МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«ТЮМЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

ИНСТИТУТ ГОСУДАРСТВА И ПРАВА
Кафедра теоретических и публично-правовых дисциплин

РЕКОМЕНДОВАНО К ЗАЩИТЕ В ГЭК
Заведующий кафедрой
д-р юрид. наук, профессор
_____ О.Ю. Винниченко
08.12 2022 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
магистерская диссертация

ОТ ЦИФРОВОГО НАЛОГА К ПРОБЛЕМЕ ЦИФРОВЫХ ФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ: СРАВНИТЕЛЬНО-ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА

40.04.01 Юриспруденция
Магистерская программа «Магистр права»

Выполнил работу
студент 3 курса
заочной формы обучения — Плотников Олег Анатольевич

Руководитель
кандидат юрид. наук,
доцент — Кириллов Дмитрий Александрович

Рецензент
Генеральный директор
общества с ограниченной
ответственностью
«Топ Лигэл Консалтинг» — Когошвили Николай Гогиевич

Тюмень
2022

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ 3
ГЛАВА 1. ЦИФРОВОЙ НАЛОГ - ГЕНЕЗИС И НАЛОГОВО-ПРАВОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ ВНЕДРЕНИЯ 8
1.1. РАЗВИТИЕ ЦИФРОВОГО ПРОСТРАНСТВА 8
1.2. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКИ НА НАЦИОНАЛЬНОМ УРОВНЕ 10
1.3. МОДЕЛЬНЫЕ КОНВЕНЦИИ ОЭСР И ООН 17
ГЛАВА 2. ЦИФРОВЫЕ АКТИВЫ - ПРАВОВАЯ ПРИРОДА, РЕГУЛИРОВАНИЕ 24
2.1. ВОЗНИКНОВЕНИЕ ЦИФРОВЫХ АКТИВОВ, ПРОТИВОРЕЧИЯ 24
2.2. СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ЦИФРОВЫХ АКТИВОВ 28
2.3. МЕЖПРАВИТЕЛЬСТВЕННАЯ КОМИССИЯ ПО ФИНАНСОВОМУ МОНИТОРИНГУ 39
ГЛАВА 3. ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА И СООТНОШЕНИЕ ЦИФРОВОГО НАЛОГА И ЦИФРОВЫХ АКТИВОВ 43
3.1. СООТНОШЕНИЕ ЦИФРОВОГО НАЛОГА И ЦИФРОВЫХ АКТИВОВ 43
3.2. ПРОБЛЕМАТИКА РЕГУЛИРОВАНИЯ ЦИФРОВЫХ АКТИВОВ 47
3.3. ПЕРСПЕКТИВЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ЦИФРОВОГО ПРОСТРАНСТВА 54
ЗАКЛЮЧЕНИЕ 60
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК 67

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Достижения цифровых технологий и переплетение связей между вычислительной техникой и коммуникациями привели ко многим изменениям, влияющим на то, как мы живем, поставив ряд вопросов, которые еще только предстоит разрешить правоведам и юристам.

С 2012 по 2022 год Интернет расширялся в среднем на 8 процентов в год на глобальном уровне, и в настоящее время к Интернету имеет доступ 4,95 миллиарда человек (данные на январь 2022 года), при этом проникновение Интернета в настоящее время составляет 62,5 процента от общей численности населения мира. Данные показывают, что количество пользователей сети Интернет выросло на 192 миллиона человек (+ 4,0%) за 2021 год, пользователи суммарно провели в сети Интернет в 2021 году 12,5 триллионов часов. Как отмечает Николас Цагурас (PhD, University of Nottingham Nicholas Tsagourias): «Киберпространство — это глобальная область в информационной среде, отличительный и уникальный характер которой определяется использованием электроники для создания, хранения, изменения, обмена и использования информации через взаимозависимые и взаимосвязанные сети с помощью информационно-коммуникационных технологий. …право, и международное право в том числе, фокусируется на физическом и социальном слое киберпространства в той степени, в которой право регулирует объекты, лица, пространство, отношения или последствия» [11, с.11].

Более 10 % пользователей сети Интернет владеют криптовалютой, токенами или инвестиционными структурными продуктами на их базе и эта доля растет. Почти 6 из 10 (58,4 %) интернет-пользователей трудоспособного возраста совершают как минимум одну покупку онлайн каждую неделю [23].

Динамика развития и интеграции цифровых технологий с каждым десятилетием растет, а их повсеместная распространенность порождает новый слой социальный реальности, требующей правового регулирования. Цифровые права, электронная коммерция и неравномерность распределения налоговой

базы, произведения, созданные обучаемыми нейросетями, телемедицина, виртуальное имущество, цифровые активы, распределенные реестры данных («blockchain», блокчейн), невзаимозаменяемые токены («non-fungible token», NFT), трансграничная передача персональных данных, их обработка и хранение («big data») — это далеко не полный перечень явлений, требующих к себе внимания со стороны юридической науки.

Исследование вопросов, связанных с цифровым налогообложением в контексте генезиса от налогообложения сектора цифровой экономики (цифровой налог / «налог на Google») до определения правового режима цифровых активов (в том числе криптовалют) в рамках сравнительно-правового анализа национального подхода законодателей ряда государств, возможно, послужит ключом к синтезу сбалансированного правого режима в будущем [1, с.70].

Как с частной, так и с публичной точки зрения, цифровые активы в целом и блокчейн в частности могут открыть значительные возможности для развития общественных отношений в национальных и международных правовых системах, в то же время создавая новые и неизведанные проблемы. Безусловно данная тема носит междисциплинарный характер - юристы, экономисты и социологи сталкиваются со сложными проблемами, которые требуют глубокого понимания технологий, необходимо выйти за рамки современного уровня развития науки и полностью осознать потенциал этих новых инструментов.

Сравнительно-правовой анализ юридических вопросов, возникающих в связи с цифровыми активами, имеет первостепенное значение на современном этапе развития общественных отношений в цифровом пространстве. В частности то, как законодатели разрешают возникающие перед ними вопросы - пока кажутся доступными два возможных подхода: регулятивное самоограничение или регулятивное присутствие.

Объектом исследования выступают общественные отношения и их регулирование в цифровом пространстве.

Предметом исследования является цифровой налог (digital tax) в его развитии, связанном с таким явлением как цифровые активы, с точки зрения

различия концептуальных подходов к определению цифровых активов и их нормативно-правовому регулированию.

Цель и задачи исследования. В рамках выпускной квалификационной работы поставлена цель исследовать развитие налогообложения в цифровом пространстве; провести страновой сравнительно-правовой анализ подхода к цифровым активам; в развитие тематики синтезировать предложения по регулированию цифрового пространства в пределах предмета исследования.

С учетом поставленных целей в рамках исследования решались следующие задачи:

- исследование развития цифрового пространства как особого объекта общественных отношений;

- анализ законодательной базы Соединенных Штатов Америки (США), директив, применяемых Европейским Союзом, а также национальной нормативно-правовой базы в части налогообложения в Интернете;

- сравнение подходов Организации Объединенных Наций (ООН) и Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) к налогообложению в Интернете;

- изучение природы цифровых активов с точки зрения права;

- проведение сравнительно-правового анализа правового регулирования цифровых активов на базе нормативно-правовых актов Российской Федерации, Республики Мальта; Швейцарской Конфедерации и США в параллели с рекомендациями Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ);

- выявление проблематики правового определения и регулирования цифровых активов;

- выдвижение теоретико-практической концепции регулирования цифрового пространства.

Методологические основы исследования. При проведении исследования применялись общенаучные, частнонаучные и специальные методы познания, что обусловлено сложной природой цифрового пространства, динамика развития и

многообразием связей, что потребовало применения комплексного подхода к исследованию, включающего элементы междисциплинарных связей.

В качестве общенаучного метода исследования использовались диалектический и системно-структурный методы позволяющие подвергнуть критическому анализу существующие нормативно-правовые акты связанные с предметом исследования, а также системно проанализировать его социо-культурный феномен; частнонаучными методами исследовательской работы являются - исторический и синергетический методы, помогающие проследить развитие цифрового пространства и его правого регулирования в рамках заданной темы исследования; специальными методами исследования выступили сравнительно-правовой и формально-юридический методы - на примере ряда стран, а также международных организаций таких как ООН, ОЭСР, ФАТФ - проведен соответствующий сравнительный анализ. При проведении исследования руководящим принципом работы являлся принцип научной объективности и достоверности.

Теоретическая основа характеризуется несколько узким подходом к разработке темы исследования в трудах российского научного сообщества, характеризующегося замкнутостью в рамках юридической науки, что еще раз подчеркивает актуальность данной исследовательской работы. Среди работ российских авторов по теме диссертационного исследования наиболее значимыми являются работы В.В. Блажеевой, М.А. Егоровой, М.А. Рожковой, Г.Ф. Ручкиной, М.Ю. Березина, М.В. Демченко и другие.

В качестве теоретической основы исследования выступили также концепции и теории, сформулированные в работах зарубежных ученых-правоведов, в частности Syren Johnstone, Lawrence Lessig, Juan Montero, Matthias Finger, Mark Burdon, Benedetta Cappiello, Gherardo Carullo и других ученых. Подход иностранных авторов характеризуется многообразием междисциплинарных связей и созданием научных работ в соавторстве с учеными из других областей науки от философии до математики.

Основу нормативно-правовой базы исследования составили Гражданский

кодекс Российской Федерации, Федеральный закон от 2 августа 2019 г. N 259-ФЗ "О привлечении инвестиций с использованием инвестиционных платформ и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации", Федеральный закон от 31 июля 2020 г. N 259-ФЗ "О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации", а также нормативно-правовая база Республики Мальта, Швейцарской Конфедерации и США.

Научная новизна исследования заключается в рассмотрении цифрового пространства в целом и предмета исследования в частности как его составной части - отдельного субъекта требующего своего регулирования в виде соответствующего кодифицированного документа.

Непосредственно в отношении предмета исследовательская работа направлена на системный и комплексный анализ правового режима цифровых активов с последующим синтезом концепции правового регулирования.

По тематике исследования опубликована статья «Правовое регулирование цифровых активов: сравнительный анализ» // Молодой ученый. — 2022. — № 41 (436). — URL: https://moluch.ru/archive/436/95470/.

Структура диссертации определена ее целями, задачами, логикой исследования, включает в себя введение, три главы, заключение, список использованных в работе источников и литературы.

ГЛАВА 1. ЦИФРОВОЙ НАЛОГ - ГЕНЕЗИС И НАЛОГОВО-ПРАВОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ ВНЕДРЕНИЯ

1.1. РАЗВИТИЕ ЦИФРОВОГО ПРОСТРАНСТВА

По мере стремительного развития интернета и технологий все большая цифровизация влияет на финансовые потоки и потоки данных. Помимо простой коммуникации, цифровые технологии могут влиять на глобальные торговые потоки множеством способов и оказывать широкое экономическое воздействие. Цифровые технологии позволяют создавать новые товары и услуги, такие как электронные книги, онлайн-образование или банковские услуги онлайн (финтех).

Применение новых технологий обеспечивает экономические субъекты новыми возможностями, компании могут полагаться на радиочастотные идентификационные метки (radio-frequency identification, RFID) и блокчейн для глобального отслеживания цепочки поставок, трехмерную печать на основе файлов данных, робототехнику для производства, устройства или объекты, подключенные через Интернет вещей и аналитику данных, управляемую искусственным интеллектом. Кроме того, цифровые платформы служат посредниками для многочисленных форм цифровой торговли, включая электронную коммерцию, социальные сети, облачные вычисления и позволяют предприятиям находить клиентов по всему миру. Таким образом, цифровизация проникает в каждую отрасль промышленности, создавая проблемы и возможности для существующих и новых участников отношений.

Политика, влияющая на цифровизацию экономики одной страны, может иметь последствия за пределами ее границ. Поскольку интернет — это глобальная «сеть сетей», состояние цифровой экономики страны также может иметь глобальные последствия. Протекционистская политика может возводить барьеры и создавать дискриминационные практики в цифровой торговле, подрывать доверие к базовой цифровой экономике, а также может привести к фрагментации Интернета, что снижает любые экономические выгоды для всех участников [12, с.148, 76, 77].

Цифровизация экономики принесла значительные преимущества для общества, но также и повлекла необходимость решать проблемы, связанные с глобальным рынком, а именно неравенством распределения доходов и внедрением соответствующих правовых механизмов. Доставка товаров с другого конца земного шара больше не является препятствием, а услуги зачастую имеют нематериальный характер, что делает операции с ними трудно отслеживаемыми с точки зрения глобальных транзакций. Следует также указать на неуклонный рост удельного веса цифровой «нематериальной» экономики в мировом валовом продукте. Если рассматривать деловую сторону цифрового взаимодействия - глобальную цифровую экономику, следует выделить три основных элемента: электронную коммерцию (e-commerce), платформенную экономику (digital platforms) и цифровые платежи (digital transactions). Пандемия коронавирусной инфекции 2019 года (COVID-19) и сопутствующие карантинные меры привели к значительному росту государственного и частного спроса на цифровые сервисы и услуги [2, с.16].

Существующая международная налоговая система отстала от экономических преобразований поскольку она все еще строится на двух основополагающих понятиях: «резидентство» (страна, в которой компания имеет свою штаб-квартиру и где она платит корпоративный налог) и «источник дохода» (страна, в которой компания фактически продает свою продукцию или услуги). Для традиционных способов производства и дистрибуции данная модель обеспечивает корректное распределение налоговых отчислений и прозрачность правового регулирования, но в случае с цифровой экономикой, где место оказания услуги или продажи товара является удаленная юрисдикция с благоприятным налоговым режимом, мы получаем эрозию налоговой базы.

В то время как цифровые транснациональные корпорации платят среднюю ставку корпоративного налога около 9,5 %, у компаний ведущих традиционную хозяйственную деятельность этот показатель составляет в среднем 23,2 % [30, с.6].

Практики переноса центров формирования прибыли являются особенно

агрессивными, поскольку компании могут использовать пробелы и несоответствия в международном налоговом законодательстве для отражения прибыли в юрисдикциях с низким уровнем налоговой нагрузки по корпоративному налогу, налогу на прирост капитала и благоприятного режима налогообложения дивидендов для бенефициаров. Типичным примером является дело о взыскании 13 миллиардов евро неуплаченных в Европейском Союзе налогов компанией Эппл (Apple), дочерняя компания которой в ходе своей операционной деятельности сформировала центр прибыли в Ирландии с низким уровнем корпоративного налога. Согласно заключению Европейской комиссии, эффективный корпоративный налог, применяемый к европейской прибыли дочерней компании Эппл, зарегистрированной в Ирландии, составляет всего 0,005 %. Комиссия также обвинила Люксембург в том, что он предоставил Амазон (Amazon) аналогичные налоговые льготы. Указанные расследования вызвали широкую дискуссию о том, как цифровые преобразования сформировали на глобальном рынке правовое и экономическое неравенство [30, с.7].

В рамках борьбы со столь агрессивными системами налогового планирования транснациональными корпорациями цифрового сектора экономики ряд государств начали внедрять регуляторные инструменты распределения прибыли, одним из наиболее распространённых инструментов является введение цифрового налогового администрирования, так называемый «налог на Гугл», действующий в Российской Федерации с 2017 года.

