

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Титоренко С.К. — Правовое регулирование налогообложения оборота криптовалюты: сравнительно правовое исследование налогово-правового регулирования Турецкой Республики и Российской Федерации // Налоги и налогообложение. – 2023. – № 1. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.1.39911 EDN: HWVZVT URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=39911

Правовое регулирование налогообложения оборота криптовалюты: сравнительно правовое исследование налогово-правового регулирования Турецкой Республики и Российской Федерации

Титоренко Семён Константинович

преподаватель, Департамент международного и публичного права, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

125167, Россия, г. Москва, Ленинградский пр-т, 49/2

✉ titorenko96.st@gmail.com



[Статья из рубрики "Правовое регулирование налоговых отношений"](#)

DOI:

10.7256/2454-065X.2023.1.39911

EDN:

HWVZVT

Дата направления статьи в редакцию:

28-02-2023

Дата публикации:

07-03-2023

Аннотация: В статье рассматриваются особенности налогово-правового регулирования криптовалют в Турецкой Республике и Российской Федерации. Проведено исследование нормативно-правового регулирования и исследование позиций учёных-правоведов Турецкой Республики, в части регулирования оборота криптовалют, а также опыт нормативно-правового регулирования оборота криптовалют в Российской Федерации. В результате исследования автором выделен пробел в правовом регулировании налогообложения криптовалюты в Российской Федерации, в сравнении с правовым регулированием Турецкой Республики. Общественные отношения, возникающие в связи с оборотом криптовалют не урегулированы ни в одной стране мира в настоящий момент, в том числе в части налогообложения операций с использованием криптовалют. В связи с чем, необходимо учитывать иностранный опыт правового регулирования налогообложения оборота криптовалюты, в том числе Турецкой Республики. Проблема

заключается в том, что в настоящий момент так и не приняты поправки в НК РФ, которые урегулировали бы налогообложение оборота криптовалют в Российской Федерации. Цель работы заключается в исследовании опыта правового регулирования налогообложения криптовалют Турецкой Республики и выявлении аспектов, которые могли бы быть применены для формирования правового регулирования налогообложения оборота криптовалют в Российской Федерации. Методами исследования являются: формально юридический, сравнительно-правовой. Научная новизна исследования заключается в отсутствии сравнительно-правовых исследований в данной сфере.

Ключевые слова:

налогово правовое регулирование, налогообложение, криптовалюта, блокчейн, токен, цифровой финансовый актив, цифровая валюта, майнинг, Турецкая Республика, Налоговый кодекс Турции

В Российской Федерации введен Федеральный закон от 14.07.2022 № 324-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» [\[1\]](#) о налогообложении цифровых финансовых активов и цифровых прав, включающих одновременно цифровой финансовый актив и утилитарное цифровое право (далее – «ЦФА»).

Однако, ЦФА закрепляют нормативно-правовое понятие токена, производного инструмента, основанного на технологии распределенных реестров, но не криптовалют. Следовательно, в Российской Федерации отсутствует правовое регулирование налогообложения криптовалют.

Исходя из положений НК РФ, у лиц, участвующих в обороте криптовалют есть обязанность уплачивать налог при проведении операций с криптовалютой в любом случае.

Особенностью правового регулирования оборота криптовалюты в Российской Федерации является создание отдельного закона, направленного на комплексное регулирование оборота криптовалют. Так, с 1 января 2021 г. Вступил в силу Федеральный закон от 31.07.2020 № 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» [\[2\]](#) (далее – «Закон о ЦФА»), введение данного закона подтвердило правовой статус токена и как следствие стало основанием для исчисления и уплаты налогов по операциям совершаемым с токенами, в части налогообложения доходов, полученных от оборота криптовалют, вопрос остается дискуссионным, поскольку понятие «цифровая валюта» не является тождественным научно-техническому понятию криптовалюта.

По оценкам турецкого правительства, примерно 2,4 миллиона человек в Турции владели по крайней мере некоторым количеством криптовалют в 2020 году [\[3\]](#).

