Чаплыгин Максим Анатольевич. Механизм предотвращения уклонения от уплаты налогов в сфере внешнеэкономической деятельности : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Москва, 2003 212 c. РГБ ОД, 61:04-8/573-0

**Содержание к диссертации**

Введение

1 ОСОБЕННОСТИ ДЕЙСТВИЙ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ ПО УМЕНЬШЕНИЮ

НАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ В СФЕРЕ ВЭД 12

1.1 Понятия, связанные с действиями плательщиков и носителей налога по уменьшению своих налоговых платежей 12

1.2 Анализ основных методов занижения налоговых платежей в сфере вэд 38

1.3 Влияние занижения налоговых платежей в сфере вэд на экономику 56

2 СИСТЕМАТИЗАЦИЯ МИРОВОГО ОПЫТА ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ ИЗБЕЖАНИЮ И УКЛОНЕНИЮ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ В СФЕРЕ ВЭД 74

2.1 Анализ общих мер противодействия избежанию и уклонению от налогов в сфере ВЭД в международной практике 74

2.2 Специальные меры для предотвращения занижения налоговых платежей

в сфере ВЭД 86

2.3 Мировой опыт использования мер, направленных на минимизацию возможностей злоупотребления «налоговыми гаванями» 100

2.4 Ограничение злоупотреблений положениями налоговых соглашений в зарубежных странах 109

3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕР ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ ЗАНИЖЕНИЮ НАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ В СФЕРЕ ВЭД В РФ 128

3.1 Необходимость закрепления общих мер против занижения налогов в законодательстве РФ о налогах и сборах 128

3.2 совершенствование специальных мер против занижения налогов в сфере ВЭД 137

3.3 меры против злоупотребления «налоговыми гаванями» в РФ 161

3.4 меры против злоупотребления положениями налоговых соглашений в РФ и целесообразность их изменения 166

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 177

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 191

ПРИЛОЖЕНИЕ №1 202

ПРИЛОЖЕНИЕ №2 203

ПРИЛОЖЕНИЕ №3 206

ПРИЛОЖЕНИЕ № 4

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.**Современные процессы глобализации приводят к усилению интернационализации экономической жизни. Российская Федерация является участником мирового хозяйства. Процессы интеграции России в мировую экономику из года в год усиливаются, а объемы внешнеэкономической деятельности (ВЭД) растут. Внешнеэкономическая деятельность — одна из сфер экономической деятельности государства, предприятий, фирм, тесно связанная с внешней торговлей, экспортом и импортом товаров, иностранными кредитами и инвестициями, осуществлением с другими странами проектов.

В работе исследуется проблема, связанная с налогообложением прибыли и доходов субъектов внешнеэкономической деятельности, а именно: избежание и уклонение от уплаты налогов на доходы и прибыль участниками ВЭД. Такое разделение является общепринятым в мировой практике и заключается, главным образом, в том, что уклонение от уплаты налогов представляет собой прямое нарушение налогового закона, а избежание налогообложения - косвенное нарушение налогового закона, когда нарушена не форма закона, а его дух.

Трансграничный характер деятельности предоставляет дополнительные возможности для налогоплательщиков, участвующих в ВЭД, не исполнять надлежащим образом свои конституционные обязанности по уплате налогов. Это вызвано тем, что при осуществлении внешнеэкономической деятельности налоговым органам труднее установить факты, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанностей по уплате налогов, а организациям и физическим лицам легче скрыть или «закамуфлировать» объекты налогообложения.

Избежание налогообложения и уклонение от уплаты налогов угрожают экономической безопасности России, отрицательно влияют на собираемость налогов и возможность государства исполнять свои обязательства, а также

предпринимать меры, направленные на повышение социально-  
экономического уровня жизни в России. Такое поведение  
налогоплательщиков нарушает конкурентные условия между предприятиями  
и предоставляет дополнительные преимущества недобросовестным  
налогоплательщикам. Таким образом, недобросовестные  
налогоплательщики, которые участвуют в ВЭД, получают конкурентные  
преимущества над остальными налогоплательщиками, и, в конечном счете,  
могут вытеснить с рынка своих добросовестных конкурентов.

Необходимо признать, что практические шаги, предпринятые Россией в сфере мер противодействия избежанию и уклонению от уплаты налогов, не были достаточно обоснованы международным опытом и теоретическими исследованиями в данной области.

