

Оригинальная статья / Original article
<https://doi.org/10.31429/20785836-18-1-7-13>



ПОНЯТИЕ И СОДЕРЖАНИЕ ПРАВОВОГО ИНСТИТУТА НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ

Антонов А.Г.

ФГБОУ ВО «Кубанский государственный университет»
(Ставропольская ул., д. 149, г. Краснодар, Россия, 350040)

Ссылка для цитирования: Антонов А.Г. Понятие и содержание правового института налоговой выгоды. *Юридический вестник Кубанского государственного университета*. 2026;18(1):7–13. <https://doi.org/10.31429/20785836-18-1-7-13>

КОНТАКТНАЯ ИНФОРМАЦИЯ:

Антонов Артем Геннадьевич, соискатель кафедры конституционного и административного права ФГБОУ ВО «Кубанский государственный университет»

Адрес: Ставропольская ул., д. 149, г. Краснодар, Россия, 350040

Тел.: + 7 (953) 928-90-77

E-mail: antonov.sudrf@yandex.ru

Конфликт интересов. Автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Финансирование. Исследование не имело спонсорской поддержки (собственные ресурсы).

Статья поступила в редакцию: 28.01.2026

Статья принята к печати: 26.02.2026

Дата публикации: 30.03.2026

Аннотация: *Целью* исследования является изучение содержания правового института налоговой выгоды, определение основных признаков налоговой выгоды с точки зрения доктрин, сложившихся в науке налогового права и законодательстве, а также с учетом последних важных дополнений в Налоговый кодекс Российской Федерации.

В исследовании были решены следующие *задачи*: обосновано, что российский правопорядок использует в практике налоговых правоотношений положения и рекомендации практически всех доктрин: сделка по шагам (step transaction doctrine), преобладание существа над формой (equity above the form), деловая цель (business purpose), реальности затрат, «одна рука», фактическое место деятельности; проведена корреляция между положениями гражданского и налогового законодательства в части соответствия налоговых и гражданских доктрин в сфере предпринимательской деятельности.

В результате исследования отмечается, что доктринальный исторический аспект формирования института налоговой выгоды определяется многовековым развитием правовых доктрин добросовестности налогоплательщика, приоритета содержания над формой, деловой цели и других, наиболее важные из которых легализуются в положениях судебной практики, в нормах законодательства, формируют важные признаки правового института налоговой выгоды.

Ключевые слова: налоговая выгода, налогоплательщик, деловая цель, преобладание существа над формой, доктрина добросовестности, доктрина одной руки, дробление бизнеса, контрагенты.

THE CONCEPT AND CONTENT OF THE LEGAL INSTITUTION OF TAX BENEFIT

Artem G. Antonov

FGBOU VO "Kuban State University"
(Stavropol str., 149, Krasnodar, Russia, 350040)

Link for citation: Antonov A.G. The concept and content of the legal institution of tax benefit. *Legal Bulletin of the Kuban State University*. 2026;18(1):7–13. <https://doi.org/10.31429/20785836-18-1-7-13>

CONTACT INFORMATION:

Artem G. Antonov, candidate of the Department of Constitutional and Administrative Law of the FGBOU VO "Kuban State University"

Address: Stavropolskaya St., 149, Krasnodar, Russia, 350040

Tel.: + 7 (953) 928-90-77

E-mail: antonov.sudrf@yandex.ru

Conflict of interest. The author declares no conflicts of interest.

Financing. The study had no sponsorship (own resources).

The article was submitted to the editorial office: 28.01.2026

The article has been accepted for publication: 26.02.2026

Date of publication: 30.03.2026

Annotation: The *purpose* of the article is to study the content of the legal institution of tax benefit, to identify the main features of tax benefit from the point of view of the doctrines that have developed in the science of tax law and legislation, as well as taking into account the latest important additions to the Tax Code of the Russian Federation.

The following tasks were solved in the *study*: it is proved that the Russian legal order uses the provisions and recommendations of almost all doctrines in the practice of tax relations: step transaction doctrine, the predominance of substance over form, business purpose, cost reality, «one hand», actual place of business; a correlation has been made between the provisions of civil and tax legislation in terms of compliance with tax and civil doctrines in the field of entrepreneurial activity.

