

Пропозиції
Державної податкової служби України
до проєкту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу
України та інших законодавчих актів України щодо врегулювання
обороту віртуальних активів в Україні»,
внесеного на розгляд Верховної Ради України народним депутатом
України Швачком Антоном Анатолійовичем,
реєстраційний номер 10225-1 від 17 листопада 2023 року,
до першого читання

Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо врегулювання обороту віртуальних активів в Україні» (далі – законопроект) Державною податковою службою України не підтримується.

Законопроект розроблено з метою створення в Україні ринку віртуальних активів та забезпечення належного функціонування правових інструментів захисту прав учасників ринку віртуальних активів.

Законопроектом пропонується внести зміни до Податкового кодексу України (далі – Кодекс), зокрема:

визначити, що поняття віртуальних активів, постачальників послуг, пов'язаних з оборотом віртуальних активів, службового токена, токена електронних грошей, та інші терміни для цілей Кодексу використовуються у значеннях, визначених новою редакцією Закону України «Про віртуальні активи»;

запровадити особливості оподаткування податком на прибуток підприємств операцій з віртуальними активами шляхом доповнення Кодексу новим пунктом 141.2¹ статті 141, яким передбачено, що:

платники податку окремо визначають загальний фінансовий результат від операцій з віртуальними активами;

фінансовий результат від операцій з віртуальними активами (крім операцій зі службовими токенами) визначається в момент їхнього відчуження шляхом збільшення (зменшення) фінансового результату до оподаткування;

фінансовий результат від операцій зі службовими токенами визначається за правилами, встановленими для операцій із базовими активами цих службових токенів;

платник податку визначає загальний фінансовий результат від операцій із відчуження службових токенів окремо від загального фінансового результату від операцій із відчуження інших віртуальних активів;

фінансовий результат (прибуток або збиток) від операцій із відчуження віртуальних активів визначається як сума доходів, отриманих від відчуження віртуальних активів, зменшених на первісну вартість віртуальних активів;

запровадити особливості оподаткування податком на доходи фізичних осіб та військовим збором операцій з віртуальними активами;

встановити, що датою виникнення податкових зобов'язань з обміну, продажу та іншого відчуження службових токенів є дата обміну, продажу та іншого відчуження таких службових токенів;

визначити, що базою оподаткування для операцій із постачання товарів, надання послуг, що здійснюються на виконання (погашення) службового токена емітентом такого токена, є вартість продажу службового токена його емітентом;

передбачити, що операції з емісії (створення), введення в оборот та виведення з обороту, обміну, продажу та іншого відчуження віртуальних активів, за винятком операцій з обміну, продажу та іншого відчуження службових токенів, та операції з надання послуг, пов'язаних з оборотом віртуальних активів, визначених Законом України «Про віртуальні активи», крім надання консультацій щодо віртуальних активів, будуть вважатися такими, які не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість;

визначити, що не можуть бути платниками єдиного податку першої-третьої груп постачальники послуг, пов'язаних з оборотом віртуальних активів, крім надання консультацій щодо віртуальних активів, та суб'єкти господарювання, які здійснюють відчуження віртуальних активів, крім відчуження службових токенів, емітованих такими платниками податку.

Також законопроектом пропонується внести зміни до Закону України «Про віртуальні активи» (далі – законопроект про віртуальні активи), виклавши його в новій редакції.

Зокрема, законопроектом про віртуальні активи:

визначаються регулятори ринку віртуальних активів: Міністерство цифрової трансформації та Національний банк України, та встановлюються їх повноваження;

встановлюються порядки здійснення публічної пропозиції віртуальних активів та авторизації постачальників послуг, пов'язаних з оборотом віртуальних активів;

передбачається впровадження Державного реєстру постачальників послуг, пов'язаних з оборотом віртуальних активів та віртуальних активів, що пропонуються публічно.

I. Щодо внесення змін в частині оподаткування податком на прибуток підприємств операцій з віртуальними активами

1. Статтю 141 Кодексу пропонується доповнити пунктом 141.2¹, в якому визначаються особливості оподаткування податком на прибуток підприємств операцій з віртуальними активами, зокрема емісії (створення), продажу або іншого відчуження, обміну тощо.

Оскільки, поняття «відчуження майна», «продаж (реалізація) товарів», «продаж результатів робіт (послуг)» за своєю суттю не тотожні, а доповнюють одне одного за змістом, та використовуються по всьому тексту Кодексу,

пропонуємо внести редакційні правки до нового пункту 141.2¹ та слово «відчуження» замінити словами «продажу або іншого відчуження» по тексту у відповідних відмінках.

2. Законопроектом пропонується у підпункті 141.2^{1.1} пункту 141.2¹ статті 141 Кодексу визначити, що платники податку окремо визначають загальний фінансовий результат від операцій з віртуальними активами, зокрема:

фінансовий результат від операцій з віртуальними активами (крім операцій зі службовими токенами) визначається в момент їхнього відчуження за правилами, викладеними у пункті 141.2¹ статті 141 Кодексу;

фінансовий результат від операцій зі службовими токенами визначається за правилами, встановленими для операцій з базовими активами цих службових токенів.

