

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ЦИФРОВОЙ ВАЛЮТЫ: БАЛАНС ЧАСТНЫХ И ПУБЛИЧНЫХ ИНТЕРЕСОВ В УСЛОВИЯХ САНКЦИОННОГО РЕЖИМА

Крохина Ю.А.¹

Ключевые слова: криптовалюта, финансовые активы, НДС, налог на прибыль, налоговая база, цифровая экономика, цифровые права, цифровое имущество, цифровые активы.

Аннотация.

Цель статьи: на основе установления гражданско-правовой сущности цифровой валюты выявить оптимальный режим ее налогообложения, отвечающий интересам налогоплательщиков и государства.

Методы исследования: исследование основано на методах диалектики, правовой герменевтики, формально-юридического и системного анализа, позволяющих комплексно исследовать юридические критерии цифровой валюты и особенности их налогообложения.

Результаты исследования: режим неправомерных экономических санкций способствует развитию альтернативных способов расчетов во внешнеэкономической деятельности, наиболее эффективным из которых является цифровая валюта. В санкционной атмосфере цифровые валюты позволяют токенизировать финансовые услуги по сделкам с отсроченными платежами и дебиторскую задолженность. Внесенные в июле 2022 г. в Налоговый кодекс РФ новеллы, направленные на урегулирование фискальных последствий операций с цифровыми активами, не решили всех проблем налогообложения цифровой валюты. Легализация цифровой валюты даст возможность установить режим налогообложения, способствующий нейтрализации негативных последствий экономических санкций, развитию рынка виртуальных активов и пополняющий бюджетную систему государства. Баланс частных и публичных интересов при налогообложении цифровой валюты можно обеспечить легализацией виртуальных активов в качестве имущества. Критически важным для оживления внешнеэкономических расчетов выступает оптимизация НДС и налога на прибыль применительно к цифровым валютам. Предлагается не облагать НДС эмиссию цифровых активов и цифровых прав на всех этапах; для отдельных операций с виртуальной валютой налоговую базу по НДС определять как межценовую разницу между покупкой и продажей; прибыль (убыток) от операций с цифровой валютой учитывать отдельно от общей базы по налогу на прибыль.

Научная новизна: в работе впервые изучены законодательные и доктринальные подходы к юридической квалификации цифровой валюты в аспекте их влияния на выбор режима налогообложения, обеспечивающего баланс интересов налогоплательщиков и государства в санкционной атмосфере.

DOI: 10.21681/2226-0692-2022-3-2-8

Введение и постановка задачи

Последствия пандемии COVID-19 повлекли за собой увеличение расходов бюджетов всех уровней с одновременным снижением государственных доходов. Одной из причин сокращения поступлений можно считать лавинообразный рост электронной торговли через сеть Интернет, обусловивший теневилизацию цифровой коммерции в геометрической прогрессии. Сокранию не только денежных средств, но и самих фактов возмездных товарообменных операций в немалой степени способствуют новые формы электронных платежей, особенно криптовалюта.

По информации аналитиков, на июнь 2022 г. общемировая стоимость всех виртуальных криптоактивов, находящихся в обращении, составляет более 1 трлн

долларов США². Современное цифровое пространство содержит тысячи дифференцированных цифровых токенов, основанных на уникальных математических алгоритмах. Рынок криптовалюты динамичен, но по итогам годового инвестирования, как правило, показывает многократный прирост. По данным экспертов, общая цена криптовалют мира равна капиталу компании Apple³. Увеличивающаяся совокупная стоимость виртуальных валют — яркий сигнал для потенциаль-

² Investing.com . URL: <https://ru.investing.com/crypto/charts>

³ Капитализация рынка криптовалют превысила 2 трлн долларов США. Ведомости. URL: <https://www.vedomosti.ru/opinion/articles/2021/04/06/864875-kapitalizatsiya-rinka> (дата обращения: 27.06.2022).

¹ Крохина Юлия Александровна, доктор юридических наук, профессор, заведующая кафедрой правовых дисциплин Высшей школы государственного аудита (факультет) Московского государственного университета им. Ломоносова, г. Москва, Российская Федерация. ORCID: 0000-0001-9178-758X. E-mail: jkrokhina@mail.ru

ных вкладчиков, свидетельствующий о развитии рынка криптоактивов и распространении расчетов посредством цифровых денег.

