
АДМИНИСТРАТИВНОЕ ПРАВО
И АДМИНИСТРАТИВНЫЙ ПРОЦЕСС

**ЗАПРЕТ НА ПРИТВОРНОСТЬ: АДМИНИСТРАТИВНО-ПРАВОВОЕ
ИССЛЕДОВАНИЕ С ЭЛЕМЕНТАМИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО ПОДХОДА**

© 2023 г. С. И. Коренкова*, Д. А. Кириллов**

Тюменский государственный университет

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

**E-mail: kdakda@yandex.ru

Поступила в редакцию 15.07.2022 г.

Аннотация. В 2013 г. в Российской Федерации был введен законодательный запрет, а в 2016 г. — административная ответственность за регистрацию 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 многолетний отраслевой научный интерес, не дают оценки не только правовой обоснованности данного запрета, но и степени нарушения прав экономических субъектов. Данное обстоятельство послужило импульсом к административно-правовому исследованию запрета на притворность с учетом его экономических характеристик. В результате был сделан вывод, что данный запрет сопряжен с излишними ограничениями прав экономических субъектов, не является в полной мере юридически обоснованным и требует существенной коррекции административного и финансового законодательства.

Ключевые слова: объект бухгалтерского учета, притворный объект, учетный регистр, притворное правовое явление.

Цитирование: Коренкова С.И., Кириллов Д.А. Запрет на притворность: административно-правовое исследование с элементами экономического подхода // Государство и право. 2023. № 5. С. 123–130.

DOI: 10.31857/S102694520021159-5

**FEIGNFULLNESS PROHIBITION: ADMINISTRATIVE AND LEGAL
RESEARCH WITH ELEMENTS OF AN ECONOMIC APPROACH**

© 2023 S. I. Korenkova*, D. A. Kirillov**

Tyumen State University

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

**E-mail: kdakda@yandex.ru

Received 15.07.2022

Abstract. In 2013, a legislative prohibition was introduced in the Russian Federation, and in 2016, the administrative punishability of registering feigned accounting objects in accounting registers (hereinafter referred to as the feignfulness prohibition). A legal comparison of the concepts of “feigned accounting object” and “feigned transaction” conducted in 2021 demonstrated a lack of interest in the feignfulness prohibition on the part of both legal science and law enforcement practice. Economists, however, have been showing a scientific interest in studying the feignfulness prohibition since 2013, do not assess not only the legal validity of this prohibition, but also the degree of violation of the rights of economic entities. This circumstance served as an impetus for the economic study of the feignfulness prohibition, taking into account its legal characteristics. As a result, it was concluded that this prohibition is associated with excessive restrictions on the rights of economic entities, is not fully legally justified and requires correction of accounting legislation.

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

For citation: *Korenkova, S.I., Kirillov, D.A. (2023). Feignfulness prohibition: administrative and legal research with elements of an economic approach // Gosudarstvo i pravo=State and Law, No. 5, pp. 123–130.*

Введение

С 2016 г. ст. 15.11 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях¹ установлен запрет на регистрацию притворного объекта бухгалтерского учета в учетных бухгалтерских регистрах (далее — запрет на притворность). В ходе проведенного в 2021 г. сравнительного межотраслевого правового исследования² было выявлено отсутствие в 2016–2020 гг. как фактов привлечения уполномоченных лиц хозяйствующих субъектов к ответственности за нарушения запрета на притворность, так и «адресного» изучения нового для КоАП РФ состава административного правонарушения.

При этом из многочисленных работ экономистов, посвященных изучению хозяйственной стороны запрета на притворность, следует актуальность запрета для экономики. Однако в них не содержится ни описания элементов соответствующего юридического состава, ни оценки правовой обоснованности запрета, ни характеристики иных актуальных его правовых свойств. Названные обстоятельства побуждают нас к необходимости отраслевого административно-правового изучения запрета на притворность, причем не только с правовых позиций, но и подходов, характерных для экономической науки.

Нормативное, научное и правоприменительное отражение административно-правового запрета на притворность

Основываясь на результатах ранее проведенных исследований³, правовую притворность можно определить как термин, применяемый для характеристики системного единства бессодержательно, но оформленного и содержательно значимого, но не оформленного правовых явлений; первое из явлений правового значения не имеет, а второе, напротив, имеет, т.е. приоритетно.

