АКЦИЗ И ИНЫЕ ВИДЫ КОСВЕННЫХ ФИСКАЛЬНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ. СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ

**Акциз и таможенная пошлина**

Объектом налогообложения акцизами признается в том числе ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации (пп. 13 п. 1 ст. 182 НК РФ). В этом случае акцизы имеют статус таможенных платежей.

Таможенный кодекс РФ от 18 июня 1993 г. N 5221-1, действовавший до 1 января 2004 г., определял таможенные платежи как таможенную пошлину, налоги, таможенные сборы, сборы за выдачу лицензий, плату и другие платежи, взимаемые в установленном порядке таможенными органами Российской Федерации. В литературе указывается, что подобная формулировка свидетельствовала об отсутствии полноценного определения понятия таможенных платежей: фактически законодатель перечислял некие платежи, для возведения которых в ранг таможенных следует иметь определенный порядок их взимания .

Нормы Таможенного кодекса РФ от 28 марта 2003 г. N 61-ФЗ, вступившего в силу с 1 января 2004 г., относят к таможенным платежам ввозную таможенную пошлину; вывозную таможенную пошлину; налог на добавленную стоимость, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации; акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, и таможенные сборы. Указанные таможенные платежи взимаются, если они установлены в соответствии с законодательством Российской Федерации (ст. 318 ТК РФ).

Таможенная пошлина представляет собой обязательный взнос, взимаемый таможенными органами Российской Федерации при ввозе товара на таможенную территорию РФ или вывозе товара с этой территории и являющийся неотъемлемым условием такого ввоза или вывоза (ст. 5 Закона РФ от 21 мая 1993 г. N 5003-1 "О таможенном тарифе", далее - Закон о таможенном тарифе).

Несмотря на исключение таможенной пошлины из перечня федеральных налогов и сборов, выявление сходств и различий правовой природы таможенных пошлин и акцизов, взимаемых при ввозе товаров на территорию РФ, представляется важным.

Заслуживает внимания указание на налоговую природу таможенной пошлины, поскольку она носит обязательный характер, основанный на государственно-властном принуждении, и взимается для обеспечения финансовой деятельности государства в целом - поступления от уплаты таможенных пошлин не предназначены для финансирования конкретных государственных расходов . Вместе с тем некоторые исследователи признают индивидуально-возмездный характер таможенной пошлины, так как ее взимание связано с получением конкретным лицом, уплатившим пошлину, права на ввоз и вывоз товара, перемещение его через таможенную границу . Однако высказывается и иная точка зрения, которая представляется нам более оправданной: перемещение товара через таможенную границу при условии уплаты таможенной пошлины не следует отождествлять с предоставлением встречного удовлетворения, следовательно, таможенная пошлина не представляет собой плату за совершение ответных действий со стороны государства .

Сравнительную характеристику акцизов, имеющих статус таможенных платежей (далее - акцизы), и таможенной пошлины можно провести по следующим основаниям.

Налогоплательщиками акциза, взимаемого в связи с перемещением товаров через таможенную границу, признаются лица, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ (пп. 3 п. 1 ст. 179 НК РФ). То есть в части определения плательщиков для акцизов и таможенных пошлин действуют одинаковые правила: таможенные платежи уплачиваются непосредственно декларантом либо иным лицом в соответствии с Таможенным кодексом (ст. 118 ТК РФ).

Декларантом может быть лицо, перемещающее товары и транспортные средства, либо таможенный брокер, которые декларируют, представляют и предъявляют товары и транспортные средства от собственного имени. При этом декларантом может быть только российское лицо, за исключением случаев перемещения товаров физическими лицами не для коммерческих целей и иных случаев, определяемых ГТК России (ст. 172 ТК РФ). Кроме того, любое заинтересованное лицо вправе уплатить таможенные платежи, если иное не предусмотрено ТК РФ.

Таможенная пошлина взимается при ввозе товара на таможенную территорию РФ или вывозе товара с этой территории. Для акцизов же объектом налогообложения признается ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ. При этом налогообложение производится в зависимости от избранного таможенного режима.

Следует также обратить внимание на особенности установления ставок таможенных пошлин, отличающие последние от акцизов.

Согласно общим принципам налогообложения не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, а также налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала (пп. 2 п. 2 ст. 3 НК РФ). Вместе с тем законодатель оговаривает, что допускается установление особых видов пошлин либо дифференцированных ставок ввозных таможенных пошлин в зависимости от страны происхождения товара в соответствии с Налоговым кодексом и таможенным законодательством Российской Федерации.