1.2. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКИ НА НАЦИОНАЛЬНОМ УРОВНЕ

ЦИФРОВОЙ НАЛОГ В СОЕДИНЕННЫХ ШТАТАХ АМЕРИКИ

По оценкам Бюро экономического анализа с 2005 по 2019 год реальная добавленная стоимость цифровой экономики США росла в среднем на 5,2 % в год, опережая рост экономики в целом на 2,2 % в год. В течение этого времени

электронная коммерция между предприятиями и потребителями была самым быстрорастущим компонентом цифровой экономики. По состоянию на 2020 год 93 % взрослых американцев пользовались Интернетом, включая 15%, которые выходят в Интернет только через смартфоны. В третьем квартале 2021 года около 48% интернет-трафика в США поступало с мобильных устройств [24, с. 17].

В США нет единой системы налогообложения в цифровом секторе экономики, каждый штат сам решает, взимать или нет налог с продаж у источника и в каком размере должна быть ставка налога. Соответствующая законодательная база была дополнена необходимыми положениями на уровне почти каждого штата, но в своеобразном прочтении цифрового налога местным законодателем, что повлекло неоднородность в правоприменительной практике и фрагментации цифрового налога внутри США.

В штатах, где цифровые товары и услуги облагаются налогом у источника, ставка налога варьируется от 1% до 7%, в зависимости от штата и типа цифрового товара или услуги, определение которых могут также различаться.

Федеральное законодательство в свою очередь базируется на Законе о свободе налогообложения Интернета (Internet Tax Freedom Act) [62], принятом в 1998 году. Закон регулирует налогообложения цифровых товаров и цифровых услуг внутри США, устанавливая следующие правила:

– Запрет «множественного налогообложения» (двойного налогообложения) покупки цифрового товара или услуги более чем одним штатом и более чем одним местным органом власти;

– Запрет «дискриминационного налогообложения» цифровых товаров и услуг, например, установление более высокой налоговой ставки на цифровую книгу, поставляемую через Интернет, чем на печатную книгу;

– Разрешение налогообложения цифрового товара или услуги только в том случае, если он приобретен физическим лицом или предприятием, которое считается конечным потребителем продукта;

– Ограничение взимания налогов на цифровые товары и услуги с

покупателя или продавца и запрет взимания налогов с посредника, участвующего в сделке.

Закон о свободе налогообложения Интернета и его последующие расширения часто ошибочно смешивают с вопросами, связанными с налогообложением трансграничной электронной торговли. Указанный закон регулирует взаимоотношения только между штатами при установлении налоговых режимов на цифровые товары и услуги [27, с.7].

Вопросы цифровой торговли часто пересекаются областями, связанными с интеллектуальным правом и безопасностью хранения, обработки и передачи персональных данных, что обуславливает особый подход США к налогообложению трансграничных операций с цифровыми товарами и услугами. Поскольку работники и фирмы высокотехнологичного сектора есть в каждом американском штате и округе, а более двух третей рабочих мест в США требуют цифровых навыков, США активно прибегают к протекционизму и лоббированию в области цифровой торговли, способствующей продвижению национальных интересов США [24, с.15].

На международном уровне в рамках существующего торгового права регулирование цифровой экономики осуществляется через межгосударственные соглашения без принятия отдельных законодательных актов. Министерство торговли работает над продвижением торговой политики США в области цифровых технологий внутри страны и за рубежом. Программа цифровых атташе Министерства торговли в рамках его зарубежной коммерческой службы помогает американским предприятиям ориентироваться в вопросах регулирования и преодолевать торговые барьеры для экспорта электронной коммерции на ключевых рынках. При принятии в 2015 году Закона о развитии торговли Конгресс определил переговорные цели, которые атташе будет преследовать в ходе торговых переговоров, в том числе в отношении цифровой торговли [24, с.19].

ЦИФРОВОЙ НАЛОГ В ЕВРОПЕЙСКОМ СОЮЗЕ

Европейский Союз, являющийся по своей сути экономическим интеграционным образованием ряда суверенных государств, формирует особый режим налогообложения цифровой экономики внутри объединения. Регулирование осуществляется с помощью ряда надгосударственных законодательных актов - Директив Европейского парламента и Совета Европейского Союза, которые не имеют прямого действия, а лишь обязывают гармонизировать национальное законодательство стран-участниц, а также Постановлений Европейского парламента и Совета Европейского Союза, которые обязательны к исполнению, но являются больше техническими документами.

Налогообложение в цифровом секторе экономики ЕС базируется на трех основных директивах: Директива 2011/16/EU от 15 февраля 2011 года «Об административном сотрудничестве в области налогообложения» [54] с изменениями, внесенными Директивой 2021/514/EU от 22 марта 2021 [55]; Директива 2020/1828/EU от 25 ноября 2020 года «О представительских действиях по защите коллективных интересов потребителей» [57] и Постановление к директиве 2022/1925 от 14 сентября 2022 года «Закон о цифровых рынках» [65]; Директива 2000/31/EU от 08 июня 2000 года «О некоторых правовых аспектах услуг информационного общества, в частности электронной торговли, на внутреннем рынке (Директива об электронной торговле)» и Постановление 2020/0361 от 15 декабря 2020 года «Закон о цифровых услугах» [64].

Основной целью этого пакета нормативно-правовых актов является обеспечение надлежащего функционирования внутреннего цифрового рынка Европейского Союза, в частности предоставления трансграничных цифровых услуг. В соответствии с этой целью акты направлены на обеспечение согласованных условий для развития инновационных трансграничных услуг путем устранения и предотвращения препятствий для такой экономической деятельности, возникающих в результате различий в национальном

законодательстве стран-участниц ЕС. В то же время акты предусматривают надлежащий надзор за цифровыми услугами и координацию между контролирующими национальными органами государственной власти.

При принятии законодательной базы, регулирующей рынок цифровых услуг и товаров европейский парламент руководствуется следующими принципами:

1. Принцип субсидиарности. Принимая во внимание, что Интернет по своей природе является трансграничным, законодательные усилия на национальном уровне препятствуют предоставлению и получению услуг внутри цифрового пространства Европейского Союза, а также неэффективны в обеспечении безопасности и единообразия защиты прав граждан ЕС и бизнеса в Интернете. Согласование условий для развития инновационных трансграничных цифровых услуг в ЕС при сохранении безопасной онлайн-среды может быть обеспечено только на надгосударственном уровне при субсидиарном подходе каждой страны-участницы.

Единое законодательство на уровне Европейского Союза обеспечивают предсказуемость и правовую определенность, а также снижает затраты на соблюдение требований по всему объединению. Скоординированная система надзора также обеспечивает согласованный подход, применимый к поставщикам посреднических услуг, действующим во всех государствах-членах.

2. Принцип пропорциональности, который направлен на поощрение ответственного и добросовестного поведения компаний, оказывающих посреднические услуги по оказанию цифровых услуг и продаже цифровых товаров. Ключевой особенностью принципа является то, что законодательная база должна накладывать ограничения только в том объеме, который необходим для поставленных целей.

В частности, устанавливаются асимметричные обязательства должной осмотрительности для различных типов поставщиков цифровых услуг в зависимости от характера их услуг и их величины. Этот подход решает проблемы на том уровне, где они возникают, не перегружая всех экономических и

контролирующих субъектов цепочки. Некоторые существенные законодательные требования ограничены только очень крупными онлайн-платформами, которые благодаря своему количественному и территориальному охвату являются системными для цифровой экономики ЕС, вместе с тем контроль в отношении мелких поставщиков услуг минимизирован.

Что касается поставщиков цифровых услуг, являющихся резидентами стран не из ЕС, законодательство требует создания лица на территории ЕС с целью обеспечения эффективного надзора.

Отдельно следует указать, что 22 марта 2021 года Совет Европейского Союза принял поправки к Директиве об административном сотрудничестве в области налогообложения. В докладе к поправке отмечено, что влияние пандемии коронавируса на бюджетные доходы государств-членов ЕС, повысил необходимость скорейшего достижения соглашения на уровне ОЭСР по налогообложению цифровой экономики. Существующие международные налоговые правила с привязкой к стране в которой компания зарегистрирована без учета места нахождения конечного потребителя больше не подходят для глобальной цифровой экономики. В связи с этим необходимо ввести понятие виртуального постоянного представительства, в соответствии с которым страна налогообложения будет определяться по месту расположения онлайн-платформы и потребителей цифровых услуг, для чего необходимо принять соответствующие международные соглашения.

В качестве первого шага Комитет по экономике и валютным операциям ЕС предлагает ввести налог на цифровые услуги в сочетании с постепенным отказом от односторонних внутренних мер стран-членов ЕС [55].

ЦИФРОВОЙ НАЛОГ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

США и Европейский Союз с конца 90-х годов начали активно разрабатывать и вводить нормативно-правовую базу в секторе цифровой экономики, регулярно хоть и с запозданием вносить необходимые изменения.

При этом США как достаточно консервативная самобытная правовая система опирается на существующее законодательство добавляя в него необходимые поправки и оперируя налогом с продаж, ЕС в силу того, что является экономическим интеграционным образованием осуществляет регулирование цифровых продуктов и услуг без вмешательства в фискальную политику стран-участниц, на современном этапе рассматривая внедрение отдельного налога на операции в цифровом пространстве, который должен обеспечить справедливое распределение финансовых потку внутри Европейского Союза.

Российская Федерация, находящаяся в стороне от мировых трендов только с 1 января 2017 года, ввела так называемый «налог на Google» (Федеральный закон от 3 июля 2016 г. N 244-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации") [72], который не является каким-либо специальным налогом на доходы в цифровом секторе, а представляет собой налог на добавленную стоимость.

Согласно статье 174.2 НК РФ плательщиками НДС являются все иностранные компании, не имеющие постоянных представительств на территории Российской Федерации и оказывающие услуги российским пользователям через информационно-телекоммуникационную сеть Интернет с использованием информационных технологий.

При этом налогообложению подлежат операции, если местом жительства покупателя или местом нахождения банка, в котором открыт счет, используемый покупателем, является Российская Федерация, а также если сетевой адрес покупателя, использованный при приобретении услуг, зарегистрирован в Российской Федерации, а международный код страны телефонного номера, используемого для приобретения или оплаты услуг, присвоен Российской Федерации. Таким образом, Российская Федерация пошла по пути таких стран как Южная Корея и Индия в виде попытки обложить налогом исходящие за пределы экономического пространства потоки - такое решение имеет ряд ограничений в части контроля и полноты учета финансовых потоков.

В качестве попытки решить проблемы характерные для каждого из трех

рассмотренных подходов Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и Организацией объединенных наций (ООН) в рамках международного сотрудничества и кооперации разрабатываются соответствующие международные нормативные документы – модельные конвенции.

1.3. МОДЕЛЬНЫЕ КОНВЕНЦИИ ОЭСР И ООН

Решение проблемы размывания налогооблагаемой базы и переноса прибыли в государства с благоприятным налоговым режимом (base erosion and profit shifting, BEPS) является одним из ключевых приоритетов правительств во всем мире. В 2013 году страны, входящие в Организацию экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), приняли План действий для решения указанной проблемы (BEPS 1.0) [31]. План действий направлен на обеспечение налогообложения прибыли по месту осуществления экономической деятельности, приносящей прибыль компании, - юрисдикции, где создается стоимость товара или прибавочная стоимость услуги.

В частности, указанный план был призван решить следующие проблемы: нейтрализация гибридных несоответствий в национальных системах налогообложения в части трансграничного движения капитала; решение проблемы злоупотребления лицензионными договорами и злоупотребления правилами трансфертного ценообразования в области нематериальных активов; обмен данными между фискальными органами стран-участниц ОЭСР и присоседившимися странами.

В январе 2020 года ОЭСР опубликовала комментарий к Типовой конвенции о налогообложении доходов и капитала (Model Tax Convention on Income and on Capital) [67], в котором описала предполагаемую систему трансграничного налогообложения технологических компаний (BEPS 2.0), которая включает в себя (1) определение типа компаний, затронутых новым законодательством; (2) доля их прибыли, которая должна облагаться

специальным налогом и, наконец, (3) указание минимального уровня налога, который должны платить международные компании [32].

Проект ОЭСР сыграл решающую роль в определении широкой архитектуры глобальной налоговой системы, к которой стремится международное сообщество. Во-первых, в документе определены виды бизнеса, на которые будет направлено специальное налогообложение.

В одну группу входят фирмы, получающие доход посредством автоматизированных цифровых услуги, такие как поисковые системы (например, Google), социальные сети (Facebook) и платформы онлайн-посредничества (Amazon). Другая группа включает в себя компании, ориентированные на потребителя, которые увеличивают стоимость продукта (и, следовательно, прибыль самой компании), например, с помощью целевого маркетинга или стратегий повышения узнаваемости бренда, управляемые без необходимости физического присутствия в стране потребителя (например, Apple) [20, 34, 35].

Во-вторых, в документе ОЭСР утверждается, что измерение прибыли больше не должно основываться на подходе «отдельного предприятия», который определяет дочернюю компанию как самостоятельное предприятие, и должен быть принят взгляд на финансовую группу как на единое целое. В Российской практике существует подобный подход – консолидированная группа налогоплательщиков, является добровольным режимом, который используют только крупнейшие компании Российской Федерации.

Если эта консолидированная группа превысит определенный уровень прибыли и, если прибыль поступает от любого из видов деятельности, описанных выше, она должна уплатить определенный процент налогов с прибыли, превышающей установленный порог.

В-третьих, предложение ОЭСР затрагивает вопрос обеспечения минимального уровня налогообложения для каждой многонациональной группы в рыночных юрисдикциях для базовой дистрибьюторской и маркетинговой деятельности. Основная цель состоит в том, чтобы смягчить стимул для крупных транснациональных корпораций переводить свои прибыли в юрисдикции с

низкими или несуществующими налоговыми ставками. Основная концепция, лежащая в основе этого предложения, заключается в том, что если страна применяет налоговый режим, который позволяет многонациональной компании платить ставку на весь свой оборот, которая ниже минимального налога, то другие государства могут увеличить свое налоговое бремя, уменьшая вычеты и льготы из налоговой базы, на которые имеют право транснациональные корпорации.

ОЭСР планирует добиться согласия почти 140 стран на пересмотр международных налоговых принципов, включая единый подход к цифровым налогам. Тем временем еще больше стран готовятся принять односторонние меры по налогообложению цифровых технологий, направленные против технологических гигантов - «налог на Google» [17].

В 15 из 37 стран ОЭСР уже приняты или предложены законы о цифровом налогообложении, а некоторые из них (в том числе Франция, Италия, Испания и Великобритания) уже внедрили цифровое налогообложение, а также государства не входящие в ОЭСР: Аргентина, Индия, Бразилия, Индонезия, Кения, Нигерия и Вьетнам [67].

Налог на цифровые сервисы (digital services tax, DST) не является налогом на прибыль или налогом с продаж и не является налогом на добавленную стоимость. Это налог на валовую выручку, взимаемый вне рамок национального законодательства с транснациональных компаний.

