформации из сугубо межгосударственного инструмента в институт, где налогоплательщик будет участвовать в процедуре разрешения международного налогового спора с компетентными органами на равных.

§4. Гарантии защиты прав налогоплательщиков в рамках взаимосогласительной процедуры в Российской Федерации

Все двусторонние налоговые соглашения об избежании двойного налогообложения Российской Федерации содержат положение о взаимосогласительной процедуре. Возможность проведения арбитража была предусмотрена только договором с Нидерландами (до его денонсации).

Согласно статистике ОЭСР в отношении участия Российской Федерации во взаимосогласительных процедурах за 2016-2020 годы³⁹², в среднем во взаимосогласительную процедуру передается 8 новых дел в год. По итогам 2020 года Российская Федерация вошла в пятерку юрисдикций с наименьшим количеством дел, переданных во взаимосогласительную процедуру, наряду с Турцией (9 дел), Аргентиной (5 дел), Бразилией (4 дела) и Саудовской Аравией (3 дела).

По данным ОЭСР основными партнерами Российской Федерации по взаимосогласительной процедуре являются Италия и Германия, на них приходится более 5 дел за анализируемый период³⁹³. Известно, что в разный период времени среди других партнеров Российской Федерации по взаимосогласительной процедуре также были Австрия, Дания, Нидерланды, Швеция, Швейцария, Турция, Великобритания, США и Финляндия³⁹⁴.

³⁹² 2021 Mutual Agreement Procedure Statistics. URL: <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>

³⁹³ Overview of MAP partners (only for cases started as from 1 January 2016). P. 2. URL: <https://www.oecd.org/tax/dispute/2020-map-statistics-russia.pdf>

³⁹⁴ Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Russian Federation (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14 // OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. 2021. P. 13. URL: <https://doi.org/10.1787/fe683c93-en>

В отчете ОЭСР указано, что средняя продолжительность разрешения споров соответствует рекомендуемому ОЭСР сроку (24 месяца) и составляет 14,6 месяцев³⁹⁵. Однако в действительности есть дела, выходящие за пределы указанного срока, а многие дела не достигли стадии переговоров.

За анализируемый период рассмотрено всего 6 из 39 дел. В 2016 году инициировано 2 дела, но разрешено только одно³⁹⁶. По второму делу Российская Федерация выразила позицию в ответ на запрос партнера лишь в октябре 2020 года³⁹⁷.

По состоянию на 2020 год было не решено 2 дела, инициированных до 2016 года³⁹⁸. Государства-партнеры отмечают, что письма о проведении взаимосогласительной процедуры по указанным делам были направлены Российской Федерации в 2000 году по одному делу и в 2012 году по второму делу. Не получив ответа, государства-партнеры были вынуждены закрыть эти дела по основанию «отсутствия достигнутого соглашения по результатам взаимосогласительной процедуры». В отчете ОЭСР Российская Федерация сослалась на отсутствие необходимых документов по данным делам. Однако причины столь длительной задержки во взаимодействии с партнерами не уточняются³⁹⁹.

На основании ответов партнеров Российской Федерации (информация о респондентах не раскрывается) в рамках отчетности ОЭСР об имплементации Действия 14 Плана BEPS от 18 октября 2021 года можно сделать вывод, что взаимодействие с Российской Федерацией по вопросам проведения взаимосогласительной процедуры является крайне противоречивым⁴⁰⁰. Одни партнеры характеризуют взаимодействие в положительном ключе, как оперативное и своевременное, но некоторые партнеры отмечают безуспешные попытки привлечь Российскую Федерацию к переговорному процессу, формальные отказы Российской Федерации от проведения переговоров без указания обоснованных причин, затягивание сроков ответов на запросы о проведении переговоров и сроков в выражении позиции по запросам.

³⁹⁵ Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Russian Federation (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14 // OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. 2021. P. 54. URL: <https://doi.org/10.1787/fe683c93-en>

³⁹⁶ Russia - 2017 MAP Statistics. URL: <https://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Russia.pdf>

³⁹⁷ Article 201. Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Russian Federation (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14 // OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. 2021. P. 60. URL: <https://doi.org/10.1787/fe683c93-en>

³⁹⁸ Mutual Agreement Procedure Statistics per jurisdiction for 2020. URL: <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2020-per-jurisdiction-all.htm>

³⁹⁹ Paragraph. 192-193, 198-200. Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Russian Federation (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14 // OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. 2021. P. 58-60. URL: <https://doi.org/10.1787/fe683c93-en>

⁴⁰⁰ Paragraph. 189-205. Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Russian Federation (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14 // OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. 2021. P. 58-61. URL: <https://doi.org/10.1787/fe683c93-en>

За период 2016-2020 годы из 39 дел, переданных во взаимосогласительную процедуру, 19 дел относятся к вопросам трансфертного ценообразования и 20 дел – к иной категории вопросов. При этом из 6 разрешенных дел 5 дел относятся к вопросам трансфертного ценообразования и одно дело – к иной категории вопросов. Это указывает на то, что процесс переговоров проходит быстрее по вопросам трансфертного ценообразования по сравнению с иными вопросами.

В части результатов взаимосогласительной процедуры по разрешенным делам лишь одно дело разрешено в рамках переговоров, но решение по данному делу не требовало исполнения со стороны Российской Федерации⁴⁰¹. В остальных случаях двойное налогообложение устранено на национальном уровне (3 дела) либо запрос налогоплательщика оставлен без рассмотрения (2 дела).

Таким образом, в рамках анализируемого периода нет возможности оценить эффективность для Российской Федерации взаимосогласительной процедуры как международного механизма, предполагающего выработку совместной правовой позиции с партнером в рамках переговорного процесса. Однако очевидно, что на данном этапе есть пробелы в части взаимодействия Российской Федерации с партнерами по вопросам проведения переговоров.

4.1. Правовое регулирование Российской Федерации до имплементации Плана BEPS

До 2019 года национальное правовое регулирование вопросов, связанных с проведением взаимосогласительной процедуры, ограничивалось информационным письмом Министерства финансов РФ, в котором указывалось, куда обращаться с заявлением, и содержалось требование о наличии подтверждающих документов⁴⁰². Отдельные аспекты порядка проведения взаимосогласительной процедуры разъяснялись в адресных письмах Министерства финансов РФ, например, примерный перечень подтверждающих документов⁴⁰³.

Мы смогли обнаружить 10 писем Министерства финансов РФ за период до имплементации Российской Федерацией Плана BEPS⁴⁰⁴ и 7 писем Министерства финансов

⁴⁰¹ Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Russian Federation (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14 // OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. 2021. P.69. URL: <https://doi.org/10.1787/fe683c93-en>

⁴⁰² Проведение взаимосогласительной процедуры: Министерство финансов Российской Федерации. URL: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2012/03/Provedenie_vzaimosoglasitelnoy_protседury.pdf

⁴⁰³ Письмо Министерство финансов РФ от 24.04.2018 №03-08-05/27645. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴⁰⁴ Письма Министерства финансов РФ от 21.02.2019 № 03-08-05/11397, от 19.02.2019 №03-08-05/10537, от 17.01.2017 № 03-08-05/1540, от 17.11.2016 №03-08-05/67765, от 05.07.2016 №03-08-05/39121, от 30.10.2015 №03-04-05/62754, от 16.07.2015 №03-08-17/40834, от 13.11.2013 №03-08-05/48498, от 05.09.2012 №03-08-05, от 10.04.2009 №03-08-05/1. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

РФ за период с мая 2019 года по март 2023 года (с момента ратификации Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР по дате подготовки настоящей работы)⁴⁰⁵, которые относятся к взаимосогласительной процедуре по конкретному спору:

– определены случаи, в которых заявление налогоплательщика о проведении взаимосогласительной процедуры не прошло тест «обоснованности»: не предоставлена необходимая информация и документы⁴⁰⁶, отсутствует нарушение или угроза нарушения прав налогоплательщика⁴⁰⁷, пропуск трехлетнего срока для обращения⁴⁰⁸, обращение в Министерство финансов РФ налоговым нерезидентом (при наличии спора о налоговом статусе заявителя)⁴⁰⁹;

– опубликовано соглашение, достигнутое компетентными органами по результатам взаимосогласительной процедуры⁴¹⁰;

– опубликовано уведомление налогоплательщика о направлении заявления о проведении взаимосогласительной процедуры в компетентный орган договаривающегося государства⁴¹¹.

Из приведенных писем Министерства финансов РФ следует, что на практике тест «обоснованности» заявления налогоплательщика применяется на основании оценки объективных показателей. Однако транспарентность проведения процедуры и принятого соглашения отсутствует. Об этом свидетельствует сравнение количества опубликованных решений и уведомлений налогоплательщиков о промежуточных этапах взаимосогласительной процедуры с данными статистики ОЭСР.

В рассматриваемый период Российская Федерация также участвовала во взаимосогласительных процедурах по спорам о толковании и применении налоговых договоров. В отличие от споров по конкретному делу соглашения по вопросам толкования и применения налоговых договоров, по общему правилу, публикуются и доступны для

⁴⁰⁵ Письма Министерства финансов РФ от 12.09.2022 №03-08-05/88695, от 30.08.2022 №03-08-05/84333, от 21.01.2022 №03-08-05/3702, от 08.12.2021 №03-08-05/99621, от 02.11.2021 №03-08-05/88941, от 03.06.2021 №03-08-05/43246, от 28.05.2021 №03-08-05/41565. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴⁰⁶ Письма Министерства финансов РФ от 12.09.2022 №03-08-05/88695, от 30.08.2022 №03-08-05/84333, от 08.12.2021 №03-08-05/99621, от 02.11.2021 №03-08-05/88941, от 03.06.2021 №03-08-05/43246, от 28.05.2021 №03-08-05/41565, от 21.02.2019 №03-08-05/11397, от 17.01.2017 №03-08-05/1540. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴⁰⁷ Письма Министерства финансов РФ от 19.02.2019 №03-08-05/10537 и от 10.04.2009 №03-08-05/1. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴⁰⁸ Письма Министерства финансов РФ от 17.11.2016 №03-08-05/67765 и от 05.07.2016 №03-08-05/39121. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴⁰⁹ Письма Министерства финансов РФ от 30.10.2015 №03-04-05/62754 и от 16.07.2015 №03-08-17/40834. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴¹⁰ Письмо Министерства финансов РФ от 13.11.2013 №03-08-05/48498. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴¹¹ Письма Министерства финансов РФ от 21.01.2022 №03-08-05/3702, от 05.09.2012 №03-08-05. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

ознакомления. Нам удалось найти 12 писем Министерства финансов РФ до имплементации Плана BEPS и 1 письмо Министерства финансов РФ за период с мая 2019 года по март 2023 года по указанному виду международных налоговых споров, в которых выражена согласованная позиция компетентных органов⁴¹² либо намерение направить запрос в компетентный орган договаривающего государства⁴¹³.

Необходимо отметить, что в ряде писем Министерства финансов РФ и налоговых служб содержится ссылка на результаты взаимосогласительной процедуры по вопросу толкования и применения положений договора, однако текст достигнутого соглашения не опубликован⁴¹⁴. Интерес представляет письмо Министерства финансов РФ от 11.08.2016 №03-08-05/46998, в котором указано, что между Министерством финансов РФ и Министерством финансов Республики Кипр достигнуто общее понимание в отношении условия о минимальной доле участия в капитале, соблюдение которого необходимо для применения пониженной налоговой ставки в отношении дивидендов. При этом Министерство финансов РФ выразило позицию, что Меморандум, подписанный компетентными органами по итогам консультаций, не содержит согласованную позицию (официальное толкование, подлежащее единообразному применению в обоих государствах) по применению спорного положения, поэтому не подлежит официальной публикации.

Представляется, что в данном письме прослеживается логическое противоречие первого и второго тезиса. В случае, если стороны достигли общее понимание, которое Министерство финансов РФ доводит до контролирующих органов в целях применения при решении вопросов о налогообложении в отношении конкретных налогоплательщиков в соответствии с положениями данного договора, текст Меморандума подлежит официальному опубликованию.

⁴¹² Письма Министерства финансов РФ от 30.04.2019 №03-08-05/31941, от 27.07.2017 №03-08-05/87438, от 19.09.2017 №03-08-05/60364, от 30.08.2017 №03-08-05/55596, от 06.12.2016 №03-08-05/72610, от 25.02.2015 №03-08-13/9297, от 04.03.2013 №03-08-05/6423, от 26.06.2012 №03-08-13, от 11.01.2011 №03-08-05. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». обмен письмами между компетентными органами РФ и Республики Беларусь от 11.02.2011 №4-1-16/783 и от 29.03.2011 №03-08-06/Беларусь. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴¹³ Письма Министерства финансов РФ от 04.05.2021 №03-08-19/35189, 10.05.2016 №03-08-05/26689, от 20.02.2016 №03-08-05/9627. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴¹⁴ Например, в письме Министерства финансов РФ от 30.04.2019 №03-08-05/31941 указано, что по результатам взаимосогласительной процедуры, проведенной между компетентными органами Российской Федерации и Республики Беларусь, завершённой в 2005 году, была достигнута договоренность о понимании термина «предприятие». В письме УФНС России по г. Москве от 10.02.2012 №16-15/011596@ и пункте 3 письма Министерства финансов РФ от 25.08.2006 №03-03-04/4/141 указано, что Министерство финансов РФ на взаимной основе согласовало с компетентными органами ряда государств процедуру принятия официальных сертификатов, подтверждающих постоянное местопребывание (резидентство) без легализации или апостилирования.

В соответствии со статьей 30 Федерального закона от 15.07.1995 №101-ФЗ «О международных договорах Российской Федерации» вступившие в силу для Российской Федерации международные договоры подлежат официальному опубликованию⁴¹⁵. Основываясь на данном требовании суды приходят к выводу, что по смыслу правовой определенности «для того чтобы правовой акт мог непосредственно создавать права и обязанности физических и юридических лиц, он должен быть доступен для заинтересованного лица. Только в этом случае лицо может соотносить свое поведение с соответствующей правовой нормой, предвидеть для себя последствия, которые повлечет ее неисполнение»⁴¹⁶.

Разъяснения, которые содержатся в Меморандуме, относятся к основным средствам толкования международного договора по смыслу подпункта «а» пункта 3 статьи 31 Венской конвенции о праве международных договоров от 23 мая 1969 года. Соответственно, такие разъяснения неразрывно связаны с договором, к которому они относятся, и могут рассматриваться в качестве регулятора общественных отношений, имеющего нормативный характер. Аналогичная позиция была выражена Конституционным Судом РФ применительно к актам информационно-разъяснительного характера Федеральной налоговой службы РФ: «в силу принципа ведомственной субординации налоговые органы обязаны в правоотношениях с налогоплательщиками руководствоваться исходящими от Федеральной налоговой службы РФ разъяснениями норм налогового законодательства, поэтому такие акты опосредованно, через правоприменительную деятельность должностных лиц налоговых органов, приобретают обязательный характер для неопределенного круга налогоплательщиков»⁴¹⁷.

С учетом приведенных положений мы полагаем, что на Меморандумы о взаимопонимании в полной мере распространяются требования федерального законодательства об официальном опубликовании. В случае, если, по мнению Министерства финансов РФ, спор о толковании был разрешен частично, текст Меморандума должен быть опубликован в соответствующей части. В противном случае, если позиция сторон не согласована, отсутствуют основания для применения положений Меморандума полностью либо в части при налогообложении налогоплательщиков.

⁴¹⁵ Федеральный закон от 15.07.1995 №101-ФЗ (ред. от 08.12.2020) «О международных договорах Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 1995. № 29. ст. 2757

⁴¹⁶ Постановление Президиума ВАС РФ от 21.12.2004 №9366/04 по делу №А14-1469-03/50/13. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»; Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 04.04.2008 по делу №А55-1523/2007. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴¹⁷ Пункт 3 Постановления Конституционного Суда РФ от 31.03.2015 №6-П. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Всего по состоянию на март 2023 года (дата подготовки настоящей работы) нам удалось обнаружить в публичном доступе 52 дела, в которых суды при рассмотрении международных налоговых споров обращались к результатам взаимосогласительной процедуры по спорам о толковании или применении налоговых договоров. Указанные дела посвящены рассмотрению таких вопросов как толкование понятия «прямое вложение в капитал» для целей применения льготной налоговой ставки по дивидендам, оформление сертификатов налогового резидентства, распространение положений договора на единый социальный налог, соотношение национальных правил «тонкой капитализации» с положениями договора. При этом среди приведенных примеров отсутствуют дела, в которых суд отказал в применении разъяснений, согласованных компетентными органами в рамках взаимосогласительной процедуры. Перечень дел приведен в Таблице 7 ниже.

Таблица 7. Судебная практика по применению соглашений, принятых в рамках взаимосогласительной процедуры по спорам о толковании или применении международных налоговых договоров

№	Предмет взаимосогласительной процедуры	Реквизиты судебного решения
1	Оформление сертификатов налогового резидентства	Постановление ФАС Московского округа от 15.02.2013 по делу №А40-59278/12-91-332
2		Постановление 9 ААС от 23.01.2017 по делу №А40-144798/16
3		Постановление 9 ААС от 19.12.2016 по делу №А40-131557/16
4		Постановление 9 ААС от 24.11.2016 по делу №А40-124556/16
5		Постановление 9 ААС от 16.11.2016 по делу №А40-124561/16
6		Постановление 9 ААС от 19.10.2016 по делу №А40-82684/16
7		Постановление 9 ААС от 30.09.2016 по делу №А40-39507/16
8		Постановление 9 ААС от 12.09.2016 по делу №А40-71735/16
9		Постановление 9 ААС от 01.09.2016 по делу №А40-47944/16
10		Постановление 9 ААС от 15.08.2016 по делу №А40-31965/16
11		Постановление 9 ААС от 17.09.2007 по делу №А40-11087/07-75-65
12		Постановление ФАС Поволжского округа от 02.10.2007 по делу №А55-1523/07
13		Постановление 9 ААС от 15.10.2007 по делу №А40-34343/06-129-244
14	Соотношение национальных правил	Постановление 8 ААС от 18.02.2014 по делу №А81-1195/2013

№	Предмет взаимосогласительной процедуры	Реквизиты судебного решения
15	«тонкой капитализации» с положениями налоговых договоров	Постановление АС Московского округа от 25.03.2016 по делу №А40-25939/15
16		Постановление 14 ААС от 12.05.2015 по делу №А52- 3366/2014
17	Распространение положений налогового договора на единый социальный налог	Постановление 9 ААС от 27.04.2010 по делу №А40- 107254/09-20-858
18	Толкование понятия «прямое вложение в капитал» для целей применения льготной налоговой ставки по дивидендам	Решение АС Владимирской области от 30.06.2020 по делу № А11-5882/2017
19		Постановление 9 ААС от 23.01.2019 по делу №А40- 58416/18
20		Определение Верховного Суда РФ от 27.06.2018 №308-КГ18-8068 по делу №А53-25996/2015
21		Постановление АС Уральского округа от 20.11.2017 по делу №А76-20508/2016
22		Определение Верховного Суда РФ от 25.12.2017 №304-КГ17-19528 по делу №А27-16584/2016
23		Решение АС Владимирской области от 30.12.2016 по делу № А14-10190/2014
24		Определение Верховного Суда РФ от 25.12.2017 №304-КГ17-17349 по делу №А27-20527/2015
25		Постановление АС Волго-Вятского округа от 10.10.2016 по делу №А29-6805/2015
26		Решение АС Челябинской области от 08.06.16 по делу № А76 -26046/2015
27		Постановление АС Московской области от 05.04.2016 по делу №А40-211402/2014
28	Определение Верховного Суда РФ от 27.07.2016 №308-КГ16-8039 по делу №А53-17372/2015	
29	Определение Верховного Суда РФ от 26.04.2016 №304-КГ16-3064 по делу №А45-5359/2015	
30	Постановление АС Московской области от 05.04.2016 по делу №А40-211402/2014	
31	Постановление АС Уральского округа от 27.07.2015 по делу №А60-49540/2014	
32	Решение АС г. Москвы от 05.06.2015 по делу №А40- 135737/14	
33	Постановление АС Западно-Сибирского округа от 26.06.2015 по делу №А75-7491/2014	
34	Определение Верховного Суда РФ от 21.12.2015 №310-КГ15-17102 по делу №А14-13723/2013	
35	Постановление ФАС Московского округа от 16.07.2014 по делу №А40-82571/13	
36	Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 03.06.2014 по делу №А19-3772/2013	
37	Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 06.02.2014 по делу №А19-2735/2013	

№	Предмет взаимосогласительной процедуры	Реквизиты судебного решения
38		Постановление ФАС Московского округа от 16.07.2013 по делу №А40-72223/12-90-385
39		Определение ВАС РФ от 04.10.2013 №ВАС-9469/13 по делу №А68-7455/2012
40		Постановление 9 ААС от 28.08.2012 по делу №А40-57772/12-99-332
41		Постановление 15 ААС от 21.02.2012 по делу №А53-8947/2011
42		Постановление ФАС Уральского округа от 15.09.2011 по делу №А50-916/2011
43		Постановление 9 ААС от 22.06.2011 по делу №А40-4795/11-140-20
44		Постановление ФАС Уральского округа от 24.05.2011 по делу №А60-28375/2010-С6
45		Постановление ФАС Московского округа от 31.03.2011 по делу №А40-59648/10-129-325
46		Постановление ФАС Московского округа от 25.03.2011 по делу №А40-59653/10-35-327
47		Определение ВАС РФ от 06.06.2012 №ВАС-3328/12 по делу №А53-19232/2010
48		Постановление ФАС Московского округа от 25.03.2011 по делу №А40-59653/10-35-327
49		Постановление 18 ААС от 30.07.2010 по делу №А07-1950/2010
50		Постановление 18 ААС от 12.07.2010 по делу №А07-1958/2010
51		Постановление 9 ААС от 22.09.2008 по делу №А40-27878/08-87-71
52		Определение Верховного Суда РФ от 16.09.2019 №305-ЭС19-14537 по делу №А40-66788/2018

Мы также нашли два дела в судебной практике, в которых рассматривался вопрос о порядке исполнения соглашения, достигнутого компетентными органами по результатам взаимосогласительной процедуры при рассмотрении спора по конкретному делу.

25 февраля 2019 года Арбитражным судом Северо-Западного округа было принято постановление по делу №А42-2441/2017 на основании заявления ООО «МАГЭ»⁴¹⁸, по обстоятельствам которого общество предоставляло персонал норвежской компании для выполнения геофизических работ на континентальном шельфе Норвегии и как налоговый агент уплачивало НДФЛ в бюджет Российской Федерации с сумм заработной платы работников. Когда общество получило письмо от налоговых органов Норвегии о

⁴¹⁸ Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 25.02.2019 по делу №А42-2441/2017 (Определением Верховного Суда РФ от 01.08.2019 отказано в передаче дела на рассмотрение в Судебную коллегия Верховного Суда РФ). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

необходимости уплаты подоходного налога в Норвегии, общество обратилось в Министерство финансов РФ с заявлением о проведении взаимосогласительной процедуры. По результатам переговоров компетентные органы Российской Федерации и Норвегии пришли к соглашению, что общество обязано уплатить подоходный налог в Норвегии, так как при выполнении работ за пределами территориального моря статья 15 договора о налогообложении заработной платы не применяется. Также компетентные органы согласовали применение положений договора, регулирующих устранение двойного налогообложения⁴¹⁹. Уплатив налог в Норвегии, общество, как налоговый агент, обратилось в налоговый орган Российской Федерации за возвратом излишне уплаченного налога на основании положений договора с Норвегией о зачете сумм налога, уплаченных за рубежом. Однако получило отказ, поскольку за возвратом налога может обратиться только налогоплательщик.

Суд занял позицию налогового органа, указав, что несмотря на уплату обществом налога в Норвегии за счет собственных денежных средств, правила о зачете и возврате излишне уплаченного налога не распространяются на налогового агента, поскольку в данном случае денежные средства перечислены в бюджеты разных стран.

В данном деле взаимосогласительная процедура не привела к устранению двойного налогообложения в результате невозможности исполнения достигнутого соглашения в силу положений национального законодательства. По нашему мнению, причиной неэффективности взаимосогласительной процедуры стала несогласованность порядка инициирования взаимосогласительной процедуры, который не определял заявителя, и порядка исполнения соглашения. Если обратиться за исполнением соглашения может только налогоплательщик, то инициировать взаимосогласительную процедуру также должен налогоплательщик.

В Постановлении Арбитражного суда Уральского округа от 2 ноября 2015 по делу №А50-19094/2014 на основании заявления ООО «Ай Ди Эс навигатор» предусмотрено, что в рамках взаимосогласительной процедуры между Российской Федерацией и Казахстаном достигнуто соглашение о том, что деятельность общества не приводит к возникновению постоянного представительства на территории Казахстана. На этом основании суд признал, что контрагент общества безосновательно удержал корпоративный подоходный налог из суммы вознаграждения и перечислил его в Казахстан⁴²⁰. Однако в данном случае возник

⁴¹⁹ Письмо Министерства финансов России от 13.11.2013 №03-08-05/48498. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴²⁰ Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 02.11.2015 по делу №А50-19094/2014 (Определением Верховного Суда РФ от 22.03.2016 №309-ЭС15-19981 отказано в передаче дела №А50-

гражданско-правовой спор о взыскании убытков, которые были получены в результате излишне уплаченного налога в Казахстане, а не в Российской Федерации.

Таким образом, до имплементации Плана BEPS в правовом регулировании Российской Федерации существовал вакуум, который приводил к тому, что взаимосогласительная процедура не рассматривалась налогоплательщиками в качестве эффективного средства защиты, что подтверждает статистика ОЭСР. В то же время в этот период Российская Федерация активно участвовала во взаимосогласительной процедуре по спорам о толковании и применении налоговых договоров.

4.2. Правовое регулирование Российской Федерации после имплементации Плана BEPS

Начало имплементации Российской Федерацией Плана BEPS связано с ратификацией в мае 2019 года Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР⁴²¹, в рамках которой Российская Федерация приняла обязательства по совершенствованию взаимосогласительной процедуры (так называемый «минимальный стандарт»), но отказалась от применения арбитража⁴²².

Во исполнение принятых международных обязательств началась работа по разработке национального регулирования проведения взаимосогласительной процедуры. Федеральным законом от 29.09.2019 №325-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» внесены поправки в Налоговый кодекс РФ, которыми урегулированы общие вопросы, связанные с проведением взаимосогласительной процедуры⁴²³. Примечательно, что итоговый текст закона претерпел существенные изменения по сравнению с первоначальным законопроектом⁴²⁴. Законодатель отказался от детальной регламентации процедуры в Налоговом кодексе РФ, оставив на усмотрение Министерства финансов РФ определение порядка и сроков представления заявления о проведении взаимосогласительной процедуры и рассмотрения указанного заявления Министерством финансов РФ, с учетом положений международных договоров Российской Федерации.

19094/2014 в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴²¹ Федеральный закон от 01.05.2019 №79-ФЗ «О ратификации многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения» // Собрание законодательства РФ. 2019. №18. ст. 2203

⁴²² Russian Federation. Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature. URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-russia.pdf>

⁴²³ Федеральный закон от 29.09.2019 №325-ФЗ (ред. от 14.07.2022) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2019. №39. ст. 5375

⁴²⁴ Законопроект №720839-7 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части реализации отдельных положений основных направлений налоговой политики)». URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/720839-7>

В соответствии с полномочиями, предоставленными Налоговым кодексом РФ, Министерство финансов РФ утвердило Приказ от 11.06.2020 №102н «Об утверждении Порядка и сроков представления и рассмотрения заявления о проведении взаимосогласительной процедуры в соответствии с международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения» (далее – Приказ 102н)⁴²⁵. Структура Приказа 102н состоит из трех разделов: (1) общие положения, определяющие предмет регулирования Приказа 102н, (2) правила и сроки представления заявления о проведении взаимосогласительной процедуры в Министерство финансов РФ, (3) правила и сроки рассмотрения заявления о проведении взаимосогласительной процедуры.

Еще до вступления в силу указанных изменений в Налоговый кодекс РФ Министерство финансов РФ утвердило Руководство по проведению взаимосогласительной процедуры от 30.01.2019 (далее – Руководство)⁴²⁶. По юридической силе Руководство не является законодательным актом, а представляет собой набор рекомендательных положений, которыми может (но не обязан) руководствоваться компетентный орган при решении вопросов, связанных с инициированием и проведением взаимосогласительной процедуры. Структура Руководства включает следующие положения:

– *Общая информация*: (1) определение взаимосогласительной процедуры, (2) реквизиты компетентного органа Российской Федерации, (3) цель проведения взаимосогласительной процедуры, (4) основания для проведения взаимосогласительной процедуры, (5) перечень государств, с которыми Российская Федерация вправе проводить взаимосогласительную процедуру;

– *Механизм проведения взаимосогласительной процедуры*: (1) инициаторы взаимосогласительной процедуры, (2) схема проведения взаимосогласительной процедуры, (3) форма подачи заявления, (4) плата за подачу заявления, (5) ограничение доступа к взаимосогласительной процедуре, (6) сроки и процедура подачи заявления о проведении взаимосогласительной процедуры, (7) процедура рассмотрения заявления компетентным органом, (8) права и обязанности лица, к которому применяется соглашение, (9) распределение расходов по взаимосогласительной процедуре;

⁴²⁵ Приказ Минфина России от 11.06.2020 №102н «Об утверждении Порядка и сроков представления и рассмотрения заявления о проведении взаимосогласительной процедуры в соответствии с международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения» (Зарегистрировано в Минюсте России 10.09.2020 №59747). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴²⁶ Руководство по проведению взаимосогласительной процедуры. Министерство финансов Российской Федерации. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=126601-rukovodstvo_po_provedeniyu_vzaimosoglasitelnoi_protседury__guidance_on_mutual_agreement_procedure

– Порядок действий Министерства финансов РФ в случае инициирования взаимосогласительной процедуры компетентным органом договаривающегося государства.

Как следует из структуры Приказа 102н и Руководства некоторые положения частично пересекаются по предмету регулирования. По содержанию Приказ 102н и Руководство преимущественно дублируют стандартные положения статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, но также содержат важные технические уточнения в части проведения взаимосогласительной процедуры, которые будут рассмотрены далее.

Одним из важных уточнений стало определение в пункте 4 Приказа №102н заявителя как налогоплательщика. Данное уточнение позволяет исключить ситуацию, рассмотренную в деле компании ООО «МАГЭ»⁴²⁷, когда налоговый агент на основании положений налогового договора может инициировать взаимосогласительную процедуру, но положения национального законодательства не позволяют ему получить исполнение по результатам ее проведения.

В пояснительной записке к Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР указано, что государство, которое приняло минимальный стандарт в рамках Плана BEPS, применяет взаимосогласительную процедуру с учетом Комментариев к статье 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР⁴²⁸.

Несмотря на детальную регламентацию порядка и сроков представления заявления о проведении взаимосогласительной процедуры и рассмотрения указанного заявления в Приказе 102н некоторые положения не в полной мере отражают подход ОЭСР, что может снижать уровень гарантий защиты прав налогоплательщиков.

Во-первых, согласно пункту 6 Приказа 102н начало течения предельного трехлетнего срока на инициирование взаимосогласительной процедуры привязано к вручению акта налоговой проверки. Такая формулировка не позволяет с уверенностью установить допустимость инициирования взаимосогласительной процедуры в отношении будущих периодов (до начала проверки). Косвенно на применение взаимосогласительной процедуры в отношении будущих периодов указывает лишь подпункт 1 (в) пункта 5 Приказа 102н, который среди информации, отражаемой в справке, прикладываемой к заявлению, называет сведения о налоговом периоде, в котором произошло или может произойти налогообложение, не соответствующее положениям налогового договора.

⁴²⁷ Более подробно см. раздел 4.1 параграфа 4 главы 2 настоящей работы

⁴²⁸ Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Complement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, OECD. Notes to the Article 16. paragraph 182. P. 48. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

Толкование, исключающее применение взаимосогласительной процедуры в отношении будущих периодов, не отвечает подходу ОЭСР. Согласно Комментариям к статье 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР взаимосогласительная процедура может быть возбуждена налогоплательщиком до того, как к нему будет применено налогообложение, не соответствующее налоговому договору, или до того, как он будет уведомлен о том, что подлежит такому налогообложению. Под действиями договаривающихся государств понимаются любые действия или решения (законодательные или правоприменительные), общего или индивидуального характера, прямым следствием которых будет являться обложение заявителя налогом, противоречащим положениям налогового договора⁴²⁹.

Кроме того, в Комментариях к статье 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР отмечается, что момент отсчета течения трехлетнего срока нужно толковать наиболее благоприятным для налогоплательщика образом, т.е. налогоплательщик может направить заявление о проведении взаимосогласительной процедуры, как только решит, что налогообложение не соответствует положениям договора (до получения решений или актов). Например, в результате изменений законодательства, опубликования позиции компетентного органа или суда по аналогичному вопросу в отношении другого налогоплательщика. В этом случае заявление направляется до начала течения предельного срока⁴³⁰.

Таким образом, пункт 6 Приказа 102н требует уточнения в части возможности инициирования взаимосогласительной процедуры в отношении будущих периодов, когда у налогоплательщика есть основания полагать, что действия договаривающихся государств в будущем могут привести к налогообложению, не соответствующему положениям договора.

Во-вторых, пункт 5 Приказа 102н устанавливает открытый перечень подтверждающих документов для направления заявления, а также возможность компетентного органа запросить дополнительные документы⁴³¹. На практике это может привести к тому, что взаимосогласительная процедура рискует превратиться в квази-проверку, требующую раскрытия значительного объема информации о деятельности налогоплательщика. Представляется, что перечень документов, прилагаемых к заявлению,

⁴²⁹ Commentary on Arctical 25. Paragraph 14 // Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. OECD Publishing. 2017. P. 1184. C(25)-6. URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

⁴³⁰ Commentary on Arctical 25. Paragraph 14 // Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. OECD Publishing. 2017. P. 1187-1188. C(25)-9. URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

⁴³¹ Пункт 7.2.5. Руководства по проведению взаимосогласительной процедуры. Министерство финансов Российской Федерации. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=126601-rukovodstvo_po_provedeniyu_vzaimosoglasitelnoi_protседury__guidance_on_mutual_agreement_procedure

должен быть достаточным для того, чтобы оценить заявление на предмет его обоснованности, поэтому дополнительные запросы информации со стороны компетентного органа должны ограничиваться лишь теми сведениями, которые уже указаны в перечне, но не представлены заявителем либо представлены не полно. Такой подход позволит соблюсти баланс между правом налогоплательщика направить заявление в рамках установленных требований без дополнительных обременений и законным интересом компетентного органа получить полную информацию, необходимую для оценки обоснованности заявления.

В-третьих, отсутствует определенность относительно оснований для отказа в проведении взаимосогласительной процедуры. Пункт 10 Приказа 102н относит к ним: (1) несоблюдение предельного срока для подачи заявления, (2) неполноту и (или) недостоверность предоставленной информации, (3) наличие вступившего в силу решения суда по вопросу, изложенному в заявлении о проведении взаимосогласительной процедуры. При этом пункт 8 Руководства содержит иной перечень оснований: (1) недостатки в заявлении или в предоставленных документах не исправлены по запросу компетентного органа, (2) не предоставлены документы, необходимые для определения обоснованности заявления по запросу компетентного органа, (3) требования заявителя не признаны обоснованными компетентным органом.

Если основания, указанные в пунктах (1) и (2) Руководства охватываются пунктом (2) Приказа 102н, то необоснованность заявления является дополнительным основанием. Оценка обоснованности заявления предусмотрена положениями налоговых договоров Российской Федерации, а также пунктом 2 статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, поэтому такое основание для отказа в проведении взаимосогласительной процедуры выглядит логичным. Спорным является то, что данное основание закреплено в Руководстве, которое не является нормативно-правовым актом и носит информационный характер.

Кроме того, критерии обоснованности заявления, а также последующие действия налогоплательщика в случае признания заявления необоснованным не установлены ни в Налоговом кодексе РФ, ни в Приказе 102н, ни в Руководстве. То, какие критерии используются на практике для оценки обоснованности заявления, мы видим только в письмах Министерства финансов РФ (раздел 4.1 параграфа 4 главы 2 настоящей работы). В отчете ОЭСР об имплементации Действия 14 Плана BEPS от 18 октября 2021 года Российская Федерация указала аналогичные критерии: (1) предоставление документов и информации в отношении фактов и обстоятельств, подлежащих рассмотрению во взаимосогласительной процедуре, (2) налогообложение, противоречащее положениям

налогового договора, (3) соблюдение предельного срока для направления заявления, (4) резидентство лица, направившего заявление⁴³².

В силу части 3 статьи 15 Конституции РФ, а также иных актов, определяющих порядок опубликования и вступления в силу нормативных правовых актов в РФ⁴³³, налогоплательщики имеют право на официальную публикацию нормативных актов, затрагивающих их права⁴³⁴. Тот факт, что критерии оценки обоснованности заявления налогоплательщика о проведении взаимосогласительной процедуры определены не в официальном нормативно-правовом акте, а в разъяснениях Министерства финансов РФ и в отчете ОЭСР на английском языке, не имеющих обязательной для применения юридической силы, нарушает права налогоплательщиков и создает почву для отклонения заявлений по усмотрению компетентного органа, в том числе без учета критериев, указанных в отчете ОЭСР. Наряду с указанным замечанием повысить объективность оценки заявления могло бы установление обязанности компетентного органа по проведению консультаций с налогоплательщиком и по направлению налогоплательщику письменного мотивированного уведомления о признании заявления необоснованным.

Среди оснований для отказа в проведении взаимосогласительной процедуры Приказ 102н указывает в абзаце 1 пункта 10 вступившее в силу решение суда. Однако уже в абзаце 2 пункта 10 отсутствие вступившего в силу решения суда не указано в качестве одного из условий для принятия решения о проведении взаимосогласительной процедуры. В отчете ОЭСР об имплементации Действия 14 Плана BEPS от 18 октября 2021 года Российской Федерацией указано, что вступившее в силу решение суда не отнесено к числу критериев для оценки обоснованности заявления⁴³⁵. Это указывает на отсутствие согласованности правового регулирования в данной части.

Если следовать формальному подходу и исходить из того, что вступившее в силу решение суда является основанием для отказа в проведении взаимосогласительной процедуры, такая трактовка противоречит статье 27 Венской конвенции о праве международных договоров от 23 мая 1969 года, согласно которой государство «не может

⁴³² Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Russian Federation (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14 // OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. 2021. P.30–31. URL: <https://doi.org/10.1787/fe683c93-en>

⁴³³ Федеральный закон от 14.06.1994 №5-ФЗ «О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального Собрания», Указ Президента РФ от 23.05.1996 №763, Постановление Правительства РФ от 13.08.1997 №1009 // Собрание законодательства РФ. 1994. № 8. ст. 801.

⁴³⁴ Постановления Конституционного Суда РФ от 24.10.1996 №17-П, от 17.12.1996 №20-П, от 18.07.2012 №19-П, Определение Конституционного Суда РФ от 04.12.2003 №508-О и другие. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴³⁵ Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Russian Federation (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14 // OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. 2021. P.31. URL: <https://doi.org/10.1787/fe683c93-en>

ссылаться на положения своего внутреннего права в качестве оправдания для невыполнения договора»⁴³⁶. Указанный вывод подтверждается также Комментариями к статье 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, согласно которым налогоплательщик вправе обратиться в компетентный орган независимо от того, подал ли он жалобу и начал ли судебный процесс в соответствии с национальным законодательством⁴³⁷. Если национальный суд вынес окончательное решение по делу, налогоплательщик может принять решение об инициировании взаимосогласительной процедуры. Даже если компетентный орган не может преодолеть такое решение суда, он все равно может направить дело в компетентный орган другого государства с просьбой принять меры для устранения двойного налогообложения⁴³⁸.

На этапе проведения взаимосогласительной процедуры отечественное регулирование ограничивает права налогоплательщика информированием со стороны компетентного органа о ходе проведения взаимосогласительной процедуры, такие права являются пассивными, поскольку не зависят от действий самого налогоплательщика. Это отражение положений налоговых договоров Российской Федерации⁴³⁹, при согласовании текста которых использовались положения Модельных налоговых конвенций ОЭСР и ООН, в рамках которого налогоплательщик не может присутствовать при проведении взаимосогласительной процедуры, знакомиться с позицией компетентных органов, представлять возражения по ним с тем, чтобы повлиять на решение, и не обладает иными правами, предусмотренными статьей 6 ЕКПЧ.

Важным аспектом является транспарентность взаимосогласительной процедуры и соглашения, принятого по результатам ее проведения. К.В. Раад (K.V. Raad) называет взаимосогласительную процедуру «торгами», поскольку никто не знает, о чем на самом деле договариваются представители государств⁴⁴⁰.

В октябре 2015 года Комитет экспертов по международному сотрудничеству по вопросам налогообложения ООН опубликовал отчет №E/C.18/2015/CRP.8 об альтернативных способах разрешения споров в области налогообложения⁴⁴¹, в котором

⁴³⁶ СССР присоединился к данному документу Указом Президиума ВС СССР от 04.04.1986 №4407-XI. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴³⁷ Commentary on Arctical 25. Paragraph 34 // Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. OECD Publishing. 2017. P. 1193-1194. C(25)-15. URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

⁴³⁸ Commentary on Arctical 25. Paragraph 35 // Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. OECD Publishing. 2017. P. 1194. C(25)-16. URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

⁴³⁹ Более подробно см. параграф 2 главы 1 настоящей работы

⁴⁴⁰ Raad K. International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application // International Tax Review. 2001. Vol. 29. Issue 6/7. P. 212-218

⁴⁴¹ UN, Secretariat Paper no. E/C.18/2015/CRP.8 on Alternative Dispute Resolution in Taxation, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. 2015. P. 38-40. URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/11STM_CRP8_DisputeResolution.pdf

предлагается скорректировать положение о взаимосогласительной процедуре в части опубликования достигнутого соглашения, поскольку это повысит доверие к процедуре⁴⁴².

Как следует из Руководства и Приказа 102н, проблема отсутствия транспарентности проведения взаимосогласительной процедуры для налогоплательщика частично смягчена путем установления обязанности компетентного органа о направлении налогоплательщику уведомлений о статусе, ходе и результатах взаимосогласительной процедуры. Тем не менее, у налогоплательщика нет возможности узнать, насколько объективно проходили переговоры компетентных органов и какие использовались аргументы (правовые или политические).

В отчете ОЭСР об имплементации Действия 14 Плана BEPS от 18 октября 2021 года Российской Федерацией, подготовленном до внесения изменений в национальное законодательство в связи с ратификацией Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР, были указаны следующие вопросы, требующие отражения в национальном правовом регулировании: (1) возможность проведения взаимосогласительной процедуры по вопросам трансфертного ценообразования, при применении общих норм по борьбе со злоупотреблениями, в многосторонних спорах, в случае самостоятельных корректировок со стороны иностранного контрагента, (2) применение результатов взаимосогласительной процедуры на будущие периоды по тем же вопросам, (3) приостановление взыскания налога на период взаимосогласительной процедуры, (4) процедура и сроки исполнения соглашений по результатам взаимосогласительной процедуры⁴⁴³.

Действующее правовое регулирование Российской Федерации после внесения соответствующих поправок не в полной мере отражает указанные рекомендации ОЭСР, что не позволяет признать работу по имплементации Действия 14 Плана BEPS завершенной.

Во-первых, правовое регулирование Российской Федерации не предусматривает ограничения доступа к взаимосогласительной процедуре в зависимости от предмета спора, на что прямо указывает пункт 5 Руководства. Соответственно, в данной части рекомендация ОЭСР соблюдена.

Во-вторых, действующее регулирование прямо не предусматривает распространение результатов взаимосогласительной процедуры на будущие периоды по тем же вопросам. Представляется возможным применение следующего подхода. Если в отношении нового налогового периода установлены новые фактические обстоятельства и

⁴⁴² Polizelli V. The Inception of a Mediation System in Brazil for Resolution of Disputes in International Tax Law // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. Amsterdam: IBFD. 2021. P. 237.

⁴⁴³ Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Russian Federation (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14. paragraph 123 // OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. 2021. P.43. URL: <https://doi.org/10.1787/fe683c93-en>

новые доказательства, то решение по результатам взаимосогласительной процедуры не применяется к новому периоду. Однако очевидно, что применение результатов взаимосогласительной процедуры в отношении будущих периодов при условии неизменности фактических обстоятельств упрощает задачи налогового администрирования, поэтому в таком случае рекомендация ОЭСР должна быть соблюдена. Такой подход соответствует принципу поддержания доверия налогоплательщика к закону и действиям государства, на который неоднократно ссылался Верховный Суд РФ⁴⁴⁴.

В-третьих, рекомендацию ОЭСР о приостановлении взыскания налога на период взаимосогласительной процедуры можно рассматривать как дополнительную гарантию защиты прав налогоплательщиков. Как указывают в зарубежной литературе, любое требование об уплате налога как условие допуска к взаимосогласительной процедуре для того, чтобы в дальнейшем получить освобождение от уплаты этого же налога, несопоставимо с политикой распространения взаимосогласительной процедуры как широкодоступного для налогоплательщиков средства разрешения споров⁴⁴⁵. Если результатом разрешения спора во взаимосогласительной процедуре станет устранение двойного налогообложения, требование об уплате налога до достижения соглашения между компетентными органами может привести к обесценению суммы излишне взысканного налога. Ситуация усугубляется, когда государства не компенсируют расходы налогоплательщика⁴⁴⁶.

В Комментариях к статье 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР выражен аналогичный подход, а также отмечено такое неблагоприятное последствие как задержка в рассмотрении дела по причине того, что государство имеет меньшее желание участвовать во взаимосогласительной процедуре, результатом которой может быть возврат уже уплаченных налогов⁴⁴⁷.

В качестве компромисса для государств, считающих такую норму слишком рискованной, Р. Исмер (R. Ismer) предлагает предусмотреть положение о том, чтобы до завершения взаимосогласительной процедуры большая из сумм начисленного налога была передана на доверительное хранение (в порядке эскроу или на аналогичных условиях). Также может использоваться банковская гарантия или иное обеспечение обязательств.

⁴⁴⁴ Определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 02.07.2019 по делу №А62-5153/2017, от 06.03.2018 по делу №А53-18839/2016, от 03.02.2017 по делу №А26-8413/2015, от 19.06.2020 по делу №А51-24425/2018 и др. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴⁴⁵ Ismer R. Article 25. Mutual Agreement Procedure // K. Vogel [et al.]. Double Taxation Conventions. 4th ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. 2015. P. 1735.

⁴⁴⁶ Ismer R. Article 25. Mutual Agreement Procedure // K. Vogel [et al.]. Double Taxation Conventions. 4th ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. 2015. P. 1735.

⁴⁴⁷ Commentary on Arctical 25. Paragraph 48 // Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. OECD Publishing. 2017. P. 1202-1203. C(25)-24. URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

Альтернативно, до разрешения спора во взаимосогласительной процедуре одно государство (определяемое, например, датой предъявления требования или статусом государства резидентства) может требовать от налогоплательщика уплаты только той суммы налога, которая не превышает разницу между суммой, уплаченной другому государству, и суммой, предъявленной к уплате.

Правовое регулирование Российской Федерации не определяет уплату налога в качестве условия допуска к взаимосогласительной процедуре. Вместе с тем налоговое законодательство не предусматривает, что проведение взаимосогласительной процедуры является основанием для приостановления взыскания налога. Напротив, согласно пункту 5 статьи 138 Налогового кодекса РФ, по общему правилу, исполнение вступившего в силу акта налогового органа не приостанавливается. Однако пункт 4 статьи 79 Налогового кодекса РФ предусматривает возврат суммы излишне взысканного налога с начислением процентов на эту сумму со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата.

Тем не менее, представляется, что приведенное положение статьи 79 Налогового кодекса РФ не устраняет необходимость введения нормы о приостановлении взыскания налога до окончания взаимосогласительной процедуры. Государство, требование которого удовлетворено, имеет меньший стимул к разрешению спора на международном уровне исключительно в интересах налогоплательщика. Стимул становится еще меньше, когда в случае устранения двойного налогообложения государству придется вернуть не только сумму излишне взысканного налога, но и проценты. Кроме того, отсутствие такого правила порождает непоследовательность поведения компетентного органа. После того, как заявление налогоплательщика о проведении взаимосогласительной процедуры принято компетентным органом одного государства, это означает, что требование налогоплательщика является обоснованным хотя бы в той части, в которой компетентный орган одного государства принял его. Соответственно, требование о взыскании налога в такой ситуации противоречит логике проведения взаимосогласительной процедуры.

По нашему мнению, подход законодателя обусловлен тем, что взаимосогласительная процедура является административным этапом обжалования, а не судебным, соответственно, не имеет приоритет перед аналогичным по статусу внутригосударственным административным порядком обжалования. Однако такой подход не учитывает сложную структуру правоотношения в спорах по конкретному делу, которая включает не только межгосударственное правоотношение, но и внутригосударственное налоговое правоотношение между налогоплательщиком и налоговым органом одного или

обоих договаривающихся государств⁴⁴⁸. Соответственно, до завершения взаимосогласительной процедуры не решен вопрос о том, какое из договаривающихся государств может претендовать на взыскание налога.

В-четвертых, рекомендация ОЭСР об определении процедуры и сроков исполнения соглашений по результатам взаимосогласительной процедуры в действующем законодательстве частично соблюдается. Исторически статьи 78 и 79 Налогового кодекса РФ в редакции Федерального закона от 29.09.2019 №325-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» устанавливали, что трехлетний срок на зачет или возврат излишне уплаченного или взысканного налога не распространяется на соглашения по результатам взаимосогласительной процедуры. Это положение в полной мере соответствовало пункту 2 статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР о выполнении договоренности компетентных органов независимо от временных ограничений в национальном законодательстве.

Федеральным законом от 14.07.2022 №263-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» был введен механизм уплаты единого налогового платежа и исполнения совокупной налоговой обязанности, в соответствии с которым все налоги, сборы и взносы перечисляются налогоплательщиком в единый срок на специальный казначейский счет, а затем налоговый орган зачитывает сумму единого налогового платежа в счет исполнения налоговой обязанности в совокупности по всем налогам, сборам и взносам⁴⁴⁹. Налогоплательщик может распорядиться суммой, формирующей положительное сальдо на едином налоговом счете, путем зачета или возврата. В результате указанных изменений из статей 78 и 79 Налогового кодекса РФ исключено специальное регулирование в части зачета и возврата налога при проведении взаимосогласительной процедуры. В рамках действующего регулирования срок подачи заявления в налоговый орган для зачета или возврата переплаты, по общему правилу, не ограничен (исключения предусмотрены для зачета положительного сальдо в счет исполнения отдельных видов решений налоговых органов и погашения задолженности по некоторым платежам, не учитываемым в совокупной обязанности). Соответственно, временные ограничения по исполнению соглашений компетентных органов, достигнутых в рамках взаимосогласительной процедуры, не предусмотрены.

Однако процедура и сроки исполнения соглашений по результатам взаимосогласительной процедуры не могут считаться достаточно определенными,

⁴⁴⁸ Более подробно см. параграф 1 главы 1 настоящей работы.

⁴⁴⁹ Федеральный закон от 14.07.2022 №263-ФЗ (ред. от 28.12.2022) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2022. № 29 (часть II). ст. 5230.

поскольку отечественное правовое регулирование не определяет соотношение соглашения, принятого по результатам взаимосогласительной процедуры, с национальными средствами защиты.

В соответствии со статьей 45 Конституции РФ каждый вправе защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом. Согласно пункту 1 статьи 22 Налогового кодекса РФ налогоплательщикам гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов. Традиционно в литературе выделяются следующие механизмы разрешения налоговых споров (независимо от того, идет речь о внутрироссийских или международных налоговых спорах), доступные на местном уровне⁴⁵⁰:

1. механизмы, направленные на предотвращение возникновения спора (соглашение о ценообразовании, запрос мотивированного мнения налогового органа в рамках налогового мониторинга, самостоятельное признание иностранной организацией статуса налогового резидента РФ, самостоятельное признание налоговым резидентом РФ статуса контролирующего лица иностранной организации или структуры и другие);

2. апелляционное обжалование не вступившего в силу решения налогового органа о привлечении или об отказе в привлечении к ответственности, а также обжалование вступивших в силу актов налогового органа, действий или бездействия его должностных лиц в вышестоящий налоговый орган в административном (досудебном) порядке;

3. обжалование в судебном порядке.

В системе указанных механизмов разрешения споров взаимосогласительная процедура может применяться как дополнительное административное средство защиты.

Применительно к обжалованию в судебном порядке, может сложиться ситуация, когда налогоплательщик после проведения взаимосогласительной процедуры решит обратиться в суд с тем же вопросом, и решение суда будет вступать в противоречие с результатами взаимосогласительной процедуры. В этой ситуации возникает неопределенность, как для налогоплательщика, так и для налогового органа относительно того, какие налоговые последствия должны наступать по спору – те, что определены по результатам взаимосогласительной процедуры, или те, что определены решением суда.

С одной стороны, взаимосогласительная процедура является административным этапом рассмотрения спора. В этом смысле приоритет имеет судебный способ защиты. Так,

⁴⁵⁰ Например, Винницкий Д. В., Савицкий А. И., Пустовалов Е. В. Налоговый арбитраж в соответствии с международными налоговыми соглашениями // Herald of the Euro-Asian Law Congress. 2018. №2. С. 26–27; Ильин А. Ю. Взаимосогласительные процедуры при разрешении налоговых споров в досудебном порядке: монография / А. Ю. Ильин, А. А. Копина, И. И. Кучеров и др.; отв. ред. А.Ю. Ильин. Москва: Проспект. 2017. С. 30–40.

в отечественной правовой системе вступившие в силу судебные акты обязательны для любых субъектов права⁴⁵¹. Согласно позиции Конституционного Суда РФ суд является универсальным правовым средством защиты прав и свобод человека и гражданина, он выполняет обеспечительно-восстановительную функцию в отношении всех других конституционных прав и свобод, что предопределено особой ролью судебной власти, которая предполагает, в том числе, осуществление судебного контроля за законностью решений и действий (бездействий) субъектов публичной власти⁴⁵². В отношении налоговых споров Конституционный Суд РФ указывает, что окончательное решение по спору принимает суд, который рассматривает в установленной законом процедуре дело по существу⁴⁵³.

Данный вывод о месте взаимосогласительной процедуры в системе средств защиты подтверждается также пунктом 10 Приказа 102н, который относит к основаниям для отказа в проведении взаимосогласительной процедуры вступившее в силу решение суда.

С другой стороны, взаимосогласительная процедура – это международный механизм разрешения спора. Как указано выше, статья 27 Венской конвенции о праве международных договоров от 23 мая 1969 года устанавливает принцип «*Pacta sunt servanda*». Указанному принципу корреспондируют положения пункта 1 статьи 7 Налогового кодекса РФ и части 4 статьи 15 Конституции РФ, согласно которым нормы международного договора имеют приоритет над нормами национального законодательства.

Одновременно статья 79 Конституции РФ предусматривает, что решения межгосударственных органов, принятые на основании положений международных договоров РФ в их истолковании, противоречащем Конституции РФ, не подлежат исполнению в РФ. Конституционный Суд РФ уполномочен на разрешение вопроса о возможности исполнения решений межгосударственных органов, принятых на основании положений международных договоров РФ в их истолковании, противоречащем Конституции РФ, а также о возможности исполнения решения иностранного или международного (межгосударственного) суда, иностранного или международного третейского суда (арбитража), налагающего обязанности на РФ, если это решение противоречит основам публичного правопорядка РФ.

⁴⁵¹ Пункт 1 статьи 6 федерального конституционного закона от 31.12.1996 №1-ФКЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴⁵² Постановление Конституционного Суда РФ от 11.07.2017 №20-П. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴⁵³ Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 №9-П. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Систематическое толкование приведенных норм позволяет прийти к выводу, что часть 4 статьи 15 Конституции РФ охватывает не только нормы материального права, содержащиеся в международном договоре, но также процессуальные акты международных органов. Несмотря на то, что в Конституции РФ речь идет об обязательствах Российской Федерации, определенных процессуальным актом межгосударственного органа, представляется, что аналогичный подход должен применяться при толковании пункта 1 статьи 7 Налогового кодекса РФ, как распространяющего действие на соглашения, достигнутые по результатам взаимосогласительной процедуры.

С учетом того, что взаимосогласительная процедура проводится в соответствии с положениями международного договора, а сторонами спора являются компетентные органы договаривающихся государств, соглашение, достигнутое по результатам взаимосогласительной процедуры, подлежит исполнению на территории Российской Федерации.

Соответственно, в целях избежания противоречий в национальном законодательстве относительно места взаимосогласительной процедуры в системе средств защиты необходимо закрепить подход ОЭСР, отраженный в Комментариях к статье 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, в отношении условий исполнения соглашения, принятого в рамках взаимосогласительной процедуры: (1) налогоплательщик должен выразить согласие с соглашением, и (2) налогоплательщик должен отозвать судебный иск по вопросам, урегулированным во взаимосогласительной процедуре, либо отказаться от права на обращение в суд⁴⁵⁴. При таком подходе не будет возникать коллизии между административным и международным характером взаимосогласительной процедуры.

Кроме того, в национальном законодательстве следует определить порядок взаимодействия национальных средств защиты и взаимосогласительной процедуры в период ее проведения, принимая во внимание указанные выше особенности взаимосогласительной процедуры. По нашему мнению, в случае если во время проведения взаимосогласительной процедуры дело передано на рассмотрение в суд, наиболее взвешенным подходом будет направление компетентному органу государства-партнера уведомления о решении вопроса о приостановлении взаимосогласительной процедуры до вынесения решения судом (по аналогии с пунктом 2 статьи 19 Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР). Такое решение позволит исключить коллизию между решением, принятым по результатам взаимосогласительной процедуры, и решением суда.

⁴⁵⁴ Commentary on Arctical 25. Paragraph 45 // Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. OECD Publishing. 2017. P. 1200. C(25)-22. URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

В случае если во время проведения взаимосогласительной процедуры суд принимает решение по спору, с учетом международного характера взаимосогласительной процедуры, это не должно приводить к автоматическому ее прекращению. Мы полагаем, что в этом случае Министерство финансов РФ как компетентный орган должно обсудить решение суда с компетентным органом другого договаривающегося государства. Это может повлиять на изменение позиции государства-партнера по договору. В противном случае можно ожидать прекращения взаимосогласительной процедуры по основанию недостижения соглашения.

С точки зрения соблюдения гарантий права на справедливое судебное разбирательство в соответствии со статьей 6 ЕКПЧ выводы, сделанные в параграфе 2 главы 2 настоящей работы, применимы к Российской Федерации как участнику Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР.

Таким образом, на текущий момент работу Российской Федерации по имплементации Действия 14 Плана BEPS нельзя считать завершенной⁴⁵⁵. В частности, имеется рассогласованность между актами разной юридической силы со схожим предметом регулирования. Наряду с недостатками юридико-технического характера в действующем регулировании отсутствует определенность относительно соотношения взаимосогласительной процедуры с национальными средствами защиты, что может приводить к снижению уровня гарантий защиты прав налогоплательщиков при разрешении международных налоговых споров.

По нашему мнению, в целях повышения эффективности разрешения споров во взаимосогласительной процедуре для Российской Федерации мог бы быть полезен опыт Европейского Союза, который был рассмотрен в параграфе 3 главы 2 настоящей работы. Мы полагаем, что с учетом подхода ОЭСР и подхода Европейского Союза, отраженного в Директиве ЕС, можно предложить следующие рекомендации по доработке положений отечественного правового регулирования в части проведения взаимосогласительной процедуры:

1. Привести в соответствие Приказ Министерства финансов РФ от 11.06.2020 №102н и Руководство Министерства финансов РФ по проведению взаимосогласительной процедуры от 30.01.2019.

⁴⁵⁵ Поленчук М. Д. Взаимосогласительная процедура как механизм разрешения международных налоговых споров: подход России // VII Студенческий юридический форум Московского государственного юридического университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА), 19 ноября 2020 г.: сборник докладов и тезисов выступлений участников / [отв. ред.: кандидат юридических наук А. В. Сладкова]. Москва: Проспект, 2021. С. 290.

2. *Инициирование взаимосогласительной процедуры:* (1) уточнить возможность инициирования взаимосогласительной процедуры в отношении будущих периодов, когда у налогоплательщика есть основания полагать, что действия договаривающихся государств в будущем могут привести к налогообложению, противоречащему договору, (2) уточнить объем информации, которая может быть дополнительно запрошена при рассмотрении заявления налогоплательщика, (3) установить критерии обоснованности заявления, (4) исключить вступившее в силу решение суда из оснований для отказа в проведении взаимосогласительной процедуры.

3. *Проведение взаимосогласительной процедуры:* (1) приостановить взыскание налога до разрешения спора во взаимосогласительной процедуре, (2) определить порядок взаимодействия национальных средств защиты и взаимосогласительной процедуры в период ее проведения таким образом, чтобы исключить коллизию между решением, принятым по результатам взаимосогласительной процедуры, и решением суда, (3) исключить влияние налоговых органов, проводивших мероприятия налогового контроля в отношении налогоплательщика, на позицию Министерства финансов РФ.

4. *Принятие решения по результатам взаимосогласительной процедуры:* (1) обеспечить опубликование мотивированного решения, (2) распространить результаты взаимосогласительной процедуры на будущие периоды при условии неизменности фактических обстоятельств дела, (3) определить соотношение решения, принятого по результатам взаимосогласительной процедуры, с национальными средствами защиты.

Сравнительное исследование правового регулирования Российской Федерации и Европейского Союза к разрешению международных налоговых споров позволяет нам прийти к выводу, что Российская Федерация при работе над международными налоговыми договорами может использовать следующие инициативы Европейского Союза в целях повышения эффективности защиты прав налогоплательщиков:

1. Предусмотреть проведение взаимосогласительной процедуры при согласии хотя бы одного из компетентных органов, получивших заявление налогоплательщика.

2. Согласовать стандартизированные правила по проведению взаимосогласительной процедуры.

3. Учесть гарантии права на справедливое судебное разбирательство, предусмотренные в статье 6 ЕКПЧ, включая право налогоплательщика знакомиться с материалами дела и позицией компетентных органов, представлять свою позицию, доказательства и возражения.

Глава 3. Способы совершенствования взаимоголасительной процедуры при участии Российской Федерации

§1. Доктринальные подходы к повышению гарантий защиты прав налогоплательщиков в рамках взаимоголасительной процедуры

В отечественной литературе вопрос о способах повышения уровня гарантий защиты прав налогоплательщиков при разрешении международных налоговых споров в рамках взаимоголасительной процедуры не исследован. В то же время в зарубежной доктрине данный вопрос активно обсуждается, исследователи предлагают различные варианты модернизации взаимоголасительной процедуры, наиболее распространенные из которых представлены в настоящем параграфе.

Одно из первых исследований в области арбитража по разрешению международных налоговых споров было проведено в 1981 году профессорами Г. Линденкрона (G. Lindencrona) и Н. Мэттсон (N. Mattson)⁴⁵⁶. Авторы признали в качестве наиболее существенного недостатка процедуры переговоров отсутствие гарантии, что спор будет разрешен, поэтому они предположили, что наиболее эффективным решением может стать учреждение международного налогового суда. Но поскольку это слишком радикальная идея, в качестве переходного этапа предполагалось учредить международный институт арбитража по разрешению налоговых споров, который должен финансироваться ООН и располагаться в Стокгольме. Налогоплательщик был не вправе даже инициировать арбитраж, но вправе представлять доказательства по делу и мог быть заслушанным в арбитраже.

В работе 2001 года М. Цюгер (M. Zuger) приходит к выводу, что с точки зрения налогоплательщика только обязательный арбитраж может обеспечить наивысший уровень гарантий защиты прав налогоплательщика⁴⁵⁷. На этапе инициирования арбитража, по мнению автора, предоставление налогоплательщикам прямого доступа к арбитражу (минуя процедуру переговоров) кажется нереальным, поскольку налогообложение является крайне чувствительной сферой с точки зрения национального суверенитета⁴⁵⁸. На этапе рассмотрения спора в арбитраже налогоплательщик имеет право быть услышанным и представить свою позицию по делу, что де-факто наделяет его статусом стороны в процедуре разрешения спора⁴⁵⁹. Автор отмечает, что степень вовлеченности налогоплательщика в процедуру разрешения спора полностью зависит от соглашения

⁴⁵⁶ Wiman B. *Pioneers in Tax Arbitration // International Arbitration in Tax Matters*. European and International Tax Law and Policy Series. Volume 2. Amsterdam: IBFD. 2015. P. 281–285.

⁴⁵⁷ Zuger M. *Arbitration under Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD. 2001. P. 187.

⁴⁵⁸ Zuger M., *Arbitration under Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD. 2001. P. 184

⁴⁵⁹ Zuger M., *Arbitration under Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD. 2001. P. 184

договаривающихся государств, либо, если оно не достигнуто, от положений национального законодательства каждого из них⁴⁶⁰. На этапе исполнения арбитражного решения права налогоплательщика предопределяются исключительно положениями национального законодательства⁴⁶¹.

В целом концепция М. Цюгера (M. Zuger) на сегодняшний день находит отражение в статье 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР.

В 2005 году З.Д. Альтман (Z.D. Altman) предложил создать Глобальную Налоговую Организацию, которая должна быть уполномочена на предоставление предварительных разъяснений национальным судам. На первом этапе это стандартная процедура переговоров. На втором этапе проводится арбитраж, который рассматривает вопросы, не разрешенные на этапе переговоров. Такие вопросы передаются в Глобальную Налоговую Организацию (по вопросам факта) либо в Международный Налоговый Трибунал (по вопросам права)⁴⁶². Автор полагает, что участие налогоплательщика в переговорах может стать препятствием для свободного обмена информацией между компетентными органами⁴⁶³, но участие налогоплательщика в арбитраже будет способствовать транспарентности и легитимности процедуры, а также повысит доверие налогоплательщиков к арбитражу, поскольку налогоплательщик лучше осведомлен об обстоятельствах дела, налогоплательщик стимулирует компетентные органы разрешить дело путем переговоров, сокращаются риски согласованных действий компетентных органов, игнорирующих интересы налогоплательщика⁴⁶⁴.

Следует отметить, что идея создания международного налогового трибунала (суда) предлагалась и другими исследователями⁴⁶⁵.

В 2012 году К. Перру (K. Perrou) предложила сохранить двухэтапный подход к разрешению международных налоговых споров с активным вовлечением налогоплательщика в арбитраже. По мнению автора, участие налогоплательщика в арбитраже необходимо в целях соблюдения гарантий права на справедливое судебное разбирательство. Кроме того, по аналогии могут использоваться международные инвестиционные договоры как пример разрешения споров в международной процедуре при

⁴⁶⁰ Zuger M., *Arbitration under Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD. 2001. P. 185

⁴⁶¹ Zuger M., *Arbitration under Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD. 2001. P. 188

⁴⁶² Altman Z. D., *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD. 2005. P. 393–394

⁴⁶³ Altman Z. D., *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD. 2005. P. 412, 420

⁴⁶⁴ Altman Z. D., *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD. 2005. P. 412

⁴⁶⁵ Например, Raad K., *International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application // International Tax Review*. 2001. Vol. 29. Issue 6/7. P. 212-218

участии государства и частного лица с учетом того, что в инвестиционных спорах могут затрагиваться вопросы налогообложения⁴⁶⁶.

С разработкой Плана BEPS и Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР дискуссия об обязательном арбитраже вновь приобрела актуальность. Зарубежные исследователи приводят такие аргументы, препятствующие распространению арбитража, как отсутствие транспарентности (решения арбитража не публикуются), затратность и продолжительность процедуры, передача полномочий по вопросам налогообложения третьему лицу, что ограничивает суверенитет⁴⁶⁷.

В отношении развивающихся государств арбитраж связан со следующими опасениями⁴⁶⁸:

1. Отсутствие опыта участия в арбитраже в отличие от развитых государств, в результате развивающееся государство находится в заведомо более слабой позиции.

2. Отсутствие четкой и прозрачной процедуры выбора арбитров. Модельные налоговые конвенции ОЭСР и ООН, а также Многосторонняя налоговая конвенция ОЭСР предъявляют к арбитрам требование независимости и беспристрастности, но не определяют критерии, свидетельствующие об уровне компетентности и опыте арбитров.

3. Отсутствие возможности обжаловать или пересмотреть арбитражное решение. В отличие от споров, возникающих из применения международных инвестиционных договоров, решение арбитража по налоговому спору является окончательным и не может быть обжаловано в международном суде.

4. Стоимость арбитража. В Комментариях к статье 25 Модельных налоговых конвенций ОЭСР и ООН отмечается, что по умолчанию компетентный орган, на рассмотрение которого предоставлено дело, отвечает за организацию встречи в арбитраже и предоставляет административный персонал для проведения арбитража⁴⁶⁹. Соответственно, арбитраж проводится на территории государства, в которое налогоплательщик направил заявление о проведении взаимосогласительной процедуры. Предполагается, что расходы на логистику несут заинтересованные государства. Это

⁴⁶⁶ Perrou K. Taxpayer Participation // Tax Treaty Dispute Resolution. Amsterdam: IBFD. 2014. P. 239–241

⁴⁶⁷ Lieb J. P. Introduction: Taking the Debate Forward. section 1.3. // M. Lang, J. Owens. International Arbitration in Tax Matters. Amsterdam: IBFD. 2015. P. 6-8

⁴⁶⁸ Oguttu A. W. Resolving Treaty Disputes: The Challenges of Mutual Agreement Procedures with a Special Focus on Issues for Developing Countries in Africa // Bulletin for International Taxation. 2016. No. 12. P. 160-201; Adam Z., Mutual Agreement Procedure. Arbitration in Developing Countries – The ASEAN Experience // Bulletin for International Taxation. Journal Articles & Papers IBFD. 2016. No. 4. P. 1-12.

⁴⁶⁹ Commentary on Arctical 25. Paragraph 12 // Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. OECD Publishing. 2017. P. 1184. C(25)-5. URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>; Commentary on Arctical 25. Paragraph 12 // UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN Publishing. 2021. P. 678-679. URL: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-03/UN%20Model_2021.pdf

означает, что если арбитраж проводится на территории государства-партнера по договору, то расходы развивающегося государства могут быть весьма внушительными (включая расходы на заработную плату арбитров, аренду помещения, наем внешних консультантов, организацию арбитражного разбирательства, транспортные расходы, расходы на перевод и подготовку документов).

Несмотря на обозначенные опасения, в зарубежной литературе поддерживается идея о создании международного налогового суда. В частности, сторонником указанной идеи является Ф. Бейкер (P. Baker)⁴⁷⁰, который отмечает, что вопросы налогообложения не изолированы от наднациональных и международных трибуналов, на что указывает, в том числе, рассмотрение споров, вытекающих из нарушения положений налоговых договоров, в ЕСПЧ⁴⁷¹ или в Суде ЕС, а также рассмотрение отдельных вопросов налогообложения в инвестиционных арбитражах.

По нашему мнению, вряд ли в ближайшее время можно ожидать поддержку такого предложения со стороны международного сообщества, принимая во внимание сопротивление государств в отношении обязательного арбитража. Если арбитраж *ad hoc* вызывает споры, то постояннодействующий юрисдикционный орган может спровоцировать еще большие дискуссии.

С учетом примеров неналоговых международных договоров и коммерческих частноправовых контрактов П. Пистоне (P. Pistone) и Дж.П. Года (J.P. Goede) предлагают разработать многоуровневую процедуру разрешения международных налоговых споров с использованием медиации и вовлечением налогоплательщика⁴⁷². Процедура состоит из четырех этапов: (0) предотвращение международных налоговых споров (например, международный обмен информацией, соглашения о ценообразовании, предварительные налоговые разъяснения), (1) переговоры между сторонами международного налогового спора, (2) участие третьей стороны в разрешении спора без вынесения обязательного для исполнения решения (например, медиация, привлечение эксперта), (3) принятие третьей стороной обязательного для исполнения решения по спору (арбитраж, консультативная комиссия в рамках Директивы ЕС). В качестве финального этапа разрешения споров авторы видят учреждение международного налогового суда, а в качестве промежуточного этапа –

⁴⁷⁰ Baker P. Establishing a New International Framework. // *International Arbitration in Tax Matters*. European and International Tax Law and Policy Series. Amsterdam: IBFD. 2015. Volume 2. P. 467–476.

⁴⁷¹ Автор приводит примеры: Case 8916/05 *Jehovah's Witness v. France*. ECtHR. judgement of 30 June 2011; case 70945/11 *Mennonite Church v. Hungary*. ECtHR. judgement of 8 April 2014; case 7356/10 *Lucky Dev v. Sweden*. ECtHR. judgement of 27 November 2014; case 14902/04 *Yukos v. Russia*. ECtHR. judgement of 20 September 2011. Access from the legal reference system HUDOC. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

⁴⁷² Pistone P., Goede J. J. P. The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendations. chapter 19// *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*. 2020. P. 483.

функционирование полупостоянных арбитражных органов, которые должны разрешать спор на этапах (2) и (3)⁴⁷³.

Сегодня ОЭСР старается развивать арбитраж и не рассматривает в качестве перспективного направления работу над необязательными механизмами разрешения международных налоговых споров, поскольку последние не гарантируют достижение соглашения по спору между компетентными органами⁴⁷⁴. Однако, учитывая, что в рамках Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР на применение обязательного арбитража согласилось ограниченное число государств, для остальных государств взаимосогласительная процедура не обеспечивает достижение соглашения по спору. В связи с этим любой дополнительный механизм, который может способствовать разрешению спора и который упоминается в Комментариях к Модельной налоговой конвенции ОЭСР, стоит проанализировать. Одним из таких механизмов является медиация, которая, по нашему мнению, может способствовать повышению эффективности разрешения споров.

В Комментариях к статье 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР разъясняется, что в рамках медиации посредник выслушивает позиции каждой из сторон, а затем излагает сильные и слабые стороны каждой из них. Это помогает сторонам лучше понять собственную позицию и позицию другой стороны. В некоторых государствах посредничество успешно используется для разрешения налоговых споров на национальном уровне, и применение этого инструмента во взаимосогласительной процедуре может оказаться полезным. Эта процедура, в отличие от арбитража, не является обязательной для сторон, но может помочь им выработать общее решение до того, как они будут вынуждены передать дело в арбитраж⁴⁷⁵.

Кроме того, согласно пункту 2 статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР компетентные органы должны стремиться разрешить спор. Очевидно, что такое стремление должно находить отражение в методах, которые используют компетентные органы для достижения цели, одним из таких методов может стать медиация.

Комментарии к статье 25 Модельной налоговой конвенции ООН также рекомендуют использовать в рамках взаимосогласительной процедуры механизмы разрешения споров, не имеющие обязательной силы, такие как оценка независимого эксперта, медиация и иные

⁴⁷³ Pistone P., Goede J. P. Conclusions and Recommendations in Flexible Multi-Tier Dispute Resolution. // International Tax Disputes. Amsterdam: IBFD. 2021. P. 487.

⁴⁷⁴ Nias P. International tax dispute resolution: Breaking the impasses // International Tax Review. 2016. No. 2. P. 2.

⁴⁷⁵ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 49. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en, OECD Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (OECD 2007), section 3.5.2. URL: <https://www.oecd.org/ctp/38061910.pdf>

формы привлечения третьего лица, которое способствует достижению соглашения между сторонами спора, но не принимает самостоятельное решение по делу⁴⁷⁶. В 2021 году ООН подготовила руководство о механизмах предотвращения и разрешения налоговых споров на внутригосударственном и на международном уровне⁴⁷⁷. Руководство предлагает следующие инициативы для повышения эффективности взаимосогласительной процедуры⁴⁷⁸:

1. техническая помощь в рамках программы развития «Налоговые инспекторы без границ», которая помогает государствам с небольшим опытом участия во взаимосогласительной процедуре получить рекомендации и обучение от государств, имеющих соответствующий опыт;

2. разработка типового соглашения по процедурным и административным вопросам взаимосогласительной процедуры;

3. использование технологий для обмена информацией и документами между компетентными органами с налогоплательщиком и между собой, создание базы данных по достигнутым соглашениям;

4. использование в рамках взаимосогласительной процедуры механизмов разрешения споров, не имеющих обязательной силы, в качестве альтернативы арбитражу или в качестве предварительного этапа, предшествующего арбитражу.

Первые три инициативы нацелены на решение точечных проблем взаимосогласительной процедуры. В свою очередь, применение медиации позволит решить ключевой недостаток взаимосогласительной процедуры – поможет компетентным органам достичь соглашения по спору на взаимовыгодной основе. Несмотря на то, что на текущий момент не известны примеры использования медиации для разрешения международных налоговых споров, в руководстве предлагается опираться на опыт применения медиации на внутригосударственном уровне⁴⁷⁹.

⁴⁷⁶ Commentaries on Article 25, paragraphs 41, 41.1 // UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN Publishing, 2021. P. 678–679. URL: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-03/UN%20Model_2021.pdf

⁴⁷⁷ Handbook on the Avoidance and Resolution of Tax Disputes issued by the United Nations (UN) Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 1 October 2021. URL: <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-10/Dispute%20Avoidance%20and%20Resolution%20English.pdf>

⁴⁷⁸ Handbook on the Avoidance and Resolution of Tax Disputes issued by the United Nations (UN) Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 1 October 2021, chapter 6, p. 255-269. URL: <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-10/Dispute%20Avoidance%20and%20Resolution%20English.pdf>

⁴⁷⁹ Handbook on the Avoidance and Resolution of Tax Disputes issued by the United Nations (UN) Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 1 October 2021, chapter 6, paragraph 28. P. 264. URL: <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-10/Dispute%20Avoidance%20and%20Resolution%20English.pdf>

Преамбула Директивы ЕС также рекомендует использовать для разрешения международных налоговых споров альтернативные способы разрешения споров такие как медиация и мирное урегулирование спора на заключительных этапах взаимосогласительной процедуры⁴⁸⁰.

Таким образом, медиация рассматривается на уровне ОЭСР, ООН и государств-членов Европейского Союза в качестве рекомендуемого средства разрешения международных налоговых споров. Соответственно, на международном и наднациональном уровне уже есть предпосылки для применения медиации.

С учетом того, что указанный механизм пришел из внутригосударственного права, далее отмечены ключевые черты медиации на примере государств, в которых медиация используется для разрешения налоговых споров (Австралия, Бельгия, Мексика, Нидерланды, Новая Зеландия, США, Великобритания).

В зарубежной литературе дается следующее определение медиации: «Содействующая (фасилитативная) процедура, в которой спорящие стороны привлекают помощь беспристрастного посредника (медиатора), который не имеет полномочий принимать какие-либо решения по спору, но который использует определенные процедуры, методы и навыки, чтобы помочь сторонам разрешить спор путем переговоров путем переговоров без судебного разбирательства»⁴⁸¹. Это же определение применимо и к налоговым спорам⁴⁸².

К общим признакам медиации в налоговом праве на национальном уровне зарубежные авторы относят следующие⁴⁸³:

- медиатор не принимает решение по спору (стороны сохраняют полный контроль над исходом спора и не передают его третьему лицу, как, например, это происходит при рассмотрении спора в суде или арбитраже);
- медиатор способствует выявлению основных проблем и конструктивному диалогу, разрабатывает возможные варианты и альтернативы;
- медиатор способствует достижению взаимовыгодного решения для обеих сторон спора;
- медиация – добровольная и неформальная процедура (за исключением Мексики);

⁴⁸⁰ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. Paragraph 6. P. 2. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

⁴⁸¹ Brown H. J., Marriot A. L., ADR Principles and Practice. London: Sweet & Maxwell. 1999. P. 127

⁴⁸² Jone M. Tax Mediation in New Zealand, Australia and the United Kingdom // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 100–101; Hensen W. Tax Mediation in Belgium and the Netherlands // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 84–85.

⁴⁸³ Hout D. Summary of Findings. The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendations. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 442

– медиатор – независимый, беспристрастный и нейтральный посредник.

Медиация позволяет расширить взгляд на проблему, не ограничиваясь традиционным юридическим подходом, дает возможность учесть такие внешние факторы, как религиозные и культурные особенности, деловая репутация и т.д., что способствует поиску новых вариантов решения проблемы⁴⁸⁴. Если в суде или арбитраже важно выяснить, «что произошло» (ретроспективный подход), то медиация фокусируется на том, что необходимо сделать для решения проблемы (перспективный подход)⁴⁸⁵.

Ниже обозначены ключевые параметры медиации по результатам анализа зарубежного налогового законодательства, которые обозначены в литературе (законодательство Российской Федерации рассмотрено в параграфе 3 главы 3 настоящей работы)⁴⁸⁶:

Таблица 8. Параметры медиации в зарубежных государствах

Параметр	Описание
правовое регулирование	– налоговое законодательство (Бельгия, Мексика); – административные регламенты (например, США); – общие положения законодательства о медиации (без специфики налоговых споров) (Нидерланды)
этап медиации	– используется на разных этапах взимания налога (налоговая проверка, обжалование решения налогового органа, взыскание налога, судебное разбирательство)
процедурные правила	– различаются в зависимости от этапа медиации (разные правила для административного и судебного порядка)
категория споров	– не применяется по делам, в отношении которых есть судебный прецедент и по уголовным делам (исключение – Нидерланды); – применяется в отношении определенной категории дел: вопросы факта; реляционные вопросы; вопросы коммуникации; вопросы, требующие пояснений и т.д.; – применяется в зависимости от сложности дела (Великобритания), категории налогоплательщика (США), суммы доначислений (Мексика, Новая Зеландия)
задача медиатора	– медиатор не высказывает свое экспертное мнение по делу, а лишь направляет переговоры сторон (фасилитативная медиация) (Австралия, Новая Зеландия, Нидерланды); – медиатор вносит свое предложение по урегулированию спора (оценочная медиация) (Бельгия); – роль медиатора зависит от конкретного дела и его сложности (Великобритания, США, Мексика)

⁴⁸⁴ Menkel-Meadow C., *Historic Contingencies of Conflict Resolution*. 2013. P. 41. URL: <https://scholarship.law.georgetown.edu/facpub/1290>

⁴⁸⁵ Hout D. Summary of Findings. *The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendations*. // *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*. 2020. P. 444.

⁴⁸⁶ Hout D. Summary of Findings. *The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendations*. // *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*. 2020. P. 444–454.

Параметр	Описание
беспристрастность и независимость медиатора	<ul style="list-style-type: none"> – медиатор - представитель налогового органа из другого подразделения или региона, не причастный к делу⁴⁸⁷; – в ряде государств допускается использование внешнего медиатора (Великобритания, США, Нидерланды); – только в Мексике медиатор – независимый институт
компетенция медиатора	– требуется специальная аккредитация, высшее образование в области налогового права, несколько лет опыта работы в юриспруденции, навыки ведения переговоров, управленческие навыки, умение слушать и т. д.
конфиденциальность	<ul style="list-style-type: none"> – информация, ставшая известной медиатору, является конфиденциальной и не может использоваться в суде; – обычно мировое соглашение не публикуется (в Мексике публикуются выдержки из наиболее актуальных дел - ключевые обстоятельства дела и соглашение)⁴⁸⁸
юридическая сила соглашения	<ul style="list-style-type: none"> – мировое соглашение обязательно для исполнения (за исключением ряда случаев, например, принуждение); – не имеет силу прецедента

Зарубежные исследователи отмечают, что в тех государствах, где медиация по налоговым спорам регламентирована в налоговом законодательстве (Бельгия, Мексика), количество споров, рассматриваемых в год, исчисляется тысячами, а то время как в иных государствах медиация не так популярна среди налогоплательщиков и налоговых органов⁴⁸⁹.

Как следует из опыта проведения медиации по налоговым спорам на национальном уровне, медиация, в отличие от арбитража, оставляет контроль над спором его сторонам, поэтому медиация может стать альтернативной процедурой для разрешения международных налоговых споров⁴⁹⁰ в тех государствах, которые пока рассматривают арбитраж как угрозу суверенитету.

В литературе обозначается три этапа, на которых может быть полезна медиация при разрешении международных налоговых споров: (1) до передачи дела на рассмотрение во взаимосогласительную процедуру, (2) дополнительный этап после переговоров, но до

⁴⁸⁷ Критикуется в литературе: Hout D. Summary of Findings. The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendations. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 454.

⁴⁸⁸ Подход государств, исключая опубликование достигнутого соглашения, критикуется в литературе: Perrou K. Using Mediation for the Resolution of Cross-Border Tax Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 206–207.

⁴⁸⁹ Brown P. A. Mediation: The Swiss Army Knife in the Competent Authority's Toolbox // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 185.

⁴⁹⁰ Параметры медиации при разрешении международных налоговых споров, а также пример положения о медиации, предложенный зарубежными исследователями с учетом опыта проведения медиации по налоговым спорам на национальном уровне, см.: Hout D. Summary of Findings. The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendations. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 474–476, 478–481

передачи дела в арбитраж, (3) альтернатива арбитражу⁴⁹¹. Большая часть исследователей полагает, что медиация наиболее эффективна на этапе (2), когда переговоры в рамках взаимосогласительной процедуры зашли в тупик⁴⁹². В рамках взаимосогласительной процедуры медиация может применяться, как в одностороннем порядке (между компетентным органом и налогоплательщиком), так и на двусторонней основе (если компетентный орган самостоятельно не смог разрешить спор)⁴⁹³.

Зарубежные исследователи отмечают, что медиацию легко интегрировать во взаимосогласительную процедуру, поскольку это не потребует внесения изменений в налоговые договоры, ведь правовая основа для медиации уже доступна, государства могут договориться о проведении медиации на *ad hoc* основе⁴⁹⁴. В качестве основы для проведения медиации предлагается использовать правила, применяемые для международной медиации, например, правила о медиации Всемирной торговой организации, Правила медиации международной торговой палаты, Руководство по эффективной медиации ООН, Европейская директива о медиации (2008/52/ЕС), Европейский кодекс поведения медиаторов, Правила медиации американской ассоциации юристов, Правила ассоциации юристов для медиации по спорам между государством и инвестором, Согласительный регламент Комиссии ООН по праву международной торговли, Типовое соглашение о медиации, разработанное центром эффективного разрешения споров⁴⁹⁵.

В литературе выделяются следующие преимущества⁴⁹⁶ и недостатки⁴⁹⁷ использования медиации для разрешения международных налоговых споров:

⁴⁹¹ Hout D. Summary of Findings. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 458

⁴⁹² Pistone P., Goede J. P. The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendation. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 499.

⁴⁹³ Gröper J. Can Mediation Improve (the Efficiency of) the MAP? The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendations. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 170.

⁴⁹⁴ Brown P. A. Mediation: The Swiss Army Knife in the Competent Authority's Toolbox, The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendations. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 187.

⁴⁹⁵ Brown P. A. Mediation: The Swiss Army Knife in the Competent Authority's Toolbox // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 187

⁴⁹⁶ Pistone P., Goede J. P. Mediation in International Tax Disputes. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 497–498; Gröper J. Can Mediation Improve (the Efficiency of) the MAP? // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 172; Brown P. A. A Negotiator, Not a Judge: Choosing the Right Mediator to Aid in Resolving Cross Border Tax Disputes. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 213.

⁴⁹⁷ Sengupta D. P. Judicial Systems and International Tax Disputes: The View from India. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 314-315; Brown P. A. Mediation: The Swiss Army Knife in the Competent Authority's Toolbox. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 186

Таблица 9. Преимущества и недостатки медиации

Преимущества	Недостатки
<ul style="list-style-type: none"> – альтернативная процедура для ситуаций, когда государства не готовы к обязательному арбитражу, но остается риск недостижения соглашения по результатам взаимосогласительной процедуры; – может предотвратить передачу полномочий по принятию решения третьему лицу; – позволяет прийти к совместному взаимовыгодному решению, которое может быть полезно для будущих взаимоотношений компетентных органов; – позволяет сузить круг спорных вопросов; – разъясняет сторонам положения применимого права, налаживает коммуникацию между сторонами спора, что позволит не беспокоиться об опыте в ведении переговоров; – минимизирует риск разного толкования одного и того же положения налогового договора договаривающимися государствами. 	<ul style="list-style-type: none"> – не гарантирует достижение соглашения по спору; – требует дополнительные инвестиции во время и ресурсы; – может возникнуть сложность с соотношением срока проведения взаимосогласительной процедуры и сроком проведения медиации.

Если последние два недостатка можно преодолеть, то отсутствие гарантии достижения соглашения по спору является существенным недостатком. Однако такой недостаток присущ всем необязательным механизмам разрешения споров. Медиация не сможет решить все проблемы, которые возникают в связи с применением взаимосогласительной процедуры, но медиация имеет потенциал для улучшения функционирования взаимосогласительной процедуры.

По замыслу разработчиков многоуровневой процедуры разрешения международных налоговых споров, нивелировать обозначенные недостатки медиации позволит финальный этап арбитража⁴⁹⁸. В рамках такого подхода медиация и арбитраж не исключают друг друга, а дополняют⁴⁹⁹. В этом случае медиация позволит облегчить задачу арбитра, поскольку сократит количество нерешенных в рамках спора проблем, а также отсортирует фактические обстоятельства по делу, что значительно сократит объем работы арбитра⁵⁰⁰.

Предполагается, что при внедрении медиации роль арбитража изменится. Если сейчас арбитраж выполняет функцию по рассмотрению дела в административном

⁴⁹⁸ Gröper J. Can Mediation Improve (the Efficiency of) the MAP? // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 174-177

⁴⁹⁹ Mooij H. MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 254-255.

⁵⁰⁰ Gröper J. Can Mediation Improve (the Efficiency of) the MAP? // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 174-177; Perrou K. Using Mediation for the Resolution of Cross-Border Tax Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 209.

порядке⁵⁰¹, то после медиации арбитраж будет выполнять юрисдикционную функцию последней инстанции при рассмотрении дела⁵⁰².

Для сокращения затрат по времени и ресурсам медиатор может выступать в роли арбитра в процедуре, которая совмещает признаки медиации и арбитража («медиационный арбитраж» или «Med-Arb»). Процедура начинается с посредничества независимой третьей стороны, но в случае, если соглашение не может быть достигнуто, третья сторона выступает в качестве арбитра, принимает консультативное, не имеющее обязательной силы, решение по спору. Существует также обратная процедура («Arb-Med»), в которой по умолчанию инициируется арбитраж, но до вынесения решения по делу арбитр предлагает сторонам прийти к мировому соглашению и, в случае, если соглашение не будет достигнуто, арбитр выносит свое решение⁵⁰³.

По нашему мнению, многоуровневая процедура разрешения международных налоговых споров может рассматриваться в качестве перспективного направления, а на данном этапе недостатки медиации можно преодолеть путем предоставления налогоплательщику права прямого участия в медиации, включая представление своей позиции и доказательств по спору.

Обычно участие налогоплательщика при разрешении международных налоговых споров оценивается исследователями как желаемое, но недостижимое в текущих условиях. Этому препятствует меньшая открытость компетентных органов, просрочки во взаимосогласительной процедуре (на практике компетентные органы обсуждают категорию дел нескольких налогоплательщиков), возможность компетентных органов ссылаться на ранее достигнутые договоренности по похожим делам⁵⁰⁴.

С учетом сложной структуры спорного материального правоотношения в спорах по конкретному делу мы полагаем, что участие налогоплательщика в медиации необходимо, поскольку именно на налогоплательщика возложено бремя уплаты налога, однако его законный интерес в разрешении спора (корректное применение положений договора) не всегда совпадает с интересами компетентных органов (сохранение налоговой базы на территории своего государства)⁵⁰⁵.

⁵⁰¹ Seer R., Wilms A. L. Flexible Multi-Tier Dispute Resolution: The German Experience. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 23.

⁵⁰² Pistone P., Goede J. P. International Tax Arbitration as Quasi-Judicial Instrument of Last Resort. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 521

⁵⁰³ Gröper J. Can Mediation Improve (the Efficiency of) the MAP? // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 174-177

⁵⁰⁴ Devillet C. The Text of and the Commentary on Article 25 – Round-up of the Changes and their Significance // Bulletin for International Taxation. Journals IBFD. 2012. Vol. 66. No. 11. P. 616.

⁵⁰⁵ Более подробно об этом см. параграф 1 главы 1 настоящей работы

Кроме того, вовлечение налогоплательщика в медиацию соответствует глобальному тренду транспарентности в области международного налогового права⁵⁰⁶, а также тренду, который задала Директива ЕС, о расширении прав налогоплательщиков в процедуре разрешения международных налоговых споров. Такой подход будет обеспечивать соблюдение гарантий права на справедливое судебное разбирательство⁵⁰⁷. В отсутствие международного налогового суда налогоплательщик не имеет судебного средства защиты на международном уровне, в рамках которого его права обеспечивались бы.

В литературе высказываются следующие аргументы в пользу участия налогоплательщика в медиации⁵⁰⁸ и против его участия⁵⁰⁹:

Таблица 10. Плюсы и минусы участия налогоплательщика в медиации

Аргументы «за»	Аргументы «против»
<ul style="list-style-type: none"> – налогоплательщик лучше осведомлен о конкретных обстоятельствах дела, может предложить варианты решения спора, подходящие для обоих договаривающихся государств; – налогоплательщик вправе отклонить результаты взаимосогласительной процедуры, было бы эффективно учесть его позицию в медиации; – участие налогоплательщика поможет избежать ненужных задержек в рассмотрении дела компетентными органами. 	<ul style="list-style-type: none"> – риск задержки и усложнения процедуры при повторении аргументов (налогоплательщиком и компетентным органом); – опасение одного из компетентных органов, что налогоплательщик будет придерживаться позиции государства, с которым он имеет большую экономическую связь; – вопросы конфиденциальности информации станут препятствием для налоговых органов к обсуждению аналогичных вопросов, затрагивающих других налогоплательщиков.

Первые два аргумента являются регулируемыми со стороны медиатора, чья ключевая роль заключается в поиске решения, взаимовыгодного для всех сторон спора. При этом третий аргумент может быть компенсирован пунктом 3 статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, которая предоставляет компетентным органам возможность

⁵⁰⁶ Pistone P., Goede J. P. Flexible Multi-Tier Dispute Resolution (FMDR). Framework in a Nutshell. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 486; Baker P. BEPS Action 16: The Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy under European Law in Cross-Border Situations // EC Tax Review. 2016. Vol. 25. No. 5/6 P. 335–345

⁵⁰⁷ Более подробно об этом см. параграфы 1 и 4 главы 2 настоящей работы

⁵⁰⁸ Pistone P., Goede J. P. The Involvement of the Affected Persons. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 502; Gröper J. Can Mediation Improve (the Efficiency of) the MAP? // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 179–180; Perrou K. Using Mediation for the Resolution of Cross-Border Tax Disputes. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 207; Sengupta D. P. Judicial Systems and International Tax Disputes: The View from India. The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendations. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 314–315.

⁵⁰⁹ Pistone P., Goede J. P. The Involvement of the Affected Persons. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 503

провести взаимосогласительную процедуру по спорам о толковании и применении договора.

На наш взгляд, предоставление налогоплательщику гарантий права на справедливое судебное разбирательство на этапе медиации не исключает необходимость соблюдения указанных гарантий на всех этапах рассмотрения спора во взаимосогласительной процедуре, как в переговорах, так и в арбитраже. На основании подхода ЕСЧП, гарантии статьи 6 ЕКПЧ считаются соблюденными, если на каком-то этапе разрешения спора у заявителя есть возможность обращения в независимый и беспристрастный суд⁵¹⁰. До тех пор, пока арбитраж является частью взаимосогласительной процедуры, «судом» в понимании статьи 6 ЕКПЧ выступают компетентные органы договаривающихся государств, а с учетом того, что все три этапа, по сути, являются одной процедурой, то нет оснований для разного подхода в отношении разных этапов разрешения спора. Тем более, на каждом из этапов компетентные органы могут приводить новые аргументы, на которые налогоплательщик должен иметь возможность представить свои возражения.

В свою очередь если подход, отраженный в зарубежной доктрине, будет реализован и на международном уровне будет создан постояннодействующий арбитраж, автономный от взаимосогласительной процедуры, реализующий юрисдикционную функцию, «судом» в понимании статьи 6 ЕКПЧ станет арбитраж. В этом случае гарантии статьи 6 ЕКПЧ могут обеспечиваться только в арбитраже, прямое участие налогоплательщика в переговорах и в медиации не потребуется.

§2. Перспективы применения Российской Федерацией арбитража в рамках взаимосогласительной процедуры

Исторически только налоговый договор Российской Федерации с Нидерландами предусматривал возможность проведения арбитража, но порядок его проведения утвержден не был, как минимум, со стороны Российской Федерации. В публичном доступе отсутствует информация о том, что на практике арбитраж применялся. При этом Российская Федерация не выразила намерение на применение арбитража при ратификации Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР.

В Комментариях к пункту 5 статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР указано, что в некоторых государствах национальное законодательство или соображения политического или административного характера не позволяют прибегнуть к арбитражу - например, положения конституционного права могут запрещать разрешение налоговых

⁵¹⁰ Case 77617/01 Mikheyev v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 26 January 2006; case 59261/00 Menesheva v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 9 March 2006. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

споров путем арбитража⁵¹¹. В литературе среди конституционных принципов, которые потенциально может затрагивать арбитраж, обычно указываются принцип законности, доступ к суду и защита суверенитета государства⁵¹².

