**ОГЛАВЛЕНИЕ**

ВВЕДЕНИЕ

1. РЕАЛИЗАЦИЯ ГСМ ЧЕРЕЗ АЗС В РОЗНИЦУ И ОПТОМ. ТАЛОНЫ НА ПОЛУЧЕНИЕ БЕНЗИНА

2. ОКАЗАНИЕ СОПУТСТВУЮЩИХ УСЛУГ НА АВТОЗАПРАВОЧНЫХ СТАНЦИЯХ

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. РЕАЛИЗАЦИЯ ГСМ ЧЕРЕЗ АЗС В РОЗНИЦУ И ОПТОМ. ТАЛОНЫ НА ПОЛУЧЕНИЕ БЕНЗИНА**

Традиционная автозаправочная станция - это АЗС с подземным расположением резервуаров для хранения топлива, технологическая система которой характеризуется разнесением резервуаров и топливораздаточных колонок.

Автозаправочные станции, являясь по сути своей предприятиями розничной торговли, то есть предприятиями, реализующими товар конечному потребителю за наличный расчет, нередко продают его и юридическим лицам по безналичному расчету.

В соответствии с п. 1 ст. 492 ГК РФ по договору розничной купли-продажи покупателю передается товар, предназначенный для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью.

Договор розничной купли-продажи считается заключенным в надлежащей форме с момента выдачи продавцом покупателю кассового или товарного чека или иного документа, подтверждающего оплату товара (ст. 493 ГК РФ).

Реализация нефтепродуктов осуществляется либо за наличный расчет, либо с применением кредитных карт, либо по безналичному расчету с предварительной продажей талонов.

Оптовая реализация горюче-смазочных материалов, как правило, осуществляется промышленным, коммерческим, учрежденческим или профессиональным пользователям для использования, прямо или косвенно связанного с предпринимательской деятельностью.

Юридические лица, приобретая ГСМ, принимают их к бухгалтерскому учету как материально-производственные запасы по фактической себестоимости.

В соответствии с п. 6 ПБУ 5/01 <\*\*> под фактической себестоимостью приобретения ГСМ следует понимать сумму фактических затрат предприятия на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и других возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ), а именно:

- контрактную стоимость ГСМ;

- суммы, уплаченные за консультационные и информационные услуги, связанные с приобретением ГСМ;

- таможенные пошлины и иные аналогичные платежи, невозмещаемые налоги;

- вознаграждения, уплаченные посредникам, через которых приобретались ГСМ;

- затраты по заготовке и доставке ГСМ до места их использования, включая расходы по страхованию;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением ГСМ.

Следует обратить особое внимание предприятий, занимающихся перепродажей ГСМ, на порядок учета расходов по заготовке и доставке ГСМ, связанных с их приобретением.

В соответствии с п. 13 ПБУ 5/01 предприятия торговли имеют право включать расходы по заготовке и доставке товаров, приобретенных для дальнейшей перепродажи, как в состав стоимости приобретения (покупной стоимости), так и в состав издержек обращения (расходов на продажу). Поэтому организация, которая занимается перепродажей ГСМ, при формировании своей учетной политики должна зафиксировать в ней принятый способ отнесения расходов по заготовке и доставке приобретаемых ГСМ.

В соответствии с Планом счетов, утвержденным Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н, учет нефтепродуктов и сопутствующих товаров, приобретенных для перепродажи, осуществляется на счете 41 "Товары".

Автозаправочные станции, занятые розничной торговлей, в соответствии с п. 13 ПБУ 5/01 могут учитывать приобретенные для последующей перепродажи товары либо по покупным, либо по продажным ценам.