Указанный налог предполагается к внедрению не только в отношении компаний, предлагающих преимущественно цифровые услуги или товары, но и в отношении онлайн-продаж физических товаров, цифровой рекламы, сервисов обработки и хранения данных, электронной коммерции, потокового вещания, программного обеспечения, распространяемого как сервис и так далее [67]. Тем не менее к предлагаемому решению имеется ряд вопросов, к примеру, если пользователь во Франции заходит на платформу, предоставленную американской компанией, а на платформе размещается платная реклама из третьей страны, кто в цепочке создания стоимости должен нести расходы?

Обратимся к другому примеру -платежи за программное обеспечение могут осуществляться с использованием смешанных договорных конструкций. Примерами таких договоров являются продажа компьютерного оборудования с предустановленным программным обеспечением и уступка права на использование программного обеспечения в сочетании с предоставлением услуг (представление доступа по подписке с услугами технической поддержки). Для правильного отнесения платежей необходимо общую сумма вознаграждения, выплачиваемого по договору, расщепить на части на основании информации, содержащейся в договоре, или путем разумного распределения с применением соответствующего налогового режима к каждой части. К реализации этого принципа возникает много вопросов ввиду непрозрачности корпоративных финансов и невозможности их аудита фискальными органами в государстве-источнике дохода.

Принципы, изложенные выше в отношении платежей за программное обеспечение, также применимы к сделкам, касающимся других видов цифровых продуктов, таких как видеоконтент, музыка и т.д. Развитие электронной торговли привело к увеличению числа таких сделок. При решении вопроса о том, являются ли платежи, возникающие в этих сделках роялти в чистом или смешанном виде, необходимо проанализировать саму суть экономических и юридических взаимоотношений между сторонами договора, что также представляется затруднительным.

В октябре 2020 года ОЭСР выпустила отчет под названием «Голубые страницы» («Blueprints») [33], касающиеся решений налоговых проблем, возникающих в связи с цифровизацией экономики. В докладе ОЭСР отражен акцент на новых правилах определения резидентства и распределения прибыли - в эпоху цифровых технологий налоговая нагрузка в отношении прибыли бизнеса больше не должна ограничиваться исключительно ссылкой на физическое присутствие. Согласно первому компоненту плана ОЭСР все предприятия, ведущие международную деятельность, должны платить минимальный уровень налогов в каждой стране с конечным пользователем услуг

и сервисов, что позволит решить проблемы связанные с размыванием базы и переносом прибыли. Второй компонент оставляет юрисдикции свободными в определении своей собственной налоговой системы, есть ли у них корпоративный подоходный налог и право устанавливать налоговые ставки, но также учитывает право других юрисдикций применять механизм предложенный ОЭСР в виде налогообложения базы, в случае если эффективная ставка ниже минимальной установленной [28, 29].

В чем-то схожей позиции придерживается Организация Объединенных Наций (ООН) в Типовой конвенция ООН об избежании двойного налогообложения между развитыми и развивающимися странами (United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries) [70], которая предлагает компромисс между принципом источника и принципом резидентства, при этом придавая больший вес принципу источника в отличие от Типовая конвенция ОЭСР. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций не претендует на то, чтобы носить директивный характер, а призвана предоставить лицам, принимающим решения в странах, информацию.

В качестве следования принципу налогообложения у источника дохода Конвенция предлагает (а) налогообложение дохода от иностранного капитала должно учитывать расходы, относимые к получению дохода, с тем чтобы такой доход облагался корректно; (б) налогообложение не должно быть настолько высоким, чтобы препятствовать инвестициям; (в) налогообложение должно учитывать целесообразность раздела доходов со страной, предоставившей капитал.

Расширение цифровой экономики безусловно является благом в плане роста благосостояния и достижения минимального уровня безработицы. Вместе с тем цифровая экономика влечет ряд проблем для налоговых органов каждого государства. Сформировавшийся десятилетиями уклад распределения налоговой базы позволял государствам по месту нахождения бизнесы взимать не только корпоративный налог, но и экологические налоги, налог на имущество, подоходный налог. Развитие коммуникаций с использованием широкополосного

соединения с сетью Интернет позволило компаниям осуществлять политику по применения агрессивных схем налогового планирования в виде выбора домициля с подходящим уровнем налоговых ставок, что в свою очередь приводит к эрозии налогооблагаемой базы отдельных государств. Указанная проблема подчеркивает важность гармонизации мировой системы налогообложения доходов транснациональных корпораций, обеспечивающей справедливое распределение доходов между регионами, равные условия для ведения бизнеса всеми участниками и уменьшения неравенства между государствами. Эволюция бизнес-моделей в целом и рост цифровой экономики в частности привели к тому, что сегодня компании-нерезиденты работают в операционной юрисдикции принципиально иначе, чем во времена разработки международных налоговых правил.

В целом, в области прямого налогообложения основные проблемы, возникающие в связи с цифровой экономикой, делятся на три категории:

- Резидентство: Постоянный рост потенциала цифровых технологий и снижение во многих случаях необходимости физического присутствия для ведения бизнеса в сочетании с возрастающей ролью сетевых эффектов, возникающих при взаимодействии с клиентами, могут вызвать вопросы о том, насколько уместны действующие правила определения связи с юрисдикцией для целей налогообложения.

- Данные: Рост сложности информационных технологий позволил компаниям цифровой экономики собирать и использовать информацию минуя границы в беспрецедентной степени. В связи с этим возникают вопросы о том, как отнести стоимость, созданную в результате использования данных, которые превратились в ценный товар, посредством цифровых продуктов и услуг, и как охарактеризовать для целей налогообложения предоставление данных физическим или юридическим лицом в рамках сделки, например, как бесплатную поставку товара, как бартерную сделку или каким-либо другим способом.

- Характеристика: Разработка новых цифровых продуктов или средств

предоставления услуг создает неопределенность в отношении правильной квалификации платежей, осуществляемых в контексте новых бизнес-моделей, особенно в отношении облачных вычислений.

Следует задаться вопросом, подходит ли существующая международная налоговая система для работы в изменившихся условиях, как меняется соотношение источника доходов и резидентства в условиях цифровой экономики и пригодна ли существующая парадигма, используемая для определения места осуществления экономической деятельности и создания стоимости для целей налогообложения.

Сформированный международным сообществом инструментарий не охватывает проблему налогообложения операций с использованием новой цифровой сущности – цифровыми активами. Регулирование цифровых активов на национальном уровне характеризуется многообразием нормотворческого подхода от авантюр в виде полного признания (Сальвадор) до полного запрета на хранение и проведение операций (Китай). Кроме того, в данном вопросе до сих пор нет единого терминологического аппарата, устоявшегося на международном уровне – одна и та же сущность на уровне национального законодательства может именоваться «токеном», «виртуальным активом» или «цифровым финансовым активом».

ГЛАВА 2. ЦИФРОВЫЕ АКТИВЫ - ПРАВОВАЯ ПРИРОДА, РЕГУЛИРОВАНИЕ

2.1. ВОЗНИКНОВЕНИЕ ЦИФРОВЫХ АКТИВОВ, ПРОТИВОРЕЧИЯ

Принципы функционирования ряда инноваций современности были заложены еще несколько десятилетий назад. К примеру, впервые идея смарт контракта были предложена в 1994 г. Ником Сабо (США) – ученым в сфере информатики, криптографии и права, найдя практическую реализацию в статье Сатоси Накамото «Биткоин: пиринговая система электронных денег» («Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System») и дальнейшей имплементации в сети Биткоин. Сабо описал смарт-контракт как «цифровое представление набора обязательств между сторонами, включающее в себя протокол исполнения этих обязательств». Позднее механизм смарт-контракта стал краеугольным камнем при выпуске криптовалют. Здесь и далее по тексту мы будем ставить условный знак равенства между терминами «криптовалюта» и «цифровые активы», в силу отсутствия закрепленного определения на международном уровне и комбинации различных подходов к регулированию на уровне отдельно взятых государств [4, с.247].

На данный момент, как правило, в основе криптовалют лежит технология распределенных реестров и децентрализованного хранения информации (блокчейн). Необходимо отметить, что данная технология применима не только в сфере криптовалют и уже используется в различных процессах на финансовом рынке: например, для защиты проводимых транзакций и подтверждения владения активом. Как отмечает Центральный банк Российской Федерации в своем докладе «Криптовалюты: тренды, риски, меры»: «…в настоящее время многими центральными банками разрабатываются ЦВЦБ (цифровые валюты ЦБ), которые позволяют реализовать технологические преимущества криптоактивов и одновременно с этим предоставляют гарантии, присущие фиатной валюте. Создание ЦВЦБ позволит нивелировать риски, вызванные

отсутствием обеспечения и контроля со стороны государства за криптовалютами, одновременно сохранив ряд преимуществ, связанных с использованием технологии распределенных реестров».

Тем не мнее после того, как информация внесена в блокчейн, ее крайне сложно изменить. Блокчейн обычно не имеет централизованной точки уязвимости – центра эмиссии, а каждый блок включает в себя хэш предыдущего блока. Сеть блокчейн может быть публичной и открытой (т.е. не требующей разрешения), но может быть и структурирована в рамках частной группы или корпоративной структуры.

В результате, блокчейн можно определить как распределенную, разделяемую, зашифрованную технологию, представляющая собой необратимое и неподкупное хранилище информации. Криптография гарантирует, что люди могут исключить вмешательство государственных и частных субъектов в их свободу. Индивидуумы эмансипируются от государственной власти и социального контроля компаний в силу анонимности, обеспечиваемой использованием криптографии. Другими словами, по мнению устоявшемуся в сетевых сообществах, криптография является инструментом для защиты частной жизни и политической свободы [14, с.144].

Устранение организаций, которые на центральном уровне подтверждают определенные транзакции, обмены, регистры и их замена на механизм консенсуса, основанный на криптографии, позволяет всем участникам распределенного реестра иметь возможность доверять легитимности данной транзакции без необходимости в том, чтобы она была каким-то образом подтверждена центральным субъектом, регулируемым публичным правом (например центральным банком в случае электронного платежа в фиатной валюте) [19].

Тем не менее, эти преимущества также являются основным недостатком, который вызывает фундаментальные юридические вопросы. Технологии блокчейн сводят к минимуму роль посредника, облегчая создание автономных систем на основе одноранговой сети. Этот процесс касается не только

традиционных посредников, таких как финансовые учреждений, но и роли государственных органов в обеспечении соблюдения политики в среде блокчейн. Таким образом, технологии блокчейн будут способствовать развитию автономных систем, обеспечивающих параллельную модель управления, конкурирующую с государственной властью, создавая новые частные нормативные базы - можно говорить о возникновении Lex Cryptographia [8, с.2]. Эта структура ставит под сомнение осуществление государственной власти и верховенство закона.

Основные вопросы, которые поднимают блокчейн и технологии распределенных реестров, в контексте регулирования финансов, заключаются в воздействии децентрализации. Финансовая деятельность, услуги, продукты, транзакции обычно регулируются на основе нормативных актов, которые противоречат парадигме децентрализации. Будь то банк, поставщик услуг рыночной инфраструктуры, инвестиционный фонд, торговая площадка, организация-агрегатор данных и т.д., законодательство о финансовых рынках всегда направлено на субъект, предоставляющий услуги или осуществляющий определенную деятельность. В контексте блокчейна децентрализация бросает вызов такому подходу и показывает его недостатки, затрудняя понимание того, какие законы, если таковые имеются, должны применяться, как они должны применяться и как эти законы должны обеспечиваться.

Хотя блокчейн и децентрализация потенциально могут оказать влияние на все сферы финансового права, одной из наиболее заметных является связанная с выпуском и обращением разнообразной совокупности цифровых активов или криптовалют, внимание к этому явлению было привлечено в связи с быстрым развитием рынка, популярностью биткоина и противоречивостью его происхождения [8, с.209].

В результате развития технологии возникает фундаментальная проблема, широко обсуждаемая юристами, экономистами, законодателями и надзорными органами, которая заключается в квалификации цифровых активов с юридической точки зрения.

Криптоактивы, поднимают целый ряд вопросов, на которые традиционно нацелено законодательство о финансовых рынках, поскольку они затрагивают вопросы, касающиеся прозрачности операций, пруденциального надзора, защиты инвесторов, раскрытия информации об участниках рынка, борьбы с отмыванием денег и защитой конфиденциальности. Поскольку цифровые активы не всегда являются финансовыми активами, они также поднимают общие вопросы, касающиеся защиты прав потребителей, юридической квалификации в рамках общего законодательства, тем самым затрагивая вопросы, связанные с правом собственности, наследованием, семейным правом и т.д. Все эти вопросы в настоящее время обсуждаются на международной уровне, в том числе и в связи с довольно большим количества афер и мошенничества, характерных для текущего состояния рынка.

В последнее время ряд регуляторов и надзорных органов проявили большую активность в отношении возможной классификации цифровых активов, так как регулирование без соответствующей классификации представляется сомнительным мероприятием.

Как уже было сказано, биткойн на сегодняшний день является самой известной и наиболее исследуемой криптовалютой. Несмотря на то, что для многих людей биткойн — это что-то знакомое или, по крайней мере, то, о чем они слышали, его квалификация с юридической и нормативной точки зрения, остается неопределенной. Это связано с тем, что биткойн, с одной стороны, может квалифицироваться как эквивалент деньгам, но, с другой стороны, быть ближе к нетрадиционному классу финансовых активов или иных активов, который следует рассматривать как средство хранения стоимости, а не как средство обмена. Является ли биткойн действительно деньгами, неясно, поскольку неясно выполняет ли он все типичные функции, которые приписываются деньгам: средство обмена, единица счета, хранение стоимости.

По мнению Филиппо Аннунциата (Filippo Annunziata) [8, с.210] конкретная значимость биткойна как средства обмена и как расчетной единицы сомнительна в связи с ограниченным использованием биткойна в качестве

платежного средства по сравнению с традиционными фиатными валютами. В то же время, биткойн демонстрирует черты, которые являются совершенно уникальными и не всегда воспроизводятся в других криптоактивах: он по сути, является результатом прямой реализации блокчейна, достаточно распространен, торгуется на организованных платформах (криптобиржах), в некоторых странах признается средством платежа.

Противоположной точки зрения придерживаются российские авторы Блажеев В.В. и Егорова М.А.: «Независимо от своей технической природы (компьютерный код) криптовалюты (виртуальные валюты) являются деньгами. Деньги — экономическое отношение, т.е. отношение между людьми, которое складывается независимо от официального признания его государством. Право регулирует общественные отношения. Следовательно, отношения между людьми по поводу оборота денег, в том числе криптовалют, могут быть урегулированы правом... Поскольку криптовалюты существуют только в виртуальной (безналичной, дематериализованной) форме (виртуальные валюты), они не имеют наличной формы. Поэтому норма российского законодательства о государственной монополии на эмиссию наличных рублей не нарушается. Следовательно, криптовалюты не могут быть денежным суррогатом. Они являются новой формой частных денег» [6, с.36].

2.2. СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ЦИФРОВЫХ АКТИВОВ

РЕСПУБЛИКА МАЛЬТА

Правовое регулирование цифровых активов в Республике Мальта базируется на трех основных законодательных актах, так согласно Закону «Об управлении цифровыми инновациями» от 15 июля 2018 года [50] «технология распределенного реестра» / «технология децентрализованного реестра» (distributed ledger technology, DLT) означает систему базы данных, в которой

информация записывается, совместно используется и синхронизируется по сети, состоящей из нескольких узлов, количество которых не ограничено.

