УДК 336
DOI 10.52468/2542-1514.2022.6(2).106-119

CC BY 4.0

СТАНДАРТ ЗАЩИТЫ ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ ПРИ РАЗРЕШЕНИИ МЕЖДУНАРОДНЫХ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ*

М.Д. Поленчук
Санкт-Петербургский государственный университет, г. Санкт-Петербург, Россия

Информация о статье
Дата поступления –
20 декабря 2021 г.
Дата принятия в печать –
11 апреля 2022 г.
Дата онлайн-размещения –
20 июня 2022 г.

Ключевые слова
Международный налоговый спор, право на справедливое судебное разбирательство, взаимосогласительная процедура, арбитраж, защита прав налогоплательщиков

С каждым годом растет количество международных налоговых споров. При этом механизмы их разрешения, предусмотренные в рамках двусторонних налоговых договоров, являются сугубо межгосударственными и не обеспечивают налогоплательщику, чьи права были нарушены, уровень гарантий, соответствующий праву на справедливое судебное разбирательство в соответствии со ст. 6 Европейской конвенции о защите прав человека и основных свобод (Конвенции). В связи с этим в зарубежной литературе обсуждается вопрос о необходимости модернизации существующих механизмов разрешения международных налоговых споров в целях предоставления налогоплательщику возможности прямого и активного участия в процессе рассмотрения дела. В статье практика Европейского Суда по правам человека анализируется с точки зрения определения оснований для распространения гарантий ст. 6 Конвенции на механизмы разрешения международных налоговых споров.

TAXPAYER PROTECTION STANDARD IN INTERNATIONAL TAX DISPUTES**

Maria D. Polenchuk
St. Petersburg University, St. Petersburg, Russia

Article info
Received –
2021 December 20
Accepted –
2022 April 11
Available online –
2022 June 20

Keywords
International tax dispute, right to a fair trial, mutual agreement procedure, arbitration, taxpayer protection

The research project aims to find the most optimal solution to develop the current level of taxpayers' guarantees in the tax treaty disputes resolution procedures.
The subject of the article is the analysis of the case law of the European Court of Human Rights on application and interpretation of Article 6 “Right to a fair trial” of the European Convention on Human Rights in the context of the tax treaty disputes resolution procedures. The Author believes that the standard of protection of human right to a fair trial can be used as a starting point for the development of a taxpayer protection standard in the tax treaty disputes resolution procedures.
The methodology of the research includes the logical and analytical methods, such as analysis and synthesis, induction and deduction, as well as formal legal interpretation of the European Convention on Human Rights and the case law of the European Court of Human Rights.
The key findings are the following. Currently, the international tax disputes resolution procedures under tax treaties based on the OECD / UN Model Tax Conventions are contrary to Article 6 of the European Convention on Human Rights. The mutual agreement procedure, which provides the taxpayer with the opportunity personal participation, could eliminate such a contradiction.
The main results, scope of application. The study showed that two approaches in relation to application of the Article 6 of the European Convention on Human Rights to tax disputes can be defined – (a) formal and (b) “substantial”.
Formally, the guarantees of Article 6 of the European Convention on Human Rights do not apply to taxpayers in tax treaty disputes resolution procedures, i.e. mutual agreement procedure and arbitration, at least as long as a taxpayer has access to the national court of one of the contracting states to protect the violated rights. Under the case law of the

* Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 20-311-90057.
** The reported study was funded by RFBR, project number 20-311-90057.

ISSN 2658-4050 (Online)

European Court of Human Rights cross-border tax disputes are not typical category of disputes. At the moment the European Court of Human Rights does not express a position on the merits of such disputes with reference to the wide discretion of states in the field of taxation.
Nevertheless, according to the “substantial” approach it is necessary to extend guarantees of the right to a fair trial to taxpayers in the tax treaty disputes resolution procedures. This conclusion is based on the fact that the national courts cannot be treated as an effective means of protection of the rights of taxpayers as it is determined by the Article 13 of the European Convention on Human Rights. This approach is in line with the trend set by EU Directive 2017/1852 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union, as well as the idea of foreign researchers to develop a global standard for protecting the rights of taxpayers.
In the Author’s view, compliance with the fair trial guarantees requires provision of direct participation of the taxpayers in the tax treaty disputes resolution procedures. In this case, the taxpayer will receive the opportunity to be heard and to review all the evidence and procedural documents on the case. The participation of the taxpayer will mitigate the key drawback of the mutual agreement procedure - the lack of a guarantee of a final decision on the case. This is especially important for those states that do not use arbitration, such as Russia.
The main conclusion is that the application of the standard of protection of human right to a fair trial in relation to the taxpayers in the tax treaty disputes resolution procedures is an efficient way to develop the current mutual agreement procedure and arbitration and to increase the confidence of taxpayers in these mechanisms.

1. Введение

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 г. до 6 041 дела на конец 2020 г.[1] А в связи с мерами по ограничению размывания налоговой базы (План БЕПС[2]) предполагается, что количество споров будет только расти. Соответственно, как отмечается в литературе, возникла объективная потребность в совершенствовании существующих механизмов разрешения международных налоговых споров [1, p. 2; 2, p. 4]. В этой связи разработчики Плана БЕПС дополнили его Действием 14, направленным на развитие существующей системы разрешения споров.

Основной инициативой ОЭСР стало дополнение взаимосогласительной процедуры положением об обязательном арбитраже. Обязательный арбитраж создает очевидные преимущества для налогоплательщика, поскольку обеспечивает принятие окончательного решения по спору в установленный срок. Однако в рамках Плана БЕПС указанная инициатива после долгих дискуссий осталась лишь рекомендательной, а в окончательной версии Плана БЕПС положение об обязательном арбитраже было исключено из минимального стандарта, что встретило критику со стороны бизнес-сообщества[3]. В литературе [3, p. 277] отмечается, что такое решение разработчиков Плана БЕПС стало компромиссным, поскольку, с одной стороны, они понимали, что нужно усилить защиту прав налогоплательщиков, но, с другой стороны, многие государства выступали категорически против предложенной инициативы, опасаясь за нарушение границ своего суверенитета. На текущий момент только 31 государство[4] из 96, подписавших Многостороннюю

[1] MAP Statistics. OECD Publ., 2016. URL: http://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm; MAP Statistics. OECD Publ., 2020. URL: https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2020-per-jurisdiction-transfer-pricing.htm.

[2] Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). OECD Publ., 2013. URL: https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/.

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

[4] А именно: 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, – см.: Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures

конвенцию ОЭСР по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения[5], согласилось на применение обязательного арбитража.

