ОСОБЕННОСТИ РЕАЛИЗАЦИИ ПРИНЦИПА ЭКОНОМИЧЕСКОГО СОДЕРЖАНИЯ ПЕРЕД ЮРИДИЧЕСКОЙ ФОРМОЙ В РОССИЙСКОЙ ПРАКТИКЕ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ

Зырянова Т. В.

доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Уральского института управления – филиала, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (Россия), 620990, Россия, г. Екатеринбург, ул. 8 марта, д. 66, tatyana.zyrianova@uapa.ru

Луканина А. В.

соискатель кафедры учета, анализа и аудита Института Высшая школа экономики и менеджмента, Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б. Н. Ельцина (Россия), 620002, Россия, г. Екатеринбург, ул. Мира, д. 19, lukaninaav@yandex.ru

УДК 658.15
ББК 65.052.2

Цель. Многообразие точек зрения на проблему реализации принципа приоритета содержания перед формой в России обусловливает необходимость проведения более углубленного исследования данной проблемы.

Методы. В качестве основных используются метод сравнительного анализа, сопоставление и оценка.

Результаты и научная новизна. Реализация принципа приоритета содержания перед формой в России возможна на уровне отдельно взятых организаций при ведении ими бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также на уровне правоприменительной практики (то есть квалификации действий организаций судами в процессе возникающих хозяйственных споров). Первый аспект отследить достаточно сложно в силу объективных причин (предписание законодательства Российской Федерации, нежелание раскрывать способы ведения бухгалтерского учета организациями и т.д.), поэтому авторами сделан акцент на исследовании правоприменительной практики. С этой целью проведен анализ существующих судебных актов, позволяющий выявить случаи реализации принципа приоритета экономического содержания перед юридической формой на практике либо отсутствия такой реализации.

Ключевые слова: концепция, принцип приоритета содержания перед формой, экономическое содержание, правовая форма.

FEATURES OF REALIZATION THE PRINCIPLE OF ECOMONIC SUBSTANCE OVER THE LEGAL FORM IN THE RUSSIAN PRACTICE OF ENTERPRISE MANAGEMENT

Zyryanova T. V.

PhD (Economics), Professor, Head of the Accounting, Analysis and Audit Department of Ural Institute of Management-branch, the Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (Russia), 66, 8 marta St., Yekaterinburg, Russia, 620990, tatyana.zyrianova@uapa.ru

Lukanina A. V.

Applicant of the Accounting, Analysis and Audit Department of the Institute of Higher School of Economics and Management, Ural Federal University named after the first Russian President Boris Yeltsin (Russia), 19, Mira St., Yekaterinburg, Russia, 620002, lukaninaav@yandex.ru

Purpose. The variety of points of view on the problem of realization of the principle of substance over form in Russia makes it necessary to conduct a more in-depth study of the problem.

© Зырянова Т. В., Луканина А. В., 2016

Methods. The study is based on comparative analysis, comparison and evaluation.

Results and scientific novelty. The implementation of the principle of substance over form in Russia is possible at the level of individual organizations at conducting of accounting and financial statements, as well as at the level of law enforcement (namely qualification of actions of organizations by the courts in the process of emerging economic disputes). The first aspect is difficult to determine due to objective reasons (prescription of the Russian Federation, the reluctance to disclose methods of accounting organizations, etc.), therefore, authors focused on the study of law enforcement. For this purpose the authors analyzed existing judicial acts, allowing to identify the cases of implementation of the principle of priority of the economic substance over legal form in practice or lack of such implementation.

Key words: concept, the principle of substance over form, economic substance, legal form.

Активно развивающиеся в настоящее время процессы международной экономической интеграции обусловливают объективную необходимость перехода России на Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Одним из центральных принципов МСФО является приоритет экономического содержания перед правовой формой. Однако ввиду специфики российской системы бухгалтерского учета и законодательства Российской Федерации в области бухгалтерского учета зачастую на практике выполнение данного принципа становится сложно реализуемым. Целью исследования является раскрытие проблемы реализации принципа приоритета содержания перед формой в России на уровне правоприменительной практики. Основным результатом исследования является обобщение вариантов реализации приоритета экономического содержания перед правовой формой в российской судебной практике. В настоящее время так называемая концепция приоритета содержания перед формой получила разностороннее развитие и применяется судами достаточно широко. Ее содержание раскрывается через концепцию мнимых сделок (экономическое содержание не соответствует правовой форме сделки), концепцию притворных сделок (подмена одной правовой формы сделки другой с иным экономическим содержанием), концепцию экономически обоснованных расходов и доходов (отражение экономического содержания даже при отсутствии правовых оснований), концепцию взаимосвязанных сделок (объединение в одно целое экономического содержания нескольких сделок, имеющих различную правовую форму либо разделенных на несколько самостоятельных операций). При этом в ходе исследования установлено, что в настоящее время также сохраняет свое действие и преобладание формы над содержанием в некоторых случаях.