В настоящий момент в Турции отсутствует единое и непротиворечивое законодательство, в сфере правового регулирования криптовалют. Тем не менее, в официальных заявлениях правительства об усилении контроля и надзора за оборотом криптовалют в стране, указывалось, в том числе на необходимость правового регулирования налогообложения доходов и прибылей, получаемых от операций с криптовалютой. В

одиннадцатом плане развития на 2019-2023 годы, правительство Турции указало на необходимость имплементации в финансовую систему государства цифровых денег центрального банка на основе блокчейна и поддержку формирования безопасной экосистемы финансовых технологий (финтех), которая будет предоставлять равные возможности для физических и юридических лиц с учетом передовой международной практики [4].

Также в Турции не существует системы налогообложения прибылей и доходов, возникающих в результате приобретения, продажи, обмена или иных операций, направленных на получение прибыли и/или дохода от операций с криптовалютой. Основная причина заключается в том, что в налоговом законодательстве нет официального определения криптовалюты, и исходя из конституционного принципа законности налогообложения и принципа недопустимости произвольного установления налогов, полностью исключена возможность налогообложения прибыли и/или дохода полученного в виде криптовалют [5].

При этом, доход и/или прибыль, полученная налогоплательщиком в результате реализации криптовалюты, которая была получена в результате одной из перечисленных выше операций подлежит налогообложению по общим ставкам.

Отсутствие правовой базы по налогообложению криптовалют означает, что не существует закона, который направлен на комплексное правовое регулирование налогообложения особых операций проводимых с криптовалютами, в том числе в отношении майнинга, стейкинга и хардфорка.

При этом, однозначно был разрешен вопрос об отнесении криптовалют к электронным деньгам, после принятия Закона № 6493 о платежных системах и электронных деньгах в 2013 году [6]. Определение электронных денег в этом законе совпадает с определением электронных денег в Директиве Совета Европейских Сообществ 2009/110/ЕС от 16.09.2009, в связи с чем, Агентство по банковскому регулированию и надзору Турции в ноябре 2013 года опубликовало разъяснение, в соответствии с которым, криптовалюты не подпадают под определение «электронных денег» в Законе № 6493 и, следовательно, не могут регулироваться или контролироваться в соответствии с этим законом [7, 8].

Тем не менее, в литературе по налоговому праву и бухгалтерскому учету этот вопрос рассматривается в свете специфических особенностей турецкого конституционного, налогового и финансового законодательства. Так, в теории налогового права выделяются четыре варианта, которые могли бы быть приняты в соответствии с действующим налоговым законодательством (с незначительными поправками) для обеспечения возможности налогообложения доходов, полученных от приобретения, обмена и иных операций с криптовалютами, при отсутствии специальной налоговой базы для криптовалют [9].

Так, предполагается рассматривать криптовалюту как:

- иностранную валюту;
- товар;
- ценные бумаги;
- нематериальные права.

Выбор каждого из этих способов имеет различные налоговые последствия, поскольку на них распространяются различные налоговые режимы в соответствии с Налоговым кодексом Турецкой Республики (ТРС) [\[10\]](#) и соответствующими основными налоговыми законами, такими как Закон о подоходном налоге (LIT) [\[11\]](#), Закон о корпоративном налоге (LCT) [\[12\]](#) и Закон о стоимости-Налог на добавленную стоимость (LVAT) [\[13\]](#).

Преобладающее мнение в литературе, заключается в том, что налогообложение криптовалюты в качестве товара является наиболее верным вариантом, в соответствии с действующим законодательством [\[14\]](#).

Заявления правительственных чиновников подтверждают эту точку зрения; например, бывший директор Налогового управления Турции Аднан Эртюрк отметил, что Совет по рынкам капитала и Центральный банк Турции возражали против отнесения криптовалют к категории ценных бумаг или иностранных валют, и что, по его мнению, наиболее верным вариантом является определение криптовалюты в качестве товара [\[15\]](#).