По нашему мнению, юридические препятствия для применения арбитража Российской Федерацией для разрешения международных налоговых споров в национальном законодательстве отсутствуют.

Принцип законности, предусмотренный статьей 57 Конституции РФ и пунктом 1 статьи 3 Налогового кодекса РФ, предусматривает, что каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги. В доктрине признано, что налоговые договоры не устанавливают новые налоги, то есть не предоставляют налоговые полномочия государствам, они лишь разграничивают права договаривающихся государств по налогообложению определенных видов доходов⁵¹³. В этом смысле к разрешению международных налоговых споров не применима формула «о налогах не договариваются».

Статья 46 Конституции РФ каждому гарантирует защиту его прав и свобод. Применительно к обжалованию в суд решений налоговых органов Конституционный Суд РФ отмечал: «Несмотря на то что суды не уполномочены проверять целесообразность решений налоговых органов, которые действуют в рамках предоставленных им законом дискреционных полномочий, необходимость обеспечения баланса частных и публичных интересов в налоговой сфере как сфере властной деятельности государства предполагает возможность проверки законности соответствующих решений, принимаемых в ходе налогового контроля ... предназначение судебного контроля как способа разрешения правовых споров на основе независимости и беспристрастности предопределяет право налогоплательщика обратиться в суд за защитой от возможного произвольного правоприменения»⁵¹⁴.

Представляется, что арбитраж не ограничивает конституционную гарантию доступа к суду. В рамках отечественной правовой системы арбитраж будет рассматриваться в качестве дополнительного средства защиты прав налогоплательщиков, поскольку в

⁵¹¹ Commentary on Arctical 25. Paragraph 65 // Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. OECD Publishing. 2017. P. 1211. C(25)-33. URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

⁵¹² Schoueri L. E. Chapter 8: Arbitration and Constitutional Issues in International Arbitration in Tax Matters // M. Lang [et al. eds.] International Arbitration in Tax Matters. Amsterdam: IBFD. 2016. P. 193; Cai Q., Behind Sovereignty: Concerns About International Tax Arbitration and How They May be Addressed // British Tax Review. 2018. No. 4. P. 441-464.

⁵¹³ Хаванова И. А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения: монография / И. А. Хаванова; под редакцией И.И. Кучерова. Москва: ИЗиСП, Юриспруденция, 2016. С. 17; Яруллина Г.Р. Место института постоянного представительства в налоговом праве РФ // Актуальные проблемы российского права. 2016. №12. С. 68.

⁵¹⁴ Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 №14-П. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

соответствии с пунктом 1 статьи 19 Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР арбитраж может быть инициирован только по заявлению самого налогоплательщика. Это означает, что арбитраж не препятствует налогоплательщику реализовать право на национальные средства защиты.

В силу того, что арбитраж в рамках взаимосогласительной процедуры является административной процедурой и не претендует на статус юрисдикционного механизма, пункт 4 статьи 19 Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР предусматривает, что решение арбитража не является окончательным, если (1) налогоплательщик отказывается признать решение, (2) суд признал решение арбитража недействительным при существенном нарушении процедуры его проведения (например, нарушение требования беспристрастности и независимости арбитров или требования конфиденциальности информации), (3) налогоплательщик обратился в суд по спору, разрешенному арбитражем⁵¹⁵. Соответственно, в Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР арбитраж сформулирован таким образом, что сохраняется судебный контроль за решением арбитража.

Не может расцениваться как ограничение права налогоплательщика на доступ к суду придание решению арбитража обязательной силы при условии «отказа» налогоплательщика от реализации права на обращение в суд. Цель пункта 4 статьи 19 Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР в том, чтобы исключить коллизию решения арбитража и решения суда, а не в том, чтобы лишить налогоплательщика права на доступ к суду. Налогоплательщик реализует собственное волеизъявление относительно того, признает он в качестве окончательного решение арбитража или хочет продолжить рассмотрение спора в суде. Реализация права на обращение в суд в качестве правового последствия влечет только недействительность решения арбитража. Следовательно, реализация механизмов защиты полностью зависит от усмотрения налогоплательщика и не может рассматриваться как ограничивающая его субъективное право на доступ к суду.

В подтверждение приведенного вывода можно сослаться на позицию Конституционного Суда РФ в отношении соглашения о передаче спора в третейский суд: «Из гарантированного статьей 46 Конституции РФ права на судебную защиту следует, что каждое заинтересованное лицо вправе обратиться в суд за защитой своих нарушенных прав, а потому в соответствии с процессуальным законодательством отказ от права на обращение в суд недействителен. Предусмотренный федеральным законом порядок третейского

⁵¹⁵ Paragraph 223 of the Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

разрешения спора, возникшего из гражданских правоотношений, в том числе с признанием по соглашению сторон окончательности третейского решения, не противоречит указанным требованиям, поскольку не лишает заинтересованное лицо права воспользоваться средствами судебного контроля в производстве о выдаче исполнительного листа на принудительное исполнение решения третейского суда»⁵¹⁶.

В литературе встречается аналогичный вывод. В частности, А.В. Юдин отмечает, что решение третейского суда недопустимо приравнивать к отказу от права на обращение в суд, «хотя бы по той причине, что передача дела в третейский суд относится к специальной возможности лиц, при которой они осознанно избирают арбитраж своего спора, с сохранением в последующем ограниченных возможностей судебного контроля за третейским разбирательством»⁵¹⁷.

В рамках Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР по умолчанию применяется модель «бейсбольного» арбитража. В литературе указывается, что ключевой проблемой данной модели арбитража с точки зрения национального правового регулирования является отсутствие мотивированного решения арбитражной комиссии⁵¹⁸. В большинстве случаев решение арбитров содержит только указание на количество представленных в арбитраж позиций. В США и Канаде, где получил распространение «бейсбольный арбитраж», руководство по его проведению предусматривает, что решение арбитра не должно содержать юридическое обоснование и анализ представленных позиций⁵¹⁹.

В рамках отечественной правовой системы с учетом конституционного принципа законности установления налогов предполагается, что действия (бездействие) налоговых органов (их должностных лиц) должны быть законными, а ненормативные правовые акты (решения) - мотивированными и обоснованными⁵²⁰. Решение арбитражной комиссии не исключает возможность обращения в суд, что дает налогоплательщику возможность в случае сомнений в объективности решения арбитражной комиссии отказаться от его признания и продолжить защиту прав в судебном порядке. Однако эффективность механизма разрешения спора снижается, поскольку у налогоплательщика нет возможности оценить обоснованность решения арбитражной комиссии. В рамках текущего подхода

⁵¹⁶ Определение Конституционного Суда РФ от 01.06.2010 №754-О-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁵¹⁷ Юдин А. В. Недействительность отказа от права на обращение в суд в цивилистическом процессе: теоретико-практические проблемы // Вестник гражданского процесса. 2017. №3. С. 20

⁵¹⁸ Schoueri L. E. Chapter 8: Arbitration and Constitutional Issues in International Arbitration in Tax Matters // M. Lang [et al. eds.] International Arbitration in Tax Matters. Amsterdam: IBFD. 2016. P. 190; Vinnitskiy D. V. Chapter 23: Russia in Tax Procedures. // P. Pistone [and ed.] Tax Procedures. Amsterdam: IBFD. 2021. P.1–10.

⁵¹⁹ Neto L. F. Chapter 16: Baseball Arbitration: The Trendiest Alternative Dispute Resolution Mechanism in International Taxation // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 346

⁵²⁰ Долгополов О. И. Доказательства и доказывание по налоговым спорам // Налоговый вестник. 2011. С. 188.

ОЭСР налогоплательщик полностью отстранен от участия в назначении арбитров, а также от участия в процедуре рассмотрения спора. По справедливому замечанию в литературе, «принцип законности будет декларативным, если не обеспечено требование реальной защиты прав и свобод всех субъектов, а также реальной возможности принуждения к исполнению ими своих обязанностей»⁵²¹.

В контексте защиты суверенитета необходимо обратиться к вопросу о соотношении национального права с обязательствами Российской Федерации по международному праву. В 2020 году внесены изменения в Конституцию РФ⁵²² и в Федеральный конституционный закон от 21.07.1994 №1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации»⁵²³. В соответствии с поправками решения межгосударственных органов, принятые на основании положений международных договоров РФ в их истолковании, противоречащем Конституции РФ, не подлежат исполнению в РФ. Разрешать вопрос о возможности исполнения таких решений межгосударственных органов, а также о возможности исполнения решения иностранного или международного (межгосударственного) суда и решения иностранного или международного третейского суда (арбитража), противоречащего основам публичного правопорядка РФ, уполномочен Конституционный Суд РФ.

Указанные поправки вызвали дискуссию и ряд критических замечаний в научном сообществе. Одни авторы оценивают поправки как утверждение приоритета норм Конституции РФ над нормами международного права в развитие доктрины национальной конституционной идентичности⁵²⁴. Другие авторы отмечают, что поправки не предполагают отказа Российской Федерации от соблюдения международных обязательств, а лишь устанавливают способ исполнения решений межгосударственных органов⁵²⁵.

⁵²¹ Темнов Е. И. Латинские юридические изречения. Москва. 2003. С. 264.; Тютин Д. В. Налоговое право: Курс лекций. 2020. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁵²² Федеральный конституционный закон о поправке к Конституции РФ от 14.03.2020 №1-ФКЗ. Собрание законодательства РФ. 2020. №11. ст. 1416

⁵²³ Федеральный конституционный закон от 09.11.2020 №5-ФКЗ. Собрание законодательства РФ. 2020. №46. ст. 7196.

⁵²⁴ Хабриева Т. Я., Клишас А. А. Тематический комментарий к Закону Российской Федерации о поправке к Конституции Российской Федерации от 14.03.2020 №1-ФКЗ "О совершенствовании регулирования отдельных вопросов организации и функционирования публичной власти". Москва: Норма, ИНФРА-М. 2020. С. 84; Алексеева Т. М. Проблема исполнения решений ЕСПЧ в контексте новелл Конституции Российской Федерации // Мировой судья. 2021. №3. С. 3–7; Коновалов А. М. Обзор некоторых поправок к Конституции Российской Федерации // Государственная власть и местное самоуправление. 2021. №3. С. 40–44 и другие.

⁵²⁵ Кремнев П. П. Источники и правопреемство общепризнанных принципов и норм международного права в российской правовой системе и изменения в Конституции РФ 2020 г. // Конституционное и муниципальное право. 2022. № 9. С. 15–24; Морозов А. Н., Каширкина А. А. Конституционные преобразования в Российской Федерации и взаимодействие международного и внутригосударственного права: преемственность и новизна // Журнал российского права. 2022. №1. С. 120–141; Лазарев В. В. Философские основы имплементационной деятельности // Журнал российского права. 2020. №9. С. 5–18; В. В. Лазарев. Имплементация решений Европейского суда по правам человека в российской правовой системе: концепции, правовые подходы и практика обеспечения / Под ред. В.В. Лазарева. Москва: Норма, 2019. С. 89 и другие.

Обеспокоенность выразила Венецианская комиссия в Заключении «О проекте поправок к Конституции (подписан Президентом РФ 14 марта 2020 года), связанных с исполнением в РФ постановлений Европейского суда по правам человека». Венецианская комиссия со ссылкой на международные обязательства Российской Федерации отметила, что роль Конституционного Суда РФ должна состоять в поиске конституционно приемлемых средств исполнения решений ЕСПЧ со стороны Российской Федерации⁵²⁶.

Однако расширение полномочий Конституционного Суда РФ стало закономерным продолжением более ранних изменений в Федеральный конституционный закон от 21.07.1994 №1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации»⁵²⁷, которые предоставили Конституционному Суду РФ полномочие разрешать вопрос о возможности исполнения решения межгосударственного органа по защите прав и свобод человека, предположительно приводящего к расхождению положений международного договора РФ с Конституцией РФ. На основании указанных полномочий Конституционный Суд РФ признал противоречащими Конституции РФ и не подлежащим исполнению в Российской Федерации решения ЕСПЧ по делу «ОАО «НК «Юкос» против России» и по делу «Анчугов и Гладков против России»⁵²⁸.

В литературе отмечается, что такие полномочия Конституционного Суда РФ характерны и для стран-участниц Совета Европы. Например, решения ЕСПЧ по делам Херст против Соединенного Королевства (*Hirst v. United Kingdom*), Маджо и другие против Италии (*Maggio and Others v. Italy*), Горгюлю против Германии (*Gorgulu v. Germany*) были признаны противоречащими основам конституционного строя⁵²⁹.

Представляется, что положения Конституции РФ не позволяют интерпретировать новые поправки как дающие право РФ не исполнять решения межгосударственных органов по собственному усмотрению. Во-первых, часть 6 статьи 125 Конституции РФ не допускает заключение международных договоров от имени РФ, противоречащих Конституции РФ.

⁵²⁶ CDL-AD(2020) 009. European Commission for democracy through law (Venice Commission). Opinion N 981/2020 on the draft amendments to the Constitution (as signed by the President of the Russian Federation on 14 march 2020) related to the execution in the Russian Federation of decisions by the European Court of human rights. Adopted by the Venice Commission on 18 June 2020 by a written procedure replacing the 123rd plenary session. URL: [https://www.venice.coe.int/webforms/documents/?pdf=CDL-AD\(2020\)009-e](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/?pdf=CDL-AD(2020)009-e)

⁵²⁷ Федеральный закон от 14.12.2015 №7-ФКЗ о внесении изменений в Федеральный конституционный закон «О Конституционном Суде Российской Федерации». собрание законодательства РФ. 2015. №51 (часть I). ст. 7229.

⁵²⁸ Будаев К. А. О некоторых разногласиях Европейского суда по правам человека и Конституционного Суда Российской Федерации по защите прав и свобод граждан России: пути их решения // *Lex russica*. 2017. №12. С. 95–109.

⁵²⁹ Кремнев П. П. Источники и правопреемство общепризнанных принципов и норм международного права в российской правовой системе и изменения в Конституции РФ 2020 г. // Конституционное и муниципальное право. 2022. №9. С. 15–24; Ковлер А. И. Европейская конвенция: проблемы толкования и имплементации. Москва: Норма. 2019. С. 306 – 338.

Соответственно, решения межгосударственного органа в истолковании, противоречащем Конституции РФ, означает возложение на РФ новых обязательств, которые она не принимала при заключении международного договора. Во-вторых, часть 4 статьи 15 Конституции РФ не утратила силу, равно как для Российской Федерации продолжает действовать общепризнанный принцип международного права *pacta sunt servanda* на основании статьи 27 Венской конвенции о праве международных договоров от 23 мая 1969 года, что исключает вывод о приоритете национального права над международными обязательствами Российской Федерации.

Таким образом, цель поправок состоит не в том, чтобы не исполнять любые решения межгосударственных органов по собственному усмотрению, а в том, чтобы защитить национальный правопорядок от таких решений межгосударственных органов, которые возлагают на Российскую Федерацию новые обязательства, противоречащие конституционным основам Российской Федерации. При ином толковании, по справедливому замечанию отечественных специалистов, придется признать, что международного права не существует⁵³⁰.

Указанный вывод находит подтверждение в Заключении Конституционного Суда РФ в отношении поправок, согласно которому новый механизм предназначен не для утверждения отказа от исполнения международных договоров и основанных на них решений межгосударственных органов, а для выработки конституционно приемлемого способа исполнения таких решений РФ при обеспечении высшей юридической силы Конституции РФ в российской правовой системе, составной частью которой являются международные договоры Российской Федерации⁵³¹.

Применительно к разрешению международных налоговых споров в арбитраже по текущей модели ОЭСР, по нашему мнению, вопрос об ограничении суверенитета Российской Федерации не возникает. В отличие от ЕСПЧ или международных инвестиционных арбитражей арбитраж по модели ОЭСР по своей природе представляет собой административную процедуру и не является юрисдикционным органом, соответственно, сохраняется контроль национальных судов за решением арбитража.

Таким образом, положения Конституции РФ и российского законодательства, включая новые полномочия Конституционного Суда РФ, не являются препятствием для

⁵³⁰ Черниченко С. В. Базовые принципы международного права: диапазон усовершенствования // Евразийский юридический журнал. 2020. №5. С. 31; Кремнев П. П. Источники и правопреемство общепризнанных принципов и норм международного права в российской правовой системе и изменения в Конституции РФ 2020 г. // Конституционное и муниципальное право. 2022. №9. С. 15–24.

⁵³¹ Заключение Конституционного Суда РФ от 16.03.2020 №1-3. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

применения Российской Федерацией арбитража на основании Модельной налоговой конвенции ОЭСР. При этом, как указано выше, модель «бейсбольного» арбитража не в полной мере соответствует принципу законности установления налогов.

В целях оценки перспективы изменения позиции Российской Федерации в отношении арбитража, по аналогии обратимся к анализу практики разрешения споров в области международного частного права, затрагивающих вопросы налогообложения, международными коммерческими арбитражами при участии Российской Федерации.

Международно-правовую основу для признания и исполнения решений международных коммерческих арбитражей на территории Российской Федерации составляют Конвенция ООН от 10.06.1958 «О признании и приведении в исполнение иностранных арбитражных решений»⁵³², а также Европейская конвенция от 21.04.1961 «О внешнеторговом арбитраже»⁵³³.

В соответствии с преамбулой Закона РФ от 07.07.1993 №5338-1 «О Международном коммерческом арбитраже» Российская Федерация исходит из признания важности арбитража (третейского разбирательства) как широко применяемого метода разрешения споров, в том числе возникающих в сфере международной торговли, и необходимости комплексного единообразного урегулирования в законодательном порядке вопросов арбитража. В частности, Российская Федерация учитывает положения об арбитраже, содержащиеся в международных договорах Российской Федерации, а также Типовом законе от 21.06.1985 «О международном торговом арбитраже», принятом Комиссией ООН по праву международной торговли ЮНСИТРАЛ.

Согласно статье 2 Закона РФ от 07.07.1993 №5338-1 «арбитраж» означает процесс разрешения спора третейским судом (единоличный арбитр или коллегия арбитров) независимо от того, образуется ли он специально для рассмотрения отдельного дела или осуществляется постоянно действующим арбитражным учреждением, в частности Международным коммерческим арбитражным судом или Морской арбитражной комиссией при Торгово-промышленной палате РФ.

В соответствии с частью 3 статьи 1 Закона РФ от 07.07.1993 №5338-1 по соглашению сторон на рассмотрение в международный коммерческий арбитраж могут передаваться споры, возникающие из гражданско-правовых отношений, при осуществлении внешнеторговых и иных видов международных экономических связей, если коммерческое предприятие хотя бы одной из сторон находится за границей либо если любое место, где

⁵³² Ратифицирована Президиумом Верховного Совета СССР 10.08.1960, вступила в силу с 22.11.1960. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁵³³ Конвенция ратифицирована Указом Президиума Верховного Совета СССР от 14.05.1962 №67-VI, вступила в силу с 07.01.1964. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

должна быть исполнена значительная часть обязательств, вытекающих из отношений сторон, или место, с которым наиболее тесно связан предмет спора, находится за границей, а также споры, возникшие в связи с осуществлением иностранных инвестиций в Российской Федерации или российских инвестиций за границей.

Не подлежат рассмотрению в международном коммерческом арбитраже налоговые споры, как вытекающие из административных правоотношений⁵³⁴. Согласно части 2 статьи 248 Арбитражного процессуального кодекса РФ (далее – АПК РФ) дела с участием иностранных лиц, возникающие из административных и иных публичных правоотношений, находятся в исключительной компетенции арбитражных судов в РФ. Соответственно, в международном коммерческом арбитраже может быть рассмотрен только такой спор о налогах, который вытекает из гражданско-правовых отношений⁵³⁵.

В практике Международного коммерческого арбитражного суда при Торгово - промышленной палате РФ распространены споры по вопросам компенсации расходов экспортера, связанных с нарушением покупателем договорных обязательств по предоставлению экспортеру документов, подтверждающих право на применение ставки 0% по НДС⁵³⁶, соблюдением налоговой оговорки по договору о возмещении расходов контрагента на уплату налогов⁵³⁷.

Встречаются примеры споров, вытекающих из гражданско-правовых отношений, в которых затрагиваются, в том числе, налоговые вопросы, в практике Арбитражного института Торговой палаты г. Стокгольма. Например, в деле от 15.06.1999 компания «Кваттроджемини» требовала взыскать с российского ЗАО «Нева Чула-Чупс» недоплаченную по договору сумму в связи с удержанием налогов⁵³⁸.

Все приведенные выше дела объединяет то, что предметом спора были гражданско-правовые отношения, которые связаны с применением налоговой оговорки в гражданско-правовом договоре.

На наднациональном уровне обсуждается идея создания в рамках Евразийского экономического союза международного коммерческого арбитража для рассмотрения

⁵³⁴ Карабельников Б.Р. Международный коммерческий арбитраж: учебник / Москва: Инфотропик Медиа. 2013. С. 152

⁵³⁵ Кучеров И.И. Международное налоговое судопроизводство (Окончание) // Налоговые споры: теория и практика. 2007. №6. С. 60-64.

⁵³⁶ Решения Международного коммерческого арбитражного суда при Торгово - промышленной палате РФ №М-163/2018 от 05.03.2019, №М-140/2017 от 16.04.2018, №232/2014 от 29.04.2015, №230/2001 от 13.05.2003, №91/1997 от 29.05.1998. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁵³⁷ Решения Международного коммерческого арбитражного суда при Торгово - промышленной палате РФ №221/1997 от 28.04.1998, №166/1995 от 12.03.1996. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁵³⁸ Карабельников Б. Р. Исполнение международных коммерческих арбитражей. Комментарий к Нью-Йоркской конвенции 1958 г. и главам 30 и 31 АПК РФ 2002 г. // Вестник международного коммерческого арбитража. Издание третье, переработанное и дополненное. Москва: Статут. 2008. С. 106.

споров по заявлениям хозяйствующих субъектов⁵³⁹. Однако, по мнению Торгово-промышленной палаты РФ (далее – ТПП РФ), Евразийская экономическая комиссия имеет возможность использовать национальные международные арбитражные центры, такие как МКАС при ТПП РФ, Международный арбитражный суд при Белорусской ТПП, Арбитражный центр Национальной палаты предпринимателей Республики Казахстан «Атамекен» и другие⁵⁴⁰.

С точки зрения субъектного состава правоотношений, которые являются предметом спора, подлежащего рассмотрению в арбитраже, к международным налоговым спорам ближе правоотношения, возникающие из применения международных торговых и инвестиционных договоров, поскольку в рамках таких договоров могут возникать правоотношения, как между инвестором и одним из договаривающихся государств, так и между самими договаривающимися государствами⁵⁴¹. Соответственно, в отличие от гражданско-правовых споров между частными субъектами, которые рассматриваются в международном коммерческом арбитраже, в международных инвестиционных спорах, как минимум, одной из сторон является публичный субъект. При этом, как и в международных налоговых спорах по конкретному делу, в инвестиционных спорах между инвестором и государством пострадавшим лицом является частный субъект (инвестор).

Более того, исторически налоговые договоры взаимосвязаны со сферой международного инвестиционного права. В 1921 году перед финансовым комитетом Лиги Наций была поставлена задача определить, какие экономические последствия могут возникнуть в результате двойного налогообложения. Эксперты установили, что двойное налогообложение является существенным препятствием для международных инвестиций⁵⁴².

В литературе отмечается, что многие торговые и инвестиционные договоры содержат положения, затрагивающие вопросы налогообложения, такие как режим наибольшего благоприятствования и запрет дискриминации⁵⁴³. На глобальном уровне

⁵³⁹ В состав ЕАЭС входят: Республика Армения, Республика Беларусь, Республика Казахстан, Кыргызская Республика и Российская Федерация. URL: <https://rosstat.gov.ru/folder/12880#>

⁵⁴⁰ Руководители палат государств-членов ЕАЭС рассмотрели на заседании Консультационного совета вопросы устранения барьеров для формирования общего рынка союза. Пресс-служба ТПП РФ. А. Бондарь. URL: <https://news.tpprf.ru/ru/news/2881462/>

⁵⁴¹ Винницкий Д. В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. Москва: Статут. 2017. С. 322.

⁵⁴² Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee — Economic and Financial Commission Report by the Experts on Double Taxation // Document E.F.S.73. F.19. 1923. P. 73.

⁵⁴³ Винницкий Д. В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. Москва: Статут. 2017. С. 322: Например, соглашения России о торговле и экономическом сотрудничестве с Республикой Парагвай от 15.04.1993, с Республикой Македония от 28.05.1993, с Аргентинской Республикой от 25.05.1993, с Республикой Куба от 03.11.1992; соглашения России (СССР), связанные с поощрением и взаимной защитой инвестиций / капиталовложений, с Хорватией от 20.05.1996, Чили от 27.03.1997, Филиппинами от 12.09.1997,

режим наибольшего благоприятствования устанавливается правилами Всемирной торговой организации⁵⁴⁴, которые преимущественно относятся к области косвенного налогообложения, связанного с таможенными режимами экспорта и импорта⁵⁴⁵. Вместе с тем, нельзя не учитывать, что положения налоговых договоров являются более специальными по отношению к инвестиционным договорам и, в случае пересечения предмета регулирования положения налогового договора имеют приоритет⁵⁴⁶. По замечанию Д.В. Винницкого, на сегодняшний день в условиях развитой сети налоговых договоров практическая применимость инвестиционных договоров сводится к вопросам косвенного налогообложения, а по вопросам прямого налогообложения инвестиционные договоры носят лишь вспомогательный характер⁵⁴⁷.

Международные инвестиционные договоры содержат специальный механизм разрешения споров между инвестором и принимающим инвестиции государством - международный арбитраж⁵⁴⁸. В литературе отмечается, что такая альтернатива национальным судам является одной из важных гарантий защиты прав инвестора⁵⁴⁹.

В данный момент активно ведутся дискуссии на наднациональном уровне по созданию и совершенствованию механизмов разрешения международных инвестиционных споров. Одна из таких инициатив была озвучена в 2016 году в рамках объединения Бразилии, Российской Федерации, Индии, Китайской Народной Республики, Южно-Африканской Республики (далее – БРИКС)⁵⁵⁰ - создание Международного арбитражного суда БРИКС. В литературе отмечается, что толчком для такой идеи стала Конвенция о признании и приведении в исполнение иностранных арбитражных решений, заключенная в Нью-Йорке в 1958 году, участниками которой являются все пять государств БРИКС⁵⁵¹.

Турцией от 15.12.1997, Казахстаном от 06.07.1998, с США от 03.04.1992, с Федеративной Республикой Германия от 13.06.1989, Австрией от 08.02.1990, Испанией от 26.10.1990 и другие

⁵⁴⁴ Протокол от 16.12.2011 «О присоединении Российской Федерации к Марракешскому соглашению об учреждении Всемирной торговой организации от 15 апреля 1994 г.» Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁵⁴⁵ Винницкий Д. В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. Д. В. Винницкий. Москва: Статут. 2017. С. 332–336.

⁵⁴⁶ Винницкий Д. В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. Д. В. Винницкий. Москва: Статут. 2017. С. 332–336.

⁵⁴⁷ Vinnitskiy D. V. Chapter 19: Russia in The Impact of Bilateral Investment Treaties on Taxation. // M. Lang [et al. eds.] The Impact of Bilateral Investment Treaties on Taxation. Amsterdam: IBFD. 2017. P. 1-10.

⁵⁴⁸ Гармоза А. П. Арбитраж на основании международных инвестиционных соглашений: вопросы компетенции. Предисловие. Москва: Инфотропик Медиа. 2012. С. 34.

⁵⁴⁹ Куделич Е.А. Международные инвестиционные споры с участием государства: проблемы иммунитета // Закон. 2012. №6. С. 40–52.

⁵⁵⁰ По данным информационного портала БРИКС к участникам объединения относятся Федеративная Республика Бразилия, Российская Федерация, Республика Индия, Китайская Народная Республика и Южно-Африканская Республика. URL: <http://infobrics.org/page/history-of-brics/>

⁵⁵¹ Алимова Я. О. Возможность унификации в сфере трансграничных договорных отношений в странах БРИКС // Lex russica. 2019. №11. С. 14.

Проект создания Международного арбитражного суда БРИКС активно обсуждается на различных площадках. В рамках Петербургского международного экономического форума 2021 года Санкт-Петербургский государственный университет представил модель арбитражного института в рамках БРИКС, которая получила поддержку Министерства юстиции РФ⁵⁵². Среди ключевых параметров арбитражного института делокализация арбитража БРИКС (независимость от национальных судов), дистанционность процедуры (онлайн-формат), обязательная медиация до рассмотрения спора, наличие механизмов апелляции по каждому решению, и исполнение решений независимо от национальных судов.

Российская Федерация неоднократно являлась ответчиком в арбитражных разбирательствах на основании инвестиционных договоров. Так, Арбитражный институт при Торговой палате Стокгольма, а также Постоянная палата третейского суда в Гааге рассматривали серию дел по инвестиционным спорам держателей производных инструментов (Великобритания, Испания, Кипр, остров Мэн) на акции ОАО «Нефтяная компания «ЮКОС» против Российской Федерации⁵⁵³. Претензии заключались в незаконной, по мнению истцов, экспроприации в ходе налоговых процедур активов компании «ЮКОС» без компенсации убытков. Российская Федерация аргументировала арест и изъятие активов компании «ЮКОС» оплатой налоговых доначислений.

В указанных делах затрагивались, в частности, такие вопросы, как оптимизация налогообложения компанией «ЮКОС» и уплата компанией налоговых штрафов. При рассмотрении указанных дел арбитраж проводил детальный анализ положений российского налогового законодательства в контексте гарантий, предусмотренных инвестиционными договорами, а также Договором к Энергетической хартии от 17.12.1994.

⁵⁵² Сайт Санкт-Петербургского государственного университета. URL: <https://spbu.ru/news-events/novosti/spbgu-predstavil-na-pmef-revolucionnyy-proekt-investicionnogo-arbitrazha-briks>

⁵⁵³ RosInvestCo UK Ltd. v. The Russian Federation. SCC Case No. V079/2005. Award on Jurisdiction, October 2007. URL: <https://www.italaw.com/cases/923>; Quasar de Valores SICAV S.A. et al. (Formerly Renta 4 S.V.S.A et al.) v. The Russian Federation. SCC Case No. 24/2007. Award on Jurisdiction, September 2014. URL: <https://www.italaw.com/cases/documents/3010>; Hulley Enterprises Limited (Cyprus) v. The Russian Federation. UNCITRAL. PCA Case No. 2005-03/AA226. Award on Jurisdiction, July, 2014. URL: <https://www.italaw.com/sites/default/files/case-documents/italaw3278.pdf>; Veteran Petroleum Limited (Cyprus) v. The Russian Federation. UNCITRAL. PCA Case No. 2005-05/AA228. Award on Jurisdiction, July, 2014. URL: <https://www.italaw.com/cases/1151>; Yukos Universal Limited (Isle of Man) v. The Russian Federation. UNCITRAL. PCA Case No. 2005-04/AA227. Award on Jurisdiction, July 2014. URL: <https://www.italaw.com/cases/1175> и другие. 18.02.2020 Апелляционный суд в Гааге пересмотрел решения международного инвестиционного арбитража по делу компании «ЮКОС». URL: <https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:GHDHA:2020:234> (более подробно см. Рачков И.В. Отмена решений международных инвестиционных арбитражей государственными судами по месту арбитража (на примере саги о ЮКОСе): шоу продолжается? // Международное правосудие. 2020. №1. С. 107–124).

Приведенный пример показывает, что такой механизм разрешения споров, предусмотренный международными инвестиционными договорами, как арбитраж, используется Российской Федерацией для разрешения споров, которые напрямую затрагивают вопросы международного налогообложения.

Следует отметить, что изначально инвестиционные споры разрешались на межгосударственном уровне на основании принципа дипломатической защиты. Впоследствии такой подход был изменен, и инвестор получил право напрямую предъявлять требования к государству-реципиенту⁵⁵⁴. В отчете Конференции ООН по торговле и развитию (ЮНКТАД) от мая 2003 года приводятся следующие причины, послужившие отказу от принципа дипломатической защиты при разрешении инвестиционных споров⁵⁵⁵: (1) право защиты прав пострадавшего инвестора на международном уровне принадлежит государству его национальной принадлежности, которое в силу политических причин может отказаться вступить в спор, (2) в случае выигрыша дела на государство национальной принадлежности инвестора не возложена обязанность передать возмещение пострадавшему лицу, (3) если пострадавшим лицом является транснациональная корпорация с множеством аффилированных лиц, расположенных в разных государствах, сложно достоверно определить национальность корпорации для установления права на дипломатическую защиту, (4) даже незначительные по сумме споры должны разрешаться на межгосударственном уровне, что может оказывать отрицательное влияние на инвестиционную политику в целом.

Это обстоятельство указывает на потенциальную возможность пересмотра действующей модели разрешения международных налоговых споров в пользу более активного вовлечения налогоплательщика в процедуру рассмотрения дела. В рамках подхода ОЭСР арбитраж недоступен налогоплательщику, если спор не был передан компетентным органом во взаимосогласительную процедуру. Соответственно, принятие решения о защите прав налогоплательщика на международном уровне является предметом усмотрения компетентного органа, особенно в отсутствие четких критериев оценки обоснованности заявления налогоплательщика, а также критериев, позволяющих определить, что спор успешно разрешен компетентным органом в одностороннем порядке.

В связи с наличием общих черт между налоговыми и инвестиционными договорами в зарубежной литературе обсуждается вопрос о том, нужно ли полностью отказаться от

⁵⁵⁴ Malamis S. E. The Future of OECD Tax Arbitration: The Relevance of Investment Treaty and WTO Dispute Settlement Practice in Promoting a Gradual Evolution of the International Tax Dispute Resolution System. // International Tax Review. Volume 48. Issue 11. P. 969; Dolzer R. Principles of International Investment Law. 2nd ed. Oxford: Oxford University Press. 2012. P. 230.

⁵⁵⁵ UNCTAD: Dispute Settlement: Investor-State (2003). P. 6–8. URL: https://unctad.org/en/Docs/iteit30_en.pdf

взаимосогласительной процедуры и внедрить арбитраж как самостоятельное средство разрешения споров по аналогии с инвестиционными договорами⁵⁵⁶.

По нашему мнению, данное предложение мало реализуемо на практике со стороны Российской Федерации, принимая во внимание неготовность на текущий момент присоединиться к обязательному арбитражу в рамках Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР. Полный отказ от взаимосогласительной процедуры видится нецелесообразным, поскольку налогообложение является крайне чувствительной сферой для государств, а ее гибкость дает им возможность обсудить вариант решения спора с помощью дипломатических средств, не прибегая к помощи посредника.

Как указывается в литературе, инвестиционный арбитраж при разрешении спора оценивает через призму принципов международного инвестиционного права любые действия органов власти, рассматривая их как действия государства и не резервируя за государством никакой области исключительного суверенного осуществления власти. Инвестиционный арбитраж становится юрисдикционным механизмом внешнего контроля за реализацией публичной власти⁵⁵⁷.

Кроме того, прямая экстраполяция инвестиционного арбитража на налоговые споры невозможна в силу того, что инвестиционный арбитраж разрешает спор между инвестором и государством-реципиентом, а для международных налоговых споров необходимо участие обоих договаривающихся государств, в противном случае такой арбитраж ничем не отличается от национального суда, который не гарантирует устранение двойного налогообложения.

Тем не менее механизм разрешения инвестиционных споров может использоваться как аргумент в пользу пересмотра позиции Российской Федерации в отношении обязательного арбитража, предусмотренного Многосторонней налоговой конвенцией ОЭСР, а также предоставления налогоплательщику гарантий защиты прав, сопоставимых по объему со статьей 6 ЕКПЧ.

Таким образом, опыт участия Российской Федерации в международных арбитражах по трансграничным коммерческим и инвестиционным спорам, которые затрагивают сферу

⁵⁵⁶ В поддержку указанной инициативы высказываются: Heer L. J., Kraan P. R. Legal Protection in International Tax Disputes-How Investment Protection Agreements Address Arbitration // *European Taxation*. 2012. Vol. 52. No. 1. P. 3–10; Simonis H. M. BITs and Taxes // *International Tax Review*. 2014. Vol. 42. No. 4. P. 234–275; Walde T., Kolo A. Investor-State Disputes: The Interface Between Treaty-Based International Investment Protection and Fiscal Sovereignty // *International Tax Review*. 2007. Vol. 35. No. 8/9. P. 424–449; Avi-Yonah R. S., Halabi O. International Taxation and Competitiveness: Introduction and Overview // *Law & Economics Working Papers*. 2012. №58(3). URL: https://repository.law.umich.edu/law_econ_current/58. Среди представителей, критикующих указанный подход, можно указать Viera M. The Regulation of Tax Matters in Bilateral Investment Treaties: A Dispute Resolution Perspective // *Dispute Resolution International*. 2014. Vol. 8. No. 1. P. 63–83.

⁵⁵⁷ Белов С. А. Конституционные ограничения временного применения положений международного договора, предусматривающих передачу споров в инвестиционный арбитраж // *Закон*. 2020. №12. С. 129

налогообложения, показывает, что у Российской Федерации есть перспективы присоединения к обязательному арбитражу в рамках Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР⁵⁵⁸. При согласовании текста меморандума о взаимопонимании относительно применения арбитража с государством-партнером мы рекомендуем учесть опыт Европейского Союза и предусмотреть следующие положения:

1. тип арбитража по модели «независимого мнения»;
2. широкий объем полномочий арбитража, включая полномочия (1) апелляционной инстанции в случае отказа компетентных органов в проведении взаимосогласительной процедуры, (2) компетентных органов в случае, если компетентными органами не принято решение об обоснованности заявления, (3) арбитража, если компетентные органы по истечении установленного срока не смогли прийти к соглашению путем переговоров;
3. возможность выбора формы арбитража - ad hoc или постояннодействующий орган.

§3. Перспективы применения Российской Федерацией медиации в рамках взаимосогласительной процедуры

По нашему мнению, юридические препятствия для применения медиации Российской Федерацией при разрешении международных налоговых споров в национальном законодательстве отсутствуют. Медиация, в отличие от арбитража, не является обязательным механизмом разрешения споров, компетентные органы проводят медиацию по своему усмотрению. В этом смысле риски нарушения национальных конституционных принципов, аналогичные арбитражу, отсутствуют.

В зарубежных государствах медиация получила широкое распространение при разрешении налоговых споров⁵⁵⁹. На наднациональном уровне 5 сентября 2001 года была принята Рекомендация Комитета министров Совета Европы государствам-членам об альтернативных судебным разбирательствам разрешениях споров между административными органами власти и частными лицами⁵⁶⁰. В части 8 Рекомендации указаны преимущества альтернативных способов разрешения споров, среди которых простота и гибкость процедуры, оптимизация затрат на урегулирование спора, экспертное

⁵⁵⁸ Поленчук М. Д. Новый подход к разрешению международных налоговых споров при участии России // Финансовое право. 2022. №8. С. 38. DOI: 10.18572/1813-1220-2022-8-36-39

⁵⁵⁹ Более подробно см. параграф 1 главы 3 настоящей работы.

⁵⁶⁰ Рекомендация Res (2001)9 Комитета министров государствам-членам об альтернативных судебным разбирательствам разрешениях споров между административными органами власти и частными лицами. URL: <https://wcd.coe.int/ViewDoc.jsp?id=1116305&Site=COE>

разрешение спора, разрешение споров в соответствии с принципом справедливости, а не только в соответствии со строгими правовыми нормами, большая свобода действий⁵⁶¹.

Для отечественного права налоговую медиацию можно считать новым способом разрешения налоговых споров⁵⁶². Правовые условия для применения в Российской Федерации медиации определены Федеральным законом от 27.07.2010 №193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)» (далее – Закон о медиации). В пункте 2 статьи 2 Закона о медиации законодатель определяет медиацию как способ урегулирования споров при содействии независимого посредника на основе добровольного согласия сторон в целях достижения ими взаимоприемлемого решения⁵⁶³.

До 25 октября 2019 года применение медиации допускалось в отношении споров, возникающих из гражданских, трудовых и семейных правоотношений, и запрещалось в отношениях, затрагивающих публичные интересы. Соответственно, изначально вопросы налогообложения были исключены из-под регулирования Закона о медиации.

Вопрос о допустимости медиации в налоговых правоотношениях между налогоплательщиком и налоговым органом всегда был предметом активных дискуссий в отечественной литературе⁵⁶⁴. Противники такого подхода настаивают на том, что медиативное соглашение между субъектами публичных правоотношений противоречит их природе⁵⁶⁵. Сторонники налоговой медиации апеллируют к элементам диспозитивности в российском публичном законодательстве, а также к опыту зарубежных государств⁵⁶⁶.

⁵⁶¹ Россия была членом Совета Европы с 28 февраля 1996 года по 16 марта 2022 года. URL: <https://www.coe.int/ru/web/moscow/field-office>

⁵⁶² Аракелова М. В. Медиация как способ урегулирования налоговых споров // Финансовое право. 2015. №6. С. 29.

⁵⁶³ В науке предлагаются также доктринальные определения медиации. См., например, Яковлев В. Ф. Закон свободного применения // Медиация и право. Посредничество и примирение. 2006. №1. С. 13; Носырева Е. И. Нотариат и альтернативные процедуры урегулирования споров // Нотариат, государственная власть и гражданское общество: современное состояние и перспективы: Материалы Всероссийской научно-практической конференции (15-16 февраля 2007 года, г. Москва). Москва: ФРПК. 2007. С. 63; Решетникова И. В. Право встречного движения. Посредничество и российский арбитражный процесс // Медиация и право. Посредничество и примирение. 2007. №2. С. 53; Давыденко Д. Л. Как избежать судебного разбирательства. Посредничество в бизнес-конфликтах. Москва: Секрет фирмы. 2006. С. 42; Брыжинский А. А. Альтернативное разрешение правовых споров и конфликтов в России: Дис. ... канд. юрид. наук. Саранск, 2005. С. 104, 105; Коннов А. Ю. Понятие, классификация и основные виды альтернативных способов разрешения споров // Журн. рос. права. 2004. №12. С. 120-131; Калашникова С. И. Медиация в сфере гражданской юрисдикции. Москва: Инфотропик Медиа. 2011. С. 134.

⁵⁶⁴ В работе Д.А. Курочкина приводятся различные позиции исследователей по этому вопросу: Курочкин Д. А. Медиация в налоговых спорах: перспективы развития в России и других государствах БРИКС // Российский юридический журнал. 2017. №5. С. 198-200.

⁵⁶⁵ Мовчан А. Н. Альтернативная процедура урегулирования споров с участием посредника (процедура медиации). Процедура медиации в военном суде // Право в Вооруженных Силах. 2011. №7. С.45; Елисейкин П. Ф. Судебные мировые соглашения // Сов. юстиция. 1968. №7. С. 18; Пилехина Е. В. Мировое соглашение в арбитражном суде. Проблемы практики // Арбитражные споры. 2001. №1. С. 1-26.

⁵⁶⁶ Гатин А. А. Производство по делам об оспаривании ненормативных правовых актов, решений, действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц,

По нашему мнению, медиация в налоговых правоотношениях не вступает в противоречие с налоговым законодательством. Напротив, в налоговом законодательстве содержится ряд институтов, основанных на диспозитивном правовом регулировании и близких к досудебным примирительным процедурам. Так, например, раздел VII Налогового кодекса РФ предусматривает процедуру досудебного урегулирования налогового спора на уровне вышестоящего налогового органа в порядке обжалования акта нижестоящего налогового органа.

В литературе вопрос о соотношении медиации и досудебного урегулирования споров является дискуссионным. Высказывается позиция, что категории «досудебные» и «альтернативные» формы урегулирования споров следует рассматривать как часть и общее, где «альтернативные способы урегулирования конфликтов» является родовым понятием, которое применяется в более широком смысле, как возможность обжалования в вышестоящий налоговый орган и обращения к независимому посреднику, а категория «досудебные...» означает лишь обращение с жалобой в вышестоящий орган⁵⁶⁷. Однако справедливо замечание тех исследователей, которые не разделяют указанный подход, поскольку вышестоящий налоговый орган не может быть приравнен к независимому посреднику, не имеющему заинтересованности в результате разрешения спора⁵⁶⁸.

Кроме того, на данном этапе развития налогового права нельзя отрицать тенденцию на проникновение диспозитивного правового регулирования в материю налогового права. В качестве примера можно привести налоговый мониторинг, который представляет собой добровольную для применения форму налогового контроля, заменяющую традиционные проверки на информационное онлайн-взаимодействие государства и бизнеса с целью управления налоговыми рисками (раздел V.2 Налогового кодекса РФ). Ожидается, что в 2023 году 448 компаний будет находиться на налоговом мониторинге⁵⁶⁹.

Другим примером диспозитивности являются соглашения о ценообразовании - соглашения между налогоплательщиком и Федеральной налоговой службой РФ о порядке определения цен и применения методов ценообразования в контролируемых сделках (глава 14.6 Налогового кодекса РФ). Они могут быть односторонними (между

государственных и муниципальных служащих в гражданском и арбитражном процессе: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов. 2011. С. 24; Анохин В. Мировое соглашение в арбитражном процессе // Хозяйство и право. 2000. №6. С. 62; Захарьяшева И. Ю. Примирительные процедуры в арбитражном процессуальном законодательстве Российской Федерации (концептуальные основы и перспективы развития): Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2005. С. 19.

⁵⁶⁷ Аракелова М. В. Альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2017. С. 8–9, 22.

⁵⁶⁸ Лайченкова Н. Н. Медиация в налоговом праве: вопросы правильности и эффективности использования терминологии // Ленинградский юридический журнал. 2016. №1. С. 242

⁵⁶⁹ Официальный сайт Федеральной налоговой службы РФ. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/12789356/

налогоплательщиком и Федеральной налоговой службой РФ в отношении внутрироссийских сделок)⁵⁷⁰ и двусторонними / многосторонними (между налогоплательщиком и налоговыми органами двух и более стран)⁵⁷¹.

На судебном этапе примирительные процедуры предусмотрены, в том числе, для разрешения экономических споров, возникающих из административных и иных публичных правоотношений, в рамках процессуального законодательства Российской Федерации (статья 190 АПК РФ). Первой такой процедурой стало мировое соглашение (статья 139 АПК РФ). Готовность налоговых органов к заключению мировых соглашений по налоговым спорам была подтверждена в письме Федеральной налоговой службы РФ от 02.10.2013 №СА-4-7/17648 «О практике заключения мировых соглашений налоговыми органами с налогоплательщиками в судах». Рассмотрим некоторые примеры мировых соглашений по налоговым спорам.

Таблица 11. Примеры мировых соглашений по налоговым спорам

Реквизиты	Предмет мирового соглашения
Постановление Президиума ВАС РФ от 26.06.2012 по делу №А40-111792/10-127-534 по спору с ООО «Лоялти Партнерс Восток»	<ul style="list-style-type: none"> – квалификация дохода для целей налога на прибыль: суммы предоплаты за поощрительные товары являются оплатой маркетинговых услуг; – обязанность налогоплательщика: внести изменения в бухгалтерский и налоговый учет, уплатить сумму доначисленного налога, пени за период с 28.03.2007 по 18.06.2010, штраф; – обязанность налогового органа: не начислять пени за период с 19.06.2010 до даты утверждения мирового соглашения судом⁵⁷².
Постановление ФАС МО от 22.03.2013 по делу №А40-41103/12-91-228 по спору с ОАО «Интер РАО ЕЭС»	<ul style="list-style-type: none"> – убытки документально не подтверждены: налогоплательщик обязуется внести изменения в бухгалтерский и налоговый учет, уплатить доначисленный налог, штраф и пени; – доходы и расходы в виде сумм положительных и отрицательных курсовых разниц отражены правомерно: налоговый орган обязуется вернуть сумму взысканного налога, пени и штрафа;

⁵⁷⁰ Письмо Федеральной налоговой службы РФ от 12.01.2012 №ОА-4-13/85@ «О заключении соглашений о ценообразовании для целей налогообложения». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁵⁷¹ Приказ Министерства финансов РФ от 29.03.2018 №60н «Об утверждении Порядка заключения соглашения о ценообразовании для целей налогообложения в отношении внешнеторговой сделки, хотя бы одна сторона которой является налоговым резидентом иностранного государства, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, с участием уполномоченного органа исполнительной власти такого иностранного государства». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁵⁷² Указанное условие справедливо критикуется в работе Демин А. В. «Диспозитивность и налогообложение: комментарий законодательства и практики налогового администрирования». 2017. С. 58-75. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». Замечание связано с тем, что отказ от начисления пени со стороны налогового органа означает изменения, императивно установленного Налоговым кодексом РФ порядка начисления пени, а мировое соглашение не может противоречить закону в силу пункта 3 статьи 139 АПК РФ.

Реквизиты	Предмет мирового соглашения
	<ul style="list-style-type: none"> – вычеты по НДС заявлены правомерно: налоговый орган обязуется вернуть сумму взысканного налога, пени и штрафа.
<p>Постановление ФАС МО от 29.11.2013 по делу №А40-47670/12-116-102 по спору с ОАО «Новосибирскнефтегаз»</p>	<ul style="list-style-type: none"> – признан факт переплаты налогоплательщиком сумм единого социального налога, штрафов и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование; – согласован возврат налогоплательщику переплаты по единому социальному налогу; – Управлением ПФР принято решение о возврате суммы излишне уплаченных страховых взносов; – налогоплательщик обязуется перечислить в бюджет часть суммы возвращенного налога; – налоговый орган не будет осуществлять взыскание возвращенного налога и штрафов; – налогоплательщик не будет обращаться к налоговому органу и в суд с заявлением о взыскании сумм процентов на основании статей 78 / 79 НК РФ и не будет взыскивать судебные издержки; – судебные расходы распределяются на обе стороны в равном размере.
<p>Постановление АС МО от 25.03.2016 по делу №А40-25939/15 по спору с ООО «Инчкейп Т»</p>	<p>налогоплательщик признает:</p> <ul style="list-style-type: none"> – затраты по работам в арендуемых помещениях должны быть осуществлены за счет арендодателя и не могут учитываться налогоплательщиком в составе расходов для целей налога на прибыль; – наличие контролируемой задолженности, в связи с чем невозможен учет в составе расходов по налогу на прибыль сверхпредельных процентов; – не исполнена обязанность по перечислению в бюджет налога у источника с дохода иностранной компании в виде процентов по контролируемой задолженности, признаваемых дивидендами; <p>налоговый орган признает наличие у налогоплательщика убытка, который уменьшает базу налога на прибыль до нуля.</p>
<p>Постановление АС МО от 11.07.2016 по делу №А40-103953/2015 по спору с ООО «Заэлико-недвижимость»</p>	<ul style="list-style-type: none"> – отсутствие взаимозависимости между налогоплательщиком и третьими лицами; – у налогоплательщика отсутствует право на налоговые вычеты по НДС в связи с приобретением недвижимого имущества и по ряду услуг, т.к. отсутствуют подтверждающие документы; – налогоплательщик является собственником спорного недвижимого имущества и осуществляет экономическую деятельность, связанную с использованием указанного имущества; – налогоплательщик признает обоснованным отказ налогового органа в применении налоговых вычетов по НДС, отказ в возмещении НДС, правомерность

Реквизиты	Предмет мирового соглашения
	доначисления НДС, пени за несвоевременную уплату НДС, штраф.

Мировые соглашения по вопросам налогообложения касаются квалификации отношений и фактических обстоятельств дела, при этом вопросы права остаются за пределами мирового соглашения. Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ в 2014 году указал, что при рассмотрении налоговых споров допустимо заключение мировых соглашений, но исходя из публично-правовой природы налоговых споров предметом мирового соглашения не может быть изменение установленных законом налоговых последствий и операций (снижение налоговой ставки, изменение правил исчисления пеней, освобождение от уплаты налогов). В мировом соглашении могут быть признаны обстоятельства, от которых зависит возникновение налоговых последствий (признание налоговым органом не учтенных в ходе мероприятий налогового контроля расходов и налоговых вычетов, смягчающих обстоятельств) или которые содержат правовую квалификацию деятельности налогоплательщика, влекущую изменение размера его налоговой обязанности (признание экономически обоснованного или документально подтвержденного размера расходов, нормальной величины потерь товаров, приемлемости способов налоговой оптимизации), может быть решен вопрос об отсрочке (рассрочке) уплаты налогов, пеней, штрафов⁵⁷³.

В литературе высказывается позиция, что мировое соглашение по налоговым спорам в приведенной интерпретации Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ, ограничивающей предмет такого соглашения исключительно вопросами факта (а не права), лишает смысла примирительную процедуру⁵⁷⁴. Представляется, что ограничение предмета мирового соглашения обусловлено принципом законности налогообложения, в силу которого налоги могут устанавливаться только законом⁵⁷⁵.

Указанные предпосылки диспозитивного регулирования в сфере налогообложения нашли отражение в Федеральном законе от 26.07.2019 №197-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее – Закон №197), часть 1

⁵⁷³ Абзац 3 пункта 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 18.07.2014 №50 «О примирении сторон в арбитражном процессе». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁵⁷⁴ Аракелова М. В. Медиация как способ урегулирования налоговых споров. С. 33; Курочкин Д. А. Медиация в налоговых спорах: перспективы развития в России и других государствах БРИКС // Российский юридический журнал. 2017. №5. С. 188

⁵⁷⁵ Болдинова Е., Ерасов А., Криулин А. Договориться с налоговой – это не то, что вы подумали, а новое направление государственной политики // Административное право. 2021. №3. С. 102; Демин А. В. Диспозитивность и налогообложение: комментарий законодательства и практики налогового администрирования. 2017. С. 58-75. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»; Юзвак М. В. Значение мировых соглашений в налоговом праве // Налоговед. 2015. №10. С. 61.

статьи 7 которого распространила предмет регулирования Закона о медиации на споры, возникающие из административных и иных публичных правоотношений.

Также были внесены изменения в процессуальное законодательство, предусматривающие открытый перечень примирительных процедур, включая медиацию, на этапе судебного обжалования⁵⁷⁶. Таким образом, с учетом части 4 статьи 1 Закона о медиации медиация может применяться на разных этапах спора: на начальной стадии, в ходе досудебного обжалования и в процедуре судебных слушаний.

Налоговые органы заинтересованы в расширении проведения медиации, поскольку для налоговых органов медиативное соглашение является гарантией исполнения налоговых обязательств, а для налогоплательщика - возможностью избежать выездной налоговой проверки по вопросам и периодам, на которые распространяется действие соглашения. Начинают появляться примеры медиативных соглашений между налогоплательщиком и налоговым органом. Первое соглашение заключено между Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы РФ №21 по Санкт-Петербургу и ООО «Риф», которым уточнены налоговые обязательства налогоплательщика, уплачены соответствующие суммы налога, устранены риски⁵⁷⁷. К сожалению, оценить условия медиативного соглашения не представляется возможным в силу положений о конфиденциальности.

Далее в Таблице 12 рассмотрим ключевые положения национального законодательства в отношении проведения налоговой медиации.

Таблица 12. Параметры налоговой медиации в Российской Федерации

Параметр	Описание
этап медиации	– медиация может быть применена на досудебной и судебной стадии (п. 2 ст. 6 Закона о медиации)
процедурные правила	– правила утверждаются организацией, осуществляющей деятельность по обеспечению проведения медиации, либо самостоятельно определяются медиатором (п.п. 2 и 4 ст. 11 Закона о медиации);
категория споров	– применяется к спорам о доказанности или квалификации фактических обстоятельств; – вопросы права не рассматриваются (п. 5 ст. 1 Закона о медиации, п. 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 18.07.2014 №50);
задача медиатора	– медиатор не вправе вносить, если стороны не договорились об ином, предложения об урегулировании спора (п. 5 ст. 11 Закона о медиации)
беспристрастность и независимость	– действует принцип беспристрастности и независимости медиатора (ст. 3 Закона о медиации)

⁵⁷⁶ Статья 153.5 ГПК РФ, статья 138.4 АПК РФ, статья 137.5 КАС РФ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁵⁷⁷ Официальный сайт Федеральной налоговой службы РФ. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn78/news/activities_fts/10194093/

Параметр	Описание
компетенция медиатора	– деятельность медиатора может осуществляться как на профессиональной, так и на непрофессиональной основе (п. 1 ст. 14 Закона о медиации);
конфиденциальность	– информация, ставшая известной медиатору, является конфиденциальной и не может использоваться сторонами при рассмотрении спора в суде (ст. 5 Закона о медиации)
юридическая сила соглашения	– соглашение порождает права и обязанности для сторон с момента его заключения, поэтому в подтверждении со стороны суда или иного юрисдикционного органа не нуждается ⁵⁷⁸ ; – соглашение, достигнутое сторонами без передачи спора в суд, в случае его нотариального удостоверения имеет силу исполнительного документа (п. 5 ст. 12 Закона о медиации); – соглашение, достигнутое сторонами после передачи спора в суд, может быть утверждено судом в качестве мирового соглашения (п. 3 ст. 12 Закона о медиации).

Таким образом, российское законодательство содержит правовую основу для проведения медиации на внутригосударственном уровне в отношениях между налогоплательщиком и налоговым органом. С учетом того, что национальное законодательство зарубежных государств, которые применяют налоговую медиацию на внутригосударственном уровне, содержит положения схожие с отечественным регулированием⁵⁷⁹, мы полагаем, что есть основания для согласования Российской Федерацией с зарубежными партнерами возможности проведения медиации при разрешении международных налоговых споров.

Примечательно, что законодательство Российской Федерации предусматривает возможность проведения медиации на любой стадии арбитража, как по внутрироссийским, так и по трансграничным коммерческим спорам (часть 2 статьи 1, часть 1 статьи 49 Федерального закона от 29.12.2015 №382-ФЗ «Об арбитраже (третейском разбирательстве) в Российской Федерации», часть 2 статьи 1 Закона РФ от 07.07.1993 №5338-1 «О международном коммерческом арбитраже»). Это пример того, что медиация и арбитраж не являются взаимоисключающими процедурами, напротив, они могут дополнять друг друга, обеспечивая эффективный механизм защиты прав сторон спора. Вместе с тем соотношение указанных процедур не до конца понятно.

В литературе отмечают, что существенное различие медиации и арбитража состоит в функциях или роли посредника. Медиация основана на принципе сотрудничества,

⁵⁷⁸ Загайнова С. К. Соотношение медиативного и мирового соглашений: актуальные вопросы судебной практики // Российский юридический журнал. 2018. №5. С. 96.

⁵⁷⁹ Более подробно см. параграф 1 главы 3 настоящей работы.

медиатор лишь содействует сторонам в достижении взаимовыгодного соглашения, он не принимает обязательное для сторон решение по спору. Задача арбитров заключается в разрешении спора по существу на основе принципа состязательности и в вынесении обязательного для сторон решения⁵⁸⁰. В части основания для решения по спору, арбитр дает оценку представленным сторонами доказательствам и выносит решение на основе права, а медиатор наряду с юридическими аргументами может использовать неюридические факторы экономического, психологического и иного характера⁵⁸¹. Эти особенности, как указывает Д.Л. Давыденко, позволяют охарактеризовать арбитраж в качестве состязательной процедуры, а медиацию - согласительной⁵⁸².

Сочетание медиации и арбитража для разрешения трансграничных коммерческих споров широко распространено в зарубежной и российской договорной практике⁵⁸³. Среди исследователей отмечается тенденция обращения к иным, альтернативным арбитражу, способам разрешения трансграничных коммерческих споров, связанная с тем, что арбитраж является сложным, затратным по времени и ресурсам механизмом⁵⁸⁴. Медиация менее формализована, более экономична, быстрее, позволяет сохранить деловые отношения между сторонами⁵⁸⁵. Медиация приобретает устойчивость также за счет создания специализированных центров, например, Международный центр альтернативного разрешения споров в составе Международной торговой палаты - орган, который занимается организацией и администрированием примирительных процедур⁵⁸⁶. Развивается медиативная практика. Так, по данным статистики Международной торговой палаты, в 2020 году в Международный центр альтернативного разрешения споров было

⁵⁸⁰ Ануров В. Н. Комментарий к Федеральному закону «Об арбитраже (третейском разбирательстве) в Российской Федерации» (постатейный, научно-практический) / В. Н. Ануров, К. В. Егоров, А. В. Замазий и др.; под ред. О. Ю. Скворцова, М. Ю. Савранского. Москва: Статут. 2016. С. 312–318.

⁵⁸¹ Давыденко Д. Л. Соотношение международного коммерческого арбитража с другими альтернативными способами разрешения международных коммерческих споров // Вестник международного коммерческого арбитража. 2013. №1. С. 8–41.

⁵⁸² Давыденко Д. Л. Соотношение международного коммерческого арбитража с другими альтернативными способами разрешения международных коммерческих споров // Вестник международного коммерческого арбитража. 2013. N 1. С. 8–41.

⁵⁸³ Давыденко Д. Л. Общность между примирительными процедурами и третейским судом // Развитие медиации в России: теория, практика, образование: сборник статей: учебное пособие / под редакцией Е. И. Носыревой, Д. Г. Фильченко. Москва: Инфотропик Медиа. 2012. С. 192–201.

⁵⁸⁴ Partasides C. Rediscovering the Lost Promise of International Arbitration // Новые горизонты международного арбитража. Вып. 4: Сборник статей / Под науч. ред. А.В. Асоскова, А.И. Муранова, Р.М. Ходыкина. Москва: Инфотропик Медиа, 2018. С. 48; Sussman E. The New York Convention Through a Mediation Prism // Dispute Resolution Magazine. 2009. Vol. 15. No. 4. P. 2.

⁵⁸⁵ Засемкова О. Ф. Сингапурская конвенция о приведении в исполнение мировых соглашений, достигнутых в результате посредничества (медиации): от мечты к реальности? // Lex russica. 2019. №3. С. 60.

⁵⁸⁶ ICC International Centre for ADR. URL: <https://iccwbo.org/dispute-resolution-services/mediation/icc-international-centre-for-adr/>

зарегистрировано 77 новых дел, из которых 45 дел приходилось на запросы о проведении медиации⁵⁸⁷.

Долгое время существенным недостатком медиации была сложность приведения в исполнение медиативных соглашений, если одна из сторон отказывается добровольно исполнять соглашение⁵⁸⁸. Недавно Комиссией ООН по праву международной торговли была разработана Конвенция ООН о международных мировых соглашениях, достигнутых в результате медиации 2018 года («Сингапурская конвенция о медиации»)⁵⁸⁹, которая устраняет обозначенную проблему и определяет порядок приведения в исполнение соглашений, достигнутых в медиации, по аналогии с Конвенцией о признании и приведении в исполнение иностранных арбитражных решений 1958 года («Нью-Йоркская конвенция»). Основной целью Сингапурской конвенции о медиации является содействие в использовании медиации для урегулирования трансграничных коммерческих споров⁵⁹⁰. На текущий момент Российская Федерация не является участником Сингапурской конвенции о медиации, однако в литературе дается положительная оценка перспективе присоединения Российской Федерации к данному документу⁵⁹¹.

Медиация становится эффективным средством урегулирования не только частноправовых, но и публично-правовых споров. Например, статья 5 Договоренности о правилах и процедурах, регулирующих разрешение споров в рамках Всемирной торговой организации, предусматривает применение добрых услуг, согласительных процедур и посредничества по усмотрению сторон при наличии договоренности об этом⁵⁹².

Переосмысление роли примирительных процедур при разрешении споров наблюдается в отношении международных инвестиционных споров. В частности,

⁵⁸⁷ ICC Dispute Resolution Statistics: 2020. URL: <https://iccwbo.org/publication/icc-dispute-resolution-statistics-2020/>

⁵⁸⁸ Гайдаенко Шер Н. И. Конвенция о приведении в исполнение мировых соглашений, достигнутых в результате международной коммерческой согласительной процедуры: в начале пути // Журнал российского права. 2017. №3. С. 157–158; Давыденко Д. Л. Соотношение международного коммерческого арбитража с другими альтернативными способами разрешения международных коммерческих споров // Вестник международного коммерческого арбитража. 2013. №1. С. 21–22; Иншакова А. О., Казаченок С. Ю. Международный арбитраж vs медиация в наборе процедур урегулирования трансграничных споров // Арбитражный и гражданский процесс. 2013. №9. С. 34–35.

⁵⁸⁹ Конвенция ООН о международных мировых соглашениях, достигнутых в результате медиации. URL: https://uncitral.un.org/sites/uncitral.un.org/files/media-documents/uncitral/ru/mediation_convention_r_0.pdf

⁵⁹⁰ Конвенция ООН о международных мировых соглашениях, достигнутых в результате медиации. URL: https://uncitral.un.org/sites/uncitral.un.org/files/media-documents/uncitral/ru/mediation_convention_r_0.pdf

⁵⁹¹ Davydenko D. V. Russia and the UNCITRAL Instruments on Enforcement of International Commercial Settlement Agreements Resulting from Mediation // Новые горизонты международного арбитража. Вып. 4: Сборник статей. Москва: Инфотропик Медиа. 2018. С. 115.

⁵⁹² Юридическая наука сквозь призму Европейско-Азиатского правового конгресса (интервью с В. Д. Перваловым) // Юридический мир. 2014. №4. С. 12.

ЮНКТАД⁵⁹³, МЦУИС⁵⁹⁴, ЮНСИТРАЛ⁵⁹⁵ и Секретариат Энергетической хартии⁵⁹⁶ неоднократно отмечали важность развития альтернативных по отношению к арбитражу механизмов разрешения инвестиционных споров. Некоторые двусторонние инвестиционные договоры Российской Федерации содержат положения, позволяющие проводить примирительные процедуры. В частности, пункт 5 статьи 9 Соглашения между Правительством РФ и Правительством Объединенных Арабских Эмиратов о поощрении и взаимной защите капиталовложений от 28.06.2010 предусматривает, что на любой стадии разбирательства в арбитраже и до вынесения арбитражного решения стороны спора могут заключить мировое соглашение.

Таким образом, действующее законодательство Российской Федерации позволяет проводить медиацию по налоговым спорам на внутригосударственном уровне. На международном уровне медиация также начинает получать распространение при разрешении коммерческих и инвестиционных споров. Указанные предпосылки позволяют прийти к выводу, что медиация может применяться при разрешении международных налоговых споров при участии Российской Федерации⁵⁹⁷.

При этом внесение изменений в действующее правовое регулирование не потребуется, поскольку компетентные органы могут договориться о проведении медиации в соответствии с уже разработанными на международном уровне правилами проведения международной медиации (возможные варианты рассмотрены в параграфе 1 главы 3 настоящей работы), либо согласовать собственные правила с учетом национальных особенностей проведения налоговой медиации на внутригосударственном уровне. В последнем случае также не должно возникать существенных сложностей, поскольку национальное регулирование медиации имеет схожие черты в разных государствах (более подробно рассмотрено в параграфе 1 главы 3 настоящей работы).

⁵⁹³ Investor-State Disputes: Prevention and Alternatives to Arbitration / UNCTAD. NY; Geneva: UN, 2010. URL: http://unctad.org/en/Docs/diaeia200911_en.pdf

⁵⁹⁴ Rules of Procedure for Conciliation Proceedings. ICSID Convention, Regulations and Rules. P. 81 – 98. URL: <https://icsid.worldbank.org/sites/default/files/documents/ICSID%20Convention%20English.pdf>

⁵⁹⁵ Типовой закон ЮНСИТРАЛ о международной коммерческой медиации и международных мировых соглашениях, достигнутых в результате медиации (2018 год). URL: https://uncitral.un.org/sites/uncitral.un.org/files/annex_ii_-_r.pdf

⁵⁹⁶ Guide to Investment Mediation (2016). URL: <http://www.energycharter.org/fileadmin/DocumentsMedia/CCDECS/2016/CCDEC201612.pdf>

⁵⁹⁷ Поленчук М. Д. Новый подход к разрешению международных налоговых споров при участии России // Финансовое право. 2022. №8. С. 39. DOI: 10.18572/1813-1220-2022-8-36-39

Заключение

Исторически неизменным механизмом разрешения международных налоговых споров является взаимосогласительная процедура. Она была включена в первую Модельную налоговую конвенцию Лиги Наций в 1928 году и сохраняет свою актуальность в современное время. Принимая во внимание, что текст большинства международных налоговых договоров согласован государствами с учетом положений Модельных налоговых конвенций ОЭСР и ООН, взаимосогласительная процедура получила наибольшее распространение. Этот вывод справедлив применительно к Российской Федерации. Все действующие соглашения об избежании двойного налогообложения Российской Федерации предусматривают взаимосогласительную процедуру для разрешения споров.

Указанный механизм разрешения споров имеет межгосударственный характер, налогоплательщику во взаимосогласительной процедуре всегда отводилась пассивная роль стороннего наблюдателя. Нами не было обнаружено примеров в истории развития взаимосогласительной процедуры, когда бы налогоплательщик имел возможность непосредственно принимать участие в разрешении спора на международном уровне.

Не все налоговые договоры Российской Федерации (СССР) в полной мере следуют рекомендациям ОЭСР, что может приводить к снижению уровня гарантий защиты прав налогоплательщиков. В частности, встречаются договоры, которые ограничивают трехлетний срок на подачу заявления о проведении взаимосогласительной процедуры, а также не предусматривают гарантию исполнения соглашения независимо от временных ограничений, установленных в национальном законодательстве. После ратификации Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР для большей части договоров указанные недостатки устранены.

Несмотря на широкое распространение взаимосогласительной процедуры, очевидно, что она гораздо в большей степени учитывает публичные интересы, нежели частные, отстраняя налогоплательщика от участия в процедуре. Аналогичная ситуация возникает при передаче спора в арбитраж, который является лишь частью взаимосогласительной процедуры и не приобретает черты юрисдикционного органа.

Проведенное исследование позволяет прийти к выводу, что предоставление налогоплательщику статуса участника в процедуре разрешения споров по конкретному делу является необходимым условием обеспечения соблюдения гарантий защиты прав налогоплательщиков и повышения эффективности разрешения споров.

Во-первых, на необходимость вовлечения налогоплательщика в процедуру разрешения спора указывает сложная структура спорного материального правоотношения,

которая включает межгосударственное правоотношение (внешний аспект) и внутригосударственное налоговое правоотношение между налогоплательщиком и налоговым органом одного или обоих договаривающихся государств (внутренний аспект). В силу неразрывной связи указанных правоотношений возникает один международный налоговый спор, а не два разных спора (на внутригосударственном и на международном уровне).

Во-вторых, обоснование отстранения налогоплательщика от участия в процедуре разрешения спора принципом дипломатической защиты, сформулированным в доктрине международного публичного права, не учитывает особенности международных налоговых споров. Применение принципа дипломатической защиты, в силу которого «вред, причиненный гражданину является вредом, причиненным самому государству»⁵⁹⁸, допустимо при условии, что интересы частного лица в должной мере представлены со стороны государства в процедуре разрешения спора, их интересы должны быть совпадающими. Однако для международных налоговых споров более характерна обратная ситуация, когда государство преследует цель сохранить налоговую базу на своей территории, а налогоплательщик заинтересован в устранении двойного налогообложения.

В-третьих, отстранение налогоплательщика от участия в процедуре разрешения споров лишает его права на эффективное средство защиты нарушенных прав по смыслу статьи 13 ЕКПЧ. В качестве стандарта защиты прав налогоплательщиков выбрана модель ЕКПЧ, так как взаимосогласительная процедура была разработана европейскими государствами, опыт которых был заимствован разработчиками Модельных налоговых конвенций Лиги Наций (позднее – ООН) и ОЭСР; основными партнерами Российской Федерации по взаимосогласительной процедуре являются государства-члены Европейского Союза, ЕКПЧ применялась Российской Федерацией около 24 лет, в течение которых права и гарантии ЕКПЧ были имплементированы в национальную правовую систему.

ЕСПЧ неоднократно указывал, что под «эффективностью» средства правовой защиты надлежит понимать воспрепятствование предполагаемому нарушению или сохранению оспариваемого положения дел или предоставления адекватного возмещения за любое нарушение, которое уже случилось⁵⁹⁹. При этом если одно из средств правовой защиты в отдельности не удовлетворяет требованиям статьи 13 ЕКПЧ, совокупность

⁵⁹⁸ Ваттель де Э. Право народов или принципы естественного права, применяемые к поведению и делам наций и суверенов. Москва: Госюриздат, 1960. С. 254

⁵⁹⁹ Case 47940/99 Balogh v. Hungary. Strasbourg: ECtHR. Judgement of 20 July 2004; case 30210/96 Kudla v. Poland. Strasbourg: ECtHR. judgement of 26 October 2000; case 21071/05 Wasserman v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 10 April 2008. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

средств правовой защиты, предусмотренных внутригосударственным законодательством, может им отвечать⁶⁰⁰.

Таким эффективным средством защиты традиционно является доступ к суду, где должны обеспечиваться гарантии права на справедливое судебное разбирательство, закрепленные в статье 6 ЕКПЧ⁶⁰¹. Однако применительно к международным налоговым спорам обращение в суд не удовлетворяет требованию эффективности, поскольку, как минимум, нельзя исключать, что трактовка положений налогового договора судом будет не соответствовать истинному смыслу, поскольку суд разрешает дело, прежде всего, сквозь призму положений национального законодательства. Кроме того, при обращении в национальный суд обоих договаривающихся государств существует высокий риск принятия решений, противоречащих друг другу. В связи с этим требование эффективности может выполняться только при обращении к международным механизмам разрешения споров.

Таким образом, по нашему мнению, предоставление налогоплательщику права непосредственно участвовать как в переговорах, так и в арбитраже позволит преодолеть противоречие между двусторонними соглашениями об избежании двойного налогообложения и статьей 6 ЕКПЧ. В этом случае налогоплательщик будет иметь возможность лично присутствовать в процедуре, знакомиться со всеми доказательствами и замечаниями по делу, а также представлять свою позицию по делу и доказательства⁶⁰².

Если порядок проведения взаимосогласительной процедуры на международном уровне – предмет регулирования международных налоговых договоров, то порядок инициирования взаимосогласительной процедуры и исполнения решения, принятого компетентными органами по результатам ее проведения, - предмет регулирования национального законодательства.

Применительно к Российской Федерации правовое регулирование, связанное с проведением взаимосогласительной процедурой, стало формироваться после ратификации Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР в 2019 году. До этого момента порядок

⁶⁰⁰ Case 39483/05 и 40527/10 *Liseyeva and Maslov v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 9 October 2014; case 59498/00 *Burdov v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. Judgement of 7 May 2002; case 57950/00 *Isayeva v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 24 February 2005; case 15339/02, 21166/02, 20058/02, 11673/02, 15343/02 *Budayeva and others v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 20 March 2008; case 5108/02 *Khatsiyeva and others v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 17 January 2008; case 57941/00, №58699/00 и №60403/00 *Musayev and others v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 26 July 2007; case 40464/02 *Akhmadova and Sadulayeva v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 10 May 2007. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

⁶⁰¹ Case 77617/01 *Mikheyev v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 26 January 2006; case 59261/00 *Menesheva v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 9 March 2006. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

⁶⁰² Поленчук М. Д. Стандарт защиты прав налогоплательщиков при разрешении международных налоговых споров // Правоприменение. 2022. Т. 6. №2. С. 110. DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(2).106-119

действий налогоплательщиков, желающих инициировать проведение взаимосогласительной процедуры, ограничивался фрагментарным разъяснением Министерства финансов РФ. Однако на текущий момент работу Российской Федерации по имплементации Действия 14 Плана BEPS нельзя считать завершенной. В частности, имеется рассогласованность между актами разной юридической силы со схожим предметом регулирования. Наряду с недостатками юридико-технического характера в действующем регулировании отсутствует определенность относительно соотношения взаимосогласительной процедуры с национальными средствами защиты, что может приводить к снижению уровня гарантий защиты прав налогоплательщиков при разрешении международных налоговых споров.

Анализ отечественного правового регулирования показал, что юридические препятствия для применения Российской Федерацией арбитража и медиации для разрешения международных налоговых споров в национальном законодательстве отсутствуют.

По нашему мнению, в целях повышения эффективности разрешения споров во взаимосогласительной процедуре для Российской Федерации мог бы быть полезен опыт Европейского Союза. Мы полагаем, что с учетом подхода ОЭСР и подхода Европейского Союза, отраженного в Директиве ЕС, можно предложить следующие рекомендации по доработке положений отечественного правового регулирования в части проведения взаимосогласительной процедуры:

1. Привести в соответствие Приказ Министерства финансов РФ от 11.06.2020 №102н «Об утверждении Порядка и сроков представления и рассмотрения заявления о проведении взаимосогласительной процедуры в соответствии с международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения» и Руководство Министерства финансов РФ по проведению взаимосогласительной процедуры от 30.01.2019.

2. *Инициирование взаимосогласительной процедуры:* (1) уточнить возможность инициирования взаимосогласительной процедуры в отношении будущих периодов, когда у налогоплательщика есть основания полагать, что действия договаривающихся государств в будущем могут привести к налогообложению, противоречащему договору, (2) уточнить объем информации, которая может быть дополнительно запрошена при рассмотрении заявления налогоплательщика, (3) установить критерии обоснованности заявления, (4) исключить вступившее в силу решение суда из оснований для отказа в проведении взаимосогласительной процедуры.

3. *Проведение взаимосогласительной процедуры:* (1) приостановить взыскание налога до разрешения спора во взаимосогласительной процедуре, (2) определить порядок

взаимодействия национальных средств защиты и взаимосогласительной процедуры в период ее проведения таким образом, чтобы исключить коллизию между решением, принятым по результатам взаимосогласительной процедуры, и решением суда, (3) исключить влияние налоговых органов, проводивших мероприятия налогового контроля в отношении налогоплательщика, на позицию Министерства финансов РФ.

4. *Принятие решения по результатам взаимосогласительной процедуры:* (1) обеспечить опубликование мотивированного решения, (2) распространить результаты взаимосогласительной процедуры на будущие периоды при условии неизменности фактических обстоятельств дела, (3) определить соотношение решения, принятого по результатам взаимосогласительной процедуры, с национальными средствами защиты.

Сравнительное исследование правового регулирования Российской Федерации и Европейского Союза к разрешению международных налоговых споров позволяет нам прийти к выводу, что Российская Федерация при работе над международными налоговыми договорами может использовать следующие инициативы Европейского Союза в целях повышения эффективности защиты прав налогоплательщиков:

1. Предусмотреть проведение взаимосогласительной процедуры при согласии хотя бы одного из компетентных органов, получивших заявление налогоплательщика.

2. Согласовать стандартизированные правила по проведению взаимосогласительной процедуры.

3. Учесть гарантии права на справедливое судебное разбирательство, предусмотренные в статье 6 ЕКПЧ, включая право налогоплательщика знакомиться с материалами дела и позицией компетентных органов, представлять свою позицию, доказательства и возражения.

4. Интегрировать медиацию во взаимосогласительную процедуру.

5. Присоединиться к арбитражу в рамках Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР. При согласовании текста меморандума о взаимопонимании относительно применения арбитража с государством-партнером мы рекомендуем предусмотреть следующие положения: (1) тип арбитража по модели «независимого мнения», (2) широкий объем полномочий арбитража, включая полномочия апелляционной инстанции (в случае отказа компетентных органов в проведении взаимосогласительной процедуры), компетентных органов (в случае, если компетентными органами не принято решение об обоснованности заявления), арбитража (если компетентные органы по истечении установленного срока не смогли прийти к соглашению путем переговоров), (3) возможность выбора формы арбитража - ad hoc или постояннодействующий орган.

На наш взгляд, предоставление налогоплательщику гарантий права на справедливое судебное разбирательство необходимо обеспечить на всех этапах рассмотрения спора во взаимосогласительной процедуре (в переговорах, в медиации и в арбитраже). Поскольку гарантии статьи 6 ЕКПЧ считаются соблюденными, если у заявителя есть возможность обращения в независимый и беспристрастный суд, до тех пор, пока арбитраж является частью взаимосогласительной процедуры, «судом» в понимании статьи 6 ЕКПЧ выступают компетентные органы договаривающихся государств⁶⁰³. С учетом того, что все три этапа взаимосогласительной процедуры являются одной процедурой, то нет оснований для разного подхода в отношении какого-либо из указанных этапов. Тем более на каждом из этапов компетентные органы могут приводить новые аргументы, на которые налогоплательщик должен иметь возможность представить свои возражения.

В свою очередь в случае создания постояннодействующего международного арбитража, автономного от взаимосогласительной процедуры и реализующего юрисдикционную функцию, «судом» в понимании статьи 6 ЕКПЧ станет такой арбитраж. В этом случае прямое участие налогоплательщика в переговорах и в медиации не потребуется.

Таким образом, мы предлагаем следующий вариант модернизации взаимосогласительной процедуры для разрешения международных налоговых споров по конкретному делу при участии Российской Федерации: (этап 1) проведение переговоров между компетентными органами при участии налогоплательщика, (этап 2) применение медиации в рамках взаимосогласительной процедуры при участии налогоплательщика, (этап 3) применение арбитража при участии налогоплательщика.

⁶⁰³ Поленчук М. Д. Стандарт защиты прав налогоплательщиков при разрешении международных налоговых споров // Правоприменение. 2022. Т. 6. №2. С. 115. DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(2).106–119.

Библиографический список

1. Национальное законодательство и судебная практика

1.1. Федеральные конституционные законы

1. О судебной системе Российской Федерации: Федеральный конституционный закон от 31.12.1996 N 1-ФКЗ (ред. от 16.04.2022) // Собрание законодательства РФ. – 06.01.1997. – № 1. – ст. 1.
2. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации: Федеральный закон от 14.07.2022 №263-ФЗ (ред. от 28.12.2022) // Собрание законодательства РФ. – 2022. – № 29 (часть II). – ст. 5230.
3. О совершенствовании регулирования отдельных вопросов организации и функционирования публичной власти : Федеральный конституционный закон о поправке к Конституции РФ от 14.03.2020 №1-ФКЗ // Собрание законодательства РФ. – 2020. – №11. – ст. 1416.
4. О внесении изменений в Федеральный конституционный закон «О Конституционном Суде Российской Федерации»: Федеральный конституционный закон от 09.11.2020 №5-ФКЗ // Собрание законодательства РФ. – 2020. – №46. – ст. 7196.
5. О внесении изменений в Федеральный конституционный закон «О Конституционном Суде Российской Федерации»: Федеральный закон от 14.12.2015 №7-ФКЗ // Собрание законодательства РФ. – 2015. – №51 (часть I). – ст. 7229.
6. О международных договорах Российской Федерации: Федеральный закон от 15.07.1995 №101-ФЗ (ред. от 08.12.2020) // Собрание законодательства РФ. – 1995. – № 29. – ст. 2757.
7. О ратификации многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения: Федеральный закон от 01.05.2019 №79-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2019. – №18. – ст. 2203.
8. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации: Федеральный закон от 29.09.2019 №325-ФЗ (ред. от 14.07.2022) // Собрание законодательства РФ. – 2019. – №39. – ст. 5375.
9. О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального Собрания: Федеральный закон от 14.06.1994 №5-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 20.06.1994. – № 8. – ст. 801.

1.2. Кодексы и иные федеральные законы

10. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 №95-ФЗ (ред. от 18.03.2023) // Собрание законодательства РФ. – 2002. – №30. – Ст. 3012.

11. Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14.11.2002 №138-ФЗ (ред. от 18.03.2023) // Собрание законодательства РФ. – 2002. – №46. – Ст. 4532.
12. Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 №21-ФЗ (ред. от 17.02.2023) // Собрание законодательства РФ. – 2015. – №10. – Ст. 1391.
13. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 18.03.2023) // Собрание законодательства РФ – № 31 – 03.08.1998 – ст. 3824.
14. О ратификации многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения: Федеральный закон от 01.05.2019 №79-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 06.05.2019. – №18. – ст. 2203
15. О ратификации Конвенции Содружества Независимых Государств о правах и основных свободах человека: Федеральный закон от 04.11.1995 N 163-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 06.11.1995. – № 45. – ст. 4239.

1.3. Парламентские акты и материалы законопроектной деятельности

16. Пояснительная записка к проекту Федерального закона №421707-6 «О ратификации Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Мальты об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы». [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс»
17. Законопроект №720839-7 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части реализации отдельных положений основных направлений налоговой политики)». [Электронный ресурс] // Информационный ресурс Государственной Думы. – Режим доступа : <https://sozd.duma.gov.ru/bill/720839-7>. (дата обращения: 01.03.2023 г.)

1.4. Постановления Правительства Российской Федерации

18. О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество: постановление Правительства Российской Федерации от 24.02.2010 №84 (ред. от 26.04.2014) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2010. – №10. – Ст. 1078.
19. Об утверждении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации: постановление Правительства РФ от 13.08.1997 №1009 // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1994. – № 8. – ст. 801.

1.5. Акты Конституционного Суда Российской Федерации

20. Постановление Конституционного Суда РФ от 31.03.2015 №6-П // Российская газета. – 13.04.2015. – №77.
21. Постановления Конституционного Суда РФ от 24.10.1996 №17-П [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс»
22. Постановления Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 №20-П [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс»
23. Определение Конституционного Суда РФ от 04.12.2003 №508-О [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс»
24. Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 №14-П [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс»
25. Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 №9-П [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс»
26. Определение Конституционного Суда РФ от 01.06.2010 №754-О-О [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс»
27. Постановления Конституционного Суда РФ от 18.07.2012 №19-П [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс»
28. Постановление Конституционного Суда РФ от 31.03.2015 №6-П [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс»
29. Постановление Конституционного Суда РФ от 11.07.2017 №20-П [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс»
30. Заключение Конституционного Суда РФ от 16.03.2020 №1-3 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс»

1.6. Решения Верховного Суда Российской Федерации

31. Обзор судебной практики ВС РФ №2 (2017), утв. Президиумом Верховного Суда РФ 26 апреля 2017 г. [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
32. Постановление Президиума ВАС РФ от 21.12.2004 №9366/04 по делу №А14-1469-03/50/13 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
33. Постановление Пленума ВАС РФ от 18.07.2014 №50 «О примирении сторон в арбитражном процессе» [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
34. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 02.07.2019 по делу №А62-5153/2017 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
35. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 06.03.2018 по делу №А53-18839/2016 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
36. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 03.02.2017 по делу №А26-8413/2015 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».

37. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 19.06.2020 по делу №А51-24425/2018 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».

1.7. Решения Международного коммерческого арбитражного суда при Торгово-промышленной палате РФ

38. Решение Международного коммерческого арбитражного суда при Торгово - промышленной палате РФ №166/1995 от 12.03.1996 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».

39. Решение Международного коммерческого арбитражного суда при Торгово - промышленной палате РФ №221/1997 от 28.04.1998 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».

40. Решение Международного коммерческого арбитражного суда при Торгово - промышленной палате РФ №91/1997 от 29.05.1998 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».

41. Решение Международного коммерческого арбитражного суда при Торгово - промышленной палате РФ №230/2001 от 13.05.2003 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».

42. Решение Международного коммерческого арбитражного суда при Торгово - промышленной палате РФ №232/2014 от 29.04.2015 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».

43. Решение Международного коммерческого арбитражного суда при Торгово - промышленной палате РФ №М-140/2017 от 16.04.2018 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».

44. Решение Международного коммерческого арбитражного суда при Торгово - промышленной палате РФ №М-163/2018 от 05.03.2019 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».

1.8. Решения иных российских судов

45. Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 04.04.2008 по делу №А55-1523/2007 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».

46. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 02.11.2015 по делу №А50-19094/2014[Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».

47. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 25.02.2019 по делу №А42-2441/2017 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».

1.9. Акты и разъяснения Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службы РФ

48. Письмо между компетентными органами РФ и Республики Беларусь от 11.02.2011 №4-1-16/783 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
49. Письмо между компетентными органами РФ и Республики Беларусь от 29.03.2011 №03-08-06/Беларусь. [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
50. Письмо Министерства финансов РФ от 25.08.2006 №03-03-04/4/141 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
51. Письмо Министерства финансов РФ от 10.04.2009 №03-08-05/1. [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
52. Письмо Министерства финансов РФ от 11.01.2011 №03-08-05 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
53. Письмо Министерства финансов РФ от 05.09.2012 №03-08-05 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
54. Письмо Министерства финансов РФ от 26.06.2012 №03-08-13 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
55. Письмо Министерства финансов РФ от 05.09.2012 №03-08-05 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
56. Письмо Министерства финансов РФ от 04.03.2013 №03-08-05/6423 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
57. Письмо Министерства финансов РФ от 13.11.2013 №03-08-05/48498 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
58. Письмо Министерства финансов РФ от 16.07.2015 №03-08-17/40834 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
59. Письмо Министерства финансов РФ от 30.10.2015 №03-04-05/62754 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
60. Письмо Министерства финансов РФ от 05.07.2016 №03-08-05/39121 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
61. Письмо Министерства финансов РФ от 17.11.2016 №03-08-05/67765 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
62. Письмо Министерства финансов РФ от 17.01.2017 № 03-08-05/1540 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
63. Письмо Министерство финансов РФ от 24.04.2018 №03-08-05/27645. [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
64. Письмо Министерства финансов РФ от 19.02.2019 №03-08-05/10537 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».

65. Письмо Министерства финансов РФ от 21.02.2019 № 03-08-05/11397 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
66. Письмо Министерства финансов РФ от 10.04.2009 №03-08-05/1 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
67. Письмо Министерства финансов РФ от 16.07.2015 №03-08-17/40834. [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
68. Письмо Министерства финансов РФ от 30.10.2015 №03-04-05/62754 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
69. Письмо Министерства финансов РФ от 20.02.2016 №03-08-05/9627 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
70. Письмо Министерства финансов РФ от 10.05.2016 №03-08-05/26689 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
71. Письма Министерства финансов РФ от 05.07.2016 №03-08-05/39121. [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
72. Письма Министерства финансов РФ от 17.11.2016 №03-08-05/67765 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
73. Письмо Министерства финансов РФ от 06.12.2016 №03-08-05/72610[Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
74. Письмо Министерства финансов РФ от 17.01.2017 №03-08-05/1540 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
75. Письмо Министерства финансов РФ от 30.08.2017 №03-08-05/55596 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
76. Письмо Министерства финансов РФ от 19.09.2017 №03-08-05/60364 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
77. Письмо Министерства финансов РФ от 27.12.2017 №03-08-05/87438 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
78. Письмо Министерства финансов РФ от 19.02.2019 №03-08-05/10537 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
79. Письмо Министерства финансов РФ от 21.02.2019 №03-08-05/11397 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
80. Письмо Министерства финансов РФ от 30.04.2019 №03-08-05/31941[Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
81. Письмо Министерства финансов РФ от 25.02.2015 №03-08-13/9297[Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».

82. Письмо Министерства финансов РФ от 04.05.2021 №03-08-19/35189 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
83. Письмо Министерства финансов РФ от 28.05.2021 №03-08-05/41565 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
84. Письмо Министерства финансов РФ от 03.06.2021 №03-08-05/43246 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
85. Письмо Министерства финансов РФ от 02.11.2021 №03-08-05/88941 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
86. Письмо Министерства финансов РФ от 08.12.2021 №03-08-05/99621 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
87. Письмо Министерства финансов РФ от 21.01.2022 №03-08-05/3702 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
88. Письмо Министерства финансов РФ от 30.08.2022 №03-08-05/84333 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
89. Письмо Министерства финансов РФ от 12.09.2022 №03-08-05/88695 [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
90. Письмо УФНС России по г. Москве от 10.02.2012 №16-15/011596@ [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
91. Письмо Федеральной налоговой службы РФ от 12.01.2012 №ОА-4-13/85@ «О заключении соглашений о ценообразовании для целей налогообложения». [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
92. Приказ Минфина России от 11.06.2020 №102н «Об утверждении Порядка и сроков представления и рассмотрения заявления о проведении взаимосогласительной процедуры в соответствии с международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения» [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
93. Приказ Министерства финансов РФ от 29.03.2018 №60н «Об утверждении Порядка заключения соглашения о ценообразовании для целей налогообложения в отношении внешнеторговой сделки, хотя бы одна сторона которой является налоговым резидентом иностранного государства, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, с участием уполномоченного органа исполнительной власти такого иностранного государства». [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
94. Проведение взаимосогласительной процедуры: Министерство финансов Российской Федерации [Электронный ресурс] // Министерство финансов Российской Федерации – Режим доступа : https://www.minfin.ru/common/upload/library/2012/03/Provedenie_vzaimosoglasitelnoy_protседury.pdf (дата обращения: 01.03.2023 г.)

95. Руководство по проведению взаимосогласительной процедуры. Министерство финансов Российской Федерации. [Электронный ресурс] // Министерство финансов Российской Федерации – Режим доступа : https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=126601-rukovodstvo_po_provedeniyu_vzaimosoglasitelnoi_protседury__guidance_on_mutual_agreement_procedure (дата обращения: 01.03.2023 г.)

2. Международные правовые акты

2.1. Международные договоры Российской Федерации

96. Договор между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки от 17.06.1992 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1999. – №16. – ст. 1938

97. Конвенция между Российской Федерацией и Королевством Бельгии от 19.05.2015 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».

98. Протокол от 15.05.1992 «Об унификации подхода и заключения Соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества» // Информационный вестник Совета глав государств и Совета глав правительств СНГ «Содружество». – 1992. – №5.

99. Протокол от 24.09.2011 к Соглашению между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 15.11.1995» // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1997. – №23. – ст. 2666.

100. Протокол от 19.05.2015 к Конвенции между Российской Федерацией и Королевством Бельгии «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 19.05.2015» [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».

101. Протокол от 07.09.2017 к Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Японии «Об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и о предотвращении избежания и уклонения от уплаты налогов от 07.09.2017» // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2018. – №46. – ст. 6984.

102. Протокол от 05.06.2018 к Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Австрийской Республики «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал и протокол к ней от 13.04.2000» // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2003. – №5. – ст. 381.

103. Протокол от 01.04.2019 - 04.03.2021 «О прекращении действия Протокола об унификации подхода и заключения соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества от 15 мая 1992 года» // Единый реестр правовых актов и других документов СНГ. [Электронный ресурс] // Исполнительный комитет содружества независимых государств. – Режим доступа : <http://cis.minsk.by/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
104. Протокол от 16.12.2011 «О присоединении Российской Федерации к Марракешскому соглашению об учреждении Всемирной торговой организации от 15 апреля 1994 г.» // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2012. – №37. – ст. 4986
105. Совместная декларация Правительства Российской Федерации и Правительства Республики Чили от 27.03.1997 «О поощрении и взаимной защите инвестиций» // Дипломатический вестник. – 1997. – №4. – С. 19.
106. Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Индия от 25.03.1997 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы» // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – №27. – ст. 3101
107. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Парагвай от 15.04.1993 «О торговле и экономическом сотрудничестве» // Бюллетень международных договоров. – 2006. – №4. – С. 17 – 19.
108. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Аргентинской Республики от 25.05.1993 «О торговле и экономическом сотрудничестве» // Бюллетень международных договоров. – 1995. – №12. – С. 13 – 16.
109. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Куба от 03.11.1992 «О торгово-экономическом сотрудничестве» // Бюллетень международных договоров. – 1994. – №4. – (прекратило действие)
110. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Хорватии от 20.05.1996 «О поощрении и взаимной защите капиталовложений» [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
111. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Филиппины от 12.09.1997 «О поощрении и взаимной защите капиталовложений» [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
112. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Турецкой Республики от 15.12.1997 «О поощрении и взаимной защите капиталовложений» // Бюллетень международных договоров. – 2001. – №9. – С. 38–43

113. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Казахстан от 06.07.1998 «О поощрении и взаимной защите инвестиций» // Бюллетень международных договоров. – 2000. – №8. – С. 62–68.

114. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Соединенных Штатов Америки от 03.04.1992 «О содействии капиталовложениям» // Бюллетень международных договоров. – 1993. – №9

2.2. Международные договоры СССР

115. Договор Союза Советских Социалистических Республик с Германией от 12.10.1925. Ратифицирован ЦИК СССР 18.12.1925. // Собрание Законов и Распоряжений Рабоче-крестьянского Правительства СССР. – 1926. – №29

116. Договор Союза Советских Социалистических Республик и Федеративной Республики Германии от 13.06.1989 «О содействии осуществлению и взаимной защите капиталовложений» // Сборник международных договоров СССР и Российской Федерации. Вып. XLVII.– М, 1994. – С. 304–309

117. Конвенция от 30.03.1931 «О налоговом режиме иностранных автомашин» // Собрание законов и распоряжений Рабоче-Крестьянского Правительства СССР. Отдел второй. – 1936. – №33. – Ст. 317.

118. Конвенция между Правительством РФ и Правительством Итальянской Республики от 09.04.1996 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал и предотвращении уклонения от налогообложения» (ред. от 13.06.2009) // Бюллетень международных договоров. – 1999. – №4.

119. Конвенция между Правительством РФ и Правительством Королевства Испания от 16.12.1998 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал» // Бюллетень международных договоров. – 2001. – №2.

120. Конвенция между Правительством СССР и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии от 31.07.1985 «Об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества» // Действующие межправительственные и межгосударственные соглашения СССР с другими странами по вопросам налогообложения, выпуск 2. – Москва. – 1989.

