

**АНАЛІЗ АКТУАЛЬНИХ ПЕРСПЕКТИВ ЩОДО ВПРОВАДЖЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ
ВІРТУАЛЬНИХ АКТИВІВ В УКРАЇНІ****ANALYSIS OF CURRENT PERSPECTIVES REGARDING IMPLEMENTATION
OF TAXATION OF VIRTUAL ASSETS IN UKRAINE**

Петров М.С., студент IV курсу факультету юстиції
Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Беспалова К.О., студентка IV курсу факультету юстиції
Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Дуднік Д.А., студент IV курсу факультету юстиції
Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Правова природа віртуальних активів є доволі новою та невизначеною для сучасного законодавства України. Дослідження вітчизняного законодавця України проявляються безпосередньо у прийнятті відповідно Закону, який би регулював взаємодію з таким специфічним об'єктом права, як віртуальні активи. Статтю присвячено безпосередньо дослідженню поняття віртуальних активів в аспекті впровадження політики їхнього оподаткування в Україні. У статті проаналізовано роль Закону України «Про віртуальні активи» від 17.02.2022 в аспекті ролі такого, як правового підґрунтя для подальшого вдосконалення державної політики у сфері «узаконення» віртуальних активів. Проаналізовано відсутності правового регулювання визначення порядку оподаткування віртуальних активів, зокрема, в аспекті відсутності внесення змін до Податкового кодексу України стосовно оподаткування віртуальних активів та причини відсутності внесення таких законодавчих змін. У ході дослідження увагу було приділено проблемах щодо відсутності визначення законодавцем елементів податку стосовно віртуальних активів, як об'єктів оподаткування. Зокрема, було проаналізовано питання неможливості визначення бази оподаткування віртуального активу, об'єкту оподаткування та платника податку. Під час дослідження норма Закону, увагу було приділено послугам, які пов'язані з операціями віртуальними активами. Так, було зроблено висновок стосовно недосконалості визначення законодавцем спектру послуг, які пов'язані з віртуальними активами. Законодавцем не було деталізовано послуг, що можуть реалізовуватися у ході проведення операцій з віртуальними активами, а отже неможливим і став висновок стосовно оподаткування таких послуг. Було досліджено питання стосовно специфічних суб'єктів – «постачальників послуг, пов'язаних оборотом з віртуальними активами». Зокрема, досліджено законодавчу недосконалість стосовно закріплення правового статусу дій, пов'язаних з віртуальними активами, що можуть бути реалізовані наведеними суб'єктами. Авторами запропоновано введення окремого режиму оподаткування операцій пов'язаних з віртуальними активами, на основі введеного в Україні правового режиму Dія.City. Значну увагу приділено питанню міжнародного врегулювання закріплення правового режиму віртуальних активів, зокрема, крізь призму аналізу спеціальних нормативно-правових актів – MiCA і DAC9, що стали об'єктом дослідження вітчизняного законодавця в аспекті удосконалення українського законодавства у сфері визначення правової природи віртуальних активів та визначення перспектив щодо введення режиму їхнього оподаткування.

Ключові слова: оподаткування, віртуальні активи, оновлення законодавства, криптовалюта, податки.

