

III. Податкове регулювання в умовах цифровізації суспільних відносин



Павло Дуравкін

кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри податкового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого
(Харків, Україна)
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-4151-9621>
p.m.duravkin@nlu.edu.ua

УДК 342.7

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ВИКОРИСТАННЯ ТА ОБІГУ КРИПТОВАЛЮТ ЯК РІЗНОВИДУ ВІРТУАЛЬНИХ (ЦИФРОВИХ) АКТИВІВ У КОНТЕКСТІ ОПОДАТКУВАННЯ

АНОТАЦІЯ. Використання та обіг криптовалют уже давно стали складовою повсякденного життя багатьох як фізичних, так і юридичних осіб, які користуються ними з тих чи інших причин, маючи різноманітну мету. Тож рано чи пізно виникають питання як щодо самої природи криптовалют, так і щодо того, як державам, в особі відповідних органів, реагувати на їх використання та обіг. Адже криптовалюти фактично замінюють фіатні та електронні гроші у товарному обігу, при здійсненні розрахунків за товари, роботи, послуги. Більше того, дедалі частіше криптовалюти самі стають товаром. Все це свідчить про те, що нагальними є питання щодо відповідного, належного та необхідного нормативно-правового регулювання різноманітних проявів та аспектів суспільних відносин, пов'язаних з обігом та використанням криптовалют, щодо меж такого регулювання.

Метою статті є спроба визначити орієнтири щодо можливого нормативно-правового регулювання окремих аспектів суспільних відносин, пов'язаних з обігом і використанням криптовалют (зокрема обліком та оподаткуванням), з урахуванням вже існуючої нормативно-правової бази.

Встановлено, що криптовалюта, як синонім або різновид віртуальних активів, є нематеріальним благом – інформацією (сукупністю даних) у цифровому / електронному вираженні / форматі / вигляді, виступає об'єктом цивільних правовідносин, може використовуватися в якості платіжного засобу, інструменту переказу, інвестування та ін., при цьому має вартість та виражає її.

Прийнятним є віднесення криптовалют до доходів фізичних осіб або до прибутків юридичних осіб. Потребують внесення змін пп. 14.1.54 і 14.1.55 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, які містять положення стосовно доходів з джерелом їх походження з України та з джерел за межами України, шляхом доповнення їх вказівкою на віртуальні активи (криптовалюти). Стаття 134 Податкового кодексу України потребує внесення змін у вигляді доповнення її положенням про віртуальні активи (криптовалюти). Базою оподаткування стосовно криптовалют варто вважати її вартість, як вартісний вираз об'єкта оподаткування. Відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та міжнародних

стандартів фінансової звітності криптовалюта належить до так званих нематеріальних активів. Визначення бази оподаткування, до якої має застосовуватися ставка податку на доходи фізичних осіб, може здійснюватися за офіційним курсом Національного банку України.

Ключові слова: криптовалюта; оподаткування; віртуальні активи; цифрові активи; нематеріальні активи; грошовий сурогат; об'єкт оподаткування; база оподаткування; податок на доходи фізичних осіб; податок на прибуток підприємств.

Передусім варто пригадати, що після створення перших 50 bitcoins 3 січня 2009 р.¹ широке вживання самого терміна “криптовалюта” почалося після виходу 20 квітня 2011 р. у журналі “Forbes” статті, на той час кореспондента з охоплення світів безпеки даних, конфіденційності та хакерської культури Andy Greenberg під назвою “Crypto Currency”². Своєю чергою також слід звернути увагу на те, що, за різними оцінками, існує понад п'ять тисяч віртуальних валют³, при цьому усі криптовалюти, крім біткоіна, позначаються як альткоіни (altcoins)⁴. Отже, бачимо появу та стрімкий кількісний (та і якісний) розвиток у часі та у просторі такого явища, як криптовалюта, існування певного співвідношення криптовалют між собою та з валютами країн світу.

Першою спробою певним чином визначити на офіційному державному рівні в Україні правовий статус криптовалют, напевно, можна вважати роз'яснення Національного банку України від 10 листопада 2014 р., згідно із яким “віртуальна валюта / криптовалюта” Bitcoin розглядалася як грошовий сурогат⁵, який не має забезпечення реальною вартістю і не може використовуватися фізичними та юридичними особами на території України як засіб платежу, оскільки це суперечить нормам українського законодавства⁶.