Следует отметить, что процедура разрешения международных налоговых споров в рамках Модельной конвенции ООН об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами[6] была разработана на основе Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал[7], поэтому во многом повторяет ее положения и предусматривает аналогичный объем гарантий защиты прав налогоплательщиков. Наряду с подходом ОЭСР и ООН на уровне Европейского Союза действует Европейская конвенция 90/436/ЕЕС об устранении двойного налогообложения в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий от 23 июля 1990 г.[8], а также Директива ЕС 2017/1852 о механизмах разрешения налоговых споров в ЕС от 10 октября 2017 г.[9], которые, так же как и Модельная конвенция ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал, направлены на усиление роли арбитража и положения налогоплательщика именно в рамках этой процедуры.

Объединяет все изложенные выше подходы в отношении регулирования механизмов разрешения международных налоговых споров как на международном, так и на наднациональном уровне то, что гарантии защиты прав налогоплательщиков остаются крайне ограниченными. В рамках взаимосогласительной процедуры участие налогоплательщика проявляется в подаче заявления о ее проведении, предоставлении информации и документов по запросу компетентных органов, а также в представлении своей позиции и аргументов по спору в случае необходимости и исключительно по усмотрению компетентных органов[10]. При этом налогоплательщик не наделен правами, обеспечивающими его прямое и активное участие во взаимосогласительной процедуре, а на компетентные органы не возложены корреспондирующие обязанности[11]. Более того, проблема обеспечения надлежащего уровня защиты прав налогоплательщиков не решается и в рамках арбитража, который применяется рядом государств, но который по-прежнему остается лишь частью взаимосогласительной процедуры, а не самостоятельным средством разрешения спора, что предопределяет ограниченный объем процедурных прав налогоплательщика, полностью зависимый от усмотрения компетентных органов [4, p. 210].

В связи с этим особую актуальность приобретает дискуссия в зарубежной доктрине (см., напр.: [5; p. 109; 6, p. 153; 7, p. 387; 8, p. 360; 9, p. 205; 10, p. 309]) о распространении гарантий права на справедливое судебное разбирательство, закрепленных ст. 6 Европейской конвенции о защите прав человека и основных свобод от 4 ноября 1950 г. (далее – ЕКПЧ), на налогоплательщиков при разрешении международных налоговых споров.

Все действующие двусторонние налоговые договоры Российской Федерации включают положение о взаимосогласительной процедуре, основанное на Модельных налоговых конвенциях ОЭСР или ООН. Отношение России к арбитражу является сложным. Исторически только договор с Нидерландами[12] предусматривал возможность проведения арбитража. Однако на практике арбитраж не применялся, поскольку для этого было необходимо утвердить правила процедуры проведения арбитража, которые, как

to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publ., 28 February 2022. URL: https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf.

[5] Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publ., 24 November 2016. URL: https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm.

[6] Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. UN Publ., 2017. URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf.

[7] Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. OECD Publ., 21 November 2017. DOI: 10.1787/g2g972ee-en.

[8] EU Convention 90/436/EEC of 23 July 1990 on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A41990A0436.

[9] Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union. URL: https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj.

[10] Best Practice No. 5, 13, 14 of the OECD Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP). OECD Publ. URL: https://www.oecd.org/tax/dispute/manualoneffectivemutualagreementproceduresmemap.htm.

[11] Paragraph 3.7 of the Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP). OECD Publ. URL: https://www.oecd.org/tax/dispute/manualoneffectivemutualagreement proceduresmemap.htm.

[12] Соглашение между Правительством РФ и Правительством Королевства Нидерландов от 16 декабря 1996 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество».

ISSN 2658-4050 (Online)

минимум, со стороны России утверждены не были. Россия присоединилась к Плану БЕПС и ратифицировала в 2019 г. Многостороннюю конвенцию по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения от 24 ноября 2016 г., однако отказалась от применения арбитража[13]. Таким образом, проблема обеспечения гарантий защиты прав налогоплательщиков при разрешении международных налоговых споров имеет непосредственное отношение к России.

2. Стандарт защиты права на справедливое судебное разбирательство

В доктрине европейская система защиты прав человека[14] признаётся в качестве наиболее совершенной и развитой [5, p. 114; 11, p. 431]. Это обусловлено тем, что для обеспечения соблюдения прав человека создан Европейский Суд по правам человека (далее – ЕСПЧ), который уполномочен рассматривать межгосударственные жалобы, поданные от имени любого государства – участника ЕКПЧ на нарушения, допущенные другим государством-участником.

Согласно п. 1 ст. 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 ст. 6 ЕКПЧ «Право на справедливое судебное разбирательство»: гражданско-правовой аспект[15] и уголовно-правовой аспект[16] – 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 защитой[17]. 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 права[18].

• *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 каждому делу[19].

• *Право на независимый и беспристрастный суд*: отсутствие контроля и влияния со стороны несудебных структур, отсутствие аффилированности со сторонами спора, отсутствие предшествующей связи с делом, отсутствие предубеждений и предвзятости[20].

• *Право сторон лично присутствовать в процессе*[21].

• *Состязательность*: возможность для сторон знакомиться со всеми доказательствами и замечаниями и представлять свои возражения по ним, с тем чтобы повлиять на решение суда[22].

[13] Russian Federation. Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature. OECD Publ. URL: http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-russia.pdf.

[14] Правозащитные механизмы созданы в следующих регионах: Европа, Северная и Южная Америка, Африка, арабские государства и Азия. Право на справедливое судебное разбирательство предусмотрено в каждом из них, см.: Доклад Консультативного комитета Совета по правам человека «Региональные механизмы по поощрению и защите прав человека» - A/HRC/39/58 от 10 июля 2018 г., раздел II, п. 4–9, с. 3–6.

[15] 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.

[16] 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.

[17] Case 4451/70 Golder v. the United Kingdom, ECtHR, judgement of 21 February 1975; case 32555/96 Roche v. the United Kingdom, ECtHR, judgement of 19 October 2005; case 6232/73 Konig v. Germany, ECtHR judgement of 28 June 1978

[18] Case 21/1995/527/613 Bellet v. France, ECtHR judgement of 4 December 1995; case 69829/01, 2672/03 Nunes Dias v. Portugal, ECtHR, judgement of 11 February 2000.

[19] Case 63486/00 Posohov v. Russia, ECtHR, judgement of 4 March 2003; case 29458/04, 29465/04 Sokurenko and Strygun v. Ukraine, ECtHR, judgement of 20 July 2006.

