

**Максим Сергеевич
СИТНИКОВ,**

аспирант кафедры
конституционного
и муниципального права
Волгоградского
государственного
университета
ассистент
кафедры теории права
и государственно-правовых
дисциплин
Волгоградского института
управления,
филиала
РАНХиГС при
Президенте РФ
c_i_c_e_r_o@mail.ru
400066, Россия,
г. Волгоград, ул. Гагарина, д. 8

К вопросу о правовой адаптации налоговой системы к экономическим связям внутри метавселенной

Аннотация. Сегодня наблюдается рост внимания к технологии метавселенной со стороны государства, бизнеса, граждан и науки. Это обусловливается широким функционалом метавселенной. Существующие прототипы метавселенных позволяют говорить о формировании новой формы экономических взаимоотношений. С течением времени данный процесс станет обыденностью для общества. В связи с постепенной интеграцией технологии метавселенной в жизнь общества возникает множество правовых вопросов, ответов на которые сегодня нет. Наименее изученным является налогообложение. Поскольку роль фискализации для социально-экономического развития государства чрезвычайно высока, необходимо провести исследование относительно выявления возможности адаптации существующего налогового законодательства к отношениям, возникающим внутри метавселенной. Настоящее исследование основывается на положениях российского налогового законодательства. В результате проведенной работы определена и обоснована необходимость преобразования российской налоговой системы к отношениям в метавселенных (1), выявлены особенности российской налоговой политики в части дальнейшего развития сектора метавселенных (2), сформулирован некоторый ряд объектов, на которые необходимо распространить режим налогообложения (3).

Ключевые слова: налоги и метавселенная; налогообложение в виртуальном мире; структура налога; система налогов и сборов; право метавселенной; цифровое имущество; цифровые валюты; виртуальный доход; виртуальное налогообложение.

DOI: 10.17803/2311-5998.2024.121.9s.066-074

Maxim S. SITNIKOV,

*Postgraduate student of the Department of Constitutional
and Municipal Law,*

Volgograd State University;

*Assistant at the Department of Theory of Law
and Public Law Disciplines of the Volgograd Institute of Management,
branch of the RANEPА under the President of the Russian Federation*

c_i_c_e_r_o@mail.ru

8, ul. Gagarina, Volgograd, Russia, 400066

On the issue of legal adaptation of the tax system towards economic relations within the metaverse

Abstract. *Today, there is an increase in attention to the technology of the metaverse (a new kind of virtual world) from the state, business, citizens and science. This is due to the wide functionality of the metaverse. The prototypes of metaverses that exist today allow us to talk about the formation of a new form of economic relations, the subjects of which have the opportunity to make a real profit. Over time, this process will become commonplace for society. Due to the gradual integration of metaverse technology into the life of society, many legal questions arise, to which there are no answers today. Of all the issues presented, one of the least studied is taxation. Since the role of fiscalization for the socio-economic development of the state is extremely high, it is necessary to conduct a study to identify the possibility of adapting existing tax legislation to the relations arising within the metaverse. This study is based on the provisions of Russian legislation on taxes and fees. As a result of the work carried out, the need to transform the Russian tax system to relations in the metaverse was determined and justified (1), the features of Russian tax policy in terms of further development of the metaverse sector were identified (2), a number of objects were formulated to which the tax regime should be extended (3).*

Keywords: *taxes and the metaverse; taxation in the virtual world; tax structure; system of taxes and fees; metaverse law; digital property; digital currencies; virtual income; virtual taxation.*

Вопрос о налогообложении в рамках виртуального пространства не является новым. Эта сфера прорабатывается наукой уже более 15 лет. Например, в 2008 г. М. Walpole указывал, что при развитии налогообложения виртуальных объектов необходимо определить в первую очередь правовой режим таких объектов. Ученый сформулировал два вопроса: распространяются ли устоявшиеся нормы о праве собственности на виртуальные объекты и является ли лицо их виртуальным владельцем¹.

