Акцизы: проблемы определения налогоплательщика, объекта налогообложения, налоговой базы, порядка и сроков уплаты

НО-062. Хомутецкая М.Н.

Пунктом 3 статьи 11 НК РФ установлено, что понятия «налогоплательщик», «объект налогообложения», «налоговая база», используются в значениях, определяемых в соответствующих статьях НК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 9 Налогового кодекса основными участниками налоговых правоотношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, являются налогоплательщики.

Статьей 19 НК налогоплательщиками признаны организации и физические лица, на которых Налоговым кодексом возложена обязанность по уплате налогов.

Таким образом, физические лица и организации, выступая в качестве налогоплательщиков, являются субъектами налогового права, имеющими общий круг прав и обязанностей.

Иными словами, налогоплательщик - это правовой статус лица, на которое в соответствии с законом возложена обязанность уплачивать налоги.

Определение налогоплательщиков акциза дано в статье 179 НК РФ.

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.

Рассмотрим каждую категорию налогоплательщиков более подробно.

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.

Следовательно, российские организации являются плательщиками акциза.

В соответствии с пунктом 1 статьи 48 ГК РФ юридическим лицом признается организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

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.

Понятие иностранных организаций также содержится в пункте 2 статьи 11 НК РФ. Так, 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.

К другой категории налогоплательщиков акциза относятся индивидуальные предприниматели.

Согласно абзацу 4 пункта 2 статьи 11 НК РФ для целей налогообложения к индивидуальным предпринимателям относятся физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских хозяйств. Физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, при исполнении обязанностей, возложенных на них НК РФ, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

Еще одной категорией налогоплательщиков акциза являются лица, которые перемещают товар 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.

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.

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.

2) владелец склада временного хранения, владелец таможенного склада, перевозчик, лица, на которые возложена обязанность по соблюдению таможенного режима.

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.

Возникновение у налогоплательщика налогового обязательства непосредственно связано с наличием объекта налогообложения как правообразующего юридического факта, в связи с чем ключевым элементом любого налога является его объект налогообложения.

Статьей 17 Налогового кодекса объект налогообложения признан одним из основных элементов налогообложения, без определения которого сам налог не может считаться установленным.

Согласно пункту 1 статьи 38 НК РФ объектом налогообложения является реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющие стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

Статья 182 НК РФ определяет объект обложения акцизами.

В соответствии с пунктом 1 статьи 182 НК РФ объектом налогообложения признаются следующие операции:

1) 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 (подпункт 1 пункта 1 статьи 182 НК РФ).

Также на правоприменительном уровне встречаются споры по вопросу о том, подлежат ли обложению акцизами отдельные виды операций с подакцизными товарами.

По мнению налоговых органов, операции по передаче готовых подакцизных товаров, направляемых на безвозмездной основе в центры стандартизации и санэпиднадзора, в центральную дегустационную комиссию отрасли и другие организации для проведения контроля качества, являются реализацией таких товаров, а значит, объектом обложения акцизом

2) 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 (подпункт 6 пункта 1 статьи 182 НК РФ).

Из положений подпункта 6 пункта 1 статьи 182 НК РФ следует, что, в частности, таможенные и налоговые органы, передающие на реализацию указанные товары, плательщиками акцизов не признаются.

3) 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) (подпункт 7 пункта 1 статьи 182 НК РФ);

4) 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 (подпункт 8 пункта 1 статьи 182 НК РФ).

5) передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд (подпункт 9 пункта 1 статьи 182 НК РФ).

Девятый арбитражный апелляционный суд в Постановлении от 22.02.2005 №09АП-808/05-АК указал, что на основании системного толкования положений подпункта 9 пункта 1 статьи 182 НК РФ и подпункта 1 пункта 1 статьи 183 НК РФ, в соответствии с которыми не подлежит налогообложению передача подакцизных товаров одним структурным подразделением, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации, не является объектом налогообложения передача этилового спирта в пределах одного предприятия для производства предусмотренных нормативно-технической документацией анализов качества, а также для обязательной промывки резервуаров спирта.

