

Недоліки законодавчих ініціатив з оподаткування операцій з віртуальними активами

Самсін Роман Ігоревич¹

Опубліковано	Секція	УДК
15.01.2023	Право	340.13:347.73:336.22

DOI: <http://dx.doi.org/10.5281/zenodo.7851438>

Ліцензовано за умовами Creative Commons BY 4.0 International license

Анотація. У статті досліджено останні законодавчі ініціативи з оподаткування операцій з віртуальними активами в Україні. Здійснено аналіз норм законопроектів від 15.11.2019 № 2461 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо оподаткування операцій з криптоактивами» та від 13.03.2022 № 7150 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування операцій з віртуальними активами» та сформульовані пропозиції щодо їх удосконалення.

Ключові слова: віртуальні активи, правове регулювання, криптоактиви, криптовалюти, майнінг, оподаткування прибутку, податки.

Shortcomings of legislative initiatives on taxation of transactions with virtual assets

Annotation. The article examines the latest legislative initiatives on taxation of transactions with virtual assets in Ukraine. The author analyzes the provisions of the draft laws No. 2461 "On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Certain Other Laws of Ukraine on Taxation of Transactions with Crypto Assets" dated 15.11.2019 and No. 7150 "On Amendments to the Tax Code of Ukraine on Taxation of Transactions with Virtual Assets" dated 13.03.2022 and formulates proposals for their improvement.

It is stated that the provisions of Draft Law No. 2461 contain a number of shortcomings which impede its adoption: the proposal of the subjects of legislative initiative to supplement Article 190 of the Civil Code of Ukraine with the list of objects of civil rights and Article 139 of the Commercial Code of Ukraine with the list of a set of things and material values which are recognized as property as "virtual assets" does not resolve the issue of regulating the legal status of virtual assets; the proposal to maintain tax records and requirements for confirmation of data specified in the tax code of Ukraine does not resolve the issue of taxation of virtual assets. Draft Law No. 2461 has not been withdrawn and, according to the official website of the Verkhovna Rada of Ukraine, is considered to be under consideration by the committees, although it can be stated that it has not been considered.

Another draft law No. 7150 "On Amendments to the Tax Code of Ukraine on Taxation of Transactions with Virtual Assets" of March 13, 2022 is not supported by the Ministry of Finance of Ukraine. It is determined that the provisions of draft law No. 7150 have a number of problematic issues which need to be finalized: it is necessary to determine the procedure

¹ кандидат юридичних наук, адвокат <https://orcid.org/0000-0002-2662-938X>

for taxation of transactions with virtual assets for income taxpayers who apply the zero rate of such tax (in accordance with paragraph 44 of subsection 4 of section XX "Transitional Provisions" of the Tax Code of Ukraine); it is advisable to define more clearly the rules for tax accounting and the requirements for confirmation of the data specified in tax reporting on transactions with virtual assets; it is appropriate to establish

Keywords: virtual assets, legal regulation, cryptoassets, cryptocurrencies, mining, income taxation, taxes.

Вступ

15 березня 2022 року Президентом України було підписано Закон України № 2074-IX «Про віртуальні активи». Норми цього закону спрямовані на врегулювання правового режиму віртуальних активів, визначення їх правового статусу, учасників ринку віртуальних активів, основних аспектів державного регулювання у сфері обігу віртуальних активів та міжнародного співробітництва у цій сфері [1]. Проте чинності норми зазначеного закону не набули. Відповідно до статті 1 розділу VI «Перехідні положення» цього нормативного акту, це відбудеться з дня набрання чинності Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування операцій з віртуальними активами», але не раніше дня опублікування цього Закону [1].

На сучасному етапі у комітетах Верховної Ради перебувають на опрацюванні два законопроекти: від 15.11.2019 № 2461 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо оподаткування операцій з криптоактивами» (надалі – законопроект № 2461) [2], поданий народними депутатами О. Жмеренецьким, Є. Черневим та іншими, та від 13.03.2022 № 7150 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування операцій з віртуальними активами», поданий народним депутатом М. Крячко (надалі – законопроект № 7150) [3]. Від того як швидко законодавець визначиться з порядком оподаткування операцій з віртуальними активами залежить правова легалізація обігу віртуальних активів в країні.

Аналізу законопроектів, якими пропонується врегулювати оподаткування віртуальних активів, присвячували свої дослідження Н. Архирейська [4, с. 753-757], І. Дашутін [5, с. 27-35], О. Чаплинська [6, с. 250-253], О. Прокопенко, П. Фененко, А. Тимошенко [7, с. 5-10] тощо, проте їх роботи частково втратили свою актуальність через розробку та подання нових законопроектів у цій сфері.