The legal nature of virtual assets is quite new and uncertain for the modern legislation of Ukraine. The research of the domestic legislator of Ukraine is manifested directly in the adoption of the Law, which would regulate interaction with such a specific object of law as virtual assets. The article is devoted directly to the study of the concept of virtual assets in the aspect of the implementation of their taxation policy in Ukraine. The article analyzes the role of the Law of Ukraine "On Virtual Assets" dated February 17, 2022 in terms of its role as a legal basis for further improvement of state policy in the field of "legalization" of virtual assets. The lack of legal regulation of determining the procedure for taxation of virtual assets is analyzed, in particular, in the aspect of the absence of amendments to the Tax Code of Ukraine regarding the taxation of virtual assets and the reasons for the absence of such legislative amendments. In the course of the study, attention was paid to problems related to the lack of determination by the legislator of tax elements in relation to virtual assets as objects of taxation. In particular, the issue of the impossibility of determining the tax base of the virtual asset, the object of taxation and the taxpayer was analyzed. During the study of the provisions of the Law, attention was paid to services related to transactions with virtual assets. Thus, a conclusion was made regarding the imperfection of the legislator's definition of the range of services related to virtual assets. The legislator did not detail the services that can be implemented in the course of operations with virtual assets, and therefore a conclusion regarding the taxation of such services became impossible. The issue of specific subjects – "providers of services related to turnover with virtual assets" was investigated. In particular, the legislative imperfection regarding the consolidation of the legal status of actions related to virtual assets, which can be implemented by the above entities, was investigated. The authors proposed the introduction of a separate tax regime for operations related to virtual assets, based on the Diya.City legal regime introduced in Ukraine. Considerable attention is paid to the issue of international settlement of the consolidation of the legal regime of virtual assets, in particular, through the prism of the analysis of special legal acts – MiCA and DAC9, which became the object of research by the domestic legislator in the aspect of improving Ukrainian legislation in the field of determining the legal nature of virtual assets and determining prospects regarding the introduction of their taxation regime.

Key words: taxation, virtual assets, legislative updates, cryptocurrency, taxes.

Постановка проблеми. Віртуальні активи або ж криптовалюта є відносно новою матерією, що становить інтерес не тільки науковців-правників, а й законодавців. Питання щодо визначення правового статусу віртуальних активів було неодноразово досліджено у науковій доктрині України і в результаті набуло закріплення у Законі України «Про віртуальні активи» від 17.02.2022, що був прийнятий, але не набув чинності через невнесення змін до Податкового кодексу України (далі – ПКУ). Саме питання оподаткування такої нестійкої матерії, як віртуальний актив стало причиною породження нових дискусій та складнощів на актуальному етапі «узаконення»

віртуальних активів, як таких. На сучасному етапі розвитку, вітчизняний законодавець вимушений звернутися до міжнародного досвіду у сфері надання правового статусу віртуальним активам та визначення порядку їхнього оподаткування у майбутньому. Таким чином, імплементація положень, що були виведені у ході діяльності інших держав у сфері визначення правового статусу віртуальних активів стане важливим елементом для вітчизняного законодавця у процесі «узаконення» віртуальних активів та виведення дієвої формули їхнього оподаткування.

Аналіз сучасних досліджень. Наведене питання було предметом дослідження таких вчених, як: Панфі-

лова О.Є., Сідора М.І., Кучерявенко М.П., Смичка Є. М. та інших.

Мета статті. Метою статті є огляд іноземного законодавства з ціллю аналізу доцільності імплементації окреслених у цих нормативно правових актах положень щодо визначення порядку оподаткування віртуальних активів в Україні.

Виклад основного матеріалу. Значним кроком у процесі формування державної політики у сфері взаємодії із таким об'єктом права, як віртуальні активи було прийняття Закону України «Про віртуальні активи» від 17.02.2022 (далі – ЗУ «Про віртуальні активи»), що містить у собі напрацювання законодавця стосовно визначення віртуальних активів, як таких. Відповідно до ЗУ «Про віртуальні активи» під віртуальними активами слід розуміти нематеріальне благо, що є об'єктом цивільних прав, має вартість та виражене сукупністю даних в електронній формі. Існування та оборотоздатність віртуального активу забезпечується системою забезпечення обороту віртуальних активів. Віртуальний актив може посвідчувати майнові права, зокрема права вимоги на інші об'єкти цивільних прав [1]. Законодавець для визначення поняття «віртуальний актив» оперував досить широким терміном «нематеріальне благо», яке, по-перше, має вартість, по-друге, виражається сукупністю даних в електронній формі, і, будучи об'єктом цивільних прав, має здатність посвідчувати майнові права на інші об'єкти цивільних прав, в тому числі на права вимоги. Варто зазначити, що така здатність притаманна лише забезпеченим віртуальним активам, в той час як іншому виду, а саме незабезпеченим віртуальним активам, такої здатності законодавцем не було надано.

