



ФБК
Grant Thornton

Ежемесячный научно-практический журнал

**ФИНАНСОВЫЕ И
БУХГАЛТЕРСКИЕ
КОНСУЛЬТАЦИИ**

объясняем мир, изменяем мир

№5

**МАЙ
2019**



СОДЕРЖАНИЕ

ДЕЛА СУДЕБНЫЕ

- 4 ОБЗОР РЕШЕНИЙ ВЕРХОВНОГО СУДА РФ
ПО ВОПРОСАМ БАНКРОТСТВА ЗА МАРТ 2019 Г.

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- 12 О ВОЗНИКНОВЕНИИ В УЧЕТЕ ЗАКАЗЧИКА
И ПОДРЯДЧИКА ОЦЕНОЧНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ
ПРИ ДЕМОНТАЖЕ ВРЕМЕННЫХ ЗДАНИЙ
И СООРУЖЕНИЙ

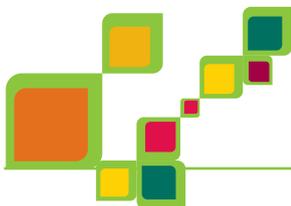
Л.В. ТИТОВА

- 16 ПРИМЕНЕНИЕ ККТ ПРИ УДЕРЖАНИИ ИЗ ЗАРПЛАТЫ
РАБОТНИКА ЗА ПЕРЕРАСХОД НОРМАТИВОВ
СОТОВОЙ СВЯЗИ И ТОПЛИВА

А.М. ХОМИЧ

- 18 МНИМЫЕ И ПРИТВОРНЫЕ ОБЪЕКТЫ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Р.Ю. ТАКТАШЕВА



КОРПОРАТИВНЫЙ ЮРИСТ

24 АНТИМОНОПОЛЬНЫЕ РИСКИ ПРИ ЗАКЛЮЧЕНИИ ЛИЦЕНЗИОННЫХ ДОГОВОРОВ МЕЖНАЦИОНАЛЬНЫМИ КОРПОРАЦИЯМИ С СОБСТВЕННЫМИ ДИЛерами

В.О. ДОНАЕВА, С.С. ЕРМОЛЕНКО

НОВОСТИ КОМПАНИИ «ФБК GRANT THORNTON»

30 НОВОСТИ КОМПАНИИ «ФБК GRANT THORNTON» / ФБК GRANT THORNTON В СМИ

По поводу сотрудничества с электронным журналом «Финансовые и бухгалтерские консультации» можно связываться с координатором проекта Александром Скотниковым по адресу: infopress@fbk.ru

ДЕЛА СУДЕБНЫЕ

Обзор решений Верховного Суда РФ по вопросам банкротства за март 2019 г.

15.04.2019

PDF-версия

«ФБК Legal» подготовила Обзор решений Верховного Суда РФ по вопросам банкротства за март 2019 г.

Содержание

I. Банкротство физических лиц

- 1.1. Взыскание убытков с контролирующих должника лиц
- 1.2. Оспаривание сделки при банкротстве юридического лица
- 1.3. Право на обращение в суд с заявлением о признании должника банкротом

II. Дела, переданные на рассмотрение в Судебную коллегию по экономическим спорам ВС РФ

- 2.1. Отстранение арбитражного управляющего от исполнения обязанностей
- 2.2. Банкротство застройщика. Включение требований в реестр
- 2.3. Включение требований в реестр кредиторов банка
- 2.4. Банкротство банков. Признание сделок недействительными

I. Банкротство физических лиц

1.1. Взыскание убытков с контролирующих должника лиц

Выводы: 1) умышленность действий ответчиков по представлению недостоверной документации в целях получения кредита при заведомом отсутствии намерений возратить долг может быть установлена не только в рамках уголовного судопроизводства, но и в гражданском судопроизводстве; 2) в случае, когда о факте предоставления недостоверной информации сторона узнала только при рассмотрении дела о несостоятельности (банкротстве) общества, оспаривание сделки не могло бы привести к восстановлению предполагаемо нарушенных прав истца и не явилось бы более эффективным способом защиты, чем предъявление требования о взыскании убытков с контролирующих должника лиц (Определение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 5 марта 2019 г. по делу № 305-ЭС18-15540, А40-180646/2017).

Обстоятельства дела: банк ПАО «Траст» обратился в суд с иском к Л.Н. Агаевой, Ю.С. Ерменевой и М.С. Ягуповой о привлечении в солидарном порядке к субсидиарной ответственности по обязательствам ООО «Де Джилетт Бат Компани» (далее — общество, должник), а именно о взыскании с ответчиков 504 253 973 руб. 37 коп.

Суды трех инстанций отказали в удовлетворении заявленных требований, в связи с чем банк обратился в Верховный Суд РФ.

Решением от 26 июня 2013 г. № 1 единственного участника общества Ю.С. Ерменевой одобрено заключение двух кредитных договоров с банком на общую сумму 550 000 000 руб.

Банк и общество 8 июля 2013 г. заключили договор № 30/К/0412 о предоставлении кредитной линии в размере 500 000 000 руб.

В период с 11 октября 2011 г. по 24 декабря 2013 г. обязанности генерального директора и главного бухгалтера общества исполняла Л.Н. Агаева, а с 28 декабря 2013 г. на эти должности назначена М.С. Ягупова.

Л.Н. Агаева и М.С. Ягупова представляли банку бухгалтерские балансы, из которых следовало, что у общества имеются значительные (по сумме превышающие сумму займа) оборотные активы в виде запасов, а также дебиторская задолженность ООО «Белт» и ООО «Ремень».

Решением Арбитражного суда г. Москвы от 10 ноября 2015 г. общество признано несостоятельным (банкротом).

Определением Арбитражного суда г. Москвы от 24 июля 2015 г. требования банка включены в реестр требований кредиторов должника (третья очередь) в общей сумме 504 274 930 руб. 99 коп.

Определением Арбитражного суда г. Москвы от 12 мая 2016 г. конкурсное производство в отношении общества завершено; требования банка не удовлетворены, в ЕГРЮЛ внесена запись о прекращении деятельности общества в связи с ликвидацией.

Отказывая в удовлетворении заявленных банком требований, суды исходили из того, что ответчики могут быть привлечены к субсидиарной ответственности лишь в тех случаях, когда несостоятельность (банкротство) юридического лица вызвана указаниями или иными действиями контролирующих должника лиц; ответчики не совершали от имени общества сделки, направленные на вывод активов должника без предоставления экономически обоснованного эквивалента либо безвозмездно, и ущерб интересам кредиторов не причинялся; отсутствуют доказательства оспаривания банком сделок общества и признания их недействительными в установленном законе порядке. Суды также указали, что с завершением конкурсного производства требования кредиторов, которые не были удовлетворены в процедуре банкротства, являются погашенными.

Кроме того, суд кассационной инстанции сослался на то, что выводы об умышленности действий ответчиков по представлению недостоверной документации в целях получения кредита при заведомом отсутствии намерений возратить долг могут быть сделаны только в рамках уголовного судопроизводства.

Решение Суда: Верховный Суд РФ, направляя дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции, отметил, что для установления неправомерности действий ответчиков необходимо исследование обстоятельств, при которых банку предоставлялась информация о состоянии активов общества, и умысла ответчиков в предоставлении недостоверной информации. Установление указанных фактов возможно не только в рамках уголовного, но и в гражданском судопроизводстве.

Кроме того, при разрешении требований банка суду надлежит проверить, являлись ли осмотрительными действия самого истца при выдаче кредита и осуществлении им экспертизы сведений, представленных ответчиками (п. 2 ст. 1083 ГК РФ).

Также ВС РФ обратил внимание на то, что о факте предоставления недостоверной информации банк узнал при рассмотрении дела о несостоятельности (банкротстве) общества, в связи с чем оспаривание сделки не могло бы привести к восстановлению предполагаемо нарушенных прав истца и не явилось бы более эффективным способом защиты, чем предъявление заявленного требования.

1.2. Оспаривание сделки при банкротстве юридического лица

Вывод: факт заключения спорной сделки в условиях неисполнения существовавших обязательств перед кредиторами, отчуждение актива по существенно заниженной цене и аффилированность покупателя в своей совокупности являлись обстоятельствами, достаточными для определения того, что у должника имелась цель причинения вреда своим кредиторам в результате совершения данной сделки (Определение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 12 марта 2019 г. № 305-ЭС17-11710(4) по делу № А40-177466/2013).

Обстоятельства дела: конкурсный управляющий обратился с заявлением о признании недействительным договора купли-продажи нежилого помещения от 14 мая 2012 г., заключенного между ЗАО «СУ-83 МФС» (должником) и АО «МФС-6», применении последствий недействительности сделки.

Суды первой и апелляционной инстанций заявление удовлетворили, договор признали недействительным. Применены последствия недействительности сделки в виде взыскания с общества в пользу должника 90 064 338 руб., восстановлены обязательства должника перед обществом в размере 58 102 000 руб.

Постановлением суда округа названные судебные акты отменены, в удовлетворении заявления отказано.

Конкурсный управляющий обратился в Верховный Суд РФ с кассационной жалобой, в которой просит обжалуемое постановление отменить.

Между должником (продавцом) и АО «МФС-6» (покупателем) заключен договор купли-продажи, на основании которого к обществу перешло право собственности на нежилое помещение.

Исходя из результатов повторной судебной экспертизы, рыночная цена имущества составляла 90 064 338 руб. в отличие от согласованной в договоре суммы 58 млн руб.; по смыслу ст. 19 Закона о банкротстве¹ сделка заключена между заинтересованными лицами (покупатель является акционером продавца с количеством акций более 23%) в условиях неплатежеспособности должника. Указанные обстоятельства позволили судам первой и апелляционной инстанций прийти к выводу о признании сделки недействительной по специальным основаниям законодательства о несостоятельности.

Кроме того, суды указали, что в данном случае заключение по заведомо заниженной стоимости до-

говора купли-продажи, направленного на ухудшение и без того неудовлетворительного имущественного положения должника, свидетельствует также и о злоупотреблении правом (ст. 10 ГК РФ).

Отменяя судебные акты и отказывая в удовлетворении заявления конкурсного управляющего, суд округа принял во внимание выводы об отсутствии у должника признака неплатежеспособности на момент заключения договора. Суд округа отметил, что при отсутствии специальных банкротных оснований недействительности (ст. 61² и 61³ Закона о банкротстве) нормы о злоупотреблении правом могут быть применены, только если сделка имела пороки, выходящие за пределы дефектов сделок с предпочтением или подозрительных сделок.

Верховный Суд РФ с такой позицией не согласился.

Решение Суда: по мнению Судебной коллегии ВС РФ, факт заключения спорной сделки в условиях неисполнения существовавших обязательств перед кредиторами, отчуждение актива по существенно заниженной цене и аффилированность покупателя в своей совокупности являлись обстоятельствами, достаточными для определения того, что у должника имелась цель причинения вреда своим кредиторам в результате совершения названной сделки, в связи с чем суд первой инстанции пришел к правильному выводу о наличии у оспариваемой сделки состава подозрительности, предусмотренного п. 2 ст. 61² Закона о банкротстве.

Сама по себе недоказанность признаков неплатежеспособности или недостаточности имущества на момент совершения сделки (как одной из составляющих презумпции цели причинения вреда) не блокирует возможность квалификации такой сделки в качестве подозрительной. В частности, цель причинения вреда имущественным правам кредиторов может быть доказана и иным путем, в том числе на общих основаниях (ст. 9 и 65 АПК РФ).

¹ Федеральный закон от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)».

1.3. Право на обращение в суд с заявлением о признании должника банкротом

Вывод: право на обращение в суд возникает у кредитора при условии предварительного, не менее чем за 15 дней до обращения в суд, опубликования уведомления о намерении обратиться с заявлением о признании должника банкротом путем включения его в Единый федеральный реестр (Определение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 12 марта 2019 г. № 301-ЭС18-23938 по делу № А11-10011/2018).