Текущая экономическая ситуация в России характеризуется резким снижением доступности многих инвестиционных продуктов для вкладчиков. Однако объем временно свободной денежной массы на руках населения и счетах юридических лиц сохраняется в значительном объеме. Российские граждане за последние несколько лет активно инвестируют денежные средства в цифровые валюты. По мнению специалистов финансового рынка, резидентами Российской Федерации создано более 12 млн криптовалютных кошельков, на которых находится более 2 трлн рублей⁴. По объему майнинговой деятельности наша страна находится в числе мировых лидеров, уступая только США и Казахстану⁵.

Игнорирование регулирования оборота виртуальных валют законодателем обуславливает теневизацию рынка цифровых финансовых активов. Реализуя имущественные права в «серой» зоне, граждане и организации не только становятся жертвами мошенников, но и не получают от государства юридической защиты своих полномочий и интересов. Не имея достаточных правовых оснований и компетенции, правоохранительные органы также не могут действенно реагировать на факты цифровых правонарушений, осуществлять их профилактику и своевременно пресекать.

В настоящее время в России для резидентов цифровая валюта не является законным средством платежа⁶. Однако в условиях экономических санкций есть основания полагать, что названный запрет не будет применяться в случае осуществления внешнеторговой деятельности юридическими лицами, личным законом которых является российское право, индивидуальными предпринимателями. Важным условием снятия запрета на расчеты в цифровой валюте по внешнеторговым договорам (контрактам) за товары, работы, услуги, интеллектуальную деятельность должно стать использование адреса-идентификатора, предоставленного оператором цифровой торговой платформы. В Российской Федерации имеются все предпосылки для дальнейшего увеличения операций с цифровой валютой как в целях инвестирования, так и для осуществления расчетов в обход неправомερных экономических санкций.

Новеллой российской правовой системы стало внесение в июле этого, 2022 года дополнений в Налоговый кодекс (НК) РФ, направленных на урегулирование налогообложения операций с цифровыми активами⁷.

Определение правового режима налогообложения цифровых валют позволит нейтрализовать негативный экономический эффект от неправомερных санкций недружественных стран, поскольку легализует использование инновационных виртуальных продуктов во внешнеэкономической деятельности российских предпринимателей, будет благоприятствовать пополнению оборотных активов и увеличению ликвидности российских компаний. В санкционной атмосфере цифровые валюты позволяют токенизировать финансовые услуги по сделкам с отсроченными платежами и дебиторскую задолженность. Тем самым оптимизируются бизнес-процессы и ускоряются логистические процессы. В России есть потенциальная организационная готовность к эмиссии и реализации сделок с цифровыми валютами в виде трех зарегистрированных цифровых платформ — Сбербанк, Атомайз, Трансмашхолдинг.

Отсутствие легализации функционирования рынка цифровых валют влечет потери налоговых доходов бюджетов, поскольку препятствует интеграции цифровых активов в финансовую систему государства, не позволяет вводить в правовое поле новых участников экономической деятельности в качестве налогоплательщиков и сводит почти к нулю эффективность осуществления контроля за денежными операциями с подобными виртуальными объектами [1, с. 33—36].

Решение поставленной задачи: установление налогового режима для оборота цифровой валюты предполагает в первую очередь определение статуса этого актива в качестве объекта гражданских прав [2]. Категорирование виртуальной валюты не осуществлено законодательством единой дефиницией, вызывает дискуссии в доктрине [3, 4, 5] и не имеет однозначного толкования в правоприменительной практике. Анализ положений Федерального закона от 31.07.2020 № 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» позволяет констатировать, что цифровая валюта легализована в формате имущества, но не цифрового права. Статус цифровой валюты не является универсальным, он регламентирован как имущество только в целях применения в законодательстве о банкротстве⁸, рекламе⁹, исполнительном производстве¹⁰ и противодействии коррупции¹¹. Однако цифровая валюта имманентно для реализации ФЗ «О цифровых финансовых активах» не урегулирована. Отсутствует в названном законе и дефиниция криптовалюты. Подобное точечное встраивание цифровой валюты в правоотношения свидетельствует о концептуальной неопределенности законодателя относительно гражданско-правовой сущности цифровой валюты.

