# ВВЕДЕНИЕ

# 1. Акцизы на алкогольную продукцию с 2006 года

# 1.1 Налогоплательщики

# 1.2 Понятие "алкогольная продукция"

# 1.3 Объект налогообложения

# 1.4 Расчет суммы акциза

# 1.5 Налоговые вычеты по акцизам

# 1.5.1 Вычеты по подакцизным товарам, используемым для производства других подакцизных товаров

# 1.5.2 Безвозвратно утерянное сырье в рамках норм естественной убыли

# 1.5.3 Вычеты акциза, уплаченного по этиловому спирту из пищевого сырья, израсходованному при производстве виноматериалов

# 1.5.4 Вычеты акциза при возврате товара покупателем

# 1.5.5 Вычеты акциза при приобретении региональных специальных марок

# 1.5.6 Вычеты акциза по подакцизным товарам, оплаченным векселем

# 2. Порядок зачета (возврата) акциза в случае превышения налоговых вычетов

# 3. Сроки уплаты акцизов и сдачи налоговой декларации

# 4. Практика обложения акцизами операций с алкогольной продукцией: до и после внесения последних изменений

# 4.1 Перспективы динамики акцизов на алкоголь в 2008-2009 гг.

# ЗАКЛЮЧЕНИЕ

# СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

# ВВЕДЕНИЕ

Как известно, бюджеты всех уровней Российской Федерации складываются преимущественно за счет налогов, взимаемых в обязательном и безвозмездном порядке с физических и юридических лиц, признаваемых налогоплательщиками в соответствии с налоговым законодательством России.

Среди главных источников формирования доходов Бюджетной системы РФ являются косвенные налоги, одними из которых являются акцизы. Акциз – федеральный налог, который с 1 января 2001 года взимается на основании главы 22 Налогового кодекса РФ. Акцизами называются косвенные налоги, устанавливаемые государством в процентах (или в фиксированном денежном выражении) от отпускной цены товаров, которые реализуются предприятиями-производителями. Они устанавливаются, как правило, на высокорентабельные товары, поэтому их фискальное и регулирующее значение в современных условиях трудно переоценить.

В период 2003-2005 гг. их удельные веса в общем объеме доходов Федерального бюджета РФ и бюджета Республики Башкортостан составляли 2,5-9,5% и 10,5-13,5% соответственно. Кроме того, наряду с обеспечением государства финансовыми ресурсами для выполнения возложенных на него функций, акцизы как ни один другой вид налогов приспособлены для государственного регулирования производства и потребления широкого круга товаров таких, как спирт этиловый, спиртосодержащая продукция, алкогольная продукция, пиво, табачная продукция, автомобильный бензин, дизельное топливо, моторные масла и др.

В 2006 г. гл. 22 "Акцизы" НК РФ претерпела значительные изменения. Новые нормы введены Федеральным законом от 21.07.2005 N 105-ФЗ. В том числе изменился и порядок исчисления и уплаты акцизов по алкогольной продукции.

Алкогольная продукция, входящая в перечень подакцизных товаров, играет различные роли в социальных и культурных устоях общества. Мэри Дуглас, выдающийся английский социолог, весьма точно определила употребление алкоголя как «общественный акт, исполняемый в определенном социальном контексте». В различных культурах употребление алкогольных напитков применительно к тем или иным жизненным ситуациям является традицией (социальной нормой), однако в каждой из них потребление алкоголя в одиночестве считается нездоровым симптомом.

Неумеренная прямая политика государства в направлении уменьшения производства и потребления алкоголя может привести к неоднозначным последствиям (развитию самогоноварения и, как следствие, снижению уровня жизни населения). Поэтому акцизное налогообложение как косвенный метод воздействия на производство алкогольной продукции, считается единственным действенным методом снижения его производства. Тем не менее, следует иметь в виду, что необоснованно завышенные ставки по акцизам на алкогольную продукцию, могут привести к тем же результатам, указанным выше. В связи с этим важно, чтобы действующая система обложения акцизами алкогольной продукции, отвечала следующим принципам:

1) наряду с другими источниками доходов бюджетов обеспечивала их оптимальным объемом финансовых ресурсов, необходимых государству для выполнения своих функций;

2) регулировала производство и потребление алкогольной продукции с целью положительного воздействия на социальные и экономические стороны жизнедеятельности населения.

Целью данной курсовой работы является рассмотрение теоретических аспектов налогообложения в Российской Федерации в части акцизов на алкогольную продукцию, а также практическое применение положений главы 22 «Акцизы» НК РФ с учетом последних изменений (на конкретных цифровых примерах).

# 1. Акцизы на алкогольную продукцию с 2006 года

## 

## 1.1 Налогоплательщики

В соответствии со ст. 179 НК РФ плательщиками акцизов являются организации, индивидуальные предприниматели, а также лица, которые перемещают подакцизные товары через таможенную границу Российской Федерации, совершающие операции, которые признаны объектом налогообложения акцизами.

Учитывая, что производство и поставки алкогольной продукции в соответствии с Федеральным законом от 22.11.1995 N 171-ФЗ "О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции" (в ред. Федерального закона от 21.07.2005 N 102-ФЗ (в ред. от 31.12.2005)) имеют право осуществлять только организации (то есть юридические лица), плательщиками акцизов на алкогольную продукцию могут быть только юридические лица.

