

О СООТНОШЕНИИ ПРИТВОРНОГО ОБЪЕКТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В АДМИНИСТРАТИВНОМ ПРАВЕ И ПРИТВОРНОЙ СДЕЛКИ

И.П. Бакулина, Д.А. Кириллов

ФГАОУ ВО «Тюменский государственный университет», Тюмень

Термин «притворный объект бухгалтерского учета» был включен в Кодекс об административных правонарушениях Российской Федерации в 2016 г. До сих пор изучение соответствующего понятия проводилось лишь экономистами. Однако, для целей правоприменения необходим юридический анализ. В статье на основании методов сравнительного правоведения впервые обосновывается возможность и пределы использования логической конструкции концепта «притворная сделка» для характеристики притворного объекта бухгалтерского учета. Также сформулированы признаки понятий «притворный правовой феномен» и «притворный объект бухгалтерского учета», показаны перспективы возможного использования этих понятий для юридической теории и практики.

Ключевые слова: притворная сделка, административное право, притворный правовой феномен, рассогласованность формы и содержания, бухгалтерский учет, отчетность, объект бухгалтерского учета, притворный объект.

Несмотря на то, что с даты включения в 2016 г. в примечание к ст. 15.11 Кодекса об административных правонарушениях Российской Федерации (далее – КоАП РФ) понятия «притворный объект бухгалтерского учета» прошло уже достаточно времени, анализ соответствующего концепта ограничивается, в основном подходами, отраженными в экономической литературе. Между тем в юриспруденции и, в частности, в цивилистике уже давно используется понятие «притворная сделка». Нашей целью в текущем изложении является обоснование возможной экстраполяции логической конструкции притворной сделки из цивилистики на притворный объект бухгалтерского учета в административном праве.

Начнем с того, что важнейшим условием достоверности отчетности, отражающей результаты хозяйственной деятельности, является главенствующее значение внутреннего содержания учитываемого объекта по отношению к его внешней форме [9, с. 732]. Это условие имеет статус принципа и текстуально может быть определено как «... приоритет экономического содержания перед конкретно-юридическими формами» [7, с. 102] (далее – «принцип приоритета»).

© Бакулина И.П.,
Кириллов Д.А., 2021

В российском законодательстве данный принцип «появился» в качестве перспективного в 2004 г. [4], а в качестве императивного – в 2008 г. Так, в п. 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) указывается, что учетная политика должна обеспечивать «...отражение...фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой)» [3]. Последнее, если принять, к примеру, логику А.Н. Сухарева [10, с. 145–146], есть, в том числе, и институционализация концепта «необоснованная налоговая выгода» [5], существенно изменившего в 2006 г. хозяйственно-правовую действительность России. Концепт, в свою очередь, появился, по нашему мнению, вследствие осмысления арбитражной практикой неординарных и сложных по составу хозяйственных феноменов, сопровождавших деятельность отдельных крупных хозяйствующих субъектов, в частности, холдинга ЮКОС и некоторых других. Каждый из таких феноменов характеризовался, как правило, оформленной бессодержательностью одного или нескольких внешних элементов конкретной хозяйственной ситуации, прикрывавших другие элементы. Последние, в свою очередь, были содержательными, однако, в подобном качестве участниками не заявлялись, поскольку не были оформленными.

После обогащения правовой действительности России концептом «необоснованная налоговая выгода» из содержания российского законодательства сам по себе напрашивался тезис о том, что в наибольшей степени подходящим для описания феноменов, в которых присутствует конструкция приоритета содержания (в том числе, экономического) перед формой, а потому подлежащим распространению на ситуации, включающие как оформленные, но бессодержательные, так и содержательные, но не оформленные элементы, является п. 2 ст. 170 Гражданского кодекса РФ (далее – ГК РФ). То есть в нормах гражданского права о притворных сделках усматривался концептуальный потенциал для анализа феноменов хозяйственно-правовой и иной отраслевой принадлежности на предмет соответствия или рассогласованности содержания и сопрягаемой с ним формы. Данное обстоятельство отражено и в публикациях первого десятилетия текущего века, где указывалось как на схожесть подобных ситуаций с логической конструкцией притворной сделки, так и на возможность экстраполяции на такие ситуации правил о последствиях подобных сделок. По мнению К. Анахова притворность субъектного состава хозяйственной ситуации влечет наступление правовых последствий для ее реальных участников [6, с. 48].