Обстоятельства дела: кредиторы с разницей больше месяца подали в суд заявления о признании должника банкротом.

Заявление первого кредитора (ООО «Формматериаль») оставили без движения, так как не было доказательств, что он опубликовал сообщение о намерении обратиться с заявлением о банкротстве должника.

Заявление второго кредитора (ООО «Первый стекольный холдинг») тоже оставили без движения, хотя тот такое сообщение опубликовал.

Впоследствии первый исправил недочеты по указанию суда, после чего заявление приняли. Требования второго расценили как заявление о вступлении в дело о банкротстве, с чем он не согласился и просил отменить определение суда первой инстанции и постановление апелляции суда, принять новый судебный акт об отказе в принятии и возвращении заявления первому кредитору.

Решение Суда: Верховный Суд РФ, отменяя определение суда первой инстанции, постановление апелляции суда и возвращая заявление первого кредитора (ООО «Формматериаль») о признании должника банкротом, отметил следующее.

Публикация сведений о намерении ООО «Формматериаль» обратиться в суд с заявлением о признании должника банкротом 20 августа 2018 г. при соблюдении п. 2¹ ст. 7 Закона о банкротстве свидетельствует о возникновении у ООО «Формматериаль» права на подачу такого заявления не ранее 5 сентября 2018 г. Однако на указанную дату (5 сентября 2018 г.) в суде уже находилось заявление ООО «Первый стекольный холдинг» о признании должника банкротом.

Нарушив порядок подачи заявления о признании должника несостоятельным (банкротом), ООО «Формматериаль» в том числе лишило ООО «Первый стекольный холдинг» как кредитора должника, своевременно исполнившего обязанность по опубликованию намерения обратиться в суд с заявлением о признании должника банкротом, права на представление кандидатуры арбитражного управляющего.

В рассматриваемой ситуации заявление ООО «Формматериаль», поданное до совершения публикации о намерении, могло быть принято судом к производству только в том случае, если бы к моменту истечения срока оставления заявления без движения и решения вопроса о принятии в Едином федеральном реестре отсутствовали аналогичные публикации иных лиц о намерении банкротить должника, осуществленные ранее ООО «Формматериаль». Однако, как указано выше, ООО «Первый стекольный холдинг» совершило публикацию первым, т.е. у него первого в силу п. 2¹ ст. 7 Закона о банкротстве возникло право на обращение в суд с заявлением о признании должника банкротом, которое было им реализовано.

II. Дела, переданные на рассмотрение в Судебную коллегию по экономическим спорам ВС РФ

2.1. Отстранение арбитражного управляющего от исполнения обязанностей (Определение ВС РФ от 22 марта 2019 г. № 310-ЭС17-15048(2))

Обстоятельства дела: конкурсный кредитор обратился в суд с заявлением о привлечении контролирующих должника лиц к субсидиарной ответственности, а также впоследствии заявил требование об отстранении от исполнения обязанностей конкурсного управляющего должником в связи с неподачей.

Суды отказали в привлечении контролирующих лиц к субсидиарной ответственности по обязательствам общества.

Верховный Суд РФ отправил дело на новое рассмотрение, указав, что суды не проанализировали должным образом вопрос, какие причины привели к возникновению кризисной ситуации, ее развитию и переходу в стадию объективного банкротства, явилось ли банкротство следствием неправомерных действий (бездействия) контролирующих лиц. Кроме того, Суд отметил, что при рассмотрении обособленного спора суды не учли роль арбитражного управляющего в процедурах банкротства.

Как указала Судебная коллегия, суду следовало сначала разрешить вопрос о соответствии поведения арбитражного управляющего законодательству о несостоятельности, а затем с участием того управляющего, который отвечает стандартам добросовестности и разумности, разрешить требование кредитора о привлечении контролирующих должника лиц к субсидиарной ответственности.

При новом рассмотрении суд выделил требование об отстранении арбитражного управляющего в отдельное производство. Бездействие арбитражного управляющего, выразившееся в неподаче заявления о привлечении контролирующих лиц к субсидиарной ответственности, признано неправомерным, в отстранении арбитражного управляющего отказано.

В ходе рассмотрения дела стало известно, что ранее производство по возбужденному в отношении должника делу о банкротстве прекращено в связи с отсутствием средств, достаточных для возмещения расходов на проведение процедур банкротства.

После прекращения производства по первому делу о банкротстве должник изменил наименование и дважды перерегистрировался в других субъектах РФ.

Даже при наличии таких обстоятельств арбитражный управляющий не обращался в суд с заявлением

о привлечении контролирующих лиц к субсидиарной ответственности.

Суды не усмотрели достаточных оснований для отстранения арбитражного управляющего от исполнения возложенных на него обязанностей конкурсного управляющего должником.

Конкурсный кредитор не согласен с позицией нижестоящих судов, в связи с чем обратился в ВС РФ с кассационной жалобой. По мнению заявителя, оспариваемые судебные акты содержат внутренние противоречия: вывод судов об отсутствии оснований для отстранения арбитражного управляющего.

Дело передано в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда РФ.

2.2. Банкротство застройщика. Включение требований в реестр

(Определение ВС РФ от 13 марта 2019 г. № 305-ЭС18-2130(5))

Обстоятельства дела: кредиторы (О.В. Ломакин, И.В. Золкина) и другие заявители подали заявления о включении их требований в реестр требований о передаче жилых помещений.

Суд данные требования включил в реестр требований о передаче жилых помещений.

Однако собрание участников строительства приняло решение не обращаться в суд с ходатайством о погашении требований участников строительства путем передачи прав застройщика на объект незавершенного строительства и земельный участок жилищно-строительному кооперативу, в связи с чем О.В. Ломакин, И.В. Золкина и другие участники строительства заявили в арбитражный суд о трансформации требований в денежные на основании ст. 201⁵, 201¹³ Закона о банкротстве, потребовав также признать их обеспеченными залогом имущества должника.

Так, заявители ходатайствовали об изменении (увеличении) требований за счет включения в них размера убытков в виде реального ущерба, причиненного нарушением обязательства застройщика по передаче жилого помещения. Убытки рассчитаны в виде разницы между стоимостью жилого помещения, кото-

рое должно быть передано участнику строительства, определенной на дату введения первой процедуры, применяемой в деле о банкротстве к застройщику, и суммой денежных средств, уплаченных по договору, предусматривающему передачу жилого помещения.

Требования заявителей исключены из реестра требований о передаче жилых помещений и включены в реестр денежных требований в размерах, уплаченных участниками строительства по договорам.

Заявителям отказано в принятии уточнения требований (учете убытков), а также в установлении статуса залоговых кредиторов, поскольку требование о возмещении убытков в виде реального ущерба, причиненных нарушением обязательства, является самостоятельным дополнительным требованием, имеющим свой предмет, основание и размер, отличные от требования участника строительства о возврате денежных средств, уплаченных по договору за жилые помещения.

Заявитель кассационной жалобы полагает, что у суда первой инстанции не было правовых оснований не принимать требования заявителей в части убытков, поскольку обязанность по учету их размера при установлении размера денежного требования участника строительства предусмотрена для судов положениями ст. 201⁵ Закона о банкротстве.

Дело передано в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда РФ.

2.3. Включение требований в реестр кредиторов банка

(Определение ВС РФ от 4 марта 2019 г. № 305-ЭС17-10167(6))

Обстоятельства дела: конкурсный управляющий отказал во включении требований заявителя — Ю.В. Белоуса — в реестр требований кредиторов банка.

Данные требования основаны на заключенных между заявителем и банком договорах валютных вкладов. Согласно условиям названных договоров банк принял от Ю.В. Белоуса во вклад денежные средства и обязался выплатить проценты на суммы вкладов. В подтверждение своих требований Ю.В. Белоус представил приходно-кассовые ордера.

Отказывая во включении требований в реестр, суды пришли к выводу, что в действительности договоры банковского вклада между Ю.В. Белоусом и банком заключены не были.

Суды учли, что экземпляры данных договоров в банке отсутствуют; номера депозитных счетов, которые открываются для зачисления денежных средств, в представленных заявителем договорах не указаны, в автоматизированной банковской системе на имя Ю.В. Белоуса такие счета не заводились. Ю.В. Белоус не представил доказательств получения документов, подтверждающих факт внесения денежных средств на

его счет, а представленные приходно-кассовые ордера подтверждают перечисление денежных средств на счета, принадлежащие иным лицам.

Представленные заявителем договоры не соответствуют типовой форме договора банковского вклада, утвержденной руководством банка и применявшейся при заключении аналогичных сделок с большинством вкладчиков.

Заявитель же в кассационной жалобе ссылается на то, что в материалы дела представлены оригиналы договоров банковского вклада, указанные договоры были заключены в кабинете президента банка. В здании банка Ю.В. Белоус лично передавал суммы вклада и лично получал приходно-кассовые ордера. Спорные договоры заключены по формам, представленным самим банком. Ранее между Ю.В. Белоусом и должником неоднократно заключались аналогичные (в том числе по форме) договоры, обязательства по которым банком исполнены.

Также заявитель не согласен с тем, что он не представил доказательства передачи денежных средств во вклад, и ссылается на имеющиеся в материалах дела приходно-кассовые ордера.

Верховный Суд РФ посчитал, что приведенные заявителем в кассационной жалобе доводы заслуживают внимания.

Дело передано в Судебную коллегия по экономическим спорам ВС РФ.

2.4. Банкротство банков. Признание сделок недействительными

(Определение ВС РФ от 28 февраля 2019 г. № 308-ЭС18-16370(2))

Обстоятельства дела: между должником (банком) и К.М. Авериным заключен договор о вкладе до востребования с начислением 5% годовых и договор банковского вклада в валюте.

Конкурсный управляющий (АСВ) обратился в суд с заявлением о признании недействительными сделками выдачу Аверину наличных средств по данным договорам и о применении последствий недействительности сделки. На момент совершения этих операций К.М. Аверин являлся единственным акционером должника.

Суды отказали конкурсному управляющему в признании сделок недействительными и указали на отсутствие доказательств наличия у банка в спорный период признаков неплатежеспособности либо недостаточности имущества. Суды установили, что подобные операции (снятие К.М. Авериным денежных средств) неоднократно имели место (помимо оспариваемых операций) в отношениях между сторонами договоров, суды пришли к выводу о совершении сделок в процессе обычной хозяйственной деятельности банка.

АСВ с такой позицией не согласно. Проведенными Банком России надзорными мероприятиями по состоянию на 1 марта 2016 г. установлено низкое качество активов должника и спрогнозировано появление признаков банкротства в случае предусмотренного законом доформирования должником резервов по ссудной задолженности. Банк России 1 апреля 2016 г. в отношении должника ввел ограничение на осуществление ряда банковских операций.

По мнению АСВ, при таких обстоятельствах действия К.М. Аверина по досрочному закрытию вкладов со снятием остатка денежных средств носят недобросовестный характер и нарушают права иных кредиторов должника.

Дело передано в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда РФ.

Материал подготовили юристы практики банкротства «ФБК Право»:

М.А. Баландина, руководитель практики
E-mail: BalandinaM@fbk.ru

С.М. Родионова, юристконсульт
E-mail: RodionovaS@fbk.ru

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

О возникновении в учете заказчика и подрядчика оценочных обязательств при демонтаже временных зданий и сооружений



Л.В. Титова
менеджер
департамента развития
и стандартизации
учетных процессов
компании «ФБК»

В ходе проведения строительных работ подрядчики используют объекты для размещения работников, хранения и подготовки строительных материалов и оборудования, перемещения на строительной площадке, обеспечения строительства коммуникациями, электроэнергией, водой и т.д. — так называемые временные здания и сооружения. Как правило, указанные объекты отвечают критериям признания основных средств.

По окончании строительства такие объекты подлежат демонтажу, а территория строительной площадки — рекультивации, при этом часто данные работы проводятся уже после приемки работ подрядчика и после ввода законченного строительством объекта в эксплуатацию.

