УДК 336.02

ПРАВОВИЙ СТАТУС ТА ПОРЯДОК ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З КРИПТОВАЛЮТАМИ В УКРАЇНІ ТА СВІТІ

LEGAL STATUS AND TAXATION OF THE OPERATION WITH CRYPTOCURRENCIES IN UKRAINE AND IN THE WORLD

Шульга Т.М.,
кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

Стульгінський В.С.,
студент факультету адвокатури
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

У статті розглянуто досвід зарубіжних країн щодо оподаткування операцій з криптовалютами. Досліджено перспективи його запровадження в Україні. Проаналізовано можливі зміни, які можуть відбутися у податковому регулюванні України.
Ключові слова: оподаткування операцій з криптовалютами, криптовалюта, зарубіжний досвід, реформування податкової системи.

В статье рассмотрен опыт зарубежных стран по налогообложению операций с криптовалютами. Исследованы перспективы его введения в Украине. Проанализированы возможные изменения, которые могут произойти в налоговом регулировании Украины.
Ключевые слова: налогообложение операций с криптовалютами, криптовалюта, зарубежный опыт, реформирование налоговой системы.

The article examines the experience of foreign countries in taxation of the operation with cryptocurrencies. The prospects of its introduction in Ukraine are explored. Possible changes that may occur in tax regulation of Ukraine are analyzed.
Key words: taxation of the operation with cryptocurrencies, cryptocurrency, foreign experience, reform of the tax system of Ukraine.

Постановка проблеми. Незважаючи на те, що перша криптовалюта з'явилася ще у 2009 році, та на швидкий розвиток цифрових технологій з кіберекономікою, криптовалюти досі залишаються малодослідженими з правової точки зору. У багатьох країнах світу досі не вироблено єдиного підходу щодо врегулювання правового статусу криптовалюти, зокрема залишається проблемним питання щодо оподаткування операцій з криптовалютами. Однак в деяких розвинутих країнах поступово починають з'являтися закони, які визначають правовий статус нових цифрових валют, а також встановлюються певні правила щодо їх оподаткування. Україна ж, на жаль, до числа цих країн не входить. Проте слід звернути увагу на те, що якщо правовий статус криптовалют не буде визначений своєчасно, це може призвести до значної втрати можливих фінансових ресурсів, що беззаперечно вплине на майбутню фінансову систему країни у цілому.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження питання оподаткування операцій з криптовалютами розпочалося у перше десятиріччя нашого століття. Чималий внесок у вивчення питання оподаткування криптовалют внесли такі українські та зарубіжні вчені, як Е. Андроулакі, С. Капкун, О. Караме, В. Андрущенко, З. Варналія, В. Мельника, В. Опаріна, А. Реун, І. Самоходський, О. Мороз, Е. Молчанова, Ю. Солодковський, Л. Тарангул та багато інших

Мета статті. Метою статті є аналіз іноземного законодавства, яке визначає правовий статус криптовалют (цифрових валют) та порядок оподаткування операцій з ними, а також розробка практичних рекомендацій щодо необхідного правового врегулювання криптовалют та оподаткування операцій з ними на вітчизняному рівні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Криптовалюта – це валюта чи товар? Платіжний засіб чи засіб обміну? Чи повинен оподатковуватися прибуток, отриманий у виді криптовалют? На жаль, сьогодні немає одностайних відповідей на ці запитання. Можна навіть говорити про те, що відповіді на ці запитання є різними не тільки у різних країнах, але навіть і у межах однієї країни.

Для того, щоб перейти безпосередньо до аналізу іноземного законодавства, треба насамперед з'ясувати, що таке криптовалюта. Сьогодні немає єдиної думки щодо визначення терміна «криптовалюта». Деякі науковці відносять криптовалюту до «віртуальної валюти» та називають інноваційною мережею платежів і новим видом грошей, інші заперечують «причетність» криптовалюти до грошей та називають «цифровим активом» [1, с. 771]. Основними особливостями криптовалют, які відрізняють їх від звичайної валюти, є їх децентралізація, тобто відсутність регулятивного органу, який би регулював криптовалюту та спосіб її емісії. Емісія криптовалюти має назву «майнінг» і полягає у використанні потужностей комп'ютерних систем для генерації унікальних наборів символів, які утворюють криптовалюту. Її емісія не входить до компетенції центрального банку, при цьому розмір емісії залежить виключно від особливостей системи, в якій вона існує, а курс такої валюти не має зв'язку з економікою будь-якої країни, а встановлюється виключно ринковим шляхом, тобто залежить від попиту на неї. Крім цього, ця валюта відрізняється безпечністю зберігання та проведення розрахунків, оскільки всі операції з криптовалютами є незворотними та при їх виконанні використовуються унікальні комп'ютерні коди, які фізично неможливо відстежити.