121. Конвенция между Правительством Союза Советских Социалистических Республик и Правительством Японии от 18.01.1986 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы» // Действующие межправительственные и межгосударственные соглашения СССР с другими странами по вопросам налогообложения", выпуск 2 – Москва. – 1989.

122. Конвенция между Правительством СССР и Правительством Королевства Нидерландов от 21.11.1986 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Действующие межправительственные и межгосударственные соглашения СССР с другими странами по вопросам налогообложения", выпуск 2. – Москва. – 1989.
123. Обмен Нотами между Министерством иностранных дел СССР и Посольством Королевства Нидерландов в СССР от 11.11.1974 по вопросу об освобождении от обложения сборами и налогами легковых автомобилей // Сборник действующих договоров, соглашений и конвенций, заключенных СССР с иностранными государствами. Вып. XXXI. – М. – 1977. – С. 89.
124. Соглашение между Союзом Советских Социалистических Республик и Австрийской Республикой от 08.02.1990 «О содействии осуществлению и взаимной защите капиталовложений» // Бюллетень международных договоров. – 2001. – №8. – С. 27–31.
125. Соглашение между Союзом Советских Социалистических Республик и Испанией от 26.10.1990 «О содействии осуществлению и взаимной защите капиталовложений» // Сборник международных договоров СССР и Российской Федерации. Вып. XLVII. – Москва. – 1994. – С. 221–225.
126. Соглашение от 04.03.1970 «Об устранении двойного налогообложения в области воздушного и морского транспорта между СССР и Францией» // Сборник действующих договоров, соглашений и конвенций, заключенных СССР с иностранными государствами. Вып. XXVII. – Москва. – 1974. – С. 62–63.
127. Соглашение между Правительством СССР и Правительством Норвегии от 30.03.1987 «О воздушном сообщении» // Сборник действующих договоров, соглашений и конвенций, заключенных СССР с иностранными государствами. Вып. XVIII. – Москва. – 1960. – С. 590–598.
128. Соглашение между Правительством СССР и Правительством Финляндской Республики от 05.05.1972 «О взаимном освобождении авиапредприятий и их персонала от налогообложения и взносов на социальное страхование» // Сборник действующих договоров, соглашений и конвенций, заключенных СССР с иностранными государствами. Вып. XXVIII. – Москва. – 1974. – С. 263–264.
129. Соглашение между Правительством СССР и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии от 26.09.1974 «Об устранении двойного налогообложения авиатранспортных предприятий и их служащих» // Сборник действующих договоров, соглашений и конвенций, заключенных СССР с иностранными государствами. Вып. XXX. – Москва. – 1976. – С. 89–91.

130. Соглашение в форме обмена Письмами между Чрезвычайным и Полномочным Послом Японии в СССР и министром гражданской авиации СССР от 31.07.1975 «О взаимном освобождении от налогообложения на доходы и прибыль, получаемые от эксплуатации морских и/или воздушных судов в международных перевозках» // Сборник действующих договоров, соглашений и конвенций, заключенных СССР с иностранными государствами. Вып. XXXI. Москва. – Москва. – 1977. – С. 95–97.

131. Соглашение между Правительством СССР и Правительством Греческой Республики от 27.01.1976 «Об освобождении от двойного налогообложения на доходы от морских и воздушных перевозок» // Сборник действующих договоров, соглашений и конвенций, заключенных СССР с иностранными государствами. Вып. XXXIII. – Москва. – 1979. – С. 78–79

132. Соглашение между Правительством СССР и Правительством Аргентинской Республики от 30.03.1979 «Об устранении двойного налогообложения в области международных морских и воздушных перевозок» // Сборник международных договоров Российской Федерации по устранению двойного налогообложения. – Москва: СПАРК. – 1995. – С. 421–422.

133. Соглашение между Правительством СССР и Правительством Федеративной Республики Германии от 21.02.1980 «О взаимном освобождении от налогообложения дорожных транспортных средств, участвующих в международном сообщении» // Сборник международных договоров СССР. Вып. XXXVI. – Москва. – 1982. – С. 75–76.

134. Соглашение между Правительством СССР и Правительством Ирландии от 17.12.1986 «Об устранении двойного налогообложения авиатранспортных предприятий и их служащих» // Сборник международных договоров СССР. Вып. XLIII. – Москва. – 1989. – С. 69–70.

135. Соглашение между Правительством СССР и Правительством Итальянской Республики от 16.09.1971 «Об освобождении от двойного налогообложения в области эксплуатации воздушного сообщения» // Ведомости ВС СССР. – 1976. – №3. – Ст. 59.

136. Соглашение между Правительством СССР и Правительством Итальянской Республики от 20.11.1975 «Об освобождении от двойного налогообложения в области морского судоходства» // Сборник действующих договоров, соглашений и конвенций, заключенных СССР с иностранными государствами. Вып. XXXV. – Москва. – 1981. – С. 164–166.

137. Соглашение между Правительством СССР и Правительством Алжирской Народной Демократической Республики от 11.06.1988 «Об устранении двойного налогообложения

доходов, полученных от эксплуатации международных воздушных линий» // Сборник международных договоров СССР. Вып. XLV. – Москва. – 1991. – С. 156–158.

138. Соглашение между Правительством Союза Советских Социалистических Республик и Правительством Швеции от 05.04.1973 «О морском судоходстве» // Сборник действующих договоров, соглашений и конвенций, заключенных СССР с иностранными государствами. Вып. XXIX. – Москва. – 1975. – С. 349–355.

139. Соглашение между СССР и Королевством Норвегии от 15.02.1980 «Об избежании двойного налогообложения доходов и имущества» // Действующие межправительственные и межгосударственные соглашения СССР с другими странами по вопросам налогообложения, выпуск 1. – Москва. – 1984.

140. Соглашение между СССР и Австрийской Республикой от 10.04.1981 «Об устранении двойного налогообложения доходов и имущества» // Действующие межправительственные и межгосударственные соглашения СССР с другими странами по вопросам налогообложения, выпуск 1. – Москва. – 1984.

141. Соглашение между Правительством СССР и Правительством Королевства Швеции от 13.10.1981 «Об устранении двойного налогообложения доходов и имущества» // Действующие межправительственные и межгосударственные соглашения СССР с другими странами по вопросам налогообложения", выпуск 1. – Москва. – 1984.

142. Соглашение между СССР и ФРГ от 24.11.1981 «Об избежании двойного налогообложения доходов и имущества» // Действующие межправительственные и межгосударственные соглашения СССР с другими странами по вопросам налогообложения, выпуск 1. Москва. — 1984.

143. Соглашение между Правительством СССР и Правительством Республики Кипр от 29.10.1982 «Об избежании двойного налогообложения доходов и имущества» // Действующие межправительственные и межгосударственные соглашения СССР с другими странами по вопросам налогообложения, выпуск 1. – Москва. – 1984

144. Соглашение между Правительством СССР и Правительством Канады от 13.06.1985 «Об избежании двойного налогообложения доходов» // Действующие межправительственные и межгосударственные соглашения СССР с другими странами по вопросам налогообложения, выпуск 2. – Москва. – 1989.

145. Соглашение между Правительством СССР и Правительством Французской Республики от 04.10.1985 «Об устранении двойного налогообложения доходов» // Действующие межправительственные и межгосударственные соглашения СССР с другими странами по вопросам налогообложения", выпуск 2. – Москва. – 1989.

146. Соглашение между СССР и Швейцарской Конфедерацией от 05.09.1986 «По налоговым вопросам» // Действующие межправительственные и межгосударственные соглашения СССР с другими странами по вопросам налогообложения", выпуск 2. – Москва. – 1989.
147. Соглашение между Правительством СССР и Правительством Королевства Дании от 21.10.1986 «Об устранении двойного налогообложения доходов и имущества» // Действующие межправительственные и межгосударственные соглашения СССР с другими странами по вопросам налогообложения", выпуск 2. – Москва. – 1989.
148. Соглашение между Правительством СССР и Правительством Малайзии от 31.07.1987 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы» // Действующие межправительственные и межгосударственные соглашения СССР с другими странами по вопросам налогообложения", выпуск 2. – Москва. – 1989.
149. Соглашение между Правительством Союза Советских Социалистических Республик и Правительством Финляндской Республики от 06.10.1987 «Об устранении двойного налогообложения в отношении подоходных налогов» // Действующие межправительственные и межгосударственные соглашения СССР с другими странами по вопросам налогообложения", выпуск 2. – Москва. – 1989.
150. Соглашение между Правительством СССР и Правительством Королевства Бельгии от 17.12.1987 «Об избежании двойного налогообложения доходов и имущества» // Сборник международных договоров СССР и РФ, выпуск XLVII. – 1994.
151. Соглашение между Правительством СССР и Правительством Республики Индия от 20.11.1988 «Об избежании двойного налогообложения доходов» // Действующие межправительственные и межгосударственные соглашения СССР с другими странами по вопросам налогообложения, выпуск 2. – Москва. – 1989.

2.3. Универсальные международные договоры

152. Международный пакт от 16.12.1966 «О гражданских и политических правах» // Бюллетень Верховного Суда РФ. - 1994. – №12.
153. Конвенция ООН о международных мировых соглашениях, достигнутых в результате медиации // Комиссия Организации Объединенных Наций по праву международной торговли. – 2019. – Режим доступа : https://uncitral.un.org/sites/uncitral.un.org/files/media-documents/uncitral/ru/mediation_convention_r_0.pdf (дата обращения: 01.03.2023 г.)

2.4. Акты универсальных международных организаций, органов и конференций

2.4.1. На русском языке

154. Доклад Комиссии международного права Генеральной Ассамблее о работе ее пятьдесят восьмой сессии: Тексты проектов статей по дипломатической защите //

Генеральная Ассамблея. Официальные отчеты. 61-я сессия. Нью-Йорк. - 2006. - №10(A/51/10). – С. 23–64. – Режим доступа : <https://legal.un.org/ilc/reports/2006/russian/chp4.pdf> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

155. Доклад Консультативного комитета Совета по правам человека «Региональные механизмы по поощрению и защите прав человека» - A/HRC/39/58 от 10.07.2018. - С. 3–6. – Режим доступа : <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/G18/209/96/PDF/G1820996.pdf> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

2.4.2. На иностранном языке

156. Draft Articles on Diplomatic Protection // Yearbook of the International Law Commission. – 2006. – Vol. II. – 241 p. – Режим доступа : https://legal.un.org/ilc/publications/yearbooks/english/ilc_2006_v2_p2.pdf (дата обращения: 01.03.2023 г.)

157. General Comment of Human Rights Committee No. 32, Article 14: Right to Equality Before Courts and Tribunals and to a Fair Trial. UN Doc. CCPR/C/GC/32 (2007), section III. – P. 18. – Режим доступа : <https://www.icj.org/wp-content/uploads/2014/03/Human-Rights-Committee-General-Comments-equality-before-courts-and-tribunals-report-CCPR-C-GC-32-2007-eng.pdf> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

158. Handbook on the Avoidance and Resolution of Tax Disputes // UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. - UN Publishing. – 2021. – 272 p. – Режим доступа : <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-10/Dispute%20Avoidance%20and%20Resolution%20English.pdf> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

159. League of Nations Draft Convention for the Prevention of Double Taxation in the Special Matter of Direct Taxes // Publications of the League of Nations. – Geneva. – 1928. – 11 p. – Режим доступа : <https://www.uni-heidelberg.de/institute/fak2/mussnug/historyoftaxdocuments/normtexte/voelkerrecht/V00021.pdf> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

160. League of Nations Document C.345.M.102.1928.II: Double Taxation and Fiscal Evasion. Collection of International Agreements and Internal Legal Provisions for the Prevention of Double Taxation and Fiscal Evasion // Publications of the League of Nations Documents. – Geneva. – 1928. – 249 p.

161. Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee — Economic and Financial Commission Report by the Experts on Double Taxation - Document E.F.S.73. F.19 // New York: UN Publishing. – 1923. – P. 73.

162. UN Secretariat Paper No. E/C.18/2015/CRP.8 on Alternative Dispute Resolution in Taxation // UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. – 2015. – 67 p. – Режим доступа: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/11STM_CRP8_DisputeResolution.pdf (дата обращения: 01.03.2023 г.)

163. UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: - UN Publishing. – 2021. – 911 p. – Режим доступа : https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-03/UN%20Model_2021.pdf (дата обращения: 01.03.2023 г.)

164. UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. – New York: UN Publishing, 2021. – 911 p. – Режим доступа : https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-03/UN%20Model_2021.pdf (дата обращения: 01.03.2023 г.)

165. UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – New York: UN Publishing, 2017. – P. 828

2.5. Решения и иные акты Международного Суда ООН

166. Delimitation of the Polish-Czechoslovakian Frontier: Question of Jaworzina, Advisory Opinion No. 8, Series B No. 8. // Permanent Court of International Justice. – 1923. – Режим доступа : https://www.icj-cij.org/sites/default/files/permanent-court-of-international-justice/serie_B/B_08/Jaworzina_Avis_consultatif.pdf (дата обращения: 01.03.2023 г.)

167. Judgment of 13 December 1999, Botswana v. Namibia // Reports of the International Court of Justice. – 1999. – Режим доступа : <https://www.icj-cij.org/sites/default/files/case-related/98/098-19991213-JUD-01-00-EN.pdf> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

168. Judgment of 30 August 1924 Mavrommatis Palestine Concessions, Greece v. United Kingdom // Publications of the Permanent Court of International Justice. – 1924. – Режим доступа : http://www.worldcourts.com/pcij/eng/decisions/1924.08.30_mavrommatis.htm (дата обращения: 01.03.2023 г.)

169. Judgment of 30.08.1924 Barcelona Traction, Light and Power Company, Limited, Belgium v. Spain // Reports of the International Court of Justice. – 1970. – Режим доступа : <https://www.icj-cij.org/public/files/case-related/50/050-19700205-JUD-01-00-EN.pdf> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

170. South West Africa Cases (Ethiopia v. South Africa; Liberia v. South Africa). Preliminary Objections filed by the Government of the Republic of South Africa of 30 November 1961 // Reports of the International Court of Justice. – 1962. – Режим доступа : <https://www.icj-cij.org/en/case/47/preliminary-objections> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

2.6. Решения Комитета по правам человека

171. CCPR, 25 Oct. 2010, Communication No. 1777/2008, Roger Crochet v. France // Human Rights Committee. – 100th session. – 2010. – Режим доступа : <https://digitallibrary.un.org/record/693872> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
172. CCPR, 7 July 2004, Communication No. 904/2000, Constant Joseph François van Marcke v. Belgium // Human Rights Committee. – 81st session. – 2004. – Режим доступа : <http://hrlibrary.umn.edu/undocs/html/904-2000.html> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
173. CCPR, 30 July 2003, Communication No. 1169/2003, Nom v. Philippines // Human Rights Committee. – 78th session. – 2003. – Режим доступа : <https://digitallibrary.un.org/record/505824> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
174. CCPR 21 November 2005, Communication No. 1034-5/2001, Soltes v. Czech Republic, Slovak Republic // Human Rights Committee. – 85th session. – 2005. – Режим доступа : http://www.worldcourts.com/hrc/eng/decisions/2005.10.28_Soltes_v_Czech_Republic.htm (дата обращения: 01.03.2023 г.)

2.7. Акты Арбитражного института Торговой палаты Стокгольма

175. Case V079/2005, RosInvestCo UK Ltd. v. The Russian Federation. SCC Award on Jurisdiction, October 2007 // Italaw. – Режим доступа : <https://www.italaw.com/cases/923> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
176. Case 24/2007, Quasar de Valors SICAV S.A. et al. (Formerly Renta 4 S.V.S.A et al.) v. The Russian Federation. SCC Award on Jurisdiction, September 2014 // Italaw. – Режим доступа : <https://www.italaw.com/cases/documents/3010> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

2.8. Акты Комиссии ООН по праву международной торговли

177. Case 2005-03/AA226, Hulley Enterprises Limited (Cyprus) v. The Russian Federation. UNCITRAL. PCA. Award on Jurisdiction, July, 2014 // Italaw. – Режим доступа : <https://www.italaw.com/sites/default/files/case-documents/italaw3278.pdf> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
178. Case 2005-05/AA228, Veteran Petroleum Limited (Cyprus) v. The Russian Federation. UNCITRAL. PCA. Of July, 2014 // Italaw. – Режим доступа : <https://www.italaw.com/cases/1151> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
179. Case 2005-04/AA227, Yukos Universal Limited (Isle of Man) v. The Russian Federation. UNCITRAL. Award on Jurisdiction, of July 2014 // Italaw. – Режим доступа : <https://www.italaw.com/cases/1175> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

2.9. Региональные международные договоры

180. Конвенция о защите прав человека и основных свобод от 04.11.1950 // Бюллетень международных договоров. – 2001. – №3

2.10. Акты региональных международных организаций, органов и конференций

2.10.1. Европейский суд по правам человека

181. Резолюция ЕСПЧ от 21.03.2022 – 22.03.2022 «О последствиях прекращения членства Российской Федерации в Совете Европы в свете статьи 58 Европейской конвенции о правах человека» [рус., англ.] // Бюллетень Европейского суда по правам человека. Российское издание. – 2022. – №4.

182. Руководство по статье 6 Конвенции: Право на справедливое судебное разбирательство (гражданско-правовой аспект) // Европейский суд по правам человека. – 2013. – Режим доступа : https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_6_rus.pdf (дата обращения: 01.03.2023 г.)

183. Руководство по статье 6 Конвенции: Право на справедливое судебное разбирательство (уголовно-правовой аспект) // Европейский суд по правам человека. – 2013. – Режим доступа : https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_6_criminal_RUS.pdf (дата обращения: 01.03.2023 г.)

2.10.2. Совет Европы

184. Commission Proposal for a Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the EU // Strasbourg: European Commission. – 2016. – Режим доступа: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52016PC0686> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

185. EU Joint Transfer Pricing Forum Overview of numbers submitted for Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention (AC) at the End of 2018. // Official Journal of the European Union. – 2018. – Режим доступа : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/apa-and-map-2019-1.pdf (дата обращения: 01.03.2023 г.)

186. EU Joint Transfer Pricing Forum Overview of numbers submitted for Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention (AC) at the End of 2019. // Official Journal of the European Union. – 2019. – Режим доступа: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-04/map_2019.docx.pdf (дата обращения: 01.03.2023 г.)

187. Resolution 1249 (2001) Co-existence of the Convention on Human Rights and Fundamental Freedoms of the Commonwealth of Independent States and the European Convention on Human Rights // Parliamentary Assembly. – 2001. – Режим доступа :

<http://assembly.coe.int/nw/xml/XRef/Xref-XML2HTML-en.asp?fileid=16916&lang=en> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

188. Proposal for a Council Directive on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Transfer of Profits Between Associated Enterprises (Arbitration Procedure), COM (1976)611 final, OJ C 301/4 (21 Dec. 1976) // Official Journal of the European Union. – 1976. – Режим доступа : https://ec.europa.eu/taxation_customs/transfer-pricing-and-arbitration-convention_en (дата обращения: 01.03.2023 г.)

2.10.3. Европейский Союз

189. 90/436/ЕЕС: Convention on the Elimination of Double Taxation in connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises – Final Act – Joint Declarations of 23 July 1990 // Official Journal of the European Union. – 1990. – Режим доступа: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A41990A0436> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

190. Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union // Official Journal of the European Union. – 2017. – Режим доступа: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

2.10.4. Организация экономического сотрудничества и развития

191. Action 15: A Mandate for the Development of a Multilateral Instrument on Tax Treaty Measures to Tackle BEPS // OECD Base Erosion and Profit Shifting Project. – Paris: OECD Publishing. – 2015. – 12 p. – Режим доступа : <https://www.oecd.org/ctp/beps-action-15-mandate-for-development-of-multilateral-instrument.pdf> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

192. Annex, Sample Mutual Agreement on Arbitration // OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. – Paris: OECD Publishing. – 2017. – 658 p. – Режим доступа : https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en (дата обращения: 01.03.2023 г.)

193. Best Practice No. 23 // OECD Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (МЕМАР). – Paris: OECD Publishing. – Режим доступа: <https://www.oecd.org/tax/dispute/manualoneffectivemutualagreementproceduresmemap.htm>

194. Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting // Paris: OECD Publishing. – 85 p. – Режим доступа: <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

195. Notification made by the Russian Federation Confirming the Completion of Its Internal Procedures for the Covered Tax Agreements pursuant to Article 35(7)(b) of the Convention as of 7 February 2023. – Paris: OECD Publishing, 2023. – 2 p. – Режим доступа:

- <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-notification-article-35-7-b-russian-federation.pdf>
(дата обращения: 01.03.2023 г.)
196. OECD Addressing Base Erosion and Profit Shifting. - Paris: OECD Publishing, 2013. – Режим доступа : <https://doi.org/10.1787/9789264192744-en> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
197. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report. – Paris: OECD Publishing, 2015. – Режим доступа : <https://doi.org/10.1787/9789264241633-en> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
198. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report. – Paris: OECD Publishing, 2015. – Режим доступа : <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
199. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. – Paris: OECD Publishing, 2017. – 658 p. – Режим доступа : https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en (дата обращения: 01.03.2023 г.)
200. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008. – Paris: OECD Publishing, 2008. – 415 p. – Режим доступа : https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2008-en (дата обращения: 01.03.2023 г.)
201. OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977. – Paris: OECD Publishing. – 1977. – 209 p. – Режим доступа : <https://doi.org/10.1787/9789264055919-en> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
202. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1992. – Paris: OECD Publishing. – 1992. – 244 p. – Режим доступа: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-1992-en (дата обращения: 01.03.2023 г.)
203. OECD Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS. – Paris: OECD Publishing, 2016. – 48 p. – Режим доступа : <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
204. OECD Mutual Agreement Procedure Statistics for 2016. – Paris: OECD Publishing, 2016. – Режим доступа : <http://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
205. OECD Mutual Agreement Procedure Statistics for 2020. – Paris: OECD Publishing, 2020. – Режим доступа : <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2020-per-jurisdiction-transfer-pricing.htm> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

206. OECD Mutual Agreement Procedure Statistics for 2020: Russia. – Paris: OECD Publishing, 2020. – 9 p. – Режим доступа : <https://www.oecd.org/tax/dispute/2020-map-statistics-russia.pdf> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
207. Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. – Paris: OECD Publishing, 2023. – 6 p. – Режим доступа : <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
208. Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature made by the Russian Federation upon Deposit of the Instrument of Ratification pursuant to Articles 28(5) and 29(1) of the Convention as of 18 June 2019. – Paris: OECD Publishing, 2019. – 43 p. – Режим доступа: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-russian-federation-instrument-deposit.pdf> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
209. Taxpayers' Rights and Obligations: A Survey of the Legal Situation in the OECD Countries. Committee on Fiscal Affairs Working Party No. 8. – Paris: OECD Publishing, 1990. – 13 p. – Режим доступа : https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf (дата обращения: 01.03.2023 г.)
210. Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note. – Paris: OECD Publishing, 2003. – 13 p. – Режим доступа : https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf (дата обращения: 01.03.2023 г.)

2.10.5. Содружество Независимых Государств

211. Решение Совета глав государств СНГ от 24.09.1993 «Об утверждении Положения о Комиссии по правам человека Содружества Независимых Государств» // Бюллетень международных договоров. 1999. – №6. – С. 13 – 16.
212. Решение Совета глав государств СНГ от 22.01.1993 «О принятии Устава СНГ» // Бюллетень международных договоров. 1994. – №1.

2.10.6. Иные региональные организации

2.10.6.1. На русском языке

213. Устав Организации американских государств от 30.04.1948 // Действующее международное право. Т. 2. – М.: Московский независимый институт международного права. – 1997. – С. 305 – 335.

2.10.6.2. На иностранном языке

214. American Declaration on the Rights and Duties of Man / adopted by the 9th International Conference of American State of 02.05.1948 // The 9th International Conference of American

States. – 1948. – Режим доступа : <https://digitallibrary.un.org/record/573048?ln=ru> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

215. Arab Charter on Human Rights // UN. Office of the High Commissioner for Human Rights; League of Arab States – 2004. – Режим доступа : <https://digitallibrary.un.org/record/551368> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

216. Cairo Declaration on Human Rights in Islam // World Conf. on Hum. Rts., 4th Sess. – 1990. – Режим доступа : <http://hrlibrary.umn.edu/instreet/cairodeclaration.html> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

217. CDL-AD(2020) 009. European Commission for democracy through law (Venice Commission). Opinion N 981/2020 on the draft amendments to the Constitution (as signed by the President of the Russian Federation on 14 march 2020) related to the execution in the Russian Federation of decisions by the European Court of human rights // Venice Commission. – 2020. – Режим доступа : [https://www.venice.coe.int/webforms/documents/?pdf=CDL-AD\(2020\)009-e](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/?pdf=CDL-AD(2020)009-e) (дата обращения: 01.03.2023 г.)

2.11. Решения региональных международных судов

2.11.1. Европейский Суд по правам человека

218. Case 12547/86 Bendenoun v. France. Strasbourg: ECtHR, judgement of 24 February 1994 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

219. Cases 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72 Engel v. Netherlands. Strasbourg: ECtHR, judgement of 8 June 1976 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

220. Case 44759/98 Ferrazzini v. Italy. Strasbourg: ECtHR, judgement of 12 July 2001 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

221. Case 4451/70 Golder v. the United Kingdom. Strasbourg: ECtHR. judgement of 21 February 1975 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

222. Case 32555/96 Roche v. the United Kingdom. Strasbourg: ECtHR. judgement of 19 October 2005 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

223. Case 6232/73 Konig v. Germany. Strasbourg: ECtHR. judgement of 28 June 1978 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

224. Case 21/1995/527/613 *Bellet v. France*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 4 December 1995 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
225. Case 69829/01, 2672/03 *Nunes Dias v. Portugal*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 11 February 2000 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
226. Case 63486/00 *Posohov v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 4 March 2003 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
227. Case 29458/04, 29465/04 *Sokurenko and Strygun v. Ukraine*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 20 July 2006 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
228. Case 10486/83 *Hauschildt v. Danmark*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 24 May 1989 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
229. Case 19187/91 *Saunders v United Kingdom*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 9 May 2000 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
230. Case 15287/89 *Beaumartin v. France*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 25 October 1994 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
231. Case 8790/79 *Sramek v. Austria*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 22 October 1984 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
232. Case 33958/96 *Wettstein v. Switzerland*, judgement of 21 December 2000 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
233. Case 17056/06 *Micallef v. Malta*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 15 October 2009 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
234. Case 10563/83 *Ekbatani v. Sweden*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 26 May 1988 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

235. Case 9024/80 *Colozza v. Italy*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 12 February 1985 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
236. Case 11170/84; 12876/87; 13468/87 *Brandstetter v. Austria*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 28 August 1991 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
237. Case 12952/87 *Ruiz-Mateos v. Spain*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 23 June 1993 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
238. Case 16424/90 *McMichael v. the United Kingdom*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 24 February 1995 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
239. Case 19075/91 *Vermeulen v. Belgium*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 20 February 1996 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
240. Case 15764/89 *Lobo Machado v. Portugal*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 20 February 1996 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
241. Case 39594/98 *Kress v. France*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 7 June 2001. // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
242. Case 14448/88 *Dombo Beheer BV v. the Netherlands*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 27 October 1993 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
243. Case 68416/01 *Steel and Morris v. the United Kingdom*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 15 February 2005 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
244. Case 315499 *H. v. France*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 16 February 2009 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
245. Case 12539/86 *Katte Klitsche de la Grange v. Italy*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 27 October 1994 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

246. Case 35382/97 *Comingersoll S.A. v. Portugal*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 17 April 2000 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
247. Case 30979/96 *Frydlender v. France*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 27 June 2000 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
248. Case 75529/01 *Sürmeli v. Germany*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 8 June 2006 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
249. Case 30544/96 *Garcia Ruiz v. Spain*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 21 January 1999 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
250. Case 52854/99 *Ryabykh v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 24 July 2003 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
251. Case 18357/9 *Hornsby v. Greece*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 19 March 1997 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
252. Case 59498/00 *Burdov v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 7 May 2002 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
253. Case 14810/02 *Ryakib Biryukov v Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 17 January 2008 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
254. Case 18928/91 *Fredin v. Sweden*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 23 February 1994 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
255. Case 16970/90 *Allan Jacobsson v. Sweden*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 19 February 1998 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
256. Case 36590/97 *Goc v. Turkey*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 9 November 2000 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

257. Case 28245/04 Mokhov v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 4 March 2010 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
258. Case 63993/0 Romanov v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 20 October 2005 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
259. Case 1936/63 Neumeister v. Austria. Strasbourg: ECtHR. judgement of 27 June 1968 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
260. Case 36985/97 Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden. Strasbourg: ECtHR. judgement of 23 July 2002 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
261. Case 73053/01 Jussila v. Finland. Strasbourg: ECtHR. judgement of 23 November 2006 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
262. Case 2614/65 Ringeisen v. Austria. Strasbourg: ECtHR. judgement of 16 July 1971 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
263. Case 25564/94 Filippello v. Italy. Strasbourg: ECtHR. judgement of 15 May 1996 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
264. Case 21319/93, 21449/93 and 21675/93 National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society et Yorkshire Building Society v. the United Kingdom. Strasbourg: ECtHR. judgement of 23 October 1997 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
265. Case 13378/05 Burden and Burden v. the United Kingdom. Strasbourg: ECtHR. judgement of 12 December 2006 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
266. Case 38746/97 Buffalo SRL v. Italy. Strasbourg: ECtHR. judgement of 3 July 2003 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
267. Case 803/02 Intersplav v. Ukraine of 5 December 2006 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

268. Case 35533/04 Mamidakis v. Greece. Strasbourg: ECtHR. judgement of 11 January 2007 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
269. Case No. 13616/88 Hentrich v. France. Strasbourg: ECtHR. judgement of 22 September 1994 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
270. Case 9118/80 AGOSI v. the United Kingdom. Strasbourg: ECtHR. judgement of 24 October 1986 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
271. Case 28856/95 Jokela v. Finland. Strasbourg: ECtHR. judgement of 21 May 2002 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
272. Case 72638/01 Di Belmonte v. Italy. Strasbourg: ECtHR. judgement of 16 March 2010 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
273. Case 66529/11 N.K.M. v. Hungary, ECtHR, judgement of 14 May 2013 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
274. Case 12560/86 Hanzmann v. Austria. Strasbourg: ECtHR. judgement of 16 March 1989 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
275. Case 12670/87 H v. Sweden. Strasbourg: ECtHR. judgement of 12 May 1998 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
276. Case 30128/96 F.S. v. Germany. Strasbourg: ECtHR judgement of 27 November 1996 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
277. Case 77617/01 Mikheyev v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 26 January 2006 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
278. Case 59261/00 Menesheva v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 9 March 2006 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

279. Case 47940/99 Balogh v. Hungary. Strasbourg: ECtHR. Judgement of 20 July 2004 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
280. Case 30210/96 Kudla v. Poland. Strasbourg: ECtHR. judgement of 26 October 2000 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
281. Case 21071/05 Wasserman v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 10 April 2008 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
282. Case 39483/05 и 40527/10 Liseytseva and Maslov v. Russia. Strasbourg: ECtHR. Judgement of 9 October 2014 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
283. Case 57950/00 Isayeva v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 24 February 2005 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
284. Case 15339/02, 21166/02, 20058/02, 11673/02, 15343/02 Budayeva and others v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 20 March 2008 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
285. Case 5108/02 Khatsiyeva and others v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 17 January 2008 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
286. Case 57941/00, №58699/00 и №60403/00 Musayev and others v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 26 July 2007 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
287. Case 40464/02 Akhmadova and Sadulayeva v. Russia. Strasbourg: ECtHR. Judgement of 10 May 2007 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
288. Case 10328/83 Belilos v. Switzerland. Strasbourg: ECtHR. judgement of 29 April 1988 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

289. Case 30003/0 Stojakovic v. Austria. Strasbourg: ECtHR. judgement of 9 November 2006 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
290. Case 8916/05 Jehovah's Witness v. France. ECtHR. judgement of 30 June 2011 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
291. Case 14902/04 Yukos v. Russia. ECtHR. judgement of 20 September 2011 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
292. Case 70945/11 Mennonite Church v. Hungary. ECtHR. judgement of 8 April 2014 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
293. Case 7356/10 Lucky Dev v. Sweden. ECtHR. judgement of 27 November 2014 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Электронный ресурс] // HUDOC. – Режим доступа: <https://hudoc.echr.coe.int/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

2.11.2. Суд Европейского Союза

294. Case C-648/15 of 12 September 2017, Austria v. Germany. CJEU, 2017 // Court of Justice of the European Union. – 2017. [Электронный ресурс] // The court of justice of the European union. [Электронный ресурс] // The court of justice of the European union. – Режим доступа : <https://curia.europa.eu/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
295. Case C 128/08 of 16 July 2009, Jacques Damseaux v État belge. CJEU. 2009 // Court of Justice of the European Union. – 2009. [Электронный ресурс] // The court of justice of the European union. – Режим доступа : <https://curia.europa.eu/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
296. Case C-298/05 of 19 September 2012, Columbus Container Services BVBA & Co. v Finanzamt Bielefeld-Innenstadt. CJEU. 2012 // Court of Justice of the European Union. – 2012. [Электронный ресурс] // The court of justice of the European union. – Режим доступа : <https://curia.europa.eu/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

3. Договоры и иные правовые акты иностранных государств

297. Agreement between the Republic of Austria and the Federal Republic of Germany for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital // Federal Law Gazette. – 2002. – Режим доступа : https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblPdf/2002_182_3/2002_182_3.pdf (дата обращения: 01.03.2023 г.)
298. Memorandum of Understanding of 12 November 2010 between the Competent Authorities of the United States and Canada on Arbitration Board Operating Guidelines // Official website of the Government of Canada. – Режим доступа : <https://www.canada.ca/en/revenue->

agency/services/tax/international-non-residents/memorandum-understanding-between-competent-authorities-canada-united-states-america.html (дата обращения: 01.03.2023 г.)

299. Memorandum of Understanding of 8 December 2008 between the Competent Authorities of Germany and the United States on the Application of the Arbitration Procedure // Official website of the United States Government. – Режим доступа : <https://www.irs.gov/businesses/corporations/memorandum-of-understanding-between-the-competent-authorities-of-the-federal-republic-of-germany-and-the-united-states-of-america> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

300. Memorandum of Understanding on the Mode of Application on the Implementation of Part VI of the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting between the competent authorities of Australia and the Kingdom of Belgium // Official website of the Australian Government. – Режим доступа : <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=MOU/Belgium&PiT=99991231235958> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

301. Memorandum of Understanding on the Mode of Application on the Implementation of Part VI of the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting between the competent authorities of Australia and the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland // Official website of the Australian Government. – Режим доступа : <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=MOU/UK&PiT=99991231235958> (дата обращения: 01.03.2023 г.)

4. Литература

4.1. Монографии

4.1.1. На русском языке

302. Бусурманов Ж. Д. Право и социальное развитие: новая гуманистическая иерархия ценностей: монография. – Москва: ИЗиСП, 2015. – С. 200

303. Глазкова М. Е. Применение европейских стандартов отправления правосудия в российском арбитражном процессе: монография. – Москва: Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ. Анкил, 2012. – С. 112

304. Кашин В. А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. – Москва: ЮНИТИ, 1998. – С. 47.

305. Ковлер А. И. Европейская конвенция: проблемы толкования и имплементации: монография. – Москва: ИЗиСП. 2019. – С. 223–242

306. Костин А. А. Правовые основания признания и исполнения иностранных судебных решений в Российской Федерации. – Москва: Статут, 2020. – С. 102.

307. Рожкова М. А., Глазкова М. Е., Баглаева Е. Е. Имплементация решений Европейского Суда по правам человека в российской правовой системе: концепции, правовые подходы и практика обеспечения: монография. Под общ. ред. В.В. Лазарева. – Москва: ИЗиСП, 2019. – С. 277–307;
308. Хаванова И. А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения: монография / Ин-т законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации. – Москва: Юриспруденция, 2016. – С. 58–60, 165–167.
309. Хаванова И. А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения: монография / И. А. Хаванова; под редакцией И.И. Кучерова. – Москва: ИЗиСП, Юриспруденция, 2016. – С. 17;
310. Ильин А. Ю. Взаимосогласительные процедуры при разрешении налоговых споров в досудебном порядке: монография / А. Ю. Ильин, А. А. Копина, И. И. Кучеров и др.; отв. ред. А.Ю. Ильин. – Москва: Проспект. 2017. С. 30–40.

4.1.2. На иностранных языках

311. Altman Z. D. Dispute Resolution under Tax Treaties. – Amsterdam: IBFD, 2005. – P. 193-412.
312. Perrou K. Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution. – Amsterdam: IBFD, 2014. – P. 65–145.
313. Zuger M. Arbitration under Tax Treaties. – Amsterdam: IBFD, 2015. – P. 184–206

4.2. Статьи в журналах

4.2.1. На русском языке

314. Алексеева Т. М. Проблема исполнения решений ЕСПЧ в контексте новелл Конституции Российской Федерации // Мировой судья. – 2021. – №3. – С. 3–7
315. Алимова Я. О. Возможность унификации в сфере трансграничных договорных отношений в странах БРИКС // Lex russica. – 2019. – №11. – С. 9–17
316. Анохин В. Мировое соглашение в арбитражном процессе // Хозяйство и право. – 2000. – №6. – С. 58–62
317. Аракелова М. В. Медиация как способ урегулирования налоговых споров // Финансовое право. – 2015. – №6. – С. 29–34.
318. Белов С. А. Конституционные ограничения временного применения положений международного договора, предусматривающих передачу споров в инвестиционный арбитраж // Закон. – 2020. – №12. – С. 126–135

319. Болдинова Е., Ерасов А., Кriuлин А. Договориться с налоговой – это не то, что вы подумали, а новое направление государственной политики // Административное право. – 2021. – №3. – С. 101–104
320. Будаев К. А. О некоторых разногласиях Европейского суда по правам человека и Конституционного Суда Российской Федерации по защите прав и свобод граждан России: пути их решения // *Lex russica*. – 2017. – №12. – С. 95–109.
321. Ведель И.А. Судебная практика о дипломатической защите и консульском содействии: международный и национальный аспекты // Российский юридический журнал. – 2017. – №5. – С. 57– 63.
322. Ведель И. А. Некоторые вопросы о мерах и средствах дипломатической защиты // Российский юридический журнал. – 2013. – №6. – С. 42–46.
323. Винницкий Д. В. Перспективы международной координации подходов государств БРИКС в сфере трансграничного налогообложения // *Налоги и налогообложение*. – 2018. – №11/12. – С. 1–15
324. Волкова М. С. Особенности применения международно-процессуальных норм института дипломатической защиты граждан за рубежом // Российский юридический журнал. – 2011. – №3. – С. 124–133.
325. Воробьева Н. Н. Налогообложение и право собственности: позиции Европейского суда по правам человека // *Международное правосудие*. – 2013. – №4. – С. 32–39
326. Гайдаенко Шер Н. И. Конвенция о приведении в исполнение мировых соглашений, достигнутых в результате международной коммерческой согласительной процедуры: в начале пути // *Журнал российского права*. – 2017. – №3. – С. 157–158
327. Давыденко Д. Л. Соотношение международного коммерческого арбитража с другими альтернативными способами разрешения международных коммерческих споров // *Вестник международного коммерческого арбитража*. – 2013. – №1. – С. 8–41.
328. Загайнова С. К. Соотношение медиативного и мирового соглашений: актуальные вопросы судебной практики // Российский юридический журнал. – 2018. – №5. – С. 92–96
329. Засемкова О. Ф. Сингапурская конвенция о приведении в исполнение мировых соглашений, достигнутых в результате посредничества (медиации): от мечты к реальности? // *Lex russica*. – 2019. – №3. – С. 60–72.
330. Елисейкин П. Ф. Судебные мировые соглашения // *Советская юстиция*. – Москва: Юридическая литература. – 1968. – №7. – С. 17–18
331. Иншакова А. О., Казаченок С. Ю. Международный арбитраж vs медиация в наборе процедур урегулирования трансграничных споров // *Арбитражный и гражданский процесс*. – 2013. – №9. – С. 34–38

332. Карабельников Б. Р. Исполнение международных коммерческих арбитражей. Комментарий к Нью-Йоркской конвенции 1958 г. и главам 30 и 31 АПК РФ 2002 г. // Вестник международного коммерческого арбитража. Издание третье, переработанное и дополненное. – Москва: Статут. – 2008. – С. 172–175.
333. Колодкин Р. А. К вопросу о дипломатической защите // Московский журн. междунар. права. – 2007. – №1 – С. 108–125
334. Коннов А. Ю. Понятие, классификация и основные виды альтернативных способов разрешения споров // Журн. рос. права. – 2004. – №12. – С. 120–131
335. Коновалов А. М. Обзор некоторых поправок к Конституции Российской Федерации // Государственная власть и местное самоуправление. 2021. №3. С. 40–44
336. Коновалова И. А. Российское законодательство и международные нормы в области предупреждения правонарушений несовершеннолетних // Административное и муниципальное право. – 2008. – №6/12. – С. 65–72
337. Копина А. А. Международное налоговое право // Налоги. – 2016. – №4. – С. 12–14
338. Кремнев П. П. Источники и правопреемство общепризнанных принципов и норм международного права в российской правовой системе и изменения в Конституции РФ 2020 г. // Конституционное и муниципальное право. – 2022. – №9. – С. 15–24
339. Куделич Е.А. Международные инвестиционные споры с участием государства: проблемы иммунитета // Закон. – 2012. – №6/12. – С. 40–52.
340. Курочкин Д. А. Медиация в налоговых спорах: перспективы развития в России и других государствах БРИКС // Российский юридический журнал. – 2017. – №5. С. 188–204
341. Кучеров И. И. Международное налоговое судопроизводство (Окончание) // Налоговые споры: теория и практика. – 2007. – №6. – С. 60–64
342. Лазарев В. В. Философские основы имплементационной деятельности // Журнал российского права. – 2020. – №9. – С. 5–18
343. Лайченкова Н. Н. Медиация в налоговом праве: вопросы правильности и эффективности использования терминологии // Ленинградский юридический журнал. – 2016. – №1. – С. 241–246
344. Лещенко С. К. К вопросу о понятии международного налогового права // Промышленно-торговое право. – 2008. – №5. – С. 53–59
345. Лукашук И. И. Право международной ответственности // Международное публичное и частное право. – 2002. – №2. – С. 41–43.
346. Мачехин В. А. Комментарии ОЭСР к Модельной налоговой конвенции об избежании двойного налогообложения: правовой статус в РФ // Налоговед. – 2011. – №9. – С. 32–39

347. Мовчан А. Н. Альтернативная процедура урегулирования споров с участием посредника (процедура медиации). Процедура медиации в военном суде // Право в Вооруженных Силах. – 2011. – №7. – С. 43–46
348. Морозов А. Н., Каширкина А. А. Конституционные преобразования в Российской Федерации и взаимодействие международного и внутригосударственного права: преемственность и новизна // Журнал российского права. – 2022. – №1. – С. 120–141
349. Нагиева А. А. Дипломатическая защита: к толкованию международно-правовой клаузулы об исчерпании местных средств защиты. // Московский журнал международного права. – 2016. – №3. – С. 77–85
350. Нешатаева Т.Н. О признании и приведении в исполнение иностранных судебных и арбитражных решений // Арбитражная практика. – 2004. – №11. – С.84–96
351. Перевалов В. Д. Юридическая наука сквозь призму Европейско-Азиатского правового конгресса // Юридический мир. – 2014. – №4/12. – С. 8–14
352. Пилехина Е. В. Мировое соглашение в арбитражном суде. Проблемы практики // Арбитражные споры. – 2001. – №1. – С. 1–26.
353. Поленчук М. Д. Практика применения механизмов разрешения международных налоговых споров в России и ЕС // Налоговед. – 2021. – №4. – С. 21–28.
354. Поленчук М. Д. Общая характеристика международных налоговых споров в рамках модельной налоговой конвенции ОЭСР // Финансовое право. – 2021. – №9. – С. 44–48. – DOI: 10.18572/1813-1220-2021-9-44-48.
355. Поленчук М. Д. Новый подход к разрешению международных налоговых споров при участии России // Финансовое право. – 2022. – №8. – С. 36–39. DOI: 10.18572/1813-1220-2022-8-36-39.
356. Поленчук М. Д. Стандарт защиты прав налогоплательщиков при разрешении международных налоговых споров // Правоприменение. – 2022. – Т. 6 – №2. – С. 106–119. DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(2).106-119.
357. Пономарева К. А. Обсерватория IBFD: общие тенденции защиты прав налогоплательщиков на примере 2020 года // Налоговед. – 2021. – №10. – С. 78–87.
358. Порохов Е. В. К вопросу о понятии, предмете и формах международного налогового права // Вестник Института законодательства и правовой информации Республики Казахстан. – 2022. – № 4(71). – С. 157–173.
359. Рачков И. В. Отмена решений международных инвестиционных арбитражей государственными судами по месту арбитража (на примере саги о ЮКОСе): шоу продолжается? // Международное правосудие. – 2020. – №1. – С. 107–124.

360. Решетникова И. В. Право встречного движения. Посредничество и российский арбитражный процесс // Медиация и право. Посредничество и примирение. – 2007. – №2. – С. 53.
361. Рутерглен Д., Стерн Д. Е. Суверенитет, территориальность и исполнение решений иностранных судов // Вестник гражданского процесса. – 2014. – №3/6. С. 132–157
362. Хаванова И. А. Особенности толкования международных налоговых договоров // Законодательство и экономика. Москва. – 2016. – №2. – С. 80–84.
363. Черниченко С. В. Базовые принципы международного права: диапазон усовершенствования // Евразийский юридический журнал. – 2020. – №5. – С. 30–35
364. Шахмаметьев А. А. Международное налогообложение и международное налоговое право: правовые аспекты взаимосвязи // Финансовое право. – 2006. – №3. – С. 24–31
365. Шепенко Р. А. Систематизация международных механизмов урегулирования налоговых споров // Реформы и право. – 2010. – №1. – С. 13–17
366. Шостранд Е., Улетова Г.Д. Признание и исполнение иностранных решений российскими судами и решений российских судов судами Англии и Уэльса: проблемы и тенденции // Современное право. – 2015. – №8. – С. 125–130
367. Юдин А. В. Недействительность отказа от права на обращение в суд в гражданском процессе: теоретико-практические проблемы // Вестник гражданского процесса. – 2017. – №3. – С. 11–33
368. Юзвак М. В. Значение мировых соглашений в налоговом праве // Налоговед. – 2015. – №10/12. – С. 60–67
369. Яковлев В. Ф. Закон свободного применения // Медиация и право. Посредничество и примирение. – 2006. – №1. – С. 12–16
370. Яруллина Г.Р. Место института постоянного представительства в налоговом праве РФ // Актуальные проблемы российского права. – 2016. – №12. – С. 65–71.

4.2.2. На иностранных языках

371. Adam Z., Mutual Agreement Procedure. Arbitration in Developing Countries – The ASEAN Experience // Bulletin for International Taxation. Journal Articles & Papers IBFD. – 2016. – No. 4. – P. 1–12.
372. Ault H., Sasseville H. 2008 OECD Model: The New Arbitration Provision // Bulletin for International Taxation. Amsterdam: Journals IBFD. – 2009. – Vol. 63. – No. 5/6. – P. 208–215.
373. Avi-Yonah R. S., Halabi O. International Taxation and Competitiveness: Introduction and Overview // Law & Economics Working Papers. – 2012. – №58. – P. 1–12.

374. Baker P. Establishing a New International Framework. // *International Arbitration in Tax Matters*. European and International Tax Law and Policy Series. – Amsterdam: IBFD. – 2015. – Vol. 2. – P. 467–476.
375. Baker P. The Decision in Ferrazzini: Time to Reconsider the Application of the European Convention on Human Rights to Tax Matters // *International Tax Review*. – 2001. – Vol. 29. – No. 11. – P. 360–392
376. Baker P. Should Article 6 ECHR (Civil) Apply to Tax Proceedings? // *International Tax Review*. – 2001. – Vol. 29. – No. 6/7. – P. 205–211.
377. Baker P., Pistone P. BEPS Action 16: The Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy under European Law in Cross-Border Situations // *EC Tax Review*. – 2016. – Vol. 25. – No. 5/6. – P. 335–345
378. Bicer R. The Effectiveness of Mutual Agreement Procedures as a Means for Settling International Transfer Pricing Disputes // *International Transfer Pricing Journal*. – 2014. – Vol. 21. – No. 2. – P. 76–84.
379. Borm-Reid M. Recognition and Enforcement of Foreign Judgments // *International and Comparative Law Quarterly*. – 1954. – Vol. 3. – P. 49–92.
380. Bravo N. Implementing Key BEPS Actions: Where Do We Stand? // *Intertax: International Tax Review*. – 2017. – Vol. 45. – No. 12. – P. 852 – 863
381. Brown P. A. Enhancing the Mutual Agreement Procedure by Adopting Appropriate Arbitration Provisions // *International Arbitration in Tax Matters*. – 2015. – Vol. 2. – P. 83–110.
382. Cai Q., Behind Sovereignty: Concerns About International Tax Arbitration and How They May be Addressed // *British Tax Review*. – 2018. – No. 4. – P. 441–464.
383. Carroll M. B. Double Taxation Relief: Discussion of Conventions Drafted at International Conference of Experts, 1927 // Washington: U.S. Government Printing Office. – 1928. – P. 1–31.
384. Chetcuti J. P. Tax Dispute Resolution: Arbitration in International Tax Dispute Resolution // *Inter-Lawyer. Law Firms Directories*. – 2001. – P. 1–36.
385. Cockfield A. Protecting Taxpayer Privacy Rights under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights // *Univ. Brit. Col. L. Rev.* 2. – 2020. – No. 42. – P. 420–471
386. Devillet C. The Text of and the Commentary on Article 25 – Round-up of the Changes and their Significance // *Bulletin for International Taxation, Journals IBFD*. – 2012. – Vol. 66. – No. 11. – P. 616–620
387. Govind S. P. The New Face of International Tax Dispute Resolution: Comparing the OECD Multilateral Instrument with the EU Dispute Resolution Directive // *EC Tax Review*. – 2018. – Vol. 27. – No. 6. – P. 309–324.

388. Govind S. P., Turcan L. The Changing Contours of Dispute Resolution in the International Tax World: Comparing the OECD Multilateral Instrument and the Proposed EU Arbitration Directive // *Bulletin for International Taxation*. – 2017. – Vol. 71. – No. 3/4. – P. 1–11.
389. Govind S. P., Turcan L. Cross-Border Tax Dispute Resolution in the 21st Century: A Comparative Study of Existing Bilateral and Multilateral Remedies // *Finance and Capital Markets (formerly Derivatives & Financial Instruments)*. – 2017. – Vol. 19. – No. 5. – P. 1–34.
390. Green R. A. Antilegalistic Approaches to Resolving Disputes between Governments: A Comparison of the International Tax and Trade Regimes // *Yale Journal of International Law*. – 1998. – Vol. 23. – No. 1. – P. 79–139.
391. Gregg M. The Protection of Human Rights and the Right to a Fair Tax Trial in the Light of the Jussila Case // *International Tax Review*. – 2007. – Vol. 35(11). – P. 610–615
392. Groen G. Arbitration in Bilateral Tax Treaties. // *Intertax: International Tax Review*. – 2002. – Vol. 30. – No. 1. – P. 3–27.
393. Heer L. J., Kraan P. R. Legal Protection in International Tax Disputes – How Investment Protection Agreements Address Arbitration // *European Taxation*. – 2012. – Vol. 52. – No. 1. – P. 3–10
394. Jones J. A. The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention - I // *The British Tax Review*. – 1979. – No. 6. – P. 333–338.
395. Klemans N. The Relationship between the National Systems of Legal Protection of the Taxpayer and the European Convention on Human Rights // *EC Tax Review*. – 2000. – Vol. 9. – No. 1. – P. 45–50.
396. Klug F. The Universal Declaration of Human Rights: 60 years on // *Public Law*. – 2009. – No. 205. – P. 205–217.
397. Kokott J. European Union - Taxpayers' Rights // *European Taxation Journal*. – 2020. – Vol. 60. – No. 1. – P. 1–39
398. Lideikyte-Huber G. Taxation without Representation: The Case of Resident Non-Citizens // *Bulletin for International Taxation*, – 2015. – Vol. 69, – No. 10. – P. 568–576
399. Linderfalk U, Hilling M. The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids - the Static/Ambulatory Approaches Debate Considered From the Perspective of International Law // *Nordic Tax Journal*. – 2015. – No. 1. – P. 34–59
400. Lowell C. H., Briger P. L. Adequacy of International Dispute Resolution Mechanisms // *George Mason Law Review*. – 2001–2002. – Vol. 10. P. 725–777
401. Maisto G. Dual Residence of Companies under Tax Treaties // *International Tax Studies*. – 2018. – Vol. 1. – No. – P. 3–84.

402. Malamis S. E. International Tax Dispute Resolution in Light of Pillar One: New Challenges and Opportunities // *Bulletin for International Taxation*. – 2021. – Vol. 75. – No. 2. – P. 94–107
403. Malamis S. E. The Future of OECD Tax Arbitration: The Relevance of Investment Treaty and WTO Dispute Settlement Practice in Promoting a Gradual Evolution of the International Tax Dispute Resolution System. // *International Tax Review*. – Vol. 48. – No. 11. – P. 969–982.
404. Martin P. Courts and Tax Treaties in Civil Law Countries // *Courts and Tax Treaty Law*. – Amsterdam: IBFD. – 2007. – P. 81–100.
405. McCracken S. K. Going, Going, Gone...Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the Exchange-of-Information Age // *Canadian Tax Journal*. –2002. – Vol. 50. – No. 6. – P. 1887–1902
406. Menkel-Meadow C., *Historic Contingencies of Conflict Resolution*. // *Georgetown Law Faculty Publications and Other Works*. – 2013. – P. 32–55.
407. Nias P. International Tax Dispute Resolution: Breaking the Impasses // *International Tax Review*. – 2016. – No. 2. – P. 2–3.
408. Oguttu A. W. Resolving Treaty Disputes: The Challenges of Mutual Agreement Procedures with a Special Focus on Issues for Developing Countries in Africa // *Bulletin for International Taxation*. – 2016. – No. 12. – P. 160–201.
409. Oliver J. D. Treaty Override and the Construction of Consolidated Legislation – Case Comment // *British Tax Review*. – 2001. – P. 220–227.
410. Orakhelashvili A. Restrictive interpretation of Human Rights // *European Journal of International Law*. – 2003. – Vol. 14. – No. 3. – P. 529–568.
411. Owens J. Mandatory Tax Arbitration: The Next Frontier Issue // *International Tax Review*. – 2018. – Vol. 46. – No. 8 – P. 610–619
412. Park W. W., Tillinghast D. R. *Income Tax Treaty Arbitration* // Amersfoort: Sdu Fiscale & Financiele Uitgevers. – 2004. – P. 120–126.
413. Perrou K., Taxpayer Rights and Taxpayer Participation in Procedures under the Dispute Resolution Directive // *International Tax Review*. – 2019. – Vol. 47. – No. 8. – P. 715–724
414. Piotrowski S. A BIT Too Much: Or How Best to Resolve Tax Treaty Disputes? // *Intertax: International Tax Review*. – 2016. – Vol. 44. – No. 5. – P. 348–359.
415. Pistone P. *The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union* // *European Tax Law* 7th edition. – Amsterdam: Wolters Kluwer Law & Business. – 2018. – P. 171–190.
416. Raad K. International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application // *International Tax Review*. – 2001. – Vol. 29. – No. 6/7. – P. 212–218.

417. Pit H. M. Arbitration institutes forum: The Changed Landscape of Tax Dispute Resolution Within the EU: Consideration of the Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms // *International Tax Review*. – 2019. – Vol. 47. – No. 8/9. – P. 745–759
418. Pit H. M. Dispute Resolution in the EU. – Amsterdam: IFBD. – 2018. – P. 187–280.
419. Raad K. International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application // *International Tax Review*. – 2001. – Vol. 29. – No. 6/7. – P. 212–218
420. Ruiter M. Supplementary Dispute Resolution // *European Taxation*. – 2008. – Vol. 48. – No. 9. – P. 493–499.
421. Schelling C. Swiss Tax Treaty Policy // *Bulletin for International Taxation*. – 2015. – Vol. 69. – No. 4/5. – P. 216–221.
422. Sharkey N. C. International Tax as International Law and the Impact of China // *British Tax Review*. – 2012. – No. 3. – P. 269–282.
423. Simonis H. M. BITs and Taxes // *International Tax Review*. – 2014. – Vol. 42. – No. 4. – P. 234–275
424. Sussman E. The New York Convention through a Mediation Prism // *Dispute Resolution Magazine*. – 2009. – Vol. 15. – No. 4. – P. 10–13.
425. Viera M. The Regulation of Tax Matters in Bilateral Investment Treaties: A Dispute Resolution Perspective // *Dispute Resolution International*. – 2014. – Vol. 8. – No. 1. P. 63–83.
426. Vinnitskiy D. Tax Treaty Arbitration // *Herald of the Euro-Asian Law Congress*. – 2018. – No. 2. – P. 21–36.
427. Voje J. EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852): Paving the Path Toward a European Tax Court? // *European Taxation Journal*. – 2018. – Vol. 58. – No. 7. – P. 309–318.
428. Walde T., Kolo A. Investor-State Disputes: The Interface Between Treaty-Based International Investment Protection and Fiscal Sovereignty // *International Tax Review*. – 2007. – Vol. 35. – No. 8/9. – P. 424–449
429. Wiertsema T. Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms: Resolving Companies Areas of Concern? // *Finance and Capital Markets (formerly Derivatives & Financial Instruments)*. – IBFD. – 2017. – Vol 19. – No. 5 – P. 1–16.

4.3. Главы в книгах и статьи в сборниках

4.3.1. На русском языке

430. Аверин А. В. Правоприменительная деятельность суда и формирование научно-правового сознания судей: проблемы теории и практики. – Саратов: Тип. изд-ва ГОУ ВПО Саратов. гос. акад. Права., 2003. – С. 172.
431. Азаров А., Ройтер В., Хюфнер К. Права человека: международные и российские механизмы защиты. – Москва, 2003. – С. 27

432. Ануров В. Н. Комментарий к Федеральному закону «Об арбитраже (третейском разбирательстве) в Российской Федерации» (постатейный, научно-практический) / В. Н. Ануров, К. В. Егоров, А. В. Замазий и др.; под ред. О. Ю. Скворцова, М. Ю. Савранского. – Москва: Статут, 2016. – С. 312–318.
433. Ваттель Э. Право народов или принципы естественного права, применяемые к поведению и делам наций и суверенов. Пер. с франц. под общ. ред. В.Н. Дурденевского. – Москва: Госюриздат, 1960. –С. 254
434. Винницкий Д. В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. – Москва: Статут, 2017. – С. 332–336.
435. Гармоза А. П. Арбитраж на основании международных инвестиционных соглашений: вопросы компетенции. Предисловие. – Москва: Инфотропик Медиа, 2012. – С. 34
436. Давыденко Д. Л. Как избежать судебного разбирательства. Посредничество в бизнес-конфликтах. – Москва: Секрет фирмы, 2006. – С. 42
437. Давыденко Д. Л. Общность между примирительными процедурами и третейским судом // Развитие медиации в России: теория, практика, образование: сборник статей: учебное пособие / под редакцией Е. И. Носыревой, Д. Г. Фильченко. – Москва: Инфотропик Медиа, 2012. – С. 192–201.
438. Долгополов О. И. Доказательства и доказывание по налоговым спорам // Налоговый вестник, 2011. – С. 188–287.
439. Калашникова С. И. Медиация в сфере гражданской юрисдикции. – Москва: Инфотропик Медиа, 2011. – С. 134.
440. Карташник В. А. Права человека в международном и внутригосударственном праве / В. А. Карташкин. – Москва: ИГиП РАН, 1995. – С. 5–6.
441. Ковлер А. И. Европейская конвенция: проблемы толкования и имплементации. – Москва: Норма, 2019. – С. 306 – 338.
442. Лазарев В. В. Имплементация решений Европейского суда по правам человека в российской правовой системе: концепции, правовые подходы и практика обеспечения / Под ред. В.В. Лазарева. – Москва: Норма, 2019. – С. 89.
443. Носырева Е. И. Нотариат и альтернативные процедуры урегулирования споров // Нотариат, государственная власть и гражданское общество: современное состояние и перспективы: Материалы Всероссийской научно-практической конференции (15-16 февраля 2007 года, г. Москва). – Москва: ФРПК, 2007. – С. 63.
444. Погорлецкий А. И. Принцип международного налогообложения и международного налогового планирования. – Санкт-Петербург: Издание СПбГУ, 2005. – С. 53–54;

445. Поленчук М. Д. Взаимосогласительная процедура как механизм разрешения международных налоговых споров: подход России // VII Студенческий юридический форум Московского государственного юридического университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА), 19 ноября 2020 г.: сборник докладов и тезисов выступлений участников / [отв. ред.: кандидат юридических наук А. В. Сладкова]. – Москва: Проспект, 2021. – С. 290.
446. Хабриева Т. Я., Клишас А. А. Тематический комментарий к Закону Российской Федерации о поправке к Конституции Российской Федерации от 14.03.2020 №1-ФКЗ "О совершенствовании регулирования отдельных вопросов организации и функционирования публичной власти". – Москва: Норма, ИНФРА-М, 2020. – С. 84;
447. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении. - Ин-т государства и права АН СССР. – Москва: Юридическая литература, 1974. – С. 51–79

4.3.2. На иностранных языках

448. Brown P. A. Enhancing the Mutual Agreement Procedure by Adopting Appropriate Arbitration Provisions // M. Lang [and eds]. International Arbitration in Tax Matters. – Amsterdam: IBFD, 2016. – P. 85–109
449. Brown P. A. Mediation: The Swiss Army Knife in the Competent Authority's Toolbox. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes, 2020. – P. 183–194
450. Brown P. A. A Negotiator, Not a Judge: Choosing the Right Mediator to Aid in Resolving Cross Border Tax Disputes. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. – 2020. – P. 211–224
451. Brown H. J., Marriot A. L., ADR Principles and Practice. – London: Sweet & Maxwell, 1999. – P. 120–145
452. Baker P. Double Taxation Conventions, Loose-Leaf. – London: Sweet & Maxwell, 2014. – P. 1–31
453. Baker P. Double Taxation Conventions and Human Rights // P. Baker, C. Bobbett. Tax Polymath: A life in International Taxation. – Amsterdam: IBFD, 2011. – P. 64–75.
454. Bentley D. Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation, // Series on International Taxation. No. 31. – Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2007. – P. 212–249.
455. Berman F. D. Legal Theories on International Dispute Prevention and Dispute Settlement: Lessons for the Transatlantic Partnership // Transatlantic Economic Disputes: the EU, the US, and the WTO, 2003. – P. 451–464.
456. Cadesky M., Hayes I., Russell D., Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charter - Amsterdam: IBFD, 2016. – P. 112–188.

457. Collier J. *The Settlement of Disputes in International Law, Institutions and Procedures*. Oxford: Oxford University Press, 2000. – P. 1–10.
458. Davydenko D. V. *Russia and the UNCITRAL Instruments on Enforcement of International Commercial Settlement Agreements Resulting from Mediation // Новые горизонты международного арбитража. Вып. 4: Сборник статей.* – Москва: Инфотропик Медиа, 2018. – С. 115.
459. Dijk P. *The Interpretation of Civil Rights and Obligations by the European Court of Human Rights – One more step to take*. Matscher F. [and eds.], – Köln: Carl Heymanns Verlag KG, 1988. – P. 130–137
460. Dolzer R., Schreuer C. *Principles of International Investment Law*. // 2nd ed. Oxford: Oxford University Press, 2012. – P. 200–230.
461. Douma S., Engelen F. *The Legal Status of the OECD Commentaries*. – Amsterdam: IBFD, 2008. – P. 1–4.
462. Eden L. *Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America*. – Toronto: University of Toronto Press, 1998. – P. 477–479.
463. Federico L. *The ECHR Principles as Principles of European Law and Their Implementation through the National Legal Systems // G. Kofler [and eds.]. Human Rights and Taxation in Europe and the World*. – Amsterdam: IBFD, 2011. – P. 83–90.
464. Flora M. G. *A New Vision on Exercising Taxing Powers and the Right to Fair Trial in Judicial Tax Procedures under Art. 6 ECHR // G. Kofler [and eds.]. Human Rights and Taxation in Europe and the World*. – Amsterdam: IBFD, 2011. – P. 411–425.
465. Hout D. *Summary of Findings. The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendations*. // *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*, 2020. – P. 442–481.
466. Hensen W. *Tax Mediation in Belgium and the Netherlands // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*, 2020. – P. 71–97.
467. Gröper J. *Can Mediation Improve (the Efficiency of) the MAP? // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*, 2020. – P. 169–181.
468. Guerra R. C., Dorigo S. *Taxpayer's Rights as Human Rights During Tax Procedures // G. Kofler [and eds.]. Human Rights and Taxation in Europe and the World*. – Amsterdam: IBFD, 2011. – P. 425–445.
469. Ismer R. *Article 25. Mutual Agreement Procedure // K. Vogel [et al.]. Double Taxation Conventions*. 4th ed. – Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2015. – P. 1657–1735.
470. Jone M. *Tax Mediation in New Zealand, Australia and the United Kingdom // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*, 2020. – P. 99–136.

471. Kelsen H. *The Law of United Nations*. – Londres, Stevens and Sons Limited, 1950. – P. 360.
472. Kollman J., Turcan L. *Overview of the Existing Mechanisms to Resolve Disputes and Their Challenges* // Lang M., Owens J. *International Arbitration in Tax Matters*. European and International Tax Law and Policy Series. Vol. 2. – Amsterdam: IBFD, 2015. – P. 15–70.
473. Lang M. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. – Wein: Linde, 2013. – P. 118–123
474. Lieb J. P. *Introduction: Taking the Debate Forward* // M. Lang, J. Owens. *International Arbitration in Tax Matters*. – Amsterdam: IBFD, 2015. – P. 1–10.
475. Maisto G. *The impact of the European Convention on Human Rights on Tax Procedures and Sanctions with Special Reference to Tax Treaties and the EU Arbitration Convention* // G. Kofler [and eds.]. *Human Rights and Taxation in Europe and the World*. – Amsterdam: IBFD, 2011. – P. 373–394.
476. Majdanska A. *OECD Arbitration in Tax Treaty Law* // Series on International Tax Law, 2018. – Vol. 111. – P. 1–32.
477. Mooij H. *MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes* // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. – Amsterdam: IBFD, 2020. – P. 257–412.
478. Neto L. F. *Baseball Arbitration: The Trendiest Alternative Dispute Resolution Mechanism in International Taxation* // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes, 2020. – P. 317–345.
479. Partasides C. *Rediscovering the Lost Promise of International Arbitration* // Новые горизонты международного арбитража. Вып. 4: Сборник статей / Под науч. ред. А.В. Асоскова, А.И. Муранова, Р.М. Ходыкина. – Москва: Инфотропик Медиа, 2018. – С. 48.
480. Perrou K. *Using Mediation for the Resolution of Cross-Border Tax Disputes*. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes, 2020. – P. 197–209.
481. Pistone P. *The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union* // European Tax Law. – Amsterdam: Wolters Kluwer, 2018. – P. 171–368.
482. Pistone P., Goede J. P. *Conclusions and Recommendations*. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes, 2020. – P. 483–499.
483. Pistone P., Goede J. P. *The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendations* // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes, 2020. – P. 483–523.
484. Polizelli V. *The Inception of a Mediation System in Brazil for Resolution of Disputes in International Tax Law* // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. – Amsterdam: IBFD, 2021. – P. 227–253.

485. Reimer E. General Definitions // K. Vogel [et al.]. Double Taxation Conventions. 4th ed. – Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2015. – P. 95–110.
486. Rohatgi R. Basic International Taxation - Second Edition. Volume 1: Principles. – Richmond: Richmond Law & Tax, 2005. – P. 112–193.
487. Ronco S. M. The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution. – Amsterdam: IBFD, 2020. – P. 353–411.
488. Rosenbloom D. H. Mandatory Arbitration of Disputes Pursuant to Tax Treaties: The Experience of the United States // M. Lang, J. Owens. International Arbitration in Tax Matters. – Amsterdam: IBFD, 2015. – P. 157–167.
489. Scala A. E. The Taxpayer's Human Rights in the Examination of the European Court of Human Rights // P. Pistone [and eds.] Legal Remedies in European Tax Law. – Amsterdam: IBFD, 2009. – P. 480–495.
490. Schoueri L. E. Chapter 8: Arbitration and Constitutional Issues in International Arbitration in Tax Matters // M. Lang [et al. eds.] International Arbitration in Tax Matters. – Amsterdam: IBFD, 2015. – P. 185–206.
491. Seer R., Wilms A. L. Flexible Multi-Tier Dispute Resolution: The German Experience // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes, 2020. – P. 23–39.
492. Sengupta D. P. Judicial Systems and International Tax Disputes: The View from India. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes, 2020. – P. 289–315.
493. Terra B., Wattel P. European Tax Law. 6th edn. – Amsterdam: Wolters Kluwer, 2012. – P. 700–1107.
494. Thiel S. Is There a Need for International Enforcement of Human Rights in the Tax Area? // G. Kofler [and eds.] Human Rights and Taxation in Europe and the World. – Amsterdam: IBFD, 2011. – P. 153–180.
495. Vinnitskiy D. V. Chapter 19: Russia in The Impact of Bilateral Investment Treaties on Taxation. // M. Lang [et al. eds.] The Impact of Bilateral Investment Treaties on Taxation. – Amsterdam: IBFD, 2017. – P. 1–10.
496. Vinnitskiy D. V. Chapter 23: Russia in Tax Procedures. // P. Pistone [and ed.] Tax Procedures. Amsterdam: IBFD. 2021. P.1–10.
497. Wellace-Bruce N. L. The Settlement of International Disputes. The Contribution of Australia and New Zealand. – Boston: M. Nijhoff Publishers, 1998. – P. 200–220.
498. Wilkie J. S. Article 25: Mutual Agreement Procedure - Global Tax Treaty Commentaries // Global Tax Treaty Commentaries Global Topics. – Amsterdam: IBFD, 2014. – P. 133–145.

499. Wiman B. Pioneers in Tax Arbitration. // Lang M., Owens J. International Arbitration in Tax Matters. European and International Tax Law and Policy Series. Vol. 2. – Amsterdam: IBFD, 2015. – P. 279–287.

500. Zuger M. Settlement of Disputes in Tax Treaty Law – General Report // Settlement of Disputes in Tax Treaty Law. – Alphen aan den Rijn: Kluwer: Kluwer Law International, 2003. – P. 1–23.

4.4. Сборники статей, материалы конференций

4.4.1. На русском языке

501. Поленчук М. Д. Взаимосогласительная процедура как механизм разрешения международных налоговых споров: подход России // VII Студенческий юридический форум Московского государственного юридического университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА), 19 ноября 2020 г.: сборник докладов и тезисов выступлений участников / [отв. ред.: кандидат юридических наук А. В. Сладкова]. – Москва: Проспект, 2021. – С. 288-291.

4.4.2. На иностранных языках

502. Kokott J., Pistone P., Miller R. Public International Law and Tax Law: Taxpayers' Rights // The International Law Association's Project on International Tax Law – Phase 1. 2020. Kyoto. Section VI Procedural Rights, 2020. – P. 19.

503. Lang M., Brugger F. The role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation // Australian Tax Forum, 2008. – P. 95–53

504. Pistone P., Baker P. General Report, in The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights // IFA Cahiers Vol. 100B, 2015. – P. 21

4.5. Авторефераты диссертаций и диссертации

505. Афанасьев С. Ф. Право на справедливое судебное разбирательство: теоретико-практическое исследование влияния Европейской Конвенции о защите прав человека и основных свобод на российское гражданское судопроизводство. дисс. кандидата юр. наук., 2010. – С. 159.

506. Аракелова М. В. Альтернативные формы досудебного урегулирования споров, вытекающих из налоговых правоотношений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2017. – С. 8–9, 22.

507. Брыжинский А. А. Альтернативное разрешение правовых споров и конфликтов в России: Дис. ... канд. юрид. наук. – Саранск, 2005. – С. 104–105.

508. Гатин А. А. Производство по делам об оспаривании ненормативных правовых актов, решений, действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц, государственных и муниципальных

служащих в гражданском и арбитражном процессе: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 2011. – С. 24.

509. Захарьяшева И. Ю. Примирительные процедуры в арбитражном процессуальном законодательстве Российской Федерации (концептуальные основы и перспективы развития): Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Саратов, 2005. – С. 19.

510. Глазкова М. Е. Применение европейских стандартов отправления правосудия в российском арбитражном процессе. дисс. ... кандидата юр. наук., 2010. – С. 124.

511. Туманов Д. А. Пробелы в гражданском процессуальном праве: автореферат дис. ... кандидата юридических наук: 12.00.15. – Москва, 2007. – 20 с.

512. Токарева К. К. Документы организации экономического сотрудничества и развития в системе источников налогового права Российской Федерации: Дис. канд. юрид. наук: 12.00.04 / Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – М., 2018. – С. 241.

4.6. Учебники и учебные пособия

513. Абашидзе А. Х. Международное право. Мирное разрешение споров: учебное пособие для бакалавриата и магистратуры. – Москва: Издательство Юрайт, 2018. – 221 с.

514. Алексеев С. С. Общая теория права: курс в 2-х т. Москва: Юридическая литература, 1982. Т. 2. С. 82.

515. Ашавский Б. М. Международное право: учебник. – Москва: Статут, 2015. – 1087 с.

516. Базедов Ю. Право открытых обществ - частное и государственное регулирование международных отношений: общий курс международного частного права. Москва: НОРМА. 2016. С. 138

517. Бакирова Г. Я. Международное право. Общая часть: учебник. Москва: Статут. 2011. С. 362.

518. Богуславский М. М. Международное экономическое право. Москва: Междунар. отношения, 1986. С. 44;

519. Боннер А. Т. Источники советского гражданского процессуального права: Учеб. пособ. – Москва: Издательство Всесоюз. юрид. заоч. ин-т., 1977. – 69 с.

520. Винницкий Д. В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. – Москва: Статут, 2017. С. 56, 98, 129–132.

521. Ковалев А. А. Международная защита прав человека: учебное пособие. – М.: Статут, 2013. – С. 23

522. Кузнецов В. И. Международное право: учебник. – Москва: Норма, Инфра-М, 2010. – С. 62.

523. Кучеров И. И. Международное налоговое право: учебник для ВУЗов академический курс. – Москва: ЮрИрфоР, 2007. – С. 58-59.
524. Лазарев В. В. Теория права и государства: учебник. – Москва: Право и закон, 2002. – С. 239;
525. Лукашук И. И. Международное право. Общая часть: учеб. для студентов юридических фак. и вузов. Российская акад. наук. Ин-т государства и права. Акад. правовой ун-т. - Изд. 3-е, перераб. и доп. – Москва: Волтерс Клувер, 2007. – 432 с.
526. Лукашук И. И. Современное право международных договоров. - Т. 1: Заключение международных договоров. - Рос. акад. наук, Ин-т государства и права. – Москва: Волтерс Клувер, 2004. – 672 с.
527. Савицкий А. И. Международное налоговое право: Общая часть: электронное учебное издание. Екатеринбург: Тахcourse, 2018. – С. 34–36, 42
528. Пиголкин А. С. Основы теории государства и права: учебник. – Москва: Юрайт, 2005. – С. 210;
529. Сырых В. М. Теория государства и права: учебник. – Москва: ЗАО «Юридический дом «Юстицинформ», 2002. – С. 295.;
530. Ушаков Н. А. Курс международного права в 6 томах. – Т. 2: Основные принципы современного международного права. – Москва: Наука, 1967. – 331 с.
531. Карабельников Б. Р. Международный коммерческий арбитраж: учебник. – Москва: Инфотропик Медиа, 2013. – С. 152

4.7. Иные периодические издания и интернет-ресурсы

4.7.1. На русском языке

532. Официальный сайт Федеральной налоговой службы РФ. – Режим доступа : https://www.nalog.gov.ru/rn78/news/activities_fts/10194093/ (дата обращения: 01.03.2023 г.)
533. Официальный сайт Федеральной налоговой службы РФ. – Режим доступа : https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/12789356/ (дата обращения: 01.03.2023 г.)
534. Пресс-служба ТПП РФ. – Режим доступа : <https://news.tpprf.ru/ru/news/2881462/> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
535. Сайт Санкт-Петербургского государственного университета. – Режим доступа: <https://spbu.ru/news-events/novosti/spbgu-predstavil-na-pmef-revolucionnyy-proekt-investicionnogo-arbitrazha-briks> (дата обращения: 01.03.2023 г.)
536. Темнов Е. И. Латинские юридические изречения. Москва. 2003. С. 264.; [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».
537. Тютин Д. В. Налоговое право: Курс лекций. 2020. [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».

538. Демин А. В. «Диспозитивность и налогообложение: комментарий законодательства и практики налогового администрирования». 2017. С. 58-75. [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».

539. Демин А. В. Диспозитивность и налогообложение: комментарий законодательства и практики налогового администрирования. 2017. С. 58-75. [Электронный ресурс] // – СПС «КонсультантПлюс».

4.7.2. На иностранных языках

540. Baker P. Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights // The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights, 2018. – P. 7–33

541. Baker P. Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights // The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights, 2020. – P. 128–129.

542. Pistone P. Chapter 1: General Report // Tax Procedures. – Amsterdam: IBFD, 2021. – P. 49.

Список иллюстрационного материала

Таблица 1. Перечень специальных ситуаций	22
Таблица 2. Преимущества процедуры взаимных переговоров	52
Таблица 3. Недостатки процедуры взаимных переговоров	52
Таблица 4. Преимущества арбитража	53
Таблица 5. Недостатки арбитража	53
Таблица 6. Сравнение объема гарантий права на справедливое судебное разбирательство	66
Таблица 7. Судебная практика по применению соглашений, принятых в рамках взаимосогласительной процедуры по спорам о толковании или применении международных налоговых договоров.....	116
Таблица 8. Параметры медиации в зарубежных государствах	143
Таблица 9. Преимущества и недостатки медиации.....	146
Таблица 10. Плюсы и минусы участия налогоплательщика в медиации	148
Таблица 11. Примеры мировых соглашений по налоговым спорам	166
Таблица 12. Параметры налоговой медиации в Российской Федерации.....	169

SAINT PETERSBURG STATE UNIVERSITY

Manuscript copyright

POLENCHUK

Maria Dmitriyevna

**PROTECTION OF TAXPAYERS' RIGHTS
IN INTERNATIONAL TAX DISPUTE RESOLUTION
IN MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE**

Scientific specialty 5.1.2. Public law (state-legal) sciences

DISSERTATION

for a degree of candidate of legal sciences

Translation from Russian

Academic supervisor:
candidate of legal sciences,
associate professor
Kilinkarova Elena Vasilyevna

Saint Petersburg

2023

TABLE OF CONTENTS

Introduction	3
Chapter 1. General overview of the mutual agreement procedure as international tax disputes resolution mechanism.....	14
§1. The legal nature of international tax disputes	14
§2. History of the mutual agreement procedure as international tax dispute resolution mechanism.....	27
§3. The mutual agreement procedure as international tax dispute resolution mechanism at the current stage.....	38
Chapter 2. Comparative analysis of current legal regulation of the mutual agreement procedure in the context of taxpayer protection.....	51
§1. Taxpayer protection standard in the mutual agreement procedure	51
§2. Taxpayer protection guarantees in the mutual agreement procedure under the OECD Multilateral Tax Convention	68
§3. Taxpayer protection guarantees in the mutual agreement procedure in the European Union	77
§4. Taxpayer protection guarantees in the mutual agreement procedure in the Russian Federation	92
Chapter 3. Options for development of the mutual agreement procedure involving the Russian Federation.....	116
§1. Doctrinal approaches to develop the guarantees for the protection of taxpayers rights in the mutual agreement procedure	116
§2. Prospects for application of arbitration in the mutual agreement procedure by the Russian Federation.....	127
§3. Prospects for application of mediation in the mutual agreement procedure by the Russian Federation.....	139
Conclusion.....	149
References	154
Illustrations.....	200

Introduction

Relevance of the research topic. In the global economy, cross-border exchange of goods and services, movement of capital, technology and persons leads to disputes related to international juridical double taxation, i.e. the imposition of comparable taxes in two (or more) states on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods¹. This results in adverse economic consequences, therefore the global community, in particular the UN and the OECD Member States, seeks to combat this phenomenon. International tax treaties are designed to eliminate situations of such double taxation. However, due to differences in the tax rules of national legal systems as well as differences in the interpretation of treaty provisions, the elimination of double taxation is not always achievable.

A taxpayer faced with a situation of international juridical double taxation is entitled to defend the infringed rights by seeking domestic remedies (usually administrative and judicial appeals against the acts of local tax authorities) or - in cases provided for in an international tax treaty - to a special tax dispute resolution mechanism at international level. Such a mechanism is a mutual agreement procedure consisting of two stages of dispute resolution - negotiations between the competent authorities of the contracting states and arbitration. The mentioned mechanism is provided by both the OECD² and the UN Model Tax Conventions³, as well as by the Model Double Tax Treaty approved by the Resolution of the Government of the Russian Federation No. 84 of 24 February 2010 "On the Conclusion of Interstate Agreements on Avoidance of Double Taxation and Prevention of Tax Evasion on Income and on Capital" (hereinafter - the Model Tax Treaty of the Russian Federation)⁴ and is incorporated in some way in all the existing bilateral tax treaties. In particular, all double tax treaties of the Russian Federation contain rules on the mutual agreement procedure.

However, OECD statistics show that the efficiency of resolving international tax disputes through the negotiations in mutual agreement procedure has been declining recently. At the end of 2006 there were 2,352 cases presented to the mutual agreement procedure but not resolved in a timely manner, the number of such cases has almost tripled to 6,041 by the end of 2020⁵. In addition, there is a significant

¹ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 9. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

² OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

³ UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN Publishing. 2021. URL: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-03/UN%20Model_2021.pdf.

⁴ Resolution of the Government of the Russian Federation of 24.02.2010 No. 84 "On Conclusion of Interstate Agreements on Avoidance of Double Taxation and Prevention of Tax Evasion on Income and Capital" (as amended by the Resolution of the Government of the Russian Federation of 26.04.2014 No. 371). - Access from the legal reference system "ConsultantPlus".

⁵ OECD Mutual Agreement Procedure Statistics for 2016. Paris: OECD Publishing. 2016. URL: <http://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>; OECD Mutual Agreement Procedure Statistics

time gap between the resolution of transfer pricing disputes (35 months on average) and other disputes (18.5 months).

In 2013, the OECD developed a project to combat base erosion and profit shifting ("BEPS Project")⁶. The OECD notes that since these measures have led to new rules, the number of matters related to the interpretation of international tax treaty provisions is expected to increase, leading to an increase of international tax disputes that could jeopardise cross-border trade, foreign investment and economic growth of states⁷. Such concerns have also been raised in the literature⁸. Therefore, improving the mutual agreement procedure is a key focus in the current environment.

Having foreseen this situation, the BEPS Project drafters suggested a number of measures to improve the effectiveness of dispute resolution system under Action 14⁹. The results of the BEPS Project are reflected in the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (the "OECD Multilateral Tax Convention")¹⁰, providing for simultaneous modification of bilateral tax treaty provisions instead of individual treaty negotiations. The Convention provides for a minimum standard binding on all signatories and optional provisions leaving discretion to the states to choose whether to apply them. Provisions concerning negotiations between the competent authorities of the contracting states in the mutual agreement procedure are included in the minimum standard. The list of optional provisions includes an arbitration option whose decision is binding on the contracting states.

To date, only 31¹¹ of the 100¹² signatories to the OECD Multilateral Tax Convention have agreed to arbitration. Most of the states that have chosen the arbitration clause are developed economies. As researchers note, developing states are not ready to apply arbitration, mainly because of the threat to

for 2020. Paris: OECD Publishing. 2020. URL: <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2020-per-jurisdiction-transfer-pricing.htm>.

⁶ OECD Addressing Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OECD Publishing. 2013. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264192744-en>.

⁷ OECD Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report // OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241633-en>.

⁸ Govind S. P. The Changing Contours of Dispute Resolution in the International Tax World: Comparing the OECD Multilateral Instrument and the Proposed EU Arbitration Directive // Bulletin for International Taxation. 2017. Vol. 71. No. 3/4. P. 1-11; Govind S. P. Cross-Border Tax Dispute Resolution in the 21st Century: A Comparative Study of Existing Bilateral and Multilateral Remedies // Finance and Capital Markets (formerly Derivatives & Financial Instruments). 2017. Vol. 19. No. 5. P. 7.

⁹ OECD Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report // OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241633-en>.

¹⁰ OECD Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS. Paris: OECD Publishing. 2016. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>.

¹¹ Andorra, Australia, Austria, Barbados, Belgium, Canada, Curaçao, Denmark, Fiji, Finland, France, Germany, Greece, Hungary, Ireland, Italy, Japan, Liechtenstein, Luxembourg, Malta, Mauritius, Netherlands, New Zealand, Papua New Guinea, Portugal, Singapore, Slovenia, Spain, Sweden, Switzerland, United Kingdom.

¹² According to OECD, as of 06.03.2023 Algeria, Eswatini, Lebanon are going to sign the OECD Multilateral Tax Convention: Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OECD Publishing. 2023. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>.

sovereignty¹³. Therefore, some states use both stages (negotiations and arbitration) to resolve international tax disputes under the mutual agreement procedure, while some states use only one stage (negotiations).

Although the mutual agreement procedure is the most common mechanism for resolution of international tax disputes, it has a number of significant drawbacks. The key one is the very limited involvement of the taxpayer in the dispute resolution procedure. As a rule, the taxpayer's involvement is limited to initiating the mutual agreement procedure and accepting or refusing the agreement reached by the competent authorities¹⁴.

Human rights as a supreme value are recognised all over the world. For the purposes of this study, the standard of protection of the right to a fair trial under Article 6 of the European Convention on Human Rights of 4 November 1950 (hereinafter - the ECHR) is chosen due to the following reasons: (1) the mutual agreement procedure was developed by the European states whose experience was borrowed by the developers of the Model Tax Conventions of the League of Nations (later - the UN) and the OECD¹⁵, (2) according to the OECD, the main partner of the Russian Federation in the mutual agreement procedure are Member States of the European Union¹⁶, (3) The ECHR has been applied by Russia for about 24 years and the rights and guarantees of the ECHR have been implemented into the national legal system. In this regard, the minimum standard of the right to a fair trial will remain relevant for the Russian Federation even after the termination of its membership in the Council of Europe.

Traditionally, it has not been common for human rights guarantees to be extended to tax relations. This tendency can be seen, for example, in the fact that Article 6 of the ECHR formally applies only to civil¹⁷ and criminal¹⁸ cases. However, the question is to what extent such an approach allows for an effective resolution of international tax disputes, taking into account that tax administration is becoming global¹⁹ and recourse to national remedies does not always eliminate double taxation because of ambiguous interpretation of the provisions of international tax treaties. An examination of the scope of internationally enforceable taxpayer remedies in tax disputes would help to answer the question.

¹³ Brown P. A. Enhancing the Mutual Agreement Procedure by Adopting Appropriate Arbitration Provisions // *International Arbitration in Tax Matters*. 2015. Vol. 2. P. 83-110; Bravo N. Implementing Key BEPS Actions: Where Do We Stand? // *International Tax Review*. 2017. Vol. 45, No. 12. P. 862.

¹⁴ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. OECD Publishing, Paris, 2017. P. 440-441. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

¹⁵ See chapter 1, paragraph 2 of this study for more details.

¹⁶ OECD Mutual Agreement Procedure Statistics for 2020: Russia. Paris: OECD Publishing. 2020. P. 2. URL: <https://www.oecd.org/tax/dispute/2020-map-statistics-russia.pdf>.

¹⁷ Case 44759/98, Ferrazzini v. Italy, ECtHR judgement of 12 July 2001. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>.

¹⁸ Case 12547/86 Bendenoun v. France. Strasbourg: ECtHR. judgement of 24 February 1994, cases 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72 Engel v. Netherlands, judgement of 8 June 1976. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>.

¹⁹ Baker P. Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights // *The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights*. 2018. P. 14

The relevance of the study for the Russian Federation stems from the fact that all bilateral tax treaties of the Russian Federation contain a provision on mutual agreement procedure. According to OECD statistics, an average of 8-10 cases per year are presented to the mutual agreement procedure in Russia²⁰. The low popularity of the mutual agreement procedure in the Russian Federation derives from the fact that this is a relatively new mechanism for tax disputes resolution. Only in the 1980s the Union of Soviet Socialist Republics (hereinafter - the USSR, the Russian Federation is the successor of the USSR in respect of participation in international treaties) had a network of bilateral tax treaties. Nevertheless, the positive dynamics of the static data indicate the interest of Russian taxpayers in applying the mutual agreement procedure.

Work on the formation of a legal regulation in the area of mutual agreement procedure started at the domestic level following the signing of the OECD Multilateral Tax Convention by the Russian Federation in 2019²¹. The new regulation requires a detailed analysis to ensure an adequate level of guarantees for the protection of taxpayers' rights. The importance of the study is also related to development of the legal framework in this area. Therefore, the findings of the study can be used by both legislators and enforcers.

A comparative study of the legal regulation of issues related to the resolution of international tax disputes in the mutual agreement procedure and the scope of guarantees for the protection of taxpayers' rights in the Russian Federation and in the European Union is of special interest. Studying the experience of the European Union Member States could be useful for the Russian Federation because, according to OECD statistics, European states are the leaders in the number of new cases initiated and resolved under the mutual conciliation procedure²².

In addition, the European Union, along with the OECD and UN Model Tax Conventions, has developed an independent system for international tax disputes resolution, including Convention on the Elimination of Double Taxation in connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises of 23 July 1990 (hereinafter - the EU Arbitration Convention)²³, and Council Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union of 10 October 2017 (hereinafter - the EU Directive)²⁴. These rules have a number of peculiarities compared to the UN and OECD approach relevant in terms

²⁰ OECD Mutual Agreement Procedure Statistics for 2020. Paris: OECD Publishing. 2020. URL: <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>.

²¹ Federal Law of 01.05.2019 No. 79-FZ "On Ratification of the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting" / Access from the legal reference system "ConsultantPlus".

²² OECD Mutual Agreement Procedure Statistics for 2020: Compare your country. Paris: OECD Publishing. 2020 URL: <https://www1.compareyourcountry.org/map-statistics>.

²³ 90/436/EEC: Convention on the Elimination of Double Taxation in connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises – Final Act – Joint Declarations of 23 July 1990 // Official Journal of the European Union. 1990. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A41990A0436>.

²⁴ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union // Official Journal of the European Union. 2017. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>.

of guaranteeing the taxpayers' rights in the mutual agreement procedure, so their study would be useful for domestic science.

The degree of development of the research topic. The topic of this study has been extensively developed in the foreign literature, but there is no unequivocal approach on a number of issues. In particular, foreign researchers have repeatedly criticised the mutual agreement procedure and have suggested various options for improving it to make dispute resolution more effective. Among the foreign researchers who have addressed this issue are the following authors: Z.D. Altman, P. Baker, J.P. Goede, M. Zuger, M. Lang, H. Ault, J. Owens, W.W. Park, K. Perrou, P. Pistone, K.V. Raad, H. Sasseville, D.R. Tillinghast. In addition, the study examined articles by other foreign authors published in such journals as *Intertax*, *Bulletin for International Taxation*, *European Taxation* and *World Tax Journal*.

The issue of compliance with the guarantees of taxpayers' rights protection in international tax disputes in the mutual agreement procedure and the status of the taxpayer in the dispute resolution procedure is highly controversial in foreign doctrine. This issue has been studied by, among others, P. Baker, J. Voje, J. Kokott, G. Kofler, M.P. Maduro, K. Perrou, P. Pistone.

In contrast to foreign science, there has been no comprehensive study of the mutual agreement procedure in domestic doctrine. Separate aspects of the research topic were addressed, in particular, in the works of D.V. Vinnitsky, E.V. Pustovalov, A.I. Savitsky, R.A. Shepenko. In a number of dissertation studies the authors considered the issues of protection of taxpayers' rights in the domestic tax legislation (for example, V.N. Gudym, S.E. Smirnykh, S.A. Yadrikhinsky).

Issues of European Union tax law, in particular related with a comparative legal study of European Union and Russian Federation taxation rules, have been addressed in the dissertation studies of G.P. Tolstopyatenko, A.S. Zakharov and K.A. Ponomareva. However, the purpose of these studies did not cover international tax dispute resolution issues.

Therefore, there have been no comprehensive studies on the chosen topic and individual issues such as guarantees of protection of taxpayers' rights in the mutual agreement procedure and the place of this procedure in the national system of dispute resolution mechanisms have not been studied in domestic jurisprudence to date.

The object and subject of the research. The object of the study is organizational public relations on international tax disputes resolution in the mutual agreement procedure in accordance with double tax treaties.

The subject of the study is provisions of international tax treaties of the Russian Federation on mutual agreement procedure, rules of the tax legislation of the Russian Federation and law enforcement practice on mutual agreement procedure, parts V and VI of the OECD Multilateral Tax Convention, article 25 of the OECD Model Tax Convention, article 6 of ECHR and decisions of the European Court of Human Rights (hereinafter - ECtHR) on application of the mentioned article to tax disputes,

theoretical studies in the field of international taxation on the regulation of relations arising in the international tax disputes resolution and on guarantees of protection of taxpayers' rights in the mutual agreement procedure, the EU Arbitration Convention and the EU Directive.

We have limited the scope of the study to Article 25 of the OECD Model Tax Convention, bearing in mind that the substantive provisions of Article 25 of the UN Model Tax Convention as well as Article 25 of the Model Double Tax Treaty of the Russian Federation are the same as the OECD approach, with some exceptions which are discussed in more detail in chapter 1 of this study.

The purpose and objectives of the dissertation research. The aim of the study is to analyse the mutual agreement procedure as an international tax disputes resolution mechanism and the procedural role of the taxpayer under double tax treaties.

The main objectives of the study are as follows:

1. to analyse the possibility of identifying the types of international tax disputes resolved in a mutual conciliation procedure based on overview of the differences in the disputed material legal relationships;
2. to summarise the advantages and disadvantages of the mutual agreement procedure as formulated in foreign doctrine;
3. to assess the possibilities of extending the guarantees of the right to a fair trial under Article 6 of the ECHR, to the international tax dispute resolution in the mutual agreement procedure taking into account the ECtHR practice and foreign literature sources;
4. to carry out a comparative analysis of the scope of guarantees of taxpayers' rights protection in the mutual agreement procedure under the tax treaties and national regulation of the Russian Federation and the European Union;
5. to summarise the approaches of foreign researchers to improve the current model of the mutual agreement procedure in order to analyse the potential use of mediation to enhance the efficiency of international tax dispute resolution;
6. to assess the prospects of the use of arbitration and mediation in the mutual agreement procedure in the Russian Federation to international tax disputes resolution, taking into account domestic legal regulation, as well as the practice of arbitration and mediation for the resolution of domestic tax disputes, cross-border commercial disputes and international investment disputes.

The theoretical basis of the dissertation research includes the scientific approaches presented and supported in the works of foreign and Russian scientists in the field of international taxation.

In the process of creating the theoretical basis of the study we used the works of the following foreign authors Z.D. Altman, P.A. Brown, P. Baker, J. Voje, J.S. Wilkie, S.P. Govind, G. Groen, J. Gröper, M. Zuger, J. Kokott, A. Cockfield, J. Kollmann, M. Lang, G. Maisto, H. Mooij, H.J. Ault, J.

Owens, W.W. Park, K. Perrou, P. Pistone, H.M. Pit, K.V. Raad, R. Rohatgi, A. Rust, J. Sasseville, D. R. Tillinghast, L. Turcan, K. Vogel, AD. D. Hout and others.

The study was also based on the works of domestic experts on international tax law and national tax law, including the works of M.V. Arakelova, N.L. Bartunaeva, A.A. Bryzhinsky, D.V. Vinnitsky, A.V. Demin, A. Ilyin, E.V. Kilinkarova, A.A. Kopina, J.A. Krokhina, D.A. Kurochkin, I.I. Kucherov, V.A. Machekhin, G.V. Petrova, E.V. Pustovalov, K. A. Ponomareva, A.I. Savitsky, I.A. Khavanova, I.V. Tsvetkov, R.A. Shepenko, D.A. Shinkaryuk, M.V. Yuzvak and others.

In addition, the works of domestic researchers in the field of public international law and private international law were analysed including Y.O. Alimova, B.M. Ashavsky, I.A. Vedel, M.S. Volkova, N.I. Gaidayenko Sher, A.P. Garmoza, D.L. Davydenko, A.O. Inshakova, S.K. Zagainova, O.F. Zasemkova, I.Yu. Zakharyasheva, S. Y. Kazachenok, B. R. Karabelnikov, A.A. Kovalev, A.I. Kovler, A.U. Konnov, I.I. Lukashuk, I.V. Rachkov.