Крім того, абзацом п'ятнадцятим підпункту 141.2^{1.4} пункту 141.2¹ статті 141 Кодексу пропонується визначити, що емітент службового токена визначає фінансовий результат за операціями з першого продажу службового токена відповідно до національних або міжнародних стандартів фінансової звітності, що використовуються при продажі пов'язаного з ним базового активу.

Абзацом другим підпункту 141.2^{1.5} пункту 141.2¹ статті 141 Кодексу пропонується визначити, що платник податку визначає загальний фінансовий результат від операцій з відчуження службових токенів, окремо від загального фінансового результату від операцій з відчуження інших віртуальних активів.

Зазначаємо, що згідно з нормами, викладеними у законопроекті про віртуальні активи, зокрема пунктом 3 статті 7 розділу II, щодо визначення особливостей правового режиму службових токенів, службові токени це токени, відносно яких існує правочин, яким їх вартість пов'язана з вартістю інших активів (базових активів), та які є зобов'язанням фактично передати відповідні базові активи володільцю цих токенів на попередньо визначених умовах.

Тобто пропонується платникам податку окремо визначати як загальний фінансовий результат від операцій з віртуальними активами, так і фінансовий результат від операцій зі службовими токенами, вартість яких пов'язана з вартістю базових активів, що призведе до ускладнення адміністрування податку на прибуток підприємств.

3. Крім того, законопроектом пропонується у підпункті 141.2^{1.4} пункту 141.2¹ статті 141 Кодексу визначити з метою застосування цього підпункту, що первісною вартістю віртуальних активів є, зокрема:

для віртуальних активів, придбаних у результаті обміну на поставлені товари (виконані роботи, надані послуги), – сума доходу від реалізації таких товарів (робіт, послуг), відображеного їх продавцем у складі фінансового результату до оподаткування звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів

фінансової звітності, та його витрат, безпосередньо пов'язаних з отриманням таких віртуальних активів. У разі отримання у результаті обміну на поставлені товари (виконані роботи, надані послуги) віртуальних активів та грошових коштів або товарів (робіт, послуг) первісною вартістю отриманих віртуальних активів є сума доходу від реалізації товарів (робіт, послуг), відображеного у складі фінансового результату до оподаткування звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, зменшена на суму отриманої грошової компенсації або вартість отриманих товарів (робіт, послуг);

для віртуальних активів, придбаних у результаті обміну на інші віртуальні активи – первісна вартість переданих платником віртуальних активів.

Якщо в обмін на віртуальні активи платник податку отримав віртуальні активи та грошові кошти та/або товари (роботи, послуги), первісною вартістю отриманих віртуальних активів є їх договірна вартість на момент такого обміну.

Також із метою застосування цього підпункту відчуженням віртуальних активів є, зокрема, розрахунок віртуальними активами за придбані товари, роботи, послуги або обмін віртуальних активів на товари, роботи, послуги, за виключенням операцій, коли віртуальні активи обмінюються лише на віртуальні активи.

Якщо в результаті обміну платник податку отримує не лише віртуальні активи, а й грошові кошти або товари (роботи, послуги), то передані платником податку віртуальні активи вважаються відчуженими. У такому разі доходом від відчуження віртуальних активів є договірна вартість отриманих віртуальних активів (а за відсутності визначеної договором вартості сума отриманих грошових коштів та/або вартість отриманих товарів (робіт, послуг)).

Тобто з положень законопроекту, якими вносяться зазначені зміни до Кодексу, випливає, що віртуальні активи є засобом платежу на території України, та можуть бути предметом обміну на майно (товари), роботи (послуги).

Зазначене суперечить положенням статті 4 розділу II законопроекту про віртуальні активи, якими визначено, зокрема, що:

віртуальні активи є цифровими речами, особливості обороту яких визначаються Цивільним кодексом України та цим Законом;

види віртуальних активів встановлюються виключно цим Законом;

усі віртуальні активи поділяються на токени електронних грошей, токени, пов'язані з активами, службові токени та неklasифіковані віртуальні активи.

Крім того, у статті 5 розділу II законопроекту про віртуальні активи визначені особливості правового режиму токенів електронних грошей, які передбачають, зокрема, що:

до токенів електронних грошей застосовуються положення законодавства України про гроші, якщо інше не встановлено Цивільним кодексом, законопроектом про віртуальні активи, іншими актами законодавства України, нормативними актами Національного банку України, або не впливає із сутності відповідного виду віртуальних активів чи технічних особливостей їхнього обігу;

токени електронних грошей є законним засобом здійснення розрахунків за товари, роботи та послуги на всій території України, який може застосовуватись за спільною згодою учасників таких розрахунків;

емітентами та оферентами токенів електронних грошей в Україні можуть бути виключно банки та небанківські фінансові установи, які є резидентами України;

особливості емісії, введення в оборот, обороту, виведення з обороту токенів електронних грошей встановлюється Національним банком України.

