



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ  
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

1000 София, бул. "Княз Александър Дондуков" № 52 Телефон: 0700 18 700 Факс: (02) 9859 3099

Изх. № М-24-36-67

Дата: 06.12.2019 год.

ЗКПО, чл. 34, ал. 1;  
ЗКПО, чл. 35, ал. 1;  
ЗДДС, чл. 26, ал. 2;  
ЗДДС, чл. 46, ал. 1, т. 4;  
ЗДДС, чл. 86, ал. 3.

**ОТНОСНО:** данъчно третиране по *Закона за корпоративното подоходно облагане* (ЗКПО) и по *Закона за данък върху добавената стойност* (ЗДДС) на доставки, свързани с виртуална валута „дентакойн“

Във Ваше запитване, препратено по компетентност в Централно управление на Национална агенция за приходите (ЦУ на НАП) и заведено с вх. № М-24-36-67/28.12.2018 г., е изложена следната фактическа обстановка:

„МДЦ С..... ДЕНТАПР....“ ЕООД, клиника по дентална медицина, е предоставила възможност за плащане на денталното лечение с криптовалута „дентакойн“ (Dentacoin). Към настоящия момент криптовалута „дентакойн“ се използва като платежно средство от 71 дентални клиники в целия свят.

От началото на 2018 г. клиниката е сключила договор с холандска компания за следното:

1. Клиниката се задължава да предоставя възможност на своите пациенти да заплащат извършените им дентални лечения с криптовалута „дентакойн“. Дружеството се задължава да приема плащания в „дентакойн“, като получената от клиентите криптовалута „дентакойн“ се превалутира в евро по дневен обменен курс на сайта Coinmarketcap.com.

2. Клиниката се задължава да предоставя възможност на своите пациенти да закупуват от нея криптовалута „дентакойн“ при обменен курс за деня на сайта Coinmarketcap.com.

3. Клиниката няма право да начислява допълнителни такси и комисиони за сметка на пациентите при получените плащания или при продажбата на „дентакойн“.

4. Холандското дружество се задължава да заплати на клиниката възнаграждение в размер на 3% от оборота на получените плащания от пациенти в



## НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

## ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

криптовалута „дентакойн“ и 3% от оборота на продадената от клиниката криптовалута „дентакойн“ на пациенти. Възнаграждението се изчислява към 31.12.2018 г. и се заплаща в криптовалута „дентакойн“ до 31.01.2019 г.

Във връзка с изложената фактическа обстановка са поставени следните въпроси:

**1. Продажбата на криптовалута „дентакойн“ подлежи ли на облагане с данък върху добавената стойност и декларира ли се в справка-декларацията по ЗДДС?**

**2. При промяна на пазарната цена на криптовалутата „дентакойн“, приходите и разходите от преоценка на наличните „дентакойн“ към 31 декември ще бъдат ли данъчно признати? Ако не, то тогава ще възникне ли временна разлика и съответно обратно проявление в следващите години?**

С оглед изложеното в писмото, както и на допълнително установеното обстоятелство, че с виртуална валута „дентакойн“ може да се заплащат не само извършени дентални лечения, но и различни подаръчни карти, с които да се извършат плащания на резервации за полети и хотели, покупки на книги, дрехи, хранителни стоки и други продукти от най-големите марки в света, и предвид относимите нормативни разпоредби, на основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от **Закона за Националната агенция за приходите** изразявам следното становище по направеното запитване:

**1. Данъчно третиране по ЗДДС на извършваните от клиниката доставки с виртуална валута „дентакойн“**

**1.1. Практика на Съда на Европейския съюз (СЕС)**

В ЗДДС няма законодателна уредба на т.нар. виртуална валута (криптовалута) и относно същата следва да се изхожда от общите правила на закона и практиката на СЕС.

Според чл. 46, ал. 1, т. 4 от ЗДДС, който транспонира чл. 135, пар. 1, б. „д“ от **Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност** (Директива 2006/112/ЕО) освободена доставка е сделката, включително договарянето, свързана с валута, банкноти, монети, използвани като законно платежно средство, с изключение на банкноти и монети, които обикновено не се използват като законно платежно средство или са с нумизматична стойност.



## НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

### ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

В решение по дело С-264/14, David Hedqvist CEC се е произнесъл по отношение характера на виртуална валута и приложимите норми на Директива 2006/112/ЕО относно освобождаване от начисляване на данък върху добавената стойност на доставки на услуги по обмен на виртуална валута срещу фиатни пари. В диспозитива на решението е посочено „чл. 135, пар. 1, б. „д“ от Директива 2006/112/ЕО трябва да се тълкува в смисъл, че доставки на услуги като разглежданите в главното производство, състоящи се в обмяна на традиционни валути срещу единици от виртуалната валута „биткойн“ и обратно, извършени срещу заплащането на сума, съответстваща на маржа, който се определя от разликата между цената, по която съответният оператор купува валутите, от една страна, и цената, по която ги продава на своите клиенти, от друга страна, представляват сделки, освободени от данък върху добавената стойност по смисъла на тази разпоредба.“.

#### **1.2. Данъчно третиране по ЗДДС на продажбата на виртуална валута „дентакойн“**

Предвид изложеното в запитването и допълнително уточнено при проведен телефонен разговор клиниката извършва продажбата на виртуална валута „дентакойн“ на своите пациенти като използва т.нар. „a digital wallet provider“, за да се извърши преводът на закупената виртуална валута „дентакойн“ от портфейла на клиниката в портфейла на клиента й. Клиниката получава равностойността на продадената виртуална валута „дентакойн“ от нейните клиенти във фиатни пари в брой или по банков път.