Принцип (требование) приоритета экономического содержания перед правовой формой был заимствован из Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и закреплен в Положении по бухгалтерскому учету 1/2008 «Учетная политика организации» (далее – ПБУ 1/2008), утвержденном Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (в ред. от 06.04.2015) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету». Согласно данному принципу (требованию), при отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций необходимо руководствоваться, прежде всего, экономическим содержанием такой операции, даже если оно противоречит ее юридической форме. Однако в силу сложившихся в России учетных традиций приоритет зачастую сохраняется за правовой формой хозяйственных операций. Данное обстоятельство обусловливает возникновение противоречий в практике ведения бухгалтерского учета в России.

Анализируя взгляды различных исследователей, можно прийти к выводу о том, что в настоящее время не выработана единая позиция по вопросу реализации в России на практике принципа (требования) приоритета содержания перед формой [1–11].

Реализация принципа приоритета экономического содержания перед юридической формой в судебной практике возможна в рамках четырех концепций. В международной практике, где опыт применения принципа приоритета содержания перед формой обширен, судебные концепции изучены достаточно подробно. Раскрытие исследуемого принципа осуществляется преимущественно в налоговом праве через концепцию мнимых сделок (sham transactions doctrine), концепцию деловой цели (business purpose doctrine), концепцию экономической сущности (economic substance doctrine) и концепцию чистого результата (net effect doctrine) [10, 11, 12, 13].

В соответствии с концепцией мнимых сделок, мнимой признается такая сделка, которая создает видимость совершения хозяйственной операции, влекущей определенные налоговые последствия, однако, в действительности, не соответствует реальному положению дел [14]. В России также может быть выделена судебная концепция мнимых сделок, однако спектр ее действия намного шире: помимо налогового права, она также активно применяется в гражданском праве.

Основные положения данной концепции опираются на институт недействительных сделок в гражданском праве. Согласно положениям российского

законодательства, недействительные сделки не влекут юридических последствий, за исключением тех, которые связаны с их недействительностью, и недействительны с момента их совершения (п.1 ст.167 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ)). Одной из разновидностей недействительных сделок являются мнимые сделки. В соответствии с п.1 ст.170 ГК РФ, таковой является сделка, совершенная лишь для вида, то есть без намерения создать соответствующие ей правовые последствия.

На наш взгляд, в соответствии с концепцией мнимых сделок принцип приоритета содержания перед формой реализуется путем выявления судами несоответствия экономического содержания сделок их правовой форме. В российской судебной практике можно выделить две основные категории споров в рамках концепции мнимых сделок:

- налоговые споры, в которых налоговые органы пытаются доказать получение хозяйствующими субъектами необоснованной налоговой выгоды (область налогового права);
- дела об оспаривании различных сделок в рамках процедуры банкротства (область гражданского права).

В соответствии с п.3 Постановления Пленума ВАС РФ, налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). По сути, данный пункт постановления официально закрепил легальность применения принципа приоритета содержания перед формой в судебной практике по налоговым спорам.

Мнимые сделки, заключаемые без намерения реализовать их экономическое содержание, как правило, влекут за собой наступление последствий в виде получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды. В качестве примера можно привести Определение ВАС РФ и постановления судов всех трех инстанций по делу об оспаривании решения налогового органа. В рассматриваемом деле акционерное общество обратилось в Арбитражный суд с заявлением к налоговой инспекции о признании недействительным ее решения в части доначисления налога на прибыль, налога на добавленную стоимость, соответствующих сумм пени и штрафа. Налоговый орган выявил, что контрагенты, с которыми АО заключало договоры на ремонт и строительство дорог, не обладали материально-технической базой, необходимой для выполнения работ по строительству и ремонту дорог, руководители были номиналами, а движение денежных средств по расчетному счету не подтверждало ведение хозяйственной деятельности этими контрагентами. Также налоговый орган счел, что представленные в обоснование понесенных расходов по соответствующим операциям документы являются фиктивными и не отражают реального экономического содержания сделок. Таким образом, сделки между АО и рядом контрагентов были признаны мнимыми, совершенными с целью получения необоснованной налоговой выгоды, а именно: включения в состав расходов выплат по договорам подряда с последующим занижением налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость.

Еще один пример, связан с рассмотрением дела о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды в результате совершения мнимых сделок. Согласно материалам дела, общество с ограниченной ответственностью (ООО) обратилось в арбитражный суд с заявлением к налоговой инспекции о признании недействительным решения в части начисления налога на прибыль, налога на добавленную стоимость, соответствующих им пени и штрафов. По данным налогового органа, ООО собственными силами выполнило строительные работы, а в дальнейшем с целью занижения налогооблагаемой базы заключило договоры подряда с несколькими контрагентами. Однако, как установлено налоговым органом, у данных контрагентов отсутствовали необходимые трудовые, транспортные и производственные ресурсы для выполнения подрядных работ. Таким образом, по мнению суда, путем заключения мнимых сделок ООО пыталось снизить размеры подлежащих перечислению в бюджет налогов.