¹ Walpole M. Taxing Virtual Profits // New York University Law Review. 2008. Vol. 1620. No. 1672. P. 1633.



В 2007 г. была опубликована работа L. Lederman², посвященная вопросам налогообложения в виртуальных мирах. Один из аспектов этого исследования связан с возможностью распространения налогообложения на сделки, совершаемые в известной многопользовательской онлайн-игре Second life. L. Lederman² отмечает, что демаркационная линия налогообложения должна зависеть от воздействия цели сделки на физический мир².

Впоследствии проблематика налогообложения в виртуальном пространстве начала рассматриваться с точки зрения развития криптовалют. В данном случае примечательно исследование A. Bal, где указывается на необходимость обеспечения налогообложения криптовалюты только в тех случаях, когда осуществляется ее конвертация в реальные деньги³. Начиная с 2018 г. накопилось значительное количество зарубежной и российской научной литературы, посвященной налогообложению криптовалюты. К числу зарубежных исследований можно отнести, в частности, работы G. Ö. Yalaman и H. Yildirim⁴, A. Peláez-Repiso с P. Sánchez-Núñez и Y. García Calvente⁵, L. W. Cong⁶ в соавторстве с другими учеными. Среди российских публикаций можно отметить, в том числе работы О. И. Лютовой⁷, И. И. Кучерова и Д. А. Печегина⁸, Н. Г. Андриановой⁹.

Обычно вопрос о налогообложении в виртуальном пространстве основывается на совершении различного рода сделок, имеющих непосредственную ценность в реальном мире. Это дает основание говорить о возможности распространения налогового законодательства на экономические связи внутри метавселенной. В силу специфики данного научного исследования необходимо обратить внимание на юридическую трактовку обозначенного объекта с опорой на российское право. В этой связи автором предлагается собственная дефиниция: «метавселенная — это непрерывно функционирующая цифровая информационная система, направленная на имитацию физического мира за счет использования технологий

² Lederman L. Stranger than fiction: Taxing virtual worlds // NYUL Rev. 2007. Vol. 82. P. 1667.

³ Bal A. Taxation of virtual currency. 2014. P. 285–286.

⁴ Yalaman G. Ö., Yildirim H. Cryptocurrency and tax regulation: Global challenges for tax administration // Blockchain Economics and Financial Market Innovation: Financial Innovations in the Digital Age. 2019. P. 407–422.

⁵ Peláez-Repiso A., Sánchez-Núñez P., García Calvente Y. Tax regulation on blockchain and cryptocurrency: The implications for open innovation // Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity. 2021. Vol. 7. No. 1. P. 98–118.

⁶ Cong L. W. [et al.] Tax-loss harvesting with cryptocurrencies // Journal of Accounting and Economics. 2023.

⁷ Лютова О. И. Определение понятия криптовалюты для целей налогового-правового регулирования // Теология. Философия. Право. 2019. № 1 (9). С. 19–27.

⁸ Кучеров И. И., Печегин Д. А. К вопросу о легитимации криптовалют в зарубежных странах // Финансовое право. 2020. № 4. С. 12–15.

⁹ Андрианова Н. Г. Зарубежный опыт правового регулирования налогообложения криптовалют // Налоги и налогообложение. 2023. № 3. С. 41–46.

виртуальной и дополненной реальности и имеющая встроенную модель социально-экономического взаимодействия»¹⁰.

Может показаться, что направление метавселенных вряд ли когда-либо будет реализовано и, как следствие, является нерентабельным. Автор данных строк признает, что модель метавселенной в представленном выше определении отсутствует, но сегодня существует значительное количество цифровых платформ, которые можно обозначить как прототипы метавселенных. Более того, некоторые развитые государства проявляют интерес к технологии метавселенной для ее интеграции в жизнь государства (Южная Корея, Китай и др.).