## 

## 1.2 Понятие "алкогольная продукция"

В ст. 181 НК РФ приведены виды подакцизных товаров, которые относятся к алкогольной продукции. Это, в частности, спирт питьевой, водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5%, за исключением виноматериалов.

Для того чтобы понять, какие именно напитки относятся к этим видам товаров, обратимся к Федеральному закону от 22.11.2005 N 171-ФЗ (в ред. Федерального закона от 21.07.2005 N 102-ФЗ).

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

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

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

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

Обратите внимание, если организация производит вино без добавления этилового спирта, то есть получаемое путем естественного брожения виноградного или плодового сырья, но при этом добавляет в это вино сахар или ароматические добавки, то такое вино не может считаться натуральным.

## 

## 1.3 Объект налогообложения

В 2006 г. объектом налогообложения акцизами алкогольной продукции признаются следующие операции:

- реализация на территории Российской Федерации лицами произведенной ими алкогольной продукции;

- продажа лицами переданной им на основании приговоров или решений судов, арбитражных судов или других уполномоченных на то государственных органов конфискованной алкогольной продукции;

- передача на территории Российской Федерации лицами произведенной ими алкогольной продукции в уставный (складочный) капитал организаций;

- передача на территории Российской Федерации лицами произведенной ими алкогольной продукции для собственных нужд.

Согласно п. 3 ст. 182 НК РФ к производству приравнивается розлив подакцизных товаров, осуществляемый как часть общего процесса производства данных товаров в соответствии с требованиями государственных стандартов и (или) другой нормативно-технической документации, которые регламентируют процесс производства указанных товаров и утверждаются уполномоченными федеральными органами исполнительной власти. То есть организация, осуществляющая только розлив алкогольной продукции из приобретенных виноматериалов или другого сырья (материалов), является плательщиком акциза при реализации алкогольной продукции, разлитой в бутылки.

С 1 января 2006 г. согласно Федеральному закону от 21.07.2005 N 107-ФЗ из ст. 182 исключена операция по реализации алкогольной продукции с акцизных складов оптовых организаций с одновременной отменой режима налогового склада. При этом установлено, что по остаткам алкогольной продукции, находящимся на указанных складах по состоянию на 01.01.2006, оптовые склады должны начислять акциз при реализации этих остатков исходя из 80% от ставки акциза, установленной на 2006 г. (по алкогольной продукции, за исключением вин), и 65% от установленной на 2006 г. ставки акциза (по винам).

## 

## 1.4 Расчет суммы акциза

О том, как нужно рассчитывать акцизы по реализованным подакцизным товарам, говорится в ст. 194 Налогового кодекса РФ. Для этого налоговую базу по реализованным подакцизным товарам нужно умножить на ставку акциза. Итак, расчет можно представить в виде следующей формулы:

по подакцизным товарам, на которые установлены специфические (твердые) ставки акцизов

С = О x А,

Где С - сумма акцизов;

О - налоговая база (объем реализованной продукции) в натуральном выражении;

А - ставка акцизов (в руб. и коп. за единицу измерения товара).

Причем обратите внимание: если вы не учитываете раздельно операции по производству и реализации подакцизных товаров, облагаемых по разным ставкам, то сумма акциза определяется исходя из максимальной ставки. Так сказано в п. 6 ст. 194 Налогового кодекса РФ.

Реализуя подакцизные товары, предприятие должно выделять в платежных документах сумму акциза отдельно. Такое требование содержится в п. 1 ст. 198 Налогового кодекса РФ. Сумма акциза не выделяется отдельной строкой только в том случае, если подакцизные товары:

1) не облагаются акцизами;

2) реализуются на экспорт;

3) реализуются организациями, которые не платят акцизы.

Суммы акциза, которые организация уплатила поставщикам при приобретении подакцизных товаров, включаются в стоимость этих товаров.

Например, так учитывается акциз по алкогольной продукции, которую организации оптовой торговли приобретают у ее производителей. Суммы акциза по такой продукции должны включаться в ее стоимость.

Правда, такое правило не действует, если акциз был уплачен по подакцизным товарам, которые используются как сырье для производства других подакцизных товаров. Акциз по таким товарам подлежит вычету при определении суммы акциза, подлежащей уплате в бюджет.

## 

## 1.5 Налоговые вычеты по акцизам

О том, как применяются налоговые вычеты по акцизам, сказано в ст. ст. 200 и 201 Налогового кодекса РФ. Отметим, что все эти вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных поставщиком, в которых сумма акциза должна быть выделена отдельной строкой, и документов, подтверждающих оплату приобретенных товаров по цене с акцизом. Причем, если приобретенные подакцизные товары были оплачены третьими лицами, налоговые вычеты производятся, если в расчетных документах указано наименование организации, за которую произведена оплата.

А если подакцизные товары приобретены за рубежом? Тогда акциз принимается к вычету на основании таможенных деклараций или иных документов, которые подтверждают ввоз товаров в Российскую Федерацию и уплату акциза при ввозе этих товаров.

Если же в расчетных документах сумма акциза отдельно не указана, то возместить акциз по приобретенным товарам нельзя.

