

ФЕНОМЕН “МЯГКОГО ПРАВА” В РЕГЛАМЕНТАЦИИ
ТРАНСГРАНИЧНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ¹© 2013 г. Александр Васильевич Дёмин²

Краткая аннотация: статья посвящена проблемам использования положений документов “мягкого права” для регулирования трансграничных налоговых отношений в сфере налогообложения. Автор формирует оригинальное понятие “мягкого права”, а также анализирует сущность и функции “мягкого права”, его соотношение с международным налоговым правом. В частности, в статье обосновывается возможность применения “мягкого права” для укрепления определенности, предсказуемости и стабильности в области регламентации трансграничных налоговых отношений.

Annotation: the article deals with the problems of using the instruments of “soft law” for regulate cross-border fiscal relations in the field of taxation. The author creates the original concept of “soft law”, he also analyzes the nature and function of “soft law”, as well as its relationship with international tax law. In particular, the article explains the possibility of “soft law” to strengthen the certainty, predictability and stability in cross-border regulation of tax relations.

Ключевые слова: налог, норма, «мягкое право», трансграничное налогообложение.

Key words: tax, rule, “soft law”, cross-border taxation.

Налоги и налогообложение на протяжении большей части своего существования “относились к одной из областей регулирования, влияние на которую внешней правовой среды либо отсекалось, либо максимально ограничивалось”³. Вследствие повсеместной интернационализации экономики и финансов, интенсификации самых разнообразных международных взаимодействий (причем не только на уровне государственных образований, но и на уровне частных лиц) эпоха *фискальной замкнутости* и нормотворческого изоляционизма в формировании налоговых систем стремительно уходит в прошлое.

В современных исследованиях отмечается тенденция “самоограничения государствами своего суверенитета”⁴, связанная с усилением межгосударственных интеграционных процессов, что проявляется, в частности, в передаче отдельных фискальных полномочий наднациональным структурам. Подобные тенденции отме-

чают многие авторы. В частности, В.Д. Зорькин утверждает, что “демократическое и правовое государство в современном мире не может быть полностью, абсолютно суверенным в первозданном понимании этого слова”⁵. Подчеркивая, что все большее число международных структур получает надгосударственные функции и полномочия, С.Ю. Марочкин делает вывод о “значительном уменьшении национальных государственных суверенитетов”⁶.

Подобная ситуация характерна для большинства областей правового регулирования, включая и международное налогообложение. “Трансформация налогового регулирования в масштабах действующей системы мирохозяйственных связей предполагает наряду с прочим делегирование определенной части полномочий традиционных государственных налоговых регуляторов в адрес межгосударственных институтов и негосударственных структур”⁷. Следует согласиться с И.А. Кривых, которая, анализируя систему источников налогового права России, пришла к выводу, что в случаях, когда участники международных

¹ Исследование выполнено при финансовой поддержке РГНФ в рамках проекта проведения научных исследований “Неопределенность в налоговом праве”, проект № 12-03-00006.

² Доцент кафедры коммерческого, предпринимательского и финансового права Юридического института Сибирского федерального университета, кандидат юридических наук (E-mail: demin2002@mail.ru).

³ Шахматев А.А. Международные факторы в правовом регулировании налогов. М., 2010. С. 44.

⁴ Бирюков М.М. Современное развитие Европейского Союза: международно-правовой подход. Дисс. ... доктора юрид. наук. М., 2004. С. 139.

⁵ Зорькин В.Д. Интеграция европейского конституционного пространства: вызовы и ответы // Журнал рос. права. 2006. № 12. С. 23.

⁶ Марочкин С.Ю. Действие и реализация норм международного права в правовой системе Российской Федерации. М., 2011. С. 26.

⁷ Погорлецкий А.И., Сутырин С.Ф. Перспективы становления системы глобального налогового регулирования // Вестник СПб-ого ун-та. Серия “Экономика”. 2010. № 2. С. 47.

организаций на основании заключенных международных договоров устанавливают обязательность решений, принятых в рамках деятельности организации, имеет место ограничение суверенитета государства в результате подчинения правилам международной организации⁸.

