

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Поленчук М.Д. — Механизмы разрешения международных налоговых споров // Налоги и налогообложение. — 2023. — № 2. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.2.38324 EDN: TXLKHW URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=38324

Механизмы разрешения международных налоговых споров

Поленчук Мария Дмитриевна

аспирант, кафедра финансовое и налоговое право, Санкт-Петербургский государственный университет

199106, Россия, г. Санкт-Петербург, ул. 22-Я линия васильевского острова, 7

✉ maria.polenchuk@mail.ru



[Статья из рубрики "Международное налоговое право"](#)

DOI:

10.7256/2454-065X.2023.2.38324

EDN:

TXLKHW

Дата направления статьи в редакцию:

25-06-2022

Дата публикации:

04-05-2023

Аннотация: Предметом работы является сравнительный анализ подхода ОЭСР и подхода ЕС к разрешению международных налоговых споров. Исследование проводится на основании положений Модельной налоговой конвенции ОЭСР, Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР, Арбитражной конвенции ЕС и Директивы ЕС. Цель работы состоит в поиске наиболее эффективного механизма разрешения международных налоговых споров с точки зрения обеспечения защиты прав налогоплательщиков в процедуре разрешения спора. Методологическую основу работы составили общенаучные (анализ, классификация, синтез, дедукция, индукция, аналогия), частно-научные (системный метод) и специально-юридические (формально-юридический и сравнительно-правовой) методы научного исследования. Научная новизна работы предполагает предложение и обоснование в качестве способа повышения эффективности разрешения международных налоговых споров применение медиации во взаимосогласительной процедуре с предоставлением налогоплательщику возможности прямого участия в процедуре разрешения спора. По результатам проведенного исследования автор пришел к следующим выводам. Практика применения взаимосогласительной процедуры

и арбитража показывает, что данный механизм разрешения споров имеет ряд существенных недостатков. В целях повышения эффективности разрешения споров ОЭСР и ЕС стремятся к развитию обязательного арбитража и не рассматривают необязательные механизмы в качестве перспективного направления, поскольку они не гарантируют достижение соглашения по спору. Однако обязательный арбитраж не может считаться универсальным инструментом, поскольку государства усматривают в нем угрозу суверенитету. Опыт государств, активно применяющих медиацию для разрешения внутригосударственных налоговых споров, показывает, что медиация может стать эффективным механизмом и для разрешения споров на международном уровне, поскольку позволяет сторонам рассмотреть различные аспекты спора с разных сторон. По мнению автора, обозначенные в доктрине недостатки медиации могут быть нивелированы путем предоставления пострадавшему налогоплательщику права непосредственно участвовать в медиации, представляя свою позицию по делу.

Ключевые слова:

взаимосогласительная процедура, арбитраж, консультативная комиссия, альтернативная комиссия, необязательные механизмы, медиация, защита прав налогоплательщиков, подход ОЭСР, подход Европейского Союза, международные налоговые споры

Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 20-311-90057

1. Введение

Исторически, начиная с первого налогового договора между Пруссией и Австро-Венгрией от 21 июня 1899 г., взаимосогласительная процедура являлась основным механизмом разрешения международных налоговых споров. Со временем она была дополнена арбитражем. Поскольку большинство действующих налоговых договоров основаны на Модельной налоговой конвенции ОЭСР, в данной статье представлен обзор подхода ОЭСР к разрешению налоговых споров. Механизм в рамках ОЭСР включает взаимосогласительную процедуру и ее составную часть - арбитраж. В настоящее время в доктрине ведутся споры относительно эффективности подхода ОЭСР и предлагаются различные варианты развития существующего или создания нового механизма. В разделе 2 статьи кратко изложены основные преимущества и недостатки подхода ОЭСР.

Параллельно на уровне Европейского Союза разработан собственный механизм разрешения налоговых споров, во многом основанный на подходе ОЭСР. Изначально такой механизм был закреплен в Конвенции ЕС от 23 июля 1990 г. об устранении двойного налогообложения в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий (далее - «Арбитражная конвенция ЕС»), однако конвенция имела ограниченную сферу действия. В связи с этим, была разработана Директива 2017/1852 от 10 октября 2017 г. о механизмах разрешения налоговых споров в Европейском Союзе (далее - «Директива ЕС»). Стоит отметить, что наряду с традиционной взаимосогласительной процедурой и консультативной комиссией (аналог обязательного арбитража) Директива ЕС предусматривает качественно новый механизм - комиссию по альтернативному разрешению споров. По мнению автора, сравнение подхода Европейского Союза и подхода ОЭСР может быть полезным для поиска универсального механизма, способного обеспечить налогоплательщикам эффективную защиту своих прав. Исследованию данного вопроса посвящен раздел 3 статьи.

Как правило, на уровне ОЭСР и Европейского Союза, а также в доктрине ведется активная работа по усилению роли арбитража в разрешении налоговых споров. В то же время, взаимосогласительная процедура остается вне поля зрения. Автор считает, что анализ необязательных механизмов разрешения споров, включая медиацию, может повысить эффективность взаимосогласительной процедуры. Особенно это актуально для тех государств, которые в настоящее время не готовы применять арбитраж для разрешения налоговых споров. В разделе 4 статьи представлены аргументы, позволяющие по-новому взглянуть на медиацию в международных налоговых спорах.

В заключении отражены основные выводы исследования и предложение автора по модернизации взаимосогласительной процедуры.

2. Подход ОЭСР

Статья 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР предоставляет компетентным органам договаривающихся государств возможность обсуждать вопросы трансграничного налогообложения с целью выработки единого подхода в рамках взаимосогласительной процедуры.