На наш погляд, найбільш вдалим є визначення криптовалюти, запропоноване В.М. Костюченком, А.М. Мали-

новською та А.В. Мамоновою, які визначають криптовалюту як цифрову (віртуальну) валюту, з одиницею «coin» (монета), яка емітується в мережі за певними принципами криптографії для забезпечення операцій та контролю створення нових монет, яка не має фізичного вигляду, а існує тільки в електронному вигляді, тобто є комп'ютерним кодом. Її основними характеристиками вчені називають: анонімність, децентралізацію та захищеність, оскільки криптовалюта забезпечує зручний та швидкий спосіб проведення анонімних транзакцій з високим рівнем захищеності даних, при цьому без участі банківських установ та без сплати комісії за проведення платежів [2, с. 96].

Що ж стосується іноземного законодавчого врегулювання криптовалют та оподаткування операцій з ними, то ми вирішили дослідити доволі різні країни з різними правовими системами та традиціями задля того, щоб отримати найбільш повну та достовірну інформацію щодо правового статусу та правил оподаткування криптовалют у світі.

Так, наприклад, Австралія намагається забезпечити сприятливі умови для функціонування криптовалют та демонструє намір стати однією з найбільш прогресивних юрисдикцій щодо цього питання. Уряд Австралії вважає можливим використання криптовалют у різних сферах державного управління (наприклад, в управлінні наземним транспортом). Досить активно також розвиваються і недержавні проекти, пов'язані з цифровими валютами.

Криптовалюта в Австралії не визнається фінансовим продуктом, а тому операції з нею (купівля, продаж, зберігання тощо) не підлягають ліцензуванню. Крім того, у 2016 році набув чинності Кодекс поведінки гравців індустрії цифрових валют (Australian Digital Currency Industry Code of Conduct), розроблений Асоціацією цифрових валют та комерції Австралії (Australian Digital Currency & Commerce Association). Він встановлює належні стандарти ведення криптовалютного бізнесу у країні, але є обов'язковим лише для членів Асоціації.

Що ж стосується оподаткування криптовалют, то слід відмітити, що у 2014 році Податкова служба Австралії звернулася до провідних криптовалютних підприємців з повідомлення про те, що прибуток та дохід, які отримані від угод з цифровими валютами, обкладається податком на прибуток (Corporate Tax) та податком на доходи фізичних осіб (Income Tax). Потім було прийнято документ, відповідного до якого для цілей оподаткування криптовалютних угод податком на товари та послуги (Goods and Services Tax) вони розглядаються як бартерні операції. На практиці це означає, що в Австралії існує проблема з подвійним оподаткуванням криптовалют: податок на товари та послуги (Goods and Services Tax) стягується як у разі обміну фіатних грошей на цифрові, так і у разі оплати товарів та послуг одержаною криптовалютою. Однак у разі використання криптовалюти як інвестицій не виникає потреби сплачувати податок на приріст капіталу (Capital Gains Tax) [3].

Безумовним лідером криптовалютної інтеграції та найбільш сприятливою юрисдикцією для ведення криптовалютного бізнесу є Великобританія, де ще у 2014 році урядом країни було визначено, що криптовалюта не є валютою або грошима, а отже, не може регулюватися нормами фінансового законодавства Великобританії, а також не підпадає під дію Закону Великобританії про легалізацію (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом.

Управління податків та мита Великобританії визначило, що прибуток, отриманий у результаті створення цифрових грошей та їх обміну на фунти стерлінгів чи іншу валюту, не повинен обкладатися податком на додану вартість (Value Added Tax). Однак ПДВ повинен стягуватися з постачальників будь-яких товарів та послуг, проданих за криптовалюту. При цьому вартість товарів чи послуг, з яких стягується ПДВ, повинна відповідати вартості криптовалюти у фунтах стерлінгів на момент проведення такої операції. Крім цього, прибуток суб'єктів господарювання обкладається податком на приріст капіталу (Capital Gains Tax), а також корпоративним податком (Corporate Tax) та податком на доходи фізичних осіб (Income Tax) [4].