В настоящее время удельный вес и значение источников международного налогового права, нормативную основу которого составляют различного рода конвенционные (договорные) формы, значительно возрастают. Но при этом повышается значение и других регуляторов трансграничных налоговых отношений, включая различного рода акты так называемого “мягкого права”. Положения “мягкого права”, черпающие свою фактическую нормативность не в формальных источниках, а в авторитетности принявших их субъектов, – самостоятельный феномен, прямо не входящий в систему международного налогового права, но тесно с ней связанный. Речь идет об актах рекомендательного характера, среди которых наиболее известны Типовая модель Конвенции ОЭСР по налогам на доход и капитал (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital) вкуче с соответствующими Комментариями и Типовая модель Конвенции ООН для урегулирования налоговых отношений между развитыми и развивающимися странами (United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries). Несмотря на различные доктринальные подходы, особое значение мягко-правовых актов, и прежде всего Модели ОЭСР и Комментариев к ней, для интерпретации международных налоговых договоров является общепризнанным и за рубежом, и в России. Пример ОЭСР показывает, насколько сильным может быть влияние “мягкого права” даже в отношении тех стран, которые не являются членами подобного рода международных организаций (в частности, в отношении России). Это дает повод некоторым специалистам утверждать, что сегодня “мягкое право” выступает в качестве центрального игрока в развитии международного налогового права⁹.

В публикациях зарубежных авторов термин “мягкость” (*softness*) используется для характеристики самых разнообразных международно-правовых феноменов – права, управления, контроля,

принуждения, арбитража, корпоративной деятельности и т.п. По мнению Дж. де Аспремонт, общая идея “мягкости” основывается на предпосылке, что бинарное противопоставление “правового” и “неправового”, присущее всем направлениям юридического позитивизма, плохо подходит для учета растущей сложности международных отношений. Кроме того, для регулирования различных по масштабу проблем современного мира необходимы дополнительные нормативные регуляторы¹⁰.

Что собой представляет феномен “мягкого права”? Существуют ли объективные факторы его появления в сфере регламентации налоговых отношений? Как соотносятся между собой элементы *hard law* и *soft law*? Каковы перспективы дальнейшего использования мягко-правовых актов в трансграничном и национальном налогово-правовом пространствах? В научном сообществе эти вопросы носят характер оживленной дискуссии, которая в последние годы заметно активизировалась.

Более того, до сих пор актуальны споры о самом существовании “мягкого права” как самостоятельного регулятора, возникающего на стыке правовых и неправовых явлений. Противники “мягкого права” придерживаются, как правило, *бинарной концепции (binary approach)*, основанной на четком разграничении правовых и неправовых регуляторов и не допускающей какой-либо “диффузии” между ними. Сторонники “мягкого права” отстаивают *концепцию относительной нормативности (theory of graduated or relative normativity)*, рассматривая нормативность как релятивно непостоянную величину и признавая, что степень обязательности норм в правовой системе может быть различной – от строгой императивности, обеспеченной санкциями (один крайний полюс), до рекомендаций, основанных на убеждении и авторитете (другой полюс). «Ученые спорят, являются ли обязательные и необязательные акты жесткими альтернативами или же они есть два конца одного и того же континуума с полюсами от юридического обязательства до полной свободы действий, что делает некоторые акты более обязательными, чем другие, – отмечает Д.Л. Шелтон. – Возможность использования категории “мягкое право” зависит от того, принимает ли право бинарный или непрерывно меняющийся образ»¹¹.

⁸ См.: Кривых И.А. Источники налогового права Российской Федерации: понятие, проблемы классификации, основные принципы действия. Дисс. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2009. С. 44.

⁹ Christians A. Hard Law, Soft law, and No Law: The World of International Tax Dispute Resolution // Tax Policy & Public Finance. March, 2011. P. 41.

¹⁰ См.: Aspremont de J. Softness in International Law: A Self-Serving Quest for New Legal Materials // European Journal of International Law. Vol. 19. 2008. N 5. P. 1076.

¹¹ Shelton D.L. International law and “relative normativity” // International Law. M. Evans (ed.). Oxford, 2006. P. 180, 181.

Думается, бинарная теория права страдает излишним схематизмом и упрощением. Четкую границу между “правом” и “не-правом” (*non-law*) провести нельзя, поскольку «внешняя область права всегда размыта, и “мягкое право” представляет собой своеобразную *полутень права*; не являясь юридически обязательным, оно порождает правовые последствия, а не просто политические или иные фактические эффекты»¹². Требования, адресованные участникам правового общения, могут иметь различную степень императивности, т.е. норма может быть более или менее императивной. При этом императивность нормы не тождественна ее принудительности.

