**ОГЛАВЛЕНИЕ**

ВВЕДЕНИЕ

1 Понятие ГСМ

2. Документальное оформление операций с ГСМ

3. Государственная регистрация лиц, осуществляющих деятельность с ГСМ

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

**ВВЕДЕНИЕ**

Еще несколько лет тому назад торговля горюче-смазочными материалами (ГСМ) была распространена в сфере довольно узкого круга предприятий и организаций. Однако в настоящее время в силу своей практически 100-процентной ликвидности и высокой рентабельности данный вид предпринимательской деятельности превратился в один из самых популярных. Множество предприятий и организаций, никогда ранее не занимавшихся торговлей ГСМ, оказались вовлеченными в этот процесс. Поэтому у многих организаций возникают вопросы, связанные с особенностями правового регулирования и налогообложения деятельности по производству и реализации ГСМ.

**1 Понятие ГСМ**

Как следует из действующих в сфере нефтепродуктообеспечения нормативно-правовых актов, в том числе:

- Приказа Минтопэнерго России от 25 сентября 1995 г. N 194 "О введении в действие руководящего документа "Правила сдачи нефтепродуктов на нефтебазы, АЗС и склады ГСМ по отводам магистральных нефтепродуктоводов";

- Инструкции о порядке поступления, хранения, отпуска и учета нефти и нефтепродуктов на нефтебазах, наливных пунктах и автозаправочных станциях системы Госкомнефтепродукта СССР, утвержденной Госкомнефтепродуктом СССР 15 августа 1985 г. N 06/21-8-446, к горюче-смазочным материалам, как правило, относят различные продукты переработки нефти.

Так, к ГСМ относят бензины различных марок (в зависимости от октанового числа), автомобильное масло, тосолы, дизельное топливо.

Однако необходимо отметить, что не все виды топлива, используемые в настоящее время на автомобильном транспорте, могут быть отнесены к горюче-смазочным материалам. Например, природный газ, также реализуемый рядом автогазозаправочных станций (АГЗС) г. Москвы в качестве топлива для автомобилей, согласно названию и определению, данным в ст. 2 Федерального закона от 31 марта 1999 г. N 69-ФЗ "О газоснабжении в Российской Федерации", не относится к ГСМ.

Бухгалтерский учет операций по реализации и (или) приобретению природного газа в качестве топлива незначительно отличается от бухгалтерского учета нефтепродуктов. Исключение составляют отдельные вопросы, связанные с налогообложением нефтепродуктов, в том числе начислением и уплатой акцизов, о которых подробнее будет рассказано далее.

Сфера применения нефти и нефтепродуктов в настоящее время чрезвычайно широка. Нефть и нефтепродукты используются в качестве топлива (во всех сферах экономики) или смазочных материалов на предприятиях, оказывающих услуги по ремонту и обслуживанию автотранспортных средств.

Если отдельно остановиться на бухгалтерском учете и налогообложении горюче-смазочных материалов как топлива для автотранспортных средств, то необходимо отметить, что, как правило, ГСМ приобретают за наличный расчет владельцы автомобилей.

Вместе с тем в некоторых случаях крупные автотранспортные предприятия могут заключать с организациями, осуществляющими реализацию нефтепродуктов, долгосрочные договоры по оптовой реализации топлива. Такие договоры фактически исполняются путем заправки транспорта данного автотранспортного предприятия на автозаправочных станциях (АЗС) продавца нефтепродуктов по специальным талонам, по предъявлении карт или иных документов, являющихся эквивалентом заранее оплаченного определенного количества топлива. Расчеты между покупателями и продавцами топлива, как правило, производятся безналичным путем.

Действующими нормативно-правовыми актами допускается осуществление денежных расчетов между юридическими лицами наличными деньгами. Но согласно п. 1 Указания ЦБ РФ от 14 ноября 2001 г. N 1050-У и совместному Письму МНС России и ЦБ РФ от 1 июля 2002 г. N 24-2-02/252, от 2 июля 2002 г. N 85-Т их лимит ограничен 60 тыс. по одному договору.

