

Договор «стал» бухгалтерским первичным учетным документом?

Наталья Храмцовская

к.и.н., ведущий эксперт по управлению документацией компании «ЭОС»,
эксперт ИСО, член Международного совета архивов

См. статью
«Договорная
работа: современ-
ный подход
и регламентация»
в № 6–11' 2016,
в т.ч. примеры
протокола разно-
гласий и протоко-
ла согласования
разногласий
на стр. 22–23
в № 8' 2016

См. статью
«Соглашение
о намерени-
ях – инструкция
по применению»
на стр. 54
журнала
№ 11' 2016

См. статью «Что
мы знаем о мо-
менте заключе-
ния договора»
на стр. 30
журнала
№ 9' 2016

См. новость
«Заключение
кредитного до-
говора путем
направления
СМС-ки»
на стр. 10
журнала
№ 9' 2016

От того, к какой группе причислен конкретный вид документа, зависят правила его оформления, хранения, использования. Работа с бухгалтерскими документами достаточно жестко регламентирована, и теперь предпринимаются попытки причислить к ним гражданско-правовые договоры.

Кому и зачем это нужно? К каким последствиям это может привести?

В чем суть проблемы?

Споры о том, является ли гражданско-правовой договор бухгалтерским первичным учетным документом или нет, идут давно, и в среде специалистов сосуществуют одновременно две точки зрения. И как ни удивительно, обе опираются на действующие законодательные нормы.

В среде финансистов и бухгалтеров преобладает мнение о том, что **гражданско-правовой договор не является первичным учетным документом**, поскольку:

- 1) гражданско-правовой договор говорит лишь о том, на каких условиях стороны договорились сотрудничать, а уже последующие документы фиксируют, когда и как эти договоренности реально выполнялись (например, накладная документирует отгрузку товаров; акт – выполнение работ, оказание услуг; платежное поручение – перечисление денег и т.д.);
- 2) в бухгалтерском учете эти специалисты отражают проводками как раз данные факты хозяйственной жизни организации. К тому же исполнение договорных обязательств на практике может пойти не по намеченному сценарию, например:
 - оплату заказчик делает не одновременно (как договаривались), а несколькими траншами;
 - оплата по договору должна была поступить, но деньги так и не пришли и т.д.

Во всех случаях бухгалтерский учет отразит реальное положение дел, а не то, что первоначально предполагалось.

Сторонники данной точки зрения апеллируют в основном к отмеченным в следующей цитате знаком «–» частям статьи 9 «Первичные учетные документы» Федерального закона «О бухгалтерском учете».

Фрагменты документа

Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон о бухучете)

Статья 3. Основные понятия, используемые в настоящем Федеральном законе

Для целей настоящего Федерального закона используются следующие основные понятия: <...>
 8) **факт хозяйственной жизни – сделка**, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств; <...>

Статья 9. Первичные учетные документы

1. **Каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни**, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок.

2. **Обязательными реквизитами первичного учетного документа являются:**

1) наименование документа;
 2) дата составления документа;
 3) наименование экономического субъекта, составившего документ;
 4) содержание факта хозяйственной жизни;
 5) величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;

6) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;

7) подписи лиц, предусмотренных пунктом 6 настоящей части, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

3. **Первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным – непосредственно после его окончания.** Лицо, ответственное за оформление факта хозяйственной жизни, обеспечивает своевременную передачу первичных учетных документов для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета, а также достоверность этих данных. Лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, и лицо, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, не несут ответственность за соответствие составленных другими лицами первичных учетных документов свершившимся фактам хозяйственной жизни.

4. **Формы первичных учетных документов определяет руководитель экономического субъекта** по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Формы первичных учетных документов для организаций государственного сектора устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

5. Первичный учетный документ составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

6. В случае, если законодательством Российской Федерации или договором предусмотрено представление первичного учетного документа другому лицу или в государственный орган на бумажном носителе, экономический субъект обязан по требованию другого лица или государственного органа за свой счет изготавливать на бумажном носителе копии первичного учетного документа, составленного в виде электронного документа.