Предоставление определенных преимуществ в виде установления особых или специальных ставок ввозных таможенных пошлин для всех или нескольких видов товаров, происходящих из отдельных стран, и не распространяющихся на товары, происходящие из других стран, определяется как тарифные преференции . Статья 36 Закона о таможенном тарифе устанавливает, что при осуществлении торгово-политических отношений Российской Федерации с иностранными государствами допускается установление преференций по таможенному тарифу РФ в виде освобождения от оплаты пошлиной, снижения ставок пошлин либо установления тарифных квот на преференциальный ввоз (вывоз) в отношении товаров: происходящих из государств, образующих вместе с Российской Федерацией зону свободной торговли или таможенный союз либо подписавших соглашения, имеющие целью создание такой зоны или такого союза; а также происходящих из развивающихся стран, пользующихся национальной системой преференций РФ, пересматриваемой периодически, но не реже чем один раз в пять лет, Правительством России . В связи с изложенным справедливо замечание относительно невозможности использования акцизов (в отличие от таможенных пошлин) в качестве торгово-политического инструмента по отношению к различным группам стран .

Функциональное назначение "внешних" акцизов характеризуют (помимо обеспечения фискальных интересов государства) как создание равных условий для конкуренции отечественных и импортных товаров на внутреннем рынке государства - ставка налогов, взимаемых при импорте, не должна превышать ставки налогообложения товаров национального производства. То есть ввозимым товарам в стране импортера предоставляется национальный режим, уравнивающий их по параметрам налогообложения с отечественными аналогами . Кроме того, отмечается, что, если акцизы, взимаемые при импорте, могут выравнивать условия конкуренции между отечественными и иностранными товарами, возможны и другие проявления регулирующей функции. Так, если импортные акцизы взимаются по низким ставкам, то они создают широкие возможности для ввоза товаров из-за границы. И наоборот, если акцизы будут установлены выше границ между национальными и мировыми ценами, они станут выполнять протекционистскую функцию, то есть будут ограничивать допуск на отечественный рынок иностранных подакцизных товаров .

В отношении функционального назначения таможенной пошлины можно указать следующее. Являясь одним из инструментов регулирования товарооборота и влияния на экономику страны, таможенная пошлина выполняет фискальную и протекционистскую функции . Первоначально ввозные пошлины так и назывались "фискальными", поскольку за счет них государство действительно пополняло свой бюджет доходами, получаемыми от взимания пошлин на импортные товары. Впоследствии на первый план вышла протекционистская функция, нацеленная на регулирование внешнеторгового оборота и защиту интересов национального рынка .

В соответствии со ст. 1 Закона о таможенном тарифе основными целями таможенного тарифа являются:

- рационализация товарной структуры ввоза товаров в Российскую Федерацию;

- поддержание рационального соотношения вывоза и ввоза товаров, валютных доходов и расходов на территории РФ;

- создание условий для прогрессивных изменений в структуре производства и потребления товаров в Российской Федерации;

- защита экономики РФ от неблагоприятного воздействия иностранной конкуренции;

- обеспечение условия для эффективной интеграции Российской Федерации в мировую экономику.

Таким образом, при общей схожести фискально-регулирующего назначения акцизов и таможенных пошлин можно выделить следующие отличительные особенности этих платежей.

Во-первых, акцизы взимаются только при ввозе товаров на территорию РФ. При этом акцизы взимаются при ввозе именно подакцизных товаров, что сужает сферу их регулирующего воздействия определенным сегментом внутреннего рынка.

Во-вторых, регулирующее воздействие таможенной пошлины отличается ориентированностью на адресный (по отношению к конкретным странам) и оперативный характер регулирования. Именно этим объясняется существование тарифных преференций и делегирование права установления ставок таможенных пошлин Правительству РФ.

Кроме того, торгово-политическая роль таможенного обложения сделала таможенную пошлину объектом не только и не столько национального, сколько международного права. Таможенно-тарифные системы всех государств - объект регулирования со стороны многочисленных межгосударственных многосторонних соглашений . Акцизы же, будучи внутренними налогами, не являются объектом международно-правового регулирования; их применение не регламентируется торговыми договорами и соглашениями и находится в ведении национальных органов власти .

Заметим также, что отдельные виды ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации подакцизных товаров подлежат обязательной маркировке акцизными марками, что влечет особенности их уплаты по сравнению с соответствующими таможенными пошлинами .

**Акцизы и НДС**

Различая акцизы и налог на добавленную стоимость, следует начать с того, что косвенные налоги (налоги на потребление) являются акцизной группой налогов. Это обусловлено в том числе историческим развитием системы косвенного обложения, которая в дореволюционный и советский период (до 30-х гг. ХХ в.) существования Российского государства была представлена акцизами и таможенными платежами.

Акцизную группу налогов можно условно разделить на налоги, взимаемые с предметов массового спроса, налоги с предметов второстепенной необходимости и налоги с предметов роскоши. Косвенным налогом, облагающим и предметы массового спроса, и предметы второстепенной необходимости, и предметы роскоши, в настоящее время является НДС.