Если приобретенные горюче-смазочные материалы учитываются по стоимости приобретения, их оприходование и списание отражается в учете АЗС проводками:

Дебет 41 "Товары" Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

- оприходованы полученные горюче-смазочные материалы и сопутствующие товары;

Дебет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

- учтен "входной" НДС, выделенный в счете-фактуре поставщика;

Дебет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" Кредит 51 "Расчетные счета"

- оплачен счет поставщика нефтепродуктов;

Дебет 68 "Расчеты по налогам и сборам" Кредит 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям"

- "входной" НДС по реализованным ГСМ предъявлен к вычету;

Дебет 90 "Продажи" субсчет 2 "Себестоимость продаж" Кредит 41 "Товары"

- списана себестоимость ГСМ (по покупной цене).

Если горюче-смазочные материалы учитываются по продажным ценам, принятие их к учету отражается так же, но разница между стоимостью приобретения ГСМ и их стоимостью по продажным ценам относится на счет 42 "Торговая наценка" проводкой:

Дебет 41 "Товары" Кредит 42 "Торговая наценка"

- на сумму торговой наценки.

При реализации товаров, учтенных по продажным ценам, их стоимость (с учетом торговой наценки) списывается с кредита счета 41 в дебет счета 90-2, а торговая наценка сторнируется:

Дебет 90 "Продажи" субсчет 2 "Себестоимость продаж" Кредит 42 "Торговая наценка"

- (сторно) на сумму торговой наценки, относящейся к реализованным ГСМ.

Согласно п. 8 ст. 200 НК РФ суммы акциза, начисленные при получении нефтепродуктов, направляемых на реализацию в розницу, вычетам не подлежат. Поэтому сумма начисленных акцизов при оприходовании ГСМ, проданных в розницу, входит в фактическую себестоимость этих товаров.

Пример. На АЗС от поставщика поступил бензин автомобильный с октановым числом 80 в количестве 20 тонн общей стоимостью 236 000 руб. (в том числе НДС 18% - 36 000 руб.). АЗС имеет свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами, предусматривающее оптово-розничную реализацию нефтепродуктов.

В соответствии с принятой на АЗС учетной политикой товары учитываются по продажным ценам. Продажная стоимость определена в размере 354 000 руб.

В бухгалтерском учете АЗС оприходование и реализация ГСМ отражены проводками:

Дебет 41 "Товары" Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

- 200 000 руб. (236 000 - 36 000) - оприходованы нефтепродукты;

Дебет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

- 36 000 руб. - учтен "входной" налог на добавленную стоимость;

Дебет 41 "Товары" Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет "Расчеты по акцизам"

- 49 200 руб. (2460 руб. х 20 тонн) - начислен акциз (сумма зависит от качества нефтепродуктов (октанового числа бензина));

Дебет 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет "Расчеты по акцизам" Кредит 51 "Расчетные счета"

- 49 200 руб. - перечислена в бюджет сумма акциза;

Дебет 41 "Товары" Кредит 42 "Торговая наценка"

- 154 000 руб. - отражена торговая наценка на приобретенные ГСМ;

Дебет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" Кредит 51 "Расчетные счета"

- 236 000 руб. - перечислены денежные средства поставщику;

Дебет 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям"

- 36 000 руб. - принят к вычету "входной" НДС;

Дебет 50 "Касса" Кредит 90 "Продажи" субсчет 1 "Выручка"

- 354 000 руб. - получена выручка от реализации ГСМ;

Дебет 90 "Продажи" субсчет 3 "Налог на добавленную стоимость" Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет "Расчеты по НДС"

- 54 000 руб. - начислен НДС;

Дебет 90 "Продажи" субсчет 2 "Себестоимость продаж" Кредит 41 "Товары"

- 403 200 руб. (200 000 + 49 200 + 154 000) - списана стоимость ГСМ по продажным ценам;

Дебет 90 "Продажи" субсчет 2 "Себестоимость продаж" Кредит 42 "Торговая наценка"

Дебет 90 "Продажи" субсчет 9 "Прибыль/убыток от продаж" Кредит 99 "Прибыли и убытки"

- 50 800 руб. (354 000 - 54 000 - 403 200 + 154 000) - определен финансовый результат от продажи бензина.

