

Лютова Ольга Игоревна, доцент кафедры административного и финансового права Национального исследовательского Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, кандидат юридических наук

Olga I. lyutova, associate Professor, Department of administrative and financial law, national research Nizhny Novgorod state University. N. And. Lobachevsky, candidate of legal Sciences

lutova.olga@mail.ru

**НАЛОГОВАЯ ПРАВОСУБЪЕКТНОСТЬ УЧАСТНИКОВ РЫНКА
КРИПТОВАЛЮТ: НОВЫЕ ПОДХОДЫ¹
TAX LEGAL PERSONALITY OF PARTICIPANTS OF THE MARKET OF
CRYPTOCURRENCY: NEW APPROACHES**

ББК 67.402

УДК 347.73

Гипотезой настоящей статьи является то, что в условиях цифровой трансформации категория налоговой правосубъектности меняет как минимум свое содержание, а возможно и утрачивает прежнюю теоретико-правовую и практическую актуальность. Данное утверждение находит подтверждение в общемировой и российской практической деятельности субъектов самых разнообразных отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Автор в этой связи считает целесообразным провести теоретический анализ понятия налоговой правосубъектности с точки зрения ее структуры и особенностей развития реальных отношений между публичным субъектом в лице государства и частными субъектами, представленными налогоплательщиками, налоговыми агентами и их представителями, основываясь на рекомендациях международных и отечественных организаций и специалистов, а также делает предложение о более широком использовании в налоговой сфере отношений государственно-частного партнерства.

¹ Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 18-29-16107 мк «Исследование и обоснование выбора модели налогообложения в эпоху цифровой трансформации».

Ключевые слова: налоговая правосубъектность, субъект налогового права, властный субъект, криптовалютные операции, майнинг.

The hypothesis of this article is that in the conditions of digital transformation, the category of tax legal personality changes at least its content, and possibly loses its previous theoretical, legal and practical relevance. This statement is confirmed in the global and Russian practice of subjects of a wide variety of relations regulated by the legislation on taxes and fees. In this regard, the author considers it appropriate to conduct a theoretical analysis of the concept of tax legal personality in terms of its structure and features of the development of real relations between the public entity in the person of the state and private entities represented by taxpayers, tax agents and their representatives, based on the recommendations of international and domestic organizations and experts, and makes a proposal for wider use of public-private partnership relations in the tax sphere.

Keywords: tax legal personality, subject of tax law, power subject, cryptocurrency operations, mining.

Научный интерес к вопросу возможности применения и актуализации объема понятия налоговой правосубъектности, состоящей из налоговой право- и налоговой дееспособности, обусловлен реальным участием в финансовой деятельности лиц, использующих криптовалюты и смарт-контракты на основе технологии блокчейн для осуществления расчетов и обеспечения исполнения обязательств между хозяйствующими субъектами, а также осуществлением майнинговой деятельности, что, как представляется, оказывает существенное влияние на объем и содержание подлежащих налоговому регулированию прав и обязанностей, а также предполагает выяснение актуальной ценности использования самого термина налоговой правосубъектности, неразрывно связанной с категорией суверенитета, в налоговых отношениях с учетом современных реалий.

Классический подход к налоговой правосубъектности как к «потенциальной свободе лица, гарантированной государством, быть

субъектом налогового права»² неоднократно подвергался вполне обоснованной критике, поскольку в сфере налогово-правового регулирования изначально диспозитивизм, предполагающий свободу выбора вариантов поведения участниками налоговых правоотношений, рассматривался всегда как исключительное условие их складывания. По общему правилу, налоговая правосубъектность выступала в качестве набора критериев, при соблюдении которых субъект налоговых отношений становился налоговообязанным субъектом, то есть налоговая правосубъектность «являлась условием установления правовых связей между налогоплательщиком и соответствующими государственными и муниципальными органами в конкретных налоговых правоотношениях»³.

