

Исчисление акцизов по нефтепродуктам с 1 января 2003 года

Н. Нечипорчук, советник налоговой службы Российской Федерации III ранга, к.э.н.

Изменения в перечне подакцизных товаров

Федеральным законом от 24 июля 2002 г. № 110-ФЗ перечень подакцизных товаров был дополнен прямогонным бензином. Таким образом, подакцизными нефтепродуктами главой 22 НК РФ признаны следующие товары: автомобильный бензин; дизельное топливо, моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных двигателей, прямогонный бензин.

Одновременно в главу 22 было включено определение прямогонного бензина, которое должно применяться в целях исчисления и уплаты акцизов. В частности, было установлено, что под прямогонным бензином понимаются бензиновые фракции, полученные в результате переработки нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки.

При этом указано, что бензиновой фракцией является смесь углеводородов, кипящих в интервале температур от 30 до 215° С при атмосферном давлении 760 мм рт. ст.

Однако под это определение попадал и автомобильный бензин. В связи с этим для того чтобы предотвратить возможность необоснованного применения «нулевой» ставки акциза, Федеральным законом от 31 декабря 2002 г. № 191-ФЗ это приведенное выше определение прямогонного бензина дополнено словами «за исключением бензина автомобильного».

Включение прямогонного бензина в перечень подакцизных товаров позволяет в определенной степени решить проблему его использования с целью нелегального производства подак-

цизных товаров. Технология производства автомобильного бензина позволяет получать его не только путем переработки нефтепродуктов на НПЗ, но и путем смешения прямогонного бензина с необходимыми химическими присадками в железнодорожных цистернах, в бензовозах, непосредственно в хранилищах автозаправочных станций. Объемы бензина, полученные методом смешения, в большинстве случаев выводились из-под налогообложения акцизами, так как прямогонный бензин акцизом не облагался, вывозился с заводов, а после указанной выше технологической операции продавался как высокооктановый бензин.

Борьба с этим явлением в условиях действующего до 1 января 2003 г. законодательства зачастую не была эффективной. Налоговым органам удавалось отследить всего 30% прямогонного бензина, вывозимого с заводов, при этом только 10% произведенного впоследствии из него автомобильного бензина удавалось обложить акцизом.

Включение прямогонного бензина в перечень подакцизных товаров означает, что налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы декларации с указанием полученных объемов этого нефтепродукта в натуральном выражении.

Свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами

В соответствии со ст. 179.1 НК РФ, вступившей в силу в 2002 г., лица, совершающие операции с подакцизными нефтепродуктами (как юридические, так и физические — индивидуальные

предприниматели), могут получить соответствующие свидетельства о регистрации.

Напомним, что свидетельства являются документом, служащим основанием для осуществления налоговых вычетов при определении налогоплательщиком сумм акцизов, подлежащих уплате в бюджет.

Необходимо подчеркнуть, что свидетельство не играет роль лицензии. Это совершенно разные документы. Лицензия на производство и реализацию нефтепродуктов представляет собой документ, подтверждающий право на ведение указанной в лицензии деятельности, а свидетельство лица, совершающего операции с нефтепродуктами, является одним из условий возникновения объекта налогообложения акцизами и права на налоговый вычет сумм акциза в установленном порядке.

Порядок выдачи указанных свидетельств утвержден приказом МНС России от 4 сентября 2002 г. № БГ-3-03/478. В связи с вступлением в силу Федерального закона от 31 декабря 2002 г. № 191-ФЗ в указанный приказ в установленном порядке будут внесены соответствующие изменения и дополнения. До внесения указанных изменений действует утвержденный указанным приказом порядок. Введение в действие нового порядка не потребует переоформления уже выданных свидетельств, они будут действительны до окончания срока их действия.

Как предусмотрено главой 22 в редакции Федерального закона от 31 декабря 2002 г. № 191-ФЗ, свидетельства выдаются организациям и индивидуальным предпринимателям, осуществляющим следующие виды деятельности:

- производство нефтепродуктов;
- оптовая реализация нефтепродуктов;
- оптово-розничная реализация нефтепродуктов;
- розничная реализация нефтепродуктов.

Для того чтобы получить свидетельство на производство, производители нефтепродуктов должны выполнить хотя бы одно из следующих условий: 1) иметь мощности по производству, хранению и отпуску нефтепродуктов в собственности либо на праве хозяйственного ведения и (или) оперативного управления, 2) владеть более чем 50% уставного (складочного) капитала общества с ограниченной ответст-

венностью, в собственности которого находятся указанные мощности.

