

ЗАПРЕТ НА ПРИТВОРНОСТЬ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ РОССИИ (МЕЖОТРАСЛЕВАЯ ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА)

Д. А. Кириллов, С. И. Коренкова
Тюменский государственный университет

FEIGNFULLNESS PROHIBITION IN RUSSIAN'S ACCOUNTING (CROSS-SECTORAL LEGAL DESCRIPTION)

D. A. Kirillov, S. I. Korenkova
Tyumen State University

Аннотация: в 2013 г. в России был введен законодательный запрет, а в 2016 г. – административная наказуемость регистрации притворных объектов бухгалтерского учета в учетных регистрах (далее – запрет на притворность). Проведенное в 2021 г. правовое сравнение понятий «притворный объект бухгалтерского учета» и «притворная сделка» продемонстрировало отсутствие интереса к запрету на притворность со стороны как юридической науки, так и правоприменительной практики. Экономисты же, проявляя с 2013 г. к изучению запрета на притворность отраслевой научный интерес, не дают оценки не только правовой необоснованности данного запрета, но и степени нарушения прав экономических субъектов. Данное обстоятельство послужило импульсом к межотраслевому правовому изучению запрета на притворность с учетом его экономических свойств. В результате сделан вывод, что данный запрет сопряжен с излишними ограничениями прав экономических субъектов, не является в полной мере юридически обоснованным и требует коррекции законодательства о бухгалтерском учете. В ходе исследования проведено сравнение запрета на включение притворных объектов бухгалтерского учета в учетные регистры с требованием приоритета экономического содержания перед юридической формой в российском бухгалтерском учете, с правилами международных стандартов бухгалтерской отчетности, с последствиями притворных сделок; охарактеризованы причины отсутствия внимания судебной практики к соответствующим нарушениям. Сделан вывод, что запрет на включение в учетные регистры притворных объектов бухгалтерского учета сопряжен с излишними ограничениями прав экономических субъектов, не является в полной мере обоснованным, что предопределяет необходимость коррекции законодательства.

Ключевые слова: объект бухгалтерского учета, притворный объект, учетный регистр.

Abstract: in 2013, a legislative prohibition was introduced in Russia, and in 2016, the administrative punishability of registering feigned accounting objects in accounting registers (hereinafter referred to as the «feignfullness prohibition»). A legal comparison of the concepts of "feigned accounting object" and "feigned transaction" conducted in 2021 demonstrated a lack of interest in the «feignfullness prohibition» on the part of both legal science and law enforcement practice. Economists, however, have been showing a scientific interest in studying the «feignfullness prohibition» since 2013, do not assess not only the legal invalidity of this prohibition, but also the degree of violation of the rights of economic entities. This circumstance served as an impetus for an intersectoral legal study of the «feignfullness prohibition», taking into account its economic properties. In the course of the study, a comparison was made between the prohibition on the inclusion of feigned accounting objects in accounting registers with the requirement of priority of economic content over legal form in Russian accounting, with the rules of international accounting standards, with the consequences of feigned transactions; the characteristic of the reasons for the inattention of law enforcement to the relevant violations is given. As a result, it was concluded that the prohibition on the inclusion of feigned accounting objects

in accounting registers is associated with excessive restrictions on the rights of economic entities, is not fully justified, which determines the need for correction of legislation.

Key words: accounting object, feigned object, accounting register.

Предпосылки исследования

В 2013 г. в Федеральный закон «О бухгалтерском учете» (далее – ФЗ о бухучете)¹ были включены понятие «притворный объект бухгалтерского учета» и указание о недопустимости регистрации притворных объектов в учетных регистрах². Тем самым был оформлен законодательный запрет на регистрацию в учетных бухгалтерских регистрах притворных объектов бухгалтерского учета, который можно обозначить как «запрет на притворность» в российском бухгалтерском учете (далее – запрет на притворность). В марте 2016 г. соответствующие действия стали наказуемыми по ст. 15.11 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее – КоАП РФ)³.

Между тем в 2013–2021 гг. правовая наука не проявила заметного интереса к понятию «притворный объект бухгалтерского учета». В 2016–2021 гг. также не было выявлено административных дел о нарушениях «запрета на притворность»⁴. Последовательный интерес к запрету на притворность проявляют ученые-экономисты начиная с 2013 г. Однако в их работах отсутствует оценка разумности и правовой обоснованности запрета.

