

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
viešosios teisės katedra**

Edvardas Jankauskas

5 kursas

Finansų ir mokesčių teisės šaka

Magistro darbas

Kriptovaliutos ir jų apmokestinimas

Vadovas: dr. Martynas Endrijaitis

Recenzentas: dr. Gediminas Užubalis

Vilnius

2019

Turinys

ĮVADAS	2
KRIPTOVALIUTŲ SAMPRATOS PROBLEMATIKA	6
1.1. Kripto valiuta, jos apibrėžimas bei atsiradimas	6
1.1.1. Virtualiosios valiutos veikimo principai	7
1.1.2. Kripto valiutos teisinio kvalifikavimo problematika	11
1.2. Kripto valiutų apskaitymo samprata ir jos problematika	15
1.2.1. Kripto valiutų įvertinimas pagal apskaitos standartus.....	15
1.2.2. Kripto valiutų priskyrimas finansiniam turtui bei finansiniam instrumentui	16
1.2.3. Kripto valiutų priskyrimas nematerialiam turtui	19
1.2.4. Kripto valiuta kaip atsargos	20
1.3. Žetonų modeliai	22
KRIPTOVALIUTŲ APMOKESTINIMO YPATUMAI.....	28
2.1. Virtualiųjų valiutų platinimas (pirminis išleidimas)	28
2.1.1. Pozityviosios pajamos, gaunamos iš kripto valiutų	28
2.1.2. Žetonų, prilygintų vertybiniais popieriais, platinimas	30
2.1.3. Prekių ar paslaugų žetonų platinimas.....	32
2.1.4. Turto žetonų platinimas	35
2.1.5. Mokėjimo žetonų platinimas.....	36
2.2. Virtualiųjų valiutų išgavimas	37
2.3. Virtualiųjų valiutų perpardavimas	41
2.4. ICO projekto dalyviams išmokamų kripto valiutos žetonų apmokestinimas.....	44
Kripto valiutų apmokestinimo reguliavimas užsienio valstybėse	48
3.1. Jungtinės Amerikos Valstijos.....	48
3.2. Baltarusijos Respublika.....	49
3.3. Šveicarija.....	50
3.4. Kanada	52
Išvados	54
Literatūros sąrašas.....	56
SANTRAUKA	61
SUMMARY	62

IVADAS

Nagrinėjamos temos aktualumas. Kriptovaliutų rinkai vėstant, visuomenėje vis dar esti pakankamai daug teisinio neaiškumo, susijusio tiek su pačiomis kriptovaliutomis, jos žetonų teisiniu ir mokestiniu vertinimu, tiek ir taikytinu apmokestinimu. Keletas istorijų patraukė visuomenės dėmesį ir per pastaruosius kelerius metus sukūrė žiniasklaidos nerimą, kai pasirodė didžiausi istorijoje virtualiųjų (kriptovaliutų) valiutų svyravimai¹. Vienos didžiausių kriptovaliutos rinkų kapitalizacijos „Coinmarketcap.com“ duomenimis, 2018 m. sausio 7 d. kriptovaliutų rinkos kapitalizacija, atsižvelgiant į daugiau kaip 1000 kriptovaliutos žetonų įvairiose biržose, pasiekė aukščiausią 835,69 mlrd. JAV dolerių ribą. 2018 m. vasario pradžioje ši rinkos riba sumažėjo iki 278,53 mlrd. JAV dolerių, o tai reiškia, kad per mėnesį sumažėjo beveik 67 proc. Šie valiutų svyravimai prikaustė žmonių dėmesį, o įgyti šios skaitmeninės valiutos panoro bene visi. Autoriaus nuomone svarbu apibrėžti, kas iš tikrųjų yra ši visuomenėje stiprų atgarsį palikusi skaitmeninė valiuta, dėl kurios kilo tokia didelė sumaištis, įvertinti ją teisiniu bei mokestiniu aspektu. Paminėtina ir tai, jog Europos Parlamento TAX3² komiteto užsakymu buvo parengtas tyrimas³, kuriuo buvo pažymėta, jog anonimiškumas yra viena iš didžiausių problemų, kalbant apie mokesčių vengimą. Nors ir prie pajamų, gautų iš kriptovaliutų mokesčių administratoriui prisiartinti sunku ar neretai neįmanoma, visgi darbe analizuojamos kriptovaliutų rūšys, jų modeliai bei atvaizdavimas apskaitoje, analizuojamos teisinės bei mokesčių teisės problemos, susijusios su kriptovaliutų teisiniu/mokestiniu įvertinimu. Autorius pažymi, jog nesant įsiteisėjusių ginčų sprendimų darbo tematika, teisminė praktika beveik nėra analizuojama.

Darbo problematika. Šiame magistro darbe analizuojamos kriptovaliutos kaip reiškinys, jų rūšys bei apmokestinimo modeliai Lietuvoje ir užsienyje. Darbe pateikiamas įvairių valstybių apmokestinimo skirtingumas bei šių valiutų teisinio įvertinimo bei apmokestinimo problematika.

¹ A. Kharpal, *Over \$550 billion wiped off cryptocurrencies since record high just under a month ago* (CNBC.com, 6 Feb. 2018), [Interaktyvus. Žiūrėta 2019 m. gruodžio 3 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.cnbc.com/2018/02/06/bitcoin-price-over-550-billion-wiped-off-cryptocurrencies-since-record-high.html>>.

² Finansinių nusikaltimų, mokesčių slėpimo ir vengimo klausimų komitetas

³ HOUBEN, R., SNYERS, A., *Cryptocurrencies and blockchain Legal context and implications for financial crime, money laundering and tax evasion*” Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, [interaktyvus. žiūrėta 2019 m. vasario 4 d., prieiga per internetą <<http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/150761/TAX3%20Study%20on%20cryptocurrencies%20and%20blockchain.pdf>>

Autoriaus darbe taip pat keliami klausimai dėl kriptovaliutų žetonų pripažinimo vienu ar kitu teisiniu instrumentu, aprašomos ir įvertinamos iš kylančios mokesstinės bei teisinės pasekmės kriptovaliutų žetonų leidėjams bei turėtojams.

Taigi šio darbo **tikslas** yra pateikti kriptovaliutų ir jų žetonų teisinę bei mokesstinę analizę Lietuvos teisinėje sistemoje bei atskleisti, kaip kriptovaliutos yra apmokestinamos ir įvertinamos finansinėje apskaitoje, pateikti iš to kylančias problemas.

Darbo tikslui pasiekti keliami **uždaviniai**:

1. Atskleisti kriptovaliutos sampratą, jos problematiką, pristatyti kriptovaliutų žetonų modelius ir jų reikšmę Lietuvos mokesčių sistemos teisiniam reguliavimui;
2. Pateikti kriptovaliutų apskaitymo problematiką, aprašyti jų apskaitymo būdus ir iš to kylančias problemas;
3. Pristatyti kriptovaliutų apmokestinimo modelį Lietuvoje atsižvelgiant į vykdomas veiklas, susijusias su kriptovaliutomis;
4. Pristatyti ir palyginti kriptovaliutų apmokestinimą užsienio valstybėse.

Darbo **objektą** sudaro:

1. Kriptovaliutų apmokestinimas, Lietuvos Respublikos pelno mokesčio⁴ bei Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio⁵ prasme.
2. Kriptovaliutų įvertinimas apskaitos prasme, tarptautinių finansinės apskaitos ir verslo apskaitos standartų prasme, teisinės analizės pateikimas, kokiais teisiniais instrumentais galima pripažinti kriptovaliutų žetonus.
3. Užsienio valstybių teisinės ir mokesstinės bazės analizė, susijusi su kriptovaliutų įvertinimu ir taikomu apmokestinimu.

Tyrimo metodai. Nustatytiems uždaviniams įgyvendinti darbe naudojami įvairūs metodai. Tyrimo metu uždaviniams įgyvendinti naudotasi aprašomuoju, sisteminės analizės, teleologiniu, apibendrinimo bei indukcinio metodais. Aprašomasis metodas naudotas aprašant teisės aktų

⁴ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-3992.

⁵ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085.

normas ryšium su analizuojama tema. Analitiniu-aprašomuoju metodu yra apžvelgiamas ES ir Lietuvos teisės aktų bei mokslinės literatūros turinys, analizuojami institucijų sprendimai bei paaiškinimai. Sisteminės analizės metodas naudotas kaip pagrindinis metodas, kurio pagalba sistemiškai analizuota mokslinė literatūra ir teisės aktų normos. Analizuojant teisės aktų turinį taip pat naudojamas teleologinis aiškinimo būdas, kuriuo tiriami tiek ES reglamentų ir direktyvų, tiek nacionalinių įstatymų bei konkrečių mokesčių teisės normų tikslai, siekiant atskleisti tikrąją teisės normų prasmę. Lyginamasis metodas naudojamas įvertinti Lietuvos reguliavimą, palyginant jį su kitų ES valstybių narių, bei teikti rekomendacijas teisiniam reguliavimui tobulinti. Indukciniu metodu teikiami pasiūlymai Lietuvos įstatymų leidėjui bei formuluojamos darbo išvados, apibendrinimo metodas naudotas apibendrinant tyrimo metu gautus rezultatus ir pateikiant išvadas.

Darbo originalumas. Nei Europos Sąjungos mastu, nei Lietuvos mastu kriptovaliutų apmokestinimo problematika nėra plačiai analizuota. Užsienio valstybių oficialiuose išaiškinimuose nėra pateikiama kriptovaliutų teisinio bei mokesčio įvertinimo problematika, nėra pateikiami galimi ginčų sprendimo būdai, kylantys apmokestinant iš minėtų valiutų gautas pajamas. Užsienio mokslininkų darbuose pastebėtina, jog didelė reikšmė skiriama pasirinktos šalies teisiniam reguliavimui aptarti, tačiau iš to kylančios problemos nėra analizuotos. Nors kai kurios kriptovaliutų apmokestinimo problemos Lietuvoje fragmentiškai nagrinėtos naujienų portaluose bei periodinėje spaudoje, mokslinių tyrimų stoka Lietuvoje, galima daryti pagrįstą išvadą, kad nagrinėjama tema nėra pakankamai analizuota. Kadangi kriptovaliutų apmokestinimo problematika nėra aptariama nei tarptautiniu, nei nacionaliniu mastu, darbas laikytinas nauju.

Svarbiausi šaltiniai. Darbo objektas lemia, jog kriptovaliutų ir jo apmokestinimo pirminiai šaltiniai yra galiojantys Lietuvos mokesčių įstatymai bei ES pirminė ir antrinė teisė, reguliuojanti bendruosius apmokestinimo ypatumus. Itin svarbūs šaltiniai yra Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI) pateiktas išaiškinimas⁶, Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos raštas, užsienio autorių ir valstybių oficialių institucijų išleisti paaiškinimai ir kt. literatūra.

⁶ 2018 m. birželio 11 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos raštas RM-21969

Tyrimo struktūra. Šis magistro darbas sudaro įvadas, dėstomoji dalis, išvados ir literatūros sąrašas. Dėstomąją dalį sudaro trys skyriai. Darbo pabaigoje pateikiamos išvados, literatūros sąrašas, santrauka Lietuvių bei Anglų kalbomis.

I. KRIPTOVALIUTŲ SAMPRATOS PROBLEMATIKA

1.1. Kripto valiuta, jos apibrėžimas bei atsiradimas

Kripto valiuta - tai skaitmeninė, arba virtuali valiuta, leidžianti anonimiškai atlikti internetinius mokėjimus tiesiogiai tarp vartotojų, nesinaudojant bankais ar kitais tarpininkais. Kripto valiutos yra decentralizuotos, neprižiūrimos jokios šalies valdžios institucijų ir nėra leidžiamos centrinių bankų, jų operacijų kodai užšifruojami kriptografiškai. Amy M. Wall nurodo⁷, jog virtuali valiuta apibrėžiama kaip skaitmeninis apsikeitimo vienetas, kuris nėra paremtas jokia valstybės teisėta mokėjimo priemone. Kripto valiuta atlikus finansinę operaciją, ši operacija įrašoma į valiutos „bloką grandinę“ (angl. *blockchain*). Vadinamoji „bloką grandinė“ yra tarsi kripto valiutos buhalterinė knyga, kurioje saugiai kaupiama informacija apie kiekvieną kada nors ta kripto valiuta atliktą operaciją. Australijoje⁸ kripto valiutos terminas yra naudojamas apibrėžti virtualų turtą su kodavimo technika, kurios yra naudojamos sukurti naujus vienetus ir patvirtinti sandorius (transakcijas) bloką grandinėje. Kripto valiutomis Europos Centrinis Bankas (toliau – ECB) suteikė keletą požymių, kuriuos analizuojant kartu, yra išties reikšmingi. Minėtos institucijos nuomone, galima išskirti keletą kripto valiutos ypatybių: (i) virtualios valiutos nekelia pavojaus kainų stabilumui, kadangi pinigų kūrimo lygis ir toliau bus mažas; (ii) valiutos yra linkusios būti itin nestabilios, tačiau dėl savo veiklos negali pakenkti šalies finansiniam stabilumui; (iii) tokios valiutos pasižymi ribotu ryšiu su realiąja ekonomika, maža apyvarta ir plataus vartotojų trūkumu; (iv) dauguma nėra reglamentuojami ir nėra atidžiai prižiūrimi valdžios institucijų, nors dalyvavimas tokiose schemose gali padidinti vartotojų kreditus, sukelti bėdų dėl tokių valiutų likvidumo, naudojimo ir kt. rizikų; (v) tokios schemos yra iššūkis valdžios institucijoms, atsižvelgiant į jų teisinį netikrumą (neapibrėžtumą), taip pat iškyla rizika dėl tokių valiutų panaudojimo pinigų plovimui, sukčiavimui ar kt. neteisėtoms veikoms; (vi) išlieka rizika, jog tokių valiutų schemų naudojimas pakenks centrinių bankų reputacijai ir pritraukus žiniasklaidos dėmesį

⁷ Amy M. Wall, EA, MBA “Virtual Tax: The taxation of virtual currency 2018 Edition”, p.3.

⁸ Australian Government Australian Taxation Office, Tax treatment of crypto-currencies in Australia - specifically bitcoin [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. sausio 29 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.ato.gov.au/General/Gen/Tax-treatment-of-crypto-currencies-in-Australia---specifically-bitcoin/>>.

visuomenė gali neteisingai suvokti, jog už tai atsakingas centrinis bankas, kuris nedaro savo darbo tinkamai; (vii) tokios valiutos iš esmės patenka į centrinių bankų atsakomybę dėl bendrų panašumų į mokėjimo sistemas ir yra būtinos išnagrinėti pokyčius dėl jų pirminio įvertinimo.⁹ Todėl, remiantis ECB pateiktais paaiškinimais, nors ir tiesioginio pavojaus valstybės saugomiems interesams nėra, tačiau išlieka itin didelė rizika, jog jos galėtų pakenkti pavieniams valstybių piliečiams finansiškai.

1.1.1. Virtualiosios valiutos veikimo principai

Europos Centrinis Bankas, 2012 m. išleistoje ataskaitoje „Virtualių valiutų schemas“, išskyrė tris virtualių valiutų rūšis pagal jų sąveiką su realiaja valiuta ir realiaja ekonomika kriterijus: 1) uždaros virtualios valiutos (angl. *closed virtual currency schemes*). Tokios valiutos dažniausiai neturi jokio ryšio su realiaja ekonomika ir naudojamos virtualioje erdvėje: virtualioms prekėms ir paslaugoms įsigyti. Tokia valiuta neturėtų būti prekiaujama už virtualios bendruomenės ribų; 2) virtualios valiutos su vienos krypties srautu (angl. *virtual currency schemes with unidirectional flow*) virtualią valiutą galima įsigyti naudojant realią valiutą tam tikru kursu, tačiau negalimas atgalinis keitimas. Tokios rūšies pinigais galima atsiskaityti už virtualias prekes ir paslaugas, tačiau kartais įmanoma įsigyti realių prekių ir paslaugų; 3) virtualios valiutos su dviejų krypčių srautu (angl. *virtual currency schemes with bidirectional flow*). Šias valiutas galima pirkti (parduoti) kaip ir bet kokią kitą realią valiutą. Naudojantis tokiais virtualiais pinigais galima atsiskaityti tiek už virtualias, tiek už realias prekes ir paslaugas. Prie trečios rūšies virtualių valiutų galima priskirti naujos kartos decentralizuotas, tiesioginio apsikeitimo tarp vartotojų (angl. *peer-to-peer*) modelio virtualias valiutas, kurios dažnai dar vadinamos kriptografinėmis elektroninėmis valiutomis (angl. *cryptocurrency*). Šiuo metu pasaulyje sukurta keletas virtualių valiutų, žinomiausia iš jų – bitkoinas, ji ir bus naudojama kaip kriptografinių elektroninių valiutų pavyzdys.¹⁰ Žinoma, galimos įvairios virtualios valiutos formos: nuo valiutos, naudojamos internetinių kompiuterinių žaidimų aplinkoje ir socialiniuose tinkluose, iki atsiskaitymo priemonės, kurią galima naudoti ne tik internete ar net realiame gyvenime atsiskaitant už prekes ar paslaugas, bet tokie žetonai gali suteikti teisių dalyvauti įmonės valdyme. Šiuo metu atsiranda

⁹ Europos Centrinis Bankas. *Virtual currency schemes*, 2012, p. 6.

¹⁰ 2013 m. sausio 31 d. Lietuvos Bankas. Įspėjimas dėl virtualių valiutų. [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. sausio 29 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.lb.lt/uploads/documents/files/news/ispejimas_bitcoin.pdf>.

vis daugiau galimybių virtualia valiuta atsiskaityti už prekes ir paslaugas, perkamas iš prekių/paslaugų tiekėjų, restoranuose ir kitose paslaugų teikimo vietose. Paprastai tokiems sandoriams netaikomi administraciniai (pvz. pervedimo mokestis, taikomas atliekant bankinę operaciją), juose nedalyvauja bankai ar kitos kredito institucijos. Būtent tai ir žavi kriptovaliutų rinkos dalyvius, kadangi mokėjimai ar perlaidos įvyksta itin greitai, saugiai ir ko gero svarbiausia - anonimiškai. Pirminis valiutos siūlymas (ICO) yra puiki priemonė greitai ir efektyviai pritraukti investicines lėšas būsimam verslo projektui, tačiau neretai šios lėšos yra panaudojamos ne ta linkme, kuria buvo planuota. Pavyzdžiui, Niujorke, JAV įmonės „*Statis Group LLC*“ atliktas tyrimas parodė, kad 81 proc. ICO projektų yra apgaulė, ir tik 8 proc. ICO projektų turi perspektyvų prekybos rinkoje. Be to, nustatyta, kad papildomi 6 proc. ICO buvo nesėkmingi, o tai reiškia, kad jie surinko pinigų, bet ne tiek, kiek reikėjo ir buvo planuota surinkti. Tokiais atvejais lėšos investuotojams buvo gražintos, tačiau ne visada. Neteisėtai pasisavintos asmenų lėšos galbūt yra didžiausia problema, susijusi su ICO legitimumu ir patikimumu ir neretai tai sukelia didelius finansinius nuostolius tiek „investuotojams“, tiek ir asmenims, siekiantiems pritraukti kapitalo investicijų. Pažymėtina, jog gerai išreklamuotas ICO paprastai pritraukia itin didelį skaičių „investuotojų“. Šie pavyzdžiai parodo, kaip kruopščiai privaloma rinktis projektus, į kuriuos norima „investuoti“. Pavyzdžiui, vienas iš garsiausių apgavysčių, susijusių su ICO įvyko Vietname. ICO organizatoriai surinko daugiau nei 660 milijonų JAV dolerių ir tuomet komanda dingo. Tai buvo didžiausias ICO sukčiavimo atvejis istorijoje. Šis konkretus ICO žadėjo didelę investicijų grąžą, kuri padidėtų, jei yra papildomai įtraukiami (raginami investuoti) žmonės. ICO projekte buvo daugiau nei 30 000 „investuotojų“, kurie buvo apgauti ir niekada neatgavo savo pinigų.

Paminėtina, jog nors ir kriptovaliutų karštinė prasidėjo 2017 m., Lietuva nesuskubo tinkamai sureaguoti bei pateikti oficialius paaiškinimus, kaip veiklos, susijusios su kriptovaliutų žetonų apyvarta, turėtų būti įvertintos teisine bei mokestine prasme. Keletą metų asmenys, nusprendę vykdyti veiklą, susijusią su kriptovaliutų išleidimu, pirkimu ar pardavimu, tiksliai nežinojo kaip turėtų elgtis žengti koja kojoni su teisės aktais bei jų nepažeisti. Vienas iš operatyvių pavyzdžių buvo Lietuvos banko 2014 m. sausio 31 d. įspėjimas dėl virtualių valiutų, kuriuo

Lietuvos bankas iš esmės pakartojo Europos bankininkystės institucijos išleistus įspėjimus¹¹. Nors ir šis įspėjimas buvo paskelbtas jau 2014 m. pradžioje, tačiau kaip teisingai apibrėžti ir įvertinti tokį turtą (pajamas) Lietuvos gyventojai nesulaukė iki pat 2017 m. pabaigos. Dauguma fizinių bei juridinių asmenų vertėsi veikla, tiksliai nežinodami kaip apskaityti ar deklaruoti iš veiklos gautas pajamas, kaip registruoti vertės padidėjimą ar sumažėjimą, taip galimai pažeisdami įstatymų normas bei sulaukdami teisinės atsakomybės ar mokestinių patikrinimų. Pirmasis VMI išaiškinimas dėl kriptovaliutų buvo išleistas 2017 m., kuomet didžioji dalis sandorių jau buvo įvykę, o kriptovaliutų rinka buvo gerokai atvėsusi. Kitas taip pat paminėtinas aspektas – įmonių finansinio turto apskaitos politikos problematika. Lietuvoje išaiškinimas dėl kriptovaliutų buvo parengtas Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – ir AVNT) tik 2018 m. birželio 12 d. Tai reiškia, jog daugiau nei 4 metus asmenys buvo nežinioje ar abejotinoje situacijoje, kurioje negalėjo nuspėti, ar vykdant tokią veiklą yra pažeidžiami teisės aktų reikalavimai. Taigi, nors ir teisinio aiškumo Lietuvoje nebuvo, tačiau ne vienai įmonei pavyko pritraukti ne vieną milijoną kapitalo investicijų ir sužibėti tarptautinėje arenoje kaip viena iš aktyviausių ICO projektų vykdytojų.

