Акцизы

Акцизы - это косвенные налоги, включаемые в цену товара и оплачиваемые покупателями.

Акцизы устанавливаются на высокорентабельную продукцию и товары, не относящиеся к товарам первой необходимости, а также социально- вредные товары.
Государство использует акцизы для регулирования спроса и предложения, а также для пополнения государственного бюджета.

В настоящее время порядок исчисления и уплаты акцизов регламентируются главой 22 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с нормативными документами к подакцизным товарам относятся:

Этиловый спирт и алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 1.5% за исключением виноматериалов; пиво; вина; автомобильный и прямогонный бензин ( бензиновые фракции, полученные в результате переработки нефти, газового конденсата и.т.д.); табачные изделия; моторные масла; спиртосодержащая продукция с долей этилового спирта свыше 9%; легковые автомобили и мотоциклы ( с мощностью двигателя свыше 150 л.с.).
Не облагаются акцизами: коньячный спирт- при условии, что он производится по ГОСТам или ТУ и подлежит государственной регистрации в Минсельхоз РФ; виноматериалы; спиртосодержащая продукция в виде растворов, эмульсий, суспензий и других видов в жидком виде с объемной долей этилового спирт менее 9%,товары бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке; лекарственные, лечебно-профилактические средства и диагностические средства, которые должны быть зарегистрированы уполномоченным органом федеральной власти и внесены в государственный реестр; лекарственные, лечебно-профилактические средства, включая гомеопатические препараты, изготавливаемые аптечными учреждениями по индивидуальным рецептам, разлитые в соответствии с требованиями государственных стандартов лекарственных средств; препараты ветеринарного назначения, прошедшие государственную регистрацию и внесенные в государственный реестр, а также разлитые в емкости не более 100 мл; парфюмерно-косметическая продукция, прошедшая государственную регистрацию в уполномоченном органе, разлитая в емкости не более 100 мл. с объемной долей этилового спирта до 80% включительно; спиртосодержащие отходы, которые образуются при производстве этилового спирта из пищевого сырья, водок и ликеро - водочных изделий при условии, что они подлежат дальнейшей переработке и использованию для технических целей, а также соответствовать нормативной документации и должны быть внесены в соответствующий государственный реестр.

C 1/01/2004 года Законом N 117-ФЗ отменен акциз на природный газ. Налогоплательщиками акцизов являются организации и предприниматели, в том числе осуществляющие деятельность в рамках договора о совместной деятельности (договора простого товарищества), а также лица, являющиеся налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

В случае осуществления деятельности по договору простого товарищества ( договора о совместной деятельности) участники договора несут солидарную ответственность по исполнению обязанности по уплате акциза и самостоятельно определяют лицо, которое исполняет обязанности по исчислению и уплате всей суммы налога. Данное лицо обязано известить налоговый орган об исполнении им обязанности в рамках договора простого товарищества.

Все операции с подакцизными товарами, являющиеся объектом налогообложения, можно условно разделить на следующие группы:
 1) операции по реализации, а также иные аналогичные операции
реализация (в том числе безвозмездная передача) на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров (в том числе реализация предметов залога, передача подакцизных товаров при натуральной оплате труда и.т.д.).

К производству приравнивается розлив подакцизных товаров, как часть общего процесса производства этих товаров, а также любые виды смешения в местах хранения и реализации подакцизных товаров за исключением организаций реализация организациями с акцизных складов алкогольной продукции, за исключением реализации алкогольной продукции с акцизного склада одной оптовой организации акцизному складу другой оптовой организации; передача произведенных подакцизных товаров в уставный капитал организации, в паевые фонды кооперативов, а также в качестве взноса по договору о совместной деятельности; передача организацией произведенных подакцизных товаров своему участнику при его выходе из организации;
продажа лицами переданных им на основании приговоров или решений судов конфискованных и бесхозяйных подакцизных товаров.
 2) операции с давальческим сырьем передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе (за исключением нефтепродуктов); передача произведенных из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров собственнику указанного сырья (материалов) либо другим лицам, в том числе получение данных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из давальческого сырья.
 3) передача в структуре организации передача произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров; передача произведенных подакцизных товаров для собственных нужд.
 4) операции с ввозимыми на таможенную территорию РФ подакцизными товарами
ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ;
первичная реализация подакцизных товаров, ввезенных на территорию РФ с территории Республики Беларусь.