Традиция выделения юридических норм *различной степени обязательности* в российском правоведении является если не общепризнанной, то широко распространенной. Так, Г.В. Мальцев выделяет нормы высокой, средней и слабой императивности, относя к последним рекомендательные (факультативные) нормы, содержащие совет законодателя субъекту правоприменения. Участник правоотношения вправе принять рекомендацию или отклонить ее. “При этом следует учесть, что законодатель одобряет рекомендуемое поведение и желает, чтобы субъект сделал выбор в его пользу. В этом состоит побудительный, повелительный, т.е. императивный эффект рекомендательной нормы... В условиях регулирования широких сфер социальной активности, например рынка, должны разумно сочетаться возможности категорических, диспозитивных и факультативных (рекомендательных) норм”¹³. Сторонниками признания рекомендаций как специфических элементов системы правового регулирования являются такие известные правоведы, как М.И. Байтин, Г.М. Вельяминов, В.М. Горшенев, В.Н. Карташов, А.П. Коренев, В.Л. Кулапов, П.Е. Недбайло, В.С. Основин, А.Ф. Черданцев и др. В части использования метода рекомендаций в финансовом праве отмечается, что он используется в тех случаях, когда невозможно установить прямого законодательного предписания в отношении вариантов желаемого поведения участника финансовых отношений; при этом субъекту, находящемуся в подчиненном положении, предоставляется некоторая свобода в выборе вариантов поведения, но одновременно указывается модель наиболее

приемлемого, эффективного и рационального, с точки зрения законодателя, варианта¹⁴.

Исторические корни “мягкого права” обнаруживают либо в общепризнанных торговых обычаях средневековья (*Lex Mercatoria*), либо в теориях социального права и правового плюрализма, популярных в конце XIX – начале XX вв.¹⁵ Анализ доктринальных источников показывает, что общепринятой дефиниции “мягкого права” сегодня не существует. Концептуальные взгляды и подходы различных авторов и научных школ существенно различаются. В систему “мягкого права” включаются самые разнообразные акты и документы. Поэтому, вступая в научный дискурс по данной тематике, следует изначально сформулировать авторское понимание пределов (границ) “мягкого права”.

“Мягкое право” определяется в международно-правовой литературе как совокупность правил поведения, которые изложены в актах, не являющихся источниками международного права в смысле ст. 38 Статута Международного суда ООН и не имеющих обязательной юридической силы, но которые, тем не менее, могут иметь определенные (косвенные) правовые последствия, нацелены на такие последствия и практически могут к ним привести¹⁶. Как известно, под нормой международного права традиционно понимается “правило поведения, признаваемое государствами и другими субъектами международного права в качестве юридически обязательного”¹⁷. В свою очередь, рекомендательная норма – это норма, исполнение которой рекомендовано, но не обязательно (факультативно); однако “при ее исполнении обусловливается соблюдение определенных обязанностей, а также возникают обязательственные правоотношения между соответствующими субъектами права”¹⁸. Совокупность такого рода рекомендательных норм образует нормативную основу, ядро “мягкого права”, хотя ими и не ограничивается.

Таким образом, “мягкое право” охватывает совокупность общих положений, которые не имеют юридически обязательного характера, не обеспечены санкциями и соблюдаются добровольно

¹⁴ См.: *Рукавишников И.В.* Метод финансового права. М., 2006. С. 230, 231.

¹⁵ См.: *Robilant di A.* Genealogies of Soft Law // *The American Journal of Comparative Law*. 2006. Vol. 54. N 3. P. 499–501.

¹⁶ См., например: *Senden L.* Soft Law in European Community Law. Oxford, 2004. P. 112.

¹⁷ *Анисимов Л.Н.* Природа норм международного права // *Ленинград. юрид. журнал*. 2010. № 3. С. 33.

¹⁸ *Вельяминов Г.М.* Международное экономическое право и процесс (Академический курс). Учеб. М., 2004.

¹² *Peters A.* Soft Law as a New Mode of Governance // *The Dynamics of Change in EU Governance*. U. Diedrichs, W. Reiners, W. Wessels (eds). Cheltenham; Northampton, 2011. P. 23.

¹³ *Мальцев Г.В.* Социальные основания права. М., 2007. С. 582, 588, 589.

в силу заинтересованности субъектов международного права в формировании и поддержании стабильного трансграничного правопорядка, основанного на взаимных консенсусах и компромиссах.

Нидерландский исследователь Х. Грибнау выделяет три основных аспекта, характеризующих “мягкое” налоговое право (*soft tax law*). Во-первых, оно состоит из моделей общего характера – “правил поведения” или “политических обязательств”. Во-вторых, эти правила или обязательства изложены в актах, которые не имеют юридически обязательной силы, т.е. не являются актами прямого действия. При этом, хотя в “мягком праве” не предполагаются юридические санкции, оно может производить косвенные правовые последствия. В-третьих, правила “мягкого права” предназначены для регулирования (и фактически регулируют) поведения субъектов права, т.е. производят практические эффекты¹⁹. Широкое признание и применение в международной практике, а также в практике национальных судов и иных правоприменяющих органов “мягко-правовых” положений, основанное на общих правилах толкования международных договоров, закрепленных в Венской конвенции 1969 г., придает таким положениям-рекомендациям *de facto* обязывающий характер.

