

# **Правовое регулирование налогообложения в условиях цифровизации в праве ЕАЭС: современное состояние и перспективы развития<sup>1</sup>**

## **Legal regulation of taxation of cryptocurrency in the law of the EAEU: current state and development prospects**

**Лютова О.И.**

канд. юрид. наук, юрисконсульт ФБУ «Государственный институт лекарственных средств и надлежащих практик»  
e-mail: lutova.olga@mail.ru

**Lyutova O.I.**

Candidate of Juridical Sciences, jurisconsult, State Institute of Medicines and Good Practices  
e-mail: lutova.olga@mail.ru

### **Аннотация**

В условиях форсированного развития цифровых технологий актуализируются вопросы правового регулирования механизмов налогообложения соответствующих операций с криптовалютами как на национальном, так и на международном и наднациональном уровнях. Анализ документов ЕАЭС показал ситуацию «правового нигилизма» в отношении этих вопросов, что не способствует развитию цифровых технологий в международной торговле и межгосударственном общении. В качестве выводов сформулированы перспективные, по мнению автора, направления развития права ЕАЭС, а также нормативных актов государств-членов в сфере правового регулирования как операций в сфере цифровой экономики в целом, так и налогово-правовых норм с целью выработки теоретических моделей налогообложения операций с криптовалютами на национальном уровне.

**Ключевые слова:** глобализация, цифровая экономика, интеграция, гармонизация налогово-правового регулирования, Евразийский экономический союз, криптовалюта, биткоин.

### **Abstract**

In the conditions of accelerated development of digital technologies, issues of legal regulation of taxation mechanisms of relevant operations with cryptocurrencies are being actualized at both the national and international and supranational levels. An analysis of the EAEU documents showed a situation of “legal nihilism” in relation to these issues, which does not contribute to the development of digital technologies in international trade and interstate communication. As conclusions, the prospective, in the opinion of the author, directions of development of the law of the EAEU, as well as the regulatory acts of the member states in the sphere of legal regulation of operations in the

---

<sup>1</sup> Публикация подготовлена в рамках поддержанного РФФИ научного проекта № 18-29-16107 мк «Исследование и обоснование выбора модели налогообложения в эпоху цифровой трансформации»

digital economy as a whole, and tax and legal norms in order to develop theoretical models of taxation of operations with cryptocurrency are formulated at the national level.

**Keywords:** globalization; digital economy; integration; harmonization of tax and legal regulation; Eurasian Economic Union, cryptocurrency; bitcoin.

Публикация подготовлена в рамках поддержанного РФФИ научного проекта № 18-29-16107 мк «Исследование и обоснование выбора модели налогообложения в эпоху цифровой трансформации»

Цифровые технологии в настоящее время активно применяются в юридической, бухгалтерской и управленческой сферах, а также при обеспечении общественной и национальной безопасности. На наш взгляд, эти новеллы, особенно сопряженные с использованием искусственного интеллекта, являются максимально актуальной сферой для осуществления самых различных с точки зрения отраслевой принадлежности исследований.

Подобные процессы однозначно требуют выработки принципиально новых подходов к правовому регулированию различных общественных отношений. Например, новые правовые нормы должны разрабатываться и приниматься в цивилистике, а именно в гражданском праве (определение понятия цифрового объекта и его места в системе объектов гражданских прав), в авторском праве (правила защиты и охраны авторских прав на результаты деятельности искусственного интеллекта), а также в сферах публично-правового регулирования – в бюджетном праве (определение понятия открытого бюджета и порядка его реализации на всех уровнях власти и управления), в налоговом праве (правовые механизмы защиты финансовых интересов публично-правовых образований и отдельных налогоплательщиков).

Как известно, направления деятельности и исследований в сфере цифровой экономики в России и искусственного интеллекта определены Президентом Российской Федерации как приоритетные. Выступая на Международном конгрессе по кибербезопасности 5 июня 2018 г., Президент РФ В.В. Путин отметил, что особенно важно выработать единые правила игры, общие для всех международных стандартов, которые бы максимально учитывали права и интересы всех государств, были бы универсальными, приемлемыми для всех [1].

