

В дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” е постъпило Ваше писмено запитване, прието с вх. № 53-04-273/....2014 г. относно прилагането на разпоредбите на *Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС) и Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО)*.

В запитването не е изложена конкретна фактическа обстановка, а са поставени въпроси, свързани с данъчното третиране на криптовалути.

***1. Как следва да се облагат сделките с дигитални криптовалути? Има ли особености при третирането на тази дейност по ЗДДС?***

***2. Има ли специални правила или особености при формирането, текущата или периодична оценка на финансовия резултат, в това число и облагаемия доход по ЗКПО?***

Предвид изложеното в запитването, въпросите и относимата към тях нормативна уредба, изразявам следното становище:

**По прилагането на ЗДДС:**

В ЗДДС няма законодателна уредба на т.нар. виртуални валути като bitcoin, litecoin или други подобни. Относно статута на т.нар. виртуални валути, тяхното придобиване и обмяна не са установени особени правила и при обсъждането на зададените въпроси следва да се изхожда от общите правила на закона и практиката на Съда на ЕС.

Служебно ни е известно, че създаването на bitcoin (дигитални монети) се осъществява чрез специализирани компютърни системи посредством изчисляване на дадени алгоритми. В запитването си не сте посочили как точно се осъществява генерирането, какви изчисления се извършват, в полза на кого, какви отношения са налице между Вашето дружество и евентуално други лица, имащи връзка с процеса на производство /добиване/ на bitcoin. Предвид недостатъчно изяснената фактическа обстановка, изразеното по-долу становище относно третирането по ЗДДС на процеса на добиване на bitcoin е принципно.

Процесът на придобиване на bitcoin чрез изчислителна работа се нарича „добиване“. Доколкото „добивните“ дейности на bitcoin може да бъдат определяни като дейности, свързани с обработка на данни или предоставяне на информация, следва да се прецени дали е налице доставка на услуга по смисъла на ЗДДС.

Съгласно тълкуването на Съда на ЕС, обективизирано в т. 13 от Решение на СЕС по Дело C-16/93 Tolsma понятието за доставка на услуги, осъществена възмездно, по смисъла на член 2, параграф 1 от Шеста директива предполага съществуване на пряка връзка между предоставените услуги и полученото заплащане. Според съда, една доставка на услуга е възмездна само ако между доставчика и получателя съществува правно взаимоотношение, в рамките на което се разменят реципрочни престации, като полученото възнаграждение от доставчика представлява ефективната насрещна престация за доставената услуга на получателя.

Предвид изложеното следва да се отбележи, че ако съществува пряка връзка между доставената услуга – извършена изчислителна работа и получената насрещна престация под формата на платежни единици bitcoin в рамките на правоотношение между доставчик и получател, „добивните“ дейности на bitcoin биха могли да се определят като доставка на услуга. Предвид обстоятелството, че доставката на тази услуга не попада в обхвата на глава четвърта "Освободени доставки и придобивания" от ЗДДС, би била налице облагаема доставка, съгласно разпоредбата на чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната.

При условие, че не е налице пряка връзка между предоставените услуги и полученото заплащане и между доставчика и получателя не съществува правоотношение, в рамките на което се разменят реципрочни престации, „добивните“ дейности на bitcoin биха били извън обхвата на ДДС.

По отношение на въпроса за третирането по ЗДДС на продажбата на bitcoin, следва да се имат предвид правните и икономически характеристики на тази виртуална валута (вж. в този смисъл решение Комисия/Германия, C-427/98, EU:C:2002:581, точка 57 и цитираната съдебна практика).

Виртуалната валута bitcoin не съществува в друга, освен в дигитална форма и се продава на т.нар. частни борси, като продавачът няма информация за крайния купувач. Съгласно чл. 8 от ЗДДС услуга по смисъла на закона е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обращение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство. В тази връзка сделките с виртуална валута bitcoin следва да се считат за доставка на услуга за целите на облагането с ДДС, като следва да бъде направена преценка относно това дали е налице освободена доставка.

Съгласно практиката на Съда понятията, употребени при посочване на случаите на освобождаване по член 13 от Шеста директива, представляват самостоятелни понятия на правото на Съюза, които имат за цел да се избегнат различията в прилагането на режима на ДДС в различните държави членки (решение *Nordea Pankki Suomi*, C-350/10, EU:C:2011:532, точка 22 и цитираната съдебна практика), и подлежат на стриктно тълкуване, тъй като случаите на освобождаване са изключение от общия принцип, съгласно който всяка доставка на услуги, извършена възмездно от данъчнозадължено лице, се облага с ДДС (решения *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, EU:C:1989:246, точка 13 и *Skandinaviska Enskilda Banken*, C-540/09, EU:C:2011:137, точка 20).

В тази връзка следва да се прецени дали тези дейности попадат в обхвата на понятията „други прехвърляеми инструменти“, употребени съответно в член 13, Б, буква г), точки 5 и 3 от Шеста директива.

Съгласно член 13, Б, буква г), точка 3 от Шеста директива държавите членки освобождават от ДДС сделките, засягащи по-специално „депозитни и текущи сметки, плащания, преводи, дългове, чекове и други прехвърляеми инструменти“. Нормата на чл. 46, ал. 1, т. 3 от ЗДДС кореспондира с тази на чл. 13, Б, буква г), точка 3 от Шеста директива, съответно с чл. 135, пар. 1, б. „Г“ от Директива 2006/112/ЕО. Съгласно посочената разпоредба държавите-членки освобождават сделките, включително договаряне, засягащи депозитни и текущи сметки, плащания, преводи, дългове, чекове и други прехвърляеми инструменти, но с изключение на събирането на дългове.