При этом, так же как и при наличных расчетах с населением, требуется применение контрольно-кассовой техники. Данное требование установлено п. 1 ст. 2 Федерального закона от 22 мая 2003 г. N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт".

Для продажи топлива через АЗС, расположенные на территории каких-либо предприятий и не предусматривающие реализацию ГСМ на сторону, характерны некоторые особенности. Они будут связаны, прежде всего, с применением (неприменением) контрольно-кассовой техники.

В таких ситуациях оплата топлива часто происходит по безналичному расчету или иным аналогичным способом, позволяющим организации-продавцу вести аналитический учет отпуска топлива различным подразделениям (или иным производственным единицам) покупателя.

**2. Документальное оформление операций с ГСМ**

Как следует из Положения о Министерстве промышленности и энергетики РФ, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 16 июня 2004 г. N 284, данное Министерство осуществляет нормативно-правовое регулирование всех вопросов, связанных с топливно-энергетическим комплексом.

Горюче-смазочные материалы зачастую поставляются по трубопроводам, поэтому главные особенности их учета связаны в первую очередь с их транспортировкой и нахождением в резервуарах и (или) непосредственно в системе трубопроводов (остатки).

Требования к организации и порядку приема-сдачи нефтепродуктов на нефтебазы, АЗС и склады ГСМ установлены Правилами, утвержденными Приказом Минтопэнерго России от 25 сентября 1995 г. N 194 (далее - Правила), а также Руководящим документом РД 153-39.2-080-01 "Правила технической эксплуатации автозаправочных станций", утвержденным Приказом Минэнерго России от 1 августа 2001 г. N 229 (с изм. от 17 июня 2003 г.).

Одновременно вопросы учета нефти и нефтепродуктов регулируются положениями Инструкции о порядке поступления, хранения, отпуска и учета нефти и нефтепродуктов на нефтебазах, наливных пунктах и автозаправочных станциях системы Госкомнефтепродукта СССР, утвержденной Госкомнефтепродуктом СССР 15 августа 1985 г. N 06/21-8-446 (далее - Инструкция), в части, не противоречащей вышеуказанным документам. Именно в Инструкции подробно раскрыты вопросы количественного учета нефтепродуктов, осуществляемого в текущем режиме.

Количественный учет нефтепродуктов на АЗС, согласно п. 1.1 Инструкции, ведется в литрах, количественно изменяющихся в зависимости от плотности того или иного нефтепродукта одновременно с изменением температуры окружающей среды.

При организации учета нефтепродуктов на АЗС определяется следующее:

- порядок (система) организации учета нефтепродуктов, элементы которых приведены ниже, включая документооборот и периодичность проведения инвентаризации;

- материально-ответственные лица из числа персонала АЗС;

- лица, осуществляющие контроль организации, порядка и правильности осуществления учета на предприятии и выступающие в качестве представителей от организации при проверке учета с транспортной (снабжающей) организацией (порядок контроля количественного учета на АЗС и складах ГСМ подробнее будет раскрыто ниже);

- состав инвентаризационной комиссии;

- единицы оперативного учета нефтепродуктов по объему (в литрах) и по массе (в килограммах).

Учет нефтепродуктов на АЗС осуществляется по совокупности:

- наличия в резервуарах (учитывается количество нефтепродуктов по каждому резервуару и суммарно по нефтепродуктам каждой марки);

- наличия в технологических трубопроводах;

- результатов отпуска через топливо-, маслораздаточные колонки.

Масса нефтепродукта определяется следующим образом:

- при объемно-массовом методе измерения - по его объему и плотности при одинаковых условиях или условиях, приведенных к одинаковым (температура и давление);

- при массовом методе - измеряется в таре и транспортных средствах путем взвешивания на весах;

- при объемном методе - измеряется только объем нефтепродукта. Данный метод является частью объемно-массового и применяется на АЗС для учета нефтепродуктов;

- при гидростатическом методе - как произведение разности давлений столба продукта (в начале и конце товарной операции) и средней площади сечения части резервуара, из которой отпущен продукт, деленных на ускорение силы тяжести.