На первом этапе налогоплательщик подает заявление в компетентный орган любого из договаривающихся государств. Если, по мнению компетентного органа, заявление является обоснованным, сначала он пытается решить дело самостоятельно. Если спор будет разрешен в одностороннем порядке, на международный уровень дело не передается. В противном случае спор подлежит рассмотрению обоими компетентными органами в рамках взаимосогласительной процедуры. Формально пункт 2 статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР не возлагает на компетентные органы обязанность по достижению соглашения по результатам взаимосогласительной процедуры, они должны лишь стремиться к его достижению. В этом плане взаимосогласительная процедура является сугубо межгосударственной процедурой. Пассивная роль налогоплательщика ограничивается инициированием взаимосогласительной процедуры путем подачи заявления и предоставления информации и документов по запросу компетентного органа.

Наконец, если компетентные органы не смогут прийти к соглашению в течение двух лет по результатам взаимосогласительной процедуры, налогоплательщик вправе передать нерешенные вопросы в арбитраж. Согласно подходу ОЭСР, арбитраж является неотъемлемой частью взаимосогласительной процедуры (лишь одним из этапов), но не является альтернативной процедурой разрешения споров. Это означает, что налогоплательщик не может обратиться в арбитраж в случае несогласия с решением компетентных органов, достигнутым в рамках взаимосогласительной процедуры. Исполнение решения возлагается на компетентные органы и не обеспечивается международным контролем. В арбитраже налогоплательщик также не получает статуса стороны спора.

Взаимосогласительная процедура была разработана для обеспечения баланса интересов договаривающихся государств и пострадавшего налогоплательщика. Профессор Зви Даниэль Альтман (Zvi Daniel Altman) отмечает, что государство стремится сохранить в споре три баланса: (1) баланс между полным контролем за налогообложением и обеспечением соблюдения другим государством налогового договора; (2) баланс между сохранением дохода и поддержанием отношений с другим государством в отношении распределения налоговой базы; (3) баланс между желанием избежать конфликта и защитой налогоплательщика от двойного налогообложения [\[5, с. 243-286\]](#). Соответственно,

государство заинтересовано в гибком механизме разрешения споров на основании налоговых договоров.

При этом налогоплательщик, прежде всего, заинтересован в объективном и беспристрастном разрешении спора, независимом от налоговой политики конкретного государства. Поэтому для налогоплательщика важно наличие механизма, обеспечивающего соблюдение положений налогового договора обоими договаривающимися государствами, стабильность и определенность налогообложения, а также смягчение рисков и снижение затрат на разрешение спора.

С этой точки зрения взаимосогласительная процедура является хорошим решением. С одной стороны, взаимосогласительная процедура оставляет за государством достаточную свободу действий в разрешении спора. С другой стороны, налогоплательщик имеет доступ к внутренним средствам правовой защиты. Однако на практике взаимосогласительная процедура имеет не только преимущества, но и недостатки. Основные из них, обсуждаемые в литературе, обобщены в таблицах 1 и 2 ниже [\[35, с. 11\]](#); [\[4, с. 252-286\]](#); [\[20, с. 15-70\]](#); [\[6, с. 210\]](#).

Таблица 1. Преимущества взаимосогласительной процедуры

Договаривающееся государство	Налогоплательщик
<ul style="list-style-type: none"> · контроль за движением дела; · контроль за сбором налогов; · поддержание долгосрочных дружественных отношений между государствами; · отсутствие значительных затрат; · быстрая и профессиональная процедура разрешения споров; · конфиденциальность процедуры; · решение по результатам взаимосогласительной процедуры не имеет силы прецедента; · разрешение спора без участия налогоплательщика. 	<ul style="list-style-type: none"> · отсутствие затрат; · дополнительный инструмент защиты прав наряду с внутригосударственными средствами; · доступ к взаимосогласительной процедуре в случае угрозы нарушения прав налогоплательщика; · решение по результатам взаимосогласительной процедуры является обязательным и должно исполняться независимо от сроков, установленных национальным законодательством; · представление интересов налогоплательщика компетентным органом увеличивает возможность удовлетворения требования налогоплательщика компетентным органом другого договаривающегося государства; · конфиденциальность процедуры для третьих лиц позволяет сохранить деловую репутацию налогоплательщика.

Таблица 2. Преимущества взаимосогласительной процедуры

Договаривающееся государство	Налогоплательщик
<ul style="list-style-type: none"> · часто затягивается срок проведения взаимосогласительной процедуры; · отсутствие механизма контроля за исполнением решения по результатам взаимосогласительной процедуры на международном уровне; · риск влияния политики на результаты спора; · отсутствие опыта ведения переговоров у компетентных органов (более применимо к развивающимся странам); · неопределенность в соотношении внутригосударственных средств защиты и решения по результатам взаимосогласительной процедуры. 	<ul style="list-style-type: none"> · отсутствие гарантии разрешения споров; · отсутствие четких сроков и процедурных правил; · неопределенность в отношении будущих и предыдущих налоговых периодов по одному и тому же вопросу; · взаимосогласительная процедура может стать поводом для налоговой проверки контрагента; · раскрытие большого объема информации без гарантии разрешения споров; · высокая степень усмотрения компетентных органов при оценке обоснованности заявления налогоплательщика; · риск конфликта интересов между государством и налогоплательщиком; · отсутствие прозрачности взаимосогласительной процедуры; · возможные ограничения доступа к взаимосогласительной процедуре в национальном законодательстве; · налогоплательщик не может повлиять на результат разрешения спора; · неопределенность в соотношении внутригосударственных средств защиты и решения по результатам взаимосогласительной процедуры.

Преимущества и недостатки арбитража, выраженные в литературе, суммированы в таблицах 3 и 4 ниже [\[20, с. 15-70\]](#); [\[27, с. 163-164\]](#).