Поясним это положение на следующем примере. Организация А не имеет в собственности необходимых для осуществления заявленного вида деятельности мощностей. Она внесла в уставный капитал организации Б долю, составившую более 50%. Организация Б является собственником мощностей. Согласно положениям ст. 179.1, организация А имеет право на получение свидетельства на производство либо владеть более чем 50% голосующих акций акционерного общества, в собственности которого находятся указанные мощности.

Для того чтобы получить свидетельство на оптовую реализацию, лица, осуществляющие операции с нефтепродуктами, должны или иметь мощности по хранению и отпуску нефтепродуктов в собственности либо на праве хозяйственного ведения и (или) оперативного управления или владеть более чем 50% уставного (складочного) капитала общества с ограниченной ответственностью, в собственности которого находятся указанные мощности; или владеть более чем 50% голосующих акций акционерного общества, в собственности которого находятся указанные мощности; или иметь договор на оказание услуг по переработке принадлежащего им сырья; или заключить договор аренды мощностей, являющихся государственной собственностью (только для акционерных обществ, в уставном капитале которых доля государства составляет не менее 50%).

Для получения свидетельства на оптово-розничную реализацию необходимо соблюдение указанных выше условий, необходимых для получения свидетельства на оптовую реализацию в отношении мощностей по хранению и отпуску нефтепродуктов, а также стационарных топливо-раздаточных колонок.

Для получения свидетельства на розничную реализацию лица, осуществляющие операции с нефтепродуктами, должны: иметь мощности по хранению и отпуску нефтепродуктов со стационарных топливо раздаточных колонок в собственности, либо владеть более чем 50% уставного (складочного) капитала общества с ограниченной ответственностью, в собственности которого находятся указанные мощности либо владеть более чем 50% голосующих акций акционерного общества, в собственности которого находятся указанные мощности.

Для получения свидетельства на розничную реализацию моторных масел не требуется наличия топливораздаточных колонок, — достаточно иметь помещения, необходимые для их хранения и реализации.

Таким образом, свидетельство на производство могут получить лица, совершающие операции по производству из собственного сырья нефтепродуктов, предназначенных для использования на собственные нужды, а также по производству нефтепродуктов из давальческого сырья.

Собственник нефтепродуктов, выработанных на давальческой основе, может получить свидетельство на оптовую реализацию при наличии договора на оказание услуг по переработке, не имея в собственности мощностей.

Получить свидетельство на оптовую либо оптово-розничную реализацию можно и при наличии договора аренды мощностей у государства.

Необходимо отметить, что организации и индивидуальные предприниматели, совершающие операции с нефтепродуктами, имеют право получить свидетельство и в том случае, если деятельность осуществляется ими одновременно как на собственных мощностях, так и на арендованных, а также в случае, если они владеют мощностями на праве долевой собственности.

Федеральным законом от 31 декабря 2002 г. № 191-ФЗ внесены изменения и в основания, по которым действие свидетельства может быть приостановлено или аннулировано. В частности, теперь свидетельство не может быть приостановлено по заявлению налогоплательщика. По заявлению налогоплательщика свидетельство может быть только аннулировано. В случае аннулирования свидетельства налогоплательщик вправе подать заявление о получении нового свидетельства.

Хотелось бы обратить внимание на то, что Кодексом не определен срок, в течение которого налоговый орган должен рассмотреть заявление об аннулировании свидетельства. Поэтому во избежание разногласий с налоговыми органами налогоплательщикам можно рекомендовать указывать дату аннулирования свидетельства в заявлении. Если свидетельство аннулируется не с первого числа месяца, т.е. не с начала налогового периода, то налогоплатель-

щик должен в установленном порядке представить декларацию по акцизам за этот месяц и отразить в ней акциз по тем операциям, которые были фактически совершены за период с начала месяца до даты аннулирования свидетельства.

Объект налогообложения

Федеральным законом от 31 декабря 2002 г. № 191-ФЗ в ст. 182 НК РФ внесен ряд изменений. В частности, объектом налогообложения по подакцизным нефтепродуктам теперь признаются следующие операции: оприходование организацией или индивидуальным предпринимателем, не имеющими свидетельства, нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов); получение нефтепродуктов организацией или индивидуальным предпринимателем, не имеющими свидетельства, в собственность в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов; получение нефтепродуктов организацией или индивидуальным предпринимателем, имеющими свидетельства, в том числе, оприходование подакцизных нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов); приобретение нефтепродуктов в собственность; оприходование нефтепродуктов, полученных в счет оплаты услуг по их производству из давальческого сырья и материалов (в том числе из подакцизных нефтепродуктов); получение собственником сырья и материалов, произведенных из этого сырья и материалов нефтепродуктов на основе договора переработки; передача организацией или индивидуальным предпринимателем нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), собственнику, не имеющему свидетельства; продажа лицами переданных им на основании приговоров или решений судов, арбитражных судов или других уполномоченных на то государственных органов конфискованных и (или) бесхозяйных подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность.