Отнесение к категории товаров потребовало бы, чтобы доход, полученный от продажи криптовалют, облагался налогом как коммерческий доход в соответствии с Законом о подоходном налоге, если в течение календарного года совершается более одной продажи. Разовая продажа будет облагаться налогом как случайный доход в соответствии с Законом о подоходном налоге и пользоваться налоговой льготой в виде освобождения от налогообложения дохода в размере до 40 000 турецких лир. Юридические лица, которые занимаются продажей криптовалют в качестве основного вида деятельности, будут облагаться корпоративным налогом в соответствии с Законом о корпоративном налоге. Кроме того, отнесение к категории товаров приведет к тому, что все продажи криптовалют, происходящие в Турции, будут облагаться налогом на добавленную стоимость в соответствии с Законом об НДС, за возможным исключением продаж брокерскими фирмами при условии, что они добавлены в списке исключений в Законе об НДС; тогда брокеры будут облагаться налогом на банковские и страховые операции в соответствии с Законом о корпоративном налоге.

В Новой экономической программе (среднесрочной) Правительства Турции на 2021-2023 годы, которая была опубликована в сентябре 2020 года, в качестве основной цели указана, «подготовительная работа по налогообложению операций, осуществляемых с использованием виртуальных активов, представляющих цифровую ценность и которые могут быть куплены и проданы в цифровом виде».

Кроме того, опубликован отчет о криптовалютах Управления технологий и коммуникаций, который указал на необходимость осуществления контроля и надзора в сфере криптовалют Советом по рынкам капитала, органом финансового регулирования Турции, который должен определить классификацию криптовалют как товар, ценные бумаги или иные альтернативные способы определения криптовалют.

Турецкая Республика не имеет правового регулирования оборота криптовалют и также не имеет выраженных особенностей налогово-правового регулирования оборота криптовалют и токенов, в отличие от Российской Федерации, где не только принят Закон о ЦФА, но и введено налогово-правовое регулирование в части оборота токенов.

При этом важно отметить, что в Турецкой Республике разработан подход к классификации криптовалют в качестве товаров, который может быть принят в Российской Федерации. В настоящий момент в Российской Федерации отсутствует единое понимание криптовалют, поскольку криптовалюта, в том числе может

классифицироваться как средство платежа, что противоречит действующему законодательству.

Также, актуальным для Российской Федерации является подход, согласно которому налогообложению подлежат только операции с криптовалютой в момент её реализации, а не при начислении, поскольку данные операции не могут контролироваться налоговыми органами.

