

Данъчно облагане на сделки при търговия на емисии по Протокола от Киото

Правна рамка

Протоколът от Киото по своя характер е споразумение, договорено през декември 1997 г. в Киото, Япония, което обаче влиза в сила едва на 16 февруари 2005 г., след като е ратифицирано от Русия. До момента е ратифицирано от 141 страни. България ратифицира Протокола от Киото през 2002 г. Споразумението предвижда индустриализираните страни в света да намалят емисиите си на парникови газове през 2008 – 2012 г. с 5.2% спрямо равнищата им през 1990 г. (за някои държави годината е 1988 или 1989). Точните проценти за всяка страна са записани в Анекс 1 на Протокола. За ЕС договореното намаление на емисиите е 8 %. България също трябва да намали с 8 % емисиите си на парникови газове, но спрямо 1988 г. През декември 2009 г. в Копенхаген бе проведена среща на ООН за климата, на която се очакваше, че ще бъде постигнато ново споразумение, което да замести протокола от Киото. Вместо глобално споразумение с подписи на 193 участвали страни, едва двайсетина държави съставиха “Декларация от Копенхаген”, която не бе подкрепена от всички. В нея се отбелязва, че преговорите ще продължат до края на 2010 г., когато ще има нова среща в Мексико.

Търговията с емисии, респективно – продажбата на неусвоени квоти, бе обявена като една от антикризисните мерки на правителството, от реализирането на която се очакват добри постъпления. За съжаление министърът на околната среда и водите обяви, че най-вероятно разрешението за България ще бъде временно отнето (поне до месец септември 2010 г.), тъй като предишното правителство не е изпълнило определени изисквания.

Същност и механизъм за осъществяване

Международната търговия с емисии представлява създаване на нов пазар с нова стока – въглероден диоксид.

Закупуването на емисии става на специализирани борси. Страни, които не покриват нивата по Протокола от Киото, могат да купуват разрешителни за емисии от страни, които са ги преизпълнили. В търговията с разрешителни за емисии могат да се включат не само държави, но и компании, и отделни предприятия. По силата на протокола всяка страна има право да раздава разрешителни за емисии на предприятия на своя територия, които отделят парникови газове при дейността си. Ако едно предприятие внедри нови технологии, които водят до отделяне на по-малко CO₂ при производството, то може да продаде на борсата количеството разрешителни за емисии, които не е използвало. По този начин предприятията имат финансов стимул да инвестират в екологични подобрения, тъй като ще могат да покриват разходите си чрез търговия с емисии и дори да реализират печалба. Глобата за надвишаване на дадената от държавата квота за замърсяване на атмосферата с парникови газове е 40 евро на тон CO₂ през 2007 г. и 100 евро на тон CO₂ през периода 2008 - 2012 г. Прогнозите за България сочат, че страната разполага с 40 до 50 милиона тона свободни количества емисии на година и част от тях могат да бъдат продадени.

За да бъде търговията по-опростена, степента на замърсяването с различни вредни емисии се привежда към единна мярка на замърсяването, която се нарича "въглероден еквивалент" и се бележи с CO₂e. За CO₂e редукия плащат и така наречените “Въглеродни фондове”. Те са доверителни фондове, управлявани от Международната банка за възстановяване и развитие с основна задача закупуване на

редуцирани емисии за целите на член 6 или 12 на Протокола от Киото и за споделяне на ползите от тях между държавите участващи във Фонда.

Схемата за търговия с квоти в рамките на общността е въведена и установена с Директива 2003/87/ЕС от 13 октомври 2003 г., с която е изменена Директива 96/61/ЕО.

У нас вече е създаден национален регистър, който представлява електронна база данни, където се отчитат наличните квоти и сделките с тях. Базата данни се администрира от Изпълнителна агенция "Околна среда" към Министерството на околната среда и водите. Българският, както и националните регистри на всички страни - членки на ЕС, са свързани с централната база данни на Брюксел. Основните участници в регистъра са фирмите с квоти, наречени оператори на инсталации. Предприятията могат да сключват сделки директно помежду си или да използват посредник.

