

Операции по производству нефтепродуктов из давальческого сырья

Т. Матвеева, менеджер Департамента налогов и права аудиторско-консультационной компании «ФБК»

С 1 января 2002 г. принципиально изменился порядок исчисления и уплаты акцизов при совершении операций с нефтепродуктами: в соответствии с п. 2, 3, 4 ст. 182, п. 8 ст. 200 и ст. 201 Налогового кодекса Российской Федерации исчисление, уплата налога и применение вычетов по налогу поставлены в зависимость от наличия у налогоплательщика специального свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами, выдаваемого налоговыми органами. Основания для выдачи свидетельства, а также порядок и сроки его выдачи, основания для аннулирования или приостановления его действия регулируются статьей 179.1 НК РФ и приказом МНС РФ от 4 сентября 2002 г. № БГ-3-03/478 «Об утверждении порядка выдачи свидетельств о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами». Хотелось бы более подробно остановиться на возникновении налоговых обязательств при осуществлении операций по производству нефтепродуктов из давальческого сырья, а также при осуществлении экспортных операций с нефтепродуктами.

В соответствии с подпунктом 3 п. 1 ст. 182 НК РФ объектом налогообложения признается получение нефтепродуктов налогоплательщиками, имеющими свидетельство, в том числе приобретение, получение собственником нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья, оприходование налогоплательщиком, производящим нефтепродукты, выработанные из собственного сырья. Сумма начисленного налога в дальнейшем либо принимается к вычету в случае, если нефтепродукты реализуются покупателю, имеющему свидетельство, за исключением реализации подакцизных товаров в розницу (п. 8 ст. 200 и п. 8 ст. 201 НК РФ), или включается в цену товара, без выделения в

расчетных документах при реализации нефтепродуктов покупателем, не имеющим свидетельства, либо при реализации в розницу.

В то же время, согласно подпункту 4 п. 1 ст. 182 НК РФ, передача собственнику, не имеющему свидетельства, нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья (передача нефтепродуктов иному лицу по поручению собственника), является объектом налогообложения акцизами независимо от того, обладает свидетельством переработчик или нет. В этом случае налог исчисляет и уплачивает в бюджет переработчик. Сумма налога предъявляется переработчиком к уплате собственнику нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья, в составе цены на услуги по переработке без выделения в расчетных документах (п. 4 ст. 198 НК РФ).

Примечание. Согласно подпункту 2 п. 5 ст. 198 НК РФ в редакции Федерального закона от 31 декабря 2002 г. № 191-ФЗ, при передаче нефтепродуктов лицам, не имеющим свидетельства, сумма акциза, исчисленная налогоплательщиком в соответствии с подпунктом 4 п. 1 ст. 182 НК РФ, предъявляется к оплате собственнику давальческого сырья и материалов. В расчетных документах и счетах-фактурах соответствующая сумма акциза выделяется отдельной строкой.

В случае если не имеющий свидетельства собственник нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья, реализует их лицу, имеющему свидетельство, последний обязан при получении нефтепродуктов начислить акциз независимо от того, уплачивал ли с этих нефтепродуктов акциз кто-либо из предыдущих участников цепочки по производству и реализации подакцизных товаров.

Комментарий специалиста

НЕФТЬ И АЭЗПРАВО
2`2003

Таким образом, при производстве нефтепродуктов из давальческого сырья налоговые обязательства производителя и давальца определяются, исходя из наличия у собственника давальческого сырья свидетельства о регистрации лица, осуществляющего операции с нефтепродуктами.

Примечание. В соответствии со ст. 179.1 НК РФ в редакции Федерального закона от 31 декабря 2002 г. № 191-ФЗ собственники нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья, имеют право на получение свидетельства о регистрации лица, осуществляющего оптовую реализацию нефтепродуктов, при предоставлении в налоговые органы договора на оказание услуг по переработке сырья, что в значительной степени увеличивает возможность получения свидетельства по сравнению с ранее действовавшей редакцией ст. 179.1 НК РФ.