Метою дослідження є аналіз норм законопроектів № 2461 і № 7150 та формування пропозицій щодо їх удосконалення.

Результати

У законопроекті від 15.11.2019 № 2461 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо оподаткування операцій з криптоактивами» [2] пропонується:

закріпити визначення основних понять (віртуальний актив, криптоактив, операції з криптоактивами, розподілений реєстр, токен, токен-актив);

доповнити статтю 190 Цивільного кодексу України з переліком об'єктів цивільних прав та статтю 139 Господарського кодексу України з переліком сукупності речей та матеріальних цінностей, якими визнається майно, додавши до цих переліків «віртуальні активи»;

прибуток юридичних осіб від операцій з віртуальними активами оподатковувати податком на прибуток за ставкою 18%, при цьому зазначивши, що оподаткуванню підлягає прибуток юридичних осіб від операцій з віртуальними активами, де

оподаткуванню податком на прибуток за ставкою в 18% підлягала б позитивна різниця між доходом, отриманим платником податку від продажу криптоактивів та витратами, пов'язаними з їх придбанням та/або майнінгом, а фінансовий результат за операціями з криптоактивами визначався б окремо від фінансового результату за іншими видами діяльності платника податку;

інвестиційний прибуток від операцій з криптоактивами оподатковувати податком на доходи фізичних осіб за ставкою 5% строком на 5 років;

звільнити від оподаткування податком на додану вартість операції з продажу криптоактивів, а також виплат комісійних, агентських та інших послуг, пов'язаних зі створенням та обігом віртуальних активів.

При здійсненні процедури розгляду законопроекту було визначено ряд проблемних питань, наявність яких перешкоджала його прийняттю. Вони викладені у висновках Головного науково-експертного управління Верховної Ради України на проект Закону України від 15.11.2019 № 2461 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо оподаткування операцій з криптоактивами» [8], Комітету з питань бюджету на проект Закону України від 15.11.2019 № 2461 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо оподаткування операцій з криптоактивами» [9], Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики щодо проекту Закону України від 15.11.2019 № 2461 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо оподаткування операцій з криптоактивами» [10], Державної податкової служби до проекту Закону України від 15.11.2019 № 2461 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо оподаткування операцій з криптоактивами» [11], а також у довідці Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку до проекту Закону України від 15.11.2019 № 2461 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо оподаткування операцій з криптоактивами» [12]. Крім того, на низку проблемних питань законопроекту № 2461 було вказано у Зверненні щодо проекту Закону України від 15.11.2019 № 2461 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо оподаткування операцій з криптоактивами», підготовленому Науково-дослідним центром економіко-правових рішень у сфері застосування технологій розподіленого реєстру [13].

І. Дашутін, аналізуючи норми законопроекту № 2461 писав, що по суті, цей законопроект став продовженням та розвитком ідей, закладених ще у законопроекті № 9083-1 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування операцій з віртуальними активами в Україні», що був поданий до Верховної Ради України ще 27 вересня 2018 року і вже відкликаний. За його визначенням, прослідковується певна повторюваність термінів при визначенні поняття «криптовалюта», проте його розробники не змогли зробити власний внесок у низку перетворень правової форми криптовалюти [5, с. 27-35]. О. Бугай відмічав, що розробники законопроекту були непослідовними у визначенні основних понять, що має визначальний вплив на подальший механізм оподаткування операцій з віртуальними активами [14, с. 145-151]. На наш погляд, норми законопроекту № 2461 містять низку інших недоліків, які перешкоджають його прийняттю (пропозиція суб'єктів законодавчої ініціативи щодо доповнення у статті 190 Цивільного кодексу України переліку об'єктів цивільних прав та у статті 139 Господарського кодексу України переліку сукупності речей та матеріальних цінностей, якими визнається майно, «віртуальними активами» не вирішує питання врегулювання правового статусу віртуальних активів; пропозиція щодо ведення податкового обліку та вимог до підтвердження даних, визначених у податковій звітності по операціях з віртуального

активу є нечіткою, бо відповідно до абзацу першого пункту 44.1 статті 44 Податкового кодексу України, для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством тощо).

На сьогодні законопроект № 2461 не відкликаний і за даними офіційного веб-порталу Верховної Ради України вважається таким, що перебуває на опрацюванні у комітетах, хоча за результатами його розгляду можна констатувати, що він не пройшов розгляду.