Надо признать, что сегодня отсутствуют отдельные российские исследования по тематике налогообложения в метавселенной. Вместе с тем ученые полагают, что этот вопрос неизбежно будет затронут при дальнейшем развитии метавселенных. Об этом указывается, в частности, в работах С. П. Федоренко¹¹ и А. И. Овчинникова¹². При этом в зарубежной науке имеются научные исследования, посвященные непосредственно вопросам налогообложения в метавселенной. К их числу можно отнести, например, публикации R. F. Amalia и H. Fikri¹³, S. A. Parente¹⁴ и Y. R. Kim¹⁵. Поскольку вопрос о налогообложении в метавселенной является в высокой степени актуальным, видится верным исследовать вопрос о причинах необходимости его распространения и перспективах реализации.

Цифровые технологии во многом определяют не только будущее человечества, но и его настоящее, и автор данной работы полагает, что в таком случае главная цель налогового права сводится к обеспечению золотой середины между цифровым прогрессом и фискальной безопасностью государства. Это положение целиком и полностью подходит для общего описания необходимости налогообложения внутри метавселенных.

Прежде всего нужно обозначить, что представленные данные взяты автором у зарубежных исследователей¹⁶. Следует пояснить, что каждая из обозначенных платформ представляет собой трехмерный виртуальный мир, поделенный на множество виртуальных земельных участков, учет которых ведется на децентрализованной основе в системе блокчейн. По всей видимости, виртуальный земельный участок представлен в виде NFT. Возникает вполне обоснованный вопрос о том,

¹⁰ Ситников М. С. Право и метавселенная: некоторые вопросы теории и практики // Цифровое право. 2023. Т. 4. № 3. С. 10.

¹¹ Федоренко С. П. Метавселенная как фактор трансформации правового регулирования // Северо-Кавказский юридический вестник. 2023. № 1. С. 60.

¹² Овчинников А. И. Традиционные духовно-нравственные ценности, суверенитет и правовое регулирование метавселенных // История государства и права. 2023. № 4. С. 41.

¹³ Amalia R. F., Fikri H. Tax Legal Perspective on Digital Assets Trading Transactions in Metaverse // Brawijaya International Conference (BIC 2022). Atlantis Press. 2023. P. 334–342.

¹⁴ Parente S. A. Digital development, technological innovation and Metaverse: the implications of tax law // Human rights as a guarantee of smart, sustainable and inclusive growth. 2022. P. 59–67.

¹⁵ Kim Y. R. C. Taxing the Metaverse. 2023.

¹⁶ 2022 Annual Metaverse Virtual Real Estate Report, 2023 // URL: <https://parcel.so/learn/2022-annual-metaverse-virtual-real-estate-report> (дата обращения: 30.04.2024).



каким образом обозначенный оборот виртуальных земельных участков влияет на возможность получения реальной прибыли?

В качестве примера можно привести платформу Decentraland, которая основывается прежде всего на криптовалюте Ethereum, являющейся одновременно блокчейном. Известно, что получить криптовалюту можно несколькими способами, наиболее распространенными из которых являются майнинг и трансформация фиатных денег. В последнем случае лицо через использование каких-либо «цифровых обменников» конвертирует фиатную валюту в конкретную криптовалюту пропорционально соотношению ее стоимости в момент совершения этой операции.

Decentraland имеет собственную виртуальную валюту Mana, обменять которую можно на криптовалюту Ethereum. Ключевой эффект заключается в реальной возможности совершить обратный процесс из Mana в фиат. При этом суммарный выход Mana может быть значительно преумножен за счет совершения разнообразных транзакций в рамках Decentraland.

В заключение этого параграфа хочется привести мнения двух авторитетных организаций относительно дальнейшего экономического развития метавселенных. По оценке экспертов от McKinsey & Company, объем рынка в метавселенной к 2030 г. составит около 5 трлн долл. США¹⁷. По мнению специалистов крупнейшего международного банка Citibank, к 2030 г. общий рынок метавселенных может исчисляться в пределах от 8 до 13 трлн долл.¹⁸ Обозначенные оценки наглядно демонстрируют, что в связи с развитием метавселенных государства будут просто вынуждены трансформировать законодательство, в том числе налоговое, чтобы соблюсти баланс частных и публичных интересов

Каков объект налогообложения?