К “мягкому праву”, как правило, относят два типа актов²⁰. Во-первых, официальные источники международного права, не имеющие прямого действия либо ввиду того, что их нормы имеют слишком общее (декларативное, неопределенное) содержание, либо вследствие необходимости принятия дополнительных актов для придания им силы (так называемые модельные акты). Во-вторых, акты, которые формально не относятся к источникам международного права и не содержат юридически обязательных положений, подкрепленных санкциями, но имеют некоторую юридическую значимость (иногда существенную) и правовые последствия. Полагаем, институт “мягкого права” следует ограничить рамками именно *второй группы актов*. Уровень абстрактности (нормативного обобщения) правовой нормы – это не сущностная, а *оценочная характеристика*, поскольку норма может быть более или менее

общей, не меняя своей юридической природы. Можно провести аналогию с национальными правовыми системами, содержащими нормы различной определенности – от высокоабстрактных принципов до предельно детализированных предписаний; при этом очевидно, что сам по себе уровень обобщения и конкретизации того или иного положения не является исчерпывающим критерием для наделения его статусом юридической нормы. Поэтому относительно-определенные нормы и модельные акты должны рассматриваться как ординарные источники права, обладающие некоторой спецификой.

Международные акты, попадающие в разряд “мягкого права”, достаточно многообразны. Это, во-первых, двусторонние и многосторонние соглашения и договоренности, содержащие юридически необязательные положения (*political commitments*). Они могут оформляться межправительственными (межведомственными) соглашениями, не требующими ратификации или иных подобных процедур, а также “джентльменскими соглашениями”, меморандумами, коммюнике, протоколами о намерениях, декларациями, заключительными актами саммитов и т.п. Во-вторых, юридически необязательные решения международных организаций и надгосударственных органов, включая рекомендации, принятые на международных конференциях. В-третьих, декларативные, рекомендательные, информационные и интерпретационные акты международных неправительственных организаций, а также решения международных судов и трибуналов²¹. В отдель-

¹⁹ См.: Gribnau H. Soft law and Taxation: EU and International Aspects // *Legisprudence*. Vol. 2. 2008. N 2. P. 95.

²⁰ См.: Велижанова М.Ю. “Мягкое право”: его сущность и роль в регулировании международных отношений. Дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2007. С. 21, 22; Blutman L. In the Trap of a Legal Metaphor: International Soft Law // *International and Comparative Law Quarterly*. Vol. 59. 2010. N 3. P. 606, 607.

²¹ По аналогии с *common law*, используемым в англосаксонской традиции, Э. Гузман и Т. Мейер называют эту категорию актов “международным общим правом” (*international common law, ICL*), подчеркивая, что «общеобязательные правовые нормы остаются эталоном, по которому оцениваются законность и квазизаконность, но общеобязательные акты не являются эксклюзивным средством для определения правовых обязательств... Подобно прецедентному праву в национальных системах ICL создают иные субъекты, чем законодательные органы или – как в случае с международным правом – государства, заключающие договоры. Поскольку ICL создается децентрализованно многими субъектами, и официальный процесс такого создания отсутствует, установить закрытый перечень источников ICL не представляется возможным... ICL относится к обязательствам, которые продуцируются институтами, уполномоченными выносить суждения о правовых нормах, но чьи суждения являются необязательными в отношении будущего поведения. Именно эта категория “мягкого права” наиболее глубоко подчеркивает необходимость такой категории, как *квазиправовые нормы*... Рекомендательные правила могут иметь юридическое значение, когда они формируют ожидания относительно того, что представляет собой правомерное осуществление общеобязательных норм права» (Guzman A.T., Meyer T.L. *International Soft Law* // *The Journal of Legal Analysis*. Vol. 2. 2011. N 1. P. 221, 222).

ную группу “мягкого права” выделяют *акты локального саморегулирования (self-regulation)* частных субъектов права, среди которых прежде всего называют транснациональные компании и торгово-промышленные ассоциации²².

