

## О СООТНОШЕНИИ ПРАВОВЫХ ПОСЛЕДСТВИЙ ПРИТВОРНОЙ СДЕЛКИ И НАРУШЕНИЯ ЗАПРЕТА НА ПРИТВОРНОСТЬ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

П.К. Зверева, Д.А. Кириллов

ФГАОУ ВО «Тюменский государственный университет», г. Тюмень

Объектом исследования выступает финансово-правовой запрет на регистрацию притворных объектов бухгалтерского учета, включая притворные сделки в учетных регистрах (далее – «запрет на притворность») в контексте отсутствия запрета на притворные сделки в гражданском законодательстве. Цель работы – изучение целесообразности согласования законоположений о «запрете на притворность» и о притворных сделках. Задачи исследования – проведение сравнительно-правового анализа «запрета на притворность», сравнение правовых последствий притворных сделок и «запрета на притворность», выявление причин различий отраслевых подходов. Обосновано, что «запрет на притворность» не только противоречит гражданскому законодательству, но и влечет неосновательные ограничения прав организаций. Сделан вывод о необходимости коррекции финансового законодательства.

**Ключевые слова:** объект бухгалтерского учета, притворный объект, учетный регистр, притворная сделка, притворное правовое явление, закон о бухгалтерском учете, отчетность.

Опираясь на ранее обнародованные материалы [20, с. 93], правовую притворность полагаем возможным определить как системное единство двух правовых явлений: бессодержательного, но оформленного и содержательно значимого, но не оформленного; первое правового значения не имеет, т. е. лишь номинально, а второе, напротив, имеет, поскольку существует реально.

В праве России термин «притворность» более ста лет применялся только для обозначения сущности сделок с рассогласованными номинальной и реальной сторонами [18, с. 32–33]. Такие сделки именовались сначала релятивно-симулятивными, а затем притворными [22]. В отношении иных правовых явлений с подобной «рассогласованностью» термин «притворность» и смежные с ним до 2012 г. в российских правовых актах не применялись и правовой наукой практически не исследовались [17, с. 48].

В 2013 г. в ст. 10 Федерального закона «О бухгалтерском учете» (далее – ФЗ о бухучете) включено понятие «притворный объект бухгалтерского учета»: «... объект, отраженный в бухгалтерском учете вместо другого объекта с целью прикрыть его (в том числе притворные

сделки)», – а также установлен запрет на регистрацию в регистрах бухгалтерского учета таких объектов [5] (далее – «запрет на притворность»). С марта 2016 г. нарушение «запрета на притворность» стало административно наказуемым [8] по ст. 15.11 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее – КоАП РФ) [2]. На официальном же уровне смысл «запрета на притворность» был в декабре 2012 г. сформулирован Минфином России, указавшем, что «не подлежат регистрации ... объекты, отражаемые в бухгалтерском учете вместо другого объекта с целью прикрыть его...» [14]. Тогда же появилась и заслуживающая особого анализа документация с законопроектом Правительства РФ о «запрете на притворность» (далее – Правительственный законопроект) [13].

Так, из Правительственного законопроекта, как затем и из ФЗ о бухучете, следовало, что притворная сделка является одним из видов притворного объекта бухгалтерского учета. Однако в пояснительной записке к законопроекту [16] (далее – Записка) подход был в корне иным. В Записке указывалось, что понятие «притворный объект бухгалтерского учета» совпадает с понятием «притворная сделка» из ст. 170 Гражданского кодекса Российской Федерации [1] (далее – ГК РФ). Поскольку документы были представлены в Государственную думу «единым пакетом», налицо были признаки внутренней противоречивости концепции законопроекта [10]. Согласно ст. 105 и 118 Регламента Государственной думы [9], это, на наш взгляд, с конституционно-правовой точки зрения делало принятие закона [7] сомнительным.

Противоречивость законопроектной документации, а также сложный состав концепта «притворный объект бухгалтерского учета», по всей видимости, стали факторами, препятствовавшими научно-практическому осмыслению данной правовой новеллы. Так, до 2021 г. в научной правовой литературе не было предметных публикаций не только о «запрете на притворность», но и о понятии «притворный объект бухгалтерского учета». Правоприменительная же практика по делам о нарушении «запрета на притворность» по ст. 15.11 КоАП РФ отсутствует за весь период 2016–2022 гг.

В публикации 2021 г. была дана административно-правовая характеристика притворных объектов бухгалтерского учета в сравнении последних с составом притворных сделок [17]. Однако вопросы о соотношении правовых последствий нарушения «запрета на притворность» и притворной сделки, о законности и обоснованности «запрета на притворность» в предмет исследования не вошли. Между тем интерес, который представляют такие вопросы, очевиден.