Сложившееся положение вещей привело нас к исследованию запрета на притворность, основываясь на правовом подходе, но с учетом его экономических свойств. Результаты соответствующего исследования отражены в настоящей статье.

¹ О бухгалтерском учете : федер. закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2011. № 50. Ст. 7344.

² О внесении изменений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете» : федер. закон от 21 декабря 2013 г. № 357-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2013. № 51. Ст. 6677.

³ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях : федер. закон от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2002. № 1 (ч. 1). Ст. 1.

⁴ См.: Бакулина И. П., Кириллов Д. А. О соотношении притворного объекта бухгалтерского учета в административном праве и притворной сделки // Вестник ТвГУ. Серия: Право. 2021. № 3. С. 48–49.

Притворный объект бухгалтерского учета как правовая категория

В российском праве термин «притворность» еще с «досоветских» времен был относим только к сфере цивилистики, где применялся для обозначения сущности сделок с рассогласованными номинальной и реальной сторонами⁵. Такие сделки именовались релятивно-симулятивными, а позже притворными⁶. В отношении же множества иных явлений с подобной «рассогласованностью» термины «притворность» и смежные понятия до 2013 г. в российских правовых актах не применялись и правовой наукой практически не исследовались⁷.

В декабре 2013 г. в ФЗ о бухучете были включены понятие «притворный объект бухгалтерского учета» – «...объект, отраженный в бухгалтерском учете вместо другого объекта с целью прикрыть его...», а также норма о том, что «... регистрация притворных объектов бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета...» не допускается. Содержательная часть данных положений была легализована в Информации Минфина России от 4 декабря 2012 г. № ПЗ-10/2012 «О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Информация МФ), где указывалось: «не подлежат регистрации в регистрах бухгалтерского учета... объекты, отражаемые в бухгалтерском учете вместо другого объекта с целью прикрыть его...»⁸. Одновременно с Информацией МФ появился законопроект Правительства РФ от 18 декабря 2012 г. № 192810-6 «О внесении изменений в Федеральный закон от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Правительственный законопроект)⁹. Его текст

⁵ См.: Габов А. В. Притворные сделки в отечественном праве : история и современность // Государство и право. 2021. № 2. С. 52–53.

⁶ См.: Поляков А. Симулятивные сделки // Zakon.ru. Судебная практика. URL: https://zakon.ru/blog/2020/06/22/simulyativnye_sdelki

⁷ См.: Бакулина И. П., Кириллов Д. А. Указ. соч. С. 48.

⁸ Экономика и жизнь (Бухгалтерское приложение). 2012. № 50.

⁹ Пояснительная записка к законопроекту № 192810-6. URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/192810-6>

содержал новый термин, но юридической силы не имел.

Положения о притворном объекте бухгалтерского учета сразу же нашли¹⁰ и продолжают находить отражение в экономической литературе¹¹. При этом по состоянию на начало 2021 г. ни сторонники идеи об экономическом праве¹², рассматривающие учетное право как его подотрасль, ни финансовые правоведы, ни иные правовые исследователи бухгалтерского учета научного интереса к понятию «притворный объект бухгалтерского учета», как и к новой для финансово-ориентированных отраслей права категории «притворность», не проявили.

В марте 2016 г. нарушение запрета на притворность стало признаваться одним из видов грубого нарушения правил бухгалтерского учета, наказуемого по ст. 15.11 КоАП РФ¹³. Тем самым понятие «притворный объект бухгалтерского учета» появилось и в административном праве, что, как представляется, должно было привлечь внимание отраслевиков, в том числе для осмысления оснований ответственности за новое правонарушение и разработки рекомендаций для правоприменения. Однако за более чем пять лет, истекшие с момента появления в КоАП РФ понятия «притворный объект бухгалтерского учета», ни оно, ни категория «притворность», ни смежные понятия не нашли отражения в научных трудах юристов-административистов. Дел по ст. 15.11 КоАП РФ, возбужденных за нарушение «запрета на притворность», по состоянию на август 2022 г. нет.

Таким образом, ни юридическая наука, ни практика интереса к запрету на притворность и смежным понятиям в целом не продемонстрировали. В связи с этим следует, на наш взгляд, обратить внимание на несколько моментов.