В праве термин «притворность» еще с «досоветских» времен был относим только к сфере цивилистики, где применялся для обозначения сущности сделок с рассогласованными номинальной

и реальной сторонами⁴. Такие сделки именовались релятивно-симулятивными, а позже притворными⁵. В отношении же множества иных явлений с подобной «рассогласованностью» термины «притворность» и смежные до 2013 г. в правовых актах не применялись и правовой наукой практически не исследовались⁶.

В декабре 2013 г. в ст. 10 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»⁷ (далее — Федеральный закон о бухучете) включены понятие «притворный объект бухгалтерского учета», его дефиниция, согласно которой это «объект, отраженный в бухгалтерском учете вместо другого объекта с целью прикрыть его...», а также правило о том, что «регистрация притворных объектов бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета...» не допускается. При этом на «подзаконном» уровне, хотя и без прямого упоминания понятия, такое правило появилось раньше, а именно с обнародованием Информации Минфина России от 4 декабря 2012 г. № ПЗ-10/2012⁸ (далее — Информация Минфина России), где, в частности, указывалось: «не подлежат регистрации... объекты, отражаемые в бухгалтерском учете вместо другого объекта с целью прикрыть его...». Одновременно появился и законопроект Правительства РФ, вводивший в Федеральный закон о бухучете новое понятие «указание о недопущении регистрации притворных объектов» (далее — законопроект)⁹.

Соответствующие законоположения, получив незамедлительное отражение в экономико-бухгалтерской литературе¹⁰, привлекают ученых-экономистов

⁴ См.: *Габов А.В.* Притворные сделки в отечественном праве: история и современность // Государство и право. 2021. № 2. С. 52, 53.

⁵ См.: *Поляков А.* Симулятивные сделки // *Zakon.ru*. Судебная практика. 22.06.2020. URL.: https://zakon.ru/blog/2020/06/22/simulyativnye_sdelki

⁶ См.: *Бакулина И.П., Кириллов Д.А.* Указ. соч. С. 48.

⁷ См.: СЗ РФ. 2011. № 50, ст. 7344.

⁸ См.: Информации от 04.12.2012 г. Минфина России № ПЗ-10/2012 «О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ “О бухгалтерском учете”» // *Экономика и жизнь (Бухгалтерское приложение)*. 2012. № 50.

⁹ См.: проект федерального закона «О внесении изменений в Федеральный закон от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ “О бухгалтерском учете”». URL.: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/192810-6>

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.

¹ См.: СЗ РФ. 2002. № 1 (ч. 1), ст. 1.

² См.: *Бакулина И.П., Кириллов Д.А.* О соотношении притворного объекта бухгалтерского учета в административном праве и притворной сделки // *Вестник ТвГУ. Сер.: Право*. 2021. № 3. С. 47–54.

³ См.: там же. С. 49.

и по сей день¹¹. В правовой же науке ни ученые, рассматривающие бухгалтерское (учетное) право как подотрасль экономического права¹², ни иные исследователи финансово-правовых аспектов бухгалтерского учета активности в изучении понятия «притворный объект бухгалтерского учета» по состоянию на начало 2022 г. не проявили.

В марте 2016 г. были внесены изменения в ст. 15.11 КоАП РФ, в соответствии с которыми одним из видов грубого нарушения правил бухгалтерского учета, наказуемого вплоть до дисквалификации, признается регистрация притворного объекта бухгалтерского учета в учетных регистрах¹³. Новое понятие, как и неизвестная прежде административному праву категория «притворность», должно было, по-видимому, пробудить отраслевой научный интерес. Однако более пяти лет указанные новеллы исследовательского внимания административистов не привлекали, в том числе и после включения в 2019 г. аналогичных законоположений в ст. 15.15.6 КоАП РФ. Информации об административных делах за нарушения «запрета на притворность» в информационных базах по состоянию на июнь 2022 г. не обнаружено. Верховным Судом РФ о притворном объекте бухгалтерского учета правовой позиции не сформировано. Таким образом, не только административно-правовая наука, но и правоприменительная практика ощутимого интереса ни к понятию «притворный объект бухгалтерского учета», ни к категории «притворность» не проявили. Говоря о причинах сложившейся ситуации, следует отметить несколько обстоятельств.