The empirical basis of the dissertation research consists of:

1. international tax treaties of the Russian Federation, including the OECD Multilateral Tax Convention;
2. practice of courts of the Russian Federation regarding the procedure of execution of agreements reached by competent authorities in the mutual agreement procedure, explanations of the Ministry of Finance of the Russian Federation regarding the procedure for conducting the mutual agreement procedure;
3. laws and regulations of the Russian Federation on taxes and levies defining the procedure for conducting the mutual agreement procedure as well as mechanisms for international tax disputes resolution available to taxpayers at the national level;
4. practice of international commercial arbitrations and international investment tribunals in disputes involving the Russian Federation;
5. the OECD and UN Model Tax Conventions and Commentaries thereto as well as other documents of international organisations related to mutual agreement procedure;
6. the European Convention on Human Rights and the practice of the European Court of Human Rights in applying Article 6 of the convention to tax disputes;
7. the EU Arbitration Convention and the EU Directive.

The methodological basis of the research was provided by general scientific (analysis, classification, synthesis, deduction, induction, analogy), special scientific (systemic, structural-functional and statistical methods) and special legal (formal-legal, historical-legal and comparative-legal) methods of scientific research.

General logical and analytical methods applied in the study to interpret provisions of legislation, international tax treaties, tax model acts issued by international organisations and comments on them, as

well as other sources of international and domestic regulations affecting international taxation and tax dispute resolution.

The systemic and structural-functional methods made it possible to form a comprehensive view of the structure of legal relations arising in the international tax disputes, which made it possible to determine the legal nature of individual and interpretative international tax disputes.

The formal-legal method was applied in the review of the sources of international and domestic regulations affecting the matters of international taxation and tax dispute resolution, making it possible to examine such concepts as "mutual agreement procedure", "arbitration", "mediation" and to identify their characteristics.

The use of the historical method allowed us to follow the process of formation and evolution of the mutual agreement procedure under the OECD and UN Model Tax Conventions, as well as international tax treaties of the Russian Federation (USSR).

The comparative method used to compare the scope of guarantees for the protection of taxpayers' rights in the mutual agreement procedure involving the Russian Federation and the Member States of the European Union in the context of compliance with the standard of protection of the right to a fair trial guaranteed by Article 6 of the ECHR.

The academic novelty of the dissertation is to conduct, for the first time in domestic jurisprudence, a comprehensive study of the issue of taxpayers' rights protection in the international tax disputes resolution in the mutual agreement procedure.

In order to improve the efficiency of individual international tax dispute resolution with the participation of the Russian Federation, it is proposed to modify the mutual agreement procedure as follows: (stage 1) negotiations between the competent authorities, (stage 2) mediation, (stage 3) arbitration - provided that the taxpayer's direct participation should be possible at each of the stages.

The scientific statements proposed for defense:

1. The function of the mutual agreement procedure is not limited to dispute resolution. In particular, the mutual agreement procedure can be used to amend a treaty. Moreover, when the mutual agreement procedure for dispute resolution is applied, two situations should be distinguished – (1) taxation not in accordance with treaty provisions and (2) interpretation or application of treaty provisions. In interpretative disputes, the subject of the proceedings is the international relationships in tax matters between States. In individual disputes, the subject of the proceedings is not only inter-state legal relations, but also domestic tax relations with a foreign element involving the taxpayer.

2. The mutual agreement procedure under the OECD approach is based on the principle of diplomatic protection and does not involve the taxpayer in the proceedings. However, this principle does not take into account the peculiarities of individual international tax disputes, specifically, the opposing interests of the taxpayer and the disputing states. Accordingly, the presumption that the interests of the

taxpayer are protected by the state does not provide the taxpayer with an adequate level of guarantees to protect his rights.

3. The standard of protection of the right to a fair trial under Article 6 of the European Convention on Human Rights of 4 November 1950 may be the basis for developing the standard of protection of the taxpayers' rights in international tax disputes resolution due to the following: (1) the standard provides the highest level of procedural guarantees in comparison with existing international and regional human rights sources, (2) examples from the practice of the European Court of Human Rights show that its jurisdiction may in certain circumstances extend to disputes covered by tax treaty, (3) recourse to a national court cannot be considered as an effective remedy within the meaning of Article 13 of the Convention when resolving international tax disputes.

4. Currently the mutual agreement procedure under the OECD Multilateral Tax Convention and the Council Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union of 10 October 2017 does not fully reflect the standard of protection under the right to a fair trial. A key omission is the implementation of procedural guarantees by the taxpayer depending on the discretion of the competent authorities. However, the EU Directive contains a number of provisions partially mitigating this shortcoming, in particular by extending the powers of arbitration. The model set out in the EU Directive could potentially provide the basis for transforming arbitration from a purely inter-state procedure into an international tax dispute resolution procedure where the taxpayer would participate on an equal basis with the competent authorities.

5. Now the Russian Federation's work on the implementation of Action 14 of the BEPS Project cannot be considered as complete. In particular, there are inconsistencies between sources of different legal force with similar subject matter. In addition to technical shortcomings, the current regulation lacks certainty as to the interaction between the mutual agreement procedure and domestic remedies, which may lead to a lower level of guarantees for the protection of taxpayers' rights in international tax disputes.

6. There are no legal obstacles in the domestic legislation for to use mediation and arbitration by the Russian Federation for international tax disputes resolution. Until the Russian Federation changes the position on arbitration, the use of mediation in a mutual agreement procedure may mitigate the risk of leaving a dispute unresolved and the experience of dispute resolution through a non-binding mediator can provide the basis for a transition to compulsory arbitration.

The theoretical significance of the research is determined by the development of novel scientific provisions and conclusions with regard to the taxpayer's status in the international tax dispute resolution in the mutual agreement procedure procedure ensuring effective protection of violated rights at the domestic level.

The findings and materials obtained in the course of the study may be used for educational purposes in the preparation of courses on international tax law, as well as be used in subsequent research in the field of international taxation.

The practical significance of the research in the following. The results and conclusions of the study can be taken into account in the further improvement of the tax legislation and international tax treaties of the Russian Federation in the field of international tax dispute resolution.

The degree of validity and approbation of the research results. The validity of the study is confirmed by the sequence of application of the research methodology, testing of its results, using reference and legal databases.

The results of the study have been approbated at the following international and Russian conferences:

1. VII Student Legal Forum of the Kutafin Moscow State Law University, 19 November 2020.
2. XII International Scientific-Practical Conference of Financial University under the Government of the Russian Federation "December Readings in Memory of S.B. Barngolts", 10 December 2020.
3. International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) "Doctoral Meeting of Researchers in International Taxation (DocMIT) and Postdoctoral International Tax Forum (PITF)", 31 January 2022.

The main results of the dissertation research have been discussed at the meeting of the Department of administrative and financial law of Saint Petersburg state University in September 2022.

The key results of the study have been reflected in the author's articles published in scientific journals recommended by the Higher Attestation Commission under the Ministry of Education and Science of the Russian Federation as well as in abstracts published following participation in the conference:

1. Polenchuk M. D. The Practice of Using Mechanisms for Resolving International Tax Disputes in Russia and the EU // *Nalogoved*. 2021. No. 4. P. 21-28.
2. Polenchuk M. D. General Characteristics of International Tax Disputes within the Framework of the OECD Model Tax Convention // *Financial Law*. 2021. No. 9. P. 44-48. DOI: 10.18572/1813-1220-2021-9-44-48.
3. Polenchuk M. D. A New Approach to Solution of International Tax Disputes involving Russia // *Financial Law*. 2022. №8. P. 36-39. DOI: 10.18572/1813-1220-2022-8-36-39.
4. Polenchuk M. D. Taxpayer Protection Standard in International Tax Disputes // *Law Enforcement Review*. 2022. Vol. 6, No. 2. P. 106-119. DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(2).106-119.

5. Polenchuk M. D. Mutual Agreement Procedure as a International Tax Disputes Resolution Mechanism: Russia's Approach // VII Student Legal Forum of the Kutafin Moscow State Law University, 19 November 2020: collection of reports and abstracts of participants' speeches / [ed. by: candidate of law A. V. Sladkova]. Moscow: Prospect, 2021. P. 288-291.

This dissertation was supported by the Russian Foundation for Basic Research under Scientific Project No. 20-311-90057 awarded in the Competition for the Best Basic Research Projects by Young Postgraduate Researchers ("Postgraduates").

The structure of the dissertation is determined by the purpose and objectives of the research. The dissertation consists of an introduction, three chapters comprising ten paragraphs, a conclusion and references.

Chapter 1. General overview of the mutual agreement procedure as international tax disputes resolution mechanism

§1. The legal nature of international tax disputes

At the international level, there are various mechanisms for international tax disputes resolution. As a rule, they are defined in international double tax treaties. Such mechanisms may also be provided in supranational acts, e.g. on the level of the European Union the relevant regulation is contained in Council Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union of 10 October 2017 and Convention on the Elimination of Double Taxation in connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises of 23 July 1990.

The most common is the mutual agreement procedure. This is due in particular to the fact that this mechanism is recommended by the OECD and UN Model Tax Conventions, which are often used by states when concluding tax treaties.

The Russian Federation uses the provisions of the OECD and UN Model Tax Conventions as well as the Model Double Tax Treaty of the Russian Federation in negotiating the text of bilateral tax treaties with the partner states²⁵.

Article 25 of the OECD Model Tax Convention as revised in 2017²⁶ contains the following provisions for a mutual agreement procedure²⁷:

"1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of either Contracting State. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.

2. The competent authority shall endeavor, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.

²⁵ E.g. Explanatory note to the Draft Federal Law No. 421707-6 "On Ratification of the Convention between the Government of the Russian Federation and the Government of Malta for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Tax Evasion on Income and Capital" / Access from the legal reference system "ConsultantPlus".

²⁶ Considering that the Russian Federation and its foreign partners used the text of Article 25 of the OECD Model Tax Convention in various versions when they agreed the bilateral double tax treaties, we note that the key differences in the versions of Article 25 are reflected in chapter 1, paragraph 2 of this study.

²⁷ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing, 2017. P. 43-44. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.

4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs.

5. Where,

a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and

b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the date when all the information required by the competent authorities in order to address the case has been provided to both competent authorities,

any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests in writing. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph".

Article 25 of the UN Model Tax Convention as revised in 2021²⁸ provides two options for the wording of the mutual agreement procedure. Option "A" reproduces the provisions of Article 25 of the OECD Model Tax Convention as revised in 2017 with respect to negotiations between competent authorities, with two exceptions: (1) the taxpayer may only apply to the competent authority of the contracting state of which he is a resident to initiate such a procedure if the taxpayer considers that the treaty provisions have not been applied correctly, (2) the competent authorities have the opportunity to arrange the consultations that may develop appropriate procedures, conditions, methods and techniques for the implementation of the mutual agreement procedure. Option "A" does not cover an arbitration.

Option "B" of Article 25 of the UN Model Tax Convention reproduces Option "A", but additionally provides for an arbitration provision which, compared to the OECD approach, contains three key differences: (1) a longer term for submission of a case to arbitration (three years instead of two

²⁸ UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN Publishing. 2021. P. 38-40 URL: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-03/UN%20Model_2021.pdf

years), (2) the ability to initiate arbitration only by the competent authority of the contracting state (the taxpayer cannot be the initiator), (3) the ability of competent authorities to step back if they agree on a different solution within six months after the arbitration decision has been communicated to them.

Article 25 of the Model Double Tax Treaty of the Russian Federation is textually the same as Article 25 of the OECD Model Tax Convention as amended in 2017 in terms of negotiations between the competent authorities except the following: (1) the taxpayer may only apply to the competent authority of the contracting state of which he is a resident to initiate such a procedure if the taxpayer considers that the treaty provisions have not been applied correctly, (2) there is no guarantee that the agreement reached by the competent authorities will be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the contracting states, (3) there is no provision for a mutual agreement procedure in cases not provided in the treaty, (4) there is no provision for a joint commission for the purpose of reaching an agreement on the application of the mutual agreement procedure. Arbitration does not apply.

For ease of reference, we will refer to the relevant provisions of Article 25 of the OECD Model Tax Convention, assuming that similar provisions are envisaged in Article 25 of the UN Model Tax Convention. Specific reference to Article 25 of the UN Model Tax Convention will be made where the UN approach differs from the OECD approach.

For the purposes of this study, we do not separately consider Article 25 of the Model Double Tax Treaty of the Russian Federation, taking into account that the substantive provisions of this Article are similar to the OECD approach with some exceptions limiting the possibilities of both the taxpayer and the competent authorities. Furthermore, the Russian Federation has extended the OECD Multilateral Tax Convention to 67²⁹ of the 81 existing double tax treaties³⁰. As of 7 February 2023, the Russian Federation has notified OECD and contracting states of the completion of domestic procedures required to apply the convention in respect of 42 treaties in accordance with Article 35(7)(b) of the convention³¹. Consequently, the text of the mutual agreement provisions in most of the Russian Federation's bilateral treaties should coincide with Article 25 of the OECD Model Tax Convention, which in the 2017 version is aligned with the minimum standard of the OECD Multilateral Tax Convention.

²⁹ Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature made by the Russian Federation upon Deposit of the Instrument of Ratification pursuant to Articles 28(5) and 29(1) of the Convention as of 18 June 2019. Paris: OECD Publishing. 2019. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-russian-federation-instrument-deposit.pdf>.

³⁰ The number of treaties is given considering that (1) the Agreement between the Government of the Russian Federation and the Government of the Kingdom of the Netherlands of 16.12.1996 "On Avoidance of Double Taxation and Prevention of Tax Evasion on Income and on Capital" terminated since 01.01.2022, (2) the Agreement between the Government of the Russian Federation and the Government of Ukraine of 08.02.1995 terminated since 01.01.2023 (3) the Agreement between the Government of the Russian Federation and the Government of the Republic of Latvia of 20.12.2010 "On Avoidance of Double Taxation and Prevention of Tax Evasion with Respect on Income and Capital" is suspended since 26.09.2022.

³¹ Notification made by the Russian Federation Confirming the Completion of Its Internal Procedures for the Covered Tax Agreements pursuant to Article 35(7)(b) of the Convention as of 7 February 2023. Paris: OECD Publishing. 2023. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-notification-article-35-7-b-russian-federation.pdf>.

Let us consider the cases where the mutual agreement procedure is applied and analyse whether the application of this procedure is always related to the resolution of an international tax dispute. For the purposes of this study, an international tax dispute is defined as a disagreement (conflict) over a question of law and/or fact between subjects of international relationships in the field of taxation which they (or at least one of them) require to resolve. This approach to definition of the more general term of "international dispute" is widely spread in the practice of the International Court of Justice of the United Nations³², as well as in domestic³³ and foreign³⁴ literature.

Based on Article 25 of the OECD Model Tax Convention, the mutual agreement procedure may be conducted in the following cases:

1. taxation not in accordance with the provisions of this Convention (Article 25(1) and (2));
2. interpretation or application of the Convention (sentence 1, Article 25(3));
3. elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention (sentence 2, Article 25(3)).

In the first of these cases, there is an individual international tax dispute because there is a conflict on the existence of double taxation resulting from the non-application or improper application of the tax treaty provisions, which states, as sovereign and authoritative subjects of international law in tax matters, resolve in a special procedure.

In the second case, issues of a general nature, which may affect a certain category of taxpayers, are resolved in the mutual agreement procedure³⁵. As Professor I.I. Lukashuk has noted: "Interpretation of an international treaty is the clarification of the content of its object and purpose, as well as of other regulations, taking into account the results of their application in a particular situation"³⁶. The conflict in this case appears in a different understanding of the same provision of an international tax treaty. As in the first case, the conflict is resolved by states as sovereign and authoritative subjects of international

³² South West Africa Cases (Ethiopia v. South Africa; Liberia v. South Africa). Preliminary Objections filed by the Government of the Republic of South Africa of 30 November 1961. ICJ Reports. 1962. URL: <https://www.icj-cij.org/en/case/47/preliminary-objections>

³³ Lukashuk I. I. International law. General Part: Textbook for Students of Legal Faculties and Universities / Russian Academy of Sciences. Institute of State and Law. Acad. of Law University. 3rd edition, revised and ext. Moscow: Wolters Kluwer. 2007. P. 78-80; Abashidze A. K. International Law. Peaceful Resolution of Disputes: Textbook for Bachelor and Master. Moscow: Publishing House Urait. 2018. P. 10; Ushakov N. A. Course of International Law in 6 volumes. Moscow: Science. 1967-1969. Vol. 2. P. 156; Ashavsky B. M. International Law: Textbook. Moscow: Statut. 2015. P. 148..

³⁴ Kelsen H. The Law of United Nations. Londres: Stevens and Sons Limited. 1950. P. 360; Wellace-Bruce N. L. The Settlement of International Disputes. The Contribution of Australia and New Zealand Boston: M. Nijhoff Publishers, 1998. P. 200-220; Sharkey N. C. International Tax as International Law and the Impact of China. British Tax Review. 2012. No. 3. P. 269; Collier J. The Settlement of Disputes in International Law, Institutions and Procedures. Oxford: Oxford University Press. 2000. P. 1; Berman F. D. Legal Theories on International Dispute Prevention and Dispute Settlement: Lessons for the Transatlantic Partnership // Transatlantic Economic Disputes: the EU, the US, and the WTO. 2003. P. 451.

³⁵ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 450. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

³⁶ Lukashuk I. I. Modern Law of International Treaties / Russian Academy of Sciences, The Institute of State and Law. Moscow: Wolters Kluwer, 2004. Vol. 1. P. 610.

law in tax matters in a special procedure. Accordingly, this case can also be regarded as a specific type of dispute.

In the latter case of elimination of double taxation in cases not provided for in the tax treaty, the competent authorities are filling a gap³⁷. Formally, in this case there is no conflict between states to be resolved in a mutual agreement procedure, because there is no violation of the treaty. In our view, there is also no interpretative dispute since the interpretation of the law does not always imply the filling of gaps. Traditionally, the purpose of interpretation has been to restore the true meaning of an existing rule, rather than to create a new one³⁸. States entering into negotiations on an issue not covered by a tax treaty are essentially pursuing the same objective as signing a protocol amending the treaty. In such a case, the mutual agreement procedure does not seem to resolve the dispute between the two states, but rather to simplify the procedure for amending a treaty.

Therefore, Article 25 of the OECD Model Tax Convention allows us to make a distinction between two types of international tax disputes which can be resolved by mutual agreement procedure – an individual dispute related to taxation not in accordance with the provisions of an international tax treaty and an interpretative dispute related to the interpretation and application of the international tax treaty. This classification of international tax disputes is generally recognised in the foreign literature³⁹.

In addition to Article 25, which deals with the mutual agreement procedure, other articles of the OECD Model Tax Convention make reference to the mutual agreement procedure, a list of which is set out in Table 1 below. These articles do not introduce new types of international tax disputes as compared with Article 25 of the OECD Model Tax Convention, all of the situations they address fall under one of the types of international tax disputes already described above.

³⁷ Ismer R. Article 25. Mutual Agreement Procedure // K. Vogel [et al.]. Double Taxation Conventions. 4th ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. 2015. P. 1735.

³⁸ Bonner A. T. Sources of Soviet Civil Procedure Law: Textbook. Moscow: Publishing House of the All-USSR Correspondence Institute of Law. 1977. P. 39; Tumanov D. A. Gaps in Civil Procedure Law: Author's Abstract of Diss... Ph. D. in Law: 12.00.15. Moscow, 2007. P. 9; Averin A. V. Law-Enforcement Activity of Court and Formation of Scientific-Legal Consciousness of Judges: Problems of Theory and Practice. Saratov: Publishing House of State Educational Institution of Higher Professional Education of the Saratov State Academy of Law. 2003. P. 172.

³⁹ Rohatgi R. Basic International Taxation. Richmond: Richmond Law & Tax. 2005. P. 182-183; Ismer R. Article 25. Mutual Agreement Procedure // K. Vogel [et al.]. Double Taxation Conventions. 4th ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. 2015. P. 1740-1741, 1751-1752; Malamis S. E. International Tax Dispute Resolution in Light of Pillar One: New Challenges and Opportunities // Bulletin for International Taxation. 2021. Vol. 75. No. 2. P. 94-107; Kollmann J. Overview of the Existing Mechanisms to Resolve Disputes and Their Challenges. - International Arbitration in Tax Matters. – Amsterdam: IBFD, 2015. P. 20-23; Green R. A. Antilegalistic Approaches to Resolving Disputes between Governments: A Comparison of the International Tax and Trade Regimes // Yale Journal of International Law. 1998. Vol. 23. No. 1. P. 96; Jones J. A. The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention // The British Tax Review, 1979. No. 6. P. 333; Lang M. Introduction to the Law of Double Taxation Conventions. Wein: Linde, 2013. P. 118-120; Kollmann J. Overview of the Existing Mechanisms to Resolve Disputes and Their Challenges // International Arbitration in Tax Matters. Amsterdam: IBFD, 2015. P. 25; Bicer R. The Effectiveness of Mutual Agreement Procedures as a Means for Settling International Transfer Pricing Disputes // International Transfer Pricing Journal. 2014. Vol. 21. No. 2. P. 79.

Table 1. List of special situations

Situation	Article of Model Tax Convention	Type of international tax dispute
determination of the tax status of an individual being a resident of both contracting states, if the tax residency tests provided for in a tax treaty have not been worked	Article 4(2)(d)	individual dispute: the competent authorities resolve the dispute in order to eliminate double taxation in a mutual agreement procedure ⁴⁰
determination of the tax status of an entity being a resident of both contracting states, if the tax residency tests provided for in a tax treaty have not been worked	Article 4(3)	individual dispute – a controversial issue (see comments below)
adjustment of the amount of tax charged on the profits of the permanent establishment	Article 7(3)	individual dispute, interpretative dispute ⁴¹
adjustment of the amount of tax charged on the profits of the associated enterprise	Article 9(2)	individual dispute ⁴²
negotiating the mode of application of limitations of the amount of tax paid charged on the dividends and interests in the state of source of income	Article 10(2) – dividends; Article 11(2) - interests	interpretative dispute ⁴³
negotiating the mode of assistance in the collection of taxes	Article 27(1)	interpretative dispute ⁴⁴

The most controversial issue is the qualification of dual tax residency of entities as an individual international tax dispute. Reference to a mutual agreement procedure as a tool to determine the tax status of an entity being a resident in both contracting states was introduced in Article 4(3) of the OECD Model Tax Convention in 2017 under the influence of the measures reflected in the BEPS Project⁴⁵. In the previous version, this Article provided for the determination of the tax status of an entity according to the place of effective management. The change of this tiebreaker rule to a mutual agreement procedure was motivated by the aim of preventing tax abuse⁴⁶.

The question of the qualifying this case as an international dispute is controversial because of the ambiguity of the Commentary to Article 4(3) of the OECD Model Tax Convention. On the one hand, for the purpose of determining the tax status of an entity, the OECD refers to Article 25(1) of the OECD

⁴⁰ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 112. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

⁴¹ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 186-187. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

⁴² OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 229, 443, 444. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

⁴³ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 236, 255. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

⁴⁴ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 509, 510. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

⁴⁵ OECD Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>.

⁴⁶ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 436. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

Model Tax Convention providing for the resolution of an individual dispute if the taxpayer considers that "the actions of one or both of the Contracting States result or will result in taxation not in accordance with the provisions of the Convention"⁴⁷.

On the other hand, based on the literal reading the OECD only refers to the procedure under Article 25(1) of the OECD Model Tax Convention, but is silent on whether the requirement of "taxation not in accordance with the provisions of the Convention" is to be met. Foreign literature suggests that Article 4(3) does not require a finding of a breach of treaty to apply the mutual agreement procedure⁴⁸. The above conclusion is supported by the reservation of article 4(3) providing that if the competent authorities have not reach an agreement on the tax status of an entity, the taxpayer shall be deemed to be a resident of both contracting states. In this regard, he cannot claim a tax exemption or relief under the provisions of the treaty⁴⁹. Accordingly, the OECD does not recognise in this case the occurrence of double taxation that is contrary to the objectives of a tax treaty. From this point of view, the mutual agreement procedure conducting on the situation in question is not a means of an international tax dispute resolution, but a condition for the application of an exemption or relief from taxation under a tax treaty.

The answer to the question of a dispute in this case is directly connected with the question of the abuse in the situation of dual residence of entities. The Commentary to the OECD Model Tax Convention states that in practice cases of abuse are quite rare⁵⁰. The foreign literature also notes that abuse of tax status is the exception rather than the general rule and is usually not intentional. In particular, unintentional dual residence may arise in situations of company restructuring or may be caused by provisions of industry-specific (non-tax) legislation⁵¹.

Therefore, until official OECD clarification on this issue becomes available, it is not possible to make an unequivocal qualification of the situation of dual tax residence of entities as an international tax dispute.

As a result, the special situations mentioned in Table 1 above, with the exception of the double tax residence of entities, can be classified as one of the types of international tax disputes under Article 25 of the OECD Model Tax Convention – individual disputes regarding taxation of a taxpayer of a contracting state not in accordance with the provisions of a tax treaty (Article 25(1) and (2) of the OECD Model Tax Convention) or interpretative disputes regarding the interpretation and application of the provisions of a tax treaty (Article 25(3) of the OECD Model Tax Convention).

⁴⁷ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 113. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

⁴⁸ Maisto G. Dual Residence of Companies under Tax Treaties // International Tax Studies. 2018. Vol. 1. No. P. 23.

⁴⁹ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 113. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

⁵⁰ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 112. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

⁵¹ Schelling C. Swiss Tax Treaty Policy // Bulletin for International Taxation, 2015. Vol. 69 No. 4/5. P. 216-217; Maisto G. Dual Residence of Companies under Tax Treaties // International Tax Studies. 2018. Vol. 1. No. 1 P. 32.

Further, we consider the legal nature of international tax disputes. This issue has not yet been analysed in the domestic literature on international tax dispute resolution mechanisms⁵². Based on the works of foreign authors, there are two approaches to disclose the nature of an international tax dispute⁵³.

The first approach is formal and is based on a literal reading of Article 25(2) of the OECD Model Tax Convention providing that "The competent authority shall endeavor, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention". According to the proponents of this approach, an international tax dispute is a type of international public dispute, so the parties to the mutual agreement procedure are the contracting states and the taxpayer's participation is not expected⁵⁴.

According to the second approach, based on a teleological interpretation of international tax treaties, an individual tax dispute is a three-party dispute between the taxpayer and the contracting states. The authors come to this conclusion based on the purpose of tax treaties, which is twofold - on the one hand, the purpose is to attract foreign investment and develop international business and, on the other hand, the purpose is to keep the tax base in its own jurisdiction. In this regard, they conclude that the purpose of the mutual agreement procedure is not a formal agreement between the competent authorities, but an objective resolution of the dispute. Under this approach, not only the contracting states are interested in the outcome of the dispute, but also the taxpayer whose rights have been violated, as he bears the tax burden. Therefore, in order to maintain a balance between the purposes of international tax treaties, foreign researchers believe that the taxpayer should be a party to a mutual agreement procedure to be able to present his position on the dispute as to which state, in his opinion, has the priority right to tax the concerned income⁵⁵.

In our view, the disadvantage of the first approach is the omission of the fact that tax treaties, once they enter into force, become an integral part of the domestic legal system of the contracting states. This conclusion is also applicable to the Russian Federation and confirmed by Article 15(4) of the

⁵² Shepenko R. A. Systematisation of International Tax Dispute Resolution Mechanisms // *The Journal of Law and Legal Reform*. 2010. No. 1. P. 13-17; Vinnitskiy D. Tax Treaty Arbitration // *Herald of the Euro-Asian Law Congress*. 2018. No. 2. P. 21-36; Vinnitskiy D. V. Prospects for international coordination of approaches of the BRICS states in the field of cross-border taxation // *Taxes and Taxation*. 2018. No. 11/12. P. 1-15.

⁵³ Park W. W. *Income Tax Treaty Arbitration* // Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers. 2004. P. 32; Zuger M. *Arbitration under Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD, 2015. P. 184; Perrou K. *Taxpayer Participation* // *Tax Treaty Dispute Resolution*. Amsterdam: IBFD. 2014. P. 75-80; Groen G. *Arbitration in Bilateral Tax Treaties* // *International Tax Review*. 2002. Vol. 30. No. 1. P. 3-4; Baker P. *Double Taxation Conventions*, Loose-Leaf. London: Sweet & Maxwell, 2014. P. 31; Piotrowski S. A BIT Too Much: Or How Best to Resolve Tax Treaty Disputes? // *International Tax Review*. 2016. Vol. 44. No. 5. P. 350-352; Altman Z. D. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD. 2005. P. 203-206.

⁵⁴ Park W. W. *Income Tax Treaty Arbitration* // Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2004. P. 32; Zuger M. *Arbitration under Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD. 2015. P. 184.

⁵⁵ Perrou K. *Taxpayer Participation* // *Tax Treaty Dispute Resolution*. Amsterdam: IBFD. 2014. P. 75-80; Groen G. *Arbitration in Bilateral Tax Treaties* // *International Tax Review*. 2002. Vol. 30. No. 1. P. 10; Piotrowski S. A BIT Too Much: Or How Best to Resolve Tax Treaty Disputes? // *International Tax Review*. 2016. Vol. 44. No. 5. P. 350-352; Altman Z. D. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD. 2005. P. 203-206.

Constitution of the Russian Federation. According to Article 1 of the OECD Model Tax Convention, the Convention applies to persons who are residents of the contracting states. Article 3(1)(a) of the Convention defines the term "person" as an individual, a company and any other body of persons. Article 4(1) defines the term "resident" as any person who, under the laws of that state, is liable to tax therein by reason of compliance with the certain criteria. Accordingly, as soon as a tax treaty enters into force, the taxpayer is the addressee of its provisions. It also follows from Article 25(1) of the OECD Model Tax Convention providing the right to the taxpayer to initiate a mutual agreement procedure.

The second approach is also not free from disadvantages, as the aim of objective dispute resolution can be achieved by various means. For example, ensuring the transparency of the mutual agreement procedure by publishing the reasoned agreements reached by the competent authorities. In this case, is the participation of the taxpayer in the dispute resolution procedure still necessary and does this mean that the nature of an international tax dispute, as a type of international public dispute, would change depending on the answer to the first question? It seems that these questions require a more detailed analysis.

In our opinion, determination of the structure of the disputed material legal relationships that are the subject to the mutual agreement procedure can be useful for understanding the legal nature of international tax disputes⁵⁶.

According to the classical approach, a legal relationship should be understood as a social relationship protected by the state, regulated by the rule of law and characterised by the existence of subjective rights and obligations of its participants⁵⁷. Taking into account this definition of the term "legal relationship", the following disputable material legal relationships can be identified depending on the type of international tax dispute. In an interpretative dispute, a legal relationship arises between the contracting states concerning the understanding of a certain treaty provision. In an individual dispute, there are (1) a legal relationship between a taxpayer and the tax authority of one or both of the contracting states concerning taxation not in accordance with the treaty provisions, and (2) a legal relationship between the contracting states regarding the distribution of the tax jurisdiction of states for the collection of tax on concerned income.

Interpretative disputes affect the competence of states focused on the legislative function, when the state perform the function of a creator of rules of international law. The Permanent Court of

⁵⁶ Polenchuk M. D. General Characteristics of International Tax Disputes within the Framework of the OECD Model Tax Convention // *Financial Law*. 2021. No. 9. P. 46. DOI: 10.18572/1813-1220-2021-9-44-48

⁵⁷ Khalfina R. O. *General Doctrine of Legal Relations* / Russian Academy of Sciences, The Institute of State and Law. Moscow: Legal Literature, 1974. P. 51, 79; Pigolkin A. S. *Fundamentals of the Theory of State and Law: Textbook*. Moscow: Urait. 2005. P. 210; Lazarev V. V. *Theory of Law and State: Textbook*. Moscow: Law and Legislation. 2002. P. 239; Syrykh V. M. *Theory of State and Law: Textbook*. Moscow: Yuridicheskiy Dom JSC "Yustitsinform". 2002. P. 295.; In doctrine there are other approaches to the definition of legal relations, for example, Alekseev S. S. *General Theory of Law: A Course in 2 Vols*. Moscow: Legal Literature, 1982. Vol. 2. P. 82.

International Justice of the League of Nations stated in one case: "The right of giving an authoritative interpretation of a legal rule belongs solely to the person or body who has power to modify or suppress it"⁵⁸.

The right of states to resolve disputes over the interpretation of certain treaty provisions is corresponding to Article 31(3) of the Vienna Convention on the Law of Treaties of 23 May 1969 stipulating that a treaty shall be interpreted taking into account, together with the context, any subsequent agreement between the parties regarding the interpretation of the treaty or the application of its provisions (paragraph (a)) as well as any subsequent practice in the application of the treaty which establishes the agreement of the parties regarding its interpretation (paragraph (b))⁵⁹.

Given that traditionally the subject matter of public international law has been the relationships between states as independent, sovereign political units⁶⁰, the inter-state relationship regarding the interpretation and application of a tax treaty may be also considered as a subject matter of public international law.

The structure of the disputed material legal relationships in the individual disputes is more complex and includes not only an inter-state legal relationship (arising at the second stage), but also a domestic tax legal relationship between the taxpayer and the tax authority of one or both of the contracting states (arising at the first stage).

As D.V. Vinnitsky points out, the domestic tax relationship can include a foreign element "on the side of the subject (the tax obligation is performed by a non-resident or by a resident before a foreign state) or object (the tax relationship connected with the object of taxation relating to the territory of a foreign state)"⁶¹. It is disputable in the doctrine whether these domestic relationships are subject to international tax law.

Proponents of the narrow approach take the position that the subject of international tax law covers only international public legal relations (inter-state and transnational relationships), while domestic tax relationships complicated by a foreign element covered by regulation of domestic tax law⁶².

⁵⁸ Delimitation of the Polish-Czechoslovakian Frontier: Question of Jaworzina, Advisory Opinion No. 8, Series B No. 8. // Permanent Court of International Justice. 6 December 1923. URL: https://www.icj-cij.org/sites/default/files/permanent-court-of-international-justice/serie_B/B_08/Jaworzina_Avis_consultatif.pdf; Judgment of 13 December 1999, Botswana v. Namibia. ICJ Reports. 1996. URL: <https://www.icj-cij.org/sites/default/files/case-related/98/098-19991213-JUD-01-00-EN.pdf>.

⁵⁹ Baker P. Double Taxation Conventions, Loose-Leaf. London: Sweet & Maxwell. 2014. P. 35.

⁶⁰ Kuznetsov V. I. International Law: Textbook. Moscow: Norma, Infra-M, 2010. P. 62.

⁶¹ Vinnitsky D. V. International Tax law: Problems of Theory and Practice. Moscow: Statute, 2017. P. 129-132.

⁶² Boguslavsky M. M. International Economic Law. Moscow: International Relations, 1986. P. 44; Kopina A. A. International Tax Law // Taxes. 2016. No. 4. P. 12-14; Pogorletsky A. I. Principle of International Taxation and International Tax Planning. St. Petersburg: St. Petersburg State University Press. 2005. P. 53-54; Kashin V. A. Tax Treaties of Russia. International Tax Planning for Enterprises. Moscow: UNITI. 1998. P. 47.

Proponents of a broad interpretation include in the subject of international tax law two systems of law governing both international public legal relationships and domestic tax relationships complicated by a foreign element⁶³.

Proponents of the narrow approach do not consider private parties (individuals, companies and other entities without legal personality and legal capacity) as subjects of international legal relationships. This is due to the fact that international tax treaties, being a type of international treaties, follow the approaches and principles of public international law. At the same time, there is a widespread view in public international law that private parties are not subjects of international legal relationships⁶⁴.

However, as I.A. Khavanova notes⁶⁵, it is necessary to make a distinction between the subjects of an international treaty (states) and the persons to whom its provisions apply (residents of the contracting states⁶⁶). In one of the works I.A. Khavanova directly states that international tax treaties "grant rights to third parties (taxpayers), as well as form obligations indirectly related to the subject matter of the treaty (for example, providing information at the request of the domestic tax authority, acting on the basis of a foreign tax authority's request)"⁶⁷. D.V. Vinnitsky, calling taxpayers the ultimate beneficiaries of the execution of international tax treaties⁶⁸, and A.I. Savitsky, pointing out that taxpayers are the main addressee of the provisions of international tax treaties⁶⁹, adhere to a similar approach. This position on recognition of taxpayers as addressees of tax treaties provisions is also accepted in foreign literature⁷⁰. Specifically, P. Pistone indicates that taxpayers are not just the object of the exercise of rights in the field of taxation by states, but actual holders (i.e. subjects) of rights which public international law is now beginning to recognize⁷¹.

⁶³ Savitsky A. I. *International Tax Law: the General Part: an Electronic Textbook*. Ekaterinburg: Taxcourse. 2018. P. 34-36; Kucherov I. I. *International Tax Law: Textbook for Universities Academic Course*. Moscow: YurIrfOR. 2007. P. 58-59; Shakhmametev A. A. *International Taxation and International Tax Law: Legal Aspects of Interaction // Financial Law*. 2006. No. 3. P. 173; Leshchenko S. K. *To a Question on the Concept of International Tax Law // Industrial and Commercial Law*. 2008. No. 5. P. 59; Vinnitsky D. V. *International Tax law: Problems of Theory and Practice*. Moscow: Statute, 2017. P. 129-132, 98, 129; Porokhov E. V. *On the Concept, Subject and Forms of International Tax Law // Bulletin of the Institute of Legislation and Legal Information of the Republic of Kazakhstan*. 2022. No. 4(71). P. 167-169.

⁶⁴ Ashavsky B. M. *International Law: Textbook*. Moscow: Statute. 2015. P. 150; Bakirova G. Y. *International Law. General Part: Textbook*. Moscow: Statute. 2011. P. 362.

⁶⁵ Khavanova I. A. *International Agreements of the Russian Federation on the Avoidance of Double Taxation: Monograph / Institute of Legislation and Comparative Law under the Government of the Russian Federation*. Moscow: Jurisprudence. 2016. P. 165-167.

⁶⁶ Article 1 of OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

⁶⁷ Khavanova I. A. *Interpretation of International Tax Treaties // The Journal of Law and Economics*. Moscow. 2016. No. 2. P. 82.

⁶⁸ Vinnitsky D. V. *International Tax law: Problems of Theory and Practice*. Moscow: Statute, 2017. P. 34, 320.

⁶⁹ Savitsky A. I. *International Tax Law: the General Part: an Electronic Textbook*. Ekaterinburg: Taxcourse. 2018. P. 42.

⁷⁰ Reimer E. *General Definitions // K. Vogel [et al.]. Double Taxation Conventions*. 4th ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. 2015. P. 110; Groen G. *Arbitration in Bilateral Tax Treaties // International Tax Review*. 2002. Vol. 30. No. 1. P. 4; Piotrowski S. *A BIT Too Much: Or How Best to Resolve Tax Treaty Disputes? // International Tax Review*. 2016. Vol. 44. No. 5. P. 351-352.

⁷¹ Pistone P. *Chapter 1: General Report // Tax Procedures*. Amsterdam: IBFD. 2021. P. 49.

It follows, as I.A. Khavanova notes, that the categories of income (objects of taxation) covered by an international tax treaty are the basis of legal relationships both between the subjects-residents of the contracting states and the domestic tax authorities as well as between the states regarding the elimination of double taxation of such persons⁷².

Without intending to determine which of these approaches is correct, for the purposes of this study we will use more neutral term "the subject matter of the legal regulation of international taxation" covered the rules of taxation complicated by a foreign element stipulated in the relevant national (domestic) sources of law and international treaties. In particular, this position was expressed by E.V. Kilinkarova in the report "International Taxation: Problems of Definition and Teaching for Lawyers" at the All-Russian Conference with International Participation "Topical Issues of Teaching International Finance Law" held on 27 October 2022 in MGIMO.

In the context of individual disputes, a literal reading of Article 25 of the OECD Model Tax Convention suggests that an inter-state tax dispute arises when both competent authorities of the contracting states have determined that there is a dispute on a particular case for which a mutual agreement procedure is being undertaken.

In our view, the above approach to understanding international taxation as taxation rules complicated by a foreign element allows us to conclude that the legal relationship between a taxpayer and the tax authority of one or both of the contracting states over the application of taxation not in accordance with the provisions of an international tax treaty does not exist in isolation from the legal relationship between the contracting states over the distribution of the tax jurisdiction of states for the collection of tax on concerned income. These legal relationships are inseparably interrelated and form one dispute rather than two separate ones (domestic and international). This conclusion is further supported by the following.

First, the international tax treaties grant the taxpayer with an additional remedy in comparison to the domestic remedies provided for in the national legislation (administrative or judicial appeal of the actions of the tax authority) allowing the taxpayer to present the case at the international level. Where an international remedy is available, a dispute between a taxpayer and a tax authority arisen within the jurisdiction of the relevant state shall not cease to exist until the decision reached by the competent authorities in a mutual agreement procedure has been enforced⁷³.

At the stage of choosing a remedy, the control over the dispute belongs to the taxpayer - it is up to the taxpayer to decide whether he will appeal the unlawful act (or inaction), refuse to complain, which

⁷² Khavanova I. A. International Agreements of the Russian Federation on the Avoidance of Double Taxation: Monograph / Institute of Legislation and Comparative Law under the Government of the Russian Federation. Moscow: Jurisprudence. 2016. P. 58-60.

⁷³ Polenchuk M. D. General Characteristics of International Tax Disputes within the Framework of the OECD Model Tax Convention // Financial Law. 2021. No. 9. P. 47. DOI: 10.18572/1813-1220-2021-9-44-48.

remedy to use (if national law provides for the right to choose), etc. The other contracting state does not take part in the domestic relationships between the taxpayer and the tax authority applying the taxation not in accordance with the tax treaty provisions. This is indirectly indicated by the fact that the OECD Model Tax Convention does not require the taxpayer, at a minimum, to notify the other state of the alleged infringement.

If, in the opinion of the taxpayer, domestic remedies are ineffective, the taxpayer may initiate a mutual agreement procedure at inter-state level by filing an appropriate application with the competent authority of either of the contracting states. Once the competent authorities have established that the dispute affects the interests of the contracting states, control of the dispute is transferred to the states.

The implementation of the mutual agreement returns to the national level and is carried out by crediting or refunding the overpaid or overcharged tax amount in the legal relationship "taxpayer - tax authority". At this final stage, control over the implementation of the agreement is transferred to the taxpayer again by applying for a credit or refund to the tax authority or appealing the tax authority's misconduct to the national court if the application is not implemented.

Therefore, the individual dispute procedure rules out the transformation of a domestic dispute into an international dispute.

Second, the consequences of resolving such a dispute in a mutual agreement procedure affect not only the contracting states but also the taxpayer⁷⁴. As a result of the allocation of the tax base in accordance with the terms of the tax treaty, one of the states will be forced to give up part of the taxable income. As to the taxpayer, the dispute resolution result in distribution of the tax burden in each of the contracting states. Consequently, the relationship of the taxpayer with the contracting states and the existence of the object of taxation triggers the need to distribute the tax jurisdiction of the contracting states.

Third, dispute resolution in a mutual agreement procedure usually requires application of both international and domestic taxation rules.

Thus, in an individual dispute there is a complex material legal relationship that functionally combines a range of social relationships regulated by public international and domestic tax law, assuming that in essence these relationships do not lose their connection with public international or domestic law respectively. Under this approach, not only the contracting states but also the taxpayer should be recognised as parties to such a complex legal relationship.

⁷⁴ Polenchuk M. D. General Characteristics of International Tax Disputes within the Framework of the OECD Model Tax Convention // Financial Law. 2021. No. 9. P. 47. DOI: 10.18572/1813-1220-2021-9-44-48.

§2. History of the mutual agreement procedure as international tax dispute resolution mechanism

2.1. History of the mutual agreement procedure in the world

In this paragraph, the author follows the history of the mutual agreement procedure focusing on the Model Tax Conventions of the League of Nations (later the UN) and the OECD used by most states in negotiating the text of bilateral double tax treaties.

The first international tax treaty registered by the League of Nations was the treaty between Prussia and Austria-Hungary of 21 June 1899⁷⁵, Article 7 of which provided for discretionary negotiations as a dispute resolution mechanism⁷⁶.

Foreign researchers note that a similar mechanism was introduced later in a number of other tax treaties, in particular in the treaties between Austria and the Principality of Liechtenstein dated 18 May 1901, Italy and Switzerland dated 13 July 1904, Austria and Italy dated 11 February 1906⁷⁷.

The possibility for the taxpayer to apply to a competent authority for negotiations was first envisaged by Article 10 of the Treaty of Rome between Italy, Hungary, Poland, Romania and Yugoslavia (successors of the Austro-Hungarian Empire) for avoiding double taxation dated 6 April 1922⁷⁸. This dispute resolution mechanism contains the features of a modern mutual agreement procedure.

However, it could not be ruled out that situations might arise where the competent authorities could not reach an agreement in negotiations. Understanding this, states were interested in applying additional dispute resolution mechanisms. Thus, Article 7 of the tax treaty between Great Britain and Ireland of 14 April 1926 provided for a procedure where an independent body, the tribunal, made a final decision on a dispute binding on the contracting states⁷⁹.

In view of the widespread practice of states to use negotiations and the developing practice of incorporation the tribunal clause into tax treaties, the first Model Tax Convention of the League of Nations of 1928 provided for a wide range of dispute resolution mechanisms, including amicable dispute resolution (mutual agreement procedure), non-binding or mandatory consultation of a technical body established by the Council of the League of Nations, binding arbitration and judgment by the Permanent

⁷⁵ League of Nations Document C.345.M.102.1928.II: Double Taxation and Fiscal Evasion. Collection of International Agreements and Internal Legal Provisions for the Prevention of Double Taxation and Fiscal Evasion // Publications of the League of Nations Documents. Geneva. 1928. P. 249.

⁷⁶ Altman Z. D. Dispute Resolution under Tax Treaties. Amsterdam: IBFD. 2005. P. 13-14.

⁷⁷ Carroll M. B. Double Taxation Relief: Discussion of Conventions Drafted at International Conference of Experts, 1927. Washington: U.S. Government Printing Office. 1928. P. 2.

⁷⁸ Altman Z. D. Dispute Resolution under Tax Treaties. Amsterdam: IBFD, 2005. P. 14.

⁷⁹ Altman Z. D. Dispute Resolution under Tax Treaties. Amsterdam: IBFD, 2005. P. 16-17; Majdanska A. OECD Arbitration in Tax Treaty Law // Series on International Tax Law. 2018. Vol. 111. P. 6-7; Chetcuti J. P. Tax Dispute Resolution: Arbitration in International Tax Dispute Resolution // Inter-Lawyer. Law Firms Directories. 2001. P. 36.

Court of International Justice (hereinafter - the "PCIJ", predecessor of the International Court of Justice)⁸⁰.

In practice, states have continued to use the mutual agreement procedure and have not apply to other mechanisms. This, for example, is typical for the tax treaties between Germany and Switzerland (1931), Yugoslavia (1940) and France (1934), Switzerland and France (1937), Denmark and Sweden (1932), Finland (1937) and Germany (1938)⁸¹. As noted in the literature, states had no practical need for complex mechanisms, given that by that time a very limited number of tax treaties had been concluded and they were far behind the original expectations of the drafters of the League of Nations Model Tax Convention of 1928⁸².

In the subsequent versions of the Model Tax Convention of the League of Nations of 1943 (adopted in Mexico) and 1946 (adopted in London) all the previous mechanisms have been replaced by a mutual agreement procedure in wording almost similar to the current version of Article 25 of the OECD Model Tax Convention.

In 1963, the first draft of the OECD Model Tax Convention was published. It was developed on the basis of the League of Nations Model and was further modified over 10 years taking into account the practical application of bilateral tax treaties by the OECD Member States, changes in their domestic tax systems and development of new economic sectors. The final version of the Model Tax Convention was presented by the OECD in 1977⁸³. The provisions on mutual agreement procedure were, as before, limited to negotiations between the competent authorities of the contracting states.

Given that for a long time apply to an independent third party to resolve international tax disputes was not widespread in practice, mainly due to the protection of sovereignty⁸⁴, but the shortcomings of the mutual agreement procedure became too obvious, such as the lack of obligation for competent authorities to reach an agreement, the lack of time limits for negotiations, the Commentary to the OECD Model Tax Convention of 1977 provided that the OECD Committee on Fiscal Affairs can give an opinion on the correct understanding of the treaty provisions⁸⁵, which is considered in the literature as a form of mediation⁸⁶. It also referred to the possibility of seeking the opinion of "certain persons" acting as independent arbitrators, a list of these persons was drawn up by the OECD Committee on Fiscal

⁸⁰ League of Nations Draft Convention for the Prevention of Double Taxation in the Special Matter of Direct Taxes // Publications of the League of Nations. 1928. P. 4. URL: <https://www.uni-heidelberg.de/institute/fak2/mussnug/historyoftaxdocuments/normtexte/voelkerrecht/V00021.pdf>.

⁸¹ Altman Z .D. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD. 2005. P. 14.

⁸² Mooij H. *MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*. Amsterdam: IBFD, 2020. P. 257.

⁸³ OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977. Paris: OECD Publishing. 1977. P. 7-9. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264055919-en>.

⁸⁴ Zuger M. *Arbitration under Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD. 2015. P. 184.

⁸⁵ OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977. Paris: OECD Publishing. 1977. P. 182. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264055919-en>.

⁸⁶ Mooij H. *MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*. Amsterdam: IBFD, 2020. P. 258.

Affairs from among whom the competent authorities could choose the third party to be asked to give an advisory opinion⁸⁷.

In treaty practice, the move towards arbitration started in the late 1980s, when the US began to include arbitration clauses in tax treaties with a number of states, for example Canada (1986), Germany (1989) and the Netherlands (1992). Due to the US experience, European states showed an interest in arbitration. In 1990, the Member States of the European Union signed the EU Arbitration Convention, the adoption of which was accompanied by a long debate on the binding nature of arbitration between north and south. The former were driven by the interests of multinational companies, the latter feared that less administrative resources in disputes with northern countries would lead to a weaker arbitration position. The compromise was to limit the scope of the EU Arbitration Convention to cover transfer pricing issues only⁸⁸.

In all these examples arbitration has been formulated on an ad hoc model. The only reference to arbitration as a permanent body is found in the 2000 tax treaty between Austria and Germany. Any arbitration under this treaty is referred to the European Court of Justice applying the procedural rules of the Court and involving judges as arbitrators. Considering that the competent authorities do not participate in appointment of the arbitrators the procedure has more signs of the court than arbitration. To date, there is one case decided by the European Court of Justice in the status of arbitration in which the Court accepted jurisdiction to resolve a dispute between Austria and Germany referring to Article 273 of the Treaty on the Functioning of the European Union⁸⁹. At the same time, based on Article 234 of the Treaty on European Union the Court had repeatedly stated that it had no jurisdiction to rule on violations by a contracting state of tax treaty provisions⁹⁰. Foreign authors point out that this role is not peculiar to the European Court of Justice, therefore this practice has not been further developed⁹¹.

Considering the application of arbitration in practice, the drafters of the OECD Model Tax Convention adopted a new version of the Convention in 2008 provided for mandatory arbitration but did not clarify how it should be conducted. Recommendations on procedural rules of arbitration were reflected in the sample mutual agreement on arbitration included in the Commentary⁹² provided for two models of "independent opinion" and "last best offer" (or "baseball arbitration", known as simplified

⁸⁷ OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977. Paris: OECD Publishing. 1977. P. 182. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264055919-en>.

⁸⁸ Mooij H. MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. Amsterdam: IBFD, 2020. P. 258

⁸⁹ Case C-648/15 of 12 September 2017, Austria v. Germany. CJEU, 2017; Mooij H. MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. Amsterdam: IBFD, 2020. P. 270.

⁹⁰ Case C 128/08 of 16 July 2009, Jacques Damseaux v État belge. CJEU. 2009; Case C-298/05 of 19 September 2012, Columbus Container Services BVBA & Co. v Finanzamt Bielefeld-Innenstadt. CJEU. 2012.

⁹¹ Kollmann J. Overview of the Existing Mechanisms to Resolve Disputes and Their Challenges // International Arbitration in Tax Matters. Amsterdam: IBFD, 2015. P. 16-20.

⁹² Annex, Sample Mutual Agreement on Arbitration // OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 467-474. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

arbitration procedure) arbitration⁹³. However, the Commentary did not clarify the situations when one or the other model of arbitration applied. This silence has been criticised in the literature⁹⁴ as it is difficult to imagine that the competent authorities would be able to agree on procedural rules of arbitration, although there are positive examples in history (the US treaties with Canada⁹⁵ and Germany⁹⁶).

The amendments made to the OECD Model Tax Convention in 2008 include the possibility of establishing a joint commission consisting of representatives of the competent authorities and recommendation to them to agree to entrust the chairmanship to a high official or judge⁹⁷. However, there is no formal evidence that a joint commission has ever been set in practice⁹⁸.

Such mechanisms as opinion of the OECD Committee on Fiscal Affairs and independent experts are no longer necessary after the introduction of mandatory arbitration, so these procedures have been excluded from the new edition of the OECD Model Tax Convention⁹⁹.

Following the OECD example, the drafters of the UN Model Tax Convention included mandatory arbitration (together with a sample mutual agreement on arbitration) in the version of 2011, but only as an alternative clause to Article 25¹⁰⁰.

The OECD prepared in 2013 the BEPS Project containing the recommended measures to prevent the base erosion and profit shifting¹⁰¹. In Action 14, the OECD attempts to address the shortcomings of the mutual agreement procedure by developing mandatory (the so-called "minimum standard") and optional (mutually implemented by the contracting states) provisions to ensure taxpayer access to the mutual agreement procedure¹⁰².

⁹³ This approach was borrowed from Major League Baseball in the US, where it was used to quickly resolve disputes over wage payments - hence the name "baseball" arbitration. A detailed description of the first tax arbitration of this type in the US in 1993 is discussed in Eden L. Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America. Toronto: University of Toronto Press. 1998. P. 477-479.

⁹⁴ Mooij H. MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. Amsterdam: IBFD, 2020. P. 260

⁹⁵ Memorandum of Understanding of 12 November 2010 between the Competent Authorities of the United States and Canada on Arbitration Board Operating Guidelines // Official website of the Government of Canada. URL: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/international-non-residents/memorandum-understanding-between-competent-authorities-canada-united-states-america.html>.

⁹⁶ Memorandum of Understanding of 8 December 2008 between the Competent Authorities of Germany and the United States on the Application of the Arbitration Procedure // Official website of the United States Government. URL: <https://www.irs.gov/businesses/corporations/memorandum-of-understanding-between-the-competent-authorities-of-the-federal-republic-of-germany-and-the-united-states-of-america>.

⁹⁷ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008. Paris: OECD Publishing. 2008. P. 37. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2008-en.

⁹⁸ Mooij H. MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. Amsterdam: IBFD, 2020. P. 257.

⁹⁹ Mooij H. MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. Amsterdam: IBFD, 2020. P. 258.

¹⁰⁰ Article 25: Mutual Agreement Procedure: Annex, Sample Mutual Agreement on Arbitration // UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN Publishing. 2011. P. 414-423. URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_Update.pdf

¹⁰¹ OECD Addressing Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OECD Publishing. 2013. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264192744-en>

¹⁰² OECD Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report OECD // G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241633-en>

The minimum standard includes provisions regarding the conduction of the negotiations between the competent authorities of the contracting states in the mutual agreement procedure. According to the proposed changes, a taxpayer may request the competent authority of either contracting state (not only the competent authority of the state of residence) to carry out the mutual agreement procedure. Furthermore, the period for a taxpayer to initiate a mutual agreement procedure has been increased from two to three years after the taxation not in accordance with the treaty provisions.

The list of optional provisions includes an initiative for mandatory arbitration binding on the contracting states. It has been suggested in the literature that the sole purpose of this provision is to speed up the mutual agreement procedure¹⁰³.

As a rule, the measures in Action 14 of the BEPS Project are implemented in treaty practice mainly through the OECD Multilateral Tax Convention, developed under Action 15 of the BEPS Project to implement measures to combat tax base erosion and profit shifting and to simultaneously modify bilateral tax treaties instead of individual negotiating¹⁰⁴. Article 25 of the OECD Model Tax Convention was aligned with the minimum standard of the OECD Multilateral Tax Convention in 2017¹⁰⁵.

The history shows that the main mechanism for international tax disputes resolution is the mutual agreement procedure. Over time, this procedure has been supplemented by arbitration. For reasons of sovereignty protection, states prefer ad hoc arbitration rather than permanent arbitration. The first option allows the competent authorities to appoint arbitrators and determine the terms and conditions of arbitration, including the type of arbitration and the procedural rules.

However, we have found no examples in the history of mutual agreement procedure where the taxpayer has had the opportunity to participate directly in international dispute resolution. Both at the negotiation stage between the competent authorities of the contracting states and at the arbitration stage the participants in the mutual agreement procedure are exclusively states while the taxpayer is given a passive role as a observer.

2.2. History of the mutual agreement procedure in the Russian Federation

D.V. Vinnitsky notes that active international tax cooperation between Russia and other countries started during the Soviet period due to the tightening of tax administration and control over the economy¹⁰⁶. In the 20s of the twentieth century, the first international trade treaty was concluded between the USSR and Germany and contained a section "Tax Agreement" devoted to the elimination

¹⁰³ Mooij H. MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. Amsterdam: IBFD, 2020. P. 263.

¹⁰⁴ Action 15: A Mandate for the Development of a Multilateral Instrument on Tax Treaty Measures to Tackle BEPS // OECD Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. 2015. URL: <https://www.oecd.org/ctp/beps-action-15-mandate-for-development-of-multilateral-instrument.pdf>.

¹⁰⁵ Action 14 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project // OECD Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective. Paris: OECD Publishing. 2015. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241633-en>

¹⁰⁶ Vinnitsky D. V. International Tax law: Problems of Theory and Practice. Moscow: Statute, 2017. P. 253.

of double taxation¹⁰⁷. However, the treaty only provided for a dispute resolution procedure for commercial and other civil cases through arbitration courts (Section VI) but did not provide a tax dispute resolution procedure.

D.V. Vinnitsky points out that until the 1970s the USSR concluded practically no tax treaties due to the state monopoly on foreign trade and limited access of foreign capital¹⁰⁸. One of the few exceptions was the signing of the multilateral Convention on the Taxation of Foreign Motor Vehicles (Geneva, 30 March 1931) by the USSR in 1935¹⁰⁹. Article 7 of the Convention stipulated that if a dispute on interpretation or application of the Convention could not be resolved directly between the parties, the dispute could be submitted to the advisory opinion of the Advisory and Technical Commission on Communications and Transit of the League of Nations.

The development of air, rail, road, sea and other means of transport began in the 1970s. This leads to the fact that the USSR begins to conclude special tax treaties in the field of international transport. As a rule, such treaties do not contain a mechanism for international tax disputes resolution¹¹⁰. An exception is the treaty with Sweden of 5 April 1973¹¹¹, Article 19 of which stipulated that questions on application of the treaty could be considered by a joint commission consisting of representatives of states set up at the initiative of one of the states.

D.V. Vinnitsky notes¹¹² that in 1973 the first bilateral tax treaty was signed without application of any model tax convention but containing provisions similar to modern treaties (including the international tax dispute resolution procedure) - the USSR and USA Convention of 20 June 1973¹¹³. Article XI of the treaty for the first time stipulated a mutual agreement procedure on an individual dispute conducting at the initiative of the taxpayer. It should be noted that this article did not set a deadline for the submission of an application for mutual agreement procedure by the taxpayer to the competent authority, nor a guarantee that the reached agreement would be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law.

¹⁰⁷ Treaty between the USSR and Germany of 12.10.1925. Ratified by the Central Executive Committee of the USSR on 18.12.1925 // Collection of Laws and Orders of the Workers' and Peasants' Government of the USSR. 1926. No. 29.

¹⁰⁸ Vinnitsky D. V. International Tax law: Problems of Theory and Practice. Moscow: Statute, 2017. P. 214.

¹⁰⁹ The USSR deposited its instrument of accession on 23.07.1935. The accession of the USSR to this Convention entered into force on 23.01.1936.

¹¹⁰ Treaties with France of 04.03.1970, Norway of 11.02.1971, Finland of 05.05.1972, Great Britain of 03.05.1974, Iraq of 26.09.1974, Netherlands of 11.11.1974, Japan of 31.07.1975, Greece of 27.01.1976, Argentina of 30.03.1979, Germany of 21.02.1980, Ireland of 17.12.1986, Italy of 16.09.1971 and 20.11.1975, Algeria of 11.06.1988.

¹¹¹ Agreement between the Government of the Union of Soviet Socialist Republics and the Government of Sweden concerning Maritime Navigation of 05.04.1973 // Collection of Existing Treaties, Agreements and Conventions concluded by the USSR with Foreign Countries. Vol. XXIX. Moscow. 1975. P. 349-355

¹¹² Vinnitsky D. V. International Tax law: Problems of Theory and Practice. Moscow: Statute, 2017. P. 253.

¹¹³ Terminated on 16.12.1993 in accordance with Article 27(3) of the Agreement between Russia and USA of 17.06.1992 "On Avoidance of Double Taxation and Prevention of Tax Evasion on Income and Capital" // Collection of Legislation of the Russian Federation. 19.04.1999. No. 16. art. 1938

In 1977 and 1978 multilateral tax treaties were concluded between the Republic of Bulgaria, the German Democratic Republic, the Mongolian Republic, the Polish Republic, the Socialist Republic of Romania, the USSR and the Czechoslovak Socialist Republic on the elimination of double taxation of the income and capital of individuals of 27 May 1977 and of legal entities of 19 May 1978¹¹⁴. The treaties provided a procedure for the resolution of questions arising from the application of the treaty by negotiations and consultation between the competent authorities (article VIII of the 1977 treaty, article X of the 1978 treaty). Such a procedure was entirely subject to the discretion of states.

During the 1980s, the USSR concluded 18 bilateral tax treaties¹¹⁵, all of which provided mutual agreement provisions generally reflecting the basic features of Article 25 of the OECD Model Tax Convention of 1977¹¹⁶. As an example, Article 16 of the tax treaty between the USSR and the Kingdom of Norway of 15 February 1980 provided the following:

"1. Where a resident of a Contracting State considers that his taxation result or will result not in accordance with this Treaty, he may present his case to the competent authority of this State. This may be done irrespective of the remedies provided by the domestic law of the Contracting States. The case must be presented within two years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of this Treaty.

2. The competent authority shall endeavor, if the objection appears to it to be justified and the decision is subject to the consent of the competent authority of the other Contracting State, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Treaty. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.

3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Treaty. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Treaty".

However, the mutual agreement provisions of many of these treaties may significantly differ in some important aspects. First, there is no uniform approach to determining the deadline for a taxpayer to submit an application for a mutual agreement procedure to the competent authority: (1) three years (treaties with Belgium, Finland, India, Japan, Malaysia, the Netherlands, Spain), (2) two years (treaties

¹¹⁴ Since the mid-1990s, these multilateral agreements are no longer in force, as new bilateral treaties have been concluded between the member states of the agreements.

¹¹⁵ Treaties with Norway of 05.02.1980, Austria of 10.04.1981, Sweden of 13.10.1981, Germany of 24.11.1981, Cyprus of 29.10.1982, Italy of 26.02.1985, Spain of 01.03.1985, Canada of 13.06.1985, Great Britain of 31.07. 1985, France of 04.10.1985, Japan of 18.01.1986, Switzerland of 05.09.1986, Denmark of 21.10.1986, the Netherlands of 21.11.1986, Malaysia of 31.07.1987, Finland of 06.10.1987, Belgium of 17.12.1987, India of 20.11.1988.

¹¹⁶ OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977. Paris: OECD Publishing. 1977. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264055919-en>.

with Canada, Denmark, Italy, Norway, Sweden) or (3) without a specific deadline (treaties with Austria, Cyprus, France, Germany, Switzerland, UK).

Second, there is no uniform approach as to the competent authority authorized to receive the taxpayer's application: (1) as a general rule, the competent authority of the taxpayer's residence state, (2) the competent authority of one of the contracting states (treaty with Sweden), (3) initially the competent authority of the source state and then the competent authority of the residence state (treaty with Italy).

Third, only six treaties provided a guarantee of implementation of the mutual agreement notwithstanding any time limits in the domestic law (treaties with India, Finland, France, Japan, Norway and Sweden).

Fourth, only the treaty with India provided the possibility of establishing a joint commission of representatives of the competent authorities¹¹⁷.

After the disintegration of the USSR and changes in the country's economic system, the Russian Federation began to form a new network of international tax treaties. D.V. Vinnitsky notes that some continuity of the Russian Federation's international tax policy was ensured with respect to the USSR¹¹⁸. Thus, in development of the Agreement between the Governments of the Member States of the Commonwealth of Independent States (hereinafter - CIS) on the Coordinated Principles of the Tax Policy of 13 March 1992 the Protocol of the CIS Member States of 15 May 1992 "On Unification of Treatment and Conclusion of Agreements on Avoidance of Double Taxation of Income and Capital" was signed¹¹⁹. Article 24 of the Protocol on mutual agreement procedure reflect the key provisions of Article 25 of the OECD Model Tax Convention of 1992 but does not provide a joint commission¹²⁰.

A similar provision was provided in the Model Double Tax Treaty of the Russian Federation approved by the Decree of the Government of the Russian Federation No. 352 of 28 May 1992 "On Conclusion of Intergovernmental Treaties on Avoidance of Double Taxation of Income and Capital"¹²¹. Subsequently, Article 25 of the new Model Double Tax Treaty of the Russian Federation of 2010¹²² removed the guarantee of implementation of the mutual agreement notwithstanding any time limits in

¹¹⁷ Such a possibility is excluded by the Agreement between the Government of the Russian Federation and the Government of the Republic of India of 25.03.1997 "On Avoidance of Double Taxation on Income and Capital" // Collection of Laws of the Russian Federation. 06.07.1998. No. 27. art. 3101

¹¹⁸ Vinnitsky D. V. International Tax law: Problems of Theory and Practice. Moscow: Statute, 2017. P. 253.

¹¹⁹ Terminated by the Protocol dated 01.04.2019 - 04.03.2021 on the Termination of the Protocol on Unification of the Approach and Conclusion of Agreements on Avoidance of Double Taxation in Income and Capital dated 15 May 1992 // Collection of Laws of the Russian Federation. No. 22. 03.06.2019. art. 2894.

¹²⁰ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1992. Paris: OECD Publishing. 1992. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-1992-en.

¹²¹ Terminated due to the Resolution of the Government of the Russian Federation No. 84 of 24.02.2010 "On Conclusion of Interstate Agreements on Avoidance of Double Taxation and Prevention of Tax Evasion on Income and Capital" // Collection of Laws of the Russian Federation. 08.03.2010. No. 10. art. 1078.

¹²² Resolution of the Government of the Russian Federation of 24.02.2010 No. 84 "On Conclusion of Interstate Agreements on Avoidance of Double Taxation and Prevention of Tax Evasion on Income and Capital" // Collection of Laws of the Russian Federation. 08.03.2010. No. 10. art. 1078.

the domestic law, as well as the possibility to carry out a mutual agreement procedure to resolve issues not expressly provided for in the tax treaty.

All of the current tax treaties of the Russian Federation contain an article on mutual agreement procedure. The main provisions of this article reproduce the text of Article 25 of the OECD Model Tax Convention of 1977¹²³ in the same way as the USSR treaties. However, the following important differences between the treaties in terms of the mutual agreement procedure can be noted.

First, there is a different approach to the deadline for a taxpayer to file a request for a mutual agreement procedure with the competent authority: (1) three years as a general rule (similar to the OECD approach), (2) two years (treaties with Canada, Cyprus, Indonesia, Iran, Italy, Philippines, Portugal, Slovakia, Saudi Arabia, Sri Lanka) or (3) without specifying a deadline (treaties with Chile, Mexico, United States).

Second, there is a distinction in the competent authority authorized to accept the taxpayer's request: (1) as a rule, the competent authority of the taxpayer's state of residence (similar to the OECD approach), (2) the competent authority of any of the contracting states (treaties with Cyprus and Japan).

Third, most treaties include a guarantee of implementation of the mutual agreement notwithstanding any time limits in the domestic law (similar to the OECD approach). However, there are also treaties that do not include this guarantee (treaties with Azerbaijan, Brazil, Argentina, Belarus, Belgium¹²⁴, Bulgaria, Great Britain, Egypt, Indonesia, Italy, Canada, Malaysia, Mali, Moldova, Mongolia, Thailand, Turkey, the Philippines, Chile, Switzerland, Sri Lanka, the United Mexican States).

Fourth, only a limited number of treaties provide for a joint commission of competent authorities (treaties with Albania, Algeria, Bulgaria, China, Croatia, Cuba, Cyprus, Ecuador, Iceland, Israel, Italy, Japan, Latvia, Lithuania, Macedonia, Malta, Mongolia, Morocco, Norway, Portugal, Slovenia, Spain, and Turkey).

Fifth, in contrast to the OECD approach, the treaties with Egypt and Argentina provide an additional guarantee for taxpayers in the form of a time limit to collect unpaid tax on disputed income if tax on such income has already been paid in the other contracting state, except for cases of abuse (fraud), deliberate default or negligence.

Sixth, the OECD recommendation to apply arbitration is reflected only in the treaty with the Netherlands¹²⁵. In practice, arbitration was not applied because it required the adoption of procedural rules that at least on the Russian side has not been approved. However, recently the most-favoured-

¹²³ Article 25 of the OECD Model Tax Convention related to the negotiation procedure has remained unchanged in the 1992, 1998, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2014 editions. The adjustments related to arbitration and changes to the Commentary on Article 25 of the OECD Model Tax Convention are discussed in section 2.1 of this paragraph above.

¹²⁴ The guarantee introduced in the Convention between the Russian Federation and the Kingdom of Belgium of 19.05.2015 "On the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Tax Evasion on Income and Capital" (not in force)

¹²⁵ The Agreement was denounced by Federal Law No. 139-FZ of 26.05.2021. The Agreement terminated as of 01.01.2022.

nation clause on arbitration has been included in the treaties with Austria¹²⁶, Belgium¹²⁷, Switzerland¹²⁸ and Japan¹²⁹.

The next significant stage in the history of the mutual agreement procedure comes at the present time. As part of the implementation of the BEPS Project, the Russian Federation ratified the OECD Multilateral Tax Convention in 2019¹³⁰. Therefore, the Russian Federation is obliged to comply with the minimum standard in relation to the application of the mutual agreement procedure. At the same time, the Russian Federation refused to apply arbitration.

Upon signing the Convention, Russia expressed the intention to cover tax treaties with 67 jurisdictions, including Albania, Algeria, Argentina, Armenia, Australia, Austria, Azerbaijan, Belarus, Belgium, Botswana, Bulgaria, Canada, Chile, China, Croatia, Cuba, Cyprus, Czech Republic, Denmark, Ecuador, Egypt, Finland, France, Greece, Hong Kong, Hungary, Iceland, India, Indonesia, Ireland, Israel, Italy, Kazakhstan, Korea, Kuwait, Lebanon, Lithuania, Luxembourg, Malaysia, Malta, Mexico, Moldova, Mongolia, Montenegro, Morocco, New Zealand, Norway, Philippines, Poland, Portugal, Qatar, Romania, Saudi Arabia, Serbia, Singapore, Slovakia, Slovenia, South Africa, Spain, Sri Lanka, Thailand, Turkey, United Arab Emirates, United Kingdom, United States, Venezuela, Vietnam¹³¹.

However, to begin applying the OECD Multilateral Tax Convention, a depositary notification is required from each of the contracting jurisdictions on the completion of domestic procedures. As of 7 February 2023, the Russian Federation has notified 42 jurisdictions, including Albania, Australia, Austria, Belgium, Bulgaria, Canada, Chile, China, Croatia, Cyprus, Czech Republic, Denmark, Egypt, Finland, France, Greece, Hungary, Iceland, India, Indonesia, Ireland, Israel, Kazakhstan, Korea, Lithuania, Luxembourg, Malaysia, Malta, New Zealand, Norway, Poland, Portugal, Qatar, Saudi Arabia,

¹²⁶ Protocol of 05.06.2018 to the Convention between the Government of the Russian Federation and the Government of the Republic of Austria "On Avoidance of Double Taxation on Income and Capital" and its Protocol of 13.04.2000. // Collection of Legislation of the Russian Federation. 03.02.2003, No. 5. art. 381; Bulletin of international treaties. 2003. No. 4. P. 60 - 75.

¹²⁷ Protocol of 19 May 2015 to the Convention between the Russian Federation and the Kingdom of Belgium "On Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Tax Evasion on Income and Capital" of 19.05.2015 (the Convention and the Protocol have not entered into force). Access from the legal reference system "ConsultantPlus".

¹²⁸ Protocol of 24.09.2011 to the Agreement between the Russian Federation and the Swiss Confederation "On Avoidance of Double Taxation on Income and Capital" of 15.11.1995. // Collection of Laws of the Russian Federation. No. 23. 09.06.1997. art. 2666; Bulletin of international treaties. No. 9. 1997.

¹²⁹ Protocol of 07.09.2017 to the Convention between the Government of the Russian Federation and the Government of Japan "On Avoidance of Double Taxation and Prevention of Tax Evasion on Income and Capital" of 07.09.2017. // Collection of Laws of the Russian Federation. 12.11.2018. No. 46. art. 6984; Bulletin of international treaties. No. 2. 2019.

¹³⁰ Ratified by Federal Law No. 79-FZ of 01.05.2019 "On Ratification of the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting" with reservations and declarations // Collection of Laws of the Russian Federation. 06.05.2019. No. 18. art. 2203.

¹³¹ Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature made by the Russian Federation upon Deposit of the Instrument of Ratification pursuant to Articles 28(5) and 29(1) of the Convention as of 18 June 2019. Paris: OECD Publishing. 2019. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-russian-federation-instrument-deposit.pdf>.

Serbia, Singapore, Slovakia, Slovenia, South Africa, Spain, Thailand, United Arab Emirates, United Kingdom¹³².

In report on the implementation of Action 14 of the BEPS Project, the Russian Federation has expressed its intention to bring the treaties that are not covered by the OECD Multilateral Tax Convention into compliance with the minimum standard through bilateral negotiations with a partner country¹³³. The list of treaties outside the scope of the OECD Multilateral Tax Convention include the treaties with Germany, Japan, Macedonia, Namibia, Syria, Sweden, Tajikistan and Turkmenistan that already contain provisions meeting the key recommendations of Article 25 of the OECD Model Tax Convention.

Key deviations from Article 25 of the OECD Model Tax Convention of treaties with the rest jurisdictions such as Brazil, Iran, Kyrgyzstan, the Democratic People's Republic of Korea, Mali, Switzerland and Uzbekistan include (1) the failure to allow negotiations between competent authorities in cases not provided for in the treaty, (2) the failure to guarantee that the agreement is implemented notwithstanding any time limits in the domestic law, (3) the three-year limitation on filing the request of mutual agreement procedure.

Therefore, all existing bilateral tax treaties of the Russian Federation include provisions on mutual agreement procedure generally reflecting the basic features of Article 25 of the OECD Model Tax Convention as amended in 2017. Moreover, work is currently in progress to bring these treaties into accordance with the minimum standard of the OECD Multilateral Tax Convention.

In relation to arbitration, it should be noted that despite the current position of the Russian Federation not to use arbitration to resolve international tax disputes, it cannot be said unequivocally that the Russian Federation will not follow this path in the future¹³⁴. As stated above, the arbitration clause was provided in the treaty with the Netherlands. In this regard, the Russian Federation and the Netherlands have had the possibility of arbitration for 25 years. Furthermore, the potential review of the Russian Federation's position on arbitration is indicated by the inclusion of a most-favoured-nation clause on arbitration in the treaties with Austria, Belgium, Switzerland and Japan.

A detailed analysis of the current legal regulation of the Russian Federation related to mutual agreement procedure is presented in chapter 2, paragraph 4 of this study.

¹³² Notification made by the Russian Federation Confirming the Completion of Its Internal Procedures for the Covered Tax Agreements pursuant to Article 35(7)(b) of the Convention. Paris: OECD Publishing, 2023. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-notification-article-35-7-b-russian-federation.pdf>.

¹³³ OECD Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Russian Federation (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2019. P. 9. URL: <https://doi.org/10.1787/4599c8b2-en>.

¹³⁴ Polenchuk M. D. The Practice of Using Mechanisms for Resolving International Tax Disputes in Russia and the EU // *Nalogoved*. 2021. No. 4. P. 24.

§3. The mutual agreement procedure as international tax dispute resolution mechanism at the current stage

As discussed in chapter 1, paragraph 2 of this study, recent developments in the mutual agreement procedure were triggered by the development of the BEPS Project including measures aimed at preventing base erosion and profit shifting and the OECD Multilateral Tax Convention used as a tool to implement the BEPS Project results.

The OECD Multilateral Tax Convention does not replace existing bilateral tax treaties with a unified approach. On the contrary, bilateral treaties are still in force and will continue to be so in the future. The mechanism of the Convention provides that the unified text of the Convention will apply to existing bilateral tax treaties as a substantive addition changing only some provisions of the latter¹³⁵.

The OECD Multilateral Tax Convention is a flexible instrument and leaves some flexibility to the signatories¹³⁶. In particular, each jurisdiction can choose to determine the list of international tax treaties covered by the provisions of the Convention. The Convention applies to these treaties if both parties have signed the Convention. However, states are free to choose how to implement the BEPS Project measures and can amend existing treaties on a case-by-case basis.

The structure of the OECD Multilateral Tax Convention provides a list of mandatory rules that must be implemented by all signatory jurisdictions (the so-called "minimum standard"). The minimum standard includes rules aimed at preventing abuse of tax treaty provisions (e.g. application of the principal purpose rule and the simplified limitation of benefits) and aimed at modifying tax treaty provisions in terms of a mutual agreement procedure.

In addition, the OECD Multilateral Tax Convention includes enhanced obligations optional to apply. Optional provisions become binding only if the parties to the Convention mutually agree to their application (e.g. restrictions on the application of reduced rates on dividends, capital gains or interests, provisions preventing the formation of a permanent establishment, etc.). Arbitration rules have been added to the list of optional provisions.

In a number of cases, the OECD Multilateral Tax Convention contains alternative provisions that give jurisdictions the right to choose one of the proposed options (applicable to both the rules included in the minimum standard and the optional provisions).

¹³⁵ Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, paragraph 13. P. 2-3. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

¹³⁶ Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, paragraph 14. P. 3-4. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

The OECD Model Tax Convention was amended in 2017 in compliance with the minimum standard of the BEPS Project¹³⁷. Article 25 of the OECD Model Tax Convention provides for a mutual agreement procedure as a mechanism for international tax disputes resolution¹³⁸. This mechanism allows the competent authorities of the contracting states (usually tax authorities or finance ministries) to discuss international taxation issues in order to coordinate efforts to develop a uniform approach to taxation.

The mutual agreement procedure includes two procedures: (1) a mutual negotiations procedure between the competent authorities of the contracting states and (2) arbitration¹³⁹.

The mode for a mutual agreement procedure depends on the type of international tax dispute. The procedure for resolving interpretative disputes over the interpretation and application of tax treaties is not regulated in the OECD Model Tax Convention leaving it up to states to negotiate the best format and timing for their cooperation. The OECD notes that, as a rule, mutual agreements resolving general difficulties of treaty interpretation or application are binding on administrations as long as the competent authorities do not agree to modify or rescind the mutual agreement¹⁴⁰.

The dispute resolution procedure on an individual case is governed by the domestic laws of the states involved in the dispute at the stage of filing an application by the taxpayer and its consideration by the competent authority, as well as at the stage of implementation of the decision made by the competent authorities in the mutual agreement procedure. The mode for the mutual agreement procedure itself is determined by tax treaties and may be agreed upon by the competent authorities of the contracting states through consultations under Article 25(4) of the OECD Model Tax Convention.

In accordance with Article 25(1) of the OECD Model Tax Convention, the first step of this type of disputes is the submitting an application by the taxpayer to the competent authority of either of the contracting states. If the contracting states used earlier versions of the OECD Model Tax Convention in negotiating the text of the tax treaties, these treaties provide for presenting the case only to the competent authority of the state of which the taxpayer is a resident.

In the meaning of Article 25(2) of the OECD Model Tax Convention, at the domestic stage, the competent authority decides on the justification of the application and then, if the application passes this test, the competent authority determines whether it can resolve the case itself. If so, the mutual agreement procedure ends without going to the international level.

¹³⁷ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Section A. Historical background. P. 11. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

¹³⁸ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing, 2017. P. 46. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

¹³⁹ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing, 2017. P. 441. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

¹⁴⁰ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing, 2017. P. 451. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

Otherwise, the next stage begins, when the case is subject to consideration by both competent authorities of the contracting states in a mutual agreement procedure. The use of such mechanism does not oblige the competent authorities to reach a final decision, they should only endeavor to resolve the case. According to the OECD approach, this is a purely inter-state procedure leaving the taxpayer a passive role limited to providing information and documents at the request of the competent authority.

Finally, if the competent authorities have failed to reach an agreement within two years, the taxpayer is entitled to request arbitration of the issues unresolved in negotiations. The arbitration is an integral part of the mutual agreement procedure and does not constitute an alternative route to solving disputes concerning the application of the treaty¹⁴¹.

Article 25 of the OECD Model Tax Convention does not regulate the procedural rules of arbitration, but a number of provisions relating to arbitration are reflected in Articles 18-26 of the OECD Multilateral Tax Convention. Considering these rules of the OECD Multilateral Tax Convention, the following features of arbitration under the OECD Multilateral Tax Convention can be highlighted.

First, under article 19(1) of the OECD Multilateral Tax Convention, arbitration is only available for issues not resolved by the competent authorities by negotiations. Therefore, arbitration cannot act as an appeal body and review an agreement reached by the competent authorities by negotiations and the taxpayer has no right to appeal to arbitration if he disagrees with the decision of the competent authorities.

Second, under Article 22 of the OECD Multilateral Tax Convention, the arbitration is terminated if, at any time after a request for arbitration has been made, the competent authorities reach a mutual agreement to resolve the case. Moreover, Article 24(2) of the OECD Multilateral Tax Convention states that an arbitration decision does not become binding on the contracting states if the competent authorities agree on a different resolution of all unresolved issues within three months after the arbitration decision has been delivered to them. Thus, the competent authorities retain priority for the resolution of unresolved issues by negotiations.

Third, Article 19 of the OECD Multilateral Tax Convention excludes the possibility of initiating arbitration if the case has already been decided by a national court or other administrative authority. In addition, if a dispute resolved by arbitration is presented to a court, the arbitration decision does not become binding. This approach to the relationship between domestic and international dispute resolution systems leads to the conclusion that arbitration, like the mutual agreement procedure, has administrative rather than jurisdictional nature.

¹⁴¹ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing, 2017. P. 429. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

Forth, according to article 19(4) of the OECD Multilateral Tax Convention implementation of the arbitration decision is entrusted to the competent authorities and is not subject to international legal control.

Finally, the taxpayer does not get the status of a participant in the arbitration, but still has the role of an outside observer. In the arbitration, the taxpayer has the right to withdraw the application for arbitration and, subsequently, the taxpayer only appears at the final stage when it has to decide whether to accept the arbitration decision¹⁴².

As noted in chapter 1, paragraph 1 of this study, the functionality of the mutual agreement procedure is not limited to the international tax disputes resolution. This procedure can be used as a tool to facilitate tax treaty amendments, providing for consultations between contracting states on issues not provided for the treaty and acting as a condition for the application of the benefits under a double tax treaty.

Since in practice the mutual agreement procedure is usually used to resolve individual disputes, we will concentrate hereafter on analysing the specifics of functioning of this mechanism in the context of disputes of individual taxpayers.

To begin with, it is necessary to identify the place of the mutual agreement procedure in the system of taxpayer remedies. It should be noted that there is currently no jurisdictional body (similar to an international court) at the international level authorized to resolve international tax disputes. The mechanisms of international tax disputes resolution are mainly applied at a domestic level. Although the domestic law of each state is unique, traditionally the domestic remedies of taxpayers' rights protection include administrative and judicial appeals against acts of tax authorities¹⁴³. This approach is also relevant for the Russian Federation. Specifically, Article 22 of the Russian Tax Code guarantees taxpayers administrative and judicial protection.

However, domestic remedies have a significant disadvantage that prevents them from being regarded as an effective means of international tax disputes resolution. This disadvantage is application by each state of own system of taxation including not harmonised at the global level rules. P. Pistone suggests that this can result in payment by the affected taxpayer of tax in each of the contracting states equals to one disproportionate amount of tax in one jurisdiction¹⁴⁴.

¹⁴² See chapter 2, paragraph 1 of this study for more details.

¹⁴³ Pistone P. Chapter 1 // General Report in Tax Procedures. Amsterdam: IBFD eBooks. 2021. P. 43

¹⁴⁴ Pistone P. Chapter 1 // General Report in Tax Procedures. Amsterdam: IBFD eBooks. 2021. P. 44

Therefore, the affected taxpayer has an additional, international, remedy, the mutual agreement procedure, an administrative procedure allowing the taxpayer to avoid application to court in one or both of the contracting states¹⁴⁵.

Z.D. Altman notes that the state endeavor to maintain three key balances in a dispute resolution. First, a balance between the full control over tax collection, tax policy and tax legislation, on the one hand, and the need for a mechanism, ensuring compliance of another state with the tax treaty. Second, a balance between keeping income and maintaining international relations with another state regarding the distribution of the tax base. Third, a balance between the desire to avoid conflict and protection of the taxpayer against double taxation¹⁴⁶. In this regard, states have an interest in a flexible mechanism providing an amicable resolution of the dispute.

The taxpayer has an interest in an objective and impartial resolution of the dispute independent from the tax policy of a particular state. Consequently, Z.D. Altman argues that it is important for the taxpayer to have a mechanism ensuring compliance with the provisions of the tax treaty by both contracting states, stability and certainty of taxation, as well as mitigating the risks and reducing the costs of resolving the dispute¹⁴⁷.

Thus, the objectives of the state and the taxpayer are not always the same. If the taxpayer is interested in dispute resolution, states have to find a balance between the different values and, depending on the circumstances in each case, this balance may shift in favour of the public interest rather than in favour of the taxpayer (for example, in favour of maintaining amicable relationships with the contracting state). However, it is clear that the common interest of the state and the taxpayer is a time and resource consuming but simple and clear dispute resolution mechanism.

From this perspective, the mutual agreement procedure is a good solution. On the one hand, the mutual agreement procedure leaves sufficient discretion for the state to control the dispute from the initiating a dispute at the international level to the final decision on the dispute. On the other hand, the taxpayer has access to domestic remedies (administrative or judicial procedure).

¹⁴⁵ Pistone P. Chapter 1 // *General Report in Tax Procedures*. Amsterdam: IBFD eBooks. 2021. P. 45; Pistone P. *The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union // European Tax Law 7th edition*. Amsterdam: Wolters Kluwer Law & Business. 2018. P. 171-190.

¹⁴⁶ Altman Z. D. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD. 8 November 2005. P. 243-276

¹⁴⁷ Altman Z. D. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD. 8 November 2005. P. 276-286

However, in practice the mutual agreement has some drawbacks. The key benefits and drawbacks of negotiations¹⁴⁸ and arbitration¹⁴⁹ discussed in the literature are summarized in the Tables 2 and 5 below.

Table 2. Benefits of negotiations

Contracting state	Taxpayer
<ul style="list-style-type: none"> – control over tax collection: non-compliance with treaty obligations entails reputational costs, but they are minimal due to the confidentiality of the procedure; – informal and flexible nature of the procedure allows for long-term friendly relations between states; – no significant costs; – the involvement of competent authorities ensures that disputes are resolved quickly and professionally; – no precedent for a mutual agreement: the decision on individual dispute does not apply to other taxpayers; – case control: submission of the dispute to the international level at the discretion of the competent authority; – taxpayer does not participate in the procedure but has access to domestic remedies. 	<ul style="list-style-type: none"> – no costs on initiating the procedure; – additional tool for the protection of infringed rights; – possibility of carrying out the procedure before the fact of taxation not in accordance with the provisions of the treaty; – mutual agreement is binding on the competent authorities; – representation of the taxpayer by the competent authority increases the chance of satisfaction of the taxpayer's claim by the competent authority of the other state; – confidentiality of the procedure preserves the taxpayer's business reputation.

Table 3. Drawbacks of negotiations

Contracting state	Taxpayer
<ul style="list-style-type: none"> – often the timing of the procedure is delayed; – no mechanism to monitor the implementation of the mutual agreement, so there is no way to prevent states from failing to fulfil their obligations under the treaty; – procedure does not exclude the influence of politics on the decision on the dispute; – lack of experience of the competent authorities in negotiating; – unclear relationship between domestic remedies and the mutual agreement. 	<ul style="list-style-type: none"> – no guarantee of dispute resolution; – no clear timelines and procedural rules; – no certainty in relation to future periods and tax audited periods; – procedure may trigger a tax audit of the counterparty to the transaction; – risk of use of disclosed information by the tax authority in audits; – broad discretion of the competent authorities in assessing a taxpayer's request;

¹⁴⁸ Zuger M. Arbitration under Tax Treaties. Amsterdam: IBFD. 2001. P. 11; Altman Z. D. Dispute Resolution under Tax Treaties. Amsterdam: IBFD. 8 November 2005. P. 252-286; Lang M. & Owens J. International Arbitration in Tax Matters. Amsterdam: IBFD. 2016. P. 15-70; Ault H., Sasseville H. 2008 OECD Model: The New Arbitration Provision // Bulletin for International Taxation. Amsterdam: Journals IBFD. 2009. No. 63(5). P. 210; Kollmann J., Turcan L. Overview of the Existing Mechanisms to Resolve Disputes and Their Challenges. // International Arbitration in Tax Matters. Amsterdam: IBFD. 2016. P. 15-70.

¹⁴⁹ Lang M., Owens J. International Arbitration in Tax Matters. Amsterdam: IBFD. 2016. P. 15-70; Kollmann, J., Turcan, L. Overview of the Existing Mechanisms to Resolve Disputes and Their Challenges // International Arbitration in Tax Matters Amsterdam: IBFD. 2016. P. 15-70.; Perrou K. Taxpayer Participation // Tax Treaty Dispute Resolution. Amsterdam: IBFD. 2014. P. 163-164.

Contracting state	Taxpayer
	<ul style="list-style-type: none"> – interests of the state and the taxpayer do not always coincide; – no transparency of procedure and mutual agreement; – access to the procedure is subject to limitations in domestic legislation; – exclusion of the taxpayer from the procedure; – tax collection is not suspended unless domestic law provides otherwise; – unclear relationship between domestic remedies and the mutual agreement.

Table 4. Benefits of arbitration

Contracting state	Taxpayer
<ul style="list-style-type: none"> – a final and binding decision on the dispute; – clear timelines and procedure. 	<ul style="list-style-type: none"> – binding arbitration, i.e. issues not resolved in negotiations upon the taxpayer's application are immediately referred to arbitration; – a final binding decision on the dispute; – clear regulation of the procedure; – possibility for the taxpayer to submit evidence and, with the arbitrators' permission, to present a position.

Table 5. Drawbacks of arbitration

Contracting state	Taxpayer
<ul style="list-style-type: none"> – threat to sovereignty; – taxpayer's involvement in the dispute resolution; – no possibility to refuse arbitration if the taxpayer's application is filed; – no possibility to initiate arbitration without the taxpayer's application. 	<ul style="list-style-type: none"> – arbitration is part of the mutual agreement procedure, so if the taxpayer has not accessed the mutual agreement procedure, he will not be able to get into arbitration; – disputes where double taxation has actually taken place can be submitted to arbitration (the threat of infringement is not considered); – arbitration only deals with the scope and issues that are not resolved by negotiations; – arbitration does not apply if the case has already been resolved at the domestic level; – scope of the taxpayer's rights depends on the discretion of the competent authorities.

As it follows from the Tables 2-5 above, the mutual agreement procedure is a more attractive tool for states than for the taxpayer. The key disadvantages preventing effective protection of taxpayers' rights are the possibility to restrict access to the procedure by provisions of domestic law, the lack of direct participation of the taxpayer in the procedure and the lack of transparency in the procedure. Arbitration, as part of a mutual agreement procedure, makes a more focus on the protection of the interests of the contracting states than to those of the affected taxpayer. This raises the question of whether such a mechanism effectively protects the rights of the taxpayer.

Given the complex structure of the disputed material legal relationships in an individual dispute, as stated in chapter 1, paragraph 1 of this study, there is a situation where the taxpayer being a party to the material legal relationships ceases to be a party to the procedural legal relationships in the mutual agreement procedure.

K. Perrou notes that the balance of interests between states and the taxpayer is achieved in the mutual agreement procedure by giving the taxpayer direct access to administrative and judicial remedies at the domestic level, on the one hand, and application of the principle of diplomatic protection¹⁵⁰ common in public international law¹⁵¹, on the other hand. According to the mentioned principle, state of nationality of the person claims the responsibility of another state for an injury made to such person by internationally wrongful act¹⁵². In this case, the state of nationality represents the interests of the person¹⁵³. The position of K. Perrou seems to be justified considering that tax treaties are a type of international treaties. In this regard, tax treaties are subject to the general principles of international law. However, in our view, this principle does not take into account the specific features of modern tax treaties.

Reference to diplomatic protection is found in article 3(b) of the Vienna Convention on Diplomatic Relations of 18 April 1961 and article 5(a) of the Vienna Convention on Consular Relations of 24 April 1963 providing that the consular shall protect the interests of the sending state and its nationals in the receiving State within the limits permitted by international law. The similar reference also made in Article 4 of the Convention on Certain Questions Relating to the Conflict of Nationality Law of 12 April 1930 providing a list of exceptions where diplomatic protection does not apply.

In the literature, diplomatic protection is widely interpreted and characterised as an independent institution of international law¹⁵⁴. M.S. Volkova notes that the principle of diplomatic protection was first described by Emerich von Vattel as a legal fiction when "the state is deemed to have injured the state of nationality of the injured person itself"¹⁵⁵.

In practice, the principle of diplomatic protection began to develop in the decisions of the Permanent Court of International Justice of the League of Nations as a rule of customary international law.

¹⁵⁰ This principle is discussed in more detail in chapter 1, paragraph 2 of this study.

¹⁵¹ Perrou K. Taxpayer Participation // Tax Treaty Dispute Resolution. March 2014. Amsterdam: IBFD Doctoral Series. P. 41-62

¹⁵² Kolodkin R. A. On the Issue of Diplomatic Protection // Moscow Journal of International Law. 2007. No. 1; Draft Articles on Diplomatic Protection // Yearbook of the International Law Commission. 2006. Vol. II. Part Two. P. 23-43. URL: https://legal.un.org/ilc/publications/yearbooks/english/ilc_2006_v2_p2.pdf.

¹⁵³ Perrou K. Taxpayer Participation // Tax Treaty Dispute Resolution. Amsterdam: IBFD. 2014. P. 41–62

¹⁵⁴ Volkova M. S. Peculiarities of Application of International Procedural Norms of the Institute of Diplomatic Protection of Citizens Abroad // Russian Law Journal. 2011. No. 3. P. 124-133.

¹⁵⁵ Vattel E. The Law of Nations or Principles of Natural Law Applied to the Conduct and Affairs of Nations and Sovereigns. Translated from the French Under the Editorship of Durdenevsky V. N. Moscow: Gosyurizdat. 1960. P. 254

The case of *Greece v. Great Britain* in connection with the Mavrommatis Palestinian Concession of 30 August 1924 gives a general overview of the principle of diplomatic protection¹⁵⁶. Specifically, "the dispute was at first between a private person and a State - i.e. between M. Mavrommatis and Great Britain. Subsequently, the Greek Government took up the case. The dispute then entered upon a new phase; it entered the domain of international law, and became a dispute between two States. It is an elementary principle of international law that a State is entitled to protect its subjects, when injured by acts contrary to international law committed by another State, from whom they have been unable to obtain satisfaction through the ordinary channels. By taking up the case of one of its subjects and by resorting to diplomatic action or international judicial proceedings on his behalf, a State is in reality asserting its own rights - its right to ensure, in the person of its subjects, respect for the rules of international law"¹⁵⁷.

The International Court of Justice noted in the case of *Barcelona Traction, Light and Power Company, Limited (Belgium v. Spain)* of 5 February 1970 that "a State may exercise diplomatic protection by whatever means and to whatever extent it thinks fit, for it is its own right that the State is asserting. Should the natural or legal persons on whose behalf it is acting consider that their rights are not adequately protected, they have no remedy in international law. All they can do is to resort to municipal law, if means are available, with a view to furthering their cause or obtaining redress. The municipal legislator may lay upon the State an obligation to protect its citizens abroad, and may confer upon the national a right to demand the performance of that obligation, and clothe the right with corresponding sanctions. However, all these questions remain within the province of municipal law and do not affect the position internationally. The State must be viewed as the sole judge to decide whether its protection will be granted, to what extent it is granted, and when it will cease"¹⁵⁸.

It follows from the above examples that under the principle of diplomatic protection, the state does not replace the private person in the dispute¹⁵⁹. On the contrary, the state is a sole claimant¹⁶⁰. As a result, reparation or other compensation is awarded and paid to the applicant state. Transferring compensation to the private party is not a matter of international law, but of domestic regulation.