Таблица 3. Преимущества арбитража

Договаривающееся государство	Налогоплательщик
<ul style="list-style-type: none"> · окончательное и обязательное для исполнения решение спора; 	<ul style="list-style-type: none"> · обязательный арбитраж - вопросы, не решенные во взаимосогласительной процедуре, передаются в арбитраж по запросу налогоплательщика без

<ul style="list-style-type: none"> · четкие процедурные правила. 	<ul style="list-style-type: none"> предварительной оценки обоснованности такого запроса компетентным органом; · окончательное и обязательное решение по спору; · четкие сроки и процедурные правила; · право налогоплательщика представлять доказательства и свою позицию по спору с разрешения арбитров; · налогоплательщик может отказаться от решения по результатам взаимосогласительной процедуры.
---------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Таблица 4. Недостатки арбитража

Договаривающееся государство	Налогоплательщик
<ul style="list-style-type: none"> · угроза суверенитету; · участие налогоплательщика в разрешении спора; · отсутствие права на отказ от арбитража, если налогоплательщик подает заявление (обязательный арбитраж); · отсутствие права на инициирование арбитража компетентным органом без заявления налогоплательщика. 	<ul style="list-style-type: none"> · арбитраж, как часть взаимосогласительной процедуры, подвержен влиянию недостатков взаимосогласительной процедуры: если налогоплательщику изначально не был предоставлен доступ к взаимосогласительной процедуре, дело не может быть передано в арбитраж; · арбитраж рассматривает только те споры, в которых действительно имело место двойное налогообложение (не применяется при угрозе нарушения прав); · дело рассматривается только в том объеме и по тем вопросам, которые остались неразрешенными в рамках взаимосогласительной процедуры; · арбитраж не распространяется на дела, разрешенные на национальном уровне судом; · объем прав налогоплательщика полностью зависит от усмотрения компетентных органов..

Как видно из таблиц 1-4, взаимосогласительная процедура и арбитраж в гораздо большей степени ориентированы на защиту государственных интересов, полностью отстраняя налогоплательщика от участия в процедуре разрешения споров и оставляя значительную свободу действий договаривающимся государствам. В результате

возникает вопрос об эффективности защиты прав налогоплательщиков в процедуре разрешения споров на основании налоговых договоров.

Если налогоплательщик не получает эффективного средства правовой защиты на международном уровне, он может обратиться только к внутригосударственным средствам правовой защиты. Однако такой подход не гарантирует устранения двойного налогообложения. Не исключено, что толкование положений налогового договора национальным судом не будет соответствовать истинному смыслу договора, поскольку суд разрешает дело с точки зрения национального законодательства. Кроме того, суды не обязаны руководствоваться комментариями к Модельной налоговой конвенции ОЭСР, юридическая сила которой является спорным вопросом в доктрине [\[21, с. 95-108\]](#); [\[23, с. 34-59\]](#). Также во многих государствах существует проблема признания и исполнения судебного решения одного государства на территории другого государства [\[1\]](#); [\[3, с. 132-157\]](#); [\[1, с. 207\]](#). Для преодоления этой проблемы необходимо инициировать параллельное судебное разбирательство в другом государстве. В этом случае суды договаривающихся государств могут занимать разные позиции по одному делу, и двойное налогообложение не будет устранено.

В этой связи эффективными для налогоплательщика могут быть только механизмы разрешения споров, предусмотренные налоговым договором. Однако взаимосогласительная процедура не гарантирует разрешение спора. Что касается арбитража, то в настоящее время только 31 из 96 государств, подписавших Многостороннюю конвенцию по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения 2016 г. (далее – «Многосторонняя налоговая конвенция ОЭСР»), согласилось использовать обязательный арбитраж. Развивающиеся государства указали следующие причины, препятствующие применению арбитража: (1) защита фискального суверенитета, (2) неопределенность данного механизма, (3) высокие затраты [\[10, с. 105-109\]](#); [\[9\]](#).

3. Подход Европейского Союза

На уровне Европейского Союза для разрешения международных налоговых споров используются Арбитражная конвенция ЕС и Директива ЕС. Арбитражная конвенция ЕС была разработана в 1990 г. и предусматривает механизм, аналогичный подходу ОЭСР, состоящий из двух этапов: классическая взаимосогласительная процедура и консультативная комиссия (аналог обязательного арбитража). На практике механизм, предусмотренный Арбитражной конвенцией ЕС, имеет ряд препятствий для эффективного разрешения налоговых споров, в том числе [\[30, с. 353-354\]](#); [\[21, с. 169-172\]](#):

- неопределенность юридического статуса конвенции: субсидиарный инструмент, дополняющий двусторонние налоговые договоры, или инструмент, полностью заменяющий их;
- ограниченный предмет регулирования: конвенция распространяет свое действие только на споры по вопросам трансфертного ценообразования и споры о распределении прибыли постоянного представительства;
- ограниченный круг налогоплательщиков, имеющих право инициировать взаимосогласительную процедуру: хозяйствующие субъекты, физические лица исключены из перечня заявителей;

- участие налогоплательщика ограничено предоставлением информации и документов;
- недостаточная регламентация сроков и порядка проведения процедуры, оставляя многие вопросы на усмотрение компетентных органов.

В целях устранения указанных выше недостатков Арбитражной конвенции ЕС, а также во многом благодаря влиянию Плана БЕС, в 2017 г. была принята Директива ЕС. В отличие от Арбитражной конвенции ЕС, сфера действия Директивы ЕС охватывает любые вопросы, возникающие в связи с толкованием и применением налоговых договоров. В связи с этим в литературе существует предположение, что Директива ЕС обеспечивает приоритетный механизм разрешения налоговых споров [\[30, с. 350\]](#).

Директива ЕС полностью соответствует последним поправкам, внесенным в 2017 г. в статью 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР и статью 16 Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР. Более того, Директива ЕС во многом опережает подход ОЭСР, предоставляя налогоплательщикам больше гарантий защиты прав и устраняя многие недостатки подхода ОЭСР.

