

KRIPTO TURTO APMOKESTINIMO VERTINIMAS IR PROBLEMATIKA

Robertas Remeika, Šarūnas Grigonis

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto

IV-o kurso studentai

Saulėtelio al. 9, 10222 Vilnius

El. paštas: robertas.remeika@tf.stud.vu.lt; sarunas.grigonis@tf.stud.vu.lt

Mokslinio straipsnio akademinis kuratorius doc. dr. Martynas Endrijaitis

El. paštas martynas.endrijaitis@tf.vu.lt

Straipsnyje aptariama kripto valiutų (kripto turto) apmokestinimo pagrindiniai aspektai, susiję su Lietuvos bei Europos Sąjungos, tarptautine teise. Taip pat apžvelgiama su šia tema susijusi teismų praktika bei pagrindiniai probleminiai aspektai.

The article analyzes main aspects of taxation of cryptocurrencies (cryptoassets) in relation to Lithuanian, European Union and international law. It also reviews the case law and the main problematic aspects related to this topic.

Įvadas

2021 m. pabaigoje visame pasaulyje esančių kripto valiutų vertė pasiekė tris trilionus dolerių¹, o jau 2022 m. populiariausios kripto turto rūšies – bitkoino (Bitcoin) decentralizuotos sandorių sistemos Blockchain dydis pasiekė 415 gigabaitų duomenų² taip iš esmės patvirtindama faktą, kad kripto turtas tapo viena populiariausių priemonių žmonėms visame pasaulyje, naudojama mokėjimo ar investavimo tikslais. Nors 2008 metais sukurtos pirmosios kriptovaliutos Bitcoin paskirtis buvo panaikinti su grynųjų pinigų operacijomis susijusių kontrolę, priežiūrą ir mokesťines prievoles, o visišką skaidrumą turėjo užtikrinti minėti vieši kriptografiniai tinklai, to neįvyko ir kripto turtui užimant vis didesnę vietą finansų sektoriuje, valstybės, įskaitant ir Lietuvą, ėmėsi priemonių apmokestinti ir reguliuoti šią finansinę priemonę. Kadangi ši skaitmeninės vertės išraiška dar mažai tyrinėta ir susijusi su įvairiais problemineis

¹ Time.com The World's Cryptocurrency Is Now Worth More Than \$3 Trillion [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://time.com/6115300/cryptocurrency-value-3-trillion/> [žiūrėta 2022 m. gruodžio 15 d.]

² Bankrate.com Cryptocurrency statistics 2023: Investing in crypto [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.bankrate.com/investing/cryptocurrency-statistics/> [žiūrėta 2022 m. gruodžio 15 d.]

aspektais tiek Lietuvoje, tiek užsienyje, straipsnio autoriai, nagrinėdami darbo temą, apžvelgs kriptovaliutos sampratą ir aktualumą, teisinį šios turto rūšies reglamentavimą mūsų šalyje bei Europos Sąjungoje bei pateiks teismų praktikos pavyzdžius, susijusius su problemineis kripto turto apmokestinimo kriterijais.

Straipsnio tikslas – išanalizuoti probleminius aspektus, susijusius su kripto valiutų apmokestinimu pagal Lietuvos bei Europos Sąjungos teisę. Tyrimo uždavinys - pateikti su šia tema susijusios teismų praktikos apibendrinimą bei apžvelgti kripto turto reikšmę finansų rinkos sektoriui bei jos dalyviams. Uždaviniams įgyvendinti tyrime naudojami šie metodai – sisteminės analizės, teleologinis, lyginimasis bei aprašomasis. Aprašant bei analizuojant apžvelgiamas Lietuvos bei tarptautinių teisės aktų, teismų praktikos bei mokslinės literatūros turinys, analizuojami Lietuvos Respublikos mokesčių administratoriaus. Teleologiniu būdu atskleidžiami nacionalinių įstatymų normų tikrieji tikslai, lyginamuoju metodu įvertinamas Lietuvos, Europos Sąjungos bei tarptautinis reglamentavimas, kuris padeda suformuoti tyrimo išvadas.

Atliekamo tyrimo objektas – kripto turto apmokestinimas. Tyrime aprašoma su kripto turto susijusi statistika, teismų praktika, susijusi su kripto valiutomis bei kripto valiutų apmokestinimo kriterijai, susiję su individualios veiklos pajamomis, pristatomas kripto valiutų apmokestinimo modelis Lietuvoje, jis lyginamas su Europos Sąjungos teise.

Tyrimo bei straipsnio aktualumą ir originalumą lemia tai, kad visuomenėje populiarėjantis kripto turtui ypatingas dėmesys skiriamas pinigų plovimo prevencijos požiūriu³, tačiau mokesstinis reglamentavimas tiek Lietuvoje, tiek Europos Sąjungos mastu dar nėra išvystytas, o pati tema bei ypač jos probleminiai aspektai nėra plačiai išnagrinėti.

Šiam straipsniui ypač reikšmingi šaltiniai – galiojantys Lietuvos mokesčių įstatymai (ypač Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio bei Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymai), Europos Sąjungos teisės aktai (tarp jų – apžvelgiamas ateityje įsigaliosiantis Europos kriptoturto rinkų reglamentas (MiCA)⁴, naujos redakcijos direktyva dėl administracinio bendradarbiavimo (DAC8). Ypač svarbūs Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI) išaiškinimai bei dokumentai, susiję su kriptovaliutomis bei kt. literatūra.

³ European Banking Authority Warning to consumers on virtual Currencies EBA/WRG/2013/01. Prieiga per internetą: <https://www.eba.europa.eu/sites/default/files/documents/10180/598344/b99b0dd0-f253-47ee-82a5-c547e408948c/EBA%20Warning%20on%20Virtual%20Currencies.pdf?retry=1> [žiūrėta 2022 m. gruodžio 15 d.]

⁴ Europos Parlamento ir Tarybos 2020 m. rugsėjo 24 d. reglamento pasiūlymas (EB) Nr. 2019/1937 Europos kriptoturto rinkų reglamentas.

