Проблемы переквалификации доходов и операций для целей противодействия уклонению от налогообложения в государствах БРИКС (на примере России и Бразилии)

Раков Илья Андреевич

преподаватель, кафедра финансового права, Уральский государственный юридический университет

620034, Россия, Свердловская область, г. Екатеринбург, ул. Колмогорова, 54

Rakov Il'ya Andreevich

lecturer of the Department of Financial Law at Ural State Law University

620034, Russia, Sverdlov Region, Yekaterinburg, Kolmogorov's str., 54

attorneyscase@gmail.com

Статья из рубрики "Налоговые системы зарубежных стран"

Аннотация. Автором рассматриваются проблемы переквалификации доходов и операций налогоплательщика для целей противодействия уклонению от налогообложения в странах БРИКС на примере Бразилии и России. Автором проведен сравнительный анализ норм налогового законодательства двух государств, выявлены общие принципы правового регулирования в сфере противодействию уклонения от налогообложения, а также обозначены различные походы в правовом регулировании по отдельным вопросам, связанным с регулированием налогообложения. В статье анализируются доктринальные подходы в отечественной и зарубежной литературе по обозначенной тематике, а также сформулированные в судебной практике правовые позиции. При рассмотрении проблем переквалификации доходов и операций налогоплательщика для целей противодействия уклонению от налогообложения в странах БРИКС автором применены сравнительно-правовой, формально-юридический методы, а также метод правового прогнозирования. Автором обозначена проблема неопределенности пределов осуществления дискреционных полномочий налоговых органов по изменению юридической квалификации доходов и операций налогоплательщика для целей противодействия уклонению от налогообложения. На основании норм конституционного и налогового законодательства автором сформулированы принципы противодействию уклонения от налогообложения. На основании сравнительного анализа норм российского и бразильского законодательства сформулированы основные векторы развития правового регулирования в налоговой сфере и сотрудничества двух государств в рамках БРИКС.

Ключевые слова: налогообложение, переквалификация, уклонение, Бразилия, Российская Федерация, налоговое планирование, принципы налогообложения, налоговая система, Конституционный суд, дискреционные полномочия

DOI: 10.7256/1812-8688.2017.2.21527

Дата направления в редакцию: 24-12-2016

Дата публикации: 10-03-2017

Abstract. In his research Rakov examines problems of requalifying taxpayer's profits and operations in order to prevent tax avoidance in BRICS countries based on the example of Brazil and russia. The author of the article carries out a comparative analysis of taxation

rules and standards in the aforesaid countries, defines general principals of legal regulation in the sphere of tax avoidance prevention and outlines different approaches to legal regulation of particular issues related to tax regulation. In his article Rakov analyzes doctrinal approaches of Russian and foreign academists to the topic and describes the main legal views that have been formed in the legal practice regarding the matter. When anlyzing the problems arising in the process of requalifying taxpayer's profits and operations for the purpose of tax avoidance prevention in BRICS countries, the author has used comparative law, technical method as well as the method of legal forecast. The author outlines the problem of uncertain borders of discretionary powers of tax authorites aimed at changing the legal qualification of taxpayer's profits and operations for the purpose of preventing tax avoidance. Based on constitutional and tax provisions and laws, the author have formed the principles of preventing tax avoidance. Based on the results of the comparative analysis of Russian and Brazil laws, the author has also established the main vectors of developing the legal regulation in the sphere of taxes and cooperation between two countries as parts of BRICS.

Keywords: avoidance, Brazil, Russian Federation, tax planning, tax system, principles of taxation, constitutional court, discretionary powers, requalification, taxation

В условиях крайней нестабильности экономических систем и высокой волатильности на рынках борьба с уклонением от налогообложения становится одной из основных внутриполитических задач не только для развитых государств, но и на развивающихся рынках, таких как государства БРИКС.

На сегодняшний день БРИКС объединяет пять государств с развивающейся экономикой (Бразилию, Россию, Индию, Китай, Южную Африку). На их долю приходится 43% мирового населения, 30% мирового ВВП и 17% в мировой торговле [1].

К настоящему моменту подписано восемь Деклараций БРИКС, являющихся базовыми документов, определяющих общие направления сотрудничества государств-членов БРИКС.

В последней из принятых Деклараций, подписанной на полях 8-го Саммита государств-членов БРИКС (Гоа, Индия) в пунктах 50 и 51 была подтверждена приверженность цели создания глобально справедливой и современной налоговой системы. Реализация базовых положений Плана БЭПС (BEPS plan) поддержана с учетом национальных реалий государств-членов БРИКС, в том числе в области борьбы с агрессивным налоговым планированием для целей экономического роста и развития [2].

