

**КОБИЛЬНИК ДМИТРО АНАТОЛІЙОВИЧ**  
кандидат юридичних наук, доцент кафедри фінансового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

**БУРЧАК АНТОН ЮЛІАНОВИЧ**  
студент V курсу 3 групи господарсько-правового факультету Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

УДК 347.73

DOI: 10.37772/2518-1718-2020-2(30)-3

## **КРИПТОВАЛЮТА ЯК ОБ'ЄКТ ПОДАТКОВОГО ПРАВА: ПРАКТИЧНЕ ЗАСТОСУВАННЯ ТА ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ**

Робота присвячена дослідженню питань про правове регулювання криптовалюти, як об'єкту оподаткування. Правовий режим криптовалюти в правовідносинах між податковими органами та фізичними або юридичними особами є актуальною проблемою, оскільки наявна лише незначна кількість робіт з цього питання. Окрему увагу заслуговує дослідження міжнародного досвіду оподаткування криптовалютних операцій, а також аналіз найбільш актуальних пропозицій щодо внесення змін до національного законодавства, з метою визначення правового регулювання криптовалюти та операціям, пов'язаним з криптовалютою як об'єкта податкових правовідносин.

**Ключові слова:** криптовалюта, оподаткування, криптовалютні операції, нематеріальні активи, податкові правовідносини

**Постановка проблеми.** В сучасному податковому праві є чимало актуальних тем, які викликають предмет жвавих дискусій не лише серед науковців, але й серед практикуючих юристів. Водночас, найбільшого поширення протягом останнього часу набула проблематика можливості оподаткування доходів від операцій, предметом яких є так звана криптовалюта. Безумовно, позиція держави щодо можливості оподаткування операцій, предметом яких є криптовалюта є зрозумілою, оскільки за своєю правовою природою податки є джерелом наповнення Державного та місцевих бюджетів. Разом з тим, правовий статус криптовалютних операцій як об'єкта податкових правовідносин в сучасному національному законодавстві є невизначений, що зумовлює актуальність даної проблеми.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Незважаючи на велику актуальність даної теми, в сучасній науці податкового права відсутні фундаментальні наукові праці та дослідження, присвячені проблемам оподаткування криптовалюти та криптовалютних операцій.

**Невирішені раніше проблеми.** Окрему увагу заслуговує дослідження міжнародного досвіду оподаткування криптовалютних операцій, а також аналіз найбільш актуальних пропозицій щодо внесення змін

до національного законодавства, з метою визначення правового режиму криптовалюти та операціям, пов'язаним з криптовалютою як об'єкта податкових правовідносин.

**Метою** наукової статті полягає у проведенні наукового дослідження щодо правової природи криптовалюти, а також розкриття теоретичних, практичних проблем і особливостей правового регулювання криптовалюти та операцій пов'язаних із застосуванням криптовалюти у сучасному податковому законодавстві.

**Виклад основного матеріалу.** Аналізуючи питання законності походження криптовалюти, можна знайти чималу кількість публікацій у ЗМІ, мережі Інтернет про те, що криптовалюта не є законним платіжним засобом, не має матеріальної цінності та навіть конкретного матеріального вираження, а отже, перебуває поза регулюванням законом. Як вбачається, така позиція не відображає об'єктивну істину, оскільки автори таких публікацій вдаються до отождолення понять «законний платіжний засіб» та «законна річ». Між тим, правове регулювання останніх, здійснюється відповідно до ст. 92 Конституції України, згідно з якою, правовий режим власності встановлюється виключно законом та статті 178 Цивільного кодексу України про те, що усі речі можуть

вільно перебувати у володінні, використовуватися чи відчужуватися, окрім тих, обіг яких заборонено законом або, обіг яких обмежений законом і можливий лише за наявності дозволу, передбаченого законом [2]. А оскільки криптовалюта не є річчю, або предметом, яка законодавцем обмежена в обороті, або вилучена з обороту, не можна стверджувати, що вона є незаконною. Разом з тим, якщо вважати криптовалюту об'єктом цивільного права, виникає питання можливості її визнання об'єктом податкового права та отримання коштів державою у вигляді податків за здійснення операцій з криптовалютою?