Kriptovaliuta taip pat apibrėžiama kaip virtuali valiuta, turinti ir kai kurių elektroninių pinigų (dar vadinamų skaitmeniniais pinigais, skaitmenine valiuta) savybių. Elektroniniai pinigai, jų leidyba yra reglamentuoti Lietuvos Respublikos elektroninių pinigų ir elektroninių pinigų įstaigų įstatymu, tačiau jų nereikėtų painioti su virtualia valiuta. Virtuali valiuta, vadovaujantis 2017 m. pateikta Lietuvos banko nuomone¹² – tai neregamentuoti ir nereguliuojami skaitmeniniai pinigai, kuriuos galima naudoti kaip atsiskaitymo priemonę, tačiau šiuos pinigus į apyvartą išleidžia ir garantuoja ne centrinis bankas. Galimos įvairios virtualios valiutos formos: nuo valiutos, naudojamos internetinių kompiuterinių žaidimų aplinkoje ir socialiniuose tinkluose, iki atsiskaitymo priemonės, kurią galima naudoti ir realiame gyvenime. Be to, virtualiosios valiutos naudojamos ne tik atsiskaitymo tikslais, bet gali apimti kaupimo priemones taupymo arba investavimo tikslais, pavyzdžiui, išvestines finansines priemones, biržos prekes ar vertybinius

2013 m. gruodžio 12 d. Europos bankininkystės institucija. Įspėjimas vartotojams dėl virtualių valiutų EBA/WRG/2013/01 [interaktyvus; žiūrėta 2018 m. gruodžio 28 d.]. Prieiga per internetą: <https://eba.europa.eu/documents/10180/598420/EBA_2013_01030000_LT_TRA1_track.pdf>.

¹² Lietuvos banko valdybos 2017 m. spalio 10 d. posėdžio protokolas Nr. 01-32 [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. sausio 29 d.]. Prieiga per internetą:

<<https://www.lb.lt/uploads/documents/files/171010pozicija%20del%20virtualiu%20valiutu%20ir%20VV%20zetonu%20platinimo.pdf>>.

popierius. Kalbant apie pačią kriptovaliutą, svarbu paminėti jog tai – itin populiarus instrumentas naudoti nusikalstamoms veikoms, kadangi dauguma finansinių operacijų, susijusių su kriptovaliutomis (su tam tikromis išimtimis) yra anoniminės ir yra pakankamai sunku nustatyti įvairių sandorių kontrahentus, arba tai reikalauja daug laiko bei resursų. Pavyzdžiui, Lietuvoje per pastaruosius keletą metų jau yra išnagrinėta bylų ir priimti sprendimai dėl nusikalstamų veikų atlikimo naudojantis kriptovaliutomis. Tačiau paminėtina, jog Lietuvoje nėra įsiteisėję sprendimų dėl, susijusių su kriptovaliutų apmokestinimu.

2017 m. pabaigoje visas pasaulis įdėmiai sekė informaciją apie įvairiose pasaulio šalyse vykdomus pirminių žetonų platinimus, kone kasdien atsirandančias naujas kriptovaliutų rūšis, finansų rinkos priežiūrą atliekančių institucijų pranešimus dėl galimų veiksmų su kriptovaliutomis ir t.t. Kriptovaliutos ir jų taikoma blokų grandinės technologija leido pradėti veiklą įmonėms, kurių finansavimas pagrįstas lėšomis, gautomis vykdant pirminių žetonų platinimus (angl. *Initial Coin Offering*, toliau - ICO). ICO - pradinis virtualiųjų valiutų žetonų platinimas, kuriuo siekiama pritraukti kapitalo ar investicijų naujo produkto arba paslaugos kūrimui, įmonės vystymui ar jos veiklos plėtimui. ICO faktiškai vyksta internete, naudojant decentralizuotą viešą finansinių operacijų saugojimo sistemą (angl. *Distributed Ledger Technology, blockchain*) ir išleidžiamus žetonus parduodant už virtualiąsias arba realias valiutas. Išleisti žetonai priklausomai nuo konkrečios emisijos sąlygų jų savininkams gali suteikti skirtingų teisių, pavyzdžiui, teisę dalyvauti įmonės valdymo procese, teisę gauti įmonės pelno dalį, teisę gauti dalį įmonės pajamų, teisę gauti palūkanų už investuotas lėšas, teisę atgauti investuotas lėšas ir gauti papildomų pajamų įmonei išperkant žetonus, teisę naudoti produktą ar naudotis paslaugomis nemokamai arba atsiskaitant žetonais, teisę parduoti žetoną kitam asmeniui ir pan.

Virtuali valiuta yra pakankamai nauja finansinė priemonė, kurią pasitelkus jos turėtojui galima sumokėti už prekes ar suteiktas paslaugas, arba laikyti minėtą skaitmeninę valiutą kaip investiciją. Šios virtualios valiutos yra skaitmeninis vaizdas, kurios veikia kaip mainų priemonė, apskaitos vienetas, ir/arba tam tikros (skaitmeninės) vertės vienetas. Kai kuriose skaitmeninėse aplinkose ji veikia kaip „reali“ valiuta, t. y. panašiai kaip bet kurios kitos fizinės monetos ir popieriniai pinigai ir esą yra paskirta kaip teisėta mokėjimo priemonė, cirkuliuoja ir yra paprastai naudojamas ir priimtas kaip mainų priemonė išdavimo šalyje, tačiau ji neturi teisėtos mokėjimo priemonės statuso nei vienoje jurisdikcijoje. Virtuali valiuta yra valiuta, turinti lygiavertę vertę,

išreikštą tikrais pinigais, arba kuris veikia kaip realios valiutos pakaitalas „konvertuojama“ virtualia valiuta, pavyzdžiui – virtualioji valiuta *Tether (USDT)*, kuri yra visuomet lygi 1 JAV doleriui. Bene visiems geriausiai žinoma virtualioji valiuta (kriptovaliuta) yra Bitcoin. Bitcoin yra vienas iš pavyzdžių kaip konvertuojama virtuali valiuta. Šia valiuta galima prekiauti skaitmeniniu būdu tarp naudotojų ir jo vienetai būti perkami arba iškeičiami į JAV dolerius, eurus arba bet kurią kitą įprastą valiutą (FIAT pinigus). Šiuo metu yra išleista daugiau kaip 2 000 kriptovaliutų žetonų, tačiau tam tikrų mokesčių požiūriu „virtualiąją valiutą“ gali būti pripažintas ir kitoks instrumentas, pvz. tam tikros rūšies kriptovaliutos žetonas.¹³ Kalbant apie žetonus, yra labai svarbu nustatyti, koks yra žetonų modelis ir kokias teises rizikas kiekvienas iš jų sukuria tiek žetonų emitentui, tiek jo įgijėjui.

1.1.2. Kriptovaliutos teisinio kvalifikavimo problematika

Siekiant atskleisti virtualiųjų valiutų apmokestinimo ypatumus, neatsiejamai reikia įvertinti kriptovaliutą, kaip teisinį ar finansinį įrankį bei išanalizuoti jos teisinį kvalifikavimą. Kriptovaliutos pradininkas *Bitcoin* yra pakankama nauja finansinė priemonė, kuri buvo sukurta dar 2008 m. Pasikartotina, jog daugumą kriptovaliutų žetonų įgyti galima dviem būdais – pasigaminti, t. y. iškasti (angl. *mine, mining*) arba sudarius pirkimo-pardavimo sandorį, kuris yra pakankamai nesudėtingas ir reikalaujantis kompiuterio bei specialios programinės įrangos. Visgi natūraliai iškyla klausimas, ar pasigaminta ar sukurta virtualioji valiuta (kriptovaliuta) gali būti civilinių teisinių santykių objektas bei ar pripažinus ją civilinių teisinių santykių objektu, yra galimybė apmokestinti pajamas, gautas iš sandorių, susijusių su kriptovaliutų apyvarta?

1.1.2.1. Kriptovaliuta kaip civilinių teisinių santykių objektas

Autorius nuomone, svarbu įvertinti tai, jog kriptovaliutai egzistuoti privalu teisiškai ją įvertinti, ar kriptovaliutos žetonai yra ar gali būti civilinių teisinių santykių objektu, jog iš to galėtų

¹³ 2018 m. birželio 11 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos raštas RM-21969; [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. sausio 29 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/8782061/RM-21969/15714723-5658-41e1-a41d-1be4e3705a1a>>.

kilti kitos, pvz. mokestinės prievolės. CK 1.97 straipsnio 1 dalis numato, jog civilinių teisių objektai yra daiktai, pinigai ir vertybiniai popieriai, kitas turtas bei turtinės teisės, intelektinės veiklos rezultatai, informacija, veiksmai ir veikslių rezultatai, taip pat kitos turtinės ir neturtinės vertybės. Lietuvos aukščiausiasis teismas (toliau – LAT) vienoje iš nutarčių¹⁴ yra pažymėjęs, jog aiškinant sąvoką „kitas turtas“, pasitelktinas Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – ir Civilinis Kodeksas, CK) 1.97 straipsnis, kuriame kaip civilinių teisių objektai pripažįstami ne tik daiktai, bet ir vertybiniai popieriai, pinigai, turtinės teisės, intelektinės veiklos rezultatai ir pan. CK 1.97 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad civilinių teisių objektai yra daiktai, pinigai ir vertybiniai popieriai, kitas turtas bei turtinės teisės, intelektinės veiklos rezultatai, informacija, veiksmai ir veikslių rezultatai, taip pat kitos turtinės ir neturtinės vertybės. Taigi, teisine prasme turtu yra laikomi tie civilinių teisių (nuosavybės) objektai, kurie turi vienokią ar kitokią ekonominę ar objektyvią vertę ir civilinio apyvartumo savybę, t. y. tokį objektą jo savininkas turi galimybę perleisti kitam asmeniui.¹⁵ Remiantis teismų suformuotu CK normos aiškinimu matyti, jog teisinė prasmė yra siejama su ekonomine ar objektyvia verte bei civilinio apyvartumo savybe, todėl galima daryti prielaidą, jog kriptovaliuta yra tinkamas civilinių teisių santykių objektas.

1.1.2.2. Kriptovaliuta kaip pinigai

Lingvistiškai analizuojant žodį kriptovaliuta, sudurtinio žodžio viena iš dalių mums automatiškai suponuoja mintį, jog kriptovaliutos žetonus galima būtų laikyti valiuta ir priskirti prie tradicinių (įprastų) valiutų, t. y. pinigų. Tačiau CK 1.100 straipsnyje nurodyta, jog pinigai, kaip civilinių teisių objektai, – tai Lietuvos banko išleidžiami banknotai, monetos ir lėšos sąskaitose, kitų valstybių išleidžiami banko bilietai, valstybės išdo bilietai, monetos ir lėšos sąskaitose, esantys teisėta atsiskaitymo priemonė. Tačiau kriptovaliutos negalėtų būti siejamos su pinigais, kadangi vienas iš pagrindinių reikalavimų pinigams – juos privalo išleisti Lietuvos arba kitos valstybės bankas. Taigi, būtų neteisinga kriptovaliutos žetonus laikyti pinigais.

¹⁴ Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus 2016 m. lapkričio 25 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-477-686/2016;

¹⁵ Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus 2016 m. vasario 22 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-103-378/2016.

1.1.2.3. Kripto valiuta kaip vertybinis popierius

Itin didelio visuomenės susidomėjimo sulaukė kripto valiutų žetonai, kurie turi vertybinių popierių požymių. Neretai ICO projekto „baltojoje knygoje“ yra skelbiama, jog įgijus pastarosios valiutos žetonų, projekto sėkmės atveju pats žetonas, o būtent jo laikymas, ateityje galėtų generuoti grąžą, t. y. finansinę naudą. Visgi iškyla klausimas, ar vien toks „baltojoje knygoje“ nuomonės sukūrimas galėtų būti vertinamas kaip kripto valiutos žetonų turėtojo turtines teises į ICO vykdytoją? Analizuojant kripto valiutą per vertybinių popierių prizmę peršasi mintis, jog kripto valiutos žetonas galėtų būti laikomas vertybiniu popieriumi. Įprastai vertybinių popierių pobūdžio žetonu yra laikomas toks žetonas, kuris turi vertybinių popierių požymių ir jo turėtojui suteikia tokias teises, kaip pavyzdžiui, teisę į įmonės valdymą, teisę gauti pelno dalį ir pan. CK 1.101 straipsnyje numatyta, jog vertybinis popierius, kaip civilinių teisių objektas, – tai dokumentas, patvirtinantis jį išleidusio asmens (emitento) įsipareigojimus šio dokumento turėtojui. Vertybinis popierius gali patvirtinti dokumento turėtojo teisę gauti iš emitento palūkanų, dividendų, dalį likviduojamos įmonės turto ar emitentui paskolintų lėšų (akcijų, obligacijų ir kt.), teisę ar pareigą atlygintinai ar neatlygintinai įsigyti ar perleisti kitus vertybinius popierius teisę gauti tam tikras pajamas ar pareigą sumokėti, pasikeitus vertybinių popierių rinkos kainoms (indeksui ir kt.). Vertybiniu popieriumi taip pat laikomas dokumentas, kuriuo tiesiogiai pavedama bankui išmokėti tam tikrą pinigų sumą (čekiai) ar kuris patvirtina pareigą sumokėti tam tikrą pinigų sumą šiame dokumente nurodytam asmeniui (vekseliai) arba kuris įrodo nuosavybės teisę į prekes (prekiniai vertybiniai popieriai), taip pat dokumentas, patvirtinantis teisę ar pareigą įsigyti ar perleisti prekinis vertybinius popierius (išvestinis prekinis vertybinis popierius). Įstatymų numatytais atvejais leidžiami nematerialūs vertybiniai popieriai, kurie yra pažymimi (įtraukiami į apskaitą) vertybinių popierių sąskaitose. Analizuojant detalčiau, net jei ir kripto valiutos žetonas ir formaliai atitiks įstatyme nustatytą vertybinio popieriaus apibrėžimą, mokesčių požiūriu toks žetonas nebūtinai bus traktuojamas kaip vertybinis popierius. Lietuvos mokesčių administratorius¹⁶ pažymėjo, jog reikia atkreipti dėmesį sprendžiant klausimą, ar tam tikras žetonas yra laikytinas vertybinio popieriaus pobūdžio žetonu, Lietuvos banko pateikta nuomonė

¹⁶ Darbe analizuojama tik mokesčių administratoriaus Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 15 str. 1 d. prasme, t. y. Valstybinės mokesčių inspekcijos, veikla, ir neapima valstybinių institucijų ir įstaigų, įgaliotų atlikti tam tikrus mokesčių administravimo veiksmus pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 16 str., nes šių valstybinių institucijų veikloje nustatytos papildomos specifinės mokesčių administravimo taisyklės.

dėl tokio žetono pripažinimo / nepripažinimo vertybiniu popieriumi ne visada reiškia, jog mokesčių tikslais tas žetonas bus traktuojamas taip pat. Kitaip tariant, tais atvejais, kai Lietuvos bankas pripažins, jog žetonas laikytinas vertybiniu popieriumi, tai mokesčių tikslais toks žetonas visada bus laikomas vertybiniu popieriumi. Tačiau tais atvejais, kai Lietuvos bankas žetono nepripažins vertybiniu popieriumi, tai toks žetonas gali būti vis tiek laikomas vertybiniu popieriumi visų mokesčių požiūriu, tačiau laikomas vertybiniu popieriumi tik kai kurių mokesčių požiūriu.¹⁷ Taigi, nors ir vertybiniam popieriui prilygintas žetonas galėtų būti pripažintas kaip vertybinis popierius, mokestiniu požiūriu jis ne visada bus traktuojamas vienodai.

1.1.2.4. Kripto valiuta kaip turtinė teisė

Sistemiškai analizuojant toliau, galima kelti klausimą, ar neatitikus nei vienam aukščiau paminėtam kvalifikacijos teisiniui kriterijui, galėtume manyti, jog kad kripto valiuta teisine prasme galėtų būti pripažįstama kaip turtinė teisė. CK 1.112 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad civilinių teisių objektai yra daiktinės teisės, prievolinės teisės, taip pat teisės, atsirandančios iš intelektualios veiklos rezultatų. Pažymėtina, jog civilinių teisių objektais laikomi mokslo, literatūros ir meno kūriniai, patentai, prekių ženklai, dizainas ir kiti intelektualios veiklos rezultatai, išreikšti kuria nors objektyvia forma. Patentai, prekių ženklai, dizainas ir kiti intelektualios veiklos rezultatai civilinių teisių objektais tampa nuo to momento, kai jie intelektualios veiklos rezultatais pripažįstami įstatymų nustatyta tvarka¹⁸. Pagal įstatymo formuluotę būtų sunku nustatyti, ar toks intelektualios veiklos rezultatas galėtų būti pripažįstamas įstatymų nustatyta tvarka, tačiau autoriaus nuomone tikrai sutiktina, jog kripto valiuta yra mokslo ir intelektualios veiklos rezultatas. Aktualus klausimas, ar kripto valiuta galėtų būti prilyginta veiksmui ir jo rezultatui remiantis CK 1.113 straipsnio aiškinimu. Visgi manytina, jog kai kuriais atvejais (pvz. paslaugų žetono įgijimo atveju) kripto valiutos žetonas galėtų būti laikytinas turtine teise, todėl neabejotinai kripto valiutos žetono turėjimas galėtų sukurti turtinę teisę į kripto valiutos žetono emitentą. Manytina, net jei ICO projekto „baltojoje knygoje“ būtų imperatyviai įtvirtinta kripto valiutos žetonų turėtojo neginčijama teisė gauti tam tikrą veiklos rezultatą iš žetonų leidėjo, būtų itin sunku užtikrinti tokios teisės įgyvendinimą.

¹⁷ 2018 m. birželio 11 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos raštas RM -21969; p. 3.

¹⁸ CK 1.113 straipsnio 1 dalis.

1.2. Kriptovaliutų apskaitymo samprata ir jos problematika

1.2.1. Kriptovaliutų įvertinimas pagal apskaitos standartus

Prasidėjus kriptovaliutų karštinei, daugelis įvairių apskaitos įmonių susidūrė su kriptovaliutų apskaitymo problemomis, kadangi skirtingi kriptovaliutų žetonai suteikia kitokias teises jų įgijėjams bei išleidėjams. Taip pat paminėtina, jog Lietuvoje finansinės apskaitos paaiškinimai buvo išleisti tik 2018 m., todėl įmonės privalėjo vadovautis teisingumo, protingumo ir sąžiningumo kriterijais bei nebuvo užtikrintos, ar įmonės finansinę apskaitą veda tinkamai. Remiantis Pelno mokesčio įstatymo 7 straipsnio 1 dalimi, pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal pajamų ir sąnaudų kaupimo bei kitus buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytus apskaitos principus, išskyrus atvejus, kai pagal Pelno mokesčio įstatymo II skyriaus nuostatas pajamos gali būti pripažįstamos, taikant pinigų apskaitos principą, ir Pelno mokesčio įstatymo 7 straipsnio nuostatas. Nei esami Tarptautinės finansinės atskaitomybės standartai (toliau – TFAS), nei Tarptautiniai apskaitos standartai (toliau – TAS) aiškiai neapibrėžia, kaip turėtų būti taikomi šie standartai su kriptovaliutomis susijusiam turtui. Pirminiai apskaitos klausimai yra tai, ar kriptovaliutos yra turtas, jei taip, kokia tai turto rūšis pagal minėtus apskaitos standartus. Kaip jau buvo minėta anksčiau, yra daugiau nei 2000 kriptovaliutų žetonų jų sukuriama vis daugiau, o įvairios kriptovaliutos gali turėti skirtingas savybes ir jų įsigijimo priežastys gali skirtis, todėl gali atsirasti skirtingos apskaitos pasekmės. Kaip rezultatas, apskaitos politika, nustatyta vienai kriptovaliutai, gali netikti kitoms. Apskaitą vedantys subjektai turėtų įvertinti, jog kiekvienos kriptovaliutos turėjimas sukuria tam tikrų pareigų. Todėl, kol nėra kriptovaliutos teisinio reglamentavimo, visi internetinio atsiskaitymo sandoriai apskaitoje turėtų būti registruojami pagal jų ekonominę prasmę. 1-ojo verslo apskaitos standarto (toliau – VAS) „Finansinė atskaitomybė“ 28 punkte nurodyta, kad įmonė turi pasirinkti ir taikyti tokią apskaitos politiką, kad finansinės ataskaitos teisingai parodytų įmonės finansinę būklę, veiklos rezultatus ir pinigų srautus. Įmonė savo apskaitos politikoje turėtų nustatyti kriptovaliutos apskaitos taisykles, pagal tai, kuriam balanso straipsniui kriptovaliutos yra priskiriamos, pagal savo ekonominę prasmę, kuri vertinama

pagal „baltojoje knygoje“ nurodytas sąlygas, ekonominės naudos ar įsipareigojimų tikėtinumą.¹⁹ Siekiant nustatyti, kuris apskaitos standartas taikomas ir aptariamas, taip pat ir susiję apskaitos klausimai, naudinga klasifikuoti kriptovaliutas, kurios apibrėžtos pagal jų žetonų charakteristikas. Vieningos, visuotinai priimtinos šių skirtingų klasifikavimo sistemos, kaip kriptovaliutos turėtų būti įvertinamos apskaitoje, šiuo metu nėra. Todėl apskritai nėra taikomas kriptovaliutų (ar virtualiųjų valiutų) apibrėžimas, todėl tai atspindi daugybę funkcijų ir praktinis sandorių pobūdis. Manytina, kad vienodi virtualaus turto tipai turėtų būti apskaitomi vienodai.