Первым объектом, на который следует распространить режим налогообложения в метавселенной, является доход. В данном случае возникает главный вопрос: что будет объектом налогообложения: доход от криптовалюты, виртуальной валюты метавселенной или конвертируемой фиатной валюты?

Сегодня приходится констатировать, что в российской правовой системе до конца не определен режим криптовалюты. В связи с этим оптимальный вариант видится в интеграции модели цифрового рубля в метавселенную¹⁹. Очень вероятно, что реализация обозначенного подхода возможна только при условии

¹⁷ Value creation in the metaverse. 2022 // URL: <https://www.mckinsey.com/capabilities/growth-marketing-and-sales/our-insights/value-creation-in-the-metaverse> (дата обращения: 30.04.2024).

¹⁸ Citi: объем рынка метавселенной может достигнуть \$ 13 трлн в течение 8 лет. 2022 // URL: <https://www.rbc.ru/crypto/news/6246d5cf9a794753ed2d2d61?ysclid=llnamf90z1841481793> (дата обращения: 30.04.2024).

¹⁹ *Абрамова М. А., Куницына Н. Н., Дюдикова Е. И.* Перспективы внедрения цифрового рубля в денежный оборот России: атрибуты и принципы формирования доверенной цифровой среды // *Финансы: теория и практика.* 2023. № 4. С. 13.

создания собственных моделей метавселенных. Это позволит успешно реализовывать политику по взиманию таких налогов, как налог на доходы физических лиц и налог на прибыль организаций.

Если с доходами от транзакций все относительно понятно, то следующий объект, о котором пойдет речь, весьма специфичен. Метавселенная является инновационной площадкой, пользователи которой могут получать награду за выполнение каких-либо действий. Широкое распространение получают игровые механики в метавселенной, устроенные по принципам play to earn или лутбоксов. В таком случае речь правильнее вести не столько о каком-то строго определенном объекте, а об их системе. При этом выигрываемый объект может иметь существенную экономическую ценность, полезность которой отражается в мире реальном. Говоря о налогообложении получаемой награды, нельзя не обратиться к точке зрения Y. R. Kim. На примере американского законодательства она предлагает два возможных варианта налогообложения в зависимости от характеристики приобретения вознаграждения: либо рассматривать получаемые, например из лутбоксов, объекты в качестве валового дохода, либо распространить на них режим налогообложения по аналогии с сокровищами²⁰.

Весьма возможно, что отраженная позиция вписывается в рамки американского налогового законодательства, чего нельзя не сказать о российской системе. Для российской налоговой системы возможно существование одного из вариантов: либо учредить отдельный налог/сбор на выигранные объекты, либо полностью отказаться от их налогообложения. Поскольку метавселенные находятся на стадии постепенной интеграции, сегодня трудно объективно оценить, какой из обозначенных вариантов является верным.

Не менее специфичным выглядит другой потенциальный объект налогообложения. Зарубежные исследователи отмечают, что в будущем в сферу налогообложения можно будет включить виртуальную недвижимость, из которой состоит метавселенная²¹. В данном случае весьма уместна будет точка зрения О. И. Лютовой, которая полагает, что для надлежащего выполнения налоговой обязанности в условиях цифровизации необходимо уточнить понятие объекта налогообложения с учетом появления новых предметов и явлений²². Об уточнении понятия объектов налогообложения пишет и Д. М. Мошкова²³.

Вместе с тем, как представляется, рецепция позиции о налогообложении виртуальной недвижимости породит огромное количество вопросов в налоговом праве России, и прежде всего в рамках гражданско-правового профиля, поскольку в налоговом законодательстве отсутствует само понятие недвижимости. Одна из возникающих здесь проблем проявляется в том, в цивилистике до конца не определен режим всех виртуальных объектов.

²⁰ Kim Y. R. Op. cit.