З однієї сторони, можна прийти до висновку про можливість обкладення податком операцій з криптовалютами, в результаті яких отримано дохід, який в відповідно до п.1.164 ст. 164 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), є будь-яким доходом, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду. В свою чергу, ст. 165 ПКУ містить вичерпний перелік доходів, які не можуть бути об'єктом оподаткування загального доходу та серед них відсутні доходи від операцій з криптовалютою [1].

Для юридичних осіб, операції з криптовалютою також могли б обкладатись податками: по-перше, відповідно до п.1.1.134 ст. 134 ПКУ, об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень цього Кодексу. Можливо, якщо розглядати криптовалюту як нематеріальний актив підприємства, що є предметом господарських операцій підприємства, наприклад з купівлі, продажу обміну криптовалюти, такий прибуток може підлягати оподаткуванню.

По-друге, відповідно до п.п. «а» п.185.1 ст. 185 ПКУ, постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 цього Кодексу, у тому числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю. В такому випадку, якщо розглядати операції з криптовалютою як постачання товарів, такі операції можуть бути об'єктом податку на додану вартість.

При цьому, деякі експерти, навіть розглядають криптовалюту як товар (нематеріальний актив), вра-

ховуючи досить неконкретне визначення нематеріального активу, що передбачене Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України №242 від 18.10.1999 та визначене як немонетарний актив підприємства, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [11].

Між тим, національне законодавство вимагає щоб будь-який дохід фізичної особи, або прибуток юридичної особи обов'язково мав матеріальне вираження та законне джерело походження (наприклад, заробітна плата, подарунок, виграш в лотерею, здійснення господарської діяльності та ін). Законність джерела походження означає, що таке джерело має бути врегульоване нормами національного законодавства та з якого повинні справлятися відповідні податки.

Водночас, дохід від операцій з криптовалютою не визначений жодною нормою національного законодавства, іншими словами не може на даний час мати законного джерела походження. У такому випадку, вважається, що дохід отримано незаконним (у тому числі злочинним) шляхом, що передбачено, зокрема у ст. 4 Закону «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» №1702-VII від 14.10.2014 [5] з усіма його негативними наслідками.

Між тим, криптовалюта не може підпадати під визначення «нематеріальний актив», оскільки не є активом (ресурсом) в розумінні Закону України «Про бухгалтерський облік» № 996-XIV від 16.07.1999: вона не має номінальної чи реальної вартості та навіть не має матеріального характеру. Отже, за своєю природою криптовалюта є електронною інформацією, яка зберігається на носіях інформації електронно-обчислювальних машин та комп'ютерів.

Також, криптовалюта не може визначатись як товар, оскільки п.14.1.244 ст. 14 ПКУ містить виключний перелік об'єктів, що підпадають під таке визначення (нематеріальні активи, земельні ділянки, земельні частки, цінні папери та деривативи). Таким чином, на даний час існує правова колізія, коли через недосконалість національного податкового законодавства, та його невідповідність сучасним реаліям, операції, що проводяться з криптовалютами не можуть бути предметом податкового регулювання, а отже, взагалі повинні перебувати поза межами правового регулювання.

Крім того, питання правового регулювання операцій, пов'язаних з криптовалютою у податковому праві тісно пов'язане з питанням контролю за здійсненням відповідних операцій. На сьогоднішній день, контроль за дотриманням податкового законо-

давства здійснюється в порядку та у відповідність із вимогами ПКУ та інших нормативно-правових актів. Так, відповідно до п.п. 61.1, 61.2 ст. 61 Податкового кодексу України, податковий контроль - система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Податковий контроль здійснюється органами, зазначеними у статті 41 цього Кодексу, а саме: центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику та його територіальні органи.

