

1 октября Палата налоговых консультантов совместно с Институтом законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ и Российской ассоциацией криптоиндустрии и блокчейна (РАКИБ) провели круглый стол на тему **«Цифровая экономика и налогообложение: правовые подходы и практика»**.

Цифровизация экономики способствует интернационализации бизнеса и порождает множество налоговых вопросов. Налоговые администрации всего мира разворачивают борьбу за налоговую базу. Большое количество бизнес-моделей в цифровой экономике (торговля через Интернет, реклама в соцсетях, криптовалюты, электронные услуги, краудфандинг и т.д.) требуют серьезного анализа функций, рисков, активов каждого участника «цепочки продаж» и индивидуального подхода в налогообложении.

- Где создается итоговая стоимость продукта?
- Какая юрисдикция имеет право на налогообложение?
- К каким решениям для справедливого налогообложения цифровой экономики приходят регуляторы и с какими проблемами сталкиваются?
- Каким образом будет происходить адаптация цифровых финансовых активов в российской правовой реальности?

Все эти вопросы были вынесены на обсуждение участников круглого стола, в котором приняло участие более 100 участников – членов Палаты налоговых консультантов России, республики Кыргызстан, Евразийской экономической комиссии, РАКИБ, представителей научного сообщества.

Модератором дискуссии выступил КУЧЕРОВ Илья Ильич – заместитель директора Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ, председатель правления Палаты налоговых консультантов, д.ю.н., профессор, заслуженный юрист Российской Федерации.

В результате круглого стола обозначены вопросы, которые лягут в основу будущих встреч и обсуждений.

Видеозапись круглого стола «Цифровая экономика и налогообложение: правовые подходы и практика». Ссылка

Краткое резюме обсуждения и презентации спикеров

Сессия 1. Оказание услуг в области цифровых технологий. Подходы к налогообложению

О правовых подходах налогообложения в цифровой экономике

ТРУНЦЕВСКИЙ Юрий Владимирович – ведущий научный сотрудник отдела методологии противодействия коррупции Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации, доктор юридических наук, профессор

Тон дискуссии задал Ю.В. Трунцевский. В своем выступлении он обратил внимание на два момента. Во-первых, существует проблема отставания международных корпоративных правил от реалий современной мировой экономики. Цифровая экономика включает множество бизнес-моделей, для каждой из которых нужно найти собственные налоговые правила. При этом не должно быть «революционных правовых инъекций». Во-вторых, существующие налоговые правила не признают новые способы создания прибыли

в цифровом мире, что создает условия для ведения бизнеса трансграничными цифровыми компаниями, такими как Google, Uber и т.п., без существенной налоговой нагрузки.

Государства пытаются искать быстрые односторонние решения для налоговой цифровой деятельности, что создает юридическое «минное поле» и налоговую неопределенность для бизнеса. Поэтому важен скоординированный подход к этой проблеме.

Презентация >>>

Налоговое законодательство в области цифровой экономики в России: о каких решениях стоит задуматься?

ГУДКОВ Федор Андреевич – руководитель отдела юридического и налогового консалтинга Аудиторской компании ЗАО «ЦБА», советник Ассоциации Участников Вексельного Рынка России «АУВЕР» г. Москва

В своем выступлении Ф.А. Гудков предложил на обсуждение участников круглого стола условное разграничение деятельности в «цифровом пространстве» на 3 сектора и соответствующие им модели налогообложения:

- Сектор 1. Оборот объектов гражданских прав (в том числе и обязательственных требований), закрепленных (удостоверенных) с использованием цифровых технологий (ЦТ), путем совершения сделок, удостоверенных с использованием ЦТ.
- Сектор 2. Оказание услуг в сфере использования ЦТ, благодаря чему и становится возможен оборот объектов, права, на которые и сделки, с которыми удостоверяются с использованием ЦТ.
- Сектор 3. Использование объектов интеллектуальной собственности (компьютерные программы, алгоритмы, сайты, базы данных и пр.)

Соответственно, необходимо определить объекты налогообложения для каждого из секторов.