В частности, при оценке заявления о проведении взаимосогласительной процедуры компетентными органами Директива ЕС не использует абстрактное понятие «обоснованности» заявления. Согласно статье 5 Директивы ЕС, компетентный орган может принять решение об отклонении заявления, если (а) отсутствует необходимая информация; (б) нет спорных вопросов; или (в) пропущен установленный срок. Такой подход представляется более объективным и, как отмечают исследователи, не оставляет компетентным органам свободы действий при принятии решения о допуске к взаимосогласительной процедуре [\[30, с. 377\]](#). Кроме того, Директива ЕС предоставляет налогоплательщику дополнительные средства защиты, если компетентный орган отказывается в проведении взаимосогласительной процедуры [\[14, с. 313\]](#). Таким образом, Директива ЕС исключает формальный подход при оценке заявления.

Например, статьи 5 и 6 Директивы ЕС предусматривают, что если один компетентный орган принял заявление, а другой отказал, налогоплательщик может оспорить отказ в национальном суде или в консультативной комиссии (на уровне ЕС). Если ни один компетентный орган не принял заявление, налогоплательщик может оспорить отказ в национальном суде каждого из договаривающихся государств, а если суд хотя бы одного государства отменит решение компетентного органа, проводится консультативная комиссия. В доктрине такой подход рассматривается как подтверждение того, что защита суверенитета государства резидентства налогоплательщика больше не является приоритетной [\[29, с. 355-356\]](#).

Директива ЕС уделяет внимание соотношению международных механизмов разрешения налоговых споров и внутригосударственных средств защиты. С одной стороны, принятие окончательного решения на внутригосударственном уровне не препятствует доступу к взаимосогласительной процедуре. С другой стороны, передача дела во взаимосогласительную процедуру не приостанавливает судебное разбирательство по спору налогоплательщика. Согласно пункту 2 статьи 4 Директивы ЕС, решение, принятое по результатам взаимосогласительной процедуры, является обязательным для компетентных органов и налогоплательщика, если налогоплательщик принял такое решение и отказался от внутригосударственных средств защиты. Если судебное производство по тому же спору уже было начато на внутригосударственном уровне, решение по взаимосогласительной процедуре становится обязательным только в том

случае, если налогоплательщик представит доказательства прекращения производства в национальном суде. Отказ компетентного органа исполнить решение по взаимосогласительной процедуре квалифицируется как нарушение [\[29, с. 361\]](#); [\[14, с. 314\]](#). В связи с этим целью Директивы ЕС является создание механизма, абсолютно автономного от внутригосударственных средств защиты.

В целом, разработчики Директивы ЕС уделили гораздо больше внимания арбитражу, чем взаимосогласительной процедуре. Арбитраж представлен в виде консультативной комиссии, наделенной широкими полномочиями: (а) апелляционного органа, если компетентные органы отказали в проведении взаимосогласительной процедуры; (б) компетентных органов, если они не принимают решение об обоснованности заявления; (в) арбитража (квази-юрисдикционного органа), если компетентные органы не смогли достичь соглашения в рамках взаимосогласительной процедуры.

Кроме того, Директива ЕС предусматривает еще один механизм разрешения налоговых споров. Согласно статье 10 Директивы ЕС, компетентные органы могут договориться о создании альтернативной комиссии по разрешению споров и определить правила ее функционирования, включая форму (специальный или институциональный орган) и модель («независимое мнение» или «бейсбольный») арбитража. Теоретически, компетентные органы могут даже договориться о делегировании полномочий альтернативной комиссии по разрешению споров Суду ЕС, как это предусмотрено налоговым договором между Австрией и Германией 2000 г.

Арбитраж по Директиве ЕС не является классическим юрисдикционным органом, он не обязан рассматривать все вопросы, поставленные налогоплательщиком в заявлении, и комментировать их, запрашивать доказательства и требовать присутствия налогоплательщика в арбитраже [\[18\]](#). Однако Директива ЕС впервые предусматривает, что механизмы разрешения налоговых споров основаны на гарантии права на справедливое судебное разбирательство, предусмотренного статьей 47 Хартии основных прав ЕС. Например, (а) арбитры назначаются на основе принципов независимости и беспристрастности, (б) существуют четкие сроки для каждого этапа арбитража, (в) налогоплательщик имеет ряд прав в процедуре, включая присутствие в арбитраже и предоставление доказательств с согласия компетентных органов или консультативной комиссии, а также право быть информированным о принятом решении.

Директива ЕС, в отличие от подхода ОЭСР, включает положения, касающиеся прозрачности окончательного решения, принятого консультативной комиссией. Согласно статье 18 Директивы ЕС, компетентные органы обязаны опубликовать выдержку из окончательного решения и могут договориться об опубликовании решения в полном объеме. Несмотря на то, что решение не является прецедентом, налогоплательщики, столкнувшиеся с аналогичной ситуацией, могут полагаться на позиции, выработанные консультативной комиссией в уже разрешенных делах.

Таким образом, Директива ЕС сделала позитивные и значительные шаги в направлении защиты прав налогоплательщиков. Однако основной недостаток арбитража остается нерешенным - он по-прежнему является частью взаимосогласительной процедуры. Но Директива ЕС оставляет возможность для устранения этого недостатка при помощи альтернативной комиссии по разрешению споров, которая может быть создана по согласованию компетентных органов. Тот факт, что арбитраж прямо не предусмотрен в качестве самостоятельного механизма разрешения споров, альтернативного взаимосогласительной процедуре, показывает, что в настоящее время государства не готовы рассматривать такую возможность в качестве рабочего инструмента. В связи с

этим арбитраж согласно Директиве ЕС, аналогично подходу ОЭСР, подвержен недостаткам взаимосогласительной процедуры.