Не подлежат налогообложению следующие операции:
1. передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации для производства и реализации других подакцизных товаров такому же структурному подразделению;
2. реализация подакцизных товаров, помещаемых под таможенный режим экспорта за пределы территории РФ с учетом потерь в пределах норм естественной убыли;
3. первичная реализация (передача) конфискованных и бесхозяйных подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную или муниципальную собственность.
Перечисленные выше операции не подлежат налогообложению только при ведении и наличии отдельного учета операций по производству и реализации ( передаче) таких подакцизных товаров или минерального сырья.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду подакцизного товара. Налоговая база при реализации произведенных налогоплательщиком подакцизных товаров определяется: как объем реализованных подакцизных товаров в натуральном выражении – по подакцизным товарам , в отношении которых установлены твердые налоговые ставки; как стоимость реализованных подакцизных товаров, в отношении которых установлены адвалорные ставки; как стоимость переданных подакцизных товаров, исчисленная исходя из средних цен реализации предыдущего налогового периода, а при их отсутствии, исходя из рыночных цен предыдущего налогового периода без учета акциза и НДС – по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные налоговые ставки. Налоговая база в таком порядке определяется при реализации на безвозмездной основе, при совершении товарообменных операций, при натуральной оплате труда.

При ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ налоговая база определяется: по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые налоговые ставки, как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении;
по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные налоговые ставки, как сумма их таможенной стоимости и таможенной пошлины.

У подакцизных товаров, в отношении которых установлены адвалорные налоговые ставки, имеются некоторые особенности в зависимости от экономического содержания операций реализации.

В первую группу выделены операции реализации; во вторую группу – операции реализации на безвозмездной основе, товарообменные операции, передача подакцизных товаров при натуральной оплате труда.

Соответственно существуют особенности формирования налоговой базы по каждой группе.

По первой группе операций налоговая база исчисляется исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 40 НК РФ без акциза, НДС . Данная статья предусматривает специальный расчет, в том числе, если цены для налогообложения отклоняются от рыночных цен более чем на 20%.

По второй группе операций стоимость переданных подакцизных товаров исчисляется исходя из средних цен реализации, действующих в предыдущем налоговом периоде. Если такие цены отсутствуют, то исходя из рыночных цен без акциза, НДС.

Увеличение налоговой базы предусмотрено в статье 189 НК РФ. Это правило применяется в том случае, если предприятие получает средства:
за реализованные подакцизные товары и минеральное сырье в виде финансовой помощи;
на пополнение фондов специального назначения; в счет увеличения доходов; в виде процентов по товарному кредиту.

Во всех случаях налоговая база подлежит увеличению на полученные по этим основаниям суммы.

Операции, которые рассматриваются в статье 189 НК РФ являются «дополнительными» по отношению к основной операции.

Сумма акциза определяется плательщиком самостоятельно, в расчетных документах и регистрах бухгалтерского учета выделяется отдельной строкой.

Сумма акциза определяется налогоплательщиком по формулам:
А) по продукции, на которую установлены специфические ставки акцизов:
С = О х А, где О - объект обложения в натуральном выражении; А - ставка акциза ( в руб. и коп.).

В случае использования для производства подакцизного товара приобретенного подакцизного сырья расчет производится по формуле:
С1 = С - З, где С1 – сумма акциза по подакцизному товару, на производство которого использовано приобретенное подакцизное сырье; З – сумма акциза, уплаченная при приобретении использованного (списанного на себестоимость производства подакцизного товара) сырья, подлежащая зачету.
Б) по продукции, на которую установлены адвалорные ставки акцизов:
С = О х А / 100 %, где О – объект обложения в стоимостном выражении; А – ставка акциза в %.

В случае использования для производства подакцизного товара приобретенного подакцизного сырья , расчет производится по формуле: С2 = С – З , где С3 – сумма акциза по подакцизному товару, на производство которого использовано приобретенное подакцизное сырье; З - сумма акциза, уплаченная при приобретении использованного (списанного на себестоимость производства подакцизного товара) сырья, подлежащая зачету.
В) с суммы денежных средств, получаемых организациями за производимые и реализуемые ими подакцизные товары в виде финансовой помощи, пополнения фондов специального назначения, а также в случаях исчисления акциза от рыночной цены сумма акциза определяется по формуле:
С = Н х А/ (100%+А), где С – сумма акциза; Н – рыночная цена с учетом акциза (без учета НДС ) или сумма полученных средств, или стоимость опциона; А – ставка акциза в %.
Согласно ст. 200 НК РФ вычетам подлежат: суммы акциза, предъявленные продавцами и уплаченные налогоплательщиками при приобретении подакцизных товаров, либо при ввозе их на таможенную территорию РФ; суммы акциза, уплаченные собственником давальческого подакцизного сырья при его приобретении; суммы авансового платежа, уплаченные при приобретении акцизных марок; суммы акциза, уплаченные на территории РФ по спирту этиловому, произведенному из пищевого сырья для производства виноматериалов, использованных для производства алкогольной продукции; и.т.д.

