УДК 336.02

Н. С. Прокопенко,
д. е. н., професор кафедри фінансів, обліку та оподаткування,
ПВНЗ "Європейський університет", м. Київ
П. О. Фененко,
к. е. н., доцент кафедри фінансів, обліку та оподаткування,
ПВНЗ "Європейський університет", м. Київ
А. О. Тимошенко,
к. е. н., доцент кафедри фінансів, обліку та оподаткування,
ПВНЗ "Європейський університет", м. Київ

ОПОДАТКУВАННЯ КРИПТОВАЛЮТНОГО БІЗНЕСУ: РЕАЛІЇ І ПЕРСПЕКТИВИ

N. Prokopenko,
Doctor of Economic Sciences, Professor of the Department of Finance, Accounting and Taxation,
PHEE "European University", Kyiv
P. Fenenko,
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Finance, Accounting and Taxation,
PHEE "European University", Kyiv
A. Tymoshenko,
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Finance, Accounting and Taxation,
PHEE "European University", Kyiv

CRYPTO-CURRENCY TAXATION: REALIAS AND PROSPECTS

Статтю присвячено необхідності модернізації податкової системи з врахуванням викликів, що продукує цифрова економіка. Розкрито сутність явища "криптовалюти" та діяльності, пов'язаної з її набуттям. Проаналізовано правові та податкові аспекти регулювання криптовалютної діяльності в різних країнах світу. Виокремлено аспекти міжнародного досвіду цієї царини, що доцільно використовувати у вітчизняній практиці задля підвищення ефективності податкової системи. Розкрито обов'язкові елементи податку на прибуток в разі його стягнення при здійснені криптовалютної діяльності. Запропоновано механізм, що дозволить податковим органам недопускати тінізації такого сегменту комерційної діяльності.

The article about the necessity to modernize the tax system taking into account the challenges posed by the digital economy. The essence of the phenomenon of " crypto currency" and activities associated with its acquisition are revealed. The legal and tax aspects of regulation of cryptocurrency activity in different countries of the world are analyzed. The aspects of international experience in this area are set out, which are expedient to use in domestic practice in order to improve the efficiency of the tax system. Compulsory elements of the income tax are disclosed in the event of its collection in case of crypto currency operations. A mechanism is proposed that will provide the tax authorities not to allow shadowing of such a segment of commercial activity.

Ключові слова: система оподаткування, цифрова економіка, криптовалюта, майнингова діяльність, прибуткові податки, елементи податку, детінізація.

Key words: taxation system, digital economy, cryptocurrency, mining activity, income taxes, tax elements, unshadowing process.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Упродовж останніх чотирьох років у світі відбуваються жваві дискусії щодо сутності, природи, значимості такої категорії як "криптовалюта". Попри існування гіпотез, що криптовалюта є певної мірою фінансовою пірамідою та не матиме довгої історії існування, розвинені країни світу вже розробляють та впроваджують правові норми, що регламентують діяльність пов'язану з криптовалютами, тим самим створюють підгрунтя для залучення додаткових податкових надходжень до бюджетів країн. Разом з тим Україна залишається осторонь загальносвітових тенденцій, демонструючи незрілість влади та управлінських структур до реагування на виклики сучасної цифрової економіки.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ, ВИДІЛЕННЯ НЕ ВИРІШЕНИХ РАНІШЕ ЧАСТИН ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ

Питання необхідності змін та удосконалення податкової системи України, напрями реорганізації вітчизняної податкової служби, існуючі проблеми та недоліки фіскальної політики в цілому висвітлюються в працях багатьох українських науковців, зокрема: В. Андрущенко, З. Варналія, В. Мельника, В. Опаріна, Л. Тарангул, А. Федосова, Л. Шаблистої та багатьох інших. Проте, нині недостатньо висвітлені питання змін у чинній податковій системі країни з врахуванням викликів цифрової економіки та майже відсутні наукові рекомендації щодо питання оподаткування криптовалют в Україні.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є аналіз такого явища цифрової економіки, як криптовалюта та розробка практичних рекомендацій щодо оподаткування діяльності пов'язаною з нею.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Категорія "криптовалюта" є новою та ще майже не розкритою у фінансовій науці, тому вважаємо доцільним перш за все висвітлити саме трактування криптовалюти та діяльності, щодо її отримання. Такий термін почав розповсюджуватися у 2011 р., після публікації у виданні Forbes статті щодо існування біткоіну — різновидності криптовалюти [1].