Також розділом II законопроекту про віртуальні активи визначені особливості правового режиму інших видів віртуальних активів, а саме – особливості правового режиму токенів, пов'язаних з активами (стаття 6), особливості правового режиму службових токенів (стаття 7) та особливості правового режиму некласифікованих віртуальних активів (стаття 8), які не містять положень, що зазначені види віртуальних активів є законним засобом здійснення розрахунків за товари, роботи та послуги на всій території України.

Тобто виходячи з визначення правового статусу поняття «віртуальні активи», передбаченого статтями 4 і 5 розділу II законопроекту про віртуальні активи, єдиним видом віртуальних активів, який є законним засобом здійснення розрахунків за товари, роботи та послуги на всій території України, є токени електронних грошей.

З урахуванням зазначеного слід застерегти про наявність суттєвих неузгодженостей положень, викладених у запропонованій редакції в підпункті 141.2¹.4 пункту 141.2¹ статті 141 Кодексу, щодо визначення понять «первісна вартість віртуальних активів» та «відчуження віртуальних активів», згідно з якими всі види віртуальних активів, а не тільки токени електронних грошей, використовуються як засіб платежу та можуть бути предметом обміну на майно (товари), роботи (послуги), що не узгоджується з нормами статей 4 і 5 розділу II законопроекту про віртуальні активи.

Такі суперечливі положення, запропоновані у підпункті 141.2¹.4 пункту 141.2¹ статті 141 Кодексу потребують виключення або уточнення, якщо ці положення передбачаються для операцій з окремим видом віртуальних активів, зокрема з токенами електронних грошей.

II. Щодо внесення змін в частині оподаткування податком на доходи фізичних осіб (далі – податок) операцій з віртуальними активами

1. Доповнення пункту 14.1 статті 14 Кодексу підпунктом 14.1.81², яким віртуальні активи віднесені до інвестиційних активів для цілей розділу IV «Податок на доходи фізичних осіб» Кодексу, містить ризики порушення конституційного принципу верховенства права (частина перша статті 8 Конституції України), одним з елементів якого є правова визначеність положень законів та інших нормативно-правових актів.

Так, використання узагальненого поняття «інвестиційний актив» як для цінних паперів, деривативів тощо, так і для віртуальних активів матиме наслідком застосування всіх чинних норм Кодексу (зокрема пункту 170.2 статті 170 Кодексу), які регулюють особливості оподаткування доходів від операцій з інвестиційними активами, до операцій з віртуальними активами і,

відповідно, визначення за результатами звітного (податкового) року «агрегованого» загального фінансового результату з одночасним врахуванням операцій зі всіма типами інвестиційних активів (і з цінними паперами тощо, і з віртуальними активами).

При цьому слід наголосити, що законопроектом визначаються окремі особливості оподаткування операцій з віртуальними активами (шляхом доповнення статті 170 Кодексу пунктом 170.2¹), тобто такі операції відокремлюються від операцій з «класичними» інвестиційними активами.

Водночас запропонована конструкція «Якщо в окремих пунктах або статтях розділу IV цього Кодексу термін «інвестиційні активи» має інше значення, то для цілей цих пунктів або статей він використовується у наведеному у них значенні.» не дає однозначного розуміння платникам податків, в якій нормі розділу IV Кодексу поняття «інвестиційний актив» слід застосовувати безпосередньо до цінних паперів або до віртуальних активів, а в якій мається на увазі узагальнене визначення. Вказане призведе до того, що платники податку та податкові органи вимушені будуть діяти на власний розсуд у тлумаченні положень розділу IV Кодексу, що надалі може призвести до небажаних конфліктів між ними.

Зважаючи на вказане, підпункт 14.1.81² пункту 14.1 статті 14 Кодексу підлягає виключенню з одночасним відповідним доопрацюванням пропозиції законопроекту до підпункту 14.1.81¹ пункту 14.1 статті 14 Кодексу.

2. Запропонована законопроектом редакція підпункту 164.2.9 пункту 164.2 статті 164 Кодексу містить посилання на підпункт 165.1.67 пункту 165.1 статті 165 Кодексу, який відсутній як у тексті законопроекту, так і в чинному Кодексі, тому пропонуємо виключити посилання на зазначений підпункт.

Водночас законопроектом пропонується пункт 165.1 статті 165 Кодексу доповнити підпунктом 165.1.66 такого змісту:

«165.1.66. вартість віртуальних активів, отриманих внаслідок їх емісії (створення) або безоплатного отримання платником податків;».