На обоснованность тезиса о корректности распространения свойств конструкции «притворная сделка» на широкий круг правовых феноменов, в том числе на феномены, находящиеся за рамками

гражданского права в его традиционных пределах, прямо указывает появление в отечественном бухгалтерском законодательстве термина «притворный объект бухгалтерского учета». Содержание соответствующего понятия легально раскрыто в 2013 г. в Федеральном законе от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – ФЗ о бухучете) [11, с. 18]. Согласно ст. 5 ФЗ о бухучете «объектами бухгалтерского учета экономического субъекта являются факты хозяйственной жизни; активы; обязательства; источники финансирования его деятельности; доходы; расходы; иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами». В соответствии же со ст. 10 ФЗ о бухучете «... под притворным объектом бухгалтерского учета понимается объект, отраженный в бухгалтерском учете вместо другого объекта с целью прикрыть его (в том числе притворные сделки)» [2]. Следует заметить, что ввиду цивилистического происхождения понятий «притворная» и «смежных» самостоятельный интерес могло бы, на наш взгляд, представить изучение соотношения концепта «объект бухгалтерского учета» со всеми элементами гражданского правоотношения.

Распространение правовой конструкции притворной сделки за пределы не только института сделок, но и гражданского права в целом, позволяет применить состав соответствующей конструкции к характеристике практически любых сложных «единичных» правовых феноменов с рассогласованными внешней формой и содержанием. Для этой цели каждый подобный феномен может быть условно разделен на два простых. Первый – внешне оформленный, но бессодержательный, а второй – реальный (содержательный), но внешне не оформленный. Соответственно, экстраполяция на подобные сложные феномены текста законоположения п. 2 ст. 170 ГК РФ позволяет сформулировать общее теоретическое правило: бессодержательный оформленный правовой феномен, прикрывающий реальный правовой феномен, именуется притворным, не имеет правового значения и с точки зрения правовых последствий актуализирует прикрываемый (реальный) правовой феномен. Последний, используя терминологию ст. 170 ГК РФ, также можно обозначить как «феномен, который его участники действительно имели в виду».

Для обозначения концепта, включающего две составляющие (притворную и реальную), использование «однокомпонентного» термина «притворный правовой феномен» представляется уместным. Такой подход видится терминологически традиционным. В соответствии с ним сложный состав из двух компонентов – притворного и реального – поименован по названию притворного, то есть формального, отличающегося от содержательного, но подразумевающего наличие последнего. Он реализован и в тексте п. 2 ст. 170 ГК РФ и в ФЗ о бухучете.

Притворный объект бухгалтерского учета представляет собой, как это следует из логического толкования ст. 5 и 10 ФЗ о бухучете, родовое понятие по отношению к притворному правовому феномену, выступающему общим понятием (или, согласно подходам концептуального анализа, как и средневекового номинализма, юридической универсалией). Притворная же сделка представляет собой частный (единичный) случай как притворного объекта бухгалтерского учета, так и притворного правового феномена.

Выходя за рамки права, можно видимо вести речь и существовании притворных феноменов в самых разных сферах (экономической, политической, управленческой, процессной, субъектной и т.п.), в которых участники отношения используют для внешней характеристики феномена не соответствующую его содержанию форму. Однако, характеристика притворных феноменов общей (не только правовой) природы к предмету статьи неотнормируема.

Если учитывать, что в притворной сделке «... волеизъявление участников сделки сознательно не соответствует подлинной воле сторон» [8, с. 49–50], то исходя из конструкции притворной сделки можно охарактеризовать состав притворного правового феномена. В любом из них можно выделить следующие элементы:

- прикрываемый правовой феномен;
- правовые последствия реального бытия прикрываемого правового феномена;
- участники правового феномена – носители воли, желающие достичь правовых последствий, характерных для прикрываемого правового феномена;
- прикрывающий правовой феномен, выдаваемый участниками за реальный.

Рассогласованность между волей и волеизъявлением участников может быть следствием различных причин. При этом заметим, что недобросовестная злонамеренность участников не выступает обязательным элементом притворного правового феномена.

Притворные правовые феномены разнообразны. Таковыми являются, в частности, притворный юридический факт, включая притворные правовые событие, деяние, состояние; притворный статус; притворный правовой режим, притворный юридический состав и т.д.