Що ж стосується Європейського Союзу, то слід відмітити, що сьогодні жоден з органів цього наддержавного утворення не ухвалив будь-яких спеціальних правил регулювання криптовалютної діяльності та взагалі замість терміну «криптовалюта» європейські установи використовують термін «віртуальна валюта». Однак такий підхід був розкритикований Європейським центральним банком, який вважає, що визначення криптовалюти як віртуальної валюти не є досконалим. На думку цього органу, цифрова валюта – це засіб обміну, а не платежу, котрий не є ані грошима, ані валютою [5].

До 2015 року національні фінансові органи країн Європейського Союзу по-різному ставилися до оподаткування операцій з криптовалютами. Але ситуація кардинально змінилася, коли Суд Європейського Союзу ухвалив рішення (Skatteverket vs David Hedqvist (C-264/14)), відповідно до якого Bitcoin (одна з криптовалют) слід вважати саме валютою (платіжним засобом), а не товаром, зокрема, з точки зору оподаткування. А отже, операції з купівлі та продажу Bitcoin за традиційні фіатні валюти не повинні обкладатися ПДВ.

Відповідно до обставин справи Д. Хедквіст (громадянин Швеції) бажав надавати послуги по обміну традиційних валют на біткоін і навпаки через створену ним компанію. Після чого він звернувся за попередньою податковою консультацією з метою визначення, чи такі операції обміну є об'єктом оподаткування ПДВ. Ним було отримано консультацію, відповідно до якої операції з обміну віртуальних валют звільняються від оподаткування ПДВ за п. «е» ст. 135 ПДВ Директиви ЄС (EU VAT Directive), однак потім податковий орган Швеції не погодився із отриманою консультацією та оскаржив її до Вищого адміністративного суду Швеції.

Вищий адміністративний суд Швеції, маючи сумніви щодо застосування винятків, передбачених ПДВ Директивою ЄС звернувся до Європейського суду справедливості з метою отримання попереднього рішення щодо таких питань:

– Чи вважаються операції з обміну віртуальних валют на традиційні валюти постачанням послуг за винагороду згідно зі змістом ст. 2 ПДВ Директиви ЄС?

– Якщо так, то чи звільняються такі операції від оподаткування ПДВ згідно зі ст. 135 ПДВ Директиви ЄС?

У своєму рішенні Суд Справедливості ЄС дійшов висновку, що операції з обміну платіжних засобів не відповідають визначенню і ознакам, притаманним операціям з постачання товарів, і повинні вважатись операціями з постачання послуг (п. 26 Рішення). Крім цього, операції з нетрадиційними валютними коштами, тобто такими, що не визнані законним платіжним засобом, були визнані фінансовими операціями, допоки такі валютні кошти приймаються учасниками відносин в якості альтернативи законним платіжним засобам і не мають жодного іншого призначення крім проведення розрахунків між ними (п. 49 Рішення). А зміст ст. 135 (е) ПДВ Директиви ЄС охоплює операції з обміну віртуальних валют на традиційні валюти, а тому такі операції не є об'єктом оподаткування ПДВ (п. 53 Рішення).

Тобто Суд ЄС фактично дійшов висновку, що операції із віртуальними валютами, а зокрема біткоіном, не можуть виступати об'єктом ПДВ за будь-яких обставин. Однак операції з обміну віртуальних валют на традиційні валютні кошти не виступають об'єктом оподаткування ПДВ, оскільки за жодною ознакою не можуть бути кваліфіковані як операції, які є об'єктом оподаткування ПДВ згідно з ПДВ Директиви ЄС. Таким чином, за належного визначення віртуальних валют на законодавчому рівні операції

з віртуальними валютами можуть виступати об'єктом оподаткування ПДВ. Наприклад, у випадку визнання віртуальних валют товаром [6].

У самій же Швеції, проти якої було ухвалено зазначене рішення, сьогодні криптовалюти визнано валютою. Відповідно до Шведського податкового законодавства є 3 головні підходи до оподаткування операцій з криптовалютами:

1) коли цифрові валюти є доходом від занятості, у яку включена діяльність, пов'язана з колекціонуванням, придбанням тощо у особистих цілях (хобі);

2) коли цифрові валюти є доходом від економічної активності, включаючи бізнес у особистих цілях;

3) коли цифрові валюти є доходом від капіталу.