Важный фактор обращения к “мягко-правовым” актам состоит в неудовлетворенности субъектов международно-правового общения консервативностью традиционных источников международного права – договора и правового обычая. Процедуры их формирования излишне усложнены, формализованы и инерционны во времени, отсутствуют гибкость и оперативная адаптация к изменяющимся условиям, а результативность в части создания (изменения, отмены) налоговых норм абсолютно не гарантирована. Нередко государства – ввиду разных причин – не желают связывать себя “жестко-правовыми”, т.е. юридически связывающими, обязательствами, влекущими ограничения национального суверенитета и допускающими применение санкций в случае их неисполнения. В этих условиях “мягкое право” выступает альтернативой полному отсутствию международно-правового регулирования. Акты “мягкого права” не требуют сложных процедур принятия, ратификации, пролонгации и т.п. Кроме того, они более адаптивны к высокой динамике и сложности трансграничных налоговых отношений, поэтому к ним все чаще прибегают на практике. «Уникальная гибкость “мягкого права” облегчает развитие правовых норм в ответ на политические реалии и изменившиеся обстоятельства»²³.

По функциональному критерию можно выделить несколько направлений использования положений “мягкого” налогового права. Прежде всего они заполняют пробелы международно-правового регулирования, предлагая субъектам трансграничных взаимодействий четкие, консенсусно обеспеченные и легитимированные авторитетом принявшего их “источника” алгоритмы поведения в так называемых *зонах неопределенности*, где норма международного права неясна или отсутствует. Разумеется, при этом акты “мягкого права” и действия субъектов по их осуществлению не должны противоречить общепризнанным нормам и принципам международного права.

Отсутствие – мы констатируем это с безусловным сожалением – универсальных международно-правовых источников, которые официально

закрепили бы основы мирового налогового порядка, значительно повышает роль и значение “мягкого права” в качестве *дополнительного (субсидиарного) регулятора* трансграничных налоговых взаимодействий. В частности, К.В. Эббот и Д. Снидал резонно замечают: “Налоговая политика, лежащая в основе всех государственных функций и все чаще требующая международной координации, характеризуется большим количеством двусторонних договоров, но дает мало примеров всеобщей институционализации”²⁴. В данном случае “мягкое право” определенным образом дополняет существующие правовые нормы путем отсылок, интерпретаций либо прямого воспроизведения мягко-правовых положений в официальных источниках международного права. Например, п. 4 Протокола к Соглашению между Правительством РФ и Правительством Мексиканских Соединенных Штатов “Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы” от 7 июня 2004 г. предусматривает, что “Договаривающиеся Государства будут стремиться применять положения настоящего Соглашения в соответствии с Комментариями к статьям Типовой модели Конвенции по налогам на доход и капитал, обновляемой время от времени Комитетом ОЭСР по налоговым проблемам, в той мере, в которой положения настоящего Соглашения соответствуют положениям названной Модели”²⁵.

Важнейшая функция актов мягкого права – помощь в толковании официальных источников налогового права. “Общая тенденция такова, – отмечает С.Ю. Марочкин, – что обращение к международным рекомендательным актам стало повседневной практикой во всех видах судов”²⁶. Например, российские суды и фискальные органы активно прибегают к использованию Модели ОЭСР и Комментариев к ней для толкования конвенций и соглашений об избежании двойного налогообложения, ссылаясь на “сложившуюся международную налоговую практику”²⁷. Так, рас-

²⁴ Abbott K.W., Snidal D. Hard and Soft Law in International Governance // International Organization. Vol. 54. 2000. N 3. P. 441.

²⁵ Бюллетень международных договоров. 2008. № 11.

²⁶ Марочкин С.Ю. Указ. соч. С. 254.

²⁷ См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 г. № 8654/11 по делу № А27-7455/2010; Постановление Девятого ААС от 17 августа 2010 г. № 09АП-17695/2010-АК по делу № А40-144495/09-108-1067; Письма Минфина РФ от 18 ноября 2010 г. № 03-08-05, от 26 мая 2010 г. № 03-08-05, от 14 мая 2010 г. № 03-08-05, от 17 июля 2009 г. № 03-08-05, от 7 мая 2009 г. № 03-08-05, от 7 мая 2008 г. № 03-08-05, от 20 декабря 2006 г. № 03-08-05 и др.

²² См.: Peters A. Op. cit. P. 27.

²³ Meyer T. Soft Law as Delegation // Fordham International Law Journal. Vol. 32. 2008. N 3. P. 897.

