

УДК 34 DOI: 10.14451/2.188.39

«Мягкое право» в системе регулирования международных налоговых отношений

© 2024 Сапрыкина Ирина Анатольевна

Кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры финансового права. Воронежский государственный университет.

E-mail: irina-saprykina@rambler.ru

Ключевые слова: государственный суверенитет, налоговый суверенитет, императивные нормы, диспозитивные нормы, «мягкое право», унификация налогового законодательства, гармонизация налогового законодательства, источники налогового права.

Имеет место научная дискуссия относительно признания актов «мягкого права» источниками налогового права. Вместе с тем акты «мягкого права» были положены в основу ряда правовых позиций, сформулированных отечественными высшими судебными инстанциями. Акты «мягкого права» также составляют основу вносимых в законодательство о налогах и сборах изменений и объективно влекут возникновение, изменение и прекращение отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Отмечается, что налогообложение имеет «явно выраженный национальный характер» [3]. Это обусловливается, прежде всего, такой характеристикой государства, как государственный суверенитет, и налоговый суверенитет в частности¹. Конституция РФ содержит норму, согласно которой суверенитет Российской Федерации распространяется на всю ее территорию. Конституция РФ и федеральные законы имеют верховенство на всей территории Российской Федерации (ст. 4 Конституции РФ). Государственный суверенитет согласно классическим определениям предполагает «независимость, самостоятельность во внешних и внутренних делах и верховенство в собственных пределах» [9]. Государственный суверенитет,

таким образом, имеет внутренний и внешний аспекты. Внутренний аспект государственного суверенитета означает верховенство власти на всей территории, ее самостоятельность при принятии решений внутри страны. Внешний суверенитет предполагает независимость государства на международной арене [19]. Суверенитет может быть также формальным и фактическим. Членство в международных организациях предполагает отчуждение определенной доли формального суверенитета, передачу части полномочий наднациональным организациям. Важной проблемой является вопрос о том, какие полномочия могут быть переданы в ведение международных организаций без ущерба для суверенитета государства [21]. Е. Г. Гарбузаро-

¹В настоящее время в праве, политологии, экономике становится актуальным вопрос отраслевой реализации суверенитета. Общая характеристика суверенитета как признака государства специализируется в зависимости от вида функций государства и форм государственной деятельности. Так, в настоящее время речь идет об отдельных видах суверенитета: национальном, финансовом, технологическом.

ва, анализируя государственный суверенитет в контексте евразийской интеграции, отмечает, что «отношения между участниками евразийской интеграции осложняет тот факт, что они опасаются за свой национальный суверенитет, даже несмотря на демонстрацию ЕАЭС высоких темпов экономического роста» [5]. Понятие суверенитета государства в правоведении используется для определения объема полномочий и взаимоотношений органов государства и субъектов, наделенных властными полномочиями по отношению к прочим институтам и объединениям, которые подобной властью не обладают [29]. Таким образом, «суверенитет может быть частично ограничен (например, на основании международного договора) или частично делегирован (например, государством в пользу международной организации)» [4].

Налоговый суверенитет – это «неотъемлемое и юридически не ограниченное право государственной власти самостоятельно и в полном объеме устанавливать и взимать налоги в пределах подвластной территории. Налоговый суверенитет проявляется в принятии государством решения об определении объектов налогообложения, круга налогоплательщиков, размеров налоговых отчислений, способов взимания налогов, в осуществлении государственного контроля над налоговыми платежами в казну, в определении мер принуждения, направленных на своевременное и полное поступление налоговых средств в бюджет» [2]. Пограничным с понятием налогового суверенитета является понятие налоговой безопасности, смысл которого сводится к устранению внутренних и внешних препятствий при реализации правил налогообложения. Не существует и не может существовать каких-либо общеобязательных для всех государств актов по вопросам налогообложения, и причиной тому является как раз присущая государствам характеристика налогового суверенитета. Налоговый суверенитет и налоговая автономия порождают коллизию систем правового регулирования налогообложения различных стран. Более того, государства при конструировании собственного налогового законодательства применяют мак-

симально широкие подходы при определении субъектного состава налогообязанных лиц. Между налоговыми юрисдикциями существует налоговая конкуренция, имеющая целью привлечение наибольшего числа налогоплательщиков в орбиту своего правового регулирования. Налогообложение – это та сфера, в которой «государства-члены интеграционных объединений сохраняют суверенные права». Полномочия по налогообложению «вступают в конфликт с целями этих объединений, а также свободой передвижения товаров, услуг, капитала и рабочей силы» [24]. По причине того, что нормы «мягкого права» в ряде случаев могут приниматься и без участия государств-участников объединений и, как следствие, при этом отсутствует проявление воли государства на принятие актов, возникает вопрос о соблюдении границ государственного суверенитета. Однако имеет место множество объективных причин для так называемого «сближения государств», в том числе и по вопросам налогово-правового регулирования.