Налоговые вычеты производятся на основании расчетных документов и счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком подакцизных товаров.

Причем вычетам подлежат только суммы налога, фактически уплаченные продавцам при приобретении подакцизных товаров либо фактически уплаченные при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ в свободное обращение.
Таким образом, для осуществления налоговых вычетов необходимо соблюдать следующие требования: суммы налога должны быть предъявлены продавцом, т.е. указаны отдельной строкой в документах; суммы налога должны быть уплачены при приобретении, либо при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ;
согласно п.3. статьи 201 НК РФ приобретенные подакцизные товары должны быть использованы в качестве сырья для производства реализованных подакцизных товаров.
Например, приобретено сырье по цене 100 у.е. По данному сырью уплачен акциз в размере 20 у.е. Из 50 у.е. сырья изготовлена подакцизная продукция и отгружена. В отчетном периоде оплата произведена в части, приходящейся на 40 у.е. Вопрос: какова сумма налогового вычета при различных методах определения выручки в целях налогообложения ?
Решение при определении выручки по отгрузке:
50 : 100 \* 20 = 10 у.е.
по оплате:
40 : 100 \* 20 = 8 у.е.
Кроме того, в ст. 201 НК РФ определены специальные требования при производстве налоговых вычетов. Так , при производстве подакцизной алкогольной продукции из виноматериалов вычету подлежат суммы налога, уплаченные по этиловому спирту.

Для производства вычетов по суммам налога, уплаченным по этиловому спирту ( п.4 статьи 200 НК РФ), необходимы следующие условия:
А) суммы налога должны быть уплачены на территории РФ;
Б) спирт должен быть произведен из пищевого сырья;
В) спирт должен быть использован для производства виноматериалов;
Г) виноматериалы в дальнейшем должны быть использованы для производства алкогольной продукции;
Д) вычеты производятся при представлении налогоплательщиками платежных документов с отметкой банка, подтверждающих факт оплаты спирта по ценам, включающим налог;
Е) при этом вычету подлежит сумма налога в размере, не превышающем сумму налога, исчисленную по формуле:
С = (А \* К : 100) \* О, где С – сумма налога по спирту, использованному для производства вина; А – налоговая ставка за 1 л 100%-ного безводного этилового спирта; К – крепость вина; О – объем реализованного вина.
Ж) сумма налога, превышающая исчисленную сумму по формуле, относится за счет чистой прибыли.
Пример. Налоговая ставка (А) равна 12 руб.60 коп. Крепость (К) вина равна 18 градусов. Объем (О) реализованного вина равен 1000 л. Сумма фактически уплаченного акциза за спирт составляет 2500 руб.
Вопрос: определить сумму налога, подлежащую вычету.
Исходя из выше приведенных данных ,сумма налога для вычета равна
С= (12,6 \* 18 : 100) \* 1000 = 2268 руб
Таким образом, 2500 – 2268 = 232 руб ., сумма , которая относится за счет чистой прибыли.
Сумма акциза по подакцизным товарам, использованным в качестве сырья для производства других подакцизных товаров, принимается к вычету при исчислении сумм акциза к уплате в бюджет, на основании следующих условий:
их фактической оплаты;
после списания стоимости использованных подакцизных товаров на затраты по производству реализованных ( переданных) подакцизных товаров.
В соответствии со статьей 203 НК РФ, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, полученная отрицательная разница подлежит возмещению налогоплательщику.

Указанная разница сумм акцизов направляется в отчетном налоговом периоде и в течение 3-х налоговых периодов, следующих за ним: на исполнение обязанности по уплате налогов и сборов; на уплату пени; на погашение недоимки, сумм санкций, присужденных налогоплательщику, подлежащих зачислению в тот же бюджет.

По истечении трех налоговых периодов, следующих за отчетным, сумма, которая не была зачтена, подлежит возврату налогоплательщику по его заявлению.
Уплата налога при реализации налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров, производится исходя из фактической реализации за истекший налоговый период равными долями не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным , и не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным.

Уплата налога при совершении операций в отношении нефтепродуктов производится не позднее 25-го числа следующего за отчетным месяцем.
Налогоплательщики, имеющие только свидетельство на оптовую реализацию, уплачивают акциз не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики, имеющие только свидетельство на розничную реализацию, уплачивают акциз не позднее 10-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

При вывозе подакцизных товаров , согласно п.1 статьи 183 НК РФ, применяется льгота в виде освобождения от налогообложения.