Суммы акциза принимаются к вычету только в той части, в которой подакцизное сырье списано на производство фактически реализованной алкогольной продукции. Об этом сказано в п. 3 ст. 201 НК РФ. Причем если сырье списано в производство в одном налоговом периоде, а оплачено оно было в другом налоговом периоде, то вычеты по акцизам производятся в том периоде, когда произведена оплата сырья.

*Пример*. Завод приобрел этиловый спирт для производства водки. Акциз по этому спирту составляет 125 000 руб. Причем сумма акциза выделена в платежных документах и счетах-фактурах отдельной строкой.

Приобретенный спирт был отпущен в производство в августе 2005 г., а оплатили его поставщику только в сентябре 2005 г.

Таким образом, в данном случае налоговый вычет по акцизам по этиловому спирту (125 000 руб.) завод может применить только в сентябре 2005 г.

Итак, чтобы произвести налоговые вычеты, необходимо соблюдать следующие условия:

1) приобретенные подакцизные товары оплачены;

2) приобретенные подакцизные товары списаны на производство реализованных подакцизных товаров;

3) уплата акциза документально подтверждена.

А теперь рассмотрим налоговые вычеты по акцизам более подробно.

### 

### *1.5.1 Вычеты по подакцизным товарам, используемым для производства других подакцизных товаров*

Если приобретенные подакцизные товары используются для производства других подакцизных товаров, то сумма акциза, уплаченная при их приобретении, подлежит вычету из начисленной суммы акциза. Но это можно сделать только в том случае, если ставки акциза на подакцизные товары, используемые в качестве сырья, и ставки акциза на подакцизные товары, произведенные из этого сырья, установлены на одинаковую единицу измерения.

*Пример.* ЗАО "Пичел" производит алкогольную продукцию. В этом случае акциз по реализованному (переданному) алкоголю можно уменьшить на сумму акциза по приобретенному этиловому спирту. Ведь ставка акциза по этим товарам установлена в расчете на одинаковую единицу измерения - один литр безводного этилового спирта.

### *1.5.2 Безвозвратно утерянное сырье в рамках норм естественной убыли*

Пунктом 2 ст. 200 НК РФ предусмотрено, что суммы акциза, уплаченные по подакцизным товарам, предназначенным для использования в качестве сырья, безвозвратно утерянным в процессе их хранения, перемещения и последующей технологической обработки, подлежат вычетам в части потерь, не превышающих нормы естественной убыли, утвержденные федеральным органом исполнительной власти.

Согласно положениям вступившей в силу с 1 января 2002 г. ст. 254 НК РФ нормы естественной убыли при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей утверждаются в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

В соответствии с указанной статьей Налогового кодекса данный порядок утвержден Постановлением Правительства Российской Федерации от 12.11.2001 N 814 "О порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей".

Согласно Методическим рекомендациям по разработке норм естественной убыли, утвержденным во исполнение вышеуказанного Постановления Правительства Российской Федерации Приказом Министерства экономического развития и торговли Российской Федерации от 31 марта 2003 г. N 95, под естественной убылью товарно-материальных ценностей следует понимать потерю (уменьшение массы товара при сохранении его качества в пределах требований (норм), устанавливаемых нормативными правовыми актами), являющуюся следствием естественного изменения биологических и (или) физико-химических свойств товаров.

При этом к естественной убыли не относятся технологические потери и потери от брака, а также потери товарно-материальных ценностей при их хранении и транспортировке, вызванные нарушением требований стандартов, технических и технологических условий, правил технической эксплуатации, повреждением тары, несовершенством средств защиты товаров от потерь и состоянием применяемого технологического оборудования. Кроме того, в нормы естественной убыли не включаются потери товарно-материальных ценностей при ремонте и (или) профилактике применяемого для хранения и транспортировки технологического оборудования, при внутрискладских операциях, а также все виды аварийных потерь.

Федеральным законом от 06.06.2005 N 58-ФЗ установлено, что впредь до утверждения норм естественной убыли в порядке, установленном пп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ, применяются нормы естественной убыли, утвержденные ранее соответствующими федеральными органами исполнительной власти. Причем данное положение распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2002 г.

### 

### *1.5.3 Вычеты акциза, уплаченного по этиловому спирту из пищевого сырья, израсходованному при производстве виноматериалов*

Виноматериалы акцизами не облагаются. Поэтому на сумму акциза по этиловому спирту из пищевого сырья, который был затрачен на производство виноматериалов, можно уменьшить акциз, начисленный по алкогольной продукции, которая выработана из данных виноматериалов.

Но при этом нужно обратить внимание на такой момент. Согласно п. 2 ст. 201 НК РФ сумма акциза, подлежащая вычету, не может превышать суммы акциза, исчисленной по следующей формуле:

, где



С - сумма акциза, уплаченная по спирту, использованному на производство вина;

А - ставка акциза за 1 литр стопроцентного (безводного) спирта;

К - фактическая крепость вина (в процентах);

Ов - объем реализованного вина.

Если к вычету предъявлена сумма, превышающая величину, рассчитанную по этой формуле, сумма превышения (отрицательная разница) относится на убытки предприятия.

### *1.5.4 Вычеты акциза при возврате товара покупателем*

Бывают случаи, когда покупатель возвращает товар. Это, например, возможно, если покупателю отгрузили некачественный товар или же товар несогласованного ассортимента. В этом случае производитель товара может принять сумму акциза на такой товар к вычету. Но сделать это можно только в том случае, если акциз был начислен и отражен в налоговой декларации за тот период, когда товары были произведены и реализованы. При этом в налоговую инспекцию нужно представить документы, подтверждающие возврат подакцизных товаров, указав их количество.

