
ПРИМЕНЕНИЕ НОРМ ПРАВА ОРГАНАМИ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ВЛАСТИ

THE LAW ENFORCEMENT BY PUBLIC AUTHORITIES

УДК 346.9

DOI 10.52468/2542-1514.2023.7(4).35-44



НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ С ЦИФРОВЫМИ ФИНАНСОВЫМИ АКТИВАМИ В КОНТЕКСТЕ КЛАССИЧЕСКИХ ПРАВИЛ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ*

К.А. Пономарева¹, А.О. Симонов^{1,2}

¹ *Научно-исследовательский финансовый институт Министерства финансов Российской Федерации, г. Москва, Россия*

² *Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики», г. Москва, Россия*

Информация о статье

Дата поступления –

30 августа 2023 г.

Дата принятия в печать –

10 октября 2023 г.

Дата онлайн-размещения –

20 декабря 2023 г.

Ключевые слова

Налоговое право, налоговая безопасность, криптоактивы, цифровые финансовые активы, цифровая экономика, налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций, налог на добавленную стоимость

Проведен анализ существующих механизмов налогообложения операций с криптоактивами в Российской Федерации. Выбор объекта исследования обусловлен возрастающей ролью криптоактивов в российской экономике, а также необходимостью разработки механизмов обеспечения налоговой безопасности государства в условиях новых вызовов, одним из которых является развитие цифровой экономики. Представлен анализ налоговых проблем, с которыми сталкиваются физические и юридические лица, оперирующие криптоактивами, сформулированы предложения по совершенствованию российского налогового законодательства.

По итогам исследования сделан вывод о том, что действующие подходы к налогообложению операций с криптоактивами аналогичны механизмам, которые применяются к традиционным финансовым инструментам, но при этом за пределами регулирования остается ряд активов, обладающих особыми правовыми свойствами.

TAXATION OF DIGITAL FINANCIAL ASSETS IN THE CONTEXT OF CLASSICAL RULES OF TAXATION**

Karina A. Ponomareva¹, Andrey O. Simonov^{1,2}

¹ *Financial Research Institute of the Ministry of Finance of the Russian Federation, Moscow, Russia*

² *HSE University, Moscow, Russia*

Article info

Received –

2023 August 30

Accepted –

2023 October 10

Available online –

2023 December 20

Keywords

Tax law, tax security, crypto asset, digital financial asset, digital economy, personal income tax,

Subject. The existing mechanisms of taxation of transactions with crypto assets on the territory of the Russian Federation are analyzed in the article. The choice of the research object is due to the increasing role of crypto assets in the modern Russian economy, as well as the necessity to propose new mechanisms to ensure the tax security of the state in the face of new challenges.

The purpose of the study. The existing mechanisms of taxation of transactions related to the use and turnover of crypto assets in Russia are considered. Authors analyze both the main problems faced by individuals and legal entities operating with cryptocurrencies. The analysis of the current legislation is provided, possible ways to improve the legislation are suggested.

Methodology. In the course of their work, the researchers were guided by philological and systematic ways of interpreting current legal norms, as well as existing explanations of financial authorities related to current approaches to taxation of transactions with crypto assets.

* Исследование выполнено за счет гранта Российского научного фонда № 23-78-10160, <https://rscf.ru/project/23-78-10160>.

** The research was funded by the Russian Science Foundation, project No. 23-78-10160, <https://rscf.ru/project/23-78-10160/>.

corporate income tax, value added tax

Conclusions. It is concluded that the approaches proposed by the legislator to taxation of transactions with crypto assets are similar to the mechanisms that apply to traditional financial instruments, but at the same time, assets that are not similar to traditional ones remain outside the regulation.

1. Введение

Вопрос налогообложения операций с криптоактивами становится всё более актуальным по мере того, как технологии блокчейн становятся частью повседневной жизни. Развивается и правовое регулирование в этой сфере. Федеральным законом от 14 июля 2022 г. № 324-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» установлен порядок налогообложения операций с цифровыми финансовыми активами (далее – ЦФА) и утилитарными цифровыми правами (далее – УЦП)¹. Можно сказать, что ЦФА – это цифровые права, сочетающие в себе черты традиционных биржевых финансовых инструментов, подтверждающих корпоративные права и обязательства, с тенденциями токенизации, а УЦП – цифровые права, наделяющие правом требовать передачи вещи, исключительных прав, а также выполнения работ или оказания услуг.

Также указанным законом установлены:

– особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) по операциям с ЦФА и (или) цифровыми правами, включающими одновременно ЦФА и УЦП;

– особенности исчисления и уплаты НДФЛ налоговыми агентами при осуществлении операций с ЦФА и (или) цифровыми правами, включающими одновременно ЦФА и УЦП;

– особенности определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций по операциям с ЦФА и (или) цифровыми правами, включающими одновременно ЦФА и УЦП;

– ставки по налогу на прибыль организаций в отношении доходов, полученных обладателями ЦФА.

На сегодняшний день практически отсутствуют научные труды, посвященные налогообложению цифровых финансовых активов. Это объясняется как новой нормативной базой, по которой еще не сложилась правоприменительная практика, так и отсутствием глубинной теоретической базы для исследо-

ваний по теме. Настоящая статья направлена на восполнение этого пробела: авторами систематизированы подходы к налогообложению операций с криптоактивами, проанализирована обоснованность применения общих и специальных правил налогообложения в отношении таких операций, а также предложены пути совершенствования действующего регулирования.

