

Список литературы

1. Першин С. П. Администрирование экономических отношений на основе инструментов учетной системы / С. П. Першин, Ю. И. Сигидов. – Краснодар: Кубанский государственный аграрный университет имени И. Т. Трубилина, 2018. – 237 с. – ISBN 978-5-91692-608-8. – EDN PNXCMJ.

2. Першин С. П. Предупреждение мошенничества с применением учетных цифровых технологий на примере долевого строительства // Инновационное развитие современной экономики: ключевые проблемы и направления их решения: Материалы международной научно-практической конференции, Краснодар, 5–7 декабря 2023 года. – Краснодар: Кубанский государственный аграрный университет имени И. Т. Трубилина, 2024. – С. 227-232. – EDN DRNSTF.

К. А. Пономарева,

доктор юридических наук, доцент,

Научно-исследовательский институт

Министерства финансов Российской Федерации

А. О. Симонов,

эксперт Центра налоговой политики,

Научно-исследовательский финансовый институт

Министерства финансов Российской Федерации,

аспирант факультета права,

Национальный исследовательский университет

«Высшая школа экономики»

О ПРАВОВОЙ ПРИРОДЕ ДОХОДОВ ПО ОПЕРАЦИЯМ С ЦИФРОВЫМИ ФИНАНСОВЫМИ АКТИВАМИ С ТОЧКИ ЗРЕНИЯ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Аннотация. Разработка и совершенствование правил налогообложения цифровых финансовых активов представляются важными с точки зрения обеспечения налоговой безопасности государства в контексте ответов на вызовы цифровой экономики. В представленной актуальной статье рассмотрены варианты подходов к цифровым финансовым активам с точки зрения соглашений об избежании двойного налогообложения и предложены направления совершенствования налогового законодательства.

Ключевые слова: налоговое право, налоговая безопасность, новые вызовы, международное налогообложение, цифровая экономика, цифровые финансовые активы, налог на прибыль

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

ON LEGAL NATURE OF INCOME FROM TRANSACTIONS WITH DIGITAL FINANCIAL ASSETS FROM THE POINT OF VIEW OF INTERNATIONAL TAXATION

Abstract. The development and improvement of rules of taxation of digital financial assets are important from the point of view of ensuring the tax security of the state in the context of responding to the challenges of the digital economy. The article considers options for approaches to digital financial assets from the point of view of double tax treaties and suggests ways to improve tax legislation.

Keywords: tax law, tax security, new challenges, international taxation, digital economy, digital financial assets, corporate income tax

The research was carried out at the expense of a grant of the Russian Science Foundation No 23-78-10160, <https://rscf.ru/project/23-78-10160/>

Введение. Развитие цифровых технологий приводит к появлению новых финансовых инструментов, среди которых особое место занимают цифровые финансовые активы (далее – ЦФА). В последние годы они привлекли внимание не только инвесторов и пользователей, специалистов [9] и самого законодателя. При этом в законодательстве и научных исследованиях подходы к налоговому регулированию ЦФА неоднозначны, что порождает правовую неопределенность [3]. По этой причине участники рынка сталкиваются с трудностями в понимании своих прав и обязанностей, а также в исполнении налоговых обязательств. С другой стороны, многие вопросы остаются открытыми и для государства из-за отсутствия правил налогового администрирования ряда активов. Во многом устранению неопределенности способствовало принятие Федерального закона от 14.07.2022 № 324-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» [1]. Однако ряд вопросов остается неурегулированным.

Основная часть. Вопросы соответствия правил налогообложения цифровых финансовых активов статьям соглашений об избежание двойного налогообложения. В частности, нет четкого понимания, как квалифицировать доход по операциям с ЦФА для определения соответствующей статьи соглашений об избежание двойного налогообложения (далее – СИДН) между Россией и страной резидентства иностранной компании.

Для ответа на данный вопрос необходимо остановиться на правовой природе ЦФА. Это позволит разграничить доход по ЦФА и иные предложенные виды доходов.

