

Финансовое право / Financial Law

Научная статья

УДК 347.73

EDN: UFLOBR



Противодействие незаконным методам налоговой оптимизации на примере интернет-блогеров

Даниил Валерьевич Юрков¹,
Екатерина Витальевна Подгорецкая²

^{1, 2} Крымский филиал, Российский государственный университет правосудия,
Симферополь, Россия

✉ ¹ vasilyuk_danya@mail.ru, ² ekaterina2003simf@mail.ru

Научный руководитель: **Н. А. Кравченко**, к.э.н., доцент кафедры
административного и финансового права Крымского филиала
Российского государственного университета правосудия

Аннотация. Налоговая оптимизация в определенных законом пределах позволяет налогоплательщикам уменьшить размеры уплачиваемых налогов, но зачастую налогоплательщики применяют методы и приемы незаконной налоговой оптимизации, что приводит к занижению налоговой базы и неполной уплате налогов. Об этом свидетельствуют участившиеся в средствах массовой информации сообщения о возбуждении уголовных дел в отношении интернет-блогеров по ст. 198 УК РФ – за неуплату налогов. Выявленные факты незаконной налоговой оптимизации – занижения налоговой базы по упрощенной системе налогообложения в отношении интернет-блогеров – чаще всего связаны с дроблением бизнеса и выводом денежных средств на счет в зарубежных банках. Поскольку рынок информационных услуг стремительно развивается, то так же стремительно должны развиваться методы налогового администрирования, позволяющие отслеживать в автоматическом режиме сайты и транзакции крупных интернет-блогеров. При этом данные, собранные в автоматическом режиме, должны сопоставляться с данными бухгалтерского учета. В исследовании проанализированы механизмы налоговой оптимизации, применяемые интернет-блогерами, и предложены способы и методы противодействия им.

Ключевые слова: налоги, налоговая оптимизация, необоснованная налоговая выгода, интернет-блогер, дробление бизнеса, налоговые преступления

Для цитирования: Юрков Д. В., Подгорецкая Е. В. Противодействие незаконным методам налоговой оптимизации на примере интернет-блогеров // Фемида.Science. 2024. № 1 (14). С. 88–94.

Original article

Countering Illegal Methods of Tax Optimization by the Example of Internet Bloggers

Daniil V. Yurkov¹, Ekaterina V. Podgoretskaya²

^{1, 2} Crimean Branch, Russian State University of Justice, Simferopol, Russia

✉ ¹ vasilyuk_danya@mail.ru, ² ekaterina2003simf@mail.ru

Scientific supervisor: N. A. Kravchenko, Candidate of Science (Economic), Associate Professor of the Administrative and Financial Law Department of the Crimean Branch of the Russian State University of Justice

Abstract. Tax optimization within the limits set by law allows taxpayers to reduce the amount of taxes paid, but taxpayers often use methods and techniques of illegal tax optimization, resulting in underestimation of the tax base and incomplete payment of taxes. This is evidenced by the increasing number of reports in the media about the institution of criminal proceedings against Internet bloggers under Article 198 of the Criminal Code of the Russian Federation for non-payment of taxes. Detection of facts of illegal tax optimization – understatement of the tax base under the simplified taxation system in relation to Internet bloggers – is most often connected with the fragmentation of business and withdrawal of funds to an account in foreign banks. As the market for information services is rapidly developing, tax administration methods that allow automatic tracking of sites and transactions of large Internet bloggers should also be rapidly developed. In this case, data collected automatically should be compared with accounting data. The mechanisms of tax optimization used by Internet bloggers are analyzed to propose ways and methods of counteracting them.

Keywords: taxes, tax optimization, unjustified tax benefit, internet blogger, business splitting, tax crimes

For citation: Yurkov, D. V., Podgoretskaya, E. V. Countering illegal methods of tax optimization by the example of Internet bloggers. *Femida.Science = Themis.Science*. 2024;(1):88-94. (In Russ.)