⁴ «Концепция законодательного регламентирования механизмов организации оборота цифровых валют» (утв. Правительством РФ 09.02.2022). Текст документа приведен в соответствии с публикацией на сайте <http://static.government.ru> по состоянию на 09.02.2022.

⁵ Информация Центра альтернативных финансов Кембриджского университета. URL: https://ccaf.io/cbeci/mining_map (дата обращения: 02.07.2022).

⁶ Пункт 5 ст. 14 Федерального закона от 31.07.2020 № 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

⁷ Федеральный закон от 14.07.2022 № 324-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Официальный интернет-портал правовой информации, 14.07.2022. URL: <http://pravo.gov.ru>

⁸ Федеральный закон от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» // Российская газета, № 209-210, 02.11.2002.

⁹ Федеральный закон от 13 марта 2006 г. № 38-ФЗ «О рекламе» // Российская газета, № 51, 15.03.2006.

¹⁰ Федеральный закон от 2 октября 2007 г. № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве» // Российская газета, № 223, 06.10.2007.

¹¹ Федеральный закон от 25 декабря 2008 г. № 273-ФЗ «О противодействии коррупции» // Российская газета, № 266, 30.12.2008.

Отсутствие единства в понимании гражданско-правового статуса цифровой валюты препятствует выстраиванию непротиворечивой концепции налогообложения виртуальных активов и способствует недополучению бюджетом доходов.

ФЗ «О цифровых финансовых активах» в ч. 3 ст. 1 закрепляет в качестве цифровой валюты совокупность электронных данных (т. е. цифровой код и его обозначение), которые содержатся в информационной системе, акцептуются и могут быть приняты в качестве средства платежа, не являющегося национальной валютой Российской Федерации, иностранного государства или международной денежной или расчетной единицей, и (или) в качестве инвестиций и в отношении которых отсутствует обязанное лицо. Исключение составляет оператор и (или) узел информационной системы, обремененный только правилами по обеспечению законно установленного порядка выпуска данных электронных фактов и производства операций по внесению или изменению записей в установленную информационную систему. Следует согласиться, что анализируемый закон не устанавливает какой-либо зависимости использования различных технологий алгоритмов криптовалюты или криптографии [6, с. 30].

Основываясь на цитируемой норме, Банк России относит криптовалюту к разновидности цифровой валюты. Мегарегулятор приходит к пониманию криптовалюты в аспекте децентрализованной виртуальной валюты, базирующейся на математических алгоритмах, экранированной (закрытой) методами криптографии и используемой в децентрализованной платежной системе¹².

Установленные правовыми нормами критерии цифровой валюты являются размытыми, позволяющими отнести к данной категории в том числе средства платежа, электронные деньги, признаваемые законными ФЗ «О национальной платежной системе»¹³. Вместе с тем ФЗ «О цифровых активах» исключает распространение его юридической силы на безналичные денежные расчеты.

Как видим, дефиниции цифровых валют нормативно слабо проработаны, что в процессе правоприменения вызовет множество спорных ситуаций и повлечет не только недополучение доходов бюджетами, но и необоснованное увеличение расходов федерального бюджета на компенсационные выплаты в счет погашения ущерба, причиненного частным субъектам органами государственной власти из-за нарушения гражданских прав по распоряжению цифровыми активами.

Исходным пунктом для правового режима налогообложения выступает экономическая сущность отношений, являющихся объектом конкретного обязательного платежа, а также вовлеченность этого объекта в гражданский оборот. Ситуация нормативной неопределенности положения цифровой валюты позволяет прогнозировать несколько вариантов налогообложения криптовалюты в Российской Федерации.