смаывая налоговый спор в части признания обоснованными расходами выплат, сделанных ЗАО “Королевский Банк Шотландии” в пользу его материнской компании (нерезидента), ФАС Северо-Западного округа указал, что нижестоящие суды обоснованно приняли во внимание «положения Рекомендаций Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) по трансфертному ценообразованию, которая объединяет 30 стран-участников и сотрудничает более чем с 70 странами, включая Российскую Федерацию, и Модельной налоговой конвенции ОЭСР, поскольку в рассматриваемой ситуации имеет место налогообложение прибыли, полученной при реализации прав и обязанностей по международным соглашениям, в которых использован ряд терминов и понятий (в т.ч. определяющих принципы распределения прибыли и бремени расходов между их участниками – принцип “вытянутой руки”), закрепленных именно в названных Рекомендациях и Конвенции»²⁸. Такой подход, по мнению Суда, соответствует положениям ст. 431 ГК РФ, согласно которой при толковании неясного условия договора его буквальное значение устанавливается путем сопоставления с другими условиями и смыслом договора в целом; должна быть выяснена действительная общая воля сторон с учетом цели договора; при этом принимаются во внимание все соответствующие обстоятельства, включая предшествующие договору переговоры и переписку, практику, установившуюся во взаимных отношениях сторон, обычаи делового оборота, последующее поведение сторон.

Однако “мягкое право” нередко позиционируется и как своеобразный предвестник налоговых норм. Такое положение характерно как для международного, так и для внутригосударственного правового регулирования. Примеры, когда положения “мягкого права” выступают базовыми ориентирами либо непосредственными прообразами налогового законодательства, столь повсеместны и многочисленны, что эту практику можно признать вполне устоявшейся и общепринятой. Значительное число положений Налогового кодекса РФ воспроизводят “мягко-правовые” подходы к регулированию и взиманию соответствующих налогов, сложившиеся на международном уровне. Такая же ситуация свойственна и для подзаконного нормотворчества в сфере налогов и сборов. Например, положения одобренного Постановлением Правительства РФ от 24 февраля 2010 г. № 84 Ти-

пового соглашения между Российской Федерацией и иностранными государствами об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество отражают подходы, воплощенные в Модели ОЭСР. Более того, необходимость отмены Типового соглашения 1992 г. и разработка нового документа были обусловлены значительными изменениями, внесенными в Комментарии к Модели ОЭСР за истекший период²⁹.

Например, нормы Федерального закона “О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения” от 18 июля 2011 г.³⁰ в части регламентации налогообложения сделок между взаимозависимыми лицами основываются на международных принципах трансфертного ценообразования, изложенных в принятом в 1995 г. Руководстве ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных корпораций и налоговых органов (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations OECD Committee on Fiscal Affairs). Последнее является “основным рекомендательно-методическим документом в области налогового регулирования трансфертного ценообразования, положения которого в той или иной степени учитываются в законодательстве и правоприменительной деятельности различных стран мира, в том числе тех, которые не являются участниками ОЭСР”³¹. Можно с уверенностью заявить, что главная цель текущего обновления российского законодательства о трансфертном ценообразовании – необходимость его более полного приближения к общепризнанным международным стандартам, правилам и рекомендациям³².

²⁹ См. об этом: *Шередко Е.В.* Проекты типовых налоговых соглашений Российской Федерации 1992 и 2010 гг.: сравнительно-правовой анализ // *Финансовое право*. 2011. № 1. С. 37; *Пустовалов Е.В.* Правовые основы обмена информацией с иностранными государствами: пути развития // *Налоги*. 2011. № 5. С. 18.

³⁰ См.: Собрание законодательства РФ. 2011. № 30 (Ч. 1). Ст. 4575.

³¹ *Мамбеталиева А.Н.* Контроль за трансфертным ценообразованием в государствах – членах ЕврАзЭС (Правовой обзор) // *Финансовое право*. 2010. № 6. С. 34.

³² См. об этом: *Полисюк Г.Б., Ильяшик И.В.* Анализ государственного регулирования трансфертного ценообразования: пути развития международного и российского законодательства // *Международный бухгалтерский учет*. 2010. № 9. С. 32–38; *Ветер Е.И., Раджабов Р.М.* Реформа трансфертного ценообразования: новая версия законопроекта // *Налоговая политика и практика*. 2011. № 7. С. 24 и др.

²⁸ См.: Постановление ФАС Северо-Западного округа от 19 апреля 2011 г. по делу № А56–94331/2009 // СПС “КонсультантПлюс”.