Согласно ФЗ о бухучете, в отношении всех притворных объектов бухгалтерского учета, включая притворные сделки, установлен «запрет на притворность». Из ст. 170 ГК РФ следует, что само по себе совершение

притворной сделки законом не запрещено. В связи с этим «запрет на притворность» навряд ли выглядит в полной мере логичным, причем в части не только сделки, но и других объектов бухгалтерского учета.

Сопрягаясь с правилом бухгалтерского учета о приоритете содержания перед формой [19, с. 102], правовая притворность нашла отражение в значимой для постсоветской России Резолюции международной конференции стран СНГ по бухгалтерскому учету, где, в частности, был сформулирован тезис: «... при формировании бухгалтерской отчетности организации должны руководствоваться ... 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 ...» [15] (далее – тезис Конференции).

В декабре 1998 г. тезис Конференции получил нормативное закрепление в Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98» (далее – ПБУ 1/98), согласно п. 7 которого «... 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) ...» [11]. Аналогичная формулировка воспроизведена в 2008 г. в Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) (далее – ПБУ 1/2008). В соответствии с п. 6 последнего, «учетная политика организации должна обеспечивать ... 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)» [12].

Примечательно, что термин «принцип», который в тезисе Конференции характеризует концептуальное значение приоритета, заменен на термин «требование». Последнее, исходя из конструкции «не столько из ... формы, сколько из ... содержания», принижает важность данного приоритета. В силу этого, навряд ли есть основания, чтобы применительно к правовой притворности в ПБУ 1/98 и ПБУ 1/2008 говорить об использовании императивного метода правового регулирования, в том числе в сравнении со ст. 170 ГК РФ, где в качестве последствия притворности указана ничтожность. В характеризующих же фрагментах ПБУ 1/98 и ПБУ 1/2008 просматриваются, скорее, черты диспозитивности. Однако, по мнению ряда авторов, даже «мягкий» подход в ПБУ 1/98 гораздо жестче подхода, содержащегося в Международных стандартах финансовой отчетности (далее – МСФО). Согласно последнему «... 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» [21, с. 32]. То есть в МСФО речь о приоритете экономического содержания над правовой формой, по сути, вообще не идет, а есть признаки интегративного метода при отображении в учете хозяйственного факта.

Однако исследователи неоднократно отмечали декларативный, а потому более мягкий подход ПБУ 1/98 при сравнении его с подходом МСФО и указывали, что фактически «... российские принципы бухучета ... отдают пальму первенства форме...», причем, во многом ввиду того, что это привычно для восприятия «... органами государственного регулирования и статистики» [23]. То есть реально государство не требовало соблюдения правила о «приоритете содержания перед формой». Данное «обыкновение» сохранялось также после замены ПБУ 1/98 на ПБУ 1/2008 и продолжилось до 2012 г. и даже несколько дольше.

2013 г. был отмечен введением «запрета на притворность». Основными предпосылками к этому, помимо массовости случаев искажения смысла хозяйственных операций при их учете [24, с. 145–146], стали трудности с внедрением консолидированной финансовой отчетности [4], а также участие России в Конвенции по противодействию подкупу иностранных должностных лиц [6], что требовало препятствовать «... созданию скрытых счетов, заключению и проведению неучтенных или сомнительных сделок, использованию фальсифицированных документов» [16].

С введением «запрета на притворность», обязывающим отражать в учете хозяйственные обстоятельства исходя из их экономических свойств практически независимо от правовой формы, фактически утратила силу формулировка ПБУ 1/2008 о приоритете содержания перед формой, а финансово-правовая конструкция притворности по последствиям стала жестче цивилистической. Так, в цивилистике притворность прямо не запрещена, а характеризуется пусть и императивными, но в целом приемлемыми последствиями притворной сделки – ничтожность, не влекущая реституцию, и применение правил о прикрываемой сделке. При законности последней пагубных для сторон сделки последствий не наступает. Согласно же ФЗ О бухучете регистрация притворных объектов запрещена полностью, а в соответствии с КоАП РФ еще и наказуема.

До введения «запрета на притворность» не вредоносные для третьих лиц и казны случаи отражения в бухгалтерском учете одних объектов вместо других были практически ординарными. Их коррекция проводилась «в рабочем порядке». Такой подход согласуется со смыслом большинства нормативных правовых актов, вытекая, к примеру, из логики п. 1 ст. 54, п. 3 ст. 75, п. 1 ст. 81 и других положений Налогового кодекса РФ [3] (далее – НК РФ), где содержатся положения о пересчете налоговой базы, проведении симметричных корректировок, уплате пеней, представлении уточненной налоговой декларации и т. п. С

введением же запрета на притворность экономические субъекты лишились права на действия, логика которых не только допустима, но и, на наш взгляд, иллюстрирует проявление диспозитивного метода регулирования налоговых правоотношений. Взаимосвязанной логике п. 1 ст. 54 и ст. 81 НК РФ, включающей право налогоплательщика внести исправления в налоговую декларацию на основании уточненных данных бухгалтерского учета, противоречит, на наш взгляд, также и правило определения момента окончания правонарушения в формальном составе ст. 15.11 КоАП в части нарушения «запрета на притворность».

