ЮРИДИЧЕСКИЕ НАУКИ

УДК 347.73

НАЛОГОБЛОЖЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ В СФЕРЕ ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКИ: СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ[1]

© 2018 г.

О.И. Лютова

Нижегородский госуниверситет им. Н.И. Лобачевского, Н. Новгород

Поступила в редакцию

Оценивается реальность для Российской Федерации перспектив признания криптовалюты в качестве объекта налогообложения. С учетом форсированных темпов развития законодательства Российской Федерации о налогах, сборах и страховых взносах также интересна возможность признания майнинговой деятельности в качестве предпринимательской и особенности ее обложения налогом на добавленную стоимость, а также подоходными налогами, применяя общий режим налогообложения, либо используя специальные налоговые режимы (имеющиеся в НК РФ или необходимые к разработке).

Ключевые слова: виртуальная валюта, налогообложение биткойнов, налоговые последствия криптовалютных операций, реализация криптовалют.

Появление виртуальной валюты в относительно недавнем прошлом, ознаменовавшей собой целую «криптоэпоху» в предпринимательской деятельности в целом и юридической в частности, дает возможности для рассуждений на разных площадках относительно возможности и необходимости правового регулирования налоговых последствий отношений, возникающий в связи с использованием виртуальных валют (криптовалют, в частности – биткоина), а также сопутствующих им феноменов – майнинга и ICO. Попытки придать указанной сфере правовые рамки в той или иной степени предпринимаются в последние годы все большим числом государств [1].

При этом, в соответствии с официальными статистическими сведениями социального опроса, проведенного исследовательским холдингом Ромир, только 44 % опрошенных респондентов в возрасте от 18 лет, проживающих в различных федеральных округах России, имеют какое-то представление о понятии, назначении и особенностях расчетов с использованием криптовалют. При этом большая часть опрошенных (56 %) не

[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»*.

знает, что это такое. Такие термины как «майнинг» и «смарт-контракты» оказались незнакомыми подавляющему большинству российских граждан [2].

Несмотря на это, профессиональное сообщество проявляет весьма живой интерес к вопросам правового регулирования явлений, возникающих в сфере цифровой экономики. Например, отдельные мысли по вопросу допустимости правового регулирования как самих операций с криптовалютами, так и их последствий (в том числе налоговых) высказывали такие известные специалисты в области налогового права, как Е.В. Кудряшова, И.И. Кучеров, И.А. Хаванова, И.В. Хаменушко, И.А Цинделиани, Л.Д. Шарый и другие.

В этой связи логичным считаем отметить и официальную позицию государственных органов, формирующих в итоге правовое поле для владельцев альтернативных платежных средств. Как известно, она является достаточно настороженной и порой содержит не столько сами правила поведения, которые правоприменитель мог бы использовать, находясь в условиях возможности или необходимости использования цифровых валют, сколько суждения, предостерегающие от наступления негативных последствий в виде ответственности, в том числе уголовной, в случае использования криптовалют для финансирования террористической деятельности или совершения иных преступлений, в частности, экономических. Именно такого мнения придерживается Центральный Банк Российской Федерации [3], возложивший на себя осуществление функций мониторинга рынка криптовалют и выработки подходов к определению и регулированию криптовалют. Так, регулятор финансовых рынков неоднократно подчеркивал, что «процесс выпуска и обращения наиболее распространенных криптовалют полностью децентрализован и отсутствует возможность его регулирования, в том числе со стороны государства. Еще одной из ключевых особенностей использования криптовалют является анонимность пользователей таких криптовалют. Также криптовалюта не требует ведения специальной отчетной документации».

С точки зрения регулирования налоговым законодательством явлений, возникающих и активно функционирующих в сфере цифровой экономики логичным считаем отметить, что у публично-правового субъекта, безусловно, возникает «соблазн» введения в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ) нового платежа или специального налогового режима, что было бы весьма выгодно с точки зрения эффективности реализации бюджетных обязательств страны. Такая ситуация могла бы явиться официальной объективной причиной вполне логичного увеличения налогового бремени.