¹ Див.: D Phillips, St Graves, ‘What Is the Bitcoin Genesis Block? How It All Started’ (Decrypt Media, Apr 30, 2024). <<https://decrypt.co/56934/the-bitcoin-genesis-block-how-it-all-started>> (accessed: 30.04.2024).

² Див.: Greenberg A, ‘Crypto Currency’ (Forbes. Apr 20, 2011) <<https://www.forbes.com/forbes/2011/0509/technology-psilocybin-bitcoins-gavin-andresen-crypto-currency.html?sh=32ce2680353e>> (accessed: 30.04.2024).

³ При цьому станом на 23 грудня 2022 р. для статистичних цілей в Україні затверджено перелік зі 168 валют окремих країн світу (див.: Перелік кодів валют для статистичних цілей, затв. наказом Державної служби статистики України від 08.01.2020 № 33. <<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0033832-20#Text>> (дата звернення: 30.04.2024)), що дає змогу побачити наскільки більшою є кількість криптовалют, які фактично становлять заміники валют окремих держав. Питання лише у їх платіжних здатностях, тобто, наскільки широко та чи інша криптовалюта приймається до сплати за певні товари, роботи, послуги, і наскільки це вигідно для споживачів та продавців. У зв'язку з цим, враховуючи поділ іноземних валют і банківських металів згідно із класифікатором, затвердженим Національним банком України, на три групи: 1) конвертовані валюти, які широко використовуються для здійснення платежів за міжнародними операціями, валюти країн – членів Європейського Союзу та банківські метали; 2) конвертовані валюти, які широко не використовуються для здійснення платежів за міжнародними операціями; 3) неконвертовані валюти (див.: Класифікатор іноземних валют та банківських металів, затв. постановою Правління Національного банку України від 04.02.1998 р. № 34 (у ред. постанови Правління Національного банку України від 19.04.2016 р. № 269). <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0521500-98#Text>> (дата звернення: 30.04.2024)), виникає питання про можливе місце принаймні деяких криптовалют у цьому або подібних класифікаторах.

⁴ Див.: В Андрущенко, Т Тучак, *Податкові системи зарубіжних країн: навч. посіб.* (Ун-т ДФС України 2021) 198.

⁵ Так, грошовий сурогат – це будь-які документи у вигляді грошових знаків, що відрізняються від грошової одиниці України, випущені в обіг не Національним банком України і виготовлені з метою здійснення платежів у господарському обороті, крім валютних цінностей (див.: Про Національний банк України: Закон України від 20.05.1999 р. № 679-XIV (ст. 1) <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/679-14#Text>> (дата звернення: 30.04.2024)).

⁶ Роз'яснення щодо правомірності використання в Україні “віртуальної валюти / криптовалюти” Bitcoin. Національний банк України. 10.11.2014 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/n0435500-14#Text>> (дата звернення: 30.04.2024).

Згодом, 30 листопада 2017 р., згідно із спільною заявою фінансових регуляторів (Національний банк України, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Національна комісія, що здійснює регулювання у сфері ринків фінансових послуг) було висловлено переконання, що складна правова природа криптовалюти не дає змоги визнати її ані грошовими коштами, ані валютою і платіжним засобом іншої країни, ані валютною цінністю, ані електронними грошима, ані цінними паперами, ані грошовим сурогатом. При цьому було зазначено, що, незважаючи на існування в світі численних практик використання криптовалют у якості міри вартості, засобу обміну та накопичення, її складна правова природа не дає змоги ототожнювати її з будь-яким із суміжних понять (грошові кошти, валюта, валютна цінність, законний платіжний засіб, електронні гроші, цінні папери, грошовий сурогат тощо)⁷.

Для розуміння подальшого нормативно-правового регулювання обігу та використання криптовалют в Україні варто зазначити, що терміни “криптовалюта”, “віртуальна валюта”, “цифрова валюта”, “криптоактив”, “цифровий фінансовий актив” та інші часто використовуються як взаємозамінні, інколи одночасно у деяких офіційних документах, при цьому загалом належать до тотожних понять⁸. Так, у новому Законі України “Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення”⁹ від 6 грудня 2019 р. (далі – Закон № 361-IX) з’явилося визначення такого терміна, як “віртуальний актив”. Зокрема, було визначено, що є чинним і на сьогодні, що віртуальний актив – це цифрове вираження вартості, яким можна торгувати у цифровому форматі або переказувати і яке може використовуватися з платіжною або інвестиційною метою. Нарешті, після розроблення, подання та розгляду численних законопроектів, що містили різноманітні підходи до визначення та/або розуміння криптовалют, 17 лютого 2022 р. було прийнято Закон України “Про віртуальні активи”¹⁰ (далі – Закон № 2074-IX), який, однак, на сьогодні так і не набрав чинності. Так, віртуальний актив визначається як нематеріальне благо, що є об’єктом цивільних прав, має вартість і виражене сукупністю даних у електронній формі. При цьому цим же Законом передбачено внесення змін до Закону № 361-IX, зокрема, шляхом викладення п. 13 ч. 1 ст. 1 у редакції, тотожній визначенню віртуального активу у Законі № 2074-IX.

