**Акцизы**

**Содержание**

Введение

1. Плательщики акцизов

2. Перечень подакцизных товаров

3. Объект налогообложения

4. Налоговая база и особенности ее определения

5. Порядок и срок уплаты акцизов

Заключение

Список использованной литературы и источников

**Введение**

К началу XIX в. подушная подать как основной налог исчерпала свой финансовый ресурс: объект обложения и налоговая база все менее соответствовали хозяйственным реалиям. Вводятся *акцизы* на предметы массового потребления – соль, табак, керосин, сахар и др. В целом на протяжении столетий косвенное налогообложение доминирует над прямым, поступления от косвенных налогов более чем в два раза превышают поступления от прямых налогов. Наибольшая часть косвенных налогов в это время собирается за счет питейного и соляного сборов[[1]](#footnote-1).

В настоящее время акцизы являются третьим по величине косвенным налогом после НДС и таможенной пошлины. Введенный в 1992 г., этот налог заменил вместе с НДС действовавший в условиях централизованной системы налог с оборота. Поступления этого налога занимают чуть более 5% общего объема налоговых поступлений в консолидированный бюджет России.[[2]](#footnote-2)

Он является седьмым по величине налогом в бюджетной системе страны после единого социального налога, НДС, налога на доходы физических лиц, НДПи, таможенной пошлины и налога на прибыль организаций. Вместе с тем указанный налог в отличие от других налогов, входящих в налоговую систему России, действует только в отношении отдельных, строго оговоренных в законе товаров, называемых “подакцизными”. При достаточно высоких ставках обложения акцизы играют весьма существенную роль в финансовом положении налогоплательщиков, производящих подакцизную продукцию, с точки зрения обеспечения ее сбыта. Следует отметить, что акцизами облагаются подакцизные товары, не только произведенные и реализуемые на территории РФ, но и ввозимые на российскую таможенную территорию.[[3]](#footnote-3)

Глава 22 НК РФ "Акцизы" введена в действие с 01.01.2001 Федеральным законом от 05.08.2000 № 118-ФЗ "О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах". За время действия главы 22 НК РФ в ее положения неоднократно вносились изменения и дополнения.

В 2007 году в значительной степени изменился порядок исчисления акцизов по табачным изделиям. С 1 января 2007 года глава 22 «Акцизы» Налогового кодекса действует в новой редакции. Поправки затронули в том числе и порядок расчета налоговой базы по операциям с табачными изделиями. Указанные обстоятельства объясняют актуальность работы.

**1. Плательщики акцизов**

Акциз (от франц. accise) — один из видов налога, представляющий не связанный с получением дохода продавцом косвенный налог на продажу определенного вида товаров массового потребления. Акциз включается в цену товара и изымается в государственный и местный бюджеты.

На основании статей 12 и 13 НК РФ акциз относится к федеральным налогам и обязателен к уплате на всей территории Российской Федерации.

Статьей 19 НК РФ предусмотрено, что налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

В соответствии с пунктом 1 статьи 179 НК РФ налогоплательщиками акциза признаются организации, индивидуальные предприниматели, а также лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, определяемые в соответствии с ТК РФ.

На основании пункта 2 статьи 11 НК РФ понятие "организация" охватывает как российские организации, так и иностранные. Российскими организациями признаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации. Юридические лица могут иметь филиалы и представительства, которые согласно статье 55 ГК РФ не являются юридическими лицами.

В статье 83 НК РФ предусмотрено, что организация, в состав которой входят обособленные подразделения, расположенные на территории России, а также в собственности которой находится подлежащее налогообложению недвижимое имущество, обязана встать на учет в качестве налогоплательщика в налоговом органе как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения и принадлежащего ей недвижимого имущества и транспортных средств.

Частью 2 статьи 19 НК РФ установлено, что в порядке, предусмотренном НК РФ, филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений.

МНС России в письме от 02.03.1999 № ВГ-6-18/151 "О порядке уплаты филиалами и иными обособленными подразделениями российских организаций налогов и сборов" обратило внимание на то, что филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций не являются налогоплательщиками. Соответственно, филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций, не являясь налогоплательщиками, выполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов.

Из изложенных положений следует вывод о том, что филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций, выполняя обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов (в том числе и акциза при совершении операций, признаваемых объектом налогообложения акцизами), не являясь налогоплательщиками, не могут быть привлечены к налоговой ответственности. Такой вывод подтверждается судебной практикой (см., например, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 29.05.2006 № Ф04-3159/2006(22924-А45-40)).

ФАС Волго-Вятского округа в Постановлении от 13.01.2006 № А11-1079/2005-К2-22/73 отмечает, что организация, являющаяся плательщиком акцизов и имеющая обособленное подразделение, обязана уплачивать акцизы по месту нахождения обособленного подразделения исходя из доли налога, приходящегося на это обособленное подразделение, а также представлять в налоговый орган налоговые декларации по месту нахождения обособленного подразделения.

Организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, в силу подпункта 8 пункта 3 статьи 346.12 не вправе применять и упрощенную систему налогообложения (глава 26.2 НК РФ).

Уплата организациями и индивидуальными предпринимателями единого налога на вмененный доход (глава 26.3 НК РФ) не предусматривает их освобождения от уплаты акциза при совершении операций, признаваемых объектом обложения акцизами.