По-перше, реалізація цієї ініціативи законопроекту щодо нової редакції підпункту 165.1.66 пункту 165.1 статті 165 Кодексу призведе до скасування, передбаченого чинною редакцією підпункту 165.1.66, звільнення від оподаткування податком та збором сум доходів, отриманих як компенсація за пошкоджений/знищений об'єкт нерухомого майна відповідно до Закону України «Про компенсацію за пошкодження та знищення окремих категорій об'єктів нерухомого майна внаслідок бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених збройною агресією Російської Федерації проти України, та Державний реєстр майна, пошкодженого та знищеного внаслідок бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених збройною агресією Російської Федерації проти України».

По-друге, відповідно до підпункту 6 пункту 1 статті 1 законопроекту про віртуальні активи, емісія – це створення віртуальних активів (включаючи створення усіх токенів одним випуском та триваюче створення віртуальних активів (у тому числі в результаті майнінгу), а також створення віртуальних активів у будь-який інший спосіб).

Водночас згідно з пунктом 1 статті 10 законопроекту про віртуальні активи право власності на віртуальний актив набувається, зокрема, за фактом створення віртуального активу.

Тобто законопроект про віртуальні активи встановлює, що у результаті емісії створюються віртуальні активи, які набуваються у власність емітентом, а отже, таку операцію можна кваліфікувати, як отримання доходу – збільшення економічних вигод платника податку протягом звітного (податкового) періоду шляхом набуття у власність «нових» віртуальних активів.

Тому вказана пропозиція законопроекту щодо неоподаткування доходу потребує аргументованого обґрунтування суб'єктом законодавчої ініціативи.

По-третє, згідно з підпунктом «а» підпункту 14.1.13 пункту 14.1 статті 14 Кодексу безоплатно надані товари – це товари, що надаються згідно з договорами дарування, іншими договорами, за якими не передбачається грошова або інша компенсація вартості таких товарів чи їх повернення, або без укладення таких договорів.

Наразі об'єкти дарування (зокрема об'єкти рухомого майна (речі)), подаровані платнику податку іншою фізичною особою, оподатковуються згідно з правилами, встановленими розділом IV Кодексу для оподаткування спадщини.

При цьому розділом IV Кодексу не передбачено будь-яких особливостей оподаткування об'єктів дарування/спадщини залежно від такого об'єкта (крім оподаткування за нульовою ставкою «неліквідних активів» у вигляді грошових заощаджень, поміщених до 02.01.1992 в установи Ощадного банку СРСР та державного страхування СРСР, що діяли на території України, тощо) – при оподаткуванні отриманих у дарунок/успадкованих доходів враховується лише ступінь споріднення дарувальника/спадкодавця і обдарованого/спадкоємця, а також соціальний статус обдарованого/спадкоємця.

Доходи у вигляді дарунка, нараховані (виплачені, надані) платнику податку юридичною особою або самозайнятою особою, оподатковуються на загальних підставах, передбачених розділом IV Кодексу для оподаткування додаткового блага.

Отже, реалізація цієї пропозиції законопроекту, крім звуження бази оподаткування податком та збором, призведе до створення нерівних умов в оподаткуванні об'єктів дарування/спадщини.

Водночас її впровадження містить ризики виникнення схем ухилення від оподаткування шляхом мінімізації податкових зобов'язань несумлінними роботодавцями з податку та збору при оподаткуванні трудових доходів – нарахування (виплати, надання) заробітної плати (інших прирівняних до неї відповідно до законодавства виплат, компенсацій та винагород) у вигляді безоплатного надання віртуальних активів (профільний закон не містить прямої заборони щодо такого способу нарахування (виплати, надання) зарплати) або ухилення від оподаткування операцій з віртуальними активами недобросовісними платниками шляхом мімікрії операцій з купівлі-продажу, обміну тощо під операції з їх безоплатного отримання.

Враховуючи наведене, пропонуємо підпункт 165.1.66 пункту 165.1 статті 165 Кодексу виключити.

3. Законопроектом пропонується статтю 167 Кодексу, якою встановлені ставки податку, доповнити підпунктом 167.5.5, визначивши ставку для оподаткування інвестиційного прибутку від операцій з віртуальними активами на рівні «основної» ставки податку – 18 відсотків.

Вказана пропозиція є недоцільною і потребує виключення у зв'язку з тим, що пунктом 167.5 статті 167 Кодексу встановлені ставки для оподаткування всіх пасивних доходів, до яких, відповідно до підпункту 14.1.268 пункту 14.1 статті 14 Кодексу, відноситься й інвестиційний прибуток.

Відповідному виключенню підлягає також посилання на підпункт 167.5.5 пункту 167.5 статті 167 Кодексу у абзаці третьому підпункту 170.2^{1.3} пункту 170.2¹ статті 170 Кодексу.

4. Абзацом третім підпункту 170.2^{1.1} пункту 170.2¹ статті 170 Кодексу пропонується, щоб прибуток від операцій зі службовими токенами оподатковувався в порядку, встановленому для оподаткування операцій із базовими активами, пов'язаними з цими службовими токенами.