Помимо нелогичности с позиции текущего законодательства, «запрет на притворность» представляется ущербным для законопослушных организаций. Так, соблюдая запрет, последние вынуждены избегать «непоименованных договоров», легальность которых прямо вытекает из ст. 1, 421 ГК РФ; сводить к простейшим юридические формы хозяйственных конструкций в операциях со сложными экономическими связями и, как следствие, фактически искажать хозяйственную волю; нести завышенные расходы на контрольные мероприятия (например, специально оплачивать «аудит притворности») и т. д. То есть «запрет на притворность» приводит к нарушению фундаментальных гражданских прав организаций, к примеру, на свободу договора в части включения в него любых не противоречащих законодательству условий, ряда других. Это, в частности, негативно влияет на экономическую эффективность отдельных операций и рентабельность деятельности в целом, угнетает предпринимательскую активность, снижая уровень предпринимательской мотивации, пагубно сказывается на предпринимательском потенциале.

Учитывая изложенное, вывод о том, что «запретом на притворность» неразумно ограничиваются законные хозяйственные права организаций, представляется достаточно аргументированным. Поэтому ситуация, сложившаяся в связи с введением «запрета на притворность», очевидно, требует коррекции. Для этой цели достаточно, на наш взгляд, просто обратиться к фрагменту Записки о том, что понятие «притворный объект бухгалтерского учета» совпадает с понятием «притворная сделка» [16] (далее – «фрагмент»).

При реализации Правительственного законопроекта «фрагмент» во внимание принят не был. Между тем «фрагмент», если его проанализировать системно, содержит рациональное зерно, очевидное при смещении логического акцента с совпадения понятий «притворная сделка» и «притворный объект» на совпадение их правовых последствий. Учитывая явную нелогичность «фрагмента», полагаем возможным подозревать, что при составлении Записки, скорее всего, подразумевалось, однако по неясной причине не было отражено в тексте «фрагмента» совпадение именно последствий.

В преобразованном виде, «фрагмент» становится совершенно логичным и выглядит так: правовые последствия включения в учетные регистры притворного объекта бухгалтерского учета совпадают с правовыми последствиями притворной сделки. Для отражения этой логики в ФЗ о бухучете, достаточно п. 2 ст. 10 дополнить текстом: «Регистрация притворного объекта бухгалтерского учета не имеет правового значения, при этом зарегистрированным считается объект, вместо которого был зарегистрирован притворный». Такое дополнение не только согласовывало бы «запрет на притворность» с текущим законодательством, но и стимулировало бы хозяйствующего субъекта к выяснению реальной экономической природы факта хозяйственной жизни.

После подобной коррекции ФЗ о бухучете навряд ли имеет смысл наказуемость нарушения «запрета на притворность». Здесь, на наш взгляд, логичной была бы соответствующая коррекция ст. 15.11 КоАП РФ.

Таким образом, законоположение о запрете действий по включению в учетные регистры притворных объектов бухгалтерского учета следует дополнить указанием на последствия подобных действий, которые целесообразно определять по аналогии с последствиями притворных сделок.

#### **Список литературы**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 16.04.2022 г.) // СЗ РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.
2. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 г. № 195-ФЗ (ред. от 27.01.2023 г.) // СЗ РФ. 2002. № 1 (ч. 1). Ст. 1.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 28.12.2022 г.) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2023 г.) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.
4. Федеральный закон от 27.07.2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» // СЗ РФ. 2010. № 31. Ст. 4177.
5. Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // СЗ РФ. 2011. № 50. Ст. 7344.
6. Федеральный закон от 01.02.2012 г. № 3-ФЗ «О присоединении Российской Федерации к Конвенции по борьбе с подкупом иностранных должностных лиц при осуществлении международных коммерческих сделок» // СЗ РФ. 2012. № 6. Ст. 622.
7. Федеральный закон от 21.12.2013 г. № 357-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон "О бухгалтерском учете"» // СЗ РФ. 2013. № 51. Ст. 6677.
8. Федеральный закон от 30.03.2016 г. № 77-ФЗ «О внесении изменений в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях» // СЗ РФ. 2016. № 14. Ст. 1907.
9. Постановление Государственной Думы Федерального собрания РФ от 22.01.1998 г. № 2134-II ГД // СПС «Гарант».

