

|  |
| --- |
| **ОБЩЕРОССИЙСКАЯ ОБЩЕСТВЕННАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ****«АССОЦИАЦИЯ ЮРИСТОВ РОССИИ»****МОСКОВСКОЕ ОТДЕЛЕНИЕ****Комиссия по правовому обеспечению Цифровой экономики** |
| 119991, г. Москва, ГСП-1, Ленинские горы, д. 1, стр. 13, 4 учебный корпус МГУ имени М.В. Ломоносова, Юридический факультет, ауд. 611 а тел.: 8 (495) 939-14-97; e-mail: digitallaw@alrf.msk.ru<http://www.alrf.msk.ru> |

«05» августа 2019 года г. Москва

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ
ПО ВОПРОСАМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЦИФРОВЫХ АКТИВОВ:**(МИРОВЫЕ ТРЕНДЫ, ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМ,
ПРЕДЛОЖЕНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫХ ИЗМЕНЕНИЙ)

30 июля 2019 года в Центральном аппарате Ассоциации Юристов России состоялось заседание Комиссии по правовому обеспечению Цифровой экономики Московского отделения АЮР (далее - Комиссия) по теме «Цифровые активы: вопросы налогообложения». В заседании и дискуссии приняли участие члены Комиссии и центрального аппарата АЮР, представители международных и российских ассоциаций, фискальных органов, экс-судьи, юристы, налоговые консультанты, представители бизнеса и научного сообщества. По результатам заседания Комиссия считает целесообразным опубликовать заключение о следующем.

**ВВЕДЕНИЕ**

Осенью 2019 года вступают в силу изменения в Гражданский кодекс РФ (далее – ГК РФ), которые вводят в оборот новую правовую сущность – «цифровые права».

Так статья 128 ГК РФ была изложена законодателем в следующей редакции: *«К объектам гражданских прав относятся вещи (включая наличные деньги и документарные ценные бумаги), иное имущество, в том числе имущественные права (включая безналичные денежные средства, бездокументарные ценные бумаги, цифровые права); результаты работ и оказание услуг; охраняемые результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (интеллектуальная собственность); нематериальные блага».*

В свою очередь, согласно статье 141.1 ГК РФ, *«цифровыми правами признаются названные в таком качестве в законе обязательственные и иные права, содержание и условия осуществления которых определяются в соответствии с правилами информационной системы, отвечающей установленным законом признакам. Осуществление, распоряжение, в том числе передача, залог, обременение цифрового права другими способами или ограничение распоряжения цифровым правом возможны только в информационной системе без обращения к третьему лицу»*

Проект федерального закона о краудфандинге - «О привлечении инвестиций с использованием инвестиционных платформ» (законопроект № 419090-7), принятый Государственной думой и одобренный Советом Федерации, предусматривает выпуск и оборот цифровых свидетельств – не эмиссионных бездокументарных ценных бумаг, не имеющих номинальной стоимости и удостоверяющих принадлежность ее владельцу утилитарного цифрового права (ст. 8 и ст. 9).

Вместе с тем, соответствующий проект закона «О цифровых финансовых активах» № 419059-7 (далее - ЦФА), до настоящего времени не принят.

По словам профильных депутатов[[1]](#footnote-1), законопроект о ЦФА может быть рассмотрен осенью 2019 года.

Однако ранее высказывалось мнение[[2]](#footnote-2), что даже в случае принятия закона о ЦФА вопросы налогообложения дополнительного профильного регулирования не получат.

Таким образом, оборот новых сущностей - цифровых прав, будет подчиняться общим правилам налогообложения имущественных прав, что может привести к ряду затруднений на практике.

Во-первых, необходимо напомнить, что для целей Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) понятие имущественных прав прямо исключено из гражданско-правовой категории «имущество», и оборот отдельных видов имущественных прав характеризуется значительными особенностями.

В частности, НК РФ содержит многочисленные специальные нормы, регулирующие налоговый учет отдельных видов имущественных прав, например, таких как доли в обществах с ограниченной ответственностью. Отдельное регулирование по НДС предусмотрено, например, для прав, вытекающих из договоров аренды или долевого участия в строительстве (ст. 155 НК РФ). Налоговый кодекс РФ изобилует и другими примерами специального регулирования имущественных прав.

Во-вторых, тема налогообложения имущественных прав в целом является малоизученной с теоретической точки зрения, вызывает затруднения на практике как у налогоплательщиков, так и у налоговых органов, и в результате этого порождает судебные споры с непредсказуемым исходом, в том числе на уровне высших судебных инстанций, а порой приводит к существенным негативным последствиям для добросовестных налогоплательщиков в силу несовершенства налогового законодательства.

В этой связи с учетом специфики нового объекта гражданских прав, целесообразным видится подход, при котором разрешение вопросов налогообложения цифровых прав будет иметь узконаправленный подход, касающийся только и именно налогообложения цифровых финансовых активов, без попытки одновременно разрешить весь имеющийся комплекс проблем и сложностей, возникающих при налогообложении имущественных прав.

В целях стимулирования развития цифровой экономики в России, ускорения и расширения распространения технологии блокчейн, предлагается внести в законодательство о налогах и сборах ряд изменений стимулирующего характера.

Формулируя данные предложения по изменению законодательства, Комиссия руководствовалась умеренно-либеральным подходом, поскольку очевидным является тот факт, что чрезмерное регулирование данной сферы приведет к ее уходу в «серую» и «черную» зоны экономики, и в этом случае потери бюджета будут несоизмеримо больше.

**Предлагаемые изменения в законодательство о налогах и сборах позволят:**

1. Привлечь в Россию инвесторов, включая иностранные компании и частных инвесторов.

2. Избежать существенных расходов для целей специального администрирования и контроля за налогообложением операций с криптоактивами.

3. Обеспечить фискальным органам время и возможность сформировать позицию по вопросам бухгалтерского и налогового учета крипотоактивов и операций с ними, позволят разработать и внедрить принципы налогового администрирования в отношении данного вида деятельности и ее результатов.

4. Несмотря на «умеренно-либеральное налогообложение» крипотактивов и, одновременно, благодаря ему, привлеченные в Россию компании, ставшие ее резидентами, будут пополнять бюджет за счет уплаты иных налогов, связанных с их деятельностью в России.

5. Обеспечить учет лучших практик и стандартов ОЭСР, создать благоприятные условия для развития криптоэкономики не только в России, но и в целом на пространстве ЕАЭС.