Despite the long history of application of the principle of diplomatic protection, it has never been codified. The UN International Law Commission has been dealing with this issue since 1996 and in

¹⁵⁶ Judgment *Mavrommatis Palestine Concessions, Greece v. United Kingdom*, PCIJ of 30.08.1924. // PCIJ Rep., Series A, No. 2, 12. P. 12 URL: http://www.worldcourts.com/pcij/eng/decisions/1924.08.30_mavrommatis.htm.

¹⁵⁷ Quoted in translation by I. A. Wedel. See: Wedel I. A. *Judicial Practice on Diplomatic Protection and Consular Assistance: International and National Aspects* // *Russian Law Journal*. 2017. No. 5. P. 57- 63.

¹⁵⁸ Judgment *Barcelona Traction, Light and Power Company, Limited second phase, Belgium v. Spain*, ICJ of 05.02.1970 // ICJ Reports. P. 45. URL: <https://www.icj-cij.org/public/files/case-related/50/050-19700205-JUD-01-00-EN.pdf>

¹⁵⁹ Judgment *Mavrommatis Palestine Concessions, Greece v. United Kingdom*, PCIJ of 30.08.1924. // PCIJ Rep., Series A, No. 2, 12. P. 12-13 URL: http://www.worldcourts.com/pcij/eng/decisions/1924.08.30_mavrommatis.htm

¹⁶⁰ Judgment *Barcelona Traction, Light and Power Company, Limited second phase, Belgium v. Spain*, ICJ of 05.02.1970 // ICJ Reports. P. 46. URL: <https://www.icj-cij.org/public/files/case-related/50/050-19700205-JUD-01-00-EN.pdf>

2006 it elaborated Draft articles on Diplomatic Protection¹⁶¹, described in the literature as "a set of procedural rules of international law in the field of protection of the rights of foreigners"¹⁶².

According to the Draft articles, "diplomatic protection consists of the invocation by a State, through diplomatic action or other means of peaceful settlement, of the responsibility of another State for an injury caused by an internationally wrongful act of that State to a natural or legal person that is a national of the former State with a view to the implementation of such responsibility"¹⁶³.

Based on the Draft articles as well as academic research, the following key elements of diplomatic protection can be identified:

1. discretionary nature: the application of diplomatic protection is at the discretion of the State of nationality of the person whose rights are violated;
2. the injury to a person who is a national or has a nationality in the State concerned (it is assumed that the injury affects the interests of the State itself, so the State acts in the dispute as an independent claimant, rather than exercising the authority to represent the injured person);
3. the injury is a breach of international law entailing international responsibility (this is different from diplomatic and consular measures to protect nationals);
4. the domestic remedies available to the injured person in the other State have been exhausted¹⁶⁴;
5. the peaceful resolution of international conflict involving the use of diplomacy or other means of peaceful settlement (including negotiations, mediation, arbitration and judicial settlement of disputes)¹⁶⁵.

The mutual agreement procedure has features inherent to the principle of diplomatic protection including injury to the taxpayer as a result of double taxation, as well as control of the state received the taxpayer's application over deciding whether to proceed to the mutual agreement procedure and the case progress. Based on this principle the mutual agreement procedure is purely inter-state mechanism excluding the taxpayer's participation.

However, the principle of diplomatic protection does not take into account the structure of the disputed material legal relationships in individual disputes because it ignores the legitimate interest of the taxpayer in the outcome of the dispute. The question of the applicability of this principle to a tax

¹⁶¹ Report of the International Law Commission. 58th Session. 1 May-9 June and 3 July-11 August 2006 // General Assembly. Official Records. 61st Session. New York. 2006. No. 10 (A/51/10). URL: <https://legal.un.org/ilc/reports/2006/russian/chp4.pdf>

¹⁶² Volkova M. S. Peculiarities of Application of International Procedural Norms of the Institute of Diplomatic Protection of Citizens Abroad // Russian Law Journal. 2011. No. 3. P. 124 - 133.

¹⁶³ Draft Articles on Diplomatic Protection // Yearbook of the International Law Commission. 2006. Vol. II. Part Two. P. 23-43. URL: https://legal.un.org/ilc/publications/yearbooks/english/ilc_2006_v2_p2.pdf.

¹⁶⁴ For more details see. Nagiyeva A. A. Diplomatic Protection: As to Interpretation of the International Legal Clause on the Exhaustion of Local Remedies. // Moscow Journal of International Law. 2016; No. 3. P. 77-85.

¹⁶⁵ For more details see. Vedel I. A. Some Questions about Measures and Means of Diplomatic Protection // Russian Law Journal. 2013. No. 6. P. 42-46.

dispute lies directly in the legitimate interests of the taxpayer and the state in the dispute resolution procedure. This principle requires aligned interests of the taxpayer and the state. A number of foreign researchers proceed from the assumption that this condition is met in tax disputes¹⁶⁶. However, from a practical point of view it is difficult to agree with such an approach. The state aims at preserving the tax base on its territory, but this purpose is not always align with the legitimate interests of the taxpayer. In this sense, the state may not be interested in entering into a dispute resolution in principle. Moreover, the interests of the taxpayer may not align with those of either of the contracting states (e.g. in transfer pricing disputes).

Furthermore the principle of diplomatic protection is based on a person's nationality but most modern tax treaties apply to individual tax residents regardless of their nationality (nationality-binding was applied in earlier tax treaties)¹⁶⁷. The development of the concept of tax residence beyond nationality dates back to the discussion of the first draft of the OECD Model Tax Convention of 1923 when the technical committee noted that a reference to nationality was not sufficient for international tax purposes. The fact of a person's permanent or temporary residence in a state indicating his economic activity is much more important¹⁶⁸. In the current context as a rule, a person's nationality is relevant only if a person's tax status cannot be determined based on tax residence criteria (permanent home, centre of vital interests, etc.)¹⁶⁹. It should be noted that for the purposes of diplomatic protection the approach to determining the nationality of a legal entity¹⁷⁰ is similar to that of the tax treaties in determining the tax residence status of legal entities depending on various tests including the incorporation and management tests.

It is noteworthy that the violation of a taxpayer's rights because of non-application or improper application of the treaty provisions by one of the contracting states does not give rise to international liability of the violator. The only international response to the wrongful conduct of the other state can be termination of the treaty but this is a matter for the law of treaties rather than the law of liability¹⁷¹.

Another interesting observation is the following. Unlike the principle of diplomatic protection, requiring the exhaustion of domestic remedies to access to international ones a mutual agreement

¹⁶⁶ Park W. W. *Income Tax Treaty Arbitration* // Amersfoort: Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers. - 2004. - P. 32; Altman Z. D. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD. 8 November 2005. P. 45.

¹⁶⁷ *Commentary on Article 1 // Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version*. OECD Publishing. 2017. P. 121. C(1)-1. URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

¹⁶⁸ Lideikyte-Huber G. *Taxation without Representation: The Case of Resident Non-Citizens* // 69 *Bull. Intl. Taxn.* No. 10. Amsterdam: Journals IBFD. 2015

¹⁶⁹ *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017. P. 30. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

¹⁷⁰ *Report of the International Law Commission. 58th Session. 1 May-9 June and 3 July-11 August 2006 // General Assembly. Official Records. 61st Session. New York. 2006. No. 10 (A/51/10). P. 41-42.* URL: <https://legal.un.org/ilc/reports/2006/russian/chp4.pdf>

¹⁷¹ Lukashuk I. I. *International Liability Law // International Public and Private Law*. 2002. No. 2. P. 41-43.

procedure under the tax treaties can be initiated irrespective of the application of domestic remedies¹⁷². However, this does not mean that the domestic and international procedures can proceed in parallel and without proper coordination¹⁷³. Such coordination can be expressed in different ways taking into account the particularities of domestic law of each state and the relevant provisions in the tax treaties. For example, by giving precedent value to a local court decision (in this case the mutual agreement procedure can only be initiated after the court decision enters into force) or by making a provision that access to the mutual agreement procedure is subject to the taxpayer's waiving from domestic remedies or by suspending the domestic procedure until the dispute resolution in the mutual agreement procedure.

In addition, if the mutual agreement procedure follows to the principle of diplomatic protection the taxpayer has guaranteed protection of his rights only in a judicial or administrative procedure based on domestic law. Traditionally, the right to judicial protection has been a fundamental human right under universally recognised principles and norms of international law and "assumes the existence of such specific legal guarantees allowing its full realisation and ensure effective redress through justice that meets the general legal requirements of justice and equality"¹⁷⁴.

In the context of international tax disputes, the effectiveness of domestic remedies may be questioned since the court is resolving the case primarily on the basis of domestic law and it cannot be excluded that the court's interpretation of the treaty provisions may be contrary to its meaning. Furthermore, the courts are not bound by the Commentary to OECD Model Tax Convention and there is an ongoing debate in the doctrine as to the legal force of the Commentary and whether it can be used as a source of interpretation of tax treaties and whether it is only of an advisory nature or something more¹⁷⁵.

There is also a difficulty with the recognition and implementation of judgments of a court of one state in the territory of another state¹⁷⁶. A.A. Kostin notes that the mentioned problem is connected with the principle of territorial sovereignty implying that a state has the right to make recognition of a

¹⁷² Article 25, Resident // Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing, 2017. P. 44. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

¹⁷³ Ismer R. Article 25. Mutual Agreement Procedure // K. Vogel [et al.]. Double Taxation Conventions. 4th ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. 2015. P. 1735.

¹⁷⁴ Paragraph 2 of the Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation of 31.03.2015 No. 6-P // Rossiyskaya Gazeta. 13.04.2015. No. 77.

¹⁷⁵ Tokareva K. K. Documents of the Organization of Economic Cooperation and Development in the System of Sources of Tax Law of the Russian Federation: Author's Abstract of Diss... Ph. D. in Law: 12.00.04 / Kutafin Moscow State Law University (MSAL). Moscow. 2018. P. 241; Machekhin V. A. Comments of OECD to the Model Tax Convention on the Avoidance of Double Taxation: Legal Status in the RF // Nalogoved. 2011. No. 9. P. 32-39; Douma S., Engelen F. The Legal Status of the OECD Commentaries. IBFD. 2008. P. 1-4; Lang M., Brugger F. The role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation // Australian Tax Forum. 2008. P. 95-53; Linderfalk U, Hilling M. The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids - the Static/Ambulatory Approaches Debate Considered From the Perspective of International Law // Nordic Tax Journal. 2015. No. 1. P. 34-59.

¹⁷⁶ Neshataeva T. N. On Recognition and Enforcement of Foreign Judgments and Arbitral Awards // Arbitration Practice. 2004. No. 11. P. 84-96; Rutherglen D., Stern D. E. Sovereignty, Territoriality and Enforcement of Foreign Court Judgments // Bulletin of Civil Procedure. 2014. No. 3. P. 132-157; Kostin A. A. Legal Grounds of Recognition and Enforcement of Foreign Judgments in the Russian Federation. Moscow: Statut. 2020. P. 102.

judgment of another state subject to a number of conditions established by the domestic law or to exclude its enforcement in its territory¹⁷⁷. Consequently, as a rule a taxpayer who has obtained a judgment in one state will not be able to rely on it in another state. In such a case proceedings in the other state must be initiated either concurrently or after the court of first state has decided the case. There is then a risk of different positions taken by the courts in the contracting states on the same issue, which will not allow the elimination of double taxation.

Given the shortcomings of domestic remedies in resolving international tax disputes international mechanisms should compensate for them¹⁷⁸. However, formally, the mutual agreement procedure is more oriented on protection of the public interest than the private one.

Therefore although the mutual agreement procedure is designed to protect both public and private interests its current version based on the principle of diplomatic protection does not provide the appropriate level of guarantees to protect the taxpayer's rights since the state entering into such a procedure is protecting its own interests which may not align with the interests of the taxpayer. Arbitration also does not improve the situation as far as the taxpayer cannot have access to it until the negotiations are over.

¹⁷⁷ Kostin A. A. *Legal Grounds for the Recognition and Enforcement of Foreign Judgements in the Russian Federation*. Moscow: Statut, 2020. P. 102.

¹⁷⁸ *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017. P. 429. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

Chapter 2. Comparative analysis of current legal regulation of the mutual agreement procedure in the context of taxpayer protection

§1. Taxpayer protection standard in the mutual agreement procedure

All existing sources of legal regulation guaranteeing a taxpayer's right to protection in international tax disputes resolution can be divided into three levels: international, supranational and national.

The international legal regulation covers:

1. sources on tax matters: (1) the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting of 24 November 2016¹⁷⁹, (2) bilateral international tax treaties;
2. international sources on human rights: (1) the Universal Declaration of Human Rights of 10 December 1948, (2) the International Covenant on Civil and Political Rights of 16 December 1966¹⁸⁰;
3. regional and sub-regional sources on human rights¹⁸¹: (1) the European Convention on Human Rights of 4 November 1950¹⁸², (2) the American Convention on Human Rights of 1969¹⁸³, (3) the African Charter on Human and Peoples' Rights of 1981, (4) Arab Charter on Human Rights of 2004¹⁸⁴, (5) the Association of Southeast Asian Nations (ASEAN) Declaration of Human Rights of 2012¹⁸⁵, (6) the Convention on Human Rights and Fundamental Freedoms of the Commonwealth of Independent States (CIS) of 26 May 1995¹⁸⁶.

Supranational regulation includes:

¹⁷⁹ The document was ratified by the Russian Federation by Federal Law No. 79-FZ of 01.05.2019 with reservations and declarations. Access from the legal reference system "ConsultantPlus".

¹⁸⁰ The document was ratified by the Russian Federation by Decree of the Presidium of the Supreme Soviet of the USSR No. 4812-VIII of 18.09.1973 with a declaration (entered into force for the USSR on 23.03.1976). Access from the legal reference system "ConsultantPlus".

¹⁸¹ Based on the Report of the Human Rights Council Advisory Committee on Regional Mechanisms for the Promotion and Protection of Human Rights - A/HRC/39/58 of 10.07.2018. раздел II. п.п. 4-9. стр. 3-6. URL: <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/G18/209/96/PDF/G1820996.pdf>

¹⁸² The Convention was applied by the Russian Federation from 1 September 1998 to 16 September 2022. Russia ceased to be a High Contracting Party to the Convention on 16.09.2022 (ECHR Resolution of 22.03.2022). Access from the legal reference system "ConsultantPlus".

¹⁸³ The Inter-American human rights mechanism also includes the American Declaration on the Rights and Duties of Man and the 1948 Charter of the Organisation of American States (OAS).

¹⁸⁴ The current version of Arab Charter of Human Rights was adopted following a revision of an earlier version of the Charter adopted in 1994 but not ratified by any member state of the League of Arab States. The 1990 Cairo Declaration on Human Rights in Islam was also adopted.

¹⁸⁵ The first ASEAN agreement that considered the establishment of a regional human rights mechanism was adopted in June 1993. In November 2007, ASEAN member states signed a Charter of the Association of Southeast Asian Nations referred to the promotion and protection of human rights and committed to the establishment of a regional human rights mechanism. Since the adoption of the Declaration of Human Rights, no human rights court has been established. Consequently, the process of establishing a regional mechanism for the Asian region has not yet been completed.

¹⁸⁶ The document was ratified by Federal Law No. 163-FZ of 04.11.1995 (entered into force for Russia on 11.08.1998). Access from the legal reference system "ConsultantPlus".

1. sources in tax matters: (1) the Convention on the Elimination of Double Taxation in connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises of 23 July 1990¹⁸⁷, (2) the Council Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union of 10 October 2017¹⁸⁸;

2. sources on human rights: Charter of Fundamental Rights of the European Union of 7 December 2000.

National sources in each state are specific and may be enshrined at constitutional level, in codified or uncodified legislation.

Foreign doctrine pays special attention to the study of international and supranational human rights sources in terms of the right to a fair trial in the context of taxpayer protection guarantees in international tax disputes¹⁸⁹. However, the issue of the applicability of fair-trial guarantees to disputes resolution in a mutually agreement procedure under the tax treaties has not been solved so far. Therefore, it is interesting to compare the scope of taxpayer guarantees in international tax disputes provided by tax treaties with the scope of guarantees provided by the right to a fair trial. For this purpose, it is necessary to identify the standard of fair-trial protection that can be used in international tax disputes resolution.

The Universal Declaration of Human Rights of 10 December 1948 is not legally binding although the human rights enshrined therein have been acknowledged by the international community to date¹⁹⁰. It is noted in the literature that the drafters of the Universal Declaration of Human Rights intended that the provisions of the Declaration should subsequently be detailed in other international sources¹⁹¹.

One such source is the International Covenant on Civil and Political Rights of 16 December 1966 (hereinafter - the Covenant). Article 14 of the Covenant applies to criminal charge as well as

¹⁸⁷ 90/436/EEC: Convention on the Elimination of Double Taxation in connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises (23.07.1990) // Official Journal of the European Communities. 20.8.90. No. L 225/10. P. 10–24.

¹⁸⁸ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 Oct. 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union // Official Journal of the European Union 14.10.2017. No. L 265/1. P. 1–14.

¹⁸⁹ Perrou K. Taxpayer Participation // Tax Treaty Dispute Resolution. Amsterdam: IBFD. 2014. P. 109-137; Thiel S. Is There a Need for International Enforcement of Human Rights in the Tax Area? // G. Kofler [and eds.]. Human Rights and Taxation in Europe and the World. Amsterdam: IBFD. 2011. P. 153-180; Maisto G. The impact of the European Convention on Human Rights on Tax Procedures and Sanctions with Special Reference to Tax Treaties and the EU Arbitration Convention // G. Kofler [and eds.]. Human Rights and Taxation in Europe and the World. Amsterdam: IBFD. 2011. P. 373-394; Baker P. The Decision in Ferrazzini: Time to Reconsider the Application of the European Convention on Human Rights to Tax Matters // International Tax Review. 2001. Vol. 29. No. 11. P. 360-361; Baker P. Should Article 6 ECHR (Civil) Apply to Tax Proceedings? // International Tax Review. 2001, Vol. 29. No. 6/7. P. 205-211; Voje J. EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852): Paving the Path Toward a European Tax Court? // European Taxation Journal. 2018. Vol. 58. No. 7. P. 309-318.

¹⁹⁰ Azarov A., Reuter W., Hüfner K. Human Rights: International and Russian Mechanisms of Protection. Moscow. 2003. P. 27; Konovalova I. A. Russian Legislation and International Rules in the Field of Prevention of Juvenile Delinquency // Administrative and Municipal Law. 2008. No. 6. P. 7; Klug F. The Universal Declaration of Human Rights: 60 years on // Public Law. 2009. No. 205. P. 205-217.

¹⁹¹ Perrou K. Taxpayer Participation // Tax Treaty Dispute. Amsterdam: IBFD. 2014. P. 111-112

rights and obligations in a suit at law. Taxation is not explicitly mentioned in Article 14 although the UN Human Rights Committee has indicated that administrative cases are also covered by Article 14¹⁹². The practice of the UN Human Rights Committee shows that tax disputes relating to breaches of Article 14 fall within the jurisdiction of the UN Committee.

However, the UN Committee only accepts complaints of individuals, not legal entities¹⁹³. Most tax disputes are criminal cases involving tax evasion while administrative cases involving unlawful withholding of personal income tax by a tax agent are less common. However, no international taxation issues are found among the tax disputes considered by the UN Committee¹⁹⁴. It is noteworthy that in the cases referred to the UN Committee the applicant as a rule making arguments additionally refers to a violation of Article 6 of the ECHR and appeals to the practice of the ECtHR.

Furthermore, the Covenant's human rights protection mechanism is not enforceable. If one state party is not fulfilling its obligations, the Covenant provides for a claim procedure from other states party to be considered by the UN Committee that is purely optional. Such claims are only accepted and considered by the UN Committee if they are submitted by a state made a special declaration deposited with the UN Secretary-General recognising the competence of the Committee and if the communication concerns a state party that has made a similar declaration¹⁹⁵.

The provisions of the Universal Declaration of Human Rights of 10 December 1948 have also been implemented in human rights mechanisms in regions such as Europe, the Americas, Africa, the Arab States and Asia¹⁹⁶. However, for the purposes of this study, analysis of the applicability of fair trial guarantees in international tax disputes is limited to the European human rights system on the following grounds.

All bilateral tax treaties of the Russian Federation provide for a mutual agreement procedure. As the history shows the mutual agreement procedure was developed by European

¹⁹² General Comment of Human Rights Committee No. 32, Article 14: Right to Equality Before Courts and Tribunals and to a Fair Trial. U.N. Doc. CCPR/C/GC/32 (2007), section III. [сайт]. URL: <https://www.icj.org/wp-content/uploads/2014/03/Human-Rights-Committee-General-Comments-equality-before-courts-and-tribunals-report-CCPR-C-GC-32-2007-eng.pdf>; Dijk P. The Interpretation of Civil Rights and Obligations by the European Court of Human Rights – One more step to take. Matscher F. [and eds.], Köln [etc.]: Carl Heymanns Verlag KG 1988. P. 131, 137.

¹⁹³ E.g., CCPR, 25 Oct. 2010, Communication No. 1777/2008, Roger Crochet v. France (p. 6.2); CCPR, 7 July 2004, Communication No. 904/2000, Constant Joseph François van Marcke v. Belgium; CCPR, 30 July 2003, Communication No. 1169/2003, Hom v. Philippines; CCPR 21 November 2005, Communication No. 1034-5/2001, Soltes v. Czech Republic, Slovak Republic

¹⁹⁴ Baker P. Double Taxation Conventions and Human Rights // P. Baker, C. Bobbett. Tax Polymath: A life in International Taxation. Amsterdam: IBFD, 2011. P. 67

¹⁹⁵ Article 41 of the International Covenant on Civil and Political Rights of 16 December 1966

¹⁹⁶ Report of the Human Rights Council Advisory Committee on Regional Mechanisms for the Promotion and Protection of Human Rights - A/HRC/39/58 of 10.07.2018. P. 3-6. [website]. URL: <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/G18/209/96/PDF/G1820996.pdf?OpenElement>

states¹⁹⁷. Their experience was borrowed by the drafters of the Model Tax Conventions of the League of Nations (later the UN) and the OECD in drafting the current version of the mutual agreement procedure.

According to the OECD Russia's main partners in the mutual agreement procedure are EU Member States¹⁹⁸.

Russia has also been implementing the ECHR since 1 September 1998¹⁹⁹ until 16 September 2022 (about 24 years)²⁰⁰. During this time, the rights and guarantees of the ECHR have been implemented into the domestic legal system through amendments to Russian legislation that has also affected domestic judicial practice and doctrine. A number of guarantees of the right to a fair trial have been clearly expressed in law while others derive from the content of domestic procedural rules²⁰¹. Given the impact that the ECHR provisions as interpreted by the ECtHR have had on the domestic legal system the standard of minimum guarantees of the right to a fair trial will remain relevant to the Russian Federation even after its membership in the Council of Europe ceases.

Among the existing regional sources on human rights Russia is a party to the Convention on Human Rights and Fundamental Freedoms of the Commonwealth of Independent States of 26 May 1995 (hereinafter - the CIS Convention). The CIS Convention provides for the establishment of the CIS Commission on Human Rights to control the compliance with human rights obligations undertaken by state parties under the CIS Convention²⁰². Unfortunately, according to some observers in practice the human rights protection mechanism under the CIS Convention proved to be inoperative²⁰³. There is no information in publicly available sources on the disputes resolution by the CIS Commission.

¹⁹⁷ See chapter 1, paragraph 1 of this study for more details.

¹⁹⁸ See chapter 2, paragraph 4 of this study for more details.

¹⁹⁹ The ECHR entered into force for the Russian Federation on 01.09.1998.

²⁰⁰ In accordance with Council of Europe Committee of Ministers Resolution CM/Res(2022)2 on the termination of the Russian Federation's membership of the Council of Europe of 16.03.2022 and ECHR Resolution on the consequences of the termination of the Russian Federation's membership of the Council of Europe of 22.03.2022, the Russian Federation ceased to be a High Contracting Party to the ECHR on 16.09.2022.

²⁰¹ For more details see Rozhkova M. A., Glazkova M. E., Baglaeva E. E. Implementation of Decisions of the European Court of Human Rights in the Russian Legal System: Concepts, Legal Approaches and Enforcement Practice: Monograph. Under the Editorship of Lazarev V. V. Moscow: IISP. 2019. P. 277-307; Glazkova M. E. Application of European Standards of Administration of Justice in the Russian Arbitration Process: Monograph. Moscow: Institute of Legislation and Comparative Law under the Government of the Russian Federation. Ankil. 2012. P. 112; Glazkova M. E. Application of the European Standards of Administration of Justice in the Russian Arbitration Process. Diss. D. in Law. 2010. P. 124; Afanasyev S. F. The Right to Fair Trial: Theoretical and Practical Research of Influence of the European Convention on Human Rights on the Russian Civil Legal Proceedings. Author's Abstract of Diss... Ph. D. in Law. 2010. P. 159.

²⁰² Article 33 of the Charter of the Commonwealth of Independent States, Decision of the Council of Heads of State of the Commonwealth of Independent States on Approval of the Regulations of the Human Rights Commission of the Commonwealth of Independent States of 24.09.1993.

²⁰³ Busurmanov J. D. Law and Social Development: A New Humanistic Hierarchy of Values: Monograph. Moscow: IISP. 2015. P. 200.

In our view, this may be because the right to a fair trial under the CIS Convention duplicates Article 6 of the ECHR. At the same time according to the Parliamentary Assembly of the Council of Europe Resolution No. 1249 (2001) on Co-existence of the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms of the Commonwealth of Independent States and the European Convention on Human Rights, the CIS Convention offers "less protection" than the ECHR and the CIS Commission cannot offer the guarantees of impartiality and independence offered by the ECtHR, nor do its recommendations enjoy the same enforceable character as judgments issued by ECtHR²⁰⁴.

For comparison, the Table 6 below reflects the results of analysis of the scope of fair-trial guarantees provided by international and regional human rights sources to which the Russian Federation is or has previously been a party.

Table 6. Comparison of the scope of guarantees of the right to a fair trial

Guarantee	Universal Declaration of Human Rights (Art. 8,10,11,28)	Covenant (Art. 14)	ECHR (Art. 6, 13)	CIS Convention (Art. 6, 19)
effective judicial protection	V	V ²⁰⁵	V	V
public hearing	V	V ²⁰⁶	V ²⁰⁷	V
fair hearing	V	V	V	V
independent and impartial established by law	V	V	V	V
equality of arms	V	V	V	V
reasonable time of the proceedings	X	X	V	V
public announcement of the court decision	V	V	V	V
additional guarantees in criminal cases ²⁰⁸	X	V	V	V
the social and international order in which rights can be exercised ²⁰⁹	V	X	X	X

²⁰⁴ Resolution 1249 (2001) Co-existence of the Convention on Human Rights and Fundamental Freedoms of the Commonwealth of Independent States and the European Convention on Human Rights. URL: <http://assembly.coe.int/nw/xml/XRef/Xref-XML2HTML-en.asp?fileid=16916&lang=en>

²⁰⁵ Article 2(3)(a) of the the International Covenant on Civil and Political Rights of 16 December 1966

²⁰⁶ Public access to court proceedings may be restricted for reasons of morals, public order or national security, or when the interest of the private lives of the parties so requires, or, to the extent strictly necessary in the opinion of the court, in special circumstances where publicity would prejudice the interests of justice; but any court decision in a criminal or civil case must be public, except where the interests of juveniles are affected (Article 14(1)).

²⁰⁷ Cases of exclusion from publicity - similar to Article 14(1) of the International Covenant on Civil and Political Rights (Article 6(1))

²⁰⁸ In particular, the presumption of innocence, notice of criminal charge, right to defence, right of appeal, etc.

²⁰⁹ The literature interprets the right as one that ensures inter-state cooperation on human rights issues (Kovalev A. A. International Protection of Human Rights: Textbook. M.: Statute, 2013. P. 23), as well as the right providing legal certainty on human rights issues (Bazedov J. Law of Open Societies - Private and Public Regulation of International Relations: A General Course in Private International Law. Moscow: NORMA. 2016. P. 138)

According to Table 6, the ECHR provides the highest level of guarantees of the right to a fair trial. Given that the CIS Convention overlaps with the ECHR in this part and the "less protection" of the right to a fair trial at the CIS Commission compared to the ECtHR, the ECHR standard has been chosen as the standard of the right to a fair trial for the purposes of this study.

Under Article 6(1) of the ECHR "in the determination of his civil rights and obligations or of any criminal charge against him, everyone is entitled to a fair and public hearing within a reasonable time by an independent and impartial tribunal established by law".

Based on the Guidelines of the ECtHR on the application of Article 6 of the ECHR "Right to a Fair Trial": civil²¹⁰ and criminal²¹¹ aspects the following guarantees covered by the right to a fair trial can be highlighted:

- *Right of access to justice*: the right to initiate legal proceedings and to apply to the tribunal for protection²¹². Such a right must be real and effective. Effectiveness means that everyone must have a clear, practical opportunity to challenge an act affected the rights provided by ECHR²¹³.

- *Right to a tribunal established by law*: the legal basis for the existence of the tribunal, the rules governing operation of the tribunal and the legitimacy of the composition of the tribunal in each case²¹⁴.

- *Right to an independent and impartial tribunal*: no control or influence by non-judicial entities, no affiliation with the parties to the dispute, no prior connection to the case, no prejudice or bias²¹⁵.

²¹⁰ Guide on Article 6 of the Convention: The Right to a Fair Trial (Civil Aspect). Council of Europe / European Court of Human Rights. 31 December 2013. URL: https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_6_rus.pdf

²¹¹ Guide on Article 6 of the Convention: The Right to a Fair Trial (Criminal law dimension). Council of Europe / European Court of Human Rights, 1 May 2013. URL: https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_6_criminal_RUS.pdf

²¹² Case 4451/70 Golder v. the United Kingdom. Strasbourg: ECtHR. judgement of 21 February 1975; case 32555/96 Roche v. the United Kingdom. Strasbourg: ECtHR. judgement of 19 October 2005; case 6232/73 Konig v. Germany. Strasbourg: ECtHR. judgement of 28 June 1978. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²¹³ Case 21/1995/527/613 Bellet v. France. Strasbourg: ECtHR. judgement of 4 December 1995; case 69829/01, 2672/03 Nunes Dias v. Portugal. Strasbourg: ECtHR. judgement of 11 February 2000. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²¹⁴ Case 63486/00 Posohov v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 4 March 2003; case 29458/04, 29465/04 Sokurenko and Strygun v. Ukraine. Strasbourg: ECtHR. judgement of 20 July 2006. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²¹⁵ Case 10486/83 Hauschildt v. Danmark. Strasbourg: ECtHR. judgement of 24 May 1989; case 19187/91 Saunders v United Kingdom. Strasbourg: ECtHR. judgement of 9 May 2000; case 15287/89 Beaumartin v. France. Strasbourg: ECtHR. judgement of 25 October 1994; case 8790/79 Sramek v. Austria. Strasbourg: ECtHR. judgement of 22 October 1984; case 33958/96 Wettstein v. Switzerland, judgement of 21 December 2000; case 17056/06 Micallef v. Malta. Strasbourg: ECtHR. judgement of 15 October 2009. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

- *Right of the parties to be personally present in the proceedings*²¹⁶.
- *Adversarial*: the opportunity for the parties to review all the evidence and present objections to them influencing the decision of the tribunal²¹⁷.
 - *Right to equality of arms*: each party must be able to present a case and evidence without risk of disadvantageous position in relation to the other party, the parties must have equal procedural opportunities (for example, free assistance of a lawyer, option of a witness)²¹⁸.
 - *Right to a reasonable time of proceedings*: the justice without delays that could jeopardize its effectiveness and credibility²¹⁹. The reasonableness of the time of proceedings is assessed in accordance with the following criteria established by the ECtHR: the complexity of the case, the behavior of the applicant and the competent authorities and risks for the applicant in the dispute²²⁰.
 - *Right to a reasoned judgment*: the decision of the tribunal must be sufficiently reasoned, both factually and legally²²¹.
 - *Right to a final decision of the tribunal (principle of legal certainty)*: the final decision of the tribunal cannot be challenged, re-examination of the decided case is prohibited²²².
 - *Right to enforce a court decision*²²³.

²¹⁶ Case 10563/83 Ekbatani v. Sweden. Strasbourg: ECtHR. judgement of 26 May 1988; case 9024/80 Colozza v. Italy. Strasbourg: ECtHR. judgement of 12 February 1985. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>.

²¹⁷ Case 11170/84; 12876/87; 13468/87 Brandstetter v. Austria. Strasbourg: ECtHR. judgement of 28 August 1991; case 12952/87 Ruiz-Mateos v. Spain. Strasbourg: ECtHR. judgement of 23 June 1993; case 16424/90 McMichael v. the United Kingdom. Strasbourg: ECtHR. judgement of 24 February 1995; case 19075/91 Vermeulen v. Belgium. Strasbourg: ECtHR. judgement of 20 February 1996; case 15764/89 Lobo Machado v. Portugal. Strasbourg: ECtHR. judgement of 20 February 1996; case 39594/98 Kress v. France. Strasbourg: ECtHR. judgement of 7 June 2001. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>.

²¹⁸ Case 14448/88 Dombó Beheer BV v. the Netherlands. Strasbourg: ECtHR. judgement of 27 October 1993; case 68416/01 Steel and Morris v. the United Kingdom. Strasbourg: ECtHR. judgement of 15 February 2005; case 12952/87 Ruiz-Mateos v. Spain. Strasbourg: ECtHR. judgement of 23 June 1993. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>.

²¹⁹ Case 315499 H. v. France. Strasbourg: ECtHR. judgement of 16 February 2009; case 12539/86 Katte Klitsche de la Grange v. Italy. Strasbourg: ECtHR. judgement of 27 October 1994. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>.

²²⁰ Case 35382/97 Comingersoll S.A. v. Portugal. Strasbourg: ECtHR. judgement of 17 April 2000; case 30979/96 Frydlander v. France. Strasbourg: ECtHR. judgement of 27 June 2000; case 75529/01 Sürmeli v. Germany. Strasbourg: ECtHR. judgement of 8 June 2006; case 30979/96 Frydlander v. France. Strasbourg: ECtHR. judgement of 27 June 2000. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²²¹ Case 30544/96 Garcia Ruiz v. Spain. Strasbourg: ECtHR. judgement of 21 January 1999. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²²² Case 52854/99 Ryabykh v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 24 July 2003. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²²³ Case 18357/9 Hornsby v. Greece. Strasbourg: ECtHR. judgement of 19 March 1997; case 59498/00 Burdov v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 7 May 2002. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>.

– *Right to a public hearing*: the right to a public hearing (oral hearing), public announcement of the tribunal's decision, publication of the tribunal's decision²²⁴.

– Additional guarantees in criminal cases (e.g., presumption of innocence, notification of a criminal charge, right to a defense, etc.)²²⁵.

The literal reading of Article 6 of the ECHR refers to disputes over civil rights and obligations and cases of criminal charges.

The application of Article 6 of the ECHR to tax disputes related to criminal charges was recognized by the ECtHR²²⁶. As a rule, "criminal charge" cases do not cover typical tax disputes. Thus according to the ECtHR's position in *Engel v. the Netherlands* disputes concerning tax penalties may be covered by the concept of "criminal charge" within the meaning of Article 6 of the ECHR subject to such conditions as the classification of the proceedings under domestic law, the nature of the offence and the amount of the penalty²²⁷. Later in *Bendenoun v. France*, the ECtHR clarified these conditions by adding the following: the sanction applies to all taxpayers (and not to a particular group of persons), the sanction is not compensation for damage but a means of preventing the reoffending, the sanction is punitive, the sanction is substantial (up to and including imprisonment)²²⁸.

However, the concept of civil rights and obligations in the ECHR has an autonomous meaning independent of the meaning adopted in the domestic law of a state²²⁹. The question of whether non-criminal tax disputes are subject to the regulation of this rule is not resolved neither in the practice of the ECtHR nor in doctrine²³⁰.

²²⁴ Case 14810/02 *Ryakib Biryukov v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 17 January 2008; case 18928/91 *Fredin v. Sweden*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 23 February 1994; case 16970/90 *Allan Jacobsson v. Sweden*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 19 February 1998; case 36590/97 *Goc v. Turkey*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 9 November 2000. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²²⁵ Case 28245/04 *Mokhov v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 4 March 2010; case 63993/0 *Romanov v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 20 October 2005. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>.

²²⁶ The ECtHR has confirmed that criminal tax cases covered by Article 6 of the Convention: Case 1936/63 *Neumeister v. Austria*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 27 June 1968; case 12547/86 *Bendenoun v. France*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 24 February 1994; case 36985/97 *Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 23 July 2002; case 73053/01 *Jussila v. Finland*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 23 November 2006. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>.

²²⁷ Cases 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72 *Engel v. Netherlands*, judgement of 8 June 1976. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²²⁸ Case 12547/86 *Bendenoun v. France*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 24 February 1994. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²²⁹ Case 6232/73 *König v. Germany*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 28 June 1978; case 2614/65 *Ringeisen v. Austria*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 16 July 1971. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²³⁰ E.g., Klemans N. *The Relationship between the National Systems of Legal Protection of the Taxpayer and the European Convention on Human Rights // EC Tax Review*. Vol. 9. No. 1. P. 45-50; Federico L. *The ECHR Principles as Principles of European Law and Their Implementation through the National Legal Systems // G. Kofler [and eds.]. Human Rights and Taxation in Europe and the World*. Amsterdam: IBFD. 2011. P. 83-90; Orakhelashvili A. *Restrictive interpretation of Human Rights // European Journal of International Law*. 2003. Vol. 14. No. 3. P. 529

In the case of *Ferrazzini v. Italy*, the ECtHR gave the negative answer to this question with reference to the fact that tax disputes are of a public law nature, therefore, developers of the ECHR supposed to exclude tax disputes from the regulation of the ECHR. The ECtHR noted that the results of this dispute were not decisive for civil rights and obligations, the dispute was purely monetary in nature, which is not enough to recognize the admissibility of the application of Article 6 of the ECHR²³¹.

There was a great criticism in relation to this case in scientific circles²³², since the ECHR does not contain provisions expressly excluding tax disputes from the regulation of Article 6. The drafters of the ECHR had rather intended to exclude administrative matters where the public authorities have wide discretionary powers. Nevertheless, taxation issues are not based on the exercise of discretion, they require the application of precise legal rules.

Neither the Universal Declaration of Human Rights of 10 December 1948 nor the International Covenant on Civil and Political Rights of 16 December 1966 contain such a limitation.

All regional human rights sources are based on the Universal Declaration of Human Rights of 10 December 1948 so no significant differences in the scope of guarantees from one region to another are assumed. However, the American Convention on Human Rights of 1969 explicitly states that taxation rights and obligations fall under the guarantee of the right to a fair trial. However, there is no similar wording in the ECHR. This discrepancy in the scope of rights between the US and European systems seems illogical²³³.

It looks even more illogical to exclude tax disputes from the regulation of Article 6 of the ECHR considering that the ECtHR indisputably extends the guarantees of Article 6 of the ECHR to criminal cases. P. Baker points out that the ECtHR's practice on the application of Article 6 of the ECHR includes criminal cases inseparably linked to an assessment of the correctness of taxation in general including the mode for calculation and payment of taxes²³⁴.

²³¹ Case 44759/98 *Ferrazzini v. Italy*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 12 July 2001. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>.

²³² Baker P. *Double Taxation Conventions and Human Rights* // P. Baker, C. Bobbett. *Tax Polymath: A Life in International Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2011. P. 67; Scala A. E. *The Taxpayer's Human Rights in the Examination of the European Court of Human Rights* // P. Pistone [and eds.] *Legal Remedies in European Tax Law*. Amsterdam: IBFD. 2009. P. 495; Flora M. G. *A New Vision on Exercising Taxing Powers and the Right to Fair Trial in Judicial Tax Procedures under Art. 6 ECHR* // G. Kofler [and eds.]. *Human Rights and Taxation in Europe and the World*. Amsterdam: IBFD. 2011. P. 411-422; Gregg M. *The Protection of Human Rights and the Right to a Fair Tax Trial in the Light of the Jussila Case* // *International Tax Review*. 2007. Vol. 35(11). P. 610–615.

²³³ Baker P. *The Decision in Ferrazzini: Time to Reconsider the Application of the European Convention on Human Rights to Tax Matters* // *International Tax Review*. 2001. Vol. 29. No. 11. P. 360-361; Guerra R. C., Dorigo S. *Taxpayer's Rights as Human Rights During Tax Procedures* // G. Kofler [and eds.]. *Human Rights and Taxation in Europe and the World*. Amsterdam: IBFD. 2011. P. 443.

²³⁴ Baker P. *The Decision in Ferrazzini: Time to Reconsider the Application of the European Convention on Human Rights to Tax Matters* // *International Tax Review*. 2001. Vol. 29. No. 11. P. 360-361.

Indeed, the ECtHR has subsequently repeatedly come to the opposite conclusion, confirming that Article 6 can apply to tax disputes²³⁵. However, the cases containing such a conclusion were not related with purely tax matters, tax matters constituted only part of the applicant's claim – for example, a claim for a tax refund based on the results of restitution applied when the transaction was declared invalid, a claim for compensation for illegal seizure of property by the tax authorities. This connection allowed the ECtHR to conclude that the resolution of the tax part of the claim is directly related to the civil rights and obligations of the applicant.

With regard to the extension of the ECHR to situations of double taxation, K. Perrou concludes that states have an obligation to ensure that guarantees of the right to a fair trial in international tax disputes are respected. The author draws this conclusion from Article 1 of Protocol No. 1 to the ECHR which expressly refers to the application of property protection guarantees to tax matters²³⁶. Indeed, the ECtHR has repeatedly pointed out that Article 1 of Protocol No. 1 is to be applied in cases where tax has not been paid in accordance with the provisions of tax law²³⁷.

However, in our view, Article 1 of Protocol No. 1 does not allow the conclusion that there is an obligation to extend the guarantees of Article 6 to international tax disputes. Article 1 of Protocol No. 1 regulates the protection of material law (property rights). N.N. Vorobieva notes that this Article also cover the procedural aspect²³⁸ but due to the practice of the ECtHR, it relates to the requirement of proportionality²³⁹ of limitation of property rights protection²⁴⁰. Under the procedural aspect of the proportionality requirement, the applicant must be able to challenge the fiscal measure before the competent public authority in an adversarial process²⁴¹. However, the assessment of specific procedural guarantees (access to court, impartiality and independence of

²³⁵ Case 25564/94 *Filippello v. Italy*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 15 May 1996; case 21319/93, 21449/93 and 21675/93 *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society et Yorkshire Building Society v. the United Kingdom*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 23 October 1997. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²³⁶ Perrou K. *Taxpayer Participation // Tax Treaty Dispute Resolution*. Amsterdam: IBFD. 2014. P. 133-138.

²³⁷ Case 13378/05 *Burden and Burden v. the United Kingdom*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 12 December 2006, case 38746/97 *Buffalo SRL v. Italy*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 3 July 2003; case 803/02 *Intersplav v. Ukraine* of 5 December 2006. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>.

²³⁸ Vorobyeva N. N. *Taxation and Property Rights: Positions of the European Court of Human Rights // International Justice*. 2013. No. 4. P. 32-39.

²³⁹ The proportionality requirement implies that the interference of a public entity with private property rights through various fiscal measures must be proportionate, i.e. there must be a balance between the public interest and the private interest and, accordingly, such interference must not be excessive, significantly undermining the financial position of the private entity.

²⁴⁰ Case 35533/04 *Mamidakis v. Greece*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 11 January 2007. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>.

²⁴¹ Case No. 13616/88 *Hentrich v. France*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 22 September 1994; case 9118/80 *AGOSI v. the United Kingdom*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 24 October 1986. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>.

the court, equality of arms, reasonable time of proceedings, etc.) is made under Article 6 of the ECHR²⁴².

Thus, a violation of Article 1 of Protocol No. 1 does not automatically entail a violation of Article 6 of the ECHR given that the rules in question have different subject matter.

In addition, the mere fact of double taxation can hardly be regarded as a violation of the right to protection of property. In the practice of the ECtHR there are cases including the position that excessive taxation incompatible with a person's financial situation is inadmissible, in particular in the case of retroactive application of tax law provisions introducing a new tax or increasing the tax rate or where the taxpayer has not been granted a transitional period to adapt to the new rules²⁴³. Taking this practice and the findings of foreign researchers into account, a violation of the right to property protection may arise when, in the absence of a double tax avoidance mechanism, the aggregate tax rate in both states would be excessive for the taxpayer²⁴⁴. Obviously, the cumulative rate cannot be 100%, as this would result in a total deprivation of the taxpayer's assets but unfortunately, there are no parameters for such "excessiveness" now.

According to the position of G. G. Maisto, it follows from the practice of the ECtHR that only those international tax disputes which involve the imposition of a criminal fine may fall under the regulation of Article 6 of the ECHR. In this case, according to the author's opinion, the mutual agreement procedure may be considered as a pre-trial stage of a criminal case and may be subject to the guarantees of Article 6 of the ECHR²⁴⁵. However, despite the ECtHR's position of the application of Article 6 of the ECHR to criminal tax cases there is no case law of the ECtHR to date containing the assessment of application of the guarantees of that rule in a mutual agreement procedure.

P. Baker states that the provisions of tax treaties, being an integral part of the domestic tax system of states, can be checked for compliance with the guarantees provided by the ECHR. In the author's opinion, there are no reasonable grounds for excluding tax treaties from ECHR regulation²⁴⁶. The researcher comes to this conclusion based on the practice of ECtHR related to

²⁴² Case No. 13616/88 *Hentrich v. France*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 22 September 1994; case 28856/95 *Jokela v. Finland*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 21 May 2002. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²⁴³ Case 72638/01 *Di Belmonte v. Italy*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 16 March 2010, case 66529/11 *N.K.M. v. Hungary*, ECtHR, judgement of 14 May 2013. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>.

²⁴⁴ Kokott J. *European Union - Taxpayers' Rights* // *European Taxation Journal*. Amsterdam: IBFD. 2020. Vol. 60. No. 1. P. 39.

²⁴⁵ Maisto G. *The Impact of the European Convention on Human Rights on Tax Procedures and Sanctions with Special Reference to Tax Treaties and the EU Arbitration Convention* // G. Kofler [and eds]. *Human Rights and Taxation in Europe and the World*. Amsterdam: IBFD. 2011. P. 376–387.

²⁴⁶ Baker P. *Double Taxation Conventions and Human Rights* // P. Baker, C. Bobbett. *Tax Polymath: A Life in International Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2011. P. 64.

the double taxation matters. Let us examine in more detail the cases underlying the author's position.

In *Hanzmann v. Austria* a salary of civil servant was taxed in Austria (at his duty station). At the same time, since he was a resident of another state (Germany) he could not apply the tax relief. He complained to the ECtHR of a violation of Article 14 of the ECHR (non-discrimination) and Article 1 of Protocol No. 1 (protection of property rights). The ECtHR noted the broad discretion of states in the field of taxation and regarded the denial of tax benefits to non-residents as a matter of Austrian discretion²⁴⁷.

In *H. v. Sweden* a Swedish resident failed to declare income from employment in Germany. As a result, he was charged with additional tax, interests and penalties in Sweden. He appealed against the decision of the tax authorities. There are oral hearings in the first instance, but the taxpayer was not heard in subsequent instances in the domestic court. He appealed against the courts' refusal to hold oral hearings and the refusal to take the tax treaty between Sweden and Germany into account when deciding the tax dispute. The ECtHR rejected the case on the basis that the ECtHR had no jurisdiction to assess the domestic courts' decision regarding application of the tax treaty²⁴⁸.

In *F.S. v. Germany* the applicant challenged a violation of Article 8 of the ECHR (right to respect for private and family life) resulting from the exchange of information between the German and Dutch tax authorities under the EU Directive concerning mutual assistance (a similar provision is found in the OECD and UN Model Tax Conventions). The ECtHR pointed out that the exchange of information violated Article 8 of the ECHR but such a violation was justified because the measures in question were taken in the interests of the economic well-being of the country and were necessary in a democratic society. The ECtHR noted the trend towards strengthening international cooperation in administration and concluded that there were sufficient reasons for adopting the EU Directive²⁴⁹.

The practice of the ECtHR allows us to come to the following conclusions regarding the possibility of extending the guarantees of Article 6 of the ECHR to international tax disputes.

First, the practice of non-criminal tax disputes, where the position of the ECtHR was expressed on the merits of the case, refers to mixed cases. The wording of the ECtHR's decisions on cross-border tax disputes covering purely tax issues is very cautious. Nevertheless, as P. Baker

²⁴⁷ Case 12560/86 *Hanzmann v. Austria*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 16 March 1989. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²⁴⁸ Case 12670/87 *H v. Sweden*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 12 May 1998. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²⁴⁹ Case 30128/96 *F.S. v. Germany*. Strasbourg: ECtHR judgement of 27 November 1996. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

argues, these examples show that disputes under the tax treaties can be subject to the ECtHR. Moreover, tax treaty provisions should not automatically be regarded as complying with human rights standards²⁵⁰.

Second, the guarantees of Article 6 of the ECHR are considered to be complied with Article 6 of the ECHR if the applicant has the opportunity to apply to an independent and impartial court at any stage of the dispute resolution²⁵¹. Accordingly, it is not necessary that guarantees be implemented at all stages of dispute resolution. In this sense, the mutual agreement procedure is an alternative or additional mechanism to litigation in the contracting states, therefore, formally, only the stage of resolving a cross-border dispute by a national court falls under Article 6 of the ECHR. Thus, as long as the taxpayer whose rights have been violated has the opportunity to apply to the court of any (or both) of the contracting states, there are formally no grounds for a violation of Article 6 of the ECHR.

Third, the parties to the dispute in the mutual agreement procedure and arbitration are the states parties to the tax treaty, the taxpayer is deprived of procedural status, therefore, formally, the taxpayer cannot refer to Article 6 of the ECHR in case of non-compliance with guarantees when resolving the dispute based on the tax treaty.

Thus, the ECtHR is guided by a formal approach and proceeds from the fact that purely tax disputes are not covered by the wording of Article 6 of the ECHR on the “civil rights and obligations” disputes, despite the material consequences for the taxpayer. With this in mind, the extension of the guarantees of Article 6 of the ECHR to international tax disputes can be seen, rather, not as a formal requirement based on the provisions of the ECHR, but as a way to increase the efficiency international tax disputes resolution²⁵². This statement may be supported by the following.

Foreign researchers note that the global trend among states to ignore the creation of an effective mechanism for protecting the taxpayers’ rights in cross-border situations contradicts the parallel development of measures aimed at prevention of tax evasion leading to an increase in the number of disputes at the national level (BEPS Project, OECD Multilateral Tax Convention). As a result, different positions of courts in different jurisdictions have the potential to undermine legal certainty and the proper functioning of cross-border economic and social relations²⁵³. Foreign

²⁵⁰ Baker P. Double Taxation Conventions and Human Rights // P. Baker, C. Bobbett. *Tax Polymath: A Life in International Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2011. P. 67.

²⁵¹ Case 77617/01 *Mikheyev v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 26 January 2006; case 59261/00 *Menesheva v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 9 March 2006. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>.

²⁵² Polenchuk M. D. Taxpayer Protection Standard in International Tax Disputes // *Law Enforcement Review*. 2022. Vol. 6, No. 2. P. 112. DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(2).106-119.

²⁵³ Baker P. Observatory on the Protection of Taxpayers’ Rights // *The IBFD Yearbook on Taxpayers’ Rights*. 2020. P. 16.

researchers propose to develop a global standard for the effective protection of taxpayers' rights for the purposes of elimination the existing gap in the legal regulation of guarantees for the protection of taxpayers' rights in tax disputes²⁵⁴. Pasquale Pistone notes that the case law of the ECtHR and the EU Court of Justice is the cornerstone of effective protection of the taxpayers' procedural rights and can be used as the basis for the development of a global standard for protecting the taxpayers' rights²⁵⁵.

The International Bureau of Fiscal Documentation annually organizes the project for review the practice of states in the field of protecting the taxpayers' rights. From the report reflecting the results of the project for 2020 follows that the states are cautiously, but starting to take steps towards strengthening the protection of taxpayers' rights in the mutual agreement procedure. In particular, 12% (23% in 2019²⁵⁶) of the surveyed jurisdictions indicated that taxpayers were granted the right to access notifications exchanged between competent authorities under the mutual agreement procedure (Czech Republic, Denmark, Mexico, Panama, Sweden and Venezuela). Greece, Mauritius and Russia have indicated that they are ready to follow the practice of giving taxpayers the right to be heard in the mutual agreement procedure and the right to be notified of the progress of the mutual agreement procedure²⁵⁷.

Along with this, the report notes a positive trend in the judicial practice of individual states. Thus, the Belgian court in the decision on the case No. 247.694 X. v. Belgium of 2 June 2020 found that the refusal to provide the taxpayer with access to documents in the mutual agreement procedure conducted under the tax treaty between Belgium and the United Kingdom violates Article 32 of the Belgian Constitution.

In addition, it should be noted that at the level of supranational regulation, the EU Directive firstly expressly provides that the mechanisms for tax disputes resolution are based on the right of

²⁵⁴ The idea of developing a global standard for taxpayer protection is not new: Taxpayers' Rights and Obligations: A Survey of the Legal Situation in the OECD Countries. Committee on Fiscal Affairs Working Party No. 8. Paris: OECD, Washington, D.C: OECD Publications and Information Center Distributor. 1990., Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note. OECD. 2003. URL.: https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf; Cockfield A. Protecting Taxpayer Privacy Rights under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights // Univ. Brit. Col. L. Rev. 2. 2020. No. 42. P. 420–471; McCracken S. K. Going, Going, Gone...Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the Exchange-of-Information Age // 50 Canadian Tax Journal 6. 2020. P. 1902; Bentley D. Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation, // Series on International Taxation. No. 31. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. 2007. P. 249; Pistone P., Baker P. General Report, in The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights // IFA Cahiers Vol. 100B. 2015. P. 21; Cadesky M., Hayes I., Russell D., Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charter Amsterdam: IBFD. 2016. P. 126..

²⁵⁵ Kokott J., Pistone P., Miller R. Public International Law and Tax Law: Taxpayers' Rights // The International Law Association's Project on International Tax Law – Phase 1. 2020. Kyoto. Section VI Procedural Rights. P. 19.

²⁵⁶ Argentina, Brazil, China, Cyprus, Germany, Slovenia, South Africa were also included in 2019

²⁵⁷ Baker P. Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights // The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights. 2020. P. 128-129.

the taxpayer to a fair trial established by Article 47 of the Charter of Fundamental Rights of the European Union²⁵⁸.

It is also important that the provision of judicial protection at the national level in the context of international tax disputes can hardly be considered as an effective remedy. The right to an effective remedy is established in Article 13 of the ECHR and contributes to the purpose of Article 6 of the ECHR. In the literature, such right usually refers to ancillary rights that enhance fundamental rights and freedoms²⁵⁹. The ECtHR has repeatedly pointed out in its decisions that the “effectiveness” of a remedy is to be understood as preventing the alleged violation or maintaining the disputed state of affairs or providing adequate compensation for any violation that has already occurred²⁶⁰. However, if one of the remedies individually does not satisfy the requirements of Article 13 of the ECHR, the rest of remedies provided by domestic legislation may meet them²⁶¹.

Foreign researchers repeatedly expressed the position that the resolution of an international tax dispute by a national court is not an effective remedy, since national courts are obliged to follow the norms of national law but are not obliged to ensure that the provisions of national legislation comply with the provisions of international law. As the researchers note, if the national court makes a decision that will be in conflict with the international obligations of the state, the question of the legal force of such a decision will depend on the concept of the relationship between international and national law which the state follows, i.e. monistic²⁶² or dualistic²⁶³)²⁶⁴. At the same time, at the international level, the only way for a contracting state to respond to the bad faith

²⁵⁸ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union // Official Journal of the European Union № 265. 14.10.2017. P. 2

²⁵⁹ Kovler A. I. The European Convention: Problems of Interpretation and Implementation: Monograph. Moscow: IISP. 2019. P. 223-242.

²⁶⁰ Case 47940/99 Balogh v. Hungary. Strasbourg: ECtHR. Judgement of 20 July 2004; case 30210/96 Kudla v. Poland. Strasbourg: ECtHR. judgement of 26 October 2000; case 21071/05 Wasserman v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 10 April 2008. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>.

²⁶¹ Case 39483/05 и 40527/10 Liseyitseva and Maslov v. Russia. Strasbourg: ECtHR. Judgement of 9 October 2014; case 59498/00 Burdov v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 7 May 2002; case 57950/00 Isayeva v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 24 February 2005; case 15339/02, 21166/02, 20058/02, 11673/02, 15343/02 Budayeva and others v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 20 March 2008; case 5108/02 Khatsiyeva and others v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 17 January 2008; case 57941/00, №58699/00 и №60403/00 Musayev and others v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 26 July 2007; case 40464/02 Akhmadova and Sadulayeva v. Russia. Strasbourg: ECtHR. Judgement of 10 May 2007. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>.

²⁶² "The monist conception gives priority to one of these systems (international or national)". - See Kartashnik V. A. Human Rights in International and Domestic Law / V.A. Kartashnik. Moscow: IG&P RAS. 1995. P. 5- 6.

²⁶³ "The dualist conception sees international law and domestic (national) law as different but related systems" – See Kartashnik V. A. Human Rights in International and Domestic Law / V.A. Kartashnik. Moscow: IG&P RAS. 1995. P. 5- 6.

²⁶⁴ Lowell C. H., Briger P. L. Adequacy of International Dispute Resolution Mechanisms // George Mason Law Review. 2001-2002. Vol. 10. P. 725; Martin P. Courts and Tax Treaties in Civil Law Countries // Courts and Tax Treaty Law. Amsterdam: IBFD. 2007. P. 81; Oliver J. D. Treaty Override and the Construction of Consolidated Legislation – Case Comment // British Tax Review. 2001. P. 227; Raad K. International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application // International Tax Review. 2001. Vol. 29. No. 6/7. P. 213.

behavior of another contracting state is to terminate the international tax treaty in accordance with Article 31 of the OECD Model Tax Convention.

K. Perrou points out that an obstacle to the effectiveness of an international tax dispute resolution in a national court unilaterally (without the participation of another state) is also the risk of non-execution of a decision of a national court of one state on the territory of another state²⁶⁵. Indeed, as a rule, the execution of a decision of a court of a foreign state on tax issues is in conflict with public policy²⁶⁶.

This conclusion is also supported in Russian judicial practice. Thus, the Ruling of the Supreme Court of the Russian Federation No. 305-ES16-13303 dated 1 February 2017 provides: "By virtue of the principle of sovereign equality of states, assistance from the judiciary of one state in the formation of the financial basis (budget) of the sovereign power of another state can be carried out only if the states expressed the will for such interaction", as well as "The execution of a decision of a foreign court violating the norms on the jurisdictional immunity of the Russian Federation and the fiscal immunity of its property is contrary to the public policy of the Russian Federation"²⁶⁷. Accordingly, the national court of one state cannot unilaterally decide on tax consequences affecting the jurisdiction of another state. As noted above, such a practice, when a court decision cannot be enforced, is not recognized by the ECtHR as consistent with the guarantees of Article 6 of the ECHR²⁶⁸.

Finally, foreign doctrine expresses concerns about failure to comply with the impartiality requirement by national courts when they consider cross-border disputes involving tax non-residents. Should this risk materializes, Article 6 of the ECHR will be also violated²⁶⁹.

If the taxpayer applies to the courts of both contracting states, it is obvious that this may lead to opposite decisions on one issue²⁷⁰. As a result double taxation may not be eliminated which cannot be considered as an effective remedy. In addition, K. Perrou points out that the length of proceedings carried out in the courts of both states is incompatible with the guarantees of Article

²⁶⁵ Perrou K. *Taxpayer Participation // Tax Treaty Dispute Resolution*. Amsterdam: IBFD. 2014. P. 142-145.

²⁶⁶ Borm-Reid M. *Recognition and Enforcement of Foreign Judgments // International and Comparative Law Quarterly*. 1954. Vol. 3. P. 80; Shostrand E., Uletova G. D. *Recognition and Enforcement of Foreign Judgements by Russian Courts and Russian Judgments by Courts of England and Wales: Problems and Trends // Modern Law*. 2015. No. 8. P. 125 - 130.

²⁶⁷ Cited in *Review of Judicial Practice No. 2 (2017)*, adopted by the Presidium of the Supreme Court on 26 April 2017 (para. 29).

²⁶⁸ Case 18357/9 *Hornsby v. Greece*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 19 March 1997; case 59498/00 *Burdov v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 7 May 2002. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>.

²⁶⁹ Park W. W., Tillinghast D. R. *Income Tax Treaty Arbitration // Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers*. 2004. P. 71; Altman Z. D. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD. 2005. P. 285.

²⁷⁰ OECD Report on Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes (30 January 2007); OECD Commentary on Article 25 of the OECD Model Tax Convention // *Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version*. OECD Publ. URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.

6 of the ECHR. Furthermore, the high costs and language barriers can be considered as factors hindering the effectiveness of the trial²⁷¹.

Thus, only an international dispute resolution mechanism - the mutual agreement procedure - can meet the effectiveness requirement. This means that this procedure must ensure that the guarantees of Article 6 of the ECHR are respected.

Furthermore, the fact that Article 6 of the ECHR grants the right to an independent and impartial tribunal does not prevent the extension of these guarantees to a mutual agreement procedure conducted by the competent authorities of the contracting states (usually the finance ministries). Of course, formally it is an administrative body, not a court. Nevertheless, in fact the decision made by the competent authorities in the mutual agreement procedure (in case of reaching an agreement) is final and becomes binding. Arbitration does not perform the function of an appeal. Arbitration resolves only those issues that have not been resolved in the mutual agreement procedure.

The author supposes that the functions of the competent authorities can be considered as comparable with the jurisdictional (judicial) function performed by the court²⁷². This conclusion is confirmed by the practice of the ECtHR according to which the administrative body making the final decision on the case actually implements the jurisdictional (judicial) function. This means that such an administrative body can be considered as a "court" in the meaning of Article 6 of the ECHR if it resolves issues covered by its competence on the grounds of law and in the procedure carried out in the prescribed manner if it meets a number of additional requirements such as independence and impartiality²⁷³.

The impartiality and independence of the competent authorities involved in the mutual agreement procedure should be ensured at the level of national legislation. The OECD recommends states to provide in the domestic legislation measures ensuring the independence of the competent authorities from the tax authorities involved in the tax audit of the taxpayer²⁷⁴.

Therefore, the standard for protecting the right to a fair trial established in Article 6 of the ECHR can be the basis for developing a standard for protecting the rights of taxpayers in international tax disputes resolution.

²⁷¹ Perrou K. *Taxpayer Participation // Tax Treaty Dispute Resolution*. Amsterdam: IBFD. 2014. P. 150-159.

²⁷² Polenchuk M. D. *Taxpayer Protection Standard in International Tax Disputes // Law Enforcement Review*. 2022. Vol. 6, No. 2. P. 115. DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(2).106-119.

²⁷³ Case 10328/83 *Belilos v. Switzerland*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 29 April 1988; case 8790/79 *Sramek v. Austria*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 22 October 1984; case 30003/0 *Stojakovic v. Austria*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 9 November 2006. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

²⁷⁴ Best Practice No. 23 // OECD *The Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)*. URL: <https://www.oecd.org/tax/dispute/manualoneffectivemutualagreementproceduresmemap.htm>

§2. Taxpayer protection guarantees in the mutual agreement procedure under the OECD Multilateral Tax Convention

OECD statistics show that the number of cases submitted to mediation but not resolved in the reviewed period has recently almost tripled from 2,352 cases at the end of 2006 to 6,041 cases at the end of 2020²⁷⁵. Due to OECD measures to limit tax base erosion the number of disputes is expected to increase. Consequently, there is a demand to improve the mutual agreement procedure²⁷⁶. The drafters of the BEPS Project have supplemented it with Action 14 aimed at improvement of the existing dispute resolution system. The OECD Multilateral Tax Convention was an instrument to harmonise and accelerate the implementation of the BEPS Project. The respective amendments to OECD Model Tax Convention were made in 2017.

Article 25 of the OECD Model Tax Convention of 2017 reflects the requirements of the minimum standard of the BEPS Project in relation to the mutual agreement procedure. The OECD Multilateral Tax Convention contains also alternative provisions leaving the choice of one or the other option to the state. In addition, since arbitration provisions are optional under the BEPS Project Article 25 of the OECD Model Tax Convention has not been amended in this part.

The main change in the mode for initiating a mutual agreement procedure was the right of the taxpayer to submit an application for such a procedure to the competent authority of either of the contracting states within three years from the notification of the action resulting in taxation not in accordance with the treaty provisions. Researchers note that this provision ensures that all interested parties are duly informed of the dispute preventing the competent authorities from delaying the dispute resolution²⁷⁷.

According to the Commentary to Article 25 of the OECD Model Tax Convention this provision is intended to ensure that the decision as to whether a case should proceed to the mutual agreement procedure is open to consideration by both competent authorities and does not preclude a person from presenting his case to the competent authorities of both contracting states at the same time²⁷⁸. However, the Commentary does not provide guidance if the competent authorities disagree on the issue of initiating a mutual agreement procedure. The literature suggests that the

²⁷⁵ OECD, MAP Statistics (2016), URL: <http://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>. OECD, MAP Statistics (2020), URL: <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2020-per-jurisdiction-transfer-pricing.htm>

²⁷⁶ Govind S. P., Turcan L. The Changing Contours of Dispute Resolution in the International Tax World: Comparing the OECD Multilateral Instrument and the Proposed EU Arbitration Directive // *Bulletin for International Taxation*. 2017. Vol. 71. No. 3/4. P. 1-11; Govind S. P., Turcan L. Cross-Border Tax Dispute Resolution in the 21st Century: A Comparative Study of Existing Bilateral and Multilateral Remedies // *Finance and Capital Markets (formerly Derivatives & Financial Instruments)*. 2017. Vol. 19. No. 5. P. 1-34.

²⁷⁷ Pistone P. The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union // *European Tax Law*. Amsterdam: Wolters Kluwer. 2018. P. 353

²⁷⁸ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 434. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

OECD assumes that the competent authorities should agree on a common view on the assessment of the justification of the application and if no agreement is reached, the taxpayer loses the right to access the mutual agreement procedure²⁷⁹.

Under Article 19(1)(b) and 19(11) of the OECD Multilateral Tax Convention, a state has the right to choose the term when the case may be referred to arbitration if negotiations of competent authorities were ineffective (2 years, as provided by Article 25 of the OECD Model Tax Convention or 3 years similar to Article 25 (Option "B") of the UN Model Tax Convention). Researchers assume that extending the negotiations period to three years is a "preventive" measure aimed at increasing the efficiency of the procedure so that the competent authorities seek to resolve the case without proceeding to arbitration²⁸⁰.

However extending the deadline of the case review can hardly increase the efficiency of the dispute resolution. The literature suggests that extending the deadline of negotiations should not reduce the number of cases submitted to arbitration since the key reason for the delay is the lack of competence of state representatives. Current OECD measures such as the Guide to Mediation, trainings and partnership projects are insufficient²⁸¹ as they focus on long term results but the complexity and number of international tax disputes is growing now so in the future a third party, for example an expert, mediator or arbitrator, should be involved to the dispute resolution²⁸².

The open question is the deadline of the negotiations and the grounds for suspending this term in if a state has refused to apply the arbitration clause because only article 19 of the OECD Multilateral Tax Convention relating to arbitration provides for such a term.

According to the guarantees of the right to a fair trial under Articles 6 and 13 of the ECHR the advantage of negotiations is the binding nature of the agreement reached by the competent authorities notwithstanding any time limits in the domestic law of the contracting states²⁸³. Nevertheless, foreign researchers note that this procedure does not meet the requirement of effectiveness since there is no obligation of the competent authorities to resolve the dispute and come to an agreement²⁸⁴. The OECD Multilateral Tax Convention does not address this shortcoming.

²⁷⁹ Mooij H. MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 410.

²⁸⁰ Owens J. Mandatory Tax Arbitration: The Next Frontier Issue // International Tax Review. No. 46. Issue 8. 2018. P. 610–619

²⁸¹ OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS // Progress Report July 2017–June 2018. URL <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2017-june-2018.pdf>

²⁸² Mooij H. MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. Amsterdam: IBFD, 2020. P. 276

²⁸³ Perrou K. Taxpayer Participation // Tax Treaty Dispute Resolution. Amsterdam: IBFD. 2014. P. 165; Zuger M. Settlement of Disputes in Tax Treaty Law – General Report. // Settlement of Disputes in Tax Treaty Law. Alphen aan den Rijn: Kluwer: Kluwer Law International. 2003. P. 23

²⁸⁴ Ruiter M. Supplementary Dispute Resolution // European Taxation No. 48(9). 2008. P. 493.

The taxpayer's participation in the negotiations procedure still limited to filing an application for a mutual agreement procedure, providing information and documents at the request of the competent authorities and presenting its position and arguments in the dispute at the request of the competent authorities²⁸⁵. However, the taxpayer is not granted rights ensuring his direct and active participation in the dispute resolution and the competent authorities have no corresponding obligations²⁸⁶.

The main initiative of the OECD was to supplement the negotiations procedure with mandatory arbitration creating a clear advantage for the taxpayer by ensuring that a final decision on the dispute is reached within a reasonable period. This proposal of the BEPS Project was incorporated into the OECD Multilateral Tax Convention as a recommendation after much discussion and the final BEPS Project removes the mandatory arbitration clause from the minimum standard that has been criticised by the business community²⁸⁷. The literature specifies that the decision by the drafters of the BEPS Project was a compromise because, on the one hand, there is a need for greater protection of taxpayers' rights in dispute resolution and for making the mutual agreement procedure more attractive but, on the other hand, many states are against arbitration for fear of violating sovereignty²⁸⁸.

Currently only 31²⁸⁹ of the 96²⁹⁰ signatories to the OECD Multilateral Tax Convention have agreed to arbitration. It is noteworthy that a number of states that have not previously used arbitration under bilateral tax treaties have chosen to accept the arbitration clause under the OECD Multilateral Tax Convention (e.g. Fiji, Mauritius and Singapore). However, most of the states that have agreed to arbitration are developed economies. Developing countries have rejected such an

²⁸⁵ Best Practice No. 5, 13, 14 of the MEMAP. URL: <http://www.memap.me/>

²⁸⁶ Paragraph 3.7 of the MEMAP: "it is appropriate that the competent authorities debrief, usually informally and in summary, the taxpayer after each substantial MAP discussion and also at the conclusion of a file". URL: <https://www.oecd.org/ctp/dispute/manualoneffectivemutualagreementprocedures-index.htm>

²⁸⁷ Comments of Business Industry Advisory Committee (BIAC) at 41 of the OECD, Comments Received on Public Discussion Draft, BEPS Action 14: Make Dispute Resolution Mechanisms More Effective (19 Jan. 2015), URL: <http://www.oecd.org/ctp/dispute/public-comments-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective>.

²⁸⁸ Mooij H. MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. Amsterdam: IBFD, 2020. P. 277

²⁸⁹ Andorra, Australia, Austria, Barbados, Belgium, Canada, Curaçao, Denmark, Fiji, Finland, France, Germany, Greece, Hungary, Ireland, Italy, Japan, Liechtenstein, Luxembourg, Malta, Mauritius, Netherlands, New Zealand, Papua New Guinea, Portugal, Singapore, Slovenia, Spain, Sweden, Switzerland, United Kingdom

²⁹⁰ Algeria, Eswatini, Lebanon and Thailand are planning to sign the OECD Multilateral Tax Convention. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

initiative for the following reasons: (1) fiscal sovereignty does not allow an independent arbitrator to resolve tax issues²⁹¹, (2) the uncertainty that can result from arbitration²⁹², (3) the high costs²⁹³.

Arbitration under the OECD Multilateral Tax Convention is a flexible tool. The parties can choose the arbitration type: the "baseball" arbitration (the arbitrator is passive taking one of the positions proposed by the parties to the dispute), the independent opinion type (the arbitrator makes his own decision, independent of the parties based on the case materials) or another such as the "unlimited reservations" type.

Use of the "baseball" arbitration type in the UN Model Tax Convention of 2010 and inclusion of this type in the OECD Model Tax Convention only in 2017²⁹⁴ indicates that this type is less costly, quicker and easier to apply than the independent opinion type²⁹⁵. As a rule, the OECD Multilateral Tax Convention proposes a "baseball" arbitration type and contracting states can choose other type by rejecting the one initially proposed²⁹⁶. This could potentially lead to a conflict of the parties resulting in the rejection of the arbitration clause²⁹⁷.

Unlike the arbitration clause in the OECD Model Tax Convention arbitration in the OECD Multilateral Tax Convention is more detailed in terms of access to arbitration, communication of the request, procedural timelines, appointment of arbitrators, allocation of costs, rules on independence of arbitrators, transparency and confidentiality of the procedure²⁹⁸.

However, foreign researchers note the OECD Multilateral Tax Convention does not set out general rules that apply by default such as the minimum amount of information from competent authorities required to consider a case, the time limit for submission of proposals for resolving the case, the requirements for documents and the position on the case²⁹⁹. Accordingly, the goal of

²⁹¹ Brown P. A. Enhancing the Mutual Agreement Procedure by Adopting Appropriate Arbitration Provisions // M. Lang [and eds]. *International Arbitration in Tax Matters*. Amsterdam: IBFD. 2016. P. 85–109; Bravo N. Implementing Key BEPS Actions: Where Do We Stand? // *International Tax Review*. 2017. No. 45(12). P. 862.

²⁹² Brown P. A. Enhancing the Mutual Agreement Procedure by Adopting Appropriate Arbitration Provisions // M. Lang [and eds]. *International Arbitration in Tax Matters*. Amsterdam: IBFD. 2016. P. 85–109; Bravo N. Implementing Key BEPS Actions: Where Do We Stand? // *International Tax Review*. 2017. No. 45(12). P. 862.

²⁹³ UN, Secretariat Paper on Alternative Dispute Resolution in Taxation, UN document E/C.18/2015/CRP.8, 26 (8 Oct. 2015). URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/11STM_CRP8_DisputeResolution.pdf

²⁹⁴ Annex, OECD Model Commentary on Art. 25 (2017) // *Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version*. OECD Publ. URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

²⁹⁵ UN Model Convention (2017): Commentary on Art. 25(5), Alternative B (Sample Mutual Agreement on Arbitration) // *UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. New York: UN Publishing. 2017. P. 586.

²⁹⁶ This is in contrast to the OECD Sample Mutual Agreement on Arbitration, which by default applied an independent opinion model of arbitration

²⁹⁷ Govind S. P., Turcan L. Cross-Border Tax Dispute Resolution in the 21st Century: A Comparative Study of Existing Bilateral and Multilateral Remedies 19 // *Finance and Capital Markets 5*. Journal Articles & Papers IBFD. 2017. P. 1-34.

²⁹⁸ Govind S. P., Turcan L., The Changing Contours of Dispute Resolution in the International Tax World: Comparing the OECD Multilateral Instrument and the Proposed EU Arbitration Directive // *Bulletin for International Taxation*. 2017. Vol. 71. No. 3/4. P. 1–11

²⁹⁹ Mooij H. MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes // *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 276

effective dispute resolution can be achieved if parties can agree the procedural rules of arbitration during negotiations under the OECD Multilateral Tax Convention. Otherwise, it will be necessary to agree these rules on a case-by-case basis.

The OECD Multilateral Tax Convention leaves room for states to make reservations about arbitration. In practice, this may mean that states may choose to limit the subject matter of disputes to arbitration. For example, Australia³⁰⁰ and Austria³⁰¹ have made such a reservation by excluding from arbitration issues relating to the application of general anti-avoidance rules under domestic law. Canada has done the same excluding issues of determination of an individual's tax status, permanent establishment, business profits and royalties, relations between associated enterprises³⁰².

The benefits of the OECD Multilateral Tax Convention include the requirements of independence and impartiality to appointment of arbitrators. Article 20 of the convention continues the approach to the formation of an arbitration panel set out in the OECD sample mutual agreement on arbitration whereby each competent authority shall appoint one panel member and the members so appointed shall appoint the chair of the arbitration panel who shall not be a national or resident of any of either contracting jurisdiction.³⁰³ Moreover, Article 20(2)(c) of the OECD Multilateral Convention imposes the additional requirement that "each member appointed to the arbitration panel must be impartial and independent of the competent authorities, tax administrations, and ministries of finance of the contracting jurisdictions and of all persons directly affected by the case (as well as their advisors) at the time of accepting an appointment, maintain his or her impartiality and independence throughout the proceedings, and avoid any conduct for a reasonable period of time thereafter which may damage the appearance of impartiality and independence of the arbitrators with respect to the proceedings".

In addition, arbitration under the OECD Multilateral Tax Convention guarantees a final decision on the dispute binding on the competent authorities within a set time limit³⁰⁴. However, the fundamental issue of the taxpayer's direct participation in arbitration remains unresolved under the convention, unlike the recommendations in the OECD Sample Mutual Agreement on

³⁰⁰ Australia's Arbitration Profile. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-arbitration-profile-australia.pdf>

³⁰¹ Austria's Arbitration Profile. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-arbitration-profile-austria.pdf>

³⁰² Canada's Arbitration Profile. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-arbitration-profile-canada.pdf>

³⁰³ OECD Sample Mutual Agreement on Arbitration. P. 1230–1231 // Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. OECD Publ. URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

³⁰⁴ Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting OECD Publishing, Paris. 2016. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

Arbitration considering that the taxpayer is a witness in arbitration of the independent opinion model and can give evidence in writing and orally at the discretion of the competent authorities³⁰⁵.

According to foreign researchers, the logic of the OECD aimed at possibility of the taxpayer to provide all the information at an earlier stage as part of the negotiations so there is nothing substantive to add in the arbitration³⁰⁶. However, we should agree that the participation of the taxpayer as a witness in the arbitration would help the arbitrators to better understand the circumstances of the case since the taxpayer in this case will be independent of the opinion of the competent authorities acting as an "amicus curiae" to the arbitrators³⁰⁷.

The OECD sample mutual agreement on arbitration does not contain provisions providing for the participation of the taxpayer in the "baseball" arbitration. This appears to be because in this type the arbitrators only choose between the positions of the competent authorities. Therefore, if the taxpayer's position does not coincide with any of the positions proposed by the competent authorities the arbitrator would not be able to choose the taxpayer's position.

In our opinion, even in a "baseball" arbitration the participation of the taxpayer is necessary. The final positions of the competent authorities submitted to arbitration may be substantially altered from those submitted at the negotiations stage. In such a case, the taxpayer should have the opportunity to review the amended positions of the competent authorities and state the final position. Although the taxpayer's position is not legally binding on the arbitrators, it may have an impact on the assessment of the positions of the competent authorities. The taxpayer may provide additional information, new arguments supporting one of the proposals of the competent authorities.

In this regard, arbitration under the OECD Multilateral Tax Convention is still only part of a mutual agreement procedure rather than an independent dispute resolution mechanism implying the limited scope of the taxpayer's rights in the dispute resolution procedure depending on the discretion of the competent authorities³⁰⁸.

Perhaps the rights of taxpayers in the dispute resolution procedure will be stipulated by the contracting states when agreeing on the rules for arbitration. The first Memoranda of Understanding on the Mode of Application on the Implementation of Part VI of the OECD

³⁰⁵ OECD Sample Mutual Agreement on Arbitration, art. 5(2) // Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. OECD Publ. URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

³⁰⁶ Commentary on Article 25. Paragraph 40(c) // Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. OECD Publ. 2017. P. 1179. C (25)-I. URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>; Mooij H. MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution. 2020. P. 411

³⁰⁷ Mooij H. MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution. 2020. P. 412

³⁰⁸ This observation has been made in relation to Article 25(5) of the OECD Model Tax Convention, in particular in Ault H., Sasseville J. 2008 OECD Model: The New Arbitration Provision // Bulletin for International Taxation. No. 5(63). Journals IBFD. 2009. P. 210

Multilateral Tax Convention have been concluded between Australia and Belgium³⁰⁹ and between Australia and the UK³¹⁰. The Memoranda provide for "baseball arbitration"³¹¹ whereby the taxpayer may submit his position to the arbitrators on his own in writing through the competent authorities³¹². Unlike arbitration type of independent opinion³¹³ the taxpayer has no right to an oral hearing and cannot be present at the hearing even with the consent of the competent authorities.

The memoranda also provide the right of the taxpayer to request the highest ranking official of the Centre for Tax Policy and Administration of the OECD to appoint arbitrators if they have not been appointed in due time by the competent authorities³¹⁴. However, this right of the taxpayer does not equal to the appointment of arbitrators. In this case, the taxpayer's participation is only intended to avoid delaying the formation of arbitrators' panel.

In the foreign literature, there is currently no clear consensus on whether one of the arbitrators should be appointed by the taxpayer in order for the taxpayer to have a sufficient level of protection. According to K. Perrou the right to a fair trial requires that the taxpayer should have the status of a party to the arbitration so the rights of the taxpayer and the rights of the competent authorities should be equal³¹⁵. W.W. Park and D.R. Tillinghast, on the other hand, assume that the taxpayer has a sufficient level of protection even if he does not directly appoint an arbitrator since his interests are the same as those of one of the contracting states and the chair can protect any taxpayer interest different from that of the contracting states (if any)³¹⁶. We suppose that the lack of taxpayer's right to appoint arbitrators can be compensated by a guarantee of independence and impartiality of the arbitrators.

Therefore, the taxpayer has a set of rights in the dispute resolution procedure in arbitration but he still has only an auxiliary role. The lack of a right of the taxpayer to appear in arbitration and present his position irrespective of the discretion of the competent authorities is a significant omission of the OECD Multilateral Tax Convention. Under the ECtHR practice, such rights should

³⁰⁹ Memorandum of Understanding on the Mode of Application on the Implementation of Part VI of the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting between the competent authorities of Australia and the Kingdom of Belgium. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=MOU/Belgium&PiT=99991231235958>

³¹⁰ Memorandum of Understanding on the Mode of Application on the Implementation of Part VI of the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting between the competent authorities of Australia and the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland. URL: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=MOU/UK&PiT=99991231235958>

³¹¹ Section 5 of Memoranda

³¹² Section 5.8(c) of Memoranda

³¹³ OECD Sample Agreement // Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. OECD Publ. URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

³¹⁴ Section 4.1(b) of Memoranda

³¹⁵ Perrou K. Taxpayer Participation // Tax Treaty Dispute Resolution. Amsterdam: IBFD. Vol. 28. 2014. P. 181.

³¹⁶ Park W. W., Tillinghast D. R. Income Tax Treaty Arbitration // Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers. 2004. P. 31–32

not depend on the discretion of the competent authorities but should be granted to the taxpayer directly³¹⁷.

Applying the taxpayer protection standard under Article 6 of the ECHR to the international tax dispute resolution in the mutual agreement procedure in accordance with the OECD Multilateral Tax Convention leads to the following conclusions:

- *Right of access to justice*: a taxpayer's access to a mutual agreement procedure is subject to the discretion of the competent authorities. The possibility for a taxpayer to simultaneously submit an application to initiate a mutual agreement procedure to the competent authorities of both contracting states potentially ensures mutual control of the competent authorities in examining the taxpayer's application but the lack of regulation in case of disagreement of the competent authorities creates a risk of denying the taxpayer access to the mutual agreement procedure.

- *Right to a tribunal established by law*: procedural rules for negotiations are not regulated in the convention. They are subject to agreement between the competent authorities. Procedural rules on arbitration are also subject to agreement between the competent authorities but the OECD Multilateral Tax Convention defines a number of procedural provisions applying by default unless the competent authorities agree otherwise (e.g. type of arbitration procedure, legal effect of the arbitral award).

- *Right to an independent and impartial tribunal*: guarantees of independence and impartiality are only established in arbitration, there are no similar guarantees in negotiations.

- *Right of the parties to be personally present in the proceedings, right to equality of arms, right to a public hearing*: the convention does not regulate this issue, the rights of taxpayers in a mutual agreement procedure can be agreed by the competent authorities on a case-by-case basis.

- *Right to a reasonable period of proceedings*: the provisions of the OECD Multilateral Tax Convention contain predictable time limits for each of the stages of the mutual agreement procedure.

- *Right to a reasonable time of proceedings*: the convention does not regulate this issue, the taxpayer's right to review the positions of the parties may be agreed by the competent authorities on a case-by-case basis.

- *Right to a reasoned judgment (principle of legal certainty)*: the convention does not guarantee that the competent authorities will reach an agreement following a mutual agreement

³¹⁷ Case 4451/70 Golder v. the United Kingdom. Strasbourg: ECtHR. Judgement of 21 February 1975. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

procedure. However if the dispute is resolved the decision of the competent authorities is final and not subject to further appeal.

– *Right to enforce a court decision*: in the event of a dispute resolution in a mutually agreement procedure, the decision of the competent authorities is binding on the contracting states except for a number of cases specified in Article 19(4)(b) of the OECD Multilateral Tax Convention allowing to settle the conflict between the arbitration decision and the domestic court decision.

Thus, the scope of taxpayers' rights under the OECD Multilateral Tax Convention given the early examples of memoranda of understanding on the mode of application on arbitration does not fully meet the standard of protection of the right to a fair trial as guaranteed by Article 6 of the ECHR. Allowing the taxpayer to participate directly in the mutual agreement procedure both in the negotiations and in arbitration may overcome the contradiction between international tax treaties and Article 6 of the ECHR. The taxpayer will have the opportunity to see the evidence and present his position. The participation of the taxpayer can minimise the key disadvantage of negotiations - the lack of guarantee of a final decision on the case. This is particularly important for states that do not use arbitration including the Russian Federation. The standard of protection of the right to a fair trial should not be automatically transposed to a mutually agreement procedure, it should be adapted to the specifics of the individual case. For example, in order to meet the time limit for negotiations depending on the specific circumstances of the case oral hearings could be replaced by an exchange of documents or an online format³¹⁸.

Given the concerns of states about granting the taxpayer the status of a party to the mutual agreement procedure, it is advisable to give the taxpayer a witness role as recommended by the OECD in arbitration³¹⁹.

³¹⁸ Polenchuk M. D. Taxpayer Protection Standard in International Tax Disputes // Law Enforcement Review. 2022. Vol. 6, No. 2. P. 110. DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(2).106-119.

³¹⁹ Annex Sample Mutual Agreement on Arbitration. Article 5.2. Optional Arbitration Process // Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. OECD Publishing. 2017. P. 1232. C(25)-54. URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

§3. Taxpayer protection guarantees in the mutual agreement procedure in the European Union

According to OECD statistics for 2016 - 2020 in practice the mutual agreement procedure is most common in Germany, Belgium, France, UK, Italy, USA, Spain, Switzerland, the Netherlands, and Luxembourg³²⁰. The number of cases resolved in mutual agreement procedure involving the concerned states varies between 29 and 658 and the number of new cases submitted to the mutual agreement procedure between 85 and 747 per year depending on the jurisdiction and time period concerned. In the Russian Federation, the figures are significantly lower: the maximum number of resolved cases in mutual agreement procedure does not exceed 3 per year and the number of new cases does not exceed 11 per year.

Accordingly, the experience of resolving international tax disputes in the mutual agreement procedure among foreign states far exceeds the experience of the Russian Federation. Most of the leading states in the mutual agreement procedure are members of the European Union so we further perform an analysis of the development of the legal regulation of mutual agreement procedure in the European Union. Foreign researchers have repeatedly referred to the study of the legal regulation of dispute resolution by the Member States of the European Union in the context of effective protection of taxpayers' rights³²¹ the results of which are presented in this paragraph.

There are several systems of international tax dispute resolution at the European Union level: (1) bilateral tax treaties where contracting states have used the OECD and UN Model Tax Conventions, (2) the OECD Multilateral Tax Convention, (3) the EU Arbitration Convention, (4) the EU Directive. Given that the analysis of the provisions of the OECD Model Tax Convention and the OECD Multilateral Tax Convention regarding mutual agreement procedure has been carried out in the previous paragraphs of this study, an overview of the European Union supranational regulation is presented below (points (3) and (4)).

³²⁰ We do not analyse the figures for the 2021 mutual agreement procedure, as the Russian Federation did not submit relevant information for this period in 2022 as part of the OECD reporting. URL: <https://www1.compareyourcountry.org/map-statistics>

³²¹ Baker P., Pistone P. BEPS Action 16: The Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy under European Law in Cross-Border Situations // *EC Tax Review*. 2016. Vol. 25. No. 5/6. P. 335–345; Pistone P. The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union // *European Tax Law*. Amsterdam: Wolters Kluwer. 2018. P. 171-190; Wiertsema T. Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms: Resolving Companies Areas of Concern? // *Finance and Capital Markets (formerly Derivatives & Financial Instruments)*. IBFD. 2017. Vol 19. No. 5; Govind S. P., Turcan L. Cross-Border Tax Dispute Resolution in the 21st century: A Comparative Study of Existing Bilateral and Multilateral Remedies // *Finance and Capital Markets (formerly Derivatives & Financial Instruments)*. IBFD. 2017. Vol 19. No. 5. P. 1-34; Govind S. P. The New Face of International Tax Dispute Resolution: Comparing the OECD Multilateral Instrument with the EU Dispute Resolution Directive // *EC Tax Review*. 2018. Vol. 27. No. 6. P. 309-324; Pit H. M. Dispute Resolution in the EU. Amsterdam: IFBD. 2018. P. 187; 491. Rosenbloom D. H. Mandatory Arbitration of Disputes Pursuant to Tax Treaties: The Experience of the United States // *International Arbitration in Tax Matters*. – Amsterdam: IFBD, 2015. P. 154.

3.1. Legal regulation of the European Union prior to the implementation of the BEPS Project

The first attempt to regulate the dispute resolution procedure at European Union level was made in 1976 when the European Commission drafted a Proposal for a Council Directive on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Transfer of Profits between Associated Enterprises³²². As a result, the European Commission's Proposal was in the form of an EU Arbitration Convention (instead of a Directive) signed on 23 July 1990 and entered into force on 1 January 1995.

The EU Arbitration Convention being excluded from the jurisdiction of the EU Court of Justice³²³ provides for its own dispute resolution mechanism consisting of two stages: a negotiations procedure and an advisory commission procedure (similar to mandatory arbitration). It has been argued among foreign researchers that the dispute resolution mechanism under the EU Arbitration Convention is effective in terms of protecting the rights of taxpayers³²⁴ as it provides for a final and binding decision on the dispute within a set period.

According to the position of other foreign researchers, the practice of applying the EU Arbitration Convention has identified several obstacles to effective dispute resolution. The key of them are the lack of fixed time limits for the procedure, the lack of the right of taxpayers to be heard and provide information on the case, the limited scope of regulation (transfer pricing disputes and permanent establishment profit-sharing disputes) and the related limited range of taxpayers eligible to initiate a mutual agreement procedure (individuals are excluded from the list of applicants)³²⁵.

According to the statistics on the mutual agreement procedure between the Member States of the European Union under the EU Arbitration Convention in 2018³²⁶ and in 2019³²⁷

³²² European Commission, Proposal for a Council Directive on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Transfer of Profits Between Associated Enterprises (Arbitration Procedure), COM (1976)611 final, OJ C 301/4 (21 Dec. 1976) [Electronic resource] // Official Journal of the European Union. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/transfer-pricing-and-arbitration-convention_en.

³²³ Perrou K. Taxpayer Participation // Tax Treaty Dispute Resolution. Amsterdam: IBFD. 2014. P. 168

³²⁴ Perrou K. Taxpayer Participation // Tax Treaty Dispute Resolution. Amsterdam: IBFD. 2014. P. 170; Terra B., Wattel P. European Tax Law. 6th edn. Amsterdam: Wolters Kluwer. 2012. P. 708

³²⁵ Ronco S. M. The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 353-354; Pit H. M. Dispute Resolution in the EU. Amsterdam: IFBD. 2018. P. 267-280; Commission Proposal for a Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the EU. Strasbourg: European Commission. 25.10.2016. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52016PC0686>

³²⁶ EU Joint Transfer Pricing Forum Overview of numbers submitted for Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention (AC) at the End of 2018. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/apa-and-map-2019-1.pdf

³²⁷ EU Joint Transfer Pricing Forum Overview of numbers submitted for Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention (AC) at the End of 2019. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-04/map_2019.docx.pdf

(information for later periods is not publicly available) the number of unresolved cases in 2018 was 1,988 and 2,084 in 2019. At the same time, the number of cases deferred for more than 2 years reaches 932 in 2018 and 778 in 2019.

Within the meaning of the EU Arbitration Convention, cases not resolved within two years by negotiations between the competent authorities must be referred to arbitration³²⁸.

Based on the statistics the main reasons for postponing cases for more than two years from the initiation of the mutual agreement procedure include pending cases in court (275 cases in 2018 and 272 cases in 2019), agreement with the taxpayer (202 cases in 2018 and 146 cases in 2019), pending exchange of notifications with the competent authority of the contracting state (78 cases in 2018 and 21 cases in 2019), case to be referred to arbitration (45 cases in 2018 and 42 cases in 2019), case pending arbitration (2 cases in 2018 and 1 case in 2019), other reason (272 cases in 2018 and 234 cases in 2019).

Therefore, the majority of cases are not referred to arbitration after the deadline (two years) has passed. If we exclude justified reasons for postponement at least another 272 cases in 2018 and 234 cases in 2019 (other reason) were due to be referred to arbitration but were still not. This means that in terms of the practical application of the dispute resolution mechanisms under the EU Arbitration Convention, not all disputes have been effectively resolved and double taxation eliminated within the prescribed period because they were not referred to arbitration on formal grounds.

In addition to the EU Arbitration Convention, taxpayers resident in EU Member States may use other mechanisms provided for in bilateral tax treaties. In this context, an interesting example is that in 2017 the EU Court of Justice for the first time arbitrated a case based on a treaty between Germany and Austria concerning the taxation of interest on registered certificates purchased by Bank Austria AG from the German Landesbank NRW³²⁹. Both states agreed on the legal classification of the disputed income as interest. As a rule, the right to tax interest belongs to the state of residence of the income recipient, i.e. Austria. However, the treaty provides an exception for income from rights of claim where there is a participation in the debtor's profits - such income can also be taxed in the source state. The parties disagreed on the interpretation of this exception. Germany insisted on an extended interpretation with reference to domestic law and jurisprudence. Austria considered that the disputed income does not fall under the exception.

³²⁸ 90/436/EEC: Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises - Final Act - Joint Declarations - Unilateral Declarations. P. 13. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A41990A0436>.

³²⁹ Case C-648/15, Austria v. Germany. CJEU 12 Sept. 2017. URL: http://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf?doclang=EN&text=&pageIndex=0&part=1&mode=req&docid=194281&occ=first&dir=&cid=512289

The EU Court of Justice found that it had jurisdiction to decide the dispute on the basis of Article 273 of the Treaty on the Functioning of the European Union, according to which the EU Court of Justice shall have jurisdiction in any dispute between Member States which relates to the subject matter of the Treaties if the dispute is submitted to it under a special agreement between the parties³³⁰. On the merits, the EU Court of Justice found that the exception did not apply to the income in question because it had not been shown that the income recipient was entitled to a share in the debtor's profits. The EU Court of Justice rejected Germany's references to domestic law and jurisprudence stating that a dispute under a tax treaty must be resolved based on the provisions of an international treaty.

The total time taken to resolve the dispute internationally was about four years. Importantly the arbitration eliminated double taxation and effectively resolved the dispute.

Therefore, as statistics have shown the international tax disputes resolution mechanism provided by the EU Arbitration Convention is not without flaws and is not always effective. As a minimum, the convention does not contain detailed procedural time limits leaving many issues to the discretion of the competent authorities. A positive example has been the involvement of the EU Court of Justice in the dispute resolution in the role of arbitrator. It can be concluded from this that the effectiveness of international mechanisms is enhanced when there are clear procedural rules. In this case based on rules of the EU Court of Justice functioning³³¹.

3.2. Legal regulation of the European Union after the implementation of the BEPS Project

In order to address the above shortcomings of the EU Arbitration Convention and largely due to the impact of the BEPS Project the EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union of 10 October 2017 was adopted³³². Similar to the EU Arbitration Convention dispute resolution involves two stages: a negotiations procedure and mandatory arbitration. The EU Directive as a stand-alone instrument is fully consistent with the minimum standard of Action 14 of the BEPS Project whose proposals are reflected in the recent 2017 amendments to Article 25 of the OECD Model Tax Convention as well as Article 16 of the OECD

³³⁰ The EU Court of Justice has previously expressed the contrary position that its jurisdiction does not extend to bilateral tax treaties. For example, CJEU 16 July 2009, *Damseaux*, C-128/08, EU:C:2009:471, Case C-298/05 *Columbus Container Services* [2007] ECR I-10451, (paragraph 46) and order of 19 September 2012, *Levy and Sebbag*, C-540/11, not published, EU:C:2012:581. Access from the legal reference system The Court of Justice of the European Union. <https://curia.europa.eu/>.

³³¹ Polenchuk M. D. *The Practice of Using Mechanisms for Resolving International Tax Disputes in Russia and the EU* // *Nalogoved*. 2021. No. 4. P. 27.

