

BENDROSIOS NUOSTATOS

VMI prie FM atsižvelgdama į praktikoje besikuriančias naujas atsiskaitymo priemones, naujus verslo vystymo modelius bei naujus būdus lėšoms pritraukti, parengė paaiškinimą dėl mokesčių įstatymų nuostatų taikymo veiklai, susijusiai su virtualiosiomis valiutomis ir žetonais.

Įprastai, kai kalbama apie „virtualiąją valiutą“, iš esmės turimos omenyje tokios priemonės kaip bitcoin, ethereum, ripple, litecoin ir pan. Mokesčių požiūriu „virtualiąją valiutą“ visada bus laikomas toks instrumentas, kuris savo savybėmis bus analogiškas nurodytoms priemonėms (t. y. bitcoin, ethereum, ripple, litecoin). Tačiau tam tikrų mokesčių požiūriu „virtualiąją valiutą“ gali būti pripažintas ir kitoks instrumentas, pvz. tam tikros rūšies žetonas.

Pažymėtina, kad Pelno mokesčio ir Gyventojų pajamų mokesčio įstatymų požiūriu pagal vykdomų sandorių turinį ir ekonominę prasmę „virtualioji valiuta“ pripažįstama trumpalaikiu turtu, kuris gali būti naudojamas kaip atsiskaitymo priemonė už prekes ir paslaugas arba laikomas parduoti, kai tuo tarpu PVM tikslais „virtualioji valiuta“ laikoma tokia pat valiuta kaip eurai, doleriai ir pan.

Veiklos, susijusios su virtualiosiomis valiutomis, kurių apmokestinimo aspektai yra aprašomi šiame paaiškinime apima virtualiųjų valiutų kasimą (*angl.* mining), pirkimą, pardavimą, atsiskaitymą tokiomis valiutomis už perkamas / parduodamas prekes ar paslaugas.

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 platinimo būdu (*angl.* initial coin offering, ICO), naudojantis decentralizuota vieša finansinių operacijų saugojimo sistema (*angl.* distributed ledger technology, blockchain). Nepaisant to, kad iš esmės žetonai yra leidžiami, naudojantis blockchain technologija, tai nereiškia, jog visi leidžiami žetonai yra vienodi ar traktuojami vienodai skirtingų mokesčių požiūriu. Praktikoje dažniausiai yra išskiriami 2 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, 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. Reikia atkreipti dėmesį, jog, sprendžiant 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 vertybiniu popieriumi visų mokesčių požiūriu, laikomas vertybiniu popieriumi tik kai kurių mokesčių požiūriu.

Veiklos, susijusios su žetonais, kurių apmokestinimo aspektai yra aprašomi šiame paaiškinime apima tokių žetonų pirminį platinimą, antrinį pardavimą, tarpininkavimo, perleidžiant žetonus, paslaugas.

Kadangi mokestiniai veiklos, susijusios su virtualiosiomis valiutomis ir žetonais, klausimai yra neatsiejami nuo apskaitos dokumentų, reikia atkreipti dėmesį, jog Lietuvoje

apskaita tvarkoma ir apskaitos dokumentai surašomi naudojant eurą (BAĮ 5 str. 1 dalis), todėl visi sandoriai, vykdomi virtualiąja valiuta, registruojami naudojant eurą.

Virtualiosios valiutos (ar žetonų) ir euro keitimo santykio teisės aktai nereglamentuoja, todėl nustatant virtualios valiutos (ar žetonų) ir eurų kursą, gali būti naudojama visa prieinama informacija ir palyginamaisiais duomenimis rinkoje. Tačiau iš esmės virtualiosios valiutos (ar žetonų) apskaitos taisyklės, ūkinėms operacijoms ir ūkiniams įvykiams registruoti apskaitoje taikomo euro ir virtualiosios valiutos (ar žetonų) santykio paskelbimo šaltinį ūkio subjektas turėtų nusistatyti savo apskaitos politikoje. Atsižvelgiant į tai, kad virtualiosios valiutos (ar žetono) kursas gali kisti labai ženkliai per labai trumpą laikotarpį, asmuo savo apskaitos politikoje turėtų nusistatyti ne tik šaltinį, bet ir laiko momentą, kuriuo užfiksuotas kursas bus naudojamas apskaitos vedimui, mokestinių prievolių vykdymui.

VIRTUALIOJI VALIUTA, PIRMINIS ŽETONŲ PLATINIMAS (ICO) IR TIESIOGINIAI MOKESČIAI (PELNO MOKESTIS BEI GYVENTOJŲ PAJAMŲ MOKESTIS)

I. Virtualiosios valiutos gamybos ir pardavimo veikla.

Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau - PMĮ) nuostatų taikymas.

Apmokestinamųjų pajamų pripažinimas. Vienetui pagaminus virtualiąją valiutą, pelno mokesčio požiūriu mokesčio bazės neatsiranda. Kai vienetas pagaminatą virtualiąją valiutą parduoda, tai apskaičiuodamas apmokestinamąjį pelną, apmokestinamosiomis pajamomis turėtų pripažinti sumą, apskaičiuotą iš virtualiosios valiutos pardavimo kainos atėmus jos pasigaminimo kainą.

Šis paaiškinimas grindžiamas PMĮ 2 str. 24 dalies, PMĮ 14 str. 1 dalies ir PMĮ 17 str. 1 dalies nuostatomis. Pagal PMĮ 2 str. 24 dalies nuostatą Lietuvos vieneto mokesčio bazė yra visos Lietuvoje ir užsienio valstybėse uždirbtos (gautos) pajamos. PMĮ 7 straipsnyje numatyta, kad pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal pajamų ir sąnaudų kaupimo bei kitus buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytus apskaitos principus. Pagal PMĮ 14 straipsnio 1 dalies nuostatą, kai turtas gaminamas, tai jo įsigijimo kainą sudaro visos faktiškai šį turtą gaminant patirtos sąnaudos (pvz. įrangos nusidėvėjimo, programinės įrangos amortizacijos, ryšių, elektros, įsigytų paslaugų, tiesioginės darbo ir netiesioginės (pridėtinės) gamybos išlaidos, padarytos gaminant šį turtą). PMĮ 17 str. 1 dalyje nurodyta, kad leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai įmonės sąnaudos, būtinos jos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti. Įmonės patirtos išlaidos yra laikomos įprastinėmis sąnaudomis, jeigu jos atitinka vykdomos veiklos pobūdį ir jeigu jos yra įprastos įmonių, vykdančių atitinkamą veiklą Lietuvoje ar užsienyje, veiklai.

Dokumentai, kurie pagrindžia pajamas ir sąnaudas.

Pagal PMĮ 11 str. 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.

Užsienio vienetų ar fizinių asmenų ūkinės operacijos gali būti įformintos nesilaikant PMĮ 11 straipsnio 4 dalyje apskaitos dokumentams nustatytų reikalavimų. Pagal PMĮ 11 str. 6 dalį sąnaudos pagal užsienio vienetų arba fizinių asmenų surašytus dokumentus pripažįstamos, jei iš šių dokumentų galima nustatyti ūkinės operacijos turinį ir virtualiosios valiutos pardavėją.