Криптовалюта, або іншими словами цифрові гроші, в основі якої лежить технологія криптографії, тобто шифрування даних. Така валюта не має фізичного вигляду, а існує тільки в електронному вигляді, тобто є комп'ютерним кодом. Її основними характеристиками є анонімність, децентралізація та захищеність. 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.

Головними ознаками такої валюти є такі: її емісія не входить до компетенції центрального банку, при цьому розмір емісії залежить виключно від особливостей системи, в якій вона існує; курс такої валюти не має зв'язку з економікою будь-якої країни, а встановлюється виключно ринковим шляхом, тобто залежить від попиту на неї; безпечність зберігання та проведення розрахунків, оскільки всі операції з криптовалютами є незворотніми, та при їх виконанні використовуються унікальні комп'ютерні коди, які фізично неможливо відстежити.

Наразі в світі налічується близько 2000 криптовалют, проте найбільш вартісними є біткоін (Bitcoin, перша криптовалюта), лайткоін (Litecoin), ефіріум (Ethereum), пиркоін (Peercoin), еникси (NXT). Капіталізація ринку криптовалют в середині 2017 року становила понад 90 млрд доларів при істотному домінуванні біткоінів (понад 40 млрд доларів) та ефіріуму (понад 25 млрд доларів).

Найбільш поширеним способом отримання такої валюти є майнинг — діяльність з набуття такої валюти або її генерації (від англ. слова to mine — видобувати). Суть такого процесу з технічної точки зору зводиться до того, що за допомогою спеціального обладнання (потужностей комп'ютерних процесорів, відеокарт, спеціалізованих інтегральних схем) відбувається вирішення криптографічних завдань різної складності. Метою такого процесу є добір цифрового підпису, що формує закритий блок. У результаті майнер отримує винагороду та починає формуватися новий блок.

Цифрова валюта вважається унікальною комбінацією цифр, отриманої в результаті складних математичних обчислень та алгоритмів.

З економічної точки зори в результаті майнингу відбувається нагромадження цифрового капіталу у вигляді різних цифрових монет, вартість яких виражається, як правило, у доларовому еквіваленті. Генерування цифрових монет у підсумку має цілком реальний фізичний грошовий результат, а отже, така діяльність має ознаку прибутковості.

Для України виникнення явища "криптовалюта" та діяльності з її набуття означає те, що для держави з'явилось принципове нове джерело, що може бути оподатковане. При чому таке джерело є високоліквідним, а відтак виважена податкова політика в цій сфері здатна забезпечити додаткові надходження до державного бюджету у вигляді податків. Відтак завданням податкової системи на сучасному етапі розвитку економіки має бути продукування адаптивної функції, тобто мати здатність оперативно реагувати на об'єктивні обставини сьогодення, мобілізовувати ресурси на розробку та впровадження заходів, які сприятимуть розширенню бази оподаткування задля забезпечення функціонування видаткової частини бюджету країни.

Перш ніж надавати пропозиції щодо адаптивності вітчизняної податкової системи до викликів цифрової економіки, на наш погляд, буде доречним розглянути досвід передових країн світу, які вже відреагували на зміни, що формує нова економіка, та почали розробляти та впроваджувати податкові норми щодо оподаткування криптовалютних операцій, грунтуючись на визначеному правовому статусі криптовалют та законодавчих вимогах до ведення криптовалютного бізнесу.

Нині 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 грошами, а відтак не може регулюватися нормами фінансового законодавства Великобританії, а також не підпадає під дію Закону Великобританії про легалізацію (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом [2].