По настоящий день в российском механизме налогообложения  
отсутствуют общие меры, направленные против недобросовестных  
налогоплательщиков, которые злоупотребляют недостаточно

проработанными правовыми нормами для получения налоговых преимуществ. Специальные меры, нацеленные против нарушений в сфере ВЭД, вводились фрагментарно и бессистемно, без достаточной проработки. Различные меры часто не согласуются друг с другом. Применение правил определения цены для целей налогообложения, которые установлены с 1 января 1999 г. с целью противодействия выведению прибыли из России в низконалоговые юрисдикции, чрезвычайно затруднительно и неэффективно для налоговых органов вследствие их непроработанности. Правила определения резидентства юридических и физических лиц, которые предоставляют большие возможности для налоговых злоупотреблений, остаются неизменными с 1991 г. С 1 января 2002 г. были введены правила, ограничивающие отнесение процентов на расходы для организаций с недостаточной капитализацией. Цель этих правил - ограничить занижение налоговой базы российскими компаниями путем избыточных выплат процентов по займам иностранным компаниям. Как показывает практика, компании обходят эти правила посредством заключения договоров займа с

аффилированными иностранными компаниями, у которых нет прямого участия в российской компании.

Отсутствуют в российской системе налогообложения прибыли и доходов «антиофшорные» меры, которые позволили бы налоговым органам бороться с использованием российскими и иностранными налогоплательщиками территорий, предоставляющих льготный налоговый режим («налоговые гавани»), для ухода от российских налогов. Также не разработан в Российской Федерации механизм ограничения злоупотреблений инвесторов в использовании налоговых соглашений.

Одним из важнейших направлений совершенствования механизма налогообложения является разработка на основе опыта зарубежных стран комплекса мер, направленных на минимизацию возможностей избежания и уклонения от уплаты налогов на прибыль и доходы участниками ВЭД. Это позволит увеличить собираемость налоговых платежей, а также создать равные конкурентные условия для участников ВЭД и российских компаний, которые не участвуют во внешней торговле.

Все это обуславливает актуальность выбранной темы исследования. Проблемы занижения и уклонения от уплаты налогов в Российской Федерации поднимались в работах Глазьева С.Ю., Горбунова А.Р., Кашина В.А., Перова А.В., Петрова Ю.А., Русаковой И.Г., Сутырина С.Ф., Ушакова Д.Л.. Кроме того, уклонение от уплаты налогов, преимущественно юридические аспекты, были также исследованы в монографиях Брызгалина А.В., Кучерова И.И., Ларичева В.Д., Соловьева И.Н., Сологуба Н.М. Однако, изменения в российской системе налогообложения, произошедшие за последнее время, в частности, принятие Налогового кодекса и недостаточные теоретические исследования в данной области, обуславливают необходимость дальнейшего развития этой темы.

Вопросы, связанные с косвенными налогами (акцизами, НДС и другими налогами с оборота) и таможенными платежами, не рассматриваются в диссертации вследствие особенности природы этих платежей, которые по своей сути являются налогами на потребление. Особенность их природы

обуславливает специфику связанных с ними злоупотреблений, которые отличаются от нарушений по налогам на доходы и прибыль, что требует самостоятельного рассмотрения этих вопросов в отдельной работе.

**Цель исследования**состоит в решении научной задачи совершенствования механизма обложения участников ВЭД в Российской Федерации налогами на прибыль и доходы для увеличения собираемости налогов.

**Задачи исследования.**Для достижения цели в диссертации автором поставлены следующие задачи:

исследовать действия плательщиков и носителей налога по уменьшению своих налоговых платежей, в том числе дать определения разным методам уменьшения, установить границу между допустимым и недопустимым сокращением налоговых платежей, уточнить понятийный аппарат в данной сфере;

систематизировать причины занижения налоговых обязательств налогоплательщиками;

на основе международного и отечественного опыта обобщить основные методы занижения налогов в сфере ВЭД;

изучить влияние занижения налоговых платежей в сфере ВЭД на поступления в консолидированный бюджет Российской Федерации;

проанализировать мировой опыт противодействия избежанию налогообложения и уклонению от уплаты налогов в сфере ВЭД, в частности, систематизировать общие и специальные меры, направленные на борьбу с занижением налогов, злоупотреблением «налоговыми гаванями» и незаконным использованием налоговых соглашений; установить, насколько мировой опыт учитывается в российском налоговом законодательстве;

выработать предложения по закреплению и уточнению в российской системе налогообложения общих и специальных мер против избежания налогообложения и уклонения от уплаты налогов в сфере ВЭД.