Щодо емісії криптовалюти, то прибуток від неї розглядаються як діяльність, пов'язана з хобі, і у цьому випадку податок на доходи фізичних осіб не сплачується. Але, якщо хобі з віртуальною валютою перестає бути просто захопленням і здійснюється у професійних цілях з метою отримання прибутку протягом довгого періоду часу та за допомогою відповідного обладнання і дозволяє отримувати більше 25 Bitcoin у рік, то у цьому випадку діяльність з криптовалютою підлягає оподаткуванню.

Взагалі порядок оподаткування криптовалюти та операцій з нею іншими податками регулюється національним законодавством кожної держави – члена Європейського Союзу залежно від природи криптовалютної операції. При цьому зазвичай цифрова валюта для цілей оподаткування розглядається як нематеріальний актив або товар, а не як валюта чи гроші.

Наприклад, у Фінляндії, Германії та Німеччині криптовалюта обкладається податком на приріст капіталу (Capital Gains Tax) та податком на багатство. У Болгарії криптовалюта розглядається як фінансовий інструмент та обкладається відповідними податками. У Австрії цифрова валюта є нематеріальним активом, а її видобуток – операційною діяльністю. Відповідно до цього, прибуток, отриманий у результаті її відчуження, обкладається прибутковим податком (Income Tax) [7].

Канада займає друге місце у світі після США за кількістю встановлених крипто-банкоматів. При цьому діяльність криптовалютних бірж була урегульована ще у 2014 році актом генерал-губернатора Канади. Що стосується оподаткування, то слід відмітити, що у Канаді оплата товарів та послуг за допомогою криптовалют підлягає оподаткуванню як бартерна угода. У разі продажу цифрової валюти стягується податок на доходи фізичних осіб (Income Tax), податок на прибуток (Corporation Income Tax) та податок на приріст капіталу (Capital Gains Tax). Крім цього, у Канаді підлягає оподаткуванню заробітна плата працівника, отримана у криптовалюті, що є досі поширеним явищем на території держави [8].

У КНР досі не вироблений єдиний правовий підхід щодо криптовалютних відносин, незважаючи на те, що з кожним роком кількість інкорпорованого у КНР криптовалютного бізнесу зростає з великою швидкістю. Криптовалюта відповідно до законодавства держави є віртуальним товаром, а не валютою. Криптовалютні біржі повинні бути зареєєстровані у Телекомунікаційному бюро (Telecommunications Bureau). Державні ж установи не мають права брати участь у операціях з криптовалютами.

Чинне законодавство КНР не має жодних спеціальних правил оподаткування цифрових валют та операцій з ними. У той же час криптовалюти є віртуальним товаром, а тому вони можуть обкладатися ПДВ, а прибуток та дохід у криптовалюті обкладається податком на доходи фізичних осіб (Income Tax), податком на прибуток (Corporate Tax) та податком на приріст капіталу (Capital Gains Tax) [9].

Країни Латинської Америки доволі активно використовують криптовалюти, а кількість крипто-підприємств постійно зростає з великою швидкістю. Однак кожна з країн, розташованих у цій частині світу, по-різному вирішує питання щодо правового статусу криптовалют. Так, наприклад, Венесуела розглядає криптовалюту як власність, а не валюту. У законодавстві Аргентини закріплено, що криптовалюта не є національною валютою, але може розглядатися як гроші. Цифрову валюту також можна вважати товаром чи річчю відповідно до Цивільного кодексу Аргентини. Бразильські податкові органи для цілей оподаткування розглядають цифрові гроші як фінансові активи. Центральний банк Колумбії у одному зі своїх офіційних повідомлень зазначив, що криптовалюта не є валютою та законним платіжним засобом. Еквадор та Болівія офіційно заборонили криптовалюти на території своїх держав [10].

У Російській Федерації 23 березня 2018 року був прийнятий закон, який регулює відносини, що виникають у разі створення, випуску, зберігання та обліку цифрових фінансових активів. Відповідно до цього закону криптовалюти є власністю. Однак відносини щодо оподаткування операцій з цифровими валютами цим законом не врегульовані. Проте на території Російської Федерації особи повинні сплачувати податки у разі укладення угод з крипто валютами, навіть незважаючи на відсутність правового регулювання. Про це говориться у листі Міністерства фінансів Російської Федерації, яке було відправлено усім податковим службам країни. У Міністерстві фінансів пояснили, що поки у Податковому кодексі немає жодних правил щодо сплати податків з криптовалютних операцій, прибуток від продажу криптовалют треба обкладати податком на доход фізичних осіб. База оподаткування по операціям купівлі-продажу криптовалют визначається у рублях як перевищення загальної суми доходів, отриманих платником податків у податковий період від продажу відповідної криптовалюти, над загальною сумою документально підтверджених витрат на її придбання. Суму податку платники податків можуть визначати самостійно [11].