7. В первичном учетном документе допускаются исправления, если иное не установлено федеральными законами или нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета. Исправление в первичном учетном документе должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, составивших документ, в котором произведено исправление, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

8. В случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации первичные учетные документы, в том числе в виде электронного документа, изымаются, копии изъятых документов, изготовленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, включаются в документы бухгалтерского учета.

Юристы придерживаются иной точки зрения (опираясь на положения, отмеченные в цитате из Закона о бухучете знаком «+») и предпочитают **относить гражданско-правовые договоры к первичным учетным документам.**

Дело в том, что в теории гражданского права договоры делятся на:

- консенсуальные – содержат договоренности о будущем взаимодействии (например, договор поставки или купли-продажи), потому обычно в их преамбуле используется формулировка «Стороны *обязуются...*». Как правило, они вступают в силу с даты достижения соответствующих договоренностей;
- реальные – вступают в силу с момента передачи имущества (например, договор займа или аренды транспортного средства, договор хранения). В преамбуле такого договора может быть написано: «По договору аренды транспортного средства с водителем арендодатель *предоставляет...*». И тут ситуация двоякая: во-первых, в ряде случаев потом все равно составляется документ о факте выполнения действия (например, платежка на перевод заимствованных денег, акт или квитанция на передачу имущества на хранение); во-вторых, например, договор аренды транспортного средства может быть составлен так, что прямо в нем арендодатель расписывается в получении автомобиля, и тогда договор становится и документом, фиксирующим факт его исполнения (по крайней мере какой-то начальной операции).

То есть юристы знают о том, что договор может фиксировать свершившийся факт хозяйственной жизни. И более того, в пункте 8 статьи 3 Закона о бухучете прямо сказано, что сделка – это тоже факт хозяйственной жизни. При этом принимаются во внимание еще два обстоятельства:

- руководитель организации сам решает, какие документы будет использовать его компания в качестве первичных учетных (часть 4 статьи 9 Закона о бухучете);
- в первичных учетных документах должны присутствовать обязательные реквизиты (их конкретный перечень зафиксирован в части 2 статьи 9 Закона о бухучете), в гражданско-правовых договорах они как раз присутствуют.

Разные мнения по поводу одного и того же вопроса можно было бы оставить на откуп теоретикам, если бы не «особое положение» бухгалтерских документов в нашем правовом поле. Этот вопрос имеет серьезные последствия для деловой деятельности организаций.

Например, акционер может затребовать у акционерного общества (АО) определенные документы для ознакомления в помещении АО либо их копии в свое пользование (они перечислены в пункте 1 статьи 89 Федерального закона «Об акционерных обществах»). Исключение составляют документы бухгалтерского учета и протоколы заседаний исполнительного органа АО – к ним доступ имеют только акционеры, обладающие не менее 25% голосующих акций. См. цитаты из этого закона

Фрагменты документа

Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (далее – Закон об АО)

Пункт 1 статьи 89 «Хранение документов общества»

1. Общество обязано хранить следующие документы:

- договор о создании общества;
- устав общества и внесенные в него изменения и дополнения, которые зарегистрированы в установленном порядке, решение о создании общества, документ о государственной регистрации общества;
- документы, подтверждающие права общества на имущество, находящееся на его балансе;
- внутренние документы общества;
- положение о филиале или представительстве общества;
- годовые отчеты;
- документы бухгалтерского учета;
- документы бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- протоколы общих собраний акционеров (решения акционера, являющегося владельцем всех голосующих акций общества), заседаний совета директоров (наблюдательного совета) общества, ревизионной комиссии (ревизора) общества и коллегиального исполнительного органа общества (правления, дирекции);
- бюллетени для голосования, а также доверенности (копии доверенностей) на участие в общем собрании акционеров;
- отчеты оценщиков;
- списки аффилированных лиц общества;
- списки лиц, имеющих право на участие в общем собрании акционеров, и лиц, имеющих право на получение дивидендов, а также иные списки, составляемые обществом для осуществления акционерами своих прав в соответствии с требованиями настоящего Федерального закона;
- заключения ревизионной комиссии (ревизора) общества, аудитора общества, государственных и муниципальных органов финансового контроля;
- проспекты ценных бумаг, ежеквартальные отчеты эмитента и иные документы, содержащие информацию, подлежащую опубликованию или раскрытию иным способом в соответствии с настоящим Федеральным законом и другими федеральными законами;
- уведомления о заключении акционерных соглашений, направленные обществу, а также списки лиц, заключивших такие соглашения;
- судебные акты по спорам, связанным с созданием общества, управлением им или участием в нем;
- иные документы, предусмотренные настоящим Федеральным законом, уставом общества, внутренними документами общества, решениями общего собрания акционеров, совета директоров (наблюдательного совета) общества, органов управления общества, а также документы, предусмотренные правовыми актами Российской Федерации.