As a *result* of the study, it is noted that the doctrinal historical aspect of the formation of the institution of tax benefit is determined by the centuries-old development of legal doctrines of taxpayer integrity, priority of content over form, business purpose and others, the most important of which are legalized in the provisions of judicial practice, in the norms of legislation, form important features of the legal institution of tax benefit.

Keywords: tax benefit, taxpayer, business purpose, the predominance of substance over form, the doctrine of good faith, the doctrine of one hand, business fragmentation, counterparties.

Введение

Правовой институт налоговой выгоды играет важную роль в регулировании налоговых отношений, поскольку он позволяет плательщикам оптимизировать свои налоговые обязательства законным способом. Однако недостаточное понимание сути этого института и его особенностей приводит к многочисленным спорам между плательщиками налогов и налоговыми органами. На фоне конкуренции за инвестиции государство стремится создать благоприятный налоговый климат, что включает предоставление различных налоговых льгот и преференций. В то же время, существует риск злоупотреблений своими налоговыми правами со стороны налогоплательщиков, которые могут использовать правовые лазейки для минимизации своих обязательств без учета интересов государства и общества. Такое недобросовестное поведение приводит к существенным непоступлениям доходов в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации и недофинансированию важнейших проектов и задач. Раскрытие содержания института налоговой выгоды позволит повысить правовую определенность при разрешении налоговых споров, а также степень доверия налогоплательщиков к закону и к действиям государства. Поэтому исследование института налоговой выгоды имеет важнейшее значение для разработки рекомендаций по совершенствованию действующего законодательства, а также для повышения эффективности взаимодействия между государством и бизнесом в налоговых правоотношениях.

Методы исследования

В качестве методологической основы исследования использовались стандартные в юриспруденции общенаучные методы (анализ, синтез) и специальные научные приемы познания (формально-юридический, историко-правовой).

Результаты исследования

1. Правовой институт налоговой выгоды – это система взаимосвязанных доктринальных и законодательных норм, которые возникли на определенном этапе формирования системы налогов и регулируют в государстве отношения по минимизации налогового бремени, а также систематизированы в нормах налогового законодательства и отличаются ключевыми признаками субъективного, коммерческого, объективного, целевого, классификационного, формального и комплексного содержания.

2. К признакам налоговой выгоды относятся: а) снижение объема (оптимизации) налогового бремени налогоплательщика; б) уменьшения объема базы налогообложения, расчета пониженной налоговой ставки; в) получения права на зачет (возврат) или возмещение уплаченного налога; г) налоговая льгота либо налоговый вычет на соответствующий период их действия.

Научная дискуссия

В ходе исследования понятия правового института налоговой выгоды представляется целесообразным обозначить исторические аспекты его формирования, ключевые признаки, содержание, а также место этого института в системе налоговых правоотношений.

Становление правового института налоговой выгоды изначально связано с возникновением вообще налоговых правоотношений, поскольку каждый налогоплательщик желает провести оптимизацию своих налогов, которая определяет соответствующую выгоду в сфере налогообложения.

Первым существенным фактом реализации налоговой выгоды можно считать переход под юрисдикцию римлянам в 164 году до н.э. греческого острова Родос после того, как в близлежащем порту Делос Древнего Рима были существенно сокращены налоговые пошлины, и купцы перестали базироваться на Родосе в силу предпочтения Делоса из-за ощутимой налоговой выгоды¹. Эта античная история превращения порта Делос в оффшорную зону с мирным «захватом» острова Родос отражает первый пример важности получения налогоплательщиками, морскими купцами, налоговой выгоды от минимизации государством действующих налогов.

В эпоху средневековья известно активное применение замены судовладельцами флага на судне с вывешиванием «удобного» флага для обеспечения безопасности и снижения фискальных выплат за торговый груз. Так, в XV–XVII вв. принадлежащие англичанам суда без проблем провозили товар в испанских колониях, потому что они использовали испанский флаг. Во время конфликтов Англии с Нидерландами на судах обеих стран использовался флаг нейтральной Швеции. Считалось обычным наличие у капитана на борту нескольких комплектов судовых документов и флагов «удобных» стран, чтобы предотвратить задержание судна и снизить уровень фискальных выплат [4]. Приоритетом для внешней торговли в то время служили города Римской империи с низкими налогами (Генуя, Венеция). Во Фландрии Бургундского герцогства XV века применялись низкие налоги, что формировало английским купцам соответствующую налоговую выгоду [4].

