

Порядок налогообложения передачи единиц сокращения выбросов

С.В. Савсерис, партнер,
«Пепеляев, Гольцблат и партнеры»,
канд. юрид. наук

И.М. Трегубов, юрист

П. 3 ст. 6 Киотского протокола предусмотрено, что государства могут уполномочивать юридических лиц участвовать, под их ответственность, в действиях, ведущих к получению, передаче или приобретению единиц сокращения выбросов (ЕСВ). В настоящее время Российские компании еще не уполномочены правом владеть и совершать сделки с ЕСВ (<http://www.carbonunitsregistry.ru/reports-urli.htm>). Однако уже в настоящее время многие крупные российские компании оценивают возможности совершать такие сделки и в некоторых случаях заключают договоры на поставку ЕСВ, которые будут получены ими в будущем.

Цель данной статьи – определить правовую природу ЕСВ и оценить налоговые последствия, которые могут возникать у компаний, совершающих сделки по их отчуждению.

1. Характеристика и гражданско-правовая природа ЕСВ

Обычно право на выброс парниковых газов возникает у компании на основании разрешения органов Ростехнадзора. Выдача таких разрешений производится в порядке, утв. приказом Ростехнадзора от 19.02.2007 г. № 84. В таком виде право на осуществление выбросов имеет публично-правовую природу, вследствие чего неотчуждаемо и не имеет рыночной оценки, формирующейся под воздействием спроса и предложения.

Киотский протокол к Рамочной конвенции ООН об изменении климата (Киото, 11.12.1997 г. – далее – Киотский протокол) установил рыночные механизмы, которые способствуют исполнению взятых на себя Сторонами этого Протокола обязательств по снижению выбросов парниковых газов. Одним из таких механизмов является «Проект совместного осуществления» (далее – ПСО), в результате реализации которого образуются единицы снижения выбросов – ЕСВ. При этом положения Киотского протокола наделяют ЕСВ такой характеристикой как оборотоспособность – они могут быть отчуждены иному лицу по воле их обладателя. Это обстоятельство, по-нашему мнению, позволяет их отнести к имущественным правам.

ЕСВ – это имущественное право, которое представляет собой юридически защищенную возможность выброса определенного объема парниковых газов, выраженного в единицах сокращения выбросов, равных одной метрической тонне эквивалента диоксида углерода (CO²). По содержанию правомочия, ЕСВ ничем не отличается от того, на которое в РФ выдается разрешение органами Ростехнадзора. Между тем, в отличие от разрешения на выброс парниковых газов, ЕСВ обладает признаками объекта гражданских прав. Его можно рассматривать в качестве имущественного блага, т.к. обладание им сопряжено с возможностью реализации субъективных прав хозяйствующих субъектов по эксплуатации источников выброса парниковых газов. Экономическая ценность ЕСВ отражается в рыночной цене и подтверждается ей. Возможность отчуждения ЕСВ публично-правовыми образованиями и юридическими лицами по своему усмотрению (оборотоспособность), предусмотренная ст. 6 Киотского протокола, также может рассматриваться как одна из характеристик,

присущая объекту гражданских правоотношений.

Этот актив не имеет материального воплощения, следовательно, наличествует лишь постольку, поскольку его существование установлено (признано) в публично-правовом (регистрационном) порядке. Требование регистрации ЕСВ содержится в ст. 6 Киотского протокола и обеспечивает защиту прав на ЕСВ¹.

Конструкция ПСО, закрепленная в ст. 6 Киотского протокола не детализирована в достаточной степени для того, чтобы можно было сделать вывод о том, что в ней закреплен конкретный вид гражданско-правового договора, в рамках которого должны передаваться или приобретаться полученные в результате реализации проекта ЕСВ. В ней лишь установлено, что передаваемые ЕСВ должны быть получены в результате проектов, направленных на сокращение антропогенных выбросов <...> в любом секторе экономики, при условии соблюдения требований, указанных в п. 1 ст. 6 Протокола. Кто должен реализовывать проект, в ней тоже не установлено.

Представляется, что участники рыночных отношений могут заключить договор купли-продажи ЕСВ, в соответствии с которым Покупатель обязуется передать Продавцу денежные средства, а Продавец взамен обязуется передать ЕСВ, полученные в результате осуществления ПСО. Выгода Продавца заключается в получении денежных средств, которые он может (или должен) потратить на приобретение новых или реконструкцию существующих источников выбросов парниковых газов и (возможно) в приобретении дополнительных к количеству договорных (опционных) ЕСВ. Выгода покупателя состоит в приобретении юридических возможностей эмиссии дополнительного количества парниковых газов, ограниченных определенными количественными пределами.