Згідно з п. 62.1.1. ст. 62 ПКУ, податковий контроль здійснюється шляхом: ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів; перевірок та звірок відповідно до вимог цього Кодексу, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин; моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків.

Разом з тим, на теперішній час, в нашій державі відсутні будь-які правові можливості використання повноважень податкового контролю до суб'єктів криптовалютних операцій, у т.ч. так званих «майнерів», через відсутність належного правового регулювання оподаткування відповідних операцій, оскільки фактично «майнери» та інші учасники криптовалютних операцій не є платниками податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток, на додану вартість та ін. Крім того, ключовою особливістю таких операцій, є безготівковий розрахунок з використанням електронних платіжних систем, що полягає у переказі грошових коштів між декількома банківськими рахунками та подальшому отриманні криптовалюти, або обміні криптовалюти на будь-які товари, роботи чи послуги, у т.ч. на криптовалюту іншого виду.

Водночас, практика оподаткування операцій з криптовалютами уже почала активно впроваджуватись у всьому світі, та на сьогодні передбачена законодавством США, деяких країн ЄС (Німеччини, Австрії, Іспанії, Швеції), Японії, Сінгапуру, а також готується до введення найближчим часом в Південній Кореї та Індії [8]. Досить цікавою є позиція держави відносно оподаткування криптовалюти у США. Так, Службою

внутрішніх доходів США (державний орган федерального правління, який здійснює збір податків в країні) були введені правила оподаткування від 25.03.2014, у яких роз'яснено, що у відносинах зі сплати федеральних податків, «біткоїни» (назва однієї з найбільш популярних криптовалют) розглядаються саме як майно. Тобто особи, які купують біткоїни в якості інвестиційного засобу, при подальших операціях з криптовалютою, отримують прибуток від збільшення капіталовкладення, а не від різниці в її курсі. Прибутки від реалізації біткоїнів, згідно вказаних правил, також підлягають оподаткуванню [7].

Іншою цікавою позицією є правове регулювання оподаткування криптовалют в деяких країнах ЄС (Німеччина, Швейцарія), у яких криптовалюта передбачена в національному законодавстві як повноцінна валюта, а тому при здійсненні операцій з криптовалютою, застосовуються ті самі податкові норми, що і при здійсненні операцій зі звичайною валютою [8]. Водночас, рішенням Європейського суду з прав людини від 22.10.2015 (справа Хедквіст проти Швеції), суд постановив, що на території Європейського Союзу операції з криптовалютою, або іншою віртуальною валютою не повинні обкладатися податком на додану вартість [6].

Слід зазначити, що у Великобританії ще в 2014 році Управління податкових зборів підтвердило, що криптовалюта – це і не валюта, і не гроші, а тому жодним чином не може регулюватися фінансовим законодавством Великобританії. Таким чином, криптовалюта в Великобританії і до сьогодні вважається унікальною комбінацією цифр, отриманої в результаті складних математичних обчислень і алгоритмів. Тому така валюта також не підпадає під дію Закону Великобританії про легалізацію (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом 2007 року. Водночас, у квітні 2016 року опубліковано план дій Казначейства по боротьбі з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, і фінансуванням тероризму. У документі Казначейство запропонувало застосовувати відповідне законодавство у відношенні бірж та інших компаній, які здійснюють операції з обміну (продажу) криптовалюти. При цьому, до компаній, які лише надають послуги з отримання доступу до електронного рахунку з криптовалютою, таке законодавство застосовуватись не повинно [12, с. 27].

У Канаді, у відповідності до прийнятого у 2014 році Закону оплата товарів чи послуг за допомогою криптовалюти підлягає оподаткуванню як бартерна операція. Уразі продажу криптовалют стягується дохідний податок, податок на прибуток, або податок на приріст капіталу [12, с. 49].