США – одна з найпривабливіших держав для ведення криптовалютного бізнесу, оскільки на її території за багато товарів та послуг можна розрахуватися не тільки фіатними або електронними коштами, але і цифровими. Правове ж регулювання цифрових валют у США є також доволі складним через особливості правової системи держави: наявності як федерального права, так і права штатів, які інколи закріплюють доволі різні підходи щодо врегулювання криптовалют. Так, цифрова валюта розглядається одночасно як гроші (або їх аналог), як власність та як біржовий товар.

Особливе місце у правовій системі США займає судовий прецедент. І якщо на федеральному рівні існує тенденція до уніфікації правового статусу криптовалюти, то на рівні штатів судді інколи ухвалюють зовсім протилежні рішення. Ще у 2013 році суддя штату Техас ухвалив рішення, у якому фактично визнав Bitcoin валютою та визначив, що до нього необхідно застосовувати фінансове законодавство. У той же час суддя міста Нью-Йорк у своєму рішенні зазначив, що «словники, суди, устави законодавчої історії підтверджують, що Bitcoin є грошима». Суддя штату Майямі навпаки вирішив, що Bitcoin не є валютою, що призвело до виправдування у справі щодо легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом [12].

Податкові ж органи США у своїх актах визначають криптовалюту як власність, операції з якою повинні оподатковуватися. Так, у США заробітна плата, яка виплачується у криптовалюті, обкладається федеральним податком на прибуток (Federal Income Tax Withholding) та податком на заробітну плату (Payroll Tax). Платежі за послуги контрагента цивільно-правового договору у цифровій валюті також оподатковуються. Інформація щодо платежів у криптовалюті повинна бути поданою у відповідні податкові органи, а доходи, отримані фізичними особами у крипто валюті, повинні бути задекларовані у доларах.

Японія, яка є світовим інноваційним лідером, також активно займається питанням правового статусу крипто-

валют та оподаткування операцій з ними. У цій державі функціонує Комісія цифрових активів Японії (The Japan Authority of Digital Asset), яка по суті є саморегулюючим органом. Відповідно до японського законодавства криптовалюта є цінністю, подібною до активів (asset-like values). Операції з цифровими валютами не заборонені. Прибуток, отриманий фізичною особою у виді крипто валюти, підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб (Income Tax), а прибуток юридичної особи у цифровій валюті – податком на прибуток (Corporate Tax). У липні 2017 року покупці цифрових грошей були звільнені від сплати ПДВ [13].

В Україні на цей момент питання щодо правового статусу та обігу криптовалют досі не врегульовані на законодавчому рівні, тому і визначити, як саме оподатковуються операції з цифровими валютами на території нашої країни, важко. Однак слід зазначити, що на цей час у Верховній раді на розгляді перебуває два законопроекти про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування операцій з віртуальними активами в України: №9083 і №9083-1 (альтернативний).

Г. Пилипенко, один із співавторів основного законопроекту, зауважила, що під час його розробки найбільше дискусій викликало питання визначення розміру ставки: по-перше, щоб вона була конкурентоспроможна (не завищена), а по-друге, аби не становила 0% (оскільки подібний законопроект навряд чи був би прийнятий Парламентом). Таким чином, було прийнято рішення використовувати загальні ставки оподаткування (з урахуванням пільгового періоду).

Так, у законопроекті передбачається окремий облік операцій з віртуальними активами для цілей податку на прибуток згідно зі ставкою 18%, однак передбачається пільговий період: у законопроекті №9083 – 5% до 31.12.2024 року, а у законопроекті №9083-1 – 0% до 31.12.2029 року.

Також законопроектами передбачено окремий облік для цілей сплати податку на доходи фізичних осіб: 5% до прибутку від продажу (№9083) або 18% до прибутку чи 0% до 31.12.2029 року (№9083-1).