Отражение совершенных операций в учете часто вызывает затруднения в бухгалтерских службах заказчика строительства и подрядчика: на кого из них возложены указанные обязанности и, соответственно, какое из лиц признает понесенные расходы в учете. Рассмотрим данный вопрос.

Требования законодательных и нормативных актов РФ устанавливают не только права лиц в отношении распоряжения принадлежащими им активами, но и обязанности (ограничения), направленные на предотвращение вреда, который указанные активы могут принести иным лицам, обществу в целом, окружающей среде и др.

Необходимость устранения негативных последствий от использования актива предусмотрена кодексами (Земельным, Лесным, Водным, Градостроительным), законодательными актами (Законом РФ от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах», Федеральными законами от 10 января 2002 г. № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды», от 24 июня 1998 г. № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления», от 30 марта 1999 г. № 52-ФЗ «О санитарно-эпидемиологическом благополучии населения» и др.), постановлениями Правительства РФ (от 23 февраля 1994 г. № 140 «О рекультивации земель, снятии, сохранении и рациональном использовании плодородного слоя почвы», от 13 августа 1996 г. № 997 «Об утверждении Требований по предотвращению гибели объектов животного мира при осуществлении производственных процессов, а также при эксплуатации транспортных магистралей, трубопроводов, линий связи и электропередачи» и др.), нормативными документами министерств и ведомств.

В частности, Градостроительным кодексом РФ (ГрК РФ) установлено, что законодательство о градостроительной деятельности и изданные в соответствии с ним нормативные правовые акты основываются в том числе на принципах требований охраны окружающей среды и экологической безопасности (п. 7 ст. 2), проекты планировки территорий и проектирование разрабатываются с учетом мероприятий по охране окружающей среды (подп. 11 п. 4 ст. 42, подп. 7 п. 12 ст. 48), обеспечение безопасности окружающей среды возложено на лицо, осуществляющее строительство¹ (п. 6 ст. 52 ГрК РФ).

При строительстве или реконструкции объектов наиболее часто происходит воздействие на почвенно-растительный покров, которое заключается в следующем:

- » отчуждении земли во временное пользование для размещения строительной площадки;
- » механическом прямом воздействии на почвенно-растительный покров транспортно-дорожной техникой;
- » возможном временном загрязнении и захламлении отходами производства и потребления при несоблюдении проектных решений.

Как правило, мероприятия по охране окружающей среды описываются в отдельном разделе проектно-сметной документации и содержат мероприятия по рекультивации нарушенных или загрязненных земельных участков и почвенного покрова: в данном разделе описываются территория, на которой располагается проектируемый объект, площадь земельного отвода, инженерно-геологические, топографические характеристики земельного участка, прописываются виды воздействия объекта на земельные ресурсы, проектные решения по восстановлению (рекультивации) земельных участков, нарушаемых при строительстве, разрабатываются мероприятия по охране земель от воздействия проектируемого объекта и т.п.

Согласование указанного раздела осуществляется органами ФАУ «Главгосэкспертиза России» (ГЭ) в составе полного пакета проектной документации. По результатам рассмотрения проектной документации выдается положительное заключение государственной экспертизы. В особых случаях, приведенных в ст. 11 Федерального закона от 23 ноября 1995 г. № 174-ФЗ «Об экологической экспертизе», проектная документация перед прохождением ГЭ должна пройти государственную экологическую экспертизу (ГЭЭ), которая также как результат рассмотрения проектной документации выдает положительное заключение государственной экологической экспертизы.

¹ Технический заказчик (п. 22 ст. 1 ГрК РФ).

Таким образом, при осуществлении строительства у организации возникают обязательства по обеспечению безопасности окружающей среды, которых она не может избежать в силу требований законодательных и нормативных актов.

В частности, необходимость проведения мероприятий по восстановлению окружающей среды возникает в связи со строительством временных зданий и сооружений (далее — ВЗиС).

Согласно определению, приведенному в Сборнике сметных норм затрат на строительство временных зданий и сооружений ГСН 81-05-01-2001 (утвержден Постановлением Госстроя России от 7 мая 2001 г. № 45; далее — ГСН-2001), к временным зданиям и сооружениям относятся специально возводимые или приспособляемые на период строительства производственные, складские, вспомогательные, жилые и общественные здания и сооружения, необходимые для производства строительного-монтажных работ и обслуживания работников строительства. ГСН-2001 предполагает разделение ВЗиС на титульные и нетитульные (см. табл. на с. 14).

Как видно из описания, «механическое прямое воздействие на почвенно-растительный покров транспортно-дорожной техникой» может возникнуть при установке как титульных, так и нетитульных зданий и сооружений.

Согласно п. 4 ПБУ 8/2010² обязательство с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения (далее — оценочное обязательство) может возникнуть:

- а) из норм законодательных и иных нормативных правовых актов, судебных решений, договоров;
- б) в результате действий организации, которые вследствие установившейся прошлой практики или заявлений организации указывают другим лицам, что организация принимает на себя определенные обязанности, и, как следствие, у таких лиц возникают обоснованные ожидания, что организация выполнит такие обязанности.

Иными словами, для формирования оценочного обязательства необходимо одновременное выполнение двух условий:

- 1) наличие обязывающего события;
- 2) соответствующее нормативное регулирование по возникновению таких обязательств.

К обязывающим событиям можно отнести, например, сам факт начала строительства объекта как факт нарушения целостности земной поверхности.

Следовательно, если у организации при наличии определенных событий возникают обязательства по обеспечению безопасности окружающей среды, которых она не может избежать в силу требований за-

² Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010, утверждено приказом Минфина России от 13 декабря 2010 г. № 167н.

ТАБЛИЦА. КЛАССИФИКАЦИЯ ВРЕМЕННЫХ ЗДАНИЙ И СООРУЖЕНИЙ

Показатель	Титульные	Нетитульные
Ссылка на нормативный документ	Приложение 2 к ГСН-2001	Приложение 3 к ГСН-2001
Примеры ВЗиС*	<ul style="list-style-type: none"> • Временное приспособление вновь построенных и существующих постоянных зданий и сооружений для обслуживания работников строительства и для производственных нужд строительства, восстановление и ремонт их по окончании использования. • Амортизационные отчисления (арендная плата), расходы на текущий ремонт мобильных (инвентарных) зданий контейнерного сборно-разборного типа. • Электростанции, трансформаторные подстанции, котельные, насосные, компрессорные, водопроводные, канализационные, калориферные, вентиляторные и т.п. здания (сооружения) временного пользования, включая пусконаладочные работы. • Специальные и архитектурно оформленные заборы и ограждения в городах. • Устройство и содержание временных железных, автомобильных, землевозных дорог и проездов, проходящих по стройплощадке или трассе, в том числе соединительных участков между притрассовой дорогой и строящимся линейным сооружением, с искусственными сооружениями, эстакадами и переездами. Разборка дорог и проездов и пр. 	<ul style="list-style-type: none"> • Приобъектные конторы и кладовые прорабов и мастеров. • Складские помещения и навесы. • Душевые, неканализованные уборные помещения. • Помещения для обогрева рабочих. • Настилы, стремянки, лестницы, переходные мостики, ходовые доски, укрытия при производстве буровзрывных работ. • Временные разводки от магистральных и разводящих сетей электроэнергии (воды, пара, газа и воздуха) в пределах рабочей зоны и пр.
Планирование затрат в сметной стоимости строительства	В соответствующей главе сводного сметного расчета отдельной строкой (за счет сметной стоимости)	В составе накладных расходов

* Предполагаемый перечень работ и затрат, относящихся к титульным временным зданиям и сооружениям, которые учтены сметными нормами, также приведен в Приложении № 7 к Методике определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации МДС 81-35.2004, утвержденной Постановлением Госстроя России от 5 марта 2004 г. № 15/1.

конодательных и нормативных актов, у нее может возникнуть обязанность отразить эти обязательства в бухгалтерском учете; критерии признания оценочного обязательства установлены в п. 5 ПБУ 8/2010.

В рассматриваемой ситуации оценочное обязательство должно возникнуть в отношении ВЗиС, строительство и монтаж, демонтаж и ликвидация которых предусматривают осуществление мероприятий по восстановлению окружающей среды:

а) у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать. В случае, когда у организации возникают сомнения в наличии такой обязанности, организация признает оценочное обязательство, если в результате анализа всех обстоятельств и условий, включая мнения экспертов, более вероятно, чем нет, что обязанность существует, — да, необходимость демонтажа (ликвидации) объекта ВЗиС предусмотрена проектно-сметной доку-

ментацией, обязательства по демонтажу (ликвидации) ВЗиС возникают перед надзорными органами и органами экспертизы, контролирующими ход строительства;

б) уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно — да, общество несет расходы, предусмотренные сводным сметным расчетом;

в) величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена¹ — да, величина расходов установлена сметой.

Как правило, титульные ВЗиС отражаются на балансе заказчика строительства, а нетитульные — у подрядчика.

Данное обстоятельство вытекает из требований ГСН-2001 и МДС 81-35.2004, согласно которым в отношении титульных ВЗиС речь идет именно о строительстве объекта длительного пользования, обладающего конкретными индивидуальными характеристиками, финансирование которого осуществляется заказчиком²; а в отношении нетитульных ВЗиС³ —

¹ Если ликвидационное обязательство не содержит точного номинального денежного выражения, указанное обязательство признается «условным» (п. 9 ПБУ 8/2010).

² Данная точка зрения подтверждается нормативным актом, регулирующим бухгалтерский учет (МДС не является документом, регулирующим вопросы бухгалтерского учета): в соответствии с подп. «а» п. 3.1.8 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденного письмом Минфина России от 30 декабря 1993 г. № 160, временные титульные здания и сооружения, возводимые за счет сметной стоимости объектов (в части средств на строительные работы), учитываются обособленно по стоимости работ, оплаченных подрядным организациям, и по их вводу в эксплуатацию зачисляются в состав основных средств на баланс застройщика.

³ Отдельные титульные объекты ВЗиС могут находиться в собственности подрядчика: по смыслу п. 3.4 ГСН-2001 временные автомобильные дороги, подъездные пути и архитектурно оформленные заборы учитываются на балансе подрядчика.

о накладных расходах подрядчика (включающих в себя в том числе расходы на погашение стоимости объектов ВЗиС, принадлежащих подрядчику).

Как уже отмечалось, согласно п. 6 ст. 52 ГрК РФ обеспечение безопасности окружающей среды возложено на лицо, осуществляющее строительство, — заказчика (технического заказчика) строительства; следовательно, оценочное обязательство — при наличии условий, установленных п. 5 ПБУ 8/2010, — возникает в бухгалтерском учете *заказчика*.

Кроме того, в случае необходимости установки ВЗиС, принадлежащих подрядчику, путем, например, «механического прямого воздействия на почвенно-растительный покров» на объекте строительства заказчика, поскольку именно заказчик является лицом, ответственным за восстановление окружающей среды, оценочное обязательство также должно возникать в учете заказчика, если иное не установлено договором (например, подрядчик устанавливал собственные ВЗиС на арендованном участке).

Приведенные требования подп. «а» п. 5 ПБУ 8/2010 в описываемой ситуации неприменимы, так как оценочные обязательства здесь возникают не в связи с договором строительного подряда, а в силу на-

ступления ситуаций, при которых у лица, осуществляющего строительство, возникает установленная требованиями законодательных и нормативных актов обязанность по восстановлению окружающей среды.

В заключение еще раз отметим, что оценочное обязательство возникает при одновременном выполнении двух условий: наличии обязывающего события и соответствующего нормативного регулирования по возникновению таких обязательств.

В рассмотренной ситуации оценочное обязательство возникает в отношении ВЗиС, строительство и монтаж, демонтаж и ликвидация которых предполагают установленные требованиями законодательных и нормативных актов и предусмотренные проектно-сметной документацией проведение мероприятий по восстановлению окружающей среды. Оценочное обязательство возникает у лица, на которое возложена обязанность по восстановлению окружающей среды, — в данном случае у заказчика. ©

Для получения дополнительной информации по вопросам, сходным с поднятыми в данном материале, обращайтесь в компанию «ФБК» по адресу fbk@fbk.ru.