Однако, как показывает практика, пока страны идут по более консервативному пути – используют уже имеющиеся виды налогов и налоговых режимов для обременения ими

операций с криптовалютами. Россия в этом вопросе не стала исключением и не избрала альтернативный путь, по крайней мере на нынешнем этапе: как сообщает газета «Известия», законодателем было решено не разрабатывать для криптовалют отдельный налоговый режим, а распространить на них существующий сейчас НК РФ.

С этой позиции необходимо отметить, что с использованием криптовалют осуществляются реализационные сделки, а также сама по себе виртуальная валюта может стать предметом купли-продажи. Это означает, что налогообложение соответствующих операций должно осуществляться с использованием правовой модели подоходных, а также косвенных реализационных налогов. При этом, для возможности определения особенностей правового регулирования налогообложения криптовалют в первую очередь необходимо определить их правовую сущность с учетом классификации объектов налогообложения, приведенной в ст. 38 НК РФ, что сделать весьма затруднительно при отсутствии правового закрепления их статуса в качестве объекта гражданских прав. По справедливому замечанию И.И. Кучерова и И.А. Хавановой, «В интересующем нас контексте важно определить правовую природу биткоина и налоговые последствия операций с его использованием. Признанная автономность налогового права отчасти облегчает эту исследовательскую задачу, поскольку цивилистической науке еще только предстоит выработать устойчивую позицию по поводу исследуемого феномена. Главная особенность биткоина заключается в том, что его использование не охватывается правовым регулированием официальных валют» [4].

В настоящее время официальную позицию государства в отношении налоговых последствий криптовалютных операций выражает только Минфин России и ФНС России. Впервые в 2016 году Служба в соответствующем письме [5] обозначила, что «в российском законодательстве отсутствует определение таких терминов, как «денежный суррогат», «криптовалюта», «виртуальная валюта». Однако при этом «запрета на проведение российскими гражданами и организациями операций с использованием криптовалюты законодательство Российской Федерации не содержит». Также был сделан вывод, что операции, связанные с приобретением или реализацией криптовалют с использованием валютных ценностей или валюты Российской Федерации, должны квалифицироваться в качестве валютных операций, регулируемых Федеральным законом от 10 декабря 2003 года № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле».

Анализ судебной и административной практики по вопросу налогообложения криптовалютных операций позволил прийти к следующим кратким выводам.

1. Исчисление налога на добавленную стоимость (далее – НДС) при совершении криптовалтных операций.

Для целей налогообложения НДС биткоин предлагается рассматривать в качестве товара или услуги, пользуясь ст. 38 НК РФ, где содержится определение соответствующих понятий для целей налогообложения. В мае 2017 г. зампредседателя Банка России О.Н. Скоробогатова предложила облагать налогами операции с криптовалютами (с учетом особенностей, которые найдут отражение в законопроекте) исходя из их квалификации как «цифрового товара». Чуть позднее Председатель ЦБ РФ Э.С. Набиуллина охарактеризовала биткоин, в том числе для целей косвенного налогообложения, как digital asset («цифровой актив»).

Как известно, не признается объектом обложения НДС осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты, за исключением целей нумизматики (п. 3 ст. 39, п. 2 ст. 146 НК РФ). Схожий подход может быть применен и к реализации биткоина.

Однако виртуальные валюты имеют такую особенность, как анонимность их владельцев, что может означать, что стандартные подходы к раскрытию схем ухода от налогообложения могут стать неэффективными. Это потребует адекватного правового регулирования вопроса принципиальной возможности раскрытия сведений о владельцах криптовалют, а также объемов таких сведений для целей обращения к ним национальных налоговых органов. В конечном итоге подлежит оценке, стоит ли устанавливать правила налогообложения для криптовалют, если нет уверенности в том, что суммы аккумулированных налогов будут больше тех средств, которые придется потратить на администрирование соответствующих платежей.