Ūkinės operacijos, kurios negali būti pagrįstos apskaitos dokumentais, pagrindžiamos su jomis susijusių ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių apskaitos dokumentais ir (arba) surašant buhalterinę pažymą (BAĮ 12 str. 2 dalis). Bet kuriuo atveju, vadovaujantis teisės aktų nuostatomis, apskaitos dokumentų ir jų privalomųjų rekvizitų visuma turi patvirtinti, kad ūkinė operacija įvyko, ir kad ji įvyko būtent tokiais aplinkybėmis, kurios atspindėtos dokumentuose.

Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau - GPMĮ) nuostatų taikymas

Apmokestinamųjų pajamų pripažinimas.

Primename, kad pagal GPMĮ 2 str. 14 dalį, gyventojų pajamos - tai atlygis už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, už perduotas ar suteiktas teises, už perduotą ar kitaip perleistą investuotą turtą ar lėšas ir (arba) kita nauda gauta pinigais ir (arba natūra), išskyrus šio straipsnio 1 - 8 punktuose nurodytą naudą, kuri nelaikoma pajamomis.

Pagal GPMĮ 2 str. 28 dalį virtuali valiuta laikytina turtu, todėl kai yra gaunamos atsitiktinės virtualios valiutos pardavimo pajamos jos apmokestinamos kaip kito turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamos. Šiuo atveju, apmokestinamas skirtumas tarp pardavimo ir įsigijimo kainos.

Pažymime, kad gyventojų pasigaminta virtuali valiuta ar jos esmė atitinkanti priemonė, nėra laikoma gyventojų gautomis pajamomis. Kai gyventojas pagamintą virtualią valiutą parduoda / realizuoja, laikoma, kad jos pardavimo / realizavimo metu yra gautos pajamos, kurios apmokestinamos kaip kito turto pardavimo pajamos.

Pažymime, kad pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 27 punktą, pajamų gautų pardavus ne individualios veiklos neregistruotą turtą (virtualią valiutą) ir to turto įsigijimo kainos bei kitų GPMĮ 19 straipsnyje nurodytų su šio turto pardavimu susijusių išlaidų ir / arba pasigaminimo išlaidų skirtumas, per kalendorinius metus neviršijantis 2 500 eurų, pajamų mokesčiu neapmokestinamas.

Gyventojų pajamos, gautos iš virtualių valiutų pirkimo - pardavimo, ar iš pasigamintos virtualios valiutos pardavimo gali būti apmokestinamos kaip individualios veiklos pajamos, jeigu tokią veiklą vykdo siekdami iš to gauti ekonominės naudos sau, t. y. užsiima tokio pobūdžio veikla tęstinį laikotarpį ir jo vykdoma veikla atitinka individualiai veiklai nustatytų kriterijų (tęstinumas, savarankiškumas ir ekonominės naudos siekimas) visumą. Tęstinumas yra sietinas su tokio pobūdžio veiklos vykdymu tęstinį laikotarpį, kuris nėra ribojamas mokestiniu laikotarpiu. Tokios veiklos vykdymo aplinkybės kaip nevienkartinis, nuolatinis sandorių sudarymas, jų skaičius, tęstinis jų sudarymo laikotarpis (pasikartojimas) sietinas su tokios veiklos tęstinumo požymiu.

Pažymėtina, jog gyventojai gali teikti virtualios valiutos kasimo paslaugas („Mining“, „Cloud Mining“ ir pan.) kitiems asmenims naudodami savo turimą techninę įrangą (pvz. išnuomojant ir pan.) ir / arba naudodami paslaugos gavėjo techninę įrangą, ir pan. Esant tokiems atvejams, kai gyventojai teikia virtualios valiutos kasimo paslaugas, GPMĮ taikymo tikslais laikoma, jog gyventojai vykdo individualią veiklą.

Be to, virtualios valiutos kasimo paslaugos gali būti teikiamos ir fiziniams asmenims, kurie gali įsigyti techninę įrangą arba ją išsinuomoti iš paslaugų teikėjo. Tokiais atvejais, kai fizinis asmuo įsigijęs virtualios valiutos kasimo ir pan. paslaugas, ir atitinka GPMĮ 2 straipsnio 7 dalyje nustatytų individualios veiklos kriterijų visumą, GPMĮ taikymo tikslais, toks fizinis asmuo laikytinas vykdančiu individualią veiklą.

Apskaičiuojant individualios veiklos apmokestinamąsias pajamas, iš pajamų gali būti atimami GPMĮ 18 straipsnyje nurodyti su individualios veiklos pajamų gavimu ar uždirbimu susiję leidžiami atskaitymai. Todėl, apskaičiuojant individualios veiklos apmokestinamąsias pajamas, virtualios valiutos pasigaminimo ar pirkimo išlaidas, komisinius mokesčius (sumokėtus sudarant pirkimo - pardavimo sutartis) ir pan. išlaidas, patirtas uždirbant individualios veiklos pajamas, gyventojas gali priskirti individualios veiklos leidžiamais atskaitymams. Galima pasirinkti alternatyvų individualios veiklos išlaidų atskaitymo iš individualios veiklos pajamų būdą, nustatytą GPMĮ 18 str. 12 dalyje, ir pasirinkti leidžiamais atskaitymais laikyti 30 proc. gautų individualios veiklos pajamų sumos, t. y. individualios veiklos leidžiamais atskaitymais gali būti laikomos ne tik faktiškai patirtos išlaidos, susijusios su individualios veiklos pajamomis, bet ir dokumentais nepagrįstas jų dydis (t. y. 30 proc. visų individualios veiklos pajamų).

Atkreipiame dėmesį, kad individualios virtualių valiutų pirkimo - pardavimo veiklos pajamos gautos iki 2017 metų gruodžio 31 dienos apmokestinamos taikant GPMĮ 6 str. 3 dalyje nustatytą 5 proc. gyventojų pajamų mokesčio tarifą. Keičiantis individualios veiklos

apmokestinimo bei mokėtino pajamų mokesčio apskaičiavimo tvarkai nuo 2018 metų sausio 1 dienos individualios virtualių valiutų pirkimo - pardavimo veiklos pajamos bus apmokestinamos taikant GPMĮ 6 str. 1 dalyje nustatytą 15 proc. pajamų mokesčio tarifą bei mokėtinas mokesčius turės būti apskaičiuotas vadovaujantis GPMĮ 18² straipsnio nustatyta tvarka.