1.2.2. Kriptovaliutų priskyrimas finansiniam turtui bei finansiniam instrumentui

Bandant priskirti kriptovaliutas prie finansinio turto gali iškilti sunkumų. Pagrindinė finansinio turto ypatybė yra tai, kad finansinio turto savininkas turi teisę gauti pinigus ar kitą finansinį turtą iš kito ūkio subjekto arba keistis finansiniu turtu ar finansiniais įsipareigojimais su kitu subjektu tokiomis sąlygomis, kurios gali būti palankios virtualiosios valiutos turėtojui. Tačiau problema ta, jog kriptovaliuta paprastai neturi tokios sutartinės teisės. Todėl neatrodo, jog kriptovaliutos atitinka nepiniginių finansinio turto apibrėžimą. Tačiau tam tikros sutartys pirkti ar parduoti kriptovaliutas ateityje (pvz., išankstinių sandorių arba pasirinkimo sandorių) arba kitų sutarčių, kurios vykdomos realiais pinigais tam tikroje sferoje, kriptovaliuta gali atitikti išvestinės priemonės apibrėžimą ir turi būti apskaitomos kaip finansinės priemonės. Pagal 18-ojo VAS²⁰ 24 punkto nuostatas finansinis turtas apskaitoje turi būti registruojamas tik tada, kai įmonė gauna arba pagal vykdomą sutartį įgyja teisę gauti pinigus ar kitą finansinį turtą. Į finansinio turto įsigijimo savikainą įtraukiamos ir tiesioginės sandorių sudarymo išlaidos. Prieš priskiriant kriptovaliutas finansinio turto straipsniui, svarbu identifikuoti, kiek ši turima kriptovaliutos rūšis atitinka finansinio turto apibrėžimą. 18-ojo VAS 4 punktas nustato tokį finansinio turto apibūdinimą, jog finansiniam turtui priskiriami pinigai, esantys įmonės kasoje ir atsiskaitomosiose sąskaitose, pinigų ekvivalentai bei sutartinė įmonės teisė gauti pinigus ar kitą finansinį turtą, apsieisti finansiniu turtu ar finansiniais įsipareigojimais bei kitų ūkio subjektų išleisti vertybiniai popieriai. Nei tarptautiniai, nei Lietuvos VAS neleidžia kriptovaliutos priskirti nei prie pinigų, nei prie pinigų

¹⁹ Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos raštas „Kriptovaliutos ir žetonų apskaitos rekomendacijos“; [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. sausio 29 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.avnt.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Euras-ir-kriptovaliuta/Kriptovaliutos-ir-eton-apskaitos-rekomendacijosskelbimui06-12.pdf>>.

²⁰ 18-asis verslo apskaitos standartas „Finansinis turtas ir finansiniai įsipareigojimai“.

ekvivalentų. Viena iš galimybių – traktuoti kriptovaliutą kaip finansinį instrumentą. Tačiau finansinio instrumento apibrėžimas teigia, kad jo turėtojas turi nenuginčijamą teisę už tą instrumentą gauti kitokį turtą. O turint omenyje kriptovaliutą, nėra kitos pusės, t. y. institucijos, kuri būtų įsipareigojusi už kriptovaliutą suteikti kitą turtą.

Svarbu pažymėti, jog kriptovaliutos žetonai, gali būti naudojami kaip atsiskaitymo priemonė, kuria ne tik galima atsiskaityti už suteikiamas paslaugas (prekių ar paslaugų žetonai), bet ir iškeisti (parduoti) į įprastą valiutą (FIAT pinigus) ar laikyti parduoti tikintis jos vertės padidėjimo. Savo esme kriptovaliutos, išskyrus jų vertės nustatymo neapibrėžtumą, turi tuos pačius požymius kaip ir užsienio valiuta, todėl galėtų būti priskirtos prie pinigų. Kriptovaliutų nuosavybę patvirtina tik jų savininkui (pirkėjui) suteikiamas privatus „raktas“, kuris turi atitikti kitiems žinomą šios kriptovaliutos viešąjį „raktą“. Privatus „raktas“ saugomas kriptovaliutos piniginėje savininko medijos įrenginyje (kompiuteris, mobilusis telefonas ir pan.). Kriptovaliutų rinkoje veikiantys brokeriai gali padėti jų pirkėjui įsigyti kriptovaliutas netiesiogiai, atidarydami kiekvienam pirkėjui sąskaitą, kurioje laikomi to pirkėjo įsigytos kriptovaliutos. Šiuo aspektu atsiskaitymo priemonė panaši į pinigus, laikomus atsiskaitomojoje sąskaitoje, kadangi dabartinėse finansinėse rinkose įprastų FIAT pinigų savininkas juos dažnai taip pat laiko tam tikslui finansų institucijos, tarpininko ar elektroninių pinigų platintojo atidarytose elektroninėse sąskaitose. Kriptovaliutų monetos gali turėti ir pinigų ekvivalentų požymių, kadangi jie, panašiai kaip likvidžios investicijos ar kitas finansinis turtas, gali būti greitai iškeičiami į žinomas pinigų sumas. Vienintelė kliūtis jas pripažinti pinigų ekvivalentais yra reikšminga jų vertės pasikeitimo rizika, kadangi šiuo metu dažnai įvyksta didelių kriptovaliutų vertės pokyčių palyginti su įprastų valiutų verte. Tačiau galima teigti, kad sumažėjus vertės pasikeitimo rizikai ši virtualios valiutos rūšis galėtų būti prilyginama ir pinigų ekvivalentams, jei būtų galima ją greitai, be didelių papildomų kaštų perleisti rinkoje. Paminėtina, jog kriptovaliuta kaip atsiskaitymo priemonė neatitinka 18-ojo VAS 4.3 punkto reikalavimų (sutartinės teisės gauti pinigus), kadangi nėra aiškiai šalių valios (susitarimo) dėl teisės gauti ar apsikeisti finansiniu turtu. Kriptovaliutų sandoriai sudaromi pagal konkrečiai blokų grandinei taikomą protokolą ir atskirų sandorių patvirtinimas vyksta decentralizuotame registre, o ne remiantis sutartimi.²¹ Taip pat diskutuotina, ar kriptovaliuta kaip atsiskaitymo priemonė atitinka 18-ojo VAS 4.4 punkto nuostatas. Tačiau žinant, kad vertybinių popierių kategorijai dažnai

²¹ *Ibid.*

priskiriamas ir toks finansinis turtas kaip investicinių ir pensijų fondų vienetai, dalyvio įnašai sutelktinio finansavimo platformose ir pan., diskutuotina, ar kriptovaliutų įsigijimas siekiant gauti ekonominės naudos, pvz., analogiškai kaip kotiruojamų vertybinių popierių rinkoje akcijų ar išvestinių priemonių įsigijimas, nėra tapatus. Įsigyta kriptovaliuta, jeigu investuotojas į ją ketina ją laikyti ilgą laiką tikėdamasis jos vertės padidėjimo, turi visus esminius vertybiniais popieriams priskirtinus ypatumus. Teigiant, kad kriptovaliuta, kuri naudojama kaip atsiskaitymo priemonė, yra priskirtina finansiniam turtui, reikia įvertinti, kokį apskaitos būdą reikėtų taikyti ją pripažįstant finansinėse ataskaitose. 18-ajame VAS yra išskirti du apskaitos būdai: tikrosios vertės ir amortizuotos savikainos būdas Amortizuotos savikainos būdas taikytinas, kai finansinis turtas yra laikomas iki išpirkimo termino ir įmanoma per šio turto pripažinimo laikotarpį tolygiai paskirstyti gautiną ekonominę naudą. Kadangi kriptovaliuta kaip atsiskaitymo priemonė paprastai nėra laikoma iki išpirkimo termino ir toks terminas nėra nustatytas blokų grandinės protokole, amortizuotos savikainos apskaitos būdas negali būti taikomas tokių kriptovaliutų apskaitai. Tuo tarpu tikrosios vertės apskaitos būdas yra taikomas kitam finansiniam turtui, todėl galėtų būti taikomas ir kriptovaliutų apskaitai. Finansinių ataskaitų dieną įvertinant tokį turtą tikrąja verte, kuri priklausytų nuo nusistovėjusios kriptovaliutų rinkose konkrečios kriptovaliutos vertės, būtų įmanoma parodyti faktinį tokios atsiskaitymo priemonės vertės pokytį per ataskaitinį laikotarpį, atsižvelgiant į kriptovaliutos kapitalizacijos vertę. Pagal VAS finansinio turto tikrosios vertės pokytis turi būti rodomas tiesiogiai pelno (nuostolių) ataskaitoje. Kriptovaliutų vertinimas tikrąja verte padėtų parodyti tikrą ir teisingą įmonės finansinę būklę ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, kadangi, nepaisant riboto kriptovaliutų teisinio pripažinimo ir pasitaikančių nustatytų jų keitimo į įprastus FIAT pinigus ribojimų, šių kriptovaliutų monetas paprastai įmanoma greitai ir be didelių papildomų sąnaudų iškeisti į kitos rūšies kriptovaliutą arba FIAT pinigus. Tačiau tuo pačiu verta pažymėti, kad ne visos kriptovaliutos yra likvidžios ir jas įmanoma greitai parduoti per kriptovaliutų biržas ar kitaip perleisti. Labiau nusistovėjusi ir likvidi kriptovaliutų rinka yra būdinga tik didžiausioms pagal kapitalizaciją kriptovaliutomis. Kitos kriptovaliutos neretai nėra likvidžios, dažnai negali būti tiesiogiai perleidžiamos už įprastus FIAT pinigus ir gali būti tik iškeičiamos į kitas kriptovaliutas. Esant tokiai situacijai kriptovaliutos pripažinimas tikrąja verte gali būti sunkiai įmanomas, nes rinkoje gali nebūti pripažinimo dieną nusistovėjusios rinkos kainos. 18-ojo VAS 33 punkte nustatyta, kad parduoti laikomos investicijos į vertybinius popierius, kurių kaina aktyviojoje rinkoje neskelbiama ir kurių tikrosios vertės negalima nustatyti,

finansinėse ataskaitose turi būti įvertinamos įsigijimo savikaina atėmus vertės sumažėjimo sumą. Todėl kriptovaliutos, kuriomis nėra aktyviai prekiaujama rinkoje ir kurių tikrosios vertės neįmanoma patikimai nustatyti, taip pat turėtų būti vertinamos įsigijimo savikaina atėmus vertės sumažėjimo sumą. Šiuo atveju, pasikeitus situacijai ir atsiradus galimybei patikimai nustatyti tikrąją kriptovaliutos vertę, toliau kriptovaliuta turėtų būti vėl vertinama tikrąja verte. Jei prieš tai tikrąja verte vertintos kriptovaliutos vertė nebegali būti patikimai nustatyta, balanse naujai registruojama įsigijimo savikaina turėtų būti lygi paskutinei užregistruotai tikrajai vertei.²²

1.2.3. Kriptovaliutų priskyrimas nematerialiam turtui

Neatitikus finansinio turto požymiams, reiktų įvertinti, ar kriptovaliutos galėtų būti priskiriamos nematerialiam turtui. Tikėtina, jog kriptovaliuta atitiks nematerialaus turto apibrėžimą, kadangi: 1) tai yra ūkio subjekto kontroliuojamasis išteklius (ūkio subjektas turi teisę gauti ekonominę naudą, kurią turtas sukurs, ir apriboti kitų asmenų prieigą prie šių išmokų) dėl praeities įvykių ir iš kurių ateityje bus teikiama ekonominė nauda. Tikimasi, kad ūkio subjektas gaus naudos; 2) jis gali būti identifikuojamas, nes jis gali būti parduodamas, keičiamasi ar perduodamas atskirai; 3) tai nėra pinigai ar nepiniginis turtas; 4) kriptovaliuta neturi fizinės formos.²³ Kriptovaliuta kaip neturintis materialiosios išraiškos turtas nėra priskirtinas nematerialiajam turtui. 13-ojo VAS „Nematerialusis turtas“ II dalyje pateikta tokia nematerialiojo turto sąvoka. Nematerialusis turtas – neturintis materialios formos nepiniginis turtas, kuriuo įmonė disponuoja, kurį naudodama tikisi gauti tiesioginės ir (arba) netiesioginės ekonominės naudos ir kurio vertė yra ne mažesnė už įmonės nusistatytą minimalią nematerialiojo turto vertę. Šiame apibrėžime akcentuojama, kad toks turtas turi būti nepiniginis. Įvertinus anksčiau išdėstyta kriptovaliutos kaip finansinio turto analizę manytina, kad tokia atsiskaitymo priemonė negali būti priskirta prie nepiniginio turto, nes iš esmės turi visas piniginiam turtui būdingas savybes. Taip pat pažymėtina, kad net priskyrus tokį turtą nematerialiajam, jo apskaita taikant nematerialiajam turtui nustatytą įsigijimo savikainos, kuri amortizuojama per naudingo tarnavimo laiką, būdą, iškreiptų įmonės finansinę būklę; tokiam turtui nebūtų įmanoma nustatyti konkretaus naudingo tarnavimo

²² Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos raštas „Kriptovaliutos ir žetonų apskaitos rekomendacijos“, p. 5

²³ PricewaterhouseCoopers International Limited “*Cryptographic assets and related transactions: accounting considerations under IFRS*”, [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. vasario 15 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-16/cryptographic-assets-related-transactions-accounting-considerations-ifrs-pwc-in-depth.pdf>>.

laiko, o apskaitant tokį turtą įsigijimo savikaina, kai jo vertė ženkliai keičiasi kiekvieną dieną, finansiniai rezultatai neatspindėtų tikrų ir teisingų įmonės veiklos rodiklių.²⁴

1.2.4. Kripto valiuta kaip atsargos

Manytina, jog kripto valiutos finansinėje apskaitoje galėtų būti apibrėžiamos kaip atsargos. 9 VAS numatyta, jog atsargos – trumpalaikis turtas (žaliavos ir komplektuojamieji gaminiai, nebaigta gamyba, pagaminta produkcija bei pirktos prekės, skirtos perparduoti), kuri įmonė sunaudoja pajamoms uždirbti per vienerius metus arba per vieną įmonės veiklos ciklą.²⁵ Reikėtų įvertinti, ar kripto valiutos savo esme galėtų būti pripažįstamos kaip atsargos. Vertinant pagal tarptautinius apskaitos standartus, 2-ajame TAS „Atsargos“ (atitinkamai 9 VAS) nereikalaujama, kad atsargos būtų fizinės formos, tačiau atsargų turtą turėtų sudaryti turtas, kuris laikomas pardavimui įprastomis verslo sąlygomis. Atsargų apskaita gali būti tinkama, jei ūkio subjektas kripto valiutos žetonus parduoda įprastomis verslo sąlygomis. Ūkio subjektas, kuris aktyviai prekiauja kripto valiutomis, perkant jas perparduoti artimoje ateityje (spekuliuojant kripto valiutų žetonų verte) ir generuojantis pelną iš kainų ar prekyautojų maržos svyravimų, gali apsvarstyti, ar 2-ojo TAS gairės dėl prekių brokerių-prekybininkų turėtų būti taikomos. 38 TAS 3 dalis pažymi, kad jis netaikomas nematerialiam turtui, laikomam pardavimui pagal įprastą verslo eigą ir toks nematerialusis turtas turėtų būti apskaitomas pagal 2-ąjį TAS vertinama naudojant savikainos ir grynosios galimo realizavimo vertės apskaitos modelį, kurio reikalaujama pagal 2-ąjį TAS. Todėl grynoji realizacinė vertė turėtų būti įtraukta į pelno (nuostolių) ataskaitą, o grynojo realizavimo padidėjimas, viršijantis anksčiau užregistruotus sumažėjimus, nebūtų įrašomas. Tačiau pažymėtina, jog prekių brokerių-prekybininkų apskaita skiriasi. 2 TAS apibrėžia prekių brokerių prekybininkus kaip „tuos, kurie perka arba parduoda prekes kitiems arba savo sąskaita, siekiant parduoti artimiausioje ateityje ir gauti pelną iš kainų svyravimų tikrąja verte atėmus prekių atsargas, atėmus pardavimo sąnaudas ir pasikeitimus, vertės yra apskaitomos pelno (nuostolių) ataskaitoje. Nors šis apskaitos rezultatas ir logiškas, jis yra tinkamas tik tiems subjektams, kurie

²⁴ Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos raštas „Kripto valiutos ir žetonų apskaitos rekomendacijos“ p. 6

²⁵ Audito ir apskaitos tarnyba. 9-OJO VERSLO APSKAITOS STANDARTO “ATSARGOS” METODINĖS REKOMENDACIJOS. [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. sausio 29 d.]. Prieiga per internetą: <http://avnt.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Methodines-rekomendacijos/9-VASMRnuo-2013.pdf>

atitinka brokerio prekybininko apibrėžimą.²⁶ Tačiau, jei subjektas laiko kriptovaliutų žetonus investiciniais tikslais pakankamai ilgą laiko tarpą (daugiau nei vienerius metus), tokios atsargos nebūtų pripažįstamos trumpalaikiu turtu ir, atitinkamai, negalėtų būti laikomos atsargomis. Visgi manytina, jog toks kriptovaliutų priskyrimas atsargoms netiktų kita veikla užsiimančioms įmonėms. Taigi, nors ir pagal VAS ir TAS kriptovaliutos galėtų būti pripažįstamos kaip atsargos finansinėje apskaitoje, praktikoje iškyla nemažai nesusipratimų, o ir vienintelio ir teisingo apibrėžimo, atsižvelgiant į įmonių vykdomą veiklos politiką, nėra.

²⁶ PricewaterhouseCoopers International Limited “*Cryptographic assets and related transactions: accounting considerations under IFRS*”, žiūrėta 2018 m. kovo 25 d., prieiga per internetą <<https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-16/cryptographic-assets-related-transactions-accounting-considerations-ifrs-pwc-in-depth.pdf>>.

1.3. Žetonų modeliai

Autorius pažymi, jog prieš pereinant prie kriptovaliutų apmokestinimo dalies, būtina teisiškai įvertinti kriptovaliutų žetonų rūšis ir modelius bei kiekvieno kriptovaliutos žetono turėtojui suteikiamą teisių ir pareigų turinį. Sąvoka „žetonas“ (angl. *token*), kaip ir sąvoka „virtualioji valiuta“, taip pat neturi vieningo apibrėžimo, tačiau įprastai, kai kalbama apie žetoną, turimas omenyje instrumentas, išleistas pirminio virtualiosios valiutos platinimo būdu (ICO), naudojantis decentralizuota vieša finansinių operacijų saugojimo sistema. Nepaisant, kad iš esmės žetonai yra leidžiami naudojantis blockchain technologija, tačiau tai nereiškia, jog visi leidžiami žetonai yra vienodi ar traktuojami vienodai skirtingų mokesčių požiūriu. Praktikoje dažniausiai yra išskiriami kelių rūšių žetonai: vertybinių popierių pobūdžio (angl. *security token*) bei prekių ar paslaugų žetonai (angl. *utility token*). Be šių dviejų žetonų rūšių dar galima išskirti ir trečiąją žetonų rūšį, kuriai paprastai priklauso tie žetonai, kurie nėra laikytini nei vertybinių popierių pobūdžio, nei prekių ar paslaugų žetonais, tai - mokėjimo žetonai (angl. *payment tokens*) – žetonai, kurie skirti tik atsiskaitymams tarp jų savininkų juos išleidžiančios bendrovės sukurtos bendruomenės viduje. Tokie žetonai gali būti naudojami kaip kriptovaliutos monetos ir jų vertė dažnai priklauso nuo pasitikėjimo juos išleidusia bendrove. Be to, jie gali būti naudojami juos išleidusios bendrovės paslaugoms ateityje pirkti darant prielaidą, kad dėl didėjančio pasitikėjimo juos išleidusia bendrove jų vertė reikšmingai išaugs ir pirmi žetonų pirkėjai dėl to gaus ekonominę naudą. Mokėjimo žetonai nesuteikia kitų reikšmingų teisių jų pirkėjui, todėl juos išleidusiai bendrovei gali būti kaip įrankis padengti tokių žetonų funkcionavimą užtikrinančios bloku grandinės sukūrimo išlaidas ir finansuoti kitą bendrovės veiklą neprisiimant tiesioginių teisinių įsipareigojimų jų pirkėjams.²⁷ Svarbu paminėti, jog tai, kokiai rūšiai priklauso žetonas, yra nustatoma pagal žetono savybes, kurios yra apibrėžiamos žetonų platinimo dokumentuose (praktikoje dažnai vadinamose „baltosiomis knygomis“ (angl. *white paper*)). Įprastai vertybinių popierių pobūdžio žetonu yra laikomas toks žetonas, kuris turi vertybinių popierių požymių ir jo turėtojui suteikia tokias teises, kaip pavyzdžiui, teisę į įmonės valdymą, teisę gauti pelno dalį ir pan. Prekių ar paslaugų žetonas paprastai jo turėtojui suteikia teisę ateityje už žetoną gauti tam tikrą nurodytą prekę ar paslaugą. Kaip jau minėta, reikia atkreipti dėmesį, jog, sprendžiant

²⁷ Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos raštas „Kriptovaliutos ir žetonų apskaitos rekomendacijos“, p. 2-3.

klausimą, ar tam tikras žetonas yra laikytinas vertybinio popieriaus pobūdžio žetonu, Lietuvos banko pateikta nuomonė dėl tokio žetono pripažinimo / nepripažinimo vertybiniu popieriumi ne visada reiškia, jog mokesčių tikslais tas žetonas bus traktuojamas taip pat. Kitaip tariant, tais atvejais, kai Lietuvos bankas pripažins, jog žetonas laikytinas vertybiniu popieriumi, tai mokesčių tikslais toks žetonas visada bus laikomas vertybiniu popieriumi. Tačiau tais atvejais, kai Lietuvos bankas žetono nepripažins vertybiniu popieriumi, tai toks žetonas gali būti vis tiek laikomas ne vertybiniu popieriumi visų mokesčių požiūriu, o laikomas vertybiniu popieriumi tik kai kurių mokesčių požiūriu.²⁸ Būtent dėl to praktikoje kyla daug problemų, susijusių su žetonų modeliais, jų teisinio ir mokestinio kvalifikavimu. Pavyzdžiui, pirminio siūlymo (ICO) galėtų būti išleidžiami kriptovaliutos žetonai, kurių baltojoje knygoje žetonų įgijėjams buvo pažadėta ateityje gauti įmonės pelno, jei projektas pasiseks, t. y. „investuotojams“ buvo pažadėta investicinė grąža. Toks pažadas asmeniui suponuoja jausmą, jog ICO metu išplatinti žetonai turi vertybiniais popieriams (pvz. įmonės akcijoms) būdingų požymių. Tais atvejais, kai ICO metu išleidžiami žetonai turi vertybinių popierių požymių (suteikia teisę į nuosavybę, įmonės valdymą ar suteikia akcininkams kitokių teisių, tokių kaip teisę gauti bendrovės pelno dalį dividendų ar kitu pavidalu, numato palūkanų mokėjimą ar žetonų išpirkimą ar kt.), taip pat sudaroma galimybė juos perleisti kitiems asmenims, prekiauti antrinėje rinkoje ar organizuotos prekybos vietose, jų siūlymui taikomos Vertybinių popierių įstatymo nuostatos. Prieš pradėdant tokių žetonų platinimą Lietuvoje, turi būti parengtas ir paskelbtas Lietuvos banko (arba kitos Europos Sąjungos valstybės narės kompetentingos institucijos) patvirtintas prospektas (išskyrus Vertybinių popierių įstatyme numatytas išimtis). Visgi dažniausiai sutinkami žetonai yra 1) naudojimo žetonai; 2) turto žetonai; 3) vertybinių popierių žetonai; 4) nuosavybės žetonai. Norint geriau suprasti jų esmę, privalu įsigilinti į kiekvieno jų savybes ir specifiką.