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Применение ККТ при удержании из зарплаты работника за перерасход нормативов сотовой связи и топлива



А.М. Хомич
ведущий эксперт
«ФБК Право»

В связи с существенным изменением порядка применения контрольно-кассовой техники (ККТ), в том числе с изменением понятия «расчет», многие организации столкнулись с вопросом необходимости применения ККТ при осуществлении безналичных расчетов со своими работниками. Примером таких расчетов может служить, в частности, удержание из заработной платы работников денежных средств в счет компенсации расходов сверх установленных в организации лимитов на сотовую связь и топливо.

В соответствии с п. 1 ст. 1² Закона № 54-ФЗ¹ контрольно-кассовая техника, включенная в реестр контрольно-кассовой техники, применяется на территории РФ в обязательном порядке всеми организациями и индивидуальными предпринимателями при осуществлении ими расчетов, за исключением законодательно установленных случаев.

Под расчетами для целей названного Закона понимается прием (получение) и выплата денежных средств наличными деньгами и (или) в безналичном порядке за товары, работы, услуги, а также прием (получение) и выплата денежных средств в виде предварительной оплаты и (или) авансов, зачет и возврат предварительной оплаты и (или) авансов, предоставление и погашение займов для оплаты товаров, работ, услуг либо предоставление или получение иного встречного предоставления за товары, работы, услуги (ст. 1¹ Закона № 54-ФЗ).

Согласно п. 2 ст. 1² Закона № 54-ФЗ при осуществлении расчета пользователь обязан выдать кассовый чек или бланк строгой отчетности на бумажном носителе и (или) в случае предоставления покупателем (клиентом) пользователю до момента расчета абонентского номера либо адреса электронной почты направить кассовый чек или бланк строгой отчетности в электронной форме покупателю (клиенту) на предоставленный абонентский номер либо адрес электронной почты (при наличии технической возможности для передачи информации покупателю (клиенту) в электронной форме на адрес электронной почты), если иное не установлено данным Законом.

Из системного толкования приведенных положений Закона № 54-ФЗ следует, что контрольно-кассовая техника обязательна к применению лицом, осуществляющим реализацию товаров, работ, услуг. Соответственно, при осуществлении расчетов (как в наличной, так и в безналичной форме), не связанных с продажей товаров, выполнением работ

¹ Федеральный закон от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации».

или оказанием услуг, обязанность применения ККТ не возникает.

Из аналогичного толкования положений Закона № 54-ФЗ исходит и Минфин России. Так, в письме от 4 сентября 2018 г. № 03-01-15/63151 финансовое ведомство, проанализировав положения п. 1 и 2 ст. 1² и ст. 1 Закона № 54-ФЗ, разъяснило, что, «учитывая взаимосвязанные положения Федерального закона № 54-ФЗ, ККТ применяется, в частности, лицом, которое реализует товары, оказывает услуги или выполняет работы и которое формирует и передает (направляет) кассовый чек клиенту»¹. С финансистами солидарна и ФНС России (см., например, письмо от 14 августа 2018 г. № АС-4-20/15707).

Деляя в письме от 26 декабря 2017 г. № 03-01-15/87058 вывод об отсутствии необходимости в применении ККТ при расчетах по договорам займа, Минфин России также аргументирует свою позицию тем, что заемные правоотношения не являются оказанием услуг.

Понятие реализации в Законе № 54-ФЗ не определено. В этом случае следует руководствоваться определением реализации, данным в Налоговом кодексе РФ. В соответствии с п. 1 ст. 39 НК РФ реализацией товаров, работ или услуг организацией признается передача на возмездной либо безвозмездной основе права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу.

При оплате услуг сотовой связи и (или) топлива для сотрудников организация-работодатель не выступает в качестве поставщика таких услуг и (или) товаров. Поставщиками в данном случае остаются операторы сотовой связи и (или) автозаправочные станции соответственно. При удержании из заработной платы сотрудников сумм денежных средств сверх утвержденных организацией лимитов расходов на сотовую связь и (или) топливо сотрудники, по сути, компенсируют расходы на излишне потребленные ими ресурсы.

¹ В период действия предыдущей редакции Закона № 54-ФЗ ФНС России также указывала, что «любое иное осуществление денежных расчетов, не связанное с продажей товаров, выполнением работ или оказанием услуг, не требует в обязательном порядке применения контрольно-кассовой техники» (письмо от 8 сентября 2005 г. № 22-3-11/1695⁶). Действующая в настоящее время редакция Закона № 54-ФЗ изменила содержание понятия «расчет», но не изменила состава операций, в связи с осуществлением которых требуется применение ККТ. Считаем допустимой ссылку на приведенную позицию применительно к рассматриваемой ситуации.

Следовательно, удержание денежных средств из заработной платы сотрудников в счет компенсации расходов сверх установленных в организации лимитов не соответствует понятию «расчет» по смыслу Закона № 54-ФЗ и не требует применения ККТ.

Отсутствие необходимости применения контрольно-кассовой техники в случае компенсации сотрудниками расходов на сотовую связь сверх установленных работодателем лимитов было предметом рассмотрения судов и до внесения изменений в Закон № 54-ФЗ — даже когда такая компенсация осуществлялась путем внесения денежных средств в кассу организации-работодателя. Суды подтверждали, что в этом случае у организации-работодателя не возникало обязанности применять контрольно-кассовую технику ввиду отсутствия факта реализации услуг.

Так, в Постановлении Тринадцатого ААС от 20 мая 2008 г. по делу № А56-47971/2007 установлено, что при внесении сотрудником в кассу организации-работодателя денежных средств, которые являлись компенсацией обществу превышения лимита телефонных переговоров по служебному телефону, отсутствовал факт продажи обществом товаров, работ, услуг, а следовательно, отсутствовали основания для применения контрольно-кассовой техники, а также для оформления бланков строгой отчетности.

В Постановлении ФАС Московского округа от 2 марта 2006 г. № КА-А41/1187-06 также отмечено, что организация не оказывала услуг по пользованию сетью радиотелефонной связи и не должна была применять контрольно-кассовую технику при получении денежных средств от своих сотрудников в оплату их личных переговоров, произведенных со служебного сотового телефона.

Аналогичная позиция изложена в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 4 апреля 2005 г. № А56-40216/04, предметом рассмотрения которого была ситуация, когда сотрудники вносили денежные средства в кассу организации-работодателя в счет возмещения ее расходов по оплате личных телефонных переговоров. ©

Для получения дополнительной информации по вопросам, сходным с поднятыми в данном материале, обращайтесь в компанию «ФБК» по адресу fbk@fbk.ru.

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Мнимые и притворные объекты бухгалтерского учета

Р.Ю. Такташева
аудитор

Рассмотрим, какие сделки являются мнимыми, а какие притворными и почему их нельзя отражать в учете и отчетности организации.

Объекты бухгалтерского учета — это элементы бухгалтерской отчетности организации (например, факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, источники финансирования его (экономического субъекта) деятельности, доходы, расходы, иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами). Наиболее интересным и актуальным объектом бухгалтерского учета является факт хозяйственной жизни, под которым понимается не только операция, но и сделка, событие, оказывающие или способные оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовые результаты его деятельности и (или) движение денежных средств.

Основное требование, предъявляемое к формируемой отчетности, — это достоверность, т.е. правдивое и не противоречащее законодательству отражение в ней последствий различного рода сделок, событий, операций.

Объекты бухгалтерского учета, фальсифицирующие отчетность, именуются мнимыми и притворными. Они нарушают объективность и нейтральность информации, содержащейся в отчетности.

Закон о бухгалтерском учете¹ запрещает принятие к учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок. Также запрещена регистрация мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета в его регистрах.

Мнимые сделки

Понятие «мнимая сделка» и ее характеристики приведены в п. 2 ст. 10 Закона о бухгалтерском учете и ст. 170 Гражданского кодекса РФ (табл. 1).

ТАБЛИЦА 1

Объект бухгалтерского учета (Закон о бухгалтерском учете)	Сделка (ст. 170 ГК РФ)
Несуществующий объект, отраженный в бухгалтерском учете <i>лишь для вида</i> (в том числе неосуществленные расходы, несуществующие обязательства, не имевшие места факты хозяйственной жизни)	Сделка, совершенная <i>лишь для вида</i> , без намерения создать соответствующие ей правовые последствия

По сути, мнимая сделка — лишь фикция, на самом деле сделки как таковой нет, это лишь видимая «оболочка-пустышка». Стороны мнимой

¹ Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

сделки в действительности не хотят создавать своими действиями какие-либо последствия. Однако на основании составленных ими документов (договора, акта приема-передачи и т.д.) можно подумать, что определенные последствия наступили — например, что право собственности на вещь перешло к другому лицу.

Мнимую сделку часто совершают, чтобы на имущество должника не обратили взыскание. У сторон нет цели выполнить ее условия, поэтому, чтобы доказать, что сделка мнимая, нужно в первую очередь подтвердить, что стороны ее не исполняли либо исполняли формально.

Например, о мнимости сделки можно говорить в ситуации, когда стороны заключили договор купли-продажи движимого имущества, подписали акт приема-передачи, но при этом продавец сохранил контроль над этим имуществом; стороны заключили договор купли-продажи недвижимости и для вида зарегистрировали переход права собственности на нее к покупателю (п. 86 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 23 июня 2015 г. № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации»; далее — Постановление № 25).

Между тем сделку нельзя признать мнимой только из-за того, что одна из сторон не исполнила свои обязательства (Постановление Президиума ВАС РФ от 8 февраля 2005 г. № 10505/04).

Мнимая и притворная сделки относятся к обманным сделкам с пороком воли, когда стороны действуют недобросовестно, со злоупотреблением правом, с целью обмана третьих лиц, государства. Следовательно, основным условием для признания такой сделки фиктивной является выявление обмана, отличие истинной воли сторон сделки от выраженной формально в сделке. Такой вывод следует из п. 86, 87 Постановления № 25, где указано, что мнимая сделка может внешне имитировать исполнение сделки без ее реального исполнения, а притворная сделка — прикрывать иную сделку, т.е. вводить в заблуждение.

Популярность такого рода сделок объясняется тем, что внешне фиктивную сделку сложно отличить от сделки «нормальной», поскольку она может искусно маскироваться. При совершении мнимой сделки, например, стороны могут имитировать ее исполнение (составляются акты сдачи-приемки, накладные, составляется и подписывается договор, имущество может перемещаться на склад «покупателя» и т.п.), т.е. создается впечатление, что стороны действительно совершили сделку. Фактически же контроль над имуществом, якобы переданным по сделке, сохраняется за прежним владельцем. В связи с этим само по себе внешнее ис-

полнение и даже государственная регистрация перехода права собственности на недвижимое имущество не препятствуют квалификации такой сделки как ничтожной (п. 86 Постановления № 25).

Таким образом, условием для признания сделки мнимой является отсутствие реального исполнения сделки («все осталось на своих местах») — воля сторон направлена на то, чтобы сделка не порождала правовых последствий.

Мнимые объекты часто выполняют двойную функцию: они порождают необоснованную налоговую выгоду; используются для нелегального вывода денежных средств из компании (пример 1).

Отметим, что не являются мнимыми объектами бухгалтерского учета резервы, фонды, предусмотренные законодательством, и расходы на их создание.

ПРИМЕР 1. Ремонт административного здания не производился, документы о его выполнении подрядным способом сфабрикованы, однако бухгалтеру об этом не известно. На основании представленных первичных документов он произвел учетную запись по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», в результате которой в Отчете о финансовых результатах возник расход, а в балансе — обязательство. В погашение обязательства произведена оплата (запись по дебету счета 76 и кредиту счета 51 «Расчетные счета»).

Согласно заключению службы внутреннего контроля расход и обязательство являются мнимыми объектами. Учетная запись, их породившая, сторнирована.