¹⁰ См.: Звягинцева М. С. Вопрос-ответ // Торговля : бухгалтерский учет и налогообложение. 2014. № 1. С. 15–16 ; Кувалдина Т. Б. Мнимые и притворные объекты бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 2015. № 10. С. 91–94.

¹¹ См.: Мнимые и притворные объекты бухгалтерского учета : предмет судебной экономической экспертизы и методика исследования / Н. Г. Гаджиев [и др.] // Экономика и предпринимательство. 2020. № 4 (117). С. 1243–1248.

¹² См.: Ашмарина Е. М. Учетное право (финансовый учет) как комплексное правовое образование экономического права // Вопросы экономики и права. 2012. № 9. С. 16–23.

¹³ Федеральный закон от 30 марта 2016 г. № 77-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2016. № 14. Ст. 1907.

Значения понятия «притворный объект бухгалтерского учета» в КоАП РФ и в ФЗ о бухучете совпадают¹⁴. Согласно текстам Правительственного законопроекта и, как следствие, соответствующему положению ФЗ о бухучете, притворная сделка является видом притворного объекта бухгалтерского учета. В пояснительной же записке к Правительственному законопроекту¹⁵ логика иная: понятие «притворный объект бухгалтерского учета» совпадает с понятием «притворная сделка» из ст. 170 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ).

На сегодняшний день в юридической научной среде сложилась странная ситуация. Явная, на наш взгляд, ложность тезиса пояснительной записки о соответствии понятий «притворный объект бухгалтерского учета» и «притворная сделка» (далее – ложный тезис) отнюдь не очевидна для отраслевых правоведов, в том числе специально изучающих вопросы, сопряженные с каждым из слов межотраслевого понятия «притворный объект бухгалтерского учета». Отраслевым правоведам, говоря условно, не хватает общей юридической компетентности: цивилисту «не вполне ясно», что такое «объект бухгалтерского учета», финансисту – «притворность», а административисту – и то и другое. Ситуация усугубляется самим фактом смысловой рассогласованности «правительственного законопроекта» и пояснительной записки к нему. Поскольку оба документа были представлены в Государственную Думу «единым пакетом», очевидно отсутствие непротиворечивой концепции¹⁶ Правительственного законопроекта, что согласно ст. 105 и 118 Регламента Государственной Думы¹⁷ ставило принятие соответствующего закона¹⁸ «под вопрос». Данный аспект конституционно-правового свойства дополнительно угнетает и без того низкий уровень мотивации отраслевых исследователей-юристов к изучению запрета на притворность.

¹⁴ Пояснительная записка к законопроекту № 890123-6. URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/890123-6>

¹⁵ Пояснительная записка к законопроекту № 192810-6. URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/192810-6>

¹⁶ Постановление Правительства РФ от 2 августа 2001 г. № 576 // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2001. № 32. Ст. 3335.

¹⁷ Постановление ГД ФС РФ от 22 января 1998 г. № 2134-II // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1998. № 7. Ст. 801.

¹⁸ Федеральный закон от 21 декабря 2013 г. № 357-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2013. № 51. Ст. 6677.

В конечном счете названные, а возможно, и некоторые другие свойства ситуации привели к тому, что более почти десяти лет принципиально новая правовая новелла оставалась *без научного осмысления*.

Переходя к причинам невнимания к притворности в бухгалтерском учете *со стороны правоприменителей*, заметим следующее. Административные протоколы для передачи в суды материалов по ст. 15.11 КоАП РФ составляют сотрудники налоговых органов по результатам выездных налоговых проверок. Опрошенные сотрудники отделов выездных проверок из налоговых органов пяти субъектов РФ были практически единодушны в том, что доказывание в судах нарушений запрета на притворность имело бы повышенную сложность. Учитывая распространенность выборочного метода выездных проверок, отказ налоговых органов от реагирования на нарушения запрета на притворность с переносом внимания на другие нарушения организационно выглядит гораздо более эффективным, чем подготовка для суда материалов о нарушении запрета на притворность. Кроме того, в большинстве подобных случаев есть возможность привлечь лицо к ответственности по той же ст. 15.11 КоАП РФ, но по «менее сложному» для доказывания основанию.