Для сектора 1 объекты налогообложения определяются исходя из содержания объекта гражданских прав, участвующего в сделке и исходя из содержания сделки. Если сделка с объектами гражданских прав приводит к появлению признаков известных объектов налогообложения (операции по реализации и доходов от реализации), тогда (например):

- переход вещных прав на товары (при продаже товаров через интернет-магазин или при оплате услуг через интернет-портал) должен порождать соответствующие продажам товаров налоговые последствия;
- переход вещных прав на денежные средства, в том числе прав на валютные ценности, по своим налоговым последствиям приравнивается к обороту денег и валюты;
- переход вещных прав на ценные бумаги (при фиксации сделок с помощью сетевой компьютерной программы), не подпадает под налогообложение НДС, но образует базу по налогу на прибыль;
- переход (передача) требований, вытекающих из договоров денежного займа, по правилам пп. 26. п. 2 ст. 149 НК РФ не облагается НДС. В иных случаях – подпадает под НДС.

И т.д.

Поскольку речь не идет об обороте каких-либо «новых» («цифровых», «виртуальных») объектов гражданских прав (а речь идет только о СПОСОБАХ удостоверения самих прав на объекты и сделок с ними), то вопрос возникает не об объектах налогообложения, а о времени (моменте) определения налоговой базы и о том,

какой бюджет может претендовать на получение налогов в случаях совершения операций с международным элементом.

Основные вопросы к обсуждению для сектора 1:

- какой принцип налогообложения должен применяться при удостоверении прав и сделок с помощью ЦТ (по месту приобретателя, по месту отчуждающей стороны, по месту платежей, по месту извлечения добавленной стоимости (дохода)?
- возможно ли выработать универсальное правило, позволяющее однозначно определить: с какими объектами гражданских прав осуществляются операции и сделки?

Именно моменты возникновения объектов налогообложения и моменты определения налоговой базы по этим объектам могут зависеть от способа фиксации прав и от способа удостоверения сделок.

Для сектора 2 объектами обложения должны считаться:

- доход (выручка) от оказания услуг в сфере ЦТ;
- операция по реализации услуг в сфере ЦТ (для целей НДС);
- доход (выручка) от использования объекта ИС.

Основные вопросы к обсуждению для сектора 2:

- кто является субъектом, оказывающим услуги?
- кто является потребителем услуг?
- в чем состоит содержание услуги и, соответственно, момент оказания услуги?
- правила определения места оказания услуг?
- какой бюджет может претендовать на получение налогов?

Принцип налогообложения: по месту нахождения «реализатора», либо по месту нахождения «потребителя», либо по месту нахождения получателя оплаты (или его банка), либо по месту нахождения плательщика (или его банка), либо по месту извлечения добавленной стоимости, либо по месту нахождения бенефициара?

- есть ли смысл в дифференцировании налогообложения в зависимости от вида услуги в сфере ЦТ? Если нет, то, быть может, целесообразно идентифицировать факт оказания услуги по признаку уплаты денег (комиссии)? (нет оплаты – нет услуги).

Для сектора 3 объекты обложения могут образовываться в виде доходов от использования объектов интеллектуальной собственности (ИС), а расходы пользователя могут оказывать влияние на формирование налоговой базы.

Совершение сделок с использованием интернет-пространства (или сетевого доступа), затрудняет получение однозначных сведений как о субъектном составе правоотношений, о месте «реализации» услуги, а также – о субъекте, получающем доходы от использования объекта ИС.

Основной вопрос к обсуждению для сектора 3:

- есть ли смысл что-либо менять в НК РФ в части правил определения объектов обложения и правил определения базы в связи с этим сектором?

Текст доклада>>>>

Налоговые законопроекты, направленные на создание стимулов для субъектов цифровой экономики. Обзор от разработчиков.

МАРКОВ Василий Васильевич – партнер налоговой и таможенной практики офиса Dentons в Санкт-Петербурге и руководитель тематической рабочей группы «Специальные правовые режимы» АНО «Цифровая экономика»

БУТРИМОВИЧ Яна Валерьевна – менеджер налоговой и таможенной практики офиса Dentons в Москве

В своем выступлении Я.В. Бутримович поделилась некоторыми результатами по итогам работы в направлении нормативного регулирования цифровой экономики в России. Рабочей группой «Специальные правовые режимы» АНО «Цифровая экономика» за последний год собраны сотни предложения бизнеса. Около 30 из них попали в предварительный план мероприятий. Из них 4 предложения обозначены к реализации. Разработаны следующие законопроекты, которые могут быть приняты в ближайшее время:

1. Вычет по НДФЛ для бизнес-ангелов
2. Льгота на НИОКР и введение режима Patent Box в России
3. Вычет «входящего» НДС при экспорте электронных и ИТ-услуг и при реализации прав на РИД, освобождение от НДС при реализации ИТ-услуг (включая SaaS)
4. Новые правила налогового резидентства физических лиц

[Подробнее о предлагаемых мерах поддержки бизнеса >>> \(презентация\)](#)

Механизм сбора НДС в В2В контексте: практические проблемы поставщика товаров и услуг

ЗАЙЦЕВ Владимир Сергеевич – руководитель налоговой службы «Сименс»

С 1 января 2019 г. вступят в силу новые правила, которые изменят порядок обложения НДС услуг, оказываемых в электронной форме. На основании новых правил, иностранные компании, предоставляющие права пользования ПО и БД; занимающиеся хранением и обработкой информации и предоставляющие заказчику удаленный доступ к данной информации; ведущие удаленное администрирование сайтов в Интернете; предоставляющие права на использование электронных публикаций, - обязаны самостоятельно отчитаться и уплатить НДС по факту оказания услуги. В.С. Зайцев обозначил трудности, с которыми неизбежно столкнется бизнес в связи новыми правилами. Например, все современное оборудование, поставляемое из-за рубежа, приходит с ПО и с условием его постоянного обновления. Как быть, если в договоре прописаны как электронные, так и обычные услуги и они оказываются заказчику одним пакетом? Представляется, что для них не должно быть разных режимов налогообложения. Для такого оборудования должен быть один метод реализации и один метод уплаты налога. Спикер обратил внимание также на неизбежное увеличение нагрузки на бизнес в связи с необходимостью постановки на учет в налоговом органе даже по услугам, освобожденным от НДС (например, ПО). Как минимум 15 лет остается нерешенным вопрос с возмещением НДС при экспорте товаров с ПО за пределы Российской Федерации.

БАКЧЕЕВА Марина Викторовна, начальник управления налогообложения юридических лиц ФНС России, пояснила причины перехода на новые правила обложения НДС электронных услуг с 2019 года. Налог на Google введен с 1 января 2017 года. В его основу заложен единый подход ОЭСР к применению НДС, а именно то, что местом реализации услуги является место деятельности покупателя. В настоящий момент на учет в налоговом органе встало 162 иностранные организации, оказывающие услуги физлицам. В случае оказания услуг юр.лицам и ИП последние выступают в роли налогового агента. Такая ситуация создает дополнительную нагрузку на бизнес, особенно на тот, который находится на спецрежимах налогообложения. «С точки зрения налогообложения услуг в электронной форме нам гораздо легче администрировать 100 крупных иностранных компаний, нежели бизнес России, потребляющий эти услуги», - отметила спикер. Какие проблемы стоят перед налоговой системой сегодня? Члены Палаты налоговых консультантов в ходе дискуссии определили следующие вопросы, требующие изучения и обсуждения:

1. Сложно определить место потребления услуг, если она заказана через персональный девайс;
2. Стирается грань между С2С и В2С контентом, произведенным частными лицами;
3. Сложно разграничить налоговые юрисдикции при использовании облачных технологий;
4. Сложно определить субъект потребления программного обеспечения, базирующегося на веб-интерфейсе;
5. Необходимо время и развернутый формат профессионального диалога для адаптации к новому формату контроля со стороны налоговых органов участникам рынка электронной коммерции.

О подходах к налогообложению цифровой экономики в ЕАЭС рассказал **МАМБЕТАЛИЕВ Нурматбек Таджиевич** – начальник отдела налоговой политики Евразийской экономической комиссии.

Законодательство стран – членов ЕАЭС неравномерно, поэтому очень важна межгосударственная координация. Создана специальная Комиссия, которая занимается тщательным мониторингом и разработкой общей концепции налогообложения, которая будет приемлема для всех участников Союза. Результаты этой работы будут положены в основу наднационального механизма взимания НДС с электронных услуг. Мы начали с проработки четких определений терминов, применяемых в цифровой экономике: «электронная торговля», «электронные/цифровые товары», «электронные/цифровые услуги», «сервер», «программное обеспечение», «электронные/цифровые платежи», «электронные денежные средства» и другая «цифровая» терминология, которая необходима для налогообложения цифровых товаров и услуг на пространстве ЕАЭС. Терминологический аппарат находится в стадии согласования.