Налоговая оптимизация в определенных законом пределах позволяет налогоплательщикам уменьшить размеры уплачиваемых налогов в установленном законом порядке. Но зачастую налогоплательщики применяют методы и приемы незаконной налоговой оптимизации, что приводит к занижению налоговой базы и вследствие этого – неполной уплате налогов. Что же включает в себя категория «налоговая оптимизация»? В Налоговом кодексе Российской Федерации (НК РФ) понятие налоговой оптимизации не отражено. В судебной практике было предложено рассматривать налоговую оптимизацию как налоговую выгоду, под которой «...понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки...»¹.

¹ Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности полу-

Как видно, сущность налоговой оптимизации сводится к правильно-му выбору организационно-правовой формы ведения бизнеса и нало-гового режима, наиболее полному и правомерному применению льгот и вычетов, связанных с уплатой налогов и сборов. При этом следует отме-тить, что налоговой оптимизацией могут признаваться лишь правомер-ные действия налогоплательщиков [1, с. 256]. В связи с этим возникает вопрос о том, что является критерием правомерности налоговой опти-мизации.

Нельзя не согласиться со мнением Л. А. Лушиной и А. С. Логиновой, ко-торые выделили следующие критерии дробления бизнеса: полная взаимо-зависимость вновь образованных субъектов, номинальное осуществление предпринимательской деятельности, причина дробления – скрытие нало-гов [2, с. 271]. Кроме того, критерии получения необоснованной налоговой выгода указаны в ст. 54.1 НК РФ². Первый критерий, который устанавливает названная норма, заключается в том, что налоговая выгода должна быть получена не в результате искажения сведений, представляемых нало-гоплательщиком в налоговый орган [3, с. 250]. В письме Федеральной нало-говой службы России (ФНС России) от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123 разъяснено, что «...к числу способов искажения сведений об объектах нало-гообложения могут быть отнесены: неотражение налогоплательщиком до-хода (выручки) от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), в том числе в связи с вовлечением подконтрольных лиц...»³.

Вторым критерием ч. 2 ст. 54.1 НК РФ называет тот факт, что совер-шение сделки, в результате которой возник налогооблагаемый доход, не имеет своей целью исключительно уменьшение налоговой базы или неуплату налогов. В своих разъяснениях ФНС России называет отмеченный критерий «оценка операции по критерию налогового мотива»: «При раз-решении вопроса о том, что являлось основной целью операции... необ-ходимо оценивать, совершил бы налогоплательщик эту операцию исклю-чительно по мотивам делового характера в отсутствие налоговых преи-муществ...»⁴

Наконец, третьим критерием правомерности налоговой выгода явля-ется исполнение обязательства фактически тем лицом, которое заключи-ло сделку или на которое такой сделкой обязательство было возложено. Как разъяснил Верховный Суд Российской Федерации, «...цель противо-

чения налогоплательщиком налоговой выгоды» (абз. 2 п. 1) // Вестник Высшего Ар-битражного Суда Российской Федерации. 2006. № 12.

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824.

³ Письмо ФНС России от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123 «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации». Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁴ Письмо ФНС России от 10 марта 2021 г. № БВ-4-7/3060 «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации». Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

действия налоговым злоупотреблениям реализуется за счет исключения возможности извлечения налоговой выгоды налогоплательщиками, использующими формальный документооборот с участием компаний, не ведущих реальной экономической деятельности...»⁵.

Как видно, критерии оценки правомерности налоговой выгоды носят довольно оценочный характер, в связи с чем дальнейшее исследование данной проблематики будет проведено относительно реальных примеров, когда налоговая оптимизация признавалась незаконной.

Не так давно в СМИ появилась информация о возбуждении в отношении интернет-блогера Елены Блиновской уголовного дела по признакам состава преступления, ответственность за которое установлена ч. 2 ст. 198 Уголовного кодекса Российской Федерации⁶. В основу обвинения Е. Блиновской были положены те обстоятельства, что она получала необоснованную налоговую выгоду путем «дробления бизнеса»: «...с 2019 по 2021 год Блиновская вместе с соучастниками сделала так, что ее доходы поступали на расчетные счета “взаимозависимых и подконтрольных 18 организаций и трех индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения”...»⁷

Разберем на этом примере, что представляет собой «дробление бизнеса» как неправомерное получение налогоплательщиком налоговой выгоды. Как отмечается в ранее упомянутом письме ФНС России от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123, сущность схемы дробления бизнеса заключается в том, что она направлена на неправомерное применение специальных режимов налогообложения; совершение действий, направленных на искусственное создание условий по использованию пониженных налоговых ставок, налоговых льгот, освобождения от налогообложения.