6. Стимулировать развитие малого и среднего предпринимательства за счет комфортных условий налогообложения при проведении «народных инвестиций» (краудфандинга).

Относительно возможных налоговых потерь бюджета следует отметить, что в настоящее время достоверно определить величину таких потерь представляется весьма затруднительным именно в силу специфики такой сущности как криптоактивы.

Таким образом, Комиссия видит свою задачу в систематизировании текущих проблем, а также в предложении законодательных изменений по обороту цифровых прав, оставляя широту изменений на усмотрение законодателя.

Следуя канону юридической техники, обратимся к анализу международного опыта.

**1. ПОДХОДЫ К НАЛОГООБЛОЖЕНИЮ КРИПТОВАЛЮТ В ОТДЕЛЬНЫХ ЮРИСДИКЦИЯХ**

Как и в России, большинство разъяснений фискальных органов относятся к вопросам налогообложения криптоактивов в отношении физических лиц. В отдельных странах существуют разъяснения относительно НДС, а также в отношении отдельных операций с криптовалютами (деятельность бирж, обменников, майнинг и т.п.).

**США**

Вопросы налогообложения криптовалют освещены в уведомлении Службы внутренних доходов США № 2014-21[[3]](#footnote-3), которая рассматривает криптоактивы как «имущество», а не как иностранную валюту. Таким образом, доходы и расходы предписано определять по общим правилам налогообложения при выбытии криптовалют в обмен на деньги или иное имущество.

С учетом обособления имущественных прав в налоговом праве РФ опыт США по приравниванию криптовалют к имуществу следует признать нерелевантным для нашей страны.

Однако отдельного внимания заслуживает активность Налоговой службы США (IRS) в налоговом администрировании доходов от криптовалют. IRS начала рассылать[[4]](#footnote-4) владельцам криптовалют письменные предупреждения, которые получат примерно 10 тысяч человек. Одним из возможных источников, предоставивших IRS данные о держателях криптовалют, может быть биржа Coinbase — в марте 2018 года она по решению федерального суда передала налоговой службе информацию о примерно 13 тыс. учетных записей. При этом речь шла о клиентах, которые купили, продали, отправили или получили криптовалюту на сумму $20 тыс. или больше в 2013–2015 годах. IRS получила их имена, даты рождения и адреса, идентификационный номер налогоплательщика, выписки со счета и имена контрагентов.

**Великобритания**

Налоговая служба Великобритании[[5]](#footnote-5) (Управление по доходам и таможне Ее Величества, HRMC) не рассматривает криптоактивы в качестве валюты или денежных средств. HMRC понимает криптоактивы (или криптовалюту) как криптографически защищенное цифровое представление стоимости или договорных прав, которое может быть передано, храниться и торговаться в электронном виде.

Доходы от отчуждения криптоактивов не освобождаются от налогообложения. Подоходным налогом и социальными взносами должны облагаться, в том числе, выплата заработной платы криптовалютой, а также доходы, полученные от майнинга или эйдропов.

Примечательно, что HRMC разрешает уменьшать доходы от майнинга на суммы соответствующих расходов. Аналогичная возможность в российском налоговом праве остается дискуссионной, в том числе в свете требований ст. 252 НК РФ и особенностей налогового учета по НДФЛ.

**Иные юрисдикции**

Германию следует признать одним из мировых лидеров в вопросах НДС в криптовалютной сфере.

 Федеральное Министерство Финансов в Письме от 27.02.2018, следуя правовой логике, изложенной в решении Европейского суда от 22.10.2015 по делу Хедквиста, освободило от НДС большинство операций с криптовалютами. Деятельность майнеров также освобождена от НДС.

Для целей подоходного налога физических лиц существует необлагаемый порог в 600 евро, а также освобождение для доходов, полученных от отчуждения криптовалют при владении ими более года.

Однако не все европейские страны придерживаются либеральных взглядов. Например, в конце 2018 года Парламент Франции[[6]](#footnote-6) отклонил ряд налоговых преференций для держателей криптоактивов.

Позитивные тенденции наблюдаются в Азии. Так с 01.01.2020 года власти Сингапура[[7]](#footnote-7) планируют освободить от НДС ряд операций с криптовалютами. Уже сегодня при долгосрочном владении криптовалютами, доходы от их отчуждения освобождаются от налога на доходы.

По аналогичному пути пошли ряд стран постсоветского пространства. Например, Беларусь, полностью освободившая до 2023 года от НДС, налога на прибыль и подоходного налога участников отношений, связанных с применением современных технологий[[8]](#footnote-8). Примечательно, что для целей налогообложения в Беларуси отчуждение токенов приравнено к реализации имущественных прав. Грузия освободила от налогообложения НДС обмен криптоактивов на национальную или иностранную валюту и услуги майнинга (при определенных условиях), а доход, полученный физическим лицом от обмена криптоактивов – от подоходного налога[[9]](#footnote-9). Отдельно стоит обратить внимание на крайне либеральную по отношению к криптовалютам позицию властей Узбекистана[[10]](#footnote-10), которые в целом освободили от любых налогов оборот криптовалют.

На фоне остальных отдельно следует выделить подход Австралийских налоговиков, которые публикуют детальные рекомендации по налогообложению криптовалют. В частности, в отличие от большинства своих коллег, фискалы «зеленого континента» высказываются и относительно документального оформления операций, а также кросс-курса[[11]](#footnote-11).

В целом налоговые правила разных стран постепенно «переваривают» специфику криптовалюты, активнее - в части непосредственно налогообложения, медленнее - в налоговом администрировании. Тем не менее, и в этом вопросе наметился некоторый прогресс на как на локальном, так на глобальном уровне.

Это происходит как путем внесения изменения непосредственно в налоговое законодательство, так и путем толкования регуляторами существующих налоговых правил. В основном налоговые правила, как было указано выше, определяются для налогов на доходы физических лиц и НДС. Чаще всего на операции с криптовалютой распространяются существующие правила налогообложения, ранее установленные для других активов.

Следует отметить, что развитие режима налогообложения криптовалюты в мире происходит на основании развития национальных подходов, не основываясь на формальных единых принципах. При этом формируются как схожие позиции, так и различные подходы, что можно объяснить сходством и различием национальных правовых и налоговых систем и налоговых политик отдельных стран.