Согласно официальному толкованию понятия «притворный объект бухгалтерского учета» в КоАП РФ и в Федеральном законе о бухучете тождественны¹⁴. В текстах вышеназванных Закона и законопроекта *притворная сделка является одним из видов притворного объекта*. В пояснительной же записке к этому законопроекту указывается, что понятие «притворный объект бухгалтерского учета» совпадает с понятием «притворная сделка»¹⁵

¹¹ См.: Гаджиев Н.Г., Киселева А.В., Коноваленко С.А. и др. Мнимые и притворные объекты бухгалтерского учета: предмет судебной экономической экспертизы и методика исследования // 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 См.: СЗ РФ. 2016. № 14, ст. 1907.

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

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

из ст. 170 ГК РФ¹⁶. Очевидная рассогласованность логики «правительственного законопроекта» и логики пояснительной записки к нему породила в юридической научной среде неопределенность. К примеру, для экономистов явная ложность тезиса пояснительной записки о соответствии понятий «притворный объект бухгалтерского учета» и «притворная сделка» (далее — «ложный тезис») очевидна. Однако у правоведов, в том числе специально исследующих данные закономерности, возникают проблемы. Так, для осмысления понятия и последующей оценки ложности тезиса отраслевым исследователям не хватает юридической компетентности: цивилисту «неясно», что такое «объект бухгалтерского учета», финансисту — «притворность», а административисту — и то и другое.

Еще большую неопределенность ситуации придает конституционно-правовой аспект рассогласованности «правительственного законопроекта» и его пояснительной записки. Поскольку оба документа были представлены в Государственную Думу «единым пакетом», налицо признаки отсутствия непротиворечивой концепции законопроекта¹⁷. Согласно ст. 105 и 118 Регламента Государственной Думы¹⁸ данное обстоятельство делало принятие соответствующего нормативного правового акта сомнительным. То есть налицо не просто «ложность тезиса», но и, видимо, признаки неосновательного введения в оборот запрета на притворность. Процедурная сомнительность соответствующего нормативного правового акта снижает и без того низкий уровень мотивации отраслевых исследователей-юристов к изучению запрета на притворность.

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

Характеризуя причины правоприменительного невнимания к «запрету на притворность», заметим, что материалы по ст. 15.11 КоАП РФ для передачи в суды готовят сотрудники налоговых органов. Опрос 14 сотрудников налоговых органов из пяти субъектов Российской Федерации показал, что они единодушны в оценке повышенной сложности доказывания нарушений запрета на притворность в судах¹⁹. Учи-

¹⁶ См.: СЗ РФ. 1994. № 32, ст. 3301.

¹⁷ См.: СЗ РФ. 2001. № 32, ст. 3335.

¹⁸ См.: СЗ РФ. 1998. № 7, ст. 801.

¹⁹ Опрос проводился соавторами в 2019–2021 гг. для проверки высказанного сотрудником УФНС одного из субъектов Российской Федерации тезиса о повышенной сложности доказывания в судах подобных нарушений. В частности, опрашивались обучавшиеся заочно в Тюменском государственном университете сотрудники отделов выездных налоговых проверок налоговых инспекций, расположенных в Свердловской, Тюменской и Челябинской областях, ХМАО и ЯНАО. После того

тывая возможность применения налоговыми органами выборочного метода выездных проверок, их отказ от реагирования на нарушения запрета на притворность с переносом внимания на другие нарушения выглядит гораздо эффективнее подготовки для суда материалов о нарушении запрета на притворность. Кроме того, в большинстве подобных случаев «можно» привлечь лицо к ответственности по той же статье 15.11 КоАП РФ, но по «менее сложному» для доказывания основанию. В результате административных дел о нарушении запрета на притворность с момента его введения в КоАП РФ нет.

Характеристика правового регулирования бухгалтерского учета до внесения в законодательство запрета на притворность

Представляется методологически очевидным тот факт, что конструкция правовой притворности схожа с известным правилом бухгалтерского учета о приоритете содержания перед формой²⁰. Официально данное сходство нашло отражение в правовом регулировании российского бухгалтерского учета еще в прошлом веке. Тезис об экономической сомнительности правовой притворности впервые был отражен в материалах Международной методологической конференции стран СНГ по бухгалтерскому учету (октябрь, 1997, Кишинев, далее – Конференция СНГ). Согласно ее Резолюции «при формировании бухгалтерской отчетности организации должны руководствоваться...», 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. Здесь логика «принципа приоритета» соответствует, на наш взгляд, значимости лишь содержательного явления в конструкции притворности. Наш вывод в полной мере согласуется с позицией С.М. Бычковой и Я.В. Соколова, в соответствии с которой «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.