**Объектом исследования**является система норм в области налогообложения, регламентирующая налогообложение прибыли и доходов субъектов ВЭД в России.

**Предметом исследования**является механизм обложения прибыли и доходов субъектов ВЭД в России.

**Методологические и теоретические основы исследования.**В процессе работы использовались общенаучные методы и приемы: диалектический подход, методы исторического, логического, системного и сравнительного анализа.

Теоретическая основа исследования - труды таких ученых и специалистов по вопросам налогообложения доходов и прибыли участников ВЭД, как: Бутаков Д.Д., Глазьев С.Ю., Горский И.В., Горбунов А.Р., Дмитриев В.Н., Кашин В.А., Козырин А.Н., Пансков В.Г., Перов А.В., Русакова И.Г., Сутырин С.Ф., Шаталов С.Д., Черник Д.Г, Дернберг Р., Огли Э., Укмар В.

В диссертации использованы законодательные и нормативные акты Российской Федерации, международные соглашения, заключенные СССР, Россией и другими странами в области налогообложения доходов и капитала, включая нормативные акты, письма, разъяснения Министерства РФ по налогам и сборам, Министерства финансов РФ, а также документы ОЭСР по вопросам налогообложения. В работе были использованы модели Конвенции об избежании двойного налогообложения, принятые ОЭСР и ООН.

Работа выполнена в соответствии с пунктом 2.9 Паспорта специальности 08.00.10 — Финансы, денежное обращение и кредит.

**Научная новизна**диссертации заключается в разработке комплекса мер по совершенствованию механизма противодействия избежанию налогообложения и уклонению от уплаты российских налогов на доходы и прибыль субъектами ВЭД. Элементы новизны содержатся в следующих результатах исследования:

в отличие от традиционных представлений российской теории

налогообложения предложено различать избежание налогообложения и

налоговое планирование, сформулированы критерии для определения избежания налогообложения в российской системе налогообложения прибыли и доходов;

исходя из анализа понятийного аппарата по занижению налогов автором установлено, что использование пробелов законодательства и «налоговых гаваней» представляет собой избежание налогообложения, а не налоговое планирование;

посредством систематизации статистических и экспертных методик установлено влияние занижения налогов в сфере ВЭД на поступления в консолидированный бюджет Российской Федерации;

обобщены основные методы занижения налоговых платежей в сфере ВЭД, которые должны охватываться российским механизмом предотвращения избежания налогообложения и уклонения от уплаты налогов в сфере ВЭД;

предложены и обоснованы меры по противодействию избежанию и уклонению от налогов в Российской Федерации, включая предложение автора о принятии Правительством РФ правил трансфертного ценообразования по каждому типу хозяйственных операций для целей расчета налоговых платежей;

разработана методика определения рыночной цены по услугам, оказываемым зависимой организации, как образец правил трансфертного ценообразования, которые следует принять Правительству РФ по каждому типу хозяйственных операций для целей расчета налоговых платежей.

**Практическая значимость**исследования состоит в том, что основные выводы и полученные результаты ориентированы на широкое применение в практике обложения российскими налогами на прибыль и доходы участников ВЭД. Предложения и рекомендации, сформулированные в диссертации, могут быть рекомендованы к использованию Министерством финансов РФ и Министерством РФ по налогам и сборам при разработке нормативных актов, регулирующих налогообложение прибыли и доходов участников ВЭД, а

также Правительством РФ и Государственной Думой РФ при подготовке изменений и дополнений в действующее законодательство. Результаты исследования могут быть использованы в учебном процессе при преподавании учебных дисциплин «Налоги и налогообложение» и «Налоговое регулирование внешнеэкономической деятельности». Практическую значимость, в частности, имеют:

рекомендации по определению «налоговых гаваней» в российской системе налогообложения и по введению ежегодной формы отчетности, по которой налогоплательщик должен раскрыть налоговым органам все сделки с «налоговыми гаванями» в течение года;

предложения по восстановлению процедуры предварительного освобождения от удержания налога на доходы нерезидентов из российских источников;

предложения по созданию специализированной инспекции по возврату нерезидентам удержанного с них налога на доходы; рекомендации по разработке процедур по обмену информацией с

налоговыми органами других стран.

