

О порядке исчисления акцизов по нефтепродуктам с 1 января 2003 г.

Н. Нечипорчук, советник налоговой службы Российской Федерации 3-го ранга, к.э.н.

Изменения в перечне подакцизных товаров

Федеральным законом от 24 июля 2002 № 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.

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 лица, совершающие операции с подакцизными нефтепродуктами (как юридические, так и физические — индивидуальные предприниматели), могут получить соответствующие свидетельства о регистрации.

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

Необходимо подчеркнуть, что свидетельства не играют 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 6 февраля 2003 г. № БГ-3-03/52.

Большое количество свидетельств было получено участниками рынка нефтепродуктов в конце 2002 — начале 2003 г. Учитывая, что срок действия свидетельств не может превышать одного года, в ближайшее время в налоговые органы будут обращаться налогоплательщики за получением новых свидетельств.

Учитывая многочисленные вопросы, которые задаются уже сейчас, хотелось бы обратить внимание, что продлить действие ранее выданного свидетельства нельзя. Если налогоплательщик решил и далее работать со свидетельством, ему необходимо обратиться в налоговый орган с соответствующим заявлением и представить пакет документов, подтверждающих наличие оснований для получения такого свидетельства. Соответственно, документы, представленные для получения первого свидетельства, также необходимо обновить.

Следует также подчеркнуть, что свидетельства будут действительны до окончания срока их действия. При этом налоговому органу не нуж-

но принимать решение об аннулировании свидетельств, поскольку срок окончания их действия указан в самом свидетельстве. Налогоплательщикам можно рекомендовать возвращать свидетельства, срок действия которых закончился, в налоговый орган. Свидетельство будет храниться в его учетном деле.

Напомню, что свидетельства выдаются организациям и индивидуальным предпринимателям, осуществляющим следующие виды деятельности:

- производство нефтепродуктов;
- оптовую реализацию нефтепродуктов;
- оптовую-розничную реализацию нефтепродуктов;
- розничную реализацию нефтепродуктов.

Условия получения указанных свидетельств определены статьей 179.1 Кодекса. Напомню лишь некоторые из них. 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.

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.

Кодексом предусмотрены основания, по которым действие свидетельства может быть приостановлено или аннулировано. Обратите внимание, что 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 аннули-

руется не с 1-го числа месяца, т.е. не с начала налогового периода, то налогоплательщик 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

Напомню принципиальные моменты, которые необходимо учитывать при определении объекта налогообложения акцизами.

Лица, производящие нефтепродукты из собственного сырья, а также получающие нефтепродукты в собственность в счет оплаты услуг по их производству из давальческого сырья, признаются плательщиками акцизов независимо от наличия у них свидетельства.

Операция по приобретению нефтепродуктов в собственность является объектом налогообложения только у лиц, имеющих свидетельство. Так, например, собственник АЗС, имеющий свидетельство на розничную реализацию, должен сам начислять и уплачивать в бюджет акциз при приобретении нефтепродуктов. Если у него такого свидетельства нет, он будет приобретать нефтепродукт по цене, в которую уже включен акциз, и, следовательно, сам плательщиком акциза не будет.

Не всегда налогоплательщики понимают, облагаются ли акцизом нефтепродукты, используемые на собственные нужды. Например, организация, имеющая свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами, направляет в служебную командировку своих сотрудников на служебном транспорте. Во время командировки подотчетными лицами (водителями) приобретаются нефтепродукты (бензин) на АЗС для заправки служебных автомобилей. Следует ли включать в расчет налоговой базы указанный объем полученных нефтепродуктов?

Использование нефтепродуктов на собственные нужды лицами, имеющими свидетельство, не является самостоятельным объектом налогообложения акцизами. В то же время, согласно подпункту 3 п. 1 ст. 182 НК РФ приобретение нефтепродуктов в собственность лицом (организацией или индивидуальным предпринимателем), имеющим свидетельство о регистра-

ции лица, совершающего операции с нефтепродуктами, признается объектом налогообложения.

Следовательно, если организация, имеющая свидетельство, приобретает нефтепродукты на собственные нужды, в том числе по цене с учетом акциза (например, на АЗС), то она должна включить в налоговую базу этот объем нефтепродуктов.