«Умный контракт» (смарт контракт) означает форму инновационного технологического соглашения, состоящего из:

(a) компьютерного протокола; и, или

(b) соглашения, заключенного полностью или частично в электронной форме, которое можно автоматизировать и привести в исполнение путем выполнения компьютерного кода, хотя некоторые части могут требовать участия и контроля со стороны человека, и которое также может быть приведено в исполнение обычными правовыми методами, их сочетанием.

В соответствие с Законом «О виртуальных финансовых активах» от 01 ноября 2018 года [49] под активами технологии децентрализованного реестра понимаются:

(a) виртуальные токены;

(b) виртуальные финансовые активы;

(c) электронные деньги; или

(d) финансовые инструменты.

В свою очередь «Виртуальный финансовый актив» означает любую форму записи на цифровом носителе, которая используется в качестве цифрового средства обмена, единицы счета или хранилища стоимости и не является: (a) электронными деньгами; (b) финансовым инструментом; или (c) виртуальным токеном.

«Виртуальный токен» означает форму записи распределенном реестре, полезность, ценность или применение которого ограничены исключительно приобретением товаров или услуг, либо исключительно в пределах платформы самого блокчейна.

«Электронные деньги» и «Финансовые инструменты» – являются классическими активами с центром эмиссии выпущенные и находящиеся в обороте с использованием технологии распределенных реестров.

Обращение виртуальных токенов и виртуальных финансовых активов

регулируется Законом «О соглашениях и услугах в области инновационных технологий» от 01 ноября 2018 года [51] в котором определены требования к эмитентам цифровых активов и процедура размещения цифровых активов и их обращения как для резидентов Республики Мальта, так и для внешних участников рынка.

В части налогообложения цифровых активов власти Мальты приняли довольно простой подход - все старые принципы и судебная практика в отношении дохода и капитала в классическом их виде по аналогии применимы к сделкам с цифровыми активами. Таким образом, при анализе криптовалютной сделки проводятся аналогичные надзорные мероприятия, что и при анализе сделки с «обычными» активами.

Как уже указывалось выше в мальтийском законодательстве проводится различие между виртуальными финансовыми активами и виртуальными токенами, при этом токены подразделяются на финансовые токены и токены полезного назначения. Виртуальные токены определяются мальтийским налоговым законодательством как аналогичные обычным фиатным платежным средствам, при этом виртуальные финансовые токены не должна обладать свойствами, которые делают ее сравнимыми с классическими акциями, облигациями или другими видами финансовых ценных бумаг. Когда в сделке участвует такой тип активов налоговое законодательство рассматривает ее идентично обычной сделке с фиатной валютой.

Так, например, любая прибыль, полученная от обмена виртуальных токенов, рассматривается так же, как и обычная прибыль от обмена фиатных валют, аналогично с курсовыми разницами и переоценкой стоимости активов.

Виртуальные финансовые активы, которые являются аналогом классических финансовых ценных бумаг, таких как облигации, акции и так далее, рассматриваются аналогичным образом для целей налогообложения. Как результат все льготы, предусмотренные налоговым законодательством для регулярных выплат дивидендов и процентов, применимы и к такого рода доходам.

Таким образом следует вывод, что регулирование цифровых активов в Республике Мальта осуществляется на тех же принципах, что и обращение валют иностранных государств, акций и иных активов. Принятые законодательные акты лишь классифицируют цифровые активы и устанавливают отдельный порядок их обращения с учетом имеющегося опыта с «классическими» активами.

СОЕДИНЕННЫЕ ШТАТЫ АМЕРИКИ

На систему регулирование цифровых активов в США накладывает отпечаток отсутствие единого подхода к данному вопросу со стороны федеральных мегарегуляторов: Комиссии по ценным бумагам и биржам (U.S. Securities and Exchange Commission, SEC), Комиссии по торговле сырьевыми товарами и фьючерсами (Commodity Futures Trading Commission, CFTC), Федеральной торговой комиссии (Federal Trade Commission, FTC), Министерства финансов США (U.S. The Department of the Treasury, USDT), Налогового управления США (Internal Revenue Service, IRS) и Агентства по борьбе с финансовыми преступлениями (Financial Crimes Enforcement Network, FinCEN) [44, 52, 53, 58].

Не смотря на большое количество федеральных ведомств, так или иначе сталкивающихся в своей деятельности с цифровыми активами, принятие новых федеральных законов США, регулирующих данный сектор, не осуществлялось. Вместо этого активно вносятся правки в существующие нормативные акты, при этом следует отметить, что разъяснения, регламенты и инструкции федеральных ведомств, трактующие федеральные законы фактически обладают силой нормативных актов и могут быть оспорены только в суде. Федеральные агентства признали риск чрезмерного регулирования и предостерегли законодательные органы от принятия законов, которое будет стимулировать инвестиции в технологию за пределами США [21].

Фьючерсы, опционы, свопы и другие деривативы, которые ссылаются на цену криптоактивов, являются товаром и подлежат регулированию со стороны

Комиссии по торговле сырьевыми товарами и фьючерсами. К примеру, Чикагская биржа опционов (Chicago Board Options Exchange, CBOE) и Чикагская товарная биржа (Chicago Mercantile Exchange, CME) предлагают фьючерсы, привязанные к цене биткоина, оборот и операции, с которыми подпадают под контроль Комиссии по торговле сырьевыми товарами и фьючерсами.

Комиссии по ценным бумагам и биржам (КЦББ) также обладает регулятивными полномочиями, но только в отношении выпуска или перепродажи любых токенов или других цифровых активов, которые представляют собой ценные бумаги. Согласно американскому законодательству, ценная бумага включает в себя «инвестиционный контракт», который определяется как вложение денег в общее предприятие с обоснованным ожиданием прибыли, которая будет получена от предпринимательских или управленческих усилий других лиц в будущем. При определении того, является ли токен или другой цифровой актив «инвестиционным контрактом», и КЦББ, и суды рассматривают не форму сделки, а ее содержание.

Согласно позиции КЦББ даже если токен, выпущенный в рамках первичного предложения, обладает «полезностью» - имеет признаки товара, он все равно будет считаться ценной бумагой, регулируемой в соответствии с Законом о ценных бумагах, если он отвечает элементам теста Хауи (Howey Test), разработанный Верховным судом США для определения, означает ли финансовая операция инвестированием в ценную бумагу. Тест считается положительным, если одновременно выполняются четыре условия: (1) инвестирование денежных средств (2) с расчетом на прибыль; (3) в общее предприятие; (4) ожидаемая прибыль связана с деятельностью других лиц.

В соответствии с Законом о банковской тайне, Агентство по борьбе с финансовыми преступлениями регулирует деятельность Посредников в сфере денежных услуг (Money Services Business, MSB). 18 марта 2013 года Агентство выпустил руководство, в котором указало, что (i) биржи виртуальной валюты; и (ii) администраторы централизованного хранилища виртуальной валюты, которые имеют полномочия, как выпускать, так и погашать виртуальную валюту

признаются Посредниками в сфере денежных услуг. Администратор или биржа, которые (1) принимают, и передает конвертируемую виртуальную валюту или (2) покупают или продает конвертируемую виртуальную валюту по любой причине, являются посредниками в соответствии с правилами Агентства и обязаны провести комплексную оценку риска и внедрить программу по борьбе с отмыванием денег (The Anti-Money Laundering Act, AML) [61].

Фактически Агентство по борьбе с финансовыми преступлениями рассматривает цифровые активы как валюту иностранного государства. При этом делая оговорку что, «реальной валютой» являются монеты и бумажные деньги Соединенных Штатов или любой другой страны, которые (i) признаны законным платежным средством и которые (ii) обращаются и (iii) обычно используются и принимаются в качестве средства обмена в стране эмиссии [61].

Налоговое управление США (Internal Revenue Service, IRS) в марте 2014 года заявило, что виртуальная валюта, такая как биткоин и другие криптовалюты, будет облагаться налогом как имущество, а не как валюта [63]. Таким образом, каждый налогоплательщик обязан среди прочего, (i) вести подробный учет покупок и продаж криптовалюты, (ii) платить налоги на любую прибыль, которая могла быть получена при продаже криптовалюты за наличные, (iii) платить налоги с любой прибыли, которая могла быть получена при покупке товара или услуги за криптовалюту, и (iv) платить налоги со справедливой рыночной стоимости любой добытой криптовалюты на дату получения.

Налоговое управление США определяет виртуальную валюту как цифровое представление стоимости, отличное от представления доллара США или иностранной валюты (реальной валюты), которое функционирует как единица счета, хранилище стоимости и средство обмена. Некоторые виртуальные валюты являются конвертируемыми, что означает, что они имеют эквивалентную стоимость в реальной валюте или выступают в качестве заменителя реальной валюты. Виртуальная валюта рассматривается как имущество, и общие принципы налогообложения, применимые к операциям с имуществом, применяются к операциям с виртуальной валютой.

Криптовалюта — это вид виртуальной валюты, использующий криптографию для обеспечения безопасности транзакций, которые в цифровом виде записываются в распределенный реестр данных (блокчейн) [63].

В настоящий момент в Конгрессе США находится на рассмотрении законопроект «О таксономии токенов» («Token Taxonomy Act of 2021») [68], которые вводит понятие «Цифровой токен» - очевидно, что американский законодатель пошел по аналогичному пути с российскими коллегами и вместо устоявшегося глоссария формирует отдельный аппарат специальной терминологии. Согласно законопроекту Цифровой токен означает цифровую единицу:

(A) которая создается:

(i) в ответ на проверку или сбор предлагаемых транзакций;

(ii) в соответствии с правилами создания и предоставления цифровой единицы, которые не могут быть изменены одним лицом или лицами под общим контролем; или

(iii) в качестве первоначального распределения цифровых единиц, которые в противном случае будут созданы в соответствии с пунктом (i) или (ii)

(B) которая имеет историю транзакций, которая:

(i) записана в распределенной цифровой книге или цифровой структуре данных, консенсус которой достигается посредством математически проверяемого процесса; и

(ii) после достижения консенсуса противостоит модификации или фальсификации со стороны любого отдельного лица или группы лиц под общим контролем;

(C) который может быть передан между лицами без промежуточного хранителя (посредника); и

(D) который не является представлением финансового интереса в компании или партнерстве, включая долю собственности или долю дохода.

В свою очередь Цифровая единица - означает представление экономических, имущественных прав или прав доступа, которое хранится в

машиночитаемом формате.

Для подхода США к правовому регулированию цифровых актив характерен функциональный поход, т.е. каждое из федеральных агентств рассматривает цифровые активы только в рамках своих компетенций, как результата в тех или иных случая цифровые активы могут признаваться деньгами (средством обмена), ценными бумагами или имуществом.

ШВЕЙЦАРСКАЯ КОНФЕДЕРАЦИЯ

Швейцарская Конфедерация является одной из самых зарегулированных юрисдикций в сфере цифровых активов, при этом сумев обеспечить достаточный режим благоприятствования, хотя еще в 2014 году в Докладе Федерального совета о виртуальных валютах в ответ на постулаты Швааба и Вайбеля (Federal Council report on virtual currencies in response to the Schwaab (13.3687) and Weibel (13.4070) postulates of June 25, 2014) указывалось, что экономическое значение виртуальных валют как платежного средства довольно незначительно, и Федеральный совет считает, что это не изменится в обозримом будущем [26]. Соответственно, виртуальные валюты не имеют никакого влияния на полномочия Швейцарского национального банка [46].

Также в отчете указывалось на то, что виртуальные валюты сопряжены со значительным риском потери и злоупотребления для пользователей, но они не требуют отдельного регулирования и должны подпадать под действие законов о финансовых рынках и подлежать надзору со стороны Швейцарского управления по надзору за финансовыми рынками (Swiss Financial Market Supervisory Authority, FINMA) [69].

В Швейцарском законодательстве как в специальном в виде отдельных нормативных актов, так и в виде поправок к действующим законам, регулирующим цифровые активы в качестве основного термина избран «токен». Швейцарское управление по надзору за финансовыми рынками основывает свой подход к классификации токенов на экономической функции, лежащей в их

основе. Указанный подход соотносится с принципом технологической нейтральности, принятым в качестве основы для классификации цифровых активов на территории Европейского Союза [45, 48].

Платежные токены (синоним криптовалют) — это токены, которые предназначены для использования, в настоящем или будущем, в качестве платежного средства для приобретения товаров или услуг, а также в качестве средства передачи стоимости.

Платежные токены предназначенные для использования в качестве платежного средства и не аналогичные по своей функции традиционным ценным бумагам не рассматриваются как ценные бумаги.

В части налогообложения фискальные органы Швейцарии рассматривают платежные токены, как обычные фиатные деньги, соответственно налог на добавленную стоимость по операциям с ними не начисляется. Также платежные токены освобождены от налога на прирост капитала, но только для физических лиц, организации как лица созданные с целью ведения коммерческой деятельности уплачиваю налог на прирост капитала при увеличении стоимости платежного токена.

Утилитарные токены — это токены, предназначенные для предоставления цифрового доступа к приложению или услуге с помощью инфраструктуры на основе блокчейна (т.е. без инвестиционной функции), и токен может быть фактически использован таким образом только в момент выпуска.

Токены активов представляют собой долговые требования или требование доли участия в эмитенте, таким образом по своей экономической функции эти токены аналогичны акциям, облигациям или деривативам – бездокументарным ценным бумагам. Токены, которые позволяют торговать физическими активами на блокчейне, также относятся к этой категории.

Бездокументарные ценные бумаги — это права, которые на основе общей правовой базы выпускаются или создаются в большом количестве и являются в целом идентичными.

Классификации отдельных токенов не являются взаимоисключающими.

Токены активов и утилитарные токены также могут быть классифицированы как платежные токены (гибридные токены). В этих случаях требования являются кумулятивными, другими словами, токены считаются одновременно ценными бумагами и платежными средствами.

РОССИЙСКАЯ ФЕДЕРАЦИЯ

В правовом пространстве Российской Федерации цифровые активы как экономический феномен, требующий своего регулирования, длительное время попросту игнорировался за исключением запретительных писем ЦБ РФ «Об использовании при совершении сделок «виртуальных валют», в частности, Биткойн» от 27.01.2014 и Росфинмониторинга «Об использовании криптовалют» от 06.02.2014, в которых регуляторы указывали на недопустимость хождения денежных суррогатов.

Не смотря на достаточно живую дискуссию в правоведческом сообществе все органы государственной власти занимали запретительную позицию в отношении цифровых активов, при этом судебная система была вынуждена трактовать криптовалюту на основании свободной интерпретации норм действующего законодательства [15, 16].

Первым значительным нормативным актам, касающимся регулирование цифровой среды, явились изменения в Гражданский кодекс РФ – статья 141.1 [71], которая ввела в оборот новую категорию – «цифровые права» (введена Федеральным законом от 18.03.2019 N 34-ФЗ). Согласно указанной статье «Цифровыми правами признаются названные в таком качестве в законе обязательственные и иные права, содержание и условия осуществления которых определяются в соответствии с правилами информационной системы, отвечающей установленным законом признакам. Осуществление, распоряжение, в том числе передача, залог, обременение цифрового права другими способами или ограничение распоряжения цифровым правом возможны только в информационной системе без обращения к третьему лицу».