Полагаю, что исчисление акциза у участников цепочки:

Производитель — Собственник сырья — Организация, занимающаяся оптовой реализацией нефтепродуктов (оптовик), — Организация, занимающаяся розничной реализацией нефтепродуктов (АЗС),

удобнее рассмотреть на условных примерах.

Для всех примеров возьмем следующие общие данные:

- стоимость сырья, передаваемого в переработку, — 5000 ед.;
- стоимость услуг по переработке — 1000 ед.;
- количество выработанных нефтепродуктов — 1 т;
- ставка акциза за 1 т нефтепродуктов — 3000 ед.;
- торговая наценка у всех продавцов в цепочке — 500 ед.

При определении налоговых обязательств в том числе будет рассмотрен и НДС.

Пример № 1

Собственник нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья, не имеет свидетельства.

Организация, занимающаяся оптовой реализацией нефтепродуктов, и АЗС имеют свидетельства.

1. При передаче нефтепродуктов производителем собственнику сырья для последнего стои-

мость услуг, подлежащая оплате, формируется из следующих составляющих: 1000 ед. (стоимость услуг по переработке) + 3000 ед. (акциз) + 800 ед. (НДС). Итого: 4800 ед.

2. При реализации нефтепродуктов собственником давальческого сырья организации, занимающейся оптовой реализацией нефтепродуктов и имеющей налоговое свидетельство, для последней стоимость нефтепродуктов, подлежащая оплате, формируется из следующих составляющих: 5000 ед. (стоимость сырья) + 4000 ед. (стоимость услуг по переработке, включающая в себя акциз) + 500 ед. (торговая наценка) + 1900 ед. (НДС). Итого: 11 400 ед.

3. При приобретении нефтепродуктов организацией, занимающаяся оптовой реализацией нефтепродуктов, при наличии свидетельства обязана начислить акциз на поступивший объем нефтепродуктов в размере 3000 ед. (независимо от того, что в цену полученных в собственности нефтепродуктов уже включен акциз, который был в свое время начислен производителем).

4. При продаже нефтепродуктов организацией, занимающейся оптовой реализацией нефтепродуктов и имеющей налоговое свидетельство, АЗС, также имеющей налоговое свидетельство, для последней стоимость нефтепродуктов, подлежащая оплате формируется из следующих составляющих: 9500 ед. (покупная стоимость нефтепродуктов) + 500 ед. (торговая наценка) + 2000 ед. (НДС). Итого: 12 000 ед.

5. Начисленный оптовой организацией акциз (операция, описанная в п. 3 примера № 1) АЗС к оплате не предъявляется. В соответствии с п. 8 ст. 200 НК РФ суммы акциза, начисленные при получении нефтепродуктов налогоплательщиком, имеющим свидетельство на оптовую реализацию, подлежат вычету при их реализации (передаче) налогоплательщику, имеющему свидетельство при предоставлении документов, подтверждающих право на применение вычета. Перечень документов установлен в п. 8 ст. 201 НК РФ и включает в себя:

- а) договор с покупателем (получателем) нефтепродуктов, имеющим свидетельство;
- б) товаросопроводительные документы;
- в) счета-фактуры с отметкой налогового органа, в котором состоит на учете покупатель (получатель) нефтепродуктов.

Указанная отметка проставляется в случае соответствия сведений, указанных в налоговой декларации налогоплательщика-покупателя, имеющего свидетельство, сведениям, содержащимся в представленных налогоплательщиком-покупателем счетах-фактурах. Указанная отметка проставляется налоговым органом не позднее пяти дней по истечении срока, установленного для подачи декларации, в порядке, определяемом Министерством Российской Федерации по налогам и сборам.