В приведенных примерах суды руководствовались концепцией мнимых сделок, посредством которой был реализован принцип приоритета содержания перед формой: правовая форма анализируемых сделок лишь прикрывала отсутствие их действительного экономического содержания. Мнимый характер сделок был установлен налоговыми органами, а впоследствии доначислены налоги, соответствующие действительному хозяйственному процессу налогоплательщиков.

Другая категория споров, связанная с концепцией мнимых сделок, включает в себя дела об оспаривании некоторых видов сделок в рамках процедур банкротства. В соответствии с Федеральным законом «О несостоятельности (банкротстве)» от 26.10.2002 №127-ФЗ (в ред. от 13.07.2015) (далее – ФЗ о несостоятельности), внешним управляющим, конкурсным управляющим либо определенными кредиторами могут быть оспорены сделки предприятия-должника, являющиеся подозрительными (то есть «с неравноценным встречным исполнением обязательств другой стороной сделки, в том числе в случае, если цена этой сделки и (или) иные условия существенно в худшую для должника сторону отличаются от цены и (или) иных

условий, при которых в сравнимых обстоятельствах совершаются аналогичные сделки» (п.1 ст.61.2 ФЗ о несостоятельности)), влекущими удовлетворение требований одних кредиторов в ущерб требованиям других кредиторов, и некоторые другие виды сделок.

Так, в рамках дела о банкротстве общества с ограниченной ответственностью (ООО) в Арбитражный суд обратился конкурсный управляющий с заявлением о признании недействительным договора купли-продажи автомобиля, заключенного между должником (продавцом) и гражданином (покупателем), и обязанности последнего вернуть имущество. В ходе судебных разбирательств установлено, что автомобиль был передан гражданину по цене, указанной в договоре, однако доказательства того, что автомобиль оплачен по указанной цене, отсутствуют. При этом на момент совершения сделки ООО обладало признаками банкротства, а фактическим результатом сделки стало выбытие единственного ликвидного имущества должника. Таким образом, стороны совершая мнимую сделку, экономическое содержание которой не соответствовало ее правовой форме, преследовали цель по выводу активов должника и уменьшения конкурсной массы. Удовлетворяя заявление конкурсного управляющего, суд исходил из действия концепции мнимых сделок, а равно и принципа приоритета содержания перед формой, тем самым, признав сделку мнимой.

Еще один пример связан с уменьшением конкурсной массы и выводом активов должника. В рамках дела о банкротстве конкурсный управляющий обществом обратился в суд с заявлением о признании недействительной сделки должника, оформленной договором о намерениях (предварительный договор купли-продажи) и договором купли-продажи трансформаторной подстанции, заключенными между должником и гражданкой. Как следует из материалов дела, несмотря на якобы совершенную сделку и переход титула собственности, должник продолжал пользоваться зданием трансформаторной подстанции как своим собственным, а акт приема-передачи имущества не отражал реальной передачи указанного имущества покупателю. Таким образом, исходя из концепции мнимых сделок как варианта реализации принципа приоритета содержания перед формой, суд пришел к выводу о мнимости совершенной сделки, то есть стороны не преследовали на самом деле цель реальной передачи имущественных прав от продавца к покупателю.

Кроме совершения мнимых сделок купли-продажи имущества, вывод активов должника также возможен путем заключения мнимого договора подряда, погашения части кредиторской задолженности кредиторам по мнимым сделкам в ущерб интересам других (реальных) кредиторов, а также заключения договоров поставки товаров.

При рассмотрении последнего дела суд счел необходимым фактически применить принцип приоритета содержания перед формой, в том числе и для восстановления срока исковой давности. Как отмечается в определении суда, поскольку судами установлено, что исполнение договора купли-продажи не начиналось, трехлетний срок исковой давности, предусмотренный п.1 ст.181 ГК РФ, нельзя считать пропущенным.

Еще одним вариантом реализации концепции мнимых сделок в судебной практике по делам о банкротстве является заключение мнимых сделок с целью искусственного создания кредиторской задолженности и включения ее в реестр требований кредиторов. Как следует из судебного акта, общество с ограниченной ответственностью (ООО) признано несостоятельным (банкротом), и в отношении него открыто конкурсное производство. Одним из учредителей общества является индивидуальный предприниматель, задолженность перед которым включена в реестр требований кредиторов должника. Указанный учредитель обратился с иском в суд о признании недействительным договора поставки товаров (бетона) от ООО, считая, что договор заключен только для вида, не отражает реального движения товаров и предназначен искусственно создать кредиторскую задолженность. В качестве доказательств совершения сделки стороны представили в дело копии товарных накладных. Суды всех трех инстанций указали, что накладные, оформленные в соответствии с требованиями законодательства о бухгалтерском учете, при отсутствии заявлений сторон о фальсификации документов, являются достаточным доказательством реальности сделки.