Среди факторов, влияющих на формирование налоговой политики относительно операций с криптовалютой, можно выделить: стремление обеспечить ее инвестиционную привлекательность, устранить неясности для налогоплательщиков, наличие регуляторных ограничений или неопределенностей, существующих в неналоговой сфере.

Различия в национальных налоговых правилах объективно приводят для трансграничных операций к стандартными сценариям, возникающим при международном налогообложении, включая двойное налогообложение, признание постоянных представительств, иных видов налогового присутствия в других странах. В ряде случаев у налогоплательщиков создается основа для двойного неналогообложения, иногда налогоплательщики могут искусственно создавать такие ситуации. Фактически сформированная на настоящий момент межгосударственная позиция крупных стран относительно необходимости борьбы с международным уклонением от уплаты налогов и необходимости межгосударственного сотрудничества в этом процессе, применима и к случаям использования криптовалют для налогового уклонения, повышая тем самым риски налогоплательщиков, налогово-агрессивно использующих операции с криптовалютами.

Обратимся к конкретным примерам в налоговом администрировании криптовалют, как на локальном, так и на глобальном уровне.

Например, Налоговая служба Токио (Япония) ведет расследования в отношении 50 физических и 30 юридических лиц, которые по предварительным оценкам не задекларировали доходы от криптопераций на сумму около 93 миллионов долларов США[[12]](#footnote-12).На международной арене сформировалась группа J5[[13]](#footnote-13) (состоящая из представителей налоговых служб США, Австралии, Великобритании, Нидерландов и Канады), которая приступила к расследованию 60 случаев уклонения от налогообложения с использованием криптовалют.

Таким образом, мы видим, что развитие налогообложения криптовалюты для многих стран - не хаотичный процесс, а часть активной налоговой политики, и Российская Федерация не является исключением.

**Российская Федерация**

Российский фискальные органы не остаются в стороне от проблем налогообложения криптовалют, и в целом демонстрируют взвешенный подход к проблематике с учетом действующего законодательства в РФ, которое, впрочем, как будет указано далее, нуждается в определенных доработках.

Еще в 2016 году ФНС России в Письме № ОА-18-17/1027 совершенно правомерно указывала, что запрета на проведение российскими гражданами и организациями операций с использованием криптовалюты законодательство Российской Федерации не содержит. Однако в этом же письме ФНС России отметила, что операции, связанные с приобретением или реализацией криптовалют с использованием рублей или валютных ценностей, являются валютными операциями, порядок проведения которых установлен Федеральным Законом «О валютном регулировании и валютном контроле», и такие операции должны осуществляться через счета резидентов, открытые в уполномоченных банках. Этот тезис является спорным, т.к. криптоактивы не охватываются сферой применения валютного законодательства, которая определена Федеральным законом «О валютном регулировании и валютном контроле», ввиду чего подобное расширительное толкование является преждевременным.

В прошлом году Минфин России в Письме от 17 мая 2018 № 03-04-07/33234 (доведенном до сведения нижестоящих налоговых органов Письмом ФНС России от 4 июня 2018 № БС-4-11/10685@) выразил свое мнение о налогообложении криптовалютных операций для физических лиц:

- особый порядок налогообложения доходов физлиц при совершении операций с криптовалютами не установлен;

- физические лица должны самостоятельно исчислить налог и подать декларацию в инспекцию;

- налоговая база по операциям купли-продажи криптовалют определяется в рублях как превышение общей суммы доходов от продажи криптовалюты над общей суммой документально подтвержденных расходов на ее приобретение;

- до законодательного урегулирования вопросов, связанных с обращением и налогообложением криптовалют, при определении налоговой базы необходимо исходить из нормы абзаца первого подпункта 2 пункта 2 статьи 220 НК РФ[[14]](#footnote-14).

Вместе с тем в контексте п. 17.1 ст. 217 НК РФ Минфин России в Письме от 04.09.2018 № 03-04-05/63144 отказал гражданам в применении «льготы за давностью владения» («имущество в собственности более трех лет») в отношении криптовалют.

Ряд разъяснений Минфина России касался корпоративного налогообложения (например, Письма от 28 августа 2018 г. № 03-03-06/1/61152 и от 16 августа 2018 г. № 03-03-06/1/58171).

Как правомерно указывало финансовое ведомство согласно статье 247 НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком, определяемая для российских организаций в общем случае как разница между полученными доходами и произведенными расходами, квалифицируемыми в соответствии с положениями главы 25 НК РФ. Доходы в целях главы 25 НК РФ классифицируются как доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (статья 249 НК РФ), и внереализационные доходы (статья 250 НК РФ) (пункт 1 статьи 248 НК РФ). Логика положений главы 25 НК РФ подразумевает налогообложение всех доходов, полученных налогоплательщиком при осуществлении деятельности, за исключением поименованных в статье 251 НК РФ.

При этом, особый порядок налогообложения доходов при совершении операций с криптовалютой главой 25 НК РФ не установлен.

Существуют и иные разъяснения российских фискальных органов, суть которых в целом укладывается в вышеприведенный вектор.

Судебная практика относительно налогообложения криптовалют к моменту проведения заседания Комиссии еще не сформировалась.

**Подходы ОЭСР и ФАТФ**

Необходимо отметить, что Организация Экономического Сотрудничества и Развития активно проявляет себя на ниве регулирования современных технологий, в том числе в рамках Плана BEPS[[15]](#footnote-15), особенно в контексте Шага № 1.

В настоящий момент в качестве налоговых вызовов цифровой экономики следует определить:

- возможность компаний одной страны, обладая существенным цифровым присутствием в экономике другой страны, не подлежать в ней налогообложению по причине отсутствия формальной связи с такой страной согласно существующим правилам;

- сложности квалификации доходов и создаваемой стоимости, возникающих в результате использования новых цифровых бизнес-моделей;

- обеспечение эффективного взимания НДС в отношении трансграничных операций с цифровыми товарами и оказанием цифровых услуг.

Цифровизация экономики и некоторые бизнес-модели, возникшие вследствие этого, действительно создают трудности для международных налоговых органов; чем дальше, тем сложнее отделять цифровую экономику от «традиционной» экономики в целях налогообложения.

ОЭСР дополнительно призвала[[16]](#footnote-16) финансовых регуляторов мира к созданию новых стандартов для налогообложения криптовалют. Об этом говорится в отчете ведомства, адресованного министрам финансов и главам Центробанков стран-участниц G20. Согласно документу, в планах ОЭСР установление сотрудничества со странами-участницами G20 по «изучению налоговых последствий новых технологий», в частности, криптовалют и технологии блокчейн, а также разработка налогового законодательства для этих сфер. Полноценный запуск программы ОЭСР намечен на 2020 год.