Счетоводни и данъчни аспекти

Все още на национално ниво няма практика как точно ще се извършва осчетоводяването. Независимо как ще бъдат квалифицирани юридически (административно разрешение, право на собственост, авторско право или право на вземане), тези квоти следва да бъдат възприемани като нематериални активи на предприятието и да бъдат вписани в неговия баланс, когато са предназначени да бъдат използвани в рамките на неговата дейност.

Понятието нематериален актив се определя в счетоводните стандарти като разграничим непаричен актив без физическа субстанция (т. 8 от МСС 38 Нематериални активи и т. 2 от СС 38 Нематериални активи).

В Закона за пазарите на финансови инструменти (ЗПФИ) изрично е записано (чл. 3, т. 1, б. „и“), че предмет на регулиране на закона е търговията с емисии като финансови инструменти. Т.е. за целите на самия закон този вид търговия е приравнена на търговия с финансови инструменти. В § 2, т. 1 от ДР на Закона е записано, че с него се въвеждат разпоредби на Директива 2004/39/ЕО на Европейския парламент и на Съвета относно пазарите на финансови инструменти. **При транспонирането на разпоредбите на Директивата, обаче, е допусната неточност, която засяга характера на търговията с емисии.** Според ЗПФИ става въпрос за търговия с финансови инструменти и ако това действително е така, би следвало да се приложи МСС 32.

Съгласно чл. 4, т. 1, ал. 17 от Директива 2004/39/ЕО от 21.04.2004 г. за пазарите на финансови инструменти обаче, "финансов инструмент" означава „инструментите, определени в раздел В от приложение I към Директивата“. Придобиването на емисии (поемане по смисъла на директивата) не е включено в това приложение, а е квалифицирано на инвестиционна услуга, посочена в Приложение I, раздел Б, ал. 6.

Какво следва от тази допусната грешка, след като приложимо право е българският закон, а не директивата?

За целите на данъчното облагане по ЗКПО, тъй като търговията с квоти на емисии не е изрично включена в даденото определение на търговия с финансови инструменти в § 1, т. 21 от ДР на ЗКПО, не би следвало да се прилагат разпоредбите на чл. 44 и чл. 196 от ЗКПО и респективно – няма да има отражение при определяне на данъчния финансов резултат и няма да има облагане с данък при източника.

За целите на ЗКПО първоначалното предоставяне на квоти от оторизирания орган има безвъзмезден характер. Чрез него не се увеличава стойността на

положителната репутация на предприятието, а само се поддържа съществуващата ѝ стойност.

Определянето на стойността на предоставените права би трябвало да се извърши на база на справедливата стойност, съобразно МСС 16, който предвижда придобити по безвъзмезден начин активи да бъдат вписани в баланса на предприятието. Тъй като към момента липсва реален, разработен у нас пазар, условието да се определи справедливата стойност на тези права ще бъде изключително трудно. Ако една такава оценка все пак се направи, то тя би имала за ефект осчетоводяването на приход, който при липсата на конкретна данъчна разпоредба трябва да се обложи по общия ред.

Последващата продажба на квотите ще има за последица печалба за продавача и безспорно ще бъде облагаема по общия ред.

Облагане с ДДС

Квалифицирането на квотите като нематериален актив води до това, че прехвърлянията, извършени възмездно или безвъзмездно между предприятия, разполагащи с инсталации, отделящи газови емисии на въглероден двуокис, ще се считат за доставки на нематериални активи. Поради това прехвърлянето им ще се приравни на доставка на услуга. Според становища на НАП, би могло да се касае и за особена доставка на услуга по смисъла на чл. 9, ал. 2, т.2 от ЗДДС, а именно – поемане на задължение за неупражняване на права.