На стадии новейшей истории регулирование налоговой выгоды в условиях оффшора вышло на международный уровень и воспринималось большинством государств как негативное явление в налоговых отношениях, с точки зрения уменьшения поступлений налоговых платежей в бюджеты. Так, в 1996 году Организация экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) обозначила ключевые факторы выявления вредных, противоправных оффшорных налоговых режимов: признак отсутствия или низких налоговых ставок на соответствующий доход; признак системного или «кругового» ограждения субъектов налогообложения от иностранных запросов; признак отсутствия прозрачности корпоративной финансовой и пр. информации; признак отсутствия взаимного обмена налоговыми данными между странами.

В целом, следует отметить, что история развития налоговых правоотношений характеризуется постоянным совершенствованием различных методов, способов оптимизации налогов, реализация которых сопровождается получением соответствующей налоговой выгоды.

В рамках теоретического подхода к правовому институту налоговой выгоды стоит отметить, что его развитие начинается с формирования в России соответствующих правовых доктрин, которые: обосновываются и систематизируются в отечественной правовой науке; считаются доктринальными нормами права до их легализации в соответствующих нормах законодательства; активно используются в правоприменительной практике, трансформируясь в судебные доктрины; по своему

¹ Леонова Н.Г. История и теория налогообложения: учеб. пособие. Хабаровск, 2016. С. 6–7.

содержанию характеризуют обстоятельства снижения, оптимизации налогового бремени, которые формируют существенные признаки правового института налоговой выгоды.

Перечень российских судебных доктрин, раскрывающих суть налоговой выгоды, включает ряд ключевых постулатов с различной историей их формирования.

Первая правовая доктрина «добросовестности налогоплательщика» законодательно отражена в презумпции добросовестности налогоплательщика (п. 6 ст. 108 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ))¹ и закрепляет субъективный признак налоговой выгоды в виде законопослушных действий субъекта налогообложения с исполнением действующих норм законодательства [1]. В случае отсутствия субъективного признака добросовестности и при нарушении закона соответствующая налоговая выгода становится противоправной, необоснованной.

Вторая правовая доктрина «приоритетного рассмотрения содержания, сущности действий налогоплательщика над их формой» отражает объективный признак налоговой выгоды, определяемый экономическим, но не формальным содержанием сделки. То есть, форма сделок, документов должна рассматриваться после оценки их содержания, в обратном случае полученная налоговая выгода может быть признана необоснованной. Происхождение второй доктрины связано с появлением инструментов материально-хозяйственного учета, поскольку для субъекта хозяйствования показатели его деятельности рассчитываются и анализируются с помощью учетных форм.

Третья правовая доктрина «деловой цели» представляется наиболее значимой для оценки налоговой выгоды, поскольку она формирует коммерческий признак анализируемого правового института в виде получения дохода налогоплательщика в той или иной форме. Признание судом определенной деловой (коммерческой) цели в действиях налогоплательщика означает экономическое обоснование правомерно полученной налоговой выгоды. В п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 по данному поводу разъясняется, что при определении судом деловой цели (экономической разумности) оцениваются обстоятельства, подтверждающие задачу налогоплательщика достижения экономического эффекта в рамках реальной экономической деятельности². При этом получение налоговой выгоды не должно быть главной целью деятельности налогоплательщика³. Если ключевой целью предпринимательской деятельности налогоплательщика установлено получение налоговой выгоды с нивелированием основных задач, то суд может не признать обоснованность получения такой выгоды⁴. Доктрина «экономической, деловой цели» в получении налоговой выгоды дополнительно подтверждает главные задачи имущественного оборота и его налогообложения.