Окремо визначене поняття «фінансових віртуальних активів». Так, фінансовими вважаються віртуальні активи, що забезпечені валютною цінністю, або папером, або деривативним фінансовим інструментом. Вважаємо, що нормою ч. 7 ст. 4 ЗУ «Про віртуальні активи» законодавець забезпечує виконання приписів Основного Закону, що єдиною грошовою одиницею України є гривня, і будучи фінансово закріпленими, віртуальні активи не можуть бути ані предметом обміну на товари і послуги, ані слугувати засобом платежу.

Окрім цього, наведений Закон містить низку положень про правову природу віртуальних активів та проведення операцій з ними: послуги зі зберігання, обміну, переказу віртуальних активів, їх адміністрування та інше, що є вагомим кроком у наданні офіційного статусу віртуальним активам, як таким. Зокрема, Закон України «Про віртуальні активи» присвячений відносинам, що виникають у сфері регулювання віртуальних активів на території України. Статтею 2 ЗУ «Про віртуальні активи» визначено сферу застосування цього закону, до якої входять відносини, що виникають у разі постачання послуг, пов'язаних з оборотом віртуальних активів, або ж у зв'язку з вчиненням щодо останніх правочину, якщо сторони є резидентами України, або обрали право України як таке, що підлягає застосуванню. Натомість не є сферою регулювання Закону праввідносини, пов'язані із випуском, обігом, зберіганням і погашенням електронних грошей, а також до праввідносин, що виникають під час емісії, обігу, викупу цінних паперів та виконання зобов'язань за ними, укладання і виконання деривативних контрактів.

На жаль, питання оподаткування віртуальних активів (а саме – відсутність внесення змін до ПКУ про таке оподаткування) стало причиною уповільнення в процесі врегулювання державної політики щодо віртуальних активів. Причини відсутності внесення змін до ПКУ, на жаль, не було аргументовано достатнім чином. Так, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку (далі – НКЦПФР) зазначає, що: «Якщо говорити по суті, текст закону був актуальним для ринку на момент його

розробки – а це пару років тому. Ринок віртуальних активів дуже динамічний і стрімко розвивається» [2]. Вважати таке обґрунтування «правовим» та належним доволі складно, але інших легітимних причин уповноваженими органами висвітлено не було.

Наразі, віртуальні активи не можна вважати об'єктами оподаткування, адже положення чинного податкового законодавства не містять жодних норм щодо оподаткування віртуальних активів. Більш того, у зв'язку з відсутністю правового регулювання віртуальних активів, як таких – неможливим є і визначення елементів податку, який міг би бути застосований щодо віртуальних активів. Зокрема, через відсутність визначення таких елементів – неможливим є визначення об'єкту оподаткування (адже фактично відсутнє визначення самого об'єкта через його специфіку), бази оподаткування (як вирахувати базу оподаткування віртуального актива?), суб'єкта оподаткування (хто буде суб'єктом оподаткування – продавець віртуального активу, покупець або ж криптовалютна біржа?).

Варто зазначити, що відповідно до ч. 1 ст. 2 ЗУ «Про віртуальні активи», зазначено, що цей Закон застосовується до праввідносин, що виникають:

1) у разі постачання послуг, пов'язаних з оборотом віртуальних активів, якщо суб'єкти таких праввідносин мають зареєстроване місцезнаходження або постійне представництво на території України;

2) у зв'язку з вчиненням правочину, предметом якого є віртуальний актив, якщо сторони визначили право України як таке, що підлягає застосуванню до правочину в цілому або до окремої його частини;

3) у зв'язку з вчиненням правочину, предметом якого є віртуальний актив, якщо обидві сторони правочину є резидентами України;

4) у зв'язку з вчиненням правочину, предметом якого є віртуальний актив, якщо особа, яка здійснює операції з віртуальними активами у своїх інтересах (набувач віртуального активу), є резидентом України [1].

