

**Информация для цитирования:**

Кучеров И. И., Хаванова И. А. Налоговые последствия использования альтернативных платежных средств (теоретико-правовые аспекты) // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2017. Вып. 35. С. 66–72. DOI: 10.17072/1995-4190-2017-35-66-72.

Kucherov I. I., Khavanova I. A. Nalogovye posledstviya ispol'zovaniya al'ternativnykh platezhnykh sredstv (teoretiko-pravovyye aspekty) [Tax Consequences of Using Alternative Means of Payment (Theoretical and Legal Aspects)]. *Vestnik Permskogo Universiteta. Juridicheskie Nauki* – Perm University Herald. Juridical Sciences. 2017. Issue 35. Pp. 66–72. (In Russ.). DOI: 10.17072/1995-4190-2017-35-66-72.

УДК 349.3

DOI: 10.17072/1995-4190-2017-35-66-72

**НАЛОГОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ  
АЛЬТЕРНАТИВНЫХ ПЛАТЕЖНЫХ СРЕДСТВ  
(ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ)**

**И. И. Кучеров**

Доктор юридических наук, профессор, заместитель директора Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации (ИЗиСП)  
117218, Россия, г. Москва, ул. Б. Черемушkinsкая, 34

ORCID: 0000-0001-8334-5749

ResearcherID: C-1964-2017

e-mail: prof.kucheroff@mail.ru

**И. А. Хаванова**

Доктор юридических наук, ведущий научный сотрудник Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации (ИЗиСП)  
117218, Россия, г. Москва, ул. Б. Черемушkinsкая, 34

ORCID: 0000-0003-3722-5089

ResearcherID: B-9513-2017

e-mail: fin8@izak.ru

**Введение:** статья посвящена анализу правовой природы альтернативных платежных средств (для целей налогообложения), в частности биткоина; исследованию налоговых последствий операций с ними (теоретико-правовые аспекты). Научный интерес авторов статьи связан с правоприменительными проблемами, которые порождены уникальными технологиями, позволяющими использовать альтернативные платежные средства. Анализируются позиция Федеральной налоговой службы Российской Федерации по данному вопросу, а также зарубежный опыт регулирования и актуальная практика Суда ЕС. **Цель:** раскрыть правовую природу альтернативных платежных средств, в частности биткоина, для целей налогообложения; выявить на основе анализа зарубежного опыта регулирования наиболее распространенные проблемы в области налогообложения, связанные с использованием виртуальных валют и их налоговой оценкой. **Методы:** формально-логический, сравнение, анализ, синтез, сопоставление, обобщение. **Результаты:** анализ правовой природы альтернативных платежных средств, в частности биткоина, для целей налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость (НДС), обоснование вывода о том, что операции с биткоином подлежат налогообложению, анализ налоговых последствий конкретных ситуаций, а также формулирование основных принципов налогообложения. **Выводы:** проведенный научный анализ подтверждает, что национальные регуляторы и фискальные органы находятся еще только в стадии осмысления проблем, которые возникают в виртуальном мире, в том числе и проблем, связанных с использованием виртуальных валют. Обозначилась насущная по-

требность в правовом урегулировании отношений, возникающих при осуществлении операций с криптовалютами. Большинство государств не готово исключить лиц, использующих биткоины, а также торговые площадки, получающие доход от соответствующих транзакций, из круга потенциальных налогоплательщиков. Операции с биткоином не относятся к валютным операциям, авторам представляется обоснованным рассматривать (для целей налогообложения доходов) операции по приобретению с использованием биткоина товаров (работ, услуг) как операции бартерной природы. При определении принципов налогообложения НДС обоснованно учитывать специфику биткоина как «виртуального товара», который сочетает в себе ряд свойств, характерных для услуг и средств платежа, обуславливающих особенности его обложения по сравнению с реальными товарами и услугами.