В ОЭСР в 2019 году был создан Блокчейн-центр, одним из приоритетов работы которого будет изучение вопросов налогообложения цифровых финансовых активов[[17]](#footnote-17).

Помимо этого, необходимо отметить, что вопросы налогообложения всегда тесно связаны с глобальным обменом информацией и противодействием отмыванию денежных средств и финансированию терроризма.

С переводом на русский язык детальных рекомендаций ФАТФ относительно правил соблюдения принципов ПОД/ФТ при обороте криптовалют можно ознакомиться в материалах Комиссии[[18]](#footnote-18). Стоит отметить – что еще до появления этого стандарта большинство стран ОЭСР уже ввели требования ПОД/ФТ к криптобиржам, криптокошелькам и иногда к ICO.

Еще одной «смежной» с налогами отраслью регулирования является валютное право, краткие комментарии относительно которого сводятся к следующему. Во-первых, использование криптовалюты в качестве платежного средства (например, во внешнеторговых сделках) на текущий момент затруднено и потребует изменений в законодательство о платежной системе и о валютном контроле. Во-вторых, доходы от операций с криптовалютами не могут зачисляться на счета российский валютных резидентов, официально открытых в зарубежных банках (минуя уполномоченный банк в РФ).

**2. БАЗОВЫЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ОТНОСИТЕЛЬНО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ КРИПТОВАЛЮТ В РФ**

Участники заседания Комиссии единогласны во мнении, что введение специального цифрового налога не требуется. Потребности оборота криптоактивов возможно учесть и решить за счет корректировок существующих налоговых режимов.

**2.1. Унификация всех видов токенов для целей налогообложения**

На момент проведения заседания Комиссии проект закона о ЦФА не предполагает регулирование токенов и монет, выпущенных на открытых (публичных) распределенных системах (блокчейнах), не имеющих центральных операторов. Соответственно, гражданско-правовой статус «вольных» токенов и классической платежной криптовалюты остаётся неопределённым.

Это затрудняет возможность четкого определения юридических фактов, обуславливающих возникновение обязанности по уплате НДС, НДФЛ, налога на прибыль лицами, совершающими соответствующие операции.

Вместе с тем, для создания комфортного налогового климата в РФ для целей налогообложения все виды токенов (как цифровых прав, прямо упомянутых в качестве таковых в российском законе, так и для прочих токенов/монет, выпущенных на нелицензируемых в РФ открытых блокчейнах) необходимо приравнять к имущественным правам.

С учетом принципа равенства налогообложения, а также принципа экономического основания налогов, к однородным с экономической точки зрения отношениям должны применяться единые налоговые последствия[[19]](#footnote-19).

С технологической точки зрения данные сущности, как минимум, являются однородными, если не сказать идентичными.

**2.2. Гармонизация правил налогообложения для цифровых прав (цифровых финансовых активов) и прав, которые они удостоверяют**

Согласно пункту 2 статьи 1 проекта закона о ЦФА (в редакции, доступной в открытом доступе на момент заседания Комиссии) цифровыми финансовыми активами признаются цифровые права, включающие обязательственные и иные права, в том числе денежные требования, возможность осуществления прав по эмиссионным ценным бумагам, право требовать передачи эмиссионных ценных бумаг, которые закреплены в решении о выпуске цифровых финансовых активов в порядке, установленном настоящим Федеральным законом, выпуск, учет и обращение которых возможны только путем внесения (изменения) записей в информационной системе на основе распределенного реестра.

Как следует из пункта 2 статьи 2 данного законопроекта вид и объем прав, которые удостоверяют выпускаемые цифровые финансовые активы, закрепляются в решении о выпуске цифровых финансовых активов.

В соответствии со статьей 141.1 ГК РФ «цифровыми правами признаются названные в таком качестве в законе обязательственные и иные права».

С учетом ранее указанного, а также руководствуясь принципами равенства и справедливости налогообложения, представляется установить единый подход к оценке налоговых последствий для цифровых финансовых активов и удостоверяемых ими и обязательственных и иных прав.

В первую очередь, речь идет об освобождении результатов операций с цифровыми правами в контексте статей 149 НК РФ (НДС) и 251 НК РФ (прибыль).

**2.3. Вопросы кросс-курса и измерения криптовалют в рублевом выражении**

Одним из «наболевших» вопросов является проблема денежного выражения цифровых финансовых активов в налоговом учете. Данный вопрос предлагается урегулировать за счет учетных политик.

Разработка учетной политики для целей налогообложения обязательна в соответствии с требованиями глав 21, 25, 26, 26.4, 30 НК РФ. В учетной политике для целей налогообложения отражаются вопросы, порядок решения которых прямо не предусмотрен НК РФ.

Налоговая учетная политика оформляется либо как отдельный документ, либо как приложение к бухгалтерской учетной политике и утверждается руководителем организации.

Комиссия считает целесообразным предоставить налогоплательщикам право самостоятельно фиксировать применяемый крипто-валютный кросс-курс в учетных политиках.

Ключевое требование: неизменность источника информации на момент получения и выбытия цифровых прав.

Источником информации может служить внутренний курс электронного кошелька или аккаунта площадки, однако при условии прохождения налогоплательщиком корпоративной верификации.

Для «иностранных» токенов (цифровых прав, обращающихся вне российских площадок и как следствие, не имеющих установленного курса в рублевом эквиваленте) возможно использовать следующий алгоритм:

- внутренний курс конкретной цифровой монеты к BTC на электронном кошельке или на аккаунте биржи при условии прохождения корпоративной верификации;

- курс BTC к доллару США, например, установленному профессиональным участником данного рынка как российским профильным отраслевым сообществом или регулятором;

- официальный курс доллара США к рублю, установленному Банком России.

Несмотря на то, что для физических лиц в целях главы 23 НК РФ «НДФЛ» составление учетной политики не предусмотрено, во избежания споров с налоговыми органами, физическим лицам рекомендуется самостоятельно разработать аналогичного рода документ, и заверить его у нотариуса.