За да се определи дали виртуална валутата bitcoin попада в обхвата на понятието „други прехвърляеми инструменти“, употребени в член 13, Б, буква г) от Шеста директива, следва да се анализира по-специално текстът на посочената разпоредба, контекстът, в който се вписва това понятие, както и целта на

предвидените в разпоредбата случаи на освобождаване (вж. по-специално в този смисъл решения Merck, 292/82, EU:C:1983:335, точка 12, ebookers.com Deutschland, C-112/11, EU:C:2012:487, точка 12 и RVS Levensverzekeringen, C-243/11, EU:C:2013:85, точка 23).

По отношение на контекста на тази разпоредба следва да се припомни практиката на Съда, съгласно която доставките, освободени от ДДС по силата на член 13, Б, буква г) от Шеста директива, по естеството си са доставки на финансови услуги. Независимо от факта, че не е задължително, тези определени в зависимост от естеството на предоставената услуга доставки, да бъдат извършвани от банки или финансови институции, всички те принадлежат към областта на доставките на финансови услуги (вж. в този смисъл решение Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, точки 21 и 22 и цитираната съдебна практика). В Решение по дело C-461/12 СЕС уточнява, че „чл.13, Б, буква г, точка 3 от Шеста директива се отнася по-специално до платежните инструменти като чековете“.

Що се отнася до въпроса дали в конкретния случай трябва да се приеме, че виртуална валутата bitcoin са „други прехвърляеми инструменти“ по смисъла на член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива, следва да се отбележи, че това ще е така, в случай че същата може да бъде дефинирана като платежен инструмент и начинът ѝ на функциониране включва прехвърляне на парични суми, аналогично на плащанията, преводите и чековете. Въпреки че т. нар. виртуална валута няма номинална стойност, тя може да бъде заменяна срещу пари или стоки. При тези обстоятелства продажбата на такава виртуална валута по естеството си е доставка на финансови услуги по смисъла на практиката на Съда по член 13, Б, буква г) от Шеста директива (вж. в този смисъл решения Velvet & Steel Immobilien, EU:C:2007:232, точки 22 и 23, както и Nordea Pankki Suomi, EU:C:2011:532, точки 24—27). Ако виртуалната валута може да бъде препродадена на определена цена, начинът ѝ на функциониране включва прехвърляне на парични суми, аналогично на плащанията, преводите и чековете. Предвид обстоятелството, че виртуалната валута bitcoin материализира право на определена парична сума, следва да се приеме, че попада в обхвата на понятието „други прехвърляеми инструменти“. Данъчната основа на сделка с виртуална валута, като вид сделка, представляваща доставка на „други прехвърляеми инструменти“, е цената, платена от потребителите при придобиване на виртуална валута bitcoin.

По отношение на въпроса, налице ли е право на данъчен кредит за закупените активи, с които ще се произвежда виртуалната валута bitcoin, следва да се има предвид, че право на данъчен кредит за закупените устройства и/или софтуер, необходими за добиването на единици от виртуалните валути, може да възникне за дружеството само ако са изпълнени общите разпоредби на ЗДДС относно правото на данъчен кредит.

В случай че закупените активи ще се използват за дейности, непопадащи в обхвата на ЗДДС и/или за извършване на освободени доставки, то за дружеството няма да е налице право на данъчен кредит.

Като данък, уреден в общностното право на ЕС, третирането с ДДС на виртуалната валута bitcoin трябва да бъде съгласувано с третирането, което може да се прилага в целия ЕС. Към момента проблемите свързани с данъчното третиране за целите на ДДС са поставени за разглеждане от ДДС Комитета към Европейската комисия. Като се има предвид това, както и еволюционният характер на виртуалната валута, изразеното становище може да бъде

преразгледано с оглед позицията на ДДС Комитета към Европейската комисия, като няма да се прилага ретроспективно.

**По прилагането на ЗКПО:**

Поради обстоятелството, че съгласно ЗКПО данъчният финансов резултат се определя чрез преобразуване за данъчни цели на счетоводния финансов резултат, а ЗКПО не регламентира специално данъчно третиране на счетоводните приходи, възникнали при продажбата на виртуална валута напр. биткойн, лайткон и други подобни, последните в общия случай са признати за данъчни цели, т.е. с тях не се преобразува счетоводния финансов резултат.

Доколкото виртуалната валута може да се определи като финансов актив по смисъла на приложимите счетоводни стандарти, към които препраща § 1, т. 3 от ДР на ЗКПО, то е необходимо да се имат предвид разпоредбите на този закон, регламентиращи специфично данъчно третиране по отношение на някои стопански операции, свързани с финансовите активи.

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.

В случай, че представляваното от Вас дружество е финансова институция по смисъла на § 1, т. 26, буква „а” от ДР на ЗКПО, следва да имате предвид разпоредбите на Глава шестнадесета „Финансови институции” от същия закон.

Настоящото становище е принципно, без категорични изводи относно характера на извършваната дейност с виртуална валута, доколкото към запитването не е представен договор или други документи. Конкретна преценка в това отношение може да бъде извършена от орган по приходите в производство по проверка или ревизия, съобразявайки всички относими към осъществените стопански операции факти и обстоятелства.