И обратите внимание: сумма акциза возмещается только при условии, что товар был возвращен покупателем по основаниям, предусмотренным Гражданским кодексом РФ или договором купли-продажи. Если организация оптовой торговли получила алкогольную продукцию от поставщика-производителя до 01.01.2006 по цене, включающей акциз, рассчитанный в размере 20 или 35% от установленной ставки акциза, то и к вычету в случае возврата производитель может принять сумму акциза в соответствующем размере.

### 

### *1.5.5 Вычеты акциза при приобретении региональных*

### *специальных марок*

Как известно, с 01.01.2006 в соответствии с Федеральным законом от 21.07.2005 N 102-ФЗ отменена маркировка алкогольной продукции региональными специальными марками, которыми маркировалась отечественная алкогольная продукция.

Приобретая в 2005 г. региональные специальные марки, организация уплачивала авансовый платеж акциза. Как известно, марки приобретались на несколько месяцев вперед. В каком же размере принимается к вычету уплаченный авансовый платеж: в полной сумме или только в сумме, которая израсходована на покупку марок, наклеенных на реализованную продукцию?

Вспомним, что согласно п. 4 ст. 194 Налогового кодекса РФ общая сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет по подакцизным товарам, исчисляется по итогам каждого месяца. При этом ст. 200 Налогового кодекса РФ установлено, что налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму акциза, начисленную в бюджет, на налоговые вычеты. В п. 6 данной статьи предусмотрено, что вычетам подлежат суммы авансового платежа, уплаченные при приобретении специальных региональных марок. Причем здесь не сказано, что вычетам подлежат только те суммы акциза, которые уплачены при покупке использованных региональных специальных марок.

Таким образом, сумма акциза по алкогольной продукции, уплаченная в бюджет, определяется как общая сумма акциза, рассчитанная на объем реализованной (переданной) продукции, уменьшенная на всю сумму авансовых платежей, фактически уплаченных в бюджет при приобретении региональных специальных марок.

Даже если приобретенные марки в 2006 г. уже не будут наклеиваться, а подлежат уничтожению, вся сумма авансового платежа, фактически уплаченная налогоплательщиком, должна быть зачтена в счет предстоящей уплаты акцизов.

### 

### *1.5.6 Вычеты акциза по подакцизным товарам,*

### *оплаченным векселем*

Очень часто расчеты за подакцизные товары производятся векселями. Как в этом случае можно применять налоговые вычеты по подакцизным товарам? Чтобы ответить на этот вопрос, нам нужно выяснить, что представляет собой вексель.

Как сказано в ст. 815 Гражданского кодекса РФ, вексель - это составленное по установленной законом форме безусловное долговое денежное обязательство. То есть вексель позволяет отсрочить платеж по сделке. Поэтому вексель не является документом, который бы подтверждал факт оплаты подакцизных товаров поставщику.

Поэтому если при покупке подакцизных товаров организация выдала поставщику собственный вексель, то такая организация имеет право на налоговый вычет по акцизам только после оплаты векселя.

Если же организация выдала поставщику вексель третьего лица, то она имеет право на налоговый вычет по акцизу по приобретенным подакцизным товарам в момент передачи векселя по индоссаменту. Но при этом сумма акциза принимается к вычету в пределах стоимости приобретенных подакцизных товаров, которая не должна превышать стоимость товаров (работ, услуг), за которые ранее был получен вексель.

Если же организация передала поставщику вексель третьего лица, полученный в обмен на собственный вексель, то налоговый вычет по акцизу по приобретенным товарам можно применить только после оплаты собственного векселя.

Если для расчетов за подакцизные товары передается вексель, приобретенный в качестве финансового вложения, за который фактически уплачены денежные средства, то сумма акциза принимается к вычету только в пределах фактически уплаченных денежных средств за такой вексель.

# 2. Порядок зачета (возврата) акциза в случае превышения налоговых вычетов

Бывает, что сумма налоговых вычетов в каком-либо месяце превышает общую сумму акциза, начисленного в бюджет. В таком случае согласно п. 5 ст. 202 Налогового кодекса РФ предприятие в этом месяце акциз не уплачивает. Разницу же предприятие может зачесть в счет предстоящих платежей по акцизу.

*Пример.* За сентябрь 2006 г. ликероводочный завод начислил к уплате в бюджет акциз по своей продукции в размере 28 500 руб. При этом к вычету по подакцизным товарам, использованным в производстве, причитается акциз в размере 35 000 руб.

28 500 руб. < 35 000 руб.

Таким образом, в сентябре 2006 г. ликероводочный завод не будет уплачивать акциз в бюджет. При этом 6500 руб. (35 000 - 28 500) можно будет зачесть в счет уплаты акциза в октябре 2006 г.

А если общая сумма акциза на товары, реализованные в следующем месяце, окажется меньше той, что надо возместить? Тогда налоговая инспекция может направить эту сумму на уплату предприятием других налогов. Так сказано в п. 5 ст. 202 НК РФ.

Напомним, что датой реализации по всем подакцизным товарам является день отгрузки.