Тезис Конференции СНГ об экономической ущербности правовой притворности (далее – тезис) уже через два месяца был почти дословно, хотя и без использования слов «принцип приоритета содержания перед формой», официально продекларирован в п. 6.3.2 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России²³ (далее – Концепция 1997 г.), согласно которому «факты хозяйственной деятельности должны отражаться в бухгалтерском учете исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования». Это сыграло ведущую роль для всего правового регулирования бухгалтерского учета в стране.

Так, в декабре 1998 г. тезис, пусть и в несколько измененной редакции, получил нормативное закрепление в Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98» (далее – ПБУ 1/98), в соответствии с 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)...»²⁴. Аналогичная формулировка воспроизведена и в заменившем ПБУ 1/98 Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) (далее – ПБУ 1/2008)²⁵. Согласно п. 6 последнего «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)».

Примечателен тот факт, что используемый обычно в правотворчестве для обозначения фундаментальной идеи термин «принцип», который, в частности, характеризует в Резолюции Конференции

как из 14 опрошенных все указали, что справедливость тезиса сомнений не вызывает, соавторы сочли тезис подтвержденным. При иных результатах опроса требовалось бы более масштабное исследование по проверке тезиса. В связи с инициативным характером исследования и единством позиций опрошиваемых авторский отчет не составлялся, данные об опросе публикуются впервые.

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

²¹ См.: Письмо Минфина РФ от 23.12.1997 г. № 16-00-16-267 «О документах, рассмотренных на Седьмой конференции Координационного совета по методологии бухгалтерского учета стран – членов СНГ» // В официальных источниках опубликовано не было.

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

²³ Одобрена Методологическим советом при Минфине России 29.12.1997 г. (в официальных источниках опубликована не была).

²⁴ См.: приказ Минфина России от 09.12.1998 г. № 60н (ред. от 30.12.1999 г.) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Учетная политика организации” ПБУ 1/98» // БНА РФ. 1999. № 2.

²⁵ См.: приказ Минфина России от 06.10.2008 г. № 106н ... (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету “Учетная политика организации” (ПБУ 1/2008)») // БНА РФ. 2008. № 44.

СНГ концептуальное значение приоритета содержания перед формой, учета, был сначала не упомянут в п. 6.3.2 Концепции 1997 г., а затем и вовсе заменен в ПБУ 1/98 и ПБУ 1/2008 на термин «требование». Последний, возможно, для целей конкретного правоприменения и понятней, чем термин «принцип», однако гораздо менее значим для обозначения важности приоритета экономического содержания перед правовой формой. После данной замены получается, что в сравнении с «принципиальным» приоритетом содержания перед формой в конструкции правовой притворности требование приоритета, не содержащее указания на принципиальный характер, сформулировано и в ПБУ 1/98, и в ПБУ 1/2008 достаточно, на наш взгляд, неопределенно и «размыто», поскольку базируется на мягкой конструкции «не столько из... формы, сколько из... содержания».

В силу этого навряд ли есть основания, чтобы применительно к нормативному указанию в ПБУ 1/98 и ПБУ 1/2008 на требование приоритета говорить об использовании императивного метода правового регулирования, в том числе в сравнении с правовой определенностью при использовании императивного метода, например, в ст. 170 ГК РФ, где в качестве одного из последствий притворности сделки явно указана ее ничтожность. В характеризующих же фрагментах ПБУ 1/98 и ПБУ 1/2008 просматриваются скорее черты не исключающей дискреции диспозитивности из п. 4 ст. 421 ГК РФ, чем императивности.

В рассматриваемом контексте требует упоминания и ряд научных суждений начала текущего века о соотношении подходов к пониманию «приоритета содержания перед формой» в российских и международных системах финансовой отчетности.