Рассмотрим эти проблемы применительно к отдельным налогам.

2. Налогообложение операций с криптоактивами для целей НДС

Вопрос налогообложения операций с криптоактивами для целей НДС является одним из наиболее сложных и неоднозначных. Согласно п. 1 ст. 146 Налогового кодекса (далее – НК) РФ² объектом НДС признаётся реализация товаров, работ и услуг на территории Российской Федерации.

При этом далеко не каждая реализация является облагаемой. В частности, от НДС освобождаются отдельные услуги операторов информационных систем, в которых выпускаются ЦФА, операторов обмена ЦФА и (или) операторов инвестиционных платформ, организующих привлечение инвестиций с использованием инвестиционных платформ. Реализация ЦФА не подлежит налогообложению НДС.

Из представленных выше определений ЦФА и УЦП следует, что ключевое разграничение между представленными видами активов заключается в следующем: под ЦФА законодатель понимает цифровой аналог традиционных финансовых инструментов (например, акции) [1, с. 764], а под УЦП – право на товары, работы или услуг [2, с. 515]. При этом криптоактивы, которые не соответствуют признакам ЦФА или УЦП, остаются за рамками действующего регулирования (например, *NFT* – токены, которые подтверждают право собственности на цифровой объект), а также майнинг [3, с. 332] и стейкинг [4, с. 45], регулирование которых может стать следующим шагом на пути совершенствования законодательства.

¹ Федеральный закон от 14 июля 2022 г. № 324-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2022. № 29 (ч. III). Ст. 5291.

² Налоговый кодекс Российской Федерации: Часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2000. № 32. Ст. 3340.

Данное разграничение порождает и различные последствия для целей налогообложения, в частности, реализация ЦФА не является объектом налогообложения для целей НДС в соответствии с пп. 38 п. 2 ст. 149 НК РФ. Однако актив, который сочетает в себе признаки ЦФА и УЦП, является объектом для целей налогообложения НДС, поскольку НК РФ не содержит иного подхода.

Полагаем, что такое разграничение в части налогообложения ЦФА и УЦП является закономерным решением законодателя: несмотря на внешнюю технологическую схожесть этих явлений, их правовая природа в корне различна в связи с тем, что они представляют собой лишь «токенизированное» воплощение привычных явлений. Основное отличие УЦП состоит в том, что они более приближены к обычным хозяйственным операциям и в их основе лежат обязательства по предстоящей поставке, выполнению работ, оказанию услуг и пр. ЦФА же имеют чисто финансовую направленность.

Порядок налогообложения криптоактивов для целей НДС принципиально не отличается от порядка налогообложения традиционных активов, однако обладает некоторыми особенностями:

- Реализация криптоактива при его выпуске приравнивается к получению предоплаты для целей НДС в соответствии с п. 1 ст. 154 НК РФ. Концептуально данное решение соотносится с природой УЦП и на его основе налогоплательщик в будущем сможет получить товары, работы или услуги.

- При приобретении криптоактива отсутствует возможность вычета предъявленного НДС в соответствии с абз. 3 и 4 п. 12 ст. 171 НК РФ. Иными словами, уплаченный НДС в счет выпуска криптоактива или предстоящей передачи имущественных прав на основании такого криптоактива не может быть учтен для целей вычета. Ограничение возможности вычета уплаченного НДС также подтверждаются положениями пп. 6 п. 2 ст. 170 и п. 2.2 ст. 170 НК РФ.

Наиболее неоднозначным является последнее положение, закрепляющее запрет возможности учета уплаченного НДС для целей последующего вычета, несмотря на возможность учета уплаченного НДС в качестве расхода для целей налога на прибыль организаций.

Данное решение в большей степени защищает интересы бюджета, предоставляя больше времени на использование полученных денежных средств, так как вместо возможности вычета налогоплательщик получает возможность учета расходов только в момент реализации такого актива. Таким образом, момент учета суммы уплаченного НДС в расходах находится существенно дальше, чем момент зачета НДС относительно временной шкалы. Более того, в контексте метода начисления возможность учета расходов, возникших в связи с приобретением криптоактива, связана с последующей реализацией этого актива. Однако момент указанного учета может не наступить.

Таким образом, налогоплательщик теряет возможность учета расхода в момент приобретения актива за счет лишения права на вычет, но при этом сохраняет право на учет данной суммы в расходах в будущих периодах, что несколько сглаживает ситуацию, но с сохранением приоритетного фискального интереса, поскольку доходы поступят в бюджет «раньше времени».

3. Цифровые финансовые активы и налог на доходы физических лиц

Рассмотрим проблемы регулирования цифровых финансовых активов в контексте налогообложения доходов физических лиц.

Объектом для целей налогообложения НДФЛ является доход, полученный налогоплательщиком в соответствии со ст. 209 НК РФ. Под доходом согласно п. 1 ст. 41 НК РФ понимается экономическая выгода в денежной или натуральной форме. Понятие дохода, определенное через концепцию экономической выгоды, представляется не самым удачным: согласимся с В.М. Зариповым, что в случае разделения понятия на валовой и чистый доход ситуация стала бы более прозрачной [5, с. 23].

