ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ

LEGAL REGULATION

УДК 342.743:658.152-027.44

DOI dx.doi.org/10.24866/1813-3274/2019-1/96-129

А. А. Арямов¹

Российский государственный университет правосудия, г. Москва, Россия

E-mail: aaryamov65@yandex.ru

Ю. В. Грачёва²

Московский государственный юридический университет имени О. Е. Кутафина (МГЮА), г. Москва, Россия

E-mail: uvgracheva@mail.ru

А. И. Чучаев³

Московский государственный юридический университет имени О. Е. Кутафина (МГЮА), г. Москва, Россия

E-mail: moksha1@rambler.ru

С. В. Маликов⁴

Московский государственный юридический университет имени О. Е. Кутафина (МГЮА), г. Москва, Россия

С. Г. Ольков⁵

Казанский инновационный университет им. В.Г. Тимирязова, г. Казань, Россия

E-mail: olkovsg@mail.ru

¹ Андрей Анатольевич Арямов, доктор юридических наук, профессор кафедры уголовного права, Российский государственный университет правосудия, г. Москва, Россия.

² Юлия Викторовна Грачёва, доктор юридических наук, профессор кафедры уголовного права, МГЮА, г. Москва, Россия.

³ Александр Иванович Чучаев, доктор юридических наук, профессор кафедры уголовного права, МГЮА, г. Москва, Россия.

⁴ Сергей Владимирович Маликов, кандидат юридических наук, старший преподаватель кафедры уголовного права, МГЮА, г. Москва, Россия.

⁵ Сергей Геннадьевич Ольков, доктор юридических наук, профессор кафедры уголовного права и процесса, Казанский инновационный университет им. В. Г. Тимирязова, г. Казань, Россия.

Для цитирования: Арямов А.А., Грачёва Ю.В., Чучаев А.И., Маликов С.В., Ольков С.Г. Налогообложение оборота цифровых активов // Азиатско-Тихоокеанский регион: экономика, политика, право. 2019. № 1. С. 96–129.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ОБОРОТА ЦИФРОВЫХ АКТИВОВ*

Аннотация. В статье авторы обозначили проблему пробела в правовом регулировании налогообложения оборота цифровых активов, обосновали значимость и необходимость оптимизации фискального публично-правового обеспечения данных отношений и предложили эффективные меры по устранению указанного недостатка конструирования механизма правового регулирования. В настоящее время широкое распространение получают такие новые категории, как цифровые активы и цифровые ресурсы, теорией разрабатываются вопросы конструирования механизма правового регулирования отношений в сфере их создания, распределения, потребления, отчуждения (оборота). Одним из обязательных сегментов механизма правового регулирования таких отношений является публично-правовое обеспечение, наиболее эффективная форма которого – организация налогообложения. Применительно к теме настоящего исследования объектом налогообложения является оборот цифровых активов; а именно их: создание (разработка, эмиссия); консолидация (формирование баз данных, хранение, депонирование); приобретение; обременение (передача в залог, задаток); отчуждение; использование (непосредственная эксплуатация или использование в качестве инструмента для формирования или пользования иными активами); ликвидация; адаптация и модификация. Несмотря на то, что несовершенство данных показателей очевидно, представляется, что такие налоговые ставки не будут обременительны для налогоплательщика, будут стимулировать его активность в обороте цифровых активов и будут способствовать пополнению государственного бюджета. Главное – их применение позволит «запустить» цивилизованный нормативно урегулированный и обеспеченный процесс оборота цифровых активов, что позволит в переходный период сформировать эмпирическую базу бухгалтерского учёта и налогового контроля в обозначенном секторе экономики. На основании чего, используя метод математического анализа, уже более взвешенно и обоснованно просчитать оптимальные налоговые ставки по разным субъектам и по различным операциям.

Ключевые слова: фискальные отношения, налогообложение, оптимизация налогообложения, цифровые активы, цифровые ресурсы, публично-правовое обеспечение, оборот, сделки, эмиссия, математическое моделирование, правовое регулирование, бланкетность, корреспондируемость.

* Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 18-29-16158.

Andrey A. Aryamov¹

Russian State University of Justice, Moscow, Russian

E-mail: aaryamov65@yandex.ru

Julia V. Gracheva²

Kutafin Moscow State Law University (MSAL), Moscow, Russian

E-mail: uvgracheva@mail.ru

Alexander I. Chuchaev³

Kutafin Moscow State Law University (MSAL), Moscow, Russian

E-mail: mokshal@rambler.ru

Sergei V. Malikov⁴

Kutafin Moscow State Law University (MSAL), Moscow, Russian

Sergei G. Olkov⁵

Kazan Innovative University them. V.G. Timiryasov, Kazan, Russian

E-mail: olkovsg@mail.ru

TAXATION OF DIGITAL ASSETS*

Abstract: in this article, the authors identified the problem of the gap in the legal regulation of taxation in the turnover of digital assets, justified the importance and the need to optimize the fiscal public-legal support of these relations and suggested effective measures to eliminate this lack of the legal regulation mechanism. At present, such new categories as digital assets and digital resources are widespread; the theory develops the issues of designing the mechanism of legal regulation of relations in the sphere of their creation, distribution, consumption, alienation (turnover). One of the obligatory segments

¹ Andrey A. Aryamov, Doctor of Law, Professor of the Department of Criminal Law, Russian State University of Justice, Moscow, Russian.

² Julia V. Gracheva, Doctor of Law, Professor of the Department of Criminal Law, MSAL, Moscow, Russian.

³ Alexander I. Chuchaev, Doctor of Law, Professor of the Department of Criminal Law, MSAL, Moscow, Russian.

⁴ Sergei V. Malikov, Ph.D., senior Lecturer of the Department of Criminal Law, MSAL, Moscow, Russian.

⁵ Sergei G. Olkov, Doctor of Law, Professor of the Department of Criminal Law and Criminal Justice, Kazan Innovative University them. V.G. Timiryasov, Kazan, Russian.

For citing: Aryamov A. A., Gracheva Ju. V., Chuchaev A. I., Malikov S. V., Olkov S. G. Taxation of digital assets // PACIFIC RIM: Economics, Politics, Law. 2019. № 1. P. 96–129.

*The reported study was funded by RFBR according to the research project № 18-29-16158.

of the mechanism of legal regulation of such relations is public law provision, with taxation being the most effective form. In relation to the subject of this study, the object of taxation is the turnover of digital assets; namely, their creation (development, emission); consolidation (database formation, storage, deposit); purchase; encumbrance (pledge, deposit); alienation; use (direct operation or use as a tool for the formation or use of other assets); liquidation; adaptation and modification. Despite the fact that the imperfection of these indicators is obvious, it seems that such tax rates will not be burdensome for the taxpayer, and will stimulate its activity in the turnover of digital assets, and will contribute to the replenishment of the state budget. The main thing is that their use will allow the “launching” of a civilized, normatively regulated and secured process of digital assets turnover, which will make it possible to create an empirical basis of accounting and tax control in the designated sector of the economy during the transition period. On the basis of which, using the method of mathematical analysis, it is already more balanced and reasonable to calculate the optimal tax rates for different subjects and for various operations.

Keywords: fiscal relations, taxation, tax optimization, digital assets, digital resources, public law, turnover, transactions, emission, mathematical modeling, regulation, blanketness, correspondness.

Введение

В настоящее время широкое распространение получают такие новые категории, как цифровые активы и цифровые ресурсы, теорией разрабатываются вопросы конструирования механизма правового регулирования отношений в сфере их создания, распределения, потребления, отчуждения (оборота). Одним из обязательных сегментов механизма правового регулирования таких отношений является публично-правовое обеспечение, наиболее эффективная форма которого – организация налогообложения.

Налоговая политика государства определяется как «курс действий, система мер, проводимых государством в области налогов и налогообложения; налоговая политика находит своё выражение в видах применяемых налогов, величинах налоговых ставок, установлении круга налогоплательщиков и объектов налогообложения, в налоговых льготах» [см.: 5; 8, с. 238; 9; 10].

Формирование оптимальных фискальных отношений способно решить целый комплекс задач:

- а) пополнение бюджета государства;
- б) стимулирование перспективных направлений хозяйственной жизни страны;
- в) контроль деятельности хозяйствующих субъектов;
- г) фиксация границ допустимости экономических рисков [3];

д) формирование базиса для установления ответственности для нарушителей фискальных запретов.

Налоговая политика Российской Федерации определяется Налоговым кодексом РФ от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ [1]. Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платёж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований» (ч. 1 ст. 8 НК РФ).

Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога (ч. 1 ст. 17 НК РФ). В дальнейшем будем руководствоваться данным нормативно установленным алгоритмом для выявления режима налогообложения цифровых активов.

Объект налогообложения

Под объектом налогообложения понимается всё, что облагается налогом и включает реализацию товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога (ч. 1 ст. 38 НК РФ). В дефиниции объекта налогообложения законодатель использовал термин «иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику», которому в полной мере соответствует (является его разновидностью) понятие цифровых активов.