1. Kripto turto sąvoka ir reikšmė finansų sistemoje

2022 m. birželio 30 d. Europos Parlamentas ir Europos Sąjungos Taryba pasiekė preliminarų susitarimą dėl Europos kripto turto rinkų reglamento (toliau – MiCA), kuris nustatys vienodas taisykles visose Europos Sąjungos šalyse, taikomas kripto turto paslaugų teikėjams, kripto turto prekybai, keitimui, saugojimui bei apmokes-tinimui. Nors MiCA įsigaliojimas planuojamas nuo 2024 metų, tačiau jau dabar pa-tvirtintas galutinis tekstas reikšmingai keičia rinkas. Reglamente įtvirtinta ir bendra kripto turto sąvoka – „skaitmeninė vertės arba teisių išraiška, kurią galima perleisti ir laikyti elektroniniu būdu naudojant paskirstytojo registro ar panašią technologiją“⁵.

Panašų kripto turto, kaip skaitmeninės turto išraiškos sąvoką pateikia ir Lietuvos teisės aktai. Štai naujoje, nuo 2022 m. lapkričio 1 d. įsigaliojusioje redakcijoje, kripto turto sąvoką atitinka „virtualioji valiuta“ – tai skaitmeninė vertę turinti, bet teisinio valiutos ar pinigų statuso neturinti priemonė, kurios neleidžia ar už kurią nelaiduoja centrinis bankas ar kita valstybės institucija ir kuri nėra būtinai susieta su valiuta, tačiau kurią fiziniai ar juridiniai asmenys pripažįsta kaip mainų priemonę ir kuri gali būti elektroninėmis priemonėmis pervedama, saugoma, parduodama, keičiama, in-vestuojama ir naudojama atsiskaitymams.⁶ Ši sąvoka iš esmės atitinka kitus dabar galiojančius Europos Sąjungos teisės aktus, kurie ir nurodo pagrindinę kripto turto reglamentavimo kryptį.

Nors, kaip jau minėta, bitkoinai atsirado nuo 2008 metų, tačiau Lietuvos teisės aktuose kripto valiutų (virtualiųjų valiutų) sąvoka atsirado tik 2014 m. pradžioje, Lietuvos bankui paskelbus įspėjimą dėl virtualiųjų valiutų ir įvardijant jas kaip „ne-reglamentuotus skaitmeninius pinigus, kuriuos galima naudoti kaip atsiskaitymo priemonę, tačiau šiuos pinigus į apyvartą išleidžia ir garantuoja ne centrinis bankas“.⁷ VMI 2018 m. pateiktame rašte „Dėl virtualiųjų valiutų ir pirminio virtualiųjų žetonų platinimo veiklos mokesčių nuostatų paaiškinimo“ pažymėta, kad Lietuvos Respu-blikos Pelnų mokesčio ir Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymų požiūriu pagal vykdomų sandorių turinį ir ekonominę prasmę „virtualioji valiuta“ pripažįstama trumpalaikiu turtu, kuris išgaunamas („iškasamas“), naudojamas kaip atsiskaitymo priemonė už prekes ir paslaugas arba laikomas parduoti.⁸ Būtina pa-brėžti, kad su virtualiosiomis valiutomis susiję sandoriai yra vieši, kadangi atliekami

⁵ Idem.

⁶ Lietuvos Respublikos pinigų plovimo ir teroristų finansavimo prevencijos įstatymas. Valstybės ži-nios, 1997, Nr. 64-1502LR

⁷ 2014 m. sausio 31 d. Lietuvos banko įspėjimas dėl virtualių valiutų. Prieiga per internetą: https://www.lb.lt/uploads/documents/files/news/ispėjimas_bitcoin.pdf.pdf [žiūrėta 2022 m. gruodžio 15 d.]

⁸ Valstybės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos raštas „Dėl virtualių-ųjų valiutų ir pirminio virtualiųjų žetonų platinimo veiklos mokesčių nuostatų paaiškinimo (2019 04 03 redakcija). 2018, Nr. (18.10-31-1E) RM-21969.

per blokų grandinės Blockchain technologiją, taip keičiantis duomenimis tarp visų sandorių šalių.

Mokesčių požiūriu „virtualiųjų valiutų“ laikomas finansinis instrumentas, kuris savybėmis yra analogiškas Ethereum, Bitcoin krypto valiutoms, tačiau tai gali būti ir tam tikros rūšies žetonas (utility token arba security token), kurie išleidžiami ir veikia grindžiami jau egzistuojančia infrastruktūra, neturi savarankiškos blokų grandinės.

Apibendrinant, galima pabrėžti MiCA nurodytus virtualiųjų valiutų skiriamuosius bruožus – tai yra turtas, kuris apsaugotas kriptografinėmis savybėmis, veikia decentralizuotame tinkle (Blockchain), kurios neleidžia centrinis bankas ar valdžios institucija, o jos kurio vertę lemia pasiūla ir paklausa.⁹ Be to, virtualiąsias valiutas mokesetine prasme galima priskirti žetonams (token), kurie galimi panaudoti kompiuteriniuose žaidimuose arba elektroniniams pinigams, kurie reglamentuoti Lietuvos Respublikos elektroninių pinigų ir elektroninių pinigų įstaigų įstatymų ir neturi tokių pačių savybių.

Kalbant apie krypto turto reikšmę finansų sektoriuje, vartotojus bei verslą vilioja krypto turto sandorių anonimiškumas, maži administraciniai mokesčiai, nepriklausomybė nuo kredito institucijų, o kiti virtualiąsias valiutas mato kaip ilgalaikę investicinę priemonę. Šiuo metu atsiranda vis daugiau galimybių virtualia valiuta atsiskaityti už prekes ir paslaugas tiesiogiai, kadangi išsikeitęs krypto valiutą į vietinę valiutą, reikia mokėti mokesčius. Būtent šie aspektai ir skatina didesnę susidomėjimą krypto turto rinka, o jos augimą indikuoja ir kiti statistiniai duomenys.

Apie krypto turto reikšmę pastaraisiais metais kalbama vis daugiau, kadangi atsiranda naujų krypto turto formų (šiuo metu suskaičiuojama daugiau nei 12 000 skirtingų krypto turto rūšių)¹⁰, o pati Lietuvos finansinių technologijų sektorius (fintech) per 2021 metus paaugo 13 proc.¹¹, didėjo investicijų kiekis. Lietuvoje teisėtai įgyti krypto turto įmanoma pagal Lietuvos Respublikos pinigų plovimo ir teroristų finansavimo prevencijos įstatymą reglamentuotus virtualiųjų valiutų keityklų ir depozitinių virtualiųjų valiutų piniginių operatorius¹², kurie už atlygį teikia paslaugas, susijusias su virtualiosios valiutos keitimo, pirkimo ir (arba) pardavimo paslaugas arba kitose šalyse veikiančiose įstaigose. Lietuvoje registruoti operatoriai yra išimtinai juridiniai

⁹ Europos Centrinis Bankas. Virtual Currency Schemes. Prieiga per internetą: <https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/virtualcurrencyschemes201210en.pdf> [žiūrėta 2022 m. gruodžio 15 d.].