При цьому згідно з підпунктом 23 пункту 1 статті 1 законопроекту про віртуальні активи, службові токени – це віртуальні активи, вартість яких пов'язана з вартістю будь-яких активів, що не є віртуальними активами, або груп активів незалежно від їхньої кількості та виду та у будь-яких комбінаціях (окрім української гривні) та які є зобов'язанням емітента фактично передати відповідні базові активи володільцю цих токенів на попередньо визначених умовах.

Водночас підпунктом 27 пунктом 1 статті 1 законопроекту про віртуальні активи визначено, що токени, пов'язані з активами – віртуальні активи, вартість яких пов'язана з вартістю будь-яких активів, або груп активів незалежно від їх кількості та виду та у будь-яких комбінаціях (окрім української гривні та будь-яких інших віртуальних активів).

Зважаючи, що законопроект про віртуальні активи не дає однозначного розуміння, в чому полягатиме фундаментальна відмінність службових токенів та токенів, пов'язаних з активами: особливості їхніх емісій, обігів тощо – законопроектом передбачено, що «особливості емісії, введення в оборот, обороту, виведення з обороту» таких віртуальних активів визначатиметься Міністерством цифрової трансформації України, тому оцінити податкові наслідки вказаної пропозиції та аналогічних до неї неможливо.

5. При буквальному прочитанні абзацу першого підпункту 170.2^{1.2} пункту 170.2¹ статті 170 Кодексу фінансовий результат (прибуток або збиток) від операцій із продажу віртуальних активів визначатиметься як сума доходів, отриманих протягом звітного періоду від продажу одних віртуальних активів, зменшених на вартість інших віртуальних активів, придбаних протягом цього періоду, тобто така редакція абзацу не містить вимоги, що дохід від операції з віртуальним активом має зменшуватись на вартість саме цього активу, що не узгоджується з визначенням поняття «інвестиційний прибуток для цілей

розділу IV цього Кодексу», передбаченим підпунктом 14.1.81¹ пункту 14.1 статті 14 Кодексу у редакції законопроекту.

6. Стосовно передбаченого підпунктом 170.2^{1.2} пункту 170.2¹ статті 170 Кодексу переліку витрат, які є вартістю віртуального активу, наголошуємо, що вказана норма потребує суттєвого доопрацювання з метою дотримання принципу правової визначеності та недопущення штучного збільшення розміру таких витрат несумлінними платниками податку.

При цьому вважаємо, що до вартості віртуальних активів мають зараховуватись лише документально підтверджені платником витрати на набуття у власність цих активів, тобто «очищені» від «супутніх» витрат.

Пропозиція щодо вартості віртуальних активів, отриманих в обмін на передані товари (виконані роботи, надані послуги), потребує додаткового обговорення в частині з'ясування економічної природи таких операцій у фізичних осіб, які не є суб'єктами господарської діяльності.

Положення абзаців шостого та восьмого підпунктом 170.2^{1.2} пункту 170.2¹ статті 170 Кодексу не узгоджуються між собою в частині визначення вартості віртуальних активів, отриманих платником податку одночасно з грошовими коштами та/або товарами (роботами, послугами) в обмін на передані таким платником товари (роботи, послуги):

абзацом шостим передбачено, що вартістю є договірна вартість переданих товарів (робіт, послуг), зменшена на вартість отриманої грошової компенсації та/або отриманих товарів (робіт, послуг);

абзацом восьмим – договірна вартість отриманих віртуальних активів на момент такого обміну.

У абзаці дев'ятому підпункту 170.2^{1.2} пункту 170.2¹ статті 170 Кодексу використовується поняття «ідентичний віртуальний актив», яке не визначено ні Кодексом (в редакції законопроекту), а ні законопроектом про віртуальні активи.

Загалом законопроект потребує доповнення положеннями щодо визначення вичерпного переліку витрат на придбання, емісію тощо віртуальних активів та чіткого переліку документів (розрахункових, цивільно-правових тощо), які слугуватимуть підтвердженням вказаних витрат, або положенням про покладання на регуляторів – Міністерство цифрової трансформації України та Національний банк України – обов'язку затвердити такі переліки в межах їхніх повноважень, визначених профільним законом.

7. Абзацом тринадцятим підпункту 170.2^{1.2} пункту 170.2¹ статті 170 Кодексу пропонується встановити, що обмін одних віртуальних активів на інші віртуальні активи та інші операції з віртуальними активами, внаслідок яких платник податку отримує лише інші віртуальні активи, не вважаються продажем віртуальних активів для цілей цього підпункту.

Вказане не узгоджується з нормами частини другої статті 715 Цивільного кодексу України, відповідно до якої кожна зі сторін договору міни є продавцем того товару, який він передає в обмін, і покупцем товару, який одержує взамін, та чинним розділом IV Кодексу, згідно з положеннями якого операції з обміну

інвестиційного активу, нерухомого або рухомого майна вважаються продажем та оподатковуються за відповідними правилами.