Примечание. Согласно п. 8 ст. 201 НК РФ в редакции Федерального закона от 31 декабря 2002 г. № 191-ФЗ, вычет применяется при предоставлении в налоговые органы следующих документов:

- 1) копии договора с покупателем (получателем) нефтепродуктов, имеющим свидетельство;
- 2) реестров счетов-фактур с отметкой налогового органа, в котором состоит на учете покупатель (получатель) нефтепродуктов. Форма и порядок представления реестров в налоговые органы определяется Министерством Российской Федерации по налогам и сборам (в настоящее время не установлен).

Указанная отметка проставляется в случае соответствия сведений, указанных в налоговой декларации налогоплательщика-покупателя, имеющего свидетельство, сведениям, содержащимся в представленных налогоплательщиком-покупателем реестрах счетов-фактур. Указанная отметка проставляется налоговым органом не позднее пяти дней с даты представления налоговой декларации в порядке, определяемом Министерством Российской Федерации по налогам и сборам (в настоящее время не установлен).

6. При приобретении нефтепродуктов АЗС при наличии свидетельства обязана начислить акциз на поступивший объем нефтепродуктов (независимо от того, что в цену полученных в собственность нефтепродуктов уже включен акциз, который был в свое время начислен производителем). Таким образом, помимо уплаты за нефтепродукты оптовику 12 000 ед. АЗС со свидетельством обязана уплатить акциз в размере 3000 ед. в бюджет. Итого общая сумма денежных средств, подлежащих уплате АЗС в связи с приобретением нефтепродуктов, составит 15 000 ед.

7. При реализации нефтепродуктов АЗС в розницу начисленный при приобретении нефтепродуктов акциз (п. 6 примера № 1) вычелу не подлежит, а включается в розничную цену нефтепродуктов. Таким образом, для конечного потребителя по рассмотренной нами в приме-

ре № 1 цепочке стоимость нефтепродуктов формируется из следующих составляющих: 10 000 ед. (покупная цена нефтепродуктов) + 3000 (акциз) + 500 ед. (торговая наценка) + 2700 ед. (НДС). Итого: 16 200 ед.

Как видно из приведенного примера, обязанность по исчислению акциза лежит на производителе, организации, занимающейся оптовой торговлей и розничной торговле (т.е. лицах, имеющих свидетельства). При этом основное бремя налоговой нагрузки ложится на организацию, занимающуюся розничной торговлей (в нашем примере АЗС), — именно ей в конечном итоге приходится рассчитываться с бюджетом по косвенным налогам: акцизу (3000 ед.) и НДС (2700 – 2000 = 700 ед.). Кроме того, данный пример наглядно показывает, каким образом при действующем порядке исчисления акциза на один и тот же объем подакцизных нефтепродуктов налог исчисляется дважды. В нашем примере в стоимости нефтепродуктов для конечного потребителя из 17 400 ед. 8700 ед. составляют косвенные налоги (!), 6000 ед. — акциз (один раз исчисленный производителем, второй раз — АЗС), 2700 ед. — НДС (в том числе 1200 ед. — это НДС, начисленный на акциз).

Пример № 2

Никто из участников цепочки не имеет налоговых свидетельств.

Налоговые последствия при передаче нефтепродуктов от производителя собственнику давальческого сырья и при реализации нефтепродуктов от собственника давальческого сырья организации, занимающейся оптовой реализацией, будут такими же, что были приведены в п. 1 и 2 примера № 1.

3. При получении нефтепродуктов организацией, занимающейся оптовой реализацией нефтепродуктов, начисление акциза не происходит, поскольку данный участник цепочки не имеет налогового свидетельства.

4. При продаже нефтепродуктов организацией, занимающейся оптовой реализацией нефтепродуктов и не имеющей налогового свидетельства, АЗС, также не имеющей налогового свидетельства, для последней стоимость нефтепродуктов, подлежащая оплате, формируется из следующих составляющих: 9500 ед. (покупная стоимость нефтепродуктов) + 500 ед.

(торговая наценка) + 2000 ед. (НДС). Итого: 12 000 ед.