13 березня 2022 року до Верховної Ради України подано новий законопроект № 7150 «Про внесення зміна до Податкового кодексу України щодо оподаткування операцій з віртуальними активами», яким передбачається:

- терміни «віртуальний актив», «забезпечений віртуальний актив», «незабезпечений віртуальний актив» та «постачальник послуг, пов'язаних з оборотом віртуальних активів» вживати у значенні, наведеному в Законі України «Про віртуальні активи»;
- ввести нові терміни «прибуток від операцій з віртуальними активами» (для цілей розділу IV «Податок на доходи фізичних осіб» Податкового кодексу України), «використання забезпеченого віртуального активу» та «послуги, пов'язані з оборотом віртуальних активів»;
- визначити, що об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств є прибуток від операцій з продажу або іншого відчуження віртуальних активів;
- встановити ставку податку на прибуток підприємств у розмірі 5% до об'єкта оподаткування операцій з продажу або іншого відчуження віртуальних активів;
- визначити, що доходи від здійснення операцій з продажу або іншого відчуження віртуальних активів не є доходами нерезидентів у відповідності до особливостей оподаткування податком на прибуток підприємств нерезидентів;
- встановити особливості оподаткування податком на прибуток підприємств прибутку від операцій з продажу або іншого відчуження віртуальних активів;
- включати до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку на доходи фізичних осіб прибуток від операцій з віртуальними активами;
- встановити ставку податку на доходи фізичних осіб у розмірі 5% для прибутку від операцій з віртуальними активами;
- не включати до доходу фізичної особи-підприємця суми доходу у вигляді прибутку від операцій з віртуальними активами;
- визначити, що не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість операції з: введення в обіг (першого продажу) незабезпечених віртуальних активів, продажу, іншого відчуження та припинення обігу віртуальних активів, передача віртуальних активів у межах посередницьких договорів, надання послуг, пов'язаних з обігом віртуальних активів [3].

Міністерство фінансів України у своєму експертному висновку щодо законопроекту № 7150 «Про внесення зміна до Податкового кодексу України щодо оподаткування операцій з віртуальними активами» від 13 березня 2022 року визначає низку проблемних питань, наявність яких перешкоджає прийняттю цього законопроекту. Так, на думку експертів, реалізація положень законопроекту матиме вплив на дохідну частину державного бюджету, але вартісну величину впливу положень законопроекту на показники бюджету здійснити неможливо у зв'язку з відсутністю статистичних даних, необхідних для проведення відповідних розрахунків,

зокрема, інформації щодо потенційного обсягу прибутку, який може бути отриманий платниками податків від обсягу проведених операцій з віртуальними активами, які є об'єктами оподаткування, а також обсягу витрат на їх придбання. Крім цього, положення законопроекту, якими визначається, що доходи від здійснення операцій з продажу або іншого відчуження віртуальних активів не є доходами нерезидентів, негативно впливатиме на показники надходження податку на прибуток підприємств до бюджету та призведе до витоку неоподаткованого капіталу за кордон через здійснення операцій з віртуальними активами. Також експерти Міністерства фінансів України підкреслюють, що встановлення пільгового оподаткування (5%) для прибутку від операцій фізичних осіб з віртуальними активами призведе до потенційних втрат надходжень податку на доходи фізичних бюджетів усіх рівнів [15]. Враховуючи зазначене, Міністерство фінансів України не підтримує законопроект № 7150 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування операцій з віртуальними активами» від 13 березня 2022 року.

С. Грицай, аналізуючи положення законопроекту № 7150, зазначає, що запропонований розробниками механізм оподаткування прибутку підприємств від операцій з віртуальними активами не передбачає його застосування до операцій з виготовлення (розробки/добичі) віртуальних активів, тобто як більш широко відомого явища, – майнінгу (підпункт «а» пункту 141.9.5 Податкового кодексу України); крім того, у законопроекті залишився не визначеним механізм оподаткування операцій платників з використання забезпеченого віртуального активу (підпункт «б» пункту 141.9.5 Податкового кодексу України), зокрема, і у контексті використання забезпеченого віртуального активу, як припинення права власності на забезпечений віртуальний актив передачею власнику забезпеченого віртуального активу майнового права, що було ним забезпечено (ст. 14 п. 14.1.25 Податкового кодексу України) [16, с. 43-48]. О. Мельниченко, О. Фоміна, О. Новак до негативних аспектів законопроекту № 7150 відносять: відсутність терміну «майнінг», що створить складнощі в калькуляції вартості створення криптовалюти, і, як наслідок, може вплинути на завищення бази оподаткування для платника податку при реалізації криптовалюти; криптовалюти біржі не включені до переліку суб'єктів первинного фінансового моніторингу; відсутні рекомендації щодо відображення операцій з криптовалютами в обліку, що ускладнить порядок визначення бази оподаткування для таких операцій; відсутні положення щодо штрафних санкцій чи адміністративної відповідальності за приховування операцій з криптовалютами (невідображення їх в обліку, несплата податків від доходів за такими операціями) [17, с. 28-33].