Правовая притворность в российском бухгалтерском учете до законодательного запрета на притворность

Исходя из ст. 170 ГК РФ, правовую притворность можно определить как системное единство бессодержательного, но *оформленного* и *содержательно значимого*, но не оформленного правовых явлений; первое из явлений правового значения не имеет, а второе, напротив, значимо¹⁹. Ущербность правовой притворности соответствует «бухгалтерскому правилу» о приоритете *содержания* перед *формой*²⁰. Для целей унификации учета после распада СССР правило сформулировано методологической конференцией стран СНГ по бухгалтерскому учету (Кишинев, октябрь 1997 г., далее – Конференция СНГ) в виде тезиса: «...при формировании бухгалтерской отчетности организации должны ру-

ководствоваться...», в частности, *принципом* «... приоритета содержания перед формой – отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания и условий хозяйствования...»²¹. Правило нашло отражение и в экономической доктрине. Так, «...в случае, если между юридическим и экономическим осмыслением факта хозяйственной жизни существует противоречие, бухгалтеру следует выбрать экономическую интерпретацию факта хозяйственной жизни в ущерб юридической»²².

В России тезис Конференции СНГ об экономической ущербности правовой притворности (далее – тезис) был почти дословно, хотя и без использования слов «принцип приоритета содержания перед формой», воспроизведен уже в декабре 1997 г. в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России (далее – Концепция 1997 г.)²³, согласно п. 6.3.2 которой «...факты хозяйственной деятельности должны отражаться в бухгалтерском учете исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования». Для последующего правового регулирования отечественного бухгалтерского учета Концепция 1997 г. сыграла ориентирующую роль.

Так, в декабре 1998 г. тезис, пусть и в несколько измененной редакции, получил нормативное закрепление в п. 7 «Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98» (далее – ПБУ 1/98), согласно которому «...учетная политика организации должна обеспечивать... отражение в бухгалтерском учете факторов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой)...»²⁴. Преимуществом фор-

²¹ Письмо Минфина РФ от 23 декабря 1997 г. № 16-00-16-267. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18321/

²² Соколов Я. В., Бычкова С. М. О приоритете содержания перед формой : проблемы учета // Бухгалтерский учет. 2000. № 1. С. 72.

²³ Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России : одобрена Методологическим советом при Минфине РФ 29 декабря 1997 г. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17312/

²⁴ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98» : при-

¹⁹ См.: Бакулина И. П., Кириллов Д. А. Указ. соч. С. 50–52.

²⁰ См.: Демин А. В., Николаев А. В. Доктрина бенефициарной собственности в контексте BEPS : новые горизонты // Закон. 2018. № 8. С. 102.

мулировка сохранилась и через десять лет в заменившем ПБУ 1/98 «Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)» (далее – ПБУ 1/2008), в соответствии с п. 6 которого «учетная политика организации должна обеспечивать...», в частности, «... отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой)»²⁵.

Вместе с тем обращает на себя внимание, что используемый в Резолюции Конференции СНГ термин «принцип», характеризующий особое значение для бухгалтерского учета приоритета содержания, был сначала не упомянут в Концепции 1997 г., а затем и вовсе заменен в ПБУ 1/98 и ПБУ 1/2008 на термин «требование». Для правоприменения термин «требование», возможно, понятней, чем термин «принцип», однако менее значим для коннотации важности и значения приоритета экономического содержания перед правовой формой. Так, после указанной замены очевидно, что без указания на принципиальность, правило о приоритете в виде требования сформулировано и в ПБУ 1/98, и в ПБУ 1/2008 достаточно, на наш взгляд, аморфно, поскольку базируется на мягкой конструкции «не столько из... формы, сколько из... содержания». Поэтому вряд ли есть основания, чтобы применительно к нормативному установлению в ПБУ 1/98 и ПБУ 1/2008 требования приоритета содержания перед формой говорить об использовании императивного метода правового регулирования, в том числе в сравнении с использованием последнего, например в ст. 170 ГК РФ, где в качестве одного из последствий притворности сделки указана ее безусловная ничтожность. В анализируемых же фрагментах ПБУ содержится указание на вариативность, что, на наш взгляд, характерно для не исключающей дискреции диспозитивности из п. 4 ст. 421 ГК РФ, а не для императивности.

Интересно, что даже «мягкий» диспозитивно-рекомендательный подход, изложенный в

каз Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. № 60н (в ред. от 30.12.1999) // БНА ФОИВ. 1999. № 2.

²⁵ Приказ Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н (вместе с Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)) // БНА ФОИВ. 2008. № 44.