¹⁰ Statista. Number of cryptocurrencies worldwide from 2013 to November 2022. Prieiga per internetą: <https://www.statista.com/statistics/863917/number-crypto-coins-tokens/> [žiūrėta 2022 m. gruodžio 15 d.].

¹¹ Verslo žinios. „Fintech“ bendrovių Lietuvoje pernai padaugėjo 13%, pritrauktos rekordinės investicijos. Prieiga per internetą: <https://www.vz.lt/inovacijos/technologijos/2022/04/01/fintech-bendroviu-lietuvoje-pernai-padaugejo-13-pritrauktos-rekordines-investicijos> [žiūrėta 2022 m. gruodžio 15 d.].

¹² Lietuvos Respublikos pinigų plovimo ir teroristų finansavimo prevencijos įstatymas. Valstybės žinios, 1997, Nr. 64-1502LR

asmens, įsteigti Lietuvos Respublikoje ar įsteigtos Europos Sąjungos valstybės narės ar užsienio valstybės juridinio asmens filialai. Jiems taikomi specifiniai šio įstatymo reikalavimai bei nuostatos, nukreiptos į efektyvią pinigų plovimo prevenciją, tačiau jų skaičius (reikšmingas jo didėjimas) rinkoje indikuoja, kad tiek užsienio, tiek Lietuvos piliečiams šių operatorių veikla tampa vis aktualesnė. Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos (toliau – FNTT) bei Lietuvos banko duomenimis, 2020 m. šalyje įsisteigė 8 naujos virtualiųjų valiutų paslaugų teikėjų įmonės, 2021 metais – 188 įmonės,¹³ o 2022 metais stebimas didžiausias virtualiųjų valiutų operatorių steigimosi Lietuvoje šuolis, iki 2022 m. spalio mėnesio vidurio apie savo veiklos pradžią informavo jau 788 įmonės.¹⁴

VMI nurodo, kad 2019–2021 m. vykdant virtualių valiutų pardavimų sandorių kontrolės ir stebėsenos veiksmus buvo atlikta apie 400 tikrinimų. Jų metu papildomai priskaiciuota beveik 3 mln. Eur mokėtinų mokesčių, taip pat inicijuotas 1 ikiteisminis tyrimas. Didžiausia skirta mokeskinė bauda siekė 130.000 Eur.¹⁵

Jeigu iš kripto valiutų pirkimo-pardavimo gaunamos pastovios pajamos, yra tęstinumas bei siekiama ekonominė nauda, tokie sandoriai nėra atsitiktiniai, tuomet kripto turto prekybininkai, fiziniai asmenys, apie pradėtą individualią veiklą privalo pranešti VMI ir įregistruoti duomenis bei už gautas pajamas mokėti mokesčius. Dėl to, apžvelgiant kripto turto Lietuvos rinkoje populiarumą, verta pažvelgti ir į VMI pateikiamus statistinius duomenis, kuriuose matoma individualia veikla užsiimančių žmonių statistika. Su kriptovaliutomis susijusi individuali veikla priskiriama veiklai „Kita, niekur nepriskirta verslui būdingų paslaugų veikla“. 2020 m. pabaigoje šia individualios veiklos forma užsiėmė 151 žmogus, 2021 metais 37 nauji asmenys įregistravo šią ūkinę veiklą, tačiau jau kitais metais buvo matytas žymus šios individualios veiklos rūšies populiarėjimas, kadangi visoje Lietuvoje per 2022 metus šią veiklą įregistravo 156 fiziniai asmenys, tad šis skaičius per metus išaugo daugiau negu 4 kartus. Beprecedentis šio sektoriaus augimas 2022 metais privertė Finansų ministeriją kartu su Lietuvos banku bei finansinių nusikaltimų tyrimo tarnyba parengti įstatymų pakeitimus, kurie griežčiau reglamentuotų paslaugų teikėjų veiklos sąlygas, taip kovojant su pinigų plovimo, sankcijų apėjimo bei mokesčių vengimo rizikomis.¹⁶

¹³ FNTT pranešimas: Rizikoms kriptoturto sektoriuje valdyti ir skaidrumui didinti – įstatymo pakeitimai. Prieiga per internetą: <https://www.fntt.lt/lt/naujienos/rizikoms-kriptoturto-sektoriuje-valdyti-ir-skaidrumui-didinti-istatymo-pakeitimai/4148> [žiūrėta 2022 m. gruodžio 15 d.].

¹⁴ Idem.

¹⁵ Verslo žinios. Kriptovaliutininko patriotizmo kaina: 0,6 mln. Eur mokesčių, kurių jam neleidžia sumokėti. Prieiga per internetą: <https://www.vz.lt/finansai-apskaita/2022/06/27/kriptovaliutininko-patriotizmo-kaina-06-mln-eur-mokesciu-kuriu-jam-neleidzia-sumoketi#ixzz7q2QP8COP> [žiūrėta 2022 m. gruodžio 15 d.].

¹⁶ Lietuvos banko pranešimas: Rizikoms kriptoturto sektoriuje valdyti ir skaidrumui didinti – įstatymo pakeitimai. Prieiga per internetą <https://www.lb.lt/lt/naujienos/rizikoms-kriptoturto-sektoriuje-valdyti-ir-skaidrumui-didinti-istatymo-pakeitimai> [žiūrėta 2022 m. gruodžio 15 d.].

Apibendrinant duomenis galima teigti, kad kripto turtas užima vis didesnę dalį finansinių paslaugų rinkos, tuo pačiu metu versdamas valstybės institucijas atkreipti didesnę dėmesį į šių finansinių priemonių reguliavimą ir tinkamą apmokestinimą.

2. Kripto turto apmokestinimo reguliavimas Lietuvoje bei teismų praktika

Konstitucinė pareiga mokėti mokesčius įtvirtinta Lietuvos Respublikos Konstitucijoje.¹⁷ Klaidingas mokesčių apskaičiavimas ar specialus jų slėpimas gali lemti administracinę ar net baudžiamąją atsakomybę, kadangi teisės aktus atitinkantis mokesčių mokėjimas yra kiekvienos valstybės socialinis bei ekonominis pagrindas.¹⁸ Tik apibendrinus, kokiais atvejais kyla pareiga deklaruoti bei sumokėti atitinkamus mokesčius už veiklą, susijusią su kripto turtu, galima pateikti tinkamą kripto valiutos apmokestinimo modelį Lietuvoje.