Ключевые слова: киберпространство; виртуальная валюта; криптовалюты; биткоин; законное средство платежа; деньги; доход; налог; цена; налог на добавленную стоимость; налоговый орган; суд

## TAX CONSEQUENCES OF USING ALTERNATIVE MEANS OF PAYMENT (THEORETICAL AND LEGAL ASPECTS)

### I. I. Kucherov

Institute of Legislation and Comparative Law  
under the Government of the Russian Federation  
34, B. Cheremushkinskaya st., Moscow, Russia, 117218  
**ORCID:** 0000-0001-8334-5749  
**ResearcherID:** C-1964-2017  
e-mail: prof.kucheroff@mail.ru

### I. A. Khavanova

Institute of Legislation and Comparative Law  
under the Government of the Russian Federation  
34, B. Cheremushkinskaya st., Moscow, Russia, 117218  
**ORCID:** 0000-0003-3722-5089  
**ResearcherID:** B-9513-2017  
e-mail: fin8@izak.ru

**Introduction:** the article is devoted to the analysis of the legal nature of alternative means of payment (for the purposes of taxation), in particular bitcoin, and to the study of tax consequences of their usage (theoretical and legal aspects). The academic interest of the authors is connected with law enforcement problems, which take their origin in unique technologies making it possible to use alternative means of payment. The paper analyzes the position of the Federal Tax Service of Russia on the issue, as well as foreign experience and current case law of the European Court of Justice. **Purpose:** to study the legal nature of alternative means of payment, bitcoin in particular, for the purposes of taxation; based on the analysis of foreign legal regulation experience, to reveal the most common problems in the field of taxation linked with the usage of virtual currencies and their tax assessment. **Methods:** the study is based on the methods of comparison, analysis, synthesis, generalization, and formal-logical method. **Results:** the article provides the analysis of the legal nature of alternative means of payment, in particular bitcoin, for the purposes of legal entities income tax and VAT; the substantiation for the conclusion that operations with bitcoin are subject to taxation; the analysis of tax consequences of particular situations; the formulation of the main principles of taxation. **Conclusions:** the scientific research conducted confirms that the national regulators and fiscal authorities are only at the stage of thinking over problems arising in virtual reality, including those connected with the usage of virtual currencies. There is an urgent need for legal regulation of relations which arise from transactions with cryptocurrencies. The majority of states are not ready to exclude persons using bitcoins, as well as trading platforms gaining income from

*the relevant transactions from the scope of potential taxpayers. Operations with bitcoins do not refer to currency operations; the authors deem it well-founded to regard (for the purposes of income taxation) operations of acquiring goods (works, services) with the use of bitcoins as operations of the barter nature. When defining VAT taxation principles, it is reasonable to take into consideration the specificity of bitcoins as “virtual goods”, which combine a number of features common for services and means of payment, determining the specifics of their taxation in comparison with real goods and services.*

Keywords: cyberspace; virtual currency; cryptocurrencies; bitcoin;  
legal means of payment; money; income; tax; price; VAT; tax authority; court

## Введение

Современной жизни присущ колоссальный интерес, в том числе и со стороны академического сообщества, к виртуальной сфере. Последние десятилетия привнесли новый образ и в экономическую действительность, коммерческая деятельность все глубже погружается в киберпространство. «Анонимные платежи возможны испокон веков благодаря наличным деньгам, – пишет Н. Поппер, – но мы не смогли взять с собой наличные в цифровой мир» [4, с. 27]. Можно констатировать ускорение процесса «дематериализации» денег, который сопровождается широким использованием альтернативных платежных средств – альткоинов, представленных так называемыми виртуальными валютами, а также криптовалют.

Распространено мнение, что киберпространство уникально и существует вне географических и национальных границ, что исключает саму постановку вопроса о налогообложении. Противопоставляется ему идея новых фискальных платежей, которые одновременно могут служить средством ограничения использования альтернативных платежных средств. В частности, в отношении известной всему миру разновидности альткоинов – биткойна (*bitcoin*), наряду с регуляторными запретами на транзакции с ним, рассматривается возможность введения соответствующего налога [1, с. 20]. Количество операций с биткойнами множится год от года, однако исследование подходов в вопросе их налогообложения еще в самом начале пути. Научный интерес авторов этой статьи как раз и связан с правоприменительными проблемами, которые порождены уникальными технологиями, позволяющими использовать альтернативные платежные средства.