Следует отметить, что положения ГК РФ об уступке прав к договору купли-продажи ЕСВ в данном случае неприменимы, т.к. правоотношение, содержащее в себе в качестве элемента субъективное право на выброс определенного объема парниковых газов, имеет абсолютный, а не относительный характер. Это имеет значение при выборе подлежащих применению норм для определения налоговой базы НДС.

Таким образом, с точки зрения Гражданского права договор купли-продажи ЕСВ квалифицируется как договор купли-продажи имущественных прав (п. 4 ст. 454 ГК РФ)².

2. Налогообложение налогом на прибыль

В результате реализации сделки купли-продажи ЕСВ у продавца возникают следующие доходы и расходы:

- **доход** в виде сумм оплаты ЕСВ;
- **расходы**: на оформление ЕСВ (непосредственно либо с привлечением Покупателя в качестве агента); на осуществление ПСО.

2.1. Налоговый учет доходов в виде сумм оплаты ЕСВ с целевым назначением

По договору купли-продажи ЕСВ отчуждаются имущественные права, налоговый учет доходов от передачи таких прав в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 248 НК РФ осуществляется в порядке, предусмотренном для доходов от реализации. Для этого вида доходов датой их получения признается дата реализации (товаров, работ, услуг) – п. 3 ст. 271 НК РФ. С учетом положений п. 1 ст. 39 НК РФ и абз. 3 подп. 2 ст. 248 НК РФ такой датой будет являться дата составления первичных и других документов, подтверждающих передачу имущественных прав и получение налогоплательщиком доходов.

Если доходы по рассматриваемому Договору будут относиться к нескольким отчетным (налоговым) периодам, эти доходы должны распределяться

налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с принципом равномерности признания доходов и расходов (абз. 1 п. 2 ст. 271 НК РФ).

В соответствии со ст. 249 НК РФ доходом от реализации признается выручка от реализации имущественных прав, которая определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные ЕСВ.

Таким образом, доходы компании в виде выручки от реализации ЕСВ должны включаться в налоговую базу по налогу на прибыль в периодах составления документов, подтверждающих реализацию ЕСВ. Распределение доходов, относящихся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, осуществляется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с принципом равномерности признания доходов и расходов.

2.2. Налоговый учет расходов

Расходы на оформление, регистрацию ЕСВ (непосредственно либо с привлечением Покупателя в качестве агента) направлены на закрепление за сокращенными в результате реализации ПСО единицами выбросов правового режима ЕСВ (что в соответствии со ст. 6 Киотского протокола дает возможность их реализовать) и никак не способствуют созданию объектов амортизируемого имущества. Следовательно, эти расходы, с одной стороны, направлены на получение доходов от реализации ЕСВ и, с другой стороны, никак не участвуют в формировании первоначальной стоимости создаваемых объектов амортизируемого имущества (ЕСВ не признаются амортизируемым имуществом с точки зрения НК РФ).

В ст. 253 НК РФ говорится о том, что в состав расходов, связанных с производством и реализацией, включаются расходы, связанные с приобретением или реализацией имущественных прав (подп. 1 п. 1 ст. 253 НК РФ). Исходя из структуры классификации расходов, связанных с производством и реализацией, содержащейся в п. 2 ст. 253 НК РФ можно сделать вывод, что расходы на оформление ЕСВ по своему содержанию не относятся к первым трем видам расходов. Следовательно, их необходимо отнести к прочим расходам.

В главе 25 НК РФ существуют специальные нормы ст. 268 НК РФ, которыми определен механизм признания расходов при реализации имущественных прав. В рассматриваемой ситуации следует применять подп. 2.1. п. 1 ст. 268 НК РФ. Он предусматривает, что при реализации имущественных прав налогоплательщик вправе уменьшить доходы от такой операции на цену приобретения данных имущественных прав и на сумму расходов, связанных с их приобретением и реализацией. Для применения этой нормы имеет значение наличие связи понесенных расходов с приобретением и реализацией ЕСВ. В рассматриваемой ситуации она однозначно прослеживается. Каких-либо других специальных условий для уменьшения доходной части помимо общих, предусмотренных ст. 252 НК РФ, гл. 25 НК РФ не содержит. Поскольку формулировка п. 1 ст. 268 НК РФ прямо говорит о том, что доходы уменьшаются на сумму расходов именно в момент реализации имущественных прав, до момента реализации имущественных прав эти расходы организацией не признаются.

Таким образом, расходы на оформление ЕСВ должны уменьшать доходы от реализации ЕСВ на момент их реализации на основании п. 1 ст. 268 НК РФ.