В рамках развития и конкретизации указанной категории прав в 2019 был принят Федеральный закон от 02.08.2019 № 259-ФЗ «О привлечении инвестиций с использованием инвестиционных платформ и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» который регулирует правоотношения возникающие при коллективном инвестировании публично размещенных на одобренных ЦБ РФ инвестиционных платформах проектов – краудфандинг [73].

Кроме того, закон ввел в оборот категорию утилитарных цифровых прав, под которыми следует понимать следующие цифровые права: 1) право требовать передачи вещи (вещей); 2) право требовать передачи исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности и (или) прав использования результатов интеллектуальной деятельности; 3) право требовать выполнения работ и (или) оказания услуг.

Утилитарными цифровыми правами не могут являться право требовать имущество, права на которое подлежат государственной регистрации, и (или) право требовать имущество, сделки с которым подлежат государственной регистрации или нотариальному удостоверению.

И наконец, с 01.01.2021 года вступил в силу Федеральный закон «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»" от 31.07.2020 N 259-ФЗ согласно которому «Цифровыми финансовыми активами признаются цифровые права, включающие денежные требования, возможность осуществления прав по эмиссионным ценным бумагам, права участия в капитале непубличного акционерного общества, право требовать передачи эмиссионных ценных бумаг, которые предусмотрены решением о выпуске цифровых финансовых активов в порядке, установленном настоящим Федеральным законом, выпуск, учет и обращение которых возможны только путем внесения (изменения) записей в информационную систему на основе распределенного реестра, а также в иные информационные системы» [74].

В данном законе дается определение криптовалюты – цифровой валюты,

но запрещается ее использование в России для оплаты товаров и услуг. Также под запрет подпадает реклама способов платежа цифровыми деньгами, кроме того, цифровые активы и структурные инструменты на их основе по-прежнему исключены из оборота на территории Российской Федерации. Цифровые финансовые активы (ЦФА) не признаются средством платежа или средством накопления, фактически ЦФА наиболее близко соответствуют бездокументарным ценным бумагам, но с эмиссией и оборотом с использованием технологии распределенных реестров. С учетом требований ЦБ РФ к операторам ЦФА сомнительно, что при реализации положений закона фактически используется блокчейн.

ЦФА могут выступать объектом залога, сделок купли-продажи, обмена одного вида ЦФА на другой (в том числе выпущенных по правилам иностранных информационных систем) или на цифровые права иных видов. Кроме того, Банк России традиционно наделяется и другими полномочиями в области нормативно-правового регулирования, контроля и надзора в отношении ЦФА. Еще одной новеллой указанного закона является право на судебную защиту в отношении ЦФА, к судебной защите допускаются только лица задекларировавшие ЦФА в установленном законодательством порядке и уплатившие соответствующие налоги.

Не смотря на, казалось бы, наличие законодательной базы фактически из правового поля по-прежнему исключены криптобиржи и децентрализованные биржи, не разработана классификация цифровых активов, как результат отсутствуют работающие нормы по их обороту и обмену. Выпущенные в рамках указанного закона цифровые финансовые активы наиболее близки к товарным фьючерсам или долговым обязательствам (Решение ПАО «ГМК «НОРНИКЕЛЬ от 01.08.2022 о выпуске цифровых финансовых активов) [43].

2.3. МЕЖПРАВИТЕЛЬСТВЕННАЯ КОМИССИЯ ПО ФИНАНСОВОМУ МОНИТОРИНГУ

Протокол биткойна ускорил создание множества различных цифровых представлений стоимости и прав, не ограничиваясь только первоначальной конструкцией в качестве электронного средства расчетов. Требуют ли новые структуры цифровых активов, связанных с различными протоколами, новых нормативных рамок, или же деятельность, осуществляемая через или на этих новых технических структурах, находится в рамках установленных правовых норм? В ответ на рост форм и способов экономического взаимодействия в цифровом пространстве национальные законодатели варьируют подход от принятия новой специальной нормативно-правовой базы до расширения существующей.

При этом Межправительственная комиссия по финансовому мониторингу (ФАТФ) ведет планомерную работу по включению наиболее широко используемых цифровых структур (цифровых активов) в существующую нормативно-правовую базу. Это достигается путем распространения традиционных требований по соблюдению законодательства по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, финансированию терроризма (ПОД/ФТ) на владение, торговлю и использование цифровых активов, представляющих собой денежные средства (или механизмы, которые могут быть использованы для обмена стоимости), к раскрытию информации при продаже определенных видов договорных прав и интересов (аналогично ценным бумагам) [10, с.127].

Впервые ФАТФ дала определение для криптовалюты в 2014 году согласно которому, виртуальная валюта — это цифровое представление стоимости, которым можно торговать в цифровом виде и которое функционирует как (1) средство обмена; и/или (2) расчетная единица; и/или (3) средством сбережения, но не имеющим статуса законного платежного средства в любой юрисдикции. Она не выпускается и не гарантируется какой-либо юрисдикцией, и выполняет вышеуказанные функции только по договоренности внутри сообщества пользователей виртуальной валюты. ФАТФ разделяет виртуальные валюты (цифровые активы / криптовалюты) и электронный деньги (фитаные валюты) [25,

с.4].

Конвертируемые виртуальные валюты, которые можно обменять на реальные деньги или другие виртуальные валюты, потенциально уязвимы для злоупотребления отмывания денег и финансирования терроризма. Они могут обеспечить большую анонимность, чем традиционные безналичные способы оплаты. Обмен и передача виртуальной валюты осуществляется с использование сети Интернет без личного общения сторон через анонимные финансовые сервисы, которые не идентифицируют должным образом источник финансирования, а также даже в случае трансграничной операции [25, с.9].

Согласно требованиям ФАТФ провайдеры услуг в сфере виртуальных активов (Virtual Asset Service Provider, VASP) обязаны применять превентивные меры по ПОД/ФТ указанные в Рекомендациях 10-21 ФАТФ. Основное требование указанных рекомендаций - отправитель и получатель финансовых операций с виртуальной валютой должны быть идентифицированы, анонимность недопустима [37, с.11].

В октябре 2018 года ФАТФ приняла изменения к своим Рекомендациям, добавляющие в Глоссарий термины: «виртуальный актив» (Virtual Asset, VA) и «провайдер услуг в сфере виртуальных активов» (Virtual Asset Service Provider, VASP). Также изменились требования к провайдерам в части обязательного лицензирования и построение внутренней системы оценки рисков согласно ПОД/ФТ [38, 42].

Как указано в Глоссарии ФАТФ Провайдер услуг в сфере виртуальных активов — это любое физическое или юридическое лицо, которое подпадает под действие Рекомендаций и в качестве бизнеса осуществляет одну или более из следующих видов деятельности или операций для или от имени другого физического или юридического лица:

i. Обмен между виртуальными активами и фиатными активами;

ii. Обмен между одной или несколькими формами виртуальных активов;

iii. Перевод виртуальных активов;

iv. Хранение и/или управление виртуальными активами или

инструментами, позволяющими контролировать виртуальные активы; и

v. Участие или предоставление финансовых услуг, связанных с предложением и/или продажей эмитентом виртуальных активов.

Виртуальный актив — это цифровое представление стоимости, которым можно торговать или передавать в цифровом виде и использовать в платежных или инвестиционных целях. Виртуальные активы не включают цифровые представления фиатных валют, ценных бумаг и других финансовых активов [37, с.21].

Определение виртуальных активов подразумевает широкое толкование, которое было умышленно допущено ФАТФ – юрисдикции (страны), опираясь на содержащиеся в нем фундаментальные концепции, используя функциональный подход могут выработать необходимую правовую базу, соответствующую уровню развития цифровых технологий. В соответствии с общей этикой рекомендаций ФАТФ, эти определения направлены на обеспечение технологической нейтральности - они должны приоритетно учитывать основные характеристик актива или услуги, а не технологии, которая в них используется [40, 41].

ФАТФ не предполагает, что цифровой актив может быть одновременно и виртуальным активом (криптовалютой) и финансовым активом. Однако могут быть случаи, когда один и тот же актив будет классифицироваться по-разному в рамках различных национальных систем или один и тот же актив может регулироваться несколькими различными законами. В случаях, когда определение характеристик оказывается затруднительным, юрисдикции должны оценить свои системы регулирования и решить, какое обозначение будет наилучшим образом управлять рисками продукта или услуги с точки зрения ПОД/ФТ [39, с.22].

ГЛАВА 3. ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА И СООТНОШЕНИЕ ЦИФРОВОГО НАЛОГА И ЦИФРОВЫХ АКТИВОВ

3.1. СООТНОШЕНИЕ ЦИФРОВОГО НАЛОГА И ЦИФРОВЫХ АКТИВОВ

Цифровые структуры в силу своих особенностей являются катализатором трансформации мировой правовой системы и системы налогообложения, в частности - они, повышают сложность традиционной практики налогового администрирования и правоприменения. Для части элементов экономических отношений цифровизация улучшила их функциональные возможности, например, связь и обмен данными, трансграничные платежи, проверка личности, хранение данных, индивидуализация потребительского опыта. Для других элементов распространение цифровых технологий позволило создать новые экономические модели, которые изменили традиционную экосистему бизнеса и привели к появлению цифровых бизнес-моделей разрушительных для сложившейся десятилетиями системы распределения налогооблагаемой базы.

Цифровизация бизнес-процессов позволила технологическим компаниям достичь эффекта масштаба при нулевых предельных издержках, также произошли радикальные изменения в способе распространения и поставки услуг и товаров, что создало проблемы в части налогового администрирования, поскольку налоговые органы могут даже не знать, что такие цифровые сделки происходят на их территории. Таким образом, указанная особенность ведения бизнеса позволяет компаниям работать в странах с конечными потребителями, при этом создавая центры формирования прибыли в юрисдикциях с благоприятными налоговыми режимами. Это создает значительные проблемы для государств-источников дохода, поскольку традиционно физическое присутствие является основным фактором, используемым для определения права на налогообложение иностранной компании. При отсутствии физического присутствия и отсутствии применимых правил, связанных с установлением резидентства, действующее налоговое законодательство не может определить

наличие постоянного представительства на территории страны, как результат доход, полученный от цифровой деятельности на этой территории, не облагается налогом.

В отсутствие физической связи между компаниями, использующими цифровые бизнес-модели, и их рынками сбыта, ряд государств, в том числе Российская Федерация выработали принцип налогообложения цифровых товаров и услуг у источника выплаты путем использования косвенных режимов налогообложения. Представленный способ не решает проблему контроля трансграничных платежей, так как не все иностранные резиденты готовы осуществлять удержание налога у источника выплаты, т.е. на территории государства в котором находится конечный пользователь цифровых товаров и услуг. Кроме того, указанный способ администрирования представляется не совсем справедливым в силу того, что основное налоговое бремя будет переложено на конечных потребителей.

Для решения указанной проблемы и достижения справедливого распределения налоговой базы на межгосударственном начиная с 2014 года под эгидой ОЭСР осуществляется разработка международных принципов налогообложения цифровой экономики. Международное сообщество находится на этапе согласования окончательных условий по введению «специального» налога для цифровых транснациональных корпораций с целью обеспечения справедливого распределения налоговой базы среди стран-участниц ОЭСР и присоединившихся стран к данному плюральному договору. Вполне возможно, что предлагаемое ОЭСР решение актуально и жизнеспособно в условиях цифровой среды «Веб 2.0» (Web 2.0) характеризующейся централизацией и в целом поддающейся государственному контролю.

В 2005 году Тим О’Райли (Tim O’Reilly) опубликовал статью «What Is Web 2.0» [75], в которой было отмечено, что в сети Интернет начинает появляться все больше сайтов, объединенных идеями и единым принципом - чтение/запись в Сети (Read/Write Web). Принято считать, что с 2004 года началась вторая итерация развития сети Интернет, характеризующаяся расцветом социальных

сетей, потокового вещания и распространения цифрового контента, пользователи массово начали регистрироваться в сети оставляя огромное количество данных, что в свою очередь привело к возникновению платформенной цифровой экономики – любая крупная транснациональная корпорация является ее представителем – Гугл (Google), Амазон (Amazon), Яндекс (Yandex) и многие другие [2, с.27].

В межгосударственном и национальном подходе налогообложения цифровой экономики превалируют тенденции централизованного распределения налоговой базы между всеми присоединившимися государствами, что не соотносится с появлением технологий Веб 3.0 (Web 3.0), являющейся следующей итерацией развития сети Интернет. На этапе Веб 3.0 конечные пользователи получат полный контроль и право собственности на свои данные, а также будет достигнуто обеспечение безопасности данных путем повсеместного применения сквозного шифрования. Пользователи смогут получать доступ к данным из любого места за счет избыточного использования облачных технологий и приложений для смартфонов. Технологии распределенных реестров данных предлагают надежную платформу, в которой пользователь получит полностью зашифрованные данные, и никто не сможет нарушить правила установленные в смартконтрактах – концепция «код есть закон» («code is law»). Таким образом, посредники будут исключены из уравнения, примером могут служить «Децентрализованные автономные организации» (Decentralized Autonomous Organization, DAO) и «Децентрализованные финансовые сервисы» (Decentralized Finance, DeFi) [5, с.289]. Пользователи могут создать адрес в сети блокчейн, коммуницировать с ее помощью, переводить цифровые активы и эквиваленты стоимости быстро, эффективно, трансгранично и в любую точку мира. Распределенные сети сводят к минимуму возможный отказ в услугах и приостановку действия аккаунтов поскольку не существует точек отказа – нет центров эмиссии и контроля.

Уже сейчас крупные транснациональные корпорации готовы принимать цифровые активы (в юрисдикциях, где это законодательно допустимо) в качестве

средства оплаты товаров и услуг, среди них есть такие компании как Тесла (Tesla), Майкрософт (Microsoft), Амазон (Amazon), ВордПресс (WordPress) и многие другие.

Цифровые активы своим появлением и крайне быстрым принятием на уровне цифрового социума в некотором смысле потрясли как национальные так международную правовые системы. Нормотворческая деятельность не успевает за трансформацией цифрового пространства и цифровой экономики, в частности, цифровой налог в том виде, в котором он уже существует и планируется к своему окончательному внедрению уже устарел. Цифровые активы принципиально новый объект правового регулирования, но не в контексте устоявшейся системы права в национальном масштабе, а как объекта права в рамках отдельной отрасли «цифрового права». Это обуславливается тем, что цифровое пространство как явления хоть и связано миром вещей образует совершенно новый слой реальности, – по сути это социокультурный феномен, требующий внимания не только правоведов, но и таких наук как философия, социология, математика, в контексте междисциплинарных связей.

Как указывают В.В. Блажеев и М.А. Егорова цифровизация катализуерт стирание граней между отраслями права, так как информационные технологии присутствуют в той или иной мере в каждой из них, являясь общим знаменателем. Смешение публичного и частного права в цифровом пространстве уменьшает ценность отраслевых границ в правоприменении, что неминуемо влияет и на теорию права [6, с.35].

Выделяемые в теории основные признаки права (система общеобязательных норм, санкционированных государством, выражающих государственную волю и обеспечиваемых государством) в цифровую эпоху теряют прежний смысл. Вместе с Веб 3.0 формируется новое правовое образование – комплексная отрасль цифрового права.