8. Згідно з абзацом першим підпункту 170.2^{1.3} пункту 170.2¹ статті 170 Кодексу до складу загального річного оподаткованого доходу платника податку включається позитивне значення загального фінансового результату операцій з продажу віртуальних активів за наслідками такого звітного (податкового) року.

З метою виключення з підпункту 170.2^{1.3} пункту 170.2¹ статті 170 Кодексу норм, дублюючих положення абзацу першого цього підпункту, пропонуємо абзац третій вилучити.

Аналогічно з метою виключення з абзацу другого підпункту 170.2^{1.4} пункту 170.2¹ статті 170 Кодексу норм, дублюючих положення абзацу першого підпункту 170.2^{1.3} пункту 170.2¹ статті 170 Кодексу, пропонуємо у абзаці другому підпункту 170.2^{1.4} пункту 170.2¹ статті 170 Кодексу слова «та включити позитивний загальний фінансовий результат від операцій з продажу віртуальних активів до загального оподаткованого доходу, за винятком випадку, передбаченого підпунктом 165.1.67 пункту 165.1 статті 165 цього Кодексу» вилучити.

Водночас абзац четвертий підпункту 170.2^{1.3} пункту 170.2¹ статті 170 Кодексу: «Від'ємне значення загального фінансового результату операцій з віртуальними активами зараховується у зменшення позитивного значення загального фінансового результату операцій з віртуальними активами, а в невикористаній протягом звітного періоду частині переноситься у зменшення загального фінансового результату наступних звітних періодів.» не матиме практичної реалізації, оскільки загальний фінансовий результат за наслідками звітного (податкового) року, згідно з положеннями пункту 170.2¹ статті 170 Кодексу, є арифметично обчисленою остаточною величиною результатів операцій з віртуальними активами (з урахуванням всіх прибутків або збитків від окремих операцій) і може мати або позитивне або від'ємне значення.

9. Абзацом першим підпункту 170.2^{1.5} пункту 170.2¹ статті 170 Кодексу передбачено, що постачальники послуг, пов'язаних з оборотом віртуальних активів, у разі виплати фізичним особам – платникам податку доходів від продажу віртуальних активів, зобов'язані відобразити суму виплачених доходів у податковому розрахунку, подання якого передбачено підпунктом «б» пункту 176.2 статті 176 Кодексу.

Пропозиція щодо покладання на постачальників послуг, пов'язаних з оборотом віртуальних активів, обов'язку подання лише Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску, без вимоги утримання (нарахування) та сплати (перерахування) податку та збору до бюджету не узгоджується з вимогами підпункту 168.1.1 пункту 168.1 статті 168 Кодексу, яким встановлено, що податковий агент, який нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку, зобов'язаний утримувати податок із суми такого

доходу за його рахунок, використовуючи ставку податку, визначену в статті 167 Кодексу.

При цьому згідно з підпунктом «а» пункту 171.2 пункту 171 Кодексу податковий агент є особою, відповідальною за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету податку, з оподатковуваних доходів із джерела їхнього походження в Україні.

Отже, абзац перший підпункту 170.2^{1.5} пункту 170.2¹ статті 170 Кодексу потребує приведення у відповідність до вказаних вимог та інших норм розділу IV Кодексу.

10. Законопроектом пропонується доповнити підрозділ 10 «Інші перехідні положення» розділу XX «Перехідні положення» Кодексу пунктом 72:

«72. Тимчасово, починаючи з дати набуття чинності цим Законом, протягом трьох перших звітних років від дати набуття чинності цим Законом для інвестиційного прибутку від операцій з віртуальними активами застосовуються ставки податку на доходи фізичних осіб – 5 відсотків, а протягом наступних п'яти звітних років – 9 відсотків. Право на ставки, передбачені цим пунктом, матимуть ті платники податку на доходи фізичних осіб, сума інвестиційного прибутку від операцій з віртуальними активами яких не перевищує 7 млн грн протягом одного звітного року.»

По-перше, особливості справляння податку встановлені підрозділом 1 розділу XX Кодексу, тому вказана пропозиція має вноситись в частині доповнення цього підрозділу, а не підрозділу 10.

По-друге, суб'єкт законодавчої ініціативи в пояснювальній записці не наводить аргументів щодо необхідності встановлення пільгових періодів (8 звітних податкових років) оподаткування операцій з віртуальними активами шляхом «знижених» ставок податку – 5 відсотків та 9 відсотків та визначення граничної межі інвестиційного прибутку для їхнього застосування на рівні 7 млн гривень.

Слід наголосити, що операції з «традиційними» інвестиційними активами оподатковуються за «загальною» ставкою податку – 18 відсотків.