Очевидно, что истребовать обратно перечисленные деньги нереально, поэтому дебиторская задолженность «подрядчика» переквалифицирована в недостачу (произведена учетная запись по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредиту счета 76). Виновным лицом признан сотрудник, подписавший недостоверные документы, его задолженность по возмещению недостачи отражена записью по дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» и кредиту счета 94.

Притворные сделки

Понятие «притворная сделка» и ее характеристики также приведены в п. 2 ст. 10 Закона о бухгалтерском учете и ст. 170 ГК РФ (табл. 2).

ТАБЛИЦА 2

Объект бухгалтерского учета (Закон о бухгалтерском учете)	Сделка (ст. 170 ГК РФ)
Объект, отраженный в бухгалтерском учете <i>вместо</i> другого объекта с целью прикрыть его (в том числе притворные сделки)	Сделка, которая совершена с целью <i>прикрыть</i> другую сделку, в том числе сделку на иных условиях

Участники притворной сделки желают, чтобы наступили определенные юридические последствия, но скрывают их. В этом случае фактически сделка совершается (в смысле ст. 153 ГК РФ), но только иная, отличная от видимой. Например, «внешне» — договор дарения, на самом деле — договор купли-продажи.

Особое место среди притворных сделок занимают так называемые *прикрываемые сделки*, когда сделка внешне такая же, как и подразумеваемая сторонами, но на иных, отличных от действительных условиях. Например, стороны с целью прикрыть сделку на крупную сумму совершили сделку на меньшую сумму. В этом случае суд признает заключенную между сторонами сделку как совершенную на крупную сумму. Либо же сделка прикрывает сделку с иным составом участников (например, в сделке покупатель один, а на самом деле другой). Чтобы сделку признали притворной, нужно доказать, что все ее стороны желали иных юридических последствий — тех, которые влечет за собой прикрываемая сделка (п. 87 Постановления № 25).

Стороны могут совершить одну или несколько сделок, чтобы прикрыть сделку другого вида. Например, стороны заключили кредитный договор, заемщик в тот же день передал кредитору имущество (отступное) для погашения кредита. В этом случае соглашение об отступном прикрывает куплю-продажу (Постановление Президиума ВАС РФ от 9 декабря 1997 г. № 5246/97). Другой пример: участник ООО решил нарушить преимущественные права других участников на покупку доли в уставном капитале. Для этого он сначала подарил часть своей доли третьему лицу, а потом продал ему оставшуюся часть. В этом случае обе эти сделки прикрывают единый договор купли-продажи (п. 88 Постановления № 25).

Притворная сделка в отличие от мнимой, как правило, исполняется реально, но это исполнение отличается по своему содержанию от того, что внешне «прописано» условиями фиктивной сделки: либо сделка имеет иную природу, либо условия сделки на самом деле другие.

ПРИМЕР 2. Организация приостановила деятельность, направленную на получение доходов, однако коммунальные услуги оплачиваются, производятся выплаты административному персоналу, уплачиваются налоги. Бухгалтер, зная о том, что налоговые органы не приветствуют отражение убытков, относил эти суммы на счет 97 «Расходы будущих периодов». Однако согласно Инструкции по применению Плана счетов¹ счет 97 предназначен для обобщения информации о расходах, произведенных в данном отчетном периоде, но относящихся

к будущим отчетным периодам. Понятно, что при отсутствии убытков в отчетности уменьшается вероятность включения организации в список внеплановых выездных налоговых проверок (п. 2, 4, 11 Общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, утвержденных приказом ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333[®]). Между тем нет гарантии, что даже при наличии неофициальной договоренности налоговый инспектор будет постоянно ее соблюдать.

В балансе рассматриваемые расходы были отражены в составе прочих внеоборотных активов. Однако такой актив является притворным. Он прикрывает прочие расходы, подлежащие отражению в Отчете о финансовых результатах организации. По сути, это расходы данного отчетного периода. И действия бухгалтера вводят в заблуждение основных пользователей бухгалтерской отчетности (участников, акционеров, собственников имущества и т.п.) в отношении действительного положения дел в организации.

Как установлено в п. 7 ПБУ 4/99², при формировании бухгалтерской отчетности организацией должна быть обеспечена нейтральность информации, содержащейся в ней, т.е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей отчетности перед другими. В рассматриваемой ситуации приоритет отдан налоговой инспекции, т.е. информация в бухгалтерской отчетности подается с целью удовлетворить именно ее требования, но полностью игнорируются требования остальных пользователей отчетности.

Если главный бухгалтер против отражения в учете тех или иных фактов хозяйственной жизни, а также мнимых и (или) притворных объектов бухгалтерского учета, от руководителя компании нужно получить письменное распоряжение сделать это. Для этого главному бухгалтеру необходимо составить докладную записку на имя генерального директора, в которой следует отразить свое мнение по спорной ситуации, и обязательно получить от генерального директора письменное распоряжение на проведение в учете спорного факта хозяйственной жизни. Такой документ докажет, что вина главного бухгалтера в совершении правонарушения отсутствует. Ответственность в данном случае несет только генеральный директор.

В докладной записке главному бухгалтеру необходимо указать в качестве адресата руководителя компании; подробно описать распоряжение, поступившее от руководителя, об отражении в учете конкретных фактов хозяйственной жизни (указав наименования контрагентов, реквизиты договоров, первичных учетных документов, счетов-фактур); проинформировать о негативных налоговых последствиях принятия

¹ План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению утверждены приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н.

² Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утверждено приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н.

к учету таких фактов хозяйственной жизни и высокой вероятности привлечения к ответственности (со ссылкой на нормы Налогового кодекса РФ, Кодекса РФ об административных правонарушениях, Уголовного кодекса РФ, постановления ВС РФ и ВАС РФ, позицию Минфина России и ФНС России, сложившуюся арбитражную практику в регионе деятельности компании, полученную главным бухгалтером информацию с сервисов ФНС России «Риски бизнеса: проверь себя и контрагента» и т.д.); изложить (либо) предложение об отказе от проведения в учете сомнительных фактов хозяйственной жизни, (либо) просьбу письменно подтвердить поступившее устное распоряжение.

Докладная записка с резолюцией руководителя или отдельное письменное распоряжение:

- » подтвердит письменное указание руководителя компании об исполнении спорных фактов хозяйственной жизни;
- » освободит главного бухгалтера от административной ответственности;
- » будет расценено как смягчающее обстоятельство при применении ответственности за экономические преступления.

Последствия мнимых и притворных сделок

Мнимая и притворная сделки ничтожны, другими словами, недействительны независимо от судебного признания. Если мнимую сделку вообще не собираются исполнять и совершают для вида, то притворную сделку стороны совершают, чтобы прикрыть другую. Отсюда следует, что мнимый и притворный объекты бухгалтерского учета порождаются недействительными сделками, являются неправомерными юридическими действиями, что подчеркивает опасность и недопустимость отражения данных объектов в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Если сделка признана *мнимой*, то никакие права и обязанности у ее сторон не возникают (п. 1 ст. 167 ГК РФ). Если стороны не исполняли данную сделку (т.е. ни одна из сторон ничего не получала от другой), то двусторонняя реституция не может быть применена (п. 2 ст. 167 ГК РФ). Однако она представляется возможной, если стороны исполняли сделку для вида. Также мнимая сделка может повлечь за собой налоговые и иные публично-правовые последствия: доначисление налогов и взыскание штрафа, а также уголовную ответственность для руководителя.

К отношениям сторон *притворной сделки* применяются нормы о сделке, которую они действительно имели в виду, с учетом ее существа и содержания (п. 2

ст. 170 ГК РФ). Обычно стороны недействительной сделки должны вернуть друг другу переданное по ней имущество или его стоимость (двусторонняя реституция). Стороны предпринимательского договора могут сами согласовать иные последствия после того, как сделка признана недействительной по требованию одной из них. Если одна из сторон неосновательно обогатилась, с нее в ряде случаев можно взыскать убытки, неосновательно полученные доходы, а также проценты за пользование чужими денежными средствами. Недействительность может затронуть и третьих лиц, например, если они купили вещь, которую продавец приобрел по недействительной сделке. Для применения последствий недействительности следует обратиться в суд (пример 3).

ПРИМЕР 3. Цедент передал право цессионарию по явно заниженной цене. Это обстоятельство само по себе свидетельствует о дарении, что в силу ст. 575 ГК РФ недопустимо в отношениях между коммерческими организациями. Такой договор уступки прав судья Арбитражного суда Волго-Вятского округа признали фактически договором дарения, который в соответствии со ст. 170 ГК РФ является притворной сделкой, а следовательно, ничтожен, и к нему должны применяться правила, относящиеся к договору дарения, в том числе запрет на дарение между коммерческими организациями (Постановление от 24 июня 2015 г. № Ф01-1396/2015 по делу № А43-22119/2013, Определением ВС РФ от 27 января 2016 г. № 301-ЭС15-12785 отказано в передаче дела в Судебную коллегию по экономическим спорам ВС РФ для пересмотра в порядке кассационного производства).

Ответственность за нарушение требований к бухгалтерскому учету

Регистрация не имевшего места факта хозяйственной жизни либо мнимого или притворного объекта в регистрах бухгалтерского учета трактуется в ст. 15.11 КоАП РФ как грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности. За такое нарушение на должностных лиц организации налагается штраф в размере от 5000 до 10 000 руб. При повторном совершении того же нарушения штраф увеличивается: от 10 000 до 20 000 руб. Виновные должностные лица также могут быть дисквалифицированы на срок от одного года до двух лет. Согласно ст. 3.11 КоАП РФ дисквалификация заключается среди прочего в лишении физического лица права занимать определенные руководящие должности (в том числе занимать должности в исполнительном органе управления юридического лица, входить в совет директоров (наблюдательный совет), осуществлять предпринимательскую деятельность по управлению юридическим лицом).

В формах бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н, предусмотрена подпись только руководителя организации, поэтому некоторые бухгалтеры считают, что к административной ответственности за нарушения при составлении бухгалтерской отчетности будет привлекаться только руководитель.

На самом деле руководитель отвечает за организацию бухгалтерского учета и хранение бухгалтерских документов (п. 1 ст. 7 Закона о бухгалтерском учете). Для выполнения данной функции он обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо организации либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета (п. 3 ст. 7 Закона о бухгалтерском учете). Исключением является случай, когда руководитель может принять на себя обязанности по ведению бухгалтерского учета, если руководимая им организация вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая составление упрощенной бухгалтерской (финансовой) отчетности, или относится к субъектам среднего предпринимательства, за исключением экономических субъектов, указанных в ч. 5 ст. 6 Закона о бухгалтерском учете.

Если в трудовом договоре (должностной инструкции) главного бухгалтера присутствует обязанность ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, то административная ответственность за регистрацию мнимого объекта учета возлагается на главного бухгалтера, а не на руководителя организации.

Директора оштрафуют за грубые ошибки в учете, если ведение бухгалтерского учета он ни на кого не возложил либо возложил на себя или на аутсорсинговую компанию. Учет на аутсорсинге не освобождает руководителя от ответственности. На практике, чтобы компенсировать возможный ущерб от грубых ошибок, в договоре аутсорсинга предусматривают компенсацию штрафов и неустоек.

В то же время лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, не несет ответственности за соответствие составленных другими лицами первичных документов свершившимся фактам хозяйственной жизни. За достоверность данных, содержащихся в «первичке», отвечают лица, ее подписавшие. Важно отметить, что п. 3 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете установлен единый принцип документооборота: лицо, ответственное за оформление факта хозяйственной жизни, обеспечивает своевременную передачу первичных документов для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета. Иными словами, работник, подписавший первичный документ, обязан сдать его в бухгалтерию. Значимость

этого правила трудно переоценить, ведь бухгалтерия не контролирует сделки, операции или события. Информацию о фактах хозяйственной жизни бухгалтер черпает из документов, поступающих к нему на обработку, и если документы не будут переданы в бухгалтерию их составителями, то не удастся соблюсти требование о ведении учета без пропусков.