Так, по мнению ряда авторов, даже «мягкий» диспозитивно-рекомендательный подход к правовому регулированию, изложенный в ПБУ 1/98 и описываемый формулой «не столько из... формы, сколько из... содержания», 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, как видно, в МСФО речь о приоритете экономического содержания над правовой формой вообще не идет. Налицо же еще более мягкий по сравнению с отечественными ПБУ 1/98 и ПБУ 1/2008 подход, содержащий, по сути, указание на применение, говоря условно,

интегративного метода при отображении в бухгалтерском учете хозяйственного факта.

Иными словами, если в части описания применительно к бухгалтерскому учету требования о «приоритете содержания перед формой» исходить из формального сопоставления текстов ПБУ 1/98 и ПБУ 1/2008 с текстом МСФО, то более высокий уровень формализации российского подхода очевиден. Однако здесь следует иметь в виду одно важное обстоятельство, обусловившее формирование в сфере российского бухгалтерского учета иного смысла данного требования. Так, отдельные авторы отмечают декларативный характер положений ПБУ 1/98 при сравнении их с подходом МСФО к реализации «требования приоритета» и указывают, 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 фактически позицию государства относительно обязательности «приоритета содержания перед формой» в бухгалтерском учете, то она менее формализована относительно подхода МСФО, не говоря уже о подходе ПБУ 1/98. То есть реально в период действия ПБУ 1/98 государство не требовало соблюдения правила о «приоритете содержания перед формой». Данное «обыкновение» сохранилось и после замены ПБУ 1/98 на ПБУ 1/2008 и в определенной степени продолжает оставаться актуальным до сих пор, в частности, в отдельных субъектах Российской Федерации у представителей малого и среднего предпринимательства.

С внесением в 2013 г. изменений в Федеральный закон о бухучете ситуация в части правового регулирования «требования приоритета» стала принципиально иной. Начиная с 2014 г. регистрация в учетных регистрах притворных объектов бухгалтерского учета не допускается. Однако, не будучи санкционированным, данное положение особого влияния на сферу бухгалтерского учета не оказало. Между тем если говорить о предпосылках к изменению Федерального закона, то к 2012 г. таковых было несколько. Прежде всего это институционализация в 2007–2012 гг. арбитражных доктрин необоснованной налоговой выгоды, деловой цели и смежных с ними²⁸. Появление доктрин явилось продуктом реакции государства на распространенность в начале века притворных правовых явлений, в частности, чуть ли не мода на учет операций не в соответствии с действительным экономическим

²⁶ Луговской Д. В., Оломская Е. В., Молодцова Ю. Н. Приоритет экономического содержания над правовой формой // Международный бухгалтерский учет. 2007. № 5. С. 32.

²⁷ Пугачева Ю. Ф. Зачем российским банкам МСФО? // МСФО и МСА в кредитной организации. 2007. № 2.

²⁸ См.: Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 г. № 53 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

смыслом²⁹, в том числе, как было указано, при попустительстве государства³⁰. После подведения в масштабах страны экономических итогов 2011 г. также стали очевидными трудности с внедрением в хозяйственную сферу консолидированной финансовой отчетности³¹, в связи с чем требовалось скорейшее приведение бухгалтерского учета в соответствие с МСФО. Кроме того, с данной предпосылкой связана «оставшаяся низкой»³², в том числе и после принятия «ПБУ 1/2008», эффективность «требования приоритета». И наконец, к установлению правил, которые препятствовали бы «созданию скрытых счетов, заключению и проведению неучтенных или сомнительных сделок, использованию фальсифицированных документов»³³, Российскую Федерацию обязывало ее участие в мероприятиях по противодействию подкупу иностранных должностных лиц³⁴.

Характеристика правового регулирования бухгалтерского учета после установления запрета на притворность в данной сфере

С внесением в 2016 г. в ст. 15.11 КоАП РФ санкции за нарушение запрета на регистрацию в учетных регистрах притворного объекта бухгалтерского учета существенно изменились содержание и конструкция состава «Грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету». Так, в частности, прежде под грубым нарушением понимались только деяния, приводившие к искажению сумм налогов или отчетности не менее чем на 10%, т.е. состав был материальным, а потому и наказание за содеянное выглядело логичным. При этом действия по регистрации притворных объектов бухгалтерского учета ранее охватывались материальным составом правонарушения. Теперь же – в части запрета на притворность – состав стал формальным. И здесь, как представляется, имеет место не в полной мере обоснованное повышение уровня репрессивного воздействия на нарушителей. Между тем ситуацию, по-видимому, компенсирует разумная реакция правовой действительности на небесспорное с точки зрения обоснованности

²⁹ См.: Сухарев А. Н. Переквалификация сделок субъектов предпринимательской деятельности в налоговых целях // Вестник ТвГУ. Сер.: Право. 2018. № 1. С. 145, 146.