[20] Case 10486/83 Hauschildt v. Danmark, ECtHR, judgement of 24 May 1989; case 19187/91 Saunders v United Kingdom, ECtHR, judgement of 9 May 2000; case 15287/89 Beaumartin v. France, ECtHR, judgement of 25 October 1994; case 8790/79 Sramek v. Austria, ECtHR, judgement of 22 October 1984; case 33958/96 Wettstein v. Switzerland, judgement of 21 December 2000; case 17056/06 Micallef v. Malta, ECtHR, judgement of 15 October 2009.

[21] Case 10563/83 Ekbatani v. Sweden, ECtHR, judgement of 26 May 1988; case 9024/80 Colozza v. Italy, ECtHR, judgement of 12 February 1985.

[22] Case 11170/84; 12876/87; 13468/87 Brandstetter v. Austria, ECtHR, judgement of 28 August 1991; case 12952/87 Ruiz-Mateos v. Spain, ECtHR judgement of 23 June 1993; case 16424/90 McMichael v. the United Kingdom, ECtHR judge-

• *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 (например, бесплатная помощь адвоката, вызов свидетелей для дачи показаний)[23].

• *Право на разумный срок разбирательства*: осуществление правосудия без задержек, которые могут поставить под угрозу его эффективность и авторитет[24]. Разумность срока судебного разбирательства должна оцениваться в свете следующих критериев, установленных ЕСПЧ: сложность дела, поведение заявителя и компетентных органов и то, что находится под угрозой для заявителя в споре[25].

• *Право на получение мотивированного судебного решения*: решение суда должно быть достаточно мотивированным как фактически, так и юридически[26].

• *Право на окончательное решение суда (принцип правовой определенности):* принятое судом окончательное решение не может быть оспорено, недопустимо повторное рассмотрение однажды решенного дела[27].

• *Право на исполнение решения суда*[28].

• *Право на публичное разбирательство*: включает право на публичное рассмотрение дела (устные слушания), публичное объявление решения суда, опубликование решения суда[29].

• Дополнительные гарантии в рамках уголовных дел (в частности, презумпция невиновности, уведомление о предъявлении уголовного обвинения, право на защиту и т. д.)[30].

Очевидно, что механизм защиты прав налогоплательщиков, предусмотренный двусторонними налоговыми договорами, основанными на Модельной налоговой конвенции ОЭСР или ООН, не соответствует стандарту защиты права на справедливое судебное разбирательство, гарантированному ЕКПЧ. Отсутствие у налогоплательщика возможности присутствовать в процессе при разрешении спора и представлять свою позицию по делу является существенным упущением. Кроме того, с учетом практики ЕСПЧ[31], такие права не должны зависеть от усмотрения компетентных органов, они должны быть предоставлены налогоплательщику напрямую.

3. Применение стандарта защиты права на справедливое судебное разбирательство к международным налоговым спорам: аргументы «против»

Ключевой вопрос состоит в том, распространяются ли гарантии права на справедливое судебное разбирательство на налоговые споры. Буквально в ст. 6 ЕКПЧ речь идет о спорах о гражданских правах и обязанностях и делах уголовного обвинения. Как показывает практика ЕСПЧ, концепция гражданских прав и обязанностей имеет самостоятельное, автономное от привычного понимания, значение в ЕКПЧ, независимое от соответствующего значения в национальном праве того или иного государства[32].

При этом если применение ст. 6 ЕКПЧ к налоговым спорам, связанным с уголовным обвинением, ЕСПЧ признал сразу[33], то вопрос о том, подпадают ли налоговые споры вне связи с уголовным делом под

ment of 24 February 1995; case 19075/91 Vermeulen v. Belgium, ECtHR, judgement of 20 February 1996; case 15764/89 Lobo Machado v. Portugal, ECtHR, judgement of 20 February 1996; case 39594/98 Kress v. France, ECtHR, judgement of 7 June 2001.

[23] Case 14448/88 Dombo Beheer BV v. the Netherlands, ECtHR, judgement of 27 October 1993; case 68416/01 Steel and Morris v. the United Kingdom, ECtHR, judgement of 15 February 2005; case 12952/87 Ruiz-Mateos v. Spain, ECtHR, judgement of 23 June 1993.

[24] Case 315499 H. v. France, ECtHR, judgement of 16 February 2009; case 12539/86 Katte Klitsche de la Grange v. Italy, ECtHR, judgement of 27 October 1994.

[25] Case 35382/97 Comingersoll S.A. v. Portugal, ECtHR, judgement of 17 April 2000; case 30979/96 Frydlender v. France, ECtHR, judgement of 27 June 2000; case 75529/01 Sürmeli v. Germany, ECtHR, judgement of 8 June 2006; case 30979/96 Frydlender v. France, ECtHR, judgement of 27 June 2000.

[26] Case 30544/96 Garcia Ruiz v. Spain, ECtHR, judgement of 21 January 1999.

[27] Case 52854/99 Ryabykh v. Russia, ECtHR, judgement of 24 July 2003.

[28] Case 18357/9 Hornsby v. Greece, ECtHR, judgement of 19 March 1997; case 59498/00 Burdov v. Russia, ECtHR, judgement of 7 May 2002.

[29] Case 14810/02 Ryakib Biryukov v Russia, ECtHR, judgement of 17 January 2008; case 18928/91 Fredin v. Sweden, ECtHR, judgement of 23 February 1994; case 16970/90 Allan Jacobsson v. Sweden, ECtHR, judgement of 19 February 1998; case 36590/97 Goc v. Turkey, ECtHR, judgement of 9 November 2000.

[30] Case 28245/04 Mokhov v. Russia, ECtHR, judgement of 4 March 2010; case 63993/0 Romanov v. Russia, ECtHR, judgement of 20 October 2005.

[31] Case 4451/70 Golder v. the United Kingdom, ECtHR, judgement of 21 February 1975.

[32] Case 6232/73 König v. Germany, ECtHR, judgement of 28 June 1978; case 2614/65 Ringeisen v. Austria, ECtHR, judgement of 16 July 1971.

[33] Case 1936/63 Neumeister v. Austria, ECtHR, judgement of 27 June 1968; case 12547/86 Bendenoun v. France, ECtHR,

ISSN 2658-4050 (Online)

регулирование данной нормы, долгое время был спорным как в практике ЕСПЧ, так и в доктрине (см., напр.: [12, p. 45; 13, p. 87; 14, p. 540]). В деле Феррацини против Италии 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. ЕСПЧ 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 ст. 6 ЕКПЧ[34].