**Апробация и внедрение результатов научного исследования.**Исследование выполнено в рамках научно-исследовательских работ Финансовой академии при Правительстве РФ, проводимых в соответствии с Комплексной темой «Финансово-экономические основы устойчивого и безопасного развития России в XXI веке».

Положения диссертации докладывались в Финансовой академии при Правительстве РФ: в ходе заседания «круглого стола» по теме «Налогообложение внешнеэкономической деятельности» (Москва, 1999 г.), международной научной конференции «Двойное налогообложение: проблемы и пути решения» (Москва, 2000 г.), международного заседания «круглого стола» «Проблемы международного налогообложения» (Москва, 2001 г.).

Результаты исследования используются Министерством РФ по налогам и сборам при разработке проектов изменений в законодательство о налогах и

сборах РФ и нормативных документов Министерства; компанией «Делойт и  
Туш Риджинал Консалтинг Сервисез Лимитед» при проведении семинаров  
для клиентов компании, при проведении налоговых проверок деятельности  
иностранных компаний в России, а также на курсах повышения  
квалификации сотрудников компании; кафедрой «Налоги и  
налогообложение» Финансовой академии при Правительстве РФ в  
преподавании учебной дисциплины: «Налогообложение

внешнеэкономической деятельности». Апробация результатов исследования подтверждается справками о внедрении.

**Публикации.**По теме исследования опубликовано три работы общим объемом 9,0 п.л. (весь объем авторский).

**Объем и структура диссертации.**Диссертация изложена на 200 страницах машинописного текста и состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

В первой главе рассмотрены теоретические вопросы по выбранной теме. Рассмотрены причины занижения налогов, их основные методы в сфере ВЭД, влияние занижения налогов в сфере ВЭД на экономику России.

Во второй главе проведен анализ всего арсенала мер, используемых индустриально развитыми странами для противодействия избежанию налогообложения и уклонению от уплаты налогов. Российский механизм налогообложения оценен через призму этих мер.

Анализ международной практики и сопоставление ее с действующей российской системой налогообложения позволил диссертанту с учетом особенностей внешнеэкономической деятельности Российской Федерации предложить рекомендации по совершенствованию механизма противодействия занижению налогов в сфере ВЭД. Эти предложения нашли отражение в третьей главе.

class1 **ОСОБЕННОСТИ ДЕЙСТВИЙ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ ПО УМЕНЬШЕНИЮ**

**НАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ В СФЕРЕ ВЭД** class1

## Понятия, связанные с действиями плательщиков и носителей налога по уменьшению своих налоговых платежей

Законодатель определяет налог как «обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований1».

Организация или физическое лицо может рассматривать свои налоги как один из видов расходов. Естественно, что в большинстве случаев физическое или юридическое лицо приложит усилия, чтобы налоговые платежи, впрочем, как и другие расходы, были как можно меньше.

В случае косвенных налогов тяжесть налогового бремени, как правило, перекладывается на потребителя товара. В этом случае величина налога, включенного в цену товара, будет влиять на решение потребителя о целесообразности покупки такого товара. Существуют определенные взаимосвязи между налоговыми платежами, которые производят налогоплательщики, а также налогами, включенными в стоимость товара, и поведением налогоплательщиков и носителей налога. Мы непосредственно подошли к рассмотрению такого явления, как уменьшение налогового бремени налогоплательщиками и носителями налога.

В отечественной теории налогообложения понятие «уменьшения налоговых платежей» дано к.ю.н. Брызгалиным А.В. Он определяет его «как те или иные целенаправленные действия налогоплательщика, которые позволяют ему в определенной степени уменьшить его обязательные выплаты в бюджет, производимые им в виде налогов, сборов, пошлин и других платежей ». Это определение является наиболее полным в российской теории налогообложения. Тем не менее, автор диссертации считает, что в понятие уменьшения налоговых платежей следует также включать действия носителя налога, позволяющая уменьшить переносимый на него налог.