⁷ Див: Спільна заява фінансових регуляторів щодо статусу криптовалют в Україні (Офіційне Інтернет-представництво Національного банку України. 30.11.2017) <<https://bank.gov.ua/ua/news/all/spilnazayava-finansovih-regulyatoriv-schodo-statusu-kriptovalyut-v-ukrayini>> (дата звернення: 30.04.2024).

⁸ Див: А Кудь, М Кучерявенко, Є Смичок, *Цифрові активи та їх економіко-правове регулювання у світлі розвитку технології блокчейн* (Право 2019) 163.

⁹ Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 06.12.2019 р. № 361-IX (п. 13 ч. 1 ст. 1) <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#Text>> (дата звернення: 30.04.2024).

¹⁰ Про віртуальні активи: Закон України від 17.02.2022 р. № 2074-IX (п. 1 ч. 1 ст. 1, п. 8 розд. VI) <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2074-20#Text>> (дата звернення: 30.04.2024).

Звісно ж, у Законі № 361-ІХ робиться акцент не стільки на тому, чим є віртуальний актив, скільки на тому – чим він може бути або що ним може бути, знову ж таки з огляду на необхідність здійснення запобігання та протидії (це, зокрема, підтверджується використанням таких словосполучень, як “можна торгувати або переказувати”, “може використовуватися”). Своєю чергою у Законі № 2074-ІХ акцент зміщений у бік того, чим є віртуальний актив.

Отже, маємо виходити з того, що на сьогодні, у світлі відповідного законодавства України, криптовалюти варто розуміти та розглядати або як синонім, або як різновид віртуальних активів. При цьому Закон № 361-ІХ надає віртуальним активам, а отже і криптовалютам, такі ознаки, як: 1) цифрове вираження вартості; 2) може бути об’єктом купівлі-продажу (у цифровому форматі); 3) може бути предметом переказу; 4) може використовуватися в якості платіжного засобу; 5) може використовуватися як інструмент інвестування. Своєю чергою Закон № 2074-ІХ міг би надати віртуальним активам, у тому числі криптовалютам, таких ознак, як: 1) є різновидом нематеріальних благ¹¹; 2) є об’єктом цивільних прав¹²; 3) мають вартість¹³; 4) виражені сукупністю даних в електронній формі¹⁴. Відтак, криптовалюта, будучи синонімом або різновидом віртуальних активів, як на сьогодні, згідно із чинним законодавством України, так і на перспективу, відповідно до законодавства України, яке ще не набрало чинності, є нематеріальним благом – інформацією (сукупністю даних) у цифровому вираженні / форматі (електронній формі / електронному вигляді), що виступає (може виступати) об’єктом цивільних правовідносин (зокрема, відносин купівлі-продажу (а отже, може використовуватися як платіжний засіб), відносин переказу, інвестування та ін.), при цьому має вартість (виражає її).

Отже, враховуючи зазначені ознаки криптовалют (синонім / різновид віртуальних активів), необхідно розглянути їх крізь призму механізму оподаткування, адже з огляду на стрімкий розвиток і поширення використання та обігу криптовалют необхідно усвідомлювати, що це може бути непоганим способом ухилення від оподаткування. До речі, переважна більшість законопроектів, що вносилися на розгляд Верховної Ради України та стосу-

¹¹ Так, згідно із главою 15 Цивільного кодексу України до нематеріальних благ належать: 1) результати інтелектуальної, творчої діяльності; 2) інформація; 3) особисті немайнові блага (Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV (статті 199, 200, 201) <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>> (дата звернення: 30.04.2024)).

¹² Зокрема, відповідно до ч. 1 ст. 177 Цивільного кодексу України об’єктами цивільних прав є речі, гроші, цінні папери, цифрові речі, майнові права, роботи та послуги, результати інтелектуальної, творчої діяльності, інформація, а також інші матеріальні та нематеріальні блага (Цивільний кодекс України (н 11)).