Налогоплательщику, использующему право на применение специального налогового режима при выполнении соглашений о разделе продукции (глава 26.4 НК РФ), следует учитывать, что пунктом 7 статьи 346.35 НК РФ установлено, что при выполнении соглашения, предусматривающего условия раздела произведенной продукции в соответствии с пунктом 1 статьи 8 Федерального закона от 30.12.1995 № 225-ФЗ "О соглашениях о разделе продукции", инвестор, в частности, уплачивает акцизы, за исключением акциза на подакцизное минеральное сырье, предусмотренное подпунктом 1 пункта 2 статьи 181 НК РФ (однако следует иметь в виду, что с 01.01.2004 со вступлением в силу Федерального закона от 07.07.2003 № 117-ФЗ пункт 2 статьи 181 НК РФ утратил силу).

А вот при выполнении соглашения, предусматривающего условия раздела произведенной продукции в соответствии с пунктом 2 статьи 8 Федерального закона от 30.12.1995 № 225-ФЗ "О соглашениях о разделе продукции", инвестор на основании пункта 8 статьи 346.35 НК РФ акцизы не уплачивает.

Иностранными организациями признаются иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации (пункт 2 статьи 11 НК РФ).

Иностранные организации могут иметь на территории РФ несколько представительств, включая головной офис и дополнительные представительства. Минфин России в письме от 15.11.2006 № 03-08-05 рассмотрел вопрос о правомерности уплаты налогов за представительство иностранной организации с расчетного счета иностранной организации (головного офиса) и указал, что в связи с тем, что представительство иностранной организации самостоятельным юридическим лицом не является и, соответственно, на территории Российской Федерации может не иметь расчетного счета, уплату налогов и других платежей за представительство иностранной организации правомерно осуществлять с расчетного счета иностранного юридического лица. Данные выводы нашли отражение и в судебной практике (см., например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 19.01.2007 № А13-634/2006-14).

Здесь следует учитывать, что статьей 7 НК РФ предусмотрено, что если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации.

Еще одной категорией налогоплательщиков акциза являются лица, которые перемещают товар (ввозят его) через границу Российской Федерации. Данные лица платят акциз только тогда, когда такая обязанность установлена для них ТК РФ, следовательно, указанные лица исчисляют и уплачивают акциз в порядке, который предусмотрен не только налоговым, но и таможенным законодательством. Это подтверждают и положения статьи 205 НК РФ, предусматривающие, что сроки и порядок уплаты акциза при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации устанавливаются таможенным законодательством Российской Федерации на основе положений главы 22 НК РФ.

Следует учитывать, что статьями 185 - 186 НК РФ установлены особенности налогообложения акцизами при перемещении подакцизных товаров через таможенную границу Российской Федерации (т.е. при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации и при вывозе подакцизных товаров с таможенной территории Российской Федерации) в зависимости от применяемого плательщиком таможенного режима.

Статья 191 НК РФ содержит положения, определяющие налоговую базу при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации. На основании пункта 1 статьи 16, пункта 1 статьи 126 и пункта 1 статьи 328 ТК РФ налогоплательщиками акциза являются декларанты и иные лица, на которых ТК РФ возложена обязанность уплачивать таможенные пошлины и налоги, в том числе российские лица, заключившие внешнеэкономические сделки.

В соответствии со статьей 123 ТК РФ при перемещении через таможенную границу товары подлежат декларированию (заявлению таможенному органу сведений о товарах). Декларирование товаров производится декларантом либо таможенным брокером по выбору декларанта (пункт 1 статьи 124 ТК РФ).

На основании пункта 1 статьи 126 ТК РФ в качестве декларанта имеют право выступать лица, имеющие право владения и (или) право пользования товарами на таможенной территории РФ, а также иные лица, выступающие в качестве, необходимом в соответствии с гражданским законодательством РФ и (или) ТК РФ для совершения юридически значимых действий от собственного имени с товарами, находящимися под таможенным контролем, за исключением ограничений, установленных пунктом 2 статьи 126 ТК РФ.

В свою очередь, категория "плательщики налогов" (в том числе акциза) раскрывается в статье 320 ТК РФ. По общему правилу плательщиком является декларант.

В статье 320 ТК РФ специально оговариваются случаи, когда в качестве плательщика пошлин, налогов, включая таможенный акциз, выступают иные, кроме декларанта, субъекты, а именно:

1) таможенный брокер (представитель), когда им производится декларирование и уплата таможенных пошлин, налогов, если содержание таможенного режима, определенного для декларирования товаров, предусматривает их уплату.

В силу статьи 18 ТК РФ деятельность юридических лиц в качестве таможенных брокеров (представителей) допускается при условии их включения в Реестр таможенных брокеров (представителей).

2) владелец склада временного хранения, владелец таможенного склада, перевозчик, лица, на которые возложена обязанность по соблюдению таможенного режима. Данные лица являются ответственными за уплату таможенных пошлин, налогов при наличии двух условий: во-первых, допущено несоблюдение требований о пользовании и распоряжении товарами или о выполнении иных положений для применения таможенных процедур и таможенных режимов, содержание которых предусматривает полное или частичное освобождение от уплаты таможенных пошлин, налогов; во-вторых, такая ответственность прямо предусмотрена ТК РФ.