Pirmąkart dėl kripto valiutų gaunamų pajamų centrinis mokesčių administratorius VMI apmokestinimo pasisakė jau minėtame 2018 m. birželio 11 d. rašte, nustatydamas kripto turto mokesčių principus.¹⁹ Iki šio laiko ypač fiziniams asmenims trūko gairių, pagal kurias būtų atsakyta, kokia su kripto turtu susijusi veikla laikoma mokesčių objektais, o kuri – ne. Taip pat nebuvo aiškus apmokestinimo momentas bei tinkamas sandorių deklaravimas. Kiek aiškiau buvo tik juridiniams asmenims, kurie vadovaujasi Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 5 str. 1 d. 1 p.,²⁰ pagal kurį už kripto valiutos pardavimo pajamų atėmus jos įsigijimo išlaidas taikomas pagrindinis pelno mokesčio tarifas – 15 proc. nuo per praeitus metus uždirbto pelno.

VMI pateiktame rašte aiškiai įvardijama, kas nėra, o kas yra laikoma apmokestinamomis pajamomis. Pavyzdžiui, gyventojų „iškastas“ (išgautas) kripto turtas sau nėra apmokestinamas, tačiau jeigu teiki virtualiosios valiutos „kasimo“ paslaugas ar gauni atlygį (nesvarbu, kokia valiuta) ir šios paslaugos laikomos suteiktos Lietuvos teritorijoje, tokios paslaugos yra apmokestinamos.²¹ Taip pat mokesčių pasekmė nesukelia ir kripto turto įsigijimas ar jo laikymas virtualioje piniginėje. Apibendri-

¹⁷ Lietuvos Respublikos Konstitucija. Lietuvos aidas, 1992-11-10, Nr. 220-0

¹⁸ SUDAVIČIUS, Bronius; ENDRIJAITIS Martynas. Viešųjų finansų teisė. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2020, p. 44;

¹⁹ Valstybės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos raštas „Dėl virtualių jų valiutų ir pirminio virtualiųjų žetonų platinimo veiklos mokesčių nuostatų paaiškinimo (2019 04 03 redakcija). 2018, Nr. (18.10-31-1E) RM-21969.

²⁰ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2001-12-29, Nr. 110-3992

²¹ Valstybės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos raštas „Dėl virtualių jų valiutų ir pirminio virtualiųjų žetonų platinimo veiklos mokesčių nuostatų paaiškinimo (2019 04 03 redakcija). 2018, Nr. (18.10-31-1E) RM-21969.

nant papildomus VMI išaiškinimus²², su krypto turtu susijusios mokestinės pareigos atsiranda keturiais atvejais:

- 1) kai gyventojas perveda kriptovaliutą ir laiko platformoje ar keitykloje, siekdamas gauti atlygį – palūkanas;
- 2) kai virtuali valiuta keičiama į oficialią valiutą;
- 3) kai viena virtuali valiuta keičiama į kitą virtualią valiutą;
- 4) kai virtualia valiuta atsiskaitoma už paslaugas ir prekes.

Jei gyventojas pajamas iš krypto turto gauna atsitiktinai (nevykdo individualios veiklos), tuomet iš krypto valiutų gautų pajamų suma apmokestinama standartiniu 15 proc. gyventojų pajamų mokesčio tarifu tuomet, jei ji viršija 2500 Eur per mokestinį laikotarpį. Jeigu kitų apmokestinamųjų pajamų bendra suma sudaro daugiau nei 120 vidutinių darbo užmokesčių – taikomas 20 proc. gyventojų pajamų tarifas. Tuo tarpu vykdant individualią veiklą taikomas mažesnis 5 proc. gyventojų pajamų tarifas, be kitų, už individualią veiklą mokamų mokesčių.

Šiai turto klasei svarbu nustatyti virtualiosios valiutos apmokestinimo momentą, o konkrečiai šiuo momentu esančią valiutos kainą. Galima vadovautis virtualių valiutų keityklų kursu, buvusiu faktiniu pajamų gavimo momentu (dieną ir valandą), pagal krypto valiutų pateiktus dokumentus. Probleminių aspektų kyla tada, kai mokesčių mokesčiojais neišsaugo visos informacijos apie sandorius, pvz. krypto valiutų keityklos sandorių istorijos, buvusio keitimo kurso ir kt. Mokesčių administratorius pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą²³ sandorius gali tikrinti už einamuosius ir penkerius metus, dėl to dokumentaciją reikėtų išsaugoti pakankamai ilgam laikotarpiui. Mokesčių administratorius, tikrindamas, ar tinkamai sumokami visi mokesčiai ir nustatymas mokestinių prievolių atsiradimui reikšmingas aplinkybes, gali naudoti visas prieinamas įrodinėjimo priemones, kurių naudojimo įstatymai neriboja.²⁴

Verta atkreipti dėmesį, kad šiandien kuriantis verslams (pvz. elektroninėms parduotuvėms²⁵), kurie už prekes ar paslaugas priima atsiskaitymus krypto turtu, svarbu, kad fizinio asmens apmokėjimas už paslaugas ar prekes krypto valiuta taip pat laikomas krypto valiutos pardavimo sandoriui, dėl to juridiniai asmenys (verslai) turi prievolę deklaruoti fizinio asmens pirkinius, atliktus krypto valiuta.

²² Valstybinės mokesčių inspekcijos Mokesčių informacijos departamento informacija: gyventojų gautų virtualios valiutos pardavimo pajamų apmokestinimas gyventojų pajamų mokesčiu. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391071/Virtualios+valiutos+GPM.PDF/954957f9-18f5-1ec9-8c77-fa79d956c6d8?t=1664350832765> [žiūrėta 2022 m. gruodžio 15 d.].

²³ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Valstybės žinios, 2004-04-28, Nr. 63-2243.

²⁴ Idem.

²⁵ Varle.lt. Varle.lt atsiskaitymai kriptovaliuta išaugo daugiau kaip 1200 proc. Prieiga per internetą: <https://www.varle.lt/blog/varle-lt-atsiskaitymai-kriptovaliuta-isaugo-daugiau-kaip-1200-proc/> [žiūrėta 2022 m. gruodžio 15 d.].