5. АЗС, не имея свидетельства, не обязана исчислять акциз на поступивший объем нефтепродуктов.

6. При реализации нефтепродуктов АЗС в розницу для конечного потребителя по рассмотренной нами в примере № 2 цепочке стоимость нефтепродуктов формируется из следующих составляющих: 10 000 ед. (покупная цена нефтепродуктов) + 500 ед. (торговая наценка) + + 2100 (НДС). Итого: 12 600 ед.

Как видно из приведенного примера, в случае когда в цепочке, начинающейся с производителя нефтепродуктов из давальческого сырья, все дальнейшие участники не имеют налоговых свидетельств, обязанность по исчислению и уплате акциза в бюджет лежит только на производителе. Акциз в дальнейшем не начисляется ни одним из участников. Таким образом, стоимость подакцизных нефтепродуктов для конечного потребителя включает в себя акциз исчисленный только один раз (так как это было до 1 января 2003 г.).

Пример № 3

Собственник нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья, организация, занимающаяся оптовой реализацией нефтепродуктов и организация, занимающаяся розничной реализацией нефтепродуктов (АЗС), имеют налоговое свидетельство.

1. В случае когда производитель передает нефтепродукты, произведенные из давальческого сырья, собственнику сырья, имеющему налоговое свидетельство, операция по передаче подакцизных товаров не является объектом обложения акцизами.

2. Собственник нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья, при получении нефтепродуктов от производителя обязан исчислить акциз с поступившего объема подакцизных нефтепродуктов в размере 3000 ед. Данный акциз в случае реализации нефтепродуктов лицу, имеющему налоговое свидетельство, к оплате не предъявляется, а подлежит вычету в соответствии с порядком, аналогичным указанному в п. 5 примера № 1.

3. При реализации нефтепродуктов собственником давальческого сырья организации, занимающейся оптовой реализацией нефтепродуктов и имеющей налоговое свидетельство, для последней стоимость нефтепродуктов, подлежащая оплате формируется из следующих составляющих: 5000 ед. (стоимость сырья) + 1000 ед. (стоимость услуг по переработке) + 500 ед. (торговая наценка) + 1300 ед. (НДС). Итого: 7800 ед.

4. При приобретении нефтепродуктов организацией, занимающейся оптовой реализацией нефтепродуктов, при наличии свидетельства обязана начислить акциз на поступивший объем нефтепродуктов в размере 3000 ед.

5. При продаже нефтепродуктов организацией, занимающейся оптовой реализацией нефтепродуктов и имеющей налоговое свидетельство, для последней стоимость нефтепродуктов, подлежащая оплате, формируется из следующих составляющих: 6500 ед. (покупная стоимость нефтепродуктов) + 500 ед. (торговая наценка) + 1400 ед. (НДС). Итого: 8400 ед.

6. При приобретении нефтепродуктов организацией, занимающейся розничной реализацией нефтепродуктов (АЗС), при наличии свидетельства обязана начислить акциз на поступивший объем нефтепродуктов в размере 3000 ед.

7. При реализации нефтепродуктов АЗС в розницу начисленный при приобретении нефтепродуктов акциз (п. 6 примера № 3) вычету не подлежит, а включается в розничную цену нефтепродуктов. Таким образом, для конечного потребителя по рассмотренной нами в примере № 3 цепочке стоимость нефтепродуктов формируется из следующих составляющих: 7000 ед. (покупная цена нефтепродуктов) + + 3000 (акциз) + 500 ед. (торговая наценка) + + 2100 (НДС). Итого: 12 600 ед.

Как видно из приведенного примера, в случае когда все участники цепочки, начинающейся с производителя нефтепродуктов из давальческого сырья, имеют налоговые свидетельства, стоимость нефтепродуктов для конечного потребителя будет такой же, как и в цепочке, где все участники не имеют налоговых свидетельств. В то же время бремя налоговой нагрузки в этом случае ложится не на производителя, а на организацию, занимающуюся розничной торговлей. Кроме того, участники,

имеющие свидетельства (в отличие от схемы, приведенной в примере № 2), обязаны соблюсти предусмотренную законом процедуру для подтверждения права на применение налоговых вычетов.