Naudojimo (prekių ar paslaugų) žetonai (angl. *utility tokens*) suteikia jų savininkui galimybę naudotis prekėmis ar paslaugomis, kurios prieinamos tik šių žetonų leidėjo tinkle. Pavyzdžiui, kompanijos „Filecoin“ žetonų leidėjas planuoja suteikti decentralizuotą saugojimo „debesyse“ paslaugą, kuri leis naudotis kituose kompiuteriuose esančia neišnaudota kietųjų diskų atmintimi. ICO pirkėjai gavo žetonus, kuriais galės apmokėti „Filecoin“ saugojimo paslaugas, kai bus pradėta teikti paslauga. Kadangi naudojimo žetonų pasiūla paprastai yra fiksuotos apimties,

²⁸ *Ibid.* p. 8.

šių žetonų vertė gali augti ateityje, jei didės jų pagalba teikiamų paslaugų paklausa. Taigi, toks žetonas suteikia galimybę naudotis prekėmis ir/ar paslaugomis, kurias žetonų leidėjas teiks ar teiks ateityje, įgyvendinęs komercinį projektą. Vienas iš naudojimo žetonų tipų yra turto žetonai (angl. *asset tokens*) – žetonai, kurie skirti ateityje įsigyti realų produktą ar turtą. Pavyzdžiui, „TV žetonas“ gali suteikti galimybę jo savininkui gauti arba įsigyti už mažesnę kainą naujos kartos televizorių, kurį planuoja išleisti žetonų platintojas. Tokio tipo žetonai yra gana plačiai naudojami, tačiau potencialūs žetono pirkėjai neretai vengia įsigyti tokių žetonų, kadangi turtas, kurį jie galės ateityje už juos įsigyti, ir su jo verte susiję turto žetonai gali prarasti savo vertę, jei praeis daug laiko tarp žetonų išleidimo ir galimybės jais pasinaudoti.²⁹

Vertybinių popierių žetonai (angl. *securities tokens*) – žetonai, kurie suteikia teisę už juos iš žetonų leidėjo pirkti brangiuosius metalus, gauti iš anksto numatytą finansinę naudą (palūkanas ar pan.). Tokių žetonų leidėjai gali būti įsipareigoję juos keisti į brangiuosius metalus ar kaip jų vertės garantiją įkeisti nekilnojamąjį turtą. Paprastai valstybės tokiems žetonams taiko vertybinius popierius reglamentuojančius teisės aktus ir jie yra griežčiausiai reguliuojami palyginti su kitais žetonų tipais. Vienas iš vertybinių popierių žetonų tipų yra nuosavybės žetonai (angl. *equity tokens*), kurie jų savininkui suteikia teisę į įmonės gaunamo pelno dalį. Tuo jie panašūs į nuosavybės vertybinius popierius, todėl kuo daugiau žmonių juos perka, tuo labiau auga žetonų vertė. Nuosavybės žetonai sudaro galimybę lanksčiau pritraukti ilgalaikio kapitalo ir gali sukurti naujų verslo valdymo modelių. Visgi, dažnai yra ginčijamasi, ar būtent vertybinių popierių žetonas iš tikrųjų atitinka vertybiniam popieriam keliamus reikalavimus. Tačiau reiktų įvertinti, ar pagal Lietuvos Respublikos įstatymus tokį žetoną galėtume pripažinti vertybiniu popieriumi. CK 1.101 straipsnyje numatyta, jog vertybinis popierius, kaip civilinių teisių objektas, – tai dokumentas, patvirtinantis jį išleidusio asmens (emitento) įsipareigojimus šio dokumento turėtojui. Vertybinis popierius gali patvirtinti dokumento turėtojo teisę gauti iš emitento palūkanų, dividendų, dalį likviduojamos įmonės turto ar emitentui paskolintų lėšų (akcijų, obligacijų ir kt.), teisę ar pareigą atlygintinai ar neatlygintinai įsigyti ar perleisti kitus vertybinius popierius (pasirašymo teises, būsimuosius sandorius, opciones, konvertuojamas obligacijas ir kt.), teisę gauti tam tikras pajamas ar pareigą sumokėti, pasikeitus vertybinių popierių rinkos kainoms (indeksui ir kt.). Vertybiniu popieriumi taip pat laikomas dokumentas, kuriuo tiesiogiai pavedama bankui išmokėti tam tikrą

²⁹ *Ibid.* p. 3

pinigų sumą (čekiai) ar kuris patvirtina pareigą sumokėti tam tikrą pinigų sumą šiame dokumente nurodytam asmeniui (vekseliai) arba kuris įrodo nuosavybės teisę į prekes (prekiniai vertybiniai popieriai), taip pat dokumentas, patvirtinantis teisę ar pareigą įsigyti ar perleisti prekinis vertybinius popierius (išvestinis prekinis vertybinis popierius). Įstatymų numatytais atvejais leidžiami nematerialūs vertybiniai popieriai, kurie yra pažymimi (įtraukiami į apskaitą) vertybinių popierių sąskaitose. Kaip matyti iš Civiliniame Kodekse numatyto apibrėžimo – vertybinių popierių žetonas iš esmės atitiktų vertybinio popieriaus apibrėžimą, tačiau nebūtinai. Vertinant, ar žetonas atitinka vertybiniam popieriui keliamus reikalavimus, JAV yra remiamasi vadinamuoju „Howey“ testu.³⁰ Remiantis JAV teisiniu reguliavimu, vertybinių popierių yra laikomas ir investavimo sandoris. Precedentas žetonų platinime atsirado su DAO žetonais susijusiame ginče. JAV vertybinių popierių ir biržos komisija³¹ (toliau – ir SEC), siekdama įvertinti, ar DAO žetonų ICO yra investavimo sandoris (ir atitinkamai, ar ICO taikomos pirminio akcijų siūlymo (angl. *initial public offer*, IPO) taisyklės), rėmėsi 3 pakopų „Howey“ testu. SEC priėjo prie išvados, kad DAO žetonų ICO yra investavimo sandoris ir tą pagrindžia trys svarbios faktinės aplinkybės. Visų pirma, DAO žetonų turėtojai investavo pinigus – įsigijo DAO žetonų už kriptovaliutą „Ethereum“ (SEC pabrėžė, kad pinigai neturėtų būti suprantami vien tik kaip gryniesi pinigai). Antra, DAO žetonų turėtojai pagrįstai tikėjosi gauti pelno iš investicijų (SEC pažymėjo, kad reklaminėje medžiagoje DAO pristatomas kaip pelno siekiantis subjektas, investuojantis į projektus, tad investuotojas pagrįstai galėjo tikėtis investicinės grąžos). Ir trečia, DAO žetonų turėtojų pelnas iš investicijų priklausė nuo kitų asmenų investicijų valdymo veiksmų (SEC atkreipė dėmesį, kad DAO žetonų turėtojai turėjo apribotą balsavimo teisę, o pagrindinį vaidmenį atliko DAO kuratoriai, kurie sprendė, kuriuos projektus pateikti balsavimui, taip pat DAO įkūrėjai, aktyviai prižiūrėję DAO veiklą). Taigi, pagal SEC poziciją, ar konkretus ICO pateks į vertybinių popierių reguliavimo sritį, priklauso nuo faktinių aplinkybių (įskaitant ir ekonominę sandorio pusę), kurios kiekvienu atveju turėtų būti vertinamos remiantis „Howey“ testu. Jeigu ICO sandoris patenka į vertybinių popierių reguliavimo sritį, ICO organizatoriai privalo laikytis visų vertybinių popierių siūlymui keliamų reikalavimų.³² Akcentuotina, jog dauguma Pavyzdžiui, turint omenyje žetono

³⁰ SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION v. W. J. HOWEY CO.(1946) No. 843, United States Supreme Court.

³¹ The U.S. Securities and Exchange Commission (SEC).

³² Verslo žinios. *Pirminis kriptovaliutos siūlymas (ICO): artėjame prie reguliavimo*; [interaktyvus; žiūrėta 2018 m. gruodžio 27 d.]. Prieiga per internetą <<https://www.vz.lt/rinkos/2017/09/17/pirminis-kriptovaliutos-siulymas-ico-artejame-prie-reguliavimo>>.

įvertinimą naudojantis „Howey“ testu, norint Lietuvoje vykdyti ICO projektą ir į apyvartą išleisti žetonus, kurie savo esme, nurodyta projekto „baltojoje knygoje“, atitinka keletą vertybiniams popieriams nurodytų reikalavimų, yra pakankamai sunku tam pasiruošti. Tačiau visi šie reikalavimai yra įtvirtinti būtent tam, jog apsaugotų profesionalius ir neprofesionalius investuotojus. Remiantis įstatymo normomis, reikia turėti omenyje, jog vertybiniams popieriams prilygintų tipo žetonų išleidimas yra reguliuojamas Lietuvos Respublikos vertybinių popierių įstatymo (toliau – Vertybinių popierių įstatymas), tačiau neapsiribojant ir kitais teisės aktais. Pirmiausia, pradedant nuo subjektų – reikėtų įvertinti, ar subjektai, išleidžiantys (platinantys) žetonus atitinka įstatymo keliamus reikalavimus. ICO vertybinių popierių žetonų emitentas (toliau – Emitentas) – asmuo, ketinantis leisti ar leidžiantis savo vertybinius popierius.³³

Vertybinių popierių Emitentu gali būti pripažįstamas juridinis asmuo, kuris atitinka bent vieną iš šių keturių kriterijų. Pavyzdžiui, Emitentu gali būti pripažįstamas kitas juridinis asmuo, jeigu jo išleisti vertybiniai popieriai yra siūlomi viešai. Teleologiniu teisės normų aiškinimo požiūriu analizuojant šią teisės normą matyti, jog būtinas Vertybinių popierių įstatymo nustatytas Emitento pripažinimui būdingas elementas – viešas vertybinių popierių siūlymas. Visgi natūraliai iškyla klausimas, ar ICO projekto „baltosios knygos“ paskelbimas galėtų būti laikomas viešu siūlymu įgyti virtualios valiutos žetonų. Nors ir paskelbimas beveik visais atvejais yra viešas, t. y. žetonų leidėjas „baltąją knygą“ paskelbia ICO projekto internetinėje svetainėje, visgi išlieka klausimas, ar ICO projektuose šis siūlymas gali būti įvardijamas kaip viešas vertybinių popierių siūlymas. Įstatymo nurodytas vertybinių popierių viešas siūlymas – tai kreipimasis į asmenis *bet kuria forma ir bet kuriomis priemonėmis* siūlant vertybinių popierių ir pateikiant informacijos apie tokio siūlymo sąlygas ir siūlomus vertybinius popierius tiek, kad ja remdamasis investuotojas galėtų priimti sprendimą įsigyti ar pasirašyti siūlomus vertybinius popierius. Vertybinių popierių

³³ Lietuvos Respublikoje Emitentu yra laikomas įsteigtas juridinis asmuo: 1) jeigu jo vertybiniais popieriais leista prekiauti reguliuojamoje rinkoje Lietuvos Respublikoje ir (arba) kitoje valstybėje narėje arba 2) jeigu nuo 2005 m. liepos 12 d. jo išleistų vertybinių popierių prospektą patvirtino priežiūros institucija ir šio prospekto pagrindu jo išleisti vertybiniai popieriai buvo siūlomi viešai ar įtraukiami į prekybą reguliuojamoje rinkoje ir visi ar jų dalis buvo išplatinti ar įtraukti į prekybą reguliuojamoje rinkoje, arba 3) kitas juridinis asmuo, jeigu jo išleisti vertybiniai popieriai yra siūlomi viešai. Laikoma, kad emitento vertybiniai popieriai siūlomi viešai, jeigu nuo 2002 m. sausio 1 d. emitentas į viešąją apyvartą išleido bent vieną emisiją ir jo visuotinis akcininkų susirinkimas per 6 mėnesius nuo šio įstatymo įsigaliojimo nusprendė toliau siūlyti vertybinius popierius viešai. Jeigu per 6 mėnesius sprendimo ir toliau viešai siūlyti vertybinius popierius patvirtinimo dokumentai nepateikiami priežiūros institucijai, šis Lietuvos Respublikoje įsteigtas juridinis asmuo pagal šį įstatymą nebelaikomas emitentu, arba 4) kai leidžiami su vertybiniais popieriais susieti depozitoriumo išduoti akcijų pakvitavimai, kuriais prekiaujama reguliuojamoje rinkoje, emitentu laikomas vertybinių popierių, kuriuos šie pakvitavimai ženklina, emitentas, neatsižvelgiant į tai, ar tais vertybiniais popieriais leista prekiauti reguliuojamoje rinkoje.

platinimas per vertybinių popierių viešosios apyvartos tarpininkus laikomas viešu siūlymu, jeigu yra šios dalies pirmame sakinyje nurodyti viešo siūlymo požymiai. Kreipimasis į asmenis prekybos Lietuvos Respublikoje veikiančioje reguliuojamoje rinkoje pagrindu nelaikomas vertybinių popierių viešu siūlymu. Vertybinių popierių įtraukimas į prekybą daugiašalėje prekybos sistemoje ar kreipimasis į asmenis prekybos daugiašalėje prekybos sistemoje pagrindu taip pat nelaikomas vertybinių popierių viešu siūlymu.³⁴ Taigi, įstatymas apibrėžia viešą siūlymą kaip kreipimąsi į asmenis bet kuria forma ir bet kuriomis priemonėmis, todėl manytina, jog ICO projekto „baltosios knygos“ paskelbimas interneto svetainėje, kuri yra prieinama visiems, ne tik Lietuvos Respublikos vartotojams, yra tinkamas viešasis siūlymas. Analizuojant, ar ICO projekto „baltoji knyga“ ir jos prilyginimas vertybinių popierių prospektui būtų tinkamas, reikėtų paanalizuoti vertybinių popierių prospektą, kaip tokį. Vertybinių popierių įstatymo 2 straipsnio 43 dalyje nurodyta, jog prospektas – dokumentas, kuriame investuotojams ir visuomenei pateikiama informacija apie vertybinių popierių emitentą ir jo viešai siūlomus arba į prekybą reguliuojamoje rinkoje įtraukiamus vertybinius popierius. Lietuvos banko valdybos nutarimo³⁵ II skyriuje įtvirtinti reikalavimai, keliami vertybinių popierių prospekto reikalavimams. Visgi manytina, net jei žetonų „baltoji knyga“ ir neatitiks visų vertybinių popierių prospektui keliamų turinio reikalavimų, kriptovaliutos žetonai galimai būtų prilyginami vertybiniams popieriams mokesčių teisės prasme.

³⁴ Lietuvos Respublikos vertybinių popierių įstatymo 1 straipsnio 56 dalis.

³⁵ Lietuvos banko valdybos 2013 m. vasario 28 d. nutarimas Nr. 03-44 „Dėl Vertybinių popierių prospekto rengimo, tvirtinimo ir viešo informacijos atskleidimo taisyklių patvirtinimo“ (Žin., 2013, Nr. 25-1251; TAR, 2016-07-29, Nr. 2016-21142).

II. KRIPTOVALIUTŲ APMOKESTINIMO YPATUMAI

Visuomenėje vyrauja nuomonė, jog kriptovaliutos iš esmės yra tikslas išvengti mokesčių, vykdyti įvairias nusikalstamas veikas, atlikti kitus, priešingus teisei veiksmus. Tačiau, nors ir visuomenė stipriai žavisi nauja technologijų banga, kuri dažnu atveju leidžia uždirbti pajamas, dažnai asmenys pamiršta savo pareigas, o būtent pareigą mokėti mokesčius, įtvirtintą Lietuvos Respublikos Konstitucijoje³⁶. Ši, itin svarbi pareiga siejasi su tuo, jog valstybei, kaip visuomenės politinei organizacijai, atliekančiai atitinkamas bendras (viešąsias) funkcijas, būtini atitinkami piniginiai ištekliai šioms funkcijoms įgyvendinti. Mokesčiai yra valstybės finansų sistemos esminė dalis, todėl būtent ir yra vienas iš pagrindinių valstybės pajamų formavimo būdų³⁷, o būtent teisingas jų apskaičiavimas ir sumokėjimas tampa kiekvienos valstybės ekonominiu bei socialiniu gyvavimo pagrindu. Tam, kad valstybė, kaip politinė organizacija, galėtų klestėti ir užtikrinti visuomenės poreikius, yra būtina užtikrinti tam tikrus mokesčių surinkimo mechanizmus. Mokesčiai yra būtina valstybės funkcionavimo sąlyga, todėl konstitucinė pareiga mokėti įstatymais nustatytus mokesčius įstatymuose yra įtvirtinta kaip valstybės reikalavimas, skirtas visiems mokesčių mokėtojams.³⁸ Norint tinkamai apžvelgti kriptovaliutų apmokestinimo modelį Lietuvoje, labai svarbu atskirti visas veiklas, susijusias su kriptovaliutų operacijomis ir apžvelgti, kokiais atvejais kyla pareiga apskaičiuoti, deklaruoti bei sumokėti atitinkamus mokesčius į valstybės biudžetą.

2.1. Virtualiųjų valiutų platinimas (pirminis išleidimas)

2.1.1. Pozityviosios pajamos, gaunamos iš kriptovaliutų

Prieš pradėdant kalbėti apie kriptovaliutų platinimą, paminėtina, jog iki šios dienos vykdytų virtualiųjų valiutų viešųjų siūlymų buvo vykdyti ar kitaip (tiesiogiai ar netiesiogiai) organizuoti / kontroliuoti tikslinėse teritorijose. Lietuvoje, o taip pat ir visame pasaulyje, įmonės ICO vykdymui neretai renkasi į kriptovaliutų platinimą palankiau žiūrinčias jurisdikcijas, turinčias daugiau

³⁶ Lietuvos Respublikos Konstitucija. Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014.

³⁷ Medelienė, A., Sudavičius, B., Mokesčių teisė, vadovėlis, Vilnius 2011., p. 33.

³⁸ 2014 m. sausio 29 d. LVAT nutartis administracinėje byloje Nr. A438-154/2014.

teisinio aiškumo bei apsaugos, pavyzdžiui, Gibraltaras, Šveicarija ar Britų Mergelių salos. Manytina, jog to priežastis dažnai būna teisinio aiškumo nebuvimas. Kaip žinia, mažosios arba silpniau ekonomiškai išsivysčiusios valstybės (taip pat valstybės, siekiančios vystyti tam tikrus regionus ar verslo šakas) dažnai gali ar net yra priverstos taikyti kur kas liberalesnius apmokestinimo režimus, ypač užsienio kapitalui, nei didžiosios, labiau ekonomiškai ir socialiai išsivysčiusios bei didesnius įsipareigojimus prieš savo piliečius turinčios šalys.³⁹ Taip pat pridurtina, jog prie to prisideda ir kiti aspektai, pavyzdžiui, įvairių teisinių rizikų valdymas, mokesčių planavimo ar struktūrizavimo schemos bei kitos verslo priežastys. Visame pasaulyje žinoma, jog Lietuvos gyventojų vykdyti ar kitaip organizuoti ICO projektai susilaukė didelio pasisekimo, o išplatinta virtualiosios valiutos žetonų suma viršija 300 milijonus eurų. Pavyzdžiui, vienas iš sėkmingiausių Lietuvos gyventojų įvykdytų pirminio valiutos siūlymas buvo „*Monetha*“ veikianti kompanija, įregistruota Šveicarijoje; Lietuvių įsteigtas kriptovaliutų bankas „*Bankera*“, veikiantis per Britų Mergelių salose registruotą įmonę „*Finalify Ltd*“. Taigi matyti, jog dažnai tokios kompanijos yra tiesiogiai ar netiesiogiai valdomos per kitas įmones, tačiau toks valdymas sukuria ne tik teisių, bet ir pareigų žvelgiant per mokestinę prizmę. Pažymėtina, jog toks užsienio vieneto kontroliavimas (balsų ar akcijų dalies turėjimas), o konkrečiau – pajamų gavimas, privalo būti suderinamas su kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklėmis (toliau – Taisyklės arba CFC taisyklės). Lietuvoje kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimo taisyklės buvo nustatytos jau nuo 2002 metų sausio 1 d. Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatyme.⁴⁰ Būtent tokios kontroliuojamo užsienio vieneto pajamos yra pripažįstamos pozityviosiomis pajamomis⁴¹, jei atitinka Pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio nuostatas. Remiantis minėtu įstatymo straipsniu, pozityviosios pajamos – kontroliuojamojo užsienio subjekto pajamos ar jų dalis, įskaitomos į Lietuvos vieneto pajamas. Kontroliuojamojo užsienio vieneto pajamos ar jų dalis įskaitomos paskutinę kontroliuojamojo užsienio vieneto mokestinio laikotarpio dieną proporcingai Lietuvos vieneto valdomų akcijų (dalių, pajų), balsavimo teisių ar teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti

³⁹ Lukas, M. „KONTROLIUOJAMŲJŲ UŽSIENIO VIENETŲ PAJAMŲ APMOKESTINIMO TAISYKLĖS LIETUVOJE, JUNGTYNĖJE KARALYSTĖJE IR VOKIETIJOJE“; Vilnius 2007, p. 3.

⁴⁰ Žin., 1990, Nr. 24-601.