Применительно к теме настоящего исследования объектом налогообложения является оборот цифровых активов; а именно их:

- а) создание (разработка, эмиссия);
- б) консолидация (формирование баз данных, хранение, депонирование);
- в) приобретение;
- г) обременение (передача в залог, задаток);
- д) отчуждение;
- е) использование (непосредственная эксплуатация или использование в качестве инструмента для формирования или пользования иными активами);
- ж) ликвидация;
- з) адаптация и модификация.

При всём отличии цифровых активов от классической вещи, они выполняют роль элементарного товара. Следовательно, все свойства товара, хорошо известные налоговому праву, вполне могут быть распространены и на цифровые активы в

процессе налогообложения их оборота. Основным свойством товара в силу ч. 3 ст. 38 НК РФ являются: его финансовая оценка и его способность быть реализованным (отчужденным). Представляется вполне логичным суждение: если электрическая энергия нормативно признана товаром (§ 6 гл. 30 разд. 4 ч. 2 ГК РФ), то отсутствуют принципиальные препятствия признания такого статуса и за цифровыми активами.

Объектом налогообложения могут выступать не только цифровые активы как таковые, но и деятельность по их созданию и консолидации (например, майнинг криптовалюты) – так называемая «работа». В силу ч. 4 ст. 38 НК РФ работой для целей налогообложения признаётся деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

Возможна ситуация, когда вновь созданный вид цифровых активов в силу своей новизны ещё не был реализован и надлежащим образом оценен (рынок его оборота ещё не сложился), в связи с чем возникает проблема его оценки в целях налогообложения. В таком случае для определения юридически значимых для целей налогообложения признаков объекта налогообложения вполне уместен метод аналогии: фискальный орган вправе оперировать характеристиками иных цифровых активов, участвующих в обороте.

Принципы определения цены объектов налогообложения заключаются в том, что если на конкретный объект налогообложения не представляется возможным установить стоимость, то применяется метод аналогии: фискальный орган оперирует рыночными ценами на однородные и идентичные активы (ст. 40 НК РФ). Оборот цифровых активов характеризуется невероятной динамикой появления множества новых видов цифровых ресурсов, определение непосредственной цены которых представляет серьёзные затруднения для налоговых органов. В таких случаях метод аналогии и учёт ценообразования на однородные или идентичные активы просто незаменимы.

Идентичными товарами (работами, услугами) признаются товары (работы, услуги), имеющие одинаковые характерные для них основные признаки. При определении идентичности товаров незначительные различия во внешнем виде таких товаров могут не учитываться. При определении идентичности товаров учитываются их физические характеристики, качество, функциональное назначение, страна происхождения и производитель, его деловая репутация на рынке и используемый товарный знак (ч. 6 ст. 38 НК РФ). Наиболее актуальны данные положения при оценке цифровых активов. Так, оценка одного вида криптовалюты или электронных денежных средств может быть осуществлена посредством выстраивания аналогового ряда цен на другие виды криптовалюты или электронных денежных средств, ценообразование которых уже сформировалось.

При определении идентичности работ (услуг) учитываются характеристики подрядчика (исполнителя), его деловая репутация на рынке и используемый товарный знак. Акцентируем внимание на том, что цена цифровых активов непосредственно зависит от деловой репутации их эмитентов и (или) владельцев. Продукция эмитентов цифровых активов, ранее «запятнавших» свою деловую репутацию созданием информационных вирусных программ (вредоносные компьютерные программы – ст. 273 УК РФ), существенно понижается в рыночной цене.

Однородными товарами в целях налогообложения признаются товары, которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции и (или) быть коммерчески взаимозаменяемыми. При определении однородности товаров учитываются их качество, репутация на рынке их владельца или создателя, товарный знак, страна происхождения. Однородными работами (услугами) признаются работы (услуги), которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики, что позволяет им быть коммерчески и (или) функционально взаимозаменяемыми. При определении однородности работ (услуг) также учитываются их качество, товарный знак, репутация на рынке, а также вид работ (услуг), их объём, уникальность и коммерческая взаимозаменяемость (ч. 7 ст. 38 НК РФ). Представляется, что в сфере налогообложения оборота цифровых активов оперирование понятием «однородный» товар или «однородная» работа будет востребовано при оценке вновь созданных информационных баз данных или операционных программ.

Реализация товаров и работ как форма их отчуждения, что особо актуально для оборота цифровых активов, предполагает не только их продажу, но и выполнение встречных работ, обмен работами, зачёты работ, передача прав на работы и товары (в т. ч. и в порядке присоединения к коллективному праву) и т.д. (ст. 39 НК РФ).

Доходом от оборота цифровых активов признаётся экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности её оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить (ст. 41 НК РФ). Представляется целесообразным из дифференциации источников доходов, закреплённой в ст. 42 НК РФ (источники в Российской Федерации и источники за пределами Российской Федерации), сделать исключение для оборота цифровых активов; в силу специфики сферы их бытия – информационное пространство – нормативное регулирование налогообложения оборота цифровых активов должно руководствоваться экстерриториальным принципом, т.е. не зависеть от географического места нахождения и деятельности конкретного субъекта налогообложения. Для этого необходимо ст. 42 НК РФ дополнить частью 3 следующего содержания: «В целях налогообложения оборота цифровых активов географическое расположение источника доходов (в Российской Федерации или за пределами Российской Федерации) юридического значения не имеет». В таком случае ограничением действия экстерриториального

принципа налогообложения оборота цифровых активов является дугой принцип: запрет двойного налогообложения. В силу ч. 5 ст. 45 НК РФ и на налогообложение оборота цифровых активов распространяется общее правило: обязанность по уплате налога исполняется в валюте Российской Федерации – независимо от географического места нахождения субъекта налогообложения или осуществления его налогооблагаемой деятельности.

В целях налогообложения местом выполнения работ по созданию (эмиссии), усовершенствованию, консолидации, хранению, ликвидации цифровых активов, местом реализации цифровых активов признаётся территория Российской Федерации, если субъект налогообложения:

- физически в момент выполнения работ находится на территории Российской Федерации;
- местом жительства физического лица, не зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя, является Российская Федерация;
- зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя или юридического лица на территории Российской Федерации;
- входит в систему Интернет с устройств, находящихся на территории Российской Федерации;
- использует для выполнения работ в порядке удалённого доступа устройства, находящиеся на территории Российской Федерации;
- использует для хранения цифровых ресурсов устройства, находящиеся на территории Российской Федерации;
- покупатель (получатель) цифровых активов физически находится на территории Российской Федерации или зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя или юридического лица, либо осуществляет деятельность в сфере оборота цифровых активов на территории Российской Федерации;
- место нахождения банка, в котором открыт счёт, используемый покупателем для оплаты услуг, или оператора электронных денежных средств, через которого осуществляется покупателем оплата услуг, – на территории Российской Федерации;
- сетевой адрес покупателя, использованный при приобретении услуг, зарегистрирован в Российской Федерации;
- международный код страны телефонного номера субъекта, используемого для приобретения или оплаты услуг, присвоен Российской Федерации.

Изложенные положения об определении места совершения операции в сфере оборота цифровых активов в равной мере распространяются и на филиалы юридического лица. В случае конкуренции юрисдикций различных государств на определение места осуществления налогооблагаемой операции по обороту цифровых активов, налогоплательщик вправе самостоятельно выбрать юрисдикцию фискальных отношений. В случае, если организацией или индивидуальным предпринимателем

выполняется несколько видов работ и реализация одних работ носит вспомогательный характер по отношению к реализации других работ, местом реализации вспомогательных работ признаётся место реализации основных работ.

Остро нуждается в нормативном правовом закреплении запрет на оборот такого вида цифровых активов, как вирусные информационные программы и вредоносные компьютерные программы, предназначенные для поражения прав добросовестных участников оборота цифровых активов. Вирусные информационные программы являются товаром, изъятым из гражданского оборота; их оборот не подлежит налогообложению, что следует отразить в ч. 8 ст. 38 НК РФ: «Не является объектом налогообложения оборот вредоносных компьютерных программ, как товара, изъятого из гражданского оборота».

Объектом налогообложения по НДС являются:

- реализация цифровых активов (любая форма отчуждения, в том числе и на безвозмездной основе);
- переработка цифровых активов, повлекшая увеличение их стоимости;
- ввоз цифровых активов на территорию РФ (при условии, что сфера их существования – система Интернет).

Объектом налогообложения по НДС/Л являются:

- доходы, полученные от использования прав на цифровые активы;
- доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования цифровых активов;
- доходы от реализации цифровых активов или от отчуждения прав на них;
- вознаграждение за выполнение работ по созданию, переработке, консолидации, хранению, ликвидации цифровых активов.