Сравним их, например, с ценными бумагами. В связи с тем, что ЦФА не признаются ценными бумагами и квалифицируются в качестве обязательственных прав, то применение к ним правил налогообложения доходов от операций с ценными бумагами не представляется возможным. ЦФА лишь удостоверяют такие же права, как и акции и облигации, а также другие эмиссионные ценные бумаги. Несовпадение данных категорий проявляется не только в их природе, но и в содержании. ЦФА «расширяет возможности инвесторов финансового рынка,

позволяя "расщепление" такой совокупности. Право голоса по акции может быть передано обладателю ЦФА. При этом акционер остается субъектом корпоративного права и осуществляет право управления акционерным обществом» [4].

Подобное осуществление права он обязан производить исключительно с учетом мнения обладателя ЦФА, дающего акционеру обязательное для последнего указание о том, как именно он должен проголосовать на общем собрании.

Проводя параллель между ЦФА и возвратом займа (процентами), отметим следующее. Заемные отношения обладают характерными признаками, ключевым из которых является реальность. Другими словами, чтобы отношения были признаны заемными, лицо должно фактически передать денежные средства или иной актив в пользование и распоряжение другому лицу. Прочими признаками являются возвратность, срочность и платность. При этом платность не всегда является обязательным признаком, так как закон предполагает и беспроцентные займы.

Между тем приобретение ЦФА не обладает ни одним из признаков займа:

- отсутствует срочность. ЦФА может принадлежать лицу неограниченное время, в то время как заемные отношения требуют четкого определения срока возврата;

- отсутствует возвратность. ЦФА является активом, то есть взамен денежных средств лицо приобретает право требования.

Если квалифицировать приобретение ЦФА как заемные отношения, то в таком случае в качестве заемных отношений можно также квалифицировать и приобретение права требования по договору цессии, что юридически неверно.

- отсутствует платность. В данном случае при приобретении ЦФА лицо получает равноценный актив и при его реализации, даже в пользу эмитента, не должно уплачивать какие-либо дополнительные средства за период, пока такой актив ему принадлежал.

При этом квалифицировать доход от операций с ЦФА в качестве «иного дохода» (ст. 21 Модельной Конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал, далее – МК ОЭСР) [6] не представляется целесообразным. Статья 21 МК ОЭСР, по замечанию И. А. Хавановой, «распространяется на виды дохода, которые не рассматриваются в предыдущих статьях (например, алименты, доход от участия в лотерее, деривативы), а также доход из источников, которые в них не упомянуты (например, рента, выплачиваемая резидентом одного Договаривающегося государства за использование недвижимого имущества, расположенного в третьем государстве)» [5. С. 28]. Поскольку ст. 21 МК ОЭСР применяется по остаточному принципу, представляется, что модель учета ЦФА по этой статье создаст излишнюю правовую неопределенность, которая и без того осложняет регулирование ЦФА.

Также не представляется возможным утверждать, что для налогообложения ЦФА подошла бы ст. 22 МК ОЭСР (налоги на капитал), поскольку положения данной статьи применяются исключительно в отношении дохода на капитал. При этом источник такого дохода также ограничен и обозначен как доход от использования недвижимого имущества или движимого имущества, нахо-

дящегося на территории государства. Подобная позиция соответствует комментариями к ст. 22 МК ОЭСР: статья касается только налогов на капитал, за исключением налогов на имущество и наследства, а также на подарки и трансфертные пошлины. Налоги на капитал, к которым применяется данная статья, указаны в статье 2 [5].

Таким образом, формально действующие нормы СИДН не позволяют использовать механизмы зачета удержанного налога у источника. В данном случае, применяя национальное законодательство, можно предложить два варианта решения спорной ситуации:

- исключение подп. 9.2 п. 1 ст. 309 НК РФ из НК РФ и применение правил налогообложения по аналогии с договорами цессии;
- включение в текст НК РФ оговорки о том, что для целей налогообложения и применения СИДН операции с ЦФА будут квалифицироваться по аналогии с ценными бумагами в соответствии с положениями п. 4 и 5 ст. 13 МК ОЭСР (доход от прироста капитала).