Поступление нефтепродуктов на АЗС и склады ГСМ может осуществляться следующими способами:

- путем слива нефтепродуктов в резервуары АЗС:

из железнодорожных цистерн;

при поставках в автоцистернах;

по трубопроводам.

В товарно-транспортных накладных, оформляемых в случае доставки в цистернах, производителями-поставщиками проставляются показатели отгрузки:

- точное наименование нефтепродукта по маркам;

- температура, плотность и объем нефтепродукта в момент отгрузки;

- масса нефтепродукта.

При применении объемно-массового метода в момент приемки нефтепродуктов измеряют объем и плотность продукта при одинаковых или приведенных к одинаковым условиях (температура и давление).

Объем нефтепродукта определяется из градировочных таблиц по измеренному уровню в резервуарах, железнодорожных цистернах, танках судна или по полной вместимости указанных емкостей. Объем можно также измерять счетчиком жидкости.

Плотность нефтепродуктов в резервуарах и транспортных средствах определяется в соответствии с ГОСТ 3900-85 "Нефть и нефтепродукты. Методы определения плотности" по пробам, отобранным в соответствии с ГОСТ 2517-85.

Количество нефтепродуктов в единицах массы при приеме определяется по формуле:

Мпост. = Pпост. х Vпост.,

где Мпост. - масса нефтепродуктов;

Vпост. - объем нефтепродуктов при температуре измерения уровня (куб. м);

Pпост. - плотность нефтепродукта при температуре измерения уровня в момент приема нефтепродуктов (кг/куб. м).

В ходе и по завершении слива нефтепродуктов в резервуары необходимо данные о фактически принятом количестве внести в журнал поступления нефтепродуктов, в сменный отчет и товарно-транспортную накладную (при доставке автоцистернами).

На принятый по трубопроводу нефтепродукт составляется акт в двух экземплярах, который подписывается членами комиссии. Один экземпляр акта представляется в бухгалтерию организации-поставщика, второй остается на АЗС и прилагается к сменному отчету.

В случае, когда нефтепродукты доставляются на АЗС автотранспортом или железнодорожными цистернами, предусмотрен следующий порядок их приемки.

При отсутствии расхождения между фактически принятым количеством (в тоннах) нефтепродукта и количеством (в тоннах), указанным в накладной, сотрудник покупателя расписывается в накладной, один экземпляр которой остается у покупателя, а три - возвращаются водителю, доставившему нефтепродукты (при доставке автоцистернами) или представителю железнодорожного транспорта.

При выявлении несоответствия поступивших нефтепродуктов данным накладной составляется акт на недостачу в трех экземплярах, из которых первый прикладывается к сменному отчету, второй - вручается водителю (представителю железнодорожного транспорта), доставившему нефтепродукты, а третий - остается у покупателя. О недостаче нефтепродукта делается соответствующая отметка на всех экземплярах накладной.

Нефтепродукты, расфасованные в мелкую тару, транспортируются в упаковке, исключающей разлив нефтепродуктов, порчу тары и этикеток.

При приеме нефтепродуктов, расфасованных в мелкую тару, работник АЗС проверяет число поступивших мест, соответствие трафаретов данным, указанным в товарно-транспортной накладной, наличие паспортов и сертификатов качества.

При приеме нефтепродуктов по трубопроводу и от наливных судов обязательно представление данных о партии и сертификатов качества.

В отдельных случаях (в управленческих целях) предприятия нефтепродуктообеспечения могут применять показатель средней плотности нефтепродуктов - при необходимости исчисления среднего значения показателя плотности за какой-либо отчетный период. Тогда он должен быть исчислен как частное от деления за этот отчетный период массы на объем по формуле:

Mj

Pj = --,

Vj

Где. Pj - среднеотчетное значение плотности нефтепродуктов за отчетный период (кг/куб. м);

Mj - масса нефтепродуктов за отчетный период (т, кг);

Vj - объем нефтепродуктов за отчетный период (куб. м, л).