Объектами налогообложения по НПО (налог на прибыль с организаций) являются:

- доходы (выручка) от реализации цифровых активов (работ с ними) как собственного производства, так и ранее приобретённых, и имущественных прав на них;
- внереализационные доходы: а) в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) цифровых активов; б) от сдачи активов в пользование; в) от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и прав на приравненные к ним средства индивидуализации (в частности, от предоставления в пользование прав, возникающих из патентов на изобретения, полезные модели, промышленные образцы); г) от использования не по целевому назначению цифровых активов, которые получены в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования, за исключением бюджетных средств; д) от доходов, полученных от операций с цифровыми производными финансовыми инструментами.

Субъект налогообложения (налогоплательщик)

Под субъектами налогообложения понимаются носители налогового бремени, субъекты, обязанные в соответствии с фискальным законодательством платить установленные налоги. Субъектом налогообложения оборота цифровых активов выступает их эмитент и (или) владелец на любом праве (праве собственности, праве аренды, праве безвозмездного пользования и т.д.), как физическое, так и юридическое лицо. Субъектами уплаты НДС является физическое лицо, субъектами уплаты НДС – юридические лица и индивидуальные предприниматели, а субъектами НПО – юридические лица.

Виды применяемых налогов

Представляется целесообразным (соответствующим традициям фискальной политики Российской Федерации) установление следующих видов налогообложения оборота цифровых активов: а) налог на доходы физических лиц; б) налог на прибыль организаций; в) налог на добавленную стоимость.

Индивидуальные предприниматели и организации в порядке, предусмотренном НК РФ, могут для оптимизации собственного налогообложения избрать для себя упрощённую систему такового.

Налоговая база (база налогообложения)

Под налоговой базой следует понимать нормативно установленную сумму, с которой взимается налог (налогооблагаемый доход, стоимость облагаемого доходом имущества). Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения (ч. 1 ст. 53 НК РФ).

Налогооблагаемая база по взысканию НДС определяется по каждому виду факта экономической деятельности (ввоз, передача, реализация) в сфере оборота цифровых ресурсов. Налогооблагаемая база определяется в виде любого встречного преимущества налогоплательщика (как в денежной, так и в натуральной форме, учитываемой в случае возможности их оценки и в той мере, в какой их можно оценить) при операциях с цифровыми активами.

При реализации цифровых активов налоговая база определяется как их стоимость, исчисленная исходя из цен, определяемых без включения в них налога. При реализации цифровых активов по товарообменным (бартерным) операциям, их реализации на безвозмездной основе, передаче права собственности на предмет залога залогодержателю при неисполнении обеспеченного залогом обязательства, передаче при оплате труда в натуральной форме налоговая база определяется как стоимость указанных активов, исчисленная исходя из цен, определяемых без включения в них налога. При реализации таких активов по срочным сделкам (сделкам, предполагающим поставку по истечении установленного договором (контрактом) срока по указанной непосредственно в этом договоре или контракте цене), производных финансовых инструментов, не обращающихся на организованном рынке, налоговая

база определяется как стоимость этого базисного актива (для производных финансовых инструментов, не обращающихся на организованном рынке), указанная непосредственно в договоре (контракте), но не ниже их стоимости, исчисленной исходя из рыночных цен, действующих на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы и без включения в них налога (это же правило распространяется и на налогообложение опционных контрактов, в этом случае рыночная цена определяется в соответствии с условиями утверждённой биржей спецификации производного финансового инструмента).

При уступке права денежного требования, вытекающего из договора реализации цифровых активов, или при переходе указанного требования к другому лицу на основании закона налоговая база по НДС определяется как сумма превышения суммы дохода, полученного первоначальным кредитором при уступке права требования, над размером денежного требования, права по которому уступлены. При уступке новым кредитором, получившим денежное требование, налоговая база определяется как сумма превышения сумм дохода, полученного новым кредитором при последующей уступке требования или при прекращении соответствующего обязательства, над суммой расходов на приобретение указанного требования. При приобретении права требования у третьих лиц налоговая база определяется как сумма превышения суммы доходов, полученных от должника и (или) при последующей уступке, над суммой расходов на приобретение указанного требования.

При реализации договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров, а также при реализации залогодержателем предмета не востребовавшего залога налоговая база по НДС определяется как сумма дохода, полученная в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров.

При реализации услуг международной связи не учитываются при определении налоговой базы суммы, полученные организациями связи от реализации указанных услуг иностранным покупателям.

При передаче налогоплательщиком активов для собственных нужд, при исчислении налога налоговая база определяется как стоимость этих активов, исчисленная исходя из цен реализации идентичных (а при их отсутствии – однородных) активов, действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии – исходя из рыночных цен без включения в них налога.

При ввозе активов на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под её юрисдикцией, налоговая база определяется как сумма: таможенной стоимости этих активов и подлежащей уплате таможенной пошлины. Если цифровые активы ранее вывозились с территории Российской Федерации для переработки их за рубежом, то налогооблагаемая база определяется исходя из стоимости такой переработки (а если таковую определить не представляется возможным, то исходя из разницы таможенной стоимости вывозной и ввозной). Если ввозу под-

лежит комплексный цифровой актив, в который в качестве составляющих входят другие самостоятельные активы, то налогооблагаемая база определяется суммой баз каждого из составляющих.

Налогооблагаемая база по взысканию НДС

Налогооблагаемую базу по НДС составляют все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды. Налоговая база определяется как денежное выражение доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов. Если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде окажется больше суммы доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка, подлежащих налогообложению, за этот же налоговый период, то применительно к этому налоговому периоду налоговая база принимается равной нулю. Если налогоплательщику передаются активы или в его интересах совершаются работы с активами безвозмездно (или с частичной оплатой), то доходы физического лица определяются исходя из реальной рыночной стоимости таких активов или работ с учётом НДС. Это же правило применяется в случае встречного выполнения работ с цифровыми активами или обмена ими. В таком случае при получении налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды налоговая база определяется как превышение цены идентичных (однородных) цифровых активов (работ), реализуемых лицами, являющимися взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику, в обычных условиях лицам, не являющимся взаимозависимыми, над ценами реализации идентичных (однородных) цифровых активов (работ) налогоплательщику.

Материальная выгода, полученная от приобретения цифровых производных финансовых инструментов в случае их приобретения при первичном размещении эмитентом и приобретенных у контролируемой иностранной компании налогоплательщиком, признаваемым контролирующим лицом такой иностранной компании, а также российским взаимозависимым лицом такого контролирующего лица, при условии, что доходы такой контролируемой иностранной компании от реализации указанных цифровых производных финансовых инструментов и расходы в виде цены их приобретения исключаются из прибыли (убытка) этой иностранной компании. В этом случае налоговая база определяется как превышение рыночной стоимости цифровых производных финансовых инструментов над суммой фактических расходов налогоплательщика на их приобретение.

При определении налоговой базы по доходам по операциям с цифровыми производными финансовыми инструментами (прежде всего с криптовалютой) учитываются доходы, полученные по следующим операциям: 1) с цифровыми производными финансовыми инструментами, обращающимися на организованном рынке; 2) с цифровыми производными финансовыми инструментами, не обращающимися на

организованном рынке, без учёта операций с производными финансовыми инструментами.

Рыночная стоимость криптовалюты, обращающейся на организованном рынке, определяется на дату совершения сделки исходя из её рыночной цены с учётом предельной границы её колебаний. Под рыночной котировкой криптовалюты понимается: 1) её средневзвешенная цена по сделкам, совершённым в течение одного торгового дня через российского организатора торговли на рынке криптовалют, включая фондовую биржу, – для криптовалюты, допущенной к торгам такого организатора торговли на соответствующем рынке, на фондовой бирже; 2) цена закрытия по криптовалюте, рассчитываемая иностранной фондовой биржей по сделкам, совершённым в течение одного торгового дня через такую биржу, – для криптовалюты, допущенной к торгам на иностранной фондовой бирже.

Рыночная стоимость криптовалюты, не обращающейся на организованном рынке, определяется на дату совершения сделки исходя из расчетной её цены с учётом предельной границы её колебаний. Порядок определения рыночной цены криптовалюты, её расчетной цены, а также порядок определения предельной границы колебаний рыночной цены должны устанавливаться Центральным банком Российской Федерации по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации. Фактическая цена необращающейся криптовалюты признаётся для целей налогообложения рыночной ценой и применяется для целей налогообложения, если она отличается не более чем на 20% в сторону повышения (понижения) от расчётной стоимости этой криптовалюты на дату заключения сделки. Если фактическая цена необращающейся криптовалюты отличается более чем на 20% в сторону повышения (понижения) от её расчетной стоимости, доходы (расходы) налогоплательщика определяются исходя из расчётной стоимости, увеличенной (уменьшенной) на 20%.

Доход от операций с цифровыми активами исчисляется за вычетом расходов на её приобретение:

- вариационная маржа и (или) премия по контрактам;
- оплата услуг, оказываемых профессиональными участниками рынка, а также биржевыми посредниками и клиринговыми центрами;
- биржевой сбор (комиссия);
- оплата услуг лиц, осуществляющих ведение реестра.