Развитие международной торговли и процессы глобализации не могли не оказать влияние на внутреннюю, в том числе налоговую, политику государств: «на их налоговые системы все больше воздействуют трансграничные операции, что, так или иначе, ограничивает налоговый суверенитет» [23]. С. С. Алексеев отмечает, что «включение того или иного государства в «глобализированную» мировую экономику – процесс сложный, противоречивый, не до конца еще всеми оцененный и определившийся» [1]. «В современных условиях перед правом – самой мощной регулятивной системой – встает задача «оптимизации» глобализации, гармонизации ее процессов. «Право выступает в качестве инструмента глобализации и одновременно в качестве средства управления ее процессами» [14].

Нельзя не заметить влияния процессов глобализации и на правовую систему Российской Федерации. В России «продолжает совершенствоваться система права, к настоящему времени не только вобравшая в себя опыт западных демократий через призму международного

права, но и успевшая определиться с характеристиками суверенной идентичности, почувствовав роль, важность и значение отстаивания на мировой арене национальных интересов» [28]. В последнее время интересной представляется концепция формирования глобального права, понимаемого как неразрывное двуединство международного права и национальных правовых систем, в которое вплетены правовые блоки, называемые наднациональным правом и транснациональным правом [22]. Возрастание роли глобальных национальных и международных компаний в развитии мировой экономики влечет за собой необходимость регулирования их трансграничной деятельности, реформирования национальных налоговых режимов, которые бы одновременно: а) создавали благоприятные условия для привлечения крупных налогоплательщиков; б) обеспечивали защиту национального, прежде всего, малого и среднего бизнеса от поглощения со стороны транснациональных компаний [27].

Несмотря на то, что международное налоговое право является компонентом международного публичного права, ему свойственны как императивные, так и диспозитивные предписания. Международные нормы на императивные и диспозитивные делятся по способу правового регулирования. В рамках действия диспозитивной нормы субъекты международного права выбирают вариант возможного поведения, определяют объем прав и обязанностей в конкретном правоотношении в зависимости от существующих условий. Императивные нормы, в отличие от норм диспозитивных, не могут быть изменены субъектами международного права. Субъекты международного права также не могут по своему усмотрению изменять содержание прав и обязанностей, предусмотренных императивными нормами [17]. Особыми с точки зрения обязательности являются нормы международного «мягкого права». При помощи данного термина осуществляется характеристика двух видов правовых явлений.

1. Особый вид норм международного права,

что не влекут возникновения определенных прав и обязанностей акторов, а дают лишь общее руководство к действию, которому должны следовать субъекты. В формулировании таких норм используются словосочетания «стремиться», «принимать необходимые меры», «добиваться». Подобного рода формулировок в последнее время становится все больше в договорах политического характера.

2. Так называемые неправовые нормы международного права, которые содержатся в совместных заявлениях, коммюнике, актах международных организаций и др.

Мягкое право не является источником права, так как его основу составляют акты, которые не носят обязательного характера. Считается также, что нормы «мягкого права» выполняют функцию предварительного (доправового) регулирования. Однако в последнее время можно наблюдать усиление роли «мягкого права» в правовом регулировании. Акты «мягкого права» в ряде случаев, как показывает практика, становятся нормативно-правовыми актами и приобретают общеобязательный характер. О. О. Журавлева справедливо отмечает, что «в современном мире возрастает роль модельного регулирования, «мягкого права», которое, несмотря на ненормативный, рекомендательный характер содержащихся в нем положений, учитывается государствами при осуществлении законотворческой деятельности и проведении внутренних реформ» [8].