## Операции с криптовалютами и налогообложение

Известно, что криптовалюты, как некий цифровой актив, выпускаются в обращение лицами частного права вне единого эмиссионного центра и существуют только в электронной форме. Во всем мире эти «валюты» активно ис-

пользуются организациями и гражданами в качестве инвестиционного инструмента и средства спекулятивной торговли [2, с. 130–136]. Подходы к налогово-правовому регулированию соответствующей экономической деятельности в странах мира разнятся и, что примечательно, в большинстве своем не получили законодательного закрепления. Иными словами, пока эти подходы обозначены преимущественно в ведомственных документах. К примеру, налоговые службы ряда стран, среди них – Австралия, Великобритания, Норвегия, Сингапур, США, подготовили разъяснения, сформулировав свои подходы к вопросам налогообложения операций с биткойнами [10, pp. 19–20; 12, pp. 138–143]. В октябре 2016 года ФНС России также обозначила официальную позицию по поводу таких операций<sup>1</sup>. В соответствующем письме обращено внимание на то, что в российском законодательстве отсутствует определение таких терминов, как «денежный суррогат», «криптовалюта», «виртуальная валюта». Между тем «запрета на проведение российскими гражданами и организациями операций с использованием криптовалюты законодательство Российской Федерации не содержит». При этом сделан вывод, что операции, связанные с приобретением или реализацией криптовалют с использованием валютных ценностей или валюты Российской Федерации, должны квалифицироваться в качестве валютных операций, регулируемых Федеральным законом от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле».

Ситуация с использованием криптовалют усугубляется тем, что отдельными национальными банками и контрольно-надзорными органами ставится под сомнение репутация биткойна, поскольку де этот актив может служить противоправным целям. В этой связи обращает на себя внимание соответствующий отчет Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ). В документе, в частности, указано, что «конвертируемые виртуальные ва-

<sup>1</sup> Письмо ФНС России от 3 окт. 2016 г. № ОА-18-17/1027.

люты, которые можно обменять на реальные деньги или другие виртуальные валюты, являются потенциально уязвимыми с точки зрения их незаконного использования в целях отмывания денег и финансирования терроризма»<sup>1</sup>. Тем не менее нельзя игнорировать правовую реальность, а она сегодня такова, что операции с криптовалютами не запрещены. Однако из этого вовсе не следует, что их следует относить к валютным. Ведь биткоин, по определению, не является валютой – ни национальной, ни иностранной. Его повсеместное использование не обеспечивается силой государственного принуждения, а основывается на всеобщем признании участниками гражданского оборота, и не более того. В этом смысле криптовалюты, если, конечно, абстрагироваться от высоких технологий, которым они обязаны своим существованием, по нашему мнению, ничем не отличаются от ракушек каури, которые также в прошлом широко использовались в качестве платежных средств. Из опыта прошлого известно, что альтернативные платежные средства обычно появлялись там и тогда, где и когда официальное денежное обращение «не удовлетворяло в полной мере потребностям экономического оборота» [3, с. 361]. Традиционно деньги служили делу удобства обмена товарами. В свое время обращение обеспечивали товарные деньги, на смену которым пришли законные платежные средства. Теперь же благодаря цифровой технологии человечество вновь вернулось к уже забытой практике, а альтернативные платежные средства с каждым годом составляют все более серьезную конкуренцию национальным валютам.

В интересующем нас контексте важно определить правовую природу биткоина и налоговые последствия операций с его использованием. Признанная автономность налогового права отчасти облегчает эту исследовательскую задачу, поскольку цивилистической науке еще только предстоит выработать устойчивую позицию по поводу исследуемого феномена. Главная особенность биткоина заключается в том, что его использование не охватывается правовым регулированием официальных валют. Следует заметить, что в подавляющем большинстве юрисдикций биткоин не признается официальным средством платежа и не относится на счет электронных денег [14, pp. 2–25]. Это обстоятельство является во многом определяющим, поскольку при налогообложении соответству-

ющих операций нельзя уподоблять транзакции с биткоинами денежным расчетам.

С учетом этого исходным является тезис о том, что биткоин не является деньгами с правовой точки зрения. Так, Налоговая служба Нидерландов подготовила разъяснения, согласно которым не рассматривает биткоин как законное средство платежа [9, pp. 277–278]. Поскольку биткоины, по определению, не являются таковыми, налоговые органы вынуждены развивать соответствующий понятийный аппарат, дабы идентифицировать доход от операций с криптовалютой для целей налогообложения. В результате обозначился подход, в соответствии с которым биткоин все чаще позиционируется как «экономический актив».