Пример № 4

Собственник нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья, и организация, занимающаяся розничной реализацией нефтепродуктов, имеют налоговые свидетельства.

Организация, занимающаяся оптовой реализацией нефтепродуктов, не имеет налогового свидетельства.

В данном случае налоговые последствия при передаче нефтепродуктов из переработки будут аналогичными указанным в п. 1 и 2 примера № 3.

3. При реализации нефтепродуктов собственником давальческого сырья организации, занимающейся оптовой реализацией нефтепродуктов и не имеющей налогового свидетельства, исчисленный собственником акциз подлежит включению в стоимость подакцизных товаров. Таким образом, для оптовика стоимость нефтепродуктов, подлежащая оплате собственнику, формируется из следующих составляющих: 5000 ед. (стоимость сырья) + 1000 ед. (стоимость услуг по переработке) + 3000 ед. (акциз) + 500 ед. (торговая наценка) + 1900 ед. (НДС). Итого: 11 400 ед.

4. При получении нефтепродуктов организацией, занимающейся оптовой реализацией нефтепродуктов, начисление акциза не происходит, поскольку данный участник цепочки не имеет налогового свидетельства.

5. При продаже нефтепродуктов организацией, занимающейся оптовой реализацией нефтепродуктов и не имеющей налогового свидетельства, АЗС, имеющей налоговое свидетельство, для последней стоимость нефтепродуктов, подлежащая оплате поставщику, формируется из следующих составляющих: 9500 ед. (покупная стоимость нефтепродуктов) + 500 ед. (торговая наценка) + 2000 ед. (НДС). Итого: 12 000 ед.

6. При приобретении нефтепродуктов АЗС при наличии свидетельства обязана начислить акциз на поступивший объем нефтепродуктов (независимо от того, что в цену полученных в

собственность нефтепродуктов уже включен акциз, который был в свое время начислен собственником нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья). Таким образом, помимо уплаты за нефтепродукты оптовика 12 000 ед. АЗС со свидетельством обязана уплатить акциз в размере 3000 ед. в бюджет. Итого общая сумма денежных средств, подлежащих уплате АЗС в связи с приобретением нефтепродуктов, составит 15 000 ед.

7. При реализации нефтепродуктов АЗС в розницу начисленный при приобретении нефтепродуктов акциз (п. 6 примера № 4) вычету не подлежит, а включается в розничную цену нефтепродуктов. Таким образом, для конечного потребителя по рассмотренной нами в примере № 4 цепочке стоимость нефтепродуктов формируется из следующих составляющих: 10 000 ед. (покупная цена нефтепродуктов) + 3000 ед. (акциз) + 500 ед. (торговая наценка) + 2700 ед. (НДС). Итого: 16 200 ед.

Как видно из приведенного примера, в данной цепочке цена нефтепродуктов для конечного потребителя будет такой же, как и сформированная в цепочке, приведенной в примере № 1. Как и в ранее приведенных примерах, обязанность по исчислению акциза и уплате его в бюджет несут те участники цепочки, которые получили свидетельства, — в данном случае собственник нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья, и организация, занимающаяся розничной торговлей.

Сроки уплаты акциза в бюджет

В соответствии со ст. 204 НК РФ:

- налогоплательщики, имеющие только свидетельство на оптовую реализацию, уплачивают акциз не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за истекшим налоговым периодом;
- налогоплательщики, имеющие свидетельство на оптово-розничную реализацию, уплачивают акциз не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом;
- налогоплательщики, имеющие свидетельство на розничную реализацию, уплачивают акциз не позднее 10-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

В эти же сроки подается налоговая декларация.