³³² Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 Oct. 2017 // Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

Multilateral Tax Convention. However, there are no corresponding changes to the EU Arbitration Convention³³³.

The subject matter of the EU Directive is broad and covers any double taxation issues arising as to the interpretation or application of the tax treaties not limited to transfer pricing issues. It is expected that the procedure under the EU Directive may become a priority means of disputes resolution between EU Member States overshadowing the mechanism under the EU Arbitration Convention³³⁴.

The subjects authorised to initiate mutual agreement procedure under the EU Directive include not only legal entities but also individuals. However, a permanent establishment of an entity of one state located in another state can be an applicant only under the EU Arbitration Convention³³⁵.

The EU Directive does not explicitly answer the question of the right to initiate dispute resolution procedure by persons who are not directly subject to double taxation but who are directly connected to the dispute (e.g. companies of the same group)³³⁶. On the one hand, the EU Directive uses a broad wording to characterise the complainant referring not to him/her as a taxpayer but as an "affected person"³³⁷. On the other hand, Article 2(1)(d) of the EU Directive defines an affected person as one "whose taxation is directly affected by a question in dispute". In the literature, there is a broad interpretation of the EU Directive's provisions based on the aim of the dispute resolution - to eliminate taxation not in accordance with the provisions of the treaty. In this regard, the complaint of the EU Directive is justified when it concerns coordinated actions of companies belonging to the same international group but not if such person is involved in the dispute solely because of civil law obligations³³⁸.

³³³ Ronco S. M., *The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution*. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 369

³³⁴ The EU Arbitration Convention may apply to dispute resolution irrespective of the existence of a bilateral tax treaty (Pistone P. *The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union // European Tax Law*. Amsterdam: Wolters Kluwer. 2018. P. 317)

³³⁵ Paragraph 55 of the Commentary to Article 25 of the OECD Model Tax Convention refers to the case where a resident of a third state has a permanent establishment in both contracting states, This should be taken into account when carrying out a mutual agreement procedure. However, this is a specific case and not the general rule as stipulated in the EU Arbitration Convention (Ismer R. *Article 25. Mutual Agreement Procedure // K. Vogel [et al.]. Double Taxation Conventions*. 4th ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. 2015. P. 1735)

³³⁶ This issue is not regulated under the OECD Model Tax Convention (Ismer R. *Article 25. Mutual Agreement Procedure // K. Vogel [et al.]. Double Taxation Conventions*. 4th ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. 2015. P. 1735)

³³⁷ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. Article 3.1. P. 3. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

³³⁸ Ronco S. M. *The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution*. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 359

An equally important change of the EU Arbitration Convention is the more detailed regulation of the procedure and timing at each stage of the case providing certainty for taxpayers³³⁹.

As to the initiation of mutual agreement procedure, the EU Directive requires submission of the complaint simultaneously to both jurisdictions³⁴⁰ and that the dispute resolution procedure is initiated when at least one of the competent authorities accepted the complaint³⁴¹. In the literature, such a provision has been assessed as aimed at ensuring the efficiency of the procedure and protecting the rights of taxpayers. Over time, the cooperative approach may form the basis for allowing the competent authorities to crosscheck each other's actions even before the mutual agreement procedure starts as a preventive measure without creating additional burdens on the taxpayer³⁴².

The EU Directive does not formally contain provisions preventing the initiation of a mutual agreement procedure in relation to double taxation that may take place in the future. The permissibility of this interpretation is indirectly indicated by the definition of double taxation for the purposes of the EU Directive including inter alia "increase in tax liabilities"³⁴³ together with "additional tax charge"³⁴⁴. Whereas previously EU Member States could make a reservation to the EU Arbitration Convention and refuse to initiate a mutual agreement procedure for the future (e.g. Italy) under the EU Directive this right of states is called into question as Article 3(1) contains wording according to which the affected person may make a complaint "regardless of whether the affected person has recourse to the remedies available under the national law of any of the Member States concerned"³⁴⁵. Therefore, the taxation not in accordance with the provisions of the treaty is not a condition of a mutual agreement procedure. Some researchers note that the EU Directive

³³⁹ Govind S. P. The New Face of International Tax Dispute Resolution: Comparing the OECD Multilateral Instrument with the EU Dispute Resolution Directive // *EC Tax Review*. 2018. Vol. 27. No. 6. P. 311-312

³⁴⁰ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. Article 3.1. P. 3. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

³⁴¹ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. Article 6.1(a). P. 6. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

³⁴² Pistone P. The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union // *European Tax Law*. Amsterdam: Wolters Kluwer. 2018. P. 353; Ronco S. M. The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes // *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution*. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 373

³⁴³ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. Article 2.1(c). P. 3. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

³⁴⁴ Wilkie J. S. Article 25: Mutual Agreement Procedure - *Global Tax Treaty Commentaries* // *Global Tax Treaty Commentaries Global Topics* Amsterdam: IBFD. 2014. P. 133-138.

³⁴⁵ Ronco S. M. The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes // *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution*. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 355

allows double taxation disputes that may occur in the future to be referred not only to negotiations procedure but also to arbitration³⁴⁶. However, this position is not a common approach³⁴⁷.

Article 3(3) of the EU Directive sets out in detail the requirements for the documents to be attached to a complaint. In particular, it does not simply provide for the disclosure of information on the facts and circumstances of the case but details the content of such information. The level of detail in the complaint requirements allows taxpayers to understand exactly the nature and type of documentation required for a prompt review of the complaint without delays in additional requests for documents and information from the competent authority³⁴⁸. Clear time limits are set for additional requests by the competent authority and the complainant's response to them. Moreover, the deadline is calculated from the receipt of the additional information by the competent authority³⁴⁹. This provision prevents the competent authority from making formal requests in order to delay the review of the complaint.

The EU Directive does not include a court decision entered into force in the the grounds for refusing to carry out a mutual agreement procedure. The appeal by the taxpayer to a national court only affects the terms of periods of the decision on the mutual agreement procedure and the suspension of the procedure which in this case are linked to the date on which a judgement delivered in those proceedings has become final or on which those proceedings have otherwise been definitively concluded or where the proceedings have been suspended³⁵⁰. The EU Directive does not use the abstract term "justified" for the purpose of a complaint assessment. The complaint may be rejected if "there is no question in dispute"³⁵¹. Such a criterion is more objective and leaves no discretion to the competent authorities in deciding whether to admit to the mutual agreement procedure³⁵².

The EU Directive provides additional remedies to the taxpayer if the competent authority rejects the mutual agreement procedure thus avoiding a formalistic approach to the assessment of

³⁴⁶ Ronco S. M. *The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution*. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 355

³⁴⁷ Govind S. P. *The New Face of International Tax Dispute Resolution: Comparing the OECD Multilateral Instrument with the EU Dispute Resolution Directive // EC Tax Review*. 2018. Vol. 27. No. 6. P. 313

³⁴⁸ Ronco S. M. *The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution*. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 370; Pit H. M. *Dispute Resolution in the EU*. Amsterdam: IFBD. 2018. P. 267-280.

³⁴⁹ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. Article 3(5). P. 4. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

³⁵⁰ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. Article 16(3). P. 12. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

³⁵¹ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. Article 5.1(b). P. 5. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

³⁵² Ronco S. M. *The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution*. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 377

the taxpayer's complaint³⁵³. If at least one competent authority has accepted the complaint but the other has refused, the taxpayer may challenge the refusal before a national court or before an advisory commission (at the international level). If both competent authority reject the complaint, the taxpayer may challenge the refusal before the national court of each of the contracting states and if the court of at least one state overrides the decision of the competent authority to refuse the mutual agreement procedure an advisory commission is held³⁵⁴.

It should be noted that the effectiveness of an application to a national court is highly debatable for a taxpayer as the state represented by the competent authority has already reject the complaint. In addition, if the refusal is challenged in different states there may be a conflict of positions on the same complaint. In such situations, recourse to an advisory commission is a real possibility to increase the taxpayer's chances. The literature indicates that this rule conflicts with the traditional principle of international law that the highest protection for the taxpayer can only be provided by the state of residence³⁵⁵. In this case, the possibility of a joint decision by the competent authorities of both states on the complaint already departs from the overriding principle of protection of the tax sovereignty of the state of residence. This shows that the sovereignty argument no longer prevails, and the view of the state of residence has no priority.

The EU Directive pays special attention to the interaction between international and national dispute resolution mechanisms³⁵⁶. On the one hand, the fact that the action of a Member State that gave rise to a question in dispute has become final under national law shall not prevent the affected persons from having recourse to the mutual agreement procedure. On the other hand, the submission of the question in dispute to the mutual agreement procedure shall not prevent a Member State from initiating or continuing judicial proceedings or proceedings for administrative and criminal penalties in relation to the same matters. Accordingly, the aim of the EU Directive is to be as autonomous as possible from domestic dispute resolution mechanisms in order to avoid duplication and to allow states to agree on the merits of the dispute independently of decisions taken at national level³⁵⁷.

³⁵³ Pit H. M. *Dispute Resolution in the EU*. Amsterdam: IFBD. 2018. P. 267-280; Govind S. P. *The New Face of International Tax Dispute Resolution: Comparing the OECD Multilateral Instrument with the EU Dispute Resolution Directive* // *EC Tax Review*. 2018. Vol. 27. No. 6. P. 313

³⁵⁴ Pistone P. *The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union* // *European Tax Law*. Amsterdam: Wolters Kluwer. 2018. P. 355-356

³⁵⁵ Ronco S. M. *The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes* // *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution*. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 375

³⁵⁶ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. Article 16. P. 12. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

³⁵⁷ Wilkie J. S. *Article 25: Mutual Agreement Procedure - Global Tax Treaty Commentaries* // *Global Tax Treaty Commentaries Global Topics* Amsterdam: IBFD. 2014. P. 133-138.

However, the EU Directive does not regulate the suspension of tax collection while the dispute is being resolved internationally³⁵⁸. The recommendation to suspend tax collection is only contained in Article 8(a) of the EU Code of Conduct for the Members of the European Commission. The absence of a statutory rule could result in the taxpayer paying tax twice in two different states. Given that it usually takes quite a long time to resolve a case internationally, it is unlikely that such an encumbrance on the taxpayer can be considered proportionate³⁵⁹. The situation is complicated by the fact that the EU Directive does not contain a provision on the right of the taxpayer to claim compensation for the period during which he could not use the money that was paid to the budget before the end of the mutual agreement procedure.

According to Article 4(2) of the EU Directive a decision of the competent authorities in a mutual agreement procedure is binding on the competent authorities and enforceable by the affected person, subject to the affected person accepting the decision and renouncing the right to any other remedy. Where proceedings regarding such other remedies have already commenced, the decision shall only become binding and enforceable once the affected person has provided evidence to the competent authorities of the Member States concerned that action has been taken to terminate those proceedings³⁶⁰. The refusal of the competent authority to implement the decision in such a case qualifies as a breach of the EU Directive³⁶¹.

A comment has been made in the literature that despite the high level of detail of the first stage of the mutual agreement procedure in the EU Directive it does not specify how the competent authorities come to a decision on the dispute leaving the matter to the discretion of the competent authorities. This means that the taxpayer's right to be heard is violated as he is unable to be present in the procedure, provide evidence or in any way control the procedure³⁶².

In general, the EU Directive focuses considerably less on the negotiations procedure than on arbitration. This follows, in particular, from the fact that no conditions for successful negotiations have been established meaning that the competent authorities can claim that an agreement has been reached even though the merits of the dispute have not actually been resolved. Foreign studies attribute the lack of a minimum standard requirement to the inter-state nature of

³⁵⁸ Pit H. M. *Dispute Resolution in the EU*. Amsterdam: IFBD. 2018. P. 267-280.

³⁵⁹ Ismer R. *Article 25. Mutual Agreement Procedure* // K. Vogel [et al.]. *Double Taxation Conventions*. 4th ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. 2015. P. 1735.

³⁶⁰ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. Article 4(2). P. 5. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

³⁶¹ Pistone P. *The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union* // *European Tax Law*. Amsterdam: Wolters Kluwer. 2018. P. 361; Wilkie J. S. *Article 25: Mutual Agreement Procedure - Global Tax Treaty Commentaries* // *Global Tax Treaty Commentaries Global Topics* Amsterdam: IBFD. 2014. P. 133-138; Govind S. P. *The New Face of International Tax Dispute Resolution: Comparing the OECD Multilateral Instrument with the EU Dispute Resolution Directive* // *EC Tax Review*. 2018. Vol. 27. No. 6. P. 314

³⁶² Ronco S. M. *The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes* // *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution*. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 383

mutual agreement procedure which even under the EU Directive is a way for states to resolve a case regardless of the legal and factual circumstances that would be taken into account if the case were being heard by a national court³⁶³. Among the existing instruments only the EU Arbitration Convention provides for a higher threshold for the competent authorities to reach an agreement under the mutual agreement procedure. Specifically, under Article 7(1) failure to reach an agreement occurs when the competent authorities are unable to "eliminate double taxation"³⁶⁴. Although this wording is very abstract, it nevertheless indicates that the impossibility of reaching an agreement cannot be arbitrary.

In terms of transparency of the procedure although the EU Directive contains detailed rules on notifying the taxpayer of the stages of the mutual agreement procedure, there are no rules on the publication of the reasons for the decision taken by the competent authorities following the negotiations thereby limiting the right of the taxpayer to know the reasons that led the competent authorities to decide the case in a certain way³⁶⁵. In this regard, the taxpayer still has no available means to actively participate in the procedure. There is a view that this approach strikes a reasonable balance between the interests of the affected person and the state represented by the competent authority as the affected person can reject the decision of the mutual agreement procedure and pursue national remedies. The intention of the drafters of the EU Directive is to presume that the negotiations procedure is consistent with the objectives of the EU Directive since the competent authorities are acting in the best interests of the taxpayer, and only where it has not resolved the dispute additional rights and further regulation of further actions of the taxpayer are needed³⁶⁶.

Therefore, it is clear that the taxpayer has significantly fewer guarantees at the negotiations stage than at the arbitration stage. This means that the EU Directive following the approach of the OECD Multilateral Tax Convention seeks to strengthen the role of arbitration and the position of the taxpayer specifically in this procedure.

Arbitration in the form of an advisory commission has powers (1) of appeal if the competent authorities refuse to carry out the mutual agreement procedure, (2) the competent authorities if they have not decided on the compliant, (3) arbitration (quasi-judicial body) if the

³⁶³ Baker P., Pistone P. BEPS Action 16: The Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy under European Law in Cross-Border Situations // *EC Tax Review*. 2016. Vol. 25. No. 5/6. P. 335–345; Pistone P. The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union // *European Tax Law*. Amsterdam: Wolters Kluwer. 2018. P. 361

³⁶⁴ Pistone P. The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union // *European Tax Law*. Amsterdam: Wolters Kluwer. 2018. P. 351

³⁶⁵ Pistone P. The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union // *European Tax Law*. Amsterdam: Wolters Kluwer. 2018. P. 352; Wilkie J. S. Article 25: Mutual Agreement Procedure - *Global Tax Treaty Commentaries* // *Global Tax Treaty Commentaries Global Topics* Amsterdam: IBFD. 2014. P. 133-138

³⁶⁶ Govind S. P. The New Face of International Tax Dispute Resolution: Comparing the OECD Multilateral Instrument with the EU Dispute Resolution Directive // *EC Tax Review*. 2018. Vol. 27. No. 6. P. 314

competent authorities have not been able to reach an agreement after a set period of time through negotiations³⁶⁷. The EU Directive contains tools aimed at countering deliberate delay in the dispute resolution by the competent authorities but, at the same time, ensuring that the rights of the taxpayer are protected. If the competent authorities have failed to set up an advisory commission within a given time period the taxpayer may apply to the national court to set up an advisory commission³⁶⁸.

The EU Directive provides that by default the arbitral panel shall make a decision on the type of an independent opinion whereby the arbitrators are not bound by the legal positions of the competent authorities but express their own opinion according to the facts of the case³⁶⁹.

However, an advisory commission is not the only arbitration-like body. The competent authorities may agree to establish an alternative dispute resolution commission, the procedural rules of which shall be determined at the discretion of the competent authorities. When referring a dispute to an alternative dispute resolution commission, the competent authorities may choose the type of "baseball" arbitration. The freedom of choice of the competent authorities in the decision-making mechanism and the form of arbitration implies that the competent authorities have the possibility to make the second stage of the dispute resolution as close as possible to the inter-state one. It should be noted that "baseball" arbitration looks controversial because the arbitrator chooses the best proposal of one of the competent authorities. Moreover, the final decision is also made by the competent authorities and they may agree otherwise. The logic in referring a case to arbitration is lost.

Arbitration can take the form of an ad hoc arbitration for a specific case or a permanent alternative dispute resolution commission. The EU Commission was initially categorical and proposed the existence of an alternative dispute resolution commission solely on an ad hoc basis. During discussions on the final text of the EU Directive some states such as France and Germany on the contrary insisted on a permanent arbitration and suggested using the EU Court of Justice as such. Eventually a compromise was reached allowing the alternative dispute resolution commission to function as a permanent body but without reference to the EU Court of Justice³⁷⁰.

³⁶⁷ Ronco S. M. *The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution*. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 385-386

³⁶⁸ Pistone P. *The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union // European Tax Law*. Amsterdam: Wolters Kluwer. 2018. P. 364

³⁶⁹ Ismer R. *Article 25. Mutual Agreement Procedure // K. Vogel [et al.]. Double Taxation Conventions*. 4th ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. 2015. P. 1735; Wilkie J. S. *Article 25: Mutual Agreement Procedure - Global Tax Treaty Commentaries // Global Tax Treaty Commentaries Global Topics* Amsterdam: IBFD. 2014. P. 140-145; Pistone P. *The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union // European Tax Law*. Amsterdam: Wolters Kluwer. 2018. P. 368

³⁷⁰ Pit H. M. *Arbitration institutes forum: The Changed Landscape of Tax Dispute Resolution Within the EU: Consideration of the Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms // International Tax Review*. 2019. Vol. 47. No. 8/9. P. 745–759; Commission staff working document impact assessment. Accompanying the document Proposal

Although states could potentially agree to give the EU Court of Justice the power to arbitrate tax matters under the bilateral treaties as in the treaty between Austria and Germany³⁷¹.

Of course, arbitration under the EU Directive is not a classic jurisdictional body and does not have a strict obligation to scrutinise the reasoning of the decision, consider and comment on all the issues raised by the taxpayer in the complaint, request evidence and require the taxpayer to appear at the hearing³⁷². Nevertheless, the EU Directive provides a number of guarantees for the taxpayer taking into account the right to a fair trial³⁷³ including the appointment of arbitrators based on the principles of independence and impartiality³⁷⁴. However, unlike Article 20(2) of the OECD Multilateral Tax Convention requiring independence and impartiality of all members of an arbitration panel, the advisory commission is composed of representatives of competent authorities in addition to "independent persons" who are not subject to the same standard of independence and impartiality as "independent persons"³⁷⁵.

Whereas in other instruments the rules for the functioning of arbitration are agreed exclusively by the competent authorities ad hoc, the EU Directive provides that the EU Commission shall establish standard Rules of Functioning if such rules are not adopted by the competent authorities on an ad hoc basis³⁷⁶. Despite the limited effect of standard Rules, this provision may speed up the process of agreeing rules and create certainty in the procedure for taxpayers. However, the competent authorities given the inter-state nature of the dispute resolution procedure should determine the rules of arbitration functioning covering inter alia the powers of arbitrators to resolve the legal and factual circumstances of the case³⁷⁷. This provision has been criticised by foreign researchers as incompatible with arbitration under the "independent opinion" type³⁷⁸.

for a Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union // Official Journal of the European Union. URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/swd_2016_343_en.pdf

³⁷¹ Article 25(5) of the Agreement between Austria and Germany of 2000. URL: https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblPdf/2002_182_3/2002_182_3.pdf

³⁷² Ismer R. Article 25. Mutual Agreement Procedure // K. Vogel [et al.]. Double Taxation Conventions. 4th ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. 2015. P. 1735

³⁷³ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. Paragraph 9. P. 2. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

³⁷⁴ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. Article 8(4), 8(5). P. 8. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

³⁷⁵ Ronco S. M. The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 398

³⁷⁶ Pistone P. The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union // European Tax Law. Amsterdam: Wolters Kluwer. 2018. P. 366

³⁷⁷ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. Article 11.2(b). P. 9. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

³⁷⁸ Ronco S. M. The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 402

The taxpayer should be able to present evidence, review the case file, disclose the factual circumstances and be heard in the procedure in order to ensure that the decision of the commission does not depend solely on information submitted by the competent authorities. The EU Directive grants taxpayers the right to provide any information, evidence or documents and appear or be represented before the commission at their request and with the consent of the competent authorities or upon request of the commission³⁷⁹.

Given that the rules of arbitration functioning are approved by the competent authorities, taxpayers do not have a direct right to be present and heard even at the quasi-jurisdictional stage of dispute resolution. The exercise of these rights is entirely at the discretion of the competent authorities, which is not comparable to arbitration under the "independent opinion" type³⁸⁰. The development of standard rules of arbitration functioning by the EU Commission can compensate for this omission. Nevertheless, the fact that the EU Directive reflects the rights of the affected person in the dispute resolution procedure is regarded in the literature as a great step forward³⁸¹.

After the commission adopts the opinion, the competent authorities may override such opinion and agree otherwise. This rule appears to be controversial. The competent authorities at the previous stage have already exhausted their ability to agree. If the Commission has adopted an opinion on the "independent opinion" type, it is presumed to have resolved the dispute impartially and in the spirit of international law while the competent authorities following the right granted to them may ultimately refuse a fair decision. The literature notes that the competent authorities can thus deliberately delay the procedure and remain silent about the true motives and to express their views at the end of the proceedings³⁸². However, the taxpayer does not have the right to appeal the final decision of the competent authorities at the international level but can reject it and defend his or her rights in a national court³⁸³.

The final opinion of the arbitration is binding on the competent authorities and the taxpayer if the latter has accepted it and waived national remedies. The EU Directive provides the only exception to this rule is a breach of the independence of the arbitrators. Despite the positive

³⁷⁹ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. Article 13. P. 10-11. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

³⁸⁰ Pistone P. *The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union* // *European Tax Law*. Amsterdam: Wolters Kluwer. 2018. P. 370-371

³⁸¹ Pistone P., *The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union* // *European Tax Law*. Amsterdam: Wolters Kluwer. 2018. P. 371; Govind S.P., *The New Face of International Tax Dispute Resolution: Comparing the OECD Multilateral Instrument with the EU Dispute Resolution Directive* // *EC Tax Review*. 2018. Vol. 27. No. 6. P. 322; Perrou K. *Taxpayer Rights and Taxpayer Participation in Procedures under the Dispute Resolution Directive* // *International Tax Review*. 2019. Vol.47. No. 8. P. 715–724

³⁸² Ronco S. M., *The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes* // *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution*. Amsterdam: IBFD. 2020. P. 411

³⁸³ Wilkie J. S., *Article 25: Mutual Agreement Procedure - Global Tax Treaty Commentaries* // *Global Tax Treaty Commentaries Global Topics*. Amsterdam: IBFD. 2014. P. 134–138

purpose of this rule to preserve the objectivity of the opinion the taxpayer is left in a situation of uncertainty if the opinion is not implemented since no further action is settled and it is not known what means may be used in such a case to resolve the dispute³⁸⁴.

Along with the OECD Multilateral Tax Convention³⁸⁵ and the OECD sample mutual agreement on arbitration³⁸⁶ the EU Directive provides that the final decision shall not constitute a precedent³⁸⁷. However, at the arbitration stage the competent authorities must ensure that the final decision is published. Previously, only the OECD sample mutual agreement on arbitration recommended that the arbitrators' decision taken on the type of an independent opinion should be published in summary and impersonal form subject to the consent of the competent authorities and the taxpayer³⁸⁸. The literature indicates that the drafters of the EU Directive assumed that, as a general rule, the competent authorities should be consistent in their handling of cases, but it is possible that the quasi-jurisdictional phase may produce special positions in relation to specific factual circumstances, in which case publication of the final decision would allow taxpayers facing a similar situation to rely on positions developed in already resolved cases and anticipate the outcome of the dispute³⁸⁹.

The disadvantage is that the EU Directive does not provide for the publication of the arbitrators' opinion, it is establish only publication of the final decision agreed by the competent authorities. However, if they decide to deviate from the arbitrators' opinion there is no way of finding the arbitrators' position, the used sources and whether or not their position was adopted.

Despite some comments of foreign authors overall the EU Directive contains the most detailed regulation of the mutual agreement procedure and provides the taxpayer with strong remedies for breaches of the EU Directive compared to other instruments.

Furthermore, the EU Directive provides the first time that international tax dispute resolution mechanisms are based on the taxpayer's right to a fair trial set out in Article 47 of the Charter of Fundamental Rights of the European Union³⁹⁰. K.A. Ponomareva notes that in the

³⁸⁴ Mooij H., MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution. 2020. P. 276

³⁸⁵ Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS. Article 23.2(c). P. 34. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>

³⁸⁶ Annex Sample mutual agreement on arbitration. Article 4(5). Arbitration process. // Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. OECD Publ., 21 November 2017. C(25)-54. P. 1232 URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

³⁸⁷ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. Article 15(4). P. 11-12. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

³⁸⁸ Annex Sample mutual agreement on arbitration. Article 5(6). Optional Arbitration process. // Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. OECD Publ., 21 November 2017. C(25)-55. P. 1233 URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>.

³⁸⁹ Pistone P., The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union // European Tax Law. Amsterdam: Wolters Kluwer. 2018. P. 374

³⁹⁰ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. Paragraph 9. P. 2. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

context of the EU Charter principles it is important to ensure that the participation of affected persons in such procedures is effective excluding them only where there is a clear and valid reason³⁹¹.

The standards of the right to a fair trial are laid down in the EU Directive primarily in the arbitration procedure including the appointment of arbitrators based on the principle of independence and impartiality, the establishment of clear time periods for each stage of the arbitration procedure, the right of the taxpayer to attend the procedure and provide evidence and the communication to the taxpayer of the final decision in the case. However, as arbitration is still only a part of the mutual agreement procedure and not an independent mechanism of dispute resolution, there is no reason at this stage to compare arbitration with classical court proceedings.

Applying the taxpayer protection standard under Article 6 of the ECHR in the mutual agreement procedure in accordance with the EU Directive leads to the following conclusions:

- *Right of access to justice*: the taxpayer's access to the mutual agreement procedure is subject to the discretion of the competent authorities. However, the EU Directive contains provisions to compensate for this deficiency. The EU Directive provides for reciprocal control by the competent authorities when examining a taxpayer's complaint and provides for control of the conduct of the competent authorities by a national court or advisory commission.

- *Right to a tribunal established by law*: the procedural rules of negotiations are not regulated in the EU Directive; they are subject to agreement between the competent authorities. Procedural rules of arbitration are also subject to agreement between the competent authorities, but the EU Directive provides for the possibility for the EU Commission to develop standard rules.

- *Right to an independent and impartial tribunal*: the guarantees of independence and impartiality of arbitration are lower than those under the OECD Multilateral Tax Convention as they do not provide for the requirement of independence and impartiality of the competent authorities presented on the advisory commission along with independent persons. Similar guarantees are not provided in negotiations.

- *Right of the parties to be personally present in the proceedings, adversarial, right to equality of arms, right to a public hearing*: the EU Directive does not regulate the rights of taxpayers in negotiations. The scope of the taxpayer's rights at this stage of the mutual agreement procedure depends on the discretion of the competent authorities. In arbitration, the taxpayer has the right to be present in the proceedings, to review the evidence and to present the position with the consent of the competent authorities or upon request of the advisory commission. In addition,

³⁹¹ Ponomareva K. A. IBFD Observatory on the Protections of Taxpayers' Rights of 2020 / K. A. Ponomareva // Nalogoved. 2021. No. 10. C. 86.

it is possible to form an alternative dispute resolution commission in the format of a permanent arbitration with an expanded scope of the taxpayer's rights.

- *Right to a reasonable time of proceedings*: the provisions of the EU Directive contain predictable periods for each stage of the mutual agreement procedure. In addition, there is control of national court to prevent the competent authorities from artificially delaying the mutual agreement procedure.

- *Right to a reasoned judgment*: the EU Directive does not impose an obligation on the competent authorities to ensure that the taxpayer is aware of the positions of the parties on which the decision on the mutual agreement procedure is based. This right can be agreed upon by the competent authorities on a case-by-case basis. Although the EU Directive provides for publication of the final decision, the opinion of the arbitrators is not published.

- *Right to a final decision of the tribunal (principle of legal certainty)*: the EU Directive does not guarantee that the competent authorities will reach an agreement following a mutual agreement procedure. However, if the dispute is resolved the decision of the competent authorities is final and not subject to further appeal.

- *Right to enforce a court decision*: if a dispute resolved in a mutual agreement procedure, the decision of the competent authorities shall be binding on the contracting states unless the independence of the arbitrators has been breached.

Therefore, the concept of the mutual agreement procedure in the EU Directive follows the approach of the OECD Multilateral Tax Convention assuming that the implementation of the taxpayer's guarantee of the right to a fair trial depends mainly on the discretion of the competent authorities. Nevertheless, the drafters of the EU Directive addressed the shortcomings of the OECD approach and provided a set of rules for protection of the taxpayer's rights. In the future, these rules may form the basis for development of arbitration by transforming it from a purely inter-state instrument into an institution where the taxpayer will participate in the international tax dispute resolution procedure with the competent authorities on an equal basis.

§4. Taxpayer protection guarantees in the mutual agreement procedure in the Russian Federation

All bilateral tax treaties on the avoidance of double taxation of the Russian Federation contain a provision on mutual agreement procedure. The possibility of arbitration was only provided in the treaty with the Netherlands (before its termination).

According to OECD statistics on the Russian Federation's participation in mutual agreement procedure from 2016 to 2020 an average of 8 new cases per year are referred to the

mutual agreement procedure³⁹². As of 2020 the Russian Federation is among the top five jurisdictions with the lowest number of cases referred to mutual agreement procedure along with Turkey (9 cases), Argentina (5 cases), Brazil (4 cases) and Saudi Arabia (3 cases).

Based on OECD data, Italy and Germany are the key partners of the Russian Federation in the mutual agreement procedure accounting for more than 5 cases over the period under review³⁹³. Austria, Denmark, the Netherlands, Sweden, Switzerland, Turkey, the United Kingdom, the United States and Finland are also known to have been among the other partners of the Russian Federation in the mutual agreement procedure at various times³⁹⁴.

The OECD report states that the average duration of dispute resolution is in line with the OECD recommended period (24 months) and does not exceed 14.6 months³⁹⁵. However, in reality, there are cases that go beyond this period and many cases have not reached the negotiations stage.

In the period under review, only 6 of 39 cases were resolved. 2 cases were initiated in 2016 but only one case was resolved³⁹⁶. The Russian Federation did not express its position on the second case in response to the partner's request until October 2020³⁹⁷.

As of 2020, 2 cases initiated before 2016 were unresolved³⁹⁸. The partner states note that letters of mutual agreement procedure in these cases were sent to the Russian Federation in 2000 for one case and in 2012 for the second case. Due to a lack of response during the process, it would like to close the two cases with the outcome "no agreement including agreement to disagree". In the OECD report, the Russian Federation referred to the lack of necessary documents in these cases. However, the reasons for such a long delay in interaction with the partners are not specified³⁹⁹.

Based on responses from partners of the Russian Federation (information on respondents is not disclosed) in the OECD reporting on the implementation of Action 14 of the BEPS Project

³⁹² 2021 Mutual Agreement Procedure Statistics. URL: <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>

³⁹³ Overview of MAP partners (only for cases started as from 1 January 2016). P. 2. URL: <https://www.oecd.org/tax/dispute/2020-map-statistics-russia.pdf>

³⁹⁴ Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Russian Federation (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14 // OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. 2021. P. 13. URL: <https://doi.org/10.1787/fe683c93-en>

³⁹⁵ Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Russian Federation (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14 // OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. 2021. P. 54. URL: <https://doi.org/10.1787/fe683c93-en>

³⁹⁶ Russia - 2017 Mutual Agreement Procedure Statistics. URL: <https://www.oecd.org/tax/dispute/2017-MAP-Statistics-Russia.pdf>

³⁹⁷ Article 201. Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Russian Federation (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14 // OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. 2021. P. 60. URL: <https://doi.org/10.1787/fe683c93-en>

³⁹⁸ Mutual Agreement Procedure Statistics per jurisdiction for 2020. URL: <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2020-per-jurisdiction-all.htm>

³⁹⁹ Paragraph. 192-193, 198-200. Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Russian Federation (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14 // OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. 2021. P. 58-60. URL: <https://doi.org/10.1787/fe683c93-en>

of 18 October 2021, it can be concluded that interaction with the Russian Federation on the mutual agreement procedure is highly controversial⁴⁰⁰. While some partners describe interactions in a positive light as rapid and timely, some partners note unsuccessful attempts to engage the Russian Federation in the negotiations process, formal refusals by the Russian Federation to negotiate without providing justified reasons, delays in responses to requests for negotiations and deadlines in expressing a position on requests.

Over the period of 2016 - 2020 out of 39 cases submitted to the mutual agreement procedure 19 cases relate to transfer pricing issues and 20 cases relate to other categories of issues. Of the 6 cases resolved, 5 relate to transfer pricing issues and one to other category of issues. This indicates that the negotiations process is faster for transfer pricing issues compared to other issues.

In terms of the outcome of the mutual agreement procedure in resolved cases, only one case was resolved through negotiations, but the decision in that case was not implemented by the Russian Federation⁴⁰¹. In the remaining cases, double taxation has been eliminated at national level (3 cases) or the taxpayer's request has been left without consideration (2 cases).

Therefore, it is not possible to assess the effectiveness for the Russian Federation of the mutual agreement procedure as an international mechanism involving the elaboration of a joint legal position with a partner in the negotiations process in the period under review. However, it is clear that at this stage there are gaps in the Russian Federation's interaction with its negotiating partners.

4.1. Legal regulation of the Russian Federation prior to the implementation of the BEPS Project

Until 2019, the domestic legal regulation of the mutual agreement procedure was limited to an information letter from the Russian Ministry of Finance indicating where to apply and required supporting documents⁴⁰². Certain aspects of the mutual agreement procedure have been explained in letters of the Russian Ministry of Finance such as a recommended list of supporting documents⁴⁰³.

⁴⁰⁰ Paragraph. 189-205. Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Russian Federation (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14 // OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. 2021. P. 58-61. URL: <https://doi.org/10.1787/fe683c93-en>

⁴⁰¹ Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Russian Federation (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14 // OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. 2021. P.69. URL: <https://doi.org/10.1787/fe683c93-en>

⁴⁰² Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation. URL: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2012/03/Provedenie_vzaimosoglasitelnoy_protседury.pdf

⁴⁰³ Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 24.04.2018 No. 03-08-05/27645. Access from the legal reference system "ConsultantPlus".

We found 10 letters of the Russian Ministry of Finance for the period prior to the implementation of the BEPS Project by the Russian Federation⁴⁰⁴ and 7 letters of the Russian Ministry of Finance for the period from May 2019 to March 2023 (from ratification of the OECD Multilateral Tax Convention to the date of this study)⁴⁰⁵ relating to a mutual agreement procedure on individual tax disputes:

- defined cases in which a taxpayer's request for a mutual agreement procedure failed the "justification" test: the necessary information and documents were not provided⁴⁰⁶, there was no violation or threat of violation of the taxpayer's rights⁴⁰⁷, the three-year deadline for request was missed⁴⁰⁸, the request to the Russian Ministry of Finance by a non-resident taxpayer (a dispute about the tax status of the applicant)⁴⁰⁹;
- published the agreement reached by the competent authorities in a mutual agreement procedure⁴¹⁰;
- published a notification to the taxpayer on filing a request for a mutual agreement procedure to the competent authority of the contracting state⁴¹¹.

It is clear from the cited letters of the Russian Ministry of Finance that in practice the "justification" test of a taxpayer's request is applied based on an assessment of objective indicators. However, there is a lack of transparency in the conduct of the procedure and the agreement adopted. This is supported by comparing the number of published decisions and notifications to taxpayers on the intermediate stages of the mutual agreement procedure with OECD statistics.

In the period under review, the Russian Federation also participated in mutual agreement procedure on interpretative disputes. In contrast to individual disputes, agreements on the

⁴⁰⁴ Letters of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 21.02.2019 No. 03-08-05/11397, of 19.02.2019 No. 03-08-05/10537, of 17.01.2017 No. 03-08-05/1540, of 17.11.2016 No. 03-08-05/67765, of 05.07.2016 No. 03-08-05/39121, of 30.10.2015 No. 03-04-05/62754, of 16.07.2015 No. 03-08-17/40834, of 13.11.2013 No. 03-08-05/48498, of 05.09.2012 No. 03-08-05, of 10.04.2009 No. 03-08-05/1. Access from the legal reference system "ConsultantPlus".

⁴⁰⁵ Letters of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 12.09.2022 No. 03-08-05/88695, of 30.08.2022 No. 03-08-05/84333, of 21.01.2022 No. 03-08-05/3702, of 08.12.2021 No. 03-08-05/99621, of 02.11.2021 No. 03-08-05/88941, of 03.06.2021 No. 03-08-05/43246, of 28.05.2021 No. 03-08-05/41565. Access from the legal reference system "ConsultantPlus".

⁴⁰⁶ Letters of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 12.09.2022 No. 03-08-05/88695, of 30.08.2022 No. 03-08-05/84333, of 08.12.2021 No. 03-08-05/99621, of 02.11.2021 No. 03-08-05/88941, of 03.06.2021 No. 03-08-05/43246, of 28.05.2021 No. 03-08-05/41565, of 21.02.2019 No. 03-08-05/11397, of 17.01.2017 No. 03-08-05/1540. Access from the legal reference system "ConsultantPlus".

⁴⁰⁷ Letters of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 19.02.2019 No. 03-08-05/10537, of 10.04.2009 No. 03-08-05/1. Access from the legal reference system "ConsultantPlus".

⁴⁰⁸ Letters of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 17.11.2016 No. 03-08-05/67765, of 05.07.2016 No. 03-08-05/39121. Access from the legal reference system "ConsultantPlus".

⁴⁰⁹ Letters of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 30.10.2015 No. 03-04-05/62754, of 16.07.2015 No. 03-08-17/40834. Access from the legal reference system "ConsultantPlus".

⁴¹⁰ Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 13.11.2013 No. 03-08-05/48498. Access from the legal reference system "ConsultantPlus".

⁴¹¹ Letters of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 21.01.2022 No. 03-08-05/3702, of 05.09.2012 No. 03-08-05. Access from the legal reference system "ConsultantPlus".

interpretative disputes are, as a rule, published and available for review. We found 12 letters of the Russian Ministry of Finance prior to the implementation of the BEPS Project and 1 letter of the Russian Ministry of Finance from May 2019 to March 2023 on this type of international tax disputes containing the agreed position of the competent authorities⁴¹² or the intention to send a request to the competent authority of the contracting state⁴¹³.

It should be noted that a number of letters of the Russian Ministry of Finance and the tax authorities refer to the results of a mutual agreement procedure on interpretative disputes but the text of the reached agreement has not been published⁴¹⁴. The letter of the Russian Ministry of Finance dated 11 August 2016 No. 03-08-05/46998 states that a common understanding has been reached between the Russian Ministry of Finance and the Ministry of Finance of the Republic of Cyprus regarding the minimum capital participation requirement for application of the reduced tax rate on dividends. At the same time, the Russian Ministry of Finance expressed the position that the Memorandum signed by the competent authorities in the negotiations does not contain an agreed position (an official interpretation subject to uniform application in both states) on the application of the disputed provision so it is not subject to official publication.

There is a logical contradiction between the first and second theses in this letter. If the parties have reached a common understanding that the Russian Ministry of Finance brings to the supervisory authorities for the purpose of application in resolving taxation issues in relation to particular taxpayers under the provisions of this treaty, the text of the Memorandum shall be officially published.

In accordance with article 30 of Federal Law No. 101-FZ of 15 July 1995 on the International Treaties of the Russian Federation, international treaties entered into force for the Russian Federation are subject to official publication⁴¹⁵. Based on this requirement, the courts conclude that within the meaning of legal certainty "in order to a legal act can directly create rights

⁴¹² Letters of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 30.04.2019 No. 03-08-05/31941, of 27.2017 No. 03-08-05/87438, of 19.09.2017 No. 03-08-05/60364, of 30.08.2017 No. 03-08-05/55596, of 06.12.2016 No. 03-08-05/72610, of 25.02.2015 No. 03-08-13/9297, of 04.03.2013 No. 03-08-05/6423, of 26.06.2012 No. 03-08-13, of 11.01.2011 No. 03-08-05, Exchange of letters between the competent authorities of the Russian Federation and the Republic of Belarus of 11.02.2011 No. 4-1-16/783, of 29.03.2011 No. 03-08-06/Belarus. Access from the legal reference system "ConsultantPlus".

⁴¹³ Letters of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 04.05.2021 No. 03-08-19/35189, of 10.05.2016 No. 03-08-05/26689, of 20.02.2016 No. 03-08-05/9627. Access from the legal reference system "ConsultantPlus".

⁴¹⁴ E.g., Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 30.04.2019 No. 03-08-05/31941 specifies that following a mutual agreement procedure between the competent authorities of the Russian Federation and the Republic of Belarus completed in 2005, an agreement was reached on the understanding of the term "enterprise". Letter No. 16-15/011596@ of 10.02.2012 of the Federal Tax Service in Moscow and paragraph 3 of the letter of the Ministry of Finance No. 03-03-04/4/141 of 25.08.2006 provide that the Ministry of Finance mutually agreed with the competent authorities of several states on a procedure for the acceptance of official certificates confirming tax residence without legalization or apostille.

⁴¹⁵ Federal Law of 15.07.1995 No. 101-FZ (ed. from 08.12.2020) "On International Treaties of the Russian Federation" // Collection of Legislation of the Russian Federation. 1995. No. 29, Art. 2757.

and obligations for individuals and legal entities it must be accessible to the person concerned. Only in this case a person can conform his conduct to the relevant legal norm and foresee the consequences which non-compliance with it will entail"⁴¹⁶.

The clarifications of the Memorandum are considered as the basic means of treaty interpretation within the meaning of Article 31(3)(a) of the Vienna Convention on the Law of Treaties of 23 May 1969. Accordingly, such explanations are inextricably linked to the treaty to which they relate and may be regarded as a regulator of social relations having a normative character. A similar position was expressed by the Constitutional Court of the Russian Federation in relation to acts of an informative and explanatory nature issued by the Russian Federal Tax Service: "under the principle of departmental subordination the tax authorities in their legal relations with taxpayers are obliged to follow the explanations of tax legislation issued by the Russian Federal Tax Service so such acts indirectly, through the law enforcement activity of tax officials, become binding on an indefinite range of taxpayers"⁴¹⁷.

In view of the above provisions, we believe that the Memoranda of Understanding are fully subject to the requirements of federal legislation on official publication. If, in the opinion of the Russian Ministry of Finance, an interpretative dispute has been partially resolved, the text of the Memorandum should be published in the relevant part. Otherwise, if the position of the parties is not agreed, there is no basis for applying the provisions of the Memorandum in whole or in part in the taxation of taxpayers.

As of March 2023 (the date of drafting this study), we have identified a total of 52 cases in which courts in international tax disputes have referred to the results of a mutual agreement procedure on interpretative disputes. These cases have dealt with issues such as the interpretation of "direct investment in capital" for purposes of applying the reduced tax rate on dividends, the issue of tax residency certificates, the extension of treaty provisions to the unified social tax, and the interaction between national thin capitalisation rules and treaty provisions. There are no cases in which the court has refused to apply the clarifications agreed by the competent authorities in a mutual agreement procedure. See Table 7 below for a list of cases.

⁴¹⁶ Resolution of the Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of 21.12.2004 No. 9366/04 in case No. A14-1469-03/50/13. Access from the legal reference system "ConsultantPlus"; Resolution of the Eleventh Arbitration Court of Appeal of 04.04.2008 in case No. A55-1523/2007. Access from the legal reference system "ConsultantPlus".

⁴¹⁷ Paragraph 3 of the Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation of 31.03.2015 No. 6-P. Access from the legal reference system "ConsultantPlus".

Table 7. Case law on the application of mutual agreements on interpretative disputes

No	Subject matter of the dispute	Details of the decision
1	Requirements to tax residence certificates	Decision of the Federal Arbitration Court of Moscow Region of 15 February 2013 in case No. A40-59278/12-91-332
2		Decision of the 9th Arbitration Court of 23 January 2017 in case No. A40-144798/16
3		Decision of the 9th Arbitration Court of 19 December 2016 in case No. A40-131557/16
4		Decision of the 9th Arbitration Court of 24 November 2016 in case No. A40-124556/16
5		Decision of the 9th Arbitration Court of 24 November 2016 in case No. A40-124556/16
6		Decision of the 9th Arbitration Court of 19 October 2016 in case No. A40-82684/16
7		Decision of the 9th Arbitration Court of 30 September 2016 in case No. A40-39507/16
8		Decision of the 9th Arbitration Court of 12 September 2016 in case No. A40-71735/16
9		Decision of the 9th Arbitration Court of 1 September 2016 in case No. A40-47944/16
10		Decision of the 9th Arbitration Court of 15 August 2016 in case No. A40-31965/16
11		Decision of the 9th Arbitration Court of 17.09.2007 in case No. A40-11087/07-75-65
12		Decision of the Federal Arbitration Court of the Volga District of 2 October 2007 in case No. A55-1523/07
13		Decision of the 9th Arbitration Court of 15 October 2007 in case No. A40-34343/06-129-244
14	Interaction between domestic thin capitalisation rules and tax treaty provisions	Decision of the 8th Arbitration Court of 18 February 2014 in case No. A81-1195/2013
15		Decision of the Arbitration Court of Moscow Region of 25 March 2016 in case No. A40-25939/15
16		Decision of the 14th Arbitration Court of 12 May 2015 in case No. A52-3366/2014
17	Extension of the provisions of the tax treaty to the unified social tax	Decision of the 9th Arbitration Court of 27 April 2010 in case No. A40-107254/09-20-858
18	Interpretation of the concept of "direct investment in capital" for the purposes of applying the reduced tax rate on dividends	Decision of the Arbitration Court of the Volga Region of 30 June 2020 in case No. A11-5882/2017
19		Decision of the 9th Arbitration Court of 23 January 2019 in case No. A40-58416/18
20		Resolution of the Supreme Court of the Russian Federation of 27 June 2018 No. 308-KG18-8068 in case No. A53-25996/2015
21		Decision of the Arbitration Court of the Ural Region of 20 November 2017 in case No. A76-20508/2016

No	Subject matter of the dispute	Details of the decision
22		Resolution of the Supreme Court of the Russian Federation of 25 December 2017 No. 304-KG17-19528 in case No. A27-16584/2016
23		Decision of the Arbitration Court of the Volga Region of 30 December 2016 in case No. A14-10190/2014
24		Resolution of the Supreme Court of the Russian Federation of 25 December 2017 No. 304-KG17-17349 in case No. A27-20527/2015
25		Decision of the Arbitration Court of the Volgo-Vyatsky Region of 10 October 2016 in case No. A29-6805/2015
26		Decision of the Arbitration Court of the Chelyabinsk Region of 8 June 16 in case No. A76-26046/2015
27		Decision of the Arbitration Court of the Moscow Region of 5 April 2016 in case No. A40-211402/2014
28		Resolution of the Supreme Court of the Russian Federation of 27 July 2016 No. 308-KG16-8039 in case No. A53-17372/2015
29		Resolution of the Supreme Court of the Russian Federation of 26 April 2016 No. 304-KG16-3064 in case No. A45-5359/2015
30		Decision of the Arbitration Court of the Moscow Region of 5 April 2016 in case No. A40-211402/2014
31		Decision of the Arbitration Court of the Ural Region of 27 July 2015 in case No. A60-49540/2014
32		Decision of the Arbitration Court of Moscow of 5 June 2015 in case No. A40-135737/14
33		Decision of the Arbitration Court of the West Siberian District of 26 June 2015 in case No. A75-7491/2014
34		Resolution of the Supreme Court of the Russian Federation of 21 December 2015 No. 310-KG15-17102 in case No. A14-13723/2013
35		Decision of the Federal Arbitration Court of the Moscow Region of 16 July 2014 in case No. A40-82571/13
36		Decision of the Federal Arbitration Court of the Volgo-Vyatsky Region of 3 June 2014 in case No. A19-3772/2013
37		Decision of the Federal Arbitration Court of the Volgo-Vyatsky Region of 6 February 2014 in case No. A19-2735/2013
38		Decision of the Federal Arbitration Court of the Moscow Region of 16 July 2013 in case No. A40-72223/12-90-385
39		Resolution of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of 4 October 2013 No. VAS-9469/13 in case No. A68-7455/2012
40		Decision of the 9th Arbitration Court of 28 August 2012 in case No. A40-57772/12-99-332

No	Subject matter of the dispute	Details of the decision
41		Decision of the 15th Arbitration Court of 21 February 2012 in case No. A53-8947/2011
42		Decision of the Federal Arbitration Court of the Ural Region of 15 September 2011 in case No. A50-916/2011
43		Decision of the 9th Arbitration Court of 22 June 2011 in case No. A40-4795/11-140-20
44		Decision of the Federal Arbitration Court of the Ural Region of 24 May 2011 in case No. A60-28375/2010-C6
45		Decision of the Federal Arbitration Court of the Moscow Region of 31 March 2011 in case No. A40-59648/10-129-325
46		Decision of the Federal Arbitration Court of the Moscow Region of 25 March 2011 in case No. A40-59653/10-35-327
47		Resolution of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of 6 June 2012 No. VAS-3328/12 in case No. A53-19232/2010
48		Decision of the Federal Arbitration Court of the Moscow Region of 25 March 2011 in case No. A40-59653/10-35-327
49		Decision of the 18th Arbitration Court of 30 July 2010 in case No. A07-1950/2010
50		Decision of the 18th Arbitration Court of 12 July 2010 in case No. A07-1958/2010
51		Decision of the 9th Arbitration Court of 22 September 2008 in case No. A40-27878/08-87-71
52		Resolution of the Supreme Court of the Russian Federation of 16 September 2019 No. 305-AS19-14537 in case No. A40-66788/2018

We have also found two cases dealing with the mode of implementation of the agreement reached by the competent authorities in a mutual agreement procedure on individual disputes.

On 25 February 2019, the Arbitration Court of the North-West District adopted a decision on case No. A42-2441/2017 based on a complaint of MAGE LLC⁴¹⁸. In the case, the company provided personnel to a Norwegian company for geophysical work on the Norwegian continental shelf and paid personal income tax to the Russian budget on the salaries of its employees. When the company received a letter of the Norwegian tax authorities stating that it was required to pay income tax in Norway, the company applied to the Russian Ministry of Finance for a mutual agreement procedure. Following negotiations, the Russian and Norwegian authorities agreed that

⁴¹⁸ Decision of the Arbitration Court of the North-Western District of 25.02.2019 in case No. A42-2441/2017 (Resolution of the Supreme Court of the Russian Federation of 01.08.2019 refused to refer the case to the Judicial Board of the Supreme Court of the Russian Federation for consideration). Access from the legal system "ConsultantPlus".

the company was liable to pay income tax in Norway, as Article 15 of the treaty on taxation of income from employment did not apply to work outside the territorial sea. The competent authorities also agreed on the application of the treaty provisions governing the elimination of double taxation⁴¹⁹. The company paid tax in Norway and as a tax agent applied to the Russian tax authority for a refund of overpaid tax based on the provisions of the agreement with Norway on offsetting amounts of tax paid abroad. However, it was refused because only the taxpayer may apply for a refund.

The court took the position of the tax authority stating that although the company had paid tax to Norway using its own funds, the rules on the offsetting and refunding of overpaid tax did not apply to the tax agent because in this case the funds had been transferred to the budgets of different states.

In this case, the mutual agreement procedure did not lead to the elimination of double taxation due to the provisions of domestic law preventing implementation of the agreement. In our opinion, the ineffectiveness of the mutual agreement procedure was due to the inconsistency between the mode for initiating the mutual agreement procedure that did not identify the applicant and the mode for implementation of the agreement. If only the taxpayer can apply for implementation of the agreement, then only the taxpayer should also initiate the mutual agreement procedure.

The decision of the Arbitration Court of the Urals District of 2 November 2015 in case No. A50-19094/2014 based on a complaint of I.D.S. Navigator LLC provides that under a mutual agreement procedure between the Russian Federation and Kazakhstan an agreement was reached that the company's activities did not give rise to a permanent establishment in Kazakhstan. On this basis, the court recognised that the company's counterparty had unreasonably withheld corporate income tax from the amount of remuneration and remitted it to Kazakhstan⁴²⁰. However, in this case a civil law dispute arose over the recovery of losses resulting from the overpaid tax in Kazakhstan and not in the Russian Federation.

Therefore, there was a vacuum in the legal regulation of the Russian Federation prior to the implementation of the BEPS Project. In this regard, the mutual agreement procedure has not being seen by taxpayers as an effective remedy, as OECD statistics supports. At the same time,

⁴¹⁹ Letter of the Ministry Finance of the Russian Federation of 13.11.2013 No. 03-08-05/48498. Access from the legal system "ConsultantPlus".

⁴²⁰ Decision of the Arbitration Court of the Ural District of 02.11.2015 in case No. A50-19094/2014 (Resolution of the Supreme Court of the Russian Federation of 22.03.2016 No. 309-ES15-19981 refused to refer case No. A50-19094/2014 to the Judicial Board for Economic Disputes of the Supreme Court). Access from the legal reference system "ConsultantPlus".

during the considered period the Russian Federation actively participated in the mutual agreement procedure on interpretative disputes.

4.2. Legal regulation of the Russian Federation after the implementation of the BEPS Project

The implementation of the BEPS Project by the Russian Federation is connected with the ratification of the OECD Multilateral Tax Convention in May 2019⁴²¹ under which the Russian Federation committed to improving the mutual agreement procedure (the so-called "minimum standard") but rejected the use of arbitration⁴²².

Pursuant to international commitments, work has begun on developing domestic regulation of the mutual agreement procedure. Federal Law No. 325-FZ of 29 September 2019 "On Amendments to Part One and Part Two of the Tax Code of the Russian Federation" amended the Russian Tax Code to regulate general issues related to the mutual agreement procedure⁴²³. It is noteworthy that the final text of the law has undergone significant changes compared to the original draft law⁴²⁴. The legislator abandoned the detailed regulation of the procedure in the Russian Tax Code leaving it to the Russian Ministry of Finance to determine the procedure and time periods for submitting a request for a mutual agreement procedure and to consider this request by the Russian Ministry of Finance considering the provisions of the international treaties of the Russian Federation.

Pursuant to the powers granted by the Russian Tax Code the Russian Ministry of Finance has approved Order No. 102n dated 11 June 2020 "On Approval of the Procedure and Time Periods for Submission and Consideration of an Application for Mutual Agreement Procedure in Accordance with Double Taxation Agreements of the Russian Federation" (hereinafter - Order 102n)⁴²⁵. The structure of Order 102n contain three sections: (1) general provisions defining the subject matter of Order 102n, (2) rules and deadlines for submitting an application for a mutual agreement procedure to the Russian Ministry of Finance, (3) rules and deadlines for considering an application for a mutual agreement procedure.

⁴²¹ Federal Law of 01.05.2019 No. 79-FZ "On Ratification of the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting" // Collection of Legislation of the Russian Federation. 2019. No. 18. Art. 2203

⁴²² Russian Federation. Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature. URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-russia.pdf>

⁴²³ Federal Law of 29.09.2019 No. 325-FZ (ed. of 14.07.2022) "On Amendments to Part One and Part Two of the Tax Code of the Russian Federation" // Collection of Legislation of the Russian Federation. 2019. No. 39. Art. 5375

⁴²⁴ Draft Law No. 720839-7 "On Amendments to Part One and Part Two of the Tax Code of the Russian Federation (with regard to the implementation of certain provisions of the main directions of tax policy)". URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/720839-7>

⁴²⁵ Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 11.06.2020 No. 102n "On approval of the Procedure and Terms of Submission and Consideration of the Application for Mutual Agreement Procedure in accordance with the International Tax Treaty of the Russian Federation" (registered with the Ministry of Justice of Russia 10.09.2020 No. 59747). Accessed from legal system "ConsultantPlus".

Even before these amendments to the Russian Tax Code came into force, the Russian Ministry of Finance approved the Guidance on Mutual Agreement Procedure pursuant to the provisions of Double Taxation Agreements of 30 January 2019 (hereinafter - the Guidelines)⁴²⁶. The Guidelines do not have the force of law, but are a set of recommendations that can (but are not obliged to) guide the competent authority in matters related to the initiation and conduct of a mutual agreement procedure. The Guidelines are structured as follows:

- *General provisions*: (1) definition of the mutual agreement procedure, (2) details of the competent authority of the Russian Federation, (3) purpose of the mutual agreement procedure, (4) provisions of the Double Taxation Agreements which allow the mutual agreement procedure, (5) list of jurisdictions which Russia is able to conduct the mutual agreement procedure with;
- *Mode of the mutual agreement procedure*: (1) Persons who may present their cases for initiating the mutual agreement procedure, (2) flowchart of the mutual agreement procedure process, (3) form of a mutual agreement procedure request, (4) duty for submitting the mutual agreement procedure application, (5) limitation of access to the mutual agreement procedure, (6) time limits for presenting the mutual agreement procedure request, (7) procedure of the mutual agreement procedure request, (8) opportunity of participating in the mutual agreement procedure and rights of a person to whom the Double Taxation Agreement applies, (9) costs of the mutual agreement procedure under the Double Taxation Agreements;
- The actions of the Russian Ministry of Finance in case of initiation of the mutual agreement procedure by foreign tax authorities.

According to the structure of Order 102n and the Guidelines, there is some overlap in the subject matter. In terms of content, Order 102n and the Guidelines mostly duplicate the standard provisions of Article 25 of the OECD Model Tax Convention but also contain important technical clarifications with respect to the implementation of the mutual agreement procedure that will be discussed below.

One important clarification was the definition in paragraph 4 of Order No. 102n of the applicant as a taxpayer. This clarification eliminates the situation considered in the MAGE JSC case⁴²⁷ where the tax agent may initiate a mutual agreement procedure based on the provisions of the tax treaty but the domestic legislation does not allow implementing the reached agreement.

⁴²⁶ Guidance on Mutual Agreement Procedure pursuant to the provisions of Double Taxation Agreements. Ministry of Finance of the Russian Federation. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=126601-rukovodstvo_po_provedeniyu_vzaimosoglasitelnoi_protседury__guidance_on_mutual_agreement_procedure

⁴²⁷ See chapter 2, section 4.1, paragraph 4 of this study for more details

The Explanatory Statement to the OECD Multilateral Tax Convention requires jurisdictions to include Article 25(1) through (3) of the OECD Model Tax Convention in their tax treaties, as interpreted in the Commentary to Article 25 of the OECD Model Tax Convention⁴²⁸.

Despite the detailed regulation of the procedure and time periods for submitting an application for a mutual agreement procedure and reviewing the application in Order 102n, some provisions do not fully reflect the OECD's approach and may reduce the level of guarantees for the protection of taxpayers' rights.

First, under paragraph 6 of Order 102n the start of the three-year period for initiating a mutual agreement procedure is linked to the receipt of the tax audit report by the taxpayer. This wording does not allow for certainty as to whether a mutual agreement procedure can be initiated for future periods (before the start of an audit). Only paragraph 5(1)(c) of Order 102n indicates indirectly the application of the mutual agreement procedure in relation to future periods. Among the information to be reflected in the statement attached to the application there is information on the tax period in which taxation not accordance with the provisions of the tax treaty has occurred or may occur.

An interpretation excluding the application of the mutual agreement procedure to future periods is not in line with the OECD approach. According to the Commentary to Article 25 of the OECD Model Tax Convention, the mutual agreement procedure can be set in motion by a taxpayer without waiting until the taxation considered by him to be not in accordance with the tax treaty has been charged against or notified to him. Such actions mean all acts or decisions of the contracting states whether of a legislative or a regulatory nature, and whether of general or individual application, having as their direct and necessary consequence the charging of tax against the complainant contrary to the provisions of the tax treaty⁴²⁹.

Moreover, the Commentary to Article 25 of the OECD Model Tax Convention notes that the three-year time limit should be interpreted in the way most favourable to the taxpayer. Thus, a taxpayer has the right to present a case as soon as the taxpayer considers that the taxation will result in taxation not in accordance with the provisions of the tax treaty (before receipt decisions or reports). For example, if a change to a contracting state's tax law, the publication of a position

⁴²⁸ Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Oplement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, OECD. Notes to the Article 16. paragraph 182. P. 48. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>.

⁴²⁹ Commentary on Arctical 25. Paragraph 14 // Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. OECD Publ., 21 November 2017. C(25)-6. P. 1184 URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

by a competent authority or a court on a similar issue in relation to another taxpayer. In this case, the complaint is filed before the three-year time limit begins⁴³⁰.

Thus, paragraph 6 of Order 102n requires clarification with regard to the possibility of initiating a mutual agreement procedure for future periods where the taxpayer has reason to expect that the actions of the contracting states may result in future taxation not in accordance with the provisions of the treaty.

Second, paragraph 5 of Order 102n establishes an open-ended list of supporting documents for sending the application as well as the right of the competent authority to request additional documents⁴³¹. In practice, this could lead to a transformation of the mutual agreement procedure to a quasi-audit requiring the disclosure of a significant amount of information on the taxpayer's activities. It would seem that the list of documents attached to the application should be sufficient to assess the application for merit, so additional requests of information by the competent authority should be limited to that information which is already in the list but has not been submitted by the applicant or has not been submitted in full. This approach will strike a balance between the taxpayer's right to submit an application within the prescribed requirements without additional burdens and the legitimate interest of the competent authority to obtain the full information necessary to assess the justification of the application.

Third, there is a lack of clarity as to the grounds for refusing a mutual agreement procedure. Paragraph 10 of Order 102n includes: (1) failure to meet the time limit for filing an application, (2) incompleteness and/or unreliability of the information provided, (3) a court decision entered into force on the issue set out in the application for a mutual agreement procedure. However, paragraph 8 of the Guidelines contains a different list of grounds: (1) an applicant did not correct deficiencies in the contents of its application for the mutual agreement procedure or attachments despite the competent authority's request, (2) an applicant did not submit the documents necessary for determining whether the objection made by the applicant in the mutual agreement procedure request is justified despite the competent authority request, (3) the objection made by an applicant in a mutual agreement procedure request is not justified.

If the grounds referred to in paragraphs (1) and (2) of the Guidelines are covered by paragraph (2) of Order 102n, the unjustification of the application is an additional ground. The assessment of the justification of the application is provided by the provisions of the tax treaties of the Russian Federation as well as by Article 25(2) of the OECD Model Tax Convention,

⁴³⁰ Commentary on Article 25. Paragraph 14 // Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. OECD Publ., 21 November 2017. C(25)-9. P. 1187-1188 URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

⁴³¹ Paragraph 7.2.5 of Guidance on Mutual Agreement Procedure pursuant to the provisions of Double Taxation Agreements. Ministry Finance of the Russian Federation. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=126601-rukovodstvo_po_provedeniyu_vzaimosoglasitelnoi_protседury__guidance_on_mutual_agreement_procedure

therefore such ground for refusal to conduct the mutual agreement procedure looks logical. It is arguable that this ground is set out in the Guidance that is not a regulatory act and is informational in nature.

Furthermore, the criteria for the justification of a claimant and the taxpayer's subsequent actions if the claimant is found to be unjustified are not set out in the Russian Tax Code, Order 102n or the Guidelines. We see criteria used in practice only in the letters of the Russian Ministry of Finance (chapter 2, section 4.1, paragraph 4 of this study). In the OECD report on the implementation of Action 14 of the BEPS Project of 18 October 2021, the Russian Federation indicated similar criteria: (1) the providing of documents and the information in relation to the facts and circumstances which are under the mutual agreement procedure consideration, (2) the taxation not in accordance with the treaty, (3) the submitting of the request in time, (4) the residence of the person that submitted the request⁴³².

According to Article 15(3) of the Russian Constitution and other acts determining the procedure for the publication and entry into force of legal acts in the Russian Federation⁴³³, taxpayers have the right to official publication of legal acts affecting their rights⁴³⁴. Determination of the criteria for assessing the justification of a taxpayer's application for a mutual agreement procedure in the recommendations of the Russian Ministry of Finance and in the OECD report in English without legal effect instead of an official regulatory act violates the rights of taxpayers and creates grounds for rejecting applications at the discretion of the competent authority, specifically, without use of the criteria highlighted in the OECD report. In addition to this observation, it would improve the objectivity of the assessment of the application if the competent authority were obliged to communicate with the taxpayer and provide the taxpayer with a written reasoned notification that the application has been found unjustified.

Under paragraph 10(1) of Order 102n, the grounds for refusing to conduct a mutual agreement procedure include a court decision entered into force. However, in paragraph 10(2) the absence of a court decision is not mentioned as one of the conditions for a decision to conduct a mutual agreement procedure. The OECD report on the implementation of Action 14 of the BEPS Project of 18 October 2021 by the Russian Federation states that the court decision is not included

⁴³² Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Russian Federation (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14 // OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. 2021. P.30-31 URL: <https://doi.org/10.1787/fe683c93-en>

⁴³³ Federal Law from 14.06.1994 No. 5-FZ "On the Procedure of Publication and Coming into Force of Federal Constitutional Laws, Federal Laws, Acts of Chambers of the Federal Assembly", Decree of the President of the Russian Federation of 23.05.1996 No. 763, Decree of the Government of the Russian Federation of 13.08.1997 No. 1009 // Collection of Legislation of the Russian Federation. 1994. No. 8. Art. 801.

⁴³⁴ Decisions of the Constitutional Court of the Russian Federation of 24.10.1996 No. 17-P, of 17.12.1996 No. 20-P, of 18.07.2012 No. 19-P, Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation of 04.12.2003 No. 508-O and others. Accessed from legal system "ConsultantPlus".

in the criteria for assessing the justification of an application⁴³⁵. This indicates a lack of legal coherence in this respect.

If we follow the formalistic approach and assume that a final court decision is a basis for refusing to conduct a mutual agreement procedure, such an interpretation is not in compliance with Article 27 of the Vienna Convention on the Law of Treaties of 23 May 1969 stating that a state "may not invoke the provisions of its internal law as justification for its failure to perform a treaty"⁴³⁶. This conclusion is also supported by the Commentary to Article 25 of the OECD Model Tax Convention providing that a taxpayer is entitled to present his case to the competent authority whether or not he may also have made a claim or commenced litigation under the domestic law⁴³⁷. If a claim has been finally adjudicated by a court a taxpayer may wish even so to present or pursue a claim under the mutual agreement procedure. If the competent authority is bound by the court decision, it may nevertheless present the case to the competent authority of the other contracting state and ask the latter to take measures for avoiding double taxation⁴³⁸.

Domestic regulation limits the rights of the taxpayer to being informed by the competent authority of the progress of the mutual agreement procedure at the stage of the mutual agreement procedure. Such rights are passive and they do not depend on the actions of the taxpayer. This reflects the provisions of the tax treaties of the Russian Federation⁴³⁹ negotiating using the OECD and UN Model Tax Conventions providing that the taxpayer may not be present at the mutual agreement procedure, may not review the positions of the competent authorities, may not present the objections in order to influence the decision and does not have any other rights provided by Article 6 of the ECHR.

An important aspect is the transparency of the mutual agreement procedure and of the reached agreement. K.V. Raad calls the mutual agreement procedure "horse-trading" because no one knows what the representatives of states actually agree on⁴⁴⁰.

⁴³⁵ Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Russian Federation (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14 // OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. 2021. P.31 URL: <https://doi.org/10.1787/fe683c93-en>

⁴³⁶ The document signed by the Decree of the Presidium of the USSR Supreme Soviet of 04.04.1986 No. 4407-XI. Accessed from legal system "ConsultantPlus".

⁴³⁷ Commentary on Article 25. Paragraph 34 // Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. OECD Publ., 21 November 2017. C(25)-15. P. 1193-1194 URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

⁴³⁸ Commentary on Article 25. Paragraph 35 // Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. OECD Publ., 21 November 2017. C(25)-16. P. 1194 URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

⁴³⁹ See chapter 1, paragraph 2 of this study for more details

⁴⁴⁰ Raad K. International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application // International Tax Review. 2001. Vol. 29. Issue 6/7. P. 212-218

In October 2015, the UN Committee of Experts on International Tax Matters published Report No. E/C.18/2015/CRP.8 on Alternative Dispute Resolution in Taxation⁴⁴¹ proposing to amend the provision on the mutual agreement procedure by publishing the reached agreement since this would increase the credibility of the procedure⁴⁴².

Under the Guidance and Order 102n, the lack of transparency of the mutual agreement procedure for the taxpayer is partially mitigated by establishing an obligation for the competent authority to notify the taxpayer of the status, progress and outcome of the mutual agreement procedure. Nevertheless, there is no way for the taxpayer to know how objective the competent authorities' negotiations were and what arguments (legal or political) were used.

The OECD report on the implementation of Action 14 of the BEPS Project of 18 October 2021 by the Russian Federation prepared prior to changes in domestic legislation in connection with the ratification of the OECD Multilateral Tax Convention identified the following concerns to be reflected in domestic legal regulation: (1) whether the mutual agreement procedure is available in cases of transfer pricing cases, the application of anti-abuse provisions, multilateral disputes and bona fide foreign initiated self-adjustments, (2) whether taxpayers can request for the multi-year resolution of recurring issues through the mutual agreement procedure, (3) the possibility of suspension of tax collection during the course of a the mutual agreement procedure, (4) the steps of the process and the timing of such steps for the implementation of reached agreements, including any actions to be taken by taxpayers⁴⁴³.

The current legal framework in the Russian Federation after the relevant amendments does not fully reflect some OECD recommendations that makes it impossible to consider the work on the implementation of Action 14 of the BEPS Project complete.

First, paragraph 5 of the Guidelines expressly points out that the Russian Federation's legal framework does not provide restrictions on access to the mutual agreement procedure depending on the subject matter of the dispute. Accordingly, the OECD recommendation in this part has been satisfied.

Second, the current regulation does not explicitly provide application of the results of the mutual agreement procedure to future periods on the same issues. The following approach seems possible. If new factual circumstances and new evidence are established for a new tax period, the

⁴⁴¹ UN, Secretariat Paper no. E/C.18/2015/CRP.8 on Alternative Dispute Resolution in Taxation, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, UN 2015. P. 38-40. URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/11STM_CRP8_DisputeResolution.pdf

⁴⁴² Polizelli V. The Inception of a Mediation System in Brazil for Resolution of Disputes in International Tax Law // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. Amsterdam: IBFD. 2021. P. 237.

⁴⁴³ Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Russian Federation (Stage 2): Inclusive Framework on BEPS: Action 14 // OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. 2021. P.43. paragraph 123. URL: <https://doi.org/10.1787/fe683c93-en>

decision made in the mutual agreement procedure does not apply to the new period. However, it is clear that applying the results of the mutual agreement procedure to future periods if the facts are unchanged simplifies the tasks of tax administration, so the OECD recommendation should be followed in such a case. This approach is in line with the principle of maintaining the taxpayer's confidence in the law and the state's actions, which has been repeatedly referred to by the Russian Supreme Court⁴⁴⁴.

Third, the OECD recommendation to suspend the collection of tax for the period of the mutual agreement procedure can be considered as an additional guarantee to protect the rights of taxpayers. The foreign literature states that any demand for payment of tax as a condition for admission to the mutual agreement procedure in order to subsequently obtain exemption from payment of this tax is not comparable to the policy of making the mutual agreement procedure widely available to taxpayers as a means of dispute resolution⁴⁴⁵. If the dispute resolution in a mutual agreement procedure results in the elimination of double taxation, a demand for payment of tax before agreement is reached between the competent authorities may lead to an impairment of the excessively levied tax. The situation is complicated when states do not compensate the taxpayer's costs⁴⁴⁶.

The Commentary to Article 25 of the OECD Model Tax Convention expresses a similar approach and notes possible delays in the resolution of cases if a country is less willing to enter into good faith mutual agreement procedure discussions when a probable result could be the refunding of taxes already collected⁴⁴⁷.

As a compromise for states considering such a rule too risky, R. Ismer suggests that provision of transferring the majority of the accrued tax in escrow or similar account until the mutual agreement procedure is completed. A bank guarantee or other security for liabilities may also be used. Alternatively, until the dispute is resolved in a mutual agreement procedure, one state (determined, for example, by the date of the claim or the state of residence) can claim from the taxpayer only amount of tax not exceeding the difference between the amount paid to the other state and the amount due.

Russian law does not specify the payment of tax as a condition for admission to the mutual agreement procedure. However, tax law does not provide that the conduct of the mutual agreement

⁴⁴⁴ Resolutions of the Judicial Board for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation of 02.07.2019 in case No. A62-5153/2017, of 06.03.2018 in case No. A53-18839/2016, of 03.02.2017 in case No. A26-8413/2015, of 19.06.2020 in case No. A51-24425/2018, etc. Accessed from legal system "ConsultantPlus".

⁴⁴⁵ Ismer R. Article 25. Mutual Agreement Procedure // K. Vogel [et al.]. Double Taxation Conventions. 4th ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. 2015. P. 1735.

⁴⁴⁶ Ismer R. Article 25. Mutual Agreement Procedure // K. Vogel [et al.]. Double Taxation Conventions. 4th ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. 2015. P. 1735.

⁴⁴⁷ Commentary on Article 25. Paragraph 48 // Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. OECD Publ., 21 November 2017. C(25)-24. P. 1202-1203. URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

procedure is grounds for suspending the tax collection. On the contrary, according to paragraph 5 of Article 138 of the Russian Tax Code, as a rule, the implementation of the tax authority's act entered into force shall not be suspended. However, paragraph 4 of Article 79 of the Russian Tax Code provides the refund of the amount of overcharged tax with interest charged from the day following the day of tax collection to the day of the actual refund.

Nevertheless, the above provision of Article 79 of the Russian Tax Code does not eliminate the need to introduce a rule on the suspension of tax collection until the end of the mutual agreement procedure. A state whose claim is satisfied has less incentive to resolve the dispute internationally solely in the taxpayer's interests. The incentive becomes even less when, in case of elimination of double taxation, the state will have to collect not only the amount of overcharged tax but also the interest. In addition, the absence of such a rule gives rise to inconsistent behaviour of the competent authority. Once a taxpayer's application for a mutual agreement procedure has been accepted by the competent authority of one state, it means that the taxpayer's claim is justified at least to the extent that the competent authority of one state has accepted it. Accordingly, a claim for tax collection in such a situation is contrary to the logic of the mutual conciliation procedure.

In our view, the legislator's approach is based on the consideration of the mutual agreement procedure as an administrative stage of appeal rather than a judicial one, and accordingly does not take a priority over a similar in status domestic administrative procedure of appeal. However, this approach does not take into account the complex structure of legal relations in individual disputes including not only an inter-state legal relationship but also a national tax legal relationship between the taxpayer and the tax authority of one or both of the contracting states⁴⁴⁸. In this regard, the question of which of the contracting states can claim the tax has not been resolved until the mutual agreement procedure is completed.

Fourth, the current legislation is partially complied with the OECD recommendation on defining the procedure and timing for the implementation of agreements reached in the mutual agreement procedure. Historically, Articles 78 and 79 of the Russian Tax Code as amended by Federal Law No. 325-FZ of 29 September 2019 "On Amendments to Part One and Part Two of the Tax Code of the Russian Federation" established that the three-year period for the offset or refund of excessively paid or collected tax did not apply to agreements reached in a mutual agreement procedure. This provision was fully in line with Article 25(2) of the OECD Model Tax Convention on the implementation of the agreement of competent authorities notwithstanding any time limits in the domestic law.

⁴⁴⁸ See chapter 1, paragraph 1 of this study for more details.

Federal Law No. 263-FZ of 14 July 2022 "On Amendments to Part One and Part Two of the Tax Code of the Russian Federation" introduced a mechanism of single tax payment and performance of aggregate tax liability providing that all taxes, levies and contributions are remitted by the taxpayer in a single term to a special treasury account, and then the tax authority offsets the single tax payment against all taxes, levies and contributions⁴⁴⁹. The taxpayer may dispose of the amount forming the surplus in the unified tax account by offset or refund. As a result, special regulation in relation to tax offset and refund in a mutual agreement procedure has been excluded from Articles 78 and 79 of the Russian Tax Code. Under the current regulation, there is generally no time limit for filing an application with the tax authority to offset or refund an overpayment (exceptions are provided for the offsetting of positive balances against the enforcement of certain types of tax authority decisions and the repayment of debts payments not included in the aggregate liability). Therefore, there are no time limits on the implementation of agreements reached by the competent authorities in the mutual agreement procedure.

However, the procedure and time line for the implementation of agreements reached in the mutual agreement procedure cannot be considered sufficiently precise since the domestic regulation does not define the interaction between the mutual agreement and the domestic remedies.

Under Article 45 of the Constitution of the Russian Federation, everyone has the right to defend his rights and freedoms by all means not prohibited by law. Under Article 22(1) of the Russian Tax Code, taxpayers are guaranteed administrative and judicial protection of their rights and legitimate interests. Traditionally, the literature identifies the following mechanisms for tax disputes resolution (both for domestic and international tax disputes) available at the local level⁴⁵⁰:

1. mechanisms aimed at preventing a dispute (advanced pricing agreement, requesting a reasoned opinion from the tax authority upon tax monitoring, self-recognition by a foreign entity of Russian tax residency status, self-recognition by a Russian tax resident of controlling status of a foreign structure or entity and others);
2. appealing against a decision of a tax authority on bringing or refusing to bring to responsibility that has not come into force as well as appealing against acts of a tax authority, actions or inaction of its officials to a higher tax authority in an administrative (pre-trial) manner;
3. judicial appeal.

⁴⁴⁹ Federal Law No. 263-FZ of 14.07.2022 (ed. of 28.12.2022) "On Amending Parts One and Two of the Tax Code of the Russian Federation" // Collection of Legislation of the Russian Federation. 2022. No. 29 (Part II). Art. 5230.

⁴⁵⁰ E.g., Vinnitsky D. V., Savitsky A. I., Pustovalov E. V. Tax Arbitration under International Tax Treaties // Herald of the Euro-Asian Law Congress. 2018. No. 2. P. 26-27; Ilyin A.Y. Mutual Agreement Procedures in Tax Disputes Resolution in Pre-Trial Proceedings: Monograph / A.Y. Ilyin, A.A. Kopina, I.I. Kucherov et al; ed. Moscow: Prospect. 2017. P. 30-40.

The mutual agreement procedure can be used as an additional administrative remedy in the system of these dispute resolution mechanisms.

In the case of judicial review, a situation may arise where a taxpayer, after a mutual agreement procedure, decides to apply to court with the same issue and the court decision will be contrary to the outcome of the mutual agreement procedure. In this situation, uncertainty arises for both the taxpayer and the tax authority as to whether the tax consequences of the dispute should be the same as those determined by the mutual agreement procedure or those determined by the court.

On the one hand, the mutual agreement procedure is an administrative stage of the dispute. In this sense, the judicial remedy takes priority. Thus, in the domestic legal system, judicial acts entered into force are binding on all subjects of law⁴⁵¹. According to the position of the Constitutional Court of the Russian Federation, the court is a universal legal means of protection of human and civil rights and freedoms, it performs a securing and compensating function in relation to all other constitutional rights and freedoms, which is predefined by the special role of the judiciary involving, among other things, judicial control over the legality of decisions and actions (inaction) of public authorities⁴⁵². In relation to tax disputes, the Constitutional Court of the Russian Federation states that the final decision on the dispute is taken by the court considering the merits of the case in accordance with the procedure established by law⁴⁵³.

This conclusion on the place of the mutual agreement procedure in the system of remedies is also supported by paragraph 10 of Order 102n, which determines a court decision entered into force as grounds for refusing a mutual agreement procedure.

On the other hand, the mutual agreement procedure is an international dispute resolution mechanism. As stated above, Article 27 of the Vienna Convention on the Law of Treaties of 23 May 1969 establishes the principle of "Pacta sunt servanda". This principle corresponds to the provisions of Article 7(1) of the Russian Tax Code and Article 15(4) of the Constitution of the Russian Federation, according to which the provisions of an international treaty prevail over the domestic legislation.

At the same time, Article 79 of the Constitution of the Russian Federation provides that decisions of inter-state bodies adopted based on provisions of international treaties of the Russian Federation in their interpretation contradicting the Russian Constitution shall not be enforceable

⁴⁵¹ Article 6(1) of Federal Constitutional Law of 31.12.1996 No. 1-FKZ. Accessed from legal system "ConsultantPlus".

⁴⁵² Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation of 11.07.2017 No. 20-P. Accessed from legal system "ConsultantPlus".

⁴⁵³ Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation of 14.07.2005 No. 9-P. Accessed from legal system "ConsultantPlus".

in the Russian Federation. The Constitutional Court of the Russian Federation is empowered to decide on the enforceability of decisions of inter-state bodies adopted on the basis of provisions of international treaties of the Russian Federation in their interpretation contradicting the Russian Constitution as well as on the enforceability of a foreign or international (inter-state) court, foreign or international arbitration court (arbitration) decision imposing obligations on the Russian Federation, if this decision contradicts the fundamentals of the Russian public order.

A systematic interpretation of the above provisions leads to the conclusion that Article 15(4) of the Constitution of the Russian Federation covers not only material rules of law contained in an international treaty, but also procedural acts of international bodies. Despite the fact that the Constitution of the Russian Federation refers to the obligations of the Russian Federation determined by a procedural act of an interstate body, it seems that a similar approach should be applied to interpreting Article 7(1) of the Russian Tax Code as extending to agreements reached in a mutual agreement procedure.

Given that the mutual agreement procedure is conducted in accordance with the provisions of an international treaty and that the parties to the dispute are the competent authorities of the contracting states, the mutual agreement shall be enforceable in the territory of the Russian Federation.

Accordingly, in order to avoid inconsistencies in domestic legislation as to the place of the mutual agreement procedure in the system of remedies, the OECD approach reflected in the Commentary to Article 25 of the OECD Model Tax Convention on the conditions for the implementation of a mutual agreement should be adopted: (1) the taxpayer must accept the mutual agreement, and (2) the taxpayer must withdraw the suit at law concerning those points settled in the mutual agreement procedure⁴⁵⁴. This approach can help to prevent conflict between the administrative and international nature of the mutual agreement procedure.

In addition, domestic legislation should define the interaction between national remedies and the mutual agreement taking into account the nature of the mutual agreement procedure mentioned above. In our view, if a case is filed with a court during the mutual agreement procedure, the most reasonable approach would be to notify the competent authority of a partner state for the decision to suspend the mutual agreement procedure until the court makes a decision (similar to article 19(2) of the OECD Multilateral Tax Convention). This solution would eliminate the conflict between the mutual agreement and the court decision.

If a court decides a dispute during a mutual agreement procedure, given the international nature of the mutual agreement procedure, this should not automatically result in its termination.

⁴⁵⁴ Commentary on Article 25. Paragraph 45 // Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. OECD Publ., 21 November 2017. C(25)-22. P. 1200. URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

We believe that in this case the Russian Ministry of Finance as the competent authority should discuss the court's decision with the competent authority of the other contracting state. This may have the effect of changing the position of the partner state under the treaty. Otherwise, the mutual agreement procedure can be expected to be terminated on the grounds of failure to reach an agreement.

In terms of compliance with the guarantees of the right to a fair trial under Article 6 of the ECHR, the conclusions made in chapter 2, paragraph 2 of this study apply to the Russian Federation as a party to the OECD Multilateral Tax Convention.

Thus, currently the work of the Russian Federation on the implementation of Action 14 of the BEPS Project cannot be considered as complete⁴⁵⁵. In particular, there are inconsistencies between acts of different legal force with similar subject matter. In addition to legal and technical deficiencies, the current regulation lacks certainty as to the interaction between the mutual agreement procedure and national remedies, which may lead to a lower level of guarantees for the protection of taxpayers' rights in international tax disputes.

In our view, in order to improve the effectiveness of dispute resolution in the mutual agreement procedure, the Russian Federation could benefit from the experience of the European Union discussed in chapter 2, paragraph 3 of this study. We believe that applying the OECD approach and the European Union approach reflected in the EU Directive, the following recommendations could be made to improve the domestic legal regulation on the conduct of mutual agreement procedure:

1. To harmonise Order No. 102n of 11 June 2020 approved by the Russian Ministry of Finance and Guidance on Mutual Agreement Procedure pursuant to the provisions of Double Taxation Agreements of 30 January 2019 issued by the Russian Ministry of Finance.

2. *Initiation of the mutual agreement procedure*: (1) to clarify the possibility of initiating mutual agreement procedures for future periods where the taxpayer has reason to consider that the actions of the contracting states result or will result in taxation not in accordance with the treaty in the future, (2) to clarify the scope of information that may be further requested upon consideration of the taxpayer's request, (3) establish criteria for the justification of the request, (4) to exclude a court decision entered into force from the grounds for refusing a mutual agreement procedure.

3. *Conducting a mutual agreement procedure*: (1) to suspend the collection of tax until the dispute resolution in the mutual agreement procedure, (2) to determine the mode of interaction

⁴⁵⁵ Polenchuk M. D. Mutual Agreement Procedure as a International Tax Disputes Resolution Mechanism: Russia's Approach // VII Student Legal Forum of the Kutafin Moscow State Law University, 19 November 2020: collection of reports and abstracts of participants' speeches / [ed. by: candidate of law A. V. Sladkova]. Moscow: Prospect, 2021. P. 290.

between national remedies and the mutual agreement procedure so as to avoid conflicts between the decision made in the mutual agreement procedure and the court decision, (3) to prevent the influence of the tax authorities conducted tax control measures against the taxpayer on the position of the Russian Ministry of Finance.

4. *Agreement reached in the mutual agreement procedure:* (1) to ensure publication of the reasoned agreement, (2) to extend the results of the mutual agreement procedure to future periods provided the facts of the case are unchanged, (3) to determine the interaction between the mutual agreement and the national remedies.

A comparative study of the legal regulation of the Russian Federation and the European Union on the international tax disputes resolution allows us to conclude that the in the work in progress on international tax treaties Russian Federation can use the following initiatives of the European Union to improve the protection of taxpayers' rights:

1. To provide conduction of a mutual agreement procedure if at least one of the competent authorities accepts the taxpayer's request.
2. To agree the standard rules of the mutual agreement procedure.
3. To take into account the guarantees of the right to a fair trial provided by Article 6 of the ECHR including the right of the taxpayer to review the case file and the positions of the competent authorities and to present own position, evidence and objections.

Chapter 3. Options for development of the mutual agreement procedure involving the Russian Federation

§1. Doctrinal approaches to develop the guarantees for the protection of taxpayers rights in the mutual agreement procedure

The question of improvement of guarantees of taxpayers' rights protection in international tax disputes resolution in the mutual agreement procedure has not been studied in Russian literature. At the same time, in the foreign doctrine this issue is actively discussed. The researchers propose various options for developing the mutual agreement procedure, the most common of them are considered in this paragraph.

One of the first studies in the field of international tax dispute resolution in arbitration was carried out in 1981 by Professors G. Lindencrona and N. Mattson⁴⁵⁶. The authors recognised as the most significant shortcoming of the negotiations procedure the lack of guarantee that the dispute will be resolved, so they suggested that the most effective solution might be the establishment of an international tax court. However, this idea is too radical, therefore a transitional stage was to establish an international tax dispute resolution arbitration institute funded by the UN and based in Stockholm. The taxpayer was not even entitled to initiate arbitration, but was entitled to present evidence in the case and could be heard in arbitration.

In 2001 M. Zuger concludes that from a taxpayer's side only binding arbitration can provide the highest level of protection of the taxpayer's rights⁴⁵⁷. At the stage of initiating arbitration, the author believes that giving taxpayers direct access to arbitration (bypassing the negotiations procedure) seems unrealistic, as taxation is a highly sensitive area in terms of national sovereignty⁴⁵⁸. At the arbitration stage, the taxpayer has the right to be heard and to present his position on the case. This de facto confers on him the status of a party to the dispute resolution procedure⁴⁵⁹. The author notes that the degree of involvement of the taxpayer in the dispute resolution procedure depends entirely on the agreement of the contracting states, or if no agreement has been reached on the provisions of the domestic law of each of them⁴⁶⁰. At the stage of implementation of the arbitration decision the rights of the taxpayer are determined solely by the provisions of domestic law⁴⁶¹.

In general, M. Zuger's concept is now reflected in Article 25 of the OECD Model Tax Convention.

⁴⁵⁶ Wiman B. Pioneers in Tax Arbitration. // International Arbitration in Tax Matters. European and International Tax Law and Policy Series. Vol. 2. – Amsterdam: IBFD, 2015. – P. 281–285.

⁴⁵⁷ Zuger M. Arbitration under Tax Treaties. Amsterdam: IBFD. 2001. P. 187

⁴⁵⁸ Zuger M. Arbitration under Tax Treaties. Amsterdam: IBFD. 2001. P. 184

⁴⁵⁹ Zuger M., Arbitration under Tax Treaties. Amsterdam: IBFD. 2001. P. 184

⁴⁶⁰ Zuger M. Arbitration under Tax Treaties. Amsterdam: IBFD. 2001. P. 185

⁴⁶¹ Zuger M. Arbitration under Tax Treaties. Amsterdam: IBFD. 2001. P. 188

In 2005, Z.D. Altman proposed the creation of a Global Tax Organisation empowered to provide preliminary clarifications to domestic courts. The first stage is a standard negotiations procedure. The second stage is arbitration, which deals with issues not resolved at the negotiations stage. Such issues are referred to the Global Tax Organisation (on questions of fact) or to the International Tax Tribunal (on questions of law)⁴⁶². The author believes that the participation of the taxpayer in the negotiations may be an obstacle to the free exchange of information between the competent authorities⁴⁶³, but the participation of the taxpayer in arbitration will contribute to the transparency and legitimacy of the procedure and will increase the taxpayers' confidence in arbitration, as the taxpayer is more aware of the circumstances of the case, the taxpayer encourages the competent authorities to resolve the case through negotiations, the risks of coordinated action of the competent authorities ignoring interests of the taxpayer⁴⁶⁴.

It should be noted that the idea of an international tax tribunal (court) has also been proposed by other researchers⁴⁶⁵.

In 2012, K. Perrou proposed to retain the two-stage approach to the international tax disputes resolution with the active involvement of the taxpayer in arbitration. In the author's opinion, the taxpayer's involvement in arbitration is necessary in order to provide the guarantees of the right to a fair trial. In addition, by analogy, international investment treaties can be used as an example of dispute resolution in an international procedure involving the state and a private person given that investment disputes may involve taxation issues⁴⁶⁶.

After the development of the BEPS Project and the OECD Multilateral Tax Convention, the debate on mandatory arbitration has gained renewed relevance. Foreign researchers cite arguments against the spread of arbitration such as the lack of transparency (arbitration decisions are not published), the cost and length of the procedure, the transfer of tax authority to a third party limiting sovereignty⁴⁶⁷.

The developing states express the following concerns in relation to the arbitration⁴⁶⁸:

1. Lack of experience in arbitration as opposed to developed states, resulting in a weaker position of the developing state.

⁴⁶² Altman Z. D. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD. 2005. P. 393–394

⁴⁶³ Altman Z. D. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD. 2005. P. 412, 420

⁴⁶⁴ Altman Z. D. *Dispute Resolution under Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD. 2005. P. 412

⁴⁶⁵ E.g., Raad K. *International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application // International Tax Review*. 2001. Vol. 29. Issue 6/7. P. 212-218

⁴⁶⁶ Perrou K. *Taxpayer Participation // Tax Treaty Dispute Resolution*. Amsterdam: IBFD. 2014. P. 239–241

⁴⁶⁷ Lieb J. P. *Introduction: Taking the Debate Forward*. section 1.3. // M. Lang, J. Owens. *International Arbitration in Tax Matters*. Amsterdam: IBFD. 2015. P. 6-8

⁴⁶⁸ Oguttu A. W. *Resolving Treaty Disputes: The Challenges of Mutual Agreement Procedures with a Special Focus on Issues for Developing Countries in Africa // Bulletin for International Taxation*. 2016. No. 12. P. 160-201; Adam Z., *Mutual Agreement Procedure. Arbitration in Developing Countries – The ASEAN Experience // Bulletin for International Taxation. Journal Articles & Papers IBFD*. 2016. No. 4. P. 1-12.

2. Lack of a clear and transparent procedure for the selection of arbitrators. The OECD and UN Model Tax Conventions and the OECD Multilateral Tax Convention require arbitrators to be independent and impartial but do not define criteria indicating the competence and experience of arbitrators.

3. Lack of possibility to appeal or review the decision. Unlike disputes related to the application of international investment treaties, an arbitration decision in a tax dispute is final and cannot be appealed to an international court.

4. Costs of Arbitration. The Commentary to Article 25 of the OECD and UN Model Tax Conventions notes that by default the competent authority received the case is responsible for organising the arbitration and providing administrative staff to conduct the arbitration⁴⁶⁹. Accordingly, the arbitration takes place in the territory of the state in which the taxpayer has submitted the application for the mutual agreement procedure. Logistical costs are assumed to be borne by the states concerned. This means that if the arbitration takes place in the territory of the treaty partner state, the costs of the developing state can be very substantial (including the salaries of arbitrators, renting of premises, hiring of external consultants, organisation of the arbitration proceedings, transport costs, translation and document preparation costs).

Despite these concerns, the foreign literature supports the idea of an international tax court. In particular, a follower of this idea is P. Baker⁴⁷⁰ who notes that taxation issues are not isolated from supranational and international tribunals as indicated, among others, by consideration of disputes arising from violation of tax treaty provisions by the ECtHR⁴⁷¹ or the EU Court as well as consideration of certain taxation issues in investment arbitrations.

In our view, support from the international community for such a proposal can hardly be expected any time soon, given the resistance of states to mandatory arbitration. If ad hoc arbitration is controversial, a permanent jurisdictional body could provoke even more debate.

Given the examples of non-tax international treaties and commercial private contracts, P. Pistone and J.P. Goede suggest developing a multi-tier procedure for international tax disputes

⁴⁶⁹ Commentary on Article 25. Paragraph 12 // Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. OECD Publ., 21 November 2017. C(25)-5. P. 1184. URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>; Commentary on Article 25. Paragraph 12 // UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN Publishing. 2021. P. 678-679. URL: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-03/UN%20Model_2021.pdf

⁴⁷⁰ Baker P. Establishing a New International Framework. // International Arbitration in Tax Matters. European and International Tax Law and Policy Series. Amsterdam: IBFD. 2015. Volume 2. P. 467–476.

⁴⁷¹ Examples in court cases of ECtHR: case 8916/05 *Jehovah's Witness v. France*. ECtHR. judgement of 30 June 2011; case 70945/11 *Mennonite Church v. Hungary*. ECtHR. judgement of 8 April 2014; case 7356/10 *Lucky Dev v. Sweden*. ECtHR. judgement of 27 November 2014; case 14902/04 *Yukos v. Russia*. ECtHR. judgement of 20 September 2011. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

resolution using mediation and involving the taxpayer⁴⁷². The procedure consists of four stages: (0) prevention of international tax disputes (e.g., international exchange of information, advanced pricing agreements, tax rulings), (1) negotiations between the parties to an international tax dispute, (2) participation of a third party in the dispute resolution without a binding decision (e.g., mediation, engagement of an expert), (3) binding decision on the dispute by a third party (arbitration, advisory commission under the EU Directive). The authors see the establishment of an international tax court as the final stage of dispute resolution and as an intermediate stage the functioning of semi-permanent arbitral bodies resolving the dispute at stages (2) and (3)⁴⁷³.

Today the OECD is trying to develop arbitration and does not see work on non-binding mechanisms for international tax disputes resolution as prospective, as the latter do not guarantee an agreement on the dispute between the competent authorities⁴⁷⁴. However, given that a limited number of states have agreed to mandatory arbitration under the OECD Multilateral Tax Convention, for the remaining states the mutual agreement procedure does not provide an agreement on the dispute. Therefore, any additional mechanism which may facilitate dispute resolution and which is referred to in the Commentary to the OECD Model Tax Convention is worth analysing. One such mechanism is mediation, which in our view can contribute to more effective dispute resolution.

The Commentary to Article 25 of the OECD Model Tax Convention explains that in mediation the mediator listens to the positions of each party and then communicates a view of the strengths and weaknesses of each side. This helps each party to better understand its own position and that of the other party. Some tax administrations are now successfully using mediation to resolve internal tax disputes at the national level and the extension of such techniques to mutual agreement procedure could be useful. This procedure unlike arbitration is not binding on the parties but can help them to work out a common solution before they are forced to submit the case to arbitration⁴⁷⁵.

Furthermore, under Article 25(2) of the OECD Model Tax Convention the competent authorities shall endeavor to resolve the dispute. Obviously, this endeavour should be reflected in the methods the competent authorities use to achieve this purpose, one such method might be mediation.