Рассмотрим бухгалтерские проводки, оформляемые АЗС при оптовой и розничной продаже горюче-смазочных материалов, учитываемых по покупным ценам.

Общая схема бухгалтерских проводок по учету реализации нефтепродуктов в розницу за наличный расчет выглядит следующим образом:

Дебет 50 "Касса" Кредит 90 "Продажи" субсчет 1 "Выручка"

- отражена выручка от продажи горюче-смазочных материалов;

Дебет 90 "Продажи" субсчет 3 "Налог на добавленную стоимость" Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен налог на добавленную стоимость;

Дебет 90 "Продажи" субсчет 2 "Себестоимость продаж" Кредит 41 "Товары"

- списана на себестоимость покупная цена горюче-смазочных материалов;

Дебет 90 "Продажи" субсчет 9 "Прибыль/убыток от продаж"

Кредит 99 "Прибыли и убытки"

- определен финансовый результат от реализации горюче-смазочных материалов.

Зачастую при реализации ГСМ на автозаправочной станции для расчетов применяются пластиковые банковские карты.

В соответствии с Федеральным законом 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" безналичные расчеты посредством кредитных карт проводятся через контрольно-кассовую технику.

Поскольку при реализации нефтепродуктов по кредитным картам денежные средства поступают не в кассу АЗС, а на ее расчетный счет, дата фактического зачисления денежных средств на расчетный счет не всегда совпадает с датой осуществления расчетов между покупателем и АЗС. Поэтому до зачисления денежных средств на расчетный счет АЗС сумму выручки от реализации нефтепродуктов следует отражать на счете 57 "Переводы в пути".

Корреспонденция счетов по учету реализации товаров по кредитным картам выглядит следующим образом:

Дебет 57 "Переводы в пути" Кредит 90 "Продажи" субсчет 1 "Выручка"

- отражена стоимость реализованных товаров, оплаченных по кредитным картам;

Дебет 90 "Продажи" субсчет 3 "Налог на добавленную стоимость" Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен налог на добавленную стоимость;

Дебет 51 "Расчетные счета" Кредит 57 "Переводы в пути"

- получена на расчетный счет сумма денежных средств за реализованные товары.

Отдельно остановимся на вопросе, связанном с оформлением продажи нефтепродуктов за наличный расчет индивидуальным предпринимателям и юридическим лицам. В соответствии с п. 1 ст. 169 НК РФ документом, служащим основанием для принятия предъявленных продавцом сумм налога к вычету или возмещению у покупателя, является счет-фактура.

Вместе с тем при розничной реализации ГСМ на автозаправочной станции, как правило, пробивают только кассовый чек. Однако наличие только кассового чека допускается п. 7 ст. 168 НК РФ только при реализации товаров за наличный расчет непосредственно населению: требования НК РФ по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы.

Таким образом, полученный на АЗС покупателем кассовый чек сам по себе не может являться достаточным условием для принятия к вычету "входного" НДС, уплаченного при приобретении ГСМ. Если бензин на автозаправочной станции приобретает за наличный расчет юридическое лицо (представитель юридического лица) или индивидуальный предприниматель, который является плательщиком НДС, продавец АЗС должен выдать не только кассовый чек, но и счет-фактуру.

Показания контрольных лент контрольно-кассовой техники (ККТ) предприятия-продавцы должны ежедневно регистрировать в книге продаж. Но при этом п. 16 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по НДС, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. N 914 (в ред. Постановления Правительства РФ от 16.02.2004 N 84), установлен следующий порядок.

Счета-фактуры, выданные продавцами при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) организациям и индивидуальным предпринимателям за наличный расчет, также должны быть зарегистрированы в книге продаж. Показания контрольных лент ККТ регистрируются в книге продаж без учета сумм, указанных в соответствующих счетах-фактурах.