Норма “мягкого права” может трансформироваться в юридически обязательную норму различными способами. Так, разработанные Советом по международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards Board, IASB) Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), являющиеся “мягко-правовыми” по своей природе, впоследствии были включены в Регламент Еврокомиссии 2003 г. и тем самым официально имплементированы в правовую систему ЕС. В Российской Федерации имплементация МСФО осуществлена Федеральным законом “О консолидированной финансовой отчетности” от 27 июля 2010 г.³³, согласно п. 3 ст. 3 которого “на территории Российской Федерации применяются МСФО и Разъяснения МСФО, принимаемые Фондом Комитета по Международным стандартам финансовой отчетности и признанные в порядке, установленном с учетом требований законодательства Российской Федерации Правительством Российской Федерации по согласованию с Центральным банком Российской Федерации”. В настоящее время принято и действует постановление Правительства РФ “Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации” от 25 февраля 2011 г.³⁴, в силу которого МСФО приобретают характер норм прямого действия на территории Российской Федерации поэтапно: первый этап предполагает добровольное применение документа, а второй – обязательное. Как видим, нормы “мягкого права” могут приобретать юридически обязательный характер либо путем разработки и принятия на их основе налоговых норм, либо путем прямых отсылок к ним в официальных источниках права.

Перспективной выглядит возможность использования концепции “мягкого права” применительно к многочисленным актам внутригосударственного характера, которые формально не вписываются в систему официальных источников налогового права. Тем не менее значение их регулятивного потенциала признается многими специалистами. Например, Х. Грибнау выделяет административные правила, принимаемые в целях обеспечения единообразия налогового администрирования, которые не могут считаться общеобязательными (статутными) нормами, но обязательны для налоговых органов. “Изначально такие правила предназначались лишь

должностным лицам налоговых органов, а не налогоплательщикам (хотя, разумеется, были последним хорошо известны), – отмечает ученый. – Тем не менее эти внутренние правила имели – и имеют до сих пор – значительный практический, внешний эффект, поскольку они регулярно применяются налоговыми органами”³⁵. По мнению Х. Грибнау, некоторые из правил, принимаемые налоговой администрацией и представляющие собой разновидность “мягкого права” (мягкого квази-законодательства), выступают в форме интерпретационных разъяснений, другие “заходят” дальше ординарного толкования положений закона, опираясь на так называемый дух закона и фактически дополняя налоговое законодательство³⁶. “В качестве дополнения к налоговому законодательству они информируют о налоговой политике, т.е. будущем поведении налоговой администрации. Тем самым предсказуемость налогообложения улучшается: налогоплательщики знают, чего ожидать, прежде чем исчислять налоги. В то же время эти административные правила повышают единообразие в применении законов различными налоговыми инспекторами и их многочисленными помощниками”³⁷. К еще одной разновидности “мягкого права” Х. Грибнау относит так называемые правоприменительные соглашения (*enforcement covenants*), представляющие собой “форму саморегуляции, суть которой в определении взаимоотношений между налоговой администрацией и транснациональными корпорациями... Такие соглашения имеют достаточно неформальный характер, т.е. речь идет не о жестко-правовых договорах, содержащих конкретные условия, которые должны быть исполнены. Речь идет о сотрудничестве, основанном на доверии и взаимных обязательствах, которые намеренно исчерпывающе не конкретизируются в обязательствах и санкциях”³⁸.

Австралийский ученый Д. Бентли относит к “мягкому праву” официальные разъяснения, выдаваемые налоговыми органами в порядке так называемого предварительного налогового регулирования (*tax rulings*); процедурные правила и стандарты внутриорганизационного характера, определяющие взаимоотношения должностных лиц налоговых органов и частных лиц с акцентом на диалог и сотрудничество между ними; принципы передового опыта (*principles of good practice*);

³⁵ Gribnau H. Improving the Legitimacy of Soft Law in EU Tax Law // Intertax. Vol. 35. 2007. N 1. P. 39.

³⁶ См.: Gribnau H. Soft Law and Taxation: The Case of the Netherlands // Legisprudence. Vol. I. 2007. N 3. P. 304.

³⁷ Ibid. P. 305.

³⁸ Ibid. P. 321, 322.

³³ См.: Собрание законодательства РФ. 2010. № 31. Ст. 4177.

³⁴ См.: Собрание законодательства РФ. 2011. № 10. Ст. 1385.

идеологические документы, определяющие цели, задачи, основные направления и критерии оценки эффективности работы налоговых органов³⁹.