Операции с криптовалютой являются носителями повышенных рисков, участник такого оборота рискует вместо прибыли получить убытки – отрицательный финансовый результат. Отрицательный финансовый результат, полученный в налоговом периоде по отдельным операциям с криптовалютой, уменьшает финансовый результат (налогооблагаемую базу), полученный в налоговом периоде по совокупности соответствующих операций. Если имеет место не одна операция, а их совокупность, то финансовый результат определяется по совокупности операций.

Из налогооблагаемой базы по НДФЛ в сфере оборота цифровых активов вычитаются:

– инвестиционный вычет при обороте цифровых производных финансовых инструментов, который определяется как произведение коэффициента К и суммы, равной 3 000 000 рублей (но не более 400 000 000 руб.).

К определяется по формуле:

$$K_{цб} = \frac{\sum_{i=3}^n V_i \times i}{\sum_{i=3}^n V_i},$$

где V_i – доходы от реализации в налоговом периоде всех цифровых производных финансовых активов со сроком нахождения в собственности налогоплательщика, исчисляемым в полных годах и составляющим i лет. При определении V_i учитываются доходы от реализации цифровых производных финансовых активов при условии, что при такой реализации разница между доходами от её реализации и стоимостью её приобретения составляет положительную величину; n – количество исчисляемых в полных годах сроков нахождения в собственности налогоплательщика цифровых производных финансовых активов, реализуемых в налоговом периоде, по итогам которого налогоплательщику предоставляется право на получение налогового вычета. При этом в случае, если сроки нахождения в собственности налогоплательщика двух и более цифровых производных финансовых активов, реализуемых в налоговом периоде, исчисляемые в полных годах, совпадают, в целях определения показателя n количество таких сроков принимается равным 1;

– для налогоплательщика, получающего авторские вознаграждения или вознаграждения за создание или иное использование произведений науки, за создание иных результатов интеллектуальной деятельности, вознаграждения патентообладателям изобретений, полезных моделей, промышленных образцов – затраты в сумме фактически произведённых и документально подтверждённых расходов. Если эти расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету в следующих размерах:

Показатель	Нормативы затрат (в % к сумме начисленного дохода)
Создание научных трудов и разработок	20
Изобретения, полезные модели и создание промышленных образцов (к сумме дохода, полученного за первые два года использования)	30

Налогооблагаемая база по налогу на прибыль с организаций (НПО)

Налогооблагаемая база по НПО – это денежное выражение прибыли, которая определяется по простейшей формуле: доход минус расход. Прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода.

В налогооблагаемую базу по НПО (в сфере оборота цифровых активов) не включаются:

- доходы от использования цифровых активов и прав на них, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;

- доходы от использования имущественных прав на результаты интеллектуальной деятельности, выявленные в ходе проведённой налогоплательщиком инвентаризации имущества и имущественных прав;

- доходы от использования прав на результаты интеллектуальной деятельности, созданные по заказу Фонда перспективных исследований и переданные безвозмездно лицам, указанным в п. 1 ч. 2 ст. 9 Федерального закона от 16 октября 2012 г. № 174-ФЗ «О Фонде перспективных исследований»;

- доходы от активов, которые получены в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом от 4 мая 1999 г. № 95-ФЗ «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации»;

- доход от цифрового актива, полученного государственными и муниципальными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней;

- доходы от активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами Российской Федерации, а также в соответствии с законодательством Российской Федерации атомными станциями для повышения их безопасности, используемых для производственных целей;

- доходы от активов, которые получены по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иных активов независимо от формы оформления заимствований), а также активов, которые получены в счёт погашения таких заимствований;

- доход от актива, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования; к средствам целевого финансирования относятся активы, полученные налогоплательщиком и использованные им по назначению, определённому организацией (физическим лицом) – источником целевого финансирования или федеральными законами в виде полученных грантов (грантами признаются денежные средства или иное имущество в случае, если их передача (получение) удовлетворяет предъявляемым условиям);

- доход от актива, безвозмездно полученного государственными и муниципальными образовательными учреждениями на ведение основных видов деятельности, а также от актива, безвозмездно полученного организациями, осуществляющими образовательную деятельность, являющимися некоммерческими организациями, на осуществление образовательной деятельности;
- доход от положительной разницы, полученной при переоценке активов по рыночной стоимости;
- доходы от активов, полученных операторами универсального обслуживания, из резерва универсального обслуживания в соответствии с законодательством Российской Федерации в области связи;
- доходы от средств, полученных казёнными учреждениями от выполнения работ с цифровыми активами;
- доходы от исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), созданные в ходе реализации государственного контракта, которые переданы исполнителю этого государственного контракта его государственным заказчиком по договору о безвозмездном отчуждении.

Для определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль с организаций (НПО) юридическое значение имеет понятие обоснованные расходы. Применительно к обороту цифровых активов под такими расходами необходимо признавать экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Производственно-реализационные расходы – это расходы, связанные с изготовлением (производство, в т. ч. и затраты на потребляемую энергию), хранением и доставкой активов, выполнением работ с активами, приобретением и (или) реализацией активов (работ с ними, прав на них); расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание активов, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии; расходы на освоение цифровых активов; к такого рода расходам следует отнести и финансовые потери от переоценки цифровых активов в связи с утратой (понижением) актуальности (моральное устаревание их) – амортизационные расходы. Согласно ст. 256 НК РФ амортизации подлежат, в том числе, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности и используются им для извлечения дохода. В то же время цифровые производные финансовые инструменты не подлежат амортизации.

К данному виду расходов относятся:

– расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, относящиеся к созданию новых или усовершенствованию производимых активов, к созданию новых или усовершенствованию применяемых технологий, методов организации производства и управления.

– расходы на цифровое обеспечение управления организацией или отдельными её подразделениями, а также расходы на приобретение услуг по цифровому управлению организацией или её отдельными подразделениями;

– расходы на услуги факсимильной и спутниковой связи, электронной почты, а также информационных систем (СВИФТ, информационно-телекоммуникационная сеть «Интернет» и иные аналогичные системы);

– расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным и сублицензионным соглашениям);

– расходы на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ; расходы на текущее цифровое изучение (исследование) конъюнктуры рынка, цифровой сбор информации, непосредственно связанной с производством и реализацией товаров (работ, услуг);

– расходы на подготовку и освоение новых цифровых методов производства, расходы, связанные с внедрением информационных технологий производства, а также методов организации производства и управления;

– расходы на освоение образовательных программ, направленных на овладение передовыми методами цифрового управления производством и организации деятельности юридического лица.

К внереализационным расходам относятся:

– расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) актива (включая амортизацию по этому активу);

– расходы на организацию выпуска собственных цифровых производных финансовых инструментов, в частности на подготовку проспекта их эмиссии, регистрацию, расходы, связанные с их обслуживанием, в том числе расходы на услуги реестродержателя, депозитария, платёжного агента по процентным (дивидендным) платежам, расходы, связанные с ведением реестра, предоставлением информации;

– расходы, связанные с обслуживанием приобретённых налогоплательщиком цифровых производных финансовых инструментов, в том числе оплата услуг реестродержателя, депозитария, расходы, связанные с получением информации, и другие аналогичные расходы;

– расходы в виде отрицательной курсовой разницы цифровых активов;

– расходы по операциям с цифровым производными финансовыми инструментами.

Налоговый период

Под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчётных периодов с учётом особенностей, установленных настоящей статьёй (ч. 1 ст. 55 НК РФ). Применительно к налогообложению оборота цифровых активов представляется целесообразным определить налоговым периодом календарный год. Исключение составляет НДС, налоговый период по которому составляет квартал (ст. 163 НК РФ). Специфика исчисления сроков налогового периода применительно к разным случаям и разным налогоплательщикам регламентируется ч. 3, 3¹, 3² ст. 55 НК РФ.

Налоговые льготы

Экономисты под налоговыми льготами понимают частичное или полное освобождение определенного круга хозяйствующих субъектов от уплаты налогов (ослабление налогового бремени); предпочтительно они устанавливаются для обеспечения социально-значимых проектов (благотворительность, меценатство, медицина, наука, образование, пенсионное обеспечение, поддержка трудоузанятости инвалидов и т.д.), а также для поддержки перспективных и востребованных направлений экономической деятельности (развитие нанотехнологий, кибернетики, цифровых систем), либо для поддержки отраслей экономики, попавших в тяжёлое (затруднительное) положение по объективным причинам (дотационные сферы экономики) (например, агротехнический комплекс) или «хеджирование» ситуации форс-мажора (носят временный характер, например, восполнение потерь сельского хозяйства от засухи или наводнения) [8, с. 239].

Своеобразным проявлением льготного налогообложения является учреждение налоговых гаваней (налоговых убежищ, офшоров) – территорий с низким уровнем налогового бремени; используется для привлечения инвестиций и поддержания проблемных регионов.

Наиболее мощным точечным применением льготирования налогообложения является налоговая амнистия (освобождение от публично-правовой ответственности за фискальные правонарушения), используемая для возврата в национальный сектор «белой» экономики активов, выведенных за рубеж или в «серый» сектор экономики (в теневую, сокрытую от налогового учёта и контроля, экономику).