При этом должны быть соблюдены следующие условия:
представление в налоговый орган поручительства уполномоченного банка, который обязуется исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налога и пени в случае непредставления документов, подтверждающих факт экспорта. При отсутствии поручительства уполномоченного банка налогоплательщик обязан уплатить акциз, который подлежит возврату после представления налогоплательщиком в налоговые органы документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров;
в течение 180 дней со дня реализации подакцизных товаров должны быть представлены налогоплательщиком документы, подтверждающие право на льготу; в зависимости от вариантов экспортной поставки в налоговый орган представляются следующие документы:
а) при прямой поставке подакцизных товаров на экспорт: контракт ( копия) на поставку;
платежные документы и выписка банка, подтверждающие фактическое поступление выручки на счет российского поставщика в российском банке; грузовая таможенная декларация (копия) с отметками таможенного органа о таможенном режиме экспорта и таможенного органа, через который был вывезен товар за пределы таможенной территории РФ; копии транспортных или товаросопроводительных документов с отметками пограничных таможенных органов иностранных государств, подтверждающих вывоз товаров.
Б) при поставке подакцизных товаров на экспорт по договору комиссии, поручения либо агентскому договору: договор комиссии, договор поручения либо агентский договор ( копии данных договоров) и контракт ( копию контракта) того лица, который осуществляет поставку подакцизных товаров на экспорт по поручению налогоплательщика с контрагентом; платежные документы и выписку банка, подтверждающие фактическое поступление выручки от реализации подакцизных товаров иностранному лицу за счет комиссионера ( поверенного, агента) в российском банке; грузовая таможенная декларация или 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 РФ; копии транспортных или товаросопроводительных документов или других документов с отметками пограничных таможенных органов иностранных государств, подтверждающих вывоз товара за пределы территории РФ.
В) при поставке на экспорт подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья:
договор о переработке давальческого сырья, а также договор, подтверждающий экспортный характер сделки; платежные документы и выписку банка, подтверждающие фактическое поступление всей выручки на счет собственника в российском банке;
грузовая таможенная декларация или ее копия с отметками 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 РФ;
копии транспортных или товаросопроводительных документов или других документов с отметками пограничных таможенных органов иностранных государств, подтверждающих вывоз товара за пределы территории РФ.

Возмещение налога производится не позднее 3-х месяцев со дня представления вышеуказанных документов. При этом налоговый орган производит проверку обоснованности налоговых вычетов и принимает решение о возмещении путем зачета или возврата либо об отказе в возмещении.

При ввозе товаров на таможенную территорию РФ налогообложение производится в зависимости от таможенного режима:
1. Выпуск для свободного обращения - налог уплачивается в полном объеме.
2. Реимпорт - уплачиваются суммы налога, от уплаты которых было дано освобождение, либо суммы, которые были возвращены в связи с экспортом товаров.
3. Транзит, таможенный склад, реэкспорт, магазин беспошлинной торговли, переработка под таможенным контролем, свободная таможенная зона, свободный склад, уничтожение и отказ в пользу государства - налог не уплачивается.
4. Переработка на таможенной территории - налог уплачивается при ввозе товаров на таможенную территории РФ, с последующим возвратом уплаченных сумм налога при вывозе продуктов переработки этих товаров с таможенной территории РФ.
5. Временный ввоз - применяется полное или частичное освобождение от уплаты налога в порядке, предусмотренном таможенным законодательством РФ.

При ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ налоговая база определяется: по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые налоговые ставки, как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении;
по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные налоговые ставки, как сумма их таможенной стоимости и таможенной пошлины.
При этом в соответствии со статьей 191 Налогового кодекса РФ необходимо учитывать следующие особенности:
1. Налоговая база определяется отдельно по каждой ввозимой на таможенную территорию РФ партии подакцизных товаров, в отношении которой налогоплательщик подает отдельную таможенную декларацию;
2. В том случае, если в составе одной партии ввозимых на таможенную территорию РФ подакцизных товаров присутствуют подакцизные товары, ввоз которых облагается по разным налоговым ставкам, налоговая база определяется отдельно в отношении каждой группы указанных товаров;
3. Аналогично, налоговая база определяется также в случае, если в составе партии подакцизных товаров находятся подакцизные товары, которые ранее были вывезены с таможенной территории РФ для переработки.
Налогообложение нефтепродуктов имеет также свои особенности.
К нефтепродуктам относятся бензин автомобильный, дизельное топливо, моторные масла, прямогонный бензин.