Относя цифровое право к самостоятельной отрасли необходимо учесть, что главным является единство системы права, что обеспечивается: (1) непротиворечивостью содержания правовых норм; (2) системой конкретного

государства, которое заинтересовано в единстве и устойчивости; (3) единством целей и задач; (4) самим внутренним единством системы. На текущий момент все указанные критерии в той или иной степени с разной степенью устойчивости соблюдены.

Также авторы дали, следующее определение цифрового права: «… — система общеобязательных, формально определенных, гарантированных государством правил поведения, которая складывается в области применения или с помощью применения цифровых технологий и регулирует отношения, возникающие в связи с использованием цифровых данных и применением цифровых технологий. Цифровое право в объективном смысле представляет собой структуру нормативных правовых актов (включая международные договоры в области цифрового гражданского оборота) и акты локального действия (правила, соглашения) в технологических платформах» [6, с.36].

Первая задача, которую еще только предстоит решить в рамках цифрового права – регулирование цифрового гражданского оборота с участием цифровых и иных нематериальных активов, обладающих экономическим содержанием, законодательно признанных и построенных на принципах децентрализованности и автономности цифрового пространства.

3.2. ПРОБЛЕМАТИКА РЕГУЛИРОВАНИЯ ЦИФРОВЫХ АКТИВОВ

Хотя особенности технологий цифровых активов могут существенно различаться их общей чертой является использование блокчейна, что приводит к уменьшению зависимости от посредников и даже от государства как главного актора устоявшейся правовой системы, а также обеспечивает безопасную передачу стоимости между сторонами без использования взаимно доверенной третьей стороны, будь то банк или финтех.

В 2020 году накануне пандемии COVID-19, рыночная капитализация биткойна - первой и крупнейшей криптовалюты, составляла около 130,6 млрд. долларов США. По состоянию на 05 ноября 2022 года рыночная капитализация

биткоина составляет около 449,4 млрд. долларов [https://coinmarketcap.com /ru/currencies/bitcoin/].

В то же время количество централизованных и децентрализованных платформ доступных потребителям, инвесторам и организациям постоянно растет, предлагая новые возможности по ведению финансовых и нефинансовых операций с цифровыми активами. Национальное и международное законодательство зачастую не успевают за указанными технологическими нововведениями.

Текущие возможности использования цифровых активов можно объединить в три широкие категории: (i) альтернативы традиционным финансовым продуктам и услугам на основе криптоактивов; (ii) инфраструктуры финансовых рынков и платежных систем; и (iii) потенциальные возможности для других потребительских и коммерческих применений физическими и юридическими лицами (невзаимозаменяемые токены, компьютерные игры, учет активов, идентификация, управление логистическими цепочками).

В таком контексте создание структуры, которая будет успешно уравновешивать выгоды и риски от их эксплуатации является чрезвычайно сложной задачей для нормотворцев по причине динамичности ее развития.

Очевидно, что необходимо обеспечить юридическую ясность в терминологии и описании процессов на международном уровне, провести некую унификацию и стандартизацию с принятием соответствующих поправок в национальное законодательство – вопрос цифровых активов требует стратегического подхода. Но даже в случае такой стандартизации проблемы юридической интерпретации могут по-прежнему вызывать неопределенность на регулярной основе, поскольку новые типологии цифровых активов будут продолжать появляться.

Общая система категоризации важна, поскольку она обеспечивает единое представление и позволяет лучше регулировать разнообразную совокупность сущностей цифровых активов. В настоящее время общей системы категоризации для цифровых активов не существует. Это является препятствием для

регулирования и управления цифровыми активами в случае проведения транснациональных сделок, коих в случае с цифровыми активами большинство. Неоднородность национальных классификаций порождает возникновение потенциальных рисков массового возникновения правовых коллизий.

Ряд государств и международных регулирующих органов выпустили классификационные рамки для цифровых активов, как правило, ориентированных на токены (криптовалюты в узком смысле понятия) и в значительной степени вдохновленных открытыми одноранговыми сетями, которые обычно бывают трех типов: платежные токены, полезные токены и токены секьюритизации.

Безусловно подобная таксономия кажется функционально ориентированной и технологически нейтральной, что должно способствовать корректному регулированию цифровых активов. Причиной выбранного подхода является попытка нормотворцев вписать цифровые активы в действующие нормы финансового, налогового и гражданского права. Однако следует указать, что существующие таксономии цифровых активов, разработанные национальными и международными органами, не смогли полностью отразить соответствующие особенности цифровых активов и истинную новизну, привнесенную цифровыми активами.

Хотя эти рамки были полезны в качестве первого шага в прояснении нормативно-правовой среды для цифровых активов и связанной с ними деятельности, они имеют фундаментальное ограничение: как ни парадоксально, они привели к чрезмерному вниманию к форме актива, а не к сути и природе его происхождения.

Форма финансового актива относится к способу представления данного актива, он может быть материальным или нематериальным, или тем и другим. Фактически, данный актив может существовать в разных формах: например, акция определенной компании может существовать одновременно в виде физического сертификата акции и в виде дематериализованной ценной бумаги в системе внутреннего учета специализированного депозитария ценных бумаг.

Тот факт, что данный актив может принимать различные формы, не меняет сути актива: он остается акцией компании со всеми связанными с ней правами и обязанностями.

Однако существующие системы цифровых активов, как правило, сосредоточены в основном на форме актива и лежащей в его основе технологии. Существующие системы в значительной степени, вдохновленные цифровыми токенами, выпущенными в публичных одноранговых сетях, как правило, предполагают использование технологии распределенных реестров и криптографии с применением сквозного шифрования в качестве доминирующих критериев.

Изменение формы цифрового актива не обязательно меняет его юридическое содержание, но может привести к появлению новых механизмов создания, хранения и передачи актива, что влечет за собой правовые последствия. Например, следует ли относиться к цифровой облигации выпущенной ПАО «НОРНИКЕЛЬ» с использованием технологии блокчейн также, как и к облигации в виде реальной ценной бумаги? Хотя природа актива, «облигации», сохраняется, цифровая форма может повлиять на способ передачи облигации и, следовательно, повлечь за собой ранее неизведанные правовые последствия. Следует сделать оговорку, в отличие от других нематериальных активов, основанных на внутренних электронных системах ключевыми характеристиками цифровых активов, являются:

- Однозначность - права и обязательства могут быть непосредственно закодированы в активах и автоматически исполняться.
- Управляемость с использованием криптографических ключей - криптографические ключи необходимы для доступа к активам и подписания транзакций для инициирования передачи актива.
- Совместимость - цифровые активы могут, за исключением искусственных ограничений, свободно перемещаться по системе, в которой они были выпущены, и взаимодействовать с другими цифровыми активами, существующими в тех же границах.

Не всегда возможно провести четкую грань между фундаментальными правовыми и узкими регулятивными вопросами, особенно когда правовые концепции определяют регулятивный периметр органа власти. На практике вопросы часто рассматриваются с точки зрения регулирования, прежде чем они будут рассмотрены на уровне правовых концепций, что повсеместно и происходит с цифровыми активами, таким примером может служить законодательство Российской Федерации.

Для корректного выстраивания правовой системы в отношении цифровых активов требуется реализация рефлексивного, итеративного процесса, в ходе которого решаются вопросы регулирования (в рамках действующего законодательства), но при этом уделяется внимание и более фундаментальным правовым вопросам, которые возникают в связи с цифровыми активами (например, определение того, что может быть подходящим объектом прав собственности).

В технологическом плане реализация цифровых активов основана на системе распределенных реестров, в которых внесение информации в хранилище информации играет определяющую роль в создании активов и обеспечивает среду, в которой могут осуществляться операции с ними.

В традиционной модели центральный контрагент (доверенный посредник) уполномочен вести соответствующий реестр, который (i) регистрирует и тем самым (ii) создает или влечет за собой юридические операции. На контрагента возложена юридическая обязанность обеспечивать достоверность реестра (т.е. отражать правовую позицию на соответствующий момент времени) и следить за тем, чтобы все изменения в реестр вносились в соответствии с законом. Таким образом, центральный контрагент является объектом регулирования и средством правовой защиты, таким как судебные предписания о внесении изменений в реестр, поскольку юридические права сторон определяются в соответствии с судебным процессом.

Эта модель развивалась вместе с правовой системой на протяжении веков, поэтому, как правило, операции, выполняемые в централизованном

информационном хранилище, непосредственно приводят к изменениям в правовом положении участвующих сторон. В случае с новыми информационными системами, такими как системы на базе распределенных реестров данных, возникает вопрос, какое влияние они должны оказать на «мир права».

Еще одной проблемой в регулировании цифровых активов является технология смарт-контрактов (smart contract) - правовая характеристика компьютерного кода, который (i) записывает и (ii) осуществляет юридические операции (например, передачу права собственности), в настоящее время не определена. Существует общее признание того, что закон должен следовать намерениям участников рынка, и некоторые юрисдикции предприняли решительные шаги для признания юридической силы договорных соглашений, записанных полностью или частично в коде блокчейна.

Законодательство, регулирующее смарт-контракты, находится в самом начале своего развития. Вопросы, связанные с их правовым статусом и возможностью принудительного исполнения, толкованием, передовым технологическим опытом и системами разрешения споров — все это должно быть предметом пристального внимания законодателей. Необходимо точно определить, какую роль играют транзакционные скрипты (смарт-контракты) в системе торговли цифровыми активами, обеспечив режим благоприятствования данной технологии вместе с тем, не забывая о транзакционных и системных рисках.

Как уже указывалось выше юрисдикция, территориальность и вопросы международного частного права также создают комплекс вопросов, связанных с цифровыми активами. Юрисдикция — это контекст, часто определяемый с помощью географических границ, в котором действует набор законов, и набор учреждений, уполномоченных обеспечивать соблюдение этих законов. Однако объекты, события и действия, происходящие в цифровом пространстве, сложно подвести под рамки национальной юрисдикции, сеть с некоторыми оговорками не имеет границ. Юрисдикция сама по себе часто бывает сложной:

международные, наднациональные, региональные и субнациональные институты осуществляют правотворческие и правоприменительные полномочия в отношении финансового сектора.

Это создает проблемы и возможности: с одной стороны, такие модели, как многоуровневое правоприменение и децентрализация, предлагают новые подходы к созданию нормативно-правовой базы для таких областей, как цифровые активы. С другой стороны, существует несоответствие между транснациональным характером киберпространства и национальными интересами в обеспечении регулирования финансовых рынков.

Сеть Интернет и блокчейн создают параллельный уровень правовой материи, который не является юрисдикционным по своей природе. Практически, киберпространство предоставляет возможности для осуществления действий, которые влияют на национальные юрисдикции, но трудно поддаются надзору и регулированию с помощью обычных инструментов. Поскольку соответствующие действия и события могут происходить за пределами юрисдикции, некоторые конструкции платформ цифровых активов могут повлечь за собой распространение национальной юрисдикции на субъектов и объекты, находящиеся за ее пределами. С учетом отсутствия единых подходов к классификации цифровых активов – это потенциально будет служить источником правовых коллизий.

В поисках правовых решений для цифровых активов регулирующие органы должны тщательно уравновешивать потребность в правовой определенности и защите прав участников рынка с необходимостью облегчения доступа к положительным аспектам цифровых активов. Если регулирующие органы в конечном итоге создадут жесткую, дорогостоящую и сложную систему надзора по образцу той, которая работает для финансовых рынков, все преимущества цифровых активов будут сведены на нет.

Регулирующие органы должны признать возможность того, что некоторые виды цифровых активов могут не регулироваться полностью, поскольку технологии будут продолжать создавать новые типы цифровых активов и новые

технологии для их поддержки и использования.

3.3. ПЕРСПЕКТИВЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ЦИФРОВОГО ПРОСТРАНСТВА

Развитие интернет-коммуникаций и цифровых технологий на этапе Веб 2.0 произвели революционные изменения в экономике, однако для частного права изменения оказались не столь заметными. Для права революционные изменения происходят только тогда, когда техническая инновация приводит к тому, что существующие правовые принципы, лежащие в основе правовой системы, перестают быть применимыми. Интернет сам по себе как структура не изменил существующие институты и инструменты гражданского права. Их по-прежнему было достаточно, чтобы охватить и разрешить все возникающие правовые ситуации. Например, что касается договорного права, интернет изменил только средство и скорость юридически значимых коммуникационных процессов. Однако, последующая цифровизация социума запустила процесс, который ведет к потере территориальной власти государства на уровне цифрового пространства, поскольку многочисленные процессы социальной и экономической жизни на этом уровне уже не могут быть однозначно отнесены к государственной территории.

Дальнейшее развитие сети Интернет (Веб 3.0) приводит к искажениям основ международного права и особенно коллизионного права, поскольку принудительная сила государственного права частично уменьшилась. Международное право значительно утратило свою значимость, поскольку оно основано на самой идее территориального суверенитета и принципе территориальности, чему противоречит повсеместное распространение сети и цифровизация общественных отношений.

В то же время произошел переход от чисто территориального юридического контроля определенных фактов к ограничению или расширению власти государств и экономических блоков в зависимости от их экономической

или политической силы. Некоторые государства или блоки могут распространять свое экономическое право экстерриториально, примером может служить решения антимонопольного и иных федеральных ведомств РФ.

С ростом всемирной взаимосвязи рынков в контексте экономической глобализации, с уменьшением важности территориальных границ в эпоху Интернета, принцип территориальности становится менее важным, потому что территориальное распределение и ограничение рыночных эффектов во многих случаях уже невозможно. Таким образом, проблема экстерриториальности национального права, его легитимности и ограничения приобретает новое значение:

(1) Государственный суверенитет перекрывается фактичностью виртуального пространства. В той мере, в какой юридические факты происходят виртуально, они действительно могут повлиять на территорию определенного государства, но национальное право имеет лишь ограниченные возможности для борьбы с таким вмешательством, если причинитель не находится на территории государства или техническая причина не может быть обнаружена и устранена на территории соответствующего государства. Примером может служить попытка Роскомнадзора блокировки мессенджера Телеграм.

(2) Некоторые государства могут распространить действие своих национальных правовых норм за пределы своей национальной территории и обеспечить их экстерриториальное применение. Однако это основано не на общей легитимности экстерриториального применения права, а на фактическом внимании глобальных компаний к праву этих государств и на заинтересованности компаний вести себя в соответствии с законом на рынках, которые важны для их глобальной деловой активности (США в отношении технологических компаний из Китая).

В обществе, которое все больше характеризуется вездесущими глобальными коммуникационными структурами, принцип территориальности больше не является полностью подходящим правовым принципом. В связи с этим возникает вопрос об актуальности права в прогрессирующем цифровом

обществе. Если возможности обеспечения государственных интересов при применении собственного внутреннего права сокращаются, то это свидетельствует об утрате значимости права в целом, таким образом соотношение права и неправа в цифровом пространстве динамически изменяется [13, с.439].

Происходит переход от регулирования в силу государственного суверенитета к мониторингу и саморегулированию со стороны технологических корпораций. Чтобы предотвратить это, закон должен разработать регулятивные подходы до того, как соответствующие технические инновации, которые еще больше ограничивают суверенитет, утвердятся в обществе. В этом отношении существует гонка между правом и технологическими изменениями и по этой причине в Китае пошли путем запрета цифровых активов, а в Российской Федерации путем регулирования на грани запрета.