Данные положения теории экономики несколько отличаются от текста нормативных правовых актов, регулирующих льготирование налогообложения. Согласно ч. 1 ст. 56 НК РФ льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не упла-

чивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. Налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить её использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

Применительно к налогообложению оборота цифровых активов представляется целесообразным установление налоговых льгот в отношении создания (эмиссии), приобретения, отчуждения, консолидации, владения, пользования, распоряжения, уничтожения цифровых активов в рамках публично-государственных отношений (цифровое правительство, цифровое правосудие, базы данных правоохранительных органов и т.д.). При этом для государственных и муниципальных учреждений и организаций должно быть предусмотрено полное освобождение от налогообложения по операциям в рамках оборота цифровых активов; а для физических лиц и иных организаций (юридических лиц) за операции в сфере оборота цифровых активов должна быть предусмотрена налоговая ставка – 0. Налоговые льготы не должны распространяться на оборот такой разновидности цифровых активов, как криптовалюта.

Освобождаются от налогообложения:

– операции в сфере оборота цифровых активов, осуществлённые казёнными учреждениями, а также бюджетными и автономными учреждениями в рамках государственного (муниципального) задания, источником финансового обеспечения которого является субсидия из соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации;

– передача цифровых активов организацией собственному правопреемнику;

– передача цифровых активов на безвозмездной основе образовательным и научным некоммерческим организациям на осуществление уставной деятельности;

– передача цифровых активов на формирование или пополнение целевого капитала некоммерческой организации в порядке, установленном Федеральным законом от 30 декабря 2006 г. № 275-ФЗ «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»;

– выполнение работ (оказание услуг) как по созданию или совершенствованию цифровых ресурсов, так и на основе их использования органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий в определённой сфере деятельности в случае, если обязательность выполнения указанных работ (оказания услуг) установлена законодательством Российской Федерации, законодательством субъектов Российской Федерации, актами органов местного самоуправления;

– выполнение работ (оказание услуг) как по созданию или совершенствованию цифровых ресурсов, так и на основе их использования казёнными учреждениями, а также бюджетными и автономными учреждениями в рамках государственного (муни-

ципального) задания, источником финансового обеспечения которого является субсидия из соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации;

- операции по реализации цифровых активов должников, признанных в соответствии с законодательством Российской Федерации несостоятельными (банкротами);

- передача на безвозмездной основе органам государственной власти субъектов Российской Федерации и органам местного самоуправления цифровых активов акционерным обществом, которое создано в целях реализации соглашений о создании особых экономических зон и 100 % акций которого принадлежит Российской Федерации, и хозяйственными обществами, созданными с участием такого акционерного общества в указанных целях, являющимися управляющими компаниями особых экономических зон;

- операции по сохранению, комплектованию и использованию архивов, оказываемые архивными учреждениями и организациями;

- передача исключительных прав на изобретения программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора;

- выполнение работ, связанных с установкой и эксплуатацией системы «клиент – банк», включая предоставление программного обеспечения;

- работы, связанные с обслуживанием банковских карт;

- операции, осуществляемые организациями, обеспечивающими информационное и технологическое взаимодействие между участниками расчётов, включая оказание услуг по сбору, обработке и предоставлению участникам расчётов информации по операциям с банковскими картами;

- выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счёт средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и фондов поддержки научной, научно-технической, инновационной деятельности, созданных для этих целей в соответствии с Федеральным законом от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике»;

- выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ организациями, осуществляющими образовательную деятельность, и научными организациями на основе хозяйственных договоров;

- ввоз на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под её юрисдикцией: а) цифровых активов, ввозимых в качестве безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации, в порядке, устанавливаемом Правительством Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом «О без-

возмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации»; б) информационных программ, аналоги которых не производятся в Российской Федерации, по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации; в) цифровых активов, предназначенных для официального пользования иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств, а также для личного пользования дипломатического и административно-технического персонала этих представительств, включая членов их семей, проживающих вместе с ними; г) цифровых активов по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации, перемещаемых в рамках международного сотрудничества Российской Федерации в области исследования и использования космического пространства, а также соглашений об услугах по запуску космических аппаратов.

Освобождены от налогообложения по НДС в сфере оборота цифровых активов:

- использование цифровых активов в порядке возмещения расходов на повышение профессионального уровня работников;

- доходы от оборота цифровых активов, полученные добровольцами (волонтерами) в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является безвозмездное выполнение работ, оказание услуг в соответствии с Федеральным законом от 11 августа 1995 г. № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и добровольчестве (волонтерстве)» и иными федеральными законами, которыми установлены особенности привлечения добровольцев (волонтеров);

- суммы, получаемые налогоплательщиками в виде грантов (безвозмездной помощи), предоставленных для поддержки науки и образования в Российской Федерации международными, иностранными и (или) российскими организациями по перечням таких организаций, утверждаемым Правительством Российской Федерации;

- доходы, полученные налогоплательщиком в виде грантов, премий и призов в денежной и (или) натуральной формах по результатам участия в конкурсах, иных мероприятиях, предоставленных некоммерческими организациями за счёт грантов Президента Российской Федерации в соответствии с условиями договоров о предоставлении указанных грантов таким некоммерческим организациям;

- суммы, получаемые налогоплательщиками в виде международных, иностранных или российских премий за выдающиеся достижения в области науки и техники, образования по перечню премий, утверждаемому Правительством Российской Федерации, а также в виде премий, присуждённых высшими должностными лицами субъектов Российской Федерации (руководителями высших исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации) за вы-

дающиеся достижения в указанных областях, по перечням премий, утверждаемым высшими должностными лицами субъектов Российской Федерации (руководителями высших исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации);

– вознаграждения, выплачиваемые за счёт средств федерального бюджета или бюджета субъекта Российской Федерации физическим лицам за оказание ими содействия федеральным органам исполнительной власти в выявлении, предупреждении, пресечении и раскрытии террористических актов, выявлении и задержании лиц, подготавливающих, совершающих или совершивших такие акты, а также за оказание содействия органам федеральной службы безопасности и федеральным органам исполнительной власти, осуществляющим оперативно-розыскную деятельность;

– доходы в денежной или натуральной форме в виде перечисляемых на банковский счёт налогоплательщика денежных средств и (или) полной или частичной оплаты за налогоплательщика активов и (или) работ российскими и иностранными организациями, полученные в результате участия налогоплательщика в программах указанных российских и иностранных организаций с использованием банковских (платёжных) и (или) дисконтных (накопительных) карт, направленных на увеличение активности клиентов в приобретении цифровых активов указанных организаций и предусматривающих начисление бонусов (баллов, иных единиц, характеризующих активность клиента в приобретении товаров (работ, услуг) указанных организаций) по основаниям, установленным в соответствующей программе, а также выплату в зависимости от количества начисленных бонусов (баллов, иных единиц, характеризующих активность клиента в приобретении товаров (работ, услуг) указанных организаций) дохода в денежной или натуральной форме.

Разновидностью налогового льготирования является установление налоговой ставки – 0. По исчислению НДС такая налоговая ставка применяется по следующим операциям с цифровыми активами: а) вывоз из территории Российской Федерации по программе «экспорт» или «реэкспорт», а также «таможенный транзит»; б) ввоз на территорию Российской Федерации по процедуре «свободной таможенной зоны»; в) перемещение цифровых активов в рамках Евразийского экономического союза, в случаях, предусмотренных Договором о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 г.; г) цифровое информационное обеспечение деятельности нефте- и газопроводов (в т. ч. нефтепродуктов) и разработки добычи углеводородных ресурсов; д) цифровое обеспечение космической деятельности и деятельности атомной энергетики; е) цифровое обеспечение деятельности иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств или личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей (это правило

применяется на условиях международного принципа взаимности – т.е. если аналогичный порядок установлен в иностранном государстве-контрагенте в отношении российских представительств); цифровое обеспечение транспортной деятельности (авиа-, ж/д, морской и речной транспорт).

По начислению НПО нулевая ставка налогообложения применима: а) в случае, если в отчётном (налоговом) периоде налогоплательщиком получен убыток – отрицательная разница между доходами, определяемыми в соответствии с НК РФ, и расходами, учитываемыми в целях налогообложения в данном отчётном (налоговом) периоде; б) для организаций – резидентов технико-внедренческой особой экономической зоны, объединённых решением Правительства Российской Федерации в кластер; в) для организаций – участников региональных инвестиционных проектов; г) для организаций – участников свободной экономической зоны в отношении прибыли, полученной от реализации инвестиционного проекта в свободной экономической зоне; а также в случаях, предусмотренных законами Республики Крым и города федерального значения Севастополя, когда определяется налоговая ставка по налогу, подлежащему зачислению в бюджет соответствующего субъекта Российской Федерации; д) для организаций, получивших статус резидента территории опережающего социально-экономического развития в соответствии с Федеральным законом от 29 декабря 2014 г. № 473-ФЗ «О территориях опережающего социально-экономического развития в Российской Федерации» либо статус резидента свободного порта Владивосток в соответствии с Федеральным законом от 13 июля 2015 г. № 212-ФЗ «О свободном порте Владивосток»; е) для организаций, осуществляющих социальное обслуживание граждан; ж) для организаций – участников Особой экономической зоны в Магаданской области; з) для организаций, осуществляющих образовательную и (или) медицинскую деятельность и т.д.