В соответствии со ст.182 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения акцизами являются: оприходование организацией или индивидуальным предпринимателем , не имеющими свидетельства, нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов, получение нефтепродуктов в собственность в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов;
3. получение нефтепродуктов налогоплательщиком, имеющим свидетельство. При этом получением нефтепродуктов являются приобретение нефтепродуктов в собственность;оприходование нефтепродуктов, полученных в счет оплаты услуг по их производству из давальческого сырья и материалов; оприходование подакцизных нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов; получение собственником сырья и материалов нефтепродуктов на основе договора переработки; передача налогоплательщиком нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья и материалов собственнику этого сырья и материалов, не имеющему свидетельства.

Свидетельства выдаются лицам, осуществляющим: производство нефтепродуктов; оптовую реализацию нефтепродуктов; оптово-розничную реализацию и розничную реализацию нефтепродуктов, переработку прямогонного бензина.
Данное свидетельство выдается отдельно на каждый вид деятельности и представляет собой документ, который служит основанием для принятия к вычету сумм акциза. С 1 января 2003 года, налогоплательщик, не имеющий свидетельства, не может принять к вычету сумму акциза по нефтепродуктам.
Порядок выдачи свидетельства определяется МНС РФ, который утвержден приказом от 4 сентября 2002 года N БК –3-03/ 478.

Свидетельство на производство нефтепродуктов выдается организациям и индивидуальным предпринимателям, осуществляющим производство и реализацию нефтепродуктов собственного производства, в том числе из давальческого сырья, при наличии в собственности этих лиц мощностей по производству, хранению и отпуску нефтепродуктов.

Свидетельство на оптовую реализацию нефтепродуктов выдается лицам, осуществляющим закупку и реализацию нефтепродуктов, при наличии мощностей по отпуску нефтепродуктов.

Свидетельство на оптово-розничную реализацию выдается лицам, осуществляющим как оптовую, так и розничную реализацию нефтепродуктов, при наличии в собственности налогоплательщика мощностей по хранению и отпуску нефтепродуктов, а также стационарных топливораздаточных колонок.

Свидетельство на розничную реализацию нефтепродуктов выдается лицам, осуществляющим продажу нефтепродуктов посредством топливораздаточных колонок при наличии в собственности мощностей по хранению и отпуску со стационарных топливораздаточных колонок нефтепродуктов и мощностей по хранению и реализации моторных масел.

В случае, если собственные мощности отсутствуют, то лица могут получить свидетельство при следующих условиях: если организации владеют более чем 50% уставного капитала ООО либо голосующими акциями акционерных обществ, имеющих в собственности соответствующие мощности; если мощности находятся на праве хозяйственного ведения или оперативного управления у лиц, производящих и реализующих нефтепродукты; если имеется договор аренды мощностей у АО-в, имеющих долю государства не менее 50% и осуществляющие оптовую и оптово-розничную реализацию нефтепродуктов.

Для получения свидетельства на оптовую реализацию, а также на переработку прямогонного бензина организация и индивидуальный предприниматель могут представить в налоговый орган заверенную копию договора на оказание услуг по переработке нефти, природного газа и другого сырья или по переработке прямогонного бензина соответственно. Данное правило будет действовать с 1 января 2006 года.

Система обложения акцизами нефтепродуктов построена таким образом, что каждый имеющий свидетельство продавец этих товаров, начисливший при их получении акциз, при условии подтверждения факта уплаты акциза покупателем, имеющим свидетельство, имеет право на налоговый вычет уплаченной суммы акциза. Так, при получении или оприходовании нефтепродуктов лицо, имеющее свидетельство, начисляет акциз на весь полученный объем этих товаров. Затем при реализации или передаче этих нефтепродуктов другим лицам, имеющим свидетельство, начисленная сумма акциза ( при предоставлении в налоговый орган определенных ст.201 Налогового кодекса РФ документов) уменьшается на сумму, приходящуюся на фактически реализованные нефтепродукты.

В частности, к документам, предоставляемым в налоговый орган, относятся:
копии договора с покупателем ( получателем) нефтепродуктов, имеющим свидетельство;
реестры счетов-фактур с отметкой налогового органа, в котором состоит на учете покупатель нефтепродуктов. Форма и порядок представления реестров в налоговые органы определяется ФНС РФ. Указанная отметка проставляется в случае соответствия сведений, указанных в налоговой декларации налогоплательщика-покупателя, имеющего свидетельство, сведениям, содержащимся в представленных налогоплательщиком-покупателем реестрах счетов-фактур. Данная отметка проставляется налоговым органом не позднее 5-ти дней с даты представления налоговой декларации.