# 3. Сроки уплаты акцизов и сдачи налоговой декларации

По алкогольной продукции, реализованной с 01.01.2006, акциз нужно уплачивать равными долями в два срока. Первый раз - не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным, второй раз - не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным.

Что касается остатков алкогольной продукции, приобретенной (или отгруженной) на акцизные склады оптовых организаций до 01.01.2006, то акциз уплачивается в следующие сроки. По продукции, реализованной с 1-го по 15-е число отчетного месяца, - не позднее 25-го числа отчетного месяца, а по тому алкоголю, что реализован с 16 по последнее число отчетного месяца, - не позднее 15-го числа следующего месяца.

Налоговые декларации по акцизам нужно представлять в налоговую инспекцию не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем. Исключение сделано только для организаций оптовой торговли, реализующих остатки алкогольной продукции со складов, имевших до 01.01.2006 статус акцизных. Они должны сдавать декларацию не позднее 15-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем.

# 4. Практика обложения акцизами операций с алкогольной продукцией: до и после внесения последних изменений

Налоговое администрирование акцизов на алкогольную продукцию кардинально изменилось после вступления в силу ряда положений Закона №107-ФЗ, внесших существенные поправки в главу 22 НК РФ в части, регулирующей порядок исчисления и уплаты акцизов. Необходимость внесения поправок объясняется следующим.

В результате анализа динамики основных показателей и базы сравнительных данных отчетности по производству и реализации алкогольной продукции за последние годы было выявлено, что значительные объемы этой продукции пропадали либо при ее транспортировке с акцизных складов производителей на акцизные склады оптовых организаций, либо при ее перемещении между акцизными складами оптовой торговли.

Учитывая, что в соответствии со статьей 193 НК РФ оптовые организации уплачивали большую часть исчисляемой по ней суммы акциза (в 2005 г. – 80% размера налоговых ставок, установленных на алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта свыше 9%, и 65% налоговых ставок, установленных на вина), а также то, что при реализации такой продукции с акцизных складов оптовых организаций на акцизные склады других оптовых организаций (до момента реализации конечному покупателю) она не подлежала обложению акцизами, потери алкогольной продукции в пути приводи к значительным потерям доходов бюджета.

Рассмотрим на конкретном примере, как распределялась ставка акциза на алкогольную продукцию между производителями и оптовыми организациями в 2005 году.

*Пример.* Ликеро-водочный завод, находящийся в Калужской области, учредил акцизный склад А в Московской области. Кроме того, завод имеет оптовый склад Б, не имеющий статуса акцизного склада, в Смоленской области. Водка крепостью 40% отгружается с территории Калужской области на акцизный склад А в Московскую область, затем эта продукция реализуется на акцизный склад организации оптовой торговли (то есть на акцизный склад другой организации).

Акцизный склад организации оптовой торговли реализует водку магазину розничной торговли.

В каком порядке должен был начислять акциз в этой ситуации?

При отгрузке водки с территории завода из Калужской области на акцизный склад в Московскую область акциз не должен был начисляться, так как в этом случае режим налогового склада не завершался.

При реализации водки с акцизного склада А, находящегося в Московской области, на акцизный склад организации оптовой торговли (то есть другому юридическому лицу) акциз согласно пункту 2 статьи 193 НК РФ должен был начисляться на дату отгрузки этой продукции в размере 20% от установленной ставки. Соответственно, уплачивать акциз производитель должен был на территории Московской области.

В свою очередь, акцизный склад организации оптовой торговли при реализации водки магазину розничной торговли должен был начислить и уплатить по месту своего нахождения 80% от установленной ставки акциза.

В этих условиях с учетом того, что производство алкогольной продукции рассредоточено практически по всей территории Российской Федерации, переход к взиманию акцизов по алкогольной продукции только с ее производителей стал кардинальным решением создавшейся проблемы.

Так, как было уже отмечено в предыдущей главе, Законом №107-ФЗ с 1 января 2006 года в целях сокращения потерь доходов бюджета в части поступлений акцизов по алкогольной продукции отменен режим налогового склада в отношении этой продукции и исключена из объектов обложения акцизами операции по реализации алкогольной продукции с акцизных складов оптовых организаций.

Соответственно в связи с упразднением системы акцизных складов оптовых организаций эти организации с 1 января 2006 года не признаются плательщиками акциза при реализации алкогольной продукции, приобретенной у производителей.

Таким образом, с 1 января 2006 года взимание акцизов по алкогольной продукции перенесено целиком на ее производителей.

Система налогообложения алкогольной продукции, при которой уплата производителями алкогольной продукции акциза по операциям ее реализации осуществляется в размере 100% соответствующих налоговых ставок, установленных пунктом 1 статьи 193 НК РФ, позволяет повысить эффективность функционирования системы налогового администрирования за счет упрощения порядка обложения акцизами этих товаров вследствие:

- сокращения количества налогоплательщиков в результате упразднения системы акцизных складов оптовых организаций;

- упрощения осуществления государственного контроля за ограниченным кругом налогоплательщиков;

- решения проблемы выпадающих доходов бюджета в части акцизов по алкогольной продукции, потерянной в процессе ее передачи на акцизные склады оптовой торговли;

- упрощения действующего порядка исчисления и уплаты акциза на алкогольную продукцию;

- сохранения государственного контроля и т. д.