Дохід, отриманий фізичними особами на території Великобританії від транзакцій з криптовалютами, обкладається податком на доходи фізичних осіб на загальних підставах. Компанії, при отриманні прибутку в криптовалюті в межах Сполученого Королівства, обкладаються корпоративним податком на загальних підставах. Крім того, в залежності від ситуації дохід (прибуток) суб'єкта господарювання оподатковується на приріст капіталу.

ПДВ стягується з постачальників будь-яких товарів або послуг, оплата за які здійснюється в біткоінах або інших криптовалютах в межах Великобританії. Вартість

поставки товарів і послуг, з яких ПДВ підлягає утриманню, буде визначатися у фунтах стерлінгів еквівалентно вартості товарів і послуг в криптовалюті за курсом на момент угоди [3].

Дохід, отриманий в результаті майнингу цифрових грошей та їх подальший обмін на фунт стерлінг або іншу валюту не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість (ПДВ). Звільняються від сплати ПДВ здобувачі криптовалют для інших видів діяльності (крім видобутку таких валют) як-от наприклад, надання послуг у зв'язку з верифікацією окремих транзакцій, за якими пройшли спеціальні транзакції. Не стягується ПДВ й в разі сплати комісійних витрат (у будь-якій формі), зроблені в частині не покритій вартістю криптовалют для організації або проведення будь-яких транзакцій з криптовалютами [4].

У країнах Європейського Союзу існують певні особливості в правовому регулюванні як традиційного, так і криптовалютного бізнесу на національному рівні. Наразі жоден з регуляторів Європейського Союзу не прийняв будь-яких спеціальних правил регулювання криптовалютної діяльності. Органи ЄС використовують термін "віртуальна валюта" замість терміну "криптовалюта", При цьому вона розглядається в тому числі як засіб платежу. У директиві Єврокомісіїї висвітлено пропозицію щодо впровадження додаткового регулювання для діяльності криптовалютних бірж і провайдерів криптовалютних гаманців. Водночас згідно з роз'ясненнями Європейського центрального банку цифрова валюта — це засіб обміну, а не платежу, та не є ні грошима, ні валютою [5].

Порядок оподаткування криптовалют та операцій з ними регулюється у відповідності до національного законодаватсва кожної держави-члена ЄС в залежності від природи криптовалютної операції. При цьому, як правило, цифрова валюта в цілях оподаткування розглядається як нематеріальний актив або товар, а не як валюта або гроші. Операції з купівлі та продажу криптовалют за традиційні фіатні валюти не обкладаються податком на додану вартість.

У Норвегії, Фінляндії і Німеччини криптовалюта оподатковується на приріст капіталу та податком на багатство. У Болгарії цифрова валюта розглядається як фінансовий інструмент та обкладається відповідним податком. В Австрії криптовалюта розглядається податковими органами як нематеріальний актив, а її майнинг — як операційна діяльність. Отже, дохід, отриманий в результаті її відчуження, обкладається прибутковим податком [6].

У 2018 році у Німеччині криптовалюта офіційно визнана валютою. Віртуальна валюта (криптовалюта, така як біткоіни) прирівнюється до юридичних засобів платежу, якщо використовується учасниками транзакцій як альтернативний договірний і негайний спосіб оплати, і не має ніякої іншої мети крім використання в якості способу оплати.

В Ізраїлі криптовалюти обкладаються податком на приріст капіталу, що сплачують приватні інвестори у розмірі 25%; податок на додану вартість у розмірі 17% сплачують криптобіржі; діяльність трейдерів та майнерів також підпадає під оподаткування податком на додану вартість в розмірі 17 % [7].

Досить ефективною є податкова політика Канади щодо оподаткування криптовалютної діяльності. Оплата товарів чи послуг за допомогою цифрових грошей підлягає оподаткуванню як бартерна угода. Крім того, при продажі криптовалют стягується податок на доходи, податок на прибуток або ж податок на приріст капіталу.

Криптовалюта, отримана в результаті майнингу, який здійснювався в комерційних цілях, оподатковується прибутковим податком. Визначення комерційної складової проводиться окремо в кожному конкретному випадку. Також підлягає оподаткування заробітна плата, отримана у криптовалюті [8].