А. В. Демин, оценивая соотношение государственной воли и воли мирового сообщества при формировании правовой нормы в сфере налогообложения, делает вывод, смысл которого состоит в том, что «сегодня регулирующие полномочия в области трансграничного налогообложения в значительной мере сконцентрированы на уровне наднациональных институтов (G20, ЕС, ВТО, ОЭСР), поэтому российское законодательство во многом воспроизводит подходы к регулированию налогообложения, сложившиеся на международном уровне» [20]. А. В. Демин отме-

чает, что заимствование норм из иностранных и международно-правовых источников путем рецепции, унификации и гармонизации становится для российского законодателя типичным инструментарием для формирования налоговых норм и юридических конструкций [20]. Акты «мягкого права» выступают в данном случае в качестве особого вида юридических фактов, которые влекут правовые последствия для неопределенного (неперсонифицированного) круга лиц, являющихся участниками отношений в сфере национального налогообложения.

Основными средствами установления единообразия налогово-правового регулирования являются унификация и гармонизация законодательства о налогах и сборах в рамках того или иного международного объединения [15].

Унификация налогового законодательства – это совместная деятельность субъектов нормотворчества – стран-участников международного объединения, которая ориентирована на создание единообразия юридических конструкций в национальном налоговом праве. В данном случае не требуется полного совпадения налоговых норм с точки зрения идентичности правил законодательной техники. Целью унификации в самом общем смысле является схожее содержание налогово-правовых предписаний.

Унификация в зависимости от способа достижения идентичности содержания налогово-правовых норм может быть прямой и косвенной.

Прямая унификация налогового законодательства является результатом необходимости корректировки нормы внутреннего налогового законодательства в целях обеспечения единообразия налогово-правового регулирования. Прямой унификации, как правило, предшествует заключение международного договора.

Косвенная унификация налогового законодательства предполагает следование субъектами нормотворческой деятельности рекомендациям по изменению норм национального налогового законодательства. Она осуществляется на основе модельных (типовых) нормативных актов.

В основе косвенной унификации налогового законодательства лежат рекомендательные нормы, непосредственно адресованные субъектам нормотворческой деятельности.

Гармонизация налогового законодательства – процесс приведения норм национального налогового законодательства в соответствие с принципами правового регулирования налогообложения, принятыми в рамках того или иного международного объединения [15]. В конечном счете, процесс гармонизации должен привести к установлению сходных правил налогообложения на территориях всех государств, входящих в то или иное международное сообщество [11]. Гармонизация налогов означает полную унификацию всех налоговых систем, приведение к соответствию, взаимной соразмерности, слаженности налоговых систем различных государств на основе международных договоров и межгосударственных соглашений [13].

К основным принципам гармонизации могут быть отнесены:

- согласованность правового регулирования;
- синхронность принятия гармонизированных актов;
- последовательность этапов гармонизации;
- приоритетность международных договоров над национальным законодательством [25].

В настоящее время высказываются две полярные точки зрения в дискуссии о признании «мягкого» права источником права. Сторонники такого признания аргументируют свою позицию следующим образом: «консерватизм официальных источников права, нежелание субъектов права принимать на себя юридические обязательства, возможность вовлечения максимально широкого круга субъектов в правотворческие процессы, необходимость обеспечения широкой базы критериев для интерпретации юридических норм и т.д.» [7]. В судебной практике, наоборот, высказывалась абсолютно противоположная позиция о том, что ссылка на акты «мягкого права» не состоятельна и обосновывалась, например, нечленством России в ОЭСР, отсутствием в меж-

дународном договоре ссылки на возможность применения норм «мягкого права» и их обязательной силы [16].

«Мягкое право» – это совокупность различного рода предписаний формализованного характера, которые не обладают свойством обязательности, не снабжены системой официально установленных санкций, соблюдаются субъектами добровольно по причине заинтересованности самих субъектов в реализации предписания норм «мягкого права» [20]. Основу «мягкого права» составляют акты, имеющие рекомендательный характер. С. Г. Еремин отмечает, что «к актам «мягкого права» преимущественно относят юридически необязательные решения международных организаций и негосударственных органов, включая рекомендации, принятые на международных конференциях» [7]. В качестве *главных признаков* актов «мягкого права» можно указать следующие: а) они принимаются международными организациями, в компетенцию которых включено право издания рекомендательных норм по определенному кругу вопросов; б) они носят рекомендательный (необязательный) характер и решения рекомендательного характера не обладают обязывающей силой.

Наиболее значимым и известным мягко-правовым актом является Модельная налоговая конвенция ОЭСР и комментарии к ней [7]. Организация экономического сотрудничества и развития – ОЭСР (the Organisation for Economic Cooperation and Development, OECD) – международная организация, нацеленная на выработку международных стандартов и рекомендаций по совершенствованию государственной социальной, экономической и экологической политики, поиск путей преодоления проблем и ограничений на пути экономического роста и развития стран². Фискальные органы РФ в ряде случаев прибегают к использованию положений указанной Конвенции. Например, Министерство финансов РФ в своем Письме от 13 марта 2022 г.