Первый способ предполагает идентификацию цифровой валюты с фиатными деньгами в целях налогообложения. В России эмиссия виртуальных активов не рассматривается в качестве чеканки законно установленного средства платежа. Можно распространить на криптовалюту правовой режим иностранной валюты, но такой подход приведет к существенному ограничению возможностей формирования доходов бюджетов. Цифровые валюты не обладают признаками фиатных денег, их ликвидность ниже, чем у законных средств платежа, в силу чего они не имеют широкого распространения на рынках платежных услуг. Напомним, что в соответствии с Федеральным законом «О валютном регулировании и валютном контроле» на территории Российской Федерации запрещены операции в иностранной валюте между резидентами, совершение большинства иных операций допускается только через уполномоченные банки. Выбирая режим налогообложения цифровых валют через приравнивание их к денежным активам, следует учитывать и тот факт, что биржевой оборот иностранной валюты в условиях внешнего санкционного давления значительно снижен.

Второй вариант позволяет квалифицировать цифровую валюту как иной финансовый инструмент. Важным аргументом здесь выступает финансово-правовая способность криптовалют опосредовать инвестиционные отношения, подобно производным финансовым инструментам и ценным бумагам. В таком аспекте юридическая природа виртуального актива проявляется в возможности удостоверения права лица, вложившего свои денежные средства в инвестиционный продукт. Налогово-правовая квалификация криптовалюты в качестве иного финансового инструмента обусловлена ее денежным характером. Наличие стоимости и, следовательно, ликвидности наделяет финансовые инструменты способностью при известных обстоятельствах опосредовать расчетные отношения. Уподобление цифровой валюты иному финансовому инструменту оптимально для потенциальных налогоплательщиков ввиду отсутствия жесткого запрета на эмиссию, оптимизации правил бухгалтерского и налогового учета и несущественных правовых рисков. Действующим правовым регулированием цифровым валютам отводится роль исключительно инструмента для инвестиций.

Еще один подход допускает признание цифровой валюты иным имуществом по правилам ст. 128 ГК РФ. Такая идентификация наиболее фискально емкая, поскольку налогообложение реализации гражданско-правовых прав на имущество имеет нормативное регулирование и облагается НДС, налогом на прибыль и НДФЛ (для физических лиц). Наделение цифровых валют (криптовалюты) как правовой категории признаками такого объекта гражданских прав как «иное имущество» находит поддержку в научной литературе [7, 8] и судебной практике¹⁴.

Анализ правоприменительной практики позволяет констатировать, что Минфин России и ФНС России уподобляют цифровую валюту имуществу. Так, в совместном письме названных финансовых ве-

¹² Цифровой рубль. Доклад Банка России для общественных консультаций. М., 2020. Октябрь. URL: https://cbr.ru/analytics/d_ok/dig_ruble (дата обращения: 04.07.2022).

¹³ Федеральный закон от 27.06.2011 № 161-ФЗ (ред. от 02.07.2021) «О национальной платежной системе».

¹⁴ См., напр.: Постановление Девятого апелляционного суда от 15 мая 2018 г. № 09АП-16416/2018 // СПС «КонсультантПлюс».

домств признается отсутствие специального режима налогообложения доходов физических лиц от операций с цифровыми активами. Не видя в пробельности налогового законодательства проблемы и исходя из необходимости реализации фискальной функции, в письме разъясняется невозможность применения налоговых льгот для дохода, полученного от реализации криптовалюты¹⁵. В другом письме Минфин и ФНС полагают обоснованным рассчитывать налогооблагаемую базу по НДС от продажи криптовалюты аналогично доходу от реализации иного имущества: как превышение общей суммы доходов, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи соответствующей криптовалюты, над общей суммой документально подтвержденных расходов на ее приобретение¹⁶.