Nenuolatinio Lietuvos gyventojų pajamų mokesčio objektu laikomos pajamos, gautos vykdant individualią veiklą Lietuvoje per nuolatinę bazę. Pagal GPMĮ 2 straipsnio 13 dalį nenuolatinis Lietuvos gyventojas laikomas veikiančiu per nuolatinę bazę Lietuvoje, jeigu jis Lietuvoje: nuolat vykdo veiklą arba vykdo savo nuolatinę veiklą per priklausomą atstovą (agentą). Nenuolatinio Lietuvos gyventojų Lietuvoje vykdoma individuali veikla laikoma nuolatine, jeigu nuo jo veiklos Lietuvoje pradžios tokia veikla sudaro užbaigtą komercinį operacijų ciklą, t. y. apima šiuos veiklos operacijų etapus: rinkodarą ir reklamą, užsakymo priėmimą ir sutarčių sudarymą, paslaugos teikimą, apmokėjimo priėmimą). Pavyzdžiui nenuolatinis Lietuvos gyventojas virtualią valiutą kasą per Lietuvoje esančius serverius, išsinuomotus iš Lietuvos įmonių, tačiau serverius (virtualios valiutos kasimą) kontroliuoja būdamas fiziškai kitoje valstybėje, ir iškastą virtualią valiutą parduoda pasitelkdamas elektroninio ryšio priemones. Tokiu atveju nenuolatiniam Lietuvos gyventojui nekyla prievolė registruoti individualios veiklos, vykdomos per nuolatinę bazę Lietuvoje, ir šios gautos pajamos pagal GPMĮ 5 straipsnio 4 dalį nebūtų laikomos pajamų mokesčio objektu Lietuvoje.

Veiklos, kuriomis gali verstis fiziniai ir juridiniai asmenys yra kvalifikuojamos pagal Ekonominės veiklos rūšių klasifikatoriaus 2 redakciją (toliau - EVRK 2 red.), patvirtintą Statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės generalinio direktoriaus 2007 m. spalio 31 d. įsakymu Nr. DJ-226 „Dėl ekonominės veiklos rūšių klasifikatoriaus patvirtinimo“, individuali virtualių valiutų pirkimo - pardavimo bei gamybos (kasimo) veikla priskiriama EVRK 2 red. 82.99 klasei „Kita, niekur kitur nepriskirta, verslui būdingų paslaugų veikla“.

Dokumentai, kurie pagrindžia pajamas ir išlaidas

Pagal GPMĮ nuostatas leidžiama atimti tik tas sumas, kurios pagrindžiamos dokumentais, turinčiais visus Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme ir kituose teisės aktuose numatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus, ir (arba) galiojančiais sandoriais, ir (arba) užsienio vienetų bei gyventojų surašytais dokumentais, jei iš šių dokumentų galima nustatyti ūkinės operacijos turinį.

Individualia veikla besiverčiantis gyventojas, tvarkydamas buhalterinę apskaitą, turi vadovautis ne tik Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo nuostatomis, bet ir Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. vasario 17 d. įsakymu Nr. 1K-040 patvirtintomis Gyventojų, besiverčiančių individualia veikla (išskyrus gyventojus, įsigijusius verslo liudijimus) buhalterinės apskaitos taisyklėmis. Todėl, išlaidos, priskiriamos leidžiamiems atskaitymams, turi būti pagrįstos juridinę galią turinčiais dokumentais (sąskaitomis faktūromis, PVM sąskaitomis faktūromis, kasos aparato kvitais ir kt.), tuo atveju, kai prekės (paslaugos) įsigijamos iš užsienio vienetų ar gyventojų, privaloma turėti dokumentą, iš kurio būtų galima nustatyti ūkinės operacijos turinį.

Virtualiąją valiutą įsigijusių asmenų pajamos bei atitinkamai patirtos išlaidos gali būti pripažįstamos, pagal dokumentus, kurie patvirtina, kad buvo sumokėta už virtualiąją valiutą bei iš šio dokumento yra matoma ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio turinys ir data, ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio rezultatas, prekės pavadinimas ir kaina.

Jeigu ūkinė operacija negali būti pagrįsta apskaitos dokumentais, tokiu atveju ūkinė operacija gali būti pagrįsta su jomis susijusių ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių apskaitos dokumentais ir (arba) surašant buhalterinę pažymą. Tačiau, vadovaujantis teisės aktų nuostatomis, apskaitos dokumentų ir jų privalomųjų rekvizitų visuma turi patvirtinti, kad ūkinė operacija įvyko, ir kad ji įvyko būtent tokiomis aplinkybėmis, kurios atspindėtos dokumentuose.

II. Atsiskaitymas už prekes ar paslaugas virtualiąja valiuta

Mokesčių atžvilgiu nėra jokio skirtumo, ar su įmone ir gyventoju vykdančiu individualią veiklą atsiskaitoma virtualiąja valiuta, ar grynaisiais pinigais, ar banko pavedimu - įtraukti juos į apskaitą vis tiek privaloma.

Pardavėjo (paslaugų teikėjo) mokesstinės prievolės. Prekių ar paslaugų pardavimo pajamos pripažįstamos uždirbtomis tada, kai prekės yra parduotos. Pajamos už paslaugas laikomos uždirbtomis, kai paslaugos arba darbai yra atlikti.

Be to, jeigu už parduotas prekes ir (arba) paslaugas atsiskaitoma virtualiąja valiuta, tai pelno mokesčiu požiūriu laikoma, kad vienetas įsigijo turto (virtualiosios valiutos) už sumą, įtrauktą į vieneto pajamas, gautas už prekes ir paslaugas.

Pirkėjo (paslaugų gavėjo) mokesstinės prievolės. Jeigu vienetas už įsigytą turtą ar paslaugas atsiskaito virtualiąja valiuta, tai šio turto ar paslaugų įsigijimo kaina yra jo į pajamas įtraukta virtualiosios valiutos pardavimo kainą atitinkanti suma.

Taigi, šiuo atveju atsiskaitymus virtualiąją valiuta vykdančias vienetas pripažįsta virtualiosios valiutos pajamas (skirtumą tarp pardavimo ir pirkimo kainos) ir kartu registruoja prekių ar paslaugų įsigijimą.

Gyventojų, vykdančių individualią veiklą mokesstinės prievolės. Gyventojų pajamų mokesčio požiūriu, kai už parduotas prekes ar suteiktas paslaugas yra atsiskaitoma virtualia valiuta, individualios veiklos pajamomis būtų laikoma, suma atitinkanti parduotų prekių ar suteiktų paslaugų rinkos kainą. Kai gyventojas (taip pat ir vykdančias individualią veiklą), už prekes ir paslaugas atsiskaito virtualia valiuta, laikoma, kad jis parduoda minėtą valiutą, kurios pardavimo kaina yra prekės ar paslaugos rinkos kaina.

Darbo užmokestis (skatinamosios priemonės) virtualia valiuta. Pažymime, kad pagal Lietuvos Respublikos darbo kodekso 139 straipsnio 3 dalį darbo užmokestis privalo būti mokamas pinigais. Darbdavio ar kitų asmenų perduoti daiktai ar suteiktos paslaugos nėra laikytinos darbo užmokesčio dalimi. Todėl, skatinamosios priemonės perduodamos virtualia valiuta nuosavybės teise darbuotojui, GPMĮ taikymo tikslais laikytina, jog gyventojas gavo pajamas natūra. Tokios gautos pajamos priskiriamos su darbo santykiais susijusioms pajamoms, nuo kurių apskaičiuoti, sumokėti ir deklaruoti pajamų mokestį privalo darbdavys.