Среди государств-членов БРИКС Россия и Бразилия выделяются как страны с наибольшей налоговой нагрузкой [3], что, с учетом возрастающего товарооборота, введения безвизового режима, а также иного глобального сотрудничества между ними, определяет актуальность разработки согласованных мер по противодействию уклонению от налогообложения в этих государствах-членах БРИКС.

Нормативной основой указанных мер могут стать антиуклонительные положения, так или иначе представленные в национальных правовых системах России и Бразилии (GAARs и SAARs) [4].

Понятие переквалификации доходов и операций налогоплательщика для целей противодействия уклонению от налогообложения на законодательном уровне ни в

России, ни в Бразилии не закреплено. Между тем само явление переквалификации доходов и операций встречается по смыслу применимого национального законодательства как на уровне общих норм и судебных доктрин (GAARs - ср., например подпункт 2 пункта 3 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации; статью 116 Налогового кодекса Федеративной Республики Бразилия), так и в специальных антиуклонительных правилах (SAARs - например, правила о недостаточной капитализации (thin capitalization rules): пункт 2 и 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации; положения Закона Федеративной Республики Бразилия № 12249/10 о недостаточной капитализации).

Отсутствие четкого законодательного закрепления понятия и процедуры переквалификации доходов и операций налогоплательщика для целей противодействия уклонению от налогообложения обусловили научный интерес к поставленной проблеме со стороны как отечественных, так и бразильских авторов. Между тем, до настоящего момента вопрос остается исследованным недостаточно детально. В частности, неопределенными остаются пределы осуществления дискреционных полномочий налоговых органов по изменению юридической квалификации доходов и операций налогоплательщика для целей противодействия уклонению от налогообложения. Для восполнения данного пробела необходимо отметить следующее.

Первым аспектом является то, что в роли ограничений реализации дискреционных полномочий налоговых органов по переквалификации доходов и операций налогоплательщика для целей противодействия уклонению от уплаты налогов должны выступать конституционные нормы и принципы, лежащие в основе правовых систем России и Бразилии.

Правовое регулирование отношений по переквалификации доходов и операций в России и Бразилии для целей противодействия уклонению от налогообложения, как в одном, так и в другом государстве имеет по собой четкую конституционно-правовую основу.

Положения статьи 57 Конституции Российской Федерации устанавливают обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы.

Согласно статье 195 Конституции Федеративной Республики Бразилия, социальное обеспечение финансируется в целом, прямо и косвенно всем обществом в соответствии с предписаниями закона из средств, предусматриваемых бюджетами Союза, штатов, Федерального округа и муниципальных образований, а также из социальных взносов от: предпринимателей, облагаемых налогом на наемный персонал, оборот и прибыль; трудящихся; поступлений от игры на бирже (concursos de pronosticos).

Всеобщая конституционная обязанность уплачивать государству соответствующие суммы налогов напрямую зависит от установления правоприменителем на законной основе юридической квалификации фактических обстоятельств, свидетельствующих о возникновении или отсутствии объекта налогообложения, признании или непризнании лица налогоплательщиком, а также размера и порядка расчета налоговой базы.

В налоговых системах России и Бразилии обязанность по исчислению большинства установленных налогов по общему правилу возлагается на налогоплательщика, т.е. для целей налогообложения юридически значимые обстоятельства подлежат первоначально самостоятельной оценке налогоплательщиком (статья 150 Национального налогового кодекса Бразилии, статья 52 Налогового кодекса Российской Федерации).

При этом налоговые органы производят последующую оценку фактических обстоятельств

в рамках строго регламентированных контрольных процедур, при этом не всегда и не во всех случаях имеются столь же регламентированные и прозрачные процедуры изменения юридической квалификации фактов (переквалификации), оценку которых дал налогоплательщик. В связи с этим справедлива постановка проблемы, высказанная бразильским исследователем Марко Аурелио Греко, который в одной из своих научных работ вопрошал: «В чем различия? Закон изменен? Нет! Факт изменен? Нет! Разница заключается в способе рассмотрения факта, в юридической квалификации, которую каждая из сторон применяет к одному и тому же факту» [5].

Границами дискреции налоговых органов и налогоплательщика в свободе оценки доходов и операций, определяющих обязанность по уплате налогов, как раз и являются конституционные ограничения, принятые в национальных правовых системах России и Бразилии.