Высшие судебные инстанции трактуют экономическую выгоду как «улучшение имущественного положения»³ лица. Таким образом, определяя доходы физических лиц, следует руководствоваться как юридической концепцией дохода (перечисленными в НК РФ источниками дохода) [6, с. 15], так и ее экономическим содержанием [7, с. 15] в виде улуч-

³ Определения Конституционного Суда РФ от 2 октября 2019 г. № 2602-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб гражданина Пономарева Константина Анатольевича на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 41 и пунктом 1 статьи 210 Налогового кодекса Российской Федерации, частью 1 статьи 63, пунктом 6 части 3 статьи 135, ча-

стью 8 статьи 226 и частью 1 статьи 306 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации» и от 24 октября 2019 г. № 2913-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Бут Надежды Михайловны на нарушение ее конституционных прав пунктом 1 статьи 41 и статьей 217 Налогового кодекса Российской Федерации».

шения имущественного положения лица, которое выражается в приращении имущества [8, с. 61].

При этом следует отметить, что НК РФ содержит специальные нормы, регулирующие особенности определения налоговой базы в отношении доходов, формирующихся в результате совершения сделок с криптоактивами. В частности, в соответствии с п. 1 ст. 214.11 НК РФ под доходом понимаются:

– выплаты, не связанные с выкупом криптоактива (под такими выплатами законодатель допускает получение дохода в двух случаях: получение квазидивидендных выплат и *airdrop* – безвозмездная передача криптоактивов) (пп. 1 и 2);

– выплаты, связанные с выкупом криптоактива (под такими выплатами законодатель понимает выплаты, которые, в сущности, аналогичны облигациям или фьючерсам) (пп. 3);

– доходы от отчуждения криптоактива или доходы, полученные в результате мены криптоактива (пп. 4).

Наиболее неоднозначным является пп. 4 п. 1 ст. 214.11 НК РФ, предполагающий налогообложение доходов, полученных в результате отчуждения и мены. Неясным представляется разграничение понятий «отчуждение» и «мена», так как юридическая природа договора мены предполагает, что в случае мены также происходит отчуждение одного актива и получение другого актива [9, с. 106]. Полагаем, что данное разграничение было сделано намеренно, так как основной операцией на криптобиржах с юридической точки зрения является именно «мена», а не привычная купля-продажа [10, с. 16].

Пункт 3 ст. 212 НК РФ содержит особый порядок расчета налоговой базы при получении материальной выгоды в результате совершения операций с криптоактивами. В случае приобретения криптоактивов по нерыночным условиям и получения материальной выгоды от такого приобретения у налогоплательщика формируется налоговая база. Величина налоговой базы определяется в виде разницы от суммы произведенных расходов и действительной стоимостью криптоактива, определенной в соответствии со ст. 105.3 НК РФ, которая регулирует порядок налогообложения сделок с взаимозависимыми лицами.

Таким образом, разграничение «отчуждения» и «мены» было сделано в том числе зеркально с положениями п. 3 ст. 212 НК РФ, чтобы закрепить, что

доход может возникнуть не только в результате приобретения криптоактива по условиям ниже рынка, но и в результате приобретения более дорогого материального актива или имущественного права в обмен на менее дорогой криптоактив.

В отношении вопроса определения величины дохода следует обратить внимание на положения п. 2 ст. 214.11 НК РФ, согласно которым стоимость актива определяется на основании цены сделки с криптоактивом. Однако если речь идет о мене, то стоимость актива могла и не быть отражена в договоре.

В таком случае стоимость актива может определяться по рыночной стоимости [11, с. 69], а именно средневзвешенной стоимости криптоактива по сделкам с этим активом в течение дня, когда была совершена сделка, или в течение последнего дня, когда с таким активом проводились сделки в течение последних трех месяцев. В случае если определить средневзвешенную цену не удастся, то стоимость определяется в соответствии с решением о выпуске такого актива в соответствии с абз. 6 п. 2 ст. 214.11 НК РФ.

Говоря о расходах, которые может учесть налогоплательщик при определении налоговой базы, следует отметить, что при определении налоговой базы по операциям с криптоактивами для целей НДФЛ следует ориентироваться не только на специальный порядок учета расходов, закрепленный в п. 3 ст. 214.11 НК РФ, но и на общие правила расчета налоговой базы для целей НДФЛ⁴: налоговая база для целей НДФЛ представляет собой действительную экономическую выгоду налогоплательщика [12, с. 152].

При этом возможность учета расходов, связанных с осуществлением операций с криптоактивами, также закреплена в пп. 2 п. 2 ст. 220 НК РФ: налогоплательщиком могут быть учтены расходы, перечисленные в п. 3 ст. 214.11 НК РФ.

Таким образом, налогооблагаемой базой является положительный финансовый результат, уменьшенный на величину расходов, который получает налогоплательщик в результате совершения операций с криптоактивами [13, с. 36].

Другим не менее важным аспектом при определении налоговой обязанности для целей НДФЛ является вопрос установления момента возникновения дохода и расхода, связанных с осуществляемыми операциями.