Однако необходимо иметь в виду, что применение указанного показателя в целях упрощения учетно-расчетных процедур при ведении ручных методов измерений и считывания не рекомендуется.

**3. Государственная регистрация лиц, осуществляющих деятельность с ГСМ**

В соответствии с п. 1 ст. 181 гл. 22 "Акцизы" НК РФ бензин, дизельное топливо, моторные масла являются подакцизными нефтепродуктами.

На основании п. 2 ст. 179 и пп. 2 - 4 п. 1 ст. 182 НК РФ плательщиками акцизов являются производители нефтепродуктов (в том числе из давальческого сырья), имеющие специальные свидетельства. Порядок выдачи этих свидетельств утвержден МНС России Приказом от 6 февраля 2003 г. N БГ-3-03/52 "Об утверждении Порядка выдачи свидетельств о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами" (далее - Порядок).

Для производителей объектом налогообложения акцизом является:

- оприходование нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов);

- получение нефтепродуктов в собственность в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов.

При этом не имеет значения, есть ли у организации свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами, или нет.

Оприходованием признается принятие к учету подакцизных нефтепродуктов, произведенных из собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов).

Вместе с тем реализация нефтепродуктов налогоплательщиком не подлежит налогообложению согласно пп. 5 п. 1 ст. 183 НК РФ.

Порядок уплаты акциза и получения налогового вычета по акцизам зависит от наличия или отсутствия свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами. Рассмотрим назначение и порядок получения этого документа.

Свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами (далее - свидетельство), выдается организациям и индивидуальным предпринимателям, осуществляющим следующие виды деятельности:

- производство нефтепродуктов - свидетельство на производство;

- оптовую реализацию нефтепродуктов - свидетельство на оптовую реализацию;

- оптово-розничную реализацию нефтепродуктов - свидетельство на оптово-розничную реализацию;

- розничную реализацию нефтепродуктов - свидетельство на розничную реализацию.

Организации и индивидуальные предприниматели, которые осуществляют оптовую (оптово-розничную) реализацию нефтепродуктов, произведенных из собственного сырья либо полученных в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов, получают свидетельство на оптовую или оптово-розничную реализацию нефтепродуктов.

При этом свидетельство на производство этим налогоплательщикам не выдается.

В случае, когда организация (индивидуальный предприниматель) реализует горюче-смазочные материалы, произведенные и полученные по договору на оказание услуг по переработке нефти, и осуществляет фактическую деятельность в одном месте, реквизиты данного договора, согласно п. 7 Порядка, указываются в свидетельстве о регистрации лица, осуществляющего оптовую реализацию нефтепродуктов.

Пунктом 4 ст. 179.1 НК РФ установлено, что свидетельства выдаются организациям и индивидуальным предпринимателям при соблюдении определенных требований. Свидетельства выдаются налогоплательщикам, имеющим в собственности (на праве хозяйственного ведения и (или) оперативного управления) необходимые активы:

1) свидетельство на производство выдается при наличии мощностей по производству, хранению и отпуску нефтепродуктов;

2) свидетельство на оптовую реализацию - при наличии мощностей по хранению и отпуску нефтепродуктов;

3) свидетельство на оптово-розничную реализацию - при наличии мощностей по хранению и отпуску нефтепродуктов и стационарных топливораздаточных колонок;

4) свидетельство на розничную реализацию - при наличии мощностей по хранению и отпуску со стационарных топливораздаточных колонок нефтепродуктов (за исключением моторных масел для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей) и (или) мощностей (помещений) по хранению и реализации моторных масел.

Налогоплательщики, не имеющие в собственности мощностей, необходимых для совершения операций с нефтепродуктами, могут получить свидетельство при следующих условиях:

а) организации, осуществляющие вышеперечисленные виды деятельности, - если они владеют более чем 50 процентами уставного (складочного) капитала (фонда) общества с ограниченной ответственностью либо голосующих акций акционерного общества, имеющих в собственности соответствующие мощности;

б) акционерные общества, имеющие в уставном капитале долю государства не менее 50 процентов и осуществляющие оптовую и оптово-розничную реализацию нефтепродуктов, - при наличии договора аренды мощностей, являющихся государственной собственностью;

в) лица, осуществляющие оптовую реализацию нефтепродуктов, - при наличии у них договора на оказание услуг по переработке принадлежащего им сырья.