В ситуации, когда биткоин не является официальной валютой, а следовательно, и платежным средством, нам представляется обоснованным рассматривать операции с ним как операции бартерной природы. Делая такой вывод, мы исходим из принципа преобладания существа над формой, который свойствен налогово-правовой оценке. Подобный подход используется налоговыми органами ряда государств. В частности, Налоговая служба Австралии не рассматривает биткоин в качестве денег или иностранной валюты, приравнивая операции с его участием (в качестве средства платежа) к бартерным соглашениям (*barter arrangement*). Что касается деятельности по выпуску биткоинов, то налогооблагаемым признается доход от передачи виртуальной валюты третьему лицу, расходы от деятельности по ее «добыче» могут вычитаться при исчислении налоговой базы<sup>2</sup>. Налоговая служба Израиля в 2017 году опубликовала проект циркуляра, в котором виртуальная валюта квалифицирована как обладающая номинальной стоимостью цифровая единица, которую можно использовать для бартера либо в инвестиционных целях, для налогообложения она рассматривается в качестве актива<sup>3</sup>. В свою очередь Налоговая служба Канады признает налогоплательщиками стороны сделок с виртуальной валютой, при этом правила налогообложения различаются в зависимости от того, используется биткоин в качестве «денег», чтобы приобрести товары (работы, услуги), либо его приобретение осуществляется в спекулятивных целях. В первом случае применяются правила об операциях

<sup>1</sup> См.: *Виртуальные валюты. Ключевые определения и потенциальные риски в сфере ПОД/ФТ: отчет ФАТФ. 2014. С. 16.*

<sup>2</sup> Tax treatment of crypto-currencies in Australia – specifically bitcoin (last modified: 18.12.2014). URL: <http://agov-display-g2.prod.atohnet.gov.au/General/Gen/Tax-treatment-of-crypto-currencies-in-Australia-specifically-bitcoin/> (дата обращения: 01.02.2017).

<sup>3</sup> URL: <https://www.bna.com/israel-seeks-tax-n73014450141/> (дата обращения: 01.02.2017).

бартерной природы, во втором – характерные для операций с ценными бумагами [10, р. 19].

Конечно, здесь нельзя оставить без внимания правовую позицию, в свое время сформированную Высшим Арбитражным судом РФ, согласно которой к договорам мены не могут быть отнесены договоры, предметом которых являются работы или услуги<sup>1</sup>. Однако также нельзя игнорировать и выработанную в правовой доктрине позицию, согласно которой договор бартера для целей Налогового кодекса РФ (ст. 40 и 154) имеет автономное значение, не являясь аналогом договора мены, положения о котором содержатся в Гражданском кодексе РФ.

Необходимо отметить, что базовые принципы налогообложения не утрачивают в рассматриваемом случае своего основополагающего значения, в частности принцип экономического основания налога [6, с. 42–45; 7, с. 30–32]. В связи с этим особый интерес представляет налоговая оценка дохода, выраженного в биткоинах. Устанавливая принципы определения доходов, Налоговый кодекс РФ признает доходом экономическую выгоду в денежной или натуральной форме, учитываемую – это важно – «в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить» (ст. 41). У биткоина есть экономическая, коммерческая ценность, его можно обменять на официальную валюту. Таким образом, для целей налогообложения может быть применена наиболее распространенная и объективная оценка – рыночная цена либо цена, определенная согласно принципу «на расстоянии вытянутой руки» [5, с. 96–104].

Отдельного внимания заслуживает вопрос об обложении операций с использованием биткоина налогом на добавленную стоимость (НДС). В настоящее время именно этот аспект налогообложения вызывает наибольшую сложность. Дело в том, что идентификация биткоина как товара или услуги для целей НДС не в полной мере соответствует особенностям юридической конструкции данного налога и, собственно, специфике биткоина как объекта. Не случайно 22 октября 2015 года Суд ЕС (дело *Skatteverket v David Hedqvist*)<sup>2</sup> отнес биткоин к «контрактным» средствам платежа (*contractual means of payment*), выступающим в данном качестве в

отношениях между лицами, которые пришли к соглашению рассматривать его таким образом. Существо спора затрагивало вопросы обмена официальной валюты на биткоины. Анализируя положения Директивы 2006/112/ЕС «Об общей системе налога на добавленную стоимость»<sup>3</sup>, согласно которым не подлежат обложению операции с валютой, банкнотами, монетами, используемыми в качестве законного средства платежа, Суд ЕС пришел к выводу, что под действие нормы подпадают также валюта или средства платежа, не являющиеся законными платежными средствами, при условии их использования именно как средства платежа (альтернативы законному средству платежа) и принятия в таком качестве сторонами сделки. Исследовав правовую природу биткоина, Суд признал его для целей обложения НДС не товарами/услугами (*goods/services*), а платежным средством (*tender*).