С учетом вышеуказанного определения суть схемы Е. Блиновской такова: она была зарегистрирована в качестве индивидуального предпринимателя и применяла налоговый режим упрощенной системы налогообложения (УСН), в соответствии с которой не требуется уплачивать налог на доходы физических лиц (НДФЛ), полученные в рамках осуществления предпринимательской деятельности, а также налог на добавленную стоимость (НДС), что следует из ч. 3 ст. 346.11 НК РФ. Однако есть критерии, при которых допустимо применять названный налоговый режим. Один из таких критериев – доход за отчетный период не должен превышать 200 млн руб. (ч. 4 ст. 346.13 НК РФ).

По мнению следствия, поскольку доходы Е. Блиновской превышали указанный предел для того, чтобы соответствовать критерию применения УСН, часть доходов, фактически причитающихся ей, поступали на счета третьих

⁵ Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2021) (утв. Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 10.11.2021). Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁶ Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 1996. № 25. Ст. 2954.

⁷ Блогера Блиновскую задержали по делу о неуплате налогов на 918 млн руб. // Интернет-портал РБК. URL: <https://www.rbc.ru/> (дата обращения: 25.11.2023).

лиц, аффилированных с ней. Такое распределение доходов («дробление бизнеса») позволяло формально соответствовать требованиям ч. 4 ст. 346.13 НК РФ. В данной ситуации, если факты дробления бизнеса действительно имели место, можно судить о нарушении подп. 2 ч. 2 ст. 54.1 НК РФ.

Вполне обоснованно возникает вопрос о том, как противодействовать подобным схемам. В связи с этим в письме ФНС России от 29 декабря 2018 г. № ЕД-4-2/25984⁸ содержится поручение нижестоящим налоговыми органам усилить работу по выявлению фактов дробления бизнеса, однако конкретные методы не разъясняются.

В научной литературе отмечается, что одним из методов противодействия дроблению бизнеса является выявление лиц, совместно осуществляющих деятельность, в рамках которой действительную хозяйственную деятельность ведет лишь одной лицо [4, с. 19; 5, с. 4]. Однако данный метод на практике довольно сложно применим к случаям интернет-блогеров, которые ведут свою деятельность, как правило, будучи индивидуальными предпринимателями. Деятельность индивидуальных предпринимателей менее публична по сравнению с деятельностью юридических лиц, что затрудняет выявление случаев такого формального ведения совместного предприятия для целей дробления бизнеса.

В этом контексте целесообразно рассмотреть поправки в законодательство о бухгалтерском учете⁹, которое допускает, чтобы индивидуальные предприниматели не вели бухгалтерский учет, если ими применяется УСН. Полагаем, что указанное положение подлежит исключению из действующего законодательства для целей обеспечения борьбы с дроблением бизнеса. Связано это с тем, что бухгалтерская отчетность позволяет дать достаточно полную оценку хозяйственной жизни предпринимателя, в частности, выявить предпринимателей, у которых содержание бухгалтерской документации чрезвычайно схоже, наличествуют идентичные контрагенты и иные признаки схемы дробления бизнеса.

Следует отметить, что сейчас ведется обсуждение необходимости внесения изменений в Общероссийский классификатор видов экономической деятельности (ОКВЭД) в части выделения для интернет-блогеров специального вида деятельности. Сейчас при регистрации интернет-блогеры выбирают в ОКВЭД п. 59.11 «Производство кинофильмов, видеофильмов и телевизионных программ», что, на наш взгляд, не в полной мере отражает специфику деятельности блогеров в социальных сетях. Однако представляется, что эти поправки не повлияют на обязанности интернет-блогера по регистрации как субъекта экономической деятельности, а лишь позволят конкретизировать перечень предоставляемых услуг и не решат проблему незаконной оптимизации, поскольку отнесение субъекта к тому или иному виду экономической деятельности не связано с возложением на него

⁸ Письмо ФНС России от 29 декабря 2018 г. № ЕД-4-2/25984 «О злоупотреблениях налоговыми преимуществами, установленными для малого бизнеса». Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁹ Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2011. № 50. Ст. 7344.