¹³ Так, вартість – це еквівалент цінності об’єкта оцінки, виражений у ймовірній сумі грошей (Національний стандарт № 1 “Загальні засади оцінки майна і майнових прав”, затв. постановою Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 р. № 1440 (п. 1) <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-п#Text>> (дата звернення: 30.04.2024)).

¹⁴ Будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді, являють собою інформацію, що є різновидом нематеріальних благ (Цивільний кодекс України (н 11) ч. 1 ст. 200).

валися питань врегулювання порядку обігу та використання криптовалют¹⁵, або містили норми, які визначали механізм оподаткування криптовалют, або передбачали внесення змін до Податкового кодексу України та/або інших нормативно-правових актів, знову ж таки з метою здійснення оподаткування.

При цьому постає низка питань, а саме: наскільки взагалі доречно та обґрунтовано говорити про оподаткування обігу криптовалют, враховуючи їх абсолютну автономність і незалежність від державних інституцій, у тому числі фінансових систем?¹⁶ Крім того, сама поява криптовалют, зокрема, враховуючи технічний бік питання, якраз передбачала можливість вийти з-під контролю та опіки державних органів, у тому числі податкових. Та й невизначеність самої правової природи і сутності криптовалют також ставить під сумнів можливість вироблення адекватного механізму їх оподаткування. Якщо ж і припустити виправданість відповідного поширення на відносини, пов'язані з обігом і використанням криптовалют, норм актів податкового законодавства, то все одно необхідно з'ясувати, наскільки ці норми придатні для такого поширення і наскільки вони відповідають вимогам такого оподаткування?

Чи є криптовалюта об'єктом оподаткування? Відповідно до ст. 22 Податкового кодексу України¹⁷ (далі – ПК України) об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку. При цьому у спеціальній літературі звертається увага на те, що в одних країнах криптовалюти мають статус нематеріальних активів, у других – капітальних активів і майна, у третіх – платіжного засобу, у четвертих – приватно емітованої валюти, у п'ятих – іноземної валюти. В одних операції та угоди в криптовалютах оподатковуються, у других – ні, треті коливаються, а тому приймають половинчасті рішення¹⁸. Відтак, виходячи з міжнародного досвіду, передбачається оподаткування саме операцій, під час

¹⁵ Див, напр: Проект Закону про обіг криптовалют в Україні від 06.10.2017 р. № 7183 (ч. 2 ст. 5, ч. 4 ст. 8) <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62684> (дата звернення: 30.04.2024); Проект Закону про стимулювання ринку криптовалют та їх похідних в Україні від 10.10.2017 р. № 7183-1 (ч. 1 ст. 9, п. 5 Прикінцевих та перехідних положень) <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62710> (дата звернення: 30.04.2024); Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування операцій з віртуальними активами в Україні від 14.09.2018 р. № 9083 (пункти 3, 4, 5). <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64597> (дата звернення: 30.04.2024); Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування операцій з віртуальними активами в Україні від 27.09.2018 р. № 9083-1 (пункти 3, 4, 5, 7) <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64696> (дата звернення: 30.04.2024); Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо оподаткування операцій з криптоактивами від 15.11.2019 р. № 2461 (пункти 3, 6) <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=67423> (дата звернення: 30.04.2024) та ін.

¹⁶ V Polatay, A Ovcharenko, I Bondarenko, N Gavkalova, 'Crypto currencies in the system of international private monetary law. Some issues of virtual assets taxation and accounting in Ukraine' [2020] 41(08) Revista Espasios 22.

¹⁷ Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>> (дата звернення: 30.04.2024).

¹⁸ Див: Андрущенко, Тучак (н 4) 199.

яких або у зв'язку із якими використовуються криптовалюти. У зв'язку з цим та з урахуванням положень ст. 22 ПК України при здійсненні оподаткування стосовно криптовалют як об'єкта оподаткування могли б розглядатися операції з постачання, зокрема віртуальних активів у вигляді криптовалют, що могло б бути прийнятним для оподаткування таких операцій податком на додану вартість. Водночас, враховуючи використання криптовалют як засобу платежу, більш прийнятним є віднесення криптовалют до доходів фізичних осіб або до прибутків юридичних осіб і відповідно оподаткування їх податком на доходи фізичних осіб та податком на прибуток підприємств.