Библиография

1. Федеральный закон от 14.07.2022 № 324-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации»;
2. Федеральный закон от 31.07.2020 № 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»;
3. Information and Communication Technologies Authority (Turkey), Kripto Para Araştırma Raporu (2020), 21, URL адрес: <https://perma.cc/8KFL-8MSJ> (дата обращения: 06.03.2023);
4. Presidency of the Republic of Turkey, Eleventh Development Plan (2019-2023), §§ 249.5 & 250, adopted by the Grand National Assembly of Turkey, Decision No. 1225, July 18, 2019, <https://perma.cc/4AUB-PD2L> (дата обращения: 06.03.2023);
5. Gökhan Ünalın, Kripto Paraların Vergilendirilmesi (Master's thesis, Hacettepe University, 2019), URL адрес: <https://perma.cc/JNM7-DJPS> (дата обращения: 06.03.2023);
6. Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun, Law No. 6493 (Official Gazette [O.G.] No. 28690, June 27, 2013), URL адрес: <https://perma.cc/U66E-AMB2> (дата обращения: 06.03.2023);
7. Directive 2009/110/EC, L 267/7 (10.10.2009), URL адрес: <https://perma.cc/EKW4-JN7T> (дата обращения: 06.03.2023);
8. Press Release, 2013/32, Banking Regulation and Supervision Agency of Turkey, Nov. 25, 2013, URL адрес: <https://perma.cc/W63C-AJ65> (дата обращения: 06.03.2023);
9. Umurcan Gago & Deniz Ağaç, Bitcoin kazançları vergiye tabi mi?, pwc.com.tr (Nov. 11, 2020), <https://perma.cc/77U5-H9H3> (дата обращения: 06.03.2023);
10. Vergi Usul Kanunu [TPC], Law No. 213 (O.G. No. 10703, Jan. 10, 1961), <https://perma.cc/LM7E-9LQK> (дата обращения: 06.03.2023);
11. Gelir Vergisi Kanunu [LIT], Law No. 193 (O.G. No. 10700, Dec. 31, 1960), URL адрес: <https://perma.cc/Q6XV-JQFC> (дата обращения: 06.03.2023);
12. Kurumlar Vergisi Kanunu [LCT], Law No. 5520 (O.G. No. 26205, June 13, 2016), URL адрес: <https://perma.cc/3M4E-M8DZ> (дата обращения: 06.03.2023);
13. Katma Değer Vergisi Kanunu [LVAT], Law No. 3065 (O.G. No. 18563, Oct. 25, 1984), URL адрес: <https://perma.cc/8LDX-6JSJ> (дата обращения: 06.03.2023);
14. Hamdi Furkan Günay & Veli Kargı, Kripto Paranın Vergilendirilmesi, 5 JLECON 62 (2018), URL адрес: dergipark.org.tr/ (дата обращения: 06.03.2023);
15. Maliye Bakanlığı, SPK, Merkez Bankası Bitcoin'i gözüne aldı, Haberturk.com (Dec. 13, 2017), URL адрес: <https://perma.cc/Z95G-V58Z> . (дата обращения: 06.03.2023).

Результаты процедуры рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не

раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

РЕЦЕНЗИЯ на статью на тему «Правовое регулирование налогообложения оборота криптовалюты: сравнительно правовое исследование налогово-правового регулирования Турецкой Республики и Российской Федерации».

Предмет исследования. Предложенная на рецензирование статья посвящена сравнительному исследованию налогово-правового регулирования Турецкой Республики и РФ вопроса «Правовое регулирование налогообложения оборота криптовалюты...». Автором выбран особый предмет исследования: предложенные вопросы исследуются с точки зрения конституционного, налогового и финансового права, при этом автором отмечено, что «...ЦФА закрепляют нормативно-правовое понятие токена, производного инструмента, основанного на технологии распределенных реестров, но не криптовалют. Следовательно, в Российской Федерации отсутствует правовое регулирование налогообложения криптовалют». Изучаются НПА РФ, турецкое конституционное, налоговое и финансовое законодательство, имеющие отношение к цели исследования. Также изучается и обобщается определенный объем зарубежной научной литературы по заявленной проблематике, анализ и дискуссия с данными авторами-оппонентами присутствует. При этом автор отмечает: «...введение данного закона подтвердило правовой статус токена и как следствие стало основанием для исчисления и уплаты налогов по операциям совершаемым с токенами, в части налогообложения доходов, полученных от оборота криптовалют, вопрос остается дискуссионным, поскольку понятие «цифровая валюта» не является тождественным научно-техническому понятию криптовалюта».

Методология исследования. Цель исследования определена названием и содержанием работы: «...в официальных заявлениях правительства (Турции) об усилении контроля и надзора за оборотом криптовалют в стране, указывалось, в том числе на необходимость правового регулирования налогообложения доходов и прибылей, получаемых от операций с криптовалютой», «...в Турции не существует системы налогообложения прибылей и доходов, возникающих в результате приобретения, продажи, обмена или иных операций, направленных на получение прибыли и/или дохода от операций с криптовалютой». Они могут быть обозначены в качестве рассмотрения и разрешения отдельных проблемных аспектов, связанных с вышеназванными вопросами и использованием определенного опыта. Исходя из поставленных цели и задач, автором выбрана определенная методологическая основа исследования. Автором используется совокупность частнонаучных, специально-юридических методов познания. В частности, методы анализа и синтеза позволили обобщить подходы к предложенной тематике и повлияли на выводы автора. Наибольшую роль сыграли специально-юридические методы. В частности, автором применялись формально-юридический и сравнительно-правовой методы, которые позволили провести анализ и осуществить толкование норм актов российского и турецкого законодательства и сопоставить различные документы. В частности, делаются такие выводы: «...доход и/или прибыль, полученная налогоплательщиком в результате реализации криптовалюты, которая была получена в результате одной из перечисленных выше операций подлежит налогообложению по общим ставкам» и др. Таким образом, выбранная автором методология в полной мере адекватна цели статьи, позволяет изучить многие аспекты темы.