Правове регулювання цифрових валют у США не менш складне, ніж в Європі, оскільки цивільні відносини, пов'язані з криптовалютою, регулюються не тільки федеральним правом, а й правом штатів. Кріптовалютна діяльність підлягає ліцензуванню, якщо така вимога встановлена правом штатів. Цифрова валюта розглядається одночасно як гроші (їх аналог), як власність та як біржовий товар.

Відповідно до податкового законодавства країни об'єктами федерального податку на дохід та податків на заробітну плату є заробітна плата, що виплачується працівникам у криптовалюті. Платежі за послуги контрагента за цивільно-правовим договором у цифровий валюті також оподатковуються. Характер прибутку або збитків від продажу або обміну криптовалют залежить від того, чи є віртуальна валюта основним активом платників податків. Інформація про платежі в криптовалюті повинна подаватися до податкових органів. Доходи, отримані фізичною особою в криптовалюті та інші об'єкти оподаткування повинні бути задекларованими у доларах [9].

У Японії криптовалюта визнається цінністю, подібною до активів (asset-like values). При цьому цифрова валюта не вважається законним платіжним засобом, а визнається засобом обміну, за допомогою якого можна придбати товари, послуги або законні платіжні засоби. Цифрові гроші та операції з ними підлягають оподаткуванню у відповідності до стандартних правил: дохід, отриманий фізичною особою в якості криптовалюти, підлягає оподаткуванню податком на дохід; прибуток юридичної особи в цифровий валюті оподатковується податком на прибуток; при здійсненні операцій з продажу криптовалюти стягується податок на споживання (аналог податку на додану вартість) [10].

У Китаї не вироблено остаточного підходу до правового регулювання криптовалютних операцій, при тому що саме у цій країні знаходиться один з найбільш швидкозростаючих фінансово-технічних ринків у світі. Критовалюта визнається віртуальним товаром, а не валютою. Чинне законодавство Китаю не містить будь-яких спеціальних правил оподаткування криптовалют та операцій з ними. Оподаткування здійснюється відповідно до стандартних для товарів правил: операції з криптовалютою обкладаються податком на прибуток, прибутковим податком та податком на приріст капіталу, а її продаж може обкладатися податком на додану вартість [11].

У країнах Латинської Америки цифрові валюти є достатньо популярними. У Венесуелі криптовалюта роз-

глядається як майно, а не як валюта. Разом з тим, у відповідності до законодавства Аргентини, криптовалюта не є національною валютою, але може розглядатися як гроші, товар або майно.

У Бразилії, з метою оподаткування криптовалютних транзакцій, Федеральна податкова служба розглядає цифрові гроші як фінансовий актив. У Колумбії криптовалюта не визнається валютою та законним платіжним засобом. У Еквадорі та в Болівії криптовалюта офіційно заборонена [12].

Як свідчить аналіз правового визначення та податкової регламентації криптовалют та діяльності, що з ними пов'язана, в країнах світу триває процес розробки та опрацювання нормативно-правової бази цієї царини, проте в цілому найбільш розвинені економіки світу демонструють тенденцію до прагнення налагодження механізму оподаткуванням задля підвищення ефективності податкової політики країн в цілому.

Щодо правових рамок такої діяльності, в Україні нині відсутній будь-який нормативно-правовий акт, де було б встановлено норми та правила ведення такого роду комерційної діяльності. Криптовалюта не визнається грошами з точки зору національного законодавства. У 2014 році Національним банком України було заявлено, що віртуальна валюта є грошовим сурогатом, який не забезпечений реальною вартістю, і не може використовуватися фізичними та юридичними особами на території України як засіб платежу, оскільки це суперечить нормам українського законодавства [15].

Наразі зареєстрований законопроект від 6 жовтня 2017 року "Про обіг криптовалюти в Україні" [14]. Проектом закону передбачається, що криптовалюта є програмним кодом, який є об'єктом власності і може виступати засобом міни. Дані про такий код вносяться і зберігаються в системі блокчейн в якості "облікових одиниць". Таким чином, законопроект пропонує поняття "купівля / продаж" замінити терміном "обмін", проте не обмежуючи використання криптовалют.