Снижение государственного суверенитета и сокращение возможностей для эффективного национального правоприменения может быть компенсировано техническими инновациями в глобальном цифровом обществе. Возможно, разработки в области искусственного интеллекта, смарт-контрактов и технологии блокчейн в будущем могут предложить инструменты, позволяющие защищать интересы общества независимо от государственного суверенитета.

Центральным аспектом в этом контексте является замена эмоциональности целеустремленной рациональностью [7, с.161]. Переговорные ситуации характеризуются доверием и недоверием как противоположностями. Договоры являются результатом переговоров или абстрактного процесса уравновешивания интересов (например, стандартные положения, вытекающие из предполагаемых ситуаций переговоров). Они выражают определенный баланс интересов. Договор в конечном итоге является результатом недоверия между сторонами. Регулируемые договором аспекты фактов приводят к доверию сторон к авторитетности результатов переговоров. Договаривающиеся стороны в определенной степени доверяют тому, что договор будет исполнен. Право

нарушения исполнения, регулирующее правовые последствия неисполнения договора контрагентом, в свою очередь, является выражением недоверия к надежности сторон. То же самое относится и к процессуальным возможностям принудительного исполнения требований. Доверие здесь также играет важную роль, поскольку стороны доверяют суду исполнение закона. Это касается системного доверия, то есть доверия к функционированию правовой системы, в отличие от межличностного доверия к партнеру по переговорам.

Следует отметить, что между эмоциональностью как фактором неопределенности, с одной стороны, и детерминированностью технических процессов, с другой существует антиномия. Доверие, будь то межличностное или системное, связано с эмоциями. Неопределенности существуют в человеческих отношениях и социальных процессах, которые основаны на человеческом поведении. Закон — это механизм, который снижает сложность социальных взаимодействий, обеспечивая основу для доверия к регулируемым социальным процессам. Закон, который не соблюдается или эффективно не исполняется, приводит к необходимости альтернативных, более непосредственных форм обеспечения доверия. Технология блокчейн, как надежный и эффективный способ обмена данными и транзакциями, порождает доверие благодаря неизменным и открыто видимым записям. Отношение доверия, создаваемого в блокчейне, к доверию, существующему, например, в фидуциарной трастовой структуре, характеризуется неизменностью записи и, таким образом, в отличие от вмешательства нейтральных доверенных лиц в двусторонние отношения между двумя сторонами, является технически обусловленным. Это системное доверие, однако, относится к детерминированным процессам технологии или техническим гарантиям, а не к человеческим действиям или организационным структурам.

Феномен вытеснения закона цифровыми технологиями можно отметить в следующих аспектах:

1. Замена процессов принятия решений человеком на решения систем искусственного интеллекта приводит к замене эмоциональности на

детерминированность. Решение системы искусственного интеллекта само по себе детерминировано. Если кто-то хочет юридически выявить вредный результат действий машины, он может сделать это только на уровне программирования или процесса обучения системы.

2. Мы наблюдаем переход процессов принятия решений, имеющих отношение к фундаментальным правам, от людей, принимающих решения, к системам искусственного интеллекта. Одним из примеров является использование управляемых искусственным интеллектом фильтров загрузки в рамках мер цифровых платформ по соблюдению авторских прав и, для сравнения, использование соответствующих фильтров для обнаружения и удаления материалов, разжигающих ненависть или распространяющих ложную информацию в социальных сетях. По существу, фильтрация с помощью алгоритмов представляет собой ограничение свободы выражения мнений и других правовых позиций, таких как свобода творчества, поскольку допускается, что алгоритм может также блокировать юридически допустимый контент в отдельных случаях из-за ошибочного анализа. Функции контроля, имеющие отношение к фундаментальным правам, передаются от государства компаниям-платформам, поскольку классический правовой контроль капитулирует перед скоростью и повсеместностью интернета. Это приводит к тому, что правовое предупреждение, направленное на поведение человека, заменяется контролем с помощью технологий.

3. Смарт-контракты, компьютерные протоколы, разработанные для цифрового облегчения, контроля или исполнению контракта, являются еще одним примером замены доверия от человека к технологии. Процессы смарт-контрактов автоматизированы, но их содержание должно быть сначала запрограммировано, следовательно в будущем фокус юридических вопросов сместится на правовые отношения между пользователями и создателями соответствующих алгоритмов.

4. Использование более автономного искусственного интеллекта в юридических сделках приводит к необходимости либо отказаться от

юридической концепции декларации о намерениях, либо обсудить введение новых концепций юридической договорной связанности, адаптированных к детерминации искусственного интеллекта. Поскольку искусственный интеллект не может иметь собственной воли из-за отсутствия эмоциональности, концепция декларации о намерениях в юридической сделке не подходит для алгоритмического заключения договоров.

5. Использование искусственного интеллекта в платформах электронной коммерции и в социальных платформах с автоматической обработкой данных пользователей, собранных этими платформами, затрагивает как антимонопольное законодательство как институциональную защиту конкуренции, так и законодательство о защите прав потребителей. Эта тема способна оказать разрушительное воздействие на законодательство, поскольку правовая концепция конкурентного поведения должна быть адаптирована к рыночным действиям систем искусственного интеллекта.

Двадцать лет назад Лоуренс Лессиг (Lawrence Lessig) сформулировал утверждение «Код — это закон» [3], он предвидел техническую детерминацию в противовес ценностно-ориентированному применению права.

В будущем алгоритмы могут стать не просто инструментами технологических компаний, а автономными факторами социального и экономического порядка наряду с правом или даже вместо него. Вытекающая отсюда проблема будущей роли закона, основанного на этике, и гуманистической основы права очевидна: если закон будет заменен алгоритмическим контролем жизни, то все, что останется для интеграции этических правил в социальный контроль — это их программирование.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В выпускной квалификационной работе осуществлен сравнительный анализ подходов налогообложения цифровых товаров и услуг как на уровне отдельных государств, так и на надгосударственном уровне. Налогообложение цифровых товаров и услуг явилось отправной точкой основного исследования направленного на сравнительно-правовой анализ феномена цифровых активов, подходов к их регулированию.

Цифровизация экономики принесла значительные преимущества для общества, но также и повлекла необходимость решать проблемы, связанные с глобальным рынком, а именно неравенством распределения доходов и внедрением соответствующих правовых механизмов с учетом неуклонного роста удельного веса цифровой экономики в мировом валовом продукте. Существующая международная налоговая система отстала от экономических преобразований поскольку она все еще строится на двух основополагающих понятиях: «резидентство» и «источник дохода», что влечет за собой применение транснациональными корпорациями агрессивных схем налогового планирования в виде переноса центров, прибыли в юрисдикции с благоприятным режимом налогообложения.

Национальные законодатели по-разному подошли к решению проблемы эрозии налоговой базы, в США был выбран путь максимальной либерализации цифрового налогообложения внутри соединенных штатов - каждый штат сам решает, взимать или нет налог с продаж у источника по операциям с цифровыми товарами и услугами. В качестве международной регуляторной базы США используют двусторонние договоры и прямое воздействие на технологических гигантов (Гугл, Майкрософт и т.д.). Европейский Союз же в силу того, что в первую очередь является экономическим объединением избрал подход перераспределения налоговой базы и поступлений налогов между странами-участницами в виде налога на цифровые услуги в сочетании с постепенным отказом от односторонних внутренних мер стран-членов ЕС.

В свою очередь Российская Федерация, как и многие другие страны пошла по пути внедрения косвенного налога у источника выплаты в виде налога на добавленную стоимость на цифровые товары и услуги, оказанные пользователям-резидентам из-за пределов РФ. Такой подход хоть и не требует перенастройки правовой базы и каких-либо усилий по созданию соответствующей инфраструктуры не решает полностью вопрос в части контроля за финансовыми потоками, примером может служить оказание букмекерских онлайн услуг с территории Кипра или Великобритании.

В качестве попытки решить проблемы характерные для каждого из трех рассмотренных подходов ОЭСР и ООН предложили реализовать соответствующие модельные конвенции по налогообложению. В частности, ОЭСР планирует добиться согласия почти 140 стран на пересмотр международных налоговых принципов, включая единый подход к цифровым налогам - налог на цифровые сервисы (digital services tax, DST), который не является налогом на прибыль или налогом с продаж и не является налогом на добавленную стоимость. Это налог на валовую выручку, взимаемый вне рамок национального законодательства с транснациональных компаний. Тем не менее, сформированный международным сообществом инструментарий не охватывает проблему налогообложения операций с использованием новой цифровой сущности – цифровыми активами.

Регулирование цифровых активов на национальном уровне характеризуется многообразием нормотворческого подхода от авантюр в виде полного признания (Сальвадор) до полного запрета на хранение и проведение операций (Китай). Анализ международной практики регулирования цифровых активов также показал различие подходов, к примеру, в Республике Мальта регулирование осуществляется на тех же принципах, что и обращение валют иностранных государств, акций и иных активов. Принятые специальные законодательные акты лишь классифицируют цифровые активы и устанавливают отдельный порядок их обращения с учетом имеющегося опыта с обычными финансовыми активами.

На систему регулирование цифровых активов в США накладывает отпечаток отсутствие единого подхода к данному вопросу со стороны федеральных мегарегуляторов. Не смотря на большое количество федеральных ведомств, так или иначе сталкивающихся в своей деятельности с цифровыми активами, принятие новых федеральных законов США, регулирующих данный сектор, не осуществлялось. Вместо этого активно вносятся правки в существующие нормативные акты, при этом следует отметить, что разъяснения, регламенты и инструкции федеральных ведомств, трактующие федеральные законы фактически обладают силой нормативных актов и могут быть оспорены только в суде.

В свою очередь подход Швейцарии к регулированию соотносится с принципом технологической нейтральности, принятым в качестве основы для классификации цифровых активов на территории Европейского Союза. Под которым понимается классификация цифровых активов исходя из их функционального назначения, а не основании технологии эмиссии и обращения, что является определяющим принципом для правоприменения на территории государства.

В правовом пространстве Российской Федерации цифровые активы как экономический феномен, требующий своего регулирования, длительное время попросту игнорировался за исключением запретительных писем контролирующих органов власти. Не смотря на принятие закона N 259-ФЗ от 31.07.2020 вводящего понятие «цифровые финансовые активы» фактически из правового поля по-прежнему исключены криптобиржи и децентрализованные биржи, не разработана классификация цифровых активов, как результат отсутствуют работающие нормы по их обороту и обмену.

Цифровые структуры в силу своих особенностей являются катализатором трансформации мировой правовой системы и системы налогообложения, в частности - они, повышают сложность традиционной практики налогового администрирования и правоприменения.

Для решения указанной проблемы и достижения справедливого

распределения налоговой базы на межгосударственном начиная с 2014 года под эгидой ОЭСР осуществляется разработка международных принципов налогообложения цифровой экономики. Международное сообщество находится на этапе согласования окончательных условий по введению «специального» налога для цифровых транснациональных корпораций с целью обеспечения справедливого распределения налоговой базы среди стран-участниц ОЭСР и присоединившихся стран к данному плюральному договору. Вполне возможно, что предлагаемое ОЭСР решение актуально и жизнеспособно в условиях цифровой среды «Веб 2.0» (Web 2.0) характеризующейся централизацией и в целом поддающейся государственному контролю.

В межгосударственном и национальном подходе налогообложения цифровой экономики превалируют тенденции централизованного распределения налоговой базы между всеми присоединившимися государствами, что не соотносится с появлением технологий Веб 3.0 (Web 3.0), являющейся следующей итерацией развития сети Интернет. На этапе Веб 3.0 конечные пользователи получат полный контроль и право собственности на свои данные, а также будет достигнуто обеспечение безопасности данных путем повсеместного применения сквозного шифрования. Пользователи смогут получать доступ к данным из любого места за счет избыточного использования облачных технологий и приложений для смартфонов. Технологии распределенных реестров данных, такие как Этериум (Ethereum), предлагают надежную платформу, в которой пользователь получит полностью зашифрованные данные, и никто не сможет нарушить правила установленные в смартконтрактах – концепция «code is law».

Хотя особенности технологий цифровых активов могут существенно различаться их общей чертой является использование блокчейна, что приводит к уменьшению зависимости от посредников и даже от государства как главного актора устоявшейся правовой системы, а также обеспечивает безопасную передачу стоимости между сторонами без использования взаимно доверенной третьей стороны, будь то банк или финтех.

Очевидно, что необходимо обеспечить юридическую ясность в терминологии и описании процессов на международном уровне, провести некую унификацию и стандартизацию с принятием соответствующих поправок в национальное законодательство – вопрос цифровых активов требует стратегического подхода. Но даже в случае такой стандартизации проблемы юридической интерпретации могут по-прежнему вызывать неопределенность на регулярной основе, поскольку новые типологии цифровых активов будут продолжать появляться.

Сеть Интернет и блокчейн создают параллельный уровень правовой материи, который не является юрисдикционным по своей природе. Практически, киберпространство предоставляет возможности для осуществления действий, которые влияют на национальные юрисдикции, но трудно поддаются надзору и регулированию с помощью обычных инструментов. Поскольку соответствующие действия и события могут происходить за пределами юрисдикции, некоторые конструкции платформ цифровых активов могут повлечь за собой распространение национальной юрисдикции на субъектов и объекты, находящиеся за ее пределами. С учетом отсутствия единых подходов к классификации цифровых активов – это потенциально будет служить источником правовых коллизий.

В поисках правовых решений для цифровых активов регулирующие органы должны тщательно уравновешивать потребность в правовой определенности и защите прав участников рынка с необходимостью облегчения доступа к положительным аспектам цифровых активов. Если регулирующие органы в конечном итоге создадут жесткую, дорогостоящую и сложную систему регулирования и надзора по образцу той, которая работает для финансовых рынков, все преимущества цифровых активов будут сведены на нет.

Регулирующие органы должны признать возможность того, что некоторые виды цифровых активов могут не регулироваться полностью, поскольку технологии будут продолжать создавать новые типы цифровых активов и новые технологии для их поддержки и использования.

Дальнейшее развитие сети Интернет (Веб 3.0) приводит к искажениям основ международного права и особенно коллизионного права, поскольку принудительная сила государственного права частично уменьшилась. С другой стороны, международное право значительно утратило свою значимость, поскольку оно основано на самой идее территориального суверенитета и принципе территориальности, чему противоречит повсеместное распространение интернета.

Происходит переход от регулирования в силу государственного суверенитета к мониторингу и саморегулированию со стороны технологических корпораций. Чтобы предотвратить это, закон должен разработать регулятивные подходы до того, как соответствующие технические инновации, которые еще больше ограничивают суверенитет, утвердятся в обществе.