⁴ Письмо ФНС России от 26 мая 2023 г. № СД-4-3/6639@. Здесь и далее нормативные акты приводятся по СПС «КонсультантПлюс».

Начать предлагаем с момента определения дохода. В качестве базового правила следует обратить внимание на п. 1 ст. 210 НК РФ, который закрепляет, что доход возникает в момент непосредственно его фактического возникновения или права на него.

При этом НК РФ также содержит специальный порядок определения даты фактического получения дохода по операциям с криптоактивами. В соответствии с п. 6 ст. 223 НК РФ датой получения дохода признаётся день выплаты дохода или внесения в информационную систему записи о переходе прав на криптоактивы. В данном случае не возникает существенных проблем с моментом определения полученной суммы дохода, так как законодатель связывает момент получения дохода с моментом его фактического попадания в распоряжение налогоплательщика при непосредственной реализации имеющихся криптоактивов по аналогии с ценными бумагами [14, с. 143].

Таким образом, ключевым налоговым событием для целей НДФЛ (за исключением ситуации с договором мены) является не столько сама реализация криптоактива, сколько последующее зачисление фиатных денежных средств на личный счет физического лица [15, с. 240]. В настоящем исследовании делается акцент на трансформации криптоактивов в фиатные средства, поскольку именно в этот момент у налогоплательщика формируется доход, право на распоряжение которым он получает вне зависимости от валюты, в которой он получает доход [16, с. 59].

В случае с заключением договора мены величина дохода должна рассчитываться на дату совершения каждой операции мены, что далеко не самое однозначное решение. Операция мены может быть рассмотрена в нескольких конфигурациях:

1. *Мена криптоактива на материальный актив или имущественное право.* В данном случае определение момента получения дохода является обоснованным, так как информационная система, обслуживающая криптоактивы, может не содержать информации о заключении договора мены за пределами этой системы. В связи с этим решение о том, чтобы привязать момент получения дохода к моменту перехода права собственности на криптоактив позволяет наделить криптобиржу полномочиями по налоговому администрированию физических лиц.

2. *Мена криптоактива на иной криптоактив.* В данном случае необходимость определения финансового результата на момент каждой мены является решением, повышающим административную

нагрузку на операторов площадок. Более того, данное решение в действительности не имеет ни логического, ни экономического обоснования по следующим причинам:

– мена может происходить в рамках одной биржи: в таком случае налогоплательщик не получает в распоряжение доходы в виде фиатных средств, фактически происходит лишь трансформация одного криптоактива в другой – в данном случае налоговая база будет возникать не в связи с получением дохода, а в связи с совершением сделки, что не соответствует объекту налогообложения НДФЛ;

– в абсолютном большинстве случаев мена криптоактивов осуществляется по биржевому курсу: происходит мена одного криптоактива на другой, однако стоимость этих криптоактивов идентична, в связи с этим финансовый результат по такой операции будет равен нулю.

Можно говорить о том, что законодателем было предложено решение, которое облегчает процедуру налогового администрирования операций с криптоактивами путем привлечения ресурсов операторов криптобирж. Однако такое решение зачастую будет лишь создавать дополнительную административную нагрузку на таких операторов, но не будет иметь какой-либо экономической эффективности с точки зрения налогового администрирования, так как операции мены одного криптоактива на другой являются превалирующими и не формирующими положительный финансовый результат, что могло бы в более емкой форме отражаться в итоговом консолидированном отчете за период, как это сделано с ценными бумагами.

Не менее интересным с точки зрения особенностей определения действительной налоговой обязанности для целей НДФЛ выступает вопрос, связанный с моментом определения расходов. Несмотря на то, что пп. 2 п. 2 ст. 220 НК РФ закрепляет право налогоплательщика на учет расходов, связанных с осуществлением операций с криптоактивами, названная норма отсылает к п. 3 ст. 214.11 НК РФ, которая перечисляет допустимые к учету расходы. Иначе говоря, специальный порядок не устанавливает особых требований для определения момента несения расхода.

Полагаем, что в данном случае следует руководствоваться общими принципами налогообложения доходов физических лиц, а также применять аналогию закона в части, применяемой к традиционным финансовым инструментам, в частности к акциям. Согласно позиции Минфина России в качестве момента

формирования расхода для целей НДФЛ должен учитываться не столько момент списания денежных средств с расчетного счета, сколько момент зачисления криптоактивов на счет физического лица⁵.

Таким образом, законом окончательно разведены облагаемые и не облагаемые НДФЛ криптоактивы. При этом, несмотря на некоторую неоднозначность регулирования, возлагающего излишнюю нагрузку на операторов платформ, существующая законодательная ясность позволит масштабировать данный сектор экономики и позволит участникам правоотношений прогнозировать налоговую нагрузку.

4. Цифровые финансовые активы и налог на прибыль организаций

Как и в случае с НДФЛ, доходы, полученные юридическими лицами от операций с криптоактивами, подлежат учету как в соответствии со специальными нормами, так и на общих основаниях. Отсутствие специального порядка налогообложения не означает освобождения от налогообложения⁶.