Актуальность заявленной проблематики не вызывает сомнений. Данная тема является важной в мире и в России, с правовой точки зрения предлагаемая автором работа может считаться актуальной, а именно он отмечает в Турции «Юридические лица, которые занимаются продажей криптовалют в качестве основного вида деятельности, будут облагаться корпоративным налогом в соответствии с Законом о корпоративном

налоге». И на самом деле здесь должен следовать анализ работ оппонентов, и он следует и автор показывает умение владеть материалом. Тем самым, научные изыскания в предложенной области стоит только приветствовать.

Научная новизна. Научная новизна предложенной статьи не вызывает сомнения. Она выражается в конкретных научных выводах автора. Среди них, например, такой: «Отсутствие правовой базы по налогообложению криптовалют означает, что не существует закона, который направлен на комплексное правовое регулирование налогообложения особых операций проводимых с криптовалютами, в том числе в отношении майнинга, стейкинга и хардфорка». Как видно, указанный и иные «теоретические» выводы могут быть использованы в дальнейших исследованиях. Таким образом, материалы статьи в представленном виде могут иметь интерес для научного сообщества.

Стиль, структура, содержание. Тематика статьи соответствует специализации журнала «Налоги и налогообложение», так как посвящена сравнительному исследованию налогово-правового регулирования Турецкой Республики и РФ вопроса «Правовое регулирование налогообложения оборота криптовалюты...». В статье присутствует аналитика по научным работам оппонентов, поэтому автор отмечает, что уже ставился вопрос, близкий к данной теме и автор использует их материалы, дискутирует с оппонентами. Содержание статьи соответствует названию, так как автор рассмотрел заявленные проблемы, достиг цели своего исследования. Качество представления исследования и его результатов следует признать доработанным. Из текста статьи прямо следуют предмет, задачи, методология, результаты исследования, научная новизна. Оформление работы соответствует требованиям, предъявляемым к подобного рода работам. Существенные нарушения данных требований не обнаружены, кроме описок «кирптовалют» и др.

Библиография полная, содержит публикации, НПА, к которым автор обращается. Это позволяет автору правильно определить проблемы и поставить их на обсуждение. Следует высоко оценить качество представленной и использованной литературы. Присутствие российской научной литературы показало бы большую обоснованность выводов автора и повлияло бы на выводы автора. Труды приведенных авторов соответствуют теме исследования, обладают признаком достаточности, способствуют раскрытию многих аспектов темы.

Апелляция к оппонентам. Автор провел анализ текущего состояния исследуемой проблемы. Автор описывает разные точки зрения оппонентов на проблему, аргументирует более правильную по его мнению позицию, опираясь на работы оппонентов, предлагает варианты решения проблем.

Выводы, интерес читательской аудитории. Выводы являются логичными, конкретными «Турецкая Республика не имеет правового регулирования оборота криптовалют и также не имеет выраженных особенностей налогово-правового регулирования оборота криптовалют и токенов, в отличие от Российской Федерации, где не только принят Закон о ЦФА, но и введено налогово-правовое регулирование в части оборота токенов» и др. Статья в данном виде может быть интересна читательской аудитории в плане наличия в ней систематизированных позиций автора применительно к заявленным в статье вопросам. На основании изложенного, суммируя все положительные и отрицательные стороны статьи «рекомендуя опубликовать» с учетом замечаний.