ПБУ 1/98, по мнению ряда авторов, гораздо жестче подхода, содержащегося в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО), согласно которому «...приоритет содержания перед формой... требует отражения операций и других событий в соответствии с их экономической реальностью, а не только их юридической формой и признается условием надежности»²⁶. То есть в МСФО речь о приоритете экономического содержания над правовой формой вообще не идет. Налицо же еще более мягкий по сравнению с ПБУ 1/98 и ПБУ 1/2008 подход, содержащий, по сути, указание на применение, говоря условно, *интегративного метода* при отображении в бухгалтерском учете факта хозяйственного бытия.

Однако имеется обстоятельство, обусловившее иной по сравнению с ПБУ 1/98 и ПБУ 1/2008 реальный смысл правила о приоритете содержания перед формой. Так, нередко отмечается декларативный характер положений ПБУ 1/98 при сравнении их с подходом МСФО к реализации «требования приоритета». В частности, указывается, что фактически «...российские принципы бухучета... отдают пальму первенства форме...», причем во многом ввиду того что это привычно для восприятия «...органами государственного регулирования и статистики»²⁷. Тем самым если оценивать сложившуюся в России ситуацию с реализацией «требования приоритета», то фактически она гораздо мягче подхода МСФО, не говоря уже о подходе ПБУ 1/98. То есть реально в период действия ПБУ 1/98 государство не требовало «приоритета содержания». Данное «обыкновение» сохранялось и после преемственной замены ПБУ 1/98 на ПБУ 1/2008, а в какой-то части актуально до сих пор.

В декабре 2013 г. в ФЗ о бухучете включен запрет на регистрацию в учетных регистрах притворных объектов бухгалтерского учета. Предпосылок к изменению закона было несколько. Формально препятствовать «...созданию скрытых счетов, заключению ...сомнительных сделок ...»²⁸ Россию обязывало ее присоединение к

²⁶ Луговской Д. В., Оломская Е. В., Молодцова Ю. Н. Приоритет экономического содержания над правовой формой // Международный бухгалтерский учет. 2007. № 5. С. 31–37.

²⁷ Пугачева Ю. Ф. Зачем российским банкам МСФО? // МСФО и МСА в кредитной организации. 2007. № 2. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=PBI&n=90287#FT37tiSgWjc9E5GB1>

²⁸ Пояснительная записка к законопроекту № 192810-6. URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/192810-6>

антикоррупционной Конвенции²⁹. Также это доктрины деловой цели и смежные³⁰, появление которых явилось следствием реакции на распространение притворных правовых явлений, в частности учет операций не в соответствии с действительным экономическим смыслом³¹, в том числе при попустительстве государства³². Кроме того, выявились трудности с внедрением консолидированной финансовой отчетности³³, а также «оставшаяся низкой» даже после принятия ПБУ 1/2008 эффективность «требования приоритета».

Правовая притворность в российском бухгалтерском учете после установления законодательного запрета

Вступление с 2014 г. в силу запрета на притворность означает, что формулировка 6 ПБУ 1/2008 об отражении хозяйственных обстоятельств «не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания...» противоречит п. 2 ст. 10 ФЗ о бухучете. Из логики последнего, по сути, очевиден императив – отражать в учете хозяйственные обстоятельства исходя из их экономического содержания, а также условий хозяйствования практически независимо от правовой формы. Как видно, приказ Минфина и закон предписывают противоречащие друг другу варианты поведения. Здесь налицо «вертикальная конкуренция» норм, в силу чего п. 6 ПБУ 1/2008 в части описания «требования приоритета» юридической силы не имеет.

Как уже указывалось, до внесения в ФЗ о бухучете изменений, цивилистическая конструкция притворности по степени императивности и правовым последствиям была более жесткой, чем финансово-правовая конструкция, выраженная в формулировке п. 6 ПБУ 1/2008. С вне-

сением же в п. 10 ФЗ о бухучете запрета на притворность финансово-правовая конструкция притворности стала жестче цивилистической.

Так, в цивилистике притворность прямо не запрещена, характеризуется, как видно, хотя и императивными, но достаточно щадящими последствиями притворной сделки, а именно: ее «безреституционной» ничтожностью и применением правил о сделке, которую стороны действительно имели в виду. И если прикрываемая сделка закону не противоречит, то неблагоприятных последствий для экономического субъекта нередко вообще не наступает. В финансовом же праве (ФЗ о бухучете) сегодня регистрация притворных объектов запрещена, а согласно КоАП РФ – административно наказуема.