III. Operacijos virtualiosiomis valiutomis

Virtualią valiutą galima nusipirkti ne tik jų pirminio platinimo metu, bet ir tiesioginių sandorių metu ar virtualios valiutos keitykloje, kitose organizuotos prekybos vietose už įprastinę valiutą arba kitą virtualiąją valiutą. Šiuo atveju apmokestinamosios pajamos atsiranda vienetui, kuris virtualiąją valiutą perleidžia.

Pelno mokesčio požiūriu virtualiosios valiutos pirkimo - pardavimo veiklos pajamomis pripažįstamas skirtumas tarp virtualiosios valiutos pardavimo ir įsigijimo kainos.

Pagal PMĮ 14 straipsnio 1 dalies nuostatas turto įsigijimo kainą sudaro išlaidos, patirtos įsigyjant turtą, įskaitant sumokėtus (taip pat mokėtinus) komisinius atlyginimus ir mokesčius (rinkliavas), susijusius su šio turto įsigijimu. Taigi, įsigyjant virtualią valiutą, į jos įsigijimo kainą įskaitomos ir visos tiesioginės tokių sandorių sudarymo išlaidos (įskaitant mokėjimus tarpininkams).

Gyventojų pajamų mokesčio požiūriu virtualios valiutos pirkimo - pardavimo pajamomis pripažįstamas skirtumas tarp virtualios valiutos pardavimo ir pirkimo kainos, o gyventojų vykdančių individualios veiklos pajamomis pripažįstamas skirtumas tarp virtualios valiutos pardavimo ir GPMĮ 18 straipsnyje nustatytą leidžiamų atskaitymų sumos. Jeigu gyventojas vieną virtualią valiutą keičia į kitą laikoma, jog gyventojas vieną virtualią valiutą pardavė, o kitą įsigijo.

IV. Įmonės steigėjams, pirminio žetonų platinimo metu, skiriamų žetonų ir žetonų išmokamų projekto dalyviams už suteiktas paslaugas apmokestinimo

Dėl steigėjams skiriamų žetonų apmokestinimo. Įmonės, siekdamos skatinti šios įmonės steigėjus bei išlaikyti juos kuo ilgesnį laiką, 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, GPMĮ 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. Pažymime, 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.

Dėl išmokėtų žetonų už suteiktas paslaugas apmokestinimo. 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 paslaugų rinkos kaina.

V. Kai kurie virtualiųjų vienetų (žetonų) išleidimo modeliai:

1. Virtualiųjų vienetų (žetonų), laikytinų vertybiniais popieriais, išleidimas.

Virtualiųjų vienetų (žetonų) emitento mokesstinės prievolės. 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.

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.

Virtualiųjų vienetų (žetonų) įgijėjo (investuotojo) mokesstinės prievolės.

Vienetų (investuotojų), įsigijusių virtualiųjų žetonų, laikytinų vertybiniais popieriais, apmokestinamosioms pajamoms yra priskiriamos uždirbamos palūkanos bei pajamos iš tokių virtualiųjų žetonų perleidimo. Pagal PMĮ 16 str. 1 dalies nuostatas turto vertės padidėjimo pajamomis laikomas to turto perleidimo kainos ir įsigijimo kainos skirtumas.

Gyventojų pajamų mokesčio požiūriu, atsižvelgiant į tai, kad žetonai gali būti laikytini vertybiniais popieriais, vadovaujantis GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punkto nuostatomis, 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.

2. Virtualiųjų vienetų (žetonų), suteikiančių teisę gauti paslaugą arba produktą, platinimas.

Tais atvejais, kai ICO metu išleidžiami virtualieji žetonai suteikia teisę naudoti produktą ar naudotis paslaugomis jais atsiskaitant, šios už išplatintus žetonus surinktos lėšos laikomos išankstiniu mokėjimu (avansu) įskaitomu į būsimas įmokas.

CK 6.309 straipsnio 2 dalyje įtvirtinta, kad pinigų sumokėjimas parduoti daiktą įsipareigojusiam asmeniui pripažįstamas dalies kainos sumokėjimu (avansu), jeigu šalys nėra

susitarusios kitaip. Praktikoje avansas apibrėžiamas kaip išankstinis mokėjimas, kurio paskirtis - apmokėti pagrindinį mokėjimą ar jo dalį. Jis 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.

Žetonų platintojo mokesstinės prievolės. Pagal PMĮ 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.

Žetonų įgijėjo mokesstinės prievolės. Vienetas (investuotojas), įsigijęs žetonų, kurie suteikia teisę įsigyti prekių / 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 mokesčinį laikotarpį faktiškai gautomis arba uždirbtomis individualios veiklos pajamomis susijusios patirtos įprastinės šiai veiklai išlaidos. Todėl gyventojas, vykdamas individualią veiklą, patirtas žetonų (kurie suteikia teisę įsigyti prekių arba paslaugų už juose nurodytą sumą) įsigijimo išlaidas leidžiamais atskaitymams galės priskirti tik tą mokesčinį laikotarpį, kurį faktiškai įgis prekes ar paslaugas. Įsigytų prekių ar paslaugų kaina yra išlaidos, faktiškai patirtos įsigyjant žetonus.

3. Virtualiųjų vienetų (žetonų), priskirtinų turtui, platinimas.

Žetonų platintojo mokesstinės prievolės. 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 grąžinti 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 perleidžiami kitų asmenų nuosavybėn.

Žetonų įgijėjo mokesstinės prievolės. Vienetas (investuotojas), įsigijęs žetonų, kurie nėra laikomi vertybiniais popieriais ar išankstiniais mokėjimais (avansais), pelno mokesčio požiūriu pripažįsta finansinio turto įsigijimą. Įsigyto turto kaina yra išlaidos, faktiškai patirtos įsigyjant žetonus (PMĮ 14 str. 1 d.).

VI. Lietuvos vieneto, kontroliuojančio lengvatinio apmokestinimo užsienio vieneta, gaminantį ir prekiaujantį virtualiosiomis valiutomis, vykdamą virtualiųjų žetonų platinimą, prievolės

Jeigu Lietuvos vienetas kontroliuoja lengvatinio apmokestinimo užsienio vieneta¹, kuris gamina virtualiąsias valiutas, prekiauja jomis ar vykdo virtualiųjų žetonų platinimą, tai jis privalo priskirti apmokestinamosioms pajamoms pozityviasias pajamas.

¹ Pozityviosios pajamos skaičiuojamos tik tuo atveju, jeigu šis užsienio vienetas yra įregistruotas ar kitaip organizuotas tam tikroje valstybėje ar zonoje arba jeigu šis užsienio vienetas atitinka tam tikrą organizavimo formą, nurodytą Užsienio valstybių arba zonų, kuriose įregistruotiems ar kitaip organizuotiems vienetais netaikomos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio nuostatos, sąraše ir Užsienio verslo organizavimo formų, kurioms taikomos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio nuostatos, sąraše, patvirtintame Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. sausio 24 d. įsakymu Nr. 24 "Dėl užsienio valstybių arba zonų, kuriose įregistruotiems ar kitaip organizuotiems vienetais netaikomos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio

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; ir

- 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.