Аналізуючи наведене положення Закону доцільно зазначити, що постає питання стосовно оподаткування не лише віртуальних активів, як спірних об'єктів оподаткування, а і послуг, що виникають у процесі реалізації правомочностей стосовно володіння, користування і розпорядження віртуальними активами. Так, п. 1 ч. 1 ст. 2 ЗУ «Про віртуальні активи» передбачено поняття «постачання послуг, пов'язаних з оборотом віртуальних активів». Законодавець не надає тлумачення поняттю «постачання послуг, пов'язаних з оборотом віртуальних активів», а тому виокремлення конкретного переліку таких послуг є неможливим, що ускладнює не лише тлумачення наведеного поняття, а і вирішення питання щодо належного правозастосування стосовно даного виду послуг (наприклад, стосовно визначення оподаткування стосовно кожної окремої послуги такого виду).

Доволі нагальним є питання щодо зазначених у п. 8 ч. 1 ст. 1 ЗУ «Про віртуальні активи» «постачальників послуг, пов'язаних оборотом з віртуальними активами». Власне, відповідно до законодавчого визначення, постачальник послуг, пов'язаних з оборотом віртуальних активів – суб'єкти господарювання – юридичні особи, які провадять в інтересах третіх осіб один або декілька з таких видів діяльності:

- зберігання або адміністрування віртуальних активів чи ключів віртуальних активів;
- обмін віртуальних активів;
- переказ віртуальних активів;
- надання посередницьких послуг, пов'язаних з віртуальними активами [1].

Аналізуючи чинний стан законодавства вважаємо за доцільне зазначити, що запровадження окремого спеціального режиму оподаткування для операцій із оборотом віртуальних активів може стати дієвим механізмом

вирішення наведеного питання. В даному аспекті законодавець може піти шляхом аналогічним до запровадження спеціального режиму оподаткування резидентів Dія.City, що був імплементований разом із Законом України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні» [3]. Тобто, введення окремого спеціального правового режиму взаємодії держави з «матерією» віртуальних активів може врегулювати не тільки питання оподаткування самого віртуального активу, а й суміжних відносин, що виникають у зв'язку з проведенням різного роду операцій стосовно віртуальних активів, які можуть проводитися зазначеними вище постачальниками послуг, пов'язаних з віртуальними активами.

Як було зазначено раніше, дана редакція Закону не містить положень з приводу оподаткування ані віртуальних активів, ані операцій, що пов'язані з ними. Очікувалось, що з дня внесення змін до Податкового Кодексу України щодо особливостей оподаткування операцій з віртуальними активами, проаналізований ЗУ «Про віртуальні активи» набере чинності, проте, як вже було сказано раніше, останніх змін внесено не було. Слід зазначити, що матерія віртуальних активів не є статичною, а отже з моменту підписання ЗУ «Про віртуальні активи» пройшло достатньо часу для констатації факту того, що Закон не буде відповідати актуальній природі віртуальних активів.

На підтвердження наведеної вище тези варто зазначити, що держави-члени Європейського Союзу змогли підписати законопроект про регулювання ринків у сфері криптоактивів (MiCA), що став інноваційним і значно розвинув світові погляди на поняття віртуальних активів, як об'єктів правового регулювання. Зокрема, ще не набравши чинності, MiCA змінив вектор руху змін в українському законодавстві у сфері регулювання віртуальних активів, і, як результат, потреба в набутті чинності редакції ЗУ «Про віртуальні активи» від 17.02.2022 стала неактуальною.

Власне, варто зазначити, що MiCA є абревіатурою від Markets in Crypto-Assets, що перекладається з англійської мови як «Ринки криптоактивів». Тобто, з самого визначення може побачити, що до цього об'єкту виникає зовсім інше правове відношення і його вже не визначають у загальному як віртуальні активи, а дають поняття значно вужче за змістом, тобто криптоактиви. Чинності цей нормативно-правовий акт набуває через 18 місяців з моменту його опублікування, тобто 29 червня 2023 року, але юридичної сили в повному обсязі він набирає з 30 грудня 2024 року [4].