В нормативно-правовой базе ЕАЭС мы планируем четко закрепить принципы налогообложения электронной торговли. На повестке следующие вопросы:

- создание наднационального механизма по взиманию НДС при оказании иностранными организациями услуг через сеть Интернет физическим лицам в государствах – членах ЕАЭС, в том числе определение единого перечня таких услуг, места оказания услуг, порядка уплаты НДС, порядка подтверждения нулевой ставки НДС и т. п.;

- рассмотрение возможности создания наднационального механизма по взиманию НДС при продаже товаров через сеть Интернет физическим лицам;

- проработка технических вопросов по разработке механизма налогового администрирования при взимании налогов с операций, осуществляемых в цифровой форме.

Что касается конкуренции стран. Например, «налог на Google» - это практически налог для больших городов. Есть ли необходимость принимать его в каждой из стран – членов Союза? Мы такой необходимости не видим. Но как в таком случае исключить конкуренцию за налогооблагаемую базу? Мы находимся в поиске механизма, который позволил бы перераспределять собранные налоги между странами - участниками Союза (например, в случае если услуга оказана из России потребителю в Кыргызстане).

Дополнительные материалы по теме обсуждения:

Решения для справедливого налогообложения цифровой экономики (для целей налога на прибыль и НДС) в России

ТИМОФЕЕВ Евгений Вячеславович – партнер, руководитель налоговой практики по России/СНГ юридической фирмы BRYAN CAVE LEIGHTON PAISNER (RUSSIA) LLP (до апреля 2018 – Goltsblat BLP)

[Презентация >>>](#)

Сессия 2. Правовая природа криптовалют и токенов. Налоговые последствия операций с цифровыми сущностями

Нужен ли России закон о блокчейне и ICO?

УСПЕНСКИЙ Михаил Алексеевич – партнер юридической компании Taxology

Криптовалюта – это 4-я промышленная революция. Но есть масса других интересных технологий, которые тоже объединяются под лозунгом 4-й промышленной революции. Это и дополненная реальность, и искусственный интеллект, и машинное обучение. Но именно криптовалюта стала одиозным вопросом за последние полтора-два года. Вокруг нее много эпатажа и спекуляций. На мой взгляд, при правильном определении гражданско-правовой сути вопрос налогообложения не должен вызвать сложностей у профессионалов. Да, возможны нестыковки. Да, будут необходимы доработки в законодательстве. Но принципиально неразрешимых вопросов я не вижу. Как только мы разберемся в гражданско-правовой сути, так сразу сможем говорить и о налоговых последствиях.

Фундаментально законодатели всего мира пытаются определиться, что такое криптовалюта. Это как минимум не вещь, не товар. Рабочей группе понадобился год, чтобы убедить нашего законодателя поддержать эту точку зрения. Итак, криптовалюта – это имущественные права. Нет консенсуса по другому вопросу, а именно: как быть с криптовалютой, которая несет в себе исключительно платежную функцию и не имеет центрального оператора. На мой взгляд, ради блага оборота нужно все унифицировать и признать все криптовалюты цифровыми имущественными правами.

Блокчейн – это ведь не только технологии для выпуска токенов. Мы прикладываем максимум усилий, чтобы не допустить ограниченного использования технологий. Иначе такие развитые сети как Ethereum (Эфириум), которые стали предвестником смартконтрактов, будут вне закона в России.