Организация, получившая статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом от 28 сентября 2010 г. № 244-ФЗ «Об инновационном центре "Сколково"» либо участника проекта в соответствии с Федеральным законом от 29 июля 2017 г. № 216-ФЗ «Об инновационных научно-технологических центрах и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», по операциям в сфере оборота цифровых активов имеет право на освобождение от обязанностей налогоплательщика по налогу на добавленную стоимость, связанных с исчислением и уплатой налога, в течение десяти лет со дня получения ею статуса участника проекта в соответствии с указанными федеральными законами (ст. 145¹ НК РФ).

Физические лица – граждане иностранных государств – при вывозе цифровых активов, которые приобретены ими у налогоплательщиков – организаций розничной торговли и при реализации которых был исчислен налог, имеют право на компенсацию суммы налога, уплаченной такими физическими лицами в составе цены

актива организациям розничной торговли (в том числе при осуществлении ими деятельности через обособленное подразделение). Сумма налога, компенсируемая физическому лицу – гражданину иностранного государства, определяется как сумма налога, исчисленная организацией розничной торговли при реализации цифровых активов этому физическому лицу, уменьшенная на стоимость услуги по компенсации суммы налога.

Разновидностью налогового льготирования являются «налоговые вычеты». Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении цифровых активов, а также имущественных прав на них на территории Российской Федерации либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе активов на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под её юрисдикцией, в таможенных процедурах выпуска для внутреннего потребления (включая суммы налога, уплаченные или подлежащие уплате налогоплательщиком по истечении 180 календарных дней с даты выпуска активов в соответствии с таможенной процедурой выпуска для внутреннего потребления при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области), переработки для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе активов, перемещаемых через границу Российской Федерации без таможенного оформления, приобретаемых для перепродажи. Вычету подлежат и суммы налога, уплаченные налоговыми агентами; а также в иных случаях, предусмотренных ст. 171 НК РФ.

Налоговые ставки

В экономической доктрине под термином налоговая ставка понимается величина налога в расчете на единицу налогообложения; то есть доля от стоимости объекта налогообложения, которую подлежит уплатить в виде налога, или величина налога, приходящаяся на единицу денежного дохода, земельной площади, веса, количества товара или на другую единицу, в которой измеряется величина объекта налогообложения. Если налог взимается с доходов в денежной форме, то налоговая ставка устанавливается в виде процентов с облагаемого налогом дохода. Налоговые ставки могут устанавливаться и в виде денежной суммы, приходящейся на один объект или на показатель, характеризующий этот объект (например, налог на транспортное средство с кубического сантиметра объёма двигательной установки или с единицы земельной площади). Налоговая ставка, выраженная в процентах к доходу налогоплательщика, именуется налоговой квотой. Различают: а) твёрдые налоговые ставки в абсолютной сумме, не зависящие от величины дохода (реальные налоги), б) пропорциональные ставки, действующие в одинаковом проценте к доходу вне зависимости от его величины (пропорциональное налогообложение), в) прогрессивные ставки, возрастающие по мере роста облагаемого дохода (про-

грессивное обложение), г) регрессивные ставки, уменьшающиеся с ростом величины облагаемого дохода (регрессивное налогообложение), применяются в качестве поощрения развития определённых секторов экономики или видов хозяйственной деятельности – чем более субъект экономически успешен, тем меньше для него налоговое бремя (в широком смысле понимания этого термина) [см.: 8, с. 237–238]. Согласно ч. 1 ст. 53 НК РФ налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

На определение вида налога и налоговой ставки непосредственно влияет установление пороговых значений приемлемого и допустимого налогового бремени (в узком экономическом значении этого термина). Налоговое бремя – это мера, степень, уровень экономических ограничений, создаваемых отчислением средств на уплату налогов, отвлечением их от других возможных направлений использования. Количественно налоговая нагрузка может быть изменена отношением общей суммы налоговых изъятий за определенный период времени к сумме доходов субъекта налогообложения за тот же период. Распределение налогового бремени между налогоплательщиками основывается на двух принципах: а) увязка налога с получаемыми за счёт него благами (например, дорожный налог платят за возможность пользоваться благами транспортной коммуникации), возможности применения этого принципа весьма ограничены, так как не каждый налог может быть бременем бенефициара (например, пособие по безработице обременяет не самого безработного, получающего его, а работающих граждан); б) принцип платёжеспособности – чем выше доходы субъекта, тем больше у него способность и возможность платить налоги, что предполагает установление более высоких ставок налогообложения (злоупотребление этим принципом вполне может превратиться в тормоз развития экономики) [см.: 8, с. 238].

Оптимизация – это выбор лучшего решения из числа возможных субъектом, принимающим решение, при заданных ограничениях и граничных условиях. Это определение значений экономических показателей, при которых достигается оптимум, то есть наилучшее состояние системы. При этом не всегда наилучшее состояние системы – равновесие, иногда искусственное введение системы в состояние турбулентности способно стимулировать её рост. Чаще всего оптимуму соответствует достижение наивысшего результата при данных затратах ресурсов (высокая эффективность) или достижение заданного результата при минимальных потерях (затратах) [см.: 8, с. 268].

Действующим налоговым законодательством Российской Федерации предусмотрены следующие налоговые ставки:

1. По НДС: а) 10% (например, в отношении поставок детских товаров, продуктов питания, медицинских товаров, книжной продукции и периодических печатных изданий и т.д.); б) 20% во всех других случаях (ст. 164 НК РФ).

2. По НДФЛ: а) общий – 13%, б) специальный – 35% (например, от стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения установленных размеров), в) особый – 30% – в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, г) частный – 9% – в отношении доходов в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., а также по доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г. (ст. 224 НК РФ).

3. По НПО: а) общая ставка – 20%; б) для организаций – резидентов особой экономической зоны законами субъектов Российской Федерации может устанавливаться пониженная налоговая ставка налога на прибыль; а также для организаций – участников Особой экономической зоны в Магаданской области законом Магаданской области может устанавливаться пониженная налоговая ставка налога на прибыль – 13,5%; в) специальные ставки для отдельных групп налогоплательщиков по определённым операциям – 2%, 5%, 9%, 15%; г) повышенная налоговая ставка устанавливается в размере 30% в отношении доходов по ценным бумагам (за исключением доходов в виде дивидендов), выпущенным российскими организациями, права на которые учитываются на счёте депо иностранного номинального держателя (ст. 284 НК РФ).

Дифференциация налоговых ставок весьма значительная. Представляется целесообразным определить оптимальные пороговые величины налогового бремени оборота цифровых активов таким образом, чтобы они максимально соответствовали принципам и задачам отечественной налоговой политики. В данном направлении деятельности будут востребованы базовые положения математического анализа в экономике. Основное применяемое понятие – оптимизация.

Обычно в процессе оптимизации решаются задачи: 1) на максимизацию заданной функции; 2) на минимизацию заданной функции; 3) на достижение функцией заданного значения.

Применительно к оптимизации налогообложения оборота цифровых активов значимыми характеристиками на настоящий момент являются:

- а) высокий уровень наукоёмкости;
- б) высокий уровень технологичности;
- в) высокий уровень (производная от характера и степени) риска, обусловленный новизной этого вида деятельности;
- г) низкий уровень определённости нормативного регулирования;
- д) низкий уровень публично-правового (уголовного и административного) обеспечения;
- е) низкий уровень формирования рынка оборота таких активов;

ж) низкий уровень организации налогового контроля за данным видом деятельности по всем субъектам.

Показатели «высокий», «низкий» в диапазоне от 0 до 1 условно можно обозначить коэффициентами 0,75 и 0,25 соответственно. Реальный уровень публично-правового обеспечения налогообложения оборота цифровых активов определяется производной показателем «д» – 0,25 и показателем общего уровня либеральности публично-правового обеспечения фискальных отношений (приведем далее) – 0,2; и будет равен – 0,05.

В случае с налогообложением нужно выделить два агрегированных субъекта правоотношений – налогоплательщика и налогоплательщика, имеющих строго противоположные интересы. Налогоплательщик оптимизирует функцию налогообложения на минимум (1), налогоплательщик – на максимум (2). Уместно выделить третий вариант, оптимизирующий, согласовывающий интересы сторон в «сделке» налогообложения. Вероятно, при этом «сделка» должна быть оптимальной по Парето*, когда ни одна из сторон не может улучшить своего положения, не ухудшив при этом положение другой стороны.