Також відповідно до законопроектів не передбачається необхідність сплати ПДВ з окремих операцій з віртуальними активами, окрім чітко визначених виняткових ситуацій. Окрім цього, законопроект №9083-1 передбачає звільнення від ПДВ на імпортне обладнання для майнінгу у строк до 31.12.2029 року [14, 15].

Наразі жоден з законопроектів не був розглянутий Верховною радою, де тривають консультації з комітетами ВРУ та іншими державними органами щодо доцільності закріплення окремих положень та змін.

Але як слід оподатковувати операції з криптовалютами на цей час, коли фактично немає жодного правового регулювання? Мабуть слід використовувати загальні правила оподаткування, встановлені Податковим кодексом України, хоча жоден зі шляхів не є однозначним та викликає низку запитань.

Якщо суб'єктом операцій з криптовалютою як нематеріальним активом є фізична особа, то результатом оподаткування операції з продажу криптовалюти є застосування податку на доходи фізичних осіб (18%) та військового збору (1,5%).

Якщо ж суб'єктом операцій з криптовалютою є платник єдиного податку 2 та 3 групи, то однією з особливостей перебування на даній системі оподаткування є розрахування виключно грошовими коштами (тобто заборона, наприклад, обміну криптовалюти). Однак негативним в даному випадку є неврахування під час продажу витрат товару (собівартості криптовалюти).

Стосовно сплати податку на прибуток (18%), то в даному випадку виникають певні питання, зокрема, щодо того, які ж первинні документи підтверджують набуття та продаж криптовалюти (наприклад, якщо це не біржова торгівля), а з іншої сторони, чи підлягає даний нематеріальний актив амортизації, що є також важливим для ведення бухгалтерського обліку підприємства [16].

Щодо обов'язку сплати ПДВ (20%), то така позиція, зокрема, була висловлена ДФС у Харківській області в індивідуальній податковій консультації №5226/10/20-40-14-11-11 від 09.09.2016 року. Так, поміж іншим, у ній зазначається наступне: «Якщо операції, що проводяться платником податків, не віднесені до операцій, що не є об'єктом оподаткування, не звільнені від оподаткування, або не є операціями, до яких застосовується нульова ставка та 7 відсотків, то вони підлягають оподаткуванню податком на додану вартість за основною ставкою згідно зі ст. 194 ПК України. У разі відповідності віртуальних валют вимогам пп. 14.1.120, пп. 14.1.191, пп. 14.1.244, п. 14.1 ст. 14, пп. «а» п. 185.1 ст. 185 Податкового кодексу України операції з постачання віртуальної криптовалюти E-dinar та інших віртуальних валют, місце постачання яких розташовано на митній території України, відповідно до ст. 186 Податкового кодексу України підлягають оподаткуванню податком на додану вартість за правилами Розділу V ПК України». Водночас відкритим залишається питання щодо визначення «місця постачання» такого товару, як криптовалюта, що є обов'язковим при визначенні обов'язку по сплаті ПДВ.

При цьому 13.10.2016 року в Харківському окружному адміністративному суді розглядалась справа (справа №820/5120/16) про скасування цієї податкової консультації. В рішенні суд постановив, що операції з обміну традиційних валют на біткойни повинні бути вільні від податку на додану вартість. При цьому суд послався на вже згадане вище рішення Суду справедливості ЄС «Хедквіст проти Швеції» від 22.10.2015 року (ототожнивши цей суд із ЄСПЛ). Надалі апеляційна інстанція підтвердила таку позицію та залишила рішення в силі.

Висновки. Як бачимо, багато країн світу вже почали певним чином врегульовувати на законодавчому рівні механізм оподаткування операцій з криптовалютами, але говорите про те, що ці механізми є досконалими, на жаль, сьогодні неможливо. У більшості країн операції з цифровими валютами підлягають обкладенню податком на доходи фізичних осіб (Income Tax), податком на прибуток (Corporate Tax) та податком на приріст капіталу (Capital Gains Tax). Однак у світі досі не вироблено єдиної практики щодо сплати податку на додану вартість від операцій з криптовалютами.

Що ж стосується українського досвіду, то говорити про введення податків на операції з криптовалютами доволі важко, оскільки їх правовий статус досі не визначений на законодавчому рівні. Невідомо у якості чого слід розглядати цифрові валюти: платіжного засобу, товару, активу, інформації тощо. Для того, щоб оподаткування валюти 21-го століття запрацювало належним чином, ринок цієї валюти для початку повинен стати регульованим.