Pažymėtina, kad GPMĮ 13 straipsnyje nustatyta, kad pozityviosios pajamos apskaičiuojamas ir įtraukiamos į nuolatinio Lietuvos gyventojų pajamas ta pačia tvarka, kaip jos apskaičiuojamos ir įtraukiamos į kontroliuojančio Lietuvos vieneto pajamas pagal PMĮ nuostatas, taip pat atitinkamai taikomos šio rašto V punkte pateikto paaiškinimo nuostatos.

VIRTUALIOJI VALIUTA, PIRMINIS ŽETONŲ PLATINIMAS (ICO) IR PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESTIS

1. Kas laikoma virtualiaja valiuta PVM tikslais?

Virtualioji valiuta - tai decentralizuotai ar iš dalies decentralizuotai leidžiama atsiskaitymo priemonė, kurios leidimas įprastai nėra reguliuojamas jokios valstybės teisės aktais, už kurios leidimą nėra atsakingas atitinkamos valstybės įgaliotas asmuo, kurios privalomas priėmimas kaip atsiskaitymo priemonės nėra nustatytas jokiame valstybėje, kurios kursą nustato paklausa ir pasiūla ir kurios leidimo ir / ar naudojimo sąlygose nėra nustatyta jokių papildomų įsipareigojimų suteikti kitas paslaugas (išskyrus nustatomą pirmumo teisę atsiskaityti tokia valiuta) ir / ar pateikti prekes.

Virtualios valiutos laikymas atsiskaitymo priemone PVM tikslais nepriklauso nuo to, kaip tokią valiutą traktuoja Lietuvos bankas. Remiantis ESTT praktika byloje C-264/14, jeigu sandorio šalys pripažįsta virtualią valiutą (kuri suprantama pagal aukščiau pateiktą apibrėžimą) kaip teisėtą atsiskaitymo priemonėms alternatyvią atsiskaitymo priemonę, tai tokia virtuali valiuta PVM tikslais laikytina sutartine atsiskaitymo priemone, o sandoriai, susiję su ja, - finansiniais sandoriais. Pažymėtina, kad jeigu sandorio šalys už patiektas prekes (suteiktas paslaugas) atsiskaito žetonais, kurie neatitinka aukščiau nurodyto virtualiosios valiutos apibrėžimo, tai tokie žetonai PVM tikslais nelaikomi virtualiaja valiuta.

Esminis virtualiosios valiutos traktavimo PVM tikslais skirtumas nuo tokios valiutos traktavimo GPM ir Pelno mokesčio tikslais yra tas, kad PVM tikslais tokia virtualioji valiuta niekada nebus laikoma trumpalaikiu turtu.

2. Ar ICO (angl. Initial Coin Offering) metu išleidžiami instrumentai yra laikomi virtualiaja valiuta PVM tikslais?

Įprastai ICO atveju išleidžiami instrumentai PVM tikslais nėra laikomi virtualiaja valiuta, nes jie nėra leidžiami kaip atsiskaitymo priemonė, o kaip instrumentas, kurio pagalba yra surenkamas finansavimas tam tikro projekto vykdymui ir kuris dažniausiai garantuoja jo turėtojui tam tikras teises, t. y. įprastai tokie išleidžiami instrumentai turi konkretų leidėją, kuris įsipareigoja už tam tikrą asmenį, įsigyjančio instrumentą, sumokėtą pinigų sumą, ateityje jam suteikti tam tikras teises ar paslaugas ar pateikti prekes. Tokie ICO metu išleisti instrumentai laikytini žetonais (*angl.* token). Tačiau gali pasitaikyti atvejų, kai žetonai atitinka virtualiosios valiutos apibrėžimą (pvz.: žetonai, kurie suteikia teisę atsiskaityti už trečiųjų asmenų tiekiamas prekes ir/arba teikiamas paslaugas) ir todėl PVM tikslais jie laikytini virtualiaja valiuta (žr. atsakymą į 8 klausimą).

3. Ar virtualiosios valiutos „kasimas“ (angl. mining) sau yra PVM objektas?

Virtualiosios valiutos (kitaip vadinamos „kriptovaliuta“, pvz. bitcoin, ethereum ir kitos) vienetai atsiranda vykstant procesui, kuris vadinamas „kasimu“ (*angl.* mining). Kasimo proceso metu, kompiuterinė technika, į kurią įdiegta speciali programinė įranga, atlieka matematinius skaičiavimus, kurių metu generuojami (sukuriami) nauji virtualiosios valiutos vienetai.

Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau - PVM įstatymas) 3 straipsnio nuostatas PVM objektas yra apmokestinamojo asmens už atlygį vykdomas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kuris pagal PVM įstatymą laikomas įvykusi Lietuvoje. Kad asmens vykdomi sandoriai būtų PVM objektas, visų pirma vienas asmuo kitam asmeniui už atlygį turi teikti paslaugas arba tiekti prekes Lietuvoje, be to, tarp asmens gaunamo atlygio ir jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų turi būti tiesioginis priežastinis ryšys, t. y. asmuo atlygį turi gauti už konkrečias jo patiektas prekes ar suteiktas paslaugas.

Šiuo atveju galima teigti, kad kai virtualią valiutą „išsikasi“ sau, tai nėra tiekiamos jokios prekės (teikiamos jokios paslaugos), todėl virtualiosios valiutos kasimas sau nelaikomas atlygiu už suteiktas paslaugas ar patiektas prekes ir, vadovaujantis aukščiau išdėstytu, nėra PVM objektas.

4. Ar virtualiosios valiutos „kasimas“ (angl. mining) kitam asmeniui yra PVM objektas?

Asmuo virtualios valiutos „kasimo“ paslaugas kitam asmeniui gali teikti naudodamas paslaugų gavėjo įsigyta ir paslaugos teikėjui perduota technine įranga („Mining“ paslauga), paslaugos teikėjo paslaugos gavėjui išnuomota technine įranga („Cloud mining“ paslauga) ir pan.

Jeigu asmuo už kitam asmeniui teikiamas virtualios valiutos kasimo paslaugas gauna atlygį (nesvarbu kokia (tradicine ar virtualia) valiuta) ir šios paslaugos PVM tikslais laikomos suteiktos šalies teritorijoje (Lietuvoje), tokios paslaugos yra PVM objektas (PVM įstatymo 3 straipsnis).

5. Ar iškastos (pagamintos) virtualiosios valiutos pardavimas yra PVM objektas?

Remiantis Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika byloje C-264/14, virtualiosios valiutos pardavimas (keitimas į tradicines ar kitos rūšies virtualiąsias valiutas) PVM tikslais laikomas paslaugų teikimu už atlygį. Kitaip tariant, virtualiosios valiutos keitimas į tradicinę valiutą ar kitos rūšies virtualiąją valiutą yra PVM objektas².