10. Постановление Правительства РФ от 02.08.2001 г. № 576 // СЗ РФ. 2001. № 32. Ст. 3335.
11. Приказ Минфина РФ от 09.12.1998 г. № 60н // БНА ФОИВ. 1999. № 2.
12. Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н // БНА ФОИВ. 2008. № 44.
13. Законопроект РФ № 192810-6 «О внесении изменений в Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете"» [Электронный ресурс]. URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/192810-6> (дата обращения: 10.08.2022).
14. Информация Минфина РФ от 04.12.2012 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"» // СПС «Гарант».
15. Письмо Минфина РФ от 23.12.1997 г. № 16-00-16-267 [Электронный ресурс]. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_18321/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18321/) (дата обращения: 10.08.2022).
16. Пояснительная записка к законопроекту № 192810-6 [Электронный ресурс]. URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/192810-6> (дата обращения: 10.08.2022).
17. 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.
18. Габов А.В. Притворные сделки в отечественном праве: история и современность // Государство и право. 2021. № 2. С. 49–64.
19. Демин А.В., Николаев А.В. Доктрина бенефициарной собственности в контексте BEPS: новые горизонты // Закон. 2018. № 8. С. 102–113.
20. Зверева П.К., Кириллов Д.А. Притворное правовое явление: понятие и юридический состав // Legal Concept = Правовая парадигма. 2021. Т. 20. № 4. С. 91–95.
21. Луговской Д.В., Оломская Е.В., Молодцова Ю.Н. Приоритет экономического содержания над правовой формой // Международный бухгалтерский учет. 2007. № 5. С. 31–37.
22. Поляков А. Симулятивные сделки // [Zakon.ru](http://Zakon.ru). Судебная практика. 22.06.2020 г. [Электронный ресурс]. URL: [https://zakon.ru/blog/2020/06/22/simulyativnye\\_sdelki](https://zakon.ru/blog/2020/06/22/simulyativnye_sdelki) (дата обращения: 10.08.2022).
23. Пугачева Ю.Ф. Зачем российским банкам МСФО? // МСФО и МСА в кредитной организации. 2007. № 2 [Электронный ресурс]. URL: [http://www.reglament.net/bank/msfo/2007\\_2.htm](http://www.reglament.net/bank/msfo/2007_2.htm) (дата обращения: 10.08.2022).
24. Сухарев А.Н. Переквалификация сделок субъектов предпринимательской деятельности в налоговых целях // Вестник ТвГУ. Серия: Право. 2018. № 1. С. 144–151.

*Об авторах:*

ЗВЕРЕВА Полина Константиновна – старший преподаватель кафедры гражданско-правовых дисциплин ФГОАУ ВО «Тюменский государственный университет (625003, Россия, Тюмень, ул. Володарского, 6), AuthorID: 928649, e-mail: p.k.zvereva@utmn.ru

КИРИЛЛОВ Дмитрий Александрович – кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры теоретических и публично-правовых дисциплин 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 OF THE LEGAL CONSEQUENCES OF A FEIGNED DEAL AND VIOLATION OF THE FEIGNFULLNESS PROHIBITION IN ACCOUNTING**

**P.K. Zvereva, D.A. Kirillov**

Tyumen State University, Tyumen

The object of the study is a financial and legal a prohibition on the registration of feigned accounting objects including feigned deals in accounting registers (hereinafter referred to as the "feignfullness prohibition") in the context that civil law does not prohibit feigned deals. The purpose of the work is to study the expediency of coordinating the legal provisions on the "feignfullness prohibition" and on feigned deals. The objectives of the study are to conduct a comparative legal analysis of the "feignfullness prohibition", to compare the legal consequences of feigned deals and the "feignfullness prohibition", to identify the causes of differences in branch-law approaches. It is proved that the "feignfullness prohibition" not only contradicts civil law, but also entails unjustified restrictions on the rights of organizations. The conclusion is made about the need to correct the financial legislation.

**Keywords:** *accounting object, feigned object, accounting register, feigned deal, feigned legal phenomenon, accounting law, reporting.*

*About authors:*

ZVEREVA Polina – Senior Lecturer, Department of Civil Law Disciplines of Tyumen State University (6, Volodarskogo st., Tyumen, Russia, 625003), Tyumen, Russia, AuthorID: 928649, e-mail: p.k.zvereva@utmn.ru

KIRILLOV Dmitry – PhD in Law, associate professor, associate professor, Department of Theoretical and Public Law Disciplines of Tyumen State University (6, Volodarskogo st., Tyumen, Russia, 625003), ORCID 0000-0002-1550-1962, SPIN-code: 9203-6927, e-mail: kdakda@yandex.ru

Зверева П.К., Кириллов Д.А. О соотношении правовых последствий притворной сделки и нарушения запрета на притворность в бухгалтерском учете // Вестник ТвГУ. Серия: Право. 2023. № 1 (73). С. 14–21.

Статья поступила в редакцию 29.09.2022 г.

Подписана в печать 27.02.2023 г.