В этой связи целесообразно также подумать о «пороговых» значениях сумм криптовалют, находящихся в собственности того или иного субъекта, при превышении которых налогообложение вообще есть смысл реализовывать, а при недостижении подобных «пороговых» значений есть смысл предусмотреть освобождение от налогообложения. Кроме того, при правовом регулировании налогообложения операций за биткоины нужно учитывать наличие или отсутствие предпринимательского характера такой деятельности.

При решении сопутствующих налоговым вопросам особенности организации бухгалтерского учета и отчетности при осуществлении криптовалютных сделок, основными вопросами, которые в ближайшем будущем предстоит попутно решить законодателю - это правила вычета расходов, а также трудоемкость их подтверждения.

С точки зрения бухгалтерского учета, непосредственно связанного с исчислением НДС, не предусмотрено специального счета для учета криптовалюты, причем ни в российской, ни в общемировой практике. Теоретически можно предположить, что могут

быть рассмотрены варианты учета криптовалюты на счете 04 «Нематериальные активы» или счете 55 «Специальные счета в банках», предусмотренные РСБУ.

2. ***Исчисление налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) при совершении криптовалтных операций.***

Минфин России в своих письмах и разъяснениях избегает каких-либо конкретных выводов, сообщая, что особый порядок налогообложения операций с криптовалютой главой 23 НК РФ не предусмотрен. В связи с эти Минфин России указывает на необходимость при исчислении НДФЛ по операциям с криптовалютой налогоплательщикам необходимо руководствоваться общими положениями НК РФ. Чуть более обширное толкование появилось относительно недавно и связано с налогообложением НДФЛ сделок по продаже криптовалюты [6]. Так, Минфин России фактически признает, что п. 17.1 ст. 217 НК РФ к таким операциям не применяется, поскольку освобождается от налогообложения доход от продажи движимое имущество, если лицо владеет им более трех лет. Также не подлежит применению пп. 1 п. 2 ст. 220 НК РФ об имущественном вычет для доходов от продажи имущества, если лицо владеет им более трех лет. Соответственно, подобные доходы невозможно уменьшить на сумму, не превышающую 250 тысяч рублей. Исходя из формулировок анализируемого документа, доходы от продажы биткойнов разрешается уменьшать на документально подтвержденные расходы от их же приобретения. На наш взгляд, это означает возможность для правоприменителя, производящего реализационные сделки с криптовалютой, учесть доходы, связанные с ее продажей.

3. ***Об исчислении налога на прибыль организаций по операциям с криптовалютой.***

Позиция Минфина России по вопросу исчисления налога на прибыль по операциям с криптовалютой также единообразна. Министерство рекомендует при исчислении налога на прибыль по операциям с криптовалютой (в том числе по операциям майнинга) руководствоваться главой 25 НК РФ, отмечая, что особый порядок при операциях с криптовалютой положениями главы 25 НК РФ не предусмотрен.

Список литературы

1. См., например, Доклад Международной ассоциации юристов (International Bar Association), посвященный блокчейну (Rule of Law Versus Rule of Code: A Blockchain-Driven Legal World) (опубликован на английском языке) / https://www.ibanet.org/LPRU/Disruptive-Innovation.aspx (Дата обращения 12.11.2018).

2. Режим доступа: http://romir.ru/studies/chto-takoe-kriptovalyuty-znayut-menee-poloviny-rossiyan.
3. Информация Банка России от 04 сентября 2017 г. «Об использовании частных «виртуальных валют» (криптовалют)» // Режим доступа СПС «КонсультантПлюс».
4. Кучеров И.И., Хаванова И.А. Налоговые последствия использования альтернативных платежных средств (теоретико-правовые аспекты) // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2017. № 1. С. 5.
5. Письмо ФНС России от 3 окт. 2016 г. № ОА-18-17/1027 // Документ опубликован не был. Режим доступа СПС «КонсультантПлюс».
6. Письмо Минфина России от 8 ноября 2018 года № 03-04-07/80764 // Документ опубликован не был. Режим доступа СПС «КонсультантПлюс».