Учитывая, что подобный механизм в законодательстве о налогах и сборах прямо не установлен, полагаем, что закрепление физическим лицом в специальном документе алгоритма определения стоимости цифровых прав, а также источника определения курса, применяемого для расчета стоимости, в случае возникновения разногласий с налоговым органом может быть квалифицировано налоговым органом как осмотрительное и добросовестное поведение, исключающее/смягчающее привлечение к налоговой ответственности.

**3. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ**

**3.1. Полное освобождение оборота всех цифровых прав от НДС**

Передача цифровых прав (ввиду их принадлежности к имущественным правам) является объектом обложения НДС в силу прямого указания пункта 1 статьи 146 НК РФ.

Представляется целесообразным освободить оборот цифровых прав в РФ от НДС, для чего предлагается внесение следующих изменений в НК РФ:

дополнить часть 3 статьи 149 НК РФ подпунктом следующего содержания:

*«37) операции с цифровыми правами (цифровыми финансовыми активами)».*

В любом случае, представляется разумным освободить от НДС оборот тех цифровых финансовых активов, которые затрагивают операции, перечисленные в статье 149 НК РФ «Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)».

Применительно к НДС также существует дискуссионная точка зрения относительно возможности определения классической платежной криптовалюты как товара или платежного средства.

**3.2. Устранение существующих проблем обложения НДС имущественных прав**

Вместе с тем, при отказе от полного освобождения, необходимо устранить ряд противоречий.

*Негативные экономические последствия в отношении цифровых прав, удостоверяющих денежные требования.* Согласно буквальному толкованию п. 4 ст. 155 НК РФ налоговая база исчисляется не только при передаче, но и при приобретении денежного требования, исходя из полученного цессионарием дохода.

Иными словами, НДС возникает и при отчуждении права требования, и при его приобретении, когда сумма исполнения, полученного от должника, превышает сумму, истраченную цессионарием на приобретение такого права. Проще говоря, если какое-либо цифровое денежное требование номиналом в 1000 руб. будет приобретено за 800 рублей, а затем должник погасит полную сумму долга, то налогоплательщику придется исчислить и уплатить НДС с 200 рублей разницы.

*Негативные последствия в отношении цифровых прав-опционов*. Если не вдаваться в нюансы гражданско-правовых конструкций, то в случаях опционов речь также идет о правах требования. Первое негативное явление, которое наблюдается в ситуации с опционом, — это позиция Министерства финансов РФ, согласно которой НДС должна облагаться плата за предоставление права (опционная премия) при непосредственном заключении опционной сделки (см. письма Минфина России от 21.12.2017 № 03-07-11/85423 и от 06.08.2018 № 03-07-11/55293). Сформулированный подход формально базируется на положениях гражданского права, но при внимательном рассмотрении — им же и противоречит. В упомянутых выше письмах ставится знак равенства между цессией и опционом на право заключения договора и красной линией проходит мысль о том, что в обоих случаях мы имеем дело с передачей права. Между тем вполне очевидно, что при опционной сделке первичное право требования возникает, а не передается (при противоположном подходе нам пришлось бы сделать абсурдное допущение, что сторона договора об опционе имеет право требования сама к себе и уступает его другой стороне).

При последующей уступке права на заключение договора, возникшего у лица по опционному соглашению, придется уплатить НДС с полной стоимости уступаемого требования (а не с разницы между нею и опционной премией по основной сделке, как логично было бы подумать). И в этом случае дело вовсе не в разъяснениях Минфина или ФНС России, а в буквальном толковании нормы закона (п. 5 ст. 155 НК РФ).

**3.3. НДС в отношении краудфандинговых платформ, операторов по обмену цифровых финансовых активов**

С учетом недавно принятого закона «о краудфандинге», а также проектом закона о ЦФА Комиссия, а также члены дискуссии считают целесообразным освобождение услуг краудфандинговых платформыпо организации привлечения инвестиций и операторов по обмену цифровых финансовых активов от НДС по аналогии с банковскими услугами и услугами профучастников рынка ценных бумаг.

**4. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ**

**4.1. Применение специальных правил статьи 279 НК РФ**

В НК РФ законодателем предусмотрена статья 279: «Особенности определения налоговой базы при уступке (переуступке) права требования».

Согласно пункту 2 статьи 1 проекта закона о ЦФА цифровыми финансовыми активами признаются цифровые права, включающие обязательственные и иные права.

Общеизвестно, что обязательственные права синонимичны «правам требования».

Несмотря на очевидность названия статьи 279 НК РФ возникает вопрос о ее применимости к обороту цифровых прав. Наиболее остро – о пункте 3 названной статьи.

Довлеющей является точка зрения о том, что статьи 279 НК РФ применяется только в отношении:

- прав требования (денежного) долга, вытекающего из договора поставки;

- налогоплательщику-кредитору по долговому обязательству.

Вместе с тем, в одном из своих разъяснений Минфин России допускает применение п. 3 ст. 279 НК РФ к договору уступки не денежного требования (Письмо от 22.04.2011 №03-11-06/2/64).

 В противовес, например, в Постановлении Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.08.2010 по делу № А42-8149/2008 указывается, что статья 279 НК РФ устанавливает особенности определения налоговой базы при реализации имущественных прав, вытекающих из договора реализации товаров (работ, услуг). Однако эти правила неприменимы по отношению к признанию расходов по имущественным правам, не связанным с договором о реализации товаров (работ, услуг). В связи с этим суд считает, что в данном случае следует руководствоваться общими правилами признания расходов при реализации имущественных прав, предусмотренными статьями 252, 253, 268 НК РФ.

Если законодатель примет решение распространить регулирование пункта 3 статьи 279 НК РФ на операции с цифровыми правами, целесообразным представляется:

- В первом абзаце пункта 1, в пунктах 2,3,4 статьи 279 после слов «права требования» исключить слово *«долга»*;

- В пункте 3 после слова «налогоплательщиком» слово «купившим» заменить словом *«получившим на возмездной основе»*.

**4.2. Применение специальных правил статьи 280 НК РФ**

Проект федерального закона о краудфандинге - «О привлечении инвестиций с использованием инвестиционных платформ» (законопроект № 419090-7), принятый Государственной думой и одобренный Советом Федерации, предусматривает выпуск и оборот цифровых свидетельств – не эмиссионных бездокументарных ценных бумаг, не имеющих номинальной стоимости и удостоверяющих принадлежность ее владельцу утилитарного цифрового права (ст. 8 и ст. 9).