Повертаючись до правового регулювання оподаткування операцій з криптовалютою в Україні,

треба відзначити, що на даний час у Верховній Раді України зареєстровано 2 діаметрально протилежні законопроекти щодо законодавчого врегулювання питання криптовалют в Україні: проект №7183 від 06.10.2017 «Про обіг криптовалют в Україні» у ст.ст. 5, 7 надає правовий статус криптовалюти як об'єкта права власності майнерів (осіб, що здійснюють операції з криптовалютою) та яка є об'єктом оподаткування, а до криптовалютних транзакцій застосовуються положення (аналогія закону) про договір міни у відповідності до законодавства України [9].

Загалом, вказаний законопроект, є досить актуальним, оскільки автором перейнято зарубіжну практику надання правового статусу криптовалюти як об'єкту цивільного права, а також врегульовані питання цивільних та податкових правовідносин між учасниками. Разом з тим, вважаємо, що у вказаному законопроекті необхідно передбачити розмежування криптовалютних транзакцій на обмінні (при яких фактично відбувається обмін криптовалюти одного виду на інший без необхідності визначення номінальної чи реальної вартості криптовалюти і такі операції можуть регулюватись законодавством про договір міни), а також операції з купівлі-продажу криптовалюти (при яких відбувається обмін криптовалюти на реальні грошові кошти та до яких можуть застосовуватись положення про договір купівлі-продажу).

Крім того, доцільно передбачити внесення змін до визначення «товар», що міститься у п. 1.244 ст. 14 Податкового кодексу України, а також до визначення «нематеріальний актив», закріплене в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України №242 від 18.10.1999, включивши до цих визначень криптовалюту.

Також, необхідно вирішити питання щодо законодавчого закріплення порядку ліцензування операцій, предметом яких є криптовалюта, з метою встановлення обмежень та врегулювання неконтрольованого ринку обігу криптовалюти в нашій державі.

В такому випадку, операції з криптовалюти на решті зможуть належним чином оподатковуватись оскільки об'єктом оподаткування буде дохід, прибуток, або самі операції, пов'язані з продажем об'єктів цивільних правовідносин, які врегульовані відповідно до чинного законодавства.

Отже, прийняття вказаного законопроекту за основу дозволить закріпити правові відносини, об'єктом яких є криптовалюта та криптовалютні операції у Цивільному, Податковому кодексах України.

Водночас, у вказаному законопроекті залишається невирішеним одне з ключових і в той же час про-

блемних питань – контролю за дотриманням податкового законодавства суб'єктами, що зможуть в подальшому законно здійснювати криптовалютні операції, відсутність якого зведе до мінімуму ефективність від такого законодавчого закріплення.

Вбачається, що найбільш ефективно такий контроль зможуть здійснювати, наприклад, податкові органи, шляхом проведення планових та позапланових податкових перевірок платників податку на доходи фізичних осіб, податку прибуток, або додану вартість за результатами яких складати податкові повідомлення - рішення про обов'язок сплатити суму грошових коштів недоотриманих податків. Крім того, у випадку законодавчого закріплення ліцензування криптовалютних операцій, відповідні правопорушники можуть бути притягнуті до адміністративної відповідальності, наприклад, за ст. 164 Кодексу України про адміністративні правопорушення – за здійснення операцій без відповідної ліцензії [2].

Ще одним ефективним заходом контролю у сфері дотримання податкового законодавства під час проведення операцій з криптовалютою може бути законодавча заборона вільного розрахунку будь-яким видом криптовалюти із суб'єктами господарської діяльності на території України за поставлені товари, надані роботи чи послуги як засобом платежу із одночасним встановленням фінансової, або іншої юридичної відповідальності, що будуть приймати таку оплату. З цього приводу, Національний банк України у своєму листі від 30.11.2017 року висловив свою думку про те, що складна правова природа криптовалют не дозволяє визнати їх ні грошовими коштами, ні валютою, ні платіжним засобом іншої країни, ні валютною цінністю, ні електронними грошима, ні цінними паперами, ні грошовим сурогатом та попередив, що будь-яка діяльність, пов'язана з операціями купівлі, продажу, обміну та конвертації у криптовалюту, несе велику кількість ризиків, які фізичні та юридичні особи повинні усвідомлювати, перш ніж здійснювати операції з криптовалютами [13].