Съобразявайки изложеното в цитираното решение на СЕС, извършваната продажба от клиниката на виртуална валута „дентакойн“ на пациентите й е възмездна доставка на услуга по обмен (превалутиране) на фиатни пари във виртуална валута „дентакойн“ и когато същата е с място на изпълнение на територията на страната, е освободена доставка съгласно разпоредбата на чл. 46, ал. 1, т. 4 от ЗДДС.

За извършването на тази дейност по обмен (превалутиране) на фиатни пари във виртуална валута „дентакойн“ клиниката получава възнаграждение в размер на 3% от оборота на продадената от нея виртуална валута „дентакойн“, което възнаграждение се дължи и заплаща на клиниката от холандското дружество.

Получател на доставката по обмен на фиатни пари във виртуална валута „дентакойн“ е съответният пациент, закупил виртуалната валута, а плащането на



## НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

## ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

възнаграждение в размер на 3% от оборота на продадената от клиниката виртуална валута „дентакойн“ от холандското дружество е заплащане от трето лице за доставката.

Доколкото в конкретния случай допълнително е уточнено при проведен телефонен разговор, че получатели по доставката по обмен на фиатни пари във виртуална валута „дентакойн“ са физически лица (данъчно незадължени лица), мястото на изпълнение на тези доставки, на основание чл. 21, ал. 1 от ЗДДС, е на територията на страната. Цитираните доставки са освободени доставки и ако клиниката е регистрирано по ЗДДС лице, за нея на основание чл. 86, ал. 3 от ЗДДС не възниква задължение за начисляване на данък върху добавената стойност. Извършваните от клиниката освободени доставки следва да се посочат в дневника за продажбите и в клетка 19 „Данъчна основа на освободените доставки и освободените ВОП“ на справка-декларацията за данък върху добавената стойност за съответния данъчен период.

Съгласно чл. 26, ал. 2 от ЗДДС данъчната основа се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика във връзка с доставката, от получателя или от друго лице, определено в левове и стотинки, без данъка по този закон. Предвид това данъчната основа на доставката на услугата по обмен на фиатни пари във виртуална валута „дентакойн“ е договореното между клиниката и холандското дружество възнаграждение в размер на 3% от оборота на продадената от нея виртуална валута „дентакойн“.

### **1.3. Данъчно третиране на предоставената от клиниката услуга, свързана с разпространение на виртуална валута „дентакойн“, към холандското дружество**

Независимо че в запитването не е поставен въпрос относно данъчното третиране по ЗДДС на предоставената услуга от клиниката към холандското дружество, за която е предвидено в договора с холандското дружество възнаграждение, дължимо на клиниката от холандското дружество, в размер на 3% от оборота на получените плащания от пациенти във виртуална валута „дентакойн“, считам че предоставената от клиниката услуга е свързана с разпространение на виртуална валута „дентакойн“. Предвид това, когато тази доставка е с място на изпълнение на територията на страната, същата има характер на освободена доставка на услуга, свързана с валута, съгласно разпоредбата на чл. 46, ал. 1, т. 4 от ЗДДС. В случая, изложен в запитването, доколкото получател на тази доставка е данъчно задължено лице, което не е установено на територията на България, мястото на изпълнение е извън територията на страната и на основание чл. 86, ал. 3 от ЗДДС не следва да се начислява данък. На основание чл.



## НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

### ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

26, ал. 2 от ЗДДС данъчната основа на тази доставката е договореното между клиниката и холандското дружество възнаграждение в размер на 3% от оборота на получените от клиниката плащания от пациенти във виртуална валута „дентакойн“.

#### 2. Данъчно третиране по ЗКПО

Данъчното третиране по реда на ЗКПО е пряко свързано с прилагане на счетоводното законодателство. Във връзка със задавани въпроси относно счетоводното отчитане на криптовалута има становища от дирекция „Данъчна политика“ при Министерство на финансите, която на основание чл. 22, т. 8 от *Устройствения правилник на Министерството на финансите* е компетентна да изразява становища по прилагане на счетоводното законодателство. В относимата към зададения въпрос част е изразено следното становище:

„.....Криптовалутата по своята същност е цифрова, виртуална валута, използвана в интернет пространството. Съществуват редица криптовалути (биткойн, етериум, Dash, Litecoin, Ripple, Monero и мн.др.), но те не са правно регулирани в българското законодателство. На практика те не са регулирани почти никъде в света и в нито една държава-членка на ЕС. Криптовалутите не са вързани към конкретни национални валути (евро, щатски долар, швейцарски франк), а техният курс се определя от текущото търсене и предлагане на борсите за виртуални валути. Като актив, криптовалутите следва да се оценяват, отчитат и представят във финансовите отчети на предприятието, в зависимост от тяхното предназначение – материални запаси (като стоки за търгуване), продукция (когато са вътрешно създадени/произведени), инвестиция, парични средства.....“.

Съгласно чл. 34, ал. 1 от ЗКПО приходите и разходите от последващи оценки на активи и пасиви не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане. Непризнатите за данъчни цели приходи и разходи от последващи оценки по реда на чл. 34 се признават за данъчни цели в годината на отписване на съответния пасив или актив (чл. 35, ал. 1 от ЗКПО).

Това означава, че формираната данъчна временна разлика от преоценката на наличните „дентакойн“ към 31 декември по реда на чл. 34, ал. 1 от ЗКПО ще има обратно проявление по чл. 35, ал. 1 от ЗКПО в годината на отписването им.

Следва да се посочи, че разпоредбата на чл. 34, ал. 2 от ЗКПО не намира приложение с оглед на това, че виртуалната валута не е обвързана с централния курс на Българската народна банка.



**НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ**  
**ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ**

---

**ЗАМ. ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП:**  
**/ПЛАМЕН ДИМИТРОВ/**