Reikia pažymėti, kad keičiant virtualiosios valiutos vienetus į tradicines ar kitos rūšies virtualiąsias valiutas, apmokestinamoji vertė yra lygi maržai, t. y. kainos, kurią atitinkamas sandorio vykdytojas sumokėjo įsigydamas valiutą, ir kainos, už kurią jis tą valiutą parduoda savo klientams, skirtumui. Virtualiosios valiutos ir euro keitimo santykio teisės aktai nereglamentuoja, todėl, nustatant virtualios valiutos ir eurų kursą, gali būti naudojama visa prieinama informacija ir palyginamaisiais duomenimis rinkoje.

6. Ar prekybos virtualiąja valiuta sandoriai yra apmokestinami PVM?

Vadovaujantis PVM įstatymo 28 straipsnio nuostatomis, prekybos virtualiąja valiuta sandoriai yra laikomi finansinių paslaugų teikimo sandoriais (nepriklausomai nuo to, ar Lietuvos bankas pripažįsta tokią valiutą atsiskaitymo priemone), kurie PVM yra neapmokestinami³.

Tačiau, atkreiptinas dėmesys, jog PVMĮ 28 straipsnio 7 dalyje nustatyta, kad apmokestinamasis asmuo, teikiantis šio straipsnio 1-4 dalyse nurodytas paslaugas (tame tarpe ir virtualiosios valiutos keitimo į tradicinės valiutos vienetus ar kitos rūšies virtualiosios valiutos vienetus), turi teisę pasirinkti skaičiuoti PVM už šias paslaugas, jeigu pirkėjas (klientas) yra apmokestinamasis asmuo PVM mokėtojas. Tačiau toks pasirinkimas yra įmanomas tik tuomet, kai tokios virtualiosios valiutos keitimo paslaugos pagal PVM įstatymo taisykles yra laikomos suteiktomis Lietuvoje.

² PVM objektas yra apmokestinamojo asmens už atlygį vykdomas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kuris pagal PVM įstatymo nuostatas laikomas įvykusi Lietuvoje. PVM objektu taip pat gali būti prekių ir paslaugų įsigijimas Lietuvoje už atlygį iš kitos valstybės narės.

Sąvokos „ne PVM objektas“ ir „PVM neapmokestinama veikla“ nėra tapačios. Kai sandoris yra PVM objektas atsiranda PVM prievolės, kai sandoris nelaikomas PVM objektu - jokių PVM prievolių neatsiranda. Kai sandoris laikomas PVM objektu, tai jis gali būti PVM apmokestinamas arba neapmokestinamas. Atvejai, kai prekių tiekimas ir paslaugų teikimas yra PVM objektas, bet PVM neapmokestinamas, nustatyti PVM įstatymo 20 - 33 straipsniuose. PVM neapmokestinama: su sveikatos priežiūra susijusios prekės ir paslaugos; socialinės paslaugos ir susijusios prekės; švietimo ir mokymo paslaugos; kultūros ir sporto paslaugos; pelno nesiekiančių juridinių asmenų veikla; pašto paslaugos; radijo ir televizijos visuomenei teikiamos informavimo paslaugos; draudimo paslaugos; finansinės paslaugos (tarp jų ir virtualios valiutos pardavimo (keitimo) sandoriai); specialūs ženklai; azartiniai lošimai ir loterijos; nekilnojamoji pagala prigimtį daiktų nuoma; nekilnojamoji pagala prigimtį daiktų pardavimas ar kitoks perdavimas. Todėl, tuo atveju, kai sandoris yra PVM objektas, bet neapmokestinamas PVM, mokėtino į biudžetą PVM neatsiranda.

Finansiniai sandoriai (tarp jų ir virtualios valiutos pardavimo (keitimo) sandoriai) įprastai yra PVM neapmokestinami, tačiau asmenys, vykdydami tokius sandorius, turi teisę tam tikrais atvejais pasirinkti juos apmokestinti PVM (PVM įstatymo 28 str.7 dalis).

³ Žr. 2 išnašą.

Taigi virtualiosios valiutos pardavimo sandoriai (priklausomai nuo aplinkybių) gali būti PVM neapmokestinami arba PVM apmokestinami, t. y. asmuo, sudarydamas tokius sandorius, gali vykdyti PVM apmokestinamą, PVM neapmokestinamą ar mišrią veiklą.

7. Ar asmenys, užsiimantys virtualiosios valiutos keitimu į tradicinę ar kitos rūšies virtualiąją valiutą, turi teisę į PVM atskaitą?

Jeigu virtualiosios valiutos keitimo į tradicinę ar kitos rūšies virtualiąją valiutą paslaugos PVM tikslais laikomos suteiktomis už Europos Sąjungos (toliau - ES) teritorijos ribų, tai asmuo, teikiantis tokias paslaugas, į PVM atskaitą gali traukti pirkimo PVM už įsigytas prekes (paslaugas), susijusias su už ES teritorijos ribų suteiktomis virtualios valiutos keitimo paslaugomis (PVM įstatymo 58 straipsnio 1 dalis).

Jeigu virtualiosios valiutos keitimo į tradicinę ar kitos rūšies virtualiąją valiutą paslaugos laikomos suteiktomis Lietuvoje, o asmuo, teikiantis virtualiosios valiutos keitimo į tradicinę ar kitos rūšies virtualiąją valiutą paslaugas, yra pasirinkęs šias paslaugas apmokestinti PVM (PVM įstatymo 28 straipsnio 7 dalis), tai jis į PVM atskaitą taip pat gali traukti pirkimo PVM už įsigytas prekes (paslaugas), susijusias su PVM apmokestinamomis virtualios valiutos keitimo paslaugomis.

Jeigu virtualiosios valiutos keitimo į tradicinę ar kitos rūšies virtualiąją valiutą paslaugos laikomos suteiktomis Lietuvoje, tačiau tokios paslaugos yra PVM neapmokestinamos, arba jeigu virtualiosios valiutos keitimo į tradicinę ar kitos rūšies virtualiąją valiutą paslaugų teikimo vieta yra kitoje ES valstybėje narėje, tai PVM atskaita už įsigytas prekes ar paslaugas, susijusias su tokia veikla, yra negalima.

8. Ar atsiskaitymas už prekes (paslaugas) virtualiąja valiuta yra PVM objektas?

PVM atžvilgiu nėra jokio skirtumo, ar už prekes (paslaugas) atsiskaitoma virtualiąja valiuta ar grynaisiais pinigais, ar banko pavedimu. Savaimė pats atsiskaitymas virtualiąja valiuta nėra PVM objektas. PVM objektu gali būti laikomas pats prekių tiekimas (paslaugų teikimas), už kurį yra atsiskaitoma virtualiąja valiuta.