В случае с налогом на прибыль дополнительно можно обратиться к п. 2 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99⁷. При анализе можно заметить, что положения ПБУ существенно повторяют положения ст. 41 НК РФ [17, с. 117], что свидетельствует о том, что законодатель ставит экономическую составляющую концепции дохода в приоритет над правовой. Это отражает влияние экономической науки на юридическую в контексте налогообложения [18, с. 20]. Другими словами, при определении доходов в первую очередь необходимо обращаться к экономическим основаниям их возникновения, которые отражаются и в его правовой конструкции.

Особый интерес представляет концепция экономически оправданных затрат, которые могут быть учтены налогоплательщиком для целей налога на прибыль. В данном случае законодателем не был предложен специальный порядок подтверждения расходов. В связи с этим расходы подтверждаются на основании ст. 252 НК РФ и должны соответствовать критериям экономической обоснованности и документальной подтвержденности. Относительно

второго критерия следует отметить, что такая подтвержденность может быть обеспечена как выписками о движении активов с платформ операторов, так и привычными банковскими выписками. В связи с этим более интересной для целей исследования является концепция экономической обоснованности расхода. Положения ст. 252 НК РФ раскрывают понятие «обоснованности» через «экономическую оправданность», что также является оценочной категорией [19, с. 119].

В связи с этим концепция экономической оправданности раскрывается в судебной практике и подразумевает тесную связь расходов с деятельностью, направленной на извлечение доходов⁸: расходы должны быть связаны с действиями, которые потенциально могут привести к возникновению дохода вне зависимости от периода, в котором возникновение дохода предполагается [20, с. 6]. Фактически таким образом законодатель требует соблюдения ключевого для хозяйствующих субъектов правила осуществления деятельности с целью извлечения прибыли.

Вместе с этим следует учитывать и то, что действующее налоговое законодательство не содержит каких-либо ограничений в отношении допустимых расходов: их перечень открыт, и налогоплательщик вправе учитывать любые расходы, отвечающие основополагающим требованиям [21, с. 20]. Именно такой подход позволяет учитывать понесенные расходы, связанные с осуществлением операций с криптоактивами, несмотря на отсутствие специального регулирования в отношении таких операций.

Другим не менее интересным вопросом, связанным с налогообложением операций с криптоактивами, с точки зрения регулирования налога на прибыль организаций является проблема определения момента возникновения дохода и расхода, так как система налога на прибыль позволяет вести учет двумя методами: кассовым методом (ст. 273 НК РФ) и методом начисления (ст. 271, 272 НК РФ).

В положения НК РФ, регулирующие применение кассового метода, не вносились изменения в части установления порядка учета расходов при совершении операций с криптоактивами. Данное реше-

⁵ Письмо Минфина России от 11 ноября 2022 г. № 03-04-09/109862.

⁶ Письмо ФНС России от 11 августа 2023 г. № БВ-4-7/10353@.

⁷ Приказ Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99».

⁸ Определение Верховного Суда РФ от 18 декабря 2019 г. по делу № А34-13859/2018; Постановление Президиума ВАС РФ от 18 февраля 2014 г. по делу № А75-9013/2012.

ние в целом обосновано, так как кассовый метод предполагает использование механизма, аналогичного НДФЛ, который заключается в том, что доходы и расходы возникают в момент фактического возникновения и несения соответственно, что закреплено в п. 3 ст. 273 НК РФ.

Однако использование метода начисления существенно осложняет ситуацию при совершении операций с криптоактивами, так как при применении этого метода доходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств в соответствии с п. 1 ст. 271 НК РФ.

Помимо этого общего положения ст. 271 НК РФ содержит и специальные нормы в отношении порядка учета доходов в результате осуществления операций с криптоактивами (п. 3.1, пп. 16 и 17 п. 4). Посредством этих норм законодатель разграничивает доходы юридических лиц, которые получают доходы от операций с криптоактивами, в зависимости от роли, которую они осуществляют: выпускают такие активы или являются их обладателями.

Расходы признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств в соответствии с п. 1 ст. 272 НК РФ. Более того, данный метод требует установления связи между полученным доходом и произведенным расходом. При этом, как и в случае с доходами, п. 5.3 ст. 272 НК РФ закрепляет специальный порядок признания расходов. Также установлен особый порядок учета расходов в зависимости от роли лица.

Налоговая база по операциям с криптоактивами также представляет собой положительный финансовый результат и рассчитывается на основании п. 22 ст. 274 и ст. 282.2 НК РФ. Ключевая особенность определения налоговой базы заключается в том, что налогоплательщик должен учитывать доходы и расходы по операциям с криптоактивами в различных налоговых базах в зависимости от вида такого актива. В частности, криптоактивы подлежат отнесению к налоговой базе по операциям с необращающимися ценными бумагами и необращающимися производными финансовыми инструментами отдельно от общей налоговой базы. При этом в случае если выкуп таких активов предполагает передачу товаров, работ или услуг, то финансовые результаты по таким операциям подлежат учету в общей налоговой базе.

Отдельно следует отметить и то, что при получении квазидивидендных выплат доход налогопла-

тельщика облагается по ставке 13 % в соответствии со ст. 284 НК РФ. Данное обстоятельство подчеркивает, что законодатель не выделяет криптоактивы в качестве особого объекта, но создает специальное регулирование для приближения криптоактивов к порядку налогообложения традиционных активов, как акции или облигации [22, с. 58].