При ввозе подакцизных нефтепродуктов акциз уплачивается на таможне. Таким образом, после внесенных в ст. 182 НК РФ изменений пла-

тельщиками акцизов стали признаваться и лица, производящие нефтепродукты из собственного сырья и не имеющие свидетельства.

Из объекта налогообложения исключена операция по использованию нефтепродуктов на собственные нужды, поскольку акцизами облагается весь объем полученных нефтепродуктов.

Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)

От налогообложения акцизами освобождается операция по реализации подакцизных нефтепродуктов на территории Российской Федерации.

Таким образом, главным существенным изменением, которое было принято Федеральным законом от 24 июля 2002 г. № 110-ФЗ, было то, что объектом налогообложения стали операции не по реализации нефтепродуктов, а по их получению. Соответственно налогоплательщиками акцизов являются не те организации (или индивидуальные предприниматели), которые реализуют нефтепродукты, а те, которые их получают (за исключением случаев, когда нефтепродукты, произведенные из давальческого сырья, передаются собственнику, не имеющему свидетельства, и когда конфискованные нефтепродукты продаются по решению судов или других уполномоченных органов).

От налогообложения акцизами освобождаются операции, совершаемые с подакцизными нефтепродуктами в соответствии с подпунктами 2–4 п. 1 ст. 182 НК РФ, в случае если указанные нефтепродукты в дальнейшем реализуются на экспорт.

Таким образом, если в предыдущей редакции главы 22 право на освобождение от уплаты акциза по товарам, реализуемым на экспорт, предоставлялось только лицам, имеющим свидетельства, то указанной главой в редакции Федерального закона от 31 декабря 2002 г. № 191-ФЗ право на освобождение от уплаты акциза при экспорте подакцизных нефтепродуктов имеют практически все лица, совершающие операции, признаваемые объектом налогообложения акцизами, в том числе и не имеющие свидетельства.

В случае если собственник подакцизных нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья, не имеет свидетельства и соответст-

венно не является плательщиком акцизов, право на освобождение от уплаты акцизов по товарам, реализуемым на экспорт, имеет лицо, производящее подакцизные нефтепродукты путем переработки давальческого сырья и уплачивающее акциз по ним в бюджет. Такой порядок в отношении нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья и реализованных на экспорт, действовал и до 1 января 2003 г.

При экспорте подакцизных нефтепродуктов налогоплательщик освобождается от уплаты акциза только в случае представления в налоговый орган поручительства банка или банковской гарантии. Если такое поручительство или банковская гарантия отсутствует, акциз уплачивается в общеустановленном порядке (в том числе и в общеустановленные сроки), а затем уплаченная сумма возвращается при представлении в налоговые органы документов, подтверждающих факт экспорта.

Налоговая база

Налоговая база по операциям передачи подакцизных нефтепродуктов определяется как объем переданных нефтепродуктов в натуральном выражении.

Налоговая база по операциям получения нефтепродуктов определяется как объем полученных нефтепродуктов в натуральном выражении.

Налоговая база по товарам, для которых установлены разные ставки акцизов, должна определяться применительно к каждой налоговой ставке. Причем если раздельный учет таких операций не ведется, определяется единая налоговая база по всем операциям, совершенным с указанными товарами.

Указанная норма означает, что, например, учет производства и реализации автомобильного бензина с октановым числом до 80 и учет автомобильного бензина с октановым числом свыше 80 должны вестись раздельно.

Определение суммы акциза, налоговые вычеты

Сумма акциза определяется по каждому виду нефтепродуктов как произведение налоговой базы и ставки акциза. При определении суммы акциза, подлежащей уплате в бюджет, производятся налоговые вычеты.

Определение суммы акциза, подлежащей уплате в бюджет, производится в следующем порядке. При получении (оприходовании) нефтепродуктов налогоплательщик, имеющий свидетельство, начисляет акциз. Затем при реализации (передаче) этих нефтепродуктов налогоплательщикам, имеющим свидетельства, начисленная сумма акциза уменьшается на сумму акциза, приходящуюся на фактически реализованные нефтепродукты.