Выступление **ПЧЕЛИНЦЕВА Георгия Александровича** – партнера практики интеллектуальной собственности, информационных технологий и телекоммуникаций офиса Dentons в Санкт-Петербурге, эксперта тематической рабочей группы «ФинТех» АНО «Цифровая экономика» - было посвящено **значению правовой квалификации цифровых финансовых активов в контексте налогообложения и коммерческих договоров**. Спикер отметил наличие разных точек зрения в отношении правовой квалификации криптовалют. Есть позиции, что это обязательственное право. Есть позиции, которые говорят о том, что это валютная ценность. Наконец, позиции, которые определяют криптовалюту как имущественное право. Есть позиции, что это иное имущество. Есть коллеги, которые относят криптовалюту к документированной информации. И мы с вами понимаем, что если на одном конце линейки находится обязательственное право, а на другом конце – иное имущество, то правовые и налоговые последствия для этих разных категорий будут разными. Когда мы осуществляем уступку права требования – с налоговой точки зрения это одна ситуация. Когда мы осуществляем передачу некоего имущества, мы имеем совершенно другие налоговые последствия.

Есть единственное позитивное судебное решение по криптовалютам, которое хоть как-то вписывает ее в ст.128 ГК РФ. 9-й Арбитражный апелляционный суд в деле о банкротстве сказал, что криптовалюта - это иное имущество, и отнес ее в конкурсную массу.

Существует два принципиальных вопроса применительно к криптовалюте. Первое. Является ли криптовалюта объектом абсолютных прав, или это все-таки объект относительных правоотношений? И второй вопрос – может ли криптовалюта обращаться в качестве средства платежа? Потому что от этих двух вопросов в контексте налогообложения зависит очень много. Если криптовалюта – это объект абсолютных правоотношений, т.е. это объект права собственности. Если мы говорим о криптовалюте

как объекте относительных правоотношений – это некие обязательственные правоотношения.

Законное средство платежа в Российской Федерации – это рубль. Вопрос о том, могут ли существовать частные деньги? Мы сейчас стоим перед очередным вызовом, когда мы должны ответить на вопрос: с точки зрения разных отраслей права допустимы ли частные деньги? Нужны ли они обороту? Наверно, ДА. Вопрос в том, что сейчас в рамках подготовки закона «О цифровых финансовых активах» хоть и сложно, с боем, но разработчики пытаются создать некую замкнутую экосистему, в рамках которой существование частных денег не будет носить угрожающий характер для всей финансовой системы. Запрос рынка таков, что нужно создать, во-первых, юридическую рамку; во-вторых – налоговую.

Теперь о токенах. Токен от криптовалюты принципиально отличается одной важной характеристикой. Если у криптовалюты обязанного лица нет, то у токена оно есть. Соответственно, токен в каком-то смысле намного ближе к ценным бумагам в нашем классическом понимании. В мировой практике принято выделять разные виды токенов. Токены, которые удостоверяют права на вещи; токены, удостоверяющие денежные права требования; токены, удостоверяющие права на работы/услуги; в некоторых случаях мы можем говорить о токенах, которые удостоверяют корпоративные права. Наш законодатель в отношении токенов пошел дальше, с моей точки зрения, заложив в это понятие более широкий перечень удостоверяемых прав. У нас есть токены, удостоверяющие права из ценных бумаг; токены, которые удостоверяют права на передачу ценных бумаг; токены, удостоверяющие права на участие в капитале; токены, которые удостоверяют денежные права требования. И у нас есть еще две сущности, которые появились в последней редакции закона. Это некие расчетные единицы. Наверное, это что-то близкое к криптовалюте. И второе – это операционные единицы, очевидно, являющиеся тоже каким-то прообразом криптовалют. Предполагается, что операционные единицы возникают в результате майнинга.

И здесь возникает интересный вопрос. В законе «О цифровых финансовых активах» есть общая норма о том, что он не регулирует выпуск ценных бумаг, а закон «О рынке ценных бумаг» не применим к тем объектам, которые описываются в законе «О цифровых финансовых активах». Но у нас есть ст. 16 закона «О рынке ценных бумаг», которая предусматривает, что все имущественные и неимущественные права, оформленные в документарном и недokumentарном виде, если они соответствуют признакам ценных бумаг, установленных в ст.2 закона «О рынке ценных бумаг», являются, внимание, ценными бумагами. Если сопоставить две эти нормы – 2 и 16 закона «О рынке ценных бумаг», и проектируем ее на нормы «О цифровых финансовых активах», то что получается? Мы исключили только нормы двух статей закона «О рынке ценных бумаг» применительно к токенам? Или мы вообще исключили все регулирование ценных бумаг применительно к токенам? Но при этом есть нормы ГК, где мы говорим, что токены – это ценные бумаги. И каковы тогда должны быть налоговые последствия оборота токенов? Это интересные вопросы о правовой квалификации токенов.