3) лица, незаконно перемещающие товары и транспортные средства, либо лица, участвующие в незаконном перемещении, если они знали или должны были знать о незаконности такого перемещения. Кроме того, при незаконном ввозе ответственность за уплату таможенных пошлин, налогов несут также лица, которые приобрели в собственность или во владение незаконно ввезенные товары и транспортные средства, если в момент приобретения они знали или должны были знать о незаконности ввоза.

В соответствии с пунктом 1 статьи 44 НК РФ обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных НК РФ или иным актом законодательства о налогах и сборах.

Согласно пункту 2 статьи 179 НК организации и иные лица, указанные в статье 179 НК, признаются налогоплательщиками акциза, если они совершают операции, подлежащие налогообложению в соответствии с главой 22 НК РФ. Перечень таких операций закреплен в статье 182 НК РФ.

**2. Перечень подакцизных товаров**

На основании ст. 181 НК РФ к подакцизным товарам относятся:

1) спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением спирта коньячного;

2) спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9 процентов.

Исключениями из данного пункта являются следующие вещества, не рассматривающиеся как подакцизные товары:

А. Лекарственные, лечебно-профилактические, диагностические средства, прошедшие государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр лекарственных средств и изделий медицинского назначения, лекарственные, лечебно-профилактические средства (включая гомеопатические препараты), изготавливаемые аптечными организациями по индивидуальным рецептам и требованиям лечебных организаций, разлитые в емкости в соответствии с требованиями государственных стандартов лекарственных средств (фармакопейных статей), утвержденных уполномоченным федеральным органом исполнительной власти.

Государственный реестр лекарственных средств утвержден Приказом Минздрава России от 26 апреля 2002 г. № 138, на основании Федерального закона "О лекарственных средствах" от 22 июня 1998 г. № 86-ФЗ[[4]](#footnote-4).

Б. Препараты ветеринарного назначения, прошедшие государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр зарегистрированных ветеринарных препаратов, разработанных для применения в животноводстве на территории Российской Федерации, разлитые в емкости не более 100 мл.

В. Парфюмерно-косметическая продукция, прошедшая государственную регистрацию в уполномоченных федеральных органах исполнительной власти, разлитая в емкости не более 100 мл с объемной долей этилового спирта до 80 процентов включительно и (или) парфюмерно-косметическая продукция с объемной долей этилового спирта до 90 процентов включительно при наличии на флаконе пульверизатора, разлитая в емкости не более 100 мл.

Г. Подлежащие дальнейшей переработке и (или) использованию для технических целей отходы, образующиеся при производстве спирта этилового из пищевого сырья, водок, ликероводочных изделий, соответствующие нормативной документации, утвержденной (согласованной) федеральным органом исполнительной власти;

3) алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5 процента, за исключением виноматериалов).

Оборот алкогольной и спиртосодержащей продукции регулируется Федеральным законом от 22 ноября 1995 г. № 171-ФЗ "О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта и алкогольной продукции"[[5]](#footnote-5) (в ред. Федерального закона от 21.07.2005 № 102-ФЗ). В соответствии с данным Законом определяются следующие понятия, используемые в том числе в ходе администрирования акцизов:

этиловый спирт - спирт, произведенный из пищевого или непищевого сырья, в том числе денатурированный этиловый спирт, головная фракция этилового спирта (отходы спиртового производства) и спирт-сырец;

денатурированный этиловый спирт (денатурат) - этиловый спирт, содержащий денатурирующие вещества в концентрации, предусмотренной настоящим Федеральным законом;

спиртосодержащая продукция - пищевая или непищевая продукция с содержанием этилового спирта более 1,5 процента объема готовой продукции;

спиртосодержащая пищевая продукция - пищевая продукция (в том числе виноматериалы, любые растворы, эмульсии, суспензии, дистилляты (спиртосодержащее сырье) виноградный, плодовый, коньячный, кальвадосный, висковый) (за исключением алкогольной продукции) с содержанием этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, более 1,5 процента объема готовой продукции;

спиртосодержащая непищевая продукция - непищевая продукция (в том числе денатурированная спиртосодержащая продукция, спиртосодержащая парфюмерно-косметическая продукция, любые растворы, эмульсии, суспензии), произведенная с использованием этилового спирта, иной спиртосодержащей продукции или спиртосодержащих отходов производства этилового спирта, с содержанием этилового спирта более 1,5 процента объема готовой продукции;

денатурированная спиртосодержащая продукция - спиртосодержащая непищевая продукция, содержащая денатурирующие вещества в концентрации, предусмотренной Федеральным законом "О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта и алкогольной продукции";

алкогольная продукция - пищевая продукция, которая произведена с использованием этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, и (или) спиртосодержащей пищевой продукции, с содержанием этилового спирта более 1,5 процента объема готовой продукции. Алкогольная продукция подразделяется на такие виды, как питьевой этиловый спирт, спиртные напитки (в том числе водка), вино (в том числе натуральное вино);

питьевой этиловый спирт - ректификованный этиловый спирт с содержанием этилового спирта не более 95 процентов объема готовой продукции, произведенный из пищевого сырья и разведенный умягченной водой;

спиртные напитки - алкогольная продукция, которая произведена с использованием этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, и (или) спиртосодержащей пищевой продукции и не относится к питьевому этиловому спирту и вину;