Расходы на осуществление ПСО, т.е. на создание объектов амортизируемого имущества, создаваемого при реализации ПСО и ввод его в эксплуатацию, не имеют однозначной связи с доходами от отчуждения ЕСВ.

Но эти расходы в части формирования первоначальной стоимости создаваемых основных средств косвенным образом также связаны с будущим доходом от реализации ЕСВ. Если бы не были понесены эти расходы, не были бы созданы основные средства с меньшим количеством выбросов парниковых газов, следовательно, не образовались бы ЕСВ, от реализации которых будет получаться доход.

Поэтому, по нашему мнению, возможны два варианта учета рассматриваемых расходов.

Консервативный вариант, при котором расходы должны быть учтены в первоначальной стоимости создаваемых объектов амортизируемого имущества на основании ст. 257 НК РФ.

Второй вариант может предусматривать экономически обоснованное выделение из общей суммы расходов на осуществление ПСО части, корреспондирующей доходу от реализации ЕСВ.

Применение второго варианта может базироваться на положении п. 4 ст. 252 НК РФ о том, что если некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесет такие затраты. При выборе второго варианта, на наш взгляд, целесообразно дополнить существующую учетную политику, установив в ней порядок отнесения на расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль, рассматриваемых затрат и его обоснование. Это будет соответствовать абз. 7 ст. 313 НК РФ, т.к. для компании осуществление ПСО и продажа ЕСВ – новый вид деятельности.

Стоит признать, что причинно-следственная связь между рассматриваемыми расходами и формированием ЕСВ опосредована промежуточным звеном в виде создания объектов амортизируемого имущества. При этом прямым следствием несения рассматриваемых расходов будет создание объектов амортизируемого имущества. Поэтому обоснованность применения консервативного варианта очевиднее.

В связи с этим применение второго варианта сопряжено с рисками исключения из расходной части на приобретение и реализацию ЕСВ затрат на создание основных средств в результате применения к ним положений ст. 257 НК РФ в ходе осуществления налогового контроля. Вместе с тем, эти риски будут тем ниже, чем более обоснованным с экономической точки зрения будет организовано разделение затрат, относимых к реализации ЕСВ.

3. Налогообложение налогом на добавленную стоимость

В соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ операции по передаче имущественных прав на территории РФ признаются объектом обложения НДС.

При совершении сделки в отношении ЕСВ между российскими организациями место реализации ЕСВ признается территория РФ. Но при квалификации сделки между российской и иностранной компанией может возникнуть вопрос о месте реализации ЕСВ. Вместе с тем гл. 21 НК РФ установлен только порядок определения места реализации товаров (ст. 147 НК РФ) и работ (услуг) – ст. 148 НК РФ. Порядок определения места передачи имущественных прав в целом гл. 21 НК РФ не установлен. Лишь абз. 3 подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ предусматривает порядок определения места передача для таких имущественных прав как патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав. В разъяснениях налоговых органов передача этих прав рассматривается как предмет реализации услуг (см., например, письмо Минфина РФ от 15.01.2008 г. № 03-07-08/07).

Если следовать этой логике, то к передаче ЕСВ в отсутствие специальных норм следует применять общие положения о порядке определения места реализации услуг, т.е. подп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ. В соответствии с ним местом реализации услуг признается место деятельности лица, оказывающего услуги. Если продавец ЕСВ – российская организация, осуществляющая деятельность в РФ, то местом реализации ЕСВ для целей налогообложения НДС следует признать территорию РФ. Следовательно, передача имущественных прав в данном случае будет подлежать обложению российским НДС. Мы полагаем, что именно такой вариант толкования норм 148 НК РФ является юридически правильным.

Вместе с тем, мы допускаем, в ответе на официальный запрос Минфин может согласиться с позицией, что норма абз. 3 подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ, применима ко всем без исключения имущественным правам, которые передаются по договору (в ней содержится открытый перечень имущественных прав: «иные аналогичные права»).

В соответствии с п. 3 ст. 2 ГК РФ гражданское законодательство не применяется к налоговым отношениям. Поэтому независимо от положений заключенного договора, налоговые обязанности не могут быть изменены соглашением сторон. Обязанность по уплате налога устанавливается государством императивным путем независимо от воли налогоплательщика. В договоре могут быть прописаны обязательства сторон друг перед другом, являющиеся следствием той или иной квалификации налоговых отношений и направленные на надлежащее исполнение налоговых обязательств перед публично-правовыми образованиями. Поэтому, при получении положительного разъяснения Минфина стороны вправе решить вопрос о внесении изменений в договор.

Однако, даже если положение договора о включении НДС в цену товара не будет исключено (при положительном ответе Минфина), то продавец не будет иметь обязанности выставить сумму НДС своему покупателю.