Действительно, анализ положений НК РФ позволяет утверждать о возможности налогообложения операций с цифровой валютой. Единственной предпосылкой для этого является презумпция наличия у виртуальных активов имущественной сущности. НК РФ в действующей редакции (после внесения поправок 14.07.2022 ФЗ № 324-ФЗ) позволяет пополнять бюджеты за счет обложения налогом:

- эмиссии цифровых финансовых активов, цифровых прав, портфель которых состоит солидарно из цифровых финансовых активов и утилитарных цифровых прав. Результатом выпуска является доход эмитента, который в день реализации актива подлежит обложению налогом на прибыль. Как было выявлено ранее, в России цифровые активы наиболее применимы для инвестиционной деятельности. Но при подобном режиме налогообложения финансирование проектов посредством выпуска цифровых прав становится высокорискованным и низкодоходным;
- оборота цифровых финансовых активов НДС. Такой подход делает нерентабельным работу с виртуальной валютой, поскольку, например, операции с эмиссионными ценными бумагами освобождены от начисления данного налога. Если операция по реализации цифровых прав совершается с участием организации и физического лица, а также включает синхронное движение цифровых финансовых активов и утилитарных цифровых прав, то объектом обложения НДС становится не справедливая «межценовая разница» (собственно добавленная стоимость), а вся сумма продажи. Столь суперфискальная налоговая база тормозит развитие оборота цифровых активов;
- дохода физических лиц, полученного от реализации гражданских прав на цифровые финансовые активы, цифровые права, в том числе утилитарные цифровые права. Несмотря на разъяснения Минфина и ФНС по вопросу налоговой базы при совершении названных операций, в НК РФ нет четкой позиции относительно возможности уменьшения налоговой обязанно-

сти на сумму расходов, ранее потраченных лицом на приобретение виртуального актива.

Однако рассмотренный сугубо формальный подход к пополнению бюджетов за счет легализации операций с цифровой валютой не соответствует принципам экономического содержания объекта налога, однократности налогообложения и препятствует реализации гражданских прав. В конечном итоге за счет ограничения количества и денежного объема совершаемых операций с цифровой валютой фискальная составляющая будет незначительной.

В условиях отсутствия непротиворечивого правового регулирования статуса цифровой валюты и режимов ее налогообложения, налогоплательщик-организация может предпринять попытку самостоятельно квалифицировать цифровую валюту (деньги (валюта), финансовый инструмент или имущество), закрепить этот выбор в учетной политике, но только в целях своего налогового и бухгалтерского учета. Применительно к сумме налоговой обязанности фиксация цифровой валюты в учетной политике имеет нейтральный результат. Относительно НДС выбор налогоплательщика очевиден: операции с деньгами (валютой) и финансовыми инструментами не подпадают под действие этого изъятия. Однако следует предостеречь владельцев виртуальных активов, что у налоговых органов может быть иной подход к пониманию экономической сущности осуществленных операций с цифровой валютой, особенно если выбор налогоплательщика снижает поступления в бюджет. В ситуации малого количества судебных споров по вопросам налогообложения рассматриваемого объекта предсказать позицию суда также не представляется возможным.

Существенно затрудняет понимание объекта налогообложения при работе с цифровыми активами отсутствие в законодательстве или дифференцированное толкование правоприменительной практикой таких ключевых терминов, как «операции с цифровой валютой», «операции с цифровыми правами» и связанных с ними дефиниций [9, 10, 11].

Пожалуй, самой большой проблемой при установлении истинной налоговой обязанности в условиях имеющегося правового регулирования выступает сложность определения стоимости виртуального актива. Данный вопрос актуален как для налогоплательщиков, так и для налоговых и следственных органов, для последних — в процессе доказывания крупного или особо крупного размера уклонения от уплаты налогов. На сегодняшний день в России нет возможности взять справку о стоимости, например, криптовалюты, в банке или ином официальном учреждении. Экспертная оценка виртуальных активов возможна, но обречена на оспариваемость в силу того, что реальную стоимость цифровых денег определить практически невозможно. Такие активы не паритетны ни к одному конвертируемому объекту (сырье, золото, зерно или официальные валюты). Вопрос стоимости цифровых валют в перспективе срока бюджетного планирования актуален и для Минфина России, поскольку прогноз налоговых поступлений от операций с цифровыми активами напрямую зависит от горизонта их стоимости. Более того, государство не име-

¹⁵ Письмо ФНС России от 22.11.2018 № БС-4-11/22635@ «О налогообложении доходов физических лиц» (вместе с Письмом Минфина России от 08.11.2018 № 03-04-07/80764).