Так, згідно зі ст. 163 ПК України стосовно податку на доходи фізичних осіб об'єктом оподаткування для резидента є такі доходи: загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід; доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання); іноземні доходи – доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України. Об'єктом же оподаткування для нерезидента є такі самі доходи, однак з джерела їх походження в Україні. У зв'язку з цим потребуватимуть внесення змін пп. 14.1.54 і 14.1.55 п. 14.1 ст. 14 ПК України, які містять положення стосовно доходів відповідно з джерелом їх походження з України та з джерел за межами України, зокрема, шляхом їх доповнення вказівкою на віртуальні активи (криптовалюти).

Своєю чергою у ст. 134 ПК України визначено об'єкти оподаткування податком на прибуток підприємств, до яких, зокрема, належить 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 визначені відповідними положеннями ПК України, інші види доходів, прибутків, а також операції резидентів Дія Сіті¹⁹. Відтак ст. 134 ПК України потребуватиме внесення змін у вигляді доповнення її положенням про віртуальні активи (криптовалюти).

Не менш важливим є й визначення бази оподаткування. Так, відповідно до ст. 23 ПК України базою оподаткування визнаються конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування, зокрема, це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання. У зв'язку з цим варто пригадати, що за визначенням, як згідно із Законом № 361-ІХ, так і відповідно до Закону № 2074-ІХ, віртуальний актив має вартість (це цифрове вираження вартості). Тож базою оподаткування стосовно криптовалют цілком логічно може вважатися її вартість, як вартісний вираз об'єкта оподаткування.

Так, відповідно до ст. 164 ПК України база оподаткування податком на доходи фізичних осіб збігається із об'єктом оподаткування і становить

¹⁹ Податковий кодекс України (н 17).

відповідно загальний оподатковуваний дохід. Своєю чергою згідно зі ст. 135 ПК України база оподаткування податком на прибуток підприємств являє собою грошове вираження об'єкта оподаткування. Отже, для охоплення криптовалюти базами оподаткування податком на доходи фізичних осіб і податком на прибуток підприємств необхідним є внесення змін до ПК України, які б передбачали охоплення об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб криптовалюти, а також включення до характеристики бази оподаткування податком на прибуток підприємств вказівки на віднесення до неї вартості криптовалюти, одержаних платником податку в якості об'єкта оподаткування.

При цьому стосовно податку на прибуток підприємств передбачається збільшення фінансового результату до оподаткування (прибутку) відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності²⁰. У зв'язку з цим та враховуючи застосування при визначенні віртуального активу у Законі № 361-IX та Законі № 2074-IX таких словосполучень, як “цифрове вираження”, “у цифровому форматі”, “різновид нематеріальних благ”, “сукупність даних в електронній формі”, криптовалюта належить до так званих нематеріальних активів. Так, згідно із Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи” нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований²¹. Так само, відповідно до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38) “Нематеріальні активи” нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований²².

Що ж стосується податку на доходи фізичних осіб, то, враховуючи, що криптовалюта все-таки певною мірою є валютою, та послуговуючись аналогією з положеннями ст. 391 ПК України²³, визначення бази оподаткування (грошовий вираз об'єкта оподаткування), до якої має застосовуватися ставка податку, може здійснюватися, наприклад, за офіційним курсом Національного банку України на дату одержання доходу у вигляді криптовалюти.

Чи можна сплачувати податки криптовалютою? Наприклад, у США bitcoins не приймаються безпосередньо для сплати податкових зобов'язань, однак це можна зробити через компанії-посередники. При цьому, скажімо, у штаті Нью-Гемпшир розроблено законопроект про імплементацію сплати

²⁰ Див: Податковий кодекс України (н 17) підп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134.

²¹ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”, затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 <<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text>> (дата звернення: 30.04.2024).

²² Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38) “Нематеріальні активи”, видано Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) 01.01.2012. <https://mof.gov.ua/storage/files/МСБО%2038_ukr_2023.pdf> (дата звернення: 30.04.2024).

²³ Так, відповідно до абзацу другого п. 391.1 ст. 391 Податкового кодексу України для цілей визначення податкових зобов'язань зі сплати податків і зборів застосовується офіційний курс валюти України до іноземної валюти, встановлений Національним банком України, що діє на 0 годин: дня подання особою-нерезидентом податкової декларації щодо постачання електронних послуг; дня виникнення (визначення) податкових зобов'язань для інших платників / операцій / податкових зобов'язань, якщо інше не передбачено Податковим кодексом України (див: Податковий кодекс України (н 17)).

податкових зобов'язань у біткоїнах²⁴. Отже, тенденції розвитку використання та обігу криптовалют свідчать про те, що їх вага та сфера застосування ставатимуть все більшими та ширшими.