Данное решение повлияло на формирование подходов налоговых администраций европейских государств. Так, в сентябре 2016 года Налоговая служба Италии выпустила руководство для бизнеса по вопросам налогообложения НДС операций с биткоинами [11], согласно которому сделки с использованием биткоина квалифицированы как услуги, не облагаемые НДС (без права на налоговый вычет). Мы полагаем, что при определении принципов налогообложения НДС обоснованно учитывать специфику биткоина как «виртуального товара», который сочетает в себе ряд свойств, характерных для услуг и средств платежа, обуславливающих особенности его обложения по сравнению с реальными товарами и услугами.

### Налоговое администрирование

Законодательные акты зачастую не успевают за изменениями общественной жизни и техническим прогрессом. Авторы этой статьи затронули лишь несколько проблем налогообложения, связанных с использованием криптовалют. Специалистам очевидно, что традиционные методы противодействия уходу от налогов неэффективны, когда речь идет об операциях в виртуальном пространстве [13, pp. 38–47]. Высокая степень анонимности затрудняет обнаружение нарушений и предъявление налоговых претензий. В конце 2016 года Службой внутренних доходов США были предприняты действия по получению у биржи криптовалют «Coinbase» информации о пользователях в рамках контроля за операциями 2013–2015 гг.

<sup>1</sup> Согласно п. 1 Информационного письма Президиума Высш. Арбитр. Суда Рос. Федерации от 24 сент. 2002 г. № 69, двусторонние сделки, предусматривающие обмен товаров на эквивалентные по стоимости услуги, к договору мены не относятся.

<sup>2</sup> URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=170305&pageIndex=0&doclang=EN&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=800089> (дата обращения: 01.02.2017).

<sup>3</sup> Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:32006L0112> (дата обращения: 01.02.2017).

В январе 2017 года, комментируя запрос Службы с требованием раскрыть данные о резидентах США, Б. Армстронг, глава «Coinbase», пояснил позицию компании на официальном сайте, указав, в частности, что ранее ей выполнялись все требования налоговых органов, если они касались отдельных лиц и отвечали необходимым стандартам. Однако подобный запрос требует раскрытия всех данных по счетам всех клиентов (история транзакций, IP-адреса и т. д.). По мнению компании, запрос неоправданно широк и предполагает, что все пользователи уклоняются от уплаты налогов, что не соответствует действительности [8]. Компания выразила готовность взаимодействовать со Службой внутренних доходов США для формирования оптимального механизма отчетности.

### Выводы

Проведенный научный анализ подтверждает, что национальные регуляторы и фискальные органы находятся еще только в стадии осмысления проблем, которые возникают в виртуальном мире, в том числе и проблем, связанных с использованием виртуальных валют. Обозначилась насущная потребность в правовом урегулировании отношений, возникающих при осуществлении операций с криптовалютами. Наряду с этим большинство государств не готово исключить лиц, использующих биткойны, а также торговые площадки, получающие доход от соответствующих транзакций, из круга потенциальных налогоплательщиков.

### Библиографический список

1. Кузнецов В. А., Якубов А. В. О подходах в международном регулировании криптовалют (Bitcoin) в отдельных иностранных юрисдикциях // Деньги и кредит. 2016. № 3. С. 20–29.
2. Кучеров И. И. Законные платежные средства: теоретико-правовое исследование: монография. М.: Ин-т законодательства и сравнит. правоведения при Правительстве Рос. Федерации, 2016. 392 с.
3. Кучеров И. И. Альтернативные платежные средства: правовая сторона феномена // Электронная валюта в свете современных правовых и экономических вызовов. М.: Юрлитинформ, 2016. С. 360–368.
4. Поппер Н. Цифровое золото: невероятная история Биткойна / пер. с англ. М.: Изд-во «Вильямс», 2016. 368 с.
5. Хаванова И. А. Категория рыночной цены в современном налоговом праве // Журнал российского права. 2016. № 7. С. 96–104.

