**ОГЛАВЛЕНИЕ**

ВВЕДЕНИЕ

1. ЛИЦЕНЗИРОВАНИЕ ОПЕРАЦИЙ С ГОРЮЧЕ-СМАЗОЧНЫМИ МАТЕРИАЛАМИ

2. ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРОИЗВОДСТВА 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. ЛИЦЕНЗИРОВАНИЕ ОПЕРАЦИЙ С ГОРЮЧЕ-СМАЗОЧНЫМИ МАТЕРИАЛАМИ**

Данный вид деятельности в соответствии с Федеральным законом от 8 августа 2001 г. N 128-ФЗ "О лицензировании отдельных видов деятельности" подлежит обязательному лицензированию, то есть не может осуществляться без специального разрешения (лицензии). Согласно ст. 17 указанного Федерального закона лицензированию подлежат следующие виды деятельности, связанные с нефтепродуктообеспечением:

1) эксплуатация нефтегазодобывающих производств;

2) переработка нефти, газа и продуктов их переработки;

3) транспортировка по магистральным трубопроводам нефти, газа и продуктов их переработки;

4) хранение нефти, газа и продуктов их переработки.

Таким образом, не всегда владелец горюче-смазочных материалов должен получать лицензию, так как законодатель не связывает наличие имущественных прав на нефть и продукты ее переработки с получением лицензии.

Пример. Строительное предприятие в счет оплаты за выполненные работы по переоборудованию АЗС получило от заказчика ГСМ, которые в дальнейшем реализовало сторонним предприятиям. Хранение полученных ГСМ осуществлялось не на самом предприятии, а в специализированной организации, имеющей соответствующую лицензию. Покупатели забирали приобретенные ими материалы непосредственно в организации, осуществлявшей хранение. В данной ситуации деятельность строительного предприятия по реализации ГСМ лицензированию не подлежит.

Согласно Постановлению Правительства РФ от 28 августа 2002 г. N 637 "О лицензировании деятельности в области эксплуатации электрических и тепловых сетей, транспортировки, хранения, переработки и реализации нефти, газа и продуктов их переработки" (с изменениями и дополнениями) лицензирование вышеуказанных видов деятельности осуществляется Министерством энергетики РФ. Данным Постановлением Правительства РФ определены также лицензионные условия и требования к организациям, претендующим на получение соответствующей лицензии.

В настоящее время вышеуказанное Министерство прекратило свое существование в связи с административной реформой, проведенной в Российской Федерации в начале 2004 г. Указом Президента РФ от 20 мая 2004 г. N 649 утверждена новая структура федеральных органов исполнительной власти.

Согласно разд. II Структуры федеральных органов исполнительной власти вопросами энергетики занимается Министерство промышленности и энергетики Российской Федерации. Оно реализует весь комплекс полномочий, связанных с государственным регулированием топливно-энергетического комплекса, как непосредственно, так и посредством подведомственных ему федеральных служб и агентств. К ним, в частности, относятся: Федеральное агентство по промышленности, Федеральное агентство по строительству и жилищно-коммунальному хозяйству, Федеральное агентство по техническому регулированию и метрологии и Федеральное агентство по энергетике.

В частности, согласно Постановлению Правительства РФ от 30.07.2004 N 401 Федеральная служба по экологическому, технологическому и атомному надзору осуществляет лицензирование деятельности:

- по транспортировке по магистральным трубопроводам нефти, газа и продуктов их переработки;

- по хранению нефти, газа и продуктов их переработки;

- по переработке нефти, газа и продуктов их переработки.

**2. ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРОИЗВОДСТВА 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.

Производство горюче-смазочных материалов осуществляется на нефтеперерабатывающих заводах. Для данного вида деятельности, как указано выше, потребуется лицензия на переработку нефти, выдаваемая Минпромэнерго России.

Основным и единственным сырьем для производства горюче-смазочных материалов является сырая нефть, которая поставляется производителю, как правило, только двумя способами, а именно:

- по трубопроводам;

- железнодорожными цистернами.

ГСМ могут производиться как из покупного сырья, так и на условиях договора переработки нефти (давальческий договор).

При производстве ГСМ из сырой нефти ее количественный учет осуществляется в порядке, описанном выше, независимо от условий поступления.

В бухгалтерском учете поступающая покупная сырая нефть у производителя отражается на дебете счета 10 "Материалы", субсчет 1 "Сырье и материалы", согласно Плану счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению, утвержденным Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н (далее - План счетов).

На практике часто встречаются ситуации, когда нефть поступает на предприятие по договору переработки и при этом перерабатывающее предприятие не получает права собственности на нефть. В таком случае она учитывается на забалансовом счете 003 "Материалы, принятые в переработку". Отношения сторон - собственника сырья и материалов (давальца) и переработчика - строятся на основе ст. 220 "Переработка" Гражданского кодекса РФ (далее - ГК РФ).

В соответствии с п. 1 указанной статьи, если иное не предусмотрено договором, право собственности на нефтепродукты, изготовленные производителем путем переработки не принадлежащих ему материалов, приобретает собственник материалов (давалец).

Согласно п. 2 ст. 220 ГК РФ, если иное не предусмотрено договором, собственник материалов, приобретший право собственности на изготовленную из них вещь, обязан возместить стоимость переработки осуществившему ее лицу. А в случае приобретения права собственности на новую вещь этим лицом, последнее обязано возместить собственнику материалов их стоимость.

Аналитический учет продуктов переработки нефти (нефтепродуктов), как правило, ведется в разрезе марок (видов) нефтепродуктов, имеющихся в резервуарах или в технологических трубопроводах и готовых к реализации. Также учет рекомендуется вести в разрезе поставщиков сырой нефти (давальцев).

Особенность операций с ГСМ в том, что часть из них облагается акцизами. В частности, в соответствии с п. 1 ст. 182 НК РФ объектом налогообложения признается оприходование организацией или индивидуальным предпринимателем нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов).

Для рассматриваемой категории налогоплательщиков датой совершения операции с нефтепродуктами согласно п. 2 ст. 195 НК РФ признается дата оприходования произведенных нефтепродуктов.

Пунктом 3 ст. 187 НК РФ определено, что при производстве нефтепродуктов налоговая база определяется как объем оприходованных нефтепродуктов в натуральном выражении.

Когда нефтеперерабатывающий завод получает сырье по договору переработки у переработчика давальческого сырья, объект налогообложения акцизами возникает в двух случаях, а именно:

1) при передаче нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), собственнику этого сырья и материалов (давальцу) или иному лицу по поручению собственника. Датой передачи признается дата подписания акта приема-передачи нефтепродуктов;

2) при получении нефтепродуктов в собственность в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов.

Налоговая база, согласно п. 3 ст. 187 НК РФ, в обоих случаях определяется как объем полученных (переданных) нефтепродуктов в натуральном выражении.

Необходимо отметить, что в случае отсутствия у давальца специального свидетельства, речь о котором пойдет ниже, акциз, уплаченный при передаче ему нефтепродуктов согласно пп. 2 п. 4 ст. 199 НК РФ, вычету не подлежит. Эту сумму собственник нефтепродуктов включает в стоимость подакцизных нефтепродуктов и относит на расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

**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)