водка - спиртной напиток, который произведен на основе этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, и воды, с содержанием этилового спирта от 38 до 56 процентов объема готовой продукции;

вино - алкогольная продукция, которая произведена из виноматериалов, с содержанием этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, не более 22 процентов объема готовой продукции;

натуральное вино - алкогольная продукция, которая произведена из виноматериалов (произведенных без добавления этилового спирта) без добавления этилового спирта и ароматических и вкусовых добавок, с содержанием этилового спирта не более 15 процентов объема готовой продукции, в том числе игристое вино, газированное вино, шипучее вино, шампанское;

виноматериалы - спиртосодержащая пищевая продукция, которая используется в качестве сырья для производства вина и получена в результате спиртового брожения винограда, виноградного сусла либо плодового или ягодного сока без добавления ароматических и вкусовых добавок, без добавления или с добавлением этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, и (или) дистиллятов, с содержанием этилового спирта не более 22,5 процента объема готовой продукции;

безводный (стопроцентный) спирт - условное понятие, применяемое в расчетах;

производство этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции - производство организацией такой продукции в целях ее продажи и получения прибыли, а также для собственных нужд;

4) пиво;

5) табачная продукция.

6) автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.).

7) автомобильный бензин;

8) дизельное топливо;

9) моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;

10) прямогонный бензин.

Для целей главы 22 НК РФ под прямогонным бензином понимаются бензиновые фракции, полученные в результате переработки нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки, за исключением бензина автомобильного и продукции нефтехимии. В свою очередь, бензиновой фракцией является смесь углеводородов, кипящих в интервале температур от 30 до 215 град. C при атмосферном давлении 760 миллиметров ртутного столба.[[6]](#footnote-6)

**3. Объект налогообложения**

В соответствии с п. 1 ст. 38 НК РФ объектами налогообложения могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.

Статья 182 НК РФ применительно к обложению акцизами выделяет одиннадцать объектов налогообложения. При уяснении каждого из них также необходимо дать понятие реализации, потому что для целей главы 22 НК РФ данное понятие раскрывается в расширенном смысле. В целях главы 22 НК РФ передача прав собственности на подакцизные товары одним лицом другому лицу на возмездной и (или) безвозмездной основе, а также использование их при натуральной оплате признаются реализацией подакцизных товаров.

Общая норма п. 1 ст. 39 НК РФ указывает, что под реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем следует понимать соответственно передачу на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, передачу права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе. Таким образом, ст. 182 НК РФ как раз и предусматривает один из предусмотренных НК РФ случаев квалификации безвозмездной передачи подакцизных товаров осуществление действий, включающихся в объект налогообложения на безвозмездной основе в качестве реализации. Примеры анализа судебной практикой сделок, имеющих безвозмездный характер, в том числе передачи имущества (подакцизных товаров) на безвозмездной основе, можно найти в Постановлении ФАС ЦО от 30.03.2006 по делу № А68-134/ГП-1-04, Постановлении ФАС МО от 11.05.2006 по делу № КА-А40/3666-06, Постановлении ФАС МО от 18.01.2006 по делу № КА-А40/13576-05.

Классифицируя операции, подлежащие налогообложению акцизом, можно выделить следующие группы:

1. Операции по реализации. К таким операциям можно отнести следующие объекты налогообложения акцизом:

- реализация на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров, в том числе реализация предметов залога и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации;

- продажа лицами переданных им на основании приговоров или решений судов, арбитражных судов или других уполномоченных на то государственных органов конфискованных и (или) бесхозяйных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность;

- передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров собственнику указанного сырья (материалов) либо другим лицам, в том числе получение указанных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из давальческого сырья (материалов);

- передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров, за исключением передачи произведенного прямогонного бензина для дальнейшего производства продукции нефтехимии в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и (или) передачи произведенного денатурированного этилового спирта для производства неспиртосодержащей продукции в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом;

- передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд;

- передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров в уставный (складочный) капитал организаций, паевые фонды кооперативов, а также в качестве взноса по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности);

- передача на территории Российской Федерации организацией (хозяйственным обществом или товариществом) произведенных ею подакцизных товаров своему участнику (его правопреемнику или наследнику) при его выходе (выбытии) из организации (хозяйственного общества или товарищества), а также передача подакцизных товаров, произведенных в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), участнику (его правопреемнику или наследнику) указанного договора при выделе его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или разделе такого имущества;

- передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе.

2. Операции по оприходованию/получению. К таким операциям можно отнести следующие объекты налогообложения:

- получение (оприходование) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;

- получение прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина. Для целей настоящей главы получением прямогонного бензина признается приобретение прямогонного бензина в собственность.

3. Операции с ввозимыми на таможенную территорию РФ подакцизными товарами, т.е.

- ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Статья 183 НК РФ предусматривает операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения) акцизом, среди которых:

1. Передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации.

2. Реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенный режим экспорта, за пределы территории Российской Федерации с учетом потерь в пределах норм естественной убыли.

Следует помнить, что данная операция освобождается от налогообложения и не ведет к появлению объекта налогообложения лишь в случае потерь подакцизных товаров в пределах норм естественной убыли, в случае превышения указанных пределов, реализация экспортируемых подакцизных товаров сверх норм естественной убыли будет составлять объект обложения акцизом в соответствии со ст. 182 НК РФ.