Современное общество не может отстраниться от технологического развития. Человеческие решения подвержены ошибкам и в определенной степени не могут быть предсказаны с уверенностью. Это отличает их от детерминированности действий машины. Существуют области применения, в которых устранение человеческой ошибки кажется разумным и этически беспроблемным. С другой стороны, для цифровизации характерно то, что она повсеместна и ускользает от юридических границ национальных правовых систем. Поэтому отказ от разработки соответствующих технологий был бы нереалистичным и, кроме того, привел бы к потере технической и экономической взаимосвязи. В целом, для технологий цифровизации следует провести градацию регулирования в соответствии с их особым потенциалом опасности для общества и этической значимостью. Потенциал опасности должен анализироваться не только после появления технологии на рынке, но уже на этапе ее разработки. Законодательные меры должны быть прагматично адаптированы к реальности цифрового глобализированного общества, чтобы они имели шанс быть реализованными субъектами рынка. Для различных областей применения таких инструментов в каждом конкретном случае необходимо решить, в какой степени машинная детерминация как таковая уже может представлять собой этическую

или социальную проблему, особенно в свете основных прав.

Последняя человеческая точка отсчета алгоритмов на уровне программистов и влияющих на них технологических корпораций потеряет свое значение самое позднее тогда, когда технология будет создавать и перестраивать сама себя. Сохранится ли гуманистическая основа права или право, как человеческий инструмент контроля, основанный на доверии, также зависит от того, как мировое общество относится к социальной цене, которую необходимо заплатить за технологические инновации. Технологический прогресс амбивалентен: он может способствовать производительности и процветанию, но может также разрушать и лишать прав индивида в интересах коллективного повышения уровня жизни. Возможно, что роль справедливости и этики уже ограничивается простыми призывами к действующим лицам цифровизации, и что в будущем детерминизм заменит оценочные суждения и этику.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

Издания

1 Guilherme Cintra Guimarães. Global Technology and Legal: Theory Transnational Constitutionalism, Google and the European Union. New York, NY: Routledge, 2019 ISBN: 978-0-367-18195-6 (hbk) ISBN: 978-0-429-06002-1 (ebk) Pages:226

2 Juan Montero and Matthias Finger. The Rise of the New Network Industries: Regulating Digital Platforms. New York, NY: Routledge, 2021 ISBN: 978-00-0367-069304-06 (hbk) ISBN: 978-00-0367-069305-03 (pbk) ISBN: 978-01-0003-014132-07 (ebk) Pages:293

3 Lawrence Lessig. Code version 2.0 Published by Basic Books New York 2006 ISBN-10:0-465-03914-6 ISBN-13:978-0-465-03914-2 Pages: 424

4 Syren Johnstone. Rethinking the Regulation of Cryptoassets Cryptographic Consensus Technology and the New Prospect. Edward Elgar Publishing, Inc. Cheltenham, UK 2021 ISBN 978 1 80088 678 0 Pages: 325

5 Mark Burdon. Digital Data Collection and Information Privacy Law. Cambridge, United Kingdom; New York, NY, USA: Cambridge University Press, 2020 ISBN 978-1-108-41792-1 Pages:337

6 Цифровое право: учебник / под общ. ред. В. В. Блажеева, М. А. Егоровой. – Москва: Проспект, 2020. – 640 с. ISBN 978-5-392-22729-7 DOI 10.31085/9785392227297-2020-6

Сборники

7 Blockchain, Law and Governance. Edited by Benedetta Cappiello, Gherardo Carullo. Springer Nature Switzerland AG 2021 ISBN 978-3-030-52721-1 ISBN 978-3-030-52722-8 Pages: 304

8 Blockchain and Public Law Global Challenges in the Era of Decentralisation. Edited by Oreste Pollicino, Giovanni De Gregorio. Edward Elgar Publishing, Inc. Cheltenham, UK 2021 ISBN 978 1 83910 079 6 Pages: 249 / 255

9 Research Handbook on Information Law and Governance. Edited by Sharon K. Sandeen, Christoph Rademacher, Ansgar Ohly. Edward Elgar Publishing, Inc. Cheltenham, UK 2021 ISBN 978 1 78811 991 7 Pages: 342 / 353

10 Financial Technology and the Law Combating Financial Crime. Edited by Doron Goldbarsht, Louis de Koker Editors. Springer Nature Switzerland AG 2022 ISBN 978-3-030-88035-4 Pages: 320

11 Research Handbook on International Law and Cyberspace. Edited by Nicholas Tsagourias, Russell Buchan. Edward Elgar Publishing, Inc. Cheltenham, UK 2021 ISBN 978 1 78990 425 3 Pages: 634 / 655

12 The Oxford Handbook of Law and Economics: Volume 1: Methodology and Concepts. Edited by Francesco Parisi. Oxford University Press 2017 ISBN 978-0-19-176490-5 Pages: 571

13 The Oxford Handbook of Law and Economics Volume 3: Public Law and Legal Institution. Edited by Francesco Parisi. Oxford University Press 2017 ISBN 978-0-19-880373-7 Pages: 588

14 Право в сфере Интернета: Сборник статей / Рук. авт. кол. и отв. ред. д.ю.н. М.А. Рожкова. – М.: Статут, 2018. – 528 с. – (Анализ современного права). ISBN 978-5-8354-1417-8

15 Право цифровой экономики – 2020 (16): Ежегодник-антология / Рук. и науч. ред. д.ю.н. М. А. Рожкова. – Москва: Статут, 2020. – 442 с. – ББК 67.021 (Анализ современного права / IP & Digital Law).

Монографии

16 Ахмедов А. Я., Волос А. А., Волос Е. П. Концепция правового регулирования отношений, осложненных использованием смарт-контрактов: монография / под общ. ред. А. А. Волоса. — Москва: Проспект, 2021. — 224 с. ISBN 978-5-392-33581-7

Диссертации

17 Jan Weissbrodt. Financial Instruments in the OECD Model Tax Convention.

Maastricht University 2018 ISBN/EAN: 978-94-028-1249-7 Pages 308

18 Lukáš Ondřej. Taxing the digital sector. Mendel University Brno 2019 Pages 75

Иные издания

19 Alexandra Readhead and Thomas Lassourd. GLOBAL DIGITAL TAX REFORMS: HIGHLIGHTING POTENTIAL IMPACT FOR MINING COUNTRIES International Institute for Sustainable Development (IISD) (2021) https://www.jstor.org/stable/resrep30864 Pages 6

20 Brigitte Dekker and Maaike Okano-Heijmans. Business: e-commerce, the platform economy and digital payments. German Marshall Fund of the United States (2020) Stable URL: https://www.jstor.org/stable/resrep26543.6 Pages 11

21 Commodity Futures Trading Commission (CFTC) Digital Asse ts: Clarifying CFTC Re gulatory Authority & the Fallacy of the Question, "Is it a Commodity or a Security?"

22 Daniel Bunn, Elke Asen, Cristina Enache. Digital Taxation Around the World. TAX FOUNDATION 2021 Pages: 50

23 Digital 2022: Global Overview Report, https://datareportal.com/reports/digital-2022-global-overview-report

24 Digital Trade and U.S. Trade Policy, Updated December 9, 2021 https://crsreports.congress.gov/product/pdf/R/R44565

25 FATF REPORT Virtual Currencies Key Definitions and Potential AML/CFT Risks June 2014 https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Virtual-currency-key-definitions-and-potential-aml-cft-risks.pdf

26 Federal Council report on virtual currencies in response to the Schwaab (13.3687) and Weibel (13.4070) postulates of June 25, 2014 (Швейцарская Конфедерация)

27 Jeffrey M. Stupak. The Internet Tax Freedom Act: In Brief April 13, 2016 Congressional Research Service 7-5700 www.crs.gov R43772

28 KPMG report: OECD/G20 Inclusive Framework agreement on BEPS 2.0 kpmg.com 2021 Pages 15

29 KPMG report: OECD/G20 Inclusive Framework agreement on BEPS 2.0 kpmg.com 2021 Pages 18

30 Nicola Bilotta. Beyond the Digital Tax: The Challenges of the EU's Scramble for Technological Sovereignty Istituto Affari Internazionali (IAI) (2020) https://www.jstor.org/stable/resrep29459 Pages 21

31 OECD (2014), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en ISBN 978-92-64-21877-2 2014 Pages 202

32 OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en

33 OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/beba0634-en. Pages 232

34 OECD (2021), Tax Policy Reforms 2021: Special Edition on Tax Policy during the COVID-19 Pandemic, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/427d2616-en. ISBN 978-92-64-72850-9 Pages 79

35 OECD (2021), Taxing Wages 2021, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/83a87978-en. ISBN 978-92-64-43818-7 Pages 651

36 Report Part Title: Digital trends. German Marshall Fund of the United States (2020) Stable URL: https://www.jstor.org/stable/resrep25047.10 Pages 7

37 The Financial Action Task Force (FATF) 12-MONTH REVIEW OF THE REVISED FATF STANDARDS ON VIRTUAL ASSETS AND VIRTUAL ASSET SERVICE PROVIDERS JUNE 2020 http://www.fatf-gafi.org/publications/fatfrecommendations/documents/12-month-review-virtual-assets-vasps.html

38 The Financial Action Task Force (FATF) INTERNATIONAL STANDARDS ON COMBATING MONEY LAUNDERING AND THE FINANCING OF

TERRORISM & PROLIFERATION Updated October 2021 http://www.fatf-gafi.org/recommendations.html

39 The Financial Action Task Force (FATF) GUIDANCE FOR A RISK-BASED APPROACH VIRTUAL ASSETS AND VIRTUAL ASSET SERVICE PROVIDERS OCTOBER 2021 www.fatf-gafi.org/publications/fatfrecommendations/documents/Updated-Guidance-RBA-VA-VASP.html

40 The Financial Action Task Force (FATF) SECOND 12-MONTH REVIEW OF THE REVISED FATF STANDARDS ON VIRTUAL ASSETS AND VIRTUAL ASSET SERVICE PROVIDERS JULY 2021 http://www.fatf-gafi.org/publications/fatfrecommendations/documents/second-12-month-review-virtual-assets-vasps.html

41 The Financial Action Task Force (FATF) FATF Report to the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors on So-called Stablecoins June 2020 http://www.fatf-gafi.org/publications/virtualassets/documents/report-g20-so-called-stablecoins-june-2020.html

42 The Financial Action Task Force (FATF) FATF REPORT Virtual Currencies Key Definitions and Potential AML/CFT Risks June 2014 www.fatf-gafi.org

43 Решение о выпуске цифровых финансовых активов № 1 (цифровых прав, включающих денежные требования) ПАО «ГМК «НОРНИКЕЛЬ» от 01.08.2022

Нормативно-правовые акты

44 26 CFR 1.61-1: Gross income. Rev. Rul. 2019-24 (США)

45 Botschaft zum Bundesgesetz zur Anpassung des Bundesrechts an Entwicklungen der Technik verteilter elektronischer Register vom 27. November 2019 (Швейцарская Конфедерация)

46 Bundesgesetz über die Banken und Sparkassen (Bankengesetz, BankG) vom 8. November 1934 (Швейцарская Конфедерация)

47 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und

Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 (Stand am 1. Januar 2018) (Швейцарская Конфедерация)

48 Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagengesetz, KAG) vom 23. Juni 2006 (Stand am 1. Juli 2016) (Швейцарская Конфедерация)

49 CHAPTER 590 VIRTUAL FINANCIAL ASSETS ACT 1st November, 2018 (Республика Мальта)

50 CHAPTER 591 MALTA DIGITAL INNOVATION AUTHORITY ACT 15th July, 2018 (Республика Мальта)

51 CHAPTER 592 INNOVATIVE TECHNOLOGY ARRANGEMENTS AND SERVICES ACT 1st November, 2018 (Республика Мальта)

52 Consumer Safety Technology Act 2021 H. R. 3723 (США)

53 Commodity Futures Trading Commission (CFTC) Public Statements & Remarks Statement of Commissioner Dawn D. Stump on the CFTC's Regulatory Authority Applicable to Digital Assets August 23, 2021 (США)

54 COUNCIL DIRECTIVE 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC

55 COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2021/514 of 22 March 2021 amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation

56 DIRECTIVE 2000/31/EC OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 8 June 2000 on certain legal aspects of information society services, in particular electronic commerce, in the Internal Market (Directive on electronic commerce)

57 DIRECTIVE (EU) 2020/1828 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 25 November 2020 on representative actions for the protection of the collective interests of consumers and repealing Directive 2009/22/EC

58 ELECTRONIC CODE OF FEDERAL REGULATIONS Part 501 Title 31: Money and Finance: Treasury (США)

59 Federal Act on Financial Institutions (Financial Institutions Act, FinIA) of 15

June 2018 (Status as of 1 February 2021) (Швейцарская Конфедерация)

60 Federal Act on Combating Money Laundering and Terrorist Financing (Anti-Money Laundering Act, AMLA)1 of 10 October 1997 (Status as of 1 January 2016) (Швейцарская Конфедерация)

61 Financial Crimes Enforcement Network (FinCEN) Application of FinCEN's Regulations to Persons Administering, Exchanging, or Using Virtual Currencies FIN-2013-G001 Issued: March 18, 2013 (США)

62 Internet Tax Freedom Act 1998 (США)

63 Internal Revenue Service (IRS) Notice 2014–21 (США)

64 REGULATION 2020/0361 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL on a Single Market For Digital Services (Digital Services Act) and amending Directive 2000/31/EC Brussels, 15.12.2020

65 REGULATION 2022/1925 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 14 September 2022 on contestable and fair markets in the digital sector and amending Directives 2019/1937 and 2020/1828 (Digital Markets Act)

66 Swiss Civil Code of 10 December 1907 (Status as of 1 January 2022) (Швейцарская Конфедерация)

67 The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) Model Tax Convention on Income and on Capital 21 November 2017 Pages 2624

68 Token Taxonomy Act of 2021 H. R. 1628 (США)

69 Verordnung der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht über die Rechnungslegung (Rechnungslegungsverordnung-FINMA, RelV-FINMA) vom 31. Oktober 2019 (Швейцарская Конфедерация)

70 United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017

71 Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 25.02.2022) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2022)

72 Федеральный закон от 3 июля 2016 г. N 244-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации"

73 Федеральный закон от 2 августа 2019 г. N 259-ФЗ "О привлечении инвестиций с использованием инвестиционных платформ и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации"

74 Федеральный закон от 31 июля 2020 г. N 259-ФЗ "О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации"

Научные публикации

75 Tim O'Reilly. What Is Web 2.0 Design Patterns and Business Models for the Next Generation of Software 09/30/2005 https://www.oreilly.com/pub/a/web2/archive/what-is-web-20.html

76 Ruth Mason and Leopoldo Parada. Digital Battlefront in the Tax Wars. TAX NOTES INTERNATIONAL, DECEMBER 17, 2018 Pages 1183-1197

77 Wolfgang Schön. Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy. Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper Munich 2017 Pages 31

78 Кучеров И.И. Актуальные вопросы налогово-правового регулирования сферы цифровой экономики Вестник Нижегородской академии МВД России, 2019, No 4 (48) Стр.167-175

79 Малкова Ю.В., Тихонова А.В., К вопросу о налогообложении криптовалюты и цифровых активов: российский и зарубежный опыт. НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ No 5/2020 Стр. 141-153

80 Милоголов Н.С., Берберов. А.Б. налогообложение трансграничных операций, совершаемых в электронной форме: развитие подходов к классификации доходов, 2020. Т. 4, No 4. С. 68–79

81 Решетняк С.Р. КЛАССИФИКАЦИЯ ЦИФРОВЫХ ПРАВ Вестник экспертного совета, No 1 (24), 2021 Стр.96-105