Это дело в научных кругах встретили с большой критикой [15, p. 67; 16, p. 495; 17, p. 423; 18, p. 615], поскольку ЕКПЧ не содержит положений, прямо исключающих налоговые вопросы из-под регулирования ст. 6. Не содержат подобное ограничение ни Всеобщая декларация прав человека, ни Международный пакт о гражданских и политических правах. Действительно, впоследствии ЕСПЧ неоднократно приходил к обратному выводу, подтверждая, что ст. 6 может применяться к налоговым спорам[35]. Однако дела, содержащие такой вывод, не были сугубо налоговыми, налоговые вопросы составляли лишь часть 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 контексте международных налоговых споров в зарубежной литературе высказывается позиция о том, что положения налоговых договоров, будучи составной частью национальной налоговой системы государств, могут быть проверены на соответствие гарантиям, предусмотренным в ЕКПЧ [5, p. 133; 7, p. 376; 15, p. 64]. Примечательно, что в практике ЕСПЧ встречались дела по вопросам двойного налогообложения[36]. Однако по этим делам ЕСПЧ не выразил позицию по существу спора, а лишь указал на широкую свободу усмотрения, которой пользуются государства в области налогообложения.

Практика ЕСПЧ по налоговым спорам, включая вопросы трансграничного налогообложения, позволяет сделать следующие выводы относительно возможности распространения гарантий ст. 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 трансграничным налоговым спорам, где затрагиваются сугубо налоговые вопросы, ЕСПЧ высказывается весьма осторожно.

Во-вторых, гарантии ст. 6 ЕКПЧ считаются соблюденными, если на каком-то этапе разрешения спора у заявителя есть возможность обращения в независимый и беспристрастный суд, отвечающий требованиям ст. 6 ЕКПЧ[37]. Соответственно, необязательно, чтобы гарантии выполнялись на всех этапах разрешения спора. В этом смысле взаимосогласительная процедура является альтернативой или дополнением судебного разбирательства в договаривающихся государствах, поэтому формально под ст. 6 ЕКПЧ подпадает только этап разрешения трансграничного спора национальным судом. Таким образом, до тех пор пока налогоплательщик, чьи права нарушены, имеет возможность обратиться в суд любого договаривающегося государств (или обоих), формально нет оснований говорить о нарушении ст. 6 ЕКПЧ.

В-третьих, сторонами спора в рамках взаимосогласительной процедуры и арбитража являются государства – стороны налогового договора, налогоплательщик лишен процессуального статуса, поэтому формально он не может ссылаться на ст. 6 ЕКПЧ в случае несоблюдения гарантий при разрешении спора на основании налогового договора.

Таким образом, ЕСПЧ руководствуется формальным подходом и исходит из того, что сугубо налоговые споры не охватываются формулировкой ст. 6 ЕКПЧ о споре в отношении «гражданских прав и обязанностей», несмотря на имущественные по-

judgement of 24 February 1994; case 36985/97 Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden, ECtHR, judgement of 23 July 2002; case 73053/01 Jussila v. Finland, ECtHR, judgement of 23 November 2006.

[34] Case 44759/98 Ferrazzini v. Italy, ECtHR, judgement of 12 July 2001.

[35] Case 25564/94 Filippello v. Italy, 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, ECtHR, judgement of 23 October 1997.

[36] Case 12560/86 Hanzmann v. Austria, ECtHR, judgement of 16 March 1989; case 12670/87 H v. Sweden, ECtHR, judgement of 12 May 1998; case 30128/96 FS v. Germany, judgement of 27 November 1996.

[37] Case 77617/01 Mikheyev v. Russia, ECtHR, judgement of 26 January 2006; case 59261/00 Menesheva v. Russia, ECtHR, judgement of 9 March 2006.

следствия для налогоплательщика. С учетом этого распространение гарантий ст. 6 ЕКПЧ на международные налоговые споры можно рассматривать, скорее, не как формальное требование, основанное на положениях ЕКПЧ, но как способ, позволяющий повысить эффективность разрешения международных налоговых споров.

4. Применение стандарта защиты права на справедливое судебное разбирательство к международным налоговым спорам: аргументы «за»

Прежде всего, как справедливо отмечается в зарубежной литературе [15; 16], сам факт принятия к рассмотрению ЕСПЧ обращений заявителей по вопросам трансграничного налогообложения показывает, что споры, являющиеся предметом регулирования международных налоговых договоров, могут стать предметом рассмотрения ЕСПЧ. Более того, в одном из дел[38] ЕСПЧ указал, что положения налоговых договоров не должны автоматически рассматриваться как соответствующие нормам в области прав человека.

Кроме того, зарубежные исследователи отмечают [16; 19], 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, которая 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 отношений. В качестве способа устранения сложившегося пробела в правовом регулировании гарантий защиты прав налогоплательщиков в трансграничных ситуациях зарубежные исследователи предлагают разработать глобальный стандарт эффективной защиты прав налогоплательщиков [20, p. 421; 21, p. 1902; 22, p. 115; 23, p. 441; 24, p. 28][39]. Как отмечает Паскуале Пистоне [25, p. 19], прецедентная практика ЕСПЧ и Суда ЕС является краеугольным камнем эффективной защиты процессуальных прав налогоплательщиков и может быть положена в основу при разработке глобального стандарта по защите прав налогоплательщиков.

В рамках Международного бюро налоговой документации (*International Bureau of Fiscal Documentation*) ежегодно реализуется проект по обзору практики государств в области защиты прав налогоплательщиков. Из отчета, подготовленного по результатам реализации указанного проекта в 2020 г. [19, p. 128], следует, что государства осторожно, но начинают предпринимать шаги на пути к усилению защиты прав налогоплательщиков при разрешении международных налоговых споров. В частности, 12 % (23 % по результатам 2019 г.) 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 Россия указали, что готовы следовать практике по предоставлению налогоплательщикам права быть заслушанными в рамках взаимосогласительной процедуры и права получать уведомления о ходе проведения взаимосогласительной процедуры.

Наряду с этим в данном отчете [19, p. 130] отмечается положительный тренд в судебной практике отдельных государств. Так, Суд Бельгии в решении по делу № 247.694 X. против Бельгии от 2 июня 2020 г. признал, что отказ в предоставлении налогоплательщику доступа к документам в рамках взаимосогласительной процедуры, которая проводилась на основании налогового договора между Бельгией и Великобританией, нарушает ст. 32 Конституции Бельгии.