Пункт 1 статьи 91 «Предоставление обществом информации акционерам»

1. Общество обязано обеспечить акционерам доступ к документам, предусмотренным пунктом 1 статьи 89 настоящего Федерального закона. **К документам бухгалтерского учета и протоколам заседаний коллегиального исполнительного органа имеют право доступа акционеры (акционер), имеющие в совокупности не менее 25 процентов голосующих акций общества. <...>**

далее. За непредставление документов по запросу акционера обществу **грозит серьезный штраф от 500 000 до 700 000 рублей** на основании части 1 статьи 15.19 КоАП РФ, дополнительно могут быть оштрафованы (или даже дисквалифицированы) должностные лица АО.

Часть 1 статьи 15.19 «Нарушение требований законодательства, касающихся представления и раскрытия информации на финансовых рынках» КоАП РФ

1. Непредставление или нарушение эмитентом, профессиональным участником рынка ценных бумаг <...> порядка и сроков представления информации (уведомлений), предусмотренной (предусмотренных) федеральными законами и принятыми в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами, а равно представление информации не в полном объеме, и (или) недостоверной информации, и (или) вводящей в заблуждение информации, за исключением случаев, предусмотренных статьей 19.7.3 настоящего Кодекса, если эти действия (бездействие) не содержат уголовно наказуемого деяния, –

влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 20 000 до 30 000 рублей или дисквалификацию на срок до 1 года; на юридических лиц – от 500 000 до 700 000 рублей.

Акционер «оштрафовал» АО на полмиллиона за отказ предоставить документы

В корпоративных войнах за контроль над АО и в конкурентной борьбе компаний может использоваться любая информация, в т.ч. о заключенных сделках. Потому акционеру заполучить ее может быть столь же важно, как акционерному обществу ее не предоставить.

Об одной из таких «судебных битв» мы рассказали вам в новостях прошлого номера журнала. ООО «МИРИАД РУС», владея всего одной обыкновенной именной акцией ОАО «ВНИПИгазодобыча», захотело получить:

- копии договоров субподряда за период с января 2012 года по 1 августа 2013 года, стоимость работ по которым превышает 50 000 000 рублей,
- а также программы развития АО на 2010–2020 годы.

АО отказало в предоставлении копий договоров, посчитав их документами бухгалтерского учета, на получение которых у акционера не хватает голосующих акций (на основании пункта 1 статьи 91 Закона об АО). Свою позицию оно подкрепило и внутренними документами – в учетной политике зафиксировало:

- правило о том, что договоры могут применяться в качестве первичных учетных документов, если они содержат обязательные для этих документов реквизиты, перечисленные в Законе о бухучете;
- кроме того, конкретные формы договоров были утверждены как первичные учетные документы.

Далее на вопрос о том, являются ли гражданско-правовые договоры первичными учетными документами, то положительно, то отрицательно отвечали:

- Межрегиональное управление Службы Банка России по финансовым рынкам в Юго-Восточном регионе (не являются);

- Главное управление Банка России по Саратовской области (являются);
- Арбитражный суд Саратовской области в октябре 2014 года, рассматривая дело № А57-13648/2014 (являются);
- Двенадцатый арбитражный апелляционный суд в феврале 2015 года (не являются).

В этом деле заключительный вердикт был печальным для АО, которое все-таки оштрафовали по части 1 статьи 15.19 КоАП РФ. И может быть все это осталось бы частным случаем, не имеющим последствий для остальных участников рынка, если бы история не имела продолжения.