Lietuvoje per pastaruosius metus su kripto valiutomis susijusios bylos dažniausiai buvo baudžiamosios teisės srityje (pvz. dėl sukčiavimo, turto prievartavimo, reikalaujant pinigų, kad nebūtų paviešinti kompromituojantys duomenys²⁶), tačiau su mokesčių teise susijusių bylų dar nėra daug. Vienas pirmųjų atvejų – Vilniaus apygardos administracinio teismo byla, kurioje buvo kilęs ginčas dėl pajamų, gautų pardavus kripto valiutą, apmokestinimo. Ginčas kilo dėl to, kad VMI gautas pajamas apmokestino kaip kito turto (virtualiųjų valiutų) pardavimo pajamas (kurioms taikomas 15 proc. tarifas), kai pareiškėjas skundė, kad pajamos gautos iš individualios veiklos, kuri turėtų būti apmokestinta taikant 5 proc. tarifą. Vilniaus apygardos administracinis teismas neįžvelgė pakankamų individualios veiklos požymių, tačiau nustatė, kad VMI galimai neteisingai apskaičiavo mokėtinų gyventojų pajamų mokesčių ir šį klausimą perdavė nagrinėti VMI iš naujo.²⁷ Kadangi šioje byloje išryškėjo su atsitiktiniais sandoriais arba ūkine (individualia) veikla susijęs probleminis aspektas, verta jį panagrinėti plačiau.

Pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2 straipsnio 7 dalį,²⁸ individuali veikla laikoma savarankiška bet kokio pobūdžio komercinė arba gamybinė veikla, kuria versdamasis gyventojas siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos per tęstiną laikotarpį. Pagal administracinių teismų praktiką²⁹ individualiai veiklai būdingi savarankiškumo, versliškumo, tęstinumo požymiai, o tokios veiklos tikslas turėtų būti – siekti ekonominės naudos. Individuali veikla taip pat turėtų būti priskirtina vienai iš veiklos rūšių. Savarankiškai veikdamas fizinis asmuo pats sprendžia su savo veikla susijusius klausimus, pats investuoja, dengia su individualios veiklos vykdymu susijusias išlaidas³⁰. Tokiai veiklai taikomas mažesnis 5 proc. tarifas, kai tuo tarpu jeigu iš kripto turto pajamos gaunamos atsitiktinai – tai lemia didesnius mokesčius. Būtent nuo veiklos pobūdžio priklausys mokėtina gyventojų pajamų mokesčio, privalomojo sveikatos draudimo, valstybinio socialinio draudimo įmokų suma, dėl to labai svarbu tinkamai identifikuoti šį aspektą. Pagrindinė su šiuo aspektu kylanti problema – kaip išsiaiškinti, kada prekybos kripto valiuta sandoriai yra periodiniai, nėra konkretaus operacijų skaičiaus ar kartelės, kuri pasakytų, kada tai nebėra atsitiktinė veikla, reikia žiūrėti į visumą.

²⁶ Lietuvos apeliacinio teismo 2022 m. kovo 7 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 1A-148-626/2022.

²⁷ Vilniaus apygardos administracinis teismas: Teismas išnagrino bylą dėl pajamų, gautų pardavus kriptovaliutą, apmokestinimo. Prieiga per internetą: <https://vaat.teismas.lt/naujienos/aktualijos/teismas-ismagrino-byla-del-pajamu-gautu-pardavus-kriptovaliuta-apmokestinimo/1326> [žiūrėta 2022 m. gruodžio 15 d.].

²⁸ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2002-07-19, Nr. 73-3085.

²⁹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. kovo 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-3501-438/2019

³⁰ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. balandžio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1358-12

Apibendrinant, apmokestinant su kripto turto gaunamas pajamas, ypač svarbu nustatyti mokesčių mokėtojo „versliškumo“ elementus, atskiriant, ar tai tęstinė veikla, kuri turėtų būti įregistruojama kaip individuali veikla, ar atsitiktiniai sandoriai. Taip pat svarbu žinoti kripto turto apmokestinimo momentą, kadangi kiekvienas faktas gali lemti skirtingą mokėtinų mokesčių dydį.

3. Kripto turto reguliavimas Europos Sąjungos bei tarptautiniu mastu

Lietuvoje teismų praktikos susijusios su virtualios valiutos apmokestinimu dar nėra išvystytos plačiai, tačiau teismų praktikos Europos Teisingumo Teisme (toliau – Europos Teisingumo Teismas arba ESTT), nors tik viena byla, bet jau yra nuo 2015 metų. Teisingumo Teismo Teismas byloje Hedqvist (ESTT sprendimas byloje Hedqvist Nr. C 264/14, 2015-10-22) pasisakė dėl virtualių valiutų apmokestinimo ir neapmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM)) ir šita byla yra aktuali iki šių laikų kalbant apie virtualių valiutų apmokestinimą ir neapmokestinimą PVM Europos Sąjungos mastu.

Hedqvist planavo tiekti tradicinių valiutų keitimo į virtualiąją valiutą Bitcoin, ir atvirkščiai, paslaugas. Teismas nustatė, kad D. Hedqvist planuojami sandoriai susiję su virtualiomis valiutomis būtų vykdomi per Hedqvist įmonės internetinę svetainę. Įmonė pirkėtų virtualiosios valiutos Bitcoin kiekį tiesiogiai iš fizinių asmenų ir juridinių asmenų arba iš tarptautinės valiutų biržos. Paskui įmonė laikytų tokius kiekius virtualių valiutų arba perparduotų tokioje valiutų biržoje. D. Hedqvist įmonė taip pat atliktų pardavimus fiziniams ir juridiniams asmenims, kurie pateiktų užsakymus per Hedqvist internetinę svetainę. Šios įmonės parduodami virtualiosios valiutos bitkoino vienetai būtų tie, kuriuos ji įsigytų valiutų biržoje iškart po to, kai klientas pateikia užsakymą, arba tie, kuriais ji jau disponuoja. Įmonės klientams taikoma kaina būtų nustatoma pagal atitinkamoje valiutų biržoje galiojančią kainą uždedant tam tikrą antkainį ir taip pirkimo ir pardavimo kainų skirtumas būtų D. Hedqvist įmonės pelnas, o įmonė netaikytų jokių kitų mokesčių. Apibendrinant, D. Hedqvist planavo vykdyti tik virtualiosios valiutos Bitcoin kiekį pirkimo ir pardavimo už tradicines (kitaip dar vadinamas dekretines) valiutas ir atvirkščiai. Tačiau kilo klausimas, ar tokia veikla neturėtų būti apmokestinama PVM mokesčiu.