Однако при пересмотре дела в порядке надзора был сделан вывод, что в делах об оспаривании таких сделок заявление о фальсификации применительно к действительности совершенных на документах подписей не достигает цели, так как, совершая сделки лишь для вида, стороны правильно оформляют все документы, но создать реальные правовые последствия не стремятся. Поэтому при рассмотрении вопроса о мнимости договора поставки и документов, подтверждающих передачу товара, суд не должен ограничиваться проверкой соответствия копий документов установленным законом формальным требованиям. При оспаривании товарных накладных необходимо принимать во внимание и иные документы первичного учета, а также иные доказательства. Суд, рассматривая дело об оспаривании сделки, послужившей основанием для включения требований ответчика в реестр требований кредиторов, исходя из доводов о том, что сделка имеет признаки мнимой, направлена на создание искусственной задолженности кредитора, и обстоятельств дела, должен осуществлять проверку, следуя принципу установления достаточных доказательств наличия или отсутствия

фактических отношений по поставке. Таким образом, было указано на необходимость принятия во внимание, прежде всего, экономического содержания сделки, а не выполнения формальных требований по ее правовому оформлению.

Так как индивидуальный предприниматель представил суду доказательства того, что сделка не могла быть осуществлена в силу технической невозможности поставки такого количества бетона в указанные в накладных сроки и особых потребительских свойств товарного бетона, но суды не приняли во внимание указанные обстоятельства, то Президиум ВАС РФ признал решения судов всех трех инстанций подлежащими отмене. При этом указал на то, что суды не создали условия для установления фактических обстоятельств, имеющих существенное значение для правильного разрешения спора.

Из правового института недействительности сделок берет свое начало и другая судебная доктрина – концепция притворных сделок. В международной практике ее наиболее близким аналогом является концепция деловой цели (business purpose doctrine), подразумевающая обязательное наличие экономического законного интереса в сделке, не связанного с занижением налоговых платежей [15].

Согласно п.2 ст.170 ГК РФ, под притворной сделкой понимается сделка, которая совершена с целью прикрыть другую сделку, в том числе сделку на иных условиях. В российской судебной практике стороны прибегают к подмене одной правовой формы сделки другой правовой формой для того, чтобы обойти определенные обязательные требования законодательных актов, а также для того, чтобы снизить либо избежать вообще налогообложения хозяйственных операций или имущественных объектов.

Одним из видов сделок, совершаемых с соблюдением особых требований законодательства, являются сделки с заинтересованностью. Например, оставлены в силе акты судов, которые признали притворными сделки по отчуждению ООО «А» транспортных средств (грузовых фургона и самосвала) АО с последующей их передачей по договорам от АО в ООО «В». Фактически, по мнению суда, взаимосвязанные сделки прикрывали переход права собственности на данные транспортные средства от ООО «А» к ООО «В». Указанные сделки были осуществлены с целью обойти требования ст.45 ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998 №14-ФЗ, обязывающей получить одобрение общего собрания участников ООО «А» на совершение сделок с заинтересованностью (так как единственный участник ООО «В» является руководителем в ООО «А»). Суды указали также на тот факт, что стоимость фургона и самосвала по договорам купли-продажи существенно отличалась в меньшую сторону от их рыночной цены, а сама сделка была проведена не в связи с осуществлением обычной хозяйственной деятельности.

Еще одним видом сделок, совершаемых при особых условиях, являются сделки купли-продажи при соблюдении преимущественного права выкупа отчуждаемой вещи заинтересованными лицами. Например, такое условие относится к продаже акций акционерного общества. Согласно ст.7 ФЗ «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 №208-ФЗ, «уставом непубличного общества может быть предусмотрено преимущественное право приобретения его акционерами акций, отчуждаемых по возмездным сделкам другими акционерами, по цене предложения третьему лицу или по цене, которая или порядок определения которой установлены уставом общества». Притворными были признаны сделки по дарению обыкновенных акций АО одним из акционеров третьим лицам. Акционер попытался уклониться от предоставления права преимущественного выкупа акций другим акционерам общества путем заключения договора дарения акций третьим лицам. Данная сделка может являться правомерной, так как преимущественное право приобретения акций не применяется в случаях безвозмездного отчуждения их акционером (по договору дарения) либо перехода акций в собственность другого лица в порядке универсального правопреемства. Однако в ходе разбирательства судом было установлено, что оспариваемые сделки носят притворный характер и прикрывают собой единую сделку купли-продажи акций, при этом остальные акционеры оказались лишены своего права воспользоваться покупкой отчуждаемых ценных бумаг в преимущественном порядке.

В качестве примера попытки обойти установленные законом требования также можно рассмотреть следующую сделку. Как установлено судами, между ООО «А» (продавцом) и ООО «В» (покупателем) был заключен договор купли-продажи нескольких объектов недвижимости. В дальнейшем данное имущество было продано индивидуальному предпринимателю на основании договора купли-продажи. В первоначальном договоре купли-продажи предусмотрена оплата имущества векселями на общую сумму десять миллионов рублей. При этом судами установлено, что фактически спорное имущество не передавалось ни первому, ни второму покупателю, а продолжало оставаться во владении и пользовании общества «А», которое несло расходы по его содержанию. Таким образом, фактически был заключен договор дарения между коммерческими организациями, который запрещен по закону.