Акционер «оштрафовал» АО на полмиллиона второй раз

Тот же акционер ООО «МИРИАД РУС», окрыленный успехом, в марте 2015 года запросил у АО новую партию документов (оцените его аппетиты):

- копии протоколов заседания совета директоров с января 2014 года со всеми приложениями;
- копии предложений в повестку дня годового общего собрания акционеров общества (по итогам 2014 года) и соответствующие копии решений совета директоров о рассмотрении данных предложений со всеми приложениями;
- копии договоров (актов, соглашений, программ, планов, смет иных документов) за период с января 2014 года по оказанию обществом благотворительной помощи, спонсорской, инвестиционной деятельности, а также документы, подтверждающие безвозмездную передачу имущества (включая деньги и ценные бумаги) дочерним / зависимым обществам, аффилированным лицам, передачу имущества иным лицам безвозмездно, в т.ч. прощение долга, отступное, перемена лиц в обязательстве либо встречное исполнение (оказание услуг, обмен, поручительство, заем, вексель, компенсацию и иное);
- копии векселей, кредитных договоров, договоров займа, договоров залога, договоров поручительства, комиссии, договоров аренды, оказания услуг, подряда, инвестиционные, договоров купли-продажи недвижимого имущества, долей, акций, ценных бумаг, иного имущества (общая стоимость которого выше 200 млн. рублей), дополнительных соглашений к ним, заключенных обществом с января 2014 с третьими лицами, а также договоров по крупным сделкам и сделкам, в совершении которых имелась заинтересованность, одобренных общим собранием акционеров или советом директоров, договоров, заключенных обществом с лицами, оказывающими существенное влияние на решения, принимаемые органами управления, лицами, входящими в группу лиц общества по основаниям, предусмотренным частью 1 статьи 9 Федерального закона от 26.07.2006 № 135-ФЗ «О защите конкуренции», между обществом и его дочерними и зависимыми юридическими лицами, между

- обществом и лицами, входящими в органы его управления, со всеми приложениями и дополнительными соглашениями;
- перечень договоров (всех сделок, в том числе взаимосвязанных, а также сделок, осуществляемых в рамках текущей хозяйственной деятельности) за период с января 2013 года по дату направления ответа, общая сумма по которым превышает 200 млн рублей.
- В ответ на указанный запрос АО в апреле 2015 года:
- копии части документов предоставило, скрыв в них персональные данные;
 - перечислило, какие сделки из запрошенного не заключались, потому и документы по ним не существуют;
 - а по части договоров опять ответило, что они являются бухгалтерскими документами и из-за отсутствия у акционера 25% голосующих акций предоставлены ему не будут.

В сентябре 2015 года акционер¹ обратился в отделение по Саратовской области Волго-Вятского главного управления Центрального банка РФ с уже обкатанным требованием привлечь АО и его должностных лиц к административной ответственности по части 1 статьи 15.19 КоАП. Был издан протокол об административном правонарушении и привлечении АО к очередному штрафу – в 500 000 рублей.

Его АО попыталось оспорить в Арбитражном суде Саратовской области в феврале 2016 года (дело №А57-30087/2015) и потом в Двенадцатом арбитражном апелляционном суде в мае 2016 года. Но оно проиграло это второе дело по тем же причинам, что и первое.

Ход конем!

Два штрафа на общую сумму в миллион рублей могли оказаться не последними, и акционерному обществу надо было предпринять нечто неординарное. Если суды первой и второй инстанций уже однозначно толкуют действующую нормативную базу не в пользу АО, то ее надо изменить!

И в первом деле, и во втором в качестве «неприятного» для АО аргумента в судах звучало следующее: гражданско-правовые договоры не значатся в числе бухгалтерских документов в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н (далее – ПБУ). А если нормы Закона о бухучете можно толковать «и так и сяк», то для исправления ситуации нужно оспорить мешающие пункты ПБУ (тем более, что оно было утверждено в 1998 году – до принятия в 2011 году Закона о бухучете, действующего с января 2013 года).

¹ ООО «МИРИАД РУС» по состоянию на 02.09.2015 владело уже одной обыкновенной именной акцией и пятью привилегированными акциями ОАО «ВНИПИГазодобыча».

С этим ПАО «ВНИПИгаздобыча» и обратилось в Верховный Суд РФ, попутно отметив в своем исковом заявлении, что оспариваемые фрагменты ПБУ использовались судами при рассмотрении конкретных дел с его участием. Так на какие же противоречия указывало АО?