При реализации нефтепродуктов по талонам АЗС заключает с покупателем - юридическим лицом договор купли-продажи, согласно которому покупатель вносит на расчетный счет АЗС денежные средства в обмен на талоны, по которым в дальнейшем осуществляется заправка автомобилей.

Рассмотрим бухгалтерские проводки, оформляемые АЗС при реализации горюче-смазочных материалов юридическим лицам по договору поставки на условиях предоплаты (по талонам):

Дебет 51 "Расчетные счета" Кредит 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" субсчет "Расчеты по авансам полученным"

- получены денежные средства в счет последующей поставки горюче-смазочных материалов;

Дебет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" субсчет "Расчеты по авансам полученным" Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен налог на добавленную стоимость с суммы полученного аванса;

Дебет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" Кредит 90 "Продажи" субсчет 1 "Выручка"

- отражена выручка от продажи горюче-смазочных материалов;

Дебет 90 "Продажи" субсчет 3 "Налог на добавленную стоимость" Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен налог на добавленную стоимость;

Дебет 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет "Расчеты по НДС" Кредит счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" субсчет "Расчеты по авансам полученным"

- принята к вычету сумма начисленного с полученного аванса НДС (в пределах суммы НДС, начисленной при отгрузке ГСМ);

Дебет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" субсчет "Расчеты по авансам полученным" Кредит 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"

- зачтена сумма ранее полученного аванса.

Талоны на бензин продавец (АЗС) учитывает на забалансовом счете 006 "Бланки строгой отчетности":

Дебет 006 "Бланки строгой отчетности"

- оприходованы талоны на бензин;

Кредит 006 "Бланки строгой отчетности"

- талоны списываются по мере выдачи покупателям.

АЗС самостоятельно разрабатывает формы талонов на отпуск ГСМ.

Разработанные предприятием формы бланков талонов должны быть утверждены приказом по учетной политике. Форма талона должна содержать следующие реквизиты:

- наименование формы, например "Талон на отпуск ГСМ";

- наименование и печать предприятия, которому принадлежит АЗС;

- подпись руководителя предприятия, которому принадлежит АЗС;

- измерители хозяйственной операции.

В настоящее время существует множество видов талонов, которые можно условно разделить на три основные группы.

1. Количественно-суммовой талон, в котором указаны марка, количество и стоимость топлива. Такой талон является обязательством фирмы отпустить определенное количество ГСМ указанной марки по конкретной цене.

2. Количественный талон, в котором указаны марка и количество топлива, то есть обязательство отпустить определенное количество ГСМ конкретной марки.

3. Стоимостный талон, в котором указаны марка топлива и общая стоимость талона.

При предъявлении этого талона предприятие обязуется отпустить топливо конкретной марки на определенную сумму по цене, которая будет действовать на момент отоваривания талона.

При получении талонов на отпуск ГСМ покупатель получает право на приобретение топлива. Договор, согласно ст. 458 ГК РФ, может считаться исполненным только тогда, когда право собственности на товар (топливо) перейдет к покупателю. Таким образом, момент исполнения обязательства по договору совпадает с моментом отпуска ГСМ покупателю.

Талон в данном случае выступает в качестве товарораспорядительного документа.

Оператор АЗС ежедневно сдает отчет по полученным в оплату за реализованный бензин талонам. На стоимость отпущенного топлива производится списание аванса.

Стороны в договоре должны определить период времени (день, неделя, декада, месяц), по истечении которого производится выверка данных об отпущенных и полученных ГСМ. На основании выверки стороны составляют акты приема-передачи товара, в которых подтверждаются количество, марка и стоимость реализованных ГСМ. Одновременно с этим продавец выдает покупателю счет-фактуру.

Вместе с тем в соответствии с Гражданским кодексом РФ стороны могут самостоятельно определять в договоре момент перехода права собственности на товар.