Полагаем, что подобная официальная позиция главы государства дает достаточные основания для следующего вывода – **глобализация и цифровизация являются взаимозависимыми процессами** (выделено мной – О.И.), развитие которых не может осуществляться изолированно друг от друга. В этой связи, анализируя процессы создания новых норм, «вызванных к жизни» объективным условием форсированного развития цифровых технологий в целом и явления цифровой экономики в частности, считаем логичным оценить современное состояние правового регулирования соответствующих процессов и явлений с точки зрения их закрепления, прежде всего, в так называемых наднациональных нормах, которые принимаются международными организациями и представляют собой «базовую модель» правового регулирования для дальнейшей их имплементации в законодательство государств-членов такой организации. Полагаем несомненную ценность подобных изысканий для целей дальнейшей выработки адекватных моделей правового регулирования налогообложения в современных российских условиях.

По мнению автора, особую важность в последнее время приобретает вопрос обоснования необходимости наднационального регулирования налогообложения в условиях цифровизации (например, операций с

криптовалютами, а также деятельности в виде майнинга), поскольку, по справедливому замечанию А.В. Реут, «ключевым направлением межгосударственного взаимодействия на постсоветском пространстве является экономическое сотрудничество, направленное на последовательное взаимное открытие государственных границ» [2], ключевым условием для осуществления которого являются унифицированные правила налогообложения, не создающие неоправданных экономических барьеров.

Для этих целей Российская Федерация, Республика Беларусь и Республика Казахстан 29 мая 2014 г. в г. Астана заключили Договор о создании Евразийского экономического сообщества (ЕАЭС) [3], который вступил в силу 1 января 2015 г. До вступления Договора в силу к нему присоединились Кыргызская Республика [4] и Республика Армения [5].

Как известно, в п. 2 ст. 5 Договора о ЕАЭС установлено, что государства – члены союза осуществляют скоординированную или согласованную политику в пределах, которые установлены данным Договором и иными договорами (не актами органов союза) Евразийского союза, в иных случаях, в соответствии с п. 3 ст. 5 государства только стремятся к подобному осуществлению, что предполагает гармонизацию и унификацию законодательства, в том числе в сфере налогообложения.

Анализ содержания Договора о ЕАЭС позволяет утверждать, что этот документ регулирует налоговые отношения достаточно кратко. Как известно, вопросам налогообложения посвящен раздел XVII Договора. При этом в основном нормы Договора связаны с косвенным налогообложением и вопросами исчисления и уплаты таможенных пошлин, что вполне логично, поскольку в международном пространстве принципиально важное значение имеет вопрос адекватных правил экономического обмена товаров и финансовых средств и сопутствующих им публично-правовых платежей.

При этом норм, связанных с правовым регулированием цифровой экономики, а также соответствующих им правил налогообложения в Договоре о ЕАЭС нет. При этом в общедоступных источниках в последнее время периодически появляется информация о готовности на уровне ЕАЭС создать «модель единого финансового пространства на основе общего подхода к регулированию криптовалют» [6]. Таким образом, весьма актуально в настоящее время нормотворчество на уровне актов ЕАЭС с целью выработки единых правил налогообложения операций в сфере цифровой экономики или, как минимум, формирование общей концепции принципиального отнесения цифровых валют к тем или иным объектам гражданских прав и, исходя из этого, выработка подхода к цифровой валюте как объекту налогообложения.

Как отмечает А.Н. Козырин, «гармонизация налогового права в рамках ЕАЭС представляет собой процесс сближения национальных систем правового регулирования налоговых отношений, уменьшение и даже полное устранение различий между ними... В свою очередь, унификация национальных моделей налогового законодательства предполагает такое их сближение, при котором государства, участвующие в этом процессе, берут на себя определенные международные обязательства» [7].

Это означает, что помимо гармонизации и унификации налогового законодательства в сфере правового регулирования операций с криптовалютами на уровне актов ЕАЭС и Европейской комиссии как постоянно действующего органа ЕАЭС, должен проходить процесс унификации национального законодательства государств – членов ЕАЭС с целью сближения норм для максимально эффективного осуществления внешнеэкономической деятельности.