Итак, токены могут рассматриваться как обязательственные права. И могут рассматриваться как ценные бумаги. И мы понимаем, что оценка налоговых последствий будет разной.

В завершение скажу о достаточно экзотическом аспекте. Он не относится к Российской Федерации. Это пример о том, насколько быстро движется практика. В США токены зачастую признаются ценными бумагами. Регулирование достаточно сложное, и участники рынка стараются выйти из-под этого регулирования, изобретая разные способы. Один из таких способов – так называемый SAFT (Simple Agreement for Future Tokens (Простое соглашение для будущих токенов)). Это альтернативная модель привлечения средств, совместимая со всеми правовыми нормами американского законодательства. Этот механизм успешно работал в течение года. НО в начале лета 2018

г., т.е. совсем недавно, комиссия по ценным бумагам взяла и поменяла подход. Сначала она использовала 4 критерия, по которым определялась ценная бумага. Теперь это 6 критериев. Финансовые регуляторы США приравнивали ICO к традиционному IPO, а выпускаемым токенам-акциям был присвоен статус ценных бумаг, при условии, что они соответствуют тесту Хоуи (тест для определения того, является ли финансовый инструмент ценной бумагой). Комиссия по ценным бумагам и биржам (SEC может требовать от организаторов ICO дорогостоящей регистрации выпускаемых токенов как ценных бумаг. А лица, участвующие в незарегистрированном ICO, могут нести ответственность за нарушения законодательства о ценных бумагах.

Иными словами, когда у нас нет специального регулирования, а есть попытка подогнать существующее регулирование под новые институты, у участников рынка могут возникнуть определенные проблемы. С моей точки зрения, путь, которым идет Россия, пытаясь создать специальное регулирование, правильный. Будем надеяться, что рабочие группы по разработке законодательства дадут качественный юридический материал, которые в дальнейшем смогут использовать налоговые специалисты.

Вопросы, которые предложили к обсуждению участники круглого стола:

- Можем ли мы привязывать правовые режимы криптовалюты к моменту, когда они выходят в фиатный мир? Но как быть с НДС-облагаемыми операциями внутри системы, в которой «живет» криптовалюта? Вряд ли государство захочет отказаться от этого налога? Стоит ли предоставить участникам рынка льготу по НДС, тем более что эти участники в основном стартапы и относятся к малому бизнесу?
- Как реализовывать учет криптовалют и токенов? Как считать курс? Как считать внереализационные доходы от курсовой разницы?
- На основании каких документов будем устанавливать юридический факт, вслед за которым наступят налоговые последствия?
- Следует ли предоставить возможность уплачивать налоги в криптовалюте?
- Допустимо ли создать в системе казны криптовалютный фонд, который мог бы принимать платежи в криптовалюте?
- Какое мнение наиболее правильное: признать криптовалюту имущественным правом или все-таки признать на законодательном уровне обороты криптовалюты платежными операциями?

Дополнительные материалы по теме обсуждения:

КУЧЕРОВ Илья Ильич – заместитель директора Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ, председатель правления Палаты налоговых консультантов, доктор юридических наук, профессор, заслуженный юрист Российской Федерации

«Операции с криптовалютой: каковы налоговые последствия?»

Презентация>>>

**Обсуждение поднятых проблем будет продолжено
4 апреля
в рамках мероприятий РОССИЙСКОЙ НАЛОГОВОЙ НЕДЕЛИ
круглый стол
г. Санкт-Петербург**

заявки на участие принимаются: _____

О подходах к налогообложению доходов от деятельности, связанной с криптовалютам

МАЧЕХИН Виктор Александрович – к.ю.н., руководитель налоговой практики Linklaters, ответственный секретарь Международной налоговой ассоциации РОС-ИФА

Участники дискуссии:

ИСМАИЛОВ Мурат Аманович – исполнительный директор ПНК республики Кыргызстан, сертифицированный налоговый консультант

САБКО Сергей Васильевич – сертифицированный налоговый консультант, аудитор, республика Кыргызстан

МАМБЕТАЛИЕВ Нурматбек Таджиевич – начальник отдела налоговой политики Евразийской экономической комиссии