¹⁶ Письмо ФНС России от 4 июня 2018 г. № БС-4-11/10685@ «О порядке налогообложения доходов физических лиц» (вместе с Письмом Минфина России от 17.05.2018 № 03-04-07/33234) // Документ опубликован не был. СПС «КонсультантПлюс».

ет возможности установить соотношение функционирующих виртуальных знаков и неработающих. Например, владелец может утратить пароль от криптокошелька, жесткий диск с блокчейном может быть безнадежно поврежден, а «облако» с цифровой валютой разрушилось. Напомним, что в действующем режиме налогообложения подлежат только операции с виртуальными активами или полученных от их оборота доход. Минфин имеет возможность получить информацию о максимальном и реализуемом количестве криптовалюты в разрезе каждого вида, однако прогнозировать, сколько из сгенерированных токенов будут включены в гражданско-правовой оборот, не представляется возможным. Биржевые игроки оперируют таким понятием, как «капитализация цифровой валюты». Но оно неприменимо для планирования доходов бюджета, поскольку может в равной мере отражать высокую стоимость одной цифровой единицы или суммарную цену большого количества виртуальных монет в рыночном обороте.

Выводы

Имеющиеся в налоговом законодательстве нормы позволяют налоговым органам реализовывать фискальные полномочия относительно оборота цифровой валюты. Но имеющиеся юридические возможности не отвечают интересам как налогоплательщиков, так и государства. Легализация цифровой валюты, позволяющая одновременно создать условия для эффективного развития цифровой экономики, результативности цифровых проектов, функционирования конкурентоспособного института цифровых прав и увеличения доходов бюджетов, невозможна без создания адекватного режима налогообложения.

Установление в НК РФ режима налогообложения цифровых активов следует считать первой попыткой, направленной на устранение препятствий оборота цифровых активов, в том числе виртуальных валют. Налоговое законодательство исходит из концепции признания цифровой валюты имуществом. Начало формированию режима налогообложения цифровых валют положено, однако способы повышения эффективности правового регулирования рынка виртуальных активов в системном единстве с интересами бюджетной системы еще не исчерпаны.

На наш взгляд, на современном этапе становления рынка цифровых активов следует:

- освободить от уплаты НДС все этапы эмиссии цифровых активов (выпуск, реализация, погашение) и цифровых прав. Наиболее актуален вопрос льготирования изъятия добавленной стоимости для услуг операторов информационных систем. В этой связи новое правовое регулирование должно четко определять виды услуг таких субъектов, как цифровые посредники и системы, эмитирующие цифровые активы, а также операторы транзакций цифровых активов; для операций по реализации цифровых прав, состоящих синхронно из цифровых финансовых активов и утилитарных цифровых прав, установить налоговую базу по НДС как разницу между ценой покупки и продажи;
- для операций по погашению или продаже цифровых активов определять налоговую базу по НДС как раз-

ницу между суммой покупки и суммой погашения или последующей реализации; в целях исчисления налога на прибыль налоговую базу по операциям с цифровыми активами суммировать с операциями с производными финансовыми инструментами и необращаемыми ценными бумагами. Учитывая вышеназванные проблемы с определением стоимости цифровых инструментов, целесообразно налоговую базу по виртуальным объектам определять отдельно от общей базы налога на прибыль. По этой же причине нерационально производить переоценку цифровых прав в течение налогового периода (календарный год), но допустимо закрепить возможность хеджирования рисков посредством реализации цифровых прав.

Предлагаемые дополнения в НК РФ в равной степени применимы к налогообложению цифровой валюты как разновидности цифровых активов. Полагаем, что моделируемый фискальный режим станет частью эффективного правового механизма реализации прав на цифровые активы и одновременно снизит издержки налогового администрирования, поскольку процедуры налогового контроля и мониторинга за операциями с цифровыми активами еще только предстоит разработать.

Резюмируя проведенное исследование правовой сущности цифровой валюты с позиции определения ее статуса как объекта налогообложения, возможно констатировать следующее.

Определение юридической идентификации цифровой валюты критически необходимо для преодоления беспочвенных санкционных ограничений недружественных юрисдикций и имеет предикатное значение для понимания допустимых законом способов ее реализации и выбора дальнейшего режима налогообложения. Интересам налогоплательщиков наиболее соответствует квалификация виртуальных активов в формате иного финансового инструмента, но это не обеспечивает поступлений в бюджет от операций с подобными валютами. Сочетание частных и публичных интересов будет обеспечено легализацией цифровой валюты в качестве имущества.