С этих позиций считаем логичным проанализировать нормативные акты государств – членов ЕАЭС с точки зрения правового регулирования в них вопросов налогообложения операций с криптовалютами в самом широком смысле слова.

В Российской Федерации правовое регулирование криптовалютных операций находится на начальном уровне развития, в связи с чем специальных налоговых норм в настоящее время не выработано. Например, ФНС России была высказана позиция, согласно которой операции, осуществляемые с приобретением или реализацией криптовалют и при этом использованием валютных ценностей или валюты РФ, необходимо относить к валютным операциям [6], что означает, что НДС такие операции облагаться не будут.

Схожая ситуация в настоящее время сложилась в отношении налогообложения операций с криптовалютами налогом на доходы физических лиц. На уровне писем и разъяснений Минфин России указывает, что в подобных ситуациях применяются общие правила гл. 23 НК РФ. Чуть более обширное толкование появилось относительно недавно и связано с налогообложением налогом на доходы физических лиц сделок по продаже криптовалюты [8]. 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 движимого имущества, если лицо владеет им более трех лет. Также не подлежит применению пп. 1 п. 2 ст. 220 НК РФ об имущественном вычете для доходов от продажи имущества, если лицо владеет им более трех лет. Соответственно, подобные доходы невозможно уменьшить на сумму, не превышающую 250 тыс. руб. Исходя из формулировок анализируемого документа, доходы от продажи биткоинов разрешается уменьшать на документально подтвержденные расходы от их же приобретения, что означает возможность для налогоплательщика, производящего реализационные сделки с криптовалютой, учесть доходы, связанные с ее продажей.

По вопросу исчисления «корпоративного» налога на прибыль организаций официальная позиция Минфина России аналогична – он рекомендует при исчислении налога на прибыль по операциям с криптовалютой (в том числе, по операциям майнинга) руководствоваться гл. 25 НК РФ, отмечая, что особый порядок при операциях с криптовалютой положениями гл. 25 НК РФ не предусмотрен.

По сведениям общедоступных источников, в Казахстане, Армении и Кыргызской Республике отсутствует само законодательное регулирование основополагающих понятий – криптовалюта, биткоин, токены, майнинг и т.п., в связи с чем логические умозаключения относительно возможности «встраивания» в налоговую систему этих государств соответствующих налоговых норм более чем преждевременны.

Так, Национальный банк Казахстана недавно заявил, что международное регулирование криптовалют пока что нереально. Но что касается территории Казахстана, купля-продажа цифровых денег за национальную валюту будет запрещена, равно как криптобиржи и майнинг биткоинов. Армения теоретически собирается легализовать виртуальные валюты, не налагая серьезных ограничений. Киргизия пока что напомнила о себе в этой сфере только достаточно спорным с точки зрения реальной возможности реализации планом внедрения криптовалют при осуществлении госзакупок.

Наиболее развитой с точки зрения именно налогово-правового регулирования операций в сфере цифровой экономики является Белоруссия. Так, **в Белоруссии**, как известно, 22 декабря 2017 г. был принят Декрет Президента Республики Беларусь «О развитии цифровой экономики» [9], который

устанавливает весьма выгодные с точки зрения налогообложения условия при осуществлении операций с криптовалютами, но только в пределах Парка высоких технологий. Соответствующие правила будут действовать до 1 января 2023 г.

Действительно, резиденты Парка высоких технологий полностью освобождаются от налогообложения операций с криптовалютами (а именно – НДС, налога на прибыль по оборотам, налога на прибыль от деятельности по майнингу, а также созданию, приобретению, отчуждению токенов), что является, с точки зрения органов власти, разработавших и принявших соответствующий Декрет, важнейшим фактором для создания правовых условий для развития блокчейн-проектов и оборота криптовалют.