Следует отметить, что акциз как косвенный налог включается в отпускную цену товара и, следовательно, возвращается его плательщику при реализации этого товара потребителю, который, собственно, и является плательщиком этого налога.

Так, производитель алкогольной продукции предъявляет при ее реализации к оплате покупателю начисленную по ней сумму акциза, и соответственно этот покупатель приобретает продукцию по цене с акцизом, то есть косвенным образом уплачивает акциз производителю – продавцу алкогольной продукции, который непосредственный плательщик акциза вносит этот налог в бюджет.

Таки образом, поскольку акциз напрямую не связан с финансовым состоянием налогоплательщика, после отмены системы акцизных складов налоговая нагрузка на производителей не возрастает.

Поскольку по состоянию на 1 января 2006 года на акцизных складах оптовой торговли образовались остатки поступившей и (или) отгруженной до этой даты алкогольной продукции, по которой производителями в 2005 году была уплачена только часть акциза (соответственно в размере 20 или 35% от установленной ставки), Законом №107-ФЗ предусмотрены переходные положения по исчислению и уплате акцизов при реализации этих остатков продукции организациями оптовой торговли в 2006 году.

Налогообложение остатков алкогольной продукции должно осуществляться с применением новых размеров ставок акцизов и в порядке, действовавшем в 2005 году, то есть оптовые организации обязаны при реализации этих остатков начислить акциз по налоговой ставке в размере соответственно 80 или 65% от установленной ставки. При этом такая обязанность возникает у оптовых организаций независимо от того, реализуют они алкогольную продукцию другим оптовым организациям или организациям розничной торговли

*Пример.* У организации оптовой торговли ООО «НИКОН», учредившей акцизный склад, осталось на 1 января 2006 года алкогольная продукция с разной объемной долей спирта этилового и вин (за исключением натуральных, в том числе шампанских, игристых, газированных, шипучих). Эти остатки были реализованы в течение января и февраля текущего года.

Данные по остаткам подакцизных товаров, в также их реализации в пересчете на 1 литр безводного спирта этилового приведены в Таблице 1.

Таблица 1. Данные по остаткам подакцизных товаров и их реализации в пересчете на 1 литр безводного спирта этилового.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Реализовано в январе | Алкогольная продукция с объемной долей спирта этилового: | | Вина |
| свыше 25% | свыше 9 и до 25% |
| с 1 по 15 | 325 | 135 | 76 |
| с 16 по 31 | 670 | 195 | 109 |
| Всего | 995 | 330 | 185 |
| Реализовано в феврале |  |  |  |
| с 1 по 15 | 995 | 240 | 85 |
| С 16 по 28 | 470 | - | 40 |
| всего |  | 240 | 125 |

Рассчитаем суммы акциза на алкогольную продукцию, которые должно уплатить в бюджет ООО «НИКОН» за январь-февраль 2006 года, и покажем, как отразить данные в разделе 1 и 2 налоговой декларации за январь по акцизам на алкогольную продукцию, реализуемую с акцизных складов оптовых организаций.

Начисленные суммы акциза по реализованным остаткам оприходованной в прошлом году составят по:

• алкогольной продукции, с объемной долей спирта этилового свыше 25% - 209 880 руб. (159 руб/л х 1650 л. х 80%);

• алкогольной продукции с объемной долей спирта этилового свыше 9 и до 25% – 53 808 руб. (118 руб./л х 570 л х 80%);

• винам – 22 568 руб. (112 руб./л х 310 л х 65%), где 159 руб./л , 118 руб./л, 83 руб./л и 112 руб./л – установленные на 2006 год ставки акциза по соответствующим видам алкогольной продукции и винам.

Таким образом, исчисленная сумма акциза у организации оптовой торговли в 2006 году –286256 руб. (209 880 + 53 808 + 22 568).

Так как реализация алкогольной продукции и вин осуществлялась в январе и феврале, то торговая организация должна представить налоговые декларации по акцизам на алкогольную продукцию, реализуемую с акцизных складов оптовой торговли за эти месяцы в срок до 15 февраля - за январь и 15 марта – за февраль.

Исчисленная сумма акциза за январь составит 171 184руб. (159 руб./л х 995 л. х 80%) + (118 руб./л х 330 л х 80%)+ (112 руб./л х 185 л х 65%). При этом она складывается двух величин:

• 59 617руб. (159 руб./л х 325 л. х 80%) + (118 руб./л х 135 л х 80%) + (112 руб./л х 76 л х 65%) и

• 111 567 руб. ((159 руб./л х 670 л. х 80%) + (118 руб./л х 195 л х 80%) + (112 руб./л х 109 л х 65%),

представляющие собой начисленный налог по реализованным подакцизным товарам в период с 1 по 15 января и 16 по 31 января, соответственно.

Причитающиеся же к уплате суммы налога производится частями: до 25 января необходимо перечислить денежные средства по реализации, произведенной в первой половине месяца, до 15 февраля – по реализации, произведенной в первой половине января.

Аналогичные суммы акциза за февраль, а также первую и вторую её половины, соответственно:

• 115 072 руб. (159 руб./л х 655 л. х 80%) + (118 руб./л х 240 л х 80%) + (112 руб./л х 125 л х 65%)

• 88 628 руб. (159 руб./л х 470 л. х 80%) + (118 руб./л х 240 л х 80%) + (112 руб./л х 85 л х 65%) и

• 26 444 руб. ((159 руб./л х 185 л. х 80%) + (112 руб./л х 40 л х 65%).