Рассмотрим такой **пример**.

Нефтеперерабатывающий завод, имеющий свидетельство, № 75-ФЗ произвел 2000 т бензина с октановым числом 92, оприходовал его как готовую продукцию, а затем продал оптовой организации, имеющей соответствующее свидетельство, 1500 тыс. т. Ставка акциза, которая будет применяться с 1 января 2003 г. — 3000 руб. за 1 т. Как определить сумму акциза, подлежащую уплате?

Сумма акциза, начисленная при оприходовании произведенного бензина, составит:

$$2000 \times 3000 \text{ руб.} = 6\,000\,000 \text{ руб.}$$

Сумма налоговых вычетов составит:

$$1500 \text{ т} \times 3000 \text{ руб.} = 4\,500\,000 \text{ руб.}$$

Сумма акциза, подлежащая уплате, составит:

$$6\,000\,000 \text{ руб.} - 4\,500\,000 \text{ руб.} = 1\,500\,000 \text{ руб.}$$

Суммы акциза, начисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на розничную реализацию нефтепродуктов, в части сумм акциза, начисленных при получении нефтепродуктов, направляемых на реализацию в розницу, вычетам не подлежат (реализацией в розницу признается отпуск нефтепродуктов посредством топливораздаточных колонок).

Приведем **пример**. АЗС, осуществляющая отпуск бензина в розницу (и имеющая соответствующее свидетельство), получила от оптовой организации 1500 т бензина с октановым числом 92 и продала весь полученный объем населению.

В этом случае АЗС при получении бензина начисляет акциз:

$$1500 \text{ т} \times 3000 \text{ руб.} = 4\,500\,000 \text{ руб.}$$

Указанная сумма подлежит уплате в бюджет.

В отношении нефтепродуктов налоговые вычеты производятся для того, чтобы перенести бремя уплаты акциза с производителя на лицо, осуществляющее реализацию указанных товаров. Однако это вовсе не означает, что плательщиком акцизов обязательно должно стать лицо, осуществляющее конечную, т.е. розничную, реализацию нефтепродуктов. В принципе акциз может быть уплачен на любой стадии реализации нефтепродуктов. Это зависит от наличия (или отсутствия) свидетельства у участников рынка нефтепродуктов.

Рассмотрим возможные схемы реализации нефтепродуктов и определим, кем в каждом конкретном случае должен начисляться и уплачиваться акциз.

1. Предположим, организация производит нефтепродукты из собственного сырья, не имея свидетельства, и реализует нефтепродукты оптовику, не имеющему свидетельства; в свою очередь оптовик реализует нефтепродукты в розничную сеть (на АЗС) также лицу, не имеющему свидетельства.

В этом случае объект налогообложения возникает на первой стадии — у производителя. Учитывая, что производитель не имеет свидетельства, он не производит налоговые вычеты. Соответственно начисленная им сумма акциза уплачивается в бюджет и включается в цену реализуемого им нефтепродукта. Поскольку у оптовика и владельца АЗС свидетельства нет, они при покупке нефтепродуктов акциз не начисляют и не уплачивают.

2. Организация производит нефтепродукты из собственного сырья, имеет свидетельство и реализует нефтепродукты оптовику, не имеющему свидетельства; в свою очередь оптовик реализует нефтепродукты в розничную сеть (на АЗС) также лицу, не имеющему свидетельства.

В этом случае, так же как и в первом, плательщиком акциза будет производитель, так как у него возникает объект налогообложения, а права на вычет нет.

3. Организация производит нефтепродукты из собственного сырья, имеет свидетельство и

реализует нефтепродукты оптовику, имеющему свидетельство; в свою очередь оптовик реализует нефтепродукты в розничную сеть (на АЗС) лицу, не имеющему свидетельства.

В этом случае производитель начислит акциз и при реализации нефтепродуктов оптовику, имеющему свидетельство, примет эту же сумму акциза к вычету. Реализуя нефтепродукты оптовику, производитель акциз в цену не включает. Оптовик при получении нефтепродуктов начисляет акциз и уплачивает его в бюджет, поскольку у него нет права на налоговый вычет. Продавая нефтепродукт владельцу АЗС, оптовик включит акциз в цену. АЗС акциз не начисляет и не уплачивает.

4. Организация производит нефтепродукты из собственного сырья, имеет свидетельство и реализует нефтепродукты оптовику, не имеющему свидетельства; в свою очередь оптовик реализует нефтепродукты в розничную сеть (на АЗС) лицу, имеющему свидетельство.