По общему правилу налогообложение операций с цифровыми свидетельствами (так как они прямо названы ценными бумагами) должно осуществляться с учетом особенностей налогообложения операций с ценными бумагами, установленных ст. 280 НК РФ. Однако возможность практического применения ст. 280 НК РФ к цифровым свидетельствам (порядок определения рыночной стоимости, предельное отклонение рыночной цены, и т.д.) остается дискуссионной темой. Комиссия и участники дискуссии полагают, что данная статья в целом не приспособлена к специфике цифровых свидетельств.

 По этой причине целесообразно внести в ч. 1 ст. 280 НК РФ положения, исключающие применение данной нормы к цифровым свидетельствам (и/или к цифровым правам в целом), либо осуществить существенную доработку формулировок данной статьи.

**4.3. Безвозмездное получение цифровых прав**

Согласно п. 8 ст. 250 НК РФ одним из видов внереализационных доходов является безвозмездно полученное имущество (работы, услуги) или имущественные права, за исключением случаев, указанных в ст. 251 НК РФ.

Эта же норма устанавливает порядок оценки имущества (работ, услуг) - исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений статьи 105.3 НК РФ. Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком - получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки.

В текущей редакции п. 8 ст. 250 НК РФ отсутствует порядок оценки имущественных прав, включая цифровые права.

Контролирующие органы указывают, что доход в виде безвозмездно полученных прав также должен определяться, исходя из рыночных цен (см., например, Письмо Минфина России от 17.02.2016 № 03-03-06/1/8746). Установленный пунктом 8 статьи 250 НК РФ принцип определения дохода при безвозмездном получении имущества, заключающийся в его оценке исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений статьи 105.3 НК РФ, подлежит применению и при оценке имущественного права (Письмо ФНС России от 20.03.2015 № ГД-4-3/4430@).

Согласны с таким подходом и суды, на что указывает, например, Постановление ФАС Дальневосточного округа от 25.12.2013 № Ф03-6063/2013 по делу № А51-1805/2013. В данном деле судьи определили рыночную цену на основании отчета оценщика.

Проведение ТЦО-исследования согласно методам главы V.1 НК РФ и/или путем привлечения независимого оценщика является относительно длительным и затратным мероприятием. При этом мир криптовалют характеризуется достаточно высокой скоростью транзакций.

Следовательно, целесообразно рассмотреть вопрос о подтверждении рыночных цен на безвозмездно получаемые цифровые права с учетом рекомендаций, изложенных в пункте 2.3. настоящего Заключения. При этом, в случае контролируемых сделок, использование кросс-курса может послужить индикативом для выбора оптимального метода определения рыночной цены.

**4.4. Расходы при упрощенной системе налогообложения (УСН 15%)**

Согласно ст. 346.16 НК РФ при применении УСН с объектом «доходы – расходы» доходы могут уменьшаться на расходы по закрытому перечню, указанному в этой статье. При операциях с цифровыми правами многие предприниматели могут получить доход от отчуждения таких прав, однако не смогут учесть расходы на их приобретение.

По этой причине имеет экономический смысл принятие в качестве расходов стоимости приобретенных цифровых прав, для чего необходимо их включение в пп. 23 п. 1 ст. 346.16 НК РФ в качестве специального вида расходов.

Относительно упрощенной системы налогообложения также целесообразно заметить следующее. Проект федерального закона «О краудфандинге» ограничивает размер инвестиций физического лица суммой в 600 тысяч рублей в календарный год. Ограничение не распространяется на квалифицированных инвесторов по смыслу законодательства о ценных бумагах и индивидуальных предпринимателей. Это означает, что лица, систематически инвестирующие на инвестплатформах, могут быть заинтересованы в приобретении статуса индивидуального предпринимателя, которым позволительно применять упрощенную систему налогообложения, если они соответствуют критериям главы 26.2 НК РФ.

**5. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ**

**5.1. Приравнивание доходов от цифровых прав к доходам, получаемым в натуральной форме**

Принимая во внимание позитивистский подход к праву в целом в нашей стране целесообразно прямо отнести доходы от операций с цифровыми правами к доходам в натуральной форме (ст. 211 НК РФ).

Исходя из тенденций правоприменительная практики на уровне ВС РФ[[20]](#footnote-20), доходы от операций с имущественными правами с учетом положений статьи 41 НК РФ должны облагаться НДФЛ.

Перечень доходов в натуральной форме является открытым, что прямо следует из пункта 2 статьи 211 НК РФ, и подтверждается, например, Письмом Минфина РФ 06.12.2018 № 03-04-07/88812.

Более того, с 2019 года вступили в силу поправки в подпункт 1.1 названной статьи, которые в определенных ситуациях признают доходом в натуральной форме полученные налогоплательщиком имущественные права, и полученные права требования с частичной оплатой и безвозмездно.

С учетом вышеизложенного экономическая выгода от операций с цифровыми правами будет подлежать обложению НДФЛ. Однако обычным гражданам будет гораздо удобнее и понятнее, если таковая обязанность будет прямо закреплена в законе.

В результате предлагается дополнить:

1. Статью 211 НК РФ подпунктом 1.2. в следующей редакции: *«полученные налогоплательщиком цифровые права безвозмездно или с частичной оплатой, а также иные доходы от операций с цифровыми финансовыми активами».*

2. Подпункт 2 пункта 2 статьи 220 НК РФ после слов «связанных с приобретением этого имущества» словами *«включая цифровые права».*

3. Второй абзац подпункта 2 пункта 2 статьи 220 НК РФ после слов «(по договору инвестирования или по другому договору, связанному с долевым строительством)» дополнить словами *«а также при отчуждении цифровых прав».*

4. Подпункт 1 статьи 221 НК РФ абзацем следующего содержания: *«Расходы физических лиц, указанных в пункте 1 статьи 227 настоящего Кодекса от деятельности по созданию, приобретению, реализации цифровых финансовых активов (включая обмен на иные цифровые финансовые активы) учитываются при налогообложении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности».*

**5.2. Освобождение от НДФЛ**

Также целесообразно распространить льготу «за давностью владения» на криптоактивы, дополнив пп. 17.1. ст. 217 НК РФ упоминанием *«цифровых прав, находившихся во владении налогоплательщика один год и более».*

**5.3. Придание статуса налогового агента краудфандинговых платформ**

Законопроект «О привлечении инвестиций с использованием инвестиционных платформ» предусматривает правила выпуска и обращения утилитарных цифровых прав – «токенов».