Продemonстрируем возможности математического анализа в организации процесса нормативного регулирования налогообложения, который планируется быть востребованным в перспективе по мере накопления эмпирического материала бухгалтерского контроля и налогового учёта. Из экономической теории следует, что объём налоговых поступлений в зависимости от ставки налогообложения подчиняется функции Лаффера – это парабола второго порядка с ниспадающими ветвями, вогнутая относительно оси абсцисс. Следовательно, первая производная от этой функции – строго убывающая линейная функция, и мы имеем «налоговый» аналог закона функции убывающей предельной полезности**. Отсюда, оптимальной ставкой налогообложения для получателя налогов будет такая, которая максимизирует функцию Лаффера и в которой первая производная от функции Лаффера равна нулю.

Пусть функция Лаффера $y = ax^2 + bx + c$, где $a < 0$, а, b, c – параметры, x – ставка налогообложения ($0 \leq x \leq 1$) в виде доли, y – количество желающих уплачивать налоги по данной ставке, выраженное в доле ($0 \leq y \leq 1$). Тогда первая производная от этой функции: $\frac{dy}{dx} = 2ax + b$.

* Закон Парето – эмпирическое правило, названное в честь экономиста и социолога Вильфредо Парето, в наиболее общем виде формулируется как «20% усилий дают 80% результата, а остальные 80% усилий – лишь 20% результата». Может использоваться как базовая установка в анализе факторов эффективности.

** Закон убывающей предельной полезности (*Первый закон Госсена*) – экономический закон, согласно которому, при увеличении потребления товаров или услуг общая полезность увеличивается, а предельная полезность по мере удовлетворения потребителя (насыщения потребности) сокращается с каждой дополнительной единицей блага.

Рассмотрим простой числовой пример. Пусть $y = -x^2 + 1$ – функция совокупного желания платить налоги. Первая производная от этой функции: $\frac{dy}{dx} = -2x$ – функция предельного желания платить налоги. Ниже показан рисунок, наглядно демонстрирующий названные функции (см. рис. 1).

Рис. 1. Совокупная и предельная эффективность налогообложения (условный числовой пример с демонстрацией дискретных точек)

Очевидно, что налогоплательщик охотно будет платить при нулевой ставке налогообложения, поскольку в реальности ничего платить не надо, а, следовательно, не нужно жертвовать экономической свободой на рынках товаров и услуг, ибо налог – это де-факто «товар», который вас обязывают купить и который не доставляет непосредственного удовлетворения покупателю.

Таким образом средневзвешенная величина между показателями предельного желания платить налоги и совокупного желания платить налоги колеблется в пределах 0,6 – 0,7 и имеет перманентную тенденцию к понижению. Можно наблюдать, что увеличение налоговой ставки на единицу измерения порождает эффект падения Y .

При отсутствии государственного принуждения, выраженного, например, в угрозе мер административной и (или) уголовной ответственности, либо непосредственно предусмотренного законом механизма изъятия налоговой суммы, никто из налогоплательщиков не станет платить налогов. В предположении, что такая ответственность и меры изъятия налогов предусмотрены, построены функции на рис. 1. Параметры этих функций и будут определяться величиной мер принуждения, и в реальности мы имеем сложную функцию: $y = F(g(z))$, где z – меры государственного принуждения в виде угрозы наказания за неуплату налога. Функции F и g будут

определены так: $Y = X \times Z$, где Y – количество желающих заплатить/сумма налоговых поступлений; X – налоговая ставка; Z – коэффициент публично-правового принуждения.

При усилении мер государственного принуждения тангенс угла наклона функции предельной эффективности будет уменьшаться по модулю, и функция предельной эффективности будет подниматься к оси абсцисс, ибо параметр при старшем члене квадратного многочлена начинает уменьшаться по модулю.

Вероятность уплаты налога налогоплательщиками в зависимости от государственного принуждения можно описать логистической функцией:

$$\hat{p}_i = \frac{1}{1 + e^{-(\beta_0 + \beta_1 z)}},$$

где $\hat{p}_i$ – оценка вероятности по фиктивной переменной: 0 – налог не уплачен, 1 – налог уплачен, независимая переменная – уровень государственного принуждения (z), e – основание натуральных логарифмов = 2,18, β – эмпирические показатели. Ясно, что функция принимает значение в пределах от нуля до единицы. Изменение вероятности уплаты налога при изменении, например, государственного принуждения, скажем, при его увеличении или уменьшении, оценим по формуле:

$$\frac{dp}{dz} = \frac{e^{-(\beta_0 + \beta_1 z)}}{(1 + e^{-(\beta_0 + \beta_1 z)})^2} \cdot \beta_1.$$

Получим ответ о влиянии дополнительной единицы государственного принуждения на вероятность уплаты налогоплательщиками налогов. Дифференциал вероятности/ дифференциал гос. принуждения $-\frac{dp}{dz}$.

Представляет интерес показатель z – уровень публично-правового обеспечения отношений в сфере налогообложения. Административно-правовая репрессия в РФ весьма жёсткая (так, например, оборот одного из популярных видов цифровых активов – криптовалюты – не разрешён, она не принимается как средство платежа). Целый комплекс норм административного законодательства (ст. 15.3 – 15.10 КоАП РФ) формирует бремя административной репрессии, обеспечивающей фискальные отношения. Причём бремя таковой репрессии по своему уровню иногда сопоставимо с уголовной. Так, санкцией ст. 15.10 КоАП РФ предусмотрен штраф от 40 000 руб. до 50 000 руб. (хотя следует признать, что в большинстве перечисленных норм административного права предусмотрены санкции, не превышающие штраф в размере 3 000 руб.). Уголовная же репрессия (ст. 198, 199, 199¹ и 199² УК РФ) – весьма умеренная (в сравнении с аналогичными уголовно-правовыми норма-

ми иных государств)*. Фискальные преступления в основном относятся к категории небольшой тяжести (и только в квалифицированных составах преступлений – средней тяжести). Кроме того, уголовный закон закрепил множество оснований для освобождения субъекта от ответственности за совершение налоговых преступлений: как общего характера (ст. 76¹ УК РФ), так и специального (примечания 3 к ст. 198 и 199 УК РФ). Также в нашем государстве периодически применяется режим фискальной амнистии. Например, так называемая «амнистия капиталов» в соответствии с Федеральным законом от 8 июня 2015 г. № 140-ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации». В сравнении с налоговой политикой иных государств, российская – весьма либеральна. Таким образом, основываясь на компаративном анализе, коэффициент z можно условно принять равным 0,2 (при пороговых величинах от 0 до 1; где 0 – это абсолютное отсутствие публично-правового обеспечения фискальных отношений в силу деструкции государственного аппарата, например, поствоенная Ливия; а 1 – это тотально-репрессивная фискальная политика государства как на законодательном уровне, так и на уровне правоприменения, например, Катар)**.

* Ст. 201 – 212 УК КНР – максимальное наказание – пожизненное лишение свободы и конфискация имущества.

УК Франции не содержит раздела о налоговых преступлениях, так как основным законодательным актом, регулирующим вопросы ответственности за налоговые преступления, является Общий кодекс о налогах 1950 г. В книге «Взимание налогов» в главе 2 «Наказание» (ст. 1725–1840) предусматривается максимальное наказание в виде штрафа до 500 000 евро и (или) лишение свободы до 10 лет (в случае рецидива).

В Германии Положение о налогах и платежах 1977 г. предусматривает уголовную ответственность за фискальные преступления, максимальное наказание за совершение которых 10 лет лишения свободы (исключение составляет разглашение налоговой тайны – до 2 лет лишения свободы).

В Японии ответственность за налоговые преступления предусмотрена в многочисленных нормативных правовых актах (сформировалось самобытное административно-уголовное фискальное право): Закон о взимании государственных налогов 1959 г. (ст. 187), Закон о подоходном налоге 1947 г. (ст. 69), Закон о налоге с юридических лиц 1947 г. (ст. 48), последние главы этих законов посвящены уголовному наказанию, самым строгим из которых является 10 лет лишения свободы.

В США всё федеральное налоговое законодательство было кодифицировано в разд. 26 Свода законов США (ст. 7201–7214). Некоторые виды фискальных преступлений относятся к категории фелоний (тяжких преступлений), за них предусмотрено максимальное наказание в виде 5 лет лишения свободы (в случае фискальных преступлений при обороте оружия или алкоголя – до 10 лет) и (или) штраф до 100 000 долларов (для юридических лиц – до 500 000 дол.), следует отметить, что большинство составов фискальных преступлений в США по своей конструкции являются усечёнными (юридическая завершенность переносится на момент приговорительных действий).

По общему праву Великобритании, а также в соответствии с законом Англии и Уэльса «О подлоге и подделке» 1981 г. максимальное наказание за фискальные преступления может составлять 14 лет лишения свободы.

** Так, из 902 направленных в 2018 г. в суды дел по налоговым преступлениям лишь 454 завершились обвинительными приговорами; в том же году на 104 лица, осуждённых за налоговые преступления к лишению свободы (причем более $\frac{3}{4}$ лишений свободы – на срок менее двух лет), пришлось 118 приговорённых к штрафу, 43 освобождены от уголовной ответственности по реабилитирующим основаниям (из которых 8 было оправдано), а 309 освобождены от уголовной ответственности по нереабилитирующим основаниям [см.: 4].