Обосновывая наличие дискреционных полномочий налогоплательщика в рамках налогового планирования и свободы первоначальной юридической квалификации, бразильские авторы, например, указывают, что налоговое планирование понимается как средство на службе у автономии личности и свободы предпринимательства, в той мере, в какой бразильское национальное законодательство гарантирует частную собственность в рамках ее социальной функции, предоставляя право налогоплательщику организовываться в той форме, которая возложит на него наименее возможную налоговую нагрузку [6]. Отсутствие несовместимости между конституционной обязанностью платить налоги и принципами автономии личности и свободы предпринимательства позволяет налогоплательщику планировать свои решения в той форме, которую он считает наиболее адекватной своим интересам.

В то же время нельзя обойтись без сопряжения этих норм с другими принципами и ценностями бразильского законодательства, такими как законность, правовая определенность, равенство, налоговая платежеспособность и социальная функция собственности [7].

В своей работе Хосе Касальта Набаиш отметил, что «уклонение от уплаты налогов не принесло бы ничего плохого миру, если бы все налогоплательщики были бы в состоянии уклониться и уклониться на равных условиях. Но все не могут быть подвержены проверке, так как только некоторые «уклонисты» оказываются в таком положении» [8].

Именно в соединении вышеуказанных принципов и раскрываются доктринальные различия. Например, Дива Малерби делает следующий вывод: «Существующие доктрины в отношении природы и правового режима уклонения от уплаты налогов приводят к разрешению данной доктринальной дилеммы, либо допуская интерференцию принципа налогового равенства перед законом (и/или налогоспособности), либо допуская исключительно интерференцию принципа законности в налоговых вопросах» [9]. Таким образом, через это соединение и проявляются пределы налогового планирования (конституционные ограничения) при не соответствии которым производится налоговая переквалификация доходов и операций налогоплательщика.

Подробно на исследовании конституционных ограничений в Бразилии мы останавливаться не будем, однако отметим лишь основные особенности таковых.

Во-первых, бразильской правовой системе известно разделение принципов на собственно принципы и правила. На это обращал внимание в своем труде «Налоговое право» Луис Эдуарду Шуэри, который отмечал, что: «Такие (Конституционные. – И.Р.)

«ограничения» возникают как правила и как принципы. Они заслуживают рассмотрения под обоими углами зрения». Автор отмечает, что: «…в литературе конституционные ограничения органов власти устанавливать взимания фигурируют как «принципы», даже если и представлены в виде правил. Так, идет речь о «принципе законности», «принципе старшинства», «принципе отсутствия обратной силы», «принципе равенства всех перед законом», «принципе запрета на конфискацию» и так далее [10].

Во-вторых, по регулирующему воздействию на налоговые отношения все принципы и правила можно сгруппировать по двум: (I) правовых нормах о компетенции государства по установлению и взиманию налогов (II) в конституционных налоговых принципах. Об этом упоминал в своей работе Эдуарду Саббага [11].

Анализируя российские доктринальные источники по вопросу, следует отметить, что, в целом, ученые солидарны с бразильскими коллегами в части пределов, ограничивающие свободу юридической квалификации налогоплательщиком доходов и операций в целях противодействия уклонению от уплаты налогов. Считается, что, действительно, пределом реализации прав и свобод в рамках налогового планирования налогоплательщику служат правовые принципы. И, прежде всего, принцип добросовестности и не злоупотребления правами налогоплательщика, подробно описанный Д. В. Винницким [12]. В этом смысле стоит поддержать мнение А. В. Демина, который писал, что «в отсутствие конкретных налоговых норм «ограничителями» здесь выступают прежде всего правовые принципы» [13]. Представляется, что равным образом можно ограничить и полномочия по переквалификации доходов и операций налогоплательщика в случаях, когда действия последнего выходят за установленные пределы налогового планирования.

Таким образом, допуская переквалификацию доходов и операций в случаях, когда первоначальная юридическая квалификация, представленная налогоплательщиком налоговому органу, выходит за установленные пределы налогового планирования (в данном случае противоречит принципам правовой системы России и Бразилии), следует констатировать перспективность поиска решений проблемы согласования антиуклонительного регулирования России и Бразилии через выявление общих конституционных основ переквалификации доходов и операций налогоплательщика для целей противодействия уклонению от налогообложения.

Вторым аспектом является то, что конституционно-правовые различия национальных налоговых системах государств России и Бразилии не являются существенным препятствием к выработке единых подходов в борьбе с уклонением от налогообложения, когда речь идет о скоординированных мерах в рамках интеграционных образований.

Действительно, подходы в области правового регулирования в бразильском налоговом праве и российском налоговом праве различны, существует множество препятствий к гармонизации национальных налоговых законодательств в рамках БРИКС, начиная с общих особенностей налоговых систем, заканчивая отдельными антиуклонительными нормами.