Распространенной является ситуация, когда право собственности на ГСМ переходит от продавца к покупателю в момент получения им талонов.

В этом случае продавец оказывает покупателю услуги по хранению ГСМ. При заключении такого договора талон на отпуск ГСМ является сохранной распиской (ст. 887 ГК РФ) и обязательно должен иметь количественно-суммовое выражение.

Общая стоимость договора в этом случае состоит из двух частей: стоимости ГСМ и стоимости услуг по хранению ГСМ. Стоимость услуг по хранению ГСМ может определяться в договоре как процент от суммы оплаченного топлива или в виде фиксированной суммы.

Акт приема-передачи ГСМ составляется в момент получения покупателем талонов. Акт о выполненных услугах по хранению составляется после получения покупателем всего количества ГСМ.

Одновременно с подписанием актов продавец передает покупателю счет-фактуру на реализованные ГСМ и счет-фактуру на оказанные услуги по хранению.

Некоторые АЗС предоставляют возможность приобретать бензин по талонам и физическим лицам. Физическое лицо производит платеж в кассу предприятия и получает талоны на отпуск определенного количества бензина по оговоренной цене. Кассовый чек пробивается только при получении от покупателя денег. При реализации талонов на бензин физическим лицам через кассовый аппарат талон может быть только количественно-суммовым.

**2. ОКАЗАНИЕ СОПУТСТВУЮЩИХ УСЛУГ НА АВТОЗАПРАВОЧНЫХ СТАНЦИЯХ**

На территории АЗС могут располагаться на отдельных площадях здания и сооружения производственного назначения для сервисного обслуживания транспортных средств (посты технического обслуживания и мойки автомобилей). В состав объектов, обеспечивающих техническое обслуживание транспортных средств, входят:

- пункты технического обслуживания (предназначенные для выполнения текущего ремонта транспортных средств);

- помещения для аккумуляторных работ;

- блоки для мойки транспортных средств;

- топливораздаточная площадка;

- маслосклад;

- помещения (площадки) для стоянки транспортных средств, находящихся в ежедневной эксплуатации;

- помещения (площадки) для стоянки передвижных средств обслуживания;

- пункт накачки шин;

- объекты водо-, тепло- и электроснабжения;

- бытовые помещения.

Отношения, возникающие между АЗС и клиентом при оказании услуг по техническому обслуживанию автомобилей, регулируются Правилами оказания услуг (выполнения работ) по техническому обслуживанию и ремонту автомототранспортных средств, утвержденными Постановлением Правительства РФ от 11 апреля 2001 г. N 290 (далее - Правила оказания услуг по техобслуживанию).

Оказание сопутствующих услуг осуществляется АЗС (исполнителем) на основании договора, заключенного с клиентом (потребителем).

В соответствии с п. 17 Правил оказания услуг по техобслуживанию договор, исполняемый в присутствии потребителя (подкачка шин, диагностические работы, некоторые работы технического обслуживания и ремонта, мойка), может оформляться путем выдачи квитанции, жетона, талона и кассового чека.

Расчеты с клиентом за услуги по техническому обслуживанию и мойке автомашин отражаются в бухгалтерском учете в общеустановленном порядке:

Дебет 50 "Касса" Кредит 90 "Продажи" субсчет 1 "Выручка"

- на сумму выручки от реализации услуг;

Дебет 90 "Продажи" субсчет 3 "Налог на добавленную стоимость" Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен налог на добавленную стоимость;

Дебет 90 "Продажи" субсчет 2 "Себестоимость продаж" Кредит 20 "Основное производство"

- списана себестоимость услуг;

Дебет 90 "Продажи" субсчет 9 "Прибыль/убыток от продаж" Кредит 99 "Прибыли и убытки"

- выявлен финансовый результат от реализации услуг.

**Заключение**

В завершение 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)

6. ПБУ 5/01 - Положение по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденное Приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. N 44н.