6. Хаванова И. А. Экономическое основание налога как принцип «надзаконного» значения // Налоги. 2013. № 5. С. 42–45.
7. Хаванова И. А. Экономическое основание налога, или Homo economicus в налоговом праве? // Налоговед. 2013. № 9. С. 30–37.
8. Armstrong B. Coinbase and the IRS. URL: <https://medium.com/@barmstrong/coinbase-and-the-irs-c4e2e386e0cf#.4z5plqk7r> (дата обращения: 30.01.2017).
9. Bal A. How to Tax Bitcoin? // Handbook of Digital Currency. Singapore, 2015. Pp. 267–282.
10. Bal A. Taxation of virtual currency. Dissertation. Leiden University. 2014. 327 p.
11. Italian Tax Authorities clarify VAT treatment of Bitcoin transactions // EY Global Tax Alert Library. Indirect Tax Alert. 27 September 2016.
12. Lambooi M. Retailers Directly Accepting Bitcoins: Tricky Tax Issues? // Derivatives & Financial Instruments. May/June 2014.
13. Marian O. Are Cryptocurrencies Super Tax Havens? // Mich. L. Rev. First Impressions. 2013. Vol. 112. Pp. 38–47.
14. Regulation of Bitcoin in Selected Jurisdictions. Report for Congress. The Law Library of Congress, Global Legal Research Center. 2014. LL File № 2014-010233. 25 p.

### References

1. Kuznetsov V. A., Yakubov A. V. O podkhodakh v mezhdunarodnom regulirovanii kriptovalyut (Bitcoin) v ot del'nykh inostrannykh yurisdiktsiyakh [On Approaches to International Regulation of Cryptocurrencies (Bitcoin) in Certain Foreign Jurisdictions]. *Den'gi i kredit – Money and Credit*. 2016. No. 3. Pp. 20–29. (In Russ.).
2. Kuchеров I. I. *Zakonnye platezhnye sredstva: teoretiko-pravovoe issledovanie: monografiya* [Legal Tenders: Theoretical and Legal Research: Monograph]. Moscow, 2016. 392 p. (In Russ.).
3. Kuchеров I. I. *Al'ternativnye platezhnye sredstva: pravovaya storona fenomena* [Alternative Legal Tenders: Legal Features of the Phenomenon]. *Elektronnaya valyuta v svete sovremennykh pravovykh i ekonomicheskikh vyzovov* [Electronic Currency in the Light of Modern Legal and Economic Challenges]. Moscow, 2016. Pp. 360–368. (In Russ.).
4. Popper N. *Tsifrovoe zoloto: neveroyatnaya istoriya Bitkoyna* [Digital Gold: The Untold Story of Bitcoin]. Moscow, 2016. 368 p. (In Russ.).
5. Khavanova I. A. *Kategoriya rynochnoy tseny v sovremennom nalogovom prave* [Category of Market Price in Modern Tax Law]. *Zhurnal rossiyskogo prava – Journal of Russian Law*. 2016. No. 7. Pp. 96–104. (In Russ.).

6. *Khavanova I. A. Ekonomicheskoe osnovanie naloga kak printsip "nadzakonnogo" znacheniya* [Economic Ground for a Tax as a Principle of Extralegal Significance]. *Nalogi (Zhurnal) – Taxes (Journal)*. 2013. No. 5. Pp. 42–45. (In Russ.).
7. *Khavanova I. A. Ekonomicheskoe osnovanie naloga, ili Homo economicus v nalogovom prave?* [The Economic Basis of Tax, or Homo Economicus in Tax Law]. *Nalogoved – Nalogoved*. 2013. No. 9. Pp. 30–32. (In Russ.).
8. *Armstrong B.* Coinbase and the IRS. Available at: <https://medium.com/@barmstrong/coinbase-and-the-irs-c4e2e386e0cf#.4z5plqk7r> (accessed 30.01.2017). (In Eng.).
9. *Bal A.* How to Tax Bitcoin? Handbook of Digital Currency. Singapore, 2015. Pp. 267–282. (In Eng.).
10. *Bal A.* Taxation of virtual currency. Dissertation. Leiden University. 2014. 327 p. (In Eng.).
11. *Italian Tax Authorities clarify VAT treatment of Bitcoin transactions.* EY Global Tax Alert Library. Indirect Tax Alert. 27 September 2016. (In Eng.).
12. *Lambooij M.* Retailers Directly Accepting Bitcoins: Tricky Tax Issues? *Derivatives & Financial Instruments*. May/June 2014. Pp. 138–144. (In Eng.).
13. *Marian O.* Are Cryptocurrencies Super Tax Havens? *Mich. L. Rev. First Impressions*. 2013. Vol. 112. Pp. 38–47. (In Eng.).
14. *Regulation of Bitcoin in Selected Jurisdictions.* Report for Congress. The Law Library of Congress, Global Legal Research Center. 2014. LL File No. 2014-010233. 25 p. (In Eng.).