Вопрос уменьшения налоговых обязательств не был достаточно исследован и проработан в отечественной литературе по налогообложению. Поэтому автор считает целесообразным рассмотреть сущность явления уменьшения налогов и виды действий налогоплательщиков по уменьшению налоговых платежей подробно.

Так, в учебном пособии «Основы налогообложения», изданного кафедрой «Налоги и налогообложение» Финансовой Академии при Правительстве РФ, можно найти следующие определения:

«Уклонение от налогов - преднамеренное сокрытие части доходов или имущества от налогообложения»;

«Налоговое планирование — право налогоплательщика использовать все, не запрещенные законом способы и средства, пути и методы, для минимизации налоговых обязательств.

## Анализ общих мер противодействия избежанию и уклонению от налогов в сфере ВЭД в международной практике

Налоговые системы многих стран мира содержат меры, целью которых не является непосредственно противодействие избежанию или уклонению от налогообложения в сфере ВЭД, но которые тем не менее воздействуют на международные операции. Такие меры, особенно что касается избежания, входят в систему правопорядка страны и принимают различные формы, в виде положений закона, административных процедур или в форме развития прецедентного права.

Положения закона в одной стране иногда согласуются с развитием прецедентного права в другой стране. Это происходит в силу того, что обе тенденции основаны на одном и том же принципе. Как будет подробно рассмотрено далее, методы толкования налоговых законов в некоторых юрисдикциях опираются на подход судов, придерживающихся реальности, в то время как в других странах тот же результат достигается посредством положений закона, предписывающих судам методы толкования.

Поскольку такие частично совпадающие меры основаны на одном и том же принципе, но принимают различные формы, невозможно использовать классификацию таких мер исходя из характера (законодательные, административные, судебные) каждого метода. Поэтому меры, основанные на одном и том же принципе, не зависимо от их характера (законодательные или судебные), будут рассматриваться вместе.

Юридическая и экономическая теории оценки фискально-значимых фактов. Главными принципами, имеющими непосредственное отношение к общим мерам против избежания, являются принципы толкования и оценки фискально-значимых фактов, то есть юридических фактов, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает возникновение, изменение и прекращение налоговых обязательств. На этих принципах основывается большинство мероприятий законодательного, судебного и административного характера по противодействию сокращению налогового бремени методами, отличными от уклонения от налогообложения. Можно выделить два различных подхода: юридическую теорию и экономическую теорию. Этим двум подходам соответствуют два различных способа толкования взаимосвязи частного права и налогового права. Юридическая теория, которая является традиционной, и которая преобладала до конца прошлого века, основывалась на принципе приоритета буквы закона и признания юридических форм (частного права), выбранных налогоплательщиком для ведения своих дел.

Сделка рассматривается в зависимости от последствий, которые она создает в частном праве, и тот факт, что такие юридические формы используются для достижения результата, отличного от того, который намеревался установить законодатель, не имеет значения по такому подходу.

Так, согласно этому принципу, если налогоплательщик устанавливает 5-летнее соглашение по аренде для того, чтобы избежать налога на прибыль от продажи активов, буква закона будет нарушена, но курс поведения, выбранный налогоплательщиком, будет совершенно законным, и последствия сделки будут признаны налоговыми органами. Такой формалистический подход, очевидно, представляет определенную защиту для налогоплательщика, который может организовать свои дела на основе ожидаемой реакции судов и произвести расчет расходов, связанных с осуществлением такой сделки. Определенность в этой сфере предоставляет также пользу государству: когда отсутствуют сомнения в отношении ожидаемых доходов, национальный бюджет более стабилен.

С юридической теорией связан принцип запрета на аналогию в сфере налогообложения. Принцип запрета на аналогию заключается в том, что налоговые обязательства у налогоплательщика возникают только после появления у него юридических фактов, которые указаны в налоговом законе. В случае возникновения у него юридических фактов, аналогичных предусмотренным в законе, налоговые обязательства у него не образуются.

Рассмотренная выше теория стоит в контрасте с экономическим подходом, который был развит странами, более обеспокоенными справедливостью налогообложения. Согласно экономической теории, если налогоплательщик, используя формализм и лазейки закона, достигает экономический результат, эквивалентный тому, который законодатель намеревался обложить налогом, закон и суды должны рассматривать его как облагаемый.