Освобождение указанной выше операции от налогообложения производится в соответствии со статьей 184 НК РФ. Налогоплательщик освобождается от уплаты акциза при реализации произведенных им подакцизных товаров и (или) передаче подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, помещенных под таможенный режим экспорта, за пределы территории Российской Федерации при представлении в налоговый орган поручительства банка в соответствии со статьей 74 НК РФ или банковской гарантии. Такое поручительство банка (банковская гарантия) должно (должна) предусматривать обязанность банка уплатить сумму акциза и соответствующие пени в случаях непредставления в порядке и сроки, которые установлены пунктом 7 статьи 198 НК РФ, налогоплательщиком документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров и неуплаты им акциза и (или) пеней.

3. Первичная реализация (передача) конфискованных и (или) бесхозяйных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность, на промышленную переработку под контролем таможенных и (или) налоговых органов либо уничтожение.

4. Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) ввоз на таможенную территорию Российской Федерации подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность.[[7]](#footnote-7)

Отметим, что Налоговый кодекс РФ устанавливает правило, что только при ведении организацией раздельного учета операций, признаваемых и не признаваемых объектом налогообложения, налогоплательщик имеет право на освобождение от уплаты акцизов.

**4. Налоговая база и особенности ее определения**

Налоговая база в соответствии со ст. 187 НК РФ определяется отдельно по каждому виду подакцизного товара. В том случае, если налогоплательщик не ведет раздельного учета товаров, в отношении которых применяются различные налоговые ставки, налоговая база определяется по всем операциям. К подобной единой налоговой базе при исчислении суммы акциза применяется максимальная налоговая ставка из предусмотренных по отдельным видам реализованных, полученных товаров.

Налоговая база при реализации (передаче, признаваемой объектом налогообложения в соответствии с главой 22 НК РФ) произведенных, а также полученных налогоплательщиком подакцизных товаров в зависимости от установленных в отношении этих товаров налоговых ставок определяется:

1) как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении - по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения);

2) как стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисленная исходя из цен, определяемых с учетом положений статьи 40 НК РФ, без учета акциза, налога на добавленную стоимость - по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки;

3) как стоимость переданных подакцизных товаров, исчисленная исходя из средних цен реализации, действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии исходя из рыночных цен без учета акциза, налога на добавленную стоимость - по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки. В аналогичном порядке определяется налоговая база по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, при их реализации на безвозмездной основе, при совершении товарообменных (бартерных) операций, а также при передаче подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации и передаче подакцизных товаров при натуральной оплате труда;

4) как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении для исчисления акциза при применении твердой (специфической) налоговой ставки и как расчетная стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен для исчисления акциза при применении адвалорной (в процентах) налоговой ставки - по подакцизным товарам, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) налоговых ставок. Расчетная стоимость табачных изделий, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, определяется в соответствии со статьей 187.1 НК РФ.

Расчетной стоимостью признается в соответствии с п. 1 ст. 187.1 произведение максимальной розничной цены, указанной на единице потребительской упаковки (пачке) табачных изделий, и количества единиц потребительской упаковки (пачек) табачных изделий, реализованных (переданных) в течение отчетного налогового периода или ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации.

В случае, когда максимальная розничная цена не указана производителем на единице потребительской упаковки, а также в отношении папирос и сигарет без фильтра налогоплательщик в соответствии с п. 3 ст. 187.1 НК РФ обязан подать в налоговый орган по месту постановки на налоговый учет (таможенный орган по месту оформления подакцизных товаров) уведомление о максимальных розничных ценах (далее - уведомление) по каждой марке (каждому наименованию) табачных изделий не позднее чем за 10 календарных дней до начала календарного месяца, начиная с которого будут применяться указанные в уведомлении максимальные розничные цены. При этом вопросы контроля налоговым органом ценообразования как параметра, непосредственно сказывающегося на налогообложении данного вида товаров акцизом, законодатель оставил неразрешенными. Представляется, что в силу разной экономической природы понятий максимальных розничных цен и цены сделки (рыночной цены) положения ст. 40 НК РФ в этой ситуации применению не подлежат;

5) как объем полученного денатурированного этилового спирта в натуральном выражении, либо как объем полученного прямогонного бензина в натуральном выражении в случае осуществления соответствующих операций, составляющих объект обложения.

Налоговая база, рассчитанная указанными выше способами, на основании ст. 189 НК РФ может быть увеличена на суммы:

1) полученные за реализованные подакцизные товары в виде финансовой помощи;

2) авансовых или иных платежей, полученных в счет оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов, в виде процента (дисконта) по векселям, процента по товарному кредиту либо иначе связанных с оплатой реализованных подакцизных товаров.

В этой связи налогоплательщикам, осуществляющим операции с подакцизными товарами, следует иметь в виду, что при осуществлении расчетов за подакцизные товары не в денежной форме, а, например, с использованием процентных векселей налогооблагаемая база по реализованным подакцизным товарам будет включать в себя сумму т.н. материальной выгоды, полученной налогоплательщиком от использования векселей при расчетах. При этом датой реализации, а следовательно, и датой возникновения соответствующих обязательств, связанных с осуществлением налогового контроля, будет являться дата реализации подакцизных товаров, а не дата предъявления векселей к оплате.

При ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации ст. 191 НК РФ определяет следующий порядок исчисления налоговой базы:

1) по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения) - как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении;

2) по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, как сумма:

их таможенной стоимости;

подлежащей уплате таможенной пошлины.

3) по подакцизным товарам, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) налоговых ставок, - как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении для исчисления акциза при применении твердой (специфической) налоговой ставки и как расчетная стоимость ввозимых подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен, для исчисления акциза при применении адвалорной (в процентах) налоговой ставки. Расчетная стоимость подакцизных товаров, в отношении которых установлены комбинированные ставки акциза, определяется в соответствии со статьей 187.1 НК РФ, положения которой комментировались выше.

Если в составе одной партии ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации подакцизных товаров присутствуют подакцизные товары, ввоз которых облагается по разным налоговым ставкам, налоговая база определяется отдельно в отношении каждой группы указанных товаров. В аналогичном порядке налоговая база определяется также в случае, если в составе партии ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации подакцизных товаров присутствуют подакцизные товары, ранее вывезенные с таможенной территории Российской Федерации для переработки вне таможенной территории Российской Федерации.[[8]](#footnote-8)

При определении налоговой базы выручка налогоплательщика либо стоимость товаров, полученная в иностранной валюте, пересчитывается в валюту Российской Федерации по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату реализации, перемещения товара через таможенную границу либо получения подакцизных товаров.

**5. Порядок и срок уплаты акцизов**

В соответствии со ст. 55 НК РФ под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащего уплате.

В соответствии со ст. 192 НК РФ налоговым периодом признается календарный месяц, отчетных периодов в соответствии с главой 22 НК РФ не установлено.

Положения главы 22 НК РФ указывают на наличие трех видов налоговых ставок, а именно:

1) твердые (специфические) налоговые ставки, выражающиеся в установлении абсолютной суммы налога, подлежащего к уплате, на единицу измерения налоговой базы облагаемого объекта обложения;

2) адвалорные (в процентах) налоговые ставки, выражающиеся в установлении процента или иного соотношения суммы налога, подлежащего к уплате, от размера налоговой базы облагаемого объекта обложения;

3) комбинированные налоговые ставки, состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) налоговых ставок.

Статья 193 НК РФ на настоящий момент устанавливает только два вида налоговых ставок: твердые (специфические) и комбинированные (состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) налоговых ставок).

В соответствии со ст. 52 НК РФ налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

С 1 января 2008 г. налоговые ставки установлены ежегодно на период с 2008 по 2010 г. При этом в связи с ростом среднего уровня цен на потребительские товары и с учетом прогнозируемого на 2008, 2009 и 2010 годы уровня инфляции новая редакция п. 1 ст. 193 НК РФ предусматривает следующую индексацию специфических ставок акцизов на подакцизные товары (за исключением табака, сигар, сигарет и папирос):

на 2008 год - на 7% по отношению к 2007 году;

на 2009 год - на 6,5% по отношению к 2008 году;

на 2010 год - на 6% по отношению к 2009 году.

Размеры ставок акцизов на табак и сигары на 2008 - 2010 гг. планируется сохранить на действующем уровне в целях легализации импорта такой продукции. Специфические ставки акцизов на сигареты с фильтром предполагается проиндексировать на 2008 - 2010 гг. на 20% по отношению к предыдущим годам. Специфические ставки акцизов на сигареты без фильтра и папиросы должны быть проиндексированы на 2008 г. на 20%, 2009 и 2010 гг. - на 28% по отношению к предыдущим годам. Одновременно предполагается ежегодное увеличение адвалорной составляющей ставки акцизов на сигареты и папиросы на 0,5-процентных пункта в год.[[9]](#footnote-9)

Для алкогольной и спиртосодержащей продукции вместо применявшейся ранее единой ставки будет установлено две ставки: для продукции с объемной долей этилового спирта свыше 9% и продукции с долей спирта не более 9%. Тем самым предлагается вернуться к многолетней, существовавшей до 2007 года практике, когда ставка акциза на слабоалкогольную продукцию устанавливалась отдельно и была меньше ставки акциза на водку и ликероводочную продукцию. В 2008 - 2010 гг. размер ставки на слабоалкогольную продукцию составит около 63% от ставки на алкогольную продукцию с более высоким содержанием этилового спирта. Данная мера принята в целях повышения доли слабоалкогольных напитков в структуре производства и потребления алкогольной продукции в Российской Федерации[[10]](#footnote-10).

Сумма акциза, подлежащая уплате налогоплательщиком в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, определяется по итогам каждого налогового периода как сумма акциза, подлежащего уплате, уменьшенная на налоговые вычеты.

При превышении суммы налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде суммы акциза, акциз не уплачивается. Сумма превышения налоговых вычетов над суммой акциза подлежит зачету в счет текущих и (или) предстоящих в следующем налоговом периоде платежей по акцизу. Сумма превышения налоговых вычетов над суммой акциза, исчисленной в отчетном налоговом периоде, подлежит вычету из суммы акциза в следующем налоговом периоде в первоочередном по сравнению с другими налоговыми вычетами порядке.