Сумма акциза, начисленная налогоплательщиком по приобретенным нефтепродуктам и использованным им на собственные нужды, учитывается в составе расходов, учитываемых для целей налогообложения прибыли, если стоимость указанных нефтепродуктов также включена в расходы, учитываемые для целей налогообложения.

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 суда или другого уполномоченного органа).

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

Таким образом, право на освобождение от уплаты акциза при экспорте подакцизных нефтепродуктов имеют только налогоплательщики акцизов, т.е. 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, соответственно, 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, 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.

Налогоплательщики часто задают вопрос, в какой момент у них возникает право отразить освобождение от уплаты акцизов операции по реализации нефтепродуктов на экспорт. Как следует из изложенных выше положений, для этого требуется наличие поручительства банка (или банковской гарантии), а также подтверждение помещения товаров под таможенный режим экспорта. Согласно Таможенному кодексу Российской Федерации, документом, подтверждающим помещение товаров под таможенный режим экспорта, является временная грузовая таможенная декларация. Главой 22 Кодекса предусмотрено, что документы, подтверждающие фактическую реализацию товаров на экспорт, должны быть представлены не позднее 180 дней со дня их реализации. Какую дату следует считать днем реализации? Для ответа на этот вопрос необходимо обратиться к ст. 195 Кодекса, пунктом 2 которой установлено, что под реализацией в целях исчисления акцизов понимается отгрузка товаров. Таким образом, дата отгрузки, осуществляемой непосредственно налогоплательщиком, и является датой, с которой начинается отсчет 180 дней.

В случае если документы в указанный срок в налоговый орган не представлены (или оформлены с нарушениями), акциз по этим товарам должен быть уплачен в бюджет. В данном случае налогоплательщику следует представить в налоговый орган уточненную декларацию за тот налоговый период, в котором он отразил освобождение от уплаты акциза, уменьшив указанную сумму. При этом начиная с даты, которая является сроком уплаты акциза, налоговый орган начислит пеню. В случае если затем пакет документов, предусмотренный пунктом 7 ст. 198 Кодекса, будет представлен в налоговый орган, уплаченная сумма акциза будет возвращена налогоплательщику, а уплаченная сумма акциза возврату не подлежит.

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.

Данная норма означает, что, например, учет производства и реализации автомобильного бензина с октановым числом до 80 и автомобильного бензина с октановым числом свыше 80 должен 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) неф-

тепродуктов 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.

Пример. Нефтеперерабатывающий завод, имеющий свидетельство, произвел 2000 т бензина с октановым числом 92, оприходовал его как готовую продукцию, а затем продал оптовой организации, имеющей соответствующее свидетельство, 1500 т. Ставка акциза, которая будет применяться с 1 января 2003 г. — 3000 руб./т. Как определить сумму акциза, подлежащую уплате?

Сумма акциза, начисленная при оприходовании произведенного бензина, составит:

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

Сумма налоговых вычетов составит:

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

Сумма акциза, подлежащая уплате, составит:

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

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).

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:

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

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 това-

ров. 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 сум-

му акциза к вычету. Реализуя нефтепродукты оптовику, производитель акциз в цену не включает. Оповик 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. Оповик, 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 дачвальческого 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 Налогового кодекса РФ 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 ак-

циза, начисленные налогоплательщиком в соответствии с подпунктами 2–4 п. 1 ст. 182 Налогового кодекса РФ, 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 на реестрах счетов-фактур будет представляться 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 определяет МНС России.

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.

Еще один вопрос, на который хотелось бы обратить внимание. Налоговый кодекс при исчислении акцизов не предусматривает учет технологических или других потерь нефтепродуктов.

Пример. Поставщик реализует оптовому, имеющему свидетельство, 100 т бензина. Затем во время транспортировки происходит естественная убыль и в результате оптовик реально получает 95 т бензина

Право собственности на бензин перешло в момент его передачи поставщиком покупателю. Соответственно, в этот момент потерь нет, и оптовик, имеющий свидетельство, должен начислить и уплатить акциз на приобретенные в собственность 100 т бензина.

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.