Во всех рассмотренных примерах суды применили концепцию притворных сделок как вариант реализации принципа приоритета содержания перед формой и произвели переквалификацию правовой формы

сделок в соответствии с их истинным экономическим содержанием.

Если сделка совершается с целью снизить либо избежать налогообложения хозяйственных операций либо имущества, то концепция притворных сделок наиболее полно соответствует концепции деловой цели, реализуемой в области налогового права. В этом случае в рамках концепции притворных сделок суд должен установить наличие разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом сама налоговая выгода не может являться самостоятельной деловой целью.

Притворными были признаны договоры займа между ООО и несколькими контрагентами, прикрывавшие договоры поставки товаров. Как следует из материалов дела, ООО получало кредиты в банке под значительный процент, однако предоставляло полученные денежные средства в тот же день либо на следующий день по беспроцентным договорам займа различным контрагентам. В связи с этим судом было установлено отсутствие экономической цели кредита и займа – получение свободных денежных средств для развития бизнеса и получение большей прибыли. Возврат заемных средств осуществлялся фактически товарами. Поэтому перечисленные по договорам займа суммы были квалифицированы налоговым органом как оплаты по договорам поставки, а с соответствующего оборота начислены НДС и налог на прибыль. Таким образом, стороны, заключая договоры займа (освобожденные от налогообложения налогом на добавленную стоимость) пытались скрыть доходы от реализации товаров (работ, услуг) и уклониться от уплаты налогов.

С другой стороны, есть примеры, когда в результате реализации концепции притворных сделок (и в общем виде принципа приоритета содержания перед формой) судом отклонены требования налогового органа о признании сделки недействительной. Налоговый орган счел притворной сделку по передаче имущества (транспортных средств) ПАО в качестве вклада в уставный капитал дочерней организации ООО, реализовавшей указанные транспортные средства третьему лицу в течение небольшого промежутка времени. По мнению налогового органа, указанная сделка была совершена с целью уклонения от уплаты НДС с продажи транспортных средств. Однако суд указал, что оспариваемая сделка имела конкретную экономически оправданную цель – вывод непрофильных активов ПАО путем создания нескольких дочерних обществ с целью последующей реализации выведенного имущества, что обеспечило увеличение доходов организации. Как отмечено в постановлении суда, при таких обстоятельствах суды пришли к верным выводам о том, что на день рассмотрения спора налогоплательщик преобразован в компанию, управляющую вновь созданными дочерними обществами, при этом у него выведены непрофильные активы, как не соответствующие профилю деятельности самой управляющей компании, что повысило уровень внутрикорпоративного управления, инвестиционной привлекательности и обусловило рост стоимости его акций, в том числе за счет появления прибыли в период после преобразования.

Таким образом, в рассмотренных ситуациях суды, разрешая дела об оспаривании сделок налоговыми органами, руководствовались принципом приоритета содержания перед формой, реализуемым в данном случае через концепцию притворных сделок. Следует отметить, что в российской судебной практике именно концепция притворных сделок является самой распространенной формой реализации принципа приоритета содержания перед формой в области налогового права.

Продолжением концепции деловой цели стала доктрина (концепция) экономической сущности (economic substance doctrine), которая подразумевает, что в случае отсутствия экономической обоснованности или деловой цели сделки налоговая выгода не может быть использована налогоплательщиком [13]. В России данная концепция применима в отношении признания доходов и расходов в налоговом учете независимо от правовой формы. Реализация концепции экономически обоснованных расходов и доходов в области российского налогового права достаточно затруднена, так как в рамках этой отрасли права приоритет традиционно отдается правовой форме нежели экономическому содержанию хозяйственной операции. Тем не менее, ряд судебных решений свидетельствует о том, что суды пытаются найти обоснованное применение принципа приоритета содержания перед формой и в таком сложном вопросе, как правомерность признания доходов и/или расходов налогоплательщиками.

Так, в предлагаемой ситуации налоговый орган неправомерно доначислил налог на прибыль ПАО, не приняв в составе расходов суммы начисленной амортизации по объектам основных средств, фактически введенным в эксплуатацию, но не прошедшим государственную регистрацию права собственности на данные основные средства. По мнению налогового органа, необходимым условием для начисления амортизации по основным средствам, право собственности на которые подлежит государственной регистрации, является подача документов на такую регистрацию. Однако суд указал, что для принятия для целей налогового учета и исчисления налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организаций расходов по амортизации объектов основных средств достаточно, чтобы

основное средство было принято к учету, введено в эксплуатацию и использовалось в производственных целях. При этом судом признан несостоятельным вывод налогового органа о необходимости проведения процедуры регистрации права собственности на объект основных средств (или хотя бы наступления момента подачи документов на государственную регистрацию), а также включения основного средства в амортизационную группу для начала начисления амортизации. Таким образом, судом сделан вывод о том, что отсутствие государственной регистрации права на объект основного средства в связи с тем, что налогоплательщиком не реализовано право на своевременное оформление его в собственность, не может рассматриваться как основание для лишения налогоплательщика права на учет расходов, связанных с созданием и (или) приобретением этого объекта, через амортизацию.