№ 03-08-13/19221 обращается к содержанию Модельной конвенции ОЭСР и формулирует на основании ее правил следующее предписание: освобождения от налогообложения предоставляется в отношении тех доходов от работы по найму, которые по своему характеру и с учетом принципов, заложенных в статье 7 Модельной Конвенции ОЭСР, приводят к вычету расходов при определении прибыли, относящейся к постоянному представительству, расположенному в таком государстве [18].

В рамках ОЭСР был разработан и 5 октября 2015 г. опубликован План BEPS (Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project), который, по существу, является одним из источников «мягкого права». Указанным актом государствам были предложены рекомендации по изменению национального налогового законодательства и международных договоров об избежании двойного налогообложения, направленные против практики уклонения от уплаты налогов путем агрессивного налогового планирования [27].

Речь о действии «мягкого права» может идти и в рамках экономических союзов, в частности Европейского союза и Евразийского экономического союза.

Одним из средств координации налоговой политики в Европейском Союзе, например, Г. П. Толстопятенко называет «использование «мягкого права» (soft law) как платформы «реального права» (hard law) для достижения целей интеграции» [27]. Источниками налогового права Евросоюза служат учредительные договоры, которые выполняют функцию конституционных актов Евросоюза. В первую очередь, это Договор о ЕС, закрепляющий Нормативные акты вторичного права, включающие регламенты, директивы, решения, решения Суда ЕС [27]. Нормы «мягкого права», направленные на координацию прямого налогообложения, в случаях расхождения с национальным законодательством, получают

²Совет ОЭСР 25 февраля и 8 марта 2022 г. в качестве реакции на события в Украине выступил с заявлениями о прекращении переговоров по вступлению России в ОЭСР, приостановке совместной проектной деятельности, блокировке участия России в деятельности рабочих органов, отзыве приглашений на министерские встречи Организации, а также закрытии московского офиса ОЭСР. (https://www.economy.gov.ru/material/directions/vneshneekonomicheskaya_deyatelnost/mnogostoronnee_ekonomicheskoe_sotrudnichestvo/oesr).

поддержку Суда Европейского союза при условии, если их применение соответствует целям создания Союза и его принципам [26].

В Европейском союзе в декабре 1997 г. был принят Кодекс по налогообложению предпринимательской деятельности в форме резолюции. Кодекс представляет собой своеобразный договор политического характера, *не обладающий обязательной силой*, а предлагающий государствам реализовывать принципы честной налоговой конкуренции. Государства – члены ЕС взяли на себя обязательство не вводить новые налоговые меры, которые в значении Кодекса поведения по налогообложению предпринимательской деятельности являются запрещенными, а также внести изменение в действующее законодательство и изменить административную практику, если это требуется для устранения существующих запрещенных налоговых мер [12].

Инструментом «мягкого права» является также Совместный форум по трансфертному ценообразованию (EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF)), созданный в 2002 г. Он представляет

собой совещательный орган (advisory group) при Европейской комиссии ЕС по вопросам трансфертного ценообразования. Результатом работы Форума стала подготовка двух актов «мягкого права»: 1) Кодекса поведения для эффективного применения Арбитражной конвенции, принятой Советом 07.12.2004; 2) Кодекса поведения при составлении документации по трансфертному ценообразованию для ассоциированных предприятий в ЕС, принятого Советом 27.06.2006 [27].

В рамках ЕАЭС действует «Договор о Евразийском экономическом союзе» (Подписан в г. Астане 29.05.2014) (ред. от 24.03.2022) (с изм. и доп., вступ. в силу с 03.04.2023) [6]. Органом ЕАЭС является Евразийская экономическая комиссия, которая в пределах своих полномочий принимает решения, имеющие нормативно-правовой характер и обязательные для государств-членов, распоряжения, имеющие организационно-распорядительный характер, и рекомендации, не имеющие обязательного характера.