Prieš pradėdamas tokį verslą D. Hedqvist paprašė preliminarus sprendimo su klausimu ar reikia mokėti PVM nuo virtualiosios valiutos (šiuo atveju bitkoino) vienetų pirkimo ir pardavimo. Neturėdamas tikslaus atsakymo, ar minėtiems sandoriams taikomas PVM neapmokestinimo pagrindas, Švedijos Aukščiausiasis Administracinis Teismas priėmė sprendimą sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„Ar tarybos direktyvos 2006 m. lapkričio 28 d. dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM Direktyva) 2 straipsnio 1 dalį (straipsnis išvardina kokie sandoriai yra PVM objektai) reikia aiškinti taip, kad sandoriai, kurie apibūdinami kaip virtualiųjų valiutų keitimas į tradicines valiutas, ir atvirkščiai, vykdomi už atlygį, kurią paslaugos teikėjas įskaičiuoja į keitimo kursą, yra paslaugų teikimas už atlygį? Jeigu atsakymas į pirmąjį klausimą būtų taip, tai ar 135 straipsnio 1 dalį reikia tada aiškinti taip, kad keitimo sandoriai pagal minėtus bylos duomenis yra neapmokestinami?“

ES PVM Direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad PVM apmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo. Teismas visų pirma konstatavo, kad virtualiosios valiutos bitkoino, kuris, atliekant keitimo sandorius, bus keičiamas į dekretines valiutas, negalima laikyti „materialiuoju turtu“, kaip tai yra nurodyta pagal PVM Direktyvos 14 straipsnį, nes teismas samprotavo, jog nėra kitos šios virtualiosios valiutos paskirties, nei naudojimas jos kaip atsiskaitymo priemonės. Dėl to teismas sutinka su kito sprendimo First National Bank of Chicago išaiškinimu, jog ir dekretinių valiutų atveju yra būtent tokia paskirtis. Dėl šios priežasties kriptovaliutų keitimas nepatenka į minėtos direktyvos 14 straipsnyje pateiktą „prekių tiekimo“ sąvoką. Šiomis aplinkybėmis šie sandoriai yra paslaugų teikimas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 24 straipsnį (ESTT sprendimas byloje Hedqvist Nr. C 264/14, 2015-10-22).

Europos Teisingumo Teismas konstatavo, kad šiai įmonei už suteiktas paslaugas būtų mokamas atlygis, lygus maržai, kuris būtų įskaičiuotas į keitimo kursą, kuriuo įmonė būtų pasirengusi parduoti ir pirkti aptariamas valiutas. Pagal jau minėtą sprendimą First National Bank of Chicago teismas padarė išvadą, jog neturi reikšmės tai, kad toks atlygis yra kitokios formos nei komisinio atlyginimo pervedimas ar specialių išlaidų apmokėjimas, dėl to teismas konstatavo, kad tai yra paslaugų teikimas už atlygį, kuris tiesiogiai susijęs su suteikta paslauga, tai yra paslaugų teikimas už atlygį, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą. Dėl to teismas padarė išvadą, jog „sandoriai, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, kuriuos sudaro tradicinių valiutų keitimas į virtualiosios valiutos bitkoino vienetus, ir atvirkščiai, atliekamas sumokėjus sumą, lygią maržai, t. y. kainos, kurią sandorio vykdytojas sumokėjo įsigydamas valiutą, ir kainos, kuria jis tą valiutą parduoda savo klientams, skirtumui, yra paslaugų teikimas už atlygį, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą“.

PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punkte numatyta, kad valstybės narės neapmokestina sandorių, be kita ko, „dėl valiutos, banknotų ir monetų, naudojamų kaip [teisėta] atsiskaitymo priemonė“. Teismas rėmėsi įvairiomis PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punkto kalbinėmis versijomis ir negalėjo aiškiai nustatyti, ar ši nuostata taikoma tik sandoriams, susijusiems su dekretinėmis valiutomis, ar ji taip pat apima sandorius, susijusius su kitokia valiuta. Tačiau žodžių junginį reikia

aiškinti atsižvelgiant į jo kontekstą, PVM direktyvos struktūrą ir tikslus (sprendimo Velvet & Steel Immobilien, C-455/05 praktika), dėl tos priežasties Pagrindinėje byloje neginčijama, kad virtualioji valiuta bitkoinas neturi kitos paskirties, nei naudoti ją kaip atsiskaitymo priemonę, ir šiam tikslui ją pripažįsta kai kurie veiklos vykdytojai. Dėl tos priežasties teismas padarė išvadą, jog PVM Direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punktą reikia aiškinti taip, kad „toks paslaugų teikimas, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kurį sudaro tradicinių valiutų keitimas į virtualiosios valiutos bitkoino vienetus, ir atvirkščiai, atliekamas sumokėjus sumą, lygią maržai, t. y. kainos, kurią sandorio vykdytojas sumokėjo įsigydamas valiutą, ir kainos, kuria jis tą valiutą parduoda savo klientams, skirtumui, yra PVM neapmokestinamas sandoris, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą“ (ESTT sprendimas byloje Hedqvist Nr. C 264/14, 2015-10-22).

Nors Europos Teisingumo Teismo sprendimas buvo grindžiamas Bitcoin, tačiau Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (toliau – EBPO) savo išleistoje ataskaitoje apie mokesčių režimų apžvalgą ir naujus mokesčių politikos klausimus patvirtina, jog dauguma ES šalių aiškina, kad jie taikomi visoms virtualioms valiutomis.

Dėl tokio Europos Teisingumo Teismo sprendimo galima daryti išvadą, jog kriptovaliutų pirkimas ir pardavimas mainais į dekretinius pinigus Europos Sąjungos mastu yra PVM neapmokestinamas sandoris ir dėl to kriptovaliuta šiuo požiūriu yra sutapatinama su tradicinėmis valiutomis.