⁴¹ Pozityviosios pajamos – kontroliuojamojo užsienio apmokestinamojo vieneto pajamos ar jų dalis, įskaitomos į nuolatinio Lietuvos gyventojų pajamas paskutinę kontroliuojamojo užsienio apmokestinamojo vieneto mokestinio laikotarpio dieną proporcingai šio nuolatinio Lietuvos gyventojų valdomų akcijų (dalių, pajų), balsavimo teisių ar teisių į paskirstytinojo pelno dalį arba išimtinių teisių jas įsigyti skaičiui.

skaičiui. Tokios pajamos, kurios buvo gautos užsienio kontroliuojamo vieneto. Pažymėtina, kad į pozityviasias pajamas netraukiamos kontroliuojamojo užsienio vieneto aktyvios veiklos (virtualių valiutų pardavimo, virtualių žetonų platinimo) pajamos, jeigu išpildomos tokios trys sąlygos: kontroliuojamajame užsienio vienete dirba tiek darbuotojų, kiek jų paprastai reikia norint užtikrinti kontroliuojamojo užsienio vieneto vykdomą veiklą toje valstybėje arba zonoje, kurioje šis vienetas įsteigtas arba kitaip organizuotas. Reikiamas dirbančiųjų darbuotojų skaičius yra vertinamasis kriterijus, ir kiekvienu konkrečiu atveju, priklausomai nuo užsienio vieneto rūšies arba veiklos pobūdžio, jis gali skirtis; ir kontroliuojamojo užsienio vieneto atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamos, uždirbtos ir/arba gautos ne iš tos valstybės arba zonos, kurioje šis vienetas įregistruotas arba kitaip organizuotas, šaltinių, sudaro ne daugiau kaip 10 procentų visų jo to mokestinio laikotarpio pajamų; kontroliuojamojo užsienio vieneto atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamos, uždirbtos ir/arba gautos sudarant sandorius su nepriklausomais asmenimis (t. y. su tuo užsienio vienetu nesusijusiais asmenimis), sudaro daugiau kaip 50 procentų visų jo to mokestinio laikotarpio pajamų. Jeigu aukščiau išvardytos sąlygos (ar bent viena jų) nėra išpildytos, tai nustatant pozityviasias pajamas, imamos visos kontroliuojamojo užsienio vieneto atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamos. Jeigu visos aukščiau išvardytos sąlygos yra išpildytos, tai nustatant pozityviasias pajamas, imamos tik kontroliuojamojo užsienio vieneto atitinkamo mokestinio laikotarpio pasyviosios pajamos.⁴² Taigi atkreiptinas dėmesys, jog neatitikus aukščiau minėtų sąlygų, tokios pajamos, gautos už žetonų išleidimą ar pardavimą, būtų pripažįstamos pozityviosiomis pajamomis, ir, atitinkamai būtų pajamų objektas Lietuvoje.

2.1.2. Žetonų, prilygintų vertybiniais popieriams, platinimas

Kaip jau minėta anksčiau, vienas iš virtualiosios valiutos atsiradimo būdų – jos sukūrimas. Dažnai virtualioji valiuta yra sukuriama ir išleidžiama į rinką pirminio išplatavimo būdu – ICO⁴³, o išleisti žetonai galėtų būti pripažįstami vertybiniais popieriais. Keltinas klausimas, ar toks viešasis valiutos siūlymas gali būti prilyginamas pasiūlymui asmenims investuoti, kuomet tokios virtualiosios valiutos leidėjas, pasinaudodamas ICO pritraukia kapitalo investicijas? Dažnai toks

⁴² 2018 m. birželio 11 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos raštas RM -21969;

⁴³ Išleidžiant virtualią valiutą kone visada pastaroji yra iškeičiama į kitą valiutą, t. y. įvyksta mainų sandoris iškeičiant jau egzistuojančią valiutą (pvz. Ethereum žetonus) į naujai sukurtą ir pirminio siūlymo metu platinamus kriptovaliutos žetonus.

siūlymas investuoti siejamas su vertybiniais popieriais (akcijomis, obligacijomis ir kt.), todėl, kaip jau minėta anksčiau, būtina įvertinti, ar toks kriptovaliutų išleidimas galėtų būti pripažįstamas kaip vertybinių popierių platinimas. Vertėtų pažymėti tai, jog pirminio valiutos išplatavimo metu surinktos lėšos, nesvarbu kokia forma, įprasta valiuta ar kriptovaliuta, gali būti apmokestinamos. Išleidus kriptovaliutos žetonus, kurie turi vertybinių popierių požymių, pinigų suma, gauta iš žetonų įgijėjų gali būti apmokestinama arba neapmokestinama, priklausomai nuo platintojo (emitento) prisiimtų (arba neprisiimtų) įsipareigojimų sumos. Vieneto ICO metu surinktos lėšos nelaikomos pelno mokesčio objektu tais atvejais, kai ICO metu išleidžiami žetonai turi vertybinių popierių požymių, apibrėžtų Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 1.101 – 1.108 straipsniuose, (t. y. suteikia teisę į nuosavybę, įmonės valdymą ar suteikia kitas akcininkų teises, tokias kaip teisę gauti bendrovės pelno dalį dividendų ar kitu pavidalu, numato palūkanų mokėjimą ar žetonų išpirkimą ar kt.) ir gauta suma atitinka platintojo prisiimtų įsipareigojimų sumą. Taigi, tokiu atveju vertinama, ar šiuo atveju įvykus mainams, nei viena iš sandorio šalių negavo pajamų. Tačiau už išplatintus vertybiniais popieriais laikytinus žetonus, gautos lėšos (ar jų dalis) įtraukiamos į apmokestinamąsias pajamas, jeigu žetonų platintojas neprisiima jokių įsipareigojimų arba įsipareigojimų suma yra mažesnė už surinktų lėšų sumą.⁴⁴ Taigi, išplatinus vertybinių popierių požymių turinčius žetonus Lietuvoje surinkta pinigų suma gali būti ar nebūti apmokestinama pelno mokesčiu, atsižvelgiant į virtualiosios valiutos emitento prisiimtų įsipareigojimų sumą.

Taigi, iš aukščiau pateiktos analizės matyti, jog pirminis vertybinių popierių virtualiosios valiutos žetonų siūlymas – ICO – gali sukurti pareigą mokėti pelno mokesť minėtų žetonų leidėjams, o asmenims, gaunantiems pajamų iš sandorių, susijusių su tokių žetonų perleidimu, atitinkamai pelno mokesčio ir gyventojų pajamų mokesčio prievoles. Galiausiai paminėtina, jog vertybiniais popieriais pripažįstami tik tie žetonai, kurie vien iš jų laikymo neša ekonominę (finansinę) naudą. Tačiau nėra aišku ir daugeliui asmenų galimai kyla klausimas, ar ekonominė nauda turi būti išimtinai gaunama iš virtualiosios valiutos emitento, ar, pavyzdžiui, iš emitento sukurtos platformos dalyvių. Autoriaus nuomone, jog priklausomai nuo kriptovaliutos žetono rūšies, vertybinių popierių kriptovaliutos žetonų turėtojas turėtų teisę į ekonominę naudą, kuri būtų gaunama iš sukurtos platformos dalyvių tuo atveju, jei 1) ICO „baltojoje knygoje“ turėtų būti įsakmiai įtvirtinta, jog žetonų turėtojas ateityje gali gauti įmonės teikiamos ekonominės naudos;

⁴⁴ 2018 m. birželio 11 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos raštas RM -21969;

2) žetonai turi atitikti visus vertybiniais popieriams keliamus reikalavimus. Manytina, jog šių dviejų sąlygų išpildymo pakaktų, jog žetonų turėtojas ekonominę naudą galėtų gauti ne tik iš emitento, bet ir iš emitento sukurtos platformos dalyvių, jei nėra susitarta kitaip.

2.1.3. Prekių ar paslaugų žetonų platinimas

Taip pat viena iš galimų situacijų – kriptovaliutos žetono traktavimas kaip kupono, kurį žetono įgijėjas galės panaudoti ateityje. Tokiu atveju kyla ne tik pelno mokesčio prievolė, tačiau žetonų platintojui gali atsirasti ir prievolė sumokėti pridėtinės vertės mokesťį (toliau – PVM) į valstybės biudžetą, kadangi virtualiosios valiutos žetono įgijimas bus pripažįstamas kaip atsiskaitymas už ateityje suteiktas paslaugas. Autoriaus nuomone, toks žetonas greičiausiai būtų pripažįstamas dovanų kuponu, kuriuo būtų sumokamas avansas už prekes ar paslaugas, kurios bus suteiktos ateityje. Analizuojant toliau, kuponu iš esmės laikomas toks instrumentas, kuriame yra nustatytas įpareigojimas priimti jį kaip atlygį už prekių tiekimą arba paslaugų teikimą arba tokio atlygio dalį. Pažymėtina, kad bilietai (tiek transporto, tiek bilietai į įvairius renginius), pašto ženklai nėra laikomi dovanų kuponais, kadangi bilietai ir pašto ženklai iš esmės patvirtina asmens teisę į paslaugą, bet nėra priimami kaip atlygis už būsimą paslaugą ar prekę. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVM įstatymas) 13¹ straipsnyje nustatyta, jog kuponas – priemonė, kuria nustatomas įpareigojimas priimti ją kaip atlygį už prekių tiekimą arba paslaugų teikimą arba tokio atlygio dalį ir kurioje arba su kuria susijusiuose ir jos naudojimo sąlygas nustatančiuose dokumentuose nurodomos teiktinos prekės ar teiktinos paslaugos arba galimų jų tiekėjų ar teikėjų tapatybė. Nuo 2019 m. sausio 1 d. įgyvendinta ES tarybos direktyva⁴⁵, kuria kuponai buvo pradėti skirstyti į dvi rūšis – vienatipius ir daugiatisius kuponus. PVM įstatymas numato, jog vienatipis kuponas – kuponas, su kuriuo susijusių prekių tiekimo arba paslaugų teikimo vieta ir už tas prekes ar paslaugas mokėtinas PVM yra žinomi kupono išleidimo metu, daugiatis kuponas – kuponas, kuris nėra vienatipis kuponas, t. y. su juo susijusių prekių tiekimo arba paslaugų teikimo vieta ir (arba) už tas prekes ar paslaugas mokėtinas PVM kupono išleidimo metu nėra žinomi. Nuo 2019 m. sausio 1 d. vienatipio kupono perleidimas (pvz. turto žetonų), kurį atlieka apmokestinamasis asmuo savo vardu, turės būti apmokestinamas PVM,

⁴⁵ 2016 m. birželio 27 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1065, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB nuostatos dėl kuponų apmokestinimo tvarkos.

nepriklausomai nuo to, kada šis kuponas ar jam prilygintas kriptovaliutos žetonas galės būti panaudotas.

Atsižvelgiant į PVM įstatymo komentare⁴⁶ pateiktus paaiškinimus, iki 2019 m. sausio 1 d. yra laikoma, kad kuponai, kurie leidžia įsigyti iš anksto aiškiai neapibrėžtas prekes ar paslaugas, PVM neapmokestinami. Nuo 2019 m. daugiatisipo kupono, su kuriuo susijusių prekių tiekimo arba paslaugų teikimo vieta ir (arba) už tas prekes ar paslaugas mokėtinas PVM kupono išleidimo metu nėra žinomi, toks pardavimas nebus apmokestinamas PVM. PVM apmokestinimo momentu bus laikomas momentas, kai kuponas yra faktiškai panaudojamas konkrečioms prekėms ar paslaugoms įsigyti. Taip pat galima situacija, kuomet asmuo (žetonų leidėjas) pripažino lėšas, surinktas iš žetonų įgijėjų avansu, tuomet ta pinigų suma (ar ekvivalenti suma žetonais, jei virtualioji valiuta buvo įgyta mainais už kitą valiutą) gali būti apmokestinama PVM. Tai, ar žetoną, prilygintą kuponui, galima apmokestinti PVM kaip avansą, priklauso nuo pačio žetonų leidėjo. Taip pat tai, ar galima pasirinkti / privaloma skaičiuoti PVM už parduodamus dovanų kuponus kaip už avansą priklauso nuo to, kokie žetonai yra parduodami. Tuo atveju, jeigu yra parduodamas žetonas, kuris suteikia teisę įsigyti vienarūšes pakankamai aiškiai identifikuotas prekes ar paslaugas, tai už tokį įgytą žetoną gautas atlygis yra laikomas avansu. Vadinasi, vadovaujantis PVM įstatymo 14 straipsnio 4 dalies nuostatomis, tokius dovanų kuponus parduodantis asmuo turi teisę pasirinkti skaičiuoti PVM, o jei kupono galiojimo laikotarpis yra ilgesnis nei 12 mėn. (t. y. žetonas galioja ilgiau nei 12 mėn. nuo žetono pardavimo datos), subjektas privalo apskaičiuoti PVM už tokius dovanų kuponus kaip už avansą. Taigi, darytina išvada, jog tokių kuponams prilygintų žetonų platinimas sukuria prievolę nuo išleidžiamų žetonų skaičiuoti PVM. Apibendrinant galima teigti, jog neretai galėtų iškilti situacijų, kuomet žetonų išleidimo metu nėra žinoma, už kokias prekes ar paslaugas galima bus atsiskaityti pasinaudojant naujai išleistais žetonais. Pavyzdžiui, išleistais žetonais emitento platformoje bus galima atsiskaityti tiek už prekes, tiek už elektronines bei spausdintas knygas, ar periodinius leidinius. Tokiu atveju žetonų leidėjui iškyla problema, kaip teisingai traktuoti žetoną mokesčių prasme bei kaip tinkamai vykdyti su PVM susijusias prievoles.

⁴⁶ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2019-03-14 redakcija) [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. kovo 29 d.]. Prieiga per internetą <https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.9/-/asset_publisher/0OhS/content/lietuvas-respublikos-pridetines-vertes-mokescio-istatymo-apibendrintas-komentaras-2019-03-14-redakcija-10174?redirect=https%3A%2F%2Fwww.vmi.lt%2Fcms%2Fweb%2Fkmdb%2F1.14.9%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_0OhS%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-1%26p_p_col_count%3D1>

Visgi manytina, jog jei nėra žinoma, kokiam kuponui priskiriami išleidžiami žetonai, emitentas turėtų įvertinti, kada realiai bus galima panaudoti išleidžiamus kuponus atsiskaitant už paslaugas bei aplinkybes, už kokias prekes ar paslaugas bus galima atsiskaityti.

Tais atvejais, kai ICO metu išleidžiami virtualieji žetonai suteikia teisę naudoti produktą ar naudotis paslaugomis jais atsiskaitant, t. y. išleidžiami prekių ar paslaugų žetonai, tuomet šios už išplatintus žetonus surinktos lėšos laikomos išankstiniu mokėjimu (avansu) įskaitomu į būsimas įmokas, pavyzdžiui, ateityje gauti tam tikrą prekę ar paslaugą. Daugeliu atveju įmonės pasinaudoja ICO kaip lėšų pritraukimo būdu, įsipareigojant ateityje sukurti tam tikrą produktą ar paslaugą, kurią žetonų turėtojai galės įsigyti pasinaudodami iš anksto įsigytais žetonais. Tačiau reikia įvertinti, ar toks žetonų įgijimas sukuria mokesčių prievolių išleidėjui, o toks žetono išleidimas galėtų būti laikomas avanso sumokėjimu už ateityje gautinas prekes ar paslaugas. CK 6.309 straipsnio 2 dalyje įtvirtinta, kad pinigų sumokėjimas parduoti daiktą įsipareigojusiam asmeniui pripažįstamas dalies kainos sumokėjimu (avansu), jeigu šalys nėra susitarusios kitaip. Palyginimui, Suomijos mokesčių administratoriaus (*Vero Skatt*) praktikoje avansas apibrėžiamas kaip išankstinis mokėjimas, kurio paskirtis – apmokėti pagrindinį mokėjimą ar jo dalį. Avansas paprastai atlieka mokėjimo funkciją – yra įskaitomas į būsimas įmokas. Be to, yra aiškiai nustatyti sutartiniai įsipareigojimai dėl vykdymo sąlygų ir paslaugos (ar prekių) suteikimo terminų. Būtent praktikoje dažnai susiklosto situacijos, kuomet ICO vykdytojai aiškiai apibrėžia būsimus sandorio elementus – paslaugos kainą, suteikimo tvarką ir kt., tačiau žetonų „baltojoje knygoje“ tokio dalyko gali ir nebūti. Akcentuotina, jog toks kapitalo pritraukimo būdas yra palankus tiek žetonų įgijėjams, tiek juos išleidusiems asmenims, nors visgi praktikoje gali kilti ginčų dėl išleistų tokio tipo žetonų, kadangi apmokestinimas yra pakankamai sudėtingas.

Kalbant apie žetonų įgijėją, vienetas (investuotojas), įsigijęs žetonų, kurie suteikia teisę įsigyti prekių ar paslaugų už juose nurodytą sumą, pelno mokesčio požiūriu pripažįsta išankstinius mokėjimus (avansą) iki tol, kol faktiškai įsigyja prekes ar paslaugas. Įsigytų prekių ar paslaugų kaina yra išlaidos, faktiškai patirtos įsigyjant žetonus. Gyventojų, vykdančių individualią veiklą, leidžiamais atskaitymais laikomos su per mokesčių laikotarpį faktiškai gautomis arba uždirbtomis individualios veiklos pajamomis susijusios patirtos įprastinės šiai veiklai išlaidos. Todėl gyventojas, vykdančias individualią veiklą, patirtas žetonų (kurie suteikia teisę įsigyti prekių arba

paslaugų už juose nurodytą sumą) įsigijimo išlaidas leidžiamiems atskaitymams galės priskirti tik tą mokestinį laikotarpį, kurį faktiškai įgis prekes ar paslaugas.

Pagal Pelno mokesčio įstatymo nuostatas, žetonų, skirtų prekių ar paslaugų įsigijimui, platinimas yra laikomas tik pinigų perdavimu, bet nelaikoma, kad yra uždirbamos pajamos, t. y. žetonai suteikia teisę žetono turėtojui įsigyti prekių/paslaugų už šiuose žetonuose nurodytą sumą. Vienetas, išplatinęs minėtus žetonus, pripažįsta gautus avansus, o pajamas pripažįsta, kai už tikrąją rinkos kainą parduoda prekes ar suteikia paslaugas, arba baigiasi nustatytas žetono galiojimo laikas. Akcentuotina, jog daugeliu atveju šios sąlygos yra esminės. Beveik visada žetonų galiojimo laikas yra neterminuotas, o suteiktų paslaugų gali tekti laukti pakankamai ilgą laiką, ar aplamai nesulaukti, kadangi galimos situacijos, jog ICO projektas tampa nesėkmingas ir projekto nepavyksta įgyvendinti. Todėl tokiu atveju paslaugos faktiškai nėra suteikiamos, o apmokėjimas už paslaugas yra įvykęs. Tokiu atveju kriptovaliutos žetonų turėtojas būtų priverstas ginti savo teises teismine tvarka.

2.1.4. Turto žetonų platinimas

Dar vienas iš naudojimo žetonų tipų yra turto žetonai – žetonai, kurie skirti ateityje įsigyti realų produktą ar turtą. Pavyzdžiui, „TV žetonas“ gali suteikti galimybę jo savininkui gauti arba įsigyti už mažesnę kainą naujos kartos televizorių, kurį planuoja išleisti žetonų platintojas. Tokio tipo žetonai yra gana plačiai naudojami, tačiau potencialūs žetono pirkėjai neretai vengia įsigyti tokių žetonų, kadangi turtas, kurį jie galės ateityje už juos įsigyti, ir su jo verte susiję turto žetonai gali prarasti savo vertę, jei praeis daug laiko tarp žetonų išleidimo ir nebus galimybės jais pasinaudoti.⁴⁷ Tais atvejais, kai ICO metu išleidžiami žetonai, kurie nelaikomi vertybiniais popieriais ar išankstiniu apmokėjimu už paslaugas, o tik patvirtina lėšų sumokėjimo faktą, nesuteikdami jų savininkams jokių papildomų teisių (t. y. emitentas neįsipareigoja gražinti žetonų savininkams jų suteiktų lėšų, žetonų savininkai neturės teisės dalyvauti įmonės valdymo procese, reikalauti pelno dalies, gauti palūkanų ar kitokio finansinio atlygio), už išplatintus žetonus surinktos lėšos pripažįstamos juos išleidusio vieneto pajamomis. Pajamas iš tokio turto vienetas pripažįsta tada, kai žetonai parduodami, t. y. perleidžiami kitų asmenų nuosavybėn. Tokiu atveju civilinės teisės

⁴⁷ Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos raštas „Kriptovaliutos ir žetonų apskaitos rekomendacijos“ [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. sausio 29 d.]. Prieiga per internetą: <<http://avnt.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Methodines-rekomendacijos/9-VASMRnuo-2013.pdf>>.

požiūriu įvyksta pirkimo-pardavimo sandoris, o mokesčių teisės prasme ICO vykdytojas tiesiogiai gauna pajamas, kurios pajamos yra apmokestinamos pelno arba gyventojų pajamų mokesčiu.

2.1.5. Mokėjimo žetonų platinimas

Taip pat Šveicarijoje yra išskiriamas dar vienas kriptovaliutos žetonų modelis - mokėjimo žetonai. Mokėjimo žetonai yra tokie žetonai, kuriuos ICO organizatorius faktiškai priima ar ketina priimti kaip mokėjimo priemones įsigyjant prekes ar paslaugas, arba kaip pinigines priemones ar vertės pervedimą. Tai apima kriptovaliutas griežto termino prasme, pvz., Bitcoin, ir daugybę kriptovaliutos žetonų, atsirandančių dėl vadinamųjų valiutos „išsišakojimo“ (angl. *fork*) ar *Bitcoin* variantų, tokių kaip „*Bitcoin Cash*“, „*Bitcoin Gold*“ ir „*Litecoin*“. Pažymėtina, jog šie žetonai nebuvo išleisti kaip ICO, bet kaip kriptovaliutos sukūrimas ICO pagalba. Turto ženklai taip pat gali turėti mokėjimo priemonių funkciją kaip „hibridiniai“ žetonus. Skirtingai nuo turto ar naudojimo žetonų, tradiciniai mokėjimo žetonai nėra nei sutartinė, nei materialinė teisinė. Vietoje to jie gali būti klasifikuojami kaip *sui generis* turtas. Taip pat kaip ir kiti mokėjimo žetonai, taip pat gali būti suprojektuoti ir naudojami kaip mokėjimo priemonės. Tipiški pavyzdžiai yra kriptovaliutų žetonai, kurie, ICO organizatoriaus išleistos „baltosios knygos“, yra „apsaugoti“ su įvairiu materialiuoju turtu, pvz., auksu ar valstybės valiutomis, ir pirmiausia skirti pinigų ar vertės pervedimui. Taigi, vienetą, išleidęs tokią kriptovaliutą, pajamas pripažintų išleistam žetonų skaičiui ir jos būtų atitinkamai apmokestinamos pelno ar pajamų mokesčiu. Apibendrinant darytina išvada, jog toks mokėjimo žetonų platinimas būtų prilyginamas turto pirkimo-pardavimo pajamoms, kurios būtų apmokestinamos kaip turto pardavimo pajamos.