По истечении трех налоговых периодов, следующих за отчетным налоговым периодом, сумма, которая не была зачтена, подлежит возврату налогоплательщику по его заявлению.

Налоговый орган в течение двух недель после получения указанного заявления принимает решение о возврате указанной суммы налогоплательщику из соответствующего бюджета и в тот же срок направляет это решение на исполнение в соответствующий орган федерального казначейства. В течение указанного срока налоговый орган производит проверку обоснованности налоговых вычетов и принимает решение о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм либо об отказе (полностью или частично) в возмещении. В частности, проверяет факты представления документов, предусмотренных п. 7 ст. 198 НК РФ, как то:

1) контракт (копия контракта) налогоплательщика с контрагентом на поставку подакцизных товаров. В случае если поставка на экспорт подакцизных товаров осуществляется по договору комиссии, договору поручения либо агентскому договору, налогоплательщик представляет в налоговые органы договор комиссии, договор поручения либо агентский договор (копии указанных договоров) и контракт (копию контракта) лица, осуществляющего поставку подакцизных товаров на экспорт по поручению налогоплательщика (в соответствии с договором комиссии, договором поручения либо агентским договором), с контрагентом;

2) платежные документы и выписка банка (их копии), которые подтверждают фактическое поступление выручки от реализации подакцизных товаров иностранному лицу на счет налогоплательщика в российском банке;

3) грузовая таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товара в таможенном режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который указанный товар был вывезен за пределы таможенной территории Российской Федерации (далее - пограничный таможенный орган);

4) копии транспортных или товаросопроводительных документов или иных документов с отметками российских пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы таможенной территории Российской Федерации, за исключением вывоза нефтепродуктов в таможенном режиме экспорта через границу Российской Федерации;

5) прочие документы, указанные в п. 7 ст. 198 НК РФ, истребуемые налоговым органом в отдельных случаях.

В случае если налоговым органом принято решение об отказе (полностью или частично) в возмещении, он обязан предоставить налогоплательщику мотивированное заключение не позднее 10 дней после вынесения соответствующего решения.

В случае если налоговым органом в течение установленного срока не вынесено решения об отказе и (или) соответствующее заключение не представлено налогоплательщику, налоговый орган обязан принять решение о возмещении сумм, по которым не вынесено решение об отказе, и уведомить налогоплательщика о принятом решении в течение 10 дней.

В случае если у налогоплательщика имеются недоимки и пени по акцизу, недоимки и пени по иным налогам, а также задолженности по присужденным налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат, они подлежат зачету в первоочередном порядке по решению налогового органа.

Возврат указанных сумм осуществляется органами федерального казначейства в течение двух недель после получения решения налогового органа.

Необходимо указать, в какой бюджет бюджетной системы Российской Федерации зачисляется соответствующая сумма акциза (ст. 50 БК РФ)[[11]](#footnote-11).

**Заключение**

Акцизы, как федеральный налог, устанавливаемый Налоговым кодексом Российской Федерации на территории Российской Федерации и обязательный к уплате на всей ее территории, являются стабильным доходным источником федерального бюджета.

При этом акциз в качестве представителя косвенных налогов, включаемых в отпускную цену товара и перелагаемых таким образом на конечного потребителя, представляет собой налог на потребление, непосредственным и неизбежным эффектом от установления которого на тот или иной товар является повышение цены на данный товар.

Именно в связи с этим круг товаров народного потребления, включенных в перечень подакцизных товаров, четко определен и строго ограничен, из него исключены потребительские товары первой необходимости, обладающие социальной значимостью для населения страны.

На сегодняшний день косвенные налоги на потребление занимают господствующие позиции в налоговых системах развивающихся стран и стран с переходной экономикой. Их доля в налоговых поступлениях России составляет более 20 процентов, что обусловлено, прежде всего, высоким фискальным эффектом этих налогов, а также их способностью регулировать потребление отдельных товаров, перераспределять доходы высокооплачиваемых слоев населения и доходы от производства и реализации определенных видов продукции.

В России преобладание в налоговой системе косвенного обложения напрямую связано с фискальной направленностью государственной политики в сфере финансов. В условиях экономического кризиса и постоянной нехватки ресурсов для формирования бюджета страны опора на косвенные налоги стала практически единственным решением возникающих в связи с этим проблем, поскольку для перехода к преимущественно прямому налогообложению в настоящее время не создано необходимых условий. Объективно существующими препятствиями в сборе прямых налогов с организаций и населения являются, прежде всего, неразвитость экономики, огромное число трудноохватываемого налогами мелкого предпринимательства, низкий жизненный уровень населения, при котором масштабы прямых налоговых изъятий из его доходов предельно ограничены.

Фискальная функция, выражается в стремлении властей при введении тех или иных акцизов на столько к регулированию производства и потребления тех или иных товаров, сколько это приводит к пополнению бюджета. Фискальная направленность акцизов на бензин не вызывает сомнений, и это при том, что повышение цен на бензин - один из факторов, влияющих на повышение издержек практически любого производства, следовательно, повышения общественно необходимых затрат на производство той или иной продукции, что приводит к снижению конкурентоспособности экономики в целом. Тем не менее, регулирующее воздействие акцизов все же проявляется, и наиболее оно благотворно в сфере оборота алкогольной продукции. Таким образом, государство не только пополняет казну, не только уменьшает уровень потребления алкоголя, но и способствует реализации только качественной продукции.