³⁰ См.: Пугачева Ю. Ф. Указ. соч.

³¹ См.: Федеральный закон от 27.07.2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» // СЗ РФ. 2010. № 31, ст. 4177.

³² Пугачева Ю. Ф. Указ. соч.

³³ См.: Пояснительная записка к законопроекту № 192810-6. URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/192810-6>

³⁴ См.: Конвенция по борьбе с подкупом иностранных должностных лиц при осуществлении международных коммерческих сделок // СЗ РФ. 2012. № 17, ст. 1899.

положение Федерального закона: правоприменительная практика по данному составу, как было показано выше, отсутствует. И здесь уместно сделать ряд замечаний.

Положение Федерального закона о бухучете о недопущении регистрации притворных объектов учета означает, что достаточно «мягкая» формулировка ПБУ 1/2008 об отражении в учете хозяйственных обстоятельств не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования вступила в противоречие с законом. Так, из логики последнего очевиден императив – отражать в учете хозяйственные обстоятельства исходя из их экономического содержания, а также условий хозяйствования практически независимо от их правовой формы. Получается, Приказ Минфина России и Федеральный закон предписывают хозяйствующему субъекту противоречащие друг другу варианты поведения.

Здесь налицо т.н. вертикальная конкуренция норм, которая разрешается в пользу нормы, юридическая сила которой выше. Потому формально сегодня ПБУ 1/2008 в части требования о приоритете содержания перед формой юридической силы не имеет.

Как указывалось выше, до внесения в Федеральный закон о бухучете изменений цивилистическая конструкция притворности по степени императивности и правовым последствиям была более жесткой, чем конструкция притворности, выраженная, в частности, в формулировке п. 6 ПБУ 1/2008 (финансово-правовая конструкция). С внесением же изменений финансово-правовая конструкция стала гораздо жестче цивилистической.

Так, в цивилистике притворность прямо не запрещена, характеризуется хоть и императивными, но достаточно щадящими последствиями притворной сделки, а именно ее «безреституционной» ничтожностью и применением правил о сделке, которую стороны действительно имели в виду. То есть если прикрываемая сделка закону не противоречит, то особо пагубных последствий для сторон не наступает. Согласно же Федеральному закону о бухучете регистрация притворных объектов запрещена полностью, а в соответствии с КоАП РФ еще и административно наказуема вплоть до дисквалификации на два года.

В связи с этим представляется достаточно аргументированным тезис о том, что запретом на притворность поражаются хозяйственные права организаций. Так, до внесения в Федеральный закон о бухучете изменений случаи притворности, не вредоносной ни для фискальной сферы, ни для третьих лиц, были достаточно распространены и представляли собой обычные легко корректируемые хозяйственные обстоятельства. Соответствующую коррекцию добросовестные участники отношений без какого-либо ажиотажа

проводили «в рабочем порядке». Допустимость таких действий подразумевается множеством нормативных правовых актов и следует, к примеру, из логики п. 1 ст. 54, п. 3 ст. 75, п. 1 ст. 81 и других положений Налогового кодекса РФ³⁵, где, в частности, указано о пересчете в подобных случаях налоговой базы, проведении симметричных корректировок, уплаты пеней, представления уточненной налоговой декларации и т.п. С введением же запрета на притворность экономические субъекты, на наш взгляд, лишились права на действия, логика которых не противоречит, в частности, Налоговому кодексу РФ.

Запрет на притворность, как представляется, ущербен для хозяйственной активности. К примеру, законопослушные организации из опасения нарушить запрет на притворность вынуждены нести завышенные расходы на контрольные мероприятия (например, «аудит притворности»); избегать «непоименованных договоров», легальность которых прямо вытекает из ст. 1, 421 ГК РФ; сводить к простейшим юридические формы договорных конструкций в хозяйственных операциях со сложными экономическими связями и, как следствие, фактически искажать свою хозяйственную волю и т.д. Все подобные факторы неразумно ограничивают предпринимательскую активность, негативно влияют на экономическую эффективность отдельных операций и рентабельность деятельности в целом.