Taip pat verta paminėti, jog 2022 m. gruodžio 8 d. Europos Komisija pasiūlė tekstą, kuriuo iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje (DAC8)³¹. DAC8 be kita ko, numatyti šie dalykai: esamos DAC sistemos pakeitimai, taisyklės dėl išankstinių tarpvalstybinių sprendimų, skirtų didelės vertės fiziniams asmenims, ir kriptovaliutų ataskaitų teikimo ES kompetentingoms institucijoms sistema. Šiame perspėjime daugiausia dėmesio skiriama kriptovaliutų ataskaitų teikimo sistemai (angl. Crypto-Asset Reporting Framework, CARF), kuri turėtų įsigalioti 2026 m. sausio 1 d. Pagal dabartinę DAC sistemą kriptovaliutomis netaikomas keitimasis informacija. Kadangi šiomis elektroninėmis priemonėmis laikomas turtas kelia galimą nepakankamo apmokestinimo riziką, DAC8 suteikia ES valstybėms narėms galimybę gauti informaciją apie kripto aktyvų naudotojus ir ja keistis, įgyvendinant deramo patikrinimo procedūras ir ataskaitų teikimo taisykles, taikomas kriptoaktyviųjų aktyvų sandoriuose aktyviai dalyvaujantiems ūkio subjektams ir jų naudotojams. Taisyklės grindžiamos EBPO CARF . Valstybės narės ne vėliau kaip iki 2025 m. gruodžio 31 d. turi priimti ir paskelbti savo įstatymus ir kitus teisės aktus, būtinus, kad būtų laikomasi šio DAC8. Tai reiškia, kad DAC8 įsigalios nuo 2026 m. sausio 1 d.

³¹ Europos Parlamento ir Tarybos 2022 m. gruodžio 8 d. direktyvos pasiūlymas (EB) Nr. COM/2022/707 dėl administracinio bendradarbiavimo mokesčių srityje.

Užsienio teisės specialistai kelia klausimą, ar kompetentingos institucijos galės panaudoti pagal paskirtį tokį didelį kiekį informacijos ir ar kibernetinė sauga ir žmogiškieji išteklių tai leis³², tačiau galima daryti išvadą, jog, išnaudojant teikiamą informaciją, tai leis mokesčių administratoriams susekti kriptovaliutų sandorius, kurie turi būti apmokestinami, bet nėra deklaruojami.

Išvados

1. Nors kripto valiutos atsirado 2008 metais, Europos Sąjungos bei Lietuvos institucijos su kripto turtu susijusių veiklą pradėjo reguliuoti tik žymiai vėliau, nuo 2014 metų. Iki to laiko vyraavęs mokesstinis neaiškumas šiuo metu išsklaidytas aiškiosiomis valstybės institucijų išaiškinimais, tačiau yra tam tikrų probleminių aspektų, pvz. dėl individualios veiklos ir atsiktinių sandorių kvalifikavimo, kripto turto apmokestinimo momento.
2. Kripto turtas užima vis didesnę dalį finansinių paslaugų rinkos, tuo pačiu metu versdamas valstybės institucijas atkreipti didesnę dėmesį į šių finansinių priemonių reguliavimą ir tinkamą apmokestinimą, tačiau artėjantys Europos Sąjungos teisės aktai, kaip ateityje įsigaliosiantis Europos kriptoturto rinkų reglamentas sureguliuos tarp skirtingų jurisdikcijų esančius skirtumus ir suvienodins tiek kripto valiutų paslaugų teikėjų reguliavimą, tiek apmokestinimą.
3. Kriptovaliutų pirkimas ir pardavimas mainais į dekretinius pinigus Europos Sąjungos mastu yra PVM neapmokestinamas sandoris ir dėl to kriptovaliuta šiuo požiūriu yra sutapatinama su tradicinėmis valiutomis, o naujai siūlomi pakeitimai dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje užtikrins geresnes galimybes mokesčių administratoriui apmokestinti nedeklaruotus kriptovaliutų sandorius, kurie yra apmokestinami.
4. Svarbu, kad Lietuvos institucijos pateiktų aiškias ir konkrečias taisykles, užtikrinančias, kad asmenys ir įmonės galėtų tinkamai deklaruoti ir mokėti mokesčius už kripto valiutų sandorius. Be to, reikia daugiau informacijos apie pajamų, gaunamų iš kripto valiutų sandorių mokesčines pasekmes, kad būtų užtikrinta atitiktis reikalavimams. Kadangi kripto valiutos populiarumas toliau auga, labai svarbu, kad Lietuvos institucijos imtųsi aktyvaus požiūrio į šios naujos technologijos apmokestinimo priemones.

³² Roger Van de Berg, Thijs van Luijt (2022). European Union: DAC 8 - Implementation of Crypto-Asset Reporting Framework Published. [interaktyvus] Prieiga per internetą: <https://www.bakermckenzie.com/en/insight/publications/2022/12/dac-8-implementation-of-crypto-asset-reporting> [žiūrėta 2022 m. gruodžio 29 d.].

Literatūros sąrašas

Lietuvos Respublikos ir Europos Sąjungos teisės aktai:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija. Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014.
2. Europos Sąjungos Tarybos 2006 m. lapkričio 28 d. direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos OL L 347/1 p. 9 (su pakeitimais ir papildymais).
3. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-3992.
4. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085
5. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Valstybės žinios, 2004-04-28, Nr. 63-2243.
6. Lietuvos Respublikos pinigų plovimo ir teroristų finansavimo prevencijos įstatymas. Valstybės žinios, 1997, Nr. 64-1502LR
7. Europos Parlamento ir Tarybos 2020 m. rugsėjo 24 d. reglamento pasiūlymas (EB) Nr. 2019/1937 Europos kriptoturto rinkų reglamentas.
8. Europos Parlamento ir Tarybos 2022 m. gruodžio 8 d. direktyvos pasiūlymas (EB) Nr. COM/2022/707 dėl administracinio bendradarbiavimo mokesčių srityje.

Teismų praktika:

9. Hedqvist [ESTT], Nr. C-264/14, [2015-10-22]. ECLI:EU:C:2015:718.
10. First National Bank of Chicago [ESTT], Nr. C-172/960 [1998-17-14]. ECLI:EU:C:1998:354.
11. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. kovo 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-3501-438/2019
12. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. balandžio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1358-12
13. Lietuvos apeliacinio teismo 2022 m. kovo 7 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 1A-148-626/2022.