2.2. Virtualiųjų valiutų išgavimas

Kitas būdas įgyti virtualiosios valiutos – jos išgavimas. Įmonė arba fizinis asmuo gali dalyvauti kriptovaliutos sandorių autorizavimo sistemoje užtikrindama blokų grandinėje registruojamų sandorių registravimą ir autentiškumo tikrinimą. Už dalyvavimą šioje autorizavimo sistemoje įmonė kaip atlygį už šias paslaugas gali gauti naujai sukurtų kriptovaliutų vienetų, kurie sudaro naują bloką blokų grandinėje, t. y. gali išgauti („iškasti“) kriptovaliutos. Bitkoinų ir kitų panašių kriptovaliutų atveju toks atlygis yra mokamas tik tam autorizavimo sistemos dalyviui, kuris pirmasis savo kompiuterinės įrangos pagalba aktyvuoja naujo tuščio bloko sukūrimą. Taikant tokią „darbo įrodymo“ (angl. *proof of work*) išgavimo sistemą, kriptovaliutos išgavimas dažniausiai yra daug kompiuterinės įrangos ir elektros išteklių reikalaujanti veikla, o pajamos (naujos kriptovaliutos vieneto išgavimas) iš tokios veiklos, pavyzdžiui, išgaunant kriptovaliutas, nėra garantuotos. Kitoje, vis daugiau plintančioje „turimos dalies įrodymo“ (angl. *proof of stake*) išgavimo sistemoje, kriptovaliutos išgavimo tikimybė priklauso nuo jau turimos kriptovaliutos vienetų sumos. Šios sistemos naudojimas padidina galimybę išgauti kriptovaliutą, esant didesnei jau turimos kriptovaliutos apimčiai, bet taip pat negarantuoja galutinio tokio išgavimo rezultato.⁴⁸ Asmuo, pasigaminęs (išgavęs) kriptovaliutos žetonų, nei Gyventojų pajamų mokesčio, nei Pelno mokesčio prasme neturi jokių prievolių, susijusių su mokesčių deklaravimu ar sumokėjimu. Toks kriptovaliutos žetonų turėjimas yra laikomas turtu teisine bei ekonomine prasme, tačiau nėra laikoma gyventojų ar juridinio asmens pajamomis. Tik tuomet, kai asmuo pasigaminatą (išgautą) valiutą parduoda ar realizuoja, mokestiniu požiūriu yra pripažįstama, jog kriptovaliutos pardavimo ar realizavimo metu yra gaunamos asmens pajamos.

Kai gyventojas pagaminatą virtualią valiutą parduoda ar realizuoja, laikoma, kad kriptovaliutos pardavimo ar realizavimo metu yra gautos pajamos, kurios apmokestinamos kaip kito turto pardavimo pajamos. Minėtos pajamos, remiantis Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2 straipsnio 28 dalimi, atsitiktinės virtualios valiutos pardavimo pajamos apmokestinamos kaip kito turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamos. Šiuo atveju, skirtumas tarp pardavimo ir įsigijimo kainos, t. y. gauta nauda yra apmokestinama 15 proc. gyventojų pajamų mokesčiu. Reikėtų pažymėti, jog remiantis Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 17 straipsnio 1 dalies 27

⁴⁸ Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos raštas „Kriptovaliutos ir žetonų apskaitos rekomendacijos“, p. 14

punktą, pajamų gautų pardavus ne individualios veiklos neregistruotiną turtą (virtualią valiutą) ir to turto įsigijimo kainos bei kitų Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 19 straipsnyje nurodytų su šio turto pardavimu susijusių išlaidų ir / arba pasigaminimo išlaidų skirtumas, per kalendorinius metus neviršijantis 2 500 eurų, pajamų mokesčiu neapmokestinamas.⁴⁹ Skirtumas tarp gauto atlygio už parduotą turtą ir to turto įsigijimo kainos yra apskaičiuojamas remiantis Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 19 straipsnyje nustatyta tvarka. Taigi, gyventojas, pasigaminęs virtualiosios valiutos turi teisę į minėtą lengvatą.

Pridurtina, jog toks virtualiųjų valiutų gavimas galėtų būti pripažįstamas individualia gyventojų vykdoma veikla. Reikėtų paminėti Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2 straipsnio 7 punktą, jog individuali veikla – savarankiška veikla, kuria versdamasis gyventojas siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos per tęstinį laikotarpį. Kad gyventojas būtų laikomas vykdančiu individualią veiklą, jo sandoriams turi būti būdingas tam tikras tęstinumas, taip pat siekimas gauti ekonominės naudos. Atsitiktiniai sandoriai, kuriuose nėra „versliškumo“ elementų, negali būti laikomi individualios veiklos požymiais. Atitinkamais atvejais ir ne vieną analogišką sandorį per trumpą laiką sudaręs gyventojas dažniausiai nelaikomas vykdančiu individualią veiklą.⁵⁰ Tačiau VMI savo išaiškinime pažymi, jog kartais ir be sandorių tęstinumo, iš tam tikrų aplinkybių galima matyti, jog gyventojas vertėsi individualia veikla. Tokiomis aplinkybėmis gali būti: naudos dydis ir tai, kokią visų gyventojų pajamų dalį sudaro ši nauda; taip pat su naudos gavimu susijusios sąnaudos.⁵¹ Taigi manytina, jog praktikoje būtų pakankamai sunku įvertinti, kuomet gyventojas vykdo individualią veiklą, kuomet – ne. Pavyzdžiui, gyventojas, naudodamasis savo asmeniniu kompiuteriu, gali pasigaminti kriptovaliutos, naudojantis kompiuterio resursais. Pažymėtina, jog toks pasigaminimas išties nėra sudėtingas, kadangi užtenka parsisiųsti ir įdiegti į kompiuterį specialią kompiuterinę programą ir nurodyti savo kriptovaliutos piniginės adresą, į kurią bus pervedama išgauta kriptovaliuta. Tokiu būdu gyventojas per metus (atsižvelgiant į gavybos metą bei į kriptovaliutos žetonų vertės padidėjimus), galėtų įgyti valiutos daugiau kaip už 20 tūkst. eurų. Tokiu atveju abejotina, ar toks kriptovaliutos gavimas turėtų būti laikomas

⁴⁹ Šia lengvata gali pasinaudoti gyventojai, parduodantys asmeninio naudojimo daiktus, kitą materialųjį ir nematerialųjį turtą, pavyzdžiui, pateiktoje situacijoje minėtą kreditorinio reikalavimo teisę, ar patentus, licencijas, prekės ženklus, intelektinės veiklos rezultatus ir kt.

⁵⁰ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos raštas „INDIVIDUALIOS VEIKLOS, VYKDOMOS PAGAL PAŽYMĄ, YPATUMAI“ p. 6

⁵¹ *Ibid.* p. 6

individualia veikla. Autoriaus nuomone, nors ir formaliai tokia veikla galėtų būti pripažįstama kaip individuali asmens veikla, praktikoje toks pripažinimas nebūtų teisingas. Visgi tam, jog asmens veiklą galima būtų pripažinti individualia veikla, be aukščiau minėtų požymių, svarbus ir savarankiškumo elementas, t. y. veiklą vykdančias gyventojas ją vykdo nepriklausomai nuo kitų asmenų. VMI viename iš paaiškinimų nurodo, jog veiklos savarankiškumas pasireiškia per individualią veiklą vykdančio gyventoją santykį su kita sandorio šalimi, kuri turi iš esmės skirtis nuo darbdavio ir darbuotojo santykių, t. y. jo santykiuose su kita sandorio šalimi neturi būti darbo santykiams būdingų požymių – susitarimo dėl darbo apmokėjimo, darbo vietos ir funkcijų, darbo laiko, atostogų ir pan. Gyventojas pats sprendžia su savo veikla susijusius klausimus, pats dengia savo išlaidas, susijusias su veiklos vykdymu.⁵² Manytina, jog toks pasyvus kriptovaliutos kasimas, nors ir savarankiškas, negalėtų būti pripažįstamas individualia veikla būtent dėl „versliškumo“ elemento nebūvimo. Nors ir daugeliu atveju galima manyti, jog gyventoją vykdoma (ar net vykdoma realiai neįdedant jokių pastangų) veikla atitinka ar neatitinka individualios veiklos požymius, mokesčių administratorius, vadovaudamasis Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintomis nuostatomis, turi vertinti sandorių esmę ir spręsti, ar konkretūs atvejai savo esme nėra individualios veiklos vykdymas.

Nereikėtų pamiršti, jog tokią kriptovaliutos kasimo veiklą vykdančiam asmeniui ne tik kyla pareiga registruoti vykdomą veiklą, deklaruoti pajamas ir nuo jų sumokėti pajamų mokestį, nuo tokių pajamų kyla pareiga apskaičiuoti ir sumokėti valstybinio socialinio draudimo (toliau – ir VSD) bei privalomo sveikatos draudimo (toliau – ir PSD) įmokas. Be to, vykdančias veiklą gali kilti prievolė registruotis pridėtinės vertės mokestio (toliau – ir PVM) mokėtoju. Be to, individualią veiklą vykdančias asmenys (išskyrus tuos, kurie verčiasi individualia veikla turėdami verslo liudijimus) privalomai draudžiami pensijų, ligos ir motinystės socialiniu draudimu, tad kyla pareiga mokėti ir šias įmokas. Asmenų, kurie verčiasi individualia veikla, socialinio draudimo įmokų bazę sudaro 90 proc. individualios veiklos apmokestinamųjų pajamų suma, o minėta bazė skaičiuojama neatėmus šių įmokų.⁵³

Be to, gyventojai, besiverčiantys individualia veikla, privalo registruotis PVM mokėtojais tuomet, kai bendra atlygio už vykdančią ekonominę veiklą šalies teritorijoje patiektas prekes ir/arba

⁵² *Ibid.* p. 2.

⁵³ Atkreiptinas dėmesys, jog asmuo, besiverčiantis individualia veikla per metus negali sumokėti įmokų nuo daugiau nei 43 VDU sumos.

suteiktas paslaugas suma per metus (paskutiniuosius 12 mėnesių) viršijo 45 000 eurų. Kai gyventojas gauta (gautina) bendra atlygio suma per metus (paskutiniuosius 12 mėnesių) neviršija 45 000 eurų, gyventojas gali registruotis PVM mokėtoju savanoriškai. Skaičiuojant 45 000 eurų atlygio ribą yra atsižvelgiama į visą apskaičiuotą gautą (gautiną) atlygį už gyventoją šalies teritorijoje patiektas prekes (suteiktas paslaugas), neatėmus jo paties sumokėto arba mokesčių išskaičiuojančio asmens sumokėto pajamų mokesčio sumos. Tačiau atkreiptinas dėmesys, jog toks PVM registracijos faktas sukuria ne tik teisę į PVM atskaitą, tačiau ir prievolę teikti mėnesines PVM deklaracijas. Taip pat pažymėtina, jog asmenys, įregistruoti į PVM mokėtojų registrą, apskaitoje privalo naudoti ne pinigų, o kaupimo principą. Manytina, jog toks kaupimo principas realiai galėtų sukurti daugiau neigiamų padarinių ir nėra efektyvus, kadangi, kriptovaliutos yra itin nestabilios ir jų vertė bet kuriuo gali momentu nukristi iki nulio. Tokiu atveju, asmuo, išgavęs kriptovaliutos už daugiau nei 45 000 Eur, o vėliau pardavęs kriptovaliutų žetonus neturėtų realios galimybės sumokėti nei PVM, nei kitų mokėtinų mokesčių. Autoriaus nuomone, nors ir formaliai pajamų mokestis turėtų būtų užfiksuotas nuo atitinkamos sumos, tokios pajamos būtų apmokestintos pažeidžiant bendruosius teisingumo, protingumo ir sąžiningumo principus, kadangi kriptovaliutai patyrus žymų neigiamą vertės pakitimą, asmuo objektyviai neturėtų galimybės sumokėti mokesčių.

2.3. Virtualiųjų valiutų perpardavimas

Vienas iš populiariausių būdų uždirbti pajamų iš sandorių, susijusių su kriptovaliutomis – spekuliacija žetonų vertės pokyčiais. Tai reiškia, jog tuomet, kai juridinis asmuo įsigyja kriptovaliutos ir sulaukus vertės padidėjimo ją parduoda bei uždirba pajamas, kurios yra kriptovaliutos įgijimo ir pardavimo vertės padidėjimo skirtumas. Reikėtų pažymėti, jog kiekviena operacija turėtų būti užfiksuota ir pajamos turėtų būti apskaičiuojamos pagal tokį pat modelį, vadovaujantis Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymu⁵⁴. Pagal Pelno mokesčio įstatymo 11 straipsnio 4 dalį išlaidos, kurių pagrindu pripažįstamos sąnaudos, gali būti grindžiamos tik juridinę galią turinčiais dokumentais, kurie privalo turėti visus buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų nustatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus. Tačiau atkreiptinas dėmesys, jog leidžiamiems atskaitymams gali būti priskiriamos tik tos išlaidos, susijusios su kriptovaliutų įgijimu ir pardavimu.

Vertėtų pažymėti, jog Suomijos Aukščiausiasis administracinis teismas savo metiniame sprendime HFD 2010:74⁵⁵ dėl kainų skirtumo sutarčių apmokestinimo nusprendė, kad išlaidos, atsirandančios dėl kainų skirtumo, nėra tokios Suomijos pajamų mokesčio įstatymo (ISkL) 54 straipsnyje nurodytų pajamų įsigijimo ar išlaikymo išlaidos, nei ISkL 50 straipsnyje nurodytu pervedimo nuostoliu, nei jokiais kitais atskaitytiniais nuostoliais. Sprendimas yra pavyzdys, kai pajamų apmokestinimas taikomas, nors apmokestinimas nėra simetriškas: pajamos yra apmokestinamos, tačiau nuostoliai iš viso negali būti atimami. Virtualių valiutų apmokestinimo atveju tai reiškia, kad visi teigiami vertės padidėjimai, realizuoti per mokestinius metus, yra apmokestinami kaip kapitalo pajamos, o kiekvienas realizuotas nusidėvėjimas laikomas atskiru straipsniu, kurio negalima išskaičiuoti.⁵⁶ Palyginimui, Jungtinėje Karalystėje, asmenų turimos (laikomos) kriptovaliutos yra apmokestinamos priklausomai nuo to, kokius veiksmus su minėtomis kriptovaliutomis asmuo atlieka. Jei žetonų turėtojas vykdo prekybą, pajamų mokestis

⁵⁴ Žin. 2001, Nr. 99-3515

⁵⁵ HFD 2010: 74 sprendimas. [Interaktyvus. Žiūrėta 2019 m. kovo 11 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.finlex.fi/sv/oikeus/kho/vuosikirjat/2010/201003093>>

⁵⁶ 2018 m. gegužės 29 d. Suomijos mokesčių administratoriaus (Vero Skatt) išaiškinimas dėl virtualiųjų valiutų apmokestinimo (Beskattning av virtuella valutor), Nr. A49/200/2018 [Interaktyvus. Žiūrėta 2019 m. kovo 11 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.vero.fi/sv/Detaljerade_skatteanvisningar/anvisningar/48411/beskattning-av-virtuella-valutor/>

bus taikomas tik prekybos pelnui. Tik išskirtinėmis aplinkybėmis, HMRC⁵⁷ įvertinus, jog priklausomai nuo dažnumo, veiklos sudėtingumo ir jos organizavimo galima pripažinti, kad veikla savaime yra finansinė (komercinė) prekyba. Jei tai laikoma prekyba, Jungtinėje Karalystėje taikomas pajamų mokestis turės pirmenybę prieš kapitalo prieaugio mokestį (angl. *capital gains tax*) ir bus taikomas pelnui (ar nuostoliams), kadangi tokia asmens veikla būtų laikoma verslu. Kaip ir bet kuriai veiklai, klausimas, ar kriptovaliutų veikla yra prekyba, priklauso nuo daugelio veiksnių ir individualių aplinkybių. Pavyzdžiui, ar fizinis asmuo dalyvauja finansinėje prekyboje, susijusioje su kriptovaliutų pirkimo ir pardavimo veikla, galiausiai bus faktinis klausimas, lemiantis asmens veiklos pripažinimą verslu. Dažnai atvejai, kai privatūs asmenys ir įmonės, sudarantys sandorius, susijusius su kriptovaliutų pirkimu ir pardavimu, apibūdins juos kaip sandorius verslo prasme. Tačiau šiame kontekste sąvokos prekyba vartojimas nėra pakankamas, kad būtų laikoma finansine prekyba mokesčių tikslais. Taip pat pažymima, jog prekyba kriptovaliutomis dažnai yra panaši į prekybą akcijomis, vertybiniais popieriais ir kitais finansiniais produktais, todėl taip pat būtų galima laikytis požiūrio, kuris būtų taikomas nustatant, ar prekyba vykdoma ar ne, ir galima vadovautis galiojančia teismų praktika dėl prekybos akcijomis ir vertybiniais popieriais.

Autoriaus nuomone svarbu aptarti ir tokių žetonu įgijėjų (investuotojų) mokestines prievoles. Analizuojant tokį žetonų įgijimą ir pardavimą (perpardavimą) pelno mokesčio požiūriu, Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – ir Pelno mokesčio įstatymas, PMĮ) 16 straipsnio 1 dalį, pripažįstama, jog turto vertės padidėjimo pajamos yra uždirbtos pajamos, kurias sudaro turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn ir įsigijimo kainų skirtumas. Turto įsigijimo išlaidos turi būti pagrindžiamos Pelno mokesčio įstatymo 11 straipsnyje nustatytais dokumentais ir (arba) galiojančiais sandoriais. Taigi, pajamos, gautos iš vertybinių popierių žetonų pardavimo bus apmokestinamos 15 proc. pelno mokesčio tarifu. Kuomet minėtus žetonus įgytų ir perparduotų gyventojas, jam galiotų 500 Eur mokestinė lengvata per metus, vadovaujantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – ir Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, GPMĮ) 17 straipsnio 1 dalies 30 punkto nuostatomis.⁵⁸ Paminėtina, jog vertybinių

⁵⁷ Didžiosios Britanijos mokesčių ir muitų departamentas, *Inland Revenue*.

⁵⁸ Pajamų mokesčiu neapmokestinamas 500 eurų dydžio neviršijantis skirtumas, apskaičiuotas iš bendros per kalendorinius metus pagal visus žetonų pardavimo sandorius gautos pajamų sumos atėmus šių žetonų įsigijimo bendrą kainą, apskaičiuotą GPMĮ 19 straipsnyje nustatyta tvarka.

popierių žetonų platinimas pridėtinės vertės mokesčio (toliau – ir PVM) prievolių nesukuria. Remiantis Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – ir PVM įstatymas) 28 straipsnio 5 dalimi, PVM neapmokestinami sandoriai dėl vertybinių popierių, išvestinių finansinių priemonių, taip pat tarpininkavimo nurodytuose sandoriuose ir kitos tiesiogiai su nurodytais sandoriais susijusios paslaugos (emisijos organizavimas, vykdymas, registravimas ir kt.).

2.4. ICO projekto dalyviams išmokamų kriptovaliutos žetonų apmokestinimas

Kiekviename ICO vykdomame projekte dirba asmenys, atsakingi už ICO projekto sritis, pavyzdžiui, programavimą, vadybą, valdymą, komunikaciją, rinkodarą ar pan. Kaip įprasta, už dalyvavimą projekte yra atsilyginama ne pinigais, o kriptovaliutų žetonais, kurie bus išleisti pirminio viešojo valiutos siūlymo metu. Žetonai, skiriami projekto dalyviams, dažnai vadinami „nukritusiais iš oro“ (angl. *airdrops*). Keltinas klausimas, ar tokios pajamos galėtų būti laikomos ir pripažįstamos pajamomis natūra, ar, kitos veiklos pajamomis. Šiuo atveju pagrindinis ypatumas yra tas, kuomet kas nors gauna žetonų ar kitų kriptovaliutos priemonių, pavyzdžiui, rinkodaros ar reklamos kampanijos, kurioje žmonės yra atrinkti juos priimti. Kiti „*airdrop*“ pavyzdžiai gali būti tokie atvejai, kuomet žetonai automatiškai įgyjami dėl kitų žetonų turėjimo (ar jų laikymo) arba kai asmuo yra užsiregistravęs dalyvauti ICO vykdomame projekte. Paprastai „*airdrop*“ žetonai turi savo infrastruktūrą (kuri gali apimti sutartį, bloko grandinę ar kitą formą), kuri veikia nepriklausomai nuo esamos kriptovaliutos infrastruktūros. Kalbant apie ICO projektus, dažnai įmonės, siekdamos skatinti šios įmonės steigėjus bei išlaikyti juos kuo ilgesnį laiką, todėl neatlygintinai skiria jiems tam tikrą žetonų dalį, kurie buvo išleisti pirminio žetonų platinimo metu. Ši steigėjams paskirstyta žetonų dalis nėra aktyvuota (t. y. dalis žetonų priklausanti steigėjams, tol kol neaktyvuoti, nesuteikia jokių teisių, šiais žetonais nėra galimybės keistis, parduoti ir pan.) ir gali būti panaudota tik po nustatyto termino. Atsižvelgiant į tai, kad žetonai neatlygintinai perduoti pirminio išleidimo metu ir šie perduoti žetonai yra neaktyvuoti / užrakinti, Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo požiūriu, neatlygintinai gauti neaktyvuoti / užrakinti žetonai nebus laikytini pajamų mokesčio objektu ir nebus apmokestinami gyventojų pajamų mokesčiu, tačiau šiuos žetonus realizavus (pvz. šiuos žetonus parduoda, išmaino ar kitokiu būdu perleidžia) bus laikytina, jog gyventojas gavo pajamas, kurios apmokestinamos gyventojų pajamų mokesčiu. Jeigu atrakinimo metu žetonai suteikia teisių gauti dividendus, kitą turtą ir pan. tokia gauta nauda yra laikytina gyventojų pajamomis ir yra apmokestinama gyventojų pajamų mokesčiu.⁵⁹ Tais atvejais, kai pirminio žetonų platinimo projekto įgyvendinimui yra pasitelkiami kiti asmenys (pvz. programuotojai, konsultantai ir pan.) su kuriais yra atsiskaitoma ar sutarta atsiskaityti už suteiktas paslaugas žetonais, pajamų mokesčiu apmokestinama gautų žetonų verte yra laikytina suteiktų

⁵⁹ 2018 m. birželio 11 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos raštas RM -21969; p. 7.

paslaugų rinkos kaina. Visgi manytina, jog praktikoje tokios išmokos turėtų būti pripažįstamos pajamomis natūra, ar net su darbo santykiais susijusiomis pajamomis. Pasaulinėje apmokestinimo praktikoje įprasta pajamomis laikyti ne tik tai, kas gauta pinigais, bet ir tai, kas gauta kaip kitokios formos nauda – paslaugos, nuolaidos, daiktai – tai yra natūra, ir tokios pajamos apmokestinamos kaip ir gaunami pinigai.⁶⁰ Visgi abejotina, ar toks atlyginimas už paslaugas (ar ICO projekto sėkmės atveju gautini žetonai), būtų pripažįstamas pajamomis natūra. Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2 straipsnio 15 dalyje nurodyta, jog pajamos natūra - neatlygintinai, mainais arba lengvatine kaina (konkrečiam gyventojui dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos nustatyta mažesne negu tikroji rinkos kaina) gautas nuosavybėn arba naudoti (neįgyjant nuosavybės teisės) turtas arba gautos paslaugos, taip pat kita gauta nauda (jei naudos davėjas turėjo tikslą naudą duoti konkrečiam asmeniui), kai gauto turto, paslaugų ar kitos naudos ekvivalentas pinigine išraiška pagal šio Įstatymo nuostatas būtų priskiriamas pajamoms. Analizuojant teismų praktiką matyti, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) 2011 m. balandžio 18 d. administracinėje byloje Nr. A556–585/2011 išaiškino, jog kiekvienu atveju sprendžiant pajamų, gautų natūra, apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu klausimą, būtina nustatyti, kokia forma buvo gautos pajamos natūra ir atsižvelgiant į tai spręsti tokių pajamų galimo apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčiu klausimą.⁶¹ Taigi, ICO projekto vykdytojams, ar asmenims, kuriems už jų suteiktas paslaugas yra apmokama kriptovaliutos žetonais, greičiausiai galima būtų teigti, jog pajamos buvo gautos natūra. Atkreiptinas dėmesys, jog be įprastų visoms pajamoms būtinų sąlygų, o būtent konkrečiai pajamoms natūra, išsiaiškinus, jog gautos pajamos nepatenka į Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 9 straipsnio 1 dalies nustatytą sąrašą, nustatyti būtinos dvi specialiosios sąlygos: 1) būtina nustatyti, kad pajamos gautos natūrine forma (lengvatine kaina, neatlygintinai ar mainais) ir 2) būtina nustatyti, kad konkretus asmuo šią naudą gavo dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos. Antroji sąlyga reiškia, kad naudos gavėjo ir turto ar paslaugų davėjo santykiai yra pagrįsti siekimu duoti ar gauti ekonominę naudą. Tik esant abiem sąlygoms galima konstatuoti, kad gauta pajamų natūra.⁶² Manytina, jog esant minėtoms sąlygoms, žetonai turėtų būti apmokestinami kaip pajamos natūra ir apmokestinamos tokia pat tvarka, kaip pinigais išmokėtos išmokos.⁶³ Pažymėtina, jog daugeliu atveju ūkio subjektai galimai nedeklaruoja pajamų

⁶⁰ Endrijaitis, M. (2011) Pajamų natūra apmokestinimo problemos, Teisė, 81, p. 73-90.