Физические лица, не имеющие статус индивидуальных предпринимателей, полностью освобождаются от уплаты налогов при осуществлении операций с криптовалютами. Также у них отсутствует обязанность уплачивать налог с дохода, полученного от занятия деятельностью по производству токенов, то есть от майнинга. Аналогичные правила действуют при приобретении криптовалют, в том числе на основании договора дарения, а также при ее отчуждении за валюту Республики Беларусь. При осуществлении такой деятельности физическими лицами единолично и самостоятельно без привлечения иных лиц по трудовым и / или гражданско-правовым договорам она не считается предпринимательской с точки зрения анализируемого Декрета, что означает, что регистрация в этом случае в качестве индивидуального предпринимателя не требуется, а в соответствующем реестре видов предпринимательской деятельности осуществление операций с биткоинами не поименовано.

Также Декрет устанавливает порядок соотношения криптовалюты и так называемых фиатных денег, право на выпуск которых имеет только государство. При этом также отражены особенности налогообложения. Так, в Декрете указывается, что физические лица имеют возможность поменять криптовалюту на фиатные деньги у операторов криптоплатформ. Подобные операции также не подлежат обложению налогами.

Что касается организаций-юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, то те из них, кто не является резидентами Парка высоких технологий, освобождаются от обязанности исчислять и уплачивать налог на прибыль организаций, если обмен биткоинами и иной криптовалютой осуществляется между этими лицами, а также при обмене одного вида криптовалюты на другой. Например, если налогоплательщик меняет биткоин на эфир (ETH) или риппл (XRP), то налог на прибыль организаций исчислять и уплачивать по таким операциям не нужно. При этом в случае получения организацией или индивидуальным предпринимателем дохода от обмена какого-либо вида криптовалютных денег на фиатные, налогоплательщик будет считаться получившим налогооблагаемый доход, который будет необходимо задекларировать, а также исчислить и уплатить налог на прибыль организаций. Декрет рассматривает такие реализационные операции как приравненные к реализации имущественных прав.

Аналогичные правила установлены для организаций и индивидуальных предпринимателей, которые осуществляют свою деятельность на основе не общей, а упрощенной системы налогообложения: при получении ими дохода от обмена одного вида криптовалюты на другой. В случае наличия прибыли от обмена криптовалюты на фиатные деньги необходимо будет уплачивать единый налог по ставке 5% (при применении упрощенной системы налогообложения без НДС), 3% (при применении упрощенной системы налогообложения с НДС).

На наш взгляд, такие правила вызывают вопрос об их целесообразности, поскольку физическому лицу гораздо выгоднее осуществлять платежные

операции с использованием цифровых технологий, не пользуясь при этом статусом индивидуального предпринимателя. Аналогичный вывод, по нашему мнению, может быть сделан и в отношении руководителя организации-потенциального налогоплательщика налога на прибыль с дохода от продажи токенов.

Что касается косвенного налогообложения, то, в соответствии с Декретом, сделки по реализации криптовалют не облагаются НДС. Это правило является единым как для тех индивидуальных предпринимателей и организаций, которые зарегистрированы на территории Белоруссии, так и для иностранных субъектов, имеющих в Белоруссии постоянное представительство. Также отсутствует обязанность исчислять и уплачивать НДС при приобретении криптовалюты у иностранной компании.

В свою очередь, не подлежат вычету суммы НДС, предъявленные при приобретении (или уплаченные при ввозе) товаров, услуг, имущественных прав, связанных с приобретением, созданием, отчуждением любого вида криптовалюты. Например, если компания приобрела компьютерное оборудование и хочет с его помощью выпустить собственную криптовалюту, к вычету суммы НДС бухгалтерия принять не сможет, что, как представляется, является мерой налогового дестимулирования для потенциальных контрагентов таких организаций и / или индивидуальных предпринимателей.

Наконец, белорусским Декретом также регулируются вопросы налогообложения при осуществлении майнинга организациями и индивидуальными предпринимателями. Такие лица при осуществлении такого выпуска освобождены от уплаты налога на прибыль. В Декрете указано, что не являются выручкой токены, денежные средства, электронные деньги, полученные в результате создания и размещения через резидентов ПВТ собственных токенов, обмен полученных токенов на фиатные и электронные деньги. Например, компания выпустила и разместила собственные токены, получила за них биткоины, которые, в свою очередь, обменяла на фиатные денежные средства. В данном случае обязанность декларирования, исчисления и уплаты налогов будет отсутствовать.