При цьому пільгові ставки оподаткування доходів від операцій з віртуальними активами містять ризики «перетікання» коштів потенційних інвесторів із фінансового (фондового) ринку (наприклад, припинення інвестування громадянами вільних грошових ресурсів у фінансові інструменти (набуття права власності на цінні папери тощо) або у банківську сферу (депозити тощо)) і спрямування таких коштів у спекулятивні операції з віртуальними активами, що може негативно позначатись на стані реального сектору економіки.

Водночас звертаємо увагу, що в частині адміністрування податку вказаний пункт містить суттєві ризики її практичної реалізації та призведе до ускладнення адміністрування цього податку контролюючими органами, зокрема:

відповідно до пункту 170.2¹ статті 170 Кодексу до складу загального річного оподаткованого доходу платника податку включатиметься позитивне значення загального фінансового результату операцій із продажу віртуальних

активів за наслідками такого звітного (податкового) року, який оподатковуватиметься за ставкою 18 відсотків. Застосування пропонованих пунктом 72 ставок до інвестиційного прибутку від таких операцій суперечитиме концепції оподаткування віртуальних активів, яка пропонується законопроектом, оскільки не потребуватиме врахування інвестиційних збитків від операцій з віртуальними активами, отриманих платником за результатами звітного податкового року тощо;

ініціатива не містить чітких вимог, що право на застосування пільгової ставки податку виникатиме у платника податку лише у тому звітному податковому році, в якому буде дотримано умови цього пункту щодо розміру інвестиційного прибутку, а не протягом цього звітного та наступних за ним років (незалежно від того, що у наступних роках розмір інвестиційного прибутку може перевищувати передбачений цим пунктом), як при буквальному прочитанні може трактуватись платниками норма;

інвестиційний прибуток визначатиметься у момент продажу віртуальних активів (підпункт 170.2¹.1 пункту 170.2¹ статті 170 Кодексу). Редакцією пункту 72 не передбачено, що гранична межа інвестиційного прибутку встановлюється для загальної суми інвестиційних прибутків від таких операцій, отриманих протягом звітного податкового року. Отже, вбачається можливість застосування цієї межі за результатами кожної конкретної операції, а запропонований граничний розмір саме інвестиційного прибутку (тобто дохід зменшений на вартість віртуальних активів) дозволяє припустити, що більшість вчинюваних операцій підпадатиме під дію цього пункту;

потребує уточнення, за якою ставкою податку має оподатковуватися інвестиційний прибуток від операції з віртуальними активами, якщо він перевищуватиме запроповану граничну межу: 18 відсотків до всієї суми інвестиційного прибутку чи за основною ставкою оподатковуватиметься лише частина такого прибутку, яка відповідатиме перевищенню понад граничну межу тощо.

Додатково зазначаємо, що з метою усунення логічних та технічних неузгодженостей у частині оподаткування податком на доходи фізичних осіб пропонуємо такі зміни:

оскільки статтею 170 Кодексу визначаються особливості нарахування (виплати) та оподаткування окремих видів доходів, доцільно з назви пункту 170.2¹ статті 170 Кодексу «170.2¹. Особливості оподаткування інвестиційного прибутку від операцій з віртуальними активами» вилучити слово «особливості»;

зважаючи на пропозицію щодо виключення підпункту 14.1.81² пункту 14.1 статті 14 Кодексу, абзац перший підпункту 170.2¹.1 пункту 170.2¹ статті 170 Кодексу доцільно викласти у такій редакції:

«170.2¹.1. Платник податку веде окремий облік операцій з віртуальними активами, окремо від інших доходів і витрат та окремо від операцій з інвестиційними активами.»;

абзац перший підпункту 170.2¹.4 пункту 170.2¹ статті 170 Кодексу після слів «Для цілей оподаткування» доповнити словом «інвестиційного».

III. Щодо внесення змін в частині оподаткування податком на додану вартість операцій з віртуальними активами

1. Відповідно до пункту 187.1 статті 187 Кодексу датою виникнення податкових зобов'язань із постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше, або дата відвантаження товарів, або дата зарахування коштів від покупця/замовника на рахунок платника податку в банку / небанківському надавачу платіжних послуг як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг, оплата яких здійснюється електронними грошима, – дата зарахування електронних грошей платнику податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, на електронний гаманець, а в разі постачання товарів/послуг за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку; дата зарахування коштів від покупця.

Чинний порядок визначення дати виникнення податкових зобов'язань відповідає положенням Директиви Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість, імплементація якої в українське законодавство є обов'язковою умовою у зв'язку із наданням Україні статусу кандидата на членство в ЄС.

Водночас, виходячи із запропонованих законопроектном норм, які передбачають внесення змін до Закону України «Про віртуальні активи», операції з обміну, продажу та іншого відчуження службового токена фактично є операціями, які пов'язані із попередньою оплатою за поставлені товари/послуги.

Тобто запропоновані законопроектном норми щодо визначення дати виникнення податкових зобов'язань не узгоджуються із положеннями європейського законодавства.