В связи с этим очевидны основания для постановки вопроса о том, что запретом на притворность поражаются хозяйственные права экономических субъектов. Так, до внесения в ФЗ о бухучете изменений несущественная или «извинительная» притворность, которая не вредна ни для фискальной сферы, ни для третьих лиц, представляла собой обыденное, легко корректируемое хозяйственное обстоятельство. Соответствующую коррекцию добросовестные участники отношений совершали «в рабочем порядке». Ординарность и допустимость таких ситуаций следует, к примеру, и из положений п. 1 ст. 54, п. 3 ст. 75, п. 1 ст. 81 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ)³⁴, где, в частности, указано о порядке пересчета в подобных случаях налоговой базы, обязанности по уплате пеней и правилах представления уточненной налоговой декларации. С введением же запрета на притворность организации, на наш взгляд, лишились права даже на ошибку. Особенно учитывая влияние конструкции неосторожной вины в налоговом праве, сформулированной в ст. 110 НК РФ «не в пользу налогоплательщика».

Запрет на притворность, очевидно, ущербен и для хозяйственной активности. К примеру, законопослушные субъекты вынуждены нести расходы на «аудит притворности»; избегать «непоименованных договоров», легальность которых прямо вытекает из ст. 1, 421 ГК РФ; примитивизировать до простейших юридическую форму договорных конструкций в хозяйственных операциях со сложными экономическими связями

²⁹ Конвенция по борьбе с подкупом иностранных должностных лиц при осуществлении международных коммерческих сделок // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2012. № 17. Ст. 1899.

³⁰ Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

³¹ См.: Сухарев А. Н. Переквалификация сделок субъектов предпринимательской деятельности в налоговых целях // Вестник ТвГУ. Серия: Право. 2018. № 1. С. 144–151.

³² См.: Пугачева Ю. Ф. Указ. соч.

³³ О консолидированной финансовой отчетности : федер. закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2010. № 31. Ст. 4177.

³⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. № 31. 1998. Ст. 3824.

и, как следствие, искажать свою хозяйственную волю и т. д. Подобные факторы неразумно ограничивают предпринимательскую активность, негативно влияют на экономическую эффективность отдельных операций и рентабельность деятельности в целом.

Неблагоприятные для экономических субъектов правовые последствия от введения запрета на притворность достаточно масштабны. Для их описания понятия «убытки» и смежных инструментов хозяйственного права явно недостаточно. В подобных случаях нарушаются права экономических субъектов на свободу договора и на свободу экономической деятельности, предусмотренные содержащей нормы-принципы ст. 1 ГК РФ.

Заметим также, что участие в хозяйственных связях не исключает заблуждения экономического субъекта относительно природы хозяйственной операции и целого ряда свойств иных объектов бухгалтерского учета. В ФЗ о бухучете о последствиях включения в учетные регистры ошибочно оцениваемых сделок (ст. 178 ГК РФ), а соответственно, и иных подобных объектов, ничего не сказано. С юридической точки зрения в подобных случаях налицо отсутствие, по крайней мере, умышленной вины. Однако внешне ситуации с ошибочной регистрацией объектов практически неотличимы от ситуаций с умышленной регистрацией притворных объектов. Это создает как поводы для отождествления субъектами финансового контроля обычного заблуждения с недобросовестной притворностью, так и дополнительные экономико-управленческие неудобства для хозяйствующих субъектов.

С внесением в 2016 г. в ст. 15.11 КоАП РФ санкции за нарушение запрета на регистрацию в учетных регистрах притворного объекта бухгалтерского учета изменились не только конструкция состава «грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности», но и уровень репрессивного воздействия на экономических субъектов. Прежде под грубым нарушением понимались только деяния, приводившие к искажениям сумм налогов или отчетности не менее чем на 10 процентов. Как видно, состав с юридической точки зрения был «материальным», поэтому и его деликтолизация выглядела логичной. Теперь же состав в части запрета на притворность стал формальным – предусматривающим наказание за само действие, независимо от того, последо-

вали или нет вслед за этим реальные искажения показателей. Здесь, как представляется, также имеет место не в полной мере корректный факт законотворчества. Между тем ситуацию, по-видимому, компенсирует, говоря условно, разумная реакция правовой действительности на небесспорное с точки зрения обоснованности положение закона: правоприменительная практика по соответствующему составу, как было показано выше, отсутствует.

