



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

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

Изх. № 24-35-20

Дата: 19.12.2018 год.

ЗДДС, чл. 68;  
ЗДДС, чл. 68, ал. 1, т. 1;  
ЗДДС, чл. 69;  
ЗДДС, чл. 69, ал. 1, т. 1;  
ЗДДС, чл. 70;  
ЗДДС, чл. 71;  
ЗДДС, чл. 72;  
ЗДДС, чл. 92, ал. 1, т. 5;  
ЗДДС, чл. 117;  
ППЗДДС, чл. 80, ал. 6.

**ОТНОСНО:** Прилагане на *Закона за данък върху добавената стойност* (ЗДДС) във връзка с добиване и продажба на виртуална валута – DASH и MONOECI.

В Централно управление на НАП с вх. №.....2018 г. е заведено Ваше запитване, препратено по компетентност от дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ ....., в което е изложена следната фактическа обстановка:

„.....“ ЕООД (дружеството), регистрирано по ЗДДС лице, извършва дейност по добив (копаене) на криптовалута, като през ревизирия период добива криптовалута DASH и MONOECI. Алгоритъмът за копаене на криптовалута е различен за различните видове криптовалута, но основно се състои в потвърждаване валидността на публикувани от потребители трансакции в мрежата и тяхното организиране във времето. При потвърждаване на валидността на трансакцията, копачът я записва в т.нар. „блок“ заедно с други получени и валидирани трансакции. Така образуваният „блок“ се прибавя към блокчейна след последния изкопан „блок“. По този начин се организират трансакциите във времето. Трансакцията се счита за потвърдена след като е прибавена в „блок“. Не е необходимо да бъде прибавяна в следващия блок за следващо потвърждение, а просто да се преброи колко блока има между този, в който тя присъства и най-новия блок. Колкото повече потвърждения има трансакцията, толкова по-сигурно е че тя е необратима.



## НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

### ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

---

За всеки създаден „блок“ от системата се получава възнаграждение (т.нар. награда) в криптовалутата, която се копае. Възнаграждението се разпределя между всички участници в процеса на копаене на база техните изчислителни мощности, с които участват в съответния „блок“ с трансакции. Възнаграждение (т.нар. такса превод) се получава и за всяка една потвърдена/валидирана трансакция, като неговият размер се определя от наредителя на трансакцията.

Дружеството започва дейността по копаене на криптовалута през м. 12.2017 г. Основната инвестиция за извършването на тази дейност е покупката на компютърни системи, за които е ползван пълен данъчен кредит. Такъв е упражнен и за месечния наем за помещението, в което се извършва дейността, за електроенергия, за други разходи за материали и услуги – текущи и за изграждане на дълготраен актив. На основание чл. 92, ал. 1, т. 5 от ЗДДС дружеството е предявило възстановяване на данъка.

В края на всеки месец всички преки разходи, свързани с добива на криптовалута (амортизации, наеми, ел.енергия и др.) се натрупват в сметка 611 – Разходи за основна дейност и се прехвърлят в сметка 303 – Продукция, като на база месечна справка от „портфейл“ за получените единици криптовалута се заприхождава количеството добита криптовалута и нейната себестойност, натрупана в сметка 611.

В дневника за продажбите за съответния месец дружеството начислява ДДС върху така получената себестойност на добитата криптовалута чрез издаване на протокол по реда на чл. 117 от ЗДДС. Дружеството счита, че извършва облагаема услуга по обработка на информация (криптиране на данни) с място на изпълнение на територията на страната, за която получава възнаграждение в криптовалута със стойност, определена на база формираната себестойност за месеца. На това основание е ползван пълен данъчен кредит за всички закупени материали и получени услуги, свързани с тази дейност.

