

ОТНОСНО: Прилагане на Закона за данък върху добавената стойност

В Дирекция ОДОП постъпи писмено запитване с вх. № 96-00-192 от 07.08.2018 г., относно прилагане на Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/.

В запитването е изложена следната фактическа обстановка: Дружество „С“ ЕООД, след регистрация по ЗДДС, възнамерява да придобива дигитална валута bitcoin чрез добиване /копаене/ и последваща обмяна. Обмяната на добитите валути в традиционни валути ще е в борси за обмяна на криптовалута като Кракен, Битпанда, Койнбейс и пр. Към момента това ще е основната дейност на дружеството. На по-късен етап дружеството ще извършва и друга дейност, т.е. същото е данъчно задължено лице, по смисъла на чл. 3 ал. 1 от ЗДДС.

Криптовалутата /bitcoin/ ще се „добива“ на територията на България от управителя на дружеството, като добитата криптовалута ще бъде обменяна в полза на дружеството.

Обмяната на добитите валути ще се извършва на борси за криптовалута. Борсата е посредник между продавачите и купувачите на криптовалута, при който не са известни нито купувачите, нито продавачите. Същите са регистрирани в различни страни, но имат разрешение да оперират в Европейския съюз, като например Битпанда е в Австрия, т.е. сървърите на борсите се намират в страна членка на ЕС. По същество обмяната на борсата е на свободен пазар, като няма писмен договор между продавач и купувач. Цената се определя от търсенето и предлагането във всеки един момент. Средствата от продажбата постъпват в банковата сметка на фирмата. От борсата може да бъде изтеглен дневник включващ всички транзакции с дата, час и цената, на която е била изпълнена сделката, но без информация за купувача.

Дружеството ще закупи необходимото оборудване и ще наеме помещение на територията на България за извършване на дейността.

Зададени са следните въпроси:

1. Съществува ли в разглеждания случай пряка връзка между доставената услуга /извършената изчислителна работа/ и получена насрещна престация под формата на виртуална валута bitcoin? Възмездна ли е доставката на услуга?

2. Как следва да се определи мястото на изпълнение при „добиване“ /копаене/ на криптовалутата и респективно нейната обмяна?

3. От изложеното по-горе следва ли, че „добиването“ на bitcoin е облагаема доставка, на основание чл. 12, ал. 1 от ЗДДС?

4. Обмяната на придобитата чрез „добиване“ /“копаене“/ дигитална валута bitcoin попада ли в обхвата на чл. 46 от ЗДДС освободени доставки?

5. Ако доставянето на услуги по обработка на данни или предоставяне на информация не попада в обхвата на освободени доставки по смисъла на ЗДДС, съгласно чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, а обмяната на придобитата чрез „добиване“ /“копаене“/

дигитална валута bitcoin попада в обхвата на чл. 46 от ЗДДС /освободени доставки/, следва ли, че дружеството няма право на приспадане на данъчен кредит за придобитите активи и текущи разходи?

6. Ще има ли дружеството право на данъчен кредит за придобитите активи и текущи разходи при положение, че само ще „добива“ /“копае“/ дигитална валута bitcoin и ще ги съхранява и ако на един по-късен етап обмени криптовалутата, ще е необходимо ли да се прави корекция на ползвания данъчен кредит?

Поради недостатъчно изяснената фактическа обстановка, съобразявайки относимата нормативна уредба, изразявам следното принципно становище:

Първи, втори и трети въпрос: В ЗДДС няма законодателна уредба на т.нар. виртуална валута като биткойн 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.

Създаването на биткойн се осъществява чрез специализирани компютърни системи посредством изчисляване на дадени алгоритми. Процесът на придобиване на биткойн чрез изчислителна работа се нарича „добиване“. Доколкото „добивните“ дейности на биткойн 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.

От изложената в запитването фактическа обстановка не става ясно дали е налице правоотношение между доставчик и получател за „добивните“ дейности на биткойн и дали за извършената изчислителна работа ще се дължи насрещна престация.

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 биткойн в рамките на правоотношение между доставчик и получател, „добивните“ дейности на биткойн 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.

В този случай мястото на изпълнение на услугата ще е на територията на страната предвид разпоредбата на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС, тъй като българското дружество получател е данъчно задължено лице по смисъла на чл. 3 от с.з.

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 биткойн биха били извън обхвата на ДДС.

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

Виртуалната валута биткойн 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 обръщение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство. В тази връзка, сделките с виртуална валута биткойн 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*, С 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 услуга, 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*, С 540/09, EU:C:2011:137, точка 20).

Предвид гореизложеното, за продажбите на bitcoin следва да се приложи разпоредбата на чл. 46, ал. 1, т. 3 от ЗДДС, съгласно която освободена доставка е сделката, включително договарянето, свързана с платежни сметки, платежни услуги, електронни пари, плащания, дългове, вземания, чекове и други подобни договорни инструменти. Тъй като биткойн материализира право на определена парична сума, тя попада в обхвата на понятието „други прехвърляеми инструменти“. В този смисъл е произнасянето на Консултативния комитет по ДДС, създаден на основание чл. 398 от Директива 2006/112/ЕО. При обсъждане на данъчното третиране на доставките, свързани с bitcoin на своята 101-а сесия от 20.10.2014 г., Комитетът единодушно е изразил становище, че за целите на ДДС bitcoin се разглежда като освободена доставка по чл.15(1)(г) от Директива 2006/112/ЕО, като това освобождаване по-специално трябва да се прилага за услуги, свързани с уреждането на сделки в bitcoin, предоставени от доставчици на цифров портфейл, както и услуги, свързани с обмен на bitcoin, предоставени от онлайн платформи за обмен.

В този смисъл е Решение на СЕС по дело C-264/14. Според тълкуването на съда член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че представляват възмездни доставки на услуги по смисъла на тази разпоредба сделки, 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.

Пети и шести въпрос: Според регламентираните в чл. 69 от ЗДДС общи условия за приспадане на данъчен кредит, регистрирано по ЗДДС лице има право да приспадне начисления му данък за получени стоки и/или услуги, когато използва тези стоки и услуги за извършване на облагаеми доставки. Предвид ал. 1, т. 1 от разпоредбата, когато стоките и услугите се използват за целите на извършването от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Необходимо условие е стоките или услугите да се използват за целите на извършването от лицето облагаеми доставки.

За да възникне право на приспадане на данъчен кредит, трябва да е налице пряка връзка между получените от лицето стоки и услуги и използването им за извършването от същото лице доставки, за които начислява данък (облагаеми доставки).

Що се касае до ограниченията на правото на приспадане на данъчен кредит, същите са регламентирани с чл. 70, ал. 1 от ЗДДС.

На основание чл. 70, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или 74, когато стоките или услугите са предназначени за извършване на освободени доставки по глава четвърта.

Тъй като „С“ ЕООД ще извършва освободени доставки /по чл. 46 от ЗДДС/ право на приспадане на данъчен кредит не е налице на основание чл. 70, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.