В основе таких рассуждений всегда лежал тезис о роли государства как однозначно властного субъекта, устанавливающего «правила игры» в сфере налогообложения в отношении решения вопроса о признании за конкретным лицом набора правомочий, установление для него обязанностей и соответствующих им форм и мер ответственности. Вместе с тем, появление новых финансовых технологий создало возможность взаимодействия налогоплательщиков и государства на основе пирингового принципа «от равного к равному», что формирует иной подход, согласно которому понятие налоговой правосубъектности как совокупности изначально предоставленных публичным субъектом благ, являющихся основанием для функционирования субъекта в качестве участника соответствующих правоотношений, сомнительно. Также при этом возникает закономерный вопрос научной целесообразности и практической значимости категории налоговой правосубъектности, например, при использовании смарт-контрактов, которые могут быть определены как соглашения между сторонами, исполняемые и/или обеспечиваемые компьютерным алгоритмом автоматически в

² Кобзарь-Фролова М.Н. Налоговая правосубъектность физических лиц и организаций // Вопросы правоведения. - 2011. - № 3 (11). - С. 215.

³ Винницкий Д.В. Налоговая правосубъектность организации // Журнал российского права. - 2001. - № 10. - С. 43.

специализированной программной среде⁴, что не предполагает какой-либо деятельности публичного субъекта, связанной с наделением сторон соответствующими правомочиями и их соответствие «стандартным» условиям, предполагающим классическое понимание субъекта права.

При этом возможность осуществления криптовалютных операций и майнинговой, а также заключения смарт-контрактов, в том числе на основании технологии распределенных реестров, деятельности в настоящее время существует объективно, без жесткой привязки к возрасту, факту владения имуществом, наличию статуса предпринимателя, иных обстоятельств, с точки зрения государства имеющих значение для признания лица субъектом налогового права и налоговых отношений.

Вопрос о публичном или частном характере происхождения налоговой правосубъектности участников таких отношений и возможном глобальном изменении ее понимания непосредственно связан с определением эмитента криптовалют. В случае признания в этом качестве частного субъекта необходимо принципиально пересматривать подход к привычно сложившемуся толкованию налоговой правосубъектности, поскольку речи о наделении правами такого субъекта нет. В этой связи можно предложить новую трактовку налоговой правосубъектности как ...

В подтверждение этого вывода можно привести проблему законодательного признания и установления правовых рамок для так называемой майнинговой деятельности. Как известно, разработан и внесен в Государственную Думу Российской Федерации проект Федерального закона № 419059-7 «О цифровых финансовых активах», основная ценность которого, как представляется, состоит в определении места виртуальной валюты в системе объектов гражданских прав. На основании указанного документа, за ней будет закреплён статус имущества. Статья 1 проекта устанавливает правовой аппарат, предполагаемый к использованию в соответствующей сфере правового регулирования. Так, под майнингом предлагается понимать

⁴ Аналитический обзор Банка России по теме «Смарт-контракты» // Октябрь 2018. – С. 3.

деятельность, направленную на создание криптовалюты и (или) валидацию с целью получения вознаграждения в виде криптовалюты. Он признается предпринимательской деятельностью в случае, когда лицо, которое его осуществляет, в течение трех месяцев подряд превышает лимиты потребления электроэнергии, установленные Правительством Российской Федерации. Это предполагает, на наш взгляд, открытость вопроса реального налогового правового статуса майнера с точки зрения его соотношения с понятием эмитента валют и определения его налогово-правового статуса в целом.

По этому вопросу уже имеются отдельные мнения, связанные, что и логично, с финансово-правовым статусом таких субъектов. Например, по мнению И.И. Кучерова, «майнеров, которые, как известно, лишь обеспечивают процессинговый ресурс в альтернативных платежных системах, было бы неправильно рассматривать в качестве эмитентов криптовалют, поскольку эти лица не являются инициаторами их выпуска, и соответствующий эмиссионный процесс им не подвластен. Таких пользователей следует, возможно, позиционировать как лиц, содействующих поступлению криптовалют в обращение, но не более того»⁵. На наш взгляд, этот тезис требует дальнейшего развития и уточнения позиции с точки зрения теории налогового права, в частности в вопросе определения понятия эмитента криптовалют и обоснования необходимости признания его субъектом налогового права.

⁵ Кучеров И.И. Криптовалюта как правовая категория // Финансовое право. – 2018. - № 5. – С. 4.