Положим, что нам известна полученная по эмпирическим данным зависимость налоговых поступлений от ставки налогообложения (см. рис. 2).

Рис. 2. Зависимость налоговых поступлений от ставки налогообложения (функция Лаффера) – условный пример

Имея функцию Лаффера, легко определить оптимальную ставку налогообложения. Для примера на рис. № 2 видно, что максимума функция налоговых сборов достигает в точке 0,5, что легко доказать и аналитически, взяв первую производную от интегральной функции налоговых сборов $\frac{dp}{dz} = -34x + 17$ и приравняв её к нулю: $-34x + 17 = 0$. Решая, получим $34x = 17 \Rightarrow x = \frac{17}{34} = \frac{1}{2}$.

Демонстрация скорости изменения налоговых поступлений: увеличение на одну единицу связки ставки налогообложения и уровня государственного принуждения даёт двойное (постоянную величину – константа) сокращение налоговых поступлений, а 50% максимальной налоговой ставки даёт наибольший прирост налоговых поступлений.

Возникает вопрос, как получить кривую Лаффера для конкретного вида налогооблагаемой деятельности и для конкретного вида субъектов налогообложения, который мы хотели бы подвергнуть оптимальному налогообложению? Для этого нужно провести выборочное исследование или изучить статистические данные по налогообложению подобных видов деятельности, в частности, и с учётом объекта налогообложения. Поскольку, очевидно, есть объекты, которые легко измерить, а есть объекты, измерение налоговой базы которых затруднительно. В настоящее время эмпирической базы нет, и ей неоткуда взяться. Рынок оборота цифровых активов абсолютно латентен; механизм его (оборота) бухгалтерского учёта и налогового контроля не только не функционирует, но ещё даже не создан. Представляется целесообразным на определённый переходный период сконструировать на основе абстрактных

расчётов данный механизм налогообложения; за время его применения накопить эмпирический материал, на основании анализа которого сформировать основную систему налогообложения оборота цифровых активов, которая будет использоваться в дальнейшем в режиме перманентного обновления с учётом динамики изменения экономической ситуации в России и в мире. В связи с чем предлагаем при расчётах в настоящей работе оперировать усреднёнными показателями.

Рассмотренная ранее функция Лаффера $Y = X / Z$ применительно к определению оптимальной ставки налогообложения выглядит следующим образом: $X = Y \times Z$. В отечественном фискально-правовом поле уровень публично-правового обеспечения налогового бремени оборота цифровых активов (как было показано ранее) в среднем равен 0,05. Y – количество желающих уплатить налоги / объём ожидаемой прибыли – т.н. ёмкость рынка оборота цифровых активов. По всем видам цифровых активов этот показатель вывести на сегодняшний день не представляется возможным. Целесообразно акцентировать внимание на таких его видах, оборот которых характеризуется повышенным уровнем риска, как токены и биткоины. Данных по российским показателям нет. Поэтому вполне допустимо выявленные общемировые тенденции (в силу экстерриториальности рынка оборота криптовалют и токенов) экстраполировать на российские фискальные отношения.

Рынок криптовалют и токенов активно развивается. По данным coinmarketcap, сегодня в мире насчитывается почти 1900 альткоинов. Данные приведены на состояние конца 2018 г. Ещё в 2017 г. их было 1100. В августе 2017 г. общая капитализация рынка криптовалют превысила \$150 млрд. На конец 2017 г. этот показатель составил \$189 млрд, а на конец 2018 г. – \$201 млрд (хотя в 2014 г. этот показатель составлял всего \$29 млрд). По информации основателя платформы для ICO и краудфандинга Kickico Анти Данилевского, в среднем в ICO участвуют 25 тыс. человек. Их траты в среднем составляют по \$35 тыс. Средний платёж в крупных ICO – \$8000 [7].

Таким образом показатель удельной ёмкости налогооблагаемого рынка оборота цифровых ресурсов

$$Y = a/v,$$

где количество потенциальных налогоплательщиков $a = 25000$,

$$\text{удельная ёмкость налогооблагаемого объекта } v = 201000000000 / (35000 \times 25000 + 8000 \times 25000),$$

$$Y = 25000 / 187 = 133.$$

Коэффициент оптимальной поправки налоговой ставки по обороту цифровых активов (в связи с низкой затратностью, сверхприбыльностью и высокой рискованностью данного сектора экономики).

$$X = Y \times Z,$$

где $Z = 0,05$,

$$X = 133 \times 0,05 = 6,65.$$

Применительно к НДФЛ ставка будет составлять $(13,5 + 6,65) = 20,15\%$.

Применительно к НДС – $26,65\%$.

Применительно к налогу на прибыль с организаций НПО – также $26,65\%$.

Заключение

Несмотря на то, что несовершенство данных показателей очевидно, представляется, что такие налоговые ставки не обременительны для налогоплательщика, они будут стимулировать его активность в обороте цифровых активов и способствовать пополнению государственного бюджета. Главное – их применение позволит «запустить» цивилизованный, нормативно урегулированный и обеспеченный процесс оборота цифровых активов, что позволит в переходный период сформировать эмпирическую базу бухгалтерского учёта и налогового контроля в обозначенном секторе экономики. На основании чего, используя метод математического анализа, уже более взвешенно и обоснованно можно будет просчитать оптимальные налоговые ставки по разным субъектам и по различным операциям.

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание Законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
2. Арямов, А. А. Конфискационный ресурс антикоррупционной политики / А. А. Арямов, М. А. Колыванцева, А. С. Колыванцев. – М. : Альпина Паблишер, 2018. – 549 с.
3. Арямов, А. А. Общая теория риска: юридический, экономический и психологический анализ / А. А. Арямов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Волтерс Клувер: РАП, 2010. – 200 с.
4. Данные судебной статистики [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79&item=4759>.
5. Национальная экономическая энциклопедия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.grandars.ru/student/buhgalterskiy-uchet/ponyatie-nematerialnyh-aktivov.html>.
6. Ольков, С. Г. Аналитическая юриспруденция (методология юриспруденции) : в 2-х ч. Ч. 1 / С. Г. Ольков. – М. : Юрлитинформ, 2013. – 592 с.
7. Попов, В. Рынок криптовалют и ICO в цифрах [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://vc.ru/flood/27263-rynok-kriptovalyut-i-ico-v-cifrah>.
8. Райзберг, Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – 3-е изд., доп. – М. : ИНФРА-М, 2000. – 480 с.
9. Экономический словарь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://economic-definition.com/Accounting_and_Taxes/Aktiv_Assets__eto.html#h3-0.

10. Энциклопедия экономиста [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://vse-dengy.ru/pro-investitsii/aktivyi-i-passivyi-cto-eto-legko-i-prosto.html>.

References

1. Tax Code of the Russian Federation dated July 31, 1998 No. 146-FZ. *Collection of Legislation of the Russian Federation*, 1998, no. 31, art. 3824. (In Russian).
2. Aryamov A.A., Kolyvantsev M.A., Kolyvantsev A.S. *Konfiskatsionnyi resurs antikorruptsionnoi politiki* [Confiscation resource of anti-corruption policy]. Moscow: Al'pina Publ., 2018. 549 p.
3. Aryamov A.A. *Obshchaya teoriya riska: yuridicheskii, ekonomicheskii i psikhologicheskii analiz* [General risk theory: legal, economic and psychological analysis]. 2nd ed., rev. and add. Moscow: Wolters Kluwer, 2010. 200 p.
4. Judicial statistics data. Available at: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79&item=4759> (accessed 29 April 2019). (In Russian).
5. *National economic encyclopedia*. Available at: http://economicdefinition.com/Accounting_and_Taxes/Aktiv_Assets__eto.html (accessed 29 April 2019). (In Russian).
6. Olkov S.G. *Analiticheskaya yurisprudentsiya (metodologiya yurisprudentsii)* [Analytical jurisprudence (jurisprudence methodology)]. In 2 parts. *Part. 1*. Moscow: Yurlit-inform Publ., 2013. 592 p.
7. Popov V. *Rynok kriptovalyut i ICO v tsifrakh* [Cryptocurrency market and ICO in numbers]. Available at: <https://vc.ru/flood/27263-rynok-kriptovalyut-i-ico-v-cifrah> (accessed 29 April 2019).
8. Raizberg B.A., Lozovskii L.S., Starodubtseva E.B. *Sovremennyi ekonomicheskii slovar'* [Modern Economic Dictionary]. 3rd ed., add. Moscow: INFRA-M Publ., 2000. 480 p.
9. *Economic Dictionary*. Available at: http://economic-definition.com/Accounting_and_Taxes/Aktiv_Assets__eto.html#h3-0 (accessed 29 April 2019). (In Russian).
10. *The encyclopedia of an economist*. Available at: <https://vse-dengy.ru/pro-investitsii/aktivyi-i-passivyi-cto-eto-legko-i-prosto.html> (accessed 29 April 2019). (In Russian).