О путях коррекции ситуации

По логике «ложного тезиса», понятие «притворный объект бухгалтерского учета» содержание соответствует понятию «притворная сделка»³⁵, чего быть не может. Между тем в этой логике видится важное, на наш взгляд, рациональное зерно, если, к примеру, повести речь о *содержательном соответствии* не самих сделки и объекта, а их правовых *последствий*. Учитывая охарактеризованную выше противоречивость концепции «правительственного законопроекта», в плане исправления законотворческой неточности 2013 г. есть возможность оптимизировать текст п. 2 ст. 10 ФЗ о бухучете путем указания в законе не на запрет регистрации притворного объекта бухгалтерского учета, а на правовые последствия подобной регистрации. Такой подход можно выразить в дополняющей п. 2 ст. 10 ФЗ о бухучете формулировке: «Регистрация притворного объекта бухгалтерского учета не имеет правового значения, при этом зарегистрированным считается объект, вместо которого был зарегистрирован притворный». Полагаем, эта формулировка в экономико-правовом смысле эффективнее, чем запрет на притворность. Достижению целей антикоррупционной Конвенции³⁶ дополнение не воспрепятствует.

После дополнения указанной формулировкой п. 2 ст. 10 ФЗ о бухучете представляется логичным и внесение изменений в КоАП РФ в виде исключения из примечания к ст. 15.11 указания на то, что сама регистрация в учетных регистрах притворного объекта бухгалтерского учета относится к числу грубых нарушений требований к бухгалтерскому учету.

³⁵ Пояснительная записка к законопроекту № 192810-6. URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/192810-6>

³⁶ Конвенция по борьбе с подкупом иностранных должностных лиц при осуществлении международных коммерческих сделок // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2012. № 17. Ст. 1899.

Изложенное позволяет сделать вывод о полезности межотраслевого правового исследования такого сегмента экономической сферы жизни общества, как бухгалтерский учет, в частности запрета на включение в учетные регистры притворных объектов бухгалтерского учета.

К числу основных выводов исследования можно отнести следующие. В существующем виде запрет с правовой точки зрения противоречит целому ряду норм о правах, предоставляемых участникам хозяйственного оборота российским законодательством, в частности о свободе договора и свободе экономической деятельности. С экономической точки зрения запрет представляет собой фактор, снижающий уровень экономической эффективности и рентабельности деятельности экономических субъектов.

Выводы позволяют утверждать о разумности замены в ФЗ о бухучете запрета действий по регистрации в учетных регистрах притворных объектов бухгалтерского учета на указание о последствиях подобных действий. Эти последствия целесообразно определять по аналогии с последствиями притворных сделок. Соответствующие изменения в виде исключения записи о том, что регистрация в учетных регистрах притворного объекта бухгалтерского учета относится к числу грубых нарушений требований к бухгалтерскому учету необходимо будет внести и в примечание к ст. 15.11 КоАП РФ.

Библиографический список

Ашмарина Е. М. Учетное право (финансовый учет) как комплексное правовое образование экономического права // Вопросы экономики и права. 2012. № 9. С. 16–23.

Бакулина И. П., Кириллов Д. А. О соотношении притворного объекта бухгалтерского учета в административном праве и притворной сделки // Вестник ТвГУ. Серия: Право. 2021. № 3. С. 47–54.

Габов А. В. Притворные сделки в отечественном праве : история и современность // Государство и право. 2021. № 2. С. 49–64.

Демин А. В., Николаев А. В. Доктрина бенефициарной собственности в контексте BEPS : новые горизонты // Закон. 2018. № 8. С. 102–113.

Звягинцева М. С. Вопрос-ответ // Торговля : бухгалтерский учет и налогообложение. 2014. № 1. С. 15–16.

Крохина Ю. А. Правовая охрана механизма налоговых отношений // Финансовое право. 2010. № 11. С. 27–32.

Кувалдина Т. Б. Мнимые и притворные объекты

бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 2015. № 10. С. 91–94.

Луговской Д. В., Оломская Е. В., Молодцова Ю. Н. Приоритет экономического содержания над правовой формой // Международный бухгалтерский учет. 2007. № 5. С. 31–37.

Мнимые и притворные объекты бухгалтерского учета : предмет судебной экономической экспертизы и методика исследования / Н. Г. Гаджиев [и др.] // Экономика и предпринимательство. 2020. № 4 (117). С. 1243–1248.