Водночас документ передбачає створення в Україні криптовалютних бірж, де громадяни матимуть змогу легально обмінювати власну криптовалюту на електронні гроші, цінні папери або валютні цінності, однак при цьому втрачаючи право анонімності на проведення таких операцій. Передбачається, що порядок створення та діяльності таких бірж повинен врегульовуватися Національним банком України. При цьому в зобов'язання біржі неодмінно повинні будуть закладені повний моніторинг всіх операцій, а також ідентифікація і персоніфікація суб'єктів криптовалютних операцій.

Також законопроектом передбачається введення оподаткування всіх без винятку операції з криптовалютами. Отримана в результаті майнингу винагорода визнаватиметься об'єктом оподаткування, відтак фізична особа-майнер повинна буде сплатити до бюджету 18% податку на доходи фізичних осіб та 1,5% військового збору. Однак документом не визначено правила розрахунку бази оподаткування [14].

Окрім того, законопроект передбачає наділення НБУ повноваженнями щодо врегулювання криптовалютної діяльності в України, що суперечить конституційним нормам, якими закріплено, що виключно гривня є грошовою одиницею держави, стабільність якої має забезпечувати НБУ. Оскільки криптовалюта не є валютою, відтак перебуває поза його компетенцією по регулюванню і контролю емісії.

Відповідно законопроект потребує подальшого доопрацювання, оскільки в ньому є некоректні визначення та поняття з технічної точки зору. Законопроектом має бути визначено: природу криптовалюти, основних учасників ринку, види здійснюваних ними операцій, основні принципи цієї діяльності. Також у ньому бракує наявність переліку необхідних поправок та доповнень до Податкового, Цивільного, Кримінального, кодексів та взаємопов'язаних законодавчих актів та відсутня регламентація майнингової діяльності.

Поряд з цим, уряд країни має реагувати на практичні аспекти використання криптовалют, що наразі диктуються суспільством, оскільки вже існує практика розрахунків за товари чи послуги у криптовалюті, відповідно логічним буде офіційно закріпити за такою валютою визнання її аналогом засобу платежу, за прикладом розвинених країн світу (Японії, Німеччини). Оскільки наразі без офіційного нормативного закріплення визнання криптовалют платіжним засобом, угоди купівлі-продажу, що відбулися у криптовалютах в Україні, можуть визнаватися недійсними та шахрайськими.

Окрім правового врегулювання криптовалюти та діяльності пов'язаної з нею, постає питання розробки заходів податкової площини, що забезпечить виконання основних принципів, зокрема принципу загальності оподаткування. Згідно з нормами чинного податкового законодавства України дохід, отриманий на території країни, має бути задекларованим та з такого доходу мають бути сплачені податки. Ухилення від сплати податків є правопорушенням і загрожує притягненням винних до адміністративної та кримінальної відповідальності [13]. У той же час допоки відсутнє офіційне визнання статусу криптовалют та не визначено правову регламентацію щодо діяльності пов'язаної з її набуттям, відповідно й адмініструвати операції з криптовалютами, фактично, неможливо.

У разі правового визначення та закріплення статусу криптовалют, держава може йти шляхом розвинених країн світу, застосовуючи стандартні правила оподаткування, а саме: дохід фізичної особи, отриманий у вигляді цифрової валюти, оподатковується за стандартною ставкою 18%, а прибуток юридичних осіб — у залежності від системи оподаткування такої особи. В разі, якщо криптовалюта на законодавчому рівні буде прирівнюватися до товару, відповідно операції з купівлі-продажу стануть об'єктом оподаткування податком на додану вартість.

При чому слід розуміти, що майнингова діяльність по суті може підпадати під контроль та оподаткування лише тоді, коли в результаті такої діяльності згенерована криптовалюта буде в подальшому обміняна на фіатні валюти, або торгуватися на спеціалізованих біржах, оскільки за своєю суттю майнинг — не є емісією, а фактично — товаровиробництвом, виробництвом цифрового нематеріального активу.