Кроме того, нельзя не отметить, что на уровне наднационального регулирования в Директиве ЕС 2017/1852 о механизмах разрешения налоговых споров в Европейском Союзе от 10 октября 2017 г. впервые прямо предусмотрено, что механизмы разрешения налоговых споров основаны на праве налогоплательщика на справедливое судебное разбирательство, установленном ст. 47 Хартии основных прав Европейского Союза[40].

Важно также и то, что обеспечение судебной защиты на национальном уровне в контексте между-

[38] Case 30128/96 FS v. Germany, ECtHR, judgement of 27 November 1996.

[39] Taxpayers' Rights and Obligations: A Survey of the Legal Situation in the OECD Countries. Committee of Fiscal Affairs, OECD Publ., 27 April 1990. URL: http://www.oecd.org/pdf/M00023000/M00023881.pdf; Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note. Committee of Fiscal Affairs, OECD Publ., August 2003. URL: https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf.

[40] Пункт 9 Преамбулы Директивы ЕС о механизмах разрешения налоговых споров в Европейском Союзе от 10 октября 2017 г.

ISSN 2658-4050 (Online)

народных налоговых споров вряд ли можно считать эффективным средством защиты. Право на эффективное средство правовой защиты закреплено в ст. 13 ЕКПЧ и способствует достижению цели ст. 6 ЕКПЧ. В литературе такое право обычно относится к сопутствующим правам, усиливающим основные права и свободы [26, с. 220]. В своих решениях ЕСПЧ[41] 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 случилось. При этом если одно из средств правовой защиты в отдельности не удовлетворяет требованиям ст. 13 ЕКПЧ, совокупность средств правовой защиты, предусмотренных внутригосударственным законодательством, может им отвечать[42].

Среди зарубежных исследователей [27, p. 777; 28, p. 81; 29, p. 227; 30, p. 216] неоднократно высказывалась позиция о том, 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 положений национального законодательства положениям международного права. Как отмечают исследователи, в случае если национальный суд вынесет решение, которое будет вступать в противоречие с международными обязательствами государства, вопрос о юридической силе такого решения будет зависеть от того, какой концепции о соотношении международного и национального права следует государство, т. е. монистической [31, с. 5] или дуалистической [31, с. 6]. При этом на международном уровне единственным способом реагирования договаривающегося государства на недобросовестное поведение другого договаривающегося государства является прекращение действия международного налогового договора в соответствии со ст. 31 Модельной налоговой конвенции ОЭСР[43].

Дополнительно Катерина Пирроу 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 государства [5, p. 142]. Действительно, как правило, исполнение решения суда иностранного государства по налоговым вопросам вступает в противоречие с публичным порядком [32, p. 80; 33, с. 127]. В отечественной судебной практике также поддерживается приведенный вывод. Так, в Определении Верховного Суда РФ от 1 февраля 2017 г. № 305-ЭС16-13303[44] 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 Российской Федерации и фискальном иммунитете ее имущества, противоречит публичному порядку Российской Федерации». Соответственно, национальный суд одного государства в одностороннем порядке не может принять решение относительно налоговых последствий, затрагивающих юрисдикцию другого государства. Как было отмечено выше, подобная практика, когда решение суда не может быть исполнено, не признается ЕСПЧ соответствующей гарантиям ст. 6 ЕКПЧ[45].

Наконец, в зарубежной доктрине высказываются [34, p. 71; 35, p. 285] опасения относительно несоблюдения беспристрастности национальными судами при рассмотрении трансграничных споров с

[41] Case 47940/99 Balogh v. Hungary, ECtHR, judgement of 20 July 2004; case 30210/96 Kudla v. Poland, ECtHR, judgement of 26 October 2000; case 21071/05 Wasserman v. Russia, ECtHR, judgement of 10 April 2008.

[42] Case 39483/05 и 40527/10 Liseytseva and Maslov v. Russia, ECtHR, judgement of 9 October 2014; case 59498/00 Burdov v. Russia, ECtHR, judgement of 7 May 2002; case 57950/00 Isayeva v. Russia, ECtHR, judgement of 24 February 2005; case 15339/02, 21166/02, 20058/02,. 11673/02, 15343/02 Budayeva and others v. Russia, ECtHR, judgement of 20 March 2008; case 5108/02 Khatsiyeva and others v. Russia, ECtHR, judgement of 17 January 2008; case 57941/00, №58699/00 и №60403/00 Musayev and others v. Russia, ECtHR, judgement of 26 July 2007; case 40464/02 Akhmadova and Sadulayeva v. Russia, ECtHR, judgement of 10 May 2007.

[43] Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. OECD Publ., 21 November 2017. DOI: 10.1787/g2g972ee-en.

[44] Обзор судебной практики ВС РФ № 2 (2017): утв. Президиумом Верховного Суда РФ 26 апреля 2017 г. (п. 29).

[45] Case 18357/9 Hornsby v. Greece, ECtHR, judgement of 19 March 1997; case 59498/00 Burdov v. Russia, ECtHR, judgement of 7 May 2002.

участием налоговых нерезидентов. В случае материализации указанного риска это также приведет к нарушению ст. 6 ЕКПЧ.

В случае обращения налогоплательщика в суды обоих договаривающихся государств, очевидно, что это может привести к противоположным решениям по одному вопросу[46]. В результате двойное налогообложение может остаться не устраненным, что не может рассматриваться в качестве эффективного средства защиты. Кроме того, как указывает Катерина Пирроу [5, p. 150], при обращении в суды обоих государств продолжительность судебных разбирательств несовместима с гарантиями ст. 6 ЕКПЧ, а высокие издержки и языковые барьеры можно рассматривать в качестве факторов, препятствующих эффективности судебного разбирательства.

5. Заключение

Практика ЕСПЧ показывает, что стандарт защиты права на справедливое судебное разбирательство в соответствии со ст. 6 ЕКПЧ обширен и включает большой объем гарантий для лица, чьи права были нарушены. Однако при сопоставлении указанного стандарта с объемом гарантий прав налогоплательщиков при разрешении международных налоговых споров в рамках взаимосогласительной процедуры и арбитража в соответствии с положениями двусторонних налоговых договоров, основанных на Модельной налоговой конвенции ОЭСР или ООН, становится очевидно, что разработчики механизмов разрешения международных налоговых споров не ориентировались на ст. 6 ЕКПЧ и оставили налогоплательщику пассивную роль.

Несмотря на то, что на международном уровне налогоплательщик имеет определенные процедурные права, реализация указанных прав зависит от усмотрения компетентных органов договаривающихся государств. Отсутствие у налогоплательщика возможности непосредственно участвовать в процедуре разрешения международного налогового спора соответствует общему подходу международного публичного права, согласно которому международный спор – это межгосударственный спор, в котором нет места частному лицу. Вместе с тем такой вывод идет вразрез со ст. 6 ЕКПЧ.