Привлечь должностное лицо организации к ответственности по ст. 15.11 КоАП РФ вправе налоговый орган. С одной стороны, налоговые инспекторы не могут проводить проверки правильности ведения организацией бухгалтерского учета и соблюдения всех установленных Законом о бухгалтерском учете правил. На это обращено внимание в письме Минфина России от 17 ноября 2016 г. № 03-02-08/67567. Налоговые органы вправе проводить налоговые проверки (подп. 2 п. 1 ст. 31 НК РФ), целью которых является контроль за соблюдением налогового законодательства (п. 2 ст. 87 НК РФ). Однако в ходе проведения таких проверок инспектор может составить протокол об административном нарушении по ст. 15.11 КоАП РФ (если, конечно, обнаружит его). Право налоговых органов штрафовать по указанной статье закреплено в п. 5 ст. 28.3 КоАП РФ. В отсутствие у налоговых органов полномочий по осуществлению контроля за соблюдением требований к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, и в одновременном наличии у них полномочий по составлению протоколов о выявленных правонарушениях, предусмотренных ст. 15.11 КоАП РФ, Минфин России противоречий не видит (письмо от 20 февраля 2017 г. № 03-02-08/9641).

Срок давности привлечения к административной ответственности за нарушение законодательства о бухгалтерском учете составляет два года со дня совершения административного правонарушения (ст. 4.5 КоАП РФ, информационное сообщение Минфина России от 7 апреля 2016 г. № ИС-учет-1).

В силу примечания 2 к ст. 15.11 КоАП РФ должностные лица освобождаются от административной ответственности в случаях представления уточненной налоговой декларации (расчета) и уплаты на ее основании не уплаченной вследствие искажения данных бухгалтерского учета суммы налога (сбора), а также уплаты соответствующих пеней с соблюдением условий, предусмотренных ст. 81 НК РФ; исправления ошибки в установленном порядке (включая представление пересмотренной бухгалтерской (финансовой) отчетности) до утверждения бухгалтерской (финансовой) отчетности в установленном законодательством порядке (имеется в виду утверждение собранием собственников).

Следует сказать, что Россия присоединилась к Конвенции по борьбе с подкупом иностранных должност-

ных лиц при осуществлении международных коммерческих сделок (Федеральный закон от 1 февраля 2012 г. № 3-ФЗ). Конвенция рекомендует странам-членам добиваться от компаний ведения точного учета полученных и расходованных ими сумм с указанием того, по какому поводу происходит получение и расходование средств; ввести запрет на совершение компаниями скрытых сделок или ведение ими неучтенных счетов; применять адекватные санкции за пропуски, фальсификации и злоупотребления в сфере бухгалтерского учета.

Руководителей (или иных лиц) могут привлечь к уголовной ответственности, если будет установлено, что мнимая сделка направлена на сокрытие имущества и подпадает под признаки преступлений, предусмотренных ст. 198, 199, 199¹, 199² УК РФ (Методические рекомендации, утвержденные ФССП России 15 апреля 2013 г. № 04-4).

Налоговые последствия

В случае выездной проверки налоговая инспекция также вправе применить к организации налоговую ответственность по ст. 120 НК РФ за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, выразившееся в систематическом (два раза и более в течение календарного года) несвоевременном или неправильном отражении на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций. От налоговой ответственности организация освобождается в случае представления уточненных деклараций, доплаты налога и уплаты пеней до того момента, когда налоговый орган узнал об ошибках (п. 4 ст. 81 НК РФ).

Если налоговый орган установит, что сторона получила в результате мнимой сделки необоснованную налоговую выгоду, то он может доначислить налоги и страховые взносы.

В письме ФНС России от 26 апреля 2017 г. № БС-4-11/8019 рассмотрена ситуация об отнесении к объекту обложения страховыми взносами суммы прощенного долга по выданному работнику займу. Сославшись на положения ст. 419 и 420 НК РФ и ст. 807 ГК РФ, налоговая служба отметила, что выплаты по договору займа не относятся к объекту обложения страховыми взносами.

В то же время ФНС России обращает внимание на следующее. Нормы гражданского и налогового законодательства предполагают, что действия плательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в расчете по страховым взносам, налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, — достоверны. В иной ситуации у налоговых органов может возникнуть вопрос об обоснованности получения

налогоплательщиком (плательщиком страховых взносов) такой выгоды. При этом согласно п. 3 и 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, 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).

При изменении юридической квалификации гражданско-правовых сделок (п. 1 ст. 45 НК РФ) следует учитывать, что сделки, не соответствующие закону или иным правовым актам (ст. 168 ГК РФ), мнимые и притворные сделки (ст. 170 ГК РФ) являются недействительными независимо от признания их таковыми судом в силу положений ст. 166 ГК РФ. Указанное относится и к оценке налоговой выгоды, возникающей у плательщика страховых взносов в случае, когда выдача займов физическим лицам, состоящим с плательщиком страховых взносов в трудовых отношениях, с последующим прощением долга по выданным займам носит системный характер.

В письме от 28 ноября 2017 г. № СД-4-3/24087@ ФНС России рассказала, когда корректировать обязательства по налогу на прибыль в случае признания сделки недействительной. Рассмотрена следующая ситуация: организация заключила в 2015 г. сделки по приобретению и последующей реализации недвижимости. Суд признал их недействительными. В результате налогоплательщик подал за 2015 г. «уточненку», в которой уменьшил сумму налога на прибыль к уплате. ФНС России посчитала такие действия правомерными. Из разъяснения следует, что налоговые инспекторы рассматривают отражение налоговых последствий признания сделки недействительной как корректировку налоговой базы при обнаружении ошибок или искажений. Именно в этом случае подают уточненные декларации.

Возможен и иной подход. В случае признания сделки недействительной стороны должны вернуть друг другу все полученное по сделке. Операции по восстановлению сторон в первоначальное положение нужно учитывать как новые факты хозяйственной жизни в том периоде, когда они произошли. Тем, кто не хочет спорить с контролерами, лучше уточнить в инспекции, как поступить.

Интересный момент: ФНС России не затрагивала в этом письме вопрос амортизации. Однако эта тема уже рассматривалась как финансовым ведомством, так и налоговым. Они считают, что покупатель должен восстановить амортизацию по имуществу, сделка по приобретению которого признана недействительной. Для этого он должен внести исправления в декларации по налогу на прибыль. ©

КОРПОРАТИВНЫЙ ЮРИСТ

Антимонопольные риски при заключении лицензионных договоров международными корпорациями с собственными дилерами



В.О. Донаева
юрист
антимонопольной
практики «ФБК Право»



С.С. Ермоленко
руководитель
антимонопольной
практики
«ФБК Право»,
канд. юрид. наук

Крупные международные корпорации, осуществляющие свою деятельность в России, как правило, имеют обширную, разветвленную дилерскую сеть на ее территории. Однако большому количеству дилеров в каждом регионе присутствия компании не всегда удастся соблюсти единообразие стиля представляемой ими корпорации. Для этого корпорации предлагают подписывать своим дилерам расширенные дилерские, лицензионные и иным договоры, регламентирующие соблюдение корпоративного стиля компаний (внешней атрибутики, интернет-сайта дилеров и пр.). Рассмотрим правовые особенности таких договоров с точки зрения антимонопольного законодательства.

Приведем пример. Международная корпорация, присутствующая в России (далее — Общество), планирует установить единые требования к интернет-сайтам своих дилеров. Для этого Общество разработало свой мастер-сайт и в дальнейшем хочет обязать всех дилеров использовать его для создания и поддержки собственных интернет-сайтов, используемых для продвижения и реализации продукции Общества.

Право на использование мастер-сайта будет предоставляться дилерам на возмездной основе на основании лицензионного договора.

Условие об обязанности всех дилеров (как реализующих только продукцию Общества (эксклюзивные дилеры), так и реализующих продукцию других производителей (не эксклюзивные дилеры)) использовать мастер-сайт Общества для создания собственных интернет-сайтов будет включено как в дилерскую политику Общества, так и в дилерские договоры, заключаемые с каждым дилером индивидуально.

Основной вопрос в данной ситуации: соответствует ли антимонопольному законодательству намерение Общества по обязыванию своих дилеров использовать разработанный Обществом мастер-сайт для создания и поддержки собственных интернет-сайтов путем заключения лицензионного договора с ними?

При ответе на данный вопрос следует учитывать, как будут влиять на сделанные выводы следующие моменты:

- » размер взимаемого с дилеров вознаграждения (например, если оно будет выше рыночного или разным для разных дилеров);
- » эффективность сайта в соответствующем регионе (например, отсутствие обращений клиентов или фактическое неиспользование сайта).

Также проанализируем, можно ли в дилерском договоре отказом от использования мастер-сайта (незаключением лицензионного соглашения

на предложенных Обществом условиях) обусловить расторжение дилерского договора.

Соответствие намерений Общества антимонопольному законодательству

Как уже отмечалось, Общество планирует обязывать всех дилеров использовать мастер-сайт Общества для создания и поддержки своих собственных интернет-сайтов путем заключения возмездного лицензионного договора.

Как правило, подобные общества являются единственным официальным (эксклюзивным) дистрибьютором, осуществляющим деятельность по ввозу и реализации продукции под брендом материнской транснациональной корпорации на территории Российской Федерации.

Принимая во внимание статус эксклюзивного дистрибьютора Общества, можно сделать вывод, что дилеры Общества находятся в подчиненности, прямой зависимости от Общества в технологической цепочке перемещения товара под брендом материнской транснациональной корпорации на территории Российской Федерации.

Учитывая такую схему отношений с дилерами, а также вертикальный характер взаимодействия Общества со своими дилерами, необходимо проанализировать условие по обязыванию всех дилеров использовать мастер-сайт Общества для создания своих собственных интернет-сайтов в качестве «вертикального» соглашения.

В первую очередь отметим, что само по себе заключение лицензионного договора между продавцом и покупателем товара прямо названо допустимым в ч. 9 ст. 11 Федерального закона от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ «О защите конкуренции» (далее — Закон о защите конкуренции) и не относящимся к запрещенным «вертикальным» соглашениям.

Учитывая это, проанализируем обязывание Обществом дилеров по необходимости заключения лицензионных договоров как неотъемлемое условие дальнейшего сотрудничества.

По смыслу п. 19 ст. 4 Закона о защите конкуренции «вертикальное» соглашение — это соглашение между хозяйствующими субъектами, один из которых приобретает товар, а другой предоставляет (продает) товар.

В пункте 1 ст. 4 Закона о защите конкуренции указывается, что товар — это объект гражданских прав (в том числе работа, услуга, включая финансовую услугу), предназначенный для продажи, обмена или иного введения в оборот.

В абзаце 15 п. 10 Обзора по вопросам судебной практики, возникающим при рассмотрении дел о за-

щите конкуренции и дел об административных правонарушениях в указанной сфере (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 16 марта 2016 г.), отмечается, что под иным введением в гражданский оборот понимается не только продажа или обмен, но и предложение к продаже товара, демонстрация его на выставках и ярмарках. При этом перечень способов введения в гражданский оборот товаров с использованием результатов интеллектуальной деятельности не является исчерпывающим.

Учитывая, что Общество планирует обязывать дилеров использовать свой мастер-сайт посредством заключения с ними лицензионных договоров для создания, поддержки, обновления своих собственных интернет-сайтов, т.е. обеспечения стабильного, единообразного, однозначно идентифицируемого потребителями торгового облика своей дилерской сети, и не планирует предназначать лицензионные договоры для дальнейшей продажи дилерами таких лицензий на использование мастер-сайта, можно прийти к выводу, что в данном случае указанное соглашение «вертикальным» считаться не может, так как отсутствует сам предмет «вертикального» соглашения — товар, предназначенный специально для продажи или иного введения в оборот для дальнейшей реализации конечным потребителям.

Также отметим, что согласно п. 1 ст. 1235 Гражданского кодекса РФ по лицензионному договору одна сторона — обладатель исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации (лицензиар) предоставляет или обязуется предоставить другой стороне (лицензиату) право использования такого результата или такого средства в предусмотренных договором пределах.