Разом з тим, вбачається сумнівною можливість правоохоронних органів ефективно здійснювати діяльність щодо розслідування податкових кримінальних правопорушень у вказаній сфері та притягнення винних осіб до кримінальної відповідальності враховуючи законодавчу конструкцію ст. 212 Кримінального кодексу України, яка передбачає кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків, що призвело до ненадходження податків у значних, великих чи особливо великих розмірах, що у 2018 році складала мінімум 881 тис. грн [3]. Такий механізм, навпаки може створювати ризик застосування тиску на учасників криптовалютних операцій, шляхом проведення безпідставних обшуків, вилучення та арешту майна та ін.

Інший законопроект – «Щодо стимулювання ринку криптовалют та їх похідних в Україні» №7246 від 30.10.2017, передбачає внесення змін ст. 165.1 (норма про доходи, які не включаються до об'єкту оподаткування податку на доходи фізичних осіб), а також ст. 196.1 (операції, що не є об'єктом оподаткування податку на додану вартість) шляхом включення доходів та операцій з криптовалютами та видобуванням «майнингом» криптовалюти) [10]. Нажаль, вказаний законопроект є непродуманий та потребує відкликання, оскільки автором законопроекту не розроблено жодних стратегій та навіть не викладено загального бачення стимулювання ринку криптовалют в Україні окрім виключення криптовалютних операцій із системи оподаткування (що може свідчити про лобювання інтересів окремих осіб).

**Висновки.** Таким чином, на сьогоднішній день, операції, пов'язані з використанням криптовалют в Україні, поки що не можуть бути об'єктом податкових відносин, через юридичну недосконалість національного податкового законодавства, що фактично ставить їх за межами правового регулювання. Разом з тим, враховуючи динаміку швидкого зростання вартості окремих криптовалют у світі, а також стрімке поширення криптовалютних операцій в суспільстві, вбачається можливим запровадити в Україні надійний податковий контроль та правове регулювання криптовалютних операцій, з урахуванням внесених до Верховної Ради України законопроектів, у зв'язку з чим, відповідні податки можуть стати додатковим джерелом доходу Державного та місцевих бюджетів в Україні.

### ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-14. № 15-16. № 17. Ст.112.
2. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 40-44. Ст. 356.
3. Кримінальний кодекс України: Закон України від 05.04.2001 р. № 2341-III. *Відомості Верховної Ради України*. 2001. № 25-26. Ст. 131.
4. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон України від 07.12.1984 р. №8073-X. *Відомості Верховної Ради Української РСР*. 1984. додаток до № 51. Ст. 1122.
5. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 14.10.2014 р. №1702-VII. *Відомості Верховної Ради України*. 2014. № 50-51. Ст. 2057.
6. Рішення Європейського суду з прав людини (справа «Хедквіст проти Швеції»): Рішення, судовий акт від 22.10.2015 р. № С-264/14. European Court of Human Rights. 2015. URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=170305&doclang=EN>.
7. Про обіг криптовалюти в Україні: проект Закону України від 06.10.2017 р. № 7183. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=62684/](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62684/).
8. Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо стимулювання ринку криптовалют та їх похідних в Україні): проект Закону України від 30.10.2017 р. № 7246. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=62816](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62816).
9. Notice 2014-21 of IRS. The Internal Revenue Service. 2015. URL: <https://www.irs.gov/pub/irsdrop/n-14-21.pdf>.
10. Matthias L. Taxation of Cryptocurrencies in Europe. 2017. URL: <http://cryptoresearch.report/crypto-research/taxation-cryptocurrencies-europe/>.
11. Карпенко О. Нужно ли в Украине платить налоги с биткоинов (и декларировать их): советы юристов. 2018. URL: <https://ain.ua/2017/12/12/nalogi-s-bitkoinov>.
12. Литуха В. Правовое регулирование криптовалютного бизнеса. 2017. URL: <http://axon.partners/wp-content/uploads/2017/02/Global-Issues-of-Bitcoin-Businesses-Regulation.pdf>.
13. Спільна заява фінансових регуляторів щодо статусу криптовалют в Україні: лист Національного банку України від 30.11.2017. URL: [https://bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=59735329](https://bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=59735329).