Главный вопрос, который возникает в связи со сложившейся ситуацией, – это вопрос о том, распространяются ли требования стандарта защиты права на справедливое судебное разбирательство, установленные ст. 6 ЕКПЧ, на налоговые споры. Исследование показало, что можно выделить два подхода при ответе на данный вопрос: формальный и «сущностный».

Формальный подход предполагает, что при буквальном прочтении ст. 6 ЕКПЧ не отсылает к налоговым спорам, которые не имеют уголовно-правовой направленности. Этот подход просматривается в практике ЕСПЧ по применению ст. 6 ЕКПЧ. Позиция ЕСПЧ менялась на протяжении времени от крайне жесткой об исключении налоговых споров из-под регулирования ст. 6 ЕКПЧ до распространения гарантий права на справедливое судебное разбирательство на смешанные споры, в которых есть налоговая составляющая, но результаты которых имеют решающее значение для гражданских прав и обязанностей заявителя. При этом формально гарантии ст. 6 ЕКПЧ налогоплательщик может реализовать при обращении в национальный суд одного из договаривающихся государств.

«Сущностный» подход к толкованию ст. 6 ЕКПЧ был выработан зарубежными исследователями. Исходя из указанного подхода при обращении в национальный суд для разрешения трансграничного налогового спора налогоплательщик не получает эффективное средство защиты своих прав. Кроме того, признание необходимости распространения стандарта защиты права на справедливое судебное разбирательство на международные налоговые споры прямо закреплено в Директиве ЕС 2017/1852 о механизмах разрешения налоговых споров в ЕС от 10 октября 2017 г.

По мнению автора, предоставление налогоплательщику права непосредственно участвовать во взаимосогласительной процедуре позволит преодолеть противоречие между двусторонними налоговыми договорами, основанными на Модельной налоговой конвенции ОЭСР или ООН, и ст. 6 ЕКПЧ. В этом случае налогоплательщик будет иметь возможность лично присутствовать в процессе, знакомиться со всеми доказательствами и замечаниями по делу, а также представлять свою позицию по делу и доказательства. Участие налогоплательщика позволит минимизировать ключевой недостаток взаимосогласительной процедуры – отсутствие гарантии принятия окончательного решения по делу. Это осо-

[46] OECD Report on Improving the resolution of tax treaty disputes (30 January 2007), para. 13; OECD Commentary on Article 25 of the OECD Model Tax Convention, para. 7.

ISSN 2658-4050 (Online)

бенно важно для тех государств, которые не применяют арбитраж, как, например, Россия. Безусловно, стандарт защиты права на справедливое судебное разбирательство не должен переноситься автоматически на механизмы разрешения международных налоговых споров, он должен быть адаптирован с учетом особенностей конкретного дела. Так, в целях соблюдения срока проведения взаимосогласительной процедуры в зависимости от конкретных обстоятельств дела устные слушания могут быть заменены на обмен документами.

При этом, принимая во внимание опасения государств относительно предоставления налогоплательщику статуса стороны в международном налоговом споре, по мнению автора, было бы целесообразным сначала предоставить налогоплательщику роль свидетеля во взаимосогласительной процедуре. Сейчас это предусматривает Образец взаимного соглашения ОЭСР об арбитраже, согласно которому на этапе арбитража рекомендуется предоставить налогоплательщику роль свидетеля, тогда он сможет давать показания в письменной и устной форме[47].

Статья 6 ЕКПЧ предоставляет право на независимый и беспристрастный суд. Взаимосогласительная процедура проводится компетентными органами договаривающихся государств, которыми, как правило, являются министерства финансов. Безусловно, формально это административный орган, а не суд. Но фактически решение, которое компетентные органы принимают по результатам взаимосогласительной процедуры (в случае достижения согласия), является окончательным и становится обязательным для исполнения. Арбитраж не выполняет функцию апелляции, в арбитраже разрешаются только те вопросы, которые не были урегулированы в рамках взаимосогласительной процедуры.

С этой точки зрения, по мнению автора, функции компетентных органов могут рассматриваться как сопоставимые с юрисдикционной (судебной) функцией, которую выполняет суд. Указанный вывод подтверждается практикой ЕСПЧ[48], 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 ст. 6 ЕКПЧ, если он разрешает вопросы, входящие в его компетенцию, на основе норм права и в рамках процедуры, проводимой в установленном порядке, а также если он отвечает ряду дополнительных требований, таких как независимость и беспристрастность.

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 налогоплательщика[49].

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

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. 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 / S. P. Govind, L. Turcan // Bulletin for International Taxation. – 2017. – Vol. 71, No. 3/4. – P. 1–11.

2. Govind S. P. Cross-Border Tax Dispute Resolution in the 21st Century: A Comparative Study of Existing Bilateral and Multilateral Remedies / S. P. Govind, L. Turcan // Finance and Capital Markets (formerly Derivatives & Financial Instruments). – 2017. – Vol. 19, No. 5. – P. 1–34.

3. Mooij H. MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes / H. Mooji // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution / ed. by P. Pistone, J. J. P. de Goede. – Amsterdam : IBFD, 2021. – P. 253–287.

[47] Sample mutual agreement on arbitration, article 5(2). Model Tax Convention on Income and on Capital: Full Version. OECD Publ., 21 November 2017. DOI: 10.1787/g2g972ee-en.

[48] Case 10328/83 Belilos v. Switzerland, ECtHR, judgement of 29 April 1988; case 8790/79 Sramek v. Austria, ECtHR, judgement of 22 October 1984; case 30003/0 Stojakovic v. Austria, ECtHR, judgement of 9 November 2006.

[49] Best Practice No. 23 of the Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP). OECD Publ. URL: https://www.oecd.org/tax/dispute/manualoneffectivemutualagreementproceduresmemap.htm.

4. Ault H. 2008 OECD Model: The new arbitration provision / H. Ault, J. Sasseville // Bulletin for International Taxation. – 2009. – Vol. 63, No. 5/6. – P. 208–215.

5. Perrou K. Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution / K. Perrou. – IBFD, 2014. – 316 p. – (IBFD Doctoral Series. Vol. 28).

6. Thiel S. Is There a Need for International Enforcement of Human Rights in the Tax Area? / S. Thiel // Human Rights and Taxation in Europe and the World / Eds. G. Kofler, M. P. Maduro, P. Pistone. – IBFD, 2011. – P. 153–184. – (IBFD GREIT Series).