Там же установлено, что лицензиат может использовать результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации только в пределах тех прав и теми способами, которые предусмотрены лицензионным договором. Право использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации, прямо не указанное в лицензионном договоре, не считается предоставленным лицензиату.

Таким образом, для минимизации рисков признания указанного соглашения «вертикальным» рекомендуется ограничить объем передаваемых по лицензионному договору прав пользования мастер-сайтом только «представительскими» функциями (например, такими, как реклама, презентация ассортимента продукции, указание доменного имени дилера, объявление о продаже).

Несмотря на отсутствие рисков признания указанного лицензионного соглашения «вертикальным», необходимо также проанализировать риск признания

такого соглашения (или обязывания к его заключению) в качестве иного соглашения, ограничивающего конкуренцию между хозяйствующими субъектами (далее — иные запрещенные соглашения) (ч. 4 ст. 11 Закона о защите конкуренции).

Так, в указанной статье Закона под иными запрещенными соглашениями понимаются соглашения, которые приводят или могут привести к ограничению конкуренции. К таким соглашениям могут быть отнесены, в частности, соглашения:

- » о навязывании контрагенту условий договора, невыгодных для него или не относящихся к предмету договора (необоснованные требования о передаче финансовых средств, иного имущества, в том числе имущественных прав, а также согласие заключить договор при условии внесения в него положений относительно товаров, в которых контрагент не заинтересован, и другие требования);
- » об экономически, технологически и иным образом не обоснованном установлении хозяйствующим субъектом различных цен (тарифов) на один и тот же товар;
- » о создании другим хозяйствующим субъектам препятствий доступу на товарный рынок или выходу из товарного рынка;
- » об установлении условий членства (участия) в профессиональных и иных объединениях.

Формально, в самом строгом прочтении ч. 4 ст. 11 Закона о защите конкуренции, указанное ранее требование к дилерам о заключении лицензионного соглашения на использование мастер-сайта как необходимого условия для продолжения сотрудничества с Обществом с большой долей вероятности может подпадать под понятие иного запрещенного соглашения, так как оно:

- 1) навязывает контрагенту условия договора, прямо не относящиеся к его предмету (согласие заключить договор при условии внесения в него положений относительно товаров, в которых контрагент не заинтересован (лицензионный договор), и другие требования);
- 2) создает другим хозяйствующим субъектам препятствия доступу на товарный рынок или выходу из товарного рынка (отказ хозяйствующим субъектам в заключении дилерских договоров без заключения лицензионного договора, а значит, и закрытие доступа на товарный рынок продукции Общества в своем регионе).

Однако при этом необходимо учитывать, что указанные действия могут признаваться иными запрещенными соглашениями лишь в случаях, если они приводят или реально могут привести к ограничению конкуренции.

Под признаками ограничения конкуренции понимаются (п. 17 ст. 4 Закона о защите конкуренции):

- » сокращение числа хозяйствующих субъектов, не входящих в одну группу лиц, на товарном рынке;
- » рост или снижение цены товара, не связанные с соответствующими изменениями иных общих условий обращения товара на товарном рынке;
- » отказ хозяйствующих субъектов, не входящих в одну группу лиц, от самостоятельных действий на товарном рынке;
- » определение общих условий обращения товара на товарном рынке соглашением между хозяйствующими субъектами или в соответствии с обязательными для исполнения ими указаниями иного лица либо в результате согласования хозяйствующими субъектами, не входящими в одну группу лиц, своих действий на товарном рынке;
- » иные обстоятельства, создающие возможность для хозяйствующего субъекта или нескольких хозяйствующих субъектов в одностороннем порядке воздействовать на общие условия обращения товара на товарном рынке.

Анализируя указанные признаки, можно прийти к выводу, что обязание дилеров использовать мастер-сайт Общества для создания и поддержки своих собственных интернет-сайтов с большой долей вероятности не повлечет за собой последствий в виде ограничения конкуренции.

В свою очередь, при отсутствии квалифицирующего признака — ограничения конкуренции — указанное ранее соглашение (или действия по его заключению) не могут быть признаны иным ограничивающим конкуренцию соглашением хозяйствующих субъектов.

Однако, учитывая консервативную политику антимонопольного органа, для полноты толкования указанных норм считаем необходимым глубже проанализировать применимую судебную практику.

Отметим, что был произведен поиск среди 500 судебных актов, из них было проанализировано более 100, однако полностью релевантная описываемой ситуации судебная практика отсутствует. Данный факт можно толковать, скорее, как положительный, свидетельствующий о том, что рассматриваемые фактические обстоятельства (модели взаимодействия «Общество—дилер») не вызывают споров и не рассматриваются как противоправные со стороны антимонопольных органов.

Так, в Постановлении Девятнадцатого ААС от 8 июля 2014 г. по делу № А35-31/2013 сделан вывод, *что факт ограничения конкуренции (и вызываемых им последствий) должен быть доказан, зафиксирован и подтвержден в каждом конкретном случае, а соглашение не может быть признано иным ограничивающим*

конкуренцию соглашением только лишь в случае наличия «гипотетической» возможности ограничения конкуренции. Приведем некоторые выводы суда:

- » в материалы дела *не представлено* доказательств, что другим страховым организациям были созданы препятствия доступу на товарный рынок или выходу из товарного рынка;
- » в материалы дела не представлено доказательств, позволяющих однозначно утверждать, что реализация указанного соглашения приводит или может привести к ограничению конкуренции, к навязыванию контрагенту условий договора, невыгодных для него или не относящихся к предмету договора, к созданию другим хозяйствующим субъектам препятствий доступу на товарный рынок или выходу из товарного рынка;
- » ООО «Автоцентр “Черноземье”» разъяснило С.Н. Зининой, что она вправе воспользоваться услугами любой страховой компании за пределами автосалона, но в ООО «Автоцентр “Черноземье”» выбор ее ограничен только теми, которые состоят в договорных отношениях с автосалоном (имеются представители) и соответствуют требованиям Банка. При этом ООО «Автоцентр “Черноземье”» указывает в письме на право С.Н. Зининой как клиента обратиться в любую страховую компанию по своему усмотрению. Данное обстоятельство подтверждает, что автодилер предоставляет своим клиентам возможность страховать приобретаемые в кредит транспортные средства как в страховых компаниях, с которыми сотрудничает автосалон, так и в любых других страховых компаниях;
- » вывод антимонопольного органа, что ООО «Автоцентр “Черноземье”» препятствует клиентам в заключении договоров страхования с другими страховыми компаниями, в том числе влияет на выбор потенциальных заемщиков посредством отказа в предоставлении документации о транспортном средстве (паспорта ТС), позволяющей рассчитать размер страховых премий, которая находится непосредственно у сотрудников автодилера и выдается клиенту после заключения кредитного договора, договора страхования, договора купли-продажи ТС, является необоснованным и не подтвержденным материалами дела;
- » сведений о фактах отказа ООО «Автоцентр “Черноземье”» в предоставлении клиентам документации о транспортном средстве суду не представлено, наличие «гипотетической» возможности ООО «Автоцентр “Черноземье”» препятствовать клиентам в заключении договоров страхования с другими страховыми компаниями, в том числе

влиять на выбор потенциальных заемщиков посредством отказа в предоставлении указанной документации, не подтверждено, в связи с чем указанный вывод УФАС по Курской области необоснован.

Резюмируя все сказанное, можно прийти к выводу, что само по себе обязывание своих дилеров использовать разработанный Обществом мастер-сайт для продвижения и продажи продукции под брендом Общества путем заключения лицензионного договора с большой долей вероятности не может быть признано противоречащим антимонопольному законодательству.

Вознаграждение, взимаемое с дилеров

Теперь рассмотрим, будет ли влиять на сделанный ранее вывод размер взимаемого с дилеров вознаграждения (например, если оно будет выше рыночного или разным для разных дилеров).

Вознаграждение Общества по лицензионному договору выше рыночного. С формальной точки зрения такое условие лицензионного договора соответствует понятию иного запрещенного соглашения, указанного в п. 1 ч. 4 ст. 11 Закона о защите конкуренции.

Так, в приведенной норме указано, что запрещенными являются соглашения, приводящие к навязыванию контрагенту условий договора, невыгодных для него (а цену выше рыночной тяжело квалифицировать как «выгодную» для контрагента) и одновременно ограничивающих конкуренцию.

Признаки ограничения конкуренции закреплены в ст. 4 Закона о защите конкуренции (открытый перечень) и были приведены ранее.

На наш взгляд, «нерыночное» увеличение (установление) цены вознаграждения Общества по лицензионному договору потенциально может привести к такому признаку ограничения конкуренции, как рост или снижение цены товара, не связанные с соответствующими изменениями иных общих условий обращения товара на товарном рынке.

Понятие «общие условия обращения товаров на товарном рынке» не раскрывается в Законе о защите конкуренции. Такие условия являются оценочными, определяются судебной практикой и практикой антимонопольных органов. Учитывая отсутствие четкого определения, а также консервативную политику антимонопольного органа, можно с большой вероятностью утверждать, что при толковании данного положения будет учитываться только общий негативный эффект, который спорное условие может оказывать на работу Общества с дилерами.

Одновременно с этим важно понимать, что для применения запрета, предусмотренного ч. 4 ст. 11 Закона о защите конкуренции, установление соответствующего факта ограничения конкуренции (возможности наступления таких последствий) должно являться именно следствием заключения соглашения, а не стечением иных, не связанных с соглашением обстоятельств, что должно быть проанализировано в каждом конкретном случае.

Отметим, что каждый объект интеллектуальной собственности уникален и определение «рыночности» или завышенности цены вознаграждения по лицензионным соглашениям является достаточно затруднительным и неоднозначным для квалификации именно антимонопольных нарушений.

Иными словами, если мастер-сайт Общества будет обладать преимуществами для дилеров или потребителей (в качестве комплексного объекта интеллектуальной собственности, удобного в использовании для дилерской работы и продвижения марки/продукции/услуг, предлагающего выгодные для дилера решения), сопоставимыми с его «завышенной» ценой, то квалификация условия о цене как нарушающего Закон о защите конкуренции будет снижаться.

Размер взимаемого вознаграждения Общества по лицензионному договору разный для разных дилеров. С формальной точки зрения существует высокая вероятность, что такое условие может быть признано нарушающим п. 2 ч. 4 ст. 11 Закона о защите конкуренции (соглашение является запрещенным, если его условиями устанавливается экономически, технологически и иным образом не обоснованная цена на один и тот же товар).

Но вместе с тем следует принимать во внимание, что установление разных цен для разных дилеров может быть обусловлено присвоением им со стороны Общества разных категорий (в соответствии с единой для всех дилерской политикой).

При условии, что Общество комплексно подходит к квалификации дилеров (учитывая множество самых разноплановых параметров) и публикует единую для всех систему оценки и присвоения каждому дилеру определенной категории, однозначно заявлять, что такая дифференциация цен будет являться антиконкурентной, нельзя.

Кроме того, как уже указывалось, для признания соглашения иным запрещенным (ч. 4 ст. 11 Закона о защите конкуренции) необходимо четко определить последствие от реализации такого соглашения в виде ограничения конкуренции. В данном случае с учетом общего характера описанной ситуации таких последствий выявить возможности нет.

Резюмируя сказанное, при установлении разного размера лицензионного вознаграждения для разных дилеров Обществу рекомендуется каждый раз тщательно обосновывать устанавливаемый размер цены, ее увеличение или уменьшение с учетом и раскрытием всех факторов, повлиявших на ее конечный размер.

Эффективность сайта в соответствующем регионе

В рассматриваемой ситуации исходим из того, что мастер-сайт Общества будет использоваться дилерами главным образом в рекламных, идентификационных, представительских, иных маркетинговых активностях и являться частью единой информационной политики Общества (наряду с дилерской, кредитной и иными политиками).