Библиографический список

1. Алексеев С. С. Тайна и сила права. Наука права: новые подходы и идеи. Право в жизни и судьбе людей. – 2-е изд. – М. : Норма, 2009.
2. Аминов Г. А. Налоговый суверенитет – составная часть государственного суверенитета // Правовая политика и правовая жизнь. – 2008. – № 8.
3. Белозеров С. А., Бродский Г. М., Горбушина С. Г. Финансы : учебник. – 3-е изд. – М. : Проспект, 2017.
4. Вельяминов Г. М. Право национальное и международное. – М. : РГ-Пресс, 2017.
5. Гарбузарова Е. Г. Государственный суверенитет в контексте евразийской интеграции // Сравнительная политика. – 2020. – Т. 11, № 2.
6. Договор о Евразийском экономическом союзе (Подписан в г. Астане 29.05.2014) (ред. от 09.12.2022) / СПС «Консультант Плюс». – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163855.
7. Еремин С. Г. Акты «мягкого права» в системе источников финансового права России: концептуальная основа : монография. – М. : Проспект, 2020.
8. Журавлева О. О. Гармонизация налогового законодательства в условиях глобализации: состояние и перспективы // Налоговый суверенитет и защита прав налогоплательщиков: опыт Евразийского экономического союза и Европейского союза : материалы Международной научно-практической конференции (г. Воронеж, 11–12 ноября 2016 г.) – Воронеж : Издательский дом ВГУ, 2016.
9. Иванов В. К критике современной теории государства. – М. : Территория будущего, 2008.
10. Иглин А. В. Налоговое право Евросоюза // Вестник Казанского юридического института МВД России. – 2016. – 3 (25).
11. Кучеров И. И. Налоговое право зарубежных стран. Курс лекций. – М. : Центр ЮрИнфоР, 2003.
12. Лещенко С. К. Правовые проблемы налоговой конкуренции в едином экономическом пространстве // Право и демократия : сборник научных трудов – Выпуск 25 (2014): Раздел II. – Минск, 2014.
13. Липатова И. В. Тенденции формирования налоговых систем в условиях глобализации экономики // Налогообложение. – 2013. – 40 (286).
14. Лукьянова Е. Г. Глобализация и правовая система России (основные направления развития). – М. : Норма, 2006.

15. Мамбеталиев Н. Т., Кучеров И. И. Налоговое право ЕврАзЭС: Учебное пособие. – М. : ЮрИнфоР-Пресс, 2011.
16. Мачехин В. А. Обращение российских судов к Комментариям ОЭСР в налоговых спорах: современная практика // Налоговед. – 2016. – № 3.
17. Международное право : Учебник. – М. : Международные отношения, 2000.
18. Министерство финансов Российской Федерации. Письмо от 13 марта 2020 г. № 03-08-13/19221 / СПС «Консультант Плюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_387760/7b9d1645815ca166f03ea8afa7210c7ede444172.
19. Мирошник С. В. К вопросу о государственном суверенитете // Северо-Кавказский юридический журнал. – 2020. – № 2.
20. Монография Д. А. П. определенности налогообложения: – М. : Статут, 2015.
21. Муртузалиев Р. Р., Алиева М. Н. Проблема государственного суверенитета в международном праве // Государственная служба и кадры. – 2022. – № 2.
22. Накашидзе Б. Д. Наднациональность в международном праве и государственный суверенитет: вопросы совместимости // Государственное управление. Электронный вестник. – 2016. – № 10.
23. Пономарева К. А. Налоговый суверенитет в условиях взаимодействия интеграционного и национального налогового права // Вестник ВГУ. Серия: Право. – 2016. – № 3.
24. Пономарева К. А. Режим налогообложения прибыли и доходов в Европейском союзе и Евразийском экономическом союзе : монография. – М. : Проспект, 2019.
25. Попова Л. В., Дрожжина И. А., Маслов Б. Г. Налоговые системы зарубежных стран : учебно-методическое пособие. – М. : Дело и сервис, 2008.
26. Садчиков М. Н. Финансово-правовое обеспечение налогового суверенитета Российской Федерации : дис. ... д-ра философских наук : 12.00.04 / Садчиков Михаил Николаевич. – Саратов, 2021.
27. Толстомятенко Г. П. Интеграционное налоговое право и новый миропорядок // Актуальные проблемы российского права. – 2020. – Т. 15, № 11.
28. Тонков Е. Е., Макогон Б. В., Пожарова Л. А. Государственный суверенитет в период правовой глобализации // НОМОТНЕТИКА: Философия. Социология. Право. – 46 (1). – С. 163–169. – DOI: [10.18413/2712-746X-2021-46-1-163-169](https://doi.org/10.18413/2712-746X-2021-46-1-163-169).
29. Якушев А. Н., Якушева И. П. Современное состояние и особенности государственного суверенитета России // Образование. Наука. Научные кадры. – 2022. – № 1.