Можно предположить, что правила обращения цифровых активов в законопроекте о краудфандинге и законопроекте о ЦФА не будут противоречить друг-другу. Это позволяет вывести следующие правила выпуска цифровых активов в РФ:

1. Местом выпуска и обращения цифровых активов будут только специализированные площадки, которые должны соответствовать стандартным требованиям, например, к составу акционеров, менеджмента, и специальным требованиям, например, к размеру собственного капитала, к информационной системе.

2. Учет токенов будет осуществляться в информационной системе площадки.

3. Клиенты площадок (те, кто размещает цифровые активы, и те, кто формирует вторичный рынок таких активов) должны проходить процедуру идентификации по законодательству о ПОД /ФТ.

Следующим шагом в направлении регулирования деятельности краудфандинговых платформ, которые уже получили исключительное право быть торговой площадкой для цифровых активов, могут стать изменения в НК РФ.

По проведенным Фондом развития интернет-инициатив опросам многие участники краудфандингового рынка выступают за выполнение краудфандинговыми площадками функций налогового агента по НДФЛ. Это предложение со значительной вероятностью будет отражено и в новой редакции Федерального проекта «Нормативное регулирование цифровой среды» (см. пункт 1.15 раздела 3 «Задачи и результаты федерального проекта» в предыдущей редакции). Новая редакция была рассмотрена 04.06.2019 на Заседании президиума Совета при Президенте Российской Федерации по стратегическому развитию и национальным проектам.

Реализация краудфандинговой платформой (и другими площадками, на которых будет осуществляться оборот цифровых активов) функций налогового агента в отношении доходов от операций с цифровыми активами может осуществляться по моторике, установленной статьей 226.1 НК РФ в отношении операций с ценными бумагами (что потребует внесения существенных терминологических правок), либо принятия отдельной профильной статьи 226.2 НК РФ.

Бенефициары предлагаемых изменений: государство за счет упрощения администрирования НДФЛ от операций с цифровыми активами, физические лица – инвесторы в цифровые активы за счет того, что обязанности налогоплательщика выполняет налоговый агент.

При этом необходимо учитывать интересы и самих краудфандинговых площадок (в особенности иностранных), так как на них неминуемо ляжет колоссальная нагрузка по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет сумм НДФЛ. Полагаем, что данный вопрос следует дополнительно проработать с профессиональными участниками рынка.

**6. ПРЕДЛОЖЕНИЯ ОТНОСИТЕЛЬНО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ МИКРО-МАЙНЕРОВ**

Комиссия считает целесообразным применение дифференцированных подходов к разрешению вопросов налогообложения промышленных майнеров и микро-майнеров, при этом поддерживая универсальный понятийный (терминологический) аппарат, ориентированный на рекомендации FATF.

В отношении «промышленного» майнинга рекомендуется рассмотреть возможность освободить от налогообложения майнинг, производимый в целях поддержания работоспособности сети.

При этом с учетом специфики российских реалий, когда существенная часть майнеров – это энтузиасты микро-майнеры, Комиссия считает на начальном этапе наиболее актуальным решение вопросов налогообложения именно этого сегмента.

В этой связи предлагается распространить патентную систему налогообложения (ПСН) на майнеров-индивидуальных предпринимателей.

Для использования льготного режима майнеру-ИП необходимо будет пройти аккредитацию в Министерстве цифрового развития, для чего можно задействовать инфраструктуру, которая в настоящий момент применятся для предоставления льгот по страховым взносам для IT компаний.

Вместе с тем майнер должен будет указать конкретные реквизиты своего кошелька для получения преференций, что позволит налоговым органам контролировать предельный размер дохода, предусмотренный ПСН. Он не должен превышать 60 млн. руб. по всем видам деятельности, в отношении которых применяется ПСН (пп. 1 п. 6, а также п. 9 ст. 346.45 НК РФ). Коэффициент-дефлятор, применяемый для целей главы 26.5 НК РФ «Патентная система налогообложения» на 2019 год установлен Приказом Минэкономразвития России от 30.10.2018 № 595 в размере 1,518. Данный уровень следует признать приемлемым для развития микро-майнерства в РФ.

Для реализации инициативы предлагается дополнить пункт 2 статьи 346.43 подпунктом 64 следующего содержания:

*«64) деятельность в сфере майнинга при условии постановки на соответствующий учет в органе исполнительной власти в сфере цифрового развития».*

*\*\*\**

Координатор работы Комиссии – Александр Журавлев, председатель Комиссии, управляющий партнер ЭБР.

Куратор аналитической работы – Михаил Успенский, зампредседателя Комиссии, партнер юридической компании Taxology, член Международной налоговой ассоциации.

Ответственный секретарь заседания – Ирина Муращенкова, эксперт программы дополнительного профессионального образования Blockchain Lawyersпри РЭУ им. Плеханова.

В работе Комиссии также принял участие Липин Дмитрий Александрович – руководитель аппарата Ассоциации юристов России, ответственный секретарь Комиссии Ассоциации по новым технологиям и правовому обеспечению цифровизации общества.

**Докладчики:**

1. Вольвач Дмитрий Валерьевич – начальник Управления международного сотрудничества и валютного контроля Центрального аппарата ФНС России.

2. Кучеров Илья Ильич –член Комиссии, заместитель директора Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ, доктор юридических наук, профессор, заслуженный юрист Российской Федерации.

3. Бациев Виктор Валентинович – действительный государственный советник юстиции 3-го класса, экс-председатель налогового состава - член Президиума Высшего Арбитражного суда РФ, почетный работник судебной системы, руководитель проекта «Налог.Поддержка».

4. Мачехин Виктор Александрович – к.ю.н., доцент кафедры финансового права МГЮА им. О.Е. Кутафина, руководитель налоговой практики Московского представительства компании «Линклейтерз» (Великобритания), вице-президент Международной налоговой ассоциации, объединяющей более 12 тысяч налоговых специалистов в 114 станах мира.

5. Левашенко Антонина Давидовна – руководитель российского Центра компетенций и анализа стандартов Организации Экономического сотрудничества и Развития, старший научный сотрудник ВАВТ Минэкономразвития России и РАНХиГС, эксперт Центра стратегических разработок.

6. Меркушов Игорь Алексеевич – руководитель направления «Регулирование финансовых рынков» Фонда развития интернет-инициатив;

7. Кириллов Дмитрий Сергеевич – адвокат, руководитель практики налоговых споров компании МЭФ PKF, член Международной ассоциации юристов (IBA) и Палаты налоговых консультантов России.