Спорными остаются величины ставок акцизов, а также способы индексирования величины специфических ставок. Применение адвалорных ставок приводит к серьезным трудностям при оценке объекта налогообложения. Специфические же ставки недостаточно оперативно корректируются в связи с инфляционными процессами.

**Список использованной литературы и источников**

1. Конституция Российской Федерации.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ. В ред. от 04.12.2007, с изм. от 30.04.2008. // Собрание законодательства РФ, 2000, № 32, Ст. 3340,
3. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ. В ред. от 01.12.2007, с изм. от 06.12.2007. // Собрание законодательства РФ, 1998, № 31, Ст. 3823.
4. Таможенный кодекс Российской Федерации от 28.05.2003 N 61-ФЗ. В ред. от 30.10.2007, с изм. от 06.12.2007. // Собрание законодательства РФ, 02.06.2003, № 22, Ст. 2066.
5. Федеральный закон от 22 ноября 1995 г. № 171-ФЗ "О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта и алкогольной продукции" (в ред. Федерального закона от 21.07.2005 № 102-ФЗ) // Собрание законодательства РФ. 1995. № 48. Ст. 4553.
6. Федеральный закон "О лекарственных средствах" от 22 июня 1998 г. № 86-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 1998. № 26, Ст. 3006.
7. Комментарий к части второй Налогового кодекса РФ/ Под ред. А.А. Ялбулганова // Подготовлен для системы КонсультантПлюс, 2007.
8. Лермонтов Ю.М. Комментарий к главе 22 Налогового кодекса Российской Федерации «Акцизы» (постатейный) // Подготовлен для системы КонсультантПлюс, 2007.
9. Борисов А.Н. Комментарий к главе 22 Налогового кодекса Российской Федерации «Акцизы» (постатейный). ЗАО Юстицинформ, 2005. 462 с.
10. Нечипорчук Н.А. Комментарий к Федеральному закону от 16 мая 2007 г. № 75-ФЗ "О внесении изменений в главу 22 части второй Налогового кодекса Российской Федерации" // Налоговый вестник: Комментарии к нормативным документам для бухгалтеров. 2007. № 8. С. 23-25.
11. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: Учебник для вузов. – 7-е изд., доп. и перераб. – М.: МЦФЭР, 2006. – 592 с.
12. Демин А.В. Налоговое право России: Учеб. пособие / А.В.Демин; Федер. агентство по образованию; Краснояр. гос. ун-т; Юрид. ин-т. – Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. – 329 с.
13. Налоговое право России: Учебник для вузов / отв. ред. проф. Ю.А. Крохина. – М., 2003. – 356 с.

Зрелов А.П. Новое в Налоговом кодексе: комментарий к изменениям, вступившим в силу в 2008 году. Деловой двор, 2008. С. 36-40.

1. Софрин А.Б. Комментарии к изменениям в главу "Акцизы" Налогового кодекса // Налоговая политика и практика. 2007. № 6. С. 12-14.
1. См.: Налоговое право России: Учебник для вузов / отв. ред. проф. Ю.А. Крохина. **–** М., 2003. **–** С. 8. [↑](#footnote-ref-1)
2. См.: Демин А.В. Налоговое право России: Учеб. пособие / А.В.Демин; Федер. агентство по образованию; Краснояр. гос. ун-т; Юрид. ин-т. – Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. – С. 284-286 [↑](#footnote-ref-2)
3. См.: Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: Учебник для вузов. – 7-е изд., доп. и перераб. – М.: МЦФЭР, 2006. С. 363-364. [↑](#footnote-ref-3)
4. СПС "КонсультантПлюс". [↑](#footnote-ref-4)
5. СЗ РФ. 1995. № 48. Ст. 4553. [↑](#footnote-ref-5)
6. Нечипорчук Н.А. Комментарий к Федеральному закону от 16 мая 2007 г. № 75-ФЗ "О внесении изменений в главу 22 части второй Налогового кодекса Российской Федерации" // Налоговый вестник: Комментарии к нормативным документам для бухгалтеров. 2007. № 8. С. 23-25. [↑](#footnote-ref-6)
7. См.: Лермонтов Ю.М. Комментарий к главе 22 Налогового кодекса Российской Федерации «Акцизы» (постатейный) // Подготовлен для системы КонсультантПлюс, 2007. [↑](#footnote-ref-7)
8. См.: Лермонтов Ю.М. Комментарий к главе 22 Налогового кодекса Российской Федерации «Акцизы» (постатейный) // Подготовлен для системы КонсультантПлюс, 2007. [↑](#footnote-ref-8)
9. См.: Зрелов А.П. Новое в Налоговом кодексе: комментарий к изменениям, вступившим в силу в 2008 году. Деловой двор, 2008. С. 36-40. [↑](#footnote-ref-9)
10. См.: Софрин А.Б. Комментарии к изменениям в главу "Акцизы" Налогового кодекса // Налоговая политика и практика. 2007. № 6. С. 12-14. [↑](#footnote-ref-10)
11. См.: Комментарий к части второй Налогового кодекса РФ/ Под ред. А.А. Ялбулганова // Подготовлен для системы КонсультантПлюс, 2007. [↑](#footnote-ref-11)