Таким образом, операции, связанные с криптоактивами, подлежат налогообложению как в соответствии со специальными правилами, разработанными исключительно для криптоактивов, так и в соответствии с общими правилами налогообложения прибыли юридических лиц. При этом порядок налогообложения криптоактивов существенным образом не отличается от традиционных правил налогообложения.

5. Заключение

Согласимся с представленным в литературе мнением о том, что «длительная и противоречивая история регулирования рынка криптовалют обусловлена угрозами для финансовой стабильности Российской Федерации» [23, с. 11]. Разработка и совершенствование правил налогообложения криптоактивов представляются важными с точки зрения обеспечения налоговой безопасности государства в контексте ответов на вызовы цифровой экономики.

В результате исследования можно сделать следующие выводы:

- порядок налогообложения операций с криптоактивами регулируется как общими положениями НК РФ, которые не утрачивают своего значения в контексте налогообложения операций с криптоактивами [24, с. 43], так и специальными нормами, которые были созданы исключительно для целей налогообложения операций с криптоактивами;

- нормы налогового законодательства о налогообложении криптоактивов соотносятся с существующими подходами к налогообложению традиционных инструментов (ценных бумаг, договоров купли-продажи и т. д.);

- законодатель закрепил упрощенную систему классификации криптоактивов, предложив порядок налогообложения только для тех явлений, которые наиболее приближены к традиционным финансовым инструментам, оставив неурегулированными прочие виды криптоактивов, такие как *NFT* или платежные токены, которые также распространены и представляют собой существенную долю рынка криптоактивов.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Перетолчин А. П. Генезис и перспективы развития правового регулирования цифровых финансовых активов в Российской Федерации / А. П. Перетолчин // *Journal of Digital Technologies and Law*. – 2023. – Т. 1, № 3. – С. 752–774. – DOI: 10.21202/jdtl.2023.33.
2. Халикова С. М. Налоговые аспекты оборота цифровых прав в Российской Федерации / С. М. Халикова, Т. Р. Хамидуллин // *Вопросы российской юстиции*. – 2023. – № 24. – С. 510–523.
3. Радхи А. К. Р. Формирование подразделения финансовой разведки для целей налогообложения операций с криптовалютой в Российской Федерации / А. К. Р. Радхи, М. И. Львова // *Естественно-гуманитарные исследования*. – 2023. – № 3. – С. 331–338.
4. Титоренко С. К. Правовое регулирование налогообложения оборота криптовалют: сравнительно-правовое исследование налогово-правового регулирования Республики Индия и Российской Федерации / С. К. Титоренко // *Право и политика*. – 2023. – № 1. – С. 41–47. – DOI: 10.7256/2454-0706.2023.1.39703.
5. Зарипов В. М. Понятие и структура налоговой льготы / В. М. Зарипов // *Налоговед*. – 2012. – № 10. – С. 18–27.
6. Пепеляев С. Г. Налогово-правовое понятие дохода / С. Г. Пепеляев // *Налоговед*. – 2014. – № 11. – С. 14–25.
7. Васильева Н. В. Доход как категория финансового права / Н. В. Васильева // *Налоги и финансовое право*. – 2015. – № 5. – С. 13–18.
8. Ахметшин Р. И. Понятие дохода: проблемы правоприменения / Р. И. Ахметшин // *Налоговед*. – 2010. – № 3. – С. 58–67.
9. Невзгодина Е. Л. Договор мены недвижимости и преимущественное право покупки / Е. Л. Невзгодина // *Вестник Омского университета*. – 2005. – № 3. – С. 106–108.
10. Камышанский В. П. О цифровых финансовых активах / В. П. Камышанский // *Власть закона*. – 2019. – № 4. – С. 13–18.
11. Кучеров И. И. Налоговые последствия использования альтернативных платежных средств (теоретико-правовые аспекты) / И. И. Кучеров, И. А. Хаванова // *Вестник Пермского университета. Юридические науки*. – 2017. – Вып. 1 (35). – С. 66–72. – DOI: 10.17072/1995-4190-2017-35-66-72.
12. Малкова Ю. В. К вопросу о налогообложении криптовалюты и цифровых активов: российский и зарубежный опыт / Ю. В. Малкова, А. В. Тихонова // *Экономика. Налоги. Право*. – 2020. – № 5. – С. 141–153.
13. Титоренко С. К. Правовое регулирование налогообложения доходов физических лиц по операциям с цифровыми правами (криптовалютами) / С. К. Титоренко // *Налоги и налогообложение*. – 2023. – № 2. – С. 33–44. – DOI: 10.7256/2454-065X.2023.2.40517.
14. Качур О. В. О цифровом налоге в глобальной экономике / О. В. Качур // *Современная экономика: проблемы и решения*. – 2022. – Т. 8. – С. 135–147. – DOI: 10.17308/meps/2078-9017/2022/8/135-147.
15. Искандарян Т. А. Налоговое регулирование в сфере цифровой валюты в РФ / Т. А. Искандарян // *Молодежь, наука, образование: актуальные вопросы, достижения и инновации* : сб. ст. IV Междунар. науч.-практ. конф. : в 2 ч. – Пенза : Наука и Просвещение, 2021. – Ч. 1. – С. 239–241.
16. Иванова Н. А. Особенности применения цифровых финансовых активов и цифровой валюты в современных условиях / Н. А. Иванова, А. А. Дворянчикова // *Транспортное дело России*. – 2023. – № 1. – С. 58–61. – DOI: 10.52375/20728689_2023_1_58.
17. Драгунова А. Д. Бухгалтерский и налоговый учет финансовых результатов: сходство и отличие / А. Д. Драгунова // *Социально-экономические и гуманитарные науки* : сб. избр. ст. по материалам междунар. науч. конф. – СПб. : Нацразвитие, 2020. – С. 116–120.
18. Еременко Е. А. К вопросу об определении дохода по российскому налоговому праву / Е. А. Еременко // *Налоговед*. – 2014. – № 8. – С. 18–21.
19. Тахтомысова Д. А. Налоговый учет материальных расходов / Д. А. Тахтомысова // *Современные инновации социально-экономических систем* : материалы научно-практической конференции с международным участием. – Саратов : Амирит, 2022. – С. 118–120.
20. Турдиев Д. А. Модели учета финансовых результатов и их влияние на показатели эффективности деятельности / Д. А. Турдиев, Т. К. Медведская // *Достижения науки и образования*. – 2019. – № 10. – С. 4–7.