Поляков А. Симулятивные сделки // Zakon.ru. Судебная практика. 2020. 22 июня. URL: https://zakon.ru/blog/2020/06/22/simulyativnye_sdelki

Пугачева Ю. Ф. Зачем российским банкам МСФО? // МСФО и МСА в кредитной организации. 2007. № 2. URL: http://www.reglament.net/bank/msfo/2007_2.htm

Соколов Я. В., Бычкова С. М. О приоритете содержания перед формой : проблемы учета // Бухгалтерский учет. 2000. № 1. С. 72–75.

Сухарев А. Н. Переквалификация сделок субъектов предпринимательской деятельности в налоговых целях // Вестник ТвГУ. Серия: Право. 2018. № 1. С. 144–151.

References

Ashmarina E. M. Accounting law (financial accounting) as a complex legal formation of economic law // Economics and Law Issues. 2012. № 9. P. 16–23.

Bakulina I. P., Kirillov D. A. On the ratio between the feigned financial accounting object in administrative law and the feigned deal // Herald of Tver State University. Series: Law. 2021. № 3. P. 47–54.

Gabov A. V. Fake transactions in Russian law: History and modernity // State and Law. 2021. № 2. P. 49–64.

Demin A. V., Nikolaev A. V. The doctrine of beneficial ownership in the context of BEPS: The new horizons // Law. 2018. № 8. P. 102–113.

Zvyaginцева M. S. Question and answer // Trade: accounting and taxation. 2014. № 1. P. 15–16.

Krohina Yu. A. Legal protection of the mechanism of tax relations // Financial Law. 2010. № 11. P. 27–32.

Kuvaldina T. B. Imaginary and feigned objects of accounting // Accounting. 2015. № 10. P. 91–94.

Lugovskoj D. V., Olomskaya E. V., Molodcova Yu. N. Priority of economic content over legal form // International Accounting. 2007. № 5. P. 31–37.

Imaginary and fake accounting objects: the subject of forensic economic examination and the methodology of research / N. G. Gadzhiev [et al.] // Economy and Entrepreneurship. 2020. № 4 (117). P. 1243–1248.

Д. А. Кириллов, С. И. Коренкова

Запрет на притворность в бухгалтерском учете России (межотраслевая правовая характеристика)

Polyakov A. Simulated transactions // *Zakon.ru. Judicial Practice*. 2020. June 22. URL: https://zakon.ru/blog/2020/06/22/simulyativnye_sdelki

Pugacheva Yu. F. Why do Russian banks need IFRS? // IFRS and ISAs in a Credit Institution. 2007. № 2. URL: http://www.reglament.net/bank/msfo/2007_2.htm

Sokolov Ya. V., Bychkova S. M. On the priority of content over form: Accounting problems // *Accounting*. 2000. № 1. P. 72–75.

Suharev A. N. Requalification of transactions of business entities for tax purposes // *TvSU Bulletin. Series: Law*. 2018. № 1. P. 144–151.

Тюменский государственный университет

Кириллов Д. А., кандидат юридических наук, доцент кафедры теоретических и публично-правовых дисциплин

E-mail: kdakda@yandex.ru

Коренкова С. И., кандидат филологических наук, доцент кафедры английской филологии и перевода

E-mail: s.i.korenkova@utmn.ru

Поступила в редакцию: 19.09.2022

Для цитирования:

Кириллов Д. А., Коренкова С. И. Запрет на притворность в бухгалтерском учете России (межотраслевая правовая характеристика) // *Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право*. 2023. № 1 (52). С. 182–190. DOI: <https://doi.org/10.17308/law/1995-5502/2023/1/182-190>.

Tyumen State University

Kirillov D. A., Candidate of Legal Sciences, Associate Professor of the Theoretical and Public Law Disciplines Department

E-mail: kdakda@yandex.ru

Korenkova S. I., Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Economic Security, System Analysis and Control Department

E-mail: s.i.korenkova@utmn.ru

Received: 19.09.2022

Recommended citation:

Kirillov D. A., Korenkova S. I. Feignfullness prohibition in Russian's accounting (cross-sectoral legal description) // *Proceedings of Voronezh State University. Series: Law*. 2023. № 1 (52). P. 182–190. DOI: <https://doi.org/10.17308/law/1995-5502/2023/1/182-190>.