Притворные объекты бухгалтерского учета как группа притворных правовых феноменов представляют отдельный интерес для административного права в связи с прямым их упоминанием в ст. 15.11 КоАП РФ. Исходя из содержания ст. 3, 5, 10 ФЗ о бухучете, к их числу относятся притворный факт хозяйственной жизни, в том числе притворная сделка, притворное событие, притворная операция, что может быть, по нашему мнению, содержательно объединено концептом «притворный юридический факт»; притворный актив – притворный

доходоносный ресурс, контролируемый участником в результате событий прошлого, например, некорректно сформированный нематериальный актив, не имеющий реальной коммерческой ценности, или учитываемое по высокой цене малоценное имущество; притворное обязательство – обязательство, которое фактически не существует, но которое прикрывает другой правовой феномен (другое обязательство), например, хранение, прикрывающее аренду или ссуду; притворные источники финансирования деятельности – источники финансирования, расчеты с которыми прикрывают другие хозяйственные операции; притворные доходы – доходы, скрывающие реальное финансовое состояние субъекта; притворные расходы – расходы, прикрывающие финансовые траты, не относящиеся к расходам и т.п.

В отношении притворных объектов бухгалтерского учета ситуация достаточно понятна: для того, чтобы о таком говорить как о притворном, необходимо и достаточно чтобы он содержал выделенные нами выше элементы притворного правового феномена.

Определенную сложность представляет вопрос об отграничении в бухгалтерском учете притворного объекта от мнимого, также упомянутого «через запятую» с притворным, в частности и в ст. 10 ФЗ о бухучете. Такое отграничение требуется как в научно-когнитивных целях, так и для выбора указанного в примечании к ст. 15.11 КоАП РФ вида грубого нарушения требований к бухгалтерскому учету при привлечении к административной ответственности. Здесь представляется корректным вновь обратиться к цивилистике.

Мнимые и притворные сделки, включенные в ст. 170 ГК РФ, достаточно близки по составу. Мнимые сделки не порождают обязательственно-правовых последствий и совершаются без намерения породить именно обязательственно-правовые последствия. Притворные же сделки порождают обязательственно-правовые последствия. Однако, если выйти за пределы обязательственного права и, тем более, отрасли гражданского права в целом, то мнимые сделки всегда порождают правовые последствия, однако, находятся они за пределами либо обязательственного права, либо отрасли гражданского права в целом.

Типична, к примеру, ситуация с получившей особое распространение с введением специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» [1] и направленной на налоговую экономию маскировкой договором подряда трудовых отношений. В цивилистическом смысле такой договор – мнимая сделка, однако с общеправовой и «бухгалтерско-учетной» точек зрения договор подряда – притворный правовой феномен, прикрывающий трудовой договор. Более сложной, однако тождественной по свойствам элементов и составу представляется ситуация, возникающая в силу «нового» п. 2.1. ст. 73 Налогового кодекса РФ (налоговый залог в силу закона). С 2020 г., как мы выяснили, стала востребованной «лжепередача»

налогоплательщиком своего имущества в залог с целью притворного изменения режима имущества, – с имущества, не обремененного залогом, на имущество, обремененное залогом. Здесь, как представляется, мнимая в цивилистическом смысле сделка по передаче имущества в залог является прикрывающим элементом притворного юридического состава, согласно которому такой правовой феномен как режим «обремененного» имущества прикрывает другой правовой феномен, а именно, режим имущества, свободного от обременений. То есть сделка по передаче имущества в залог с точки зрения последствий в обязательственно-правовой сфере – мнимая, однако, факт обремененности имущества залогом является притворным объектом бухгалтерского учета.

Иными словами, мнимая с точки зрения гражданского права сделка в общеправовом смысле является прикрывающим элементом притворного правового феномена. По нашему мнению, эту логику можно распространить и на бухгалтерский учет, на основании чего выдвинуть требующий дополнительной верификации тезис о том, что мнимые объекты бухгалтерского учета в реальности представить сложно. Данный тезис, на наш взгляд, не опровергается и содержанием работы Р.Ю. Такташевой, в которой мнимые и притворные объекты бухгалтерского учета разграничиваются [11, с. 18–23].

Между тем достаточно неожиданным может показаться подход, который представляется, на наш взгляд, оптимальным при установлении вида грубого нарушения требований к бухгалтерскому учету для целей же применения ст. 15.11 КоАП РФ. В охарактеризованном выше составе притворного правового феномена можно усмотреть три реальных элемента и один прикрывающий, то есть выдаваемый за реальный. Если последний элемент рассматривать отдельно от реальных, то он является условно мнимым. Ввиду отсутствия дифференциации ответственности в зависимости от того, какой объект – мнимый или притворный – зарегистрирован в регистрах бухгалтерского учета, для цели привлечения к административной ответственности и облегчения процесса доказывания достаточно указывать на регистрацию мнимого («мнимой части» притворного) объекта, даже если притворность объекта очевидна. Однако, если возникает вопрос о дальнейшем применении последствий притворности, особенно влекущих публичную выгоду, то при привлечении к административной ответственности целесообразно доказывать полный состав притворного объекта.