Бразильская налоговая система отличается от большинства других систем налогообложения, в том числе и Российской Федерации тем, что ее структура заложена непосредственно в Бразильской федеральной конституции. Федеральная конституция 1988 года содержит главу под названием «Бразильская система налогообложения», которая включает десятки положений, касающихся ограничений и гарантий для налогоплательщиков, налоговых иммунитетов (льгот), полномочия по принятию новых

налогов, а также характеристик, которые бразильские налоги должны иметь, сковывая свободу усмотрения законодателя в данной сфере [14].

Эта «конституционализация» бразильского налогового законодательства, как указывают ученые, имеет свои положительные и отрицательные стороны.

Положительным является то, что, по крайней мере в теории, она обеспечивает большую предсказуемость для налогоплательщика, так как важные изменения в налоговой системе, требует внесения изменений в саму Конституцию, что является затруднительным из-за сложных законодательных процедур, необходимых для утверждения конституционных поправок. Отрицательной стороной является трудность реализации необходимых изменений в налоговое законодательство. Таким образом, законопроекты остаются в течение многих лет не принятыми Конгрессом, несмотря на необходимость быстрых изменений.

В Российской Федерации на уровне Конституции подобной детальной правовой регламентации нет, декларируются лишь конституционные принципы налогообложения. При этом налоговая система подвержена достаточно частому изменению путем принятия многочисленных поправок в национальное налоговое законодательство.

Большинство ученых видят в этом негативные черты. Отмечается, что частые изменения нормативной базы налогообложения противоречат принципу определенности налоговых обязательств. Установление ограничений на изменение правил налогообложения, как указывают авторы, соответствует и принципу свободы предпринимательской деятельности (часть 1 статьи 34 Конституции РФ), так как этот принцип предполагает наличие стабильных условий занятия предпринимательством.

Между тем, несмотря на конституционно-правовые противоречия налоговых систем Бразилии и России (в одном случае невозможность своевременного принятия необходимых поправок, а в другом чрезмерное количество вносимых изменений), возможность эффективного взаимодействия в целях поиска решений общих проблем существует. Обеспечивается такая возможность за счет выработки единых стандартов международно-правового регулирования, необходимость которых признана не только декларативно, на уровне глав государств БРИКС, но и на уровне экспертного сообщества [15].

Третий аспект, требующий освещения, заключается в том, что реализация всеобщих свобод в осуществлении предпринимательской и иной экономической деятельности не должна основываться на юридической квалификации доходов и операций налогоплательщиками в целях ущемления прав государств на взимание налогов в установленном законом порядке. В противном случае государства вправе не принимать для целей налогообложения предложенную налогоплательщиком юридическую квалификацию.

Действительно, с учетом того, что положениями статьи 170 Конституции Федеративной Республики Бразилия и 34 Конституции Российской Федерации устанавливается всеобщая свобода предпринимательской и иной экономической деятельности, возникает вопрос о возможных пределах и формах осуществления экономической деятельности налогоплательщиков, а также средствах и способах недопущения отклонения деятельности налогоплательщика от законного поведения, охраняемого конституцией, позволяющих наилучшим образом соблюсти баланс частных и публичных интересов при корректировке результатов недобросовестного поведения налогоплательщика для целей

налогообложения.

Следует отметить, что позиции ученых в Бразилии по вопросу границ налогового планирования при осуществлении экономической деятельности менялись в след за изменением налогового законодательства. Между тем все их можно в целом свести к следующим доктринальным аспектам существующей полемики.

Комментируя развитие учений по данному вопросу, Марко Аурелио Греко отмечает, что от первоначального видения, которое выступало за абсолютную и неограниченную свободу налогоплательщика, за исключением случаев симуляции («simulacao») дебаты переключились на вопросы о вреде мошенничества путем обхода закона, злоупотребления правом и злоупотребление формами осуществления экономической деятельности, таким образом, что, по мнению автора, в настоящее время необходимо понять значимость и определить эффективность принципа платежеспособности налогоплательщика [16].

Следует заметить, что изложенные теоретические рассуждения, вместе с тем, приобретают практическую полезность только в том случае, когда они соотносятся с правопорядком соответствующей правовой системы.

Применительно к анализу реализации положений, закрепленных в Федеральной Конституции Бразилии, а также при выявлении особенностей и пробелов в правовом регулировании, важно, как пишут исследователи, подчеркнуть, что в Бразилии любое требование положительной эффективности равенства и налогоспособности в налоговых вопросах должно анализироваться с осторожностью, т.к. главным образом речь идет о конституционных предписаниях защиты личности, помещенных между «конституционными ограничениями власти облагать налогом» и чье применение не может осуществляться в ущерб законности

Дива Малерби отмечает в этой связи, что «в том, что касается пределов действия принципа равенства перед законом, в унисон звучат мнения, что такой принцип содержит одну директиву, направленную законодателю: обеспечивать, чтобы собственно закон не мог быть редактирован вразрез с равенством перед законом; другая директива направлена органу, применяющему право: обеспечивать, чтобы все оставались равными перед установленной нормой» [17].