Окрім того, постає питання обчислення бази оподаткування в результаті майнингової діяльності. База оподаткування в такому випадку буде визначатися так:

від доходу, отриманого в результаті майнингової діяльності слід віднімати витрати, понесені в результаті такої діяльності.

Під доходами майнингової діяльності слід розуміти кількість згенерованих криптовалют, помножену на середньомісячний курс обміну видобутої криптовалюти в залежності від її різновиду.

До витрат, понесених у результаті такої діяльності, доречно буде зараховувати витрати на оплату електроенергії, витрати на оренду приміщення, витрати на оплату інших комунальних послуг, витрати на заробітну плату, амортизаційні витрати.

Оскільки за своєю сутністю майнингова діяльність є цілодобовою, генерація криптовалюти відбувається кожну секунди роботи ASIC-машини, тому податковий (звітній) період доречно встановлювати терміном у один місяць задля недопущення ухилення від сплати прибуткових податків або їх мінімізації.

У разі закріплення у Податковому кодексі положень щодо оподаткування майнингової діяльності, відповідно необхідним буде розробка спеціальної форми звітності для суб'єктів господарювання, які займаються такою діяльністю.

Водночас виникає не менш важливе питання щодо оперативного моніторингу та контролю з боку податкових органів щодо ведення майнингової діяльності та отримання прибутків з неї фізичними та юридичними особами, оскільки анонімність ведення таких операцій є одним з ключових пріоритетів (усі транзакції можна відстежити, але без ідентифікації учасників).

Ведення обов'язкового декларування доходів фізичних осіб, за прикладом розвинених країн світу — може бути шляхом до вирішення такої проблеми. З іншого боку, задля недопущення ухилення від сплати податків у результаті майнингової діяльності, Фіскальна служба України має розробити механізм детінізації такого виду діяльності. Такий механізм зводиться до простого: для майнингової діяльності потрібне спеціальне обладнання — ASIC-машина (application-specific integrated circuit), — інтегральна схема, спеціалізована для вирішення конкретного завдання. На відміну від інтегральних схем загального призначення, спеціалізовані інтегральні схеми застосовуються в конкретному обладнанні і виконують обмежені функції, характерні тільки для даного пристрою. Певним недоліком роботи такої ASIC-машини є значне споживання електричної енергії. Так, ключовий показник майнер — це електроспоживання і хешрейт. Наприклад, модель S9 має хешрейт від 12 000 до 14 000 Gh/S (гигахеш за секунду). Електроспоживання: 1300—1400 Ват. Всі ці майнеры ведуть видобуток за алгоритмом Scrypt [16].

Відтак суб'єкти підприємницької діяльності, провадячи майнингову діяльність, споживають велику кількість електроенергії. Моніторинг з боку податкових органів рахунків за сплату електроенергії від компаній-постачальників дозволить реагувати та встановлювати факт майнингової діяльності.

При чому наразі серед методів оцінки тіньової економіки Міністерством економічного розвитку і торгівлі України використовується 4 методи розрахунку, серед яких є електричний метод. Джерелом вхідної інформації для розрахунку рівня тіньової економіки є статистична звітність зареєстрованих суб'єктів господарювання, що базується на показниках бухгалтерського обліку, звітності контролюючих органів, аудиту, результатах експертної оцінки щодо обсягів тіньової економіки, вибіркових опитувань суб'єктів господарювання та обстежень домогосподарств.

Тобто споживання електроенергії прямопропорційне обсягам тіньового майнингу, при збільшенні обсягів споживання відповідно збільшуються обсяги такої прихованої діяльності. Відтак використання непрямого методу обчислення рівня тіньової економіки може бути дієвим для моніторингу майнингової діяльності.

ВИСНОВКИ

Як свідчить історія, еволюція податкової системи будь-якої країни безпосередньо пов'язана з розвитком господарських зв'язків в суспільстві. Цифра економіка та відносини, що вона продукує, породжує необхідність адекватного реагування з боку управлінських структур, зокрема й податкових органів. Визнання або невизнання криптовалюти багато в чому залежить від ступеня розвитку країни. Держави зі слабкою економікою не готові до впровадження подібних платіжних систем та не мають засобів, задля підвищення ефективності системи оподаткування за рахунок появи нового об'єкта. І навпаки, високорозвинені країни все ж прагнуть врегулювати електронні платежі, взявши їх під свій контроль, при цьому стягуючи податки.