### REFERENCES

1. Podatkovyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 r. № 2755-VI. (2011). *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy*, 13-14, 15-16, 17, art.112 [in Ukrainian].
2. Tsyvilnyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 16.01.2003 r. № 435-IV. (2003). *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy*, 40-44, art. 356 [in Ukrainian].

3. Kryminalnyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 05.04.2001 r. № 2341-III. (2001). *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy*, 25-26, art 131 [in Ukrainian].
4. Kodeks Ukrainy pro administratyvni pravoporushennia: Zakon Ukrainy vid 07.12.1984 r. № 8073-X. (1984). *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainiskoi RSR*, dodatok do № 51. art. 1122 [in Ukrainian].
5. Pro zapobihannia ta protydyiu lehalizatsii (vidmyvanniu) dokhodiv, oderzhanykh zlochynnym shliakhom, finansuvanniu teroryzmu ta finansuvanniu rozpovsiudzhennia zbroi masovoho znyschennia: Zakon Ukrainy vid 14.10.2014 r. № 1702-VII. (2014). *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy*, 50-51, art. 2057 [in Ukrainian].
6. Rishennia Yevropeiskoho sudu z prav liudyny (sprava «Khedkvist proty Shvetsii»): Rishennia, sudovyi akt vid 22.10.2015 r. № C-264/14. European Court of Human Rights. (2015). URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=170305&doclang=EN> [in Ukrainian].
7. Pro obih kryptovaliuty v Ukraini: proekt Zakonu Ukrainy vid 06.10.2017 r № 7183. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=62684/](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62684/) [in Ukrainian].
8. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy (shchodo stymuliuвання rynku kryptovaliut ta yikh pokhidnykh v Ukraini): proekt Zakonu Ukrainy vid 30.10.2017 r. № 7246. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=62816](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62816) [in Ukrainian].
9. Notice 2014-21 of IRS. The Internal Revenue Service. (2015). URL: <https://www.irs.gov/pub/irsdrop/n-14-21.pdf> [in English].
10. Matthias L. (2017). Taxation of Cryptocurrencies in Europe. URL: <http://cryptoresearch.report/crypto-research/taxation-cryptocurrencies-europe/> [in English].
11. Karpenko O. (2018). Nuzhno li v Ukraine platit nalogi s bitkoinov (i deklarirovat ikh): sovety yuristov. URL: <https://ain.ua/2017/12/12/nalogi-s-bitkoinov> [in Russian].
12. Litukha V. (2017). Pravovoye regulirovaniye kryptovalyutnogo biznesa. URL: <http://axon.partners/wp-content/uploads/2017/02/Global-Issues-of-Bitcoin-Businesses-Regulation.pdf> [in Russian].
13. Spilna zaiava finansovykh rehulatoriv shchodo statusu kryptovaliut v Ukraini: lyst Natsionalnoho banku Ukrainy vid 30.11.2017. URL: [https://bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=59735329](https://bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=59735329) [in Ukrainian].