Требуется унификация терминологии, используемой в процессе оборота цифровой валюты. Дефиниции «цифровая валюта», «криптовалюта», «цифровые права», «цифровое имущество» должны быть инкорпорированы и закреплены в ГК РФ, что обеспечит их единообразное понимание, в том числе для целей налогового законодательства.

Установление режимов налогообложения цифровой валюты, исходящих из концепции понимания ее сущности как имущества, будет способствовать легализации новых налогооблагаемых субъектов экономической деятельности и, соответственно, обеспечит увеличение доходов бюджетов. Наличие ясного правового регулирования цифровой валюты позволит осуществлять контроль за такими операциями, обеспечивая соблюдение прав и законных интересов как частных, так и публичных субъектов финансовых отношений.

Закрепление юридических признаков и режимов налогообложения цифровой валюты позволит легализовать цифровые корпорации [12] и майнинговую деятельность и определить ее фискальные последствия, а также обоснованно применять уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов с цифровых активов.

Литература

1. Чукреев В.А., Семенов Н.В. Противодействие легализации цифровых валют с использованием информационно-телекоммуникационных технологий // Законность. 2021. № 10. С. 33—36.
2. Егорова М.А., Кожевина О.В. Место криптовалюты в системе объектов гражданских прав // Актуальные проблемы российского права. 2020. № 1. С. 81—91.
3. Кузнецова А.Д., Калмакова Н.А. Становление законодательной базы Российской Федерации в сфере оборота криптовалюты: цифровизация рубля // Финансовое право. 2022. № 3. С. 21—24.
4. Кожевина О.В., Шмелева Д.В. Налоговый контроль операций с криптовалютой // Юрист. 2022. № 3. С. 60—66.
5. Мельников В.Ю. Вопросы изменения законодательства в сфере цифровой валюты // Налоги. 2021. № 5. С. 25—27.
6. Прокаев М.В. Криптовалюта как предмет налогообложения // Налоги. 2020. № 6. С. 26—30.
7. Токарев С.И. Налогообложение цифровых валют (криптовалют) в условиях отсутствия специального правового регулирования (правового вакуума) // Финансовое право. 2020. № 9. С. 36—40.
8. Ситник А.А. Цифровые валюты: проблемы правового регулирования // Актуальные проблемы российского права. 2020. № 11. С. 103—113.
9. Цареградская Ю.К. Криптовалюта, цифровые финансовые активы, цифровые права: терминологическое многообразие в процессе формирования правовой действительности // Право и цифровая экономика. 2021. № 2. С. 32—38.
10. Абрамова Е.Н. К вопросу о понятии криптовалюты: проблемы терминологии и формирования дефиниции // Банковское право. 2021. № 2. С. 19—27.
11. Долгиева М.М. Легализация криптовалюты: судебная практика // Законность. 2021. № 3. С. 50—54.
12. Карцхия А.А. Цифровые технологические (онлайн) платформы: российский и зарубежный опыт регулирования // Гражданское право. 2019. № 3. С. 25—28.

DIGITAL CURRENCY TAXATION: BALANCING PRIVATE AND PUBLIC INTERESTS UNDER THE SANCTIONS REGIME

Iuliia Krokchina¹⁷

Keywords: *cryptocurrency, financial assets, VAT, income tax, tax base, digital economy, digital rights, digital property, digital assets.*

Abstract.

Purpose of the paper: identifying an optimal regime for taxation of digital currency which would serve the interests of taxpayers and the government, based on establishing the civil law nature of digital currency.

Methods of study: the research is based on the methods of dialectics, legal hermeneutics, formal legal and system analysis, making possible a multi-faceted study of legal criteria of digital currency and features of their taxation.