Еще один случай применения концепции экономически обоснованных расходов и доходов судом можно рассмотреть на следующем примере. Суд признал обоснованным включение в состав расходов для целей налогообложения арендных платежей индивидуального предпринимателя по договору аренды, не зарегистрированному в установленном законом порядке. Налоговый орган посчитал, что, так как договор аренды является долгосрочным и подлежит государственной регистрации, то расходы по такому договору могут быть приняты к учету только при условии соблюдения всех юридических требований. Однако суд указал, что Налоговым кодексом Российской Федерации отнесение арендных платежей в состав расходов в целях налогообложения не связывается с наличием государственной регистрации договоров аренды.

Таким образом, в рассматриваемой судебной концепции экономически обоснованных расходов и доходов принцип приоритета содержания перед формой обладает прямым действием, поэтому судами признается отражение экономического содержания хозяйственных операций даже при отсутствии правовых оснований.

Последним вариантом реализации принципа приоритета содержания перед формой в судебной практике является концепция чистого результата (net effect doctrine) или концепция пошаговых операций (step transaction doctrine), которая подразумевает объединение нескольких взаимосвязанных сделок в одну и выявление по ним единого финансового результата [16]. В России аналогом данной доктрины выступает концепция взаимосвязанных сделок, которая получила менее широкое распространение в отличие от предыдущих судебных концепций. Характерной особенностью данной концепции является то, что она включает в себя в той или иной степени элементы всех остальных рассмотренных ранее судебных концепций (то есть взаимосвязанные сделки могут быть мнимыми или притворными и заключаться без цели получения экономических выгод и т.д.).

Так, один из примеров иллюстрирует применение концепции взаимосвязанных сделок, в котором ООО отказано в применении права возместить НДС из бюджета в результате признания ряда сделок (цессия, отступное, кредит, купля-продажа, сдача в лизинг) фиктивными и ввиду взаимозависимости участников сделок, влияющей на их общий результат. Как следует из материалов дела, по итогам камеральной налоговой проверки представленной обществом декларации по НДС налоговый орган пришел к выводу об отсутствии реальных взаимоотношений налогоплательщика с одним из контрагентов и о создании формального документооборота. ООО заключило договор поставки специальной строительной техники с поставщиком с целью дальнейшей передачи указанного имущества в лизинг. При этом поставщик получил имущество по договору цессии с третьими лицами (которые, в свою очередь, приобретали специальную строительную технику за счет средств банка, передавая в счет обеспечения своих обязательств перед банком приобретаемое имущество в залог банку), а ООО для приобретения техники также заключило кредитный договор с тем же самым банком. Таким образом, цепочка движения денежных средств по расчетным счетам организаций имела следующий вид: зачисление денежных средств от банка на расчетный счет ООО (поступление денежных средств по кредитному договору), оплата поставщику с расчетного счета ООО (оплата по договору поставки), перечисление денежных средств поставщиком банку (расчет по договору цессии). Судом установлено, что во всех сделках присутствует одна и та же сумма, все операции произведены примерно в одно и то же время, а также должностные лица некоторых участников рассматриваемой цепочки взаимосвязаны. Применяя концепцию взаимосвязанных сделок, суд установил, что все операции были совершены без цели получения экономических выгод, стороны сделок не желали наступления соответствующих этим сделкам правовых последствий (мнимые сделки), а общим результатом серии сделок можно признать только получение необоснованной налоговой выгоды ООО в виде возмещения из бюджета суммы НДС. Таким образом, в рассматриваемом примере совокупность сделок с различной правовой формой обладает единым экономическим содержанием (получение необоснованной налоговой выгоды), на что обратил внимание суд при вынесении своего вердикта.

Другим примером реализации судами концепции взаимосвязанных сделок является ситуация, когда суд признал притворными сделки, представляющие собой цепочку договоров займа. Движение денежных

Таблица 1. **Варианты реализации принципа приоритета содержания перед формой в судебной практике Российской Федерации**

Международная практика			**Российская Федерация**			**Вариант реализации принципа приоритета содержания перед формой**
концепция	**характеристика**	**отрасль применимого права**	**концепция**	**характеристика**	**отрасль применимого права**	
мнимых сделок (sham transactions doctrine)	правовая форма должна соответствовать экономическому содержанию сделки, в противном случае сделка является мнимой	налоговое право	мнимых сделок	сделки, совершенные без намерения создать соответствующие им правовые последствия, признаются недействитель-ными	налоговое право, гражданское право (в т.ч. институт банкротства)	экономическое содержание не соответствует правовой форме сделки
деловой цели (business purpose doctrine)	операции должны быть осуществлены с целью получения прибыли, а не для уменьшения налоговых платежей	налоговое право	притворных сделок	сделки, осуществленные с целью прикрыть иные по своему экономическому содержанию сделки, признаются недействительными	налоговое право, гражданское право	подмена одной правовой формы сделки другой с иным экономическим содержанием
экономической сущности (economic substance doctrine)	сделки должны носить экономически обоснованный характер	налоговое право	экономически обоснованных расходов и доходов	признанию подлежат экономически обоснованные операции, доходы и расходы, независимо от правовой формы	налоговое право	отражение экономического содержания даже при отсутствии правовых оснований
чистого результата (net effect doctrine), концепция пошаговых операций (step transaction doctrine)	оценивается итоговый финансовый результат от нескольких взаимосвязанных сделок; включает в себя элементы остальных концепций	налоговое право	взаимосвязанных сделок	взаимосвязь сделок определяется не их правовой однородностью, а общим результатом; включает в себя элементы остальных концепций	налоговое право, гражданское право (в т.ч. институт банкротства)	объединение в одно целое экономического содержания нескольких сделок, имеющих различную правовую форму либо разделенных на несколько самостоятельных операций