Цей регламент спрямований на підвищення правової визначеності для осіб, які пов'язані з ринками віртуальних активів, адже до того, як він набув чинності, ані в законодавстві держав-членів ЄС, ані у вітчизняному законодавстві питання віртуальних активів дуже незначно було врегульовано правовими нормами

В аспекті нормативно-правового регулювання оподаткування віртуальних активів варто також звернути увагу і на такий акт ЄС як DAC8, який у питанні оподаткування відіграє навіть більш значну роль.

Цей нормативно-правовий акт, на відміну від MiCA Regulations ще не набрав законної сили. Виходячи з доповіді Європейської Комісії, його основними цілями є:

- а) забезпечення належного функціонування внутрішнього ринку;
- б) зменшення ухилення від сплати податків та інших зловживань;
- в) спрощення дотримання законодавства;
- г) підвищення впевненості європейських громадян у справедливості податкової системи [5].

На сьогоднішній день сама Директива щодо адміністративної співпраці («DAC») діє на території держав-членів ЄС. Перш за все цей нормативно-правовий акт необхідний для того, аби полегшити співпрацю між органами

оподаткування, а також задля обміну інформацією щодо різних об'єктів оподаткування. DAC8 же, у свою чергу, вносить зміни до вищезгаданого нормативно-правового акту та робить основний акцент на віртуальних активах.

5 травня 2023 року було опубліковано проєкт майбутньої Директиви [6]. 16 травня 2023 року його було погоджено Міністрами фінансів держав-членів.

На постачальників послуг, що пов'язані з віртуальними активами покладається обов'язок збирати та перевіряти інформацію про користувачів криптоактивів відповідно до процедур належної обачності. Також ці підприємства мають повідомляти відповідному компетентному органу інформацію про користувачів криптоактивів, які проживають у ЄС. На наш погляд, такий підхід є доволі доречним, адже, коли мова йде про такий децентралізований об'єкт як криптоактиви, – то завжди постають питання як взагалі його контролювати аби уникнути ухилення від сплати податків, а також відмиванню доходів одержаних злочинним шляхом. Але з такими положеннями контрольні органи матимуть певну інформацію про осіб, які звертаються до послуг, що пов'язані з обігом криптоактивів, що надаватиме їм можливість більш ефективно виконувати свої функції.

Виходячи з самої суті DAC, яка передбачає обмін інформацією між контролюючими органами держав-членів щодо об'єктів оподаткування, запропоновано також передбачити і обмін інформацією, яка отримується від постачальників послугів, які є резидентами держав-членів.

Саме визначення об'єкту збігається як в Директиві, так і у MiCA Regulation. Так, вони визначають криптоактив як «цифрове вираження вартості або права», що відповідає таким критеріям:

- а) може бути передано або зберігатися в електронному вигляді;
- б) використовується для оплати товарів чи послуг або інвестицій.

Що ж стосується відповідальності – то її мають визначати кожні з держав-членів самостійно, однак, як визначається у цьому проєкті «відповідальність має бути ефективна, пропорційна та чинити стримувальний вплив».

Ураховуючи, наш шлях до гармонізації вітчизняного законодавства до законодавства ЄС, українські суб'єкти владних повноважень мали певним чином відреагувати на такі акти ЄС. Так, відповідно до проєкту Закону України «Про віртуальні активи» Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку визначено регулятором ринку віртуальних активів. Саме цей орган на сьогоднішній день і веде роботу над законопроектом, який має регулювати відносини, що пов'язані з ринком віртуальних активів та буде відповідати змісту MiCA Regulations, а також положенням DAC8 в аспекті оподаткування.