⁴⁷² Pistone P., Goede J. J. P. The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendations. chapter 19// Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 483

⁴⁷³ Pistone P., Goede J. P. Conclusions and Recommendations in Flexible Multi-Tier Dispute Resolution. // International Tax Disputes. Amsterdam: IBFD. 2021. P. 487.

⁴⁷⁴ Nias P. International tax dispute resolution: Breaking the impasses // International Tax Review. 2016. No. 2. P. 2.

⁴⁷⁵ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing. 2017. P. 49. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en, OECD Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (OECD 2007), section 3.5.2. URL: <https://www.oecd.org/ctp/38061910.pdf>.

The Commentary to Article 25 of the UN Model Tax Convention also recommends the use of non-binding dispute resolution mechanisms such as independent expert opinion, mediation and other forms of third party involvement that facilitate agreement between the parties to the dispute but do not independently decide the case⁴⁷⁶. In 2021, the UN prepared Handbook on the Avoidance and Resolution of Tax Disputes⁴⁷⁷. The Handbook proposes the following initiatives to enhance the effectiveness of the mutual agreement procedure⁴⁷⁸:

1. technical assistance under the Tax Inspectors Without Borders development programme supporting states with little experience in the mutual agreement procedure in obtaining guidance and training from states with relevant experience;
2. conclusion of framework agreements on the procedural and administrative issues of the mutual agreement procedure;
3. using technologies to exchange information and documents between the competent authorities with the taxpayer and with each other creating a database of agreements reached;
4. the use of non-binding dispute resolution mechanisms as an alternative to arbitration or as a preliminary stage preceding arbitration in a mutually agreement procedure.

The first three initiatives are aimed at solving the point problems of the mediation procedure. In turn, the use of mediation will address the key shortcoming of mediation - helping the competent authorities to reach an agreement on the dispute on a mutually beneficial basis. Although there are currently no known examples of the use of mediation to resolve international tax disputes, the Handbook suggests relying on domestic experience of the use of mediation⁴⁷⁹.

The preamble to the EU Directive also recommends the use of alternative dispute resolution mechanisms such as mediation and amicable settlement of disputes in the final stages of the mutual agreement procedure for the international tax disputes resolution⁴⁸⁰.

⁴⁷⁶ Commentaries on Article 25, paragraphs 41, 41.1 // UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN Publishing. 2021. P 678-679. URL: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-03/UN%20Model_2021.pdf

⁴⁷⁷ Handbook on the Avoidance and Resolution of Tax Disputes issued by the United Nations (UN) Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 1 October 2021. URL: <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-10/Dispute%20Avoidance%20and%20Resolution%20English.pdf>

⁴⁷⁸ Handbook on the Avoidance and Resolution of Tax Disputes issued by the United Nations (UN) Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 1 October 2021, chapter 6, p. 255-269. URL: <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-10/Dispute%20Avoidance%20and%20Resolution%20English.pdf>

⁴⁷⁹ Handbook on the Avoidance and Resolution of Tax Disputes issued by the United Nations (UN) Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 1 October 2021, chapter 6, paragraph 28, p. 264. URL: <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-10/Dispute%20Avoidance%20and%20Resolution%20English.pdf>

⁴⁸⁰ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union. Paragraph 6. P. 2. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

Thus, mediation is considered at the level of the OECD, the UN and the Member States of the European Union as a recommended means of international tax disputes resolution. Consequently, there are already conditions for the application of mediation at the international and supranational level.

Since this mechanism comes from domestic law, the key features of mediation are highlighted below using examples of states applying mediation to resolve tax disputes (Australia, Belgium, Mexico, the Netherlands, New Zealand, USA, UK).

Foreign literature defines mediation as "a facilitative procedure whereby the parties engage the assistance of an impartial third party (mediator) who has no authority to make any decisions about the dispute but who uses certain procedures, methods and skills to assist the parties resolve the dispute through negotiations without litigation"⁴⁸¹. The same definition applies to tax disputes⁴⁸².

The foreign authors sign the following common features of mediation in tax law at the domestic level⁴⁸³:

- the mediator does not decide the dispute (the parties retain full control over the outcome of the dispute and do not hand it over to a third party, as is the case in court or arbitration);
- the mediator facilitates the identification of the main problems and a constructive dialogue as well as develops possible options and alternatives;
- the mediator facilitates a mutually beneficial solution for both parties to the dispute;
- mediation is a voluntary and informal procedure (except in Mexico);
- the mediator is an independent, impartial and neutral intermediary.

Mediation allows competent authorities to expand the perspective to the problem, not limited to the traditional legal approach. Mediation allows to take into account such external factors as religious and cultural characteristics, business reputation, etc., which contributes to the search for previously unconsidered options for dispute resolution⁴⁸⁴. If court or arbitration strives to find out "what happened" in order to resolve a dispute (retroactive approach), then mediation focuses on what needs to be done to resolve a dispute (prospective approach)⁴⁸⁵.

⁴⁸¹ Brown H. J., Marriot A. L., *ADR Principles and Practice*. London: Sweet & Maxwell. 1999. P. 127

⁴⁸² Jone M. *Tax Mediation in New Zealand, Australia and the United Kingdom // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*. 2020. P. 100–101; Hensen W. *Tax Mediation in Belgium and the Netherlands // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*. 2020. P. 84–85.

⁴⁸³ Hout D. *Summary of Findings. The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendations. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*. 2020. P. 442

⁴⁸⁴ Menkel-Meadow C., *Historic Contingencies of Conflict Resolution*. 2013. P. 41. URL: <https://scholarship.law.georgetown.edu/facpub/1290>

⁴⁸⁵ Hout D. *Summary of Findings. The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendations. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*. 2020. P. 444

The key parameters of mediation based on an analysis of foreign tax legislation, as identified in the literature, are outlined below (legislation of the Russian Federation is discussed in chapter 3, paragraph 3 of this study)⁴⁸⁶:

Table 8. Parameters of mediation in foreign states

Parameter	Description
legal regulation	<ul style="list-style-type: none"> – tax legislation (Belgium, Mexico); – administrative regulations (e.g. USA); – general provisions on mediation law (no specifics on tax disputes) (Netherlands)
stage of mediation	– used at different stages of tax collection (tax audit, appeal against the tax authority's decision, tax collection, court proceedings)
procedural rules	– differs depending on the stage of mediation (different rules for administrative and judicial procedures)
type of disputes	<ul style="list-style-type: none"> – does not apply in cases where there is judicial precedent and in criminal cases (exception - the Netherlands); – applies to a certain category of cases: questions of fact, relational questions, communication questions, questions requiring clarification, etc.; – applies depending on complexity of the case (UK), category of taxpayer (US), amount of additional charges (Mexico, New Zealand)
the mediator's task	<ul style="list-style-type: none"> – the mediator does not give an expert opinion on the case, but only associates the parties in the negotiations (facilitative mediation) (Australia, New Zealand, Netherlands); – the mediator makes a proposal for the dispute resolution (evaluative mediation) (Belgium); – the role of the mediator depends on the specific case and its complexity (UK, USA, Mexico)
impartiality and independence of the mediator	<ul style="list-style-type: none"> – mediator is a representative of the tax authority from another division or region who is not involved in the case⁴⁸⁷; – a number of states allow the use of an external mediator (UK, USA, Netherlands); – only in Mexico the mediator is an independent institution
mediator's competence	– requires special accreditation, a university degree in tax law, several years of legal experience, negotiations skills, management skills, listening skills, etc.
confidentiality	<ul style="list-style-type: none"> – the information known to the mediator is confidential and cannot be used in court; – usually the mediation agreement is not published (in Mexico excerpts from the most relevant cases are published - the key circumstances of the case and the agreement)⁴⁸⁸

⁴⁸⁶ Hout D. Summary of Findings. The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendations. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 444–454.

⁴⁸⁷ Hout D. Summary of Findings. The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendations. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 454.

⁴⁸⁸ Perrou K. Using Mediation for the Resolution of Cross-Border Tax Disputes. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 206–207

Parameter	Description
legal effect of the agreement	<ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="555 212 1474 280">– a mediation agreement is binding (except in a number of cases, e.g. coercion); <li data-bbox="555 280 1474 309">– does not have the effect of a precedent

Foreign researchers note that in those countries where tax mediation is regulated in tax law (Belgium, Mexico), the number of disputes handled per year is in the thousands while in other countries mediation is not so popular among taxpayers and tax authorities⁴⁸⁹.

According to the experience of mediation in tax disputes at national level, mediation unlike arbitration leaves control over the dispute to the parties, so mediation could become a supplementary mechanism for the international tax disputes resolution⁴⁹⁰ in those states that still view arbitration as a threat to sovereignty.

The literature identifies three stages at which mediation can be useful in international tax dispute resolution: (1) before referral to mutual agreement procedure, (2) an additional stage after negotiations but before arbitration, (3) an alternative to arbitration⁴⁹¹. Most researchers believe that mediation is most effective at stage (2), when negotiations in the mediation have reached an impasse⁴⁹². In a mutual agreement procedure mediation can be applied both unilaterally (between the competent authority and the taxpayer) and bilaterally (if the competent authority has not been able to resolve the dispute itself)⁴⁹³.

Foreign researchers note that mediation is easy to integrate into a mutually agreement procedure since it does not require changes to tax treaties. The legal basis for mediation is already available and states can agree to mediate on an ad hoc basis⁴⁹⁴. The rules applicable to international mediation such as the World Trade Organisation Mediation Rules, the International Chamber of Commerce Mediation Rules, the UN Guidelines for Effective Mediation, the European Mediation Directive (2008/52/EC), the European Code of Conduct for Mediators, the American Bar Association Mediation Rules, the Lawyers Association Mediation Rules for Investor-State

⁴⁸⁹ Brown P. A. Mediation: The Swiss Army Knife in the Competent Authority's Toolbox // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 185

⁴⁹⁰ For the parameters of mediation in the international tax disputes resolution and an example of a mediation provision proposed by foreign researchers taking into account the experience of mediation in tax disputes at national level see: Hout D. Summary of Findings. The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendations. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 474–476, 478–481

⁴⁹¹ Hout D. Summary of Findings. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 458

⁴⁹² Pistone P., Goede J. P. The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendation. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 499

⁴⁹³ Gröper J. Can Mediation Improve (the Efficiency of) the MAP? The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendations. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 170

⁴⁹⁴ Brown P. A. Mediation: The Swiss Army Knife in the Competent Authority's Toolbox, The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendations. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 187

Disputes, the UN Commission on International Trade Law Mediation Rules are proposed as the basis for mediation⁴⁹⁵.

The literature identifies the following benefits⁴⁹⁶ and drawbacks of⁴⁹⁷ using mediation to resolve international tax disputes:

Table 9. Benefits and drawbacks of mediation

Benefits	Drawbacks
<ul style="list-style-type: none"> – mediation is an alternative mechanism for situations where states are not ready (yet) to agree to a mandatory arbitration, but there is a risk of failure to reach an agreement in the mutual agreement procedure; – mediation can prevent the transfer of decision-making powers to a third party; – mediation allows to resolve a dispute on the basis of mutually benefit of both parties to the dispute; – even if the dispute cannot be entirely resolved in mediation, the scope of the disputable issues can be sufficiently decreased; – the mediator explains the provisions of the applicable law to the parties and establishes communication between the parties to the dispute, therefore developing states can do not worry about less experience in negotiating compared to a developed state; – mediation can mitigate a risk of different interpretations of the provision of a tax treaty by the contracting states. 	<ul style="list-style-type: none"> – no guarantee of reaching an agreement on the dispute; – additional investments in time and resources; – unclear interaction between the period of the mutual agreement procedure and the period of mediation.

If the last two drawbacks can be overcome, the lack of guarantee of agreement on the dispute is a significant disadvantage. However, this disadvantage is inherent in all non-binding dispute resolution mechanisms. Mediation cannot solve all the problems arising from the use of mutual agreement procedure, but mediation has the potential to improve the functioning of it.

The drafters of the multi-tiered procedure for international tax disputes resolution envisaged that the final stage of arbitration could compensate for the drawbacks of mediation⁴⁹⁸. Under this approach, mediation and arbitration are not mutually exclusive but complementary

⁴⁹⁵ Brown P. A. Mediation: The Swiss Army Knife in the Competent Authority's Toolbox // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 187

⁴⁹⁶ Pistone P., Goede J. P. Mediation in International Tax Disputes. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 497–498; Gröper J. Can Mediation Improve (the Efficiency of) the MAP? // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 172; Brown P. A. A Negotiator, Not a Judge: Choosing the Right Mediator to Aid in Resolving Cross Border Tax Disputes. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 213.

⁴⁹⁷ Sengupta D. P. Judicial Systems and International Tax Disputes: The View from India. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 314–315; Brown P. A. Mediation: The Swiss Army Knife in the Competent Authority's Toolbox. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 186

⁴⁹⁸ Gröper J. Can Mediation Improve (the Efficiency of) the MAP? // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 174–177

procedures⁴⁹⁹. In this case, mediation will facilitate the arbitrator's task by reducing the number of unresolved issues in the dispute and by sorting out the facts of the case, thus significantly reducing the arbitrator's workload⁵⁰⁰.

The role of arbitration is expected to change with the application of mediation. Whereas arbitration is now has an administrative function⁵⁰¹, after mediation arbitration will perform jurisdictional function⁵⁰². In order to save time and resources, the mediator may act as arbitrator in a procedure that combines features of mediation and arbitration ("mediation arbitration" or "Med-Arb"). The procedure starts with mediation by an independent third party, but if no agreement can be reached, the third party acts as arbitrator making an advisory non-binding decision on the dispute. There is also a reverse procedure ("Arb-Med") in which arbitration is initiated by default, but before the case is decided, the arbitrator invites the parties to reach an amicable agreement and, if no agreement is reached the arbitrator issues his/her opinion⁵⁰³.

In our view, a multi-tiered procedure for international tax disputes resolution can be seen as a possible way. At this stage, the disadvantages of mediation can be overcome by giving the taxpayer the right to participate directly in mediation including presenting his position and evidence in the dispute.

Generally, taxpayer participation in international tax dispute resolution is assessed by researchers as desirable but not achievable in the current environment. This is hindered by less openness of the competent authorities, delays in the mutual agreement procedure (in practice the competent authorities discuss the category of cases of several taxpayers), the possibility for the competent authorities to refer to previous agreements on similar cases⁵⁰⁴.

Given the complex structure of the disputed material legal relationship in individual disputes we believe that the taxpayer's participation in mediation is necessary because the taxpayer has the burden of paying tax, but its legitimate interest in the dispute resolution (the correct application of the treaty provisions) is not always the same as that of the competent authorities (keeping the tax base in the territory of its state⁵⁰⁵).

⁴⁹⁹ Mooij H. MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 254-255.

⁵⁰⁰ Gröper J. Can Mediation Improve (the Efficiency of) the MAP? // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 174-177; Perrou K. Using Mediation for the Resolution of Cross-Border Tax Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 209.

⁵⁰¹ Seer R., Wilms A. L. Flexible Multi-Tier Dispute Resolution: The German Experience. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 23.

⁵⁰² Pistone P., Goede J. P. International Tax Arbitration as Quasi-Judicial Instrument of Last Resort. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 521

⁵⁰³ Gröper J. Can Mediation Improve (the Efficiency of) the MAP? // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 174-177

⁵⁰⁴ Devillet C. The Text of and the Commentary on Article 25 – Round-up of the Changes and their Significance // Bulletin for International Taxation. Journals IBFD. 2012. Vol. 66. No. 11. P. 616.

⁵⁰⁵ See chapter 1, paragraph 1 of this study for more details

Moreover, the involvement of the taxpayer in mediation is in line with the global trend of transparency in international tax law⁵⁰⁶ as well as the trend set by the EU Directive of extending the rights of taxpayers in international tax dispute resolution procedures. Such an approach will provide the guarantees of the right to a fair trial⁵⁰⁷. Since there is no an international tax court, the taxpayer has no judicial remedy at the international level in order to enforce his rights.

In the literature, the following practical benefits⁵⁰⁸ and drawbacks⁵⁰⁹ of direct participation of the taxpayer in mediation are expressed:

Table 10. Benefits and drawbacks of taxpayer's participation in mediation

Benefits	Drawbacks
<ul style="list-style-type: none"> – the taxpayer, as an affected person, is better informed about the specific circumstances of the case, therefore the taxpayer can offer possible options for the dispute resolution suitable for both contracting states; – the taxpayer has the right to reject the mutual agreement, therefore it would be more efficient to take into account the taxpayer's position in mediation; – the taxpayer's participation can help to avoid unnecessary delays in the consideration of the case by the competent authorities. 	<ul style="list-style-type: none"> – risk of delay and complexity of the mutual agreement procedure due to repetition by the taxpayer of arguments made by the competent authorities; – risk of adherence by the taxpayer to the position of the state with which the taxpayer has a stronger economic tie; – confidentiality issues prevents the competent authorities from discussion of similar cases affecting other taxpayers.

The first two drawbacks are controlled by the mediator whose key role is to find a mutual solution that is beneficial for all parties to the dispute. At the same time, for the purposes of mitigating the third drawback the competent authorities may conduct the mutual agreement procedure to resolve interpretative disputes based on Article 25(3) of the OECD Model Tax Convention.

In our view, providing the taxpayer with guarantees of the right to a fair trial at the mediation stage does not preclude the need to provide those guarantees at all stages of the dispute resolution procedure, whether in negotiations or arbitration. Based on the ECHR approach, the

⁵⁰⁶ Pistone P., Goede J. P. Flexible Multi-Tier Dispute Resolution (FMDR). Framework in a Nutshell. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 486; Baker P. BEPS Action 16: The Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy under European Law in Cross-Border Situations // EC Tax Review. 2016. Vol. 25. No. 5/6 P. 335–345.

⁵⁰⁷ See chapter 2, paragraphs 1 and 4 of this study for more details

⁵⁰⁸ Pistone P., Goede J. P. The Involvement of the Affected Persons. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 502; Gröper J. Can Mediation Improve (the Efficiency of) the MAP? // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 179–180; Perrou K. Using Mediation for the Resolution of Cross-Border Tax Disputes. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 207; Sengupta D. P. Judicial Systems and International Tax Disputes: The View from India. The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendations. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 314–315.

⁵⁰⁹ Pistone P., Goede J. P. The Involvement of the Affected Persons. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 503

guarantees of Article 6 of the ECHR are deemed satisfied if at some stage of the dispute resolution the applicant has the possibility of recourse to an independent and impartial tribunal⁵¹⁰. As long as arbitration is part of a mutual agreement procedure the "tribunal" within the meaning of Article 6 of the ECHR is the competent authorities of the contracting states. Considering that all three stages are essentially the same procedure, there is no reason for different treatment of the different stages of the dispute. Moreover, at each stage the competent authorities may bring new arguments against which the taxpayer should be able to provide objections.

At the same time, if the approach reflected in the foreign doctrine is implemented and a permanent arbitration autonomous from the mutual agreement procedure and exercising a jurisdictional function is established at the international level, the "tribunal" in the meaning of Article 6 of the ECHR will be an arbitration. In this case, the guarantees of Article 6 of the ECHR can only be enforced in arbitration and no direct participation of the taxpayer in negotiations and mediation will be required.

§2. Prospects for application of arbitration in the mutual agreement procedure by the Russian Federation

Historically, only the tax treaty of the Russian Federation with the Netherlands provided for the arbitration but the mode of application of that process has not been approved at least by the Russian Federation. There is no publicly available information that arbitration has been applied in practice. However, the Russian Federation did not express its intention to apply arbitration under the OECD Multilateral Tax Convention.

The Commentary to Article 25(5) of the OECD Model Tax Convention states that in some states national law, policy or administrative considerations may not allow or justify the arbitration process and gave the example of constitutional barriers preventing arbitrators from deciding tax issues⁵¹¹. According to the literature, the constitutional principles potentially affecting the arbitration include the principles of legality, access to a court and protection of state sovereignty⁵¹².

In our view, there are no legal obstacles to the application of arbitration by the Russian Federation to resolve international tax disputes in national law.

The principle of legality established in Article 57 of the Constitution of the Russian Federation and Article 3(1) of the Russian Tax Code provide that every person must pay lawfully

⁵¹⁰ Case 77617/01 Mikheyev v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 26 January 2006; case 59261/00 Menesheva v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 9 March 2006. Access from the legal reference system HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>

⁵¹¹ Commentary on Arctical 25. Paragraph 65 // Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. OECD Publ., 21 November 2017. C(25)-33. P. 1211. URL: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

⁵¹² Schoueri L. E. Chapter 8: Arbitration and Constitutional Issues in International Arbitration in Tax Matters // M. Lang [et al. eds.] International Arbitration in Tax Matters. Amsterdam: IBFD. 2016. P. 193; Cai Q., Behind Sovereignty: Concerns About International Tax Arbitration and How They May be Addressed // British Tax Review. 2018. No. 4. P. 441-464

established taxes. The doctrine recognises that tax treaties do not impose new taxes, i.e. they do not grant taxing powers to states, they only distribute the rights of contracting states to tax certain types of income⁵¹³. In this sense, the concept "taxes are not negotiable" does not apply to the international tax disputes resolution.

Article 46 of the Constitution of the Russian Federation guarantees everyone the protection of rights and freedoms. As regards appeals to the courts against decisions of the tax authorities, the Constitutional Court of the Russian Federation noted: "Although the courts are not authorised to check the appropriateness of decisions of the tax authorities subject to the discretionary powers granted to them by law, the need to balance private and public interests in the tax field as a field of state power activity suggests the possibility of checking the legality of relevant decisions taken during the tax control ... the purpose of judicial control as a means of legal disputes resolution on the basis of independence and impartiality determines the right of the taxpayer to apply to court for protection against possible illegal enforcement"⁵¹⁴.

Arbitration does not limit the constitutional guarantee of access to court. Under the domestic legal system, arbitration would be considered as an additional means of protecting the rights of taxpayers. According to Article 19(1) of the OECD Multilateral Tax Convention, arbitration can only be initiated upon request of the taxpayer. This means that arbitration does not prevent the taxpayer from exercising the right to a domestic remedy.

Since arbitration under the mutual agreement procedure is an administrative procedure and does not purport to be a jurisdictional mechanism Article 19(4) of the OECD Multilateral Tax Convention provides that the arbitration decision is not final and binding if (1) the taxpayer does not accept the mutual agreement, (2) the court has invalidated the arbitral award if there was a substantial violation of the arbitration procedure (for example, a violation of the impartiality and independence of arbitrators or the requirement of confidentiality of information), (3) a person directly affected by the case pursues litigation on the issues which were resolved in the mutual agreement implementing the arbitration decision in any court or administrative tribunal⁵¹⁵. Accordingly, under the OECD Multilateral Tax Convention there is a judicial control of the arbitration decision.

⁵¹³ Khavanova I. A. *International Agreements of the Russian Federation on the Avoidance of Double Taxation: Monograph / Institute of Legislation and Comparative Law under the Government of the Russian Federation*. Moscow: Jurisprudence. 2016. P. 17; Yarullina G.R. *The place of the institute of permanent establishment in the tax law of the Russian Federation // Actual problems of Russian law*. 2016. No. 12. P. 68.

⁵¹⁴ Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation of 16.07.2004 No. 14-P. Accessed from legal system "ConsultantPlus".

⁵¹⁵ Paragraph 223 of the Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

A binding arbitration decision may not be regarded as a restriction on a taxpayer's right of access to a court if the taxpayer "waives" his right of access to a court. The purpose of Article 19(4) of the OECD Multilateral Tax Convention is to avoid a conflict between an arbitration decision and a court decision, not to deprive the taxpayer of the right of access to court. The taxpayer exercises own discretion regarding acceptance of the arbitration decision or filing a complaint in court. The exercise of the right of access to court as a legal consequence entails only the invalidity of the arbitration decision. Consequently, the implementation of the protection mechanisms is entirely at the taxpayer's discretion and cannot be regarded as restricting his subjective right of access to court.

The above conclusion is supported by the position of the Constitutional Court of the Russian Federation regarding an arbitration clause: "According to the right to judicial protection guaranteed by article 46 of the Constitution of the Russian Federation every interested person has the right to appeal to court for protection of the violated rights and therefore in accordance with the procedural legislation a waiver of the right to appeal to court is invalid. The procedure of arbitration resolution of a dispute arising from civil relations including with the recognition by the parties of the finality of the arbitration decision does not contradict the above requirements since does not deprive the interested person the right to use judicial control in proceedings on issuing a writ of execution for compulsory execution of the arbitration decision"⁵¹⁶.

A similar conclusion can be found in the literature. In particular, A.V. Yudin notes that an arbitration decision cannot be considered as equivalent to a waiver of the right to appeal to a court "if only for the reason that submission of the case to an arbitration refers to a special opportunity for persons whereby they consciously choose arbitration of their dispute with a subsequent limited opportunity for judicial control of the arbitration proceedings"⁵¹⁷.

Under the OECD Multilateral Tax Convention, a "baseball" arbitration type is applied by default. The literature indicates that the key problem with this type of arbitration from the point of view of domestic legal regulation is the lack of a reasoned decision⁵¹⁸. In most cases, the arbitration decision contains only an indication of the number of positions submitted to arbitration. In the US and Canada where "baseball arbitration" has become widespread the standard rules provide that

⁵¹⁶ Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation of 01.06.2010 No. 754-O-O. Access from the legal reference system "ConsultantPlus".

⁵¹⁷ Yudin A. V. Invalidity of waiver of the right of recourse in civil proceedings: theoretical and practical problems // Bulletin of civil proceedings. 2017. No 3. P. 20

⁵¹⁸ Schoueri L. E. Chapter 8: Arbitration and Constitutional Issues in International Arbitration in Tax Matters // M. Lang [et al. eds.] International Arbitration in Tax Matters. Amsterdam: IBFD. 2016. P. 190; Vinnitskiy D. V. Chapter 23: Russia in Tax Procedures. // P. Pistone [and ed.] Tax Procedures. Amsterdam: IBFD. 2021. P.1–10

the arbitration decision need not contain a legal reasoning and analysis of the positions submitted⁵¹⁹.

Under the domestic legal system taking into account the constitutional principle of the legality of tax imposition, it is assumed that the actions (inaction) of tax authorities (their officials) must be lawful and non-legislative acts (decisions) must be reasoned and justified⁵²⁰. The arbitration decision does not exclude the possibility of recourse to a court giving the taxpayer an opportunity to reject the arbitration decision and continue to defend his rights in court in case of doubts about the impartiality of the decision. However, the effectiveness of the dispute resolution mechanism is reduced because the taxpayer has no opportunity to assess the validity of the arbitration decision. Under the current OECD approach, the taxpayer is completely excluded from the appointment of arbitrators as well as in the dispute resolution procedure. According to comments in the literature, "the principle of legality will be declarative unless there is a requirement for real protection of the rights and freedoms of all subjects and a real possibility to enforce their obligations"⁵²¹.

In the context of the protection of sovereignty, it is necessary to address the interaction between domestic law and the Russian Federation's obligations under international law. The Constitution of the Russian Federation⁵²² and the Federal Constitutional Law of 21 July 1994 No. 1-FKZ "On the Constitutional Court of the Russian Federation" were amended in 2020⁵²³. Under these amendments, decisions of inter-state bodies taken based on provisions of international treaties of the Russian Federation are not enforceable in the Russian Federation as interpreted contrary to the Constitution of the Russian Federation. The Constitutional Court of the Russian Federation is empowered to decide on the enforceability of such decisions of inter-state bodies as well as on the enforceability of foreign or international (inter-state) court decisions and foreign or international arbitration court (arbitration) decisions that contradict the foundations of the public order of the Russian Federation.

These amendments have sparked a debate and a number of criticisms in the academic community. Some authors assess the amendments as an assertion of the priority of the provisions of the Constitution of the Russian Federation over the provisions of international law in the

⁵¹⁹ Neto L. F. Chapter 16: Baseball Arbitration: The Trendiest Alternative Dispute Resolution Mechanism in International Taxation // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. 2020. P. 346

⁵²⁰ Dolgoplov O.I. Evidence and proof in tax disputes // Tax Bulletin. 2011. P. 188.

⁵²¹ Temnov E. I. Latin legal sayings / Compiled by Prof. E.I. Temnov. M., 2003. P. 264. Tyutin D. V. Tax right: Course of lectures. 2020. Access from the legal reference system "ConsultantPlus".

⁵²² Federal Constitutional Law on Amendment of the Constitution of the Russian Federation of 14.03.2020 No. 1-FKZ. Collection of Legislation of the Russian Federation. 2020. No. 11. Art. 1416

⁵²³ Federal Constitutional Law No. 5-FKZ of 09.11.2020. Collection of Legislation of the Russian Federation. 2020. No. 46. Art. 7196.

development of the doctrine of national constitutional identity⁵²⁴. Other authors point out that the amendments do not imply that the Russian Federation will not comply with international obligations but merely establish a way of enforcing decisions of inter-state bodies⁵²⁵.

Concerns have been expressed by the Venice Commission in its Opinion "On the Draft Amendments to the Constitution (as signed by the President of the Russian Federation on 14 March 2020) related to the Execution in the Russian Federation of Decisions of the European Court of Human Rights". The Venice Commission noted with reference to the Russian Federation's international obligations that the role of the Constitutional Court should be to find constitutionally acceptable means for the Russian Federation to enforce ECtHR judgments⁵²⁶.

However, the extension of the powers of the Constitutional Court of the Russian Federation was a continuation of the earlier amendments to the Federal Constitutional Law of 21 July 1994 No. 1-FKZ "On the Constitutional Court of the Russian Federation"⁵²⁷. The Constitutional Court of the Russian Federation was given the power to decide on the enforceability of a decision of an inter-state body for the protection of human rights and freedoms that allegedly leads to a discrepancy between the provisions of an international treaty of the Russian Federation and the Constitution of the Russian Federation. On the basis of these powers the Constitutional Court of the Russian Federation declared the ECtHR judgments in the case of *OAO NK Yukos v. Russia* and in the case of *Anchugov and Gladkov v. Russia* to be contrary to the Constitution of the Russian Federation and unenforceable in the Russian Federation⁵²⁸.

The literature notes that such powers of the Constitutional Court of the Russian Federation are also common in the Member States of the Council of Europe. For example, the ECtHR

⁵²⁴ Khabrieva T. Y., Klishas A. A. Thematic Commentary to the Law of the Russian Federation on Amendments to the Constitution of the Russian Federation of 14 March 2020 No. 1-FKZ "On Improving the Regulation of Individual Issues of Organization and Functioning of Public Power". Moscow: Norma, INFRA-M, 2020. P. 84; Alekseeva T. M. Problem of execution of ECtHR judgments in the context of amendments to the Constitution of the Russian Federation // *Justice of the Peace*. 2021. No. 3. P. 3 - 7; Konovalov A. M. Review of some amendments to the Constitution of the Russian Federation // *State power and municipal power*. 2021. No. 3. P. 40 - 44 and others.

⁵²⁵ Kremnev P. P. Sources and legal succession of universally recognized principles and norms of international law in Russian legal system and changes in the Constitution of the Russian Federation in 2020 // *Constitutional and municipal law*. 2022. No. 9. P. 15 - 24; Morozov A. N., Kashirkina A. A. Constitutional transformations in Russian Federation and interaction of international and domestic law: continuity and novelty // *Journal of Russian Law*. 2022. No. 1. P. 120 - 141; Lazarev V. V. Philosophical bases of implementation activity // *Journal of Russian Law*. 2020. No. 9. P. 5 - 18; Implementation of decisions of the European Court of Human Rights in the Russian legal system: concepts, legal approaches and enforcement practice / Ed. by V. V. Lazarev. M.: Norma, 2019. P. 89 and others.

⁵²⁶ CDL-AD(2020) 009. European Commission for democracy through law (Venice Commission). Opinion N 981/2020 on the draft amendments to the Constitution (as signed by the President of the Russian Federation on 14 March 2020) related to the execution in the Russian Federation of decisions by the European Court of human rights. Adopted by the Venice Commission on 18 June 2020 by a written procedure replacing the 123rd plenary session. URL: [https://www.venice.coe.int/webforms/documents/?pdf=CDL-AD\(2020\)009-e](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/?pdf=CDL-AD(2020)009-e)

⁵²⁷ Federal Law of 14.12.2015 No. 7-FKZ on Amendments to the Federal Constitutional Law "On the Constitutional Court of the Russian Federation". 2015. No. 51 (part I). Art. 7229.

⁵²⁸ Budaev K. A. On Some Disagreements between the European Court of Human Rights and the Constitutional Court of the Russian Federation on the Protection of Rights and Freedoms of Russian Citizens: Ways to Resolve Them // *Lex russica*. 2017. No. 12. P. 95-109.

judgments in the cases of *Hirst v. United Kingdom*, *Maggio and Others v. Italy* and *Gorgulu v. Germany* were held to be contrary to the foundations of the constitutional order⁵²⁹.

The provisions of the Constitution of the Russian Federation do not allow interpreting the new amendments as giving the Russian Federation the right not to implement decisions of inter-state bodies at own discretion. Firstly, Article 125(6) of the Constitution of the Russian Federation does not allow the conclusion of international treaties on behalf of the Russian Federation contradicting the Constitution. Accordingly, decisions of an inter-state body interpreted in a way that contradicts the Constitution of the Russian Federation means imposing on the Russian Federation new obligations that it did not assume when concluding the international treaty. Secondly, Article 15(4) of the Constitution of the Russian Federation is not invalid and the generally accepted principle of international law *pacta sunt servanda* based on Article 27 of the Vienna Convention on the Law of Treaties of 23 May 1969 is still in force for the Russian Federation excluding the conclusion on the priority of domestic law over the international obligations of the Russian Federation.

Thus, the purpose of the amendments is not to avoid implementing any decisions of inter-state bodies but to protect the national legal order against such decisions of inter-state bodies that impose new obligations on the Russian Federation that are contrary to the constitutional foundations of the Russian Federation. Otherwise, as domestic experts point out, one would have to accept that there is no such thing as international law⁵³⁰.

This conclusion is supported by the Russian Constitutional Court's Opinion on the amendments specifying that the new mechanism is not designed to approve the refusal to implement international treaties and decisions of inter-state bodies but to develop a constitutionally acceptable way of implementing such decisions by the Russian Federation while ensuring the supreme legal force of the Russian Constitution in the Russian legal system, an integral part of which are international treaties of the Russian Federation⁵³¹.

In our opinion international tax disputes resolution in arbitration under the current OECD model does not lead to the question of restricting the sovereignty of the Russian Federation. Unlike the ECtHR or international investment arbitrations, arbitration under the OECD model is an

⁵²⁹ Kremnev P. P. Sources and Succession of Generally Recognised Principles and Norms of International Law in the Russian Legal System and Amendments to the Russian Constitution 2020 // *Constitutional and Municipal Law*. 2022. No. 9. P. 15-24; Kovler A. I. *European Convention: problems of interpretation and implementation*. Moscow: Norma. 2019. P. 306 - 338.

⁵³⁰ Chernichenko S. V. Basic Principles of International Law: A Range of Improvement // *Eurasian Law Journal*. 2020. No. 5. P. 31; Kremnev P. P. Sources and legal succession of universally recognized principles and norms of international law in the Russian legal system and changes in the Constitution of the Russian Federation 2020 // *Constitutional and Municipal Law*. 2022. No. 9. P. 15-24.

⁵³¹ Opinion of the Constitutional Court of the Russian Federation of 16.03.2020 No. 1-Z. Access from the legal reference system "ConsultantPlus".

administrative procedure and is not a jurisdictional body. Therefore, the national courts keep control over the arbitration decision.

Thus, the provisions of the Russian Constitution and Russian legislation including the new powers of the Russian Constitutional Court are not an obstacle to the Russian Federation applying arbitration based on the OECD Model Tax Convention. However, the "baseball" arbitration type is not fully consistent with the principle of the legality of tax imposition.

In order to assess the prospects for a change of the Russian Federation's position on arbitration let us turn by analogy to an analysis of the practice of international commercial arbitrations involving the Russian Federation in disputes resolution in the field of private international law covering taxation issues.

The international legal basis for the recognition and enforcement of international commercial arbitration decisions in the Russian Federation is the UN Convention of 10 June 1958 "On the Recognition and Enforcement of Foreign Arbitral Awards"⁵³² as well as the European Convention of 21 April 1961 "On International Commercial Arbitration"⁵³³.

In accordance with the preamble of the Federal Law No. 5338-1 of 7 July 1993 "On International Commercial Arbitration", the Russian Federation proceeds from the recognition of the importance of arbitration (arbitration proceedings) as a widely used method of dispute resolution including those arising in international trade and the need for a comprehensive uniform legal regulation of arbitration issues. In particular, the Russian Federation takes into account the provisions on arbitration contained in the international treaties of the Russian Federation as well as the Model Law of 21 June 1985 "On International Commercial Arbitration" adopted by the UN Commission on International Trade Law UNCITRAL.

Under Article 2 of Federal Law No. 5338-1 of 7 July 1993 "arbitration" means the process of a dispute resolution by an arbitral tribunal (a sole arbitrator or a panel of arbitrators) regardless of whether it is formed specifically to hear an individual case or is conducted by a permanent arbitration institution such as the International Commercial Arbitration Court or the Maritime Arbitration Commission at the Chamber of Commerce and Industry of the Russian Federation.

Pursuant to Article 1(3) of Federal Law No. 5338-1 of 7 July 1993 disputes arising from civil law relations in foreign trade and other forms of international economic relations may be submitted to international commercial arbitration by agreement of the parties if the place of business of at least one of the parties is abroad or if any place where a substantial part of the

⁵³² Ratified by the Presidium of the Supreme Soviet of the USSR on 10.08.1960 entered into force on 22.11.1960. Accessed from the legal reference system "ConsultantPlus".

⁵³³ Ratified by the Decree of Presidium of the USSR Supreme Soviet of 14.05.1962 No. 67-VI entered into force since 07.01.1964. Accessed from the legal reference system "ConsultantPlus".

obligations arising from the parties' relations is to be performed or the place with which the subject of the dispute is most closely connected is abroad.

Tax disputes arising from administrative legal relations are not subject to international commercial arbitration⁵³⁴. According to Article 248(2) of the Arbitration Procedural Code of the Russian Federation (hereinafter - the APC RF), cases involving foreign persons arising from administrative and other public legal relations are within the exclusive competence of arbitration courts in the Russian Federation. Accordingly, only such tax disputes arising from civil legal relations may be considered in international commercial arbitration⁵³⁵.

There is a common practice of the International Commercial Arbitration Court at the Chamber of Commerce and Industry of the Russian Federation to consider disputes concerning the compensation of exporter's expenses related to the buyer's breach of contractual obligations to provide the exporter with documents confirming the right to apply the 0% VAT rate⁵³⁶ and compliance with a tax clause under a contract for the refund of counterparty tax expenses⁵³⁷.

There are examples of disputes arising out of civil law relations involving, inter alia, tax issues in the practice of the Arbitration Institute of the Stockholm Chamber of Commerce. For example, in a case of 15 June 1999 the company Quattrojemini demanded to recover from the Russian Neva Chupa-Chups JSC the sum underpaid under the contract in connection with the withholding of taxes⁵³⁸.

All of the above cases have in common that the subject matter of the dispute was a civil law relationship involving the application of a tax clause in a civil law contract.

The idea of creating an international commercial arbitration within the Eurasian Economic Union to consider disputes over applications of economic entities is being discussed at the supranational level⁵³⁹. However, according to the Russian Chamber of Commerce and Industry (hereinafter - the RF CCI), the Eurasian Economic Commission has the opportunity to use domestic international arbitration centres such as the ICAC at the RF CCI, the International

⁵³⁴ Karabelnikov B. R. *International Commercial Arbitration: Textbook* / Moscow: Infotropic Media. 2013. P. 152

⁵³⁵ Kucherov I. I. *International Tax Litigation (Final) // Tax Disputes: Theory and Practice*. 2007. No. 6. P. 60-64.

⁵³⁶ Decisions of the International Commercial Arbitration Court at the Chamber of Commerce and Industry of the Russian Federation No. M-163/2018 of 05.03.2019, No. M-140/2017 of 16.04.2018, No. 232/2014 of 29.04.2015, No. 230/2001 of 13.05.2003, No. 91/1997 of 29.05.1998. Access from the legal reference system "ConsultantPlus".

⁵³⁷ Decisions of the International Commercial Arbitration Court at Chamber of Commerce and Industry of the Russian Federation No. 221/1997 of 28.04.1998, No. 166/1995 of 12.03.1996. Access from the legal reference system "ConsultantPlus".

⁵³⁸ Karabelnikov B. R. *Enforcement of international commercial arbitration. Commentary to the New York Convention 1958 and Chapters 30 and 31 of the Arbitration Procedural Code of the Russian Federation 2002 // Bulletin of International Commercial Arbitration*. Third edition revised and fulfilled. Moscow: Statut. 2008. P. 106.

⁵³⁹ The EAEU consists of Republic of Armenia, Republic of Belarus, Republic of Kazakhstan, Kyrgyz Republic and Russian Federation. URL: <https://rosstat.gov.ru/folder/12880#>

Arbitration Court at the Belarusian CCI, the Arbitration Centre of the National Chamber of Entrepreneurs of Kazakhstan Atameken and others⁵⁴⁰.

In terms of the subjects of the legal relations covered by the dispute resolved in arbitration, international tax disputes are closer to legal relations subject to the international trade and investment treaties since under such treaties legal relations may arise both between an investor and one of the contracting states and between the contracting states⁵⁴¹. Therefore, unlike civil law disputes between private entities resolved in international commercial arbitration, in international investment disputes at least one party is a public entity. However, in investor-state investment disputes similar to individual international tax disputes the private entity (the investor) is the affected party.

Moreover, tax treaties are historically linked to the field of international investment law. In 1921, the Finance Committee of the League of Nations was tasked with determining economic consequences of double taxation. The experts found that double taxation is a significant obstacle to international investment⁵⁴².

The literature notes that many trade and investment treaties contain provisions affecting taxation such as most-favoured-nation clause and non-discrimination clause⁵⁴³. At the global level, most-favoured-nation clause is established by the rules of the World Trade Organisation⁵⁴⁴ relating to indirect taxation connected with customs regimes for exports and imports⁵⁴⁵. However, the provisions of tax treaties are more specific to investment treaties and the provisions of the tax treaty have priority in the case of overlapping subject matter⁵⁴⁶. According to D.V. Vinnitsky, the applicability of investment treaties is currently limited to indirect taxation, and investment treaties are only ancillary to direct taxation issues given the developed network of tax treaties⁵⁴⁷.

⁵⁴⁰ Heads of chambers of the EAEU member states considered issues of removing barriers to the formation of a common market of the Union at a meeting of the Advisory Council. Russian Chamber of Commerce and Industry Press Service. Bondar A. URL: <https://news.tpprf.ru/ru/news/2881462/>

⁵⁴¹ Vinnitsky D. V. *International Tax law: Problems of Theory and Practice*. Moscow: Statute, 2017. P. Раздел 7.2.2.2, пункт 272

⁵⁴² Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee — Economic and Financial Commission Report by the Experts on Double Taxation // Document E.F.S.73. F.19. 1923. P. 73.

⁵⁴³ Vinnitsky D. V. *International Tax law: Problems of Theory and Practice*. Moscow: Statute, 2017. P. Раздел 7.2.2.2, пункты 275-276: E.g., Russia's agreements on trade and economic cooperation with the Republic of Paraguay of 15.04.1993, with the Republic of Macedonia of 28.05.1993, with the Argentine Republic of 25.05.1993, with the Republic of Cuba of 03.11. 1992; Russia's (USSR) treaties related to the promotion and mutual protection of investments/investments with Croatia of 20.05.1996; Chile of 27.03.1997; the Philippines of 12.09.1997; Turkey of 15.12.1997; Kazakhstan of 06.07.1998; the USA of 03.04.1992; the Federal Republic of Germany of 13.06.1989; Austria of 08.02.1990; Spain of 26.10.1990; etc.

⁵⁴⁴ Protocol of 16.12.2011 "On the accession of the Russian Federation to the Marrakesh Agreement Establishing the World Trade Organization of 15 April 1994". Access from the legal reference system "ConsultantPlus".

⁵⁴⁵ Vinnitsky D. V. *International Tax law: Problems of Theory and Practice*. Moscow: Statute, 2017. P. 332-336

⁵⁴⁶ Vinnitsky D. V. *International Tax law: Problems of Theory and Practice*. Moscow: Statute, 2017. P. 332-336

⁵⁴⁷ Vinnitskiy D. V. Chapter 19: Russia in The Impact of Bilateral Investment Treaties on Taxation. // M. Lang [et al. eds.] *The Impact of Bilateral Investment Treaties on Taxation*. Amsterdam: IBFD. 2017. P. 1-10.

International investment treaties contain a special mechanism for disputes resolution between an investor and a host state - international arbitration⁵⁴⁸. The literature notes that such an alternative to domestic courts is an important guarantee for the protection of investor rights⁵⁴⁹.

Discussions are currently underway at the supranational level to create and improve mechanisms for the international investment disputes resolution. One such initiative was announced in 2016 by the association of Brazil, the Russian Federation, India, the People's Republic of China and the Republic of South Africa (BRICS)⁵⁵⁰ - the establishment of the BRICS International Court of Arbitration. The literature notes that this idea was triggered by the Convention "On the Recognition and Enforcement of Foreign Arbitral Awards" concluded in New York in 1958 signed by all five BRICS Member States⁵⁵¹.

The project of establishing a BRICS International Court of Arbitration is being actively discussed at various platforms. At the St. Petersburg International Economic Forum 2021 St. Petersburg State University presented a model BRICS arbitration institution supported by the Ministry of Justice of the Russian Federation⁵⁵². Key parameters of the arbitration institution include the delocalisation of BRICS arbitration (independence from domestic courts), the remoteness of the procedure (online format), mandatory pre-dispute mediation, availability of appeal mechanisms, and implementation of decisions independently of domestic courts.

The Russian Federation has repeatedly been a defendant in arbitration based on investment treaties. Thus, the Arbitration Institute of the Stockholm Chamber of Commerce as well as the Permanent Court of Arbitration in the Hague considered a series of cases on investment disputes of derivative holders (UK, Spain, Cyprus, Isle of Man) on shares of Yukos Oil Company v. Russian Federation⁵⁵³. The claims alleged the unlawful expropriation of Yukos assets in tax proceedings

⁵⁴⁸ Garroza A. P. *Arbitration under International Investment Agreements: Issues of Competence*. Moscow: Infotropic Media. 2012. P. 34

⁵⁴⁹ Kudelich E.A. *International Investment Disputes Involving the State: Problems of Immunity* // *Law*. 2012. No. 6. P. 40-52.

⁵⁵⁰ According to the BRICS information portal, the BRICS members include the Federative Republic of Brazil, the Russian Federation, the Republic of India, the People's Republic of China and the Republic of South Africa. URL: <http://infobrics.org/page/history-of-brics/>

⁵⁵¹ Alimova Y. O. *The possibility of unification in the sphere of cross-border contractual relations in the BRICS countries* // *Lex russica*. 2019. No. 11. P. 14

⁵⁵² Saint Petersburg State University website. URL: <https://spb.ru/news-events/novosti/spbgu-predstavil-na-pmef-revolucionnyy-proekt-investicionnogo-arbitrazha-briks>

⁵⁵³ *RosInvestCo UK Ltd. v. The Russian Federation*. SCC Case No. V079/2005. Award on Jurisdiction, October 2007. URL: <https://www.italaw.com/cases/923>; *Quasar de Valores SICAV S.A. et al. (Formerly Renta 4 S.V.S.A et al.) v. The Russian Federation*. SCC Case No. 24/2007. Award on Jurisdiction, September 2014. URL: <https://www.italaw.com/cases/documents/3010>; *Hulley Enterprises Limited (Cyprus) v. The Russian Federation*. UNCITRAL. PCA Case No. 2005-03/AA226. Award on Jurisdiction, July, 2014. URL: <https://www.italaw.com/sites/default/files/case-documents/italaw3278.pdf>; *Veteran Petroleum Limited (Cyprus) v. The Russian Federation*. UNCITRAL. PCA Case No. 2005-05/AA228. Award on Jurisdiction, July, 2014. URL: <https://www.italaw.com/cases/1151>; *Yukos Universal Limited (Isle of Man) v. The Russian Federation*. UNCITRAL. PCA Case No. 2005-04/AA227. Award on Jurisdiction, July 2014. URL: <https://www.italaw.com/cases/1175> and others. 18.02.2020 *The Court of Appeal in The Hague reviews international investment arbitration decisions in the Yukos case*. URL: <https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:GHDHA:2020:234> (for more

without compensation for losses. The Russian Federation argued that the seizure and forfeiture of Yukos assets was based on payment of additional tax charges.

These cases have involved such issues as Yukos's tax optimisation and the company's payment of tax penalties. The arbitration conducted a detailed analysis of Russian tax law provisions in the context of the guarantees provided by the investment treaties as well as the Energy Charter Treaty of 17 December 1994.

This example shows that the dispute resolution mechanism provided by the international investment treaties such as arbitration is used by the Russian Federation to resolve disputes that directly affect international taxation issues.

It should be noted that initially investment disputes were resolved at the inter-state level based on the principle of diplomatic protection. This approach was later changed and the investor was given the right to directly pursue claims against the recipient state⁵⁵⁴. The report of UN Conference on Trade and Development (UNCTAD) of May 2003 gives the following reasons for rejecting the principle of diplomatic protection in the investment disputes resolution: (1) the right of diplomatic protection is held by the home country of the investor and, as a matter of policy, it may decide not to exercise this right in defense of an investor's claim, (2) even if the home country successfully pursues an investor's claim, it is not legally obliged to transfer the proceeds of the claim to its national investor, (3) in the case of a complex transnational corporation with affiliates in numerous countries and a highly international shareholder profile, it may be difficult, if not impossible, to state accurately what the firm's nationality should be for the purposes of establishing the right of diplomatic protection, (4) this system requires even relatively small claims to be pursued through inter-state mechanisms, meaning that investor-state disputes may be conflated into state-to-state disagreements⁵⁵⁵.

This circumstance indicates a potential revision of the current model of international tax dispute resolution in favour of more active involvement of the taxpayer in the procedure. Under the OECD approach, arbitration is not available to the taxpayer unless the dispute has been referred by the competent authority to a mutual agreement procedure. Therefore, the competent authority decides whether to protect the taxpayer's rights at the international level particularly in the absence

details see. Rachkov I. V. Cancellation of International Investment Arbitration Awards by State Courts at the Place of Arbitration (by the Example of the Yukos Saga): the Show Goes On? // *International Justice*. 2020. No. 1. P. 107 - 124).

⁵⁵⁴ Malamis S. E. The Future of OECD Tax Arbitration: The Relevance of Investment Treaty and WTO Dispute Settlement Practice in Promoting a Gradual Evolution of the International Tax Dispute Resolution System. // *International Tax Review*. Volume 48. Issue 11. P. 969; Dolzer R. *Principles of International Investment Law*. 2nd ed. Oxford: Oxford University Press. 2012. P. 230.

⁵⁵⁵ UNCTAD: Dispute Settlement: Investor-State (2003), p. 6-8. URL: https://unctad.org/en/Docs/iteiit30_en.pdf

of clear criteria for assessing the justification of the taxpayer's objections and criteria for the successfully resolved disputes on the unilaterally basis.

Due to the similarities between tax treaties and investment treaties, the foreign literature discusses whether the international tax dispute resolution mechanism should be revised to reject the mutual agreement procedure and introduce arbitration as a separate dispute resolution mechanism similar to investment treaties⁵⁵⁶.

In our view, this proposal has little practical implementation by the Russian Federation given the current unwillingness to join mandatory and binding arbitration under the OECD Multilateral Tax Convention. A complete rejection of the mutual agreement procedure does not seem to be advisable as taxation is a highly sensitive area for states and its flexibility gives them an opportunity to negotiate a dispute resolution through diplomatic means without resorting to an intermediary.

The literature states that investment arbitration assess any actions of public authorities based on the principles of international investment law treating them as actions of the state and not reserving to the state any area of exclusive sovereign exercise of power. Investment arbitration becomes a jurisdictional mechanism for external control over the exercise of public power⁵⁵⁷.

Furthermore, direct extrapolation of investment arbitration to tax disputes is not possible because investment arbitration resolves a dispute between an investor and a recipient state, while international tax disputes require the participation of both contracting states. Otherwise, such arbitration similar to a domestic court does not guarantee elimination of double taxation.

Nevertheless, the investment dispute resolution mechanism can be used as an argument for reconsidering the Russian Federation's position on mandatory and binding arbitration under the OECD Multilateral Tax Convention as well as providing the taxpayer with guarantees of protection of rights comparable in scope to Article 6 of the ECHR.

Thus, the experience of the Russian Federation's participation in international arbitrations in cross-border commercial and investment disputes covering taxation shows that the Russian Federation has prospects of joining mandatory and binding arbitration under the OECD

⁵⁵⁶ The initiative is supported by: Heer L. J., Kraan P. R. Legal Protection in International Tax Disputes-How Investment Protection Agreements Address Arbitration // *European Taxation*. 2012. Vol. 52. No. 1. P. 3–10; Simonis H. M. BITs and Taxes // *International Tax Review*. 2014. Vol. 42. No. 4. P. 234–275; Walde T., Kolo A. Investor-State Disputes: The Interface Between Treaty-Based International Investment Protection and Fiscal Sovereignty // *International Tax Review*. 2007. Vol. 35. No. 8/9. P. 424–449; Avi-Yonah R. S., Halabi O. International Taxation and Competitiveness: Introduction and Overview // *Law & Economics Working Papers*. 2012. №58(3). URL: https://repository.law.umich.edu/law_econ_current/58. Among those who criticise this approach is Viera M. The Regulation of Tax Matters in Bilateral Investment Treaties: A Dispute Resolution Perspective // *Dispute Resolution International*. 2014. Vol. 8. No. 1. P. 63–83.

⁵⁵⁷ Belov S. A. Constitutional Limitations on the Provisional Application of the Provisions of an International Treaty Providing for the Transfer of Disputes to Investment Arbitration // *Law*. 2020. No. 12. P. 129

Multilateral Tax Convention⁵⁵⁸. In negotiating the text of a memorandum of understanding on arbitration with a partner state, we recommend to take into account the experience of the European Union and include the following provisions:

1. the "independent opinion" type of arbitration;
2. the broad scope of the arbitration's powers including (1) an appeal body if the competent authorities reject the mutual agreement procedure, (2) the competent authorities if they have not decided on the justification of the request, (3) arbitration if the competent authorities have failed to reach an agreement within a set period of time;
3. the right of the competent authorities to choose the form of arbitration - ad hoc arbitration or permanent body.

§3. Prospects for application of mediation in the mutual agreement procedure by the Russian Federation

In our opinion, there are no legal obstacles in the domestic legislation for the Russian Federation to apply mediation in the international tax disputes resolution. Mediation unlike arbitration is not a mandatory and binding dispute resolution mechanism. The competent authorities conduct mediation at own discretion. In this sense, there are no risks of violation of national constitutional principles similar to arbitration.

Mediation is widespread in tax disputes resolution if foreign states⁵⁵⁹. At the supranational level, the Recommendation of the Committee of Ministers to member states on alternatives to litigation between administrative authorities and private parties was adopted on 5 September 2001⁵⁶⁰. Paragraph 8 of the Recommendations specifies the principal advantages of alternative means of resolving administrative disputes including simpler and more flexible procedures, allowing for a speedier and less expensive resolution, friendly settlement, expert dispute resolution, resolving of disputes according to equitable principles and not just according to strict legal rules, and greater discretion⁵⁶¹.

Tax mediation is a new means of disputes resolution in the domestic law⁵⁶². Legal conditions for application of mediation in the Russian Federation are defined by Federal Law No. 193-FZ of 27 July 2010 "On Alternative Dispute Resolution Procedure with the Participation of an Intermediary (Mediation Procedure)" (hereinafter - the Mediation Law). Article 2(2) of the

⁵⁵⁸ Polenchuk M. D. A New Approach to Solution of International Tax Disputes involving Russia // Financial Law. 2022. №8. P. 36-39. DOI: 10.18572/1813-1220-2022-8-36-39.

⁵⁵⁹ See chapter 3, paragraph 1 of this study for more details.

⁵⁶⁰ Recommendation Rec (2001)9 of the Committee of Ministers to Member States on Alternative Dispute Resolution between Administrative Authorities and Private Persons. URL: <https://wcd.coe.int/ViewDoc.jsp?id=1116305&Site=COE>

⁵⁶¹ Russia was a member of the Council of Europe from 28 February 1996 to 16 March 2022. URL: <https://www.coe.int/ru/web/moscow/field-office>

⁵⁶² Arakelova M. V. Mediation as a Method of Tax Dispute Resolution // Financial Law. 2015. No. 6. P. 29.

Mediation Law defines mediation as a means of dispute resolution with the assistance of an independent intermediary based on the voluntary consent of the parties aimed at reaching a mutually acceptable solution⁵⁶³.

Prior to 25 October 2019 the use of mediation was allowed for disputes arising from civil, employment and family law relationships and was prohibited in relationships involving public interests. Accordingly, taxation issues were initially excluded from the regulation of the Mediation Law.

The question of the admissibility of mediation in tax relations between a taxpayer and a tax authority has always been the subject of intense debate in the domestic literature⁵⁶⁴. Opponents insist that a mediation agreement between subjects of public legal relations is contrary to their nature⁵⁶⁵. Proponents of tax mediation appeal to the dispositive rules in Russian public law as well as the experience of foreign states⁵⁶⁶.

In our view, mediation in tax relations does not conflict with tax legislation. On the contrary, the tax legislation contains a number of institutions based on dispositive legal regulation and close to pre-trial conciliation procedures. For example, Section VII of the Russian Tax Code provides for a procedure for pre-trial tax dispute resolution by a higher tax authority in the procedure of appeal against an act of a lower tax authority.

The interaction between mediation and pre-trial dispute resolution has been debated in the literature. It is argued that the categories of "pre-trial" and "alternative" forms of dispute resolution should be treated as part and general, where "alternative means of dispute resolution" is a general concept applicable in a broader sense such as appeal to a higher tax authority and appeal to an

⁵⁶³ Doctrinal definitions of mediation have also been proposed. See, for example, Yakovlev V. F. *The Law of Free Application // Mediation and Law. Mediation and Conciliation*. 2006. No. 1. P. 13; Nosyreva E. I. *Notariat and Alternative Procedures of Disputes Settling // Notary, State Power and Civil Society: The Modern State and Prospects: Materials of the All-Russian Scientific and Practical Conference (15-16 February 2007, Moscow)*. Moscow: FRPC. 2007. P. 63; Reshetnikova I. V. *The Right of Counter-Movement. Mediation and Russian Arbitration Process // Mediation and Law. Mediation and Conciliation*. 2007. No. 2. P. 53; Davydenko D. L. *How to Avoid Court Proceedings. Mediation in Business Conflicts*. Moscow: Secrets of Firm. 2006. P. 42; Bryzhinskiy A. A. *Alternative Resolution of Legal Disputes and Conflicts in Russia: Diss. Ph. D. in law*. Saransk, 2005. P. 104, 105; Konnov A. Y. *The Notion, Classification and Main Kinds of Alternative Ways of Disputes' Resolution // Jour. of Russian Law*. 2004. No. 12. P. 120-131; Kalashnikova S.I. *Mediation in the Sphere of Civil Jurisdiction*. Moscow: Infotropic Media. 2011. P. 134.

⁵⁶⁴ D.A. Kurochkin cites different positions of researchers on this issue: Kurochkin D. A. *Mediation in Tax Disputes: Prospects for Development in Russia and Other BRICS States // Russian Law Journal*. 2017. No. 5. P. 198-200.

⁵⁶⁵ Movchan A. N. *Alternative Dispute Resolution Procedure with Participation of an Intermediary (Mediation Procedure). The Mediation Procedure in a Military Court // Law in the Armed Forces*. 2011. No. 7. P. 45; Eliseikin P. F. *Judicial Amicable Agreements // Soviet Justice*. 1968. No. 7. P. 18; Pilekhina E. V. *Amicable Agreement in Arbitration Court. Problems of Practice // Arbitration Disputes*. 2001. No. 1. P. 1-26

⁵⁶⁶ Gatin A. A. *Production on Cases of Contestation of Non-Normative Legal Acts, Decisions, Actions (Inaction) of State Bodies, Local Governments, Other Bodies, Officials, Civil And Municipal Servants in Civil and Arbitration Proceedings: Author's Abstract of Diss... Ph. D. in Law*. Saratov. 2011. P. 24; Anokhin V. *Amicable Agreement in Arbitration // Economy and Law*. 2000. No. 6. P. 62; Zachariyasheva I. U. *Conciliatory Procedures in the Arbitration Procedural Legislation of the Russian Federation (Conceptual Bases and Prospects for Development): Author's Abstract of Diss... Ph. D. in Law*. Saratov, 2005. P. 19.

independent intermediary, while the concept "pre-trial... " means only appealing to a higher authority⁵⁶⁷. However, there are researchers who do not share this approach since the higher tax authority cannot be considered as an independent intermediary who has no interest in the outcome of the dispute⁵⁶⁸.

In addition, at the current stage of the development of tax law, the tendency for dispositive legal regulation to penetrate the substance of tax law cannot be denied. For example, tax monitoring is a voluntary form of tax control replacing traditional audits with online information interaction between the state and businesses to manage tax risks (Section V.2 of the Russian Tax Code). 448 companies are expected to be on tax monitoring in 2023⁵⁶⁹.

Another example of dispositive rule are advanced pricing agreements, i.e. agreements between a taxpayer and the Russian Federal Tax Service on the procedure for determining prices and pricing methods in controlled transactions (Chapter 14.6 of the Russian Tax Code). They can be unilateral (between the taxpayer and the Russian Federal Tax Service for domestic transactions)⁵⁷⁰ and bilateral/multilateral (between the taxpayer and the tax authorities of two or more states)⁵⁷¹.

At the judicial stage, conciliation procedures are provided, inter alia, to resolve economic disputes arising from administrative and other public legal relations within the framework of the procedural legislation of the Russian Federation (Article 190 of the APC RF). The first such procedure was the amicable settlement agreement (article 139 of the APC RF). The readiness of tax authorities to conclude amicable agreements in tax disputes was confirmed in the letter of the Federal Tax Service of the Russian Federation from 2 October 2013 No. CA-4-7/17648 "On practice of concluding settlements by tax authorities with taxpayers in courts". Let us look at some examples of settlements in tax disputes.

Table 11. Examples of settlements in tax disputes

Details	Subject of the settlement agreement
Resolution of the Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian	– classifying income for profits tax purposes: amounts prepaid for promotional goods are payments for marketing services;

⁵⁶⁷ Arakelova M. V. Alternative Forms of Pre-Trial Settlement of Disputes Arising from Tax Legal Relations: Author's Abstract of Diss ... Ph. D. in Law. M., 2017. C. 8- 9, 22.

⁵⁶⁸ Laichenkova N. N. Mediation in Tax Law: Issues of Correctness and Effectiveness of the Use of Terminology // Leningrad Law Journal. 2016. No. 1. P. 242

⁵⁶⁹ Official Website of the Federal Tax Service of the Russian Federation. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/12789356/

⁵⁷⁰ Letter of the Federal Tax Service of the Russian Federation of 12.01.2012 No. OA-4-13/85@ "On Conclusion of Pricing Agreements for Tax Purposes". Accessed from legal reference system "ConsultantPlus".

⁵⁷¹ Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation No. 60n of 29.03.2018 "On Approval of the Procedure for Concluding a Pricing Agreement for Tax Purposes in relation to a Foreign Trade Transaction, at Least One Party of which is a Tax Resident of a Foreign State with which an Agreement (Treaty) on Avoidance of Double Taxation is Concluded with the Participation of the Authorised Executive Body of such Foreign State". Access from the legal reference system "ConsultantPlus".

Details	Subject of the settlement agreement
Federation of 26 June 2012 in case No. A40-111792/10-127-534 in a dispute with Loyalty Partners Vostok LLC	<ul style="list-style-type: none"> – taxpayer's obligation: to make changes in accounting and tax accounting, to pay the amount of accrued tax, interests for the period from 28 March 2007 to 18 June 2010, and penalty; – obligation of the tax authority: not to charge interests for the period from 19 June 2010 to the date of approval of the settlement agreement by the court⁵⁷².
Decision of the Federal Arbitration Court of Moscow Region of 22 March 2013 in case No. A40-41103/12-91-228 in a dispute with Inter RAO UES	<ul style="list-style-type: none"> – losses are not documented: the taxpayer undertakes to make changes to accounting and tax accounting and to pay additional tax, interests and penalty; – income and expenses in the form of positive and negative exchange rate differences are lawfully recorded: the tax authority undertakes to refund the amount of tax, interests and penalty charged; – VAT deductions are lawfully claimed: the tax authority undertakes to refund the amount of tax, interests and penalty collected.
Decision of the Federal Arbitration Court of Moscow Region of 29 November 2013 in case No. A40-47670/12-116-102 in a dispute with Novosibirskneftegaz JSC	<ul style="list-style-type: none"> – agreed that a taxpayer has overpaid amounts of the unified social tax, penalty and social insurance contributions to the Pension Insurance Fund; – an overpayment of the unified social tax was agreed to be refunded to the taxpayer; – a decision has been taken by the Pension Insurance Fund to refund overpaid social insurance contributions; – the taxpayer undertakes to transfer part of the refunded tax amount to the budget; – the tax authority will not collect the refunded tax and penalties; – the taxpayer will not apply to the tax authority or to a court for the recovery of interest amounts on the basis of Articles 78 / 79 of the Tax Code and will not recover court costs; – court costs are shared equally between both parties.
Decision of the Federal Arbitration Court of Moscow Region of 25 March 2016 in case No. A40-25939/15 in a dispute with Inchcape T LLC	<p>the taxpayer recognises:</p> <ul style="list-style-type: none"> – the costs of work on leased premises must be incurred at the lessor's expense and cannot be taken into account by the taxpayer as expenses for profits tax purposes; – the existence of controlled indebtedness in connection with which it is not possible to include excess interest in profits tax expenses; – non-fulfilled obligation to transfer withholding tax to the budget on income of a foreign company in the form of interest on controlled debt recognised as a dividend; <p>the tax authority recognises that the taxpayer has a loss reducing the profits tax base to zero.</p>

⁵⁷² This condition is criticised in work of Demin A. V. "Disposability and Taxation: Commentary on Legislation and Tax Administration Practice". 2017. P. 58-75. Accessed from the legal reference system "ConsultantPlus". The remark is related with the following. The refusal of the tax authority to accrue tax penalties means a change of the procedure for accruing tax penalties established by the Tax Code of the Russian Federation and the settlement agreement cannot contradict the law according to Article(3) 139 of the Arbitration Procedural Code of the Russian Federation.

Details	Subject of the settlement agreement
Decision of the Federal Arbitration Court of Moscow Region of 11 July 2016 in case No. A40-103953/2015 in a dispute with Zaelico-Nedvizhimost LLC	<ul style="list-style-type: none"> – no interdependence between the taxpayer and third parties; – the taxpayer has no right to VAT deductions in connection with the acquisition of immovable property and for a number of services, since there are no supporting documents; – the taxpayer is the owner of the disputed immovable property and carries out economic activities involving the use of that property; – the taxpayer recognises the tax authority's refusal to apply VAT deductions, refusal to refund VAT and the legitimacy of additional VAT charges, interests for late payment of VAT and penalties as justified.

Settlements on tax matters concern the qualification of relations and the facts of the case, while legal issues remain outside the scope of the settlement agreement. The Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation stated in 2014 that in tax disputes it is permissible to conclude settlements but based on the public law nature of tax disputes the subject of a settlement cannot be changes to the tax consequences and operations established by law (reduction of the tax rate, changes in the rules for calculating penalties, exemption from tax). A settlement agreement may recognise circumstances on which the tax consequences depend (recognition by the tax authority of expenses and tax deductions not taken into account in the course of tax control measures, mitigating circumstances) or which contain legal qualification of the taxpayer's activity entailing a change in the amount of its tax liability (recognition of economically justified or documented expenses, normal value of loss of goods, acceptability of tax optimisation methods⁵⁷³).

There is a position in the literature that settlements in tax disputes in the interpretation of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation limiting the subject of an agreement to questions of fact (rather than law), deprives the conciliation procedure of meaning⁵⁷⁴. The limitation of the subject matter of a settlement agreement is due to the principle of the legality of taxation stipulating that taxes may be imposed only by law⁵⁷⁵.

The mentioned dispositive regulation in the taxation is reflected in Federal Law No. 197-FZ of 26 July 2019 "On Amendments to Certain Legislative Acts of the Russian Federation"

⁵⁷³ Paragraph 27(3) of the Resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of 18.07.2014 No. 50 "On Reconciliation of Parties in Arbitration Proceedings". Accessed from legal reference system "ConsultantPlus".

⁵⁷⁴ Arakelova M. V. Mediation as a Method of Tax Dispute Resolution. P. 33; Kurochkin D. A. Mediation in Tax Disputes: Prospects for Development in Russia and Other BRICS States // Russian Law Journal. 2017. No. 5. P. 188

⁵⁷⁵ Boldinova E., Yerasov A., Kriulin A. Agreeing with Tax Authorities is not what you Think, but a New Direction of Public Policy // Administrative Law. 2021. No. 3. P. 102; Demin A. V. Dispositiveness and Taxation: Commentary of Legislation and Practice of Tax Administration. 2017. P. 58-75. Access from the legal reference system "ConsultantPlus"; Yuzvak M. V. The Significance of Settlement Agreements in Tax Law // Nalogoved. 2015. No. 10. P. 61.

(hereinafter - Law No. 197). Under Article 7(1) of Law No. 197, the Mediation Law covers disputes arising from administrative and other public legal relations.

The procedural law has also been amended to provide an open-ended list of conciliation procedures including mediation at the judicial appeal stage⁵⁷⁶. Therefore, under Article 1(4) of the Mediation Law, mediation can be applied at different stages of a dispute: at the initial stage, during the pre-trial appeal and in the court hearing procedure.

The tax authorities are interested in increasing the use of mediation because a mediation agreement is a guarantee of fulfilment of tax obligations for the tax authorities and an opportunity to avoid an on-site tax audit on the issues and periods covered by the agreement for the taxpayer. Examples of mediation agreements between a taxpayer and a tax authority are beginning to emerge. The first agreement was concluded between the Interdistrict Inspectorate of the Federal Tax Service of the Russian Federation No. 21 for St Petersburg and Rif LLC, which clarified the taxpayer's tax liabilities, paid the respective tax amounts and eliminated risks⁵⁷⁷. Unfortunately, it is not possible to assess the terms of the mediation agreement due to confidentiality provisions.

In Table 12 below, we look at the key provisions of domestic legislation regarding the conduct of tax mediation.

Table 12. Parameters of tax mediation in the Russian Federation

Parameter	Description
stage of mediation	– mediation can be applied at the pre-trial and trial stages (Article 6(2) of the Mediation Law)
procedural rules	– rules shall be approved by the mediation support organisation or determined by the mediator (Article 11(2) and (4) of the Mediation Law)
type of disputes	– applies to disputes over the proof or qualification of factual circumstances – questions of law are not considered (Article 1(5) of the Mediation Law, Clause 27 of the Resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of 18 July 2014 No. 50)
the mediator's task	– the mediator may not, unless the parties have agreed otherwise, propose a settlement (Article 11(5) of the Mediation Law)
impartiality and independence of the mediator	– the principle of impartiality and independence of the mediator applies (Article 3 of the Mediation Law)
mediator's competence	– the mediator may work on a professional or non-professional basis (Article 14(1) of the Mediation Law);

⁵⁷⁶ Article 153.5 of the Civil Procedural Code, Article 138.4 of the Arbitration Procedural Code, Article 137.5 of the Administrative Procedure Code. Accessed from legal reference system "ConsultantPlus".

⁵⁷⁷ Official website of the Federal Tax Service of the Russian Federation. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn78/news/activities_fts/10194093/

Parameter	Description
confidentiality	– information disclosed to the mediator is confidential and cannot be used by the parties in court proceedings (Article 5 of the Mediation Law)
legal effect of the agreement	<ul style="list-style-type: none"> – an agreement gives rise to rights and obligations for the parties as soon as it is entered into force and therefore does not need to be confirmed by a court or other jurisdictional body ⁵⁷⁸ – an agreement reached by the parties without submitting the dispute to the court shall, if notarised, have the force of an enforceable document (Article 12(5) of the Mediation Law) – an agreement reached by the parties after referral to the court may be approved by the court as settlement agreement (Article 12(3) of the Mediation Law).

Thus, Russian legislation contains a legal basis for mediation in relations between a taxpayer and a tax authority. Since the domestic legislation of foreign countries regarding tax mediation contains provisions similar to the Russian regulation⁵⁷⁹, we believe that there are grounds for the Russian Federation to agree with its foreign partners on the possibility of mediation in the resolution of international tax disputes.

The legislation of the Russian Federation provides the possibility of mediation at any stage of arbitration, both for domestic and cross-border commercial disputes (Article 1(2), Article 49(1) of Federal Law No. 382-FZ of 29 December 2015 "On arbitration (arbitration proceedings) in the Russian Federation", Article 1(2) of Federal Law No. 5338-1 of 7 July 1993). This confirms that mediation and arbitration are not mutually exclusive procedures. On the contrary, they can complement each other providing an effective mechanism for protection of the rights of the parties to a dispute. However, the interaction between these procedures is not clear.

The literature notes that the key difference between mediation and arbitration is the function or role of the mediator. Mediation is based on the principle of cooperation, the mediator only assists the parties in reaching a mutually beneficial agreement and does not make a binding decision on the dispute. The task of arbitrators is to resolve the dispute based on the adversarial principle and to make a binding decision on the parties⁵⁸⁰. Other key difference is the sources of the mediation agreement. The arbitrator assesses the evidence presented by the parties and makes a decision based on law, while the mediator may use non-legal factors of an economic,

⁵⁷⁸ Zagainova S. K. Interaction of Mediative and Amicable Agreements: Topical Issues of Judicial Practice // Russian Law Journal. 2018. No. 5. P. 96.

⁵⁷⁹ See chapter 3, paragraph 1 of this study for more details.

⁵⁸⁰ Anurov V. N. Commentary to the Federal Law "On Arbitration (Arbitration Proceedings) in the Russian Federation" (Article-by-Article, Scientific and Practical) / V. N. Anurov, K. V. Egorov, A. V. Zamazyi et al; ed. by O. U. Moscow: Statut. 2016. P. 312-318

psychological or other nature in addition to legal arguments⁵⁸¹. D.L. Davydenko notes that these features allow us to characterise arbitration as an adversarial procedure and mediation as a conciliatory one⁵⁸².

The combination of mediation and arbitration to resolve cross-border commercial disputes is common in foreign and Russian contractual practice⁵⁸³. There is a trend among researchers to turn to other alternatives to arbitration to resolve cross-border commercial disputes, because arbitration is a complex, time-consuming and resource-intensive mechanism⁵⁸⁴. Mediation is less formalised, more cost-effective, faster, and preserves the business relationship between the parties⁵⁸⁵. Mediation is also becoming sustainable through the establishment of specialised centres such as the International Centre for Alternative Dispute Resolution within the International Chamber of Commerce, a body that organises and administers conciliation procedures⁵⁸⁶. The practice of mediation is developing. For example, according to statistics from the International Chamber of Commerce, 77 new cases were registered with the International Centre for Alternative Dispute Resolution in 2020, of which 45 were requests for mediation⁵⁸⁷.

For a long time, a significant disadvantage of mediation has been the difficulty of enforcing mediation agreements if one of the parties refuses to implement the agreement voluntarily⁵⁸⁸. The UN Commission on International Trade Law drafted in 2018 UN Convention on International Settlement Agreements Resulting from Mediation ("Singapore Mediation Convention")⁵⁸⁹ which addresses this problem and defines the enforcement of agreements reached in mediation similar to

⁵⁸¹ Davydenko D. L. Interaction between International Commercial Arbitration and Other Alternative Ways of International Commercial Dispute Resolution // *Bulletin of International Commercial Arbitration*. 2013. No. 1. P. 8-41.

⁵⁸² Davydenko D. L. Interaction between International Commercial Arbitration and Other Alternative Ways of International Commercial Dispute Resolution // *Bulletin of International Commercial Arbitration*. 2013. No. 1. P. 8-41.

⁵⁸³ Davydenko D. L. Commonality between Conciliation Procedures and Arbitration Court // *Development of Mediation in Russia: Theory, Practice, Education: Collection of Articles: Textbook* / edited by E. I. Nosyreva, D. G. Filchenko. Moscow: Infotropic Media. 2012. P. 192-201.

⁵⁸⁴ Partasides C. Rediscovering the Lost Promise of International Arbitration // *New Horizons of International Arbitration*. Vol. 4: Collection of Articles / Edited by A.V. Asoskov, A.I. Muranov, R.M. Khodykin. Moscow: Infotropic Media, 2018. P. 48; Sussman E. The New York Convention Through a Mediation Prism // *Dispute Resolution Magazine*. 2009. Vol. 15. No. 4. P. 2.

⁵⁸⁵ Zasemkova O. F. The Singapore Convention on the Enforcement of Settlement Agreements Reached in Mediation: from Dream to Reality? // *Lex Russica*. 2019. No. 3. P. 60.

⁵⁸⁶ ICC International Centre for ADR. URL: <https://iccwbo.org/dispute-resolution-services/mediation/icc-international-centre-for-adr/>

⁵⁸⁷ ICC Dispute Resolution Statistics: 2020. URL: <https://iccwbo.org/publication/icc-dispute-resolution-statistics-2020/>

⁵⁸⁸ Gaidaenko Sher N. I. Convention on the Enforcement of Settlement Agreements Reached in International Commercial Conciliation Procedure: at the Beginning of the Way // *Journal of Russian Law*. 2017. No. 3. P. 157-158; Davydenko D. L. Ratio of International Commercial Arbitration with Other Alternative Ways of International Commercial Dispute Resolution // *Bulletin of International Commercial Arbitration*. 2013. No. 1. P. 21-22; Inshakova A. O., Kazachenok S. Y. International Arbitration vs Mediation in a Set of Procedures for the Settlement of Cross-Border Disputes // *Arbitration and Civil Procedure*. 2013. No. 9. P. 34-35.

⁵⁸⁹ UN Convention on International Settlement Agreements Reached in Mediation. URL: https://uncitral.un.org/sites/uncitral.un.org/files/media-documents/uncitral/ru/mediation_convention_r_0.pdf

the Convention on the Recognition and Enforcement of Foreign Arbitral Awards of 1958 ("New York Convention"). The main purpose of the Singapore Mediation Convention is to facilitate the use of mediation to resolve cross-border commercial disputes⁵⁹⁰. The Russian Federation is not currently a party to the Singapore Mediation Convention, but the literature favours the prospect of the Russian Federation becoming a party to this instrument⁵⁹¹.

Mediation is becoming an effective means of resolving not only private but also public disputes. For example, Article 5 of the Understanding on Rules and Procedures Governing the Settlement of Disputes within the World Trade Organisation provides for the use of good offices, conciliation and mediation at the discretion of the parties if the parties to the dispute so agree⁵⁹².

A rethinking of the role of conciliation in dispute settlement has been observed in relation to international investment disputes. In particular, UNCTAD⁵⁹³, ICSID⁵⁹⁴, UNCITRAL⁵⁹⁵ and the Energy Charter Secretariat⁵⁹⁶ have repeatedly noted the importance of developing mechanisms alternative to arbitration to resolve investment disputes. Some bilateral investment treaties of the Russian Federation contain provisions allowing for conciliation procedures. In particular, Article 9(5) of the Agreement between the Government of the Russian Federation and the Government of the United Arab Emirates on the Promotion and Reciprocal Protection of Investments of 28 June 2010 provides that at any stage of the proceedings held under the provisions of Agreement but before the arbitral award was made, the parties to the dispute may agree on amicable settlement of the dispute.

Thus, the current legislation of the Russian Federation allows mediation in tax disputes at the domestic level. At the international level, mediation is also becoming widespread in the resolution of commercial and investment disputes. These examples allow us to conclude that mediation can be applied to international tax disputes involving the Russian Federation⁵⁹⁷.

⁵⁹⁰ UN Convention on International Settlement Agreements Reached in Mediation. URL: https://uncitral.un.org/sites/uncitral.un.org/files/media-documents/uncitral/ru/mediation_convention_r_0.pdf

⁵⁹¹ Davydenko D. V. Russia and the UNCITRAL Instruments on Enforcement of International Commercial Settlement Agreements Resulting from Mediation // *New Horizons of International Arbitration*. Vol. 4: Collection of Papers. Moscow: Infotropic Media. 2018. P. 115.

⁵⁹² Legal Science through the Prism of the Euro-Asian Legal Congress (Interview with V. D. Perevalov) // *Juridicheskiy Mir*. 2014. No. 4. P. 12.

⁵⁹³ Investor-State Disputes: Prevention and Alternatives to Arbitration / UNCTAD. NY; Geneva: UN, 2010. URL: http://unctad.org/en/Docs/diaeia200911_en.pdf

⁵⁹⁴ Rules of Procedure for Conciliation Proceedings. ICSID Convention, Regulations and Rules. P. 81 – 98. URL: <https://icsid.worldbank.org/sites/default/files/documents/ICSID%20Convention%20English.pdf>

⁵⁹⁵ UNCITRAL Model Law on International Commercial Mediation and International Settlements Reached in Mediation (2018). URL: https://uncitral.un.org/sites/uncitral.un.org/files/annex_ii_-_r.pdf

⁵⁹⁶ Guide to Investment Mediation (2016). URL: <http://www.energycharter.org/fileadmin/DocumentsMedia/CCDECS/2016/CCDEC201612.pdf>

⁵⁹⁷ Polenchuk M. D. A New Approach to Solution of International Tax Disputes involving Russia // *Financial Law*. 2022. №8. P. 39. DOI: 10.18572/1813-1220-2022-8-36-39.

This would not require any changes to the current legal regulation since the competent authorities can either agree on mediation according to the internationally developed rules for international mediation (the possible options are discussed in chapter 3, paragraph 1 of this study) or agree on ad hoc rules taking into account the domestic specificities of tax mediation. In the latter case, there should not be any significant difficulties as far as the domestic regulation of mediation has similar features in different jurisdictions (discussed in more detail in chapter 3, paragraph 1 of this study).

Conclusion

Historically, the mutual agreement procedure has been the common international tax disputes resolution mechanism. It was included in the first Model Tax Convention of the League of Nations in 1928 and remains relevant today. Considering that the text of most international tax treaties has been negotiated by states with reference to the provisions of the OECD and UN Model Tax Conventions, the mutual agreement procedure has been widely used. This conclusion is true for the Russian Federation. All double tax treaties of the Russian Federation provide for a mutual agreement procedure for dispute resolution.

This dispute resolution mechanism has an inter-state nature and the taxpayer has always been a passive observer in the mutual agreement procedure. We have not found any examples in the history of mutual agreement procedure where the taxpayer has had the opportunity to participate directly in the resolution of the dispute at the international level.

Not all tax treaties of the Russian Federation (USSR) fully follow the OECD recommendations that may result in a lower level of guarantees for the protection of taxpayers' rights. In particular, there are treaties that limit the three-year period for filing a request for a mutual agreement procedure and do not provide for a guarantee of implementation of the mutual agreement notwithstanding any time limits in the domestic law. At the same time, these shortcomings have been eliminated in most treaties since ratification of the OECD Multilateral Tax Convention.

Although the mutual agreement procedure is widespread, it is clear that it focuses more on the public interest than on the private interest by excluding the taxpayer from participating in the procedure. A similar situation arises when a dispute is referred to arbitration, which is only part of the mutual agreement procedure and does not take on the features of a jurisdictional body.

The study leads to the conclusion that granting a taxpayer the status of a participant in the individual dispute resolution procedure is a necessary condition for ensuring compliance with the guarantees of protection of taxpayers' rights and increasing the efficiency of dispute resolution.

First, the involvement the taxpayer in the dispute resolution procedure is supported by the complex structure of the disputed material legal relationship including an inter-state legal relationship (the external aspect) and a domestic tax legal relationship between the taxpayer and the tax authority of one or both of the contracting states (the internal aspect). According to the inseparable interaction between these legal relationships, there is one international tax dispute rather than two different disputes (domestic and international).

Second, the justification for the exclusion of the taxpayer from the dispute resolution procedure by the principle of diplomatic protection developed in the doctrine of public international law does not take into account the specifics of international tax disputes. The

application of the principle of diplomatic protection stipulating that "an injury caused to a person is an injury caused to the state"⁵⁹⁸ is acceptable provided the interests of the private person are adequately represented by the state in the dispute resolution procedure and their interests are aligned. However, international tax disputes follow the reverse situation, where the state aims to keep the tax base in the territory and the taxpayer is interested in the elimination of double taxation.

Third, the exclusion of the taxpayer from the dispute resolution procedure deprives him or her of the right to an effective remedy within the meaning of Article 13 of the ECHR. The ECHR model has been chosen as the standard for the protection of taxpayers' rights because the mutual agreement procedure was developed by the European states, whose experience was borrowed by the developers of the Model Tax Conventions of the League of Nations (later the UN) and the OECD. Moreover, the main partners of the Russian Federation in the mutual agreement procedure are Member States of the European Union. Additionally, the ECHR was applied by the Russian Federation for about 24 years. During this period, the ECHR rights and guarantees were implemented into the domestic legal system.

The ECtHR has repeatedly pointed out that the requirement of "effectiveness" of a remedy means preventing the alleged breach or providing a means whereby individuals can obtain relief at national level for violations of their convention rights before having to set in motion the international machinery of complaint before the ECtHR⁵⁹⁹. In addition, even if a single remedy does not by itself entirely satisfy the requirements of Article 13, the aggregate of remedies provided for under domestic law may do so⁶⁰⁰.

Such an effective remedy has traditionally been access to a court, where the guarantees of the right to a fair trial provided by Article 6 of the ECHR must be ensured⁶⁰¹. However, recourse to a court in international tax disputes does not satisfy the efficiency requirement, because, at a minimum, it cannot be ruled out that the court's interpretation of the provisions of the tax treaty

⁵⁹⁸ Vattel E. *The Law of Nations or Principles of Natural Law Applied to the Conduct and Affairs of Nations and Sovereigns*. Translated from the French Under the Editorship of Durdenevsky V. N. Moscow: Gosyurizdat. 1960. P. 254

⁵⁹⁹ Case 47940/99 *Balogh v. Hungary*. Strasbourg: ECtHR. Judgement of 20 July 2004; case 30210/96 *Kudla v. Poland*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 26 October 2000; case 21071/05 *Wasserman v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 10 April 2008. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>.

⁶⁰⁰ Case 39483/05 и 40527/10 *Liseytseva and Maslov v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 9 October 2014; case 59498/00 *Burdov v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. Judgement of 7 May 2002; case 57950/00 *Isayeva v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 24 February 2005; case 15339/02, 21166/02, 20058/02, 11673/02, 15343/02 *Budayeva and others v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 20 March 2008; case 5108/02 *Khatsiyeva and others v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 17 January 2008; case 57941/00, №58699/00 и №60403/00 *Musayev and others v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 26 July 2007; case 40464/02 *Akhmadova and Sadulayeva v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 10 May 2007. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>.

⁶⁰¹ Case 77617/01 *Mikheyev v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 26 January 2006; case 59261/00 *Menesheva v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 9 March 2006. Доступ из справ.-правовой системы HUDOC. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/>.

will not correspond to the true meaning, as the court resolves the case primarily based on the domestic law. In addition, there is a high risk of conflicting decisions of the domestic court of the contracting states. Therefore, the requirement of efficiency can only be met by resorting to international dispute resolution mechanisms.

Thus, in our view, granting the taxpayer the right to participate directly in both negotiations and arbitration would overcome the contradiction between bilateral double tax treaties and Article 6 of the ECHR. In this case, the taxpayer would be able to attend the procedure in person, review the evidence and objections in the case, and present own position and the evidence⁶⁰².

While the mode of conduct of the international mutual agreement procedure is subject to international tax treaties, the mode of initiating the mutual agreement procedure and implementing the mutual agreement reached by the competent authorities is subject to domestic law.

The legal regulation of the Russian Federation related to the mutual agreement procedure started to develop after the ratification of the OECD Multilateral Tax Convention in 2019. Until then, the mode of initiating the mutual agreement procedure was limited to a fragmented clarification by the Russian Ministry of Finance. However, currently the Russian Federation's work on the implementation of Action 14 of the BEPS Project cannot be considered complete. In particular, there are inconsistencies between acts of different legal force with similar subject matter. In addition to legal and technical deficiencies, the current regulation lacks certainty as to the interaction between the mutual agreement procedure and domestic remedies, which may lead to a lower level of guarantees for the protection of taxpayers' rights in the international tax disputes resolution.

An analysis of domestic legal regulation shows that there are no legal obstacles for the Russian Federation to apply arbitration and mediation to resolve international tax disputes.

In our view, the experience of the European Union could be useful for the Russian Federation in order to improve the efficiency of dispute resolution in the mutual agreement procedure. We believe that referring to the OECD approach and the approach of the European Union reflected in the EU Directive, the following recommendations for development of domestic legal regulation on the mutual agreement can be proposed:

1. To harmonise Order No. 102n of 11 June 2020 "On Approval of the Procedure and Time Periods for Submission and Consideration of an Application for Mutual Agreement Procedure in Accordance with Double Taxation Agreements of the Russian Federation" approved by the Russian Ministry of Finance and Guidance on Mutual Agreement Procedure pursuant to the

⁶⁰² Polenchuk M. D. Taxpayer Protection Standard in International Tax Disputes // Law Enforcement Review. 2022. Vol. 6, No. 2. P. 110. DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(2).106-119.

provisions of Double Taxation Agreements of 30 January 2019 issued by the Russian Ministry of Finance.

2. *Initiation of the mutual agreement procedure:* (1) to clarify the possibility of initiating mutual agreement procedures for future periods where the taxpayer has reason to consider that the actions of the contracting states result or will result in taxation not in accordance with the treaty in the future, (2) to clarify the scope of information that may be further requested upon consideration of the taxpayer's request, (3) establish criteria for the justification of the request, (4) to exclude a court decision entered into force from the grounds for refusing a mutual agreement procedure.

3. *Conducting a mutual agreement procedure:* (1) to suspend the collection of tax until the dispute resolution in the mutual agreement procedure, (2) to determine the mode of interaction between national remedies and the mutual agreement procedure so as to avoid conflicts between the decision made in the mutual agreement procedure and the court decision, (3) to prevent the influence of the tax authorities conducted tax control measures against the taxpayer on the position of the Russian Ministry of Finance.

4. *Agreement reached in the mutual agreement procedure:* (1) to ensure publication of the reasoned agreement, (2) to extend the results of the mutual agreement procedure to future periods provided the facts of the case are unchanged, (3) to determine the interaction between the mutual agreement and the national remedies.

A comparative study of the legal regulation of the Russian Federation and the European Union on the international tax disputes resolution allows us to conclude that the in the work in progress on international tax treaties Russian Federation can use the following initiatives of the European Union to improve the protection of taxpayers' rights:

1. To provide conduction of a mutual agreement procedure if at least one of the competent authorities accepts the taxpayer's request.
2. To agree the standard rules of the mutual agreement procedure.
3. To take into account the guarantees of the right to a fair trial provided by Article 6 of the ECHR including the right of the taxpayer to review the case file and the positions of the competent authorities and to present own position, evidence and objections.
4. To integrate mediation into a mutual agreement procedure.
5. To accept the mandatory and binding arbitration under the OECD Multilateral Tax Convention. In negotiating the text of a memorandum of understanding on arbitration with a partner state we recommend to take into account the experience of the European Union and include the following provisions: (1) the "independent opinion" type of arbitration, (2) the broad scope of the arbitration's powers including an appeal body (if the competent authorities reject the mutual

agreement procedure), the competent authorities (if they have not decided on the justification of the request), arbitration (if the competent authorities have failed to reach an agreement within a set period of time), (3) the right of the competent authorities to choose the form of arbitration - ad hoc arbitration or permanent body.

It is necessary to provide the taxpayer with the guarantees of the right to a fair trial at all stages of the mutually agreement procedure (negotiations, mediation and arbitration). Since the guarantees of Article 6 of the ECHR are satisfied if the complainant has recourse to an independent and impartial tribunal, as long as arbitration is part of the mutual agreement procedure the "tribunal" within the meaning of Article 6 of the ECHR is the competent authorities of the contracting states⁶⁰³. Given that all three stages relate to one of mutual agreement procedure, there is no reason to treat any of them differently. Moreover, at each stage the competent authorities may raise new arguments to which the taxpayer should be able to object.

If a permanent arbitration autonomous from the mutual agreement procedure and exercising a jurisdictional function is created, the "tribunal" within the meaning of Article 6 of the ECHR would be this arbitration. In this case, direct participation of the taxpayer in negotiations and mediation would not be required.

Therefore, we propose the following approach to improve the individual international tax disputes resolution in the the mutual agreement procedure with the participation of the Russian Federation: (stage 1) negotiations between the competent authorities involving participation of the taxpayer, (stage 2) mediation as part of the mutual agreement procedure involving participation of the taxpayer, (stage 3) arbitration involving participation of the taxpayer.

⁶⁰³ Polenchuk M. D. Taxpayer Protection Standard in International Tax Disputes // Law Enforcement Review. 2022. Vol. 6, No. 2. P. 115. DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(2).106-119.

References

1. National legislation and judicial practice

1.1. Federal Constitutional Laws

1. On the judicial system of the Russian Federation: Federal constitutional law of 31.12.1996 N 1-FKZ (red. of 16.04.2022) // Sobranie zakonodanie RF. – 06.01.1997. – № 1. – Art. 1.
2. On Amendments to Parts One and Two of the Tax Code of the Russian Federation: Federal Law of 14.07.2022 No. 263-FZ (red. of 28.12.2022) // Collected Legislation of the Russian Federation. – 2022. - No. 29 (Part II). – p. 5230.
3. On improving the regulation of certain issues of the organization and functioning of public power: Federal Constitutional Law on Amendments to the Constitution of the Russian Federation dated 14.03.2020 No. 1-FKZ // Collected Legislation of the Russian Federation. – 2020. – №11. – p. 1416.
4. On Amendments to the Federal Constitutional Law "On the Constitutional Court of the Russian Federation": Federal Constitutional Law of 09.11.2020 No. 5-FKZ // Collected Legislation of the Russian Federation. – 2020. – №46. – p. 7196.
5. On Amendments to the Federal Constitutional Law "On the Constitutional Court of the Russian Federation": Federal Law of 14.12.2015 No. 7-FKZ // Collected Legislation of the Russian Federation. – 2015. - No. 51 (Part I). – p. 7229.
6. On international treaties of the Russian Federation: Federal law of 15.07.1995 No. 101-FZ (red. of 08.12.2020) // Collected legislation of the Russian Federation. – 1995. – № 29. – p. 2757.
7. On ratification of the multilateral Convention on the implementation of measures related to tax treaties in order to counteract the erosion of the tax base and the withdrawal of profits from taxation: Federal Law of 01.05.2019 No. 79-FZ // Collected Legislation of the Russian Federation. – 2019. – №18. – p. 2203.
8. On Amendments to Parts One and Two of the Tax Code of the Russian Federation: Federal Law of 29.09.2019 No. 325-FZ (red. of 14.07.2022) // Collected Legislation of the Russian Federation. – 2019. – №39. – p. 5375
9. On the procedure for the publication and entry into force of federal constitutional laws, federal laws, acts of the chambers of the Federal Assembly: Federal Law of 14.06.1994 No. 5-FZ // Sobranie zakonodanie RF. – 20.06.1994. – № 8. – p. 801.

1.2. Codes and other federal laws

10. Arbitration Procedural Code of the Russian Federation of 24.07.2002 No. 95-FZ (red. of 18.03.2023) // Collection of Legislation of the Russian Federation. – 2002. – No. 30. – Art. 3012.
11. Civil Procedural Code of the Russian Federation of 14.11.2002 No. 138-FZ (red. of 18.03.2023) // Collection of Legislation of the Russian Federation. – 2002. – No. 46. – Art. 4532.

12. Code of Administrative Judicial Procedure of the Russian Federation dated 08.03.2015 No. 21-FZ (red. of 17.02.2023) // Collection of Legislation of the Russian Federation. – 2015. – No. 10. – Art. 1391.
13. Tax Code of the Russian Federation (part one) of 31.07.1998 N 146-FZ (red. of 18.03.2023) // Collection of legislation of the Russian Federation – No 31 – 03.08.1998 – Art. 3824.
14. On ratification of the multilateral Convention on the implementation of measures related to tax treaties in order to counteract the erosion of the tax base and the withdrawal of profits from taxation: Federal Law of 01.05.2019 No. 79-FZ // Collected Legislation of the Russian Federation. – 06.05.2019. – №18. – Art. 2203
15. On ratification of the Convention of the Commonwealth of Independent States on Human Rights and Fundamental Freedoms: Federal Law of 04.11.1995 N 163-FZ // Collected Legislation of the Russian Federation. – 06.11.1995. – № 45. – Art. 4239.