В завершении заметим, что ввиду известного «параллелизма» конструкций юридических составов правонарушений в налоговом и административном законодательстве представляется целесообразным поставить вопрос о приведении в соответствие с примечанием к ст. 15.11 КоАП РФ и примечания к ст. 120 Налогового кодекса РФ.

Список литературы

1. Федеральный закон от 27.11.2018 г. № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима "Налог на профессиональный доход"» // СПС «КонсультантПлюс».
2. Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // СПС «КонсультантПлюс».
3. Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н (ред. от 07.02.2020 г.) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» // СПС «КонсультантПлюс».
4. Приказ Минфина РФ от 01.07.2004 г. № 180 «Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу» // СПС «КонсультантПлюс».
5. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // СПС «КонсультантПлюс».
6. Анахов К. Необоснованная налоговая выгода: не дадим себя съесть! // Практический журнал для бухгалтера «Налоговый консультант. Тюмень». 2010. № 4. С. 44–49.
7. Демин А.В., Николаев А.В. Доктрина бенефициарной собственности в контексте BEPS: новые горизонты // Закон. 2018. № 8. С. 102 – 113.
8. Лакоценина Н.М. О соотношении недействительности притворных сделок и смежных с ними сделок: общее и особенное // Современный юрист. 2020. № 4. С. 44–53.
9. Плотников В.С., Канапинова С.С. Концептуальные основы: договорные обязанности и обязательства как элементы финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2020. № 7. С. 726–741.
10. Сухарев А.Н. Переквалификация сделок субъектов предпринимательской деятельности в налоговых целях // Вестник ТвГУ. Серия: Право. 2018. № 1. С. 144–151.
11. Такташева Р.Ю. Мнимые и притворные объекты бухгалтерского учета // Финансовые и бухгалтерские консультации: электрон. журн. 2019. № 5. С. 18–23 [Электронный ресурс]. URL: <http://journal.fbk.ru/page5939736.html> (дата обращения: 27.04.2021).

Об авторах:

БАКУЛИНА Ирина Петровна – кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры административного и финансового права ФГОАУ ВО «Тюменский государственный университет (625003, Россия, Тюмень, ул. Володарского, 6); SPIN-код: 8087-4638; e-mail: i.p.bakulina@utmn.ru

КИРИЛЛОВ Дмитрий Александрович – кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры административного и финансового права ФГОАУ ВО «Тюменский государственный университет (625003, Россия, Тюмень, ул. Володарского, 6); ORCID 0000-0002-1550-1962, SPIN-код 9203-6927; e-mail: kdakda@yandex.ru

**ON THE RATIO BETWEEN THE FEIGNED FINANCIAL
ACCOUNTING OBJECT IN ADMINISTRATIVE LAW
AND THE FEIGNED DEAL**

I.P. Bakulina, D.A. Kirillov

Tyumen State University

The term "feigned financial accounting object" was included in the Code of Administrative Offenses of the Russian Federation in 2016. Until now, the study of the corresponding concept has been carried out only by economists. However, legal analysis is needed for enforcement purposes. In the article, on the basis of the methods of comparative jurisprudence, for the first time, the possibility and limits of using the logical construction of the concept of "feigned deal" to characterize a feigned financial accounting object are substantiated. The signs of the concepts of "feigned legal phenomenon" and "feigned financial accounting object" are also formulated, the prospects for the possible use of these concepts for legal theory and practice are shown.

Keywords: *feigned deal, administrative law, feigned legal phenomenon, mismatch of form and content, financial accounting, accounting system, financial accounting object, feigned object.*

About authors:

BAKULINA Irina – PhD, associate professor, department of administrative and financial law of Tyumen State University (6, Volodarskogo st., Tyumen, Russia, 625003); SPIN-code: 8087-4638; e-mail: i.p.bakulina@utmn.ru

KIRILLOV Dmitry – PhD, associate professor, department of administrative and financial law of Tyumen State University (6, Volodarskogo st., Tyumen, Russia, 625003); ORCID 0000-0002-1550-1962, SPIN-code: 9203-6927; e-mail: kdakda@yandex.ru

Бакулина И.П., Кириллов Д.А. О соотношении притворного объекта бухгалтерского учета в административном праве и притворной сделки // Вестник ТвГУ. Серия: Право. 2021. № 3 (67). С. 47–54.