²¹ Amalia R. F., Fikri H. Op. cit.

²² Лютова О. И. Особенности налоговой обязанности как института налогового права в эпоху цифровизации // Информационное общество. 2023. № 5. С. 96.

²³ Мошкова Д. М. Трансформация налоговых правоотношений в условиях цифровизации экономики России // Право и цифровая экономика. 2021. № 4 (14). С. 61–62.



Исходной частью метавселенных являются образующие ее земельные участки, которые можно использовать / которыми можно распоряжаться по своему усмотрению. В дальнейшем можно допустить мысль, что виртуальная земля будет объектом налогообложения. Но такое положение дел вряд ли подходит для объектов, которые возведены на виртуальной земле: дома моды, стадионы, магазины и др. Это обусловливается особой сложностью проведения грани между иными «обслуживающими» сооружениями (виртуальная дорога, мосты и др.), которую не всегда просто выявить и в мире физическом. Дабы не создавать путаницу, верным будет в перспективе в качестве объекта налогообложения рассматривать только виртуальный земельный участок.

При квалификации виртуального земельного участка в качестве особого цифрового актива возникает вопрос о том, объектом какого налога он будет? В данном случае связь прослеживается, пожалуй, лишь с земельным налогом. Согласно ст. 389 НК РФ объектом земельного налога являются земельные участки, которые находятся в пределах муниципального образования. Эти земельные участки существуют в мире физическом и, соответственно, имеют материальную основу. Следовательно, налицо имеются существенные различия между виртуальным земельным участком и реальным земельным участком с точки зрения налогообложения. Вместе с тем, абстрагируясь, можно заметить одно очень важное сходство: и в мире физическом, и в мире виртуальном у земельного участка имеются границы, которые позволяют идентифицировать его в качестве отдельного объекта.

В связи с этим можно допустить мысль о возможности легального существования налога на виртуальный земельный участок в структуре гл. 31 НК РФ, посвященной положениям о земельном налоге. В силу особенностей инновационного объекта было бы верным дополнить гл. 31 НК РФ новой статьей, например 398.1, со следующим примерным наименованием: «Особенности взимания земельного налога в условиях виртуального пространства». Такую же практику следует распространить на уровень нормативных правовых актов муниципалитетов, так как земельный налог относится к числу местных.

Показав примерную картину будущих объектов налогообложения для целей планомерной адаптации налоговой системы к экономическому функционированию метавселенных, необходимо обратиться к вопросу о конкретных шагах государства по развитию налоговой политики.

На сегодняшний день проделана большая работа по адаптации налоговой системы к условиям цифровой экономики, однако предстоит сделать не меньше. Однозначно можно сказать, что при развитии налогообложения в области «цифры» необходимо соблюдать баланс частных и публичных интересов. Ориентиром в таком случае может служить свободное развитие и применение цифровых технологий, но без причинения прямого/косвенного вреда личным или публичным интересам.

Выше было показано, что перспектива развития у налогового законодательства в условиях развивающихся метавселенных есть. В этой связи возникает абсолютно закономерный вопрос о том, как это сделать с соблюдением баланса частных и публичных интересов. По мнению автора работы, нет необходимости в создании высокой налоговой нагрузки на сферу метавселенных. Это воздвигнет серьезный барьер для развития рынка метавселенных с вероятным его уходом

в «серую зону». Следовательно, видится верным создать некую полностью/частично свободную виртуальную зону.

На первых порах можно было бы не устанавливать обязанность по уплате налога на виртуальный земельный участок не из-за того, что обратное требует значительной модификации законодательства, а потому, что это может отпугнуть многих пользователей от его приобретения. Однако полностью отказываться от распространения налогообложения на область метавселенных не стоит. Видится верным установить максимально низкие налоговые ставки на получаемые в метавселенных доход/прибыль. В этой связи возможна разработка и легитимация отдельного экспериментального специального налогового режима, который с течением времени будет трансформироваться в зависимости от развития экономики метавселенных. Такое положение дел, как представляется, позволит соблюсти баланс частных и публичных интересов.