В то же время, Директива ЕС уделяет меньше внимания взаимосогласительной процедуре. В частности, Директива ЕС не предусматривает условия, при которых спор может считаться успешно разрешенным в рамках взаимосогласительной процедуры. Это означает, что теоретически компетентные органы могут заявить, что соглашение достигнуто и дело не подлежит передаче в арбитраж, несмотря на то, что спор не разрешен по существу и двойное налогообложение не устранено. В исследованиях отсутствие минимального стандарта для оценки решения по взаимосогласительной процедуре связано с межгосударственным характером указанной процедуры, предоставляющим компетентным органам свободу действий по урегулированию спора независимо от юридических и фактических обстоятельств, которые обычно принимаются во внимание национальными судами [\[7, с. 335-345\]](#); [\[29, с. 361\]](#). Предполагается, что взаимосогласительная процедура соответствует целям Директивы ЕС, поскольку компетентные органы действуют в интересах пострадавшего налогоплательщика, и только в случае неэффективности взаимосогласительной процедуры требуется дополнительное регулирование дальнейших действий.

Директива ЕС сохранила суть взаимосогласительной процедуры, следуя подходу ОЭСР. По сути, взаимосогласительная процедура по-прежнему представляет собой торги, как однажды охарактеризовал ее Кис Ван Раад [\[32, с. 218\]](#). У налогоплательщика нет возможности проанализировать аргументы, используемые компетентными органами в процедуре, и оценить, соответствуют ли такие аргументы цели устранения двойного налогообложения. В связи с этим настало время пересмотреть взаимосогласительную процедуру.

4 . Предложение по модернизации механизма разрешения международных налоговых споров

В доктрине высказываются различные варианты развития механизмов разрешения международных налоговых споров в целях защиты прав налогоплательщиков [\[32, с. 281-285\]](#); [\[35, с. 184-188\]](#); [\[4, с. 393-420\]](#); [\[32, с. 217\]](#); [\[25, с. 205-234\]](#); [\[8, с. 467-476\]](#). Однако такие инициативы в основном направлены на усиление роли арбитража с перспективой создания международного налогового суда. Разработка Плана БЕПС и Многосторонней налоговой конвенции ОЭСР усилила дискуссию об обязательном арбитраже. В то же время данная инициатива является идеальным, но не универсальным инструментом. Исследователи неоднократно отмечали факторы, препятствующие использованию арбитража, в том числе стоимость и длительность механизма, отсутствие опыта, отсутствие четких и прозрачных правил функционирования арбитража, а также невозможность обжаловать окончательное решение на международном уровне. Что касается развивающихся стран, то наиболее острой проблемой является передача полномочий по налогообложению третьей стороне, что приводит не только к ограничению суверенитета, но и к ограничению возможности применения национального законодательства к нерезидентам, а также к опасениям оказаться в более слабой позиции в споре с развитым государством [\[22, с. 6-8\]](#); [\[26, с. 163-165\]](#); [\[3\]](#).

Учитывая это, автор полагает, что целесообразно развивать взаимосогласительную процедуру, в частности, с помощью медиации. Данное предложение поддерживается Комментариями к статье 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, в которых указывается, что медиатор выслушивает позиции каждой стороны и излагает их сильные

и слабые стороны. В Комментариях говорится, что некоторые государства уже успешно используют медиацию для разрешения налоговых споров на внутригосударственном уровне, и применение этого инструмента во взаимосогласительной процедуре также может быть полезным. Данная процедура, в отличие от арбитража, не является обязательной, но способна помочь сторонам прийти к общему решению до передачи дела в арбитраж.

Кроме того, согласно пункту 2 статьи 25 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, компетентные органы должны стремиться к разрешению спора. Это стремление должно быть отражено в методах, используемых компетентными органами для достижения этой цели, одним из которых может быть медиация.

Комментарии к статье 25 Модельной налоговой конвенции ООН также рекомендуют использовать во взаимосогласительной процедуре дополнительные необязательные механизмы разрешения споров, такие как экспертная оценка и медиация. Более того, развитие медиации для разрешения других (неналоговых) споров является одной из основных целей ООН.

В октябре 2021 г. Комитет экспертов ООН по международному сотрудничеству по налоговым вопросам выпустил Руководство по разрешению налоговых споров (Handbook on the Avoidance and Resolution of Tax Disputes). В частности, в Руководстве предлагается использовать медиацию для повышения эффективности взаимосогласительной процедуры. Несмотря на то, что в настоящее время не существует общедоступных примеров использования медиации для разрешения споров по налоговым договорам, Руководство рекомендует опираться на опыт использования медиации для разрешения налоговых споров между налогоплательщиками и налоговыми органами на национальном уровне.

Следуя комментариям ОЭСР и ООН, преамбула Директивы ЕС рекомендует государствам-членам ЕС использовать необязательные механизмы разрешения споров, такие как медиация и примирение, во взаимосогласительной процедуре для разрешения споров по налоговым договорам.

Таким образом, на международном уровне и на уровне ЕС уже существует основа для медиации. Это означает, что медиация может быть легко интегрирована во взаимосогласительную процедуру, поскольку она не требует внесения поправок в налоговые договоры. Компетентные органы могут просто попробовать применить медиацию на практике. Кроме того, государства могут договориться об использовании медиации на разовой основе.

Поскольку медиация вытекает из национального законодательства, обратимся к основным особенностям медиации на примере практики Австралии, Бельгии, Мексики, Нидерландов, Новой Зеландии, США и Великобритании.

Обычно в литературе дается следующее определение медиации «Содействующий (фасилитативный) процесс, в котором 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» [\[11, p. 1270\]](#). Это определение также применяется к разрешению налоговых споров [\[19, с. 100-101\]](#), [\[16, с. 84-85\]](#).

К общим признакам медиации в налоговом праве на национальном уровне

исследователи относят [\[17, с. 442\]](#):

- 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;
- по общему правилу, посредничество – добровольная и неформальная процедура (исключение – Мексика);
- медиатор – независимый, беспристрастный и нейтральный посредник.