Таблица 1. Нестыковки ПБУ и Закона о бухучете

Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»	Оспариваемые фрагменты Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н
<p>Статья 1 2. Бухгалтерский учет – формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим Федеральным законом, в соответствии с требованиями... и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности</p>	<p>Пункт 4 а) бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций</p>
<p>Статья 5 Объектами бухгалтерского учета экономического субъекта являются:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) факты хозяйственной жизни; 2) активы; 3) обязательства; 4) источники финансирования его деятельности; 5) доходы; 6) расходы; 7) иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами 	<p>Пункт 4 б) объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности</p>
<p>Статья 3 8) факт хозяйственной жизни – сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств</p>	<p>Пункт 12 Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет...</p>
<p>Статья 9 2. Обязательными реквизитами первичного учетного документа являются:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) наименование документа; 2) дата составления документа; 3) наименование экономического субъекта, составившего документ; 4) содержание факта хозяйственной жизни; 5) величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения; 6) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), 	<p>Пункт 13 Первичные учетные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты:</p> <ul style="list-style-type: none"> наименование документа (формы); код формы; дату составления; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции (в натуральном и денежном выражении); наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи и их расшифровки (включая случаи создания

Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»	Оспариваемые фрагменты Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н
ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события; 7) подписи лиц, предусмотренных пунктом 6 настоящей части, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц...	документов с применением средств вычислительной техники)...
<p>Статья 9</p> <p>4. Формы первичных учетных документов определяет руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Формы первичных учетных документов для организаций государственного сектора устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством РФ</p>	<p>Пункт 13</p> <p>...Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных (типовых) форм первичной учетной документации, а по документам, форма которых не предусмотрена в этих альбомах и утверждаемым организацией, должны содержать обязательные реквизиты в соответствии с требованиями абзаца первого настоящего пункта</p>

Верховный Суд РФ отметил, что, действительно, после принятия нового Закона о бухучете Минфин РФ не пересматривал ранее утвержденное ПБУ. Нормативный правовой акт или его часть могут быть признаны недействующими «задним числом» – с того времени, когда они вошли в противоречие с нормативным правовым актом, имеющим большую юридическую силу² (т.е. с момента вступления в силу 1 января 2013 года нового Закона о бухучете).

В итоге Верховный Суд РФ 08.07.2016 (дело № АКПИ16-443) удовлетворил исковое заявление ПАО «ВНИПИГаздобыча» и признал недействующими с 1 января 2013 года оспариваемые фрагменты ПБУ (см. вторую колонку Таблицы 1).

Как видим, АО подошло к решению проблемы кардинально – оно просто аргументированно доказало в суде, что нормы, на основе которых суды отказывались относить гражданско-правовые договоры к первичным учетным документам, не должны применяться. Это уже не первый случай, когда коммерческая организация, защищая доступ к своим документам, старается добиться отмены нормативных правовых актов, которые ей мешают³.

² В соответствии с пунктом 28 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 29.11.2007 № 48 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов полностью или в части».

³ Напомним, что в Высший Арбитражный Суд (ВАС) РФ поступило заявление ОАО «Горно-металлургическая компания «Норильский никель» о признании недействующим приказа Минкультуры России от 25.08.2010 № 558 «Об утверждении «Перечня типовых управленческих архивных документов, образующихся в процессе деятельности государственных органов, органов местного самоуправления и организаций, с указанием сроков хранения»». Слушания по делу прошли 1 сентября 2011 года, и Перечень типовых архивных документов 2010 года был признан судом «неопубликованным, не вступившим в силу и не подлежащим применению». Для исправления ситуации было срочно организовано повторное официальное опубликование приказа Минкультуры – на сей раз уже с длинным текстом Перечня в виде приложения. *Подробнее об этом читайте в статье «Страна осталась без Перечня типовых управленческих архивных документов» в № 10` 2011 и в новостях следующего за ним ноябрьского номера.*

Мнение

Роман Авалян,
юрист, главный редактор журнала «Юридический справочник руководителя»

Сам по себе факт признания недействующими отдельных норм Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, далее – Положение) **еще не говорит о том, что договоры становятся бухгалтерскими документами**. Поэтому споры о том, считать ли договор первичным документом, скорее всего, продолжатся.