1.3. Parliamentary acts and materials of legislative activity

16. Explanatory note to the Draft Federal Law №421707-6 "On Ratification of the Convention between the Government of the Russian Federation and the Government of Malta on the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income". [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».
17. Draft Law No. 720839-7 "On Amendments to Part One and Part Two of the Tax Code of the Russian Federation (with regard to the implementation of certain provisions of the main directions of tax policy)". [Electronic resource] // Information resource of the State Duma. - Mode of access : <https://sozd.duma.gov.ru/bill/720839-7>. (accessed: 01.03.2023).

1.4. Decisions of the Government of the Russian Federation

18. On Conclusion of Interstate Agreements on Avoidance of Double Taxation and Prevention of Fiscal Evasion on Income and Property: Russian Federation Government Decree of 24.02.2010 No. 84 (rev. of 26.04.2014) // Collection of Legislation of the Russian Federation. - 2010. - №10. - Art. 1078.
19. On approval of the Rules for the preparation of normative legal acts of federal executive bodies and their state registration: Resolution of Government of the Russian Federation dated 13.08.1997 № 1009 // Collection of Legislation of the Russian Federation. - 1994. - № 8. - Art. 801.

1.5. Acts of the Constitutional Court of the Russian Federation

20. Conclusion of the Constitutional Court of the Russian Federation of 16.03.2020 ¹1-3 [Electronic resource] // - Legal reference system "ConsultantPlus".

21. Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation of 31.03.2015 No. 6-P // Rossiyskaya Gazeta. - 13.04.2015. - №77.
22. Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation of 24.10.1996 No. 17-P [Electronic resource] // - Legal reference system "ConsultantPlus".
23. Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation of 17.12.1996 № 20-P [Electronic resource] // - Legal reference system "ConsultantPlus".
24. Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 04.12.2003 № 508-O [Electronic resource] // - Legal reference system "ConsultantPlus".
25. Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation of 16.07.2004 № 14-II [Electronic resource] // - Legal reference system "ConsultantPlus".
26. Decision of the Constitutional Court Ruling of the Russian Federation of 14.07.2005 № 9-II [Electronic resource] // - Legal reference system "ConsultantPlus".
27. Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 01.06.2010 №754-O [Electronic resource] // - Legal reference system "ConsultantPlus".
28. Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation of 18.07.2012 № 19-P [Electronic resource] // - Legal reference system "ConsultantPlus".
29. Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation of 31.03.2015 №6-P [Electronic resource] // - Legal reference system "ConsultantPlus".
30. Decision of the Constitutional Court of the Russian Federation of 11.07.2017 № 20-P [Electronic resource] // - Legal reference system "ConsultantPlus".

1.6. Decisions of the Supreme Court of the Russian Federation

31. Decision of the Judicial board of economic disputes of the Supreme Court of the Russian Federation from 02.07.2019 on case No. A62-5153/2017 [Electronic resource] // - Legal reference system "ConsultantPlus".
32. Decision of the Judicial board of economic disputes of the Supreme Court of the Russian Federation from 06.03.2018 on case №A53-18839/2016 [Electronic resource] // - Legal reference system "ConsultantPlus".
33. Resolution of the Presidium of the Supreme Court of the Russian Federation of 21.12.2004 №9366/04 on case №A14-1469-03/50/13 [Electronic resource] // - Legal reference system "ConsultantPlus".
34. Resolution of the Plenum of the HAC RF of 18.07.2014 № 50 "On reconciliation of parties in arbitration proceedings". [Electronic resource] // - Legal reference system "ConsultantPlus".
35. Resolution of the Judicial Collegium for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation of 03.02.2017 in case No. A26-8413/2015 [Electronic resource] // - Legal reference system "ConsultantPlus".

36. Resolution of the Judicial Collegium for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation of 19.06.2020 in case No. A51-24425/2018 [Electronic resource] // - Legal reference system "ConsultantPlus".

37. Review of judicial practice of the Supreme Court of the Russian Federation №2 (2017), approved by the Presidium of the Supreme Court of the Russian Federation on 26 April 2017. [Electronic resource] // - Legal reference system "ConsultantPlus".

1.7. Decisions of the International Commercial Arbitration Court at the Chamber of Commerce and Industry of the Russian Federation

38. Decision of the International Commercial Arbitration Court at the Chamber of Commerce and Industry of the Russian Federation №166/1995 from 12.03.1996 [Electronic resource] // - Legal reference system "ConsultantPlus".

39. Decision of the International Commercial Arbitration Court at the Chamber of Commerce and Industry of the Russian Federation №221/1997 from 28.04.1998 [Electronic resource] // - Legal reference system "ConsultantPlus".

40. Decision of the International Commercial Arbitration Court at the Chamber of Commerce and Industry of the Russian Federation №91/1997 of 29.05.1998 [Electronic resource] // - Legal reference system "ConsultantPlus".

41. Decision of the International Commercial Arbitration Court at the Chamber of Commerce and Industry of the Russian Federation № 230/2001 from 13.05.2003 [Electronic resource] // - Legal reference system "ConsultantPlus".

42. Decision of the International Commercial Arbitration Court at the Chamber of Commerce and Industry of the Russian Federation №232/2014 of 29.04.2015 [Electronic resource] // - Legal reference system "ConsultantPlus".

43. Decision of the International Commercial Arbitration Court at the Chamber of Commerce and Industry of the Russian Federation No. M-45. 140/2017 of 16.04.2018 [Electronic resource] // - Legal reference system "ConsultantPlus".

44. Decision of the International Commercial Arbitration Court at the Chamber of Commerce and Industry of the Russian Federation №M-163/2018 of 05.03.2019 [Electronic resource] // - Legal reference system "ConsultantPlus".

1.8. Decisions of other Russian courts

45. Decision of the Eleventh Arbitration Court of Appeal of 04.04.2008 on the case № A55-1523/2007 [Electronic resource] // - Legal reference system "ConsultantPlus".

46. Decision of the Arbitration Court of the Ural District of 02.11.2015 in case No. A50-19094/2014 [Electronic resource] // - Legal reference system "ConsultantPlus".

47. Decision of the Arbitration Court of the North-Western District of 25.02.2019 in case №A42-2441/2017[Electronic resource] // - Legal reference system "ConsultantPlus".

1.9. Acts and clarifications of the Russian Ministry of Finance and the Russian Federal Tax Service

48. Guidelines for mutual agreement procedure. Ministry of Finance of the Russian Federation. [Electronic resource] // Ministry of Finance of the Russian Federation - Mode of access : [https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=126601-](https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=126601-rukovodstvo_po_provedeniyu_vzaimosoglasitelnoi_protседury__guidance_on_mutual_agreement_procedure)

[rukovodstvo_po_provedeniyu_vzaimosoglasitelnoi_protседury__guidance_on_mutual_agreement_procedure](https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=126601-rukovodstvo_po_provedeniyu_vzaimosoglasitelnoi_protседury__guidance_on_mutual_agreement_procedure) (date of reference: 01.03.2023)

49. Mutual agreement procedure: Ministry of Finance of the Russian Federation [Electronic resource] // Ministry of Finance of the Russian Federation - Mode of access : https://www.minfin.ru/common/upload/library/2012/03/Provedenie_vzaimosoglasitelnoy_protседury.pdf (date of reference: 01.03.2023).

50. Letter between the competent authorities of the Russian Federation and the Republic of Belarus of 11.02.2011 № 4-1-16/783 [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».

51. Letter between the competent authorities of the Russian Federation and the Republic of Belarus of 29.03.2011 №03-08-06/ Belarus. [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».

52. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation from 25.08.2006 №03-03-04/4/141 [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».

53. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 10.04.2009 №03-08-05/1. [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».

54. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 11.01.2011 №03-08-05 [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».

55. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 05.09.2012 №03-08-05 [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».

56. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 26.06.2012 №03-08-13 [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».

57. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 05.09.2012 №03-08-05 [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».

58. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 04.03.2013 №03-08-05/6423 [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».

59. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 13.11.2013 №03-08-05/48498 [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».

60. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 16.07.2015 №03-08-17/40834 [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».
61. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 30.10.2015 №03-04-05/62754 [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».
62. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 05.07.2016 №03-08-05/39121 [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».
63. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 17.11.2016 №03-08-05/67765 [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».
64. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 17.01.2017 № 03-08-05/1540 [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».
65. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation from 24.04.2018 №03-08-05/27645. [Electronic resource] // - ConsultantPlus.
66. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 19.02.2019 №03-08-05/10537 [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».
67. The letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 21.02.2019 № 03-08-05/11397 [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».
68. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 10.04.2009 №03-08-05/1 [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».
69. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 16.07.2015 №03-08-17/40834. [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».
70. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 30.10.2015 №03-04-05/62754 [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».
71. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 20.02.2016 №03-08-05/9627 [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».
72. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 10.05.2016 №03-08-05/26689 [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».
73. Letters of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 05.07.2016 №03-08-05/39121. [Electronic resource] // - ConsultantPlus.
74. Letters of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 17.11.2016 №03-08-05/67765 [Electronic resource] // - ConsultantPlus.
75. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 06.12.2016 №03-08-05/72610 [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».
76. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 17.01.2017 №03-08-05/1540 [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».

77. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 30.08.2017 №03-08-05/5596 [Electronic resource] // - ConsultantPlus.
78. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 19.09.2017 №03-08-05/60364 [Electronic resource] // - ConsultantPlus.
79. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 27.12.2017 №03-08-05/87438 [Electronic resource] // - ConsultantPlus.
80. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 19.02.2019 №03-08-05/10537 [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».
81. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 21.02.2019 №03-08-05/11397 [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».
82. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 30.04.2019 №03-08-05/31941 [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».
83. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 25.02.2015 №03-08-13/9297[Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».
84. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 04.05.2021 №03-08-19/35189[Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».
85. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 28.05.2021 №03-08-05/41565 [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».
86. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 03.06.2021 №03-08-05/43246 [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».
87. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 02.11.2021 №03-08-05/88941 [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».
88. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 08.12.2021 №03-08-05/99621 [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».
89. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 21.01.2022 №03-08-05/3702 [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».
90. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 30.08.2022 №03-08-05/84333 [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».
91. Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 12.09.2022 №03-08-05/88695 [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».
92. Letter of the Federal Tax Service of Russia for Moscow from 10.02.2012 №16-15/011596@ [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».
93. Letter of the Federal Tax Service of the Russian Federation of 12.01.2012 №OA-4-13/85@ "About the conclusion of the pricing agreements for the taxation purposes". [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».

94. Order of the Ministry of Finance of Russia № 102n as of 11.06.2020 "On approval of the Procedure and terms of submission and consideration of the application for the mutual agreement procedure in accordance with the international treaty of the Russian Federation on taxation". [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».

95. Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 29.03.2018 № 60n "On approval of the procedure for concluding a pricing agreement for taxation purposes in respect of a foreign trade transaction, at least one party of which is a tax resident of a foreign state with which an agreement (agreement) on avoidance of double taxation is concluded, involving an authorized executive body of such foreign state". [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».

2. International legal acts

2.1. International treaties of the Russian Federation

96. Agreement between the Government of the Russian Federation and the Government of the Republic of India from 25.03.1997 "On Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income" // Collection of Legislation of the Russian Federation. - 1998. - №27. - art. 3101

97. Agreement between the Government of Russian Federation and Government of Republic of Paraguay from 15.04.1993 "On trade and economic cooperation" // Bulletin of international treaties. - 2006. - №4. - P. 17 - 19.

98. Agreement between the Government of the Russian Federation and the Government of the Argentine Republic from 25.05.1993 "On trade and economic cooperation" // Bulletin of international treaties. - 1995. - №12. - P. 13 - 16.

99. Agreement between the Government of the Russian Federation and the Government of the Republic of Cuba from 03.11.1992 "On trade and economic cooperation" // Bulletin of international treaties. - 1994. - №4. - (terminated).

100. Agreement between the Government of the Russian Federation and the Government of the Republic of Croatia of 20.05.1996 "On encouragement and mutual protection of investments". [Electronic resource] // Legal reference system «ConsultantPlus».

101. Agreement between the Government of the Russian Federation and the Government of the Republic of the Philippines from 12.09.1997 "On Encouragement and Mutual Protection of Capital Investments". [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».

102. Agreement between the Government of the Russian Federation and the Government of the Republic of Turkey from 15.12.1997 "About encouragement and mutual protection of investments" // Bulletin of international treaties. - 2001. - №9. - P. 38-43

103. Agreement between the Government of the Russian Federation and the Government of the Republic of Kazakhstan dated 06.07.1998 "On encouragement and mutual protection of investments" // Bulletin of international treaties. - 2000. - №8. - P. 62-68.
104. Agreement between the Government of the Russian Federation and the Government of the United States of America from 03.04.1992 "On encouragement of investments" // Bulletin of international treaties. - 1993. - №9
105. Convention between the Russian Federation and the Kingdom of Belgium of 19.05.2015 "On avoidance of double taxation and prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and capital". [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».
106. Joint Declaration of the Government of the Russian Federation and the Government of the Republic of Chile of 27.03.1997 "On Encouragement and Mutual Protection of Investments" // Diplomatic Bulletin. - 1997. - №4. - P. 19.
107. Protocol of 15.05.1992 "On Unification of Approach and Conclusion of Agreements on Avoidance of Double Taxation of Income and Property" // Newsletter of the Council of Heads of States and Council of Heads of Governments of the CIS "Commonwealth". - 1992. - №5.
108. Protocol of 24.09.2011 to the Agreement between the Russian Federation and Swiss Confederation on Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and Capital from 15.11.1995 // Collection of Legislation of the Russian Federation. - 1997. - №23. - art. 2666.
109. Protocol of 19.05.2015 to the Convention between the Russian Federation and the Kingdom of Belgium on Avoidance of Double Taxation and Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and Capital of 19.05.2015". [Electronic resource] // - Legal reference system «ConsultantPlus».
110. Protocol of 07.09.2017 to the Convention between the Government of the Russian Federation and the Government of Japan on the Elimination of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and on the Prevention of Avoidance and Evasion of Taxes of 07.09.2017 // Collection of Legislation of the Russian Federation. - 2018. - №46. - Art. 6984.
111. Protocol of 05.06.2018 to the Convention between the Government of the Russian Federation and the Government of the Republic of Austria on Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and Capital and its Protocol of 13.04.2000 // Collection of Legislation of the Russian Federation. - 2003. - №5. - art. 381.
112. Protocol of 01.04.2019 - 04.03.2021 "On Termination of the Protocol on Unification of the Approach and Conclusion of Agreements on Avoidance of Double Taxation of Income and Property of May 15, 1992" // Single Register of Legal Acts and Other CIS Documents. [Electronic resource] // Executive Committee of the Commonwealth of Independent States. - Access mode : <http://cis.minsk.by/> (date of access: 01.03.2023).

113. Protocol of 16.12.2011 "On the accession of the Russian Federation to the Marrakesh Agreement on the establishment of the World Trade Organization of 15 April 1994" // Collection of Legislation of the Russian Federation. - 2012. - №37. - Art. 4986

114. Treaty between the Russian Federation and the United States of America of 17.06.1992 "On Avoidance of Double Taxation and Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and Capital" // Collection of Legislation of the Russian Federation. - 1999. - №16. - art. 1938

2.2. International treaties of the USSR

115. Treaty between the Union of Soviet Socialist Republics and Germany of 12.10.1925. Ratified by the Central Executive Committee of the USSR on 18.12.1925. // Collection of Legislation and Orders of the Workers and Peasants Government of the USSR. - 1926. - №29

116. Treaty of the Union of Soviet Socialist Republics and the Federal Republic of Germany from June 13, 1989 "On the promotion and mutual protection of investments" // Collection of International Treaties of the USSR and the Russian Federation. Vol. XLVII.-M, 1994. - P. 304-309

117. Convention of 30.03.1931 "On tax treatment of foreign cars" // Collection of Legislation of USSR Government. Section 2. - 1936. - №33. - Art. 317.

118. Convention between the Government of the Russian Federation and the Government of the Italian Republic of 09.04.1996 "On avoidance of double taxation with respect to taxes on income and capital and prevention of tax evasion" (ed. from 13.06.2009) // Bulletin of international treaties. - 1999. - №4.

119. Convention between the Government of the Russian Federation and the Government of the Kingdom of Spain for the avoidance of double taxation and prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and capital // Bulletin of International Treaties. - 2001. - №2.

120. Convention between the Government of the USSR and the Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland of 31.07.1985 "On the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and Capital Gains" // Active Intergovernmental and Intergovernmental Taxation Agreements with Other Countries, Issue 2. - Moscow. - 1989.

121. Convention between the Government of the Union of Soviet Socialist Republics and the Government of Japan from 18.01.1986 "On Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income" // Acting Intergovernmental and Intergovernmental Taxation Agreements of the USSR with Other Countries, issue 2 - Moscow. - 1989.

122. Convention between the Government of the USSR and the Government of the Kingdom of the Netherlands of 21.11.1986 "On Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on

Income and Property" //Convention between the USSR and other countries on taxation issues, issue 2. - Moscow. - 1989.

123. Exchange of Notes between the Ministry of Foreign Affairs of the USSR and the Embassy of the Kingdom of the Netherlands to the USSR of 11.11.1974 on the exemption of passenger cars from taxation // Collection of existing treaties, agreements and conventions, concluded by the USSR with foreign countries. XXXI- XXXI-volume. - M. - 1977. - P. 89.

124. Agreement between the Union of Soviet Socialist Republics and the Republic of Austria from 08.02.1990 "On the promotion and mutual protection of investments" // Bulletin of international treaties. - 2001. - №8. - P. 27-31.

125. Agreement between the Union of Soviet Socialist Republics and Spain from 26.10.1990 "On promotion and mutual protection of investments" // Collection of international treaties of the USSR and the Russian Federation. Vol. XLVII. - Moscow. - 1994. - P. 221- 225.

126. Agreement of 04.03.1970 "On the elimination of double taxation in the field of air and sea transport between the USSR and France" // Collection of existing treaties, agreements and conventions, concluded by the USSR with foreign countries. Vol. XXVII. - Moscow. - 1974. - P. 62- 63.

127. Agreement between the Government of the USSR and the Government of Norway of 30.03.1987 "On air traffic" // Collection of existing treaties, agreements and conventions concluded by the USSR with foreign countries. Vol. XVIII. - Moscow. - 1960. - P. 590-598.

128. Agreement between the Government of the USSR and the Government of the Republic of Finland from 05.05.1972 "On mutual exemption of airlines and their personnel from taxation and social security contributions" // Collection of existing treaties, agreements and conventions, USSR signed with foreign countries. Vol. XXVIII. - Moscow. - 1974. - P. 263-264.

129. Agreement between the Government of the USSR and the Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland of 26.09.1974 "On the Avoidance of Double Taxation of Air Transport Enterprises and Their Employees" // Collection of existing treaties, agreements and conventions concluded by the USSR with foreign countries. Vol. XXX. - Moscow. - 1976. - P. 89-91.

130. Exchange of letters between the Ambassador Extraordinary and Plenipotentiary of Japan to the USSR and the Minister of Civil Aviation of the USSR of 31.07.1975 "On mutual exemption from taxation on income and profits from the operation of ships and/or aircraft in international traffic" // Collection of existing treaties, agreements and conventions, USSR concluded with foreign countries. Vol. XXXI. Moscow. - Moscow. - 1977. - P. 95- 97.

131. Agreement between the Government of the USSR and the Government of the Hellenic Republic of 27.01.1976 "On exemption from double taxation on income from sea and air transport"

// Collection of existing treaties, agreements and conventions concluded by the USSR with foreign countries. Vol. XXXIII. - Moscow. - 1979. - P. 78-79

132. Agreement between the Government of the USSR and the Government of the Argentine Republic of 30.03.1979 "On the elimination of double taxation in the field of international sea and air carriage" // Collection of international treaties of the Russian Federation on the elimination of double taxation. - Moscow: SPARK. - 1995. - P. 421-422.

133. Agreement between the Government of the USSR and the Government of the Federal Republic of Germany of 21.02.1980 "On mutual exemption from taxation of road vehicles engaged in international traffic" // Collection of international treaties of the USSR. Vol. XXXVI. - Moscow. - 1982. - P. 75-76.

134. Agreement between the Government of the USSR and the Government of Ireland of 17.12.1986 "On the elimination of double taxation for air transport enterprises and their employees" // Collection of international treaties of the USSR. Vol. XLIII. - Moscow. - 1989. - P. 69-70.

135. Agreement between the Government of the USSR and the Government of the Italian Republic of 16.09.1971 "On exemption from double taxation in the field of air transport exploitation" // Vedomosti VS USSR. - 1976. - №3. - Art. 59.

136. Agreement between the Government of the USSR and the Government of the Italian Republic of 20.11.1975 "On exemption from double taxation in the field of maritime navigation" // Collection of existing treaties, agreements and conventions, USSR signed with foreign countries. Vol. XXXV. - Moscow. - 1981. - P. 164-166.

137. Agreement between the Government of the USSR and the Government of the People's Democratic Republic of Algeria of 11.06.1988 "On the elimination of double taxation of income derived from the operation of international airlines" // Collection of International Treaties of the USSR. Vol. XLV. - Moscow. - 1991. - P. 156-158.

138. Agreement between the Government of the Union of Soviet Socialist Republics and the Government of Sweden of 05.04.1973 "On Maritime Shipping" // Collection of existing treaties, agreements and conventions concluded by the USSR with foreign countries. Vol. XXIX. - Moscow. - 1975. - P. 349-355.

139. Agreement between the USSR and the Kingdom of Norway of 15.02.1980 "On avoidance of double taxation of income and property" // Existing intergovernmental and interstate agreements of the USSR with other countries concerning taxation, issue 1. - Moscow. - 1984.

140. Treaty between the USSR and the Republic of Austria from 10.04.1981 "About the avoidance of double taxation of income and property" // The acting intergovernmental and

intergovernmental agreements on taxation between the USSR and other countries, issue 1. - Moscow. - 1984.

141. Treaty between the USSR Government and the Government of the Kingdom of Sweden Agreement of 13.10.1981 "On the Avoidance of Double Taxation of Income and Property" // The USSR Intergovernmental and Intergovernmental Agreements in force with other countries concerning taxation questions, issue 1. - Moscow. - 1984.

142. The treaty between the USSR and FRG from 24.11.1981 "About the avoidance of double taxation of income and property" // The acting intergovernmental and intergovernmental agreements on taxation between the USSR and other countries, issue 1. Moscow. - 1984.

143. Agreement between the Government of the USSR and the Government of the Republic of Cyprus of 29.10.1982 "On the avoidance of double taxation of income and property" // Existing intergovernmental and intergovernmental agreements of the USSR with other countries concerning taxation, issue 1. - Moscow. - 1984

144. Treaty between the Government of the USSR and the Government of Canada from 13.06.1985 "About the avoidance of double taxation of incomes" // The acting intergovernmental and intergovernmental agreements of the USSR with other countries about the taxation problems, issue 2. - Moscow. - 1989.

145. Treaty between the Government of the USSR and the Government of the French Republic Agreement of 04.10.1985 "On avoiding double taxation of income" // Effective intergovernmental and intergovernmental agreements on income taxation between the USSR and other countries, issue 2. - Moscow. - 1989.

146. Agreement between the USSR and Swiss Confederation of 05.09.1986 "On taxation questions" // Existing intergovernmental and intergovernmental agreements between the USSR and other countries concerning taxation", issue 2. - Moscow. - 1989.

147. Treaty between the Government of the USSR and the Government of the Kingdom of Denmark Agreement of 21.10.1986 "On the Elimination of Double Taxation of Income and Property" // Active Intergovernmental and Intergovernmental Taxation Agreements of the USSR with Other Countries", issue 2. - Moscow. - 1989.

148. Agreement between the Government of the USSR and the Government of Malaysia of 31.07.1987 "On Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income" // Existing Intergovernmental and Interstate Taxation Agreements of the USSR with Other Countries", Issue 2. - Moscow. - 1989.

149. Agreement between the Government of the Union of Soviet Socialist Republics and the Government of the Republic of Finland of 06.10.1987 "On the Elimination of Double Taxation

with Respect to Income Taxes" // Existing intergovernmental and interstate agreements of the USSR with other countries concerning taxation", issue 2. - Moscow. - 1989.

150. Treaty between the Government of the USSR and the Government of the Kingdom of Belgium of 17.12.1987 "On the avoidance of double taxation of income and property" // Collection of international treaties of the USSR and the RF, issue XLVII. - 1994.

151. Convention between the Government of the USSR and the Government of the Republic of India of 20.11.1988 "About the avoidance of double taxation of income" // The USSR acting intergovernmental and intergovernmental agreements with other countries concerning taxation, issue 2. - Moscow. - 1989.

2.3. Universal international treaties

152. International Covenant of 16.12.1966 "On Civil and Political Rights" // Bulletin of the Supreme Court of the Russian Federation. - 1994. - №12.

153. United Nations Convention on International Settlement Agreements reached through Mediation // United Nations Commission on International Trade Law. - 2019. - Access mode : https://uncitral.un.org/sites/uncitral.un.org/files/media-documents/uncitral/ru/mediation_convention_r_0.pdf (date of access: 01.03.2023)

2.4. Acts of universal international organisations, bodies and conferences

2.4.1. In the Russian language

154. Report of the International Law Commission to the General Assembly on the work of its fifty-eighth session: Text of the draft articles on diplomatic protection // General Assembly. Official Records. 61st Session. New York. - 2006. - №10(A/51/10). - P. 23-64. - Access mode : <https://legal.un.org/ilc/reports/2006/russian/chp4.pdf> (access date: 01.03.2023).

155. Report of the Human Rights Council Advisory Committee "Regional Mechanisms for the Promotion and Protection of Human Rights" - A/HRC/39/58 of 10.07.2018. - P. 3-6. - Access mode : <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/G18/209/96/PDF/G1820996.pdf> (date of access: 01.03.2023)

2.4.2. In the foreign language

156. Draft Articles on Diplomatic Protection // Yearbook of the International Law Commission. - 2006. - Vol. II. - 241 p. - Access mode : https://legal.un.org/ilc/publications/yearbooks/english/ilc_2006_v2_p2.pdf (date of access: 01.03.2023 г.)

157. General Comment of Human Rights Committee No. 32, Article 14: Right to Equality Before Courts and Tribunals and to a Fair Trial. UN Doc. CCPR/C/GC/32 (2007), section III. - P. 18. - Access mode : <https://www.icj.org/wp-content/uploads/2014/03/Human-Rights-Committee->

General-Comments-equality-before-courts-and-tribunals-report-CCPR-C-GC-32-2007-eng.pdf
(date of access: 01.03.2023 г.)

158. Handbook on the Avoidance and Resolution of Tax Disputes // UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. - UN Publishing. – 2021. – 272 p. – Access mode : <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-10/Dispute%20Avoidance%20and%20Resolution%20English.pdf> (date of access: 01.03.2023 г.)

159. League of Nations Draft Convention for the Prevention of Double Taxation in the Special Matter of Direct Taxes // Publications of the League of Nations. – Geneva. – 1928. – 11 p. – Access mode : <https://www.uni-heidelberg.de/institute/fak2/mussnug/historyoftaxdocuments/normtexte/voelkerrecht/V00021.pdf> (date of access: 01.03.2023 г.)

160. League of Nations Document C.345.M.102.1928.II: Double Taxation and Fiscal Evasion. Collection of International Agreements and Internal Legal Provisions for the Prevention of Double Taxation and Fiscal Evasion // Publications of the League of Nations Documents. – Geneva. – 1928. – 249 p.

161. Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee — Economic and Financial Commission Report by the Experts on Double Taxation - Document E.F.S.73. F.19 // New York: UN Publishing. – 1923. – P. 73.

162. UN Secretariat Paper No. E/C.18/2015/CRP.8 on Alternative Dispute Resolution in Taxation // UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. – 2015. – 67 p. – Access mode: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/11STM_CRP8_DisputeResolution.pdf (date of access: 01.03.2023 г.)

163. UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: - UN Publishing. – 2021. – 911 p. – Access mode : https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-03/UN%20Model_2021.pdf (date of access: 01.03.2023 г.)

164. UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. – New York: UN Publishing, 2021. – 911 p. – Access mode : https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-03/UN%20Model_2021.pdf (date of access: 01.03.2023 г.)

165. UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries – New York: UN Publishing, 2017. – P. 828

2.5. Decisions and other acts of the International Court of Justice

166. Delimitation of the Polish-Czechoslovakian Frontier: Question of Jaworzina, Advisory Opinion No. 8, Series B No. 8. // Permanent Court of International Justice. – 1923. – Access mode : https://www.icj-cij.org/sites/default/files/permanent-court-of-international-justice/serie_B/B_08/Jaworzina_Avis_consultatif.pdf (date of access: 01.03.2023 r.)
167. Judgment of 13 December 1999, Botswana v. Namibia // Reports of the International Court of Justice. – 1999. – Access mode : <https://www.icj-cij.org/sites/default/files/case-related/98/098-19991213-JUD-01-00-EN.pdf> (date of access: 01.03.2023 r.)
168. Judgment of 30 August 1924 Mavrommatis Palestine Concessions, Greece v. United Kingdom // Publications of the Permanent Court of International Justice. – 1924. – Access mode : http://www.worldcourts.com/pcij/eng/decisions/1924.08.30_mavrommatis.htm (date of access: 01.03.2023 r.)
169. Judgment of 30.08.1924 Barcelona Traction, Light and Power Company, Limited, Belgium v. Spain // Reports of the International Court of Justice. – 1970. – Access mode : <https://www.icj-cij.org/public/files/case-related/50/050-19700205-JUD-01-00-EN.pdf> (date of access: 01.03.2023 r.)
170. South West Africa Cases (Ethiopia v. South Africa; Liberia v. South Africa). Preliminary Objections filed by the Government of the Republic of South Africa of 30 November 1961 // Reports of the International Court of Justice. – 1962. – Access mode : <https://www.icj-cij.org/en/case/47/preliminary-objections> (date of access: 01.03.2023 r.)

2.6. Decisions of the Human Rights Committee

171. CCPR, 25 Oct. 2010, Communication No. 1777/2008, Roger Crochet v. France // Human Rights Committee. – 100th session. – 2010. – Access mode : <https://digitallibrary.un.org/record/693872> (date of access: 01.03.2023 r.)
172. CCPR, 7 July 2004, Communication No. 904/2000, Constant Joseph François van Marcke v. Belgium // Human Rights Committee. - 81st session. – 2004. – Access mode : <http://hrlibrary.umn.edu/undocs/html/904-2000.html> (date of access: 01.03.2023 r.)
173. CCPR, 30 July 2003, Communication No. 1169/2003, Hom v. Philippines // Human Rights Committee. – 78th session. – 2003. – Access mode : <https://digitallibrary.un.org/record/505824> (date of access: 01.03.2023 r.)
174. CCPR 21 November 2005, Communication No. 1034-5/2001, Soltes v. Czech Republic, Slovak Republic // Human Rights Committee. – 85th session. – 2005. – Access mode : http://www.worldcourts.com/hrc/eng/decisions/2005.10.28_Soltes_v_Czech_Republic.htm (date of access: 01.03.2023 r.)

2.7. Acts of the Arbitration Institute of the Stockholm Chamber of Commerce

175. Case V079/2005, RosInvestCo UK Ltd. v. The Russian Federation. SCC Award on Jurisdiction, October 2007 // Italaw. – Access mode : <https://www.italaw.com/cases/923> (date of access: 01.03.2023 г.)

176. Case 24/2007, Quasar de Valores SICAV S.A. et al. (Formerly Renta 4 S.V.S.A et al.) v. The Russian Federation. SCC Award on Jurisdiction, September 2014 // Italaw. – Access mode : <https://www.italaw.com/cases/documents/3010> (date of access: 01.03.2023 г.)

2.8. Acts of the United Nations Commission on International Trade Law

177. Case 2005-03/AA226, Hulley Enterprises Limited (Cyprus) v. The Russian Federation. UNCITRAL. PCA. Award on Jurisdiction, July, 2014 // Italaw. – Access mode : <https://www.italaw.com/sites/default/files/case-documents/italaw3278.pdf> (date of access: 01.03.2023 г.)

178. Case 2005-05/AA228, Veteran Petroleum Limited (Cyprus) v. The Russian Federation. UNCITRAL. PCA. Of July, 2014 // Italaw. – Access mode : <https://www.italaw.com/cases/1151> (date of access: 01.03.2023 г.)

179. Case 2005-04/AA227, Yukos Universal Limited (Isle of Man) v. The Russian Federation. UNCITRAL. Award on Jurisdiction, of July 2014 // Italaw. – Access mode : <https://www.italaw.com/cases/1175> (date of access: 01.03.2023 г.)

2.9. Regional international treaties

180. Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms of 04.11.1950 // Bulletin of International Treaties. - 2001. - №3

2.10. Acts of regional international organisations, bodies and conferences

2.10.1. European Court of Human Rights

181. Handbook on Article 6 of the Convention: The Right to a Fair Trial (Civil Aspect) // European Court of Human Rights. - 2013. - Access mode : https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_6_rus.pdf (date of access: 01.03.2023).

182. Handbook on Article 6 of the Convention: The Right to a Fair Trial (Criminal Aspect) // European Court of Human Rights. - 2013. - Access mode : https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_6_criminal_RUS.pdf (date of access: 01.03.2023)

183. Resolution of the ECHR of 21.03.2022 - 22.03.2022 "Consequences of the termination of the Russian Federation's membership in the Council of Europe in the light of Article 58 of the European Convention on Human Rights" // Bulletin of the European Court of Human Rights. Russian edition. - 2022. - №4.

2.10.2. Council of Europe

184. Commission Proposal for a Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the EU // Strasbourg: European Commission. – 2016. – Access mode: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52016PC0686> (date of access: 01.03.2023 г.)

185. EU Joint Transfer Pricing Forum Overview of numbers submitted for Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention (AC) at the End of 2018. // Official Journal of the European Union. – 2018. – Access mode : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/apa-and-map-2019-1.pdf (date of access: 01.03.2023 г.)

186. EU Joint Transfer Pricing Forum Overview of numbers submitted for Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention (AC) at the End of 2019. // Official Journal of the European Union. – 2019. – Access mode: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-04/map_2019.docx.pdf (date of access: 01.03.2023 г.)

187. Resolution 1249 (2001) Co-existence of the Convention on Human Rights and Fundamental Freedoms of the Commonwealth of Independent States and the European Convention on Human Rights // Parliamentary Assembly. – 2001. – Access mode : <http://assembly.coe.int/nw/xml/XRef/Xref-XML2HTML-en.asp?fileid=16916&lang=en> (date of access: 01.03.2023 г.)

188. Proposal for a Council Directive on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Transfer of Profits Between Associated Enterprises (Arbitration Procedure), COM (1976)611 final, OJ C 301/4 (21 Dec. 1976) // Official Journal of the European Union. – 1976. – Access mode : https://ec.europa.eu/taxation_customs/transfer-pricing-and-arbitration-convention_en (date of access: 01.03.2023 г.)

2.10.3. European Union

189. 90/436/EEC: Convention on the Elimination of Double Taxation in connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises – Final Act – Joint Declarations of 23 July 1990 // Official Journal of the European Union. – 1990. – Access mode: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A41990A0436> (date of access: 01.03.2023 г.)

190. Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union // Official Journal of the European Union. – 2017. – Access mode: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj> (date of access: 01.03.2023 г.)

2.10.4. Organisation for Economic Co-operation and Development

191. Action 15: A Mandate for the Development of a Multilateral Instrument on Tax Treaty Measures to Tackle BEPS // OECD Base Erosion and Profit Shifting Project. – Paris: OECD Publishing. – 2015. – 12 p. – Access mode : <https://www.oecd.org/ctp/beps-action-15-mandate-for-development-of-multilateral-instrument.pdf> (date of access: 01.03.2023 г.)
192. Annex, Sample Mutual Agreement on Arbitration // OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. – Paris: OECD Publishing. – 2017. – 658 p. – Access mode : https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en (date of access: 01.03.2023 г.)
193. Best Practice No. 23 // OECD Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP). – Paris: OECD Publishing. – Access mode: <https://www.oecd.org/tax/dispute/manualoneffectivemutualagreementproceduresmemap.htm>
194. Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting // Paris: OECD Publishing. – 85 p. – Access mode: <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (date of access: 01.03.2023 г.)
195. Notification made by the Russian Federation Confirming the Completion of Its Internal Procedures for the Covered Tax Agreements pursuant to Article 35(7)(b) of the Convention as of 7 February 2023. – Paris: OECD Publishing, 2023. – 2 p. – Access mode: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-notification-article-35-7-b-russian-federation.pdf> (date of access: 01.03.2023 г.)
196. OECD Addressing Base Erosion and Profit Shifting. - Paris: OECD Publishing, 2013. – Access mode : <https://doi.org/10.1787/9789264192744-en> (date of access: 01.03.2023 г.)
197. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report. – Paris: OECD Publishing, 2015. – Access mode : <https://doi.org/10.1787/9789264241633-en> (date of access: 01.03.2023 г.)
198. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report. – Paris: OECD Publishing, 2015. – Access mode : <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en> (date of access: 01.03.2023 г.)
199. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. – Paris: OECD Publishing, 2017. – 658 p. – Access mode : https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en (date of access: 01.03.2023 г.)
200. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008. – Paris: OECD Publishing, 2008. – 415 p. – Access mode : https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2008-en (date of access: 01.03.2023 г.)

201. OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977. – Paris: OECD Publishing. – 1977. – 209 p. – Access mode : <https://doi.org/10.1787/9789264055919-en> (date of access: 01.03.2023 г.)
202. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1992. – Paris: OECD Publishing. – 1992. – 244 p. – Access mode: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-1992-en (date of access: 01.03.2023 г.)
203. OECD Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS. – Paris: OECD Publishing, 2016. – 48 p. – Access mode : <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf> (date of access: 01.03.2023 г.)
204. OECD Mutual Agreement Procedure Statistics for 2016. – Paris: OECD Publishing, 2016. – Access mode : <http://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm> (date of access: 01.03.2023 г.)
205. OECD Mutual Agreement Procedure Statistics for 2020. – Paris: OECD Publishing, 2020. – Access mode : <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2020-per-jurisdiction-transfer-pricing.htm> (date of access: 01.03.2023 г.)
206. OECD Mutual Agreement Procedure Statistics for 2020: Russia. – Paris: OECD Publishing, 2020. – 9 p. – Access mode : <https://www.oecd.org/tax/dispute/2020-map-statistics-russia.pdf> (date of access: 01.03.2023 г.)
207. Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. – Paris: OECD Publishing, 2023. – 6 p. – Access mode : <https://www.oecd.org/tax/treaties/beeps-mli-signatories-and-parties.pdf> (date of access: 01.03.2023 г.)
208. Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature made by the Russian Federation upon Deposit of the Instrument of Ratification pursuant to Articles 28(5) and 29(1) of the Convention as of 18 June 2019. – Paris: OECD Publishing, 2019. – 43 p. – Access mode: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beeps-mli-position-russian-federation-instrument-deposit.pdf> (date of access: 01.03.2023 г.)
209. Taxpayers' Rights and Obligations: A Survey of the Legal Situation in the OECD Countries. Committee on Fiscal Affairs Working Party No. 8. – Paris: OECD Publishing, 1990. – 13 p. – Access mode : https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf (date of access: 01.03.2023 г.)
210. Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note. – Paris: OECD Publishing, 2003. – 13 p. – Access mode : https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf (date of access: 01.03.2023 г.)

2.10.5. Commonwealth of Independent States

211. Decision of the Council of Heads of State of the CIS of 24.09.1993 "On Approval of the Provision on the Commission on Human Rights of the Commonwealth of Independent States" // Bulletin of International Treaties. 1999. - №6. - P. 13 - 16.
212. Decision of the Council of the Heads of the CIS countries of 22.01.1993 "On the adoption of the CIS Charter" // Bulletin of international treaties. 1994. - №1.

2.10.6. Other regional organisations

2.10.6.1. In the Russian language

213. Charter of the Organization of American States of 30.04.1948 // Current International Law. T. 2. - Moscow: Moscow Independent Institute of International Law. - 1997. - P. 305 - 335.

2.10.6.2. In the foreign language

214. American Declaration on the Rights and Duties of Man / adopted by the 9th International Conference of American State of 02.05.1948 // The 9th International Conference of American States. – 1948. – Access mode : <https://digitallibrary.un.org/record/573048?ln=ru> (date of access: 01.03.2023 г.)
215. Arab Charter on Human Rights // UN. Office of the High Commissioner for Human Rights; League of Arab States – 2004. – Access mode : <https://digitallibrary.un.org/record/551368> (date of access: 01.03.2023 г.)
216. Cairo Declaration on Human Rights in Islam // World Conf. on Hum. Rts., 4th Sess. – 1990. – Access mode : <http://hrlibrary.umn.edu/instree/cairodeclaration.html> (date of access: 01.03.2023 г.)
217. CDL-AD(2020) 009. European Commission for democracy through law (Venice Commission). Opinion N 981/2020 on the draft amendments to the Constitution (as signed by the President of the Russian Federation on 14 march 2020) related to the execution in the Russian Federation of decisions by the European Court of human rights // Venice Commission. – 2020. – Access mode : [https://www.venice.coe.int/webforms/documents/?pdf=CDL-AD\(2020\)009-e](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/?pdf=CDL-AD(2020)009-e) (date of access: 01.03.2023 г.)

2.11. Decisions of regional international courts

2.11.1. European Court of Human Rights

218. Case 12547/86 Bendenoun v. France. Strasbourg: ECtHR, judgement of 24 February 1994 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
219. Cases 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72 Engel v. Netherlands. Strasbourg: ECtHR, judgement of 8 June 1976 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)

220. Case 44759/98 Ferrazzini v. Italy. Strasbourg: ECtHR, judgement of 12 July 2001 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
221. Case 4451/70 Golder v. the United Kingdom. Strasbourg: ECtHR. judgement of 21 February 1975 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
222. Case 32555/96 Roche v. the United Kingdom. Strasbourg: ECtHR. judgement of 19 October 2005 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
223. Case 6232/73 Konig v. Germany. Strasbourg: ECtHR. judgement of 28 June 1978 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
224. Case 21/1995/527/613 Bellet v. France. Strasbourg: ECtHR. judgement of 4 December 1995 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
225. Case 69829/01, 2672/03 Nunes Dias v. Portugal. Strasbourg: ECtHR. judgement of 11 February 2000 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
226. Case 63486/00 Posohov v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 4 March 2003 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
227. Case 29458/04, 29465/04 Sokurenko and Strygun v. Ukraine. Strasbourg: ECtHR. judgement of 20 July 2006 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
228. Case 10486/83 Hauschildt v. Danmark. Strasbourg: ECtHR. judgement of 24 May 1989 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
229. Case 19187/91 Saunders v United Kingdom. Strasbourg: ECtHR. judgement of 9 May 2000 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
230. Case 15287/89 Beaumartin v. France. Strasbourg: ECtHR. judgement of 25 October 1994 // Hudoc: European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)

231. Case 8790/79 Sramek v. Austria. Strasbourg: ECtHR. judgement of 22 October 1984 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
232. Case 33958/96 Wettstein v. Switzerland, judgement of 21 December 2000 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
233. Case 17056/06 Micallef v. Malta. Strasbourg: ECtHR. judgement of 15 October 2009 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
234. Case 10563/83 Ekbatani v. Sweden. Strasbourg: ECtHR. judgement of 26 May 1988 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
235. Case 9024/80 Colozza v. Italy. Strasbourg: ECtHR. judgement of 12 February 1985 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
236. Case 11170/84; 12876/87; 13468/87 Brandstetter v. Austria. Strasbourg: ECtHR. judgement of 28 August 1991 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
237. Case 12952/87 Ruiz-Mateos v. Spain. Strasbourg: ECtHR. judgement of 23 June 1993 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
238. Case 16424/90 McMichael v. the United Kingdom. Strasbourg: ECtHR. judgement of 24 February 1995 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
239. Case 19075/91 Vermeulen v. Belgium. Strasbourg: ECtHR. judgement of 20 February 1996 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
240. Case 15764/89 Lobo Machado v. Portugal. Strasbourg: ECtHR. judgement of 20 February 1996 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
241. Case 39594/98 Kress v. France. Strasbourg: ECtHR. judgement of 7 June 2001. // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)

242. Case 14448/88 *Dombo Beheer BV v. the Netherlands*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 27 October 1993 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
243. Case 68416/01 *Steel and Morris v. the United Kingdom*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 15 February 2005 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
244. Case 315499 *H. v. France*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 16 February 2009 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
245. Case 12539/86 *Katte Klitsche de la Grange v. Italy*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 27 October 1994 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
246. Case 35382/97 *Comingersoll S.A. v. Portugal*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 17 April 2000 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
247. Case 30979/96 *Frydlender v. France*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 27 June 2000 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
248. Case 75529/01 *Sürmeli v. Germany*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 8 June 2006 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
249. Case 30544/96 *Garcia Ruiz v. Spain*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 21 January 1999 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
250. Case 52854/99 *Ryabykh v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 24 July 2003 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
251. Case 18357/9 *Hornsby v. Greece*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 19 March 1997 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
252. Case 59498/00 *Burdov v. Russia*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 7 May 2002 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)

253. Case 14810/02 Ryakib Biryukov v Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 17 January 2008 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
254. Case 18928/91 Fredin v. Sweden. Strasbourg: ECtHR. judgement of 23 February 1994 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
255. Case 16970/90 Allan Jacobsson v. Sweden. Strasbourg: ECtHR. judgement of 19 February 1998 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
256. Case 36590/97 Goc v. Turkey. Strasbourg: ECtHR. judgement of 9 November 2000 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
257. Case 28245/04 Mokhov v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 4 March 2010 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
258. Case 63993/0 Romanov v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 20 October 2005 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
259. Case 1936/63 Neumeister v. Austria. Strasbourg: ECtHR. judgement of 27 June 1968 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
260. Case 36985/97 Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden. Strasbourg: ECtHR. judgement of 23 July 2002 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
261. Case 73053/01 Jussila v. Finland. Strasbourg: ECtHR. judgement of 23 November 2006 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
262. Case 2614/65 Ringeisen v. Austria. Strasbourg: ECtHR. judgement of 16 July 1971 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
263. Case 25564/94 Filippello v. Italy. Strasbourg: ECtHR. judgement of 15 May 1996 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
264. Case 21319/93, 21449/93 and 21675/93 National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society et Yorkshire Building Society v. the United Kingdom. Strasbourg:

- ECtHR. judgement of 23 October 1997 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
265. Case 13378/05 *Burden and Burden v. the United Kingdom*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 12 December 2006 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
266. Case 38746/97 *Buffalo SRL v. Italy*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 3 July 2003 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
267. Case 803/02 *Intersplav v. Ukraine* of 5 December 2006 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
268. Case 35533/04 *Mamidakis v. Greece*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 11 January 2007 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
269. Case No. 13616/88 *Hentrich v. France*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 22 September 1994 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
270. Case 9118/80 *AGOSI v. the United Kingdom*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 24 October 1986 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
271. Case 28856/95 *Jokela v. Finland*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 21 May 2002 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
272. Case 72638/01 *Di Belmonte v. Italy*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 16 March 2010 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
273. Case 66529/11 *N.K.M. v. Hungary*, ECtHR, judgement of 14 May 2013 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
274. Case 12560/86 *Hanzmann v. Austria*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 16 March 1989 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
275. Case 12670/87 *H v. Sweden*. Strasbourg: ECtHR. judgement of 12 May 1998 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)

276. Case 30128/96 F.S. v. Germany. Strasbourg: ECtHR judgement of 27 November 1996 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
277. Case 77617/01 Mikheyev v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 26 January 2006 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
278. Case 59261/00 Menesheva v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 9 March 2006 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
279. Case 47940/99 Balogh v. Hungary. Strasbourg: ECtHR. Judgement of 20 July 2004 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
280. Case 30210/96 Kudla v. Poland. Strasbourg: ECtHR. judgement of 26 October 2000 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
281. Case 21071/05 Wasserman v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 10 April 2008 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
282. Case 39483/05 и 40527/10 Liseytseva and Maslov v. Russia. Strasbourg: ECtHR. Judgement of 9 October 2014 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
283. Case 57950/00 Isayeva v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 24 February 2005 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
284. Case 15339/02, 21166/02, 20058/02, 11673/02, 15343/02 Budayeva and others v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 20 March 2008 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
285. Case 5108/02 Khatsiyeva and others v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 17 January 2008 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
286. Case 57941/00, №58699/00 и №60403/00 Musayev and others v. Russia. Strasbourg: ECtHR. judgement of 26 July 2007 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)

287. Case 40464/02 Akhmadova and Sadulayeva v. Russia. Strasbourg: ECtHR. Judgement of 10 May 2007 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
288. Case 10328/83 Belilos v. Switzerland. Strasbourg: ECtHR. judgement of 29 April 1988 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
289. Case 30003/0 Stojakovic v. Austria. Strasbourg: ECtHR. judgement of 9 November 2006 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
290. Case 8916/05 Jehovah's Witness v. France. ECtHR. judgement of 30 June 2011 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
291. Case 14902/04 Yukos v. Russia. ECtHR. judgement of 20 September 2011 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
292. Case 70945/11 Mennonite Church v. Hungary. ECtHR. judgement of 8 April 2014 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)
293. Case 7356/10 Lucky Dev v. Sweden. ECtHR. judgement of 27 November 2014 // Hudoc : European Court of Human Rights. [Electronic resource] // HUDOC. – Access mode: <https://hudoc.echr.coe.int/> (date of access: 01.03.2023 г.)

2.11.2. Court of Justice of the European Union

294. Case C-648/15 of 12 September 2017, Austria v. Germany. CJEU, 2017 // Court of Justice of the European Union. – 2017. [Electronic resource] // The court of justice of the European union. [Electronic resource] // The court of justice of the European union. – Access mode : <https://curia.europa.eu/> (date of access: 01.03.2023 г.)
295. Case C 128/08 of 16 July 2009, Jacques Damseaux v État belge. CJEU. 2009 // Court of Justice of the European Union. – 2009. [Electronic resource] // The court of justice of the European union. – Access mode : <https://curia.europa.eu/> (date of access: 01.03.2023 г.)
296. Case C-298/05 of 19 September 2012, Columbus Container Services BVBA & Co. v Finanzamt Bielefeld-Innenstadt. CJEU. 2012 // Court of Justice of the European Union. – 2012. [Electronic resource] // The court of justice of the European union. – Access mode : <https://curia.europa.eu/> (date of access: 01.03.2023 г.)

3. Treaties and other legal acts of foreign states

297. Agreement between the Republic of Austria and the Federal Republic of Germany for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital // Federal Law Gazette. – 2002. – Access mode: https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblPdf/2002_182_3/2002_182_3.pdf (accessed: 01.03.2023)

298. Memorandum of Understanding of 12 November 2010 between the Competent Authorities of the United States and Canada on Arbitration Board Operating Guidelines // Official website of the Government of Canada. – Access mode: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/international-non-residents/memorandum-understanding-between-competent-authorities-canada-united-states-america.html> (accessed: 01.03.2023)

299. Memorandum of Understanding of 8 December 2008 between the Competent Authorities of Germany and the United States on the Application of the Arbitration Procedure // Official website of the United States Government. – Access mode: <https://www.irs.gov/businesses/corporations/memorandum-of-understanding-between-the-competent-authorities-of-the-federal-republic-of-germany-and-the-united-states-of-america> (accessed: 01.03.2023)

300. Memorandum of Understanding on the Mode of Application on the Implementation of Part VI of the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting between the competent authorities of Australia and the Kingdom of Belgium // Official website of the Australian Government. – Access mode: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=MOU/Belgium&PiT=99991231235958> (accessed: 01.03.2023)

301. Memorandum of Understanding on the Mode of Application on the Implementation of Part VI of the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting between the competent authorities of Australia and the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland // Official website of the Australian Government. – Access mode: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=MOU/UK&PiT=99991231235958> (01.03.2023)

4. Literature

4.1. Monographs

4.1.1. In Russian language

302. Busurmanov Zh. D. Pravo i sotsial'noe razvitiya: novaya humanisticheskaya hierarchy of values: monografiya. – Moscow: IZiSP, 2015. – P. 200

303. Glazkova M. E. Application of European Standards of Administration of Justice in the Russian Arbitration Process: Monograph. – Moscow: Institute of Legislation and Comparative Law under the Government of the Russian Federation. Ankil, 2012. P. 112
304. Kashin V. A. Tax agreements of Russia. International tax planning for enterprises. – Moscow: UNITY, 1998. P. 47.
305. Kovler A. I. Evropeyskaya konstavrat': problemy of interpretation and implementation: monografiya. – Moscow: IZiSP. 2019. – P. 223–242
306. Kostin A. A. Legal grounds for recognition and execution of foreign judicial decisions in the Russian Federation. – Moscow: Statute, 2020. P. 102.
307. Rozhkova M. A., Glazkova M. E., Baglaeva E. E. Implementation of decisions of the European Court of Human Rights in the Russian legal system: concepts, legal approaches and practice of provision: monograph. Under the general editorship of V.V. Lazarev. – Moscow: IZiSP, 2019. P. 277–307;
308. Khavanova I. A. International treaties of the Russian Federation on avoidance of double taxation: monograph / In-t of legislation and comparative law under the Government of the Russian Federation. – Moscow: Jurisprudence, 2016. P. 58–60, 165–167.
309. Khavanova I. A. International treaties of the Russian Federation on avoidance of double taxation: monograph / I. A. Khavanova; edited by I.I. Kucherov. – Moscow: IZiSP, Jurisprudence, 2016. P. 17;
310. Ilyin A. Y. Mutual conciliatory procedures in the resolution of tax disputes in the pre-trial order: monograph / A. Y. Ilyin, A. A. Kopina, I. I. Kucherov et al.; Holes. ed. A.Y. Ilyin. – Moscow: Prospekt. 2017. P. 30–40.

4.1.2. In foreign languages

311. Altman Z. D. Dispute Resolution under Tax Treaties. – Amsterdam: IBFD, 2005. – P. 193–412.
312. Perrou K. Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution. – Amsterdam: IBFD, 2014. – P. 65–145.
313. Zuger M. Arbitration under Tax Treaties. – Amsterdam: IBFD, 2015. – P. 184–206

4.2. Articles in scientific journals

4.2.1. In Russian language

314. Alekseeva T. M. Problem of execution of decisions of the ECHR in the context of novels of the Constitution of the Russian Federation // Mirovoy judge. – 2021. – №3. – P. 3–7
315. Alimova Y. O. Possibility of unification in the sphere of cross-border contractual relations in the BRICS countries // Lex russica. – 2019. – №11. – P. 9–17

316. Anokhin V. Mirovoe konmoniya v arbitratsionskogo prokusa // Khozyaistvo i pravo. – 2000. – №6. – P. 58–62
317. Arakelova M. V. Mediation as a way to settle tax disputes // Financial law. – 2015. – №6. P. 29–34.
318. Belov S. A. Constitutional restrictions on the temporary application of the provisions of the international treaty, providing for the transfer of disputes to investment arbitration // Law. – 2020. – №12. – P. 126–135
319. Boldinova E., Erasov A., Kriulin A. To agree with the tax is not what you thought, but a new direction of state policy // Administrative law. – 2021. – №3. – P. 101–104
320. Budaev K. A. O some disagreements of the European Court for Human Rights and the Constitutional Court of the Russian Federation for the Protection of Rights and Freedoms of Citizens of Russia: Ways of Their Decision // Lex russica. – 2017. – №12. P. 95–109.
321. Vedel I.A. Judicial practice on diplomatic protection and consular assistance: international and national aspects // Russian Legal Journal. – 2017. – №5. P. 57–63.
322. Vedel I. A. Some questions about measures and means of diplomatic protection // Russian Legal Journal. – 2013. – №6. P. 42–46.
323. Vinnitsky D. V. Prospects for international coordination of the approaches of the BRICS states in the sphere of cross-border taxation // Taxes and taxation. – 2018. – №11/12. – P. 1–15
324. Volkova M. S. Features of the application of international procedural norms of the institute of diplomatic protection of citizens abroad // Russian Legal Journal. – 2011. – №3. P. 124–133.
325. Vorobyova N. N. Taxation and property law: positions of the European Court for Human Rights // International Justice. – 2013. – №4. – P. 32–39
326. Gaydaenko Sher N. I. Convention on the Enforcement of World Agreements, Reached as a Result of the International Commercial Conciliation Procedure: at the Beginning of the Way // Journal of Russian Law. – 2017. – №3. – P. 157–158
327. Davydenko D. L. Correlation of international commercial arbitration with other alternative ways of resolving international commercial disputes // Bulletin of International Commercial Arbitration. – 2013. – №1. P. 8–41.
328. Zagainova S. K. Correlation of mediation and world agreements: actual issues of judicial practice // Russian Legal Journal. – 2018. – №5. – P. 92–96
329. Zasemkova O. F. Singapore Convention on the Enforcement of Settlement Agreements Reached as a Result of Mediation: From Dream to Reality? Lex russica. – 2019. – №3. P. 60–72.
330. Eliseykin P. F. Sud'nye mir'noe somyats // Sovetskaya avisticheskaya zakoniya. – Moscow: Legal Literature. – 1968. – №7. – P. 17–18

331. Inshakova A. O., Kazachenok S. Y. International arbitration vs mediation in a set of procedures for the settlement of cross-border disputes // *Arbitration and civil process*. – 2013. – №9. – P. 34–38
332. Karabelnikov B. R. Execution of international commercial arbitrations. Commentary to the New York Convention of 1958 and Chapters 30 and 31 of the AIC of the Russian Federation of 2002 // *Bulletin of International Commercial Arbitration*. Third edition, revised and expanded. – Moscow: Statute. – 2008. P. 172–175.
333. Kolodkin R. A. K voprosu o diplomaticheskoi zaschita // *Moskovskii zhurn. Int. rights*. – 2007. – №1 – P. 108–125
334. Konnov A. Y. Concept, classification and basic types of alternative ways of resolving disputes // *Zhurn. Grew up. rights*. – 2004. – №12. – P. 120–131
335. Konovalov A. M. Obzor some amendments to the Constitution of the Russian Federation // *Gosudarstvennaya vlast'i mest'noe samoyazie*. 2021. №3. P. 40–44
336. Konovalova I. A. Rossiiskoe zakonodanie i mezhdunarodnye normy v obshchestvennogo delin'nogo delin'nykh // *Administrative'noe i municipal'noe pravo*. – 2008. – №6/12. – P. 65–72
337. Kopina A. A. Mezhdunarodnoe naznoe pravo // *Vozdiki*. – 2016. – №4. – P. 12–14
338. Kremnev P. P. Sources and law succession of generally recognized principles and norms of international law in the Russian legal system and changes in the Constitution of the Russian Federation 2020 // *Constitutional and municipal law*. – 2022. – №9. – P. 15–24
339. Kudelich E.A. International investment disputes with the participation of the state: problems of immunity // *Law*. – 2012. – №6/12. P. 40–52.
340. Kurochkin D. A. Mediation in tax disputes: prospects for development in Russia and other BRICS states // *Russian Legal Journal*. – 2017. – №5. P. 188–204
341. Kuchеров I. I. Mezhdunarodnoe taxskoe sudorosstvo (Kontsenie) // *Tax disputes: teoriya i praktika*. – 2007. – №6. – P. 60–64
342. Lazarev V. V. Filosofskie osnovy implementatsionnogo activity // *Zhurnal rossiiskogo prava*. – 2020. – №9. – P. 5–18
343. Laichenkova N. N. Mediation in tax law: questions of correctness and effectiveness of the use of terminology // *Leningradskii yurytskii zhurnal*. – 2016. – №1. – P. 241–246
344. Leshchenko S. K. To the question of the concept of international tax law // *Promyshlennotorgnoe pravo*. – 2008. – №5. – P. 53–59
345. Lukashuk I. I. Pravo mezhdunarodnaya liability // *Mezhdunarodnoe public'noe i chast'nosti pravo*. – 2002. – №2. P. 41–43.
346. Machekhin V. A. OECD comments on the Model Tax Convention for the Avoidance of Double Taxation: Legal Status in the Russian Federation // *Tax guide*. – 2011. – №9. – P. 32–39

347. Movchan A. N. Alternative dispute settlement procedure with the participation of a mediator (mediation procedure). Mediation procedure in the military court // Law in the Armed Forces. – 2011. – №7. – P. 43–46
348. Morozov A. N., Kashirkina A. A. Constitutional transformations in the Russian Federation and interaction of international and intrastate law: continuity and novelty // Journal of Russian law. – 2022. – №1. – P. 120–141
349. Nagieva A. A. Diplomatic protection: to the interpretation of the international legal clause on the exhaustion of local remedies. Moscow Journal of International Law. – 2016. – №3. – P. 77–85
350. Neshataeva T.N. On recognition and enforcement of foreign judicial and arbitral awards // Arbitration Practice. – 2004. – №11. – P.84–96
351. Perevalov V. D. Yurydychnaya nauka through the prism of the European-Asian Legal Congress // Legal World. – 2014. – №4/12. – P. 8–14
352. Pilekhina E. V. Mirovye somprava v arbitratsionnogo suda. Problems of practice // Arbitration disputes. – 2001. – №1. P. 1–26.
353. Polenchuk M. D. Praktika applying mechanisms for the resolution of international tax disputes in Russia and the EU // Taxed. – 2021. – №4. P. 21–28.
354. Polenchuk M. D. General characteristics of international tax disputes within the framework of the model tax convention of the OECD // Financial law. – 2021. – №9. P. 44–48. – DOI: 10.18572/1813-1220-2021-9-44-48.
355. Polenchuk M. D. Novyi otkhod k izvodstvennogo mezhdunarodnykh taxnykh spores pri partii Rossii // Financiernoe pravo. – 2022. – №8. P. 36–39. DOI: 10.18572/1813-1220-2022-8-36-39.
356. Polenchuk M. D. Standard for the protection of taxpayers' rights in the resolution of international tax disputes // Law enforcement. – 2022. – Vol. 6 – No. 2. P. 106–119. DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(2).106-119.
357. Ponomareva K. A. Observatoriya IBFD: general tendencies to protect the rights of taxpayers on the example of 2020 // Tax expert. – 2021. – №10. P. 78–87.
358. Porokhov E. V. To the question of the concept, subject and forms of international tax law // Bulletin of the Institute of Legislation and Legal Information of the Republic of Kazakhstan. – 2022. – № 4(71). P. 157–173.
359. Rachkov I. V. Cancellation of decisions of international investment arbitrations by state courts at the place of arbitration (on the example of the Yukos saga): the show continues? International justice. – 2020. – №1. P. 107–124.

360. Reshetnikova I. V. Pravo prokrechnogo dvizheniya. Mediation and The Russian Arbitration Process // Mediation and Law. Mediation and conciliation. – 2007. – №2. p. 53.
361. Ruterglen D., Stern D. E. Sovereignty, territoriality and execution of decisions of foreign courts // Vestnik grazhdanskogo pleso. – 2014. – №3/6. P. 132–157
362. Khavanova I. A. Osobennosti interpretiya mezhdunarodnykh taxnykh negoti // Zakonodanie i ekonomika. Moscow. – 2016. – №2. P. 80–84.
363. Chernichenko S. V. Basic principles of international law: range of improvement // Eurasian Legal Journal. – 2020. – №5. – P. 30–35
364. Shakhmametyev A. A. International taxation and international tax law: legal aspects of interconnection // Financial law. – 2006. – №3. – P. 24–31
365. Shepenko R. A. Systematization of international mechanisms for the settlement of tax disputes // Reforms and law. – 2010. – №1. – P. 13–17
366. Shostrand E., Uletova G.D. Recognition and execution of foreign decisions by Russian courts and decisions of Russian courts by courts of England and Wales: problems and trends // Modern law. – 2015. – №8. – P. 125–130
367. Yudin A. V. Invalidity of the refusal of the right to appeal to the court in the civil process: theoretical and practical problems // Vestnik grazhdanskogo prospera. – 2017. – №3. – P. 11–33
368. Yuzvak M. V. The Meaning of World Agreements in Tax Law // Tax Guide. – 2015. – №10/12. – P. 60–67
369. Yakovlev V. F. Zakon svobodnogo appryatsiya // Mediatsiya i pravo. Mediation and conciliation. – 2006. – №1. – P. 12–16
370. Yarullina G.R. Place of the Institute of Permanent Representation in tax law of the Russian Federation // Actual problems of Russian law. – 2016. – №12. P. 65–71.

4.2.2. In foreign languages

371. Adam Z., Mutual Agreement Procedure. Arbitration in Developing Countries – The ASEAN Experience // Bulletin for International Taxation. Journal Articles & Papers IBFD. – 2016. – No. 4. – P. 1–12.
372. Ault H., Sasseville H. 2008 OECD Model: The New Arbitration Provision // Bulletin for International Taxation. Amsterdam: Journals IBFD. – 2009. – Vol. 63. – No. 5/6. – P. 208–215.
373. Avi-Yonah R. S., Halabi O. International Taxation and Competitiveness: Introduction and Overview // Law & Economics Working Papers. – 2012. – №58. – P. 1–12.
374. Baker P. Establishing a New International Framework. // International Arbitration in Tax Matters. European and International Tax Law and Policy Series. – Amsterdam: IBFD. – 2015. – Vol. 2. – P. 467–476.

375. Baker P. The Decision in Ferrazzini: Time to Reconsider the Application of the European Convention on Human Rights to Tax Matters // *International Tax Review*. – 2001. – Vol. 29. – No. 11. – P. 360–392
376. Baker P. Should Article 6 ECHR (Civil) Apply to Tax Proceedings? // *International Tax Review*. – 2001. – Vol. 29. – No. 6/7. – P. 205–211.
377. Baker P., Pistone P. BEPS Action 16: The Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy under European Law in Cross-Border Situations // *EC Tax Review*. – 2016. – Vol. 25. – No. 5/6. – P. 335–345
378. Bicer R. The Effectiveness of Mutual Agreement Procedures as a Means for Settling International Transfer Pricing Disputes // *International Transfer Pricing Journal*. – 2014. – Vol. 21. – No. 2. – P. 76–84.
379. Borm-Reid M. Recognition and Enforcement of Foreign Judgments // *International and Comparative Law Quarterly*. – 1954. – Vol. 3. – P. 49–92.
380. Bravo N. Implementing Key BEPS Actions: Where Do We Stand? // *Intertax: International Tax Review*. – 2017. – Vol. 45. – No. 12. – P. 852 – 863
381. Brown P. A. Enhancing the Mutual Agreement Procedure by Adopting Appropriate Arbitration Provisions // *International Arbitration in Tax Matters*. – 2015. – Vol. 2. – P. 83–110.
382. Cai Q., Behind Sovereignty: Concerns About International Tax Arbitration and How They May be Addressed // *British Tax Review*. – 2018. – No. 4. – P. 441–464.
383. Carroll M. B. Double Taxation Relief: Discussion of Conventions Drafted at International Conference of Experts, 1927 // Washington: U.S. Government Printing Office. – 1928. – P. 1–31.
384. Chetcuti J. P. Tax Dispute Resolution: Arbitration in International Tax Dispute Resolution // *Inter-Lawyer. Law Firms Directories*. – 2001. – P. 1–36.
385. Cockfield A. Protecting Taxpayer Privacy Rights under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights // *Univ. Brit. Col. L. Rev.* 2. – 2020. – No. 42. – P. 420–471
386. Devillet C. The Text of and the Commentary on Article 25 – Round-up of the Changes and their Significance // *Bulletin for International Taxation. Journals IBFD*. – 2012. – Vol. 66. – No. 11. – P. 616–620
387. Govind S. P. The New Face of International Tax Dispute Resolution: Comparing the OECD Multilateral Instrument with the EU Dispute Resolution Directive // *EC Tax Review*. – 2018. – Vol. 27. – No. 6. – P. 309–324.
388. Govind S. P., Turcan L. The Changing Contours of Dispute Resolution in the International Tax World: Comparing the OECD Multilateral Instrument and the Proposed EU Arbitration Directive // *Bulletin for International Taxation*. – 2017. – Vol. 71. – No. 3/4. – P. 1–11.

389. Govind S. P., Turcan L. Cross-Border Tax Dispute Resolution in the 21st Century: A Comparative Study of Existing Bilateral and Multilateral Remedies // Finance and Capital Markets (formerly Derivatives & Financial Instruments). – 2017. – Vol. 19. – No. 5. – P. 1–34.
390. Green R. A. Antilegalistic Approaches to Resolving Disputes between Governments: A Comparison of the International Tax and Trade Regimes // Yale Journal of International Law. – 1998. – Vol. 23. – No. 1. – P. 79–139.
391. Gregg M. The Protection of Human Rights and the Right to a Fair Tax Trial in the Light of the Jussila Case // International Tax Review. – 2007. – Vol. 35(11). – P. 610–615
392. Groen G. Arbitration in Bilateral Tax Treaties. // Intertax: International Tax Review. – 2002. – Vol. 30. – No. 1. – P. 3–27.
393. Heer L. J., Kraan P. R. Legal Protection in International Tax Disputes – How Investment Protection Agreements Address Arbitration // European Taxation. – 2012. – Vol. 52. – No. 1. – P. 3–10
394. Jones J. A. The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention - I // The British Tax Review. – 1979. – No. 6. – P. 333–338.
395. Klemans N. The Relationship between the National Systems of Legal Protection of the Taxpayer and the European Convention on Human Rights // EC Tax Review. – 2000. – Vol. 9. – No. 1. – P. 45–50.
396. Klug F. The Universal Declaration of Human Rights: 60 years on // Public Law. – 2009. – No. 205. – P. 205–217.
397. Kokott J. European Union - Taxpayers' Rights // European Taxation Journal. – 2020. – Vol. 60. – No. 1. – P. 1–39
398. Lideikyte-Huber G. Taxation without Representation: The Case of Resident Non-Citizens // Bulletin for International Taxation, – 2015. – Vol. 69, – No. 10. – P. 568–576
399. Linderfalk U, Hilling M. The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids - the Static/Ambulatory Approaches Debate Considered From the Perspective of International Law // Nordic Tax Journal. – 2015. – No. 1. – P. 34–59
400. Lowell C. H., Briger P. L. Adequacy of International Dispute Resolution Mechanisms // George Mason Law Review. – 2001–2002. – Vol. 10. P. 725–777
401. Maisto G. Dual Residence of Companies under Tax Treaties // International Tax Studies. – 2018. – Vol. 1. – No. – P. 3–84.
402. Malamis S. E. International Tax Dispute Resolution in Light of Pillar One: New Challenges and Opportunities // Bulletin for International Taxation. – 2021. – Vol. 75. – No. 2. – P. 94–107

403. Malamis S. E. The Future of OECD Tax Arbitration: The Relevance of Investment Treaty and WTO Dispute Settlement Practice in Promoting a Gradual Evolution of the International Tax Dispute Resolution System. // *International Tax Review*. – Vol. 48. – No. 11. – P. 969–982.
404. Martin P. Courts and Tax Treaties in Civil Law Countries // *Courts and Tax Treaty Law*. – Amsterdam: IBFD. – 2007. – P. 81–100.
405. McCracken S. K. Going, Going, Gone... Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the Exchange-of-Information Age // *Canadian Tax Journal*. – 2002. – Vol. 50. – No. 6. – P. 1887–1902
406. Menkel-Meadow C., *Historic Contingencies of Conflict Resolution*. // *Georgetown Law Faculty Publications and Other Works*. – 2013. – P. 32–55.
407. Nias P. International Tax Dispute Resolution: Breaking the Impasses // *International Tax Review*. – 2016. – No. 2. – P. 2–3.
408. Oguttu A. W. Resolving Treaty Disputes: The Challenges of Mutual Agreement Procedures with a Special Focus on Issues for Developing Countries in Africa // *Bulletin for International Taxation*. – 2016. – No. 12. – P. 160–201.
409. Oliver J. D. Treaty Override and the Construction of Consolidated Legislation – Case Comment // *British Tax Review*. – 2001. – P. 220–227.
410. Orakhelashvili A. Restrictive interpretation of Human Rights // *European Journal of International Law*. – 2003. – Vol. 14. – No. 3. – P. 529–568.
411. Owens J. Mandatory Tax Arbitration: The Next Frontier Issue // *International Tax Review*. – 2018. – Vol. 46. – No. 8 – P. 610–619
412. Park W. W., Tillinghast D. R. *Income Tax Treaty Arbitration* // Amersfoort: Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers. – 2004. – P. 120–126.
413. Perrou K., Taxpayer Rights and Taxpayer Participation in Procedures under the Dispute Resolution Directive // *International Tax Review*. – 2019. – Vol. 47. – No. 8. – P. 715–724
414. Piotrowski S. A BIT Too Much: Or How Best to Resolve Tax Treaty Disputes? // *Intertax: International Tax Review*. – 2016. – Vol. 44. – No. 5. – P. 348–359.
415. Pistone P. *The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union* // *European Tax Law* 7th edition. – Amsterdam: Wolters Kluwer Law & Business. – 2018. – P. 171–190.
416. Raad K. International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application // *International Tax Review*. – 2001. – Vol. 29. – No. 6/7. – P. 212–218.
417. Pit H. M. Arbitration institutes forum: The Changed Landscape of Tax Dispute Resolution Within the EU: Consideration of the Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms // *International Tax Review*. – 2019. – Vol. 47. – No. 8/9. – P. 745–759
418. Pit H. M. *Dispute Resolution in the EU*. – Amsterdam: IFBD. – 2018. – P. 187–280.

419. Raad K. International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application // *International Tax Review*. – 2001. – Vol. 29. – No. 6/7. – P. 212–218
420. Ruiter M. Supplementary Dispute Resolution // *European Taxation*. – 2008. – Vol. 48. – No. 9. – P. 493–499.
421. Schelling C. Swiss Tax Treaty Policy // *Bulletin for International Taxation*. – 2015. – Vol. 69. – No. 4/5. – P. 216–221.
422. Sharkey N. C. International Tax as International Law and the Impact of China // *British Tax Review*. – 2012. – No. 3. – P. 269–282.
423. Simonis H. M. BITs and Taxes // *International Tax Review*. – 2014. – Vol. 42. – No. 4. – P. 234–275
424. Sussman E. The New York Convention through a Mediation Prism // *Dispute Resolution Magazine*. – 2009. – Vol. 15. – No. 4. – P. 10–13.
425. Viera M. The Regulation of Tax Matters in Bilateral Investment Treaties: A Dispute Resolution Perspective // *Dispute Resolution International*. – 2014. – Vol. 8. – No. 1. P. 63–83.
426. Vinnitskiy D. Tax Treaty Arbitration // *Herald of the Euro-Asian Law Congress*. – 2018. – No. 2. – P. 21–36.
427. Voje J. EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852): Paving the Path Toward a European Tax Court? // *European Taxation Journal*. – 2018. – Vol. 58. – No. 7. – P. 309–318.
428. Walde T., Kolo A. Investor-State Disputes: The Interface Between Treaty-Based International Investment Protection and Fiscal Sovereignty // *International Tax Review*. – 2007. – Vol. 35. – No. 8/9. – P. 424–449
429. Wiertsema T. Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms: Resolving Companies Areas of Concern? // *Finance and Capital Markets (formerly Derivatives & Financial Instruments)*. – IBFD. – 2017. – Vol 19. – No. 5 – P. 1–16.

4.3. Chapters in books and articles in collections

4.3.1. In Russian language

430. Averin A. V. Pravopripenichnoe activity suda i shapiya nauchnogo pravos'ovogo sozna sudit: problemy teorii i praktika. – Saratov: Tip. izd-va GOU HPE Sarat. gos. acad. Prava., 2003. P. 172.
431. Azarov A., Reuter V., Hüfner K. Human Rights: International and Russian Protection Mechanisms. – Moscow, 2003. P. 27
432. Anurov V. N. Commentary to the Federal Law "On Arbitration (Arbitration Proceedings) in the Russian Federation" (article-by-article, scientific and practical) / V. N. Anurov, K. V. Egorov, A. V. Zamaziy et al.; ed. by O. Y. Skvortsov, M. Y. Savransky. – Moscow: Statute. 2016. – P. 312–318.

433. Vattel E. The law of peoples or the principles of natural law applied to the behavior and affairs of nations and sovereigns. Lane. with Franz. ed. by V.N. Durdenevsky. – Moscow: Gosyurizdat, 1960. – P. 254
434. Vinnitsky D. V. International tax law: problems of theory and practice. – Moscow: Statut, 2017. P. 332–336.
435. Garmozha A. P. Arbitration on the basis of international investment agreements: issues of competence. Preface. – Moscow: Infotropik Media, 2012. P. 34
436. Davydenko D. L. Kak to avoid litigation. Mediation in business conflicts. – Moscow: Sekret firmy, 2006. P. 42
437. Davydenko D. L. Obshchestvennoe mezhdnenie primitelnykh procedureami i aspiratsii skutriy // Razvitie mediatsiya v Rossii: teoriya, praktika, obrazovanie: sbornik odinos: uchebnoe posobie / pod redadiya E. I. Nosyrevoy, D. G. Filchenko. – Moscow: Infotropik Media, 2012. P. 192–201.
438. Dolgopolov O. I. Proveranie i prove po taxnomy sporem // Taxskiy vestnik, 2011. P. 188–287.
439. Kalashnikova S. I. Mediation in the sphere of civil jurisdiction. – Moscow: Infotropik Media, 2011. P. 134.
440. Kartashnik V. A. Prava chelya v mezhdunarodnaya i vngogosatsvennogo pravo / V. A. Kartashkin. – Moscow: IGiP RAN, 1995. P. 5–6.
441. Kovler A. I. Evropeyskaya konstavratsiya: problemy of interpretation and implementation. – Moscow: Norma, 2019. – P. 306 – 338.
442. Lazarev V. V. Implementation of decisions of the European Court of Human Rights in the Russian legal system: concepts, legal approaches and practice of provision / Ed. by V.V. Lazarev. – Moscow: Norma, 2019. P. 89.
443. Nosyreva E. I. Notariat i alternative procedures for the settlement of disputes // Notariat, gosudarstvennaya vlast'iya i grazhdannoe obshchestvennoe obshchestvo: sovremennoe sostaniya i prospects: Materialy Vserossiiskoi nauchno-prakticheskoi konferentsii (15-16 fevralya 2007 goda, g. Moskva). – Moscow: FRPK, 2007. P. 63.
444. Pogorletsky A. I. Princip mezhdunarodnaya taxatsii i mezhdunarodnogo taxskogo planatsiya. – St. Petersburg: Edition of SPbGU, 2005. P. 53–54;
445. Polenчук M. D. Mutual conciliatory procedure as a mechanism for resolving international tax disputes: the approach of Russia // VII Student Legal Forum of the Moscow State Legal University named after O. E. Kutafin (MSAL), November 19, 2020: collection of reports and theses of the speeches of participants / [ed.: Candidate of Legal Sciences A. V. Sladkova]. – Moscow: Prospekt, 2021. P. 290.

446. Khabrieva T. Ya., Klishas A. A. Thematic commentary on the Law of the Russian Federation on amendments to the Constitution of the Russian Federation dated 14.03.2020 No. 1-FKZ "On improving the regulation of certain issues of the organization and functioning of public power". – Moscow: Norma, INFRA-M, 2020. P. 84;

447. Khalfina R. O. Obschestvennogo uchenie o pravootnosheniya. - Institute of State and Law of the Academy of Sciences of the USSR. – Moscow: Yuridicheskaya literatura, 1974. – P. 51–79

4.3.2. In foreign languages

448. Brown P. A. Enhancing the Mutual Agreement Procedure by Adopting Appropriate Arbitration Provisions // M. Lang [and eds]. International Arbitration in Tax Matters. – Amsterdam: IBFD, 2016. – P. 85–109

449. Brown P. A. Mediation: The Swiss Army Knife in the Competent Authority's Toolbox. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes, 2020. – P. 183–194

450. Brown P. A. A Negotiator, Not a Judge: Choosing the Right Mediator to Aid in Resolving Cross Border Tax Disputes. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. – 2020. – P. 211–224

451. Brown H. J., Marriot A. L., ADR Principles and Practice. – London: Sweet & Maxwell, 1999. – P. 120–145

452. Baker P. Double Taxation Conventions, Loose-Leaf. – London: Sweet & Maxwell, 2014. – P. 1–31

453. Baker P. Double Taxation Conventions and Human Rights // P. Baker, C. Bobbett. Tax Polymath: A life in International Taxation. – Amsterdam: IBFD, 2011. – P. 64–75.

454. Bentley D. Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation, // Series on International Taxation. No. 31. – Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2007. – P. 212–249.

455. Berman F. D. Legal Theories on International Dispute Prevention and Dispute Settlement: Lessons for the Transatlantic Partnership // Transatlantic Economic Disputes: the EU, the US, and the WTO, 2003. – P. 451–464.

456. Cadesky M., Hayes I., Russell D., Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charter - Amsterdam: IBFD, 2016. – P. 112–188.

457. Collier J. The Settlement of Disputes in International Law, Institutions and Procedures. Oxford: Oxford University Press, 2000. – P. 1–10.

458. Davydenko D. V. Russia and the UNCITRAL Instruments on Enforcement of International Commercial Settlement Agreements Resulting from Mediation // Новые горизонты международного арбитража. Вып. 4: Сборник статей. – Москва: Инфотропик Медиа, 2018. – С. 115.

459. Dijk P. *The Interpretation of Civil Rights and Obligations by the European Court of Human Rights – One more step to take.* Matscher F. [and eds.], – Köln: Carl Heymanns Verlag KG, 1988. – P. 130–137
460. Dolzer R., Schreuer C. *Principles of International Investment Law.* // 2nd ed. Oxford: Oxford University Press, 2012. – P. 200–230.
461. Douma S., Engelen F. *The Legal Status of the OECD Commentaries.* – Amsterdam: IBFD, 2008. – P. 1–4.
462. Eden L. *Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America.* – Toronto: University of Toronto Press, 1998. – P. 477–479.
463. Federico L. *The ECHR Principles as Principles of European Law and Their Implementation through the National Legal Systems* // G. Kofler [and eds.]. *Human Rights and Taxation in Europe and the World.* – Amsterdam: IBFD, 2011. – P. 83–90.
464. Flora M. G. *A New Vision on Exercising Taxing Powers and the Right to Fair Trial in Judicial Tax Procedures under Art. 6 ECHR* // G. Kofler [and eds.]. *Human Rights and Taxation in Europe and the World.* – Amsterdam: IBFD, 2011. – P. 411–425.
465. Hout D. *Summary of Findings. The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendations.* // *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*, 2020. – P. 442–481.
466. Hensen W. *Tax Mediation in Belgium and the Netherlands* // *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*, 2020. – P. 71–97.
467. Gröper J. *Can Mediation Improve (the Efficiency of) the MAP?* // *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*, 2020. – P. 169–181.
468. Guerra R. C., Dorigo S. *Taxpayer's Rights as Human Rights During Tax Procedures* // G. Kofler [and eds.]. *Human Rights and Taxation in Europe and the World.* – Amsterdam: IBFD, 2011. – P. 425–445.
469. Ismer R. *Article 25. Mutual Agreement Procedure* // K. Vogel [et al.]. *Double Taxation Conventions.* 4th ed. – Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2015. – P. 1657–1735.
470. Jone M. *Tax Mediation in New Zealand, Australia and the United Kingdom* // *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*, 2020. – P. 99–136.
471. Kelsen H. *The Law of United Nations.* – Londres, Stevens and Sons Limited, 1950. – P. 360.
472. Kollman J., Turcan L. *Overview of the Existing Mechanisms to Resolve Disputes and Their Challenges* // Lang M., Owens J. *International Arbitration in Tax Matters. European and International Tax Law and Policy Series.* Vol. 2. – Amsterdam: IBFD, 2015. – P. 15–70.

473. Lang M. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. – Wein: Linde, 2013. – P. 118–123
474. Lieb J. P. *Introduction: Taking the Debate Forward* // M. Lang, J. Owens. *International Arbitration in Tax Matters*. – Amsterdam: IBFD, 2015. – P. 1–10.
475. Maisto G. *The impact of the European Convention on Human Rights on Tax Procedures and Sanctions with Special Reference to Tax Treaties and the EU Arbitration Convention* // G. Kofler [and eds.]. *Human Rights and Taxation in Europe and the World*. – Amsterdam: IBFD, 2011. – P. 373–394.
476. Majdanska A. *OECD Arbitration in Tax Treaty Law* // *Series on International Tax Law*, 2018. – Vol. 111. – P. 1–32.
477. Mooij H. *MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes* // *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*. – Amsterdam: IBFD, 2020. – P. 257–412.
478. Neto L. F. *Baseball Arbitration: The Trendiest Alternative Dispute Resolution Mechanism in International Taxation* // *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*, 2020. – P. 317–345.
479. Partasides C. *Rediscovering the Lost Promise of International Arbitration* // *New Horizons of International Arbitration. Issue 4: Collection of articles / Under the scientific ed. by A.V. Asoskov, A.I. Muranov, R.M. Khodykina*. – Moscow: Infotropic Media, 2018. – P. 48.
480. Perrou K. *Using Mediation for the Resolution of Cross-Border Tax Disputes*. // *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*, 2020. – P. 197–209.
481. Pistone P. *The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union* // *European Tax Law*. – Amsterdam: Wolters Kluwer, 2018. – P. 171–368.
482. Pistone P., Goede J. P. *Conclusions and Recommendations*. // *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*, 2020. – P. 483–499.
483. Pistone P., Goede J. P. *The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendations* // *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*, 2020. – P. 483–523.
484. Polizelli V. *The Inception of a Mediation System in Brazil for Resolution of Disputes in International Tax Law* // *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes*. – Amsterdam: IBFD, 2021. – P. 227–253.
485. Reimer E. *General Definitions* // K. Vogel [et al.]. *Double Taxation Conventions*. 4th ed. – Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2015. – P. 95–110.
486. Rohatgi R. *Basic International Taxation - Second Edition. Volume 1: Principles*. – Richmond: Richmond Law & Tax, 2005. – P. 112–193.

487. Ronco S. M. The EU Directive on Tax Dispute Resolution Mechanisms in the European Union: A Flexible but still Perfectible Tool for Resolving International Tax Disputes // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution. – Amsterdam: IBFD, 2020. – P. 353–411.
488. Rosenbloom D. H. Mandatory Arbitration of Disputes Pursuant to Tax Treaties: The Experience of the United States // M. Lang, J. Owens. International Arbitration in Tax Matters. – Amsterdam: IBFD, 2015. – P. 157–167.
489. Scala A. E. The Taxpayer's Human Rights in the Examination of the European Court of Human Rights // P. Pistone [and eds.] Legal Remedies in European Tax Law. – Amsterdam: IBFD, 2009. – P. 480–495.
490. Schoueri L. E. Chapter 8: Arbitration and Constitutional Issues in International Arbitration in Tax Matters // M. Lang [et al. eds.] International Arbitration in Tax Matters. – Amsterdam: IBFD, 2015. – P. 185–206.
491. Seer R., Wilms A. L. Flexible Multi-Tier Dispute Resolution: The German Experience // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes, 2020. – P. 23–39.
492. Sengupta D. P. Judicial Systems and International Tax Disputes: The View from India. // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes, 2020. – P. 289–315.
493. Terra B., Wattel P. European Tax Law. 6th edn. – Amsterdam: Wolters Kluwer, 2012. – P. 700–1107.
494. Thiel S. Is There a Need for International Enforcement of Human Rights in the Tax Area? // G. Kofler [and eds.]. Human Rights and Taxation in Europe and the World. – Amsterdam: IBFD, 2011. – P. 153–180.
495. Vinnitskiy D. V. Chapter 19: Russia in The Impact of Bilateral Investment Treaties on Taxation. // M. Lang [et al. eds.] The Impact of Bilateral Investment Treaties on Taxation. – Amsterdam: IBFD, 2017. – P. 1–10.
496. Vinnitskiy D. V. Chapter 23: Russia in Tax Procedures. // P. Pistone [and ed.] Tax Procedures. Amsterdam: IBFD. 2021. P.1–10.
497. Wellace-Bruce N. L. The Settlement of International Disputes. The Contribution of Australia and New Zealand. – Boston: M. Nijhoff Publishers, 1998. – P. 200–220.
498. Wilkie J. S. Article 25: Mutual Agreement Procedure - Global Tax Treaty Commentaries // Global Tax Treaty Commentaries Global Topics. – Amsterdam: IBFD, 2014. – P. 133–145.
499. Wiman B. Pioneers in Tax Arbitration. // Lang M., Owens J. International Arbitration in Tax Matters. European and International Tax Law and Policy Series. Vol. 2. – Amsterdam: IBFD, 2015. – P. 279–287.

500. Zuger M. Settlement of Disputes in Tax Treaty Law – General Report // Settlement of Disputes in Tax Treaty Law. – Alphen aan den Rijn: Kluwer: Kluwer Law International, 2003. – P. 1–23.

4.4. Collections of articles, conference materials

4.4.1. In Russian language

501. Polenchuk M. D. Mutual conciliatory procedure as a mechanism for resolving international tax disputes: the approach of Russia // VII Student Legal Forum of the Moscow State Law University named after O. E. Kutafin (MSAL), November 19, 2020: collection of reports and theses of the participants' speeches / [ed.: Candidate of Legal Sciences A. V. Sladkova]. – Moscow: Prospekt, 2021. – P. 288-291.

4.4.2. In foreign languages

502. Kokott J., Pistone P., Miller R. Public International Law and Tax Law: Taxpayers' Rights // The International Law Association's Project on International Tax Law – Phase 1. 2020. Kyoto. Section VI Procedural Rights, 2020. – P. 19.

503. Lang M., Brugger F. The role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation // Australian Tax Forum, 2008. – P. 95–53

504. Pistone P., Baker P. General Report, in The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights // IFA Cahiers Vol. 100B, 2015. – P. 21

4.5. Abstracts of dissertations and dissertations

505. Afanasyev S. F. The Right to a Fair Trial: A Theoretical and Practical Study of the Impact of the European Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms on Russian Civil Proceedings. diss. candidate jurisprudence nauk., 2010. P. 159.

506. Arakelova M. V. Alternative forms of pre-trial settlement of disputes arising from tax legal relations: avtoref. dis. ... cand. Yurid. Sciences. – M., 2017. P. 8–9, 22.

507. Bryzhinsky A. A. Alternative resolution of legal disputes and conflicts in Russia: Dis. ... cand. Yurid. Sciences. – Saransk, 2005. P. 104–105.

508. Gatin A. A. Proizvodstvennoe po dely otpravlya ob obozenie negotivy travaks, decisions, actions (inaction) gosudarstvennykh bodies, bodies of local self-government, other bodies, officials, gosudarstvennykh i municipal'nykh servit'nykh v civil'nogo i arbitral'nogo suspe: Avtoref. dis. ... cand. Yurid. Sciences. – Saratov, 2011. P. 24.

509. Zakharyashcheva I. Y. Conciliation procedures in the arbitration procedural legislation of the Russian Federation (conceptual foundations and prospects of development): Avtoref. dis. ... cand. Yurid. Sciences. – Saratov, 2005. P. 19.

510. Glazkova M. E. Application of European Standards for the Administration of Justice in the Russian Arbitration Process. diss. ... candidate jurisprudence nauk., 2010. P. 124.

511. Tumanov D. A. Gaps in civil procedural law: avtoreferat dis. ... Candidate of Legal Sciences: 12.00.15. – Moscow, 2007. – 20 p.

512. Tokareva K. K. Documents of the organization of economic cooperation and development in the system of sources of tax law of the Russian Federation: Dis. cand. Yurid. Sciences: 12.00.04 / Moscow State Law University named after O.E. Kutafin (MSAL). – M, 2018. P. 241.

4.6. Textbooks

513. Abashidze A. Kh. Mezhdunarodnoe pravo. Peaceful Dispute Resolution: A Textbook for Bachelor's and Master's Degrees. – Moscow: Yurayt Publishing House, 2018. – 221 p.

514. Alekseev S. S. General Theory of Law: Kurs v 2-kh t. Moscow: Yurydychnaya literatura, 1982. T. 2. P. 82.

515. Ashavsky B. M. Mezhdunarodnoe pravo: uchebnik. – Moscow: Statut, 2015. – 1087 p.

516. Basedov Y. The law of open societies - private and state regulation of international relations: the general course of international private law. Moscow: NORMA. 2016. P. 138

517. Bakirova G. Ya. Mezhdunarodnoe pravo. General part: textbook. Moscow: Statute. 2011. P. 362.

518. Boguslavskii M. M. Mezhdunarodnoe ekonomicheskoe pravo. Moscow: Mezhdunar. relations, 1986. P. 44;

519. Bonner A. T. Istochniki sovetskogo grazhdanskogo procedural'nogo pravo: Ucheb. sob. – Moscow: All-Union Publishing House. Yurid. in absentia. in-t., 1977. – 69 p.

520. Vinnitsky D. V. International tax law: problems of theory and practice. – Moscow: Statut, 2017. P. 56, 98, 129–132.

521. Kovalev A. A. Mezhdunarodnaya zaschita pravo cheloveka: uchebnoe posobie. – M.: Statut, 2013. P. 23

522. Kuznetsov V. I. Mezhdunarodnoe pravo: uchebnik. – Moscow: Norma, Infra-M, 2010. P. 62.

523. Kucherov I. I. Mezhdunarodnoe taxovoe pravo: uchebnik dlya VUZov akademicheskii kurs. – Moscow: YurIrfor, 2007. – S. 58-59.

524. Lazarev V. V. Teoriya prava i gosudarstva: uchebnik. – Moscow: Law and Law, 2002. P. 239;

525. Lukashuk I. I. Mezhdunarodnoe pravo. General part: study. for students of law faculty. and universities. Rossiiskaya akad. Sciences. Institute of State and Law. Acad. legal university. -Ed. 3-e, pererab. i dop. – Moscow: Walters Kluver, 2007. – 432 p.

526. Lukashuk I. I. Sovremennoe pravo mezhdunarodnykh negoti. - Vol. 1: Conclusion of international treaties. -Grew up. acad. Sciences, Institute of State and Law. – Moscow: Walters Kluver, 2004. – 672 p.

527. Savitskiy A. I. *Mezhdunarodnoe taxovoe pravo: Obshchaya part: elektronnoe uchebnoe izdanie*. Ekaterinburg: Taxcourse, 2018. – P. 34–36, 42
528. Pigolkin A. S. *Osnovy teorii gosudarstva i prava: uchebnik*. – Moscow: Yurayt, 2005. P. 210;
529. Syrykh V. M. *Teoriya gosudarstva i prava: uchebnik*. – Moscow: ZAO «Yurydychnyi dom «Justicinform», 2002. P. 295;
530. Ushakov N. A. *Kurs mezhdunarodnaya prava v 6 tomakh*. – Vol. 2: *Basic Principles of Modern International Law*. – Moscow: Nauka, 1967. – P. 331.
531. Karabelnikov B. R. *Mezhdunarodnaya commercial'nogo arbitral': uchebnik*. – Moscow: Infotropik Media, 2013. P. 152

4.7. Other periodicals and Internet resources

4.7.1. In Russian language

532. Official website of the Federal Tax Service of the Russian Federation. – Access mode: URL: https://www.nalog.gov.ru/rn78/news/activities_fts/10194093/ (accessed 01.03.2023)
533. Official website of the Federal Tax Service of the Russian Federation. – Access mode: URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/12789356/ (accessed 01.03.2023)
534. Press Service of the Chamber of Commerce and Industry of the Russian Federation. – Access mode: URL: <https://news.tpprf.ru/ru/news/2881462/> (accessed 01.03.2023)
535. Website of St. Petersburg State University. – Access mode: URL: <https://spbu.ru/news-events/novosti/spbgu-predstavil-na-pmef-revolucionnyy-proekt-investicionnogo-arbitrazhabriks> (accessed 01.03.2023)
536. Temnov E. I. *Latinskie yuryutnykh izrecheniya*. Moscow. 2003. P. 264. [Electronic resource] // – SPS «ConsultantPlus».
537. Tyutin D. V. *Tax law: Kurs lektsii*. 2020. [Electronic resource] // – SPS «ConsultantPlus».
538. A. Demin «Dispositivity and Taxation: Commentary on the Legislation and Practice of Tax Administration». 2017. S. 58-75. [Elektronnyi resurs] // – SPS «ConsultantPlus».
539. Demin A. V. *Dispositivity and taxation: a commentary on legislation and practice of tax administration*. 2017. S. 58-75. [Elektronnyi resurs] // – SPS «ConsultantPlus».

4.7.2. In foreign languages

540. Baker P. *Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights // The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights*, 2018. – P. 7–33
541. Baker P. *Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights // The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights*, 2020. – P. 128–129.
542. Pistone P. *Chapter 1: General Report // Tax Procedures*. – Amsterdam: IBFD, 2021. – P. 49.

Illustrations

Table 1. List of special situations	19
Table 2. Benefits of negotiations	43
Table 3. Drawbacks of negotiations	43
Table 4. Benefits of arbitration.....	44
Table 5. Drawbacks of arbitration	44
Table 6. Comparison of the scope of guarantees of the right to a fair trial	55
Table 7. Case law on the application of mutual agreements on interpretative disputes.....	98
Table 8. Parameters of mediation in foreign states	122
Table 9. Benefits and drawbacks of mediation.....	124
Table 10. Benefits and drawbacks of taxpayer's participation in mediation	126
Table 11. Examples of settlements in tax disputes.....	141
Table 12. Parameters of tax mediation in the Russian Federation	144