#### КОБЫЛЬНИК ДМИТРИЙ

кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права  
Национального юридического университета имени Ярослава Мудрого

#### БУРЧАК АНТОН

студент V курса 3 группы, Хозяйственно-правового факультета  
Национального юридического университета имени Ярослава Мудрого

#### КРИПТОВАЛЮТА КАК ОБЪЕКТ НАЛОГОВОГО ПРАВА: ПРАКТИЧЕСКОЕ ПРИМЕНЕНИЕ И ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ

Работа посвящена исследованию вопросов о правовом регулировании криптовалюты, как объекта налогообложения. Правовой режим криптовалюты в правоотношениях между налоговыми органами и физическими или юридическими лицами является актуальной проблемой, поскольку существующая лишь незначительное количество работ по этому вопросу. Отдельного внимания заслуживает исследование международного опыта налогообложения криптовалютных операций, а также анализ наиболее актуальных предложений по внесению изменений в национальное законодательство, с целью определения правового регулирования криптовалюты и операциям, связанным с криптовалютой как объекта налоговых правоотношений.

**Ключевые слова:** криптовалюта, налогообложения, криптовалютные операции, нематериальные активы, налоговые правоотношения

#### КОBYLNIK DMYTRO

PhD in Law, Associate Professor, Department of Financial Law of  
Yaroslav Mudryi National Law University

BURCHAK ANTON

Fifth year student, group 3, Economic Law Faculty  
of Yaroslav Mudryi National Law University

### CRYPTOCURRENCY AS AN OBJECT OF TAX LAW: PRACTICE OF POLITICAL APPLICATION AND LEGAL REGULATION

**Problem setting.** The work is devoted to the study of the legal status of cryptocurrency as an object of taxation. The legal status of cryptocurrency in legal relations between tax authorities and individuals or legal entities is an urgent problem, since there is only a small number of works on this issue. Of particular note is the study of international experience in taxation of cryptocurrency transactions, as well as an analysis of the most relevant proposals for amending national legislation in order to establish the legal status of cryptocurrency and transactions related to cryptocurrency as an object of tax legal relations.

**Analysis of recent researches and publications.** Despite the great relevance of this topic, in the modern science of tax law there are no fundamental scientific works and studies on the problems of taxation of cryptocurrency and cryptocurrency transactions.

**Target of research.** The purpose of the scientific article is to conduct research on the legal nature of cryptocurrency, as well as the disclosure of theoretical, practical problems and features of legal regulation of cryptocurrency and operations related to the use of cryptocurrency in modern tax law.

**Article's main body.** The article deals with the legal nature of transactions connected with the use of the cryptocurrency as an object of tax relations. The issues of the possibility of attributing income, as well as profits from cryptocurrency transactions to the objects of taxation of personal income tax, profit tax, and value-added tax, are disclosed in accordance with the current tax legislation. The following conclusions have been drawn: it is impossible to impose the relevant taxes on income and profits from transactions with the cryptocurrency; there is a conflict in the current legislation, according to which the proceeds from transactions with cryptocurrency may be subject to the Law 'On Prevention and Counteraction to Legalization (Laundering) of the Proceeds from Crime or Terrorism Financing, as Well as Financing Proliferation of Weapons of Mass Destruction'

In addition, foreign experience of legal regulation of transactions with cryptocurrency in tax legislation in such economically developed countries as the USA, Great Britain, Canada, Germany, Switzerland, etc. has been analyzed. It has been established that nowadays, in world practice, there is no unambiguous approach to the tax regulation and taxation of cryptocurrency transactions. So, in some countries, the income from operations with cryptocurrency is taxable, while in others cryptocurrency transactions do not belong to objects of taxation.

**Conclusions and prospects for the development.** As a result, the author presents her own proposals on amending the tax legislation aimed at determining the legal status of cryptocurrency transactions in tax law. The article is devoted to the legal nature of transactions related to the use of cryptocurrency as an object of tax relations. Foreign experience of taxation of operations with the cryptocurrency is analyzed. The author considers current proposals for amending the tax legislation of Ukraine, who's the purpose of which is to determine the legal status and control measures for compliance with tax legislation in the implementation of cryptocurrency transactions in tax law.

**Keywords:** cryptocurrency, taxation, cryptocurrency operations, intangible assets, tax legal relations