Юридический подход особенно характерен для тех стран, где правовые системы отличаются четкой классификацией сделок по гражданскому законодательству и где конституционные принципы устанавливают жесткую исключительную компетенцию законодателя по налоговым вопросам, дополняемую запретом на аналогии в этой сфере.

## Необходимость закрепления общих мер против занижения налогов в законодательстве РФ о налогах и сборах

Обычно в экономической литературе выделяют пять целей экономической политики государства:

- экономический рост;

- полную занятость;

- стабильность уровня цен и устойчивость национальной валюты;

- внешнеэкономическое равновесие;

- минимальный уровень доходов и социальной поддержки населения35. При планировании и проведении мероприятий против занижения налогов в сфере ВЭД необходимо учитывать, что такие меры не должны противоречить одной из важнейших целей экономической политики -достижению экономического роста.

В связи с этим необходимо выделить принципы, которыми следует руководствоваться при установлении законодательства, направленного на противодействие занижению налогов в сфере ВЭД:

- равенство налогоплательщиков,

- невмешательство в движение инвестиций

- справедливое обращение с налогоплательщиками.

Эти принципы не должны нарушаться вследствие желания предотвратить нарушения законодательства.

3.1 Необходимость закрепления общих мер против занижения налогов в законодательстве РФ о налогах и сборах

Российская правовая система характеризуется подробной классификацией гражданско-правовых сделок, установленных федеральным законодательством (т.е. Гражданским кодексом и федеральными законами, входящими в систему гражданского законодательства, поскольку в силу пп. «о» ст. 71 Конституции гражданское право находится в исключительном ведении РФ).

Исключительная компетенция российского законодателя по налоговым вопросам следует из ряда статей Конституции РФ - ст. 57, пп. «з» ст. 71, ч. 3 ст. 75, ст. 106. Такая позиция впервые была подтверждена Конституционным судом РФ в постановлении от 4 апреля 1996 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа». А в постановления от 11 ноября 1997 г. № 16-П (п. 3) Конституционный суд указал, что налог является законно установленным, только если законом зафиксированы существенные элементы налогового обязательства путем прямого перечисления в законе о налоге существенных элементов налогового обязательства. В связи с вышеизложенным для России более характерна юридическая теория толкования взаимосвязи частного и налогового права, о которых говорилось в разделе п. 2.1.

На основании выводов Главы 2 рассмотрим, какие общие меры противодействия занижению налогов требуется установить в законодательстве в Российской Федерации. Экономическая теория толкования взаимосвязи частного и налогового права развивалась во многих странах и приняла следующие формы:

- запрет злоупотребления правом;

- общие правила против избежания налогообложения (general antiax avoidance rules - GAAR);

- приоритет сущности над формой;

- доктрина деловой цели;

- мнимая сделка.

Общие правила против избежания налогообложения и доктрина деловой цели характерна только для стран с англосаксонской правой системой поэтому остановимся только на остальных формах развития экономической теории.

Запрет злоупотребления правом. С точки зрения российского права злоупотребление правом - социально вредное поведение, осуществляемое в рамках правовых норм. Как известно, российская правовая система относится к романо-германской группе. Исторически источником права правовых систем романо-германской группы выступают нормы писанного права, в то время как юридическая теория не признается самостоятельным источником права. В этой связи изучение использования концепции злоупотребления права в России непосредственно связано с анализом норм, закрепленных в российском законодательстве.

В общем виде недопустимость злоупотребления правом закреплена в ст. 10 ГК РФ. Согласно п. 1 ст. 10 ГК, не допускаются действия граждан и юридических лиц, осуществляемые исключительно с намерением причинить вред другому лицу, а также злоупотребление правом в иных формах. При злоупотреблении правом суд может отказать лицу в защите принадлежащего ему права (п. 2 ст. 10 ГК).

Гражданское законодательство регулирует имущественные и связанные с ними личные неимущественные отношения, основанные на равенстве, автономии воли и имущественной самостоятельности их участников (п. 1 ст. 2 ГК). Кроме того, к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством (п. 2 ст. 2 ГК). Учитывая, что законодательство о налогах и сборах РФ не содержит норм общих правил о злоупотреблении правом, применение норм гражданского законодательства к налоговым отношениям представляется неправильным.