За повідомленнями НКЦПФР, на 20 липня 2023 року цей орган провів чергове засідання консультативної ради з питань регулювання віртуальних активів та підбив підсумки публічних обговорень проєкту Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо врегулювання обороту віртуальних активів в Україні» [7].

Структура законопроекту складається з 3 основних частин, а саме:

- а) зміни до Податкового кодексу;
- б) нова редакція ЗУ «Про віртуальні активи»;
- в) зміни до інших законодавчих актів [8].

На сьогоднішній день законопроект ще не складений та не опублікований, але через аналіз MiCA Regulations та DAC8 можемо зазначити, що вітчизняний законодавець буде тримати вектор на уніфікацію вітчизняного законодавства у сфері регулювання правовідносин пов'язаних з віртуальними активами саме у сфері їхнього оподаткування.

Висновки. Таким чином, шлях до впровадження ефективного оподаткування віртуальних активів (криптовалют) в Україні ще знаходиться на шляху становлення і доопрацювання. Проаналізовані у цій роботі нормативно-правові акти, що певною мірою спрямовані на регулювання як обігу, так і подальшого оподаткування віртуальних активів стануть нормативною базою та орієнтиром для вітчизняного законодавця в аспекті імплементації правових положень, що були закріплені Європейським Союзом у належних актах – MiCA Regulations й DAC8 у вітчизняне законодавство в правовому полі

оподаткування віртуальних активів. В аспекті гармонізації вітчизняного законодавства до acquis ЄС, вітчизняний законодавець також прагне якомога швидше врегулювати обіг віртуальних активів, як такий, а також порядок їхнього оподаткування. Тобто, проаналізовані нормативно-правові акти MiCA Regulations й DAC8 є основним орієнтиром до унормування порядку оподаткування віртуальних активів відповідно до сучасного стану ринку віртуальних активів, що стане фундаментом для запровадження єдиної, унікальної системи (або окремого спеціального правового режиму) оподаткування віртуальних активів в Україні.

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України «Про віртуальні активи» від 17.02.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2074-20#Text> (дата звернення: 25.10.2023)
2. НКЦПФР про оподаткування криптовалют в Україні та зміни до закону про віртуальні активи – *інтерв'ю від 17.01.2023*. URL: <https://www.nssmc.gov.ua/nktspr-pro-opodatkuvannia-kryptovaliut-v-ukraini-ta-zminy-do-zakonu-pro-virtualni-aktyvy-interv-iu/> (дата звернення: 25.10.2023)
3. Закон України «Про стимулювання цифрового розвитку в Україні» від 15.07.2021 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1667-20#Text> (дата звернення: 26.10.2023)
4. Regulation (EU) 2023/1114 of the European Parliament and of the Council of 31 May 2023 on markets in crypto-assets, and amending Regulations (EU) No 1093/2010 and (EU) No 1095/2010 and Directives 2013/36/EU and (EU) 2019/1937. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32023R1114> (дата звернення: 27.10.2023)
5. European Commission DG Taxation and Customs Union: *Platform for tax good-governance*. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2021-01/dac8_presentation.pdf
6. Council of the European Union: *Interinstitutional File: 2022/0413(CNS)*. URL: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8730-2023-INIT/en/pdf>
7. Олег Громов: «Криптовалюта: настав час для жорсткого регулювання» – стаття. *Газета Кабінету Міністрів України «Урядовий кур'єр»*. URL: <https://ukurier.gov.ua/uk/articles/kriptovalyuta-nastav-chas-dlya-zhorstkogo-regulyuv/> (дата звернення: 27.10.2023)
8. НКЦПФР: Віртуальні активи в законі: В Україні представлений довгоочікуваний документ для запуску ринку від – *інтерв'ю від 14.06.2023*. URL: <https://www.nssmc.gov.ua/virtualni-aktyvy-v-zakoni-v-ukraini-predstavlenyi-dovhoochikuvanyi-dokument-dlia-zapusku-rynku/> (дата звернення: 27.10.2023)