9. Ar atsiskaitymas už prekes (paslaugas) savo „išsikasta“ virtualiąja valiuta yra PVM objektas?

Ne, toks atsiskaitymas nėra PVM objektas, nes nėra laikoma, jog virtualioji valiuta yra parduodama už atlygį. PVM objektu gali būti laikomas pats prekių tiekimas (paslaugų teikimas), už kurį yra atsiskaitoma virtualiąja valiuta.

10. Kaip turi būti išrašoma PVM sąskaita faktūra už prekes ar paslaugas, už kurias yra atsiskaitoma virtualiąja valiuta?

Prekių ar paslaugų, už kurias atsiskaitoma virtualiąją valiutą, pardavimo įforminimas PVM sąskaita faktūra iš esmės niekuo nesiskiria nuo įforminimo tais atvejais, kai yra atsiskaitoma įprasta valiuta. Kitaip tariant, tai, ar turi būti išrašoma PVM sąskaita faktūra, ar gali būti išrašoma supaprastinta PVM sąskaita faktūra, kokie rekvizitai turi būti nurodomi išrašytoje PVM sąskaitoje faktūroje, nepriklauso nuo to, kokia valiuta yra atsiskaitoma už parduodamas prekes ar paslaugas.

Tačiau tuo atveju, kai už parduotas prekes ar suteiktas paslaugas atsiskaitoma virtualiąja valiuta, tai išrašomoje PVM sąskaitoje faktūroje PVM sumos turėtų būti nurodytos eurais, t. y. virtualioji valiuta turėtų būti konvertuojama į eurus pagal rinkos kursą, esantį apmokestinimo momentu (nustatant virtualios valiutos ir euro kursą, iš esmės asmuo turėtų vadovautis savo apskaitos politikoje nustatytu metodu (plačiau žr. šio paaiškinimo Bendrosiose nuostatose).

11. Kaip turi būti įforminamas virtualios valiutos pardavimas per biržą?

Pagal PVM įstatymo 79 straipsnio 1 dalį virtualiosios valiutos pardavimą PVM mokėtojas privalo įforminti PVM sąskaita faktūra tuo atveju, kai toks pardavimas yra laikomas įvykusiu šalies teritorijoje. Kai PVM mokėtojas virtualiąją valiutą parduoda per biržą, įsikūrusią Lietuvoje, sudarydamas anoniminius sandorius, PVM tikslais laikoma, kad jis šią valiutą pardavė biržai ir

tokiu atveju PVM sąskaitoje faktūroje, kuria įforminamas virtualiosios valiutos pardavimas, kaip pirkėjas nurodoma birža.

Atkreiptinas dėmesys, kad PVM sąskaitose faktūrose, kuriomis įforminamas šalies teritorijoje teikiamos PVM neapmokestinamos finansinės paslaugos (įskaitant virtualiosios valiutos pardavimą), gali būti nenurodomi PVM įstatymo 80 straipsnio 1 dalies 2, 4, 8, 9 ir 11-13 punktuose nurodyti rekvizitai (Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 29 d. nutarimu Nr. 780. 18¹ punktas).

Tuo atveju, jeigu virtualioji valiuta yra parduodama ne šalies teritorijoje (pvz., per biržą, kuri yra įsikūrusi kitoje valstybėje), tai tokios valiutos pardavimas Lietuvoje nėra forminamas PVM sąskaita faktūra.

12. Kas yra žetonas (angl. token)?

Žetonas - priemonė, naudojama pagal nustatytas priemonės išleidimo sąlygas, suteikianti jo turėtojui leidėjo nustatytas teises (pvz., teisę gauti įmonės pelno, pajamų, palūkanų už investuotas lėšas dalį, teisę gauti atitinkamas prekes ar paslaugas ir kt.). Žetonas PVM tikslais nėra laikomas virtualiąja valiuta, kadangi neatitinka virtualiosios valiutos apibrėžimo, t. y. jį išleidžiantis konkretus asmuo aiškiai apibrėžia priemonės panaudojimo sritį, numato atitinkamus savo įsipareigojimus ir pan.

Tačiau norime atkreipti dėmesį į tai, kad pasitaiko atvejų, kai žetonais vadinamos priemonės, kurios neatitinka aukščiau pateikto žetono apibrėžimo, atitinka virtualiosios valiutos apibrėžimą. Todėl tokios priemonės PVM tikslais laikytinos virtualiąja valiuta (neatsižvelgiant, kad visuomenėje įvardijamos kaip žetonai) ir, jas apmokestinant PVM, taikomos virtualiajai valiutai nustatytos PVM apmokestinimo taisyklės (žr. atsakymus į 1- 8 klausimus).

13. Kokios gali būti žetonų rūšys PVM tikslais?

Žetonai PVM tikslais skirstomi į: 1) žetonus, prilygintus vertybiniais popieriams, 2) žetonus, prilygintus virtualiajai valiutai ir 3) žetonus, prilygintus kuponams.

Kiekvienu atveju, vertinant kokiai rūšiai priskirtinas žetonas, būtina įvertinti žetono išleidimo sąlygas ir teises, suteikiamas žetonų turėtojams.

Žetonas, suteikiantis jo turėtojui teisę (nesvarbu, ar tokia teisė yra įvertinta konkrečia pinigine išraiška žetono išleidimo metu ar ne) ateityje gauti žetoną išleidusio asmens pelno (įskaitant pelno dalį, gautą trečiųjų asmenų išleistais žetonais), pajamų, turto ir pan. dalį, kurios gavimas yra paprasčiausiai šio žetono turėjimo nuosavybėje rezultatas, o ne rezultatas, atsirandantis dėl žetono panaudojimo ekonominėje veikloje, iš esmės turi vertybinio popieriaus - akcijos požymių ir todėl tokių žetonų perleidimas PVM tikslais laikomas sandoriais dėl vertybinių popierių. Pažymėtina, kad toks traktavimas nepriklauso nuo to, ar Lietuvos bankas tokius žetonus laiko akcijomis ar kitokiu vertybiniu popieriumi.

Žetonas, atitinkantis virtualiosios valiutos apibrėžimą (žr. atsakymą į 1 klausimą) laikomas virtualiąja valiuta.

Žetonas, suteikiantis teisę jo turėtojui įsigyti tam tikrą paslaugą, prekę arba naudotis sukurta infrastruktūra, PVM tikslais laikomas kuponu. Kitaip tariant, žetonas, kuris nustato žetono leidėjo įsipareigojimą ateityje priimti žetoną kaip atlygį ar atlygio dalį, už tam tikras paslaugas ar prekes, yra laikytinas kuponu.

Tuo atveju, jei išleistas žetonas nustato tiek teisę gauti tam tikras prekes ir paslaugas, tiek teisę gauti žetoną išleidusio asmens pelno ar pan. dalį, t. y. jei išleistas žetonas turi tiek vertybinio popieriaus, tiek kupono požymių, tai jis PVM tikslais bus laikomas vertybiniu popieriumi.

14. Ar žetonų išleidimas yra PVM objektas?

Pagal PVM įstatymo 3 straipsnio nuostatas PVM objektas yra apmokestinamojo asmens už atlygį vykdomas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, kuris pagal PVM įstatymo laikomas įvykusi Lietuvoje.