Results of the study: the regime of unlawful economic sanctions contributes to the development of alternative methods of payment in foreign economic activities the most effective of which is digital currency. In the sanctions atmosphere, digital currencies allow to tokenise financial services for deferred payment transactions and accounts receivable. Novelties to the Tax Code of the Russian Federation introduced in July 2022 and aimed at resolving the fiscal consequences of operations with digital assets did not solve all problems of digital currency taxation. Legalisation of digital currency will make it possible to establish a taxation regime that would facilitate to neutralise the negative consequences of economic sanctions, develop the virtual asset market and replenish the state budget system. A balance of private and public interests in digital currency taxation can be secured by legalising virtual assets as a property. An optimization of VAT and income tax as regards digital currencies is critically important for reviving foreign economic settlements. It is proposed that: VAT should not be imposed on digital assets and digital rights emission at all stages, the VAT tax base for certain transactions with virtual currency should be determined as the difference between selling and purchase price, the profit (loss) from digital currency operations should be booked separately from the general income tax base.

Research novelty: in this paper, law-making and doctrinal approaches to the legal qualification of digital currency are studied for the first time as regards their impact on the choice of a taxation regime securing a balance of interests of taxpayers and the government in the sanctions atmosphere.

¹⁷ Iuliia Krokchina, Dr.Sc. (Law), Professor, Head of the Department of Law Disciplines of the Higher School of Public Audit (faculty) of the Lomonosov Moscow State University, Moscow, Russian Federation. ORCID: 0000-0001-9178-758X. E-mail: jkrokchina@mail.ru

References

1. Chukreev V.A., Semenov N.V. Protivodeistvie legalizatsii tsifrovyykh valiut s ispol'zovaniem informatsionno-telekommunikatsionnykh tekhnologii. *Zakonnost'*, 2021, No. 10, pp. 33–36.
2. Egorova M.A., Kozhevina O.V. Mesto kriptovaliuty v sisteme ob'ektov grazhdanskikh prav. *Aktual'nye problemy rossiiskogo prava*, 2020, No. 1, pp. 81–91.
3. Kuznetsova A.D., Kalmakova N.A. Stanovlenie zakonodatel'noi bazy Rossiiskoi Federatsii v sfere oborota kriptovaliuty: tsifrovizatsiia rublia. *Finansovoe pravo*, 2022, No. 3, pp. 21–24.
4. Kozhevina O.V., Shmeleva D.V. Nalogovyi kontrol' operatsii s kriptovaliutoi. *Iurist*, 2022, No. 3, pp. 60–66.
5. Mel'nikov V.Iu. Voprosy izmeneniia zakonodatel'stva v sfere tsifrovoi valiuty. *Nalogi*, 2021, No. 5, pp. 25–27.
6. Prokaev M.V. Kriptovaliuta kak predmet nalogooblozheniia. *Nalogi*, 2020, No. 6, pp. 26–30.
7. Tokarev S.I. Nalogooblozhenie tsifrovyykh valiut (kriptovaliut) v usloviakh otsutstviia spetsial'nogo pravovogo regulirovaniia (pravovogo vakuuma). *Finansovoe pravo*, 2020, No. 9, pp. 36–40.
8. Sitnik A.A. Tsifrovye valiuty: problemy pravovogo regulirovaniia. *Aktual'nye problemy rossiiskogo prava*, 2020, No. 11, pp. 103–113.
9. Tsaregradskaia Iu.K. Kriptovaliuta, tsifrovye finansovye aktivy, tsifrovye prava: terminologicheskoe mnogoobrazie v protsesse formirovaniia pravovoi deistvitel'nosti. *Pravo i tsifrovaia ekonomika*, 2021, No. 2, pp. 32–38.
10. Abramova E.N. K voprosu o poniatii kriptovaliuty: problemy terminologii i formirovaniia definitsii. *Bankovskoe pravo*, 2021, No. 2, pp. 19–27.
11. Dolgieva M.M. Legalizatsiia kriptovaliuty: sudebnaia praktika. *Zakonnost'*, 2021, No. 3, pp. 50–54.
12. Kartskhii A.A. Tsifrovye tekhnologicheskie (onlain) platformy: rossiiskii i zarubezhnyi opyt regulirovaniia. *Grazhdanskoe pravo*, 2019, No. 3, pp. 25–28.