Российская практика налогового администрирования дает многочисленные примеры актов, формально не относящихся к законодательству и подзаконным нормативным актам в сфере налогов и сборов, но вместе с тем содержащих общие стандарты, правила, целевые установки, алгоритмы, прямо или косвенно влияющие на выбор заинтересованными лицами налоговозначимого поведения. Это самые разные документы – от декларативно-идеологических (Бюджетное послание Президента РФ, Основные направления налоговой политики, одобряемые Правительством РФ, и т.п.) до интерпретационных (официальные разъяснения фискальных органов по запросам налогоплательщиков, правовые позиции научно-консультативных советов при судах и т.п.). Типичным примером “мягкого права” являются, например, Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок⁴⁰: обладая рекомендательным характером, они предлагают налогоплательщикам четкие ориентиры того, в каких случаях их деятельность способна привлечь внимание контролирующих органов и тем самым оказывают существенное влияние на формирование системы налогового планирования. Неблагоприятными последствиями несоблюдения данных рекомендаций, т.е. своеобразной “неформальной” санкцией, выступает высокий риск выездной налоговой проверки, что нежелательно для каждого налогоплательщика. Поэтому вполне очевидно, что предлагаемые государством критерии будут учитываться при налоговом планировании едва ли не каждым налогоплательщиком, не желающим попасть в зону “налоговых рисков”.

Формируя единообразные “правила игры” для субъектов трансграничных налоговых отношений, рекомендательные акты “мягкого права” снижают “зону неопределенности” в трансграничных налоговых отношениях и обеспечивают каждому государству, участвующему в глобальной налоговой конкуренции, уверенность в том,

что деятельность его резидентов за рубежом не будет подвергаться налоговой дискриминации. «В конечном итоге понимание и соблюдение “правил игры” позволяет компаниям долгосрочно планировать свою деятельность на рынках различных государств, тем самым управляя своими налоговыми рисками»⁴¹. И наоборот, отсутствие унифицированных подходов к трансграничному налогообложению создает для налогоплательщиков множественные налоговые риски, усложняет процедуры внутреннего финансового контроля, сужает перспективы свободного присутствия на различных рынках, неизбежно приводит к риску двойного налогообложения в сделках⁴².

Поэтому “мягкое право” независимо от его включения или невключения в глобальные правовые системы может рассматриваться в качестве эффективного инструмента снижения общего уровня неопределенности в системе трансграничных налоговых отношений. Реальной альтернативой “мягкому праву” выступают не столько нормы права (*hard law*), сколько *полное отсутствие* какого-либо правового регулирования. Мягко-правовые нормы “в определенной степени компенсируют потери правовой определенности и равенства, присущие растущей сложности налогового законодательства”⁴³.

Обобщив изложенное, заметим следующее. В настоящее время сформировать адекватное представление о налоговой системе России, основываясь на изучении лишь одного законодательства о налогах и сборах, не представляется возможным. Напротив, только систематизированное изучение и практическое следование совокупности всех форм выражения налоговых норм, включая помимо статутного налогового права и другие источники, способны дать участникам налоговых отношений уверенность в добросовестности и правомерности своего поведения. Расширение круга источников налогового права, активное вовлечение судов, налоговых органов и частных субъектов в процессы правообразования должны рассматриваться как долговременный фактор правовой модернизации, необходимый для придания налоговому праву нового облика, адекватного проблемам и вызовам XXI в. В условиях фраг-

³⁹ См.: Bentley D. The Rise of «Soft Law» in Tax Administration – Good News for Taxpayers ? // Asia-Pacific Tax Bulletin. Vol. 14. 2008. N 1. P. 32–39.

⁴⁰ См.: Приказ ФНС России “Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок” от 30 мая 2007 г. (в ред. от 8 апреля 2011 г.) // Документы и комментарии. 2007. № 12.

⁴¹ Голишевский В.И., Кузиков А.С. Международные принципы налогового регулирования трансфертного ценообразования // Финансы. 2011. № 7. С. 32–36.

⁴² См.: Сидоренко О. Принципы цены // Расчет. 2010. № 3. С. 54.

⁴³ Gribnau H. Soft Law and Taxation: The Case of the Netherlands. P. 301.

ментации и неопределенности официальных источников международного налогового права, где общие подходы не закреплены в универсальных актах и регламентируются соглашениями двустороннего характера, “мягкое право” способно обеспечить заинтересованных лиц устойчивыми, единообразными и консенсусно приемлемыми ориентирами (алгоритмами) правомерного пове-

дения, повышая стабильность и предсказуемость трансграничных налоговых взаимодействий. В целом же нормы и принципы международного налогового права и положения “мягкого права” все более переплетаются, ассоциируются, взаимодополняют друг друга, образуя “гибридные” нормативные режимы, институты, нормативно-логические конструкции.