Таким образом, в качестве перспективных направлений развития наднационального права ЭАЭС, а также законодательства государств – членов ЕАЭС в отношении правового регулирования налогообложения операций с криптовалютами считаем необходимыми следующие:

1. Выработка единых подходов к определению понятия основополагающих явлений цифровой экономики – криптовалюта, майнинг, цифровой объект и др.
2. Формирование принципиальной позиции в отношении возможности или невозможности использования современного сформированного инструментария правовой науки и законодательства для возможности идентификации цифровых объектов и соответствующих им прав и обязанностей с точки зрения перечней объектов гражданских прав и объектов налогообложения.
3. Изучение с целью заимствования норм иных международных организаций (например, ОЭСР и ЕС) для разработки эффективного наднационального регулирования вопросов налогообложения криптовалютных операций на уровне ЕАЭС.
4. Изучение опыта правового регулирования вопросов налогообложения криптовалютных операций в иных государствах (например, Японии, США, Германии и др.) для возможности унификации законодательства

государств – членов ЕАЭС и, возможно, выработки «модельного» закона.

### Литература

1. Указ Президента Российской Федерации от 09.05.2017 № 203-ФЗ «О Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017 - 2030 гг.» // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2017. – № 20. – ст. 2901.
2. *Ревт А.В.* Компетенция Евразийского экономического союза (ЕАЭС) в сфере налогообложения.
3. Договор о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 г. // <http://www.eurasiancommission.org/>
4. Договор о присоединении Кыргызской Республики к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года от 23 декабря 2014 г. // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2015. – № 38. – ст. 5213.
5. Договор о присоединении Республики Армения к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года // Собрание законодательства Российской Федерации. - 2015. - № 8, ст. 1107.
6. [http://go.mail.ru/redirect?via\\_page=1&type=sr&redir=eJzLKCkpsNLXT8osSc7PzKtKzM7P0ysq1c9PKs7ISKxM1M0uyiwoyS9LzKksLUnUZ2AwNDU1MTYyNDExZnD\\_1Cyfx7ZeT2GP376ZC4K-AQAOYBtn](http://go.mail.ru/redirect?via_page=1&type=sr&redir=eJzLKCkpsNLXT8osSc7PzKtKzM7P0ysq1c9PKs7ISKxM1M0uyiwoyS9LzKksLUnUZ2AwNDU1MTYyNDExZnD_1Cyfx7ZeT2GP376ZC4K-AQAOYBtn) (дата обращения 02.04.2019).
7. *Козырин А.Н.* Кодификация налогового законодательства в государствах Евразийского экономического союза.
8. Письмо ФНС России от 3 окт. 2016 г. № ОА-18-17/1027 // Документ опубликован не был. Режим доступа СПС «КонсультантПлюс».
9. Декрет Президента Республики Беларусь «О развитии цифровой экономики» от 22.12.2017 // [http://go.mail.ru/redirect?via\\_page=1&type=sr&redir=eJzLKCkpsNLXLYhKLc5MSc0r0UvPL9NLqtQvKtXPT0vLTM5MzIIPyU8uzQXKFccDRcsyU8v1U1Kzi1JLdC1080t0jQx1gdzEpKKsRF0jA0Nz3XRdQ3NzQzN9BgZDU1MTYyMjEwsjhrepF8NK1lz5bPerpfvVP50vAC7QLE](http://go.mail.ru/redirect?via_page=1&type=sr&redir=eJzLKCkpsNLXLYhKLc5MSc0r0UvPL9NLqtQvKtXPT0vLTM5MzIIPyU8uzQXKFccDRcsyU8v1U1Kzi1JLdC1080t0jQx1gdzEpKKsRF0jA0Nz3XRdQ3NzQzN9BgZDU1MTYyMjEwsjhrepF8NK1lz5bPerpfvVP50vAC7QLE) (дата обращения 02.04.2019).