Следует вспомнить также Рубенса Гомеша де Соузу, для которого налоговая платежеспособность является «просто предпосылкой, которую закон использует для определения отдельных актов, фактов или сделок, как фактов, производящих налоги» [18].

Таким образом, существенная часть дискуссий в рамках обозначенного вопроса строится вокруг обсуждения возможности применения принципа налоговой платежеспособности как экономического критерия правомерности установления/снятия ограничений деятельности налогоплательщика по налоговому планированию, а также отражения принципа равенства.

В свою очередь в Российской Федерации, как неоднократно отмечал Конституционный Суд Российской Федерации, из Конституции Российской Федерации, в том числе ее статей 17 (часть 3), 34 (часть 2), 55 (часть 3) и 57, не следует, что осуществление прав и свобод человека и гражданина, включая свободу договора, возможно в нарушение прав и свобод других лиц, запрета экономической деятельности, направленной на монополизацию и недобросовестную конкуренцию, и вопреки ограничениям, которые в

соответствии с федеральным законом необходимы для защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства, или же с нарушением таких конституционных обязанностей, как обязанность платить законно установленные налоги и сборы. Стороны сделки, связывая друг друга условиями договора, согласованными, по общему правилу, в соответствии с нормами гражданского или иного законодательства, не создают каких бы то ни было обязательств для третьих лиц [19].

В силу разъяснений, приведенных Конституционным Судом Российской Федерации, условия договора в случае, когда их принятие сторонами и реализация приводят к неправомерному занижению налоговой базы, также не должны считаться обязательными для государства и его казны, поскольку взимаемый с налогоплательщика налог теряет в связи с этим свое справедливое экономическое основание.

Таким образом, следует отметить необходимость наличия в национальном налоговом законодательстве строго регламентированных процедур, позволяющих своевременно идентифицировать факты занижения налогоплательщиком налоговой базы и применить правовые последствия в виде принудительного доначисления, а также (при необходимости) взыскания суммы налога, начисления пени и штрафа.

Изменение юридической квалификации (переквалификация) доходов и операций налогоплательщика для целей противодействия уклонению от налогообложения также должна производиться на законной основе, не нарушая баланса частного и публичного интереса при регулировании налоговых отношений, а также отвечать принципу равенства, не приводя к дискриминации одной категории налогоплательщиков по отношению к другой.

Четвертым аспектом, рассмотренным автором, является то обстоятельство, что гарантии наполняемости бюджетов России и Бразилии соответствующими суммами налоговых отчислений налогоплательщиков обеспечиваются в том числе за счет соблюдения конституционных принципов законности и равенства при налогообложении и незлоупотребеления правом, нашедших свое отражение в Конституциях указанных государств.

Параграфом 1 статьи 145 Конституции Республики Бразилия установлено, что: «Налоги имеют, насколько это возможно, личный характер и должны распределяться в соответствии с экономической способностью налогоплательщика; в частности, для того, чтобы обеспечить осуществление этих принципов, налоговая администрация при соблюдении личных прав и в соответствии с предписаниями закона может выяснять состояние, доходы и экономическую деятельность налогоплательщика».

Конституционный Суд Российской Федерации, в своих Определениях неоднократно указывал, что разрешение споров касающихся выполнения обязанности по уплате налога (в том числе при изменении налоговыми органами юридической квалификации сделок, заключенных налогоплательщиком с третьими лицами, - подпункта 3 пункт 2 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации), относится к компетенции арбитражных судов, которые не должны ограничиваться установлением только формальных условий применения норм законодательства о налогах и сборах и в случае сомнений в правомерности применения налогового вычета обязаны установить, исследовать и оценить всю совокупность имеющих значение для правильного разрешения дела обстоятельств (оплата покупателем товаров (работ, услуг), фактические отношения продавца и покупателя, наличие иных, помимо счетов-фактур,

документов, подтверждающих уплату налога в составе цены товара (работы, услуги), и т.п.).

Конституционный Суд Российской Федерации указывал, что закрепленная статьей 57 Конституции Российской Федерации: «…Обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы соотносится с правом каждого не быть принужденным к уплате налогов и сборов, не отвечающих этому конституционному условию» [20].