Для получения свидетельства на оптовую реализацию налогоплательщик - собственник сырой нефти, а также продуктов ее переработки может сделать следующее. Вместо документов, подтверждающих право собственности (право хозяйственного ведения и (или) оперативного управления) на вышеуказанные активы, он может представить в налоговый орган заверенную копию договора на оказание услуг по переработке нефти, а также продуктов ее переработки с отметкой налогового органа по месту нахождения организации, осуществляющей указанную переработку.

Согласно п. 6 Порядка свидетельство выдается сроком на 1 год по заявлению лица, совершающего операции с нефтепродуктами.

Свидетельство выдается управлением МНС России того субъекта Российской Федерации, на территории которого организация (индивидуальный предприниматель) состоит на учете по месту нахождения (месту жительства), а также межрегиональными инспекциями МНС России по крупнейшим налогоплательщикам-организациям, состоящим на учете в этих инспекциях.

Для получения свидетельства налогоплательщик представляет в налоговый орган:

- заявление о выдаче свидетельства;

- сведения о наличии у него необходимых для осуществления заявленного вида деятельности мощностей;

- копии документов, подтверждающих право собственности налогоплательщика на указанные мощности (копии документов, подтверждающих право хозяйственного ведения и (или) оперативного управления закрепленным за ним имуществом).

Хотелось бы обратить внимание на то, что получение свидетельства о регистрации является важным при существующей системе налогообложения акцизами, но не обязательным. В гл. 22 Налогового кодекса РФ или иных законодательных актах, связанных с исчислением и уплатой акцизов, не установлена обязанность налогоплательщика получить вышеуказанное свидетельство.

Вместе с тем при наличии свидетельства о регистрации соответствующего вида (для производителей это свидетельство на оптовую или оптово-розничную реализацию нефтепродуктов) налогоплательщик может применять налоговые вычеты по акцизам. Однако налоговые вычеты возможны, только если у налогоплательщика есть реестры счетов-фактур с отметкой налоговой инспекции. В данном случае это будут реестры счетов-фактур, выставленных продавцом нефтепродуктов, претендующим на вычет акцизов согласно ст. 200 НК РФ (то есть данным налогоплательщиком). При этом налоговый орган проставляет свою отметку только после того, как он сверит реестры с декларацией покупателя (получателя) нефтепродуктов.

**Заключение**

В завершение настоящей книги хотелось бы указать, что в наше время горюче-смазочные материалы используются практически во всех отраслях народного хозяйства, предприятиями всех форм собственности. Бухгалтерский учет и налогообложение покупки и использования бензина и иных горюче-смазочных материалов вызывают определенные трудности на предприятии, связанные, в первую очередь, со значительным количеством первичной документации.

Однако, для того чтобы при возможной налоговой проверке в организации не было проблем с налоговыми органами в части правильного отражения реализации ГСМ или же их покупки и использовании в своей деятельности, автор рекомендует особое внимание обращать на правильность и четкость оформления именно первичных документов, связанных с производством (использованием) нефтепродуктов.

**Библиографический список**

1. Иванов И.С. //Транспортные услуги: бухгалтерский учет и налогообложение, 2006,- № 5

2. Майорова Л.В. //Транспортные услуги: бухгалтерский учет и налогообложение, 2006, -№ 1

3. Холоднова В.А.. //Транспортные услуги: бухгалтерский учет и налогообложение, 2006, -№ 4

4.Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ

5. Постановление Правительства РФ от 28 августа 2002 г. № 637 "О лицензировании деятельности в области эксплуатации электрических и тепловых сетей, транспортировки, хранения, переработки и реализации нефти, газа и продуктов их переработки" (в ред. Постановления Правительства РФ от 03.10.2002 № 731)