Таким образом, вышеназванные правовые доктрины характеризуют субъективный, объективный и коммерческий признаки правового института налоговой выгоды:

1) первый постулат правовой доктрины «добросовестности налогоплательщика» реализуется в позитивной презумпции добросовестности налогоплательщика, которая отражает субъективный признак налоговой выгоды в виде законопослушных действий субъекта налогообложения с исполнением действующих норм законодательства;

2) второй постулат правовой доктрины «приоритета сущности над формой» определяется экономическим, но не формальным содержанием сделки, документов, исполнение которых оптимизируют налоговое бремя, что указывает на объективный признак налоговой выгоды;

3) третий постулат правовой доктрины «деловой цели» формирует коммерческий признак анализируемого правового института в виде обязательного получения дохода налогоплательщика от его действия по оптимизации налогообложения в той или иной форме.

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 28.11.2025) // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

² Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды: Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

³ См.: п. 34 Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 (2021) (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 30.06.2021) // Бюллетень Верховного Суда РФ. № 10, октябрь, 2021; Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 15.01.2021 № 305-ЭС20-16100 по делу № А40-123840/2019. // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁴ Соколова С.Г. Ограничение льгот по соглашениям об избежании двойного налогообложения: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2024. С. 32–34.

Следует отметить, что существенное влияние на развитие правового института налоговой выгоды оказали современные тенденции в области гражданского права. К ним можно отнести следующие:

1) доктрина добросовестности, когда контрагенты должны систематически проверять друг друга, поскольку частое отсутствие проверок характеризуют недобросовестное отношение налогоплательщика к своему бизнесу и к своей репутации. Этому гражданскому положению соответствует доктрина должной осмотрительности налогоплательщика, который обязан выбирать контрагента с проверкой его правоспособности, надлежащих полномочий, подтверждений добросовестности в предпринимательской деятельности [5; 6], то есть, в случае отсутствия такой проверки налоговая выгода, полученная от сделки, может рассматриваться как необоснованная;

2) постулат фактического собственника в гражданском праве коррелируется с доктриной «одной руки» в налоговом праве и означает оценку действий налогоплательщика без учета посреднических звеньев, которые зачастую используются для противоправного снижения базы налогообложения; по своей сущности правило «одной руки» характеризует объективный признак правового института налоговой выгоды и дополняет доктрину приоритетного рассмотрения содержания над формой; вместе с этим доктрина «одной руки» детализирует и доктрину «добросовестности налогоплательщика», поскольку постоянное наличие множества посредников в коммерческой деятельности может свидетельствовать о цели недобросовестного налогоплательщика скрыть свои доходы;

3) правило о реалистичности и целенаправленности предпринимательской деятельности лица в гражданском праве напрямую связано с доктриной «дробления бизнеса» в налоговом законодательстве. Дробление бизнеса имеет место в том случае, когда единый целостный вид деятельности субъекта – предпринимателя, расчленяется на несколько взаимосвязанных компаний, целью деятельности которых является уход от налогообложения (переход на упрощенную систему налогообложения, когда фактически лицо является плательщиком на общей системе). Указанная доктрина дополняет субъективный, коммерческий признаки анализируемого правового института налоговой выгоды, обращает внимание на умышленные действия налогоплательщика по созданию ненужных промежуточных компаний, поскольку главная предпринимательская цель бизнеса в получении прибыли в большинстве случаев может достигаться без его дробления.

То есть, на доктринальном уровне развития налоговых правоотношений правовой институт налоговой выгоды занимает ведущее место, поскольку развивает базовые принципы добросовестности, свободного экономического развития, фактического собственника и реалистичности и в гражданско-правовых отношениях.

С учетом вышеизложенного, можно отметить, что доктринальный исторический аспект формирования института налоговой выгоды определяется многовековым развитием правовых доктрин добросовестности налогоплательщика, приоритета содержания над формой, деловой цели и прочих правовых доктрин, наиболее важные из которых легализуются в положениях судебной практики, в нормах законодательства, формируют доктринальные признаки правового института налоговой выгоды и конкретизируются более современными правовыми доктринами (доктринами «одной руки», «дробления бизнеса» и пр.).

Анализ позиций ученых [2; 3; 7; 8; 9; 10] и ряда нормативных актов позволяет выделить следующие признаки налоговой выгоды¹:

- снижение объема (оптимизации) налогового бремени налогоплательщика;
- уменьшения объема базы налогообложения, расчета пониженной налоговой ставки,
- получения права на зачет (возврат) или возмещение уплаченного налога;
- временная (срочная, темпоральная) налоговая выгода в виде получения налоговой льготы либо налогового вычета на соответствующий период их действия.