Как отмечают исследователи, медиация позволяет расширить взгляд на проблему, не ограничиваясь традиционным юридическим подходом [\[24, с. 41\]](#). Медиация дает возможность учесть такие внешние факторы, как религиозные и культурные особенности, деловая репутация и т.д., что способствует поиску ранее не рассмотренных вариантов решения проблемы. Если в суде или арбитраже важно выяснить, «что произошло», чтобы прийти к решению (ретроспективный подход), то медиация фокусируется на том, что необходимо сделать для решения проблемы (перспективный подход) [\[17, с. 444\]](#).

Таким образом, медиация, в отличие от арбитража, оставляет контроль над спором его сторонам, поэтому медиация может стать альтернативной процедурой для разрешения международных налоговых споров в тех государствах, которые пока рассматривают арбитраж как угрозу суверенитету.

Преимущества [\[30, с. 498\]](#); [\[15, с. 172\]](#); [\[12, с. 213\]](#) и недостатки [\[33, с. 314-315\]](#); 12, с. 186] применения медиации во взаимосогласительной процедуре, высказывающиеся в литературе, суммированы в таблице 5 ниже.

Таблица 5. Преимущества и недостатки медиации

Недостатки	Преимущества
<ul style="list-style-type: none"> · отсутствие гарантии достижения соглашения по спору; · дополнительные затраты времени и ресурсов; · сложность с соотношением срока проведения взаимосогласительной процедуры и сроком проведения медиации. 	<ul style="list-style-type: none"> · медиация является альтернативным механизмом для ситуаций, когда государства не готовы (пока) согласиться на обязательный арбитраж, но существует риск недостижения соглашения по результатам взаимосогласительной процедуры; · медиация может предотвратить передачу полномочий по принятию решений третьей стороне; · медиация позволяет разрешить спор на основе взаимной выгоды для обеих сторон спора; · даже если спор не может быть

<p>полностью разрешен в медиации, объем спорных вопросов может быть существенно сокращен;</p> <ul style="list-style-type: none"> · медиатор разъясняет сторонам положения применимого законодательства и налаживает коммуникацию между сторонами спора, поэтому развивающиеся государства могут не беспокоиться о меньшем опыте ведения переговоров по сравнению с развитыми государствами; · медиация может снизить риск различного толкования положений налогового договора договаривающимися государствами.

Если последние два недостатка можно преодолеть, то отсутствие гарантии достижения соглашения по спору является существенным недостатком. Однако важно учитывать, что такой недостаток присущ всем необязательным механизмам разрешения споров. Таким образом, медиация не сможет решить все проблемы, которые возникают в связи с применением взаимосогласительной процедуры, но, безусловно, медиация имеет потенциал для улучшения функционирования взаимосогласительной процедуры.

В литературе высказывается мнение, что разработка многоуровневой процедуры разрешения международных налоговых споров позволит нивелировать обозначенные недостатки медиации [\[30, с. 483\]](#). Согласно такому подходу, финальным этапом разрешения спора должен стать арбитраж [\[15, с. 174-177\]](#). В этом случае медиация и арбитраж являются взаимодополняющими, но не противоречащими друг другу механизмами [\[25, с. 254-255\]](#). Такой подход подразумевает, что медиация может облегчить задачу арбитров, поскольку сократит количество нерешенных в рамках спора проблем, а также отсортирует фактические обстоятельства по делу, что значительно сократит объем работы арбитра. Предполагается, что при внедрении медиации роль арбитража также изменится - он будет выполнять функцию последней инстанции по рассмотрению дела (подобно судебному органу) [\[30, с. 521\]](#).

В целом, поддерживая такой подход, отметим, что по мнению автора, его можно рассматривать на перспективу в качестве идеального варианта. Однако те государства, которые не готовы в ближайшее время имплементировать арбитраж, могут компенсировать обозначенный выше недостаток взаимосогласительной процедуры путем предоставления налогоплательщику права непосредственно участвовать в процедуре медиации.

По общему правилу, участие налогоплательщика в процедуре разрешения международных налоговых споров оценивается зарубежными исследователями как желаемое, но недостижимое в текущих реалиях в силу следующих причин: меньшая открытость компетентных органов; просрочки во взаимосогласительной процедуре, поскольку на практике компетентные органы обсуждают не одно конкретное дело, а категорию дел по аналогичной проблеме, затрагивающих несколько налогоплательщиков; более слабые аргументы компетентных органов, поскольку они не

смогут ссылаться на ранее достигнутые договоренности по похожим делам [\[13\]](#).

По мнению автора, участие налогоплательщика в медиации необходимо, поскольку он заинтересован в результатах разрешения спора, но его интересы (устранение двойного налогообложения) не всегда совпадают с интересами компетентных органов (сохранение налоговой базы на территории своего государства). Вовлечение налогоплательщика в процедуру медиации соответствует глобальному тренду прозрачности в области международного налогового права [\[30, с. 486\]](#); [\[7, с. 335-345\]](#), а также тренду, который задала Директива ЕС, о расширении прав налогоплательщиков в процедуре разрешения международных налоговых споров.

Такой подход будет обеспечивать также соблюдение гарантий права на справедливое судебное разбирательство в международных налоговых спорах. В отсутствие международного налогового суда пострадавший налогоплательщик не имеет судебного средства защиты на международном уровне, в рамках которого его права обеспечивались бы.

В литературе высказываются следующие преимущества и недостатки участия налогоплательщика в медиации [\[30, с. 502-503\]](#); [\[15, с. 179-180\]](#); [\[28, с. 207\]](#); [\[33, с. 314-314\]](#).

Таблица 6. Плюсы и минусы участия налогоплательщика в медиации

Недостатки	Преимущества
<ul style="list-style-type: none"> · риск задержки и усложнения процесса в случае повторения аргументов налогоплательщиком и компетентными органами; · риск, что налогоплательщик будет придерживаться позиции государства, с которым он имеет большую экономическую связь; · вопросы конфиденциальности информации станут препятствием для компетентных органов к обсуждению аналогичных вопросов, затрагивающих других налогоплательщиков. 	<ul style="list-style-type: none"> · налогоплательщик, как пострадавшее лицо, лучше осведомлен о конкретных обстоятельствах дела, поэтому может предложить возможные варианты решения спора, подходящие для обоих договаривающихся государств; · налогоплательщик имеет право отклонить результаты взаимосогласительной процедуры, поэтому было бы более эффективным учесть позицию налогоплательщика уже в медиации; · участие налогоплательщика поможет избежать ненужных задержек в рассмотрении дела компетентными органами.

