

DOI: 10.17803/2542-2472.2026.38.2.072-076

РАКУРС

ПРОБЛЕМЫ ПРАВОВОЙ ОПРЕДЕЛЕННОСТИ КРИТЕРИЕВ КОММЕРЧЕСКОЙ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТИ В СПОРАХ О НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЕ

Чубукин Роман Алексеевич,
магистрант, Северный (Арктический) федеральный университет
имени М.В. Ломоносова
163002, Россия, г. Архангельск, наб. Северной Двины, д. 17
chubukin.r@edu.narfu.ru

© Чубукин Р. А., 2026

Аннотация. В статье исследуются критерии коммерческой осмотрительности при выборе контрагента в российском налоговом праве с учетом подходов ФНС России и судов. Выявляются противоречия применения этих критериев. Отсутствие четко сформулированных критериев формирует правовую неопределенность и повышенные налоговые риски. На примерах споров о необоснованной налоговой выгоде доказывается необходимость систематизации и законодательного закрепления предсказуемых стандартов осмотрительности для обеспечения баланса интересов государства и бизнеса.

Ключевые слова: должная осмотрительность; коммерческая осмотрительность; необоснованная налоговая выгода; выбор контрагента; правовая неопределенность; добросовестность налогоплательщика

PROBLEMS OF LEGAL CERTAINTY IN THE CRITERIA FOR COMMERCIAL PRUDENCE IN DISPUTES OVER UNJUSTIFIED TAX BENEFITS

Roman A. Chubukin,
Master's Student, Northern (Arctic) Federal University named after M.V. Lomonosov (NArFU)
chubukin.r@edu.narfu.ru

Abstract. The paper examines the criteria of commercial due diligence in the selection of counterparties under Russian tax law, taking into account the approaches developed by the Federal Tax Service of Russia and the courts. The study identifies inconsistencies in the application of these criteria. The absence of clearly articulated standards creates legal uncertainty and increases tax-related risks. Using disputes concerning unjustified tax benefits as illustrative examples, the study demonstrates the necessity of systematizing and legislatively codifying predictable due diligence standards in order to ensure an appropriate balance between the interests of the state and the business community.

Keywords: due diligence; commercial prudence; unreasonable tax benefit; counterparty selection; legal uncertainty; taxpayer integrity

В последние годы в Российской Федерации отмечается усиление налогового контроля, сопровождающееся ростом числа налоговых споров, связанных с доначислением налогов в связи с получением необоснованной налоговой выгоды. Основанием для таких доначислений нередко служат выводы налоговых органов о неправомерном применении налоговых вычетов по сделкам с контрагентами, не исполняющими налоговые обязанности. В подобных случаях контрагенты либо не отражают соответствующие операции в отчетности, либо формально соблюдают требования законодательства, искусственно занижая налоговые обязательства. При этом налоговые органы, предъявляя претензии налогоплательщикам, ссылаются на отсутствие должной осмотрительности при выборе деловых партнеров, рассматривая данную категорию как ключевой критерий оценки добросовестности и основание для вывода о получении необоснованной налоговой выгоды.

Однако на практике налоговое законодательство не содержит четких и формализованных правил, однозначно подтверждающих добросовестность налогоплательщика при выборе контрагентов. Стандарты должной осмотрительности формируются преимущественно в судебной практике и разъяснениях федеральных органов исполнительной власти, что обуславливает высокую степень правовой неопределенности. В результате налогоплательщики вынуждены ориентироваться на изменяющиеся судебные подходы и официальные письма ФНС России, не обладающие нормативным характером.

Отправной точкой формирования доктрины должной осмотрительности в судебной практике стало постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»¹. Пункт 10 постановления прямо указывает, что «налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности, и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных его контрагентом». Таким образом, критерий оценки налогоплательщика учитывает не только формальное оформление документов, но и содержание его действий с точки зрения разумной и добросовестной деловой практики.

Данный подход стал важным инструментом в борьбе с получением необоснованной налоговой выгоды. Фактически должная осмотрительность начала использоваться как средство преодоления чрезмерного формализма и как способ возложения на налогоплательщика обязанности по оценке надежности и добросовестности своих контрагентов. Она позволила судам и налоговым органам последовательно пресекать схемы с техническими компаниями, и усилило защиту публичных интересов в сфере налогообложения. Одновременно введение должной осмотрительности сформировало дискуссии о границах ответственности налогоплательщика и объеме его проверочных обязанностей.