С учетом того что применение налоговых вычетов поставлено законодателем в зависимость от предоставления документов, на которых проставляется отметка налогового органа по месту нахождения покупателя в срок не позднее пяти дней с даты представления налоговой декларации покупателем, возможны ситуации, при которых налогоплательщик обязан будет фактически внести в бюджет начисленный при приобретении нефтепродуктов акциз даже в случае, когда в тот же день была произведена реализация нефтепродуктов покупателем, имеющему налоговое свидетельство, поскольку право на вычет налога у поставщика возникнет в сроки более поздние по сравнению со сроком уплаты налога. Например, такая ситуация с очевидностью возникнет в случае реализации нефтепродуктов лицом, имеющим свидетельство на оптово-розничную реализацию, лицу, имеющему только свидетельство на оптовую реализацию.

Подытоживая сказанное, хотелось бы высказать мнение по поводу внесенных в главу 22 Налогового кодекса изменений. Новый порядок налогообложения операций с нефтепродуктами громоздок, неудобен для налогоплательщиков, зачастую влечет неоправданное неоднократное исчисление налога с одного и того же объема нефтепродуктов. Введение такого порядка налогообложения большей частью связано с необходимостью перераспределения акциза между бюджетами (сосредоточение акцизных поступлений в бюджетах регионов, в которых происходит реализация нефтепродуктов конечным потребителям), однако данный механизм не может быть до конца эффективным при отсутствии обязанности налогоплательщиков получать свидетельства. То, что новый порядок налогообложения вызовет массу проблем у налогоплательщиков, да и у налоговых органов, будет очевидно уже через несколько месяцев.

ЭКСПОРТНЫЕ ОПЕРАЦИИ С НЕФТЕПРОДУКТАМИ

В соответствии с п. 2 ст. 184 НК РФ налогоплательщик освобождается от уплаты акциза, начисленного в момент получения нефтепродуктов, в части акциза, приходящегося на нефтепродукты, реализованные за пределы территории Российской Федерации, при представлении в налоговый орган поручительства банка или банковской гарантии. Такое поручительство (банковская гарантия) должно пре-

дусматривать обязанность банка уплатить сумму акциза и соответствующие пени в случаях непредставления налогоплательщиком в порядке и в сроки, которые установлены пунктом 6 ст. 198 НК РФ, документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров, и неуплаты им акциза и (или) пеней.

Примечание. В соответствии с редакцией ст. 198 НК РФ, введенной в действие Федеральным законом от 31 декабря 2002 г. № 191-ФЗ, перечень документов установлен пунктом 7 данной статьи.

При отсутствии поручительства банка (банковской гарантии) налогоплательщик обязан уплатить акциз в соответствии с порядком, предусмотренным подпунктом 3 п. 1 ст. 182 НК РФ.

В соответствии с п. 3 ст. 184 НК РФ при уплате акциза вследствие отсутствия у налогоплательщика поручительства банка (банковской гарантии) уплаченные суммы акциза подлежат возмещению после представления налогоплательщиком в налоговые органы документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров.

Следует обратить внимание на тот факт, что освобождение от уплаты акциза, исчисленного при передаче производителем нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья и помещаемых под таможенный режим экспорта, проблематично в силу того, что в ст. 183 и п. 6 ст. 198 НК РФ (предусматривающих процедуру освобождения от уплаты акциза при экспорте) не содержатся положения, позволяющие применить данные процедуры лицу, производящему нефтепродукты из давальческого сырья.

Примечание. Согласно подпункту 4 п. 1 ст. 183 НК РФ в редакции Федерального закона от 31 декабря 2002 г. № 191-ФЗ не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) операции, являющиеся объектами налогообложения в соответствии с подпунктами 2, 3 и 4 п. 1 ст. 182 настоящего Кодекса, с нефтепродуктами, в дальнейшем помещенными под таможенный режим экспорта. В соответствии с п. 2 ст. 184 НК РФ налогоплательщик освобождается от уплаты акциза, начисленного по операциям, предусмотренным подпунктами 2–4 п. 1 ст. 182 настоящего Кодекса, в части акциза, приходящегося на нефтепродукты, в дальнейшем помещенные под таможенный режим экспорта, реализованные за пределы территории Российской Федерации при пред-

ставлении в налоговый орган поручительства банка или банковской гарантии.