Предвид изложената фактическа обстановка поставяте следните въпроси:

***Как следва да се третира доставката добив на криптовалута от гледна точка на ЗДДС? Налице ли е извършена доставка на услуга по смисъла на ЗДДС – облагаема или освободена? Как следва да се определи данъчната основа на***



## НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

### ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

---

***извършената услуга и дали ли е право на приспадане на данъчен кредит за получените доставки, свързани с тази дейност?***

На основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от ***Закона за Националната агенция за приходите*** и съобразявайки относимата нормативна уредба изразявам следното становище по направеното запитване:

В ЗДДС няма законодателна уредба на т.нар. криптовалута като dash, monero, bitcoin, litecoin или други подобни. Относно статута на т.нар. криптовалута, 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 Европейския съюз (СЕС).

Съгласно тълкуването на СЕС, по смисъла на член 2, точка 1, буква в) от ***Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност***, една доставка на услуги е „възмездна“ и следователно подлежи на облагане с ДДС само ако е налице пряка връзка между доставената услуга и полученото от данъчно задълженото лице възнаграждение. Такава пряка връзка е налице, когато между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят насрещни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя (решение David Hedqvist, C-264/14, т. 27; решение R.J.Tolsma, C-16/93, т. 13).

От описаната фактическа обстановка, както и от характера на дейността, представляваща добив на криптовалута, е изяснено, че т.нар. миньори (лица, извършващи дейност по добив (копаене) на криптовалута) работят анонимно и на доброволна основа. За всеки валидиран „блок“ с трансакции системата генерира автоматично криптовалута (т.нар. награда), чийто размер е динамична величина и зависи от наличното количество на съответната криптовалута. За всяка проверена/валидирана трансакция в конкретния случай също се генерира определено количество криптовалута (т.нар. такса превод), чийто размер не е определен автоматично от системата, а от конкретния наредител на трансакцията, като наредителят не е известен на участниците в тази дейност и същият няма предварителна обвързаност с нито един от тях. Така генерираният общ обем криптовалута (награда и



## НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

### ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

---

такса) се разпределя между всички участници, извършващи дейност по добив (копаене) на криптовалута в конкретния момент, съобразно изчислителните мощности на всеки един от участниците в тази дейност.

Съобразявайки изложеното може да се заключи, че в конкретния случай не е налице пряка връзка между извършваната от дружеството дейност по добив (копаене) на криптовалута и полученото от него общо количество криптовалута (награда и такса). Не съществува правоотношение между доставчик и клиент, в рамките на което се правят насрещни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя, в резултат на което извършваната от дружеството дейност не попада в обхвата на ДДС.

Условията и редът за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит са уредени в разпоредбите на чл. 68 – чл. 72 от ЗДДС, като ограниченията на това право са регламентирани в нормата на чл. 70 от същия закон.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрираното лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка.

По силата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните 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, като правото на приспадане на данъчен кредит е предпоставено от обстоятелството дали с получените стоки и услуги ще се извършват облагаеми доставки.

Доколкото извършваната от дружеството дейност по добив на криптовалута не попада в обхвата на ДДС, за същото не възниква право на данъчен кредит за получените доставки, свързани с тази дейност.

В резултат на изложеното, в конкретния случай издадените от дружеството протоколи по чл. 117 от ЗДДС, с които е начислен ДДС на база на получената себестойност на добитата през съответния месец криптовалута, се явяват погрешно съставени документи. Същите подлежат на анулиране съобразно разпоредбите на чл. 80, ал. 6 от **Правилника за прилагане на ЗДДС**.



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

---

В заключение следва да се отбележи, че в настоящото становище е взета предвид конкретната фактическа обстановка, описана в запитването. При различни от описаните условия е възможно дейността по добив на криптовалута да бъде извършвана при наличие на пряка връзка между доставената услуга, добив на криптовалута, и полученото възнаграждение, като между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се разменят насрещни престации. В този случай „добивните“ дейности на криптовалута биха могли да се определят като доставка на услуга по смисъла на ЗДДС.

**ЗАМ. ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП:**

**/АЛЕКСАНДЪР ГЕОРГИЕВ/**