Может возникнуть вопрос: зачем тогда акционерное общество пошло в Верховный Суд РФ оспаривать нормы Положения? Видимо, чтобы отправить проигранные споры «на второй круг» или чтобы в следующий раз в аналогичном споре суд не смог сослаться на спорные нормы. Однако, на мой взгляд, это никак не помешает судам приходиться к тем же выводам, просто обосновывая их другими нормами иных актов. Ведь все прочие аргументы судов, да и сам вывод о том, что договор в данном случае – не бухгалтерский документ, вполне справедливы.

Вместе с тем нельзя не отметить, что в некоторых исключительных ситуациях договор все же можно считать первичным учетным документом. Например, если он фиксирует уже свершившийся факт хозяйственной жизни и не предполагает оформление традиционной «первички».

Мнение

Инна Ильина,
руководитель юридического отдела аудиторской компании МКПЦ

Приравнение договора к первичному учетному документу может повлечь налоговые споры. Это потребует от бухгалтеров значительных затрат времени, а от компаний – расходов на ведение судебных споров и, возможно, на уплату недоимок по налогам, штрафов и пени.

Например, налоговые органы могут отказать в признании расходов по налогу на прибыль и в применении вычетов по НДС, если договор не был заключен либо срок его действия истек.

Успех в таком споре будет зависеть от находчивости компании – сможет ли она доказать, что договор и первичный учетный документ служат разным целям: договор говорит о том, что и как мы собираемся сделать в будущем; накладные и акты – о том, что и когда мы фактически сделали.

Для обоснования этой позиции можно призвать на помощь ст. 420 ГК РФ и ст. 9 Закона о бухучете. Так, договором признается соглашение об установлении, изменении или прекращении гражданских прав и обязанностей, то есть соглашение о наших планах на будущее. А первичным документом оформляется свершившийся факт хозяйственной жизни, то есть операция, которая уже произошла и может оказать влияние на финансовый результат деятельности компании.

Причем договор подписывается до начала сотрудничества с партнером, и уже на основании заключенного договора направляются заявки, организуется доставка товара, начинается выполнение работ. Первичный же документ составляется непосредственно при совершении операции (передаче товара, оплате, сдаче результата работ), а если это невозможно – непосредственно после ее окончания. Это важное отличие договора от первичного учетного документа дает ответ и на такой вопрос: почему к бухгалтерскому учету принимаются первичные документы, а не сами договоры.

Надо отдать должное судам: в подобных спорах с налоговыми органами (которые уже имели место!) они поддерживают налогоплательщика, ведь договор не является первичным учетным документом (смотрите, например, постановления ФАС Московского округа от 06.03.2014 № Ф05-1340/2014, ФАС Центрального округа от 24.12.2013 по делу № А35-2318/2013, ФАС Северо-Западного округа от 08.07.2011 по делу № А44-4622/2010).

Как следует из судебной практики, для предъявления к вычету сумм НДС налогоплательщику достаточно иметь:

- документы о факте приобретения товаров (работ, услуг);
- счета-фактуры, выставленные поставщиком (подрядчиком, исполнителем).

А для признания расходов по налогу на прибыль суды предлагают налогоплательщику подтвердить затраты актами приема-передачи, накладными. Отсутствие договора, по мнению судов, не свидетельствует о неподтвержденности расходов.

Аналогичную позицию занял в свое время и Президиум ВАС РФ. По его мнению, налоговые последствия влекут не сами гражданско-правовые сделки (то есть договоры), а совершаемые во исполнение этих сделок финансово-хозяйственные операции, которые как раз оформляются первичными учетными документами. Именно эти документы будут основанием для отражения операций в бухгалтерском учете. Смотрите п. 9 Обзора практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений гл. 30 НК РФ (информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17.11.2011 № 148).

Мнение

Анастасия Рыжанкова, ведущий юрист АКГ «Уральский союз»

Отнесение договоров к первичным учетным документам может существенно усложнить жизнь налогоплательщикам. Очень часто **в ходе камеральной налоговой проверки деклараций по НДС** в целях подтверждения правомерности принятия к вычету НДС, налоговый орган запрашивает договоры.