Оскільки в Україні правовий статус криптовалют і відносин, що виникають у результаті їх використання, залишаються не визначеними, першочерговим завданням державних регуляторів є розробка та прийняття відповідних нормативно-правових актів, що забезпечили б реалізацію основних засад податкового законодавства, зокрема загальності оподаткування. Окрім того, за сучасних умов та викликів цифрової економіки податкова система поряд з завданням забезпечення фіскальної достатності має виконувати й завдання адаптивності, тобто здатності оперативно реагувати на об'єктивні обставини, мобілізовувати ресурси на розробку та впровадження заходів, які сприятимуть розширенню бази оподаткування задля забезпечення функціонування видаткової частини бюджету країни.

Література:

1. Greenberg A. Crypto Currency // Forbes. — Apr. 20/ 2011 [Electronic resource] Mode of access https://www.forbes.com/forbes/2011/0509/technology-psilocybin-bitcoins-gavin-andresen-crypto-currency.html#708eaa70353e

2. Simmons R. Bitcoins and the law: what's the position? // Lawyer 2B, — 2014 [Electronic resource] Mode of access https://l2b.thelawyer.com/issues/l2b-summer-2014/bitcoins-and-the-law-whats-the-position/

3. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax // Official Journal of the European Union L 347/1, 11.12.2006.

4. Revenue and Customs Brief 9 (2014): Bitcoin and other cryptocurrencies [Electronic resource] // Gov.uk. — 03.03.2014. — Mode of access https://www.gov.uk/

government/publications/revenue-and-customs-brief-9-2014-bitcoin-and-other-cryptocurrencies/revenue-and-customs-brief-9-2014-bitcoin-and-other-cryptocurrencies

5. Opinion of the European Central Bank CON / 2016/ 49 [Electronic resource] // European Central Bank. — 12.10.2016. — Mode of access.

6. Bit Coins: Decrypting the Currency (Updated) [Electronic resource] // Lexology. — 30.05.2016. — Mode of access https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=d5826e83-ff04-4c09-98a1-82eb291c6196

7. Ізраїль визначив метод оподаткування криптовалют [Електронний ресурс]. — Режим доступу https://nachasi.com/2018/02/20/post-cryptum-tyzhden/

8. More Guidance from the CRA on Bitcoin Activities and Transactions [Electronic resource] // Tax litigation. — 24.04.2015. — Mode of access http://www.canadiantaxlitigation.com/category/bitcoin-2

9. IRS Notice 2014- 21. IRS Virtual Currency Guidance [Electronic resource] // The Internal Revenue Service. — 14.04.2014. Mode of access https://www.irs.gov/pub/irs-drop/n-14-21.pdf

10. Diet OKs bill to regulate virtual currency exchanges [Electronic resource] // The Japan Times. — 14.06.2016. — Mode of access https://www.japantimes.co.jp/article-expired/#.WFGw4vmLTIV

11. China Releases First Regulatory Report on Bitcoin Businesses [Electronic resource] // Bitcoin Magazine. — 05.12.2013. — Mode of access. https://bitcoinmagazine.com/articles/china-releases-first-regulatory-report-on-bitcoin-businesses-1386283989

12. Каплан А. та ін. Правовое регулювання кріптовалютного бізнесу// Fork log research, Axon partners, 2017 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу http http://axon.partners/wp-content/uploads/2017/02/Global-Issues-of-Bitcoin-Businesses-Regulation.pdf

13. Податковий кодекс України № 2755-17 від 02.12.2010 р. // Верховна Рада України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws

14. Проект Закону про обіг криптовалюти в Україні 7183 від 06.10.2017 // Верховна Рада україни [Електронний ресурс]. — Режим доступу http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62684