В п. 7 ст. 198 НК РФ внесены изменения, в соответствии с которыми перечень документов, необходимых для подтверждения обоснованности освобождения от уплаты акциза, распространяется и на операции по передаче нефтепродуктов переработчиками собственникам сырья (подпункт 4 п. 1 ст. 182 НК РФ).

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ АКЦИЗОМ В ПЕРЕХОДНЫЙ ПЕРИОД

Один из наиболее часто задаваемых вопросов — вопрос о начислении акциза на остатки товарной продукции, имеющиеся у предприятий на 1 января 2003 г.

В связи с тем что порядок исчисления акциза с 1 января 2003 г. претерпевает значительные изменения по сравнению с порядком, существовавшим в 2001–2002 гг., необходимо рассмотреть налогообложение тех подакцизных нефтепродуктов, которые по состоянию на 1 января 2003 г. находятся в товарных остатках у организаций, осуществляющих операции с нефтепродуктами (готовы производством, но не отгружены покупателям), либо отгружены покупателям до 1 января 2003 г., но не оплачены на эту дату.

Уплата акциза в отношении нефтепродуктов, отгруженных до 1 января 2003 г.

В соответствии с подпунктом 1 п. 1 ст. 182 НК РФ (в редакции, действовавшей до 1 января 2003 г.) объектом налогообложения акцизами признавалась реализация на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров. Согласно п. 1 ст. 39 НК РФ, реализацией признается, в частности, передача на возмездной основе права собственности на товары.

В соответствии с п. 1 и 2 ст. 198 (в редакции, действовавшей до 1 января 2003 г.), ст. 169 НК РФ налогоплательщик, реализующий производимые им подакцизные товары, обязан предъявить к оплате покупателю указанных то-

варов соответствующую сумму акциза, при этом в расчетных документах, в том числе в счетах-фактурах, выставляемых покупателю, соответствующая сумма акциза выделяется отдельной строкой.

Тот факт, что срок уплаты акциза в бюджет, установленный в п. 2 ст. 204 НК РФ (в редакции, действовавшей до 1 января 2003 г.), — 15-е и 25-е число третьего месяца, следующего за отчетным, наступает уже после 1 января 2003 г., не освобождает налогоплательщика от обязанности внесения налога в бюджет.

Таким образом, в отношении отгруженной производителями до 1 января 2003 г. товарной продукции обязанность по внесению суммы акциза в бюджет возникает в сроки, установленные по законодательству, действовавшему до 1 января 2003 г.

Например, акциз, исчисленный налогоплательщиком по отгрузкам нефтепродуктов, осуществленным в период с 16 по 31 декабря 2001 г., должен быть уплачен в бюджет не позднее 25 марта 2003 г. независимо от факта оплаты отгруженной продукции.

Порядок налогообложения акцизом товарной продукции, находящейся в остатках на 1 января 2003 г.

В отношении остатков товарной продукции, по состоянию на 1 января 2003 г. находящихся в собственности производителей (не реализованной третьим лицам), не возникает обязанность по уплате акциза по правилам, действующим в 2002 г. (поскольку не возник объект налогообложения).

Согласно подпункту 1 п. 1 ст. 182 и подпункту 5 ст. 183 НК РФ, с 1 января 2003 г. реализация нефтепродуктов не является объектом обложения акцизом. Таким образом, при реализации производителями нефтепродуктов, которые находились в остатках по состоянию на 1 января 2003 г., не возникает обязанность по исчислению акциза. Эта обязанность возникает у лиц, приобретающих после 1 января 2003 г. нефтепродукты, в случае если они имеют налоговые свидетельства.