средств происходило от первоначального заимодавца ПАО через ряд промежуточных организаций к конечному заемщику ООО, который приобрел на заемные средства облигации ОАО. Суд установил, что договоры займа изначально были совершены с целью выкупа ООО документарных облигаций на предъявителя, выпущенных ПАО при их первичном размещении, в то время как их приобретение эмитентом за свой счет согласно проспекту ценных бумаг не могло быть осуществлено». Таким образом, согласно концепции взаимосвязанных сделок, судом было установлено, что указанные договоры займа являются притворными сделками, заключенными с целью прикрыть другую сделку – приобретение облигаций за счет эмитента.

Взаимосвязанность сделок определяется судами и в случае наличия схожих по своему экономическому содержанию последствий этих сделок, несмотря на различия в их правовой форме и предмете. Например, суд признал взаимосвязанными договоры поручительства ООО перед банком и ипотеки (залога) земельного участка тому же банку, так как оба договора выступали в качестве обеспечения одного и того же обязательства сторонней организации перед банком по возврату взятого ею кредита. При этом в случае исполнения взятых на себя ООО обязательств данное юридическое лицо может лишиться более двадцати пяти процентов своего имущества (что является крупной сделкой, и требует одобрения участников общества). Суд отметил, что взаимосвязь сделок определяется не их правовой однородностью, а общим результатом: приобретение, отчуждение или возможность отчуждения прямо либо косвенно имущества.

В ходе проведения нами анализа судебной практики в Российской Федерации было установлено, что

принцип приоритета содержания перед формой находит реализацию в реальности во многих ситуациях, однако необходимо отметить, что также сохраняет свое действие и преобладание формы над содержанием в некоторых случаях. Так, например, договор на поставку лома и отходов черных металлов не может быть признан недействительным ввиду того, что стороны представили товарные накладные, счета-фактуры, платежные поручения об оплате товара, что само по себе является достаточным доказательством факта реального исполнения договора поставки. На документальном подтверждении расходов делает акцент суд и в случае, когда налоговый орган пытался оспорить включение налогоплательщиком в состав внереализационных расходов процентов за пользование кредитными средствами, обосновывая это тем, что заемные денежные средства не использовались для осуществления деятельности, направленной на получение дохода, а фактически были переданы по недействительной (мнимой) сделке другому лицу для реализации в обороте. Однако суд отклонил требование налогового органа, ссылаясь на документальное подтверждение самой сделки и расходов, а также на наличие деловой цели.

Подводя итоги анализа судебной практики, можно отметить, что концепция приоритета экономического содержания перед правовой формой в настоящее время получила разностороннее развитие и применяется судами достаточно широко. Содержание судебных концепций в рамках принципа приоритета содержания перед формой, а также формы проявления (реализации) рассматриваемого принципа в пределах каждой из концепций (авторский подход) можно представить в виде следующей таблицы.

Основные выводы

1. Принцип (требование) приоритета экономического содержания перед правовой формой хозяйственных операций является центральным принципом МСФО. Однако в силу сложившихся в России учетных традиций приоритет зачастую сохраняется за правовой формой хозяйственных операций.

2. Реализация принципа приоритета содержания перед формой в России возможна на уровне отдельно взятых организаций при ведении ими бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также на уровне правоприменительной практики (то есть квалификации действий организаций судами в процессе возникающих хозяйственных споров).

3. Авторами предложено деление всех вариантов реализации принципа приоритета содержания перед формой в правоприменительной практике на четыре судебные концепции: концепцию мнимых сделок (экономическое содержание не соответствует правовой форме сделки), концепцию притворных сделок (подмена одной правовой формы сделки другой с иным экономическим содержанием), концепцию экономически обоснованных расходов и доходов (отражение экономического содержания даже при отсутствии правовых оснований), концепцию взаимосвязанных сделок (объединение в одно целое экономического содержания нескольких сделок, имеющих различную правовую форму либо разделенных на несколько самостоятельных операций). В рамках каждой концепции проведен анализ судебных актов с выделением особенностей реализации принципа приоритета содержания перед формой.

Дальнейшее проведение исследований связано с анализом базовых категорий МСФО в рамках принципа приоритета содержания перед формой.