В этом случае производитель начислит акциз, уплатит его в бюджет и соответственно включит в цену реализуемого им нефтепродукта. Оптовик, приобретая нефтепродукт, акциз не начисляет и не уплачивает, так как у него нет свидетельства. Владелец АЗС, покупая нефтепродукт, должен начислить акциз и уплатить его в бюджет. Таким образом, в этой ситуации возникает эффект двойного налогообложения, поскольку обязанность по уплате акциза возникает и у производителя, и у владельца АЗС.

Однако следует заметить, что участники рынка нефтепродуктов могут предусмотреть такие схемы реализации нефтепродуктов, которые позволят избежать двойного налогообложения.

По нефтепродуктам, произведенным из давальческого сырья, плательщиком акциза может стать как переработчик, так и собственник сырья. Это зависит от того, есть ли свидетельство у собственника сырья. Если у собственника сырья свидетельства нет, то плательщиком акциза будет переработчик. При этом в соответствии с главой 22 права на вычет у переработчика нет. Переработчик уплаченный акциз вместе с затратами по переработке выставит к оплате собственнику сырья. В свою очередь собственник сырья включит акциз в цену реализуемого им готового товара.

Если у собственника сырья свидетельство есть, то плательщиком акциза будет не переработчик, а собственник сырья.

В соответствии с изменениями, внесенными Федеральным законом от 31 декабря 2002 г. № 191-ФЗ, вычетам также подлежат суммы акциза, начисленные налогоплательщиком в соответствии с подпунктами 2–4 п. 1 ст. 182 Налогового кодекса Российской Федерации, по подакцизным нефтепродуктам, использованным в производстве других подакцизных нефтепродуктов, и суммы акциза, уплаченные лицами, имеющими свидетельство, при ввозе подакцизных нефтепродуктов на таможенную территорию Российской Федерации.

Налоговые вычеты производятся при представлении налогоплательщиком в налоговые органы следующих документов:

- копии договора с покупателем (получателем) нефтепродуктов, имеющим свидетельство;
- реестра счетов-фактур с отметкой налогового органа, в котором состоит на учете покупатель (получатель) нефтепродуктов.

Отметка в реестрах счетов-фактур будет проставляться только в том случае, если сведения об объемах полученных товаров, отраженные в декларации покупателем нефтепродуктов, имеющим свидетельство, соответствуют сведениям об объемах поставленных товаров, указанным в счетах-фактурах, выставленных поставщиком. При этом отметка должна быть проставлена налоговым органом не позднее пяти дней со дня подачи декларации. Порядок проставления указанной отметки определяется МНС России. В настоящее время действует приказ МНС России от 5 ноября 2002 г. № БГ-3-03/625, в который будут внесены соответствующие изменения.

При реализации нефтепродуктов лицом, имеющим свидетельство, лицу, имеющему свидетельство, акциз в цену не включается и соответственно отдельной строкой не выделяется. При реализации нефтепродуктов лицом, имеющим свидетельство, лицу, не имеющему свидетельства, акциз включается в цену нефтепродукта, но отдельной строкой не выделяется. Кодексом установлен единственный случай, когда акциз должен выделяться отдельной строкой, — при передаче нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья, собственнику, не имеющему свидетельства.

Сроки уплаты акцизов по нефтепродуктам и представления декларации

Уплата акцизов налогоплательщиками, имеющими свидетельство на оптовую реализацию нефтепродуктов, производится не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Уплата акцизов налогоплательщиками, имеющими свидетельство на розничную реализацию нефтепродуктов, производится не позднее 10-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Уплата акцизов другими налогоплательщиками, совершающими операции с нефтепродуктами, производится не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, в том числе и в том случае, если налогоплательщик имеет более одного свидетельства.

В указанные сроки представляется и декларация по акцизам на нефтепродукты.

Поскольку возникновение права на налоговый вычет напрямую связано с отражением в декларации сумм акциза по полученным нефтепродуктам их покупателем, то понятно, что между начислением акциза и принятием его к вычету должен пройти определенный период времени.

В соответствии с Федеральным законом от 31 декабря 2002 г. № 191-ФЗ, в случае если организация осуществляет деятельность через свои обособленные подразделения, сумма акциза, подлежащая уплате по месту нахождения каждого обособленного подразделения, будет определяться следующим образом. Сначала рассчитывается сумма акциза по организации в целом. Затем определяется удельный вес каждого обособленного подразделения в общем по организации объеме реализации нефтепродуктов. Пропорционально этому удельному весу рассчитывается сумма акциза, подлежащая уплате каждым обособленным подразделением.