Несмотря на ключевое значение в правоприменении, категория «должная осмотрительность» не получила нормативного закрепления. В постановлении термин использован без раскрытия правового содержания: отсутствует легальное определение и перечень действий или документов, подтверждающих ее проявление.

На законодательном уровне соответствующее понятие также не было закреплено, финансово-правовые органы ограничивались лишь разъяснениями общего характера. Так, согласно позиции Министерства финансов Российской Федерации, «налогоплательщик вправе самостоятельно определять способы выявления неблагонадежных контрагентов и принимать решения о целесообразности сотрудничества с ними на основании полученной информации»². Подобный подход фактически

¹ Вестник ВАС РФ. 2006. № 12, декабрь.

² Письмо Департамента налоговой и таможенной политики Минфина России от 23.12.2016 № 03-01-10/77642 «Об оценке рисков при выборе контрагентов, а также о закупках товаров, работ, услуг государственными и муниципальными унитарными предприятиями».

возлагал на субъекта предпринимательской деятельности обязанность создавать собственные механизмы проверки, оставляя рамки этих процедур размытыми.

Некоторую конкретизацию стандарту должной осмотрительности ФНС России попыталась придать через разъяснительные письма. В письме от 23.03.2017 № ЕД-5-9/547@ «О выявлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды» указано, что налогоплательщик должен проверить и документально подтвердить, в частности: опыт контрагента; полномочия руководителя; достоверность удостоверяющих личность документов; а также обосновать выбор партнера, оценить условия сделки и ее коммерческую привлекательность. В письме от 12.05.2017 № АС-4-2/8872 добавлено требование документировать сведения о регистрации контрагента, юридический и фактический адрес, а также сведения о площадях, необходимых для ведения деятельности³. Эти письма подчеркивают необходимость проверки не только формальных данных, но и фактического хозяйственного потенциала контрагента.

Однако в судебной практике рекомендации ФНС нередко трактовались чрезмерно пробюджетно: налогоплательщикам вменялся строгий стандарт должной осмотрительности, и даже базовые проверки считались недостаточными.

Ситуация изменилась в 2020 г., когда Верховный Суд РФ в определении от 14.05.2020 по делу № 307-ЭС19-27597 сформулировал более взвешенный и дифференцированный подход к оценке проявления должной осмотрительности.

В данном деле АО «Специализированная производственно-техническая база Звездочка» заключило договор поставки с «СК-Лоджистик» на 2 586 848 руб., заявив к вычету НДС 391 992 руб. Суды первой и апелляционной инстанций признали налогоплательщика недобросовестным, ссылаясь на минимальные ресурсы контрагента и отсутствие подтверждений реальной деятельности. Верховный Суд отменил эти решения, указав, что объем обязанностей зависит от размера и регулярности операций, специфики товаров и услуг, коммерческих условий сделки и опыта исполнения контрагентом аналогичных обязательств; для обычных сделок на незначительные суммы не требуется глубокая проверка контрагента⁴. Таким образом, Верховный Суд дифференцировал уровень должной осмотрительности в зависимости от характера и условий конкретной сделки.

Вслед за позицией, выраженной Верховным Судом, ФНС России в письме от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения ст. 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» закрепила аналогичный дифференцированный подход к проявлению должной осмотрительности, и предложила расширенный перечень минимально необходимых условий, подтверждающих проявление должной осмотрительности.

Тем не менее даже детализированные рекомендации не устраняют правовую неопределенность: перечни действий и источников информации носят рекомендательный характер, не являются исчерпывающими и не гарантируют признания действий налогоплательщика достаточными. Это приводит к отсутствию единообразия в судебной практике, когда по одним и тем же обстоятельствам суды выносят диаметрально противоположные решения.

В постановлении Семнадцатого арбитражного апелляционного суда рассматривался спор, связанный с доначислением НДС в сумме 15 351 779 руб., а также начислением соответствующих пени и штрафов⁵. Налоговая инспекция исходила из того, что контрагенты налогоплательщика обладали признаками проблемных

³ Широкова Е. В. Проявление налогоплательщиком «должной осмотрительности» при выборе контрагента // Актуальные проблемы финансирования и налогообложения АПК в условиях глобализации экономики : сборник статей X Всероссийской научно-практической конференции, Пенза, 15–16 марта 2023 г. Пенза : Пенз. гос. аграр. ун-т, 2023. С. 157.