определенных налоговых обязанностей. Не стоит забывать также о том, что интернет-блогеры размещают на своих страницах рекламу за вознаграждение и доходы от рекламной деятельности в этом случае также подлежат налогообложению НДФЛ¹⁰, но при этом они используют хостинги социальных сетей (например, ВКонтакте).

В заключение следует отметить, что проблема борьбы с незаконной налоговой оптимизацией, применяемой интернет-блогерами, является актуальной и достаточно острой по причине отсутствия законодательного определения понятия «интернет-блогер», а также возможностей учета блогеров как экономических субъектов и, соответственно, учета их доходов в сети «Интернет». Развитие цифровых систем и платформ предопределяет формирование нового цифрового рынка информационных услуг, который требует своевременного законодательного урегулирования в том числе и в налоговой сфере.

Список источников

1. Бобринев Р. В., Гулиева Н. Б. Принципы налоговой оптимизации // Вестник Кемеровского государственного университета. 2014. № 4 (60). С. 256–260.
2. Лушина Л. А., Логинова А. С. Об определении критериев разграничения законных и противоправных способов налоговой оптимизации // Вестник Воронежского государственного университета. Сер.: Право. 2022. № 2 (49). С. 260–276.
3. Кравченко Н. А., Власенко В. С. Проблемы применения пределов налоговой выгоды по статье 54.1 Налогового кодекса РФ // Евразийский юридический журнал. 2022. № 9 (172). С. 250–251.
4. Туманская В. А. Дробление бизнеса: налоговая оптимизация или необоснованная налоговая выгода // Colloquium-Journal. 2019. № 27 (51). С. 19–20.
5. Эльканова З. К. Дробление бизнеса: с чем и как «борется» налоговый орган // Финансовые и бухгалтерские консультации : электрон. изд. 2017. № 12. С. 4–7. URL: <https://www.fbk.ru/analytics/magazine/> (дата обращения: 25.11.2023).

References

1. Bobrinnev, R. V., Gulieva, N. B. Principles of tax optimization. *Vestnik Kemerovskogo gosudarstvennogo universiteta = Bulletin of Kemerovo State University*. 2014;(4):256-260. (In Russ.)
2. Lushina, L. A., Loginova, A. S. On determining criteria for distinguishing legal and illegal methods of tax optimization. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo universiteta. Ser.: Pravo = Proceedings of Voronezh State Universiti. Series: Law.* 2022;(2):260-276. (In Russ.)
3. Kravchenko, N. A., Vlasenko, V. S. Problems of applying the limits of tax benefit under Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation. *Evrazijskij yuridicheskij zhurnal = Eurasian Law Journal*. 2022;(9):250-251. (In Russ.)

¹⁰ Письмо ФНС от 16 июня 2021 г. № ЕС-4-11/8412@ «О налогообложении доходов от размещения рекламы, полученных физическими лицами – блогерами, создавшими цифровой контент». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_387672/ (дата обращения: 14.12.2023).

4. Tumanskaya, V. A. Business fragmentation: tax optimization or unjustified tax benefit. *Colloquium-Journal.* 2019;(27):19-20. (In Russ.)

5. Elkanova, Z. K. Business fragmentation: what and how the tax authority “fights”. *Finansovye i bukhgalterskie konsul'tatsii = Financial and Accounting Consultations.* E-edition. 2017;(12):4-7. URL: <https://www.fbk.ru/analytics/magazine/> (Accessed: 25 November 2023). (In Russ.)

Информация об авторах

Д. В. Юрков – студент 4 курса бакалавриата юридического факультета;

Е. В. Подгорецкая – студент 4 курса бакалавриата юридического факультета.

Information about the authors

D. V. Yurkov – 4th year undergraduate student of the Faculty of Law;

E. V. Podhoretskaya – 4th year undergraduate student of the Faculty of Law.

Вклад авторов: авторы сделали эквивалентный вклад в подготовку публикации.

Contribution of the authors: the authors contributed equally to this article.

Авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

The authors declare no conflict of interests.

Статья поступила в редакцию 21.12.2023; одобрена после рецензирования 09.01.2024; принятая к публикации 31.01.2024.

The article was submitted 21.12.2023; approved after reviewing 09.01.2024; accepted for publication 31.01.2024.