По мнению автора, 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 провести взаимосогласительную процедуру по спорам о толковании конвенции.

5. Заключение

Обобщение преимуществ и недостатков подхода ОЭСР в отношении разрешения

налоговых споров показало, что взаимосогласительная процедура является компромиссным решением, формально обеспечивающим баланс публичных и частных интересов. Однако на практике публичные интересы в рамках взаимосогласительной процедуры защищены в большей степени по сравнению с частными. Основным недостатком взаимосогласительной процедуры является отсутствие гарантии разрешения споров. Для устранения этого недостатка был создан обязательный арбитраж. Однако многие государства не поддерживают арбитраж, поэтому практика его применения в настоящее время не получила широкого распространения. В то же время следует учитывать, что арбитраж является лишь частью взаимосогласительной процедуры, а не альтернативным механизмом разрешения споров. В связи с этим недостатки взаимосогласительной процедуры оказывают влияние на арбитраж.

Европейский Союз придерживается подхода, аналогичного подходу ОЭСР. Разработчики Директивы ЕС стремились усилить роль обязательного арбитража. Но Директива ЕС опережает подход ОЭСР и оставляет возможность создания альтернативной комиссии по разрешению споров на усмотрение компетентных органов. Теоретически они могут даже принять решение о создании институционального арбитража. Таким образом, арбитраж становится эффективным механизмом разрешения налоговых споров, автономным от взаимосогласительной процедуры. Однако, учитывая активные дискуссии и противоречивые позиции государств относительно применения обязательного арбитража, развитие инициативы по созданию институционального юрисдикционного органа вряд ли встретит меньшее сопротивление.

В связи с этим автор предполагает, что в настоящее время настало время пересмотреть взаимосогласительную процедуру. Предложение автора заключается в применении медиации во взаимосогласительной процедуре. Конечно, медиация - это необязательный механизм разрешения налоговых споров (в отличие от арбитража), поэтому медиация не может гарантировать разрешение спора в полном объеме. В то же время непосредственное участие пострадавшего налогоплательщика в медиации может обеспечить эффективную защиту прав налогоплательщика, а также снизить риск неразрешения спора.

Библиография

1. Костин, А. А. Правовые основания признания и исполнения иностранных судебных решений в Российской Федерации / А. А. Костин – Москва: Статут, 2020. – 207 с.
2. Нешатаева, Т. Н. О признании и приведении в исполнение иностранных судебных и арбитражных решений / Т. Н. Нешатаева // Арбитражная практика, 2004. – № 11
3. Рутерглен, Д. Суверенитет, территориальность и исполнение решений иностранных судов / Д. Рутерглен, Д. Е. Стерн // Вестник гражданского процесса, 2014. – № 3/6. – С. 132-157
4. Adam, Z. Mutual Agreement Procedure Arbitration in Developing Countries – The ASEAN Experience / Z. Adam // Bulletin for International Taxation, 2016. – №4 – section 3
5. Altman, Z.D. Dispute Resolution under Tax Treaties / Dr Zvi Daniel Altman, – Amsterdam: IBFD, 2005. – 492 p.
6. Ault, H. OECD-2008 OECD Model : the new arbitration provision / H.J. Ault; J. Sasseville // Bulletin for International Taxation, 2009. – Vol. 63, №5 – P. 210
7. Baker, P. BEPS Action 16: The Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy Under European Law in Cross-Border Situations, / Baker P., Pistone P. // EC Tax Review, – 2016. – Vol. 25, № 5/6 – P. 335 – 345

8. Baker, P. Establishing a New International Framework / Baker P. // International Arbitration in Tax Matters. – 2015. – Vol.2. – P. 467-476
9. Bravo, N. Implementing Key BEPS Actions: Where Do We Stand? / Nathalie Bravo, Sriram Govind, Rita Julien, Pedro G. Lindenberg Schoueri // Intertax : international tax review. – 2017. – Vol.45, № 12. – P. 852 – 863
10. Brown, P. A. Enhancing the Mutual Agreement Procedure by Adopting Appropriate Arbitration Provisions / Patricia A. Brown // International Arbitration in Tax Matters. – 2015. –Vol.2. – p. 83-110
11. Brown and Marriott ADR Principles & Practice / Brown, Henry J., Marriott, Arthur L. – London: Sweet & Maxwell, – 1999. – 711 p.
12. Brown, P. A. Mediation: The Swiss Army Knife in the Competent Authority's Toolbox / Patricia A. Brown // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. – 2020. – P. 183-196
13. Devillet, C. United Nations-The Text of and the Commentary on Article 25 – Round-Up of the Changes and Their Significance / C. Devillet // Bulletin for International Taxation. – 2012. – Vol. 66, №11
14. Govind, S. P. The New Face of International Tax Dispute Resolution: Comparing the OECD Multilateral Instrument with the EU Dispute Resolution Directive / Sriram Govind // EC Tax Review, – 2018. – Vol. 27, №6. – P. 309-324
15. Gröper, J. Can Mediation Improve (the Efficiency of) the MAP? The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendations / J. Gröper // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. – 2020. – P. 169-182
16. Hensen, W. Tax Mediation in Belgium and the Netherlands / Wendy Hensen, Diana van Hout // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. – 2020. – P. 71-98
17. Hout, D. Summary of Findings. The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendations / Diana van Hout // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. – 2020. – P.423-473
18. Ismer, R. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4th ed. / Johannes Becker [et al.]. – Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. – 2015. – 2079 p.
19. Jone, M. Tax Mediation in New Zealand, Australia and the United Kingdom / Melinda Jone // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. – 2020. – P. 99-138
20. Kollmann J., Overview of the Existing Mechanisms to Resolve Disputes and Their Challenges / J. Kollman, Turcan L. // International Arbitration in Tax Matters. – 2015. – Vol.2. – P. 15-76
21. Lang, M. The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation / M. Lang, F. Brugger // Australian tax forum : a journal of taxation policy, law and reform. – 2008. – Vol. 23. № 2. – P. 95-108
22. Lieb J.P., Introduction: Taking the Debate Forward / Jean-Pierre Lieb // International Arbitration in Tax Matters. – 2015. – Vol.2. – P. 1-14
23. Linderfalk, U. The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids-The Static/Ambulatory-Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law* / U. Linderfalk., M. Hilling // Nordic Tax Journal. – 2015. – № 1. – P. 34-59
24. Menkel-Meadow, C. Historic Contingencies of Conflict Resolution / Carrie Menkel-Meadow // Georgetown University Law Center. – 2013. P. 41