Естествено възниква въпросът, ако се прилага ЗПФИ, търговията с квоти на емисии ще попадне ли под хипотезата на чл. 46, ал. 1, т. 6 от ЗДДС, в която има изрична препратка към този закон и съответно – извършваните услуги ще имат ли характер на освободени доставки? **Би следвало тази разпоредба да се прилага единствено и само за „предоставянето на инвестиционни консултации”, но не и за самите сделки.**

Съгласно чл. 12 на Директива 2003/87/ЕО, държавите членки имат задължението да осигурят и предприемат необходими мерки, за да бъде възможно квотите да могат да се придобиват, притежават или прехвърлят, от една страна, от всяко физическо или юридическо лице, установено в общността, и от друга страна - от всяко физическо или юридическо лице, установено в трета държава, която не е членка на ЕО, посочена в Приложение Б към Протокола от Киото, при условие, че има подписано споразумение между Европейската общност и тази държава за взаимно признаване и в които въпросните квоти са признати съгласно процедурите, предвидени в правилата на ЕС.

Мястото на изпълнение според транспонирания към настоящия момент режим на облагане на доставки на услуги от Директива 2006/112/ЕО в българския ЗДДС, засягащ прехвърлянето на квоти по възмезден начин, ще се определи при условията на чл. 21 от закона. Възможни са няколко хипотези:

- когато получател по доставката е данъчно незадължено лице, мястото на изпълнение на доставката е там, където доставчикът е установил своята независима икономическа дейност (т.е. – територията на страната в повечето случаи, ако доставчик е лице, разполагащо с квота, която не е усвоило и чиято икономическа дейност е на територията на Р България) и поради това ДДС ще се начисли по общите правила на ЗДДС. Такова ще е облагането и ако двете страни по доставката са регистрирани за целите на ЗДДС на територията на страната;

- когато получател по доставката е данъчно задължено лице (такова в друга държава-членка или в държава извън Общността), мястото на изпълнение на доставката е там, където получателят е установил своята независима икономическа дейност.

Когато тези услуги се предоставят на постоянен обект, който се намира на място, различно от мястото, където получателят е установил независимата си икономическа дейност, то мястото на изпълнение е мястото, където се намира този обект. Когато няма място на установяване на независима икономическа дейност или постоянен обект, мястото на изпълнение на доставката е мястото на постоянния адрес или обичайното пребиваване на получателя. (чл. 21, ал. 2 от ЗДДС);

- ако се приеме, че предметът на доставката би могъл да се квалифицира на прехвърляне на авторско право (каквито писма с отговори на запитвания са издавани от НАП, естествено при едно по-абстрактно и разширително тълкуване и доколкото такива писма нямат задължителен характер за субектите, дори и тези, които са техни адресати), мястото на изпълнение отново ще бъде там, където е получателят, ако той е данъчно задължено лице и е установено (има постоянен адрес или обичайно пребиваване) извън Общността.

Във втората и третата хипотеза мястото на изпълнение ще бъде извън територията на страната (търгуване с получател, установен в рамките на Общността или с лица извън нея) и ДДС няма да се начислява по българския ЗДДС, тъй като ще е дължим от получателите. Въпреки това, обаче, на основание чл. 69, ал.2, т.1 от ЗДДС, за доставчика възниква право на данъчен кредит, а в първата хипотеза възниква право на данъчен кредит по общите правила на закона.

При направения анализ се стига до извода, че тъй като в повечето случаи доставчиците ще ползват право на приспадане на данъчен кредит, ще се постигне необходимата данъчна неутралност чрез прилагане класическия механизъм на ДДС.

С Директива 2010/23/ЕС/16.03.2010 г. бе изменена Директива 2006/112/ЕС като в новия чл. 199а, т. 1 изрично се предвиди възможността с оглед борба с измамите с ДДС като временна мярка държавите-членки да предвидят до 30.06.2015 г. и за минимален срок от две години, лице-платец на ДДС да е получателят при доставка с квоти за емисии на парникови газове, ако е данъчно задължено лице. Мястото на изпълнение на доставката е без значение в случая.

Към настоящия момент в държавите-членки е различен подходът, възприет при търгуването с квоти. В Англия, Франция и Холандия временно сделките с квоти изцяло се освободиха от ДДС. Това премахва правото на данъчен кредит при покупката и така елиминира възможността за „източване” на данък. У нас все още се обобщават практиките в другите държави-членки и не са предприети конкретни действия (вносяне на законопроекти) за изменение на сега установеното със ЗДДС, изложено по-горе.