⁶¹ *Ibid.*

⁶² *Ibid.*

⁶³ *Ibid.*

kaip pajamų natūra. Kaip vieną iš problemų Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba 2019 m. vasario 28 d. ataskaitoje pažymėjo, jog viena iš pagrindinių priežasčių, dėl kurių Valstybinės mokesčių inspekcijos iniciatyva buvo priskaičiuotos papildomos valstybinio socialinio draudimo ir privalomojo sveikatos draudimo įmokos, buvo, kai draudėjai išmokėdami darbuotojams pajamas natūra neapskaito šių pajamų kaip draudžiamųjų valstybinio socialinio draudimo pajamų. Taigi svarbu pažymėti, jog šiuo atveju išmokant ICO projekto dalyviams ar jų samdomiems asmenims turėtų būti skaičiuojamos valstybinio socialinio draudimo įmokos. Remiantis sisteminė Valstybinio socialinio draudimo ir Sveikatos draudimo įstatymo straipsnių analize paminėtina, kad jei nuo pajamų natūra skaičiuojamos valstybinio socialinio draudimo įmokos, tai ir Privalomojo sveikatos draudimo įmokos skaičiuojamos nuo tokių pajamų.⁶⁴ Taigi, nors ir atlygis už dalyvavimą ICO projekte, ar žetonų gavimas „*airdrop*“ būdu gavimas yra apmokestinamas ne tik Gyventojų pajamų mokesčiu, bet nuo minėtų pajamų privalu mokėti Valstybinio socialinio draudimo bei Privalomojo sveikatos draudimo įmokas. Palyginimui, Jungtinėje Karalystėje pajamų mokestis ne visada bus taikomas asmenims, kurie įgijo kriptovaliutų „*airdrop*“ būdu. Pajamų mokestis gali būti netaikomas, jei kriptovaliutos yra gautos: 1) pasyviai, t. y. nieko nedarant (pvz., nesusiję su jokiomis paslaugomis ar kitomis sąlygomis); 2) ne kaip prekybos ar verslo, susijusio su kriptovaliutos išgavimo (kasimo) veikla, dalis. Vertėtų pažymėti, jog Jungtinėje Karalystėje „*airdrop*“ būdu įgytos kriptovaliutos, kurios išmokamos už paslaugą, yra apmokestinami pajamų mokesčiu ir pripažįstamos kaip kitos/įvairios pajamos (angl. *miscellaneous income*). Dėl „*airdrop*“ gauto kriptovaliutų perleidimo gali atsirasti apmokestinamasis pelnas už kapitalo prieaugio mokestį, net jei jis nėra apmokestinamas pajamų mokesčiu, kuomet kriptovaliutos buvo gautos. Kai vertės pokyčiai atsižvelgiami į prekybos pelno apskaičiavimą, pajamų mokestis turės pirmenybę prieš kapitalo prieaugio mokestį. Taigi, ICO projekto dalyviams⁶⁵ išmokamos išmokos yra privalomai apmokestinamos gyventojų pajamų mokesčiu, be to, asmenys, vykdančys individualią veiklą taip pat privalo mokėti PSD ir VSD įmokas. Tačiau nors ir asmenims kriptovaliutų žetonai išmokami kaip atlygis už tam tikrą rezultato (ar už sėkmingai pritrauktą kapitalo investicijų dydį), keltinas klausimas, ar toks atlygis galėtų būti priskiriamas paskirstytojo pelno ar dividendų mokėjimui, jei būtų išmokama žetonais, prilygintais vertybiniais popieriams.

⁶⁴ *Ibid.*

⁶⁵ Fiziniais asmenimis.

Taip pat paminėtina, jog dažnai ICO projektų vykdytojai pasitelkia įvairius užsienio gyventojus (programuotojus, privačius reklamos agentus ir kt.). ICO projekto vykdytojai turėtų atkreipti dėmesį, jog tokios išmokos yra dažniausiai ne Lietuvos rezidentams, o tokios Lietuvos vieneto už suteiktas paslaugas nenuolatiniam Lietuvos gyventojui, vykdančiam individualią veiklą užsienio valstybėje, išmokėtos išmokos priskiriamos individualios veiklos išmokoms ir B klasės pajamoms bei deklaruojamos metinės gyventojams išmokėtų išmokų deklaracijos GPM312⁶⁶ formoje, o kriptovaliutas išmokantis vienetas privalo deklaruoti minėtas sumas (atsižvelgiant į išmokėjimo momentu esančią žetonų vertę). Manytina, jog mokesčių administratoriui galėtų kilti klausimų, kadangi išmokėjus kriptovaliutas jų vertė gali pakilti keletą kartų, arba staiga nukristi iki nulio. Autoriaus nuomone, toks valiutų įgijimas apmokestinimo momento prasme būtų pats jų pervedimas, tačiau jas realizavus (iškeitus į FIAT pinigus), tokių valiutų vertė galėtų drastiškai skirtis. Todėl manytina, jog apmokestinimo momentą reikėtų sieti būtent su virtualiųjų valiutų realizavimo momentu, o ne įgijimo momentu.

⁶⁶ Metinė gyventojams išmokėtų išmokų, priskiriamų A ir B klasės pajamoms, deklaracija.

III. Kriptovaliutų apmokestinimo reguliavimas užsienio valstybėse

Visų pirma, Europos šalys laikosi decentralizuoto kriptovaliutų reguliavimo požiūrio, todėl užsienio apmokestinimas, palyginti su kriptovaliutų apmokestinimu Lietuvos Respublikoje, yra neretais atvejais skirtingas. Pavyzdžiui, Jungtinė Karalystė kriptovaliutą traktuoja kaip užsienio valiutą, Šveicarijoje virtualiosios valiutos pripažįstamos kaip kitas turtas. Vokietijoje *Bitcoin* pardavimai neapmokestinami kapitalo prieaugio mokesčiu, tačiau, jei investicijos yra laikomos mažiau nei vienerius metus, taikomi Vokietijos mokesčių įstatymuose nustatyti mokesčiai. Baltarusijoje – visos operacijos, susijusios su kriptovaliutomis, yra neapmokestinamos, Šveicarijos gyventojai turi sumokėti pajamų mokestį, pelno mokestį ir turto mokestį nuo savo turimų kriptovaliutų (pajamų) kiekio. Taigi matyti, jog nesant supranacionalinių teisės aktų, valstybės yra laisvos pasirinkti, koku teisine prasme turtu pripažinti įvairias virtualiąsias valiutas ir kokius mokesčius joms taikyti. Autoriaus nuomone, toks kriptovaliutų apmokestinimo suvienodinimas, pvz. ES lygmeniu, turėtų išties teigiamų padarinių – manytina, jog ICO projektų vykdytojams nebūtų prasmės rinktis kitas jurisdikcijas, agresyviai planuoti mokesčių, o valstybių narių biudžetai neprarastų dalies pajamų. Visgi egzistuoja valstybių, pvz. Alžyras, Egiptas, Marokas, Kinija ir pan., kurios nepripažįsta kriptovaliutų ir visos operacijos, susijusios su kriptovaliutomis, yra tiesiogiai ar netiesiogiai uždraustos. Tačiau svarbu akcentuoti, jog visose Europos Sąjungos šalyse, Šveicarijoje bei Lichtenšteine parduodami kriptovaliutų žetonai yra neapmokestinami PVM.⁶⁷ Tą 2015 m. patvirtino Europos Sąjungos Teisingumo Teismas byloje *Skatteverket v David Hedqvist*. Nr. C-264/14.

3.1. Jungtinės Amerikos Valstijos

Viena iš pirmųjų pasaulio valstybių, išleidusi paaiškinimą dėl kriptovaliutų traktavimo, tapo Jungtinės Amerikos Valstijos (toliau – ir JAV). JAV Vidaus mokesčių tarnybos⁶⁸ pateiktas paaiškinimas⁶⁹, susijęs su virtualiosiomis valiutomis, tapo lyg kelrodė kitoms valstybėms. Svarbu Akcentuotina, jog šis JAV pateiktas paaiškinimas aprašo virtualiąsias valiutas, pavyzdžiui

⁶⁷ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2005 m. liepos 12 d. sprendimas *Skatteverket v David Hedqvist*. Nr. C-264/14.

⁶⁸ (angl. *Internal Revenue Service*)

⁶⁹ Vidaus mokesčių tarnybos paaiškinimas dėl virtualiųjų valiutų <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/n-14-21.pdf>

internetiniuose MMORPG⁷⁰ žaidimuose naudojamą skaitmeninį turtą, tačiau kalbama apie kriptovaliutas netiesiogiai. Mokesčių tikslais JAV, kriptovaliuta laikoma turtu (kapitalo turtu, tokiu kaip akcijos, obligacijos ir kiti investiciniai ypatumai). Ji nėra traktuojama kaip valiuta, ji traktuojama kaip nekilnojamasis turtas ar auksas. Be to, ne kiekviena taisyklė, taikoma akcijoms ar nekilnojamam turtui, taikoma kriptovaliutomis. Vienas iš ypatumų JAV, skirtingai nuo ES ar kitų valstybių, JAV Vidaus mokesčių tarnyba gali bet kuriuo momentu paprašyti visų kriptovaliutos įsigijimo sandorių ataskaitų ir savo ruožtu gali taikyti faktą, jog kriptovaliutos buvo įgytos neatlygintinai. Taip pat iškyla problema dėl kriptovaliutų „išsišakojimo“⁷¹ – nėra aišku, ar apmokestinama taip, lyg valiuta buvo įgyta neatlygintinai, ar sąnaudas galima sieti su jau įgytos valiutos verte. Dėl to galima didelė mokesčio objekto bazė, taip pat ir galimi ginčai su mokesčių administratoriumi. Mokesčių mokėtojai, turintys nuostolių, norės pripažinti savo sandorius kaip verslo nuostolius, kad jie galėtų reikalauti viso nuostolio. Mokesčių mokėtojai, gaunantys pelno, tikriausiai nori pranešti apie savo sandorius kaip kapitalo prieaugį (jei jie visi praneša), todėl tik pusė bus apmokestinama. Pelno ir nuostolių pobūdį nustatys mokesčių teismai po ilgų ginčų ir didelių išlaidų. JAV mokesčių patarėjai teigia, jog galima pagrįstai tikėtis, kad dėl kriptovaliutų kilę ginčai ir bylinėjimas tęsis 10–12 metų, kol bus gauti apeliaciniai sprendimai dėl teisės taikymo. Taigi, kiekvienas mokesčių mokėtojas turėtų saugoti savo sandorių ataskaitas iš kriptovaliutų mainų arba įrašyti kiekvieną sandorį išsamiai, t. y. vesti teisės aktus atitinkančią buhalterinę apskaitą. Galiausiai mokesčių mokėtojas visuomet turi įrodyti savo tiesą byloje. Kaip matyti, jog apmokestinimas JAV nėra itin išskirtinis, tačiau turi savo subtilybių. Paminėtina ir tai, jog kol nėra įsiteisėjusių teismų sprendimų dėl mokesčių ginčų, susijusių su kriptovaliutų sandoriais, prognozuoti apmokestinimo problemas pakankamai sunku.

3.2. Baltarusijos Respublika

Baltarusijoje Prezidento dekretas dėl skaitmeninės ekonomikos plėtros⁷² įsigaliojo 2018 m. kovo 28 d., kuris leidžia pirkti, parduoti, keisti bei iškasti kriptovaliutas be jokių mokesčių.

⁷⁰ Massive Multiplayer Online Playing Game (*liet.* internetinis vaidmenų žaidimas, kuriame vienu metu dalyvauja daug žmonių).

⁷¹ Kai kriptovaliutos įgyjamos dėl to, jog asmuo jau turi kitos kriptovaliutos.

⁷² Baltarusijos Respublikos prezidento dekretas Nr. 8, dėl skaitmeninės ekonomikos plėtros (Декрет Президента Республики Беларусь О развитии цифровой экономики) [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. kovo 19 d.]. Prieiga per internetą: <http://president.gov.by/ru/official_documents_ru/view/dekret-8-ot-21-dekabrja-2017-g-17716/> ; <<http://law.by/document/?guid=3871&p0=Pd1700008e>>.

Dauguma dekreto mokesčių ir valiutos nuostatų apima tik juridinius asmenis, veikiančius Aukštųjų technologijų parko teritorijoje - specialioje ekonominėje zonoje. Tačiau asmenims leidžiama užsiimti kriptovaliutų kasyba, įsigyti žetonų, keistis, parduoti, paaukoti, palikti ir kitaip disponuoti kriptovaliutomis. Kasyba ir operacijos kriptovaliutomis yra atleidžiamos nuo apmokestinimo iki 2023 m. Dekretu taip pat numatyta galimybė įsteigti ICO operatorius Aukštųjų technologijų parko teritorijoje, parkas taip pat priims kriptovaliutų šifravimo ir kasybos įmones. Dekretas nenustatė ICO operatorių veiklos ir kriptografinio mainų taisyklių - šios sritys bus paliktos savireguliacijai. Keitimasis kriptovaliutomis realiais (FIAT) pinigais turi būti patvirtintas nacionalinio banko. Kriptovaliutų mainų operatoriai bus laikomi didelės rizikos klientais, panašiais į loterijos žaidimų ir kazino operatorius.⁷³ Parke veikiančios įmonės yra atleistos nuo mokesčių ir turi mokėti tik 1% savo apyvartos vyriausybei. Minėtą susitarimą garantuoja vyriausybė iki 2049 m. Minimalus kapitalo poreikis yra 1 milijonas Baltarusijos rublių (maždaug 505 000 JAV dolerių) kriptovaliutų platformos operatoriui ir 200 000 rublių (maždaug 101 000 JAV dolerių) tokių valiutų keitimo operatoriui.

3.3. Šveicarija

Šveicarijos federalinė taryba bei Šveicarijos vyriausybė 2014 m. paskelbė ataskaitą apie virtualias valiutas, paaiškindama jų ekonominę reikšmę, teisinį režimą ir riziką⁷⁴. Terminas „virtualios valiutos“ paprastai vartojamas sinonimiškai su kriptovaliutomis. Ataskaitoje teigiama, kad virtuali valiuta yra „skaitmeninės vertės, kuria galima prekiauti internete“ išraiška ir prisiima pinigų vaidmenį, tačiau nelaikoma kaip teisėta mokėjimo priemonė ir todėl turėtų būti klasifikuojama kaip turtas⁷⁵. Šveicarijos vyriausybė padarė išvadą, kad virtualių valiutų, kaip mokėjimo priemonių, ekonominė svarba buvo nedidelė ir išliks nepakitusi.

Šveicarijoje pavieniai kantonai privalo apmokestinti pajamų mokesčiu ir turto mokesčiu visam jų kantone gyvenančių mokesčių mokėtojų turtą (tiek turtą, tiek teises),⁷⁶ o mokesčių tarifai

⁷³ Premiere of Digits, Belarus is the First in the World to Comprehensively Legalize Cryptocurrencies, RG.ru [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. kovo 1 d.]. <<https://rg.ru/2018/03/26/belarus-pervoj-v-mire-kompleksno-vvedet-kriptovaliuty-v-zakon.html>>.

⁷⁴ Federal Council, Federal Council Report on Virtual Currencies in Response to the Schwaab (13.3687) and Weibel (13.4070) [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. sausio 29 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/35355.pdf>>.

⁷⁵ *Ibid.* p. 7

⁷⁶ 1990 m. gruodžio 14 d. Federalinis aktas dėl tiesioginių mokesčių harmonizavimo pagal kantonus ir rajonus. Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG] SR 642.14, 2

atskiruose kantonuose skiriasi. Kas įdomu, kriptovaliutos yra laikomos užsienio valiutomis turto mokesčio tikslais⁷⁷. *Bitcoin* ar kitų kriptovaliutų žetonų turėtojai apmokestinami mokesčių institucijų nustatyto tarifu fiskalinių metų gruodžio 31 d. Pavyzdžiui, Šveicarijos federalinės mokesčių administracijos 2017 m. gruodžio 31 d. Nustatyto *Bitcoin* mokesčio tarifas buvo 13 784,38 CHF (apie 13 000 EUR). Šios normos yra rekomendacija kantonų mokesčių institucijoms turto mokesčio tikslais, tačiau dauguma jų laikosi. Kainos nustatomos pagal vidutinę skirtingų prekybos platformų vertę⁷⁸. Jei savarankiškai dirbantis asmuo gauna kriptovaliutas už prekes ar suteiktas paslaugas, jis turi būti įtrauktas į pagrindinės ar papildomas pajamas, gautas iš savarankiško darbo pagal Šveicarijos franko vertę tuo metu, kai kriptovaliutos buvo gautos.⁷⁹ Bet kokios pajamos, kurias fizinis asmuo gauna iš kriptovaliutų kasybos, ar suteikdamas galimybę naudotis kompiuterio skaičiavimo⁸⁰ galia už atlygį, turi būti įtrauktos kaip pajamos mokesčių tikslais. Priklausomai nuo konkrečios darbo tvarkos (darbuotojas arba nepriklausomas darbuotojas), gauta kompensacija bus laikoma pajamomis iš darbo užmokesčio ar savarankiško darbo.⁸¹ Šveicarijoje taip pat išskiriama ir profesionali kriptovaliutų prekybos veikla. Tai reiškia, jog jei prekiaujama kriptovaliuta profesiniu (verslo) pagrindu, bet koks pelnas yra apmokestinamas ir nuostoliai yra atskaitomi. Kriptovaliutos žetonai, kurie priskiriami verslo turtui, balanse pateikiami su apskaitine verte, o kainų svyravimai turi būti apskaitomi pagal bendruosius apskaitos principus.⁸² Taip pat paminėtina, jog Šveicarijoje nėra išskiriama mėgėjiška kriptovaliutų kasimo ar pardavimo veikla. Todėl darytina išvada, jog visos pajamos, net ir pasyviai uždirbtos kasant kriptovaliutas asmeniniu kompiuteriu, galėtų būti priskiriamos verslu ir apmokestinamos verslui taikomais mokesčiais. Paminėtina, jog Šveicarijoje, kaip ir Jungtinėje Karalystėje, yra taikomas kapitalo prieaugio mokestis. Kapitalo prieaugis iš kilnojamojo privačiojo turto, įskaitant

straipsnis, 1 pastraipa, [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. kovo 30 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/19900333/201801010000/642.14.pdf>>.

⁷⁷2017 m. lapkričio 30 d. Kriptovaliutų paaiškinimas privatiems asmenims. (Kanton Zug. Finanzdirektion. Steuerverwaltung, *Kryptowährungen (Bitcoin, Ethereum, Tokens usw.): Merkblatt Steuern für Privatpersonen*) [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. sausio 25 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.zg.ch/behoerden/finanzdirektion/steuerverwaltung/steuerbuch-zug/erlaeuterungen-zu-a7-17-selbstaendige-erwerbstaetigkeit/kryptowaehrungen-bitcoin-ethereum-tokens-usw/@@book_reader_view>.

⁷⁸*Ibid.* 3 p.

⁷⁹*Ibid.* 4 p.

⁸⁰Kompiuterio resursai naudojami skaičiavimams atlikti, už kuriuos gaunamas atlygis kriptovaliutos žetonais

⁸¹*Ibid.* 5 p.