Выводы

Метавселенная является технологией, которая год от года привлекает всё большее количество пользователей в России. Необходимость распространения налогообложения на сферу метавселенных обуславливается возможностью внутри этого виртуального пространства осуществлять различного рода деятельность, итоги которой имеют ценность в мире физическом. В рамках данной работы выведены два возможных объекта налогообложения, которые могут быть в перспективе интегрированы в российскую налоговую систему: доходы/прибыль и виртуальные земельные участки. Вместе с тем для целей планомерного и эффективного развития метавселенных была выявлена возможность установления нового экспериментального специального налогового режима.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Абрамова М. А., Куницына Н. Н., Дюдикова Е. И.* Перспективы внедрения цифрового рубля в денежный оборот России: атрибуты и принципы формирования доверенной цифровой среды // *Финансы: теория и практика.* — 2023. — Т. 27. — № 4. — С. 6–16.
2. *Андрианова Н. Г.* Зарубежный опыт правового регулирования налогообложения криптовалют // *Налоги и налогообложение.* — 2023. — № 3. — С. 41–46.
3. *Кучеров И. И., Печегин Д. А.* К вопросу о легитимации криптовалют в зарубежных странах // *Финансовое право.* — 2020. — № 4. — С. 12–15.
4. *Лютлова О. И.* Определение понятия криптовалюты для целей налогового-правового регулирования // *Теология. Философия. Право.* — 2019. — № 1 (9). — С. 19–27.
5. *Лютлова О. И.* Особенности налоговой обязанности как института налогового права в эпоху цифровизации // *Информационное общество.* — 2023. — № 5. — С. 91–99.
6. *Мошкова Д. М.* Трансформация налоговых правоотношений в условиях цифровизации экономики России // *Право и цифровая экономика.* — 2021. — № 4 (14). — С. 56–62.



7. *Овчинников А. И.* Традиционные духовно-нравственные ценности, суверенитет и правовое регулирование метавселенных // История государства и права. — 2023. — № 4. — С. 37–43.
8. *Ситников М. С.* Право и метавселенная: некоторые вопросы теории и практики // Цифровое право. — 2023. — Т. 4. — № 3. — С. 1–21.
9. *Федоренко С. П.* Метавселенная как фактор трансформации правового регулирования // Северо-Кавказский юридический вестник. — 2023. — № 1. — С. 56–61.
10. *Amalia R. F., Fikri H.* Tax Legal Perspective on Digital Assets Trading Transactions in Metaverse // Brawijaya International Conference (BIC 2022). — Atlantis Press, 2023. — P. 334–342.
11. *Bal A.* Taxation of virtual currency. — 2014.
12. *Cong L. W.* [et al.] Tax-loss harvesting with cryptocurrencies // Journal of Accounting and Economics. — 2023. — DOI: 10.1016/j.jacceco.2023.101607.
13. *Kim Y. R. C.* Taxing the Metaverse. — 2023.
14. *Lederman L.* Stranger than fiction: Taxing virtual worlds // NYUL Rev. — 2007. — Vol. 82.
15. *Parente S. A.* Digital development, technological innovation and Metaverse: the implications of tax law // Human rights as a guarantee of smart, sustainable and inclusive growth. — 2022.
16. *Peláez-Repiso A., Sánchez-Núñez P., García Calvente Y.* Tax regulation on blockchain and cryptocurrency: The implications for open innovation // Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity. — 2021. — Vol. 7. — № 1. — DOI: 10.3390/joitmc7010098.
17. *Walpole M.* Taxing Virtual Profits // New York University Law Review. — 2008. — Vol. 1620. — № 1672.
18. *Yalaman G. Ö., Yıldırım H.* Cryptocurrency and tax regulation: Global challenges for tax administration // Blockchain Economics and Financial Market Innovation: Financial Innovations in the Digital Age. — 2019. — P. 407–422.