Крім того, для того щоб визнати службовий токен як засіб платежу, необхідно внести зміни до відповідних законодавчих актів.

Також пропозиція стосовно визначення бази оподаткування податком на додану вартість, на відміну від загальнозастосованого порядку, для операцій із постачання товарів/послуг, що здійснюються на виконання (погашення) службового токена емітентом такого токена, може призвести до непорозумінь між платниками податку та контролюючими органами, оскільки законопроект не містить порядку визначення вартості продажу службового токена.

2. Законопроектном передбачено віднести до переліку операцій, що не є об'єктом оподаткування, операції з постачання послуг, пов'язаних з оборотом віртуальних активів, визначених законопроектном про віртуальні активи, крім надання консультацій щодо віртуальних активів.

Проте з урахуванням переліку послуг, пов'язаних з оборотом віртуальних активів, визначених законопроектном про віртуальні активи, деякі послуги мають оподатковуватися податком на додану вартість на загальних підставах, оскільки передбачають створення доданої вартості, зокрема: зберігання та адміністрування віртуальних активів від імені третіх осіб; діяльність оператора

торговельного майданчика для віртуальних активів; розміщення віртуальних активів; отримання і передача замовлень на віртуальні активи від імені третіх осіб; діяльність з управління портфелем віртуальних активів.

IV. Щодо питань, які не врегульовані законопроектом

В законопроекті відсутні положення, які повинні врегульовувати такі питання:

оподаткування доходів, отриманих платниками податку на доходи фізичних осіб та військового збору, у вигляді успадкованих або отриманих у дарунок віртуальних активів;

чи матимуть право фізичні особи – підприємці емітувати віртуальні активи, оскільки поняття «інші учасники цивільних відносин відповідно до Цивільного кодексу України», що використовується у законопроекті про віртуальні активи, не дає однозначного розуміння щодо такого права;

чи вважатиметься здійснення операцій з купівлі – продажу (обміну тощо) віртуальних активів фізичними особами – підприємцями отриманням ними доходів в межах їх підприємницької діяльності;

у визначені понять «взаємозамінні віртуальні активи» та «невзаємозамінні віртуальні активи» використовуються поняття «родові ознаки» та «індивідуальні ознаки» (відповідно), суть яких не розкрито у законопроекті про віртуальні активи.

Крім того, пунктом 5 статті 5 законопроекту про віртуальні активи передбачено, що «Особливості емісії, введення в оборот, обороту, виведення з обороту токенів електронних грошей встановлюється Національним банком України.».

Аналогічно, пунктом 6 статті 6 та пунктом 7 статті 7 законопроекту про віртуальні активи на Міністерство цифрової трансформації України покладено обов'язок визначення особливостей емісії, введення в оборот, обороту, виведення з обороту токенів, пов'язаних з активами, та службових токенів (відповідно).

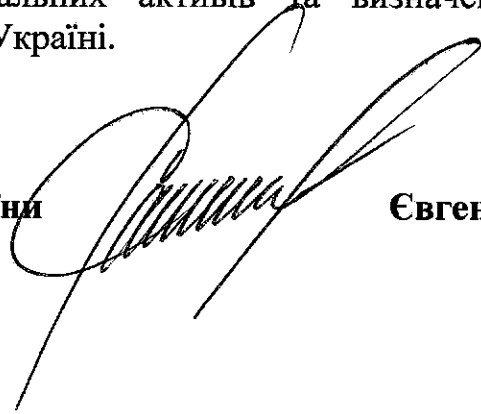
При цьому відповідно до пункту 3 статті 9 законопроекту про віртуальні активи «Особливості введення в оборот, обігу та виведення з обороту токенів електронних грошей, токенів, пов'язаних з активами, а також службових токенів встановлюються цим Законом.».

Тобто вказані положення законопроекту про віртуальні активи потребують узгодження між собою.

Також слід зазначити, що у рамках реалізації програми розширеного фінансування для України, затвердженої Радою директорів Міжнародного валютного фонду 31.03.2023, з метою забезпечення макроекономічної та фінансової стабільності в період воєнного стану та після його припинення, збереження рівня мобілізації доходів у період воєнного стану та посилення їх мобілізації після його припинення, адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу передбачено ухвалення Україною Національної стратегії доходів, яка визначить ключові принципи і завдання податкової політики та адміністрування в короткостроковій перспективі та у післявоєнній відбудові.

Так, розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 року № 1218-р «Про схвалення Національної стратегії доходів до 2030 року» затверджена Національна стратегія доходів України, яка включає питання необхідності вирішення проблем врегулювання обороту віртуальних активів в Україні та проведення у 2024 році більш ретельного аналізу для розробки керівних принципів обороту віртуальних активів та визначення моделі оподаткування віртуальних активів в Україні.

**В. о. заступника Голови
Державної податкової служби України**



Євгеній СОКУР