Конституционное требование об уплате только законно установленных налогов и сборов во взаимосвязи с предписаниями статей 15 и 18 Конституции Российской Федерации означает, что эту налоговую обязанность следует понимать, среди прочего, как обязанность платить налоги в размере не большем, чем это установлено законом, в котором определены все существенные элементы налогового обязательства, включая объект налогообложения, налоговую базу, порядок исчисления и уплаты налога; установление и применение правил налогообложения должны обеспечивать полноту и своевременность взимания налогов и сборов с обязанных лиц, а также правомерность в деятельности уполномоченных органов и должностных лиц, связанной с изъятием средств налогообложения, - именно соблюдение конституционных предписаний относительно формальной определенности и полноты элементов налогового обязательства при формировании структуры налога и учет объективных характеристик экономико-правового содержания налога обеспечивают эффективность налогообложения, действительность его целей и позволяют налогоплательщикам своевременно уплатить налог, а налоговым органам - осуществлять контроль за действиями налогоплательщиков по его уплате в бюджет. Приведенные правовые позиции изложены в постановлениях от 28 марта 2000 года № 5-П, от 17 марта 2009 года № 5-П, от 22 июня 2009 года № 10-П и от 3 июня 2014 года № 17-П; в определениях от 1 декабря 2009 года № 1553-О-П, от 1 марта 2012 года № 384-О-О и в других решениях Конституционного Суда Российской Федерации.

Как уже отмечалось, в Федеральной Конституции Бразилии подчеркнут принцип соразмерности, который корреспондирует принципу законности установления и взимания налогов, нашедшему свое отражение в положениях статьи 150 Налогового кодекса Бразилии.

В юридической литературе уделяется должное внимание основным принципам налогообложения, указывается их значение для регулирования налоговых отношений, приводятся классификации. Применительно к переквалификации доходов и операций налогоплательщика необходимо отметить следующее.

Как отмечает известный немецкий правовед, член Конституционного Суда ФРГ П. Кирхгоф, «доходы как особая категория интересуют государственное право не с точки зрения происхождения, правовой основы или целенаправленности расходования денежных средств. В центре его внимания степень свободы государства в области финансов» [21]. В данном контексте Г. А. Гаджиев. и С. Г. Пепеляев указывают, что направленность общих принципов налогообложения и сборов – именно ограничение этой свободы.

Следует отметить, что по приведенному основанию принцип законности обеспечивает потребность соблюдения баланса частного и публичного интереса при налогообложении доходов и операций, позволяя надлежащим образом реализовать налоговыми органами их дискреционные полномочия, предупреждая возможные злоупотребления на местах с одной стороны, и способствует своевременному выявлению и предотвращению

налоговых правонарушений и иного недобросовестного поведения налогоплательщиков с другой.

Вне всяких сомнений, конституционные принципы, такие как законность и свобода организации экономической деятельности следует уважать, только иметь в виду, что «такие права не являются абсолютными настолько, насколько они действуют в конституционной системе, уравновешивая достоинство других (не менее значимых) принципов» [22].

Заметим, что высказанная данная мысль, справедлива и для случаев переквалификации. Переквалификация доходов и операций. или статуса налогоплательщика для целей налогообложения должна осуществляться налоговыми органами с использованием только тех сведений, средств доказывания, методов установления соответствующих фактов и обстоятельств, а также последовательности их применения, которые прямо предусматривает налоговый закон, а также с учетом открытого перечня юридически значимых факторов и обстоятельств, позволяющих индивидуально учитывать основания, подтверждающие правомерность применяемой налогоплательщиком в целях налогообложения юридической квалификации.

Указанное, что как уже отмечалось ранее, корреспондирует трактовке бразильскими учеными положений параграфа 1 статьи 145 Конституции Республики Бразилия: «Параграф 1° статьи 145 Конституции не оставляет сомнений относительно необходимости соблюдения законности в определении экономической платежеспособности налогоплательщика. В этом смысле представляется, что гарантии соблюдения платежеспособности налогоплательщика могут обеспечиваться в том числе за счет транспарентности правового регулирования отношений по переквалификации доходов и операций. В связи с этим заслуживает внимание позиция Эдуарду Саббага (Sabbag, Eduardo), который утверждал, что: «Конституционные налоговые принципы: статьи 150, 151 и 152 Основного закона содержат… принципы, которые служат истинными конституционным гарантиям налогоплательщика, противостоящим правомочиям государств на взимания налогов, выполняя роль ясных конституционных ограничений власти на налогообложение. Следует отметить при этом, что «согласно позиции, утвержденной Верховным Федеральным Судом, власть устанавливать взимания, которую имеет государство, претерпевает ограничения, которые рассматриваются как cláusulas pétreas («каменные статьи» - статьи конституции, которые не могут быть изменены – И.Р.)» [23].