21. Синельников-Мурылев С. Г. Цифровизация налогового администрирования в России: возможности и риски / С. Г. Синельников-Мурылев, Н. С. Милоголов, А. Б. Берберов // *Экономическая политика*. – 2022. – Т. 17, № 2. – С. 8–33. – DOI: 10.18288/1994-5124-2022-2-8-33.
22. Безручкин Е. А. К вопросу о государственной политике в области инвестирования и налогообложении / Е. А. Безручкин, О. Н. Васильева // *Legal Bulletin*. – 2022. – Т. 7, № 1. – С. 52–63.
23. Староверова О. В. Правовое регулирование цифровых финансовых активов и цифровой валюты / О. В. Староверова // *Цивилист*. – 2022. – № 3 (39). – С. 6–15.
24. Хаванова И. А. Экономическое основание налога как принцип «надзаконного» значения / И. А. Хаванова // *Налоги*. – 2013. – № 5. – С. 42–45.

REFERENCES

1. Peretolchin A.P. Genesis and Prospects of Development of Legal Regulation of Digital Financial Assets in the Russian Federation. *Journal of Digital Technologies and Law*, 2023, vol. 1, no. 3, pp. 752–774. DOI: 10.21202/jdtl.2023.33.
2. Khalikova S., Khamidullin T. Tax aspects of digital rights circulation in the Russian Federation. *Voprosy rossiskoi yustitsii*, 2023, no. 24, pp. 510–523. (In Russ.).
3. Radhi A.K.R., Lvova M.I. Of taxation of cryptocurrency transactions in the Russian Federation. *Estestvenno-gumanitarnye issledovaniya = Natural-Humanitarian Studies*, 2023, no. 3, pp. 331–338. (In Russ.).
4. Titorenko S.K. Legal regulation of taxation of cryptocurrency turnover: a comparative legal study of the tax and legal regulation of the Republic of India and the Russian Federation. *Pravo i politika = Law and Politics*, 2023, no. 1, pp. 41–47. DOI: 10.7256/2454-0706.2023.1.39703. (In Russ.).
5. Zaripov V.M. The concept and structure of tax benefits. *Nalogoved*, 2012, no. 10, pp. 18–27. (In Russ.).
6. Pepelyaev S.G. Tax and legal concept of income. *Nalogoved*, 2014, no. 11, pp. 14–25. (In Russ.).
7. Vasil'eva N.V. Income as a category of financial law. *Nalogi i finansovoe pravo = Taxes and financial law*, 2015, no. 5, pp. 13–18. (In Russ.).
8. Akhmetshin R.I. The concept of income: problems of law enforcement. *Nalogoved*, 2010, no. 3, pp. 58–67. (In Russ.).
9. Nevzgodina E.L. Real estate barter agreement and pre-emptive right of purchase. *Vestnik Omskogo universiteta = Herald of Omsk University*, 2005, no. 3, pp. 106–108. (In Russ.).
10. Kamyshansky V.P. Digital rights in Russian civil law. *Vlast' zakona*, 2019, no. 4, pp. 13–18. (In Russ.).
11. Kucherov I.I., Khavanova I.A. Tax Consequences of Using Alternative Means of Payment (Theoretical and Legal Aspects). *Vestnik Permskogo universiteta. Yuridicheskie nauki = Perm University Herald. Juridical Sciences*, 2017, iss. 1 (35), pp. 66–72. DOI: 10.17072/1995-4190-2017-35-66-72. (In Russ.).
12. Malkova Y.V., Tichkonova A.V. To the Question on Taxation of Cryptocurrencies and Digital Assets: Russian and Foreign Experience. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, taxes & law*, 2020, no. 5, pp. 141–153. (In Russ.).
13. Titorenko S.K. Legal regulation of income taxation of individuals on transactions with digital rights (cryptocurrencies). *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and Taxation*, 2023, no. 2, pp. 33–44. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.2.40517. (In Russ.).
14. Kachur O.V. About digital tax in the global economy. *Sovremennaya ekonomika: problemy i resheniya = Modern economics: problems and solutions*, 2022, vol. 8, pp. 135–147. DOI: 10.17308/meps/2078-9017/2022/8/135-147. (In Russ.).
15. Iskandaryan T.A. Tax regulation in the field of digital currency in the Russian Federation. *Molodezh', nauka, obrazovanie: aktual'nye voprosy, dostizheniya i innovatsii*, Collection of articles of IV International scientific and practical conference, in 2 parts, Penza, Nauka i Prosveshchenie Publ., 2021, pt. 1, pp. 239–241. (In Russ.).
16. Ivanova N., Dvoryanchikova A. Features of digital assets and digital currencies in modern conditions. *Transportnoe delo Rossii = Transport business in Russia*, 2023, no. 1, pp. 58–61. DOI: 10.52375/20728689_2023_1_58. (In Russ.).
17. Dragunova A.D. Accounting and tax accounting of financial results: similarity and difference. *Sotsial'no-ekonomicheskie i gumanitarnye nauki*, Collection of selected articles on the proceeding of the International scientific conference, St. Petersburg, Natsrazvitie Publ., 2020, pp. 116–120. (In Russ.).