Налогоплательщики не представляли договоры, мотивируя это следующим: положения ст. 88 и 172 НК РФ предусматривают возможность истребования налоговыми органами закрытого перечня документов, прямо указанных в п. 1 ст. 172 «Порядок применения налоговых вычетов» НК РФ. К таким документам относятся счета-фактуры и первичные документы, подтверждающие совершение хозяйственной операции.

По мнению налогоплательщиков, подтвержденному практикой арбитражных судов (например, постановлением ФАС Московского округа от 23.05.2014 № А40-20559/20130), договоры первичным документом не являются, следовательно, их истребование не установлено налоговым законодательством. Таким образом, требование налогового органа является незаконным, в связи с чем непредставление таких документов является правомерным. За такой отказ налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности по ст. 126 НК РФ.

Следовательно, отнесение договоров к первичным учетным документам позволило бы изменить сложившуюся судебную практику и дать налоговым органам право требовать у налогоплательщика договор в качестве первичного документа, подтверждающего право на вычет НДС.

Выводы

В настоящее время вопрос об отнесении гражданско-правовых договоров к числу бухгалтерских первичных учетных документов одновременно влияет на исполнение целого ряда законодательных норм, причем с прямо противоположным для организаций результатом: чтобы не давать договоры акционерам, их хочется отнести к документам бухгалтерского учета, а чтобы не представлять ФНС – нужно поступить строго наоборот.

Представляется, что решение вопроса кроется в отказе от научно-образных попыток классификации документов по неким формальным признакам, а не по их содержанию. Как писал британский фантаст Терри Пратчетт об одном из своих персонажей, «Смертью является тот, кто выполняет функции Смерти». Точно так же первичными учетными документами следует признавать те и только те документы, которые выполняют функции первичных учетных документов (вне зависимости от выполнения ими иных функций) – и тогда в их число попадет лишь сравнительно небольшая часть договоров.

Вопрос с миноритарными акционерами и их правами на ознакомление с документами требует тщательной проработки и принятия сбалансированного решения на законодательном уровне, поскольку известно достаточно много случаев злоупотребления этим правом, в частности, с целью получения доступа к конфиденциальной информации в интересах конкурентов или иных заинтересованных сторон.

Судебная практика

В 2009–2013 годах арбитражным судам пришлось разбирать претензии одного известного миноритарного акционера к Роснефти (дело № А40-46040/10-134-348), он требовал выдать ему копии договоров компании на поставку нефти в Китай. И хотя в ходе рассмотрения дела суды не признали договоры первичными учетными документами, их копии акционер не получил, потому что суды усмотрели в действиях акционера элементы злоупотребления правом.

Они подчеркнули, что истец одновременно направил в различные акционерные общества требования о предоставлении ему протоколов заседаний советов директоров за 2009 год для составления, как указано на его интернет-страницах, «рейтинга законопослушности» компаний, в которых он является миноритарным акционером.

Суды также отметили, что «истцом неоднократно распространялись среди неограниченного круга лиц в сети Интернет сведения о содержании протоколов заседания органов управления различных акционерных обществ, а также договоров, заключенных обществом, акционером которого он является, путем выкладки на сайт копий данных документов», и подчеркнули, что такого рода действия также могут последовать со стороны истца и в отношении «Роснефти».

Законодательные нормы о праве на получение информации акционером требуют уточнения, а пока это не будет сделано, споры с акционерами и штрафы от контролирующих органов для АО неизбежны.

Стоит также учесть, что приказом Минфина России от 23.05.2016 № 70н утверждена «Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016–2018 гг.», согласно которой это ведомство должно в 2016 году разработать обязательный для применения стандарт «Документы и документооборот в бухгалтерском учете». Разработка таких стандартов, устанавливающих минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, предусмотрена ст. 3 Закона о бухучете. Предполагаемая дата вступления стандарта в силу для обязательного применения – 2018 год.

В данном случае существенное значение будет иметь вопрос о том, в каком объеме будут регулироваться в стандарте вопросы делопроизводства и отнесут ли гражданско-правовые договоры к первичным учетным документам.