7. 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. Maisto // Human Rights and Taxation in Europe and the World / Eds. G. Kofler, M. P. Maduro, P. Pistone. – IBFD, 2011. – P. 373–396. – (IBFD GREIT Series).

8. Baker P. The decision in Ferrazzini: Time to reconsider the application of the European Convention on Human Rights to tax matters / P. Baker // Intertax. – 2001. – Vol. 29. – P. 360–392.

9. Baker P. Should Article 6 ECHR (civil) apply to tax proceedings? / P. Baker // Intertax. – 2001. – Vol. 29. – P. 205–211.

10. Voje J. EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852): Paving the Path Toward a European Tax Court? / J. Voje // European Taxation. – 2018. – Vol. 58, No. 7. – P. 309–317.

11. Opsahl T. Ten years' coexistence Strasbourg – Geneva / T. Opsahl // Protecting Human Rights: The European Dimension : Essays in honor of Gerard Wiarda / Eds. F. Matscher, H. Petzold. – Koln : Carl Heymanns, 1988. – P. 431–439.

12. Klemans N. Congress Review: The Relationship between the National Systems of Legal Protection of the Taxpayer and the European Convention on Human Rights / N. Klemans // EC Tax Review. – 2000. – Vol. 9, iss. 1. – P. 45–50. – DOI: 10.54648/261261.

13. Federico L. The ECHR Principles as Principles of European Law and Their Implementation through the National Legal Systems / L. Federico // Human Rights and Taxation in Europe and the World / Eds. G. Kofler, M. P. Maduro, P. Pistone. – IBFD, 2011. – P. 83–94. – (IBFD GREIT Series).

14. Orakhelashvili A. Restrictive Interpretation of Human Rights / A. Orakhelashvili // European Journal of International Law. – 2003. – Vol. 14. – P. 529–568. – DOI: 10.1093/ejil/14.3.529.

15. Baker Ph. Double Taxation Conventions and Human Rights / Ph. Baker // Tax Polymath: A life in international taxation : essays in honour of J. F. Avery Jones / ed. by Ph. Baker, C. Bobbett. – IBFD, 2011. – P. 64–79.

16. La Scala A. E. The taxpayer's human rights in the examination of the European Court of Human Rights / A. E. La Scala // Legal remedies in European tax law / Ed. P. Pistone. – IBFD, 2009. – P. 495–518.

17. Flora M. G. de. A New Vision on Exercising Taxing Powers and the Right to Fair Trial in Judicial Tax Procedures under Art. 6 ECHR, in Human Rights and Taxation in Europe and the World / M. G. de Flora // Human Rights and Taxation in Europe and the World / Eds. G. Kofler, M. P. Maduro, P. Pistone. – IBFD, 2011. – P. 411–424. – (IBFD GREIT Series).

18. Greggi M. The protection of human rights and the right to a fair tax trial in the light of the Jussila case / M. Greggi // Intertax. – 2007. – Vol. 35. – P. 610–615.

19. Baker P. Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights : The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights / P. Baker, P. Pistone, C.E. Weffe. – IBFD, 2020. – 199 p.

20. Cockfield A. Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights / A. Cockfield // University of British Columbia Law Review. – 2010. – Vol. 42. – P. 420–471.

21. McCracken S. K. Going, Going, Gone. Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the "Exchange-of-Information Age" / S. K. McCracken // Canadian Tax Journal. – 2002. – Vol. 50, No. 6. – P. 1869–1912.

22. Bentley D. Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation / D. Bentley. – Kluwer Law International, 2007. – 492 p. – (Series on International Taxation. Vol. 31).

23. Pistone P. General Report / P. Pistone, P. Baker // The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights. – IFA, 2015. – Vol. 100B. – P. 1–99.

24. Cadesky M. Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charter / M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell. – IBFD, 2016. – 220 p.

25. Kokott R. J. Public International Law and Tax Law. Taxpayers' Rights : The International Law Association's Project on International Tax Law – Phase 1 : Study Group International Tax Law Final Report Kyoto 2020 / R. J. Kokott, P. Pistone, R. Miller. – 48 p. – URL: https://globtaxgov.weblog.leidenuniv.nl/files/2021/08/Study-Group-International-Tax-Law-Final-Report-Kyoto-2020-final.pdf.

26. Ковлер А. И. Европейская конвенция: проблемы толкования и имплементации : моногр. / А. И. Ковлер. – М. : Ин-т законодательства и сравнит. правоведения при Правительстве Рос. Федерации : Норма : ИНФРА-М, 2019. – 400 с.

27. Lowell C. H. Adequacy of international dispute resolution mechanisms / C. H. Lowell, P. L. Briger // George Mason Law Review. – 2001–2002. – Vol. 10. – P. 725–777.

28. Martin P. Courts and tax treaties in civil law countries / P. Martin // Courts and tax treaty law / Ed. G. Maisto. – IBFD, 2007. – P. 81–100. – (IBFD: EC and International Tax Law Series).

29. Oliver J. D. B. Treaty override and the construction of consolidated legislation – Case comment / J. D. B. Oliver // British Tax Review. – 2001. – P. 220–227.

30. Van Raad K. International Coordination of tax treaty interpretation and application / K. van Raad // Intertax. – 2001. – Vol. 29. – P. 216–220.

31. Карташкин В. А. Права человека в международном и внутригосударственном праве / В. А. Карташкин. – М. : Изд-во ИГиП РАН, 1995. – 135 с.

32. Borm-Reid M. Recognition and Enforcement of Foreign Judgments / M. Borm-Reid // International and Comparative Law Quarterly. – 1954. – Vol. 3. – P. 49–92.

33. Шостранд Е. Признание и исполнение иностранных решений российскими судами и решений российских судов судами Англии и Уэльса: проблемы и тенденции / Е. Шостранд, Г. Д. Улетова // Современное право. – 2015. – № 8. – С. 125–130.

34. Park W. W. Income Tax Treaty Arbitration / W. W. Park, D. R. Tillinghast. – Amersfoort : Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2004. – 126 p.

35. Altman Z. D. Dispute resolution under tax treaties / Z. D. Altman. – IBFD, 2005. – 512 p. – (IBFD Doctoral Series).

REFERENCES

1. 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, pp. 1–11.

2. 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, pp. 1–34.

3. Mooij H. MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes, in: Pistone P., de Goede J.J.P. (eds.). *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution*, Amsterdam, IBFD Publ., 2021, pp. 253–287.