Предпоследнее перечисление денежных средств в счет уплаты налога по реализации, произведенной в первой половине месяца, производится до 25 февраля, последнее же - по реализации, произведенной во второй половине февраля, - до 15 марта.

Отдельные организации оптовой торговли алкогольной продукцией в преддверии введения с 1 января 2006 года нового порядка обложения акцизами алкогольной продукции аннулировали данные им разрешения на учреждение акцизного склада до вышеуказанной даты и на этом основании посчитали, что действие режима налогового склада у них завершено и, следовательно, они имеют право с 1 января 2006 года реализовать находившиеся у них остатки алкогольной продукции по цене без акциза.

Но они заблуждались.

В соответствии с пунктом 4 статьи 195 НК РФ (в редакции, действовавшей до 1 января 2006 года) дата реализации (передачи) алкогольной продукции с акцизного склада (и соответственно момент начисления акциза по этой реализации) определялась как день завершения действия режима налогового склада.

При этом, как следует из пункта 3 статьи 197 НК РФ (с учетом внесенных в главу 22 Федеральным законом от 28.07.2004 №86-ФЗ «О внесении изменений в главу 22 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» дополнений и изменений, вступивших в силу с 1 января 2005 года), моментом (днем) завершения действия режима налогового склада считался момент отгрузки (передачи) алкогольной продукции с акцизного клада покупателям либо своему структурному подразделению, осуществлявшему ее оптовую или розничную реализацию.

Таким образом, согласно вышеуказанным нормам НК РФ в 2005 году действие режима налогового склада не могло считаться завершенным до момента отгрузки (реализации, передачи) организацией оптовой торговали алкогольной продукции, полученной ею от производителя.

Следует обратить внимание на то, что в силу положений статьи 196 и 197 НК РФ (в редакции, действовавшей до 1 января 2006 года) организация, имевшая лицензию на закупку, хранение и поставку алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта менее 9%, а также вин натуральных, в том числе шампанских, игристых, газированных, шипучих), не была вправе в 2005 году осуществлять эту деятельность без разрешения на учреждение акцизного склада.

Соответственно если организация аннулировала вышеуказанное разрешение, то она не имела права до 1 января 2006 года на реализацию остатков алкогольной продукции, имевшихся у нее на момент этого аннулирования.

Как уже было указано выше, обязанность по начислению и уплате в бюджет суммы акциза по алкогольной продукции была полностью перенесена с 1 января 2006 года на лиц, осуществляющих ее производство (в том числе из давальческого сырья) и в дальнейшем на территории РФ реализующих эту продукцию (либо передающих ее собственнику давальческого сырья, другой организации на переработку, а также на собственные нужды или структуре своей организации для производства неподакцизных товаров).

Что касается размеров ставок акцизов на 2006 год, то на вина натуральные (в том числе шампанские, игристые, газированные, шипучие) остались без изменений, на вина (за исключением натуральных) – проиндексированы на 18%, на остальные виды алкогольной продукции увеличение размера ставок составило 9-10% к уровню 2005 года.

Индексация ставок акциза в сторону увеличения обусловлена инфляционными процессами и осуществляется на основе прогноза уровня инфляции. Таким образом, пересмотр (индексация) ставок акциза экономически обоснован в стране, подверженной инфляционными процессами.

При этом пересмотр ставок акциза осуществляется один раз в год, в течение которого их величина более не изменяется. Таким образом, сумма акциза, взимаемая в течение года с одного литра того или иного вида алкогольной продукции, остается на протяжении всего этого периода величиной постоянной и поэтому не способствует росту цен на эти товары. Напротив, в случае такого роста доля акциза в цене за литр алкогольной продукции снижается.

В соответствии с новой редакцией Закона №171-ФЗ, вступившей в силу с 1 января 2006 года, отменена маркировка алкогольной продукции региональными специальными марками; вследствие этого в главу 22 НК РФ были внесены поправки, отменяющие авансовый платеж, уплачиваемый при их приобретении.

В то время региональные специальные марки приобретались налогоплательщиками на несколько месяцев вперед. При этом они оплачивали стоимость самой марки (с целью возмещения затрат на ее производство) и вносили авансовый платеж по акцизу.

Согласно пункту 6 статьи 201 НК РФ суммы авансового платежа, уплаченные при приобретении специальных региональных марок, подлежат вычетам. При этом данная норма НК РФ не содержит положения о том, что вычетам подлежат только те суммы акциза, которые уплачены по маркам, фактически использованным (наклеенным) при реализации алкогольной продукции.

Таким образом, сумма акциза по алкогольной продукции, уплаченная в бюджет, определяется как общая сумма акциза, рассчитанная на объем реализованной (переданной) продукции, уменьшенная на всю сумму авансовых платежей, фактически уплаченных в бюджет при приобретении региональных специальных марок.

Следовательно, даже в случае, если приобретенные марки в 2006 году уже не наклеиваются, а подлежат уничтожению, вся сумма авансового платежа, фактически уплаченная налогоплательщиком, должна быть зачтена за счет предстоящей уплаты акцизов.