Исследование этих признаков позволило законодателю в 2017 году существенно расширить границы и содержание правового института налоговой выгоды посредством внесения Федеральным

¹ Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды: Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12; О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения: Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ (ред. от 05.04.2013) // Собрание законодательства РФ. 2011. № 30 (ч. 1). Ст. 4575.

законом от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ¹ в налоговое законодательство дополнений (ст. 54.1 НК РФ), которые:

1) систематизировали особенности реализации доктрины добросовестности налогоплательщика, которая на практике ограничивалась с использованием представителями налоговой службы оценочных категорий «должная осмотрительность», «экономическая обоснованность», «злоупотребление правом» при проверке налогоплательщиков;

2) обозначили основы противодействия «агрессивным» инструментам налоговой оптимизации, позволяющим снизить уровень недобросовестной конкуренции посредством выявления «фирм – однодневок» с прекращением необоснованного применения налоговых преференций и предотвращением фактов размывания налогооблагаемой базы;

3) предусмотрели условия, соблюдение которых аргументирует право налогоплательщика на получение налоговой выгоды: целевое условие подтверждения основной задачи операции (сделки) в получении предпринимательского дохода; субъективное условие исполнения обязательств по операции (сделке) надлежащим контрагентом;

4) внесли единообразие к требованиям расчета налоговой выгоды, связанной вычетами по налогу на добавленную стоимость и с издержками в рамках налога на прибыль.

5) структурировали условия разделения общей коммерческой деятельности налогоплательщика между формально автономными субъектами хозяйствования (индивидуальными предпринимателями и организациями), которые образуют группу лиц в конструкции дробления бизнеса;

6) определили организационное условие продолжения реального контроля над группой лиц-субъектами корпоративного управления, бывшими до дробления;

7) установили правила оценки всех известных фактических обстоятельств коммерческой деятельности налогоплательщика в рамках общего бизнеса со взаимозависимыми лицами с намерениями в получении необоснованной налоговой выгоды.

Таким образом, можно сказать, что, правовой институт налоговой выгоды, благодаря ст. 54.1 НК РФ, был дополнен комплексом механизмов доктринального, терминологического, принципиального, системного, разъяснительного содержания, которые непосредственно и сформировали современное его понимание.

Основные итоги рассмотрения можно представить в виде таблицы (см. рис.).

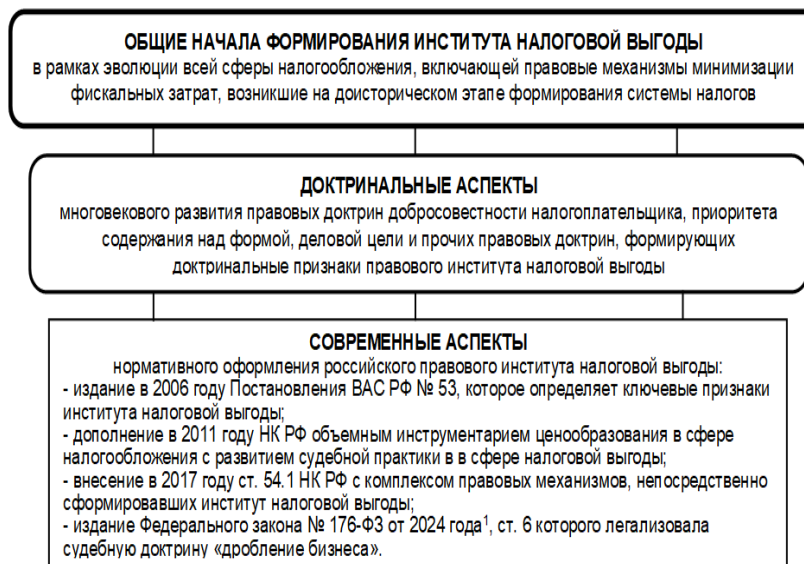


Рисунок. Аспекты формирования в России правового института налоговой выгоды и определения его содержания

Aspects of the formation of the legal institution of tax benefit in Russia and the definition of its content

¹ О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации: Федеральный закон от 18.07.2017 № 163-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2017. № 30. Ст. 4443.