⁴ Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 14.05.2020 № 307-ЭС19-27597 по делу № А42-7695/2017.

⁵ Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.11.2019 № 17АП-14994/2019-АК по делу № А50-13816/2019.

организаций и фактически не осуществляли поставку товарно-материальных ценностей. Суд признал решение инспекции недействительным, указав, что при совершении незначительных сделок действия налогоплательщика могут считаться осмотрительными, даже если проверка сведений о контрагенте ограничивалась данными открытых источников, таких как ЕГРЮЛ и официальный сайт ФНС России. При этом суд сослался на письмо Минфина России, признающее меры проверки регистрации контрагента, доверенности и открытых источников достаточными для демонстрации должной осмотрительности⁶.

Суд также отметил, что налогоплательщик не обязан проверять сведения, недоступные в открытом доступе, включая наличие имущества или финансовое состояние контрагента. Вывод суда поддержала кассационная⁷ инстанция.

В ряде судебных актов подчеркивается, что обязанность проявлять повышенную осмотрительность не презюмируется: налоговые органы должны доказать, что характер сделки или сведения о контрагенте требовали углубленной проверки. При отсутствии такого обоснования стандартные меры проверки считаются достаточными для подтверждения добросовестности⁸.

В то же время судебная практика демонстрирует и иной подход, когда стандартные меры проверки контрагента признаются недостаточными. В постановлении Арбитражного суда Центрального округа суд указал, что государственная регистрация и предоставление стандартного пакета учредительных документов подтверждают лишь юридический факт существования организации, но не ее способность вести реальную экономическую деятельность. Суд заключил, что налогоплательщик, ограничившийся сбором регистрационных сведений, не проявил должной осмотрительности⁹. Данный подход демонстрирует высокие требования к налогоплательщику. Простая проверка регистрации отражает лишь формальный уровень анализа и не гарантирует отсутствия рисков, тогда как чрезмерное расширение «обязательных» проверок без нормативного закрепления создает правовую неопределенность. Налогоплательщики не могут заранее предсказать, какие меры суд сочтет достаточными, и даже при соблюдении рекомендаций ФНС России остаются в зоне риска.

Таким образом, в современном российском правовом порядке институт должной осмотрительности при выборе контрагента остается сферой высокой неопределенности. Как отмечают исследователи, в том числе Е. Г. Васильева, оценочные категории в налоговом праве продолжают порождать значительное количество судебных споров, что подтверждает практическую сложность применения соответствующих норм¹⁰. Существующие подходы ФНС России и судебная практика показывают необходимость дальнейшей систематизации и законодательного закрепления четких критериев коммерческой осмотрительности. Только формирование более предсказуемых и универсальных правил позволит снизить правовые и экономические риски для добросовестных налогоплательщиков.

⁶ Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 10.04.2009 № 03-02-07/1-177 «О добросовестности налогоплательщика при заключении сделок с контрагентами».

⁷ Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 12.03.2020 № Ф09-471/20 по делу № А50-13816/2019.

⁸ Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 06.09.2024 № Ф09-4769/24 по делу № А34-15567/2022.

⁹ Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 24.08.2023 № Ф10-3196/2023 по делу № А54-9974/2021.

¹⁰ Васильева Е. Г. Налоговая выгода : монография. М. : Юрлитинформ, 2015. С. 151.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Васильева Е. Г. Налоговая выгода : монография. — М. : Юрлитинформ, 2015. — 176 с.
2. Широкова Е. В. Проявление налогоплательщиком «должной осмотрительности» при выборе контрагента // Актуальные проблемы финансирования и налогообложения АПК в условиях глобализации экономики : сборник статей X Всероссийской научно-практической конференции, Пенза, 15–16 марта 2023 г. — Пенза : Пензенский государственный аграрный университет, 2023. — С. 156–159.

REFERENCES

1. Shirokova EV. The taxpayer's manifestation of «due diligence» when choosing a counterparty. Actual problems of financing and taxation of the agro-industrial complex in the context of the economy globalization. *Collection of papers of the 10th All-Russian Scientific and Practical Conference, Penza, March 15–16, 2023*. Penza: Penza State Agrarian University Publ.; 2023. (In Russ.).
2. Vasilieva EG. Tax Benefit. Moscow: Yurlitinform Publ.; 2015. (In Russ.).