# 5. Перспективы динамики акцизов на алкоголь в 2008-2009 гг.

Ставки акцизов с 1 января 2008 года повышаются в среднем на 7%. В той или иной мере это может отразиться на стоимости большинства подакцизных товаров – алкоголя, пива, табачных изделий и автомобилей.

В 2007 году впервые ставки акцизов были определены на три года вперед, исходя из роста среднего уровня цен на потребительские товары и с учетом прогнозируемого на 2008, 2009 и 2010 годы уровня инфляции. Соответствующий закон был принят еще 16 мая, но вступит в силу только 1 января.

Акциз на крепкую алкогольную продукцию повысился на 11,5 рубля за 1 литр чистого спирта. То есть с одного литра водки (40%) в бюджет надо будет платить на 4,6 рубля больше, с поллитровки – 2,3 рубля. В целом покупатель 40-градусного напитка заплатит в бюджет 34,7 рубля с одной бутылки. Налог же на шампанское (игристые вина, газированные, шипучие) не изменился.

Пиво крепостью от 0,5 до 8,6 градусов будет облагаться акцизом в 2,74 рубля за литр – на 67 копеек больше, чем сейчас. Обоснованное ростом налогов повышение цены стандартной полулитровой бутылки или банки пенистого напитка не должно превышать 34 копейки.

С 2009 года предусмотрено увеличение акцизов в среднем еще на 6,5%, с 2010-го – на 6%. По нефтепродуктам (бензину и дизельному топливу) ставки акцизов на 2008-2010 годы сохраняются в размере, действующем в 2007 году.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Итак, рассмотрение теоретических аспектов налогообложения в Российской Федерации в части акцизов на алкогольную продукцию, а также практическое применение положений главы 22 «Акцизы» НК РФ с учетом последних изменений (на конкретных цифровых примерах) показало следующее.

Фактически, акцизное налогообложение носит регрессивный характер, когда налогообложение равным образом ложится как на обеспеченные, так и на бедные слои населения. Изначально задуманные как социально направленные налоги акцизы и по сей день выполняют асоциальные функции, еще больше увеличивая разрыв между беднейшими и состоятельными слоями общества. Как и любой косвенный налог, акцизы перекладываются на беднейшую часть населения. Однако вместе с тем следует отметить и положительные тенденции, определившиеся посредством анализа динамики доходов федерального и регионального бюджетов в период 2003-2005 гг. Так, их доля в общем объеме доходов вышеуказанных бюджетов за рассматриваемый период времени сократилась с 9,5% до 2,5% и с 10,5% до 13,5% соответственно. А это значит, что с каждым годом удельный вес косвенного налогообложения в составе бюджетов всех уровней уменьшается за счет относительного увеличения веса прямых налогов, учитывающих личные доходы и имущественное положение налогоплательщика.

Кроме того, внесенные с 1 января 2006 года изменения в систему налогообложения алкогольной продукции, при которой уплата производителями алкогольной продукции акциза по операциям ее реализации теперь осуществляется в размере 100% соответствующих налоговых ставок, установленных пунктом 1 статьи 193 НК РФ, позволяют повысить эффективность функционирования системы налогового администрирования за счет упрощения порядка обложения акцизами этих товаров вследствие:

- сокращения количества налогоплательщиков в результате упразднения системы акцизных складов оптовых организаций;

- упрощения осуществления государственного контроля за ограниченным кругом налогоплательщиков;

- решения проблемы выпадающих доходов бюджета в части акцизов по алкогольной продукции, потерянной в процессе ее передачи на акцизные склады оптовой торговли;

- упрощения действующего порядка исчисления и уплаты акциза на алкогольную продукцию;

- сохранения государственного контроля и т. д.

Таким образом, вносимые в законодательном порядке изменения в систему обложения акцизами алкогольной продукции, являются очередным шагом на пути построения «прозрачной» и справедливой системы налогообложения в Российской Федерации.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 16.07.1998 (с учетом последующих изменений и дополнений);
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 №117 – ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений);
3. Федеральный закон от 21.07.2005 №107-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации»;
4. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 3 марта 2005 г. № 32н «Об утверждении налоговой декларации по акцизам на алкогольную продукцию, реализуемую с акцизных складов оптовых организаций и порядке ее заполнения»;
5. Александров И.М. Налоги и налогообложение: Учебник. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2005. – 314 с.
6. Перов А.В., Толкушин А.В. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. – М.: Юрайт-М, 2005. – 555 с.;
7. "Бухгалтерский бюллетень", 2006, N 3
8. Давыдова И.А. Об администрировании акцизов на подакцизные товары в 2006 году // Налоговый вестник . – 2006. – №8. – С.46 -56;
9. Нечипорчук Н.А. Новый порядок уплаты акцизов на алкогольную продукцию в 2006 году // Российский налоговый курьер. – 2006. – №4. – С.58-69;
10. Нечипорчук Н.А. Об исчислении акцизов с 1 января 2006 года // Налоговый вестник. – 2005. – №12. – С.89 -99;
11. Нечипорчук Н.А. О новом порядке исчисления акцизов // Налоговый вестник. – 2004. – №12. – С.41 -50;
12. http://www.rosbaltpiter.ru/2008/1/3/445105.html
13. http://www.lenta.ru/news/2006/07/07/price/
14. www.consultant.ru;
15. www.klerk.ru;
16. www.nalog.ru.