С учетом всего вышеизложенного можно сформулировать следующее определение правового института налоговой выгоды. Правовой институт налоговой выгоды – это система взаимосвязанных доктринальных и законодательных норм, которые возникли на определенном этапе формирования системы налогов и регулируют в государстве отношения по минимизации налогового бремени, а также систематизированы в нормах налогового законодательства и отличаются ключевыми признаками субъективного, коммерческого, объективного, целевого, классификационного, формального и комплексного содержания.

Список использованной литературы:

1. Васильева Е.Г. Налоговая выгода: монография. М.: Юрлитинформ; 2020.
2. Свинцов М.Ю. Антиуклонительные нормы в налоговом праве: научно-практический анализ. *Финансовое право*. 2021;(2):45–57.
3. Тарасова Е.В. Противодействие уклонению от налогообложения в соответствии с мировыми стандартами. *Налоги и сборы*. 2017;(1):102–107.
4. Тимофеева О.Ф. Оффшорные юрисдикции как инструмент международного налогового планирования: мировой опыт их создания. *Мир науки*. 2014;(1):9–16.
5. Фатхутдинов Р.С. Судебная доктрина должной осмотрительности в налоговых отношениях. *Вестник ВАС РФ*. 2021;(6):100–113.
6. Фатхутдинов Р.С. Существо и форма в налоговых отношениях. *Вестник экономического правосудия РФ*. 2020;(9):34–51.
7. Хаванова И.А. Ненадлежащие документы «неустановленных лиц» и обоснование налоговой выгоды. *Налоговый вестник*. 2023;(3):29–36.
8. Цветкова Е.А. Доктрина налоговой выгоды в правоприменительной практике. *Налоги*. 2017;(6):23–26.
9. Цыганков В.В. Спорные правовые позиции Президиума ВАС РФ по налоговым правоотношениям. *Вестник арбитражной практики*. 2013;(4):48–54.
10. Шепенко Р.А. Доктрина как источник налогового права. *Налоги и финансы*. 2018;(1):46–55.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Антонов Артем Геннадьевич
соискатель кафедры конституционного и административного права ФГБОУ ВО «Кубанский государственный университет»

References:

1. Vasilyeva E.G. [Tax benefit]. Moscow: Yurlitinform; 2020. (In Russ.)]
2. Svintsov M.Y. [Anti-tax norms in tax law: a scientific and practical analysis]. *Finansovoe pravo = Financial law*. 2021;(2):45–57. (In Russ.)]
3. Tarasova E.V. [Countering tax evasion in accordance with international standards]. *Nalogi i sbory = Taxes and fees*. 2017;(1):102–107. (In Russ.)]
4. Timofeeva O.F. [Offshore jurisdictions as an instrument of international tax planning: the global experience of their creation]. *Mir nauki = The world of science*. 2014;(1):9–16. (In Russ.)]
5. Fatkhutdinov R.S. [Judicial doctrine of due diligence in tax relations]. *Vestnik VAS RF = Bulletin of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation*. 2021;(6):100–113. (In Russ.)]
6. Fatkhutdinov R.S. [The essence and form in tax relations]. *Vestnik ekonomicheskogo pravosudiya RF = Bulletin of Economic Justice of the Russian Federation*. 2020;(9):34–51. (In Russ.)]
7. Khavanova I.A. [Improper documents of "unidentified persons" and justification of tax benefits]. *Nalogovyy vestnik = Tax bulletin*. 2023;(3):29–36. (In Russ.)]
8. Tsvetkova E.A. [The doctrine of tax benefits in law enforcement practice]. *Nalogi = Taxes*. 2017;(6):23–26. (In Russ.)]
9. Tsygankov V.V. [Controversial legal positions of the Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation on tax law relations]. *Vestnik arbitrazhnoj praktiki = Bulletin of Arbitration Practice*. 2013;(4):48–54. (In Russ.)]
10. Shepenko R.A. [Doctrine as a source of tax law]. *Nalogi i finansy = Taxes and finance*. 2018;(1):46–55. (In Russ.)]

INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

Artem G. Antonov
Candidate of the Department of Constitutional and Administrative Law of the FGBOU VO "Kuban State University"