Specialioji literatūra:

14. MEDELIENĖ, Aistė; SUDAVIČIUS, Bronius. Mokesčių teisė. Vilnius: Registrų centras, 2011;
15. Roger Van de Berg, Thijs van Luijt (2022). European Union: DAC 8 - Implementation of Crypto-Asset Reporting Framework Published. [interaktyvus] Prieiga per internetą: <https://www.bakermckenzie.com/en/insight/publications/2022/12/dac-8-implementation-of-crypto-asset-reporting>

Kita literatūra:

16. Valstybės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos raštas „Dėl virtualiųjų valiutų ir pirminio virtualiųjų žetonų platinimo veiklos mokesčių nuostatų paaiškinimo (2019 04 03 redakcija). 2018, Nr. (18.10-31-1E) RM-21969.
17. Statista. Number of cryptocurrencies worldwide from 2013 to November 2022. Prieiga per internetą: <https://www.statista.com/statistics/863917/number-crypto-coins-tokens/>

18. Europos Centrinis Bankas. Virtual Currency Schemes. Prieiga per internetą: <https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/virtualcurrencyschemes201210en.pdf>
19. Verslo žinios. „Fintech“ bendrovių Lietuvoje pernai padaugėjo 13%, pritrauktos rekordinės investicijos. Prieiga per internetą: <https://www.vz.lt/inovacijos/technologijos/2022/04/01/fintech-bendroviu-lietuvoje-pernai-padaugejo-13-pritrauktos-rekordines-investicijos>
20. Verslo žinios. Kriptovaliutininko patriotizmo kaina: 0,6 mln. Eur mokesčių, kurių jam neleidžia sumokėti. Prieiga per internetą: <https://www.vz.lt/finansai-apskaita/2022/06/27/kriptovaliutininko-patriotizmo-kaina-06-mln-eur-mokesciu-kuriu-jam-neleidzia-su-moketi#ixzz7q2QP8COP>
21. EBPO An Overview of Tax Treatments and Emerging Tax Policy Issues (2020). Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-virtual-currencies-an-overview-of-tax-treatments-and-emerging-tax-policy-issues.htm>
22. Lietuvos banko pranešimas: Rizikoms kriptoturto sektoriuje valdyti ir skaidrumui didinti – įstatymo pakeitimai. Prieiga per internetą <https://www.lb.lt/lt/naujienos/rizikoms-kriptoturto-sektoriuje-valdyti-ir-skaidrumui-didinti-istatymo-pakeitimai>
23. Vilniaus apygardos administracinis teismas: Teismas išnagrinėjo bylą dėl pajamų, gautų pardavus kriptovaliutą, apmokestinimo. Prieiga per internetą: <https://vaat.teismas.lt/naujienos/aktualijos/teismas-ismagrinejo-byla-del-pajamu-gautu-pardavus-kriptovaliuta-apmokestinimo/1326>
24. Varle.lt. Varle.lt atsiskaitymai kriptovaliuta išaugo daugiau kaip 1200 proc. Prieiga per internetą: <https://www.varle.lt/blog/varle-lt-atsiskaitymai-kriptovaliuta-isaugo-daugiau-kaip-1200-proc/>
25. Time.com The World's Cryptocurrency Is Now Worth More Than \$3 Trillion [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://time.com/6115300/cryptocurrency-value-3-trillion/>
26. Bankrate.com Cryptocurrency statistics 2023: Investing in crypto [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.bankrate.com/investing/cryptocurrency-statistics/>
27. European Banking Authority Warning to consumers on virtual Currencies EBA/WRG/2013/01. Prieiga per internetą: <https://www.eba.europa.eu/sites/default/documents/files/documents/10180/598344/b99b0dd0-f253-47ee-82a5-c547e408948c/EBA%20Warning%20on%20Virtual%20Currencies.pdf?retry=1>
28. Valstybinės mokesčių inspekcijos Mokesčių informacijos departamento informacija: gyventojų gautų virtualios valiutos pardavimo pajamų apmokestinimas gyventojų pajamų mokesčiu. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391071/Virtualios+valiutos+GPM.PDF/954957f9-18f5-1ec9-8c77-fa79d956c6d8?t=1664350832765>

KRIPTO TURTO APMOKESTINIMO VERTINIMAS IR PROBLEMATIKA

Santrauka

Moksliniame straipsnyje išsamiai įvertinamas dabartinis kripto turto mokesstinis reguliavimas Lietuvoje bei Europos Sąjungos bei tarptautinėje teisėje. Atkreipiamas dėmesys ir vertinami su mokesčių reglamentavimu susiję problematiniai aspektai. Ty-

rimas pradedamas pateikiant kripto valiutų rinkos vystymosi Lietuvoje statistiką, aptariamas dabartinis apmokestinimo modelis. Antroje darbo dalyje aprašomas dabartinis kripto turto apmokestinimo modelis, pateikiami probleminiai su kripto turto apmokestinimu susiję aspektai, susiję su individualios veiklos reglamentavimu, apmokestinimo momentu, kripto turto išgavimu. Trečioje darbo dalyje aprašoma su kripto turto apmokestinimu susijusi Europos Sąjungos teisė, aptariamos Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos gairės. Populiarėjanti kripto turto, kaip investicijos priemonės forma, privertė reaguoti ir valstybines institucijas – Lietuvos Respublikos valstybinė mokesčių inspekcija aiškiai nurodo apmokestinimo kriterijus bei mokesčines prievoles, o Europos Teisingumo Teismo sprendimu kripto valiutos prilygintos įprastoms valiutoms, kurioms taikomi tokie patys mokesčiai. Kripto turto apmokestinimas kelia ir tam tikrus probleminius aspektus dėl individualios veiklos ir atsitiktinių kripto sandorių sampratos, tinkamo duomenų rinkimo, dėl to yra tam tikrų aspektų, dėl kurių institucijos Lietuvos ar Europos Sąjungos mastu galėtų imtis papildomų priemonių.

ASSESSMENT AND ISSUES IN THE TAXATION OF CRYPTO ASSETS

Summary

The paper provides a detailed assessment of the current tax treatment of crypto assets in Lithuania, the European Union and international law. It draws attention to and assesses the problematic aspects related to crypto tax regulation. The study starts by providing statistics on the development of the cryptocurrency market in Lithuania and discusses the current taxation model. The second part of the paper describes the current model of taxation of crypto-assets and presents problematic aspects of taxation of crypto-assets, such as the regulation of individual activity, the timing of taxation, and the extraction of cryptoassets. The third part of the paper describes the European Union law relating to the taxation of cryptoassets and discusses the guidelines of the Organisation for Economic Co-operation and Development. The growing popularity of crypto assets as a form of investment instrument has forced the state authorities to react: the State Tax Inspectorate of the Republic of Lithuania clearly states the criteria for taxation and the tax obligations, and the decision of the European Court of Justice puts cryptocurrencies on an equal footing with ordinary currencies, which are subject to the same taxes. The taxation of crypto-assets also raises some problematic aspects regarding the concept of individual activity and occasional crypto-transactions, the proper collection of data, and there are certain aspects that could lead to additional measures by the authorities at the Lithuanian or EU level.