Второй вариант видится предпочтительным с точки зрения защиты национальной фискальной базы и находит поддержку среди исследователей. Так, профессор Е. А. Суханов отмечает, что согласно ст. 4 Федерального закона от 31 июля 2020 г. № 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» [2] ЦФА, «подобно бездокументарным ценным бумагам, подлежат учету в информационной системе и существуют только в виде записей в ней, а поэтому и сделки с ними могут совершаться исключительно «через оператора обмена цифровых финансовых активов» и по правилам, согласованным с Банком России (ст. 10 и 11 названного Закона). Но указанные технологические обстоятельства никак не влияют ни на юридическую природу регулируемых отношений, ни на содержание соответствующим им имущественных (цифровых) прав» [6].

Заключение. В заключение отметим, что разработка и совершенствование правил налогообложения ЦФА представляются важными с точки зрения обеспечения налоговой безопасности государства в контексте ответов на вызовы цифровой экономики. В частности, действующее налоговое законодательство регулирует исключительно порядок налогообложения операций с ЦФА и УЦП для целей налога на прибыль организаций, налога на доходы физических лиц и НДС. Представленные предложения могут быть учтены при совершенствовании налогового законодательства.

Список литературы

1. О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации: Федеральный закон от 14.07.2022 № 324-ФЗ // СЗ РФ. – 2020. – № 31 (ч. I). – Ст. 5018.
2. О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации: Федеральный закон от 31 июля 2020 г. № 259-ФЗ // СЗ РФ. – 2022. – № 29 (ч. III). – Ст. 5291.

3. Пономарева К. А., Симонов А.О. Налогообложение операций с цифровыми финансовыми активами в контексте классических правил налогообложения // Правоприменение. – 2023. – Т. 7, № 4. – С. 35–44.
4. Абрамова Е.Н. Цифровой финансовый актив как цифровая ценная бумага // Гражданское право. – 2024. – № 1. – С. 10–3.
5. Хаванова И.А. «Иные доходы»: непростая логика статьи 21 налоговых конвенций // Финансовое право. – 2022. – № 12. – С. 27–29.
6. Суханов Е.А. О гражданско-правовой природе «цифрового имущества» // Вестник гражданского права. – 2021. – № 6. – С. 7–29.
7. Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention. Art. 22 [Электронный ресурс]. – URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en
8. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing [Электронный ресурс]. – URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en
9. Перетолчин А.П. Генезис и перспективы развития правового регулирования цифровых финансовых активов в Российской Федерации. Journal of Digital Technologies and Law. 2023;1(3):752-774. <https://doi.org/10.21202/jdtl.2023.33>. EDN: hlhzbu

Л. М. Файзрахманова,
кандидат юридических наук, доцент,
Казанский (Приволжский) федеральный университет
Казанский инновационный университет
имени В. Г. Тимирязева

ЦИФРОВЫЕ ТЕХНОЛОГИИ В НАЛОГОВОМ АДМИНИСТРИРОВАНИИ ГОСУДАРСТВ БРИКС

Аннотация. В статье рассматриваются системы налогового администрирования стран БРИКС под влиянием цифровизации. Цифровая повестка входит в список приоритетных направлений работы БРИКС. Проанализирован механизм взаимодействия и сотрудничества между налоговыми администрациями государств БРИКС. Осуществлен анализ действующих цифровых систем ФНС РФ, ЮАР, интеллектуальной налоговой системы Китая на основе больших данных (Big Data) и искусственного интеллекта.

Ключевые слова: государства БРИКС, налоговое администрирование, налогообложение, налоговый орган, сотрудничество, цифровые технологии, цифровизация

DIGITAL TECHNOLOGIES IN THE TAX ADMINISTRATION OF THE BRICS COUNTRIES

Abstract. The tax administration systems of the BRICS countries under the influence of digitalization are considered. The digital agenda is included in the list of priority areas of BRICS work. The tools of interaction and cooperation between the tax