Неблагоприятные для хозяйствующих субъектов правовые ограничения от введения запрета на притворность достаточно масштабны. Для характеристики и оценки объема и качественных параметров их негативных последствий правосстановительные возможности «института убытков» и смежных инструментов хозяйственного права представляются недостаточными. В результате введения «запрета на притворность» имеются даже признаки нарушения фундаментальных гражданских прав – на свободу договора, на определение любых не противоречащих законодательству его условий, ряда других, – что, в частности, снижая уровень мотивации на осуществление предпринимательской деятельности, пагубно влияет на предпринимательский потенциал хозяйствующих субъектов и экономику в целом.

О путях коррекции ситуации, сложившейся в связи введением запрета на притворность в бухгалтерском учете

Ситуация, сложившаяся в связи с введением запрета на притворность, очевидно, требует коррекции.

Прежде всего следует вернуться к «ложному тезису» из пояснительной записки к законопроекту

³⁵ См.: СЗ РФ. 1998. № 31, ст. 3824.

о том, что понятие «притворный объект бухгалтерского учета» тождественно (содержательно соответствует) понятию «притворная сделка»³⁶. При реализации законопроекта в текст Федерального закона эта логика, по-видимому, во внимание принята не была. Между тем помимо очевидной нелогичности «ложного тезиса» в нем имеется рациональное зерно, проявляющееся при смещении акцента с тождественности притворной сделки и действий по регистрации притворного объекта в учетных регистрах *на тождественность* их правовых *последствий*. В этом случае открывается достаточно интересное окно возможностей для уточнения текста п. 2 ст. 10 Федерального закона о бухучете. Так, не только более конструктивным, но и стимулирующим к выяснению экономической природы факта хозяйственной жизни выглядело бы, к примеру, указание в Законе не на запрет регистрации притворного объекта бухгалтерского учета, а на правовые последствия подобной регистрации. Было бы логичным выразить такой подход в формулировке: «Регистрация притворного объекта бухгалтерского учета не имеет правового значения, при этом зарегистрированным считается объект, вместо которого был зарегистрирован притворный». Полагаем, для экономической действительности такая формулировка была бы полезнее «запрета на притворность». Значимости же вклада России в борьбу с подкупом иностранных должностных лиц такая формулировка, очевидно, не уполит.

После уточнения формулировки п. 2 ст. 10 Федерального закона о бухучете, очевидно, понадобится и внесение изменений в ст. 15.11 КоАП РФ, а именно исключение из примечания к статье указания о том, что сама по себе регистрация в учетных регистрах притворного объекта бухгалтерского учета относится к числу грубых нарушений требований к бухгалтерскому учету.

Заключение

Изложенное позволяет сформулировать вывод о полезности включения элементов экономического подхода в административно-правовое исследование бухгалтерского учета в целом и в частности такого его сегмента, как запрет на включение в учетные регистры притворных объектов.

В существующем виде запрет с правовой точки зрения противоречит целому ряду норм о правах, предоставляемых участникам хозяйственного оборота российским законодательством, в частности на свободу как договора, так и определение его условий. С экономической точки зрения запрет содержит предпосылки снижения уровня экономической эффективности, рентабельности деятельности и предпринимательской активности.

³⁶ См.: Пояснительная записка к законопроекту № 192810-6. URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/192810-6>