15. Мисник Н. Чи законні біткоіни в Україні 2017// Економічна правда [Електронний ресурс]. — Режим доступу https://www.epravda.com.ua/publications/2017/08/11/627993/

16. Обладнання для майнінг, криптовалют 2017 ASIC і GPU ферми [Електронний ресурс]: https://pingblockchain.com/obladnannja-dlja-majning-kriptovaljut-2017-asic-i/

References:

1. Greenberg, A. (2011), "Crypto Currency", Forbes, available at: https://www.forbes.com/forbes/2011/0509/technology-psilocybin-bitcoins-gavin-andresen-crypto-currency.html#708eaa70353e (Accessed 28 Feb 2018).

2. Simmons, R. (2014), "Bitcoins and the law: what's the position?", Lawyer 2B, available at: https://l2b.thelawyer.com/issues/l2b-summer-2014/bitcoins-and-the-law-whats-the-position/ (Accessed 28 Feb 2018).

3. European Union (2006), "Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax", Official Journal of the European Union, vol. 347/1.

4. Gov.uk (2014), "Revenue and Customs Brief 9 (2014): Bitcoin and other cryptocurrencies", available at: https://www.gov.uk/government/publications/revenue-and-customs-brief-9-2014-bitcoin-and-other-cryptocurrencies/revenue-and-customs-brief-9-2014-bitcoin-and-other-cryptocurrencies (Accessed 28 Feb 2018)

5. European Central Bank (2016), "Opinion of the European Central Bank CON/2016/49", available at: https://www.ecb.europa.eu/ecb/legal/pdf/en_con_2016_49_f_sign.pdf (Accessed 28 Feb 2018).

6. Lexology (2016), "Bit Coins: Decrypting the Currency (Updated)", available at: https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=d5826e83-ff04-4c09-98a1-82eb291c6196 (Accessed 28 Feb 2018).

7. Nachasi (2018), "Israel has determined the method of taxation of crypto-currency", available at: https://nachasi.com/2018/02/20/post-cryptum-tyzhden/ (Accessed 28 Feb 2018).

8. Tax litigation (2015), "More Guidance from the CRA on Bitcoin Activities and Transactions", available at: http://www.canadiantaxlitigation.com/category/bitcoin-2 (Accessed 28 Feb 2018).

9. The Internal Revenue Service (2014), "IRS Notice 2014- 21. IRS Virtual Currency Guidance", available at: https://www.irs.gov/pub/irs-drop/n-14-21.pdf (Accessed 28 Feb 2018).

10. The Japan Times (2016), "Diet OKs bill to regulate virtual currency exchanges", available at: https://www.japantimes.co.jp/article-expired/#.WFGw4vmLTIV (Accessed 28 Feb 2018).

11. Bitcoin Magazine (2013), "China Releases First Regulatory Report on Bitcoin Businesses", available at: https://bitcoinmagazine.com/articles/china-releases-first-regulatory-report-on-bitcoin-businesses-1386283989 (Accessed 28 Feb 2018).

12. Kaplan, A. (2017), "Legal regulation of the CryptCurrency business", Fork log research, Axon partners, available at: http://axon.partners/wp-content/uploads/2017/02/Global-Issues-of-Bitcoin-Businesses-Regulation.pdf (Accessed 28 Feb 2018).

13. Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Tax code", available at: http://zakon5.rada. gov.ua/laws (Accessed 28 Feb 2018).

14. Verkhovna Rada of Ukraine (2017), "Draft Law on turnover cryptocurrency in Ukraine", available at: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62684 (Accessed 28 Feb 2018).

15. Mysnyk, N. (2017), "Are the law enforcement bitcoins in Ukraine in 2017?", available at: https://www.epravda.com.ua/publications/2017/08/11/627993/ (Accessed 28 Feb 2018).

16. PingBlockchain.com (2017), "Equipment for the mining cryptocurrency in the 2017 ASIC and GPU-farms", available at: https://pingblockchain.com/obladnannja-dlja-majning-kriptovaljut-2017-asic-i/ (Accessed 28 Feb 2018).

Стаття надійшла до редакції 15.03.2018 р.