В экономической литературе НДС иногда именуют универсальным акцизом в силу широкого охвата налогообложением потребительских товаров (работ, услуг), и соответственно этот налог несет основную нагрузку по реализации фискальной функции косвенного налогообложения. НДС взимается на всех стадиях производства и распределения. Акциз же уплачивается, как правило, непосредственным производителем подакцизных товаров при (или после) их реализации. Налогоплательщиками акцизов, в отличие от НДС, не являются все последующие перепродавцы подакцизных товаров.

Как и в случае с таможенными пошлинами, отличие акциза от налога на добавленную стоимость состоит также в том, что действие акцизов ограничивается отдельными сферами общественной жизни (обращение подакцизных товаров).

Акцизы сегодня являются косвенным налогом на "предметы второстепенной необходимости" и в результате этого должны снижать общее регрессивное действие косвенного обложения. Альтернативой такому обложению может быть введение сложной структуры взимания НДС (широкая дифференциация ставок налога в зависимости от категорий товаров (услуг)). В связи с этим указывается, что если государство желает ввести прогрессивный косвенный налог, то предпочтительнее использовать акцизы, чем усложнять структуру НДС. Преимущество использования акцизов как альтернативы множественным ставкам налога на добавленную стоимость заключается прежде всего в разделении механизмов сбора налогов. Поскольку акцизы уплачиваются, как правило, на производственном этапе сравнительно небольшим количеством производителей, за уплатой налога осуществляется контроль как с учетной, так и с "физической" точки зрения, что обеспечивает хорошую собираемость и устойчивость поступлений. То есть более рациональным является взимание акцизов и НДС независимо друг от друга .

Известно, что по общему правилу налоговая база налога на добавленную стоимость для подакцизных товаров и минерального сырья определяется как стоимость товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен с учетом акцизов и без включения в них НДС и налога с продаж (п. 1 ст. 154 НК РФ). В исследованиях экономической науки это объясняется тем, что акцизы начисляются на более ранней стадии производственно-коммерческого цикла, расчет налогов с цены, включающей НДС, является более сложным с административной точки зрения. По этой причине гораздо легче начислять НДС на цену с учетом акцизов, а их ставки устанавливать с учетом налога на добавленную стоимость - обычно при введении НДС ставки акцизов меняют таким образом, чтобы розничная цена подакцизных товаров с учетом акцизов и налога на добавленную стоимость не изменилась .

**Библиографический список использованной литературы**

1. Письмо ГТК РФ от 24 декабря 2002 г. N 01-06/50961 "О направлении методических рекомендаций о порядке применения таможенными органами РФ акцизов в отношении товаров, ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации" // Таможенные ведомости. 2003. N 3.

2. Письмо ГТК России от 27 декабря 2000 г. N 01-06/38024 "О направлении методических указаний" // Таможенный вестник. 2001. N 6.

3. Постановление Правительства РФ от 30 ноября 2001 г. N 830 "О таможенном тарифе Российской Федерации и товарной номенклатуре, применяемой при осуществлении внешнеэкономической деятельности".

4. Постановление Правительства РФ от 13 сентября 1994 г. N 1057 "Об утверждении перечня стран-пользователей схемой преференций Российской Федерации".

5. Постановление Правительства РФ от 25 мая 2000 г. N 414 "Об утверждении перечня товаров, происходящих из развивающихся и наименее развитых стран, в отношении которых при ввозе на территорию Российской Федерации предоставляются тарифные преференции".

6. Постановление Правительства РФ от 4 сентября 1999 г. N 1008 "Об акцизных марках".

7. Постановление Правительства РФ от 2 февраля 1998 г. N 114 "О мерах по упорядочению ввоза на таможенную территорию Российской Федерации алкогольной продукции отдельных наименований".

8. Приказ ГТК РФ от 28 декабря 2000 г. N 1230 "О маркировке отдельных подакцизных товаров акцизными марками".

**Монографии и статьи**

1. Ашмарина Е.М. Совершенствование системы налогов, взимаемых с юридических лиц, как условие успешного выполнения доходной части бюджетов РФ: Дис... канд. юрид. наук. М., 2005.

2. Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право: Учебное пособие. М.: Юриспруденция, 2006.

3. Козырин А.Н. Косвенные налоги в механизме таможенно-тарифного регулирования // Финансы. 1990. N 9.

4. Крашенников В., Пресняков В. Шаг вперед,.. два - назад? // Экономика и жизнь. 1997. N 32.

5. Попов И.С. Внешняя торговля капиталистических стран. М., 1973.

6. Шавшина В.П. Таможенные платежи и полномочия таможенных органов в Налоговом кодексе Российской Федерации (постатейный комментарий). М.: АПЭК-ПРЕСС, 2004.

7. Шепенко Р.А. Акцизы. М.: Дело, 2005.