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. *Ашмарина Е.М.* Учетное право (финансовый учет) как комплексное правовое образование экономического права // Вопросы экономики и права. 2012. № 9. С. 16–23.
2. *Бакулина И.П., Кириллов Д.А.* О соотношении притворного объекта бухгалтерского учета в административном праве и притворной сделки // Вестник ТвГУ. Сер.: Право. 2021. № 3. С. 47–54.
3. *Габов А.В.* Притворные сделки в отечественном праве: история и современность // Государство и право. 2021. № 2. С. 52, 53.
4. *Гаджиев Н.Г., Киселева А.В., Коноваленко С.А. и др.* Мнимые и притворные объекты бухгалтерского учета: предмет судебной экономической экспертизы и методика исследования // Экономика и предпринимательство. 2020. № 4 (117). С. 1243–1248.
5. *Демин А.В., Николаев А.В.* Доктрина бенефициарной собственности в контексте BEPS: новые горизонты // Закон. 2018. № 8. С. 102.
6. *Звягинцева М.С.* Вопрос-ответ // Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение. 2014. № 1. С. 15, 16.
7. *Кувалдина Т.Б.* Мнимые и притворные объекты бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 2015. № 10. С. 91–94.
8. *Луговской Д.В., Оломская Е.В., Молодцова Ю.Н.* Приоритет экономического содержания над правовой формой // Междунар. бухгалтерский учет. 2007. № 5. С. 32.
9. *Поляков А.* Симулятивные сделки // *Zakon.ru*. Судебная практика. 22.06.2020. URL.: https://zakon.ru/blog/2020/06/22/simulyativnye_sdelki
10. *Пугачева Ю.Ф.* Зачем российским банкам МСФО? // МСФО и МСА в кредитной организации. 2007. № 2.
11. *Соколов Я.В., Бычкова С.М.* О приоритете содержания перед формой: проблемы учета // Бухгалтерский учет. 2000. № 1. С. 72.
12. *Сухарев А.Н.* Переквалификация сделок субъектов предпринимательской деятельности в налоговых целях // Вестник ТвГУ. Сер.: Право. 2018. № 1. С. 145, 146.

Сведения об авторах

КОРЕНКОВА Светлана Ивановна — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры экономической безопасности, системного анализа и контроля Тюменского государственного университета; 625003 г. Тюмень, ул. Володарского, д. 6

КИРИЛЛОВ Дмитрий Александрович — кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры теоретических и публично-правовых дисциплин Тюменского государственного университета; 625003 г. Тюмень, ул. Володарского, д. 6

REFERENCES

1. *Ashmarina E.M.* Accounting law (financial accounting) as a complex legal formation of Economic Law // Economic and legal issues. 2012. No. 9. P. 16–23 (in Russ.).
2. *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. No. 3. P. 47–54 (in Russ.).
3. *Gabov A.V.* Fake transactions in Russian law: history and modernity // State and Law. 2021. No. 2. P. 52, 53 (in Russ.).
4. *Gadzhiev N.G., Kiseleva A.V., Konovalenko S.A. et al.* Imaginary and fake accounting objects: the subject of forensic economic examination and the methodology of research // Economics and entrepreneurship. 2020. No. 4 (117). P. 1243–1248 (in Russ.).
5. *Demin A.V., Nikolaev A.V.* The doctrine of beneficial ownership in the context of BEPS: new horizons // Law. 2018. No. 8. P. 102 (in Russ.).
6. *Zvyagintseva M.S.* Question and answer // Trade: accounting and taxation. 2014. No. 1. P. 15, 16 (in Russ.).
7. *Kuvaldina T.B.* Imaginary and feigned objects of accounting // Accounting. 2015. No. 10. P. 91–94 (in Russ.).
8. *Lugovskoy D.V., Olomskaya E.V., Molodtsova Yu.N.* Priority of economic content over legal form // International accounting. 2007. No. 5. P. 32 (in Russ.).
9. *Polyakov A.* Simulative transactions // *Zakon.ru*. Judicial practice. 22.06.2020. URL.: https://zakon.ru/blog/2020/06/22/simulyativnye_sdelki (in Russ.).
10. *Pugacheva Yu. F.* Why do Russian banks need IFRS? // IFRS and ISAs in a credit institution. 2007. No. 2 (in Russ.).
11. *Sokolov Ya. V., Bychkova S.M.* On the priority of content over form: accounting problems // Accounting. 2000. No. 1. P. 72 (in Russ.).
12. *Sukharev A.N.* Requalification of transactions of business entities for tax purposes // Herald of Tver State University. Series: Law. 2018. No. 1. P. 145, 146 (in Russ.).

Authors' information

KORENKOVA Svetlana I. — Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Economic Security, System Analysis and Control of Tyumen State University; 6 Volodarsky str., 625003 Tyumen, Russia

KIRILLOV Dmitry A. — PhD in Law, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Theoretical and Public Law Disciplines of Tyumen State University; 6 Volodarsky str., 625003 Tyumen, Russia