Литература:

1. Палий В. Ф. Современный бухгалтерский учет. М.: Бухгалтерский учет, 2003. 792 с.
2. Палий В. Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. М.: ИНФРА-М, 2007. 512 с.
3. Гетьман В. Г. Резервы совершенствования бухгалтерского учета и отчетности коммерческих организаций в России // Международный бухгалтерский учет. 2012. №41. С. 22–34.
4. Вопросы правового регулирования финансовой отчетности // Интервью директора Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности и бухучета Министерства финансов Российской Федерации Шнейдмана Леонида Зиновьевича. [электронный ресурс]. URL: http://www.garant.ru/action/interview/214333 (дата обращения 25.11.2015).
5. Пятов М. Л. Принцип приоритета содержания над формой в России [электронный ресурс]. URL: http://buh.ru/articles/documents/13966 (дата обращени: 25.11.2015).
6. Суворов А. В. МСФО и российские ПБУ: сходства и различия // Аудит и налогообложение. 2005. №4. С. 25–29.
7. Соколов Я. В., Соколов В. Я. Сила и слабость бухгалтерии США // Бухгалтерский учет. 1999. №2. С. 80–83.
8. Генералова Н. В. Преобладание сущности над формой // Финансы и бизнес. 2011. №3. С. 170–184.
9. Луговской Д. В., Оломская Е. В. Приоритет экономического содержания над правовой формой // Международный бухгалтерский учет. 2007. №5. С. 31–37.
10. Фатхутдинов Р. С. Существо и форма в налоговых отношениях // Вестник Высшего арбитражного суда Российской Федерации. 2012. №9. С. 34–51.

11. Окуджава В. В. Соотношение принципов «приоритета содержания над формой» в бухгалтерском учете и налоговом праве // Аудит и финансовый анализ. 2011. №4. С. 69–76.
12. Donaldson J. B. When substance over form argument is available to the taxpayer // Marquette law review. 1964–1965. №48. Pp. 41–52.
13. Givner B., Barish K. Economic substance doctrine: the curious case of codification // Journal of tax practice & procedure. 2010. April-May. Pp. 27–32.
14. Christian J. Limits of the Texas comptroller's authority to adopt economic substance doctrine // Journal of state taxation. 2011. May-June. Pp. 45–52.
15. The business purpose doctrine and interest deductions/ Article 6 // St. John's law review. 2013. №39. Issue 1. Pp. 77–90.
16. DiCarlo D. P. Jr. What estate planners need to know about the step transaction doctrine // Real property, trust and estate law journal. 2010. Summer. Pp. 355–368.

References:

1. Paliy V. F. Modern Accounting. M.: Bukhgalterskiy uchet, 2003. 792 p.
2. Paliy V. F. International standards of accounting and financial reporting. M.: INFRA-M, 2007. 512 p.
3. Getman V. G. Reserves for improving accounting and reporting of commercial organizations in Russia // Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet. 2012. №41. Pp. 22–34.
4. Issues of legal regulation of the financial statements // Interview with Director of Regulation of State Financial Control, Auditing and Accounting Department of the Ministry of Finance of the Russian Federation Shneydman Leonid Zinovyevich. [e-resource]. URL: http://www.garant.ru/action/interview/214333 (date of reference 25.11.2015).
5. Pyatov M. L. The principle of substance over form in Russia [e-resource]. URL: http://buh.ru/articles/documents/13966 (date of reference 25.11.2015).
6. Suvorov A. V. International Financial Reporting System and the Russian Accounting Regulations: similarities and differences // Audit i nalogooblozheniye. 2005. №4. Pp. 25–29.
7. Sokolov Ya. V., Sokolov V. Ya. The strength and weakness of the US accounting // Bukhgalterskiy uchet. 1999. №2. Pp. 80–83.
8. Generalova N. V. The prevalence of substance over form // Finansy i biznes. 2011. №3. Pp. 170–184.
9. Lugovskoy D. V., Olomskaya Ye. V. The priority of economic substance over legal form // International accounting. 2007. №5. Pp. 31–37.
10. Fatkhutdinov R. S. The essence and form of tax relations // Vestnik Vysshego arbitrazhnogo suda Rossiyskoy Federatsii. 2012. №9. Pp. 34–51.
11. Okudzhava V. V. The ratio of the principles of «substance over form» in accounting and tax law // Audit i finansovyy analiz. 2011. №4. Pp. 69–76.
12. Donaldson J. B. When substance over form argument is available to the taxpayer // Marquette law review. 1964–1965. №48. Pp. 41–52.
13. Givner B., Barish K. Economic substance doctrine: the curious case of codification // Journal of tax practice & procedure. 2010. April-May. Pp. 27–32.
14. Christian J. Limits of the Texas comptroller's authority to adopt economic substance doctrine // Journal of state taxation. 2011. May-June. Pp. 45–52.
15. The business purpose doctrine and interest deductions/ Article 6 // St. John's law review. 2013. №39. Issue 1. Pp. 77–90.
16. DiCarlo D. P. Jr. What estate planners need to know about the step transaction doctrine // Real property, trust and estate law journal. 2010. Summer. Pp. 355–368.