25. Mooij, H. MAP Arbitration in Tax Treaty Disputes / H. Mooij // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. – 2020. – P.253-288
26. Oguttu, A.W. Resolving Treaty Disputes: The Challenges of Mutual Agreement Procedures with a Special Focus on Issues for Developing Countries in Africa / A.W. Oguttu // Bulletin for International Taxation, – 2016.– Vol. 70, – № 12. – P. 160-201
27. Perrou, K. Taxpayer Participation in Tax Treaty Dispute Resolution / K. Perrou – Amsterdam: IBFD, 2014. – 304 p.
28. Perrou, K. Using Mediation for the Resolution of Cross-Border Tax Disputes / Katerina Perrou // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. – 2020. – P. 197-210
29. Pistone, P. The Settlement of Cross-Border Tax Disputes in the European Union / P. Pistone //European Tax Law. –2018. – P. 367-369
30. Pistone, P. The Flexible Multi-Tier Dispute Resolution Framework and Our Final Conclusions and Recommendations / Pasquale Pistone, Jan J.P. de Goede // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. – 2020. – P. 483-522
31. 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 / H.M. Pit // Intertax : international tax review. – 2019. – Vol.47, №8/9 – P. 745 – 759
32. Raad, K. International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application / Kees van Raad // Intertax : international tax review. – 2001. – Vol.29, №6/7 – P. 212 – 218
33. Sengupta, D. P. Judicial Systems and International Tax Disputes: The View from India / D.P. Sengupta // Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes. – 2020. – P. 289-316
34. Wiman, B. Pioneers in Tax Arbitration/ B. Wiman // International Arbitration in Tax Matters. – 2015. – Vol.2. – P. 281-285
35. Zuger, M. Arbitration under Tax Treaties / Mario Züger.– Amsterdam : IFBD. – 2015. – 276 p.

Результаты процедуры рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

Предмет исследования. Статья посвящена механизмам разрешения международных налоговых споров (но, к сожалению, определение данному терминологическому обороту в тексте статьи не приводится). Содержание статьи, в целом, соответствует заявленной теме, но с маркетинговой точки зрения привлекает ограниченный круг читателей.

Методология исследования. Автором проведен структурно содержательный и сравнительный анализ документов, результаты которых представлены преимущественно графически (в виде таблиц). В то же время, в статье не обнаружены результаты анализа числовых данных, что позволило бы значительно повысить качество данного научного исследования.

Актуальность исследования обусловлена наличием международных налоговых споров, требующих разработки комплекса мер по их оперативному разрешению в целях обеспечения комплексного взаимодействия различных стран, а также бесперебойного

функционирования и деятельности экономических субъектов – налогоплательщиков.

Научная новизна. В целом, в статье прослеживается авторский подход к решению отдельных проблем, что позволяет говорить о наличии элементов научной новизны рецензируемого текста. В то же время, автору рекомендуется во введении или заключительной части статьи прописать конкретные научное и практическое значение полученных результатов.

Стиль, структура, содержание. Стиль изложения научный, орфографических, морфологических, пунктуационных и терминологических ошибок не выявлено. Структура статьи автором выстроена достаточно грамотно, направлена на последовательное раскрытие выбранной теме исследования. Достаточно интересным в содержании статьи являются обозначенные автором преимущества и недостатки взаимосогласительной процедуры (при этом, заголовок таблицы 2 содержит опечатку: ознакомление с содержанием позволяет заключить, что там перечислены недостатки, а не преимущества), арбитража, причем как для договаривающегося государства, так и для налогоплательщика. Но в то же время разработанные предложения по модернизации механизма разрешения международных налоговых споров никак не опираются на проведенный выше анализ: как связаны указанные предложения с другим содержанием статьи? Более того, автору рекомендуется указать конкретные эффекты, которые будут достигнуты при реализации авторских предложений.

Библиография. Опираясь на приведенный в конце рецензируемой статьи список литературы, необходимо сделать вывод о том, что автор изучил широкий перечень зарубежных источников и крайне ограниченный круг отечественных научных публикаций (32 из 35 наименований библиографического списка являются зарубежными). Автору рекомендуется уделить особое внимание отечественным научным публикациям, а также базам данных, которые позволят обеспечить наполнение статьи анализом числовых данных, о чём говорилось выше.

Апелляция к оппонентам. Несмотря на то, что по тексту статьи автор делает отсылки к большинству источников из списка литературы, какой-либо научной дискуссии по поводу полученных результатов не осуществлено. Автору рекомендуется устранить данное замечание, в том числе показав, в чём заключается научно-практическая ценность авторских результатов по сравнению с результатами научных исследований, проведенных другими авторами?

Выводы, интерес читательской аудитории. С учётом вышеизложенного необходимо заключить, что статья, в целом, выполнена на хорошем уровне, но может быть рекомендована к опубликованию.