18. Eremenko E.A. On the issue of determining income under Russian tax law. *Nalogoved*, 2014, no. 8, pp. 18–21. (In Russ.).
19. Takhtomysova D.A. Tax accounting of material expenses. *Sovremennye innovatsii sotsial'no-ekonomicheskikh system*, Proceeding of the scientific and practical conference with international participation, Saratov, Amirit Publ., 2022, pp. 118–120. (In Russ.).
20. Turdiev D.A., Medvedskaya T.K. Comparative standard method of cost calculation and standard-cost method. *Dostizheniya nauki i obrazovaniya*, 2019, no. 10, pp. 4–7. (In Russ.).
21. Sinelnikov-Murylev S.G., Milogolov N.S., Berberov A.B. Digitalization of Tax Administration in Russia: Opportunities and Risks. *Ekonomicheskaya politika*, 2022, vol. 17, no. 2, pp. 8–33. DOI: 10.18288/1994-5124-2022-2-8-33. (In Russ.).
22. Bezruchkin E.A., Vasilyeva O.N. On the issue of state policy in the field of investment and taxation. *Legal Bulletin*, 2022, no. 1, pp. 52–63. (In Russ.).
23. Staroverova O.V. Legal regulation of digital financial assets and digital currency. *Tsivilist*, 2022, no. 3, pp. 6–15. (In Russ.).
24. Khavanova I.A. Economic ground for a tax as a principle of extralegal significance. *Nalogi = Taxes*, 2013, no. 5, pp. 42–45. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Пономарева Карина Александровна – доктор юридических наук, доцент, ведущий научный сотрудник Центра налоговой политики Научно-исследовательский финансовый институт Министерства финансов Российской Федерации
127006, Россия, г. Москва, Настасьинский пер., 3/2
E-mail: kponomareva@nifi.ru
ORCID: 0000-0002-2951-3067
ResearcherID: N-7562-2016

Симонов Андрей Олегович – ¹эксперт Центра налоговой политики, ²аспирант факультета права
¹ Научно-исследовательский финансовый институт Министерства финансов Российской Федерации
² Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики»
¹ 127006, Россия, г. Москва, Настасьинский пер., 3/2
² 109028, Россия, г. Москва, Большой Трехсвятительский пер., 3
E-mail: aosimonov@hse.ru
ORCID: 0000-0001-6590-6856
ResearcherID: JFS-9280-2023

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Пономарева К.А. Налогообложение операций с цифровыми финансовыми активами в контексте классических правил налогообложения / К.А. Пономарева, А.О. Симонов // Правоприменение. – 2023. – Т. 7, № 4. – С. 35–44. – DOI: 10.52468/2542-1514.2023.7(4).35-44.

INFORMATION ABOUT AUTHORS

Karina A. Ponomareva – Doctor of Law, Associate Professor; Leading academic researcher, Center of Tax Policy
Financial Research Institute of the Ministry of Finance of the Russian Federation
3/2, Nastas'inskii per., Moscow, 127006, Russia
E-mail: kponomareva@nifi.ru
ORCID: 0000-0002-2951-3067
ResearcherID: N-7562-2016

Andey O. Simonov – ¹Expert, Center of Tax Policy; ²Postgraduate student, Faculty of Law
¹ Financial Research Institute of the Ministry of Finance of the Russian Federation
² HSE University
¹ 3/2, Nastas'inskii per., Moscow, 127006, Russia
² 3, Bol'shoi Trekhsvyatitel'skii per., Moscow, 109028, Russia
E-mail: aosimonov@hse.ru
ORCID: 0000-0001-6590-6856
ResearcherID: JFS-9280-2023

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Ponomareva K.A., Simonov A.O. Taxation of digital financial assets in the context of classical rules of taxation. *Pravoprimenenie = Law Enforcement Review*, 2023, vol. 7, no. 4, pp. 35–44. DOI: 10.52468/2542-1514.2023.7(4).35-44. (In Russ.).