8. Гультяева Елена Викторовна – член Комиссии, руководитель правового комитета Российской ассоциации криптовалют и блокчейна (РАКИБ)

**Письменные замечание также поступили от:**

Симоянов Николай Викторович – советник, руководитель налоговой практики компании Tomashevskaya & Partners.

Брисов Юрий Владимирович – член Комиссии, основатель компании LFCS (Legal Support), юрист международных проектов ICOBOX, IDACB.

|  |  |
| --- | --- |
| **Председатель Комиссии** | **А.В. Журавлев** |

1. [*https://www.pnp.ru/economics/aksakov-zakon-o-cifrovykh-finansovykh-aktivakh-mozhet-byt-prinyat-do-oktyabrya.html*](https://www.pnp.ru/economics/aksakov-zakon-o-cifrovykh-finansovykh-aktivakh-mozhet-byt-prinyat-do-oktyabrya.html) [↑](#footnote-ref-1)
2. [*https://iz.ru/766254/inna-grigoreva-tatiana-gladysheva/kriptovaliuty-v-zakone*](https://iz.ru/766254/inna-grigoreva-tatiana-gladysheva/kriptovaliuty-v-zakone) [↑](#footnote-ref-2)
3. [*https://www.irs.gov/pub/irs-drop/n-14-21.pdf*](https://www.irs.gov/pub/irs-drop/n-14-21.pdf) [↑](#footnote-ref-3)
4. [*https://www.rbc.ru/finances/27/07/2019/5d3bb1d09a79472e4c58463e*](https://www.rbc.ru/finances/27/07/2019/5d3bb1d09a79472e4c58463e) [↑](#footnote-ref-4)
5. [*https://www.gov.uk/government/publications/tax-on-cryptoassets/cryptoassets-for-individuals*](https://www.gov.uk/government/publications/tax-on-cryptoassets/cryptoassets-for-individuals) [↑](#footnote-ref-5)
6. [*https://journalducoin.com/bitcoin/rejet-des-amendements-crypto-en-seconde-lecture-du-plf2019/*](https://journalducoin.com/bitcoin/rejet-des-amendements-crypto-en-seconde-lecture-du-plf2019/) [↑](#footnote-ref-6)
7. [*https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/GST/Draft%20e-Tax%20Guide%20\_GST\_Digital%20Payment%20Tokens.pdf*](https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/GST/Draft%20e-Tax%20Guide%20_GST_Digital%20Payment%20Tokens.pdf) [↑](#footnote-ref-7)
8. [*http://president.gov.by/ru/official\_documents\_ru/view/dekret-8-ot-21-dekabrja-2017-g-17716/*](http://president.gov.by/ru/official_documents_ru/view/dekret-8-ot-21-dekabrja-2017-g-17716/) [↑](#footnote-ref-8)
9. [*https://oecd-russia.org/news/gruziya-o-nalogah-i-kriptomire.html*](https://oecd-russia.org/news/gruziya-o-nalogah-i-kriptomire.html) [↑](#footnote-ref-9)
10. [*https://bit.ly/2Q5mIGp*](https://bit.ly/2Q5mIGp) [↑](#footnote-ref-10)
11. [*https://www.ato.gov.au/General/Gen/Tax-treatment-of-crypto-currencies-in-Australia---specifically-bitcoin/?anchor=Recordkeeping#Recordkeeping*](https://www.ato.gov.au/General/Gen/Tax-treatment-of-crypto-currencies-in-Australia---specifically-bitcoin/?anchor=Recordkeeping#Recordkeeping) [↑](#footnote-ref-11)
12. [*http://www.asahi.com/ajw/articles/AJ201906050064.html*](http://www.asahi.com/ajw/articles/AJ201906050064.html) [↑](#footnote-ref-12)
13. [*https://www.smh.com.au/politics/federal/australia-targets-cryptocurrencies-in-international-tax-crackdown-20190606-p51v0a.html?fbclid=IwAR3lVqCT9FePuDmlxYpVPLfqFL6NRXNE1O3ky1PzC1vVXL03ls6iMNTzDFI*](https://www.smh.com.au/politics/federal/australia-targets-cryptocurrencies-in-international-tax-crackdown-20190606-p51v0a.html?fbclid=IwAR3lVqCT9FePuDmlxYpVPLfqFL6NRXNE1O3ky1PzC1vVXL03ls6iMNTzDFI) [↑](#footnote-ref-13)
14. *Несмотря на положительную для налогоплательщиков трактовку, формально позиция финансового ведомства противоречит букве закона, т.к. данный подпункт использует термин «имущество», а не «имущественные права». Тем не менее, налогоплательщики, руководствующиеся письменными разъяснениями контролирующих органов, могут быть впоследствии освобождены от налоговых штрафов, составляющих 20%-40%..* [↑](#footnote-ref-14)
15. [*http://www.oecd.org/tax/beps/*](http://www.oecd.org/tax/beps/) [↑](#footnote-ref-15)
16. [*https://forklog.com/oesr-vystupil-za-standartizatsiyu-nalogooblozheniya-bitkoina/*](https://forklog.com/oesr-vystupil-za-standartizatsiyu-nalogooblozheniya-bitkoina/) [↑](#footnote-ref-16)
17. [*http://www.oecd.org/daf/blockchain/OECD-Blockchain-Policy-Centre-Flyer.pdf*](http://www.oecd.org/daf/blockchain/OECD-Blockchain-Policy-Centre-Flyer.pdf) [↑](#footnote-ref-17)
18. [*https://alrf.msk.ru/komissiya\_po\_pravovomu\_obespecheniyu\_cifrovoy\_ekonomiki\_pri\_mos\_2*](https://alrf.msk.ru/komissiya_po_pravovomu_obespecheniyu_cifrovoy_ekonomiki_pri_mos_2) [↑](#footnote-ref-18)
19. *Определение ВС РФ от 30.07.2015 № 305-КГ15-3206, А40-140893/2013, Постановления Президиума ВАС РФ от 08.10.2013 № 3589/13, от 08.11.2011 № 5292/11, от 28.06.2011 №913/11.* [↑](#footnote-ref-19)
20. *Определение СКЭС ВС РФ № 302-КГ17-785 от 11.07.2017 в отношении «безденежной» реализации прав аренды земельного участка по договору купли-продажи имущественных прав и обязанностей* [↑](#footnote-ref-20)