Учитывая это, а также значительный уровень развития интернет-торговли (в первую очередь использования сайта как виртуальной «витрины»), данный вопрос представляется малозначительным для квалификации соглашений как противоречащих антимонопольному законодательству.

Расторжение дилерского договора

По нашему мнению, расторжение дилерского договора, мотивированное отказом от заключения лицензионного договора, может быть признано нарушающим запрет на навязывание контрагенту условий договора, невыгодных для него или не относящихся к предмету договора (согласие заключить договор при условии внесения в него положений относительно товаров, в которых контрагент не заинтересован), установленный в п. 1 ч. 4 ст. 11 Закона о защите конкуренции.

Отдельно отметим, что Законом о защите конкуренции детально не урегулированы вопросы расторжения уже заключенных, функционирующих договоров, поэтому запрет, установленный в п. 1 ч. 4 ст. 11 данного Закона, можно толковать расширительно, т.е. применять его не только к заключению, но и к расторжению договоров.

Расширительному толкованию эта норма подвергается еще и потому, что поскольку уже существующие дилерские договоры будут перезаключаться (вноситься изменения) путем подписания дополнительных соглашений к таким договорам, то с формальной точки зрения п. 1 ч. 4 ст. 11 Закона о защите конкуренции подходит под рассматриваемую ситуацию полностью.

Как уже отмечалось, для признания такого «расторжения» договора иным запрещенным соглашением необходимы последствия в виде ограничения конкуренции. На наш взгляд, здесь может быть обнаружен

такой признак ограничения конкуренции, как сокращение числа хозяйствующих субъектов, не входящих в одну группу лиц, на товарном рынке.

К такому выводу можно прийти, в частности, учитывая фактическую политику, проводимую в отношении дилеров, выражающуюся в принципе «один регион — один дилер» (данные с официального интернет-сайта Общества).

Учитывая это, предварительно можно сказать, что расторжение дилерских договоров с дилерами, отказавшимися подписать лицензионный договор, может привести к значительному сокращению хозяйствующих субъектов на товарном рынке рекреационной техники (как бренда Общества, так и иных производителей) в зависимости от конкретного региона.

Однако нельзя однозначно свидетельствовать об отрицательности всех сделанных выводов для Общества ввиду следующего. По правилам ч. 1 ст. 13 Закона о защите конкуренции помимо прочих могут быть признаны допустимыми соглашения, предусмотренные ч. 4 ст. 11 данного Закона, если такими соглашениями не создается возможность для отдельных

лиц устранить конкуренцию на соответствующем товарном рынке, не налагаются на их участников или третьих лиц ограничения, не соответствующие достижению целей таких соглашений, а также если их результатом является или может являться в том числе получение покупателями преимуществ (выгод), соразмерных преимуществам (выгодам), полученным хозяйствующими субъектами в результате действий (бездействия), соглашений и согласованных действий, сделок.

Таким образом, резюмируя все сказанное, учитывая положительный рыночный эффект от использования дилерами единого мастер-сайта Общества как для дилеров, так и для конечных потребителей, Обществу рекомендуется принимать решение о введении рассматриваемых в статье условий с учетом всех положительных и отрицательных рыночных факторов в каждом отдельном случае. ©

Для получения дополнительной информации по вопросам, сходным с поднятыми в данном материале, обращайтесь в компанию «ФБК» по адресу fbk@fbk.ru.



НОВОСТИ КОМПАНИИ «ФБК GRANT THORNTON»

Новости компании «ФБК Grant Thornton»

Практики и юристы «ФБК Legal» рекомендованы The Legal 500

В ежегодном рейтинге The Legal 500 EMEA 2019 компания «ФБК Legal» названа в числе лучших в России в десяти практиках: «Налоги» (Tax, tier 1), «Коммерческая, корпоративная и M&A практика» (Commercial, corporate and M&A: Moscow — ranked: tier 5), «Разрешение споров» (Dispute resolution: Litigation, tier 3), «Антимонопольное право» (Competition, tier 3), «Энергетика и природные ресурсы» (Energy and natural resources, tier 5), «Интеллектуальная собственность» (Intellectual property, tier 3), «ГЧП и инфраструктурные проекты» (PPP and infrastructure projects, tier 3), «Реструктуризация и несостоятельность» (Restructuring and insolvency — ranked: tier 3), «Трудовое право» (Employment — ranked: tier 4) и «Частные клиенты» (Private client, tier 2).

Подробнее <https://www.fbk.ru/press-center/news/praktiki-i-yuristy-fbk-legal-rekomendovany-the-legal-500/>

Эксперты ФБК приняли участие в налоговом онлайн-марафоне

Юристы и консультанты ФБК приняли участие во второй онлайн-конференции «Налоговое планирование в группе компаний», организованной при поддержке CFO SAFE.

Подробнее <https://www.fbk.ru/press-center/news/eksperty-fbk-prinyali-uchastie-v-nalogovom-onlayn-marafone/>

Консультанты ФБК провели семинар для госорганов Республики Беларусь

Консультанты департамента услуг государственному сектору ФБК провели в Минске третий семинар в рамках проекта «Консультационные услуги с целью совершенствования программно-целевого планирования бюджета, ориентированного на результаты, в Республике Беларусь».

Подробнее <https://www.fbk.ru/press-center/news/konsultanty-fbk-proveli-seminar-dlya-gosorganov-respubliki-belarus/>

«ФБК Legal» в ТОПе рейтинга РАПСИ

Компания «ФБК Legal» заняла второе место в рейтинге, который опубликовало Российское агентство правовой и судебной информации (РАПСИ) в своем исследовании «Юридические компании и законотворчество».

Подробнее <https://fbk-pravo.ru/news/22836/>

«ФБК Legal» в шорт-листе European Tax Awards

Компания «ФБК Legal» вошла в шорт-лист международного налогового рейтинга [ITR European Tax Awards 2019](#) в номинации «Российская налоговая юридическая фирма года». Компания Grant Thornton также попала в список как одна из лучших налоговых юридических фирм в Центральной и Восточной Европе.

Подробнее <https://fbk-pravo.ru/news/22825/>

ФБК Grant Thornton в СМИ

ФНС России готова по-новому искать схемы ухода от налогов, Ведомости

Галина Акчурина о налоговой реформе

Федеральная налоговая служба завершила реформу контроля за крупнейшими налогоплательщиками: инспекции, специализирующиеся на конкретных отраслях, будут администрировать вдвое больше компаний. Цель реформы — найти риски, характерные для отраслей и компаний со схожими бизнес-моделями.

У реформы могут быть и политические последствия. Крупные компании уже не будут контролироваться налоговиками из региона, где они работают, указывает партнер ФБК Галина Акчурина. Сейчас крупные налогоплательщики из небольших городов тесно связаны с контролирующими органами, поскольку от их платежей зависит местный бюджет. «Их переезд снижает риски того, что налоговые споры будут решаться по-домашнему», — объясняет эксперт. Но есть и минус: местные инспекции лучше знают жизнь предприятия, главное — чтобы система была более или менее постоянной и не менялась каждые несколько лет, заключает Акчурина.

Подробнее <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2019/04/03/798244-shemi-uhoda-ot-nalogov>

Зачем финансовой разведке понадобилось блокировать вклады без суда, Forbes

Алексей Терехов о сложностях блокировки

В пятницу, 5 апреля, вечером на портале regulation.gov появился законопроект от Росфинмониторинга (ведомство, занимающееся противодействием отмыванию денег и выполняющее функции финансовой разведки). Согласно документу главы МВД России, ФСБ России, Росфинмониторинга, их заместители, а также руководители и их заместители в региональных подразделениях этих ведомств смогут до решения суда блокировать сомнительные операции на срок до 10 рабочих дней или списывать средства с банковских счетов. Блокировка произойдет, если силовики сочтут, что со счетов финансируются терроризм, экстремизм, наркоторговля или несогласованные массовые акции.

Настроить досудебную блокировку банкам будет нелегко, считает партнер ФБК Алексей Терехов. «Мы видели, как затруднительна была разблокировка, когда банки блокировали по черному списку тех клиентов, которые не были причастны к незаконной деятель-

ности. Проблемы таких клиентов не мог решить даже высокотехнологичный Сбербанк России», — говорит Терехов.

Подробнее <https://www.forbes.ru/finansy-i-investicii/374539-zachem-finansovoy-razvedke-ponadobilos-blokirovat-vklady-bez-suda>

«Здесь большая проблема: кому тогда верить?», Ъ

Игорь Николаев об официальной статистике

«Ъ» спросил своих читателей, как они относятся к госстатистике.

Игорь Николаев, директор Института стратегического анализа компании «ФБК»: «Раньше я не раз призывал не обижать Росстат, а сейчас начинаю все больше не верить его данным. Не могу сказать, что совсем не верю, хотя уровень недоверия вырос. Но у нас нет других статистиков. На деятельность Росстата стала сильно влиять политика. Он стал подведомственным Минэкономразвития России, и если профессионализм еще сохраняется, то из-за политики, к сожалению, там стали больше прислушиваться к тому, что хотят услышать наверху. И здесь большая проблема: кому тогда верить? Западным — нет, у них ведь нет первичной информации. Нам нужно выводить Росстат из ведомственного подчинения. Нужно понимать, что система госстатистики — штука дорогая, выстроить параллельную невозможно, поэтому надо сделать ее максимально независимой».

Подробнее <https://www.kommersant.ru/doc/3936949>

Стоит ли избавлять малоимущих граждан от уплаты подоходного налога, Банки.ру

Надежда Орлова о налоговых вычетах для бедных

В России могут отменить НДФЛ для тех, кто зарабатывает меньше прожиточного минимума, сообщают СМИ. По словам экспертов, нет ничего сложного в том, чтобы перестать взимать НДФЛ с какой-то группы населения. Но подходы могут быть разными.

Первый и самый простой способ — добавление в Налоговый кодекс РФ еще одного вычета. Сейчас россияне имеют право на стандартные налоговые вычеты, напоминает партнер «ФБК Право» Надежда Орлова. «Вычеты как раз предусматривают, что часть дохода гражданина не будет облагаться налогом при различных обстоятельствах: при наличии детей или в связи с какими-то потребностями. Если есть желание освободить от налогообложения доход, не превышающий 13 тысяч рублей в месяц, то в Налоговом кодексе РФ может появиться еще один вычет», — поясняет юрист.

Подробнее <https://www.banki.ru/news/daytheme/?id=10894314>

Большими данными — по большим резервам, Банковское обозрение

Автор ссылается на экспертизу аудиторов ФБК

Требования МСФО 9 уже оказывают значительное давление на капитал банков, их рентабельность и на эффективность бизнеса кредитных организаций в глазах их акционеров: доначисления резервов проходят в отчетности как убытки, и совладельцам банков потребуется некоторое время, чтобы «сжиться» с МСФО 9. Привыкать есть к чему.

Аудиторы из «ФБК Grant Thornton» подсчитали, что резервы могут увеличиться от 5 до 25% в зависимости от структуры и качества кредитного портфеля, а также в силу необходимости создания резервов по портфелям, которые ранее в резервировании не нуждались. Также отчетность по МСФО 9 усложнила расчет резервов: расширившийся временной горизонт вынудит банки учитывать при расчете в том числе факторы макроэкономических циклов.

Подробнее <https://www.bosfera.ru/bo/bolshimi-dannymi-po-bolshim-rezervam> ©

Подписка на журнал «Финансовые и бухгалтерские консультации»:



Национальный цифровой ресурс «РУКОНТ»



Агентство «Книга-Сервис»



Объединенный каталог «Пресса России»



ул. Мясницкая, 44/1,
Москва, Россия 101990

Т.: +7 495 737 5353
Ф.: +7 495 737 5347

E: fbk@fbk.ru

fbk.ru

© ООО «ФБК», 2019

Перепечатка материалов электронного журнала «Финансовые и бухгалтерские консультации» допускается только по согласованию с редакцией журнала.

При любом использовании материалов журнала активная ссылка на электронный журнал «Финансовые и бухгалтерские консультации» обязательна.