4. Ault H., Sasseville J. 2008 OECD Model: The new arbitration provision. *Bulletin for International Taxation*, 2009, vol. 63, no. 5/6, pp. 208–215.

5. Perrou K. *Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution*, IBFD Doctoral Series, vol. 28. IBFD Publ., 2014. 316 p.

6. Thiel S. Is There a Need for International Enforcement of Human Rights in the Tax Area?, in: Kofler G., Maduro M.P., Pistone P. (eds.). *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD GREIT Series, IBFD Publ., 2011, pp. 153–184.

7. 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, in: Kofler G., Maduro M.P., Pistone P. (eds.). *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD GREIT Series, IBFD Publ., 2011, pp. 373–396.

8. Baker P. The decision in Ferrazzini: Time to reconsider the application of the European Convention on Human Rights to tax matters. *Intertax*, 2001, vol. 29, pp. 360–392.

9. Baker P. Should Article 6 ECHR (civil) apply to tax proceedings? *Intertax*, 2001, vol. 29, pp. 205–211.

10. Voje J. EU Tax Dispute Resolution Directive (2017/1852): Paving the Path Toward a European Tax Court? *European Taxation*, 2018, vol. 58, no. 7, pp. 309–317.

11. Opsahl T. Ten years' coexistence Strasbourg – Geneva, in: Matscher F., Petzold H. (eds.). *Protecting Human Rights: The European Dimension*, Essays in honor of Gerard Wiarda, Koln, Carl Heymanns Publ., 1988, pp. 431–439.

12. Klemans N. Congress Review: 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, iss. 1, pp. 45–50.

13. Federico L. The ECHR Principles as Principles of European Law and Their Implementation through the National Legal Systems, in: Kofler G., Maduro M.P., Pistone P. (eds.). *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD GREIT Series, IBFD Publ., 2011, pp. 83–94.

14. Orakhelashvili A. Restrictive Interpretation of Human Rights. *European Journal of International Law*, 2003, vol. 14, pp. 529–568. DOI: 10.1093/ejil/14.3.529.

15. Baker Ph. Double Taxation Conventions and Human Rights, in: Baker Ph., Bobbett C. (eds.). *Tax Polymath: A life in international taxation*, essays in honour of J.F. Avery Jones, IBFD Publ., 2011, pp. 64–79.

16. La Scala A.E. The taxpayer's human rights in the examination of the European Court of Human Rights, in: Pistone P. (ed.). *Legal remedies in European tax law*, IBFD Publ., 2009, pp. 495–518.

17. Flora M.G. de. A New Vision on Exercising Taxing Powers and the Right to Fair Trial in Judicial Tax Procedures under Art. 6 ECHR, in Human Rights and Taxation in Europe and the World, in: Kofler G., Maduro M.P., Pistone P. (eds.). *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD GREIT Series, IBFD, 2011, pp. 411–424.

18. Greggi M. The protection of human rights and the right to a fair tax trial in the light of the Jussila case. *Intertax*, 2007, vol. 35, pp. 610–615.

19. Baker P., Pistone P., Weffe C.E. *Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights*, The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights 2020. IBFD Publ., 2021. 199 p.

20. Cockfield A. Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights. *University of British Columbia Law Review*, 2010, vol. 42, pp. 420–471.

21. 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, pp. 1869–1912.

22. Bentley D. *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, Series on International Taxation, vol. 31. Kluwer Law International Publ., 2007. 492 p.

23. Pistone P., Baker P. *General Report: The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights*, vol. 100B, IFA Publ., 2015, pp. 1–99.

24. Cadesky M., Hayes I., Russell D. *Towards Greater Fairness in Taxation: A Model Taxpayer Charter*. IBFD Publ., 2016. 220 p.

25. Kokott R.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*, Study Group International Tax Law Final Report Kyoto 2020. 48 p. Available at: https://globtaxgov.weblog.leidenuniv.nl/files/2021/08/Study-Group-International-Tax-Law-Final-Report-Kyoto-2020-final.pdf.

26. Kovler A.I. *European Convention: Issues of Interpretation and Implementation*, Monograph. Moscow, Institute of Legistation and Comparative Law under the Government of the Russian Federation Publ., Norma Publ., INFRA-M Publ., 2019. 400 p. (In Russ.).

27. Lowell C.H., Briger P.L. Adequacy of international dispute resolution mechanisms. *George Mason Law Review*, 2001–2002, vol. 10, pp. 725–777.

28. Martin P. Courts and tax treaties in civil law countries, in: Maisto G. (ed.). *Courts and tax treaty law*, IBFD: EC and International Tax Law Series, IBFD Publ., 2007, pp. 81–100.

29. Oliver J.D.B. Treaty override and the construction of consolidated legislation – Case comment. *British Tax Review*, 2001, pp. 220–227.

30. Van Raad K. International Coordination of tax treaty interpretation and application. *Intertax*, 2001, vol. 29, pp. 216–220.

31. Kartashkin V.A. *Human Rights in International and National Law*. Moscow, Institute of State and Law of the RAS Publ., 1995. 135 p. (In Russ.).

32. Borm-Reid M. Recognition and Enforcement of Foreign Judgments. *International and Comparative Law Quarterly*, 1954, vol. 3, pp. 49–92.

33. Shostrand E., Uletova G.D. Recognition and Enforcement of Foreign Decisions by Russian Courts and Decisions of Russian Courts by the Courts of England and Wales: Issues and Trends. *Sovremennoe pravo*, 2015, no. 8, pp. 125–130. (In Russ.).

34. Park W.W., Tillinghast D.R. *Income Tax Treaty Arbitration*. Amersfoort, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers Publ., 2004. 129 p.

35. Altman Z.D. *Dispute resolution under tax treaties*, IBFD Doctoral Series. IBFD Publ., 2005. 512 p.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Поленчук Мария Дмитриевна – аспирант кафедры административного и финансового права
Санкт-Петербургский государственный университет
199034, Россия, г. Санкт-Петербург, Университетская наб., 7/9
E-mail: maria.polenchuk94@gmail.com

INFORMATION ABOUT AUTHOR

Maria D. Polenchuk – PhD student, Department of Administrative and Financial Law
St. Petersburg University
7/9, Universitetskaya nab., St. Petersburg, 199034, Russia
E-mail: maria.polenchuk94@gmail.com

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

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

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Polenchuk M.D. Taxpayer protection standard in international tax disputes. *Pravoprimenenie = Law Enforcement Review*, 2022, vol. 6, no. 2, pp. 106–119. DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(2).106-119. (In Russ.).