З одного боку, регуляція підриває саму ідею криптовалюти як зручного та швидкого способу проведення анонімних транзакцій з високим рівнем захищеності даних без участі банківських установ та без сплати комісії за проведення платежів. А з іншого боку, встановлення законодавчих основ обігу криптовалюти зменшить кількість шахрайських операцій, пов'язаних з нею, та збільшить доходи бюджету, оскільки регуляція обов'язково передбачає також і оподаткування відповідних операцій з криптовалютами. Однак у цьому разі порядок оподатковування операції з криптовалютами повинен бути чітко встановлений на законодавчому рівні, а саме шляхом внесення відповідних змін та доповнень до Податкового кодексу України. А поки відповідні зміни ще не ухвалені Верховною радою, на нашу думку, слід використовувати загальні правила оподаткування, встановлені Податковим кодексом України, хоча жоден із можливих варіантів не є однозначним та викликає низку запитань до законодавчих та податкових органів нашої держави.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Криптовалюта и ее место в финансовой системе. *Мукачевский государственный университет. Экономика и общество.* 2018. № 15. С. 771–774.
2. Костюченко В.М., Малиновська А.М., Мамонова А.В. Передумови запровадження обліку та оподаткування операцій із криптовалютами в Україні. *Електронне наукове фахове видання з економічних наук «Modern Economics».* 2017. №6. С. 94–102. URL: https://modecon.mnau.edu.ua/issue/6-2017.
3. Australian Regulator: Bitcoin is Not a Financial Product. CoinDesk. 16.12.2014. URL: https://www.coindesk.com/australian-regulator-bitcoin-financial-product
4. Simmons R. Bitcoins and the law: what's the position? // Lawyer 2B, –2017. URL: https://l2b.thelawyer.com/issues/l2b- summer-2014/bitcoins-and-the-law-whats-the-position/.
5. Opinion of the European Central Bank CON/2016/49. European Central Bank. 12.10.2016. URL: https://www.ecb.europa.eu/ecb/legal/pdf/en_con_2016_49_f_sign.pdf.
6. Judgement of the court in case C-264/14. European Court of Justice. 22.10.2015. URL: http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=170305&pageIndex=0&doclang=en&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=604646.
7. Bit Coins: Decrypting the Currency (Updated). 30.05.2016. URL: https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=a7d1807c-2ae8-43cc-94bf-1b1d6dda984d.
8. More Guidance from the CRA on Bitcoin Activities and Transactions. Tax litigation. 24.04.2015. URL: http://www.canadiantaxlitigation.com/category/bitcoin-2.
9. China Releases First Regulatory Report on Bitcoin Businesses. *Bitcoin Magazine*. 05.12.2013. URL: https://bitcoinmagazine.com/articles/china-releases-first-regulatory-report-on-bitcoin-businesses-1386283989/.
10. Why Latin American economies are turning to bitcoin. *TechCrunch.* 16.03.2016. URL: https://techcrunch.com/2016/03/16/why-latin-american-economies-are-turning-to-bitcoin/.
11. О порядке налогообложения доходов физических лиц. Министерство финансов Российской Федерации. 04.06.2018. URL: http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=299587&fld=134&dst=1000000001,0&rnd=0.8951022051994004%20%20%20%20%20%20%20%20#08388300652333696.
12. Judge Rules Bitcoin is Money in Coin.mx cases. *The Merkle.* 2016. URL: https://themerkle.com/judge-rules-bitcoin-is-money-in-coin-mx-cases/.
13. Regulating bitcoins [Electronic resource]. The Japan Times. 13.08.2017. URL: https://www.japantimes.co.jp/opinion/2014/03/13/editorials/regulating-bitcoins/#.XKEr6afVKUl.
14. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування операцій з віртуальними активами в Україні №9083. *Верховна рада України.* 2018. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=64597&pf35401=463622.
15. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування операцій з віртуальними активами в Україні №9083-1. *Верховна рада України.* 2018. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=64696&pf35401=464752.
16. Криптовалюта в Україні та світі: регулювання, правовий статус та оподаткування. *Українське право.* 26.11.2018. URL: http://ukrainepravo.com/scientific-thought/legal_analyst/kryptovalyuta-v-ukrayini-ta-sviti-regulyuvannya-pravovyy-status-ta-opodatkuvannya-/.