Žetonų išleidimas nėra nei prekių tiekimas, nei paslaugų teikimas, todėl nėra ir PVM objektas.

15. Ar pirminis žetonų platinimas (ICO) yra PVM objektas, jei taip - kaip žetonų platinimas apmokestinamas PVM?

ICO metu investuotojai gauna naujai išleidžiamą žetoną mainais už jų turimą kriptovaliutą (pvz., bitkoiną, eterį) arba standartinę valiutą (pvz., eurą arba dolerį).

Kai ICO metu atlygintinai platinami žetonai, kurie PVM tikslais laikomi vertybiniais popieriais, tai tokių žetonų platinimas PVM tikslais prilyginamas akcijų emisijai, kuri, remiantis ESTT praktika byloje C-465/03, nelaikoma atlygintinu paslaugų teikimu ir nėra PVM objektas. Taigi, žetonų, prilygintų vertybiniais popieriais, atlygintinas platinimas ICO metu nėra PVM objektas.

Kai ICO metu atlygintinai platinami žetonai, kurie PVM tikslais prilyginami virtualiajai valiutai, tai tokių žetonų platinimas Lietuvoje yra PVM objektas tuo atveju, jei virtualios valiutos pardavimo vieta pagal PVM įstatymo 13 straipsnio nuostatas būtų Lietuvoje, tokių žetonų platinimas, vadovaujantis PVM įstatymo 28 straipsnio 4 dalies nuostatomis, įprastai PVM neapmokestinamas⁴.

Kai ICO metu atlygintinai platinami žetonai, kurie PVM tikslais prilyginami kuponams, tai tokio platinimo metu gautos sumos PVM tikslais bus laikomos avansu, kuris įprastai, atsižvelgiant į tai, kad avanso gavimo metu nėra aiškus apmokestinimo režimas (atsižvelgiant į tai, kad žetonų perleidimas tretiesiems asmenims paprastai nėra apribotas, todėl ICO metu nėra žinoma, kur, pavyzdžiui, bus atitinkamos paslaugos suteikimo vieta, koks ateityje tiekiama prekei ar paslaugai turės būti taikomas PVM tarifas), PVM nebus apmokestinamas.

16. Ar asmenys, užsiimantys pirminiu žetonų platinimu, turi teisę į PVM atskaitą?

Kai ICO metu atlygintinai platinami žetonai, kurie PVM tikslais prilyginami vertybiniais popieriais, tai, ar šių žetonų platintojai prekių (paslaugų), susijusių su tokių žetonų išleidimu, pirkimo PVM gali traukti į PVM atskaitą priklauso nuo to, kokiai veiklai (PVM apmokestinamai, PVM neapmokestinamai ar mišriai) bus naudojamos per ICO pritrauktos investicijos (ESTT byla C-465/03). Jeigu per ICO už šių žetonų platinimą pritrauktos investicijos bus naudojamos tik PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, tai, vadovaujantis PVM įstatymo 58 straipsnio nuostatomis, prekių (paslaugų), susijusių su tokių žetonų išleidimu, pirkimo PVM, galima traukti į PVM atskaitą; jeigu per ICO pritrauktos investicijos bus naudojamos išimtinai PVM neapmokestinamai veiklai - prekių (paslaugų), susijusių su tokių žetonų išleidimu, pirkimo PVM, į PVM atskaitą negali būti traukiamas; jeigu per ICO pritrauktos investicijos bus naudojamos mišriai (PVM apmokestinamai ir PVM neapmokestinamai) veikla - prekių (paslaugų), susijusių su tokių žetonų išleidimu, pirkimo PVM į PVM atskaitą traukiamas taip, kaip nustatyta PVM įstatymo 59 straipsnyje.

Kai ICO metu atlygintinai platinami žetonai, kurie PVM tikslais prilyginami virtualiajai valiutai, tai šių žetonų platintojai pirkimo PVM į PVM atskaitą traukia taip, kaip paaiškinta atsakyme į 7 klausimą.

Kai ICO metu atlygintinai platinami žetonai, kurie PVM tikslais prilyginami kuponams, tai, ar šių žetonų platintojai prekių (paslaugų), susijusių su tokių žetonų išleidimu, pirkimo PVM gali traukti į PVM atskaitą priklauso nuo to, su kokia (PVM apmokestinama ar PVM neapmokestinama) veikla susiję išleisti žetonai. Jeigu platinami žetonai suteikia teisę įsigyti ir atsiskaityti išimtinai už PVM apmokestinamas prekes (paslaugas), tai prekių (paslaugų), susijusių su tokių žetonų išleidimu, pirkimo PVM, galima traukti į PVM atskaitą; jeigu žetonai suteikia teisę įsigyti ir atsiskaityti išimtinai už PVM neapmokestinamas prekes (paslaugas), prekių (paslaugų), susijusių su tokių žetonų išleidimu, pirkimo PVM, į PVM atskaitą negali būti traukiamas; jeigu žetonai suteikia teisę įsigyti ir atsiskaityti ir už PVM apmokestinamas ir už PVM neapmokestinamas prekes (paslaugas), prekių (paslaugų), susijusių su tokių žetonų išleidimu, pirkimo PVM į PVM atskaitą traukiamas taip, kaip nustatyta PVM įstatymo 59 straipsnyje.

⁴ Žiūrėti 11 psl.

17. Ar antrinis žetonų pardavimas yra PVM objektas, jei taip - kaip tokių žetonų pardavimas apmokestinamas PVM?

Antrinio žetonų pardavimo virtualios valiutos keityklose ar tiesioginių sandorių metu apmokestinimas PVM priklauso nuo to, kokios rūšies žetonas yra parduodamas ir koks asmuo (apmokestinamasis ar ne) jį parduoda.

Kai žetonus parduoda apmokestinamasis asmuo, antriniam žetonų pardavimui taikomos tokios PVM apmokestinimo taisyklės, kaip pirminiam žetonų platinimui (žr. atsakymą į 15 klausimą). Pažymėtina, kad žetonų ir euro keitimo santykio teisės aktai nereglamentuoja, todėl, nustatant žetonų ir eurų kursą, iš esmės asmuo turėtų vadovautis savo apskaitos politikoje nustatytu metodu (plačiau žr. šio paaiškinimo Bendrosiose nuostatose).

Kai žetonus parduoda neapmokestinamasis asmuo, toks žetonų pardavimas nėra PVM objektas.

18. Ar tarpininkavimo paslaugos, teikiamos perleidžiant žetonus, apmokestinamos PVM?

Kai tarpininkaujama dėl žetonų, prilygintų vertybiniais popieriams, tai tokios Lietuvoje suteiktos tarpininkavimo paslaugos, vadovaujantis PVM įstatymo 28 straipsnio 5 dalies nuostatomis, PVM neapmokestinamos. Kai tarpininkaujama dėl žetonų, prilygintų kuponams, tai tokios Lietuvoje suteiktos tarpininkavimo paslaugos apmokestinamos PVM taikant standartinį PVM tarifą.