По итогам правового анализа нормативных и доктринальных источников по вопросам конституционных основ переквалификации для целей налогообложения представляется возможным сделать следующие принципиальные выводы: во-первых, в роли ограничений реализации дискреционных полномочий налоговых органов по переквалификации доходов и операций налогоплательщика для целей противодействия уклонению от уплаты налогов должны выступать конституционные нормы и принципы, лежащие в основе правовых систем России и Бразилии; во-вторых, конституционно-правовые различия национальных налоговых системах государств России и Бразилии не являются существенным препятствием к выработке единых подходов в борьбе с уклонением от налогообложения, когда речь идет о скоординированных мерах в рамках интеграционных образований; в-третьих, реализация всеобщих свобод в осуществлении предпринимательской и иной экономической деятельности не должна основываться на юридической квалификации доходов и операций налогоплательщиками в целях ущемления прав государств на взимание налогов в установленном законом порядке. В

противном случае государства вправе не принимать для целей налогообложения предложенную налогоплательщиком юридическую квалификацию; в-четвертых, гарантии наполняемости бюджетов России и Бразилии соответствующими суммами налоговых отчислений налогоплательщиков обеспечиваются в том числе за счет соблюдения конституционных принципов законности и равенства при налогообложении и незлоупотребеления правом, нашедших свое отражение в Конституциях указанных государств.

Таким образом, по итогам проведенного исследования можно с уверенностью говорить о том, что в России и Бразилии в целом сформирована конституционно-правовая база для целей разработки согласованных мер в контексте сотрудничества государств БРИКС по налоговым вопросам и, в частности, в контексте гармонизации национальных общих и специальных антиуклонительных норм о переквалификации доходов и операций налогоплательщиков.

Библиография

1. BRICS: Brazil, Russia, India, China & South Africa [Электронный ресурс] // БРИКС: [сайт]. [2016] URL: http://brics2016.gov.in/content/innerpage/about-usphp.php (дата обращения: 23.12.2016)
2. BRICS: Brazil, Russia, India, China & South Africa [Электронный ресурс] // БРИКС: [сайт]. [2016] URL: http://brics2016.gov.in/upload/Goa%20Declaration%20and%20Action%20Plan.pdf.
3. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов [Электронный ресурс]: Информация Министерства финансов Российской Федерации. (Доступ из СПС «Консультант плюс», дата обращения – 23.12.2016).
4. GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World / by Michael Lang. IBFD. 2016. P. 109-147.
5. Greco, M.A. Planejamento Tributario // Sao Paulo: Dialetica, 2008. P. 468.
6. Nabais, J. C. O dever fundamental de pagar impostos. // Coimbra: Almedina, 2004. P.204-206.
7. Rothmann, G. W. O princípio da legalidade tributária // Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro. № 8. 1972. P. 80.
8. Direito Fiscal / by Nabais, J. C. 2 ed. Coimbra: Almedina, 2003. P. 488-489.
9. Elisão Tributária / by Malerbi, D. P. M. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. P. 36.
10. Direito tributário / by Schoueri E.D. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. P. 325
11. Sabbag, E. Manual de direito tributário / Eduardo Sabbag. – 8. ed. – São Paulo : Saraiva, 2016. P. 57
12. Винницкий Д.В. Принцип добросовестности и злоупотребление правом в сфере налогообложения // Право и экономика. 2003. № 1. С. 22.
13. Демин, А.В. Принцип определенности налогообложения: монография. М.: Статут, 2015. С. 71.
14. Carvalho C. & de Santi E. M. D. Fabiano Deffenti. Introduction to Brazilian Law. Kluwer Law International, 2011. P. 139.
15. BRICS and the Emergence of International Tax Coordination / by Y. Brauner & P. Pistone. IBFD: Print book, 2015. P. 544.
16. Greco, M. A. Planejamento Tributario // Sao Paulo: Dialetica, 2008. P. 261.
17. Malerbi, D. P. M. Elisão Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. P. 43.

18. Compêndio de Legislação Tributária. / by R. G. Sousa. 2 ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954. P. 61.
19. Определение Конституционного Суда РФ от 18.09.2014 № 1822-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Коршуновский горно-обогатительный комбинат» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзацев первого и второго пункта 3, пунктов 4, 5, 8, 9, 10 и 12 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс]. (Доступ из СПС «Консультант плюс», дата обращения – 23.12.2016).
20. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.03.2009 № 5-П «По делу о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Варм» [Электронный ресурс]. (Доступ из СПС «Консультант плюс», дата обращения – 23.12.2016).
21. Гаджиев Г.А. Пепеляев С.Г. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учебное пособие. М.: ФБК-Пресс, 1998. С. 158
22. Souza, H. D. Análise geral. In: SRF. Tributação Da Renda No Brasil Pós Real. Brasília: SRF/Dupligráfica, 2001. P. 187.
23. Sabbag, E. Manual de direito tributário / Eduardo Sabbag. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. P. 57.

