**НАЛОГОВАЯ ПРАВОСУБЪЕКТНОСТЬ УЧАСТНИКОВ РЫНКА КРИПТОВАЛЮТ: НОВЫЕ ПОДХОДЫ (ТЕЗИСЫ)[[1]](#footnote-1)**

*ЛЮТОВА ОЛЬГА ИГОРЕВНА[[2]](#footnote-2)*

**ЦЕЛЬ РАБОТЫ:** провести теоретический анализ и обосновать возможность практического применения в условиях цифровой трансформации категории налоговой правосубъектности с учетом реального участия в финансовых отношениях общемирового и российского масштаба лиц, осуществляющих криптовалютные операции и майнинговую деятельность.

**МЕТОДЫ ИССЛЕДОВАНИЯ:** общенаучные (анализ и синтез, логический, обобщение, аналогия), специальные юридические (компартивистика, технико-юридический.

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА:** налоговая правосубъектность, субъект налогового права, криптовалютные операции, майнинг.

Научный интерес к вопросу возможности применения и актуализации объема понятия налоговой правосубъектности, состоящей из налоговой право- и налоговой дееспособности, обусловлен реальным участием в финансовой деятельности лиц, использующих криптовалюты и смарт-контракты на основе технологии блокчейн для осуществления расчетов и обеспечения исполнения обязательств между хозяйствующими субъектами, а также осуществлением майнинговой деятельности, что, как представляется, оказывает существенное влияние на объем и содержание подлежащих налоговому регулированию прав и обязанностей, а также предполагает выяснение актуальной ценности использования самого термина налоговой правосубъектности, неразрывно связанной с категорией суверенитета, в налоговых отношениях с учетом современных реалий.

Классический подход к налоговой правосубъектности как к «потенциальной свободе лица, гарантированной государством, быть субъектом налогового права»[[3]](#footnote-3) неоднократно подвергался вполне обоснованной критике, поскольку в сфере налогово-правового регулирования изначально диспозитивизм, предполагающий свободу выбора вариантов поведения участниками налоговых правоотношений, рассматривался всегда как исключительное условие их складывания. По общему правилу, налоговая правосубъектность выступала в качестве набора критериев, при соблюдении которых субъект налоговых отношений становился налоговообязанным субъектом, то есть налоговая правосубъектность «являлась условием установления правовых связей между налогоплательщиком и соответствующими государственными и муниципальными органами в конкретных налоговых правоотношениях»[[4]](#footnote-4).

В основе таких рассуждений всегда лежал тезис о роли государства как однозначно властного субъекта, устанавливающего «правила игры» в сфере налогообложения в отношении решения вопроса о признании за конкретным лицом набора правомочий, установление для него обязанностей и соответствующих им форм и мер ответственности. Вместе с тем, появление новых финансовых технологий создало возможность взаимодействия налогоплательщиков и государства на основе пирингового принципа «от равного к равному», что формирует иной подход, согласно которому понятие налоговой правосубъектности как совокупности изначально предоставленных публичным субъектом благ, являющихся основанием для функционирования субъекта в качестве участника соответствующих правоотношений, сомнительно. Также при этом возникает закономерный вопрос научной целесообразности и практической значимости категории налоговой правосубъектности, например, при использовании смарт-контрактов, которые могут быть определены как соглашения между сторонами, исполняемые и/или обеспечиваемые компьютерным алгоритмом автоматически в специализированной программной среде[[5]](#footnote-5), что не предполагает какой-либо деятельности публичного субъекта, связанной с наделением сторон соответствующими правомочиями и их соответствие «стандартным» условиям, предполагающим классическое понимание субъекта права.

При этом возможность осуществления криптовалютных операций и майнинговой, а также заключения смарт-контрактов, в том числе на основании технологии распределенных реестров, деятельности в настоящее время существует объективно, без жесткой привязки к возрасту, факту владения имуществом, наличию статуса предпринимателя, иных обстоятельств, с точки зрения государства имеющих значение для признания лица субъектом налогового права и налоговых отношений.

Вопрос о публичном или частном характере происхождения налоговой правосубъектности участников таких отношений и возможном глобальном изменении ее понимания непосредственно связан с определением эмитента криптовалют. В случае признания в этом качестве частного субъекта необходимо принципиально пересматривать подход к привычно сложившемуся толкованию налоговой правосубъектности, поскольку речи о наделении правами такого субъекта нет. В этой связи можно предложить новую трактовку налоговой правосубъектности как …

В подтверждение этого вывода можно привести проблему законодательного признания и установления правовых рамок для так называемой майнинговой деятельности. Как известно, разработан и внесен в Государственную Думу Российской Федерации проект Федерального закона № 419059-7 «О цифровых финансовых активах», основная ценность которого, как представляется, состоит в определении места виртуальной валюты в системе объектов гражданских прав. На основании указанного документа, за ней будет закреплен статус имущества. Статья 1 проекта устанавливает правовой аппарат, предполагаемый к использованию в соответствующей сфере правового регулирования. Так, под майнингом предлагается понимать деятельность, направленную на создание криптовалюты и (или) валидацию с целью получения вознаграждения в виде криптовалюты. Он признается предпринимательской деятельностью в случае, когда лицо, которое его осуществляет, в течение трех месяцев подряд превышает лимиты потребления электроэнергии, установленные Правительством Российской Федерации. Это предполагает, на наш взгляд, открытость вопроса реального налогов-правового статуса майнера с точки зрения его соотношения с понятием эмитента валют и определения его налогово-правового статуса в целом.

По этому вопросу уже имеются отдельные мнения, связанные, что и логично, с финансово-правовым статусом таких субъектов. Например, по мнению И.И. Кучерова, «майнеров, которые, как известно, лишь обеспечивают процессинговый ресурс в альтернативных платежных системах, было бы неправильно рассматривать в качестве эмитентов криптовалют, поскольку эти лица не являются инициаторами их выпуска, и соответствующий эмиссионный процесс им не подвластен. Таких пользователей следует, возможно, позиционировать как лиц, содействующих поступлению криптовалют в обращение, но не более того»[[6]](#footnote-6). На наш взгляд, этот тезис требует дальнейшего развития и уточнения позиции с точки зрения теории налогового права, в частности в вопросе определения понятия эмитента криптовалют и обоснования необходимости признания его субъектом налогового права.

1. Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 18-29-16107 мк «Исследование и обоснование выбора модели налогообложения в эпоху цифровой трансформации». [↑](#footnote-ref-1)
2. Кандидат юридических наук, доцент кафедры административного и финансового права юридического факультета Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, юрисконсульт ФБУ «Государственный институт лекарственных средств и надлежащих практик» Минпромторга России. Область специализации налоговые отношения и новые цифровые технологии. Электронная почта: lutova.olga@mail.ru. [↑](#footnote-ref-2)
3. *Кобзарь-Фролова М.Н.* Налоговая правосубъектность физических лиц и организаций // Вопросы правоведения. - 2011. - № 3 (11). - С. 215. [↑](#footnote-ref-3)
4. *Винницкий Д.В.* Налоговая правосубъектность организации // Журнал российского права. - 2001. - № 10. - С. 43. [↑](#footnote-ref-4)
5. Аналитический обзор Банка России по теме «Смарт-контракты» // Октябрь 2018. – С. 3. [↑](#footnote-ref-5)
6. *Кучеров И.И.* Криптовалюта как правовая категория // Финансовое право. – 2018. - № 5. – С. 4. [↑](#footnote-ref-6)