Висновки

На наш погляд, положення законопроекту № 7150 мають низку проблемних питань, які потребують доопрацювання:

- необхідно визначити порядок оподаткування операцій з віртуальними активами для платників податку на прибуток, які застосовують нульову ставку такого податку (відповідно до пункту 44 підрозділу 4 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України);
- доцільно більш чітко визначити правила ведення податкового обліку та вимог до підтвердження даних, визначених у податковій звітності по операціях з віртуальними активами;
- доречно встановити особливий режим оподаткування для оподаткування доходу/прибутку від операцій з віртуальними активами, отриманого нерезидентами на території України та отриманого резидентами України за межами території України, в тому числі від міжнародних криптобірж;

- вірним буде й запровадження загального режиму оподаткування операцій з обміну віртуальних активів на інші об'єкти цивільних правовідносин, відмінних від таких активів, як і при інших обмінних операціях, а також віртуальних активів, отриманих фізичними особами у спадщину чи дарунок.

Список використаних джерел

1. Про віртуальні активи: Закон України від 17.02.2022 № 2074-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2074-20#Text>.
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо оподаткування операцій з криптоактивами: проект Закону України від 15.11.2019 № 2461 URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=67423.
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування операцій з віртуальними активами: проект Закону України від 13.03.2022 № 7150. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/39211>.
4. Архирейська Н. В. Державне регулювання ринку криптовалют в Україні. *Глобальні та національні проблеми економіки*. Випуск 22. 2018. С. 753-757.
5. Дашутін І. Правова природа криптовалют: українські реалії. *Громадська думка про правотворення*. 2022. № 10. С. 27-35. URL: https://nbuviap.gov.ua/images/informaciyni_vidanya/grom_dumka/Gromadska_dumka_2022_10.pdf.
6. Чаплінська О. Оподаткування криптовалют в Україні: реалії та перспективи. *Порівняльно-аналітичне право*. 2019. № 1. С. 250-253.
7. Прокопенко Н. С., Фененко П. О., Тимошенко А. О. Оподаткування криптовалютного бізнесу: реалії і перспективи. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 7. С. 5-10.
8. Висновок Головного науково-експертного управління Верховної Ради України на проект Закону України від 15.11.2019 № 2461 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо оподаткування операцій з криптоактивами». URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=67423.
9. Висновок Комітету з питань бюджету на проект Закону України від 15.11.2019 № 2461 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо оподаткування операцій з криптоактивами». URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=67423.
10. Висновок Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики щодо проекту Закону України від 15.11.2019 № 2461 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо оподаткування операцій з криптоактивами». URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=67423.
11. Пропозиції Державної податкової служби до проекту Закону України від 15.11.2019 № 2461 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо оподаткування операцій з криптоактивами». URL: https://www.kmu.gov.ua/storage/app/bills_documents/document-1914370.pdf.
12. Довідка Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку до проекту Закону України від 15.11.2019 № 2461 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо оподаткування операцій з криптоактивами». URL: <https://www.kmu.gov.ua/bills/proekt-zakonu-provnesennya-zmin-do-podatkovogo-kodeksu-ukraini-ta-deyakikh-inshikh-zakoniv-ukraini-shchodo-opodatkovannya-operatsiy-zkriptoaktivami>.

13. Звернення щодо проекту Закону України від 15.11.2019 № 2461 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо оподаткування операцій з криптоактивами» Науково-дослідного центру економіко-правових рішень у сфері застосування технологій розподіленого реєстру. URL: <https://www.blockchainukraine.org/zvernennya-shodo-proektu-zakonu-ukrayini-pro-vnesennya-zmin-do-podatkovogo-kodeksu-ukrayini-ta-inshih-zakoniv-ukrayini-shodo-opodatkovannya-operacij-z-kriptoaktivami.pdf>.
14. Бугай О. Оподаткування віртуальних активів в Україні та світі. *Юридичний вісник*. 2021. № 6. С. 145-151. URL: http://yurvisnyk.in.ua/v6_2021/17.pdf.
15. Експертний висновок Міністерства фінансів України щодо проекту Закону України від 13.03.2022 № 7150 «Про внесення зміна до Податкового кодексу України щодо оподаткування операцій з віртуальними активами». URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/pubFile/1306745>.
16. Грицай С. О. Курсові різниці у контексті перспектив оподаткування доходу підприємства від операцій з віртуальними активами в Україні. *Juris Europensis Scientia*. 2022. № 3. С. 43-48.
17. Мельниченко О., Фоміна О., Новак О. Проблеми та перспективи розвитку оподаткування операцій з криптовалютами. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2022. Вип. 3. С. 28-33.