References (transliterated)

1. BRICS: Brazil, Russia, India, China & South Africa [Elektronnyi resurs] // BRIKS: [sait]. [2016] URL: http://brics2016.gov.in/content/innerpage/about-usphp.php (data obrashcheniya: 23.12.2016)
2. BRICS: Brazil, Russia, India, China & South Africa [Elektronnyi resurs] // BRIKS: [sait]. [2016] URL: http://brics2016.gov.in/upload/Goa%20Declaration%20and%20Action%20Plan.pdf.
3. Osnovnye napravleniya nalogovoi politiki Rossiiskoi Federatsii na 2016 god i planovyi period 2017 i 2018 godov [Elektronnyi resurs]: Informatsiya Ministerstva finansov Rossiiskoi Federatsii. (Dostup iz SPS «Konsul'tant plyus», data obrashcheniya – 23.12.2016).
4. GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World / by Michael Lang. IBFD. 2016. P. 109-147.
5. Greco, M.A. Planejamento Tributario // Sao Paulo: Dialetica, 2008. P. 468.
6. Nabais, J. C. O dever fundamental de pagar impostos. // Coimbra: Almedina, 2004. P.204-206.
7. Rothmann, G. W. O princípio da legalidade tributária // Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro. № 8. 1972. P. 80.
8. Direito Fiscal / by Nabais, J. C. 2 ed. Coimbra: Almedina, 2003. P. 488-489.
9. Elisão Tributária / by Malerbi, D. P. M. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. P. 36.
10. Direito tributário / by Schoueri E.D. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. P. 325
11. Sabbag, E. Manual de direito tributário / Eduardo Sabbag. – 8. ed. – São Paulo : Saraiva, 2016. P. 57
12. Vinnitskii D.V. Printsip dobrosovestnosti i zloupotreblenie pravom v sfere nalogooblozheniya // Pravo i ekonomika. 2003. № 1. S. 22.
13. Demin, A.V. Printsip opredelennosti nalogooblozheniya: monografiya. M.: Statut, 2015. S. 71.

14. Carvalho C. & de Santi E. M. D. Fabiano Deffenti. Introduction to Brazilian Law. Kluwer Law International, 2011. P. 139.
15. BRICS and the Emergence of International Tax Coordination / by Y. Brauner & P. Pistone. IBFD: Print book, 2015. P. 544.
16. Greco, M. A. Planejamento Tributario // Sao Paulo: Dialetica, 2008. P. 261.
17. Malerbi, D. P. M. Elisão Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. P. 43.
18. Compêndio de Legislação Tributária. / by R. G. Sousa. 2 ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954. P. 61.
19. Opredelenie Konstitutsionnogo Suda RF ot 18.09.2014 № 1822-O «Ob otkaze v prinyatii k rassmotreniyu zhaloby otkrytogo aktsionernogo obshchestva «Korshunovskii gorno-obogatitel'nyi kombinat» na narushenie konstitutsionnykh prav i svobod polozheniyami abzatsev pervogo i vtorogo punkta 3, punktov 4, 5, 8, 9, 10 i 12 stat'i 40 Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii» [Elektronnyi resurs]. (Dostup iz SPS «Konsul'tant plyus», data obrashcheniya – 23.12.2016).
20. Postanovlenie Konstitutsionnogo Suda RF ot 17.03.2009 № 5-P «Po delu o proverke konstitutsionnosti polozheniya, soderzhashchegosya v abzatsakh chetvertom i pyatom punkta 10 stat'i 89 Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii, v svyazi s zhaloboi obshchestva s ogranichennoi otvetstvennost'yu «Varm» [Elektronnyi resurs]. (Dostup iz SPS «Konsul'tant plyus», data obrashcheniya – 23.12.2016).
21. Gadzhiev G.A. Pepelyaev S.G. Predprinimatel' – nalogoplatel'shchik – gosudarstvo. Pravovye pozitsii Konstitutsionnogo Suda Rossiiskoi Federatsii: Uchebnoe posobie. M.: FBK-Press, 1998. S. 158
22. Souza, H. D. Análise geral. In: SRF. Tributação Da Renda No Brasil Pós Real. Brasília: SRF/Dupligráfica, 2001. P. 187.
23. Sabbag, E. Manual de direito tributário / Eduardo Sabbag. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. P. 57.