Висновки. Отже, криптовалюта є синонімом або різновидом віртуальних активів, виступає нематеріальним благом, а саме – сукупністю даних у цифровому вираженні, є об'єктом цивільних правовідносин, має вартість та виражає її. Прийнятним є віднесення криптовалюти до доходів фізичних осіб або до прибутків юридичних осіб. Базою оподаткування стосовно криптовалюти виступає її вартість (вартісний вираз об'єкта оподаткування). Для цілей оподаткування податком на прибуток підприємств криптовалюта належить до нематеріальних активів, а податком на доходи фізичних осіб – її вартість має визначатися за офіційним курсом Національного банку України.

REFERENCES

Bibliography

Authored books

1. Andrushchenko V, Tuchak T, *Podatkovi systemy zarubizhnykh krain: navch. posib.* (Un-t DFS Ukrainy 2021).
2. Kud A, Kucheriavenko M, Smychok Ye, *Tsyfrovі aktyvy ta yikh ekonomiko-pravove rehliuvannya u svitli rozvytku tekhnolohii blokchein* (Pravo 2019).

Journal articles

3. Polatay V, Ovcharenko A, Bondarenko I, Gavkalova N, 'Crypto currencies in the system of international private monetary law. Some issues of virtual assets taxation and accounting in Ukraine' [2020] 41(08) Revista Espasios 22.

Newspaper articles

4. Greenberg A, 'Crypto Currency' (Forbes. Apr 20, 2011) <<https://www.forbes.com/forbes/2011/0509/technology-psilocybin-bitcoins-gavin-andresen-crypto-currency.html?sh=32ce2680353e>> (accessed: 30.04.2024).
5. Phillips D, Graves St, 'What Is the Bitcoin Genesis Block? How It All Started' (Decrypt Media, Apr 30, 2024). <<https://decrypt.co/56934/the-bitcoin-genesis-block-how-it-all-started>> (accessed: 30.04.2024).

Pavlo Duravkin

LEGAL REGULATION OF THE USE AND CIRCULATION OF CRYPTOCURRENCIES AS A VARIETY OF VIRTUAL (DIGITAL) ASSETS IN THE CONTEXT OF TAXATION

ABSTRACT. The use and circulation of cryptocurrencies has long become part of the daily life of many individuals and legal entities, who use them for one reason or another, pursuing various goals. Therefore, sooner or later, questions arise both about the very nature of cryptocurrencies, and about how states, in the form of relevant authorities, should respond to their use and circulation. After all, cryptocurrencies actually replace fiat and electronic money in commodity circulation, when making payments for goods, works, and services. Moreover, cryptocurrencies themselves are increasingly becoming commodities. All of this indicates that there are urgent questions regarding

²⁴ Див.: Андрущенко, Тучак (н 4) 199.

Павло Дуравкін

the appropriate, proper and necessary legal regulation of various manifestations and aspects of social relations related to the circulation and use of cryptocurrencies, regarding the limits of such regulation.

The purpose of the article is an attempt to determine guidelines for the possible regulatory regulation of certain aspects of social relations related to the circulation and use of cryptocurrencies (in particular, accounting and taxation), taking into account the already existing regulatory framework.

It has been established that cryptocurrency, being a synonym or a type of virtual assets, is an intangible good – information (a set of data) in a digital/electronic expression/format/appearance, acts as an object of civil legal relations, can be used as a means of payment, a transfer tool, investment and etc., while having value and expressing it.

It is acceptable to attribute cryptocurrencies to the income of individuals or to the income of legal entities. Subclauses 14.1.54 and 14.1.55 of Clause 14.1 of Article 14 of the Tax Code of Ukraine, which contain provisions on income originating from Ukraine and from sources outside Ukraine, need to be amended by supplementing them with an indication of virtual assets (cryptocurrencies). Article 134 of the Tax Code of Ukraine needs to be amended in the form of an addition to its provisions on virtual assets (cryptocurrencies). The basis of taxation in relation to cryptocurrency should be considered its value, as a value expression of the object of taxation. According to national accounting regulations (standards) and international financial reporting standards, cryptocurrency belongs to the so-called “intangible assets”. Determination of the tax base to which the personal income tax rate should be applied can be carried out according to the official rate of the National Bank of Ukraine.

KEYWORDS: cryptocurrency; taxation; virtual assets; digital assets; intangible assets; monetary surrogate; object of taxation; tax base; income tax; corporate income tax.