⁸²*Ibid.* 5 ir 6 p.

kripto valiutas, paprastai neapmokestinamas, todėl bet kokie kapitalo nuostoliai nėra apmokestinami.⁸³

3.4. Kanada

Kanados mokesčių įstatymai ir taisyklės taip pat taikomi skaitmeninių valiutų sandoriams. Kanados pajamų agentūra (CRA) apibūdino kriptovaliutą kaip prekę, o ne valstybės išleistą valiutą.⁸⁴ Pasak Kanados Finansų vartotojų agentūros, „skaitmeninės valiutos būdu įsigytos prekės turi būti įtrauktos į pardavėjo pajamas mokesčių tikslais.“⁸⁵ Dėl mokesčių klausimo Kanados pajamų agentūra priduria, kad: skaitmeninė valiuta naudojama už prekes ar paslaugas apmokėti, taikomos mainų sandorių taisyklės. Barterinis sandoris įvyksta, kai du asmenys sutinka keistis prekėmis ar paslaugomis ir vykdo tokį keitimąsi nenaudodami teisėtos valiutos. Pavyzdžiui, mokėjimas už filmus su skaitmenine valiuta yra mainų sandoris. Skaitmenine valiuta įsigytų filmų vertė turi būti įtraukta į pardavėjo pajamas mokesčių tikslais.⁸⁶ CRA taip pat sakė, kad „GST⁸⁷ / HST⁸⁸ mokesčiai taip pat taikomi bet kokių perkamų prekių ar paslaugų sąžiningai rinkos vertei naudojant skaitmeninę valiutą.“⁸⁹ Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo komercinės kriptovaliutų prekybos⁹⁰, bet koks pelnas ar nuostoliai, atsiradę dėl kriptovaliutų disponavimo, turėtų būti traktuojami kaip kapitalo nuostoliai. Tačiau, kai mokesčių mokėtojas verčiasi prekyba arba investavimu į kriptovaliutas, jų pelnas ar nuostoliai turėtų būti atitinkamai įtraukiami į apskaitą. Mokesčio mokėtojui už turtą, gautą mainais už kriptovaliutą, išlaidos turėtų būti lygios

⁸³ *Ibid* 6 p.

⁸⁴ Kanada leidžia naudoti skaitmenines valiutas, įskaitant ir kriptovaliutas. Tačiau Kanadoje kriptovaliuta nelaikoma teisėta mokėjimo priemone. Kanados mokesčių įstatymai ir taisyklės, įskaitant Kanados pajamų mokesčio įstatymą, taip pat taikomi kriptovaliutų sandoriams. Kanados pajamų agentūra apibūdino kriptovaliutą kaip prekę ir nurodė, kad kriptovaliutų naudojimas mokėti už prekes ar paslaugas turėtų būti laikomas mainų sandoriu. Žr. Mariam Al-Shikarchy et al., Gowling WLG, *Canadian Taxation of Cryptocurrency So Far*, Lexology, [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. balandžio 4 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=6283077e-9d32-4531-81a5-56355fa54f47>>.

⁸⁵ *Digital Currency*, Financial Consumer Agency of Canada, [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. balandžio 4 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.canada.ca/en/financial-consumer-agency/services/payment/digital-currency.html>>.

⁸⁶ *What You Should Know about Digital Currency*, Canada Revenue Agency, [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. balandžio 4 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/news/newsroom/fact-sheets/fact-sheets-2015/what-you-should-know-about-digital-currency.html>>.

⁸⁷ Prekių ir paslaugų mokestis (angl. *Goods and Services Tax*).

⁸⁸ Harmonizuotas pardavimo mokestis (angl. *Harmonized sales tax*).

⁸⁹ Financial Consumer Agency of Canada, „Digital currency“ [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. balandžio 4 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.canada.ca/en/financial-consumer-agency/services/payment/digital-currency.html>>.

⁹⁰ Mokesčių mokėtojas įgyja tokį turtą ilgalaikiam turint tikslą sulaukti žetonų vertės padidėjimo.

atsiskaičiuotos kriptovaliutos vertei.⁹¹ Kriptovaliutų išgavimas (kasyba) gali būti atliekama kaip pelno siekimas (kaip verslas) arba kaip asmeninis pomėgis, kuris yra neapmokestinamas.⁹² Jei kasimas yra verslas, mokesčių pasekmės paprastai apima: (i) bet kokios pajamos iš verslo bus įtrauktos į pajamas metų pabaigoje, remiantis inventoriaus verte (t. y kriptovaliutos) ir (ii) bet kokios praradimai/vagystės ar nuostoliai yra atimami iš jūsų pajamų, jei tai pripažįstama verslo rizika. Kaip jau minėta šio darbo 2.2 dalyje, nors tiek Lietuvoje, tiek Kanadoje toks virtualių valiutų kasimas nebūtų laikomas turintis versliškumo požymių, kadangi kriptovaliutų kasimo greičiai ir išgaunamos kriptovaliutos apimtys galėjo skirtis šimtus kartų per paskutiniuosius 8 metus. Manytina, jog mokesčių administratorius turėtų vertinti kiekvieną atvejį individualiai ir pripažinti mėgėjišką kriptovaliutų kasimą nekomercine veikla.

Apibendrinant užsienio valstybių apmokestinimo skirtingumą, autorius didelių skirtumų neįžvelgia. Didžiausi skirtumai pasireiškia tuo, jog kriptovaliutos savo esme prilyginamos skirtingam teisiniam objektui, todėl gali lemti mokesčio tarifo dydį ar bazę. Manytina, jog subjektai dažniau renkasi užsienio jurisdikcijas. Pavyzdžiui, Izraelyje kriptovaliuta apmokestinama kaip turtas, Bulgarijoje – kaip finansinis turtas, Šveicarijoje – kaip užsienio valiuta. Galiausiai paminėtina, jog nesant įsiteisėjusių sprendimų dėl mokesčių ginčų valstybėse, nėra galimybės įvertinti tokio apmokestinimo skirtingumą.

⁹¹ Federal Council, Federal Council Report on Virtual Currencies in Response to the Schwaab (13.3687) and Weibel (13.4070) [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. Balandžio 4 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/35355.pdf>>.

⁹² *Cryptocurrencies and Tax: Five Things Every Canadian Needs to Know*, Wildeboer Dellelce, [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. balandžio 4 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.wildlaw.ca/resource-centre/legal-updates/2017/cryptocurrencies-and-tax-five-things-every-canadian-needs-to-know/>>.

Išvados

1. Virtuali valiuta – tai nereglamentuoti ir nereguliuojami skaitmeniniai pinigai, kuriuos galima naudoti kaip atsiskaitymo priemonę, tačiau šiuos pinigus į apyvartą išleidžia ir garantuoja ne centrinis bankas. Galimos įvairios virtualios valiutos formos: nuo valiutos, naudojamos internetinių kompiuterinių žaidimų aplinkoje ir socialiniuose tinkluose, iki atsiskaitymo priemonės, išankstinio apmokėjimo už paslaugas kupono ar vertybinio popieriaus suteikiamų teisių.
2. Kriptovaliuta yra civilinių teisinių santykių objektas, o neretai kriptovaliuta gali būti priskirta tiek kaip turtinė teisė, tiek kaip vertybinis popierius ar hibridinis žetonas, suteikiantis teisę gauti ekonominės naudos, dalyvauti įmonės veiklos veikloje ar gauti tam tikrą naudą iš jos išleidėjo (emitento) sukurtos platformos dalyvių ateityje, nors tokios teisės užtikrinimą įgyvendinti būtų sunku.
3. Nei esami TFAS, nei TAS aiškiai neapibrėžia, kaip turėtų būti taikomi apskaitos standartai su kriptovaliutomis susijusiam turtui. Todėl bandant įvertinti apskaitoje kriptovaliutas susiduriama su sunkumais.
4. Yra du pagrindiniai kriptovaliutos išgavimo būdai, kurie sukuria apmokestinamuosius įvykius, tai – pirminis valiutos išleidimas (ICO) ir kriptovaliutų išgavimas („kasimas“):
 - 4.1. Pirminio valiutos išleidimo (ICO) būdu gautos pajamos už išleistas kriptovaliutas sukuria pareigų skaičiuoti ne tik pelno mokestį ar gyventojų pajamų mokestį, tačiau tam tikrais atvejais ir PVM bei pripažinti gautą pinigų sumą pozityviosiomis pajamomis, jei vienetas organizuoja pirminį valiutos siūlymą tikslinėje teritorijoje. Pažymėtina, jog skirtingi kriptovaliutų žetonai sukuria skirtingas apmokestinimo pareigas, priklausomai nuo nustatytų sąlygų ICO „baltojoje knygoje“ bei žetonų leidėjo prisiimtų įsipareigojimų sumos.
 - 4.2. Kasimo būdu gautos pajamos apmokestinamos tik tuomet, kai asmuo pagaminatą virtualiąją valiutą parduoda, tai apskaičiuodamas apmokestinamąjį pelną, apmokestinamosiomis pajamomis turėtų pripažinti sumą, apskaičiuotą iš virtualiosios valiutos pardavimo kainos atėmus jos pasigaminimo kainą.
5. ICO projekto dalyviams (fiziniams asmenims) išmokamos kriptovaliutos turėtų būti pripažįstamos pajamomis natūra apmokestinamos ne tik GPM, tačiau nuo tokių pajamų yra skaičiuojami ir „Sodros“ mokesčiai.

6. Atsilyginant už paslaugas kriptovaliutomis gali kilti ginčų su mokesčių administratoriumi. Išmokėjus kriptovaliutas jų vertė gali pakilti keletą kartų, arba staiga nukristi iki nulio. Autoriaus nuomone, toks valiutų įgijimas būtų pripažįstamas vieneto pajamomis, tačiau jas realizavus (iškeitus į FIAT pinigus), tokių valiutų vertė galėtų drastiškai skirtis. Todėl manytina, jog apmokestinimo momentą reikėtų sieti būtent su tokiu virtualiųjų valiutų realizavimo momentu, o ne jų įgijimo momentu.
7. Užsienio valstybėse taikomas apmokestinimas yra panašus kaip Lietuvoje ir ES, tačiau skirtingi kriptovaliutų traktavimai teisiniu bei mokesčiniu požiūriu lemia apmokestinimo skirtingumą, kuris gali lemti ICO vykdytojų pasirinkimą projektui rinktis užsienio valstybių jurisdikcijas.
8. Tiek Lietuvoje, tiek užsienio valstybėse susiduriama su gyventojų „versliškumo“ problematika, kuomet kriptovaliutų kasimas formaliai būtų pripažįstamas individualia (komercine) veikla, nors tvirto pagrindo tam nėra. Manytina, jog kilus ginčui, ar mėgėjišką ir pasyvų kriptovaliutų kasimo veiklos atvejį laikyti komercine veikla, mokesčių administratorius turėtų vertinti kiekvieną atvejį individualiai.

Literatūros sąrašas

Teisės aktai

- 1) Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės žinios*, 1992, Nr. 33-1014;
- 2) Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 73-3085;
- 3) Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 16, 17, 18, 18-1, 19, 20, 22, 24, 27, 29, 33, 34 str. pakeitimo ir papildymo 182 str. įstatymas. *Teisės aktų registras*, 2017, Nr. 2017-20568;
- 4) Lietuvos Respublikos juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas. *Lietuvos Aidas*, Nr. 60, 1990, Nr. 24-601 (įstatymas neteko galios nuo 2002 m. sausio 1 d.);
- 5) Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243;
- 6) Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2001, Nr. 110-3992;
- 7) Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas. *Lietuvos Aidas*, Nr. 107; 1991, nr. 17-447; *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 171-6295; *Teisės aktų registras*, 2016, nr. 2016-20645;
- 8) Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymas *Valstybės žinios*, 1996-06-12, Nr. 55-1287
- 9) Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. balandžio 12 d. nutarimas Nr. 517 “Dėl pozityviųjų pajamų apskaičiavimo, įtraukimo į kontroliuojančio Lietuvos apmokestinamojo vieneto pajamas tvarkos ir pajamų, neįtraukiamų į pozityviasias pajamas, rūšių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 40-1497; Nr. 102-4560.

ES direktyvos

- 10) 2016 m. birželio 27 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1065;

Specialioji literatūra

- 11) MEDELIENĖ, Aistė; SUDAVIČIUS, Bronius. Mokesčių teisė. Vilnius: Registrų centras, 2011;
- 12) WALL, Amy M., EA, MBA. Virtual Tax: The taxation of virtual currency 2018 Edition. Desert Mystery Publishing, 2018;

ES institucijų pranešimai:

- 13) HOUBEN, R., SNYERS, A., “*Cryptocurrencies and blockchain Legal context and implications for financial crime, money laundering and tax evasion*” Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, [Interaktyvus. Žiūrėta 2019 m. vasario 4 d., prieiga per internetą <<http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/150761/TAX3%20Study%20on%20cryptocurrencies%20and%20blockchain.pdf>>].

Lietuvos institucijų paaiškinimai:

- 14) Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos raštas „*Kripto valiutos ir žetonų apskaitos rekomendacijos*“ [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. sausio 29 d.]. Prieiga per internetą: <<http://avnt.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Methodines-rekomendacijos/9-VASMRnuo-2013.pdf>>].

Užsienio valstybių išleisti dokumentai:

- 15) Baltarusijos Respublikos prezidento dekretas Nr. 8, dėl skaitmeninės ekonomikos plėtros (Декрет Президента Республики Беларусь О развитии цифровой экономики) [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. kovo 19 d.]. Prieiga per internetą: <http://president.gov.by/ru/official_documents_ru/view/dekret-8-ot-21-dekabrja-2017-g-17716/> ; <<http://law.by/document/?guid=3871&p0=Pd1700008e>>].

Moksliniai darbai bei straipsniai:

- 16) ENDRIJAITIS, Martynas. *Pajamų natūra apmokestinimo problemos*, Teisė, 81, p. 73-90;

- 17) LUKAS, Mindaugas. KONTROLIUOJAMŲJŲ UŽSIENIO VIENETŲ PAJAMŲ APMOKESTINIMO TAISYKLĖS LIETUVOJE, JUNGTTINĖJE KARALYSTĖJE IR VOKIETIJOJE; Vilnius 2007.

Teismų praktika

Europos Sąjungos Teisingumo Teismo bylos:

- 18) 2015 m. spalio 22 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimas *Skatteverket v David Hedqvist*. Nr. C-264/14.

Užsienio valstybių teismų sprendimai:

- 19) JAV vertybinių popierių ir biržos komisiją prieš W. J HOWEY CO. (United States Supreme Court SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION v. W. J. HOWEY CO). (1946) No. 843;

Lietuvos teismų sprendimai:

- 20) 2011 m. balandžio 18 d. LVAT nutartis administracinėje byloje Nr. A556–585/2011;
- 21) 2016 m. lapkričio 25 d. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-477-686/2016;
- 22) 2016 m. vasario 22 d. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-103-378/2016;
- 23) 2014 m. sausio 29 d. LVAT nutartis administracinėje byloje Nr. A438-154/2014.

VMI šaltiniai:

- 24) 2018 m. birželio 11 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos raštas RM -21969;
- 25) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos raštas „INDIVIDUALIOS VEIKLOS, VYKDOMOS PAGAL PAŽYMĄ, YPATUMAI“;
- 26) Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2019-03-14 redakcija) [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. kovo 29 d.]. Prieiga per internetą <https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.9/-/asset_publisher/00hS/content/lietuvos-respublikos-pridetines-vertes-mokescio-istatymo-apibendrintas-komentaras-2019-03-14-

redakcija-

/10174?redirect=https%3A%2F%2Fwww.vmi.lt%2Fcms%2Fweb%2Fkmdb%2F1.14.9%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_00hS%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-1%26p_p_col_count%3D1

27) Metinės gyventojams išmokėtų išmoku, priskiriamų A ir A klasės pajamoms, deklaracijos GPM312 formos, jos priedų GPM312L, GPM312U formų užpildymo ir pateikimo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2018 m. vasario 6 d. įsakymu Nr. VA-9 (paskutiniai pakeitimai 2019 m. kovo 12 d. įsakymu Nr. VA-23);

Kiti, niekur nepriskirti šaltiniai:

28) PricewaterhouseCoopers International Limited “*Cryptographic assets and related transactions: accounting considerations under IFRS*”, [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. vasario 15 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-16/cryptographic-assets-related-transactions-accounting-considerations-ifrs-pwc-in-depth.pdf>>.

29) Verslo žinios. *Pirminis kriptovaliutos siūlymas (ICO): artėjame prie reguliavimo*; [interaktyvus; žiūrėta 2018 m. gruodžio 4 d.]. Prieiga per internetą <<https://www.vz.lt/rinkos/2017/09/17/pirminis-kriptovaliutos-siulymas-ico-artejame-prie-reguliavimo>>.

30) HFD 2010: 74 sprendimas. [Interaktyvus. Žiūrėta 2019 m. kovo 11 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.finlex.fi/sv/oikeus/kho/vuosikirjat/2010/201003093>

31) 2018 m. gegužės 29 d. Suomijos mokesčių administratoriaus (Vero Skatt) išaiškinimas dėl virtualiųjų valiutų apmokestinimo (Beskattning av virtuella valuator), Nr. A49/200/2018 [Interaktyvus. Žiūrėta 2019 m. kovo 11 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.vero.fi/sv/Detaljerade_skatteanvisningar/anvisningar/48411/beskattning-av-virtuella-valuator/>

32) Vidaus mokesčių tarnybos paaiškinimas. [Interaktyvus. Žiūrėta 2019 m. kovo 11 d.]. <<https://www.irs.gov/pub/irs-drop/n-14-21.pdf>>.

33) *Premiere of Digits, Belarus is the First in the World to Comprehensively Legalize Cryptocurrencies*, [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. kovo 1 d.]. <<https://rg.ru/2018/03/26/belarus-pervoj-v-mire-kompleksno-vvedet-kriptovaliuty-v-zakon.html>>.

- 34) Federal Council, Federal Council Report on Virtual Currencies in Response to the Schwaab (13.3687) and Weibel (13.4070) [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. sausio 29 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/35355.pdf>>.
- 35) 1990 m. gruodžio 14 d. Federalinis aktas dėl tiesioginių mokesčių harmonizavimo pagal kantonus ir rajonus. „Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG] SR 642.14“, 2 straipsnis, 1 pastraipa, [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. kovo 30 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/19900333/201801010000/642.14.pdf>>.
- 36) 2017 m. lapkričio 30 d. Kripto valiutų paaiškinimas privatiems asmenims. (Kanton Zug. Finanzdirektion. Steuerverwaltung, *Kryptowährungen (Bitcoin, Ethereum, Tokens usw.): Merkblatt Steuern für Privatpersonen*) [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. sausio 25 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.zg.ch/behoerden/finanzdirektion/steuerverwaltung/steuerbuch-zug/erlaeuterungen-zu-a7-17-selbstaendige-erwerbstaetigkeit/kryptowaehrungen-bitcoin-ethereum-tokens-usw/@_@book_reader_view>.
- 37) Mariam Al-Shikarchy et al., Gowling WLG, *Canadian Taxation of Cryptocurrency So Far*, Lexology, [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. balandžio 4 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=6283077e-9d32-4531-81a5-56355fa54f47>>.
- 38) Financial Consumer Agency of Canada, *Digital Currency* [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. balandžio 4 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.canada.ca/en/financial-consumer-agency/services/payment/digital-currency.html>>.
- 39) Canada Revenue Agency What You Should Know about Digital Currency, , [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. balandžio 4 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/news/newsroom/fact-sheets/fact-sheets-2015/what-you-should-know-about-digital-currency.html>>.
- 40) Financial Consumer Agency of Canada, „Digital currency“ [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. balandžio 4 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.canada.ca/en/financial-consumer-agency/services/payment/digital-currency.html>>.
- 41) Wildeboer Dellelce, *Cryptocurrencies and Tax: Five Things Every Canadian Needs to Know* [interaktyvus; žiūrėta 2019 m. balandžio 4 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.wildlaw.ca/resource-centre/legal-updates/2017/cryptocurrencies-and-tax-five-things-every-canadian-needs-to-know/>>.

SANTRAUKA

Šiame magistro darbe analizuojami Lietuvos ir užsienio valstybių mokesčių įstatymai bei mokesčių administratoriaus išaiškinimai su tikslu įvertinti kriptovaliutų žetonų modelius, apžvelgti jų apmokestinimą, taip pat kaip dabartinis reglamentavimas yra suderinamas su ES teise ir taip identifikuojant problemines sritis. Pirmoje darbo dalyje pristatoma kriptovaliutų sampratos problematika, pateikiant jos apibrėžimą, elementus ir identifikuojant jos pasireiškimo formas, kas yra reikalinga tolesniam tyrimui. Taip pat pateikiamas kriptovaliutos apibrėžimas, įmonės apskaitos vertinimas, kaip kriptovaliutų žetonai galėtų būti registruojami įmonių finansinėje apskaitoje ir su kokiomis problemomis įmonės gali susidurti. Antroje darbo dalyje pateikiama kriptovaliutų apmokestinimo analizė tiriant, kokie yra dabartiniai apmokestinimo modeliai, kokias mokesčines pasekmes ir pareigas sukuria kiekvieno žetono modelio išleidimas, perpardavimas ar išgavimas. Taip pat analizuojama, kokios reguliavimo spragos galėtų suponuoti apmokestinimo skirtingumą ir galimus ginčus tarp asmenų ir mokesčių administratoriaus ateityje. Trečioje darbo dalyje analizuojamas kriptovaliutų apmokestinimas užsienio valstybėse, bendrai apžvelgiami užsienio valstybių išleisti paaiškinimai susijusia tema, pateikiamos autoriaus išvelgiamos problemos. Darbo tyrimo rezultatai rodo, jog kriptovaliutos yra apmokestinamos atitinkamais mokesčiais, atsižvelgiant į jų esmę, nustatytą ICO projektų „baltosiose knygose“. Kriptovaliutų apmokestinimo bei įvertinimo apskaitoje Lietuvoje problematika identifiukuota kaip apskaitos standartų nepritaikymo virtualioms valiutomis bei mėgėjiškos kriptovaliutų kasimo veiklos priskyrimą kaip verslo, kas galėtų lemti mokesčinius ginčus ateityje.

SUMMARY

This master thesis analyses Lithuanian and foreign tax laws and tax administrator explanations with the aim of evaluating the models of cryptocurrency, its tokens, taxation and whether the current regulation is compatible with EU law and thus identifying problem areas. In the first part of the thesis, the concept of cryptographic assets is presented, with its definition, elements and identifying forms of manifestation, which is necessary for further investigation, the definition of cryptocurrency tokens, as well as the valuation of the company's accounting, how the cryptographic tokens could be registered in the companies' financial accounts and what kind of challenges companies might face. The second part of the master thesis presents an analysis of the taxation of the cryptocurrencies by exploring the current taxation models, the tax consequences and responsibilities of issuing, reselling or extracting each token model. The thesis also analyses what regulatory gaps could imply differentiation of taxation and potential disputes between individuals and the tax administrator in the future. The third part of the thesis examines the taxation of cryptographic currencies in foreign countries, gives a general overview of the explanations issued by foreign countries on the related topic, presents the problems that the author sees. The results of the study show that cryptocurrencies are taxed according to their essence, as set out in the ICO project “whitepapers”. The issue of cryptocurrency financial evaluation in Lithuania has been identified as a mismatch between accounting standards for virtual currencies. Also, the author highlights the problem with amateur cryptocurrency operations consideration as a business that could lead to tax disputes in the future.