6) 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 (подпункт 10 пункта 1 статьи 182 НК РФ).

В отношении передачи организацией в уставный капитал организации автомобильного бензина, ранее приобретенного у его производителя (нефтеперерабатывающего завода), следует отметить, что на такие операции положения подпункта 10 пункта 1 статьи 182 НК РФ не распространяются и, следовательно, они объектом налогообложения по акцизам не признаются.

7) 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 (подпункт 11 пункта 1 статьи 182 НК РФ).

8) передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе (подпункт 12 пункта 1 статьи 182 НК РФ).

При совершении таких операций акциз уплачивает производитель подакцизного товара, переданного на давальческой основе в переработку. Иными словами, плательщиком акциза является именно собственник давальческого сырья, причем по товарам, которые он передает в переработку (а не по товарам, которые будут получены в результате переработки).

Объект налогообложения, указанный в подпункте 12 пункта 1 статьи 182 НК РФ, возникает непосредственно у производителей подакцизных товаров. У лиц, которые их приобретают, а затем передают в переработку, подобные операции объектом обложения акцизами не признаются;

9) ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации (подпункт 13 пункта 1 статьи 182 НК РФ).

Согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 146 и подпункту 13 пункта 1 статьи 182 НК РФ объектом налогообложения по налогам, взимаемым при импорте товаров, является сам факт ввоза товара на территорию Российской Федерации, а не помещение его под определенный таможенный режим.

10) получение (оприходование) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции (подпункт 20 пункта 1 статьи 182 НК РФ).

Для целей главы 22 НК РФ получением денатурированного этилового спирта признается приобретение денатурированного этилового спирта в собственность.

11) получение прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина (подпункт 21 пункта 1 статьи 182 НК РФ).

Для целей главы 22 НК РФ получением прямогонного бензина признается приобретение прямогонного бензина в собственность.

Понятие прямогонного бензина закреплено в подпункте 10 пункта 2 статьи 181 НК РФ.

В соответствии с пунктом 6 статьи 3 НК РФ одним из основных начал законодательства о налогах и сборах является положение о том, что при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Одними из этих элементов в соответствии с пунктом 1 статьи 17 НК РФ являются налоговая база и налоговая ставка.

В соответствии с пунктом 1 статьи 53 НК РФ налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения.

Налоговая база и порядок ее определения, а также налоговые ставки по федеральным налогам и размеры сборов по федеральным сборам устанавливаются НК РФ.

Статья 187 НК РФ содержит положения по определению налоговой базы при реализации или получении подакцизных товаров.

В соответствии с пунктом 1 статьи 187 НК РФ налоговая база определяется отдельно по каждому виду подакцизного товара.

Перечень подакцизных товаров содержится в статье 181 НК РФ.

На основании пункта 2 статьи 187 НК РФ налоговая база при реализации произведенных 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).

Сумма акциза по подакцизным товарам (в том числе при ввозе на территорию РФ), в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки, исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, исчисленной в соответствии со статьями 187 - 191 НК РФ (пункт 1 статьи 194 НК РФ);

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.

Следует отметить, что налоговые ставки установлены статьей 193 НК РФ.

Согласно пункту 1 статьи 40 НК РФ для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

В соответствии с пунктом 4 статьи 40 НК РФ рыночной ценой товара признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

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.

В соответствии с пунктом 4 статьи 187 НК РФ налоговая база при продаже 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, определяется в соответствии с подпунктами 1 и 2 пункта 2 статьи 187 НК РФ.

Подпунктом 6 пункта 1 статьи 182 НК РФ установлено, что подлежит обложению акцизами 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.

Из изложенного и на основании положений подпункта 6 пункта 1 статьи 183 НК РФ следует, что, в частности, таможенные и налоговые органы, передающие на реализацию указанные товары, плательщиками акцизов не признаются.

При этом в отношении подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства, следует отметить, что подакцизный товар подлежит обращению только в государственную собственность, а не в собственность муниципальных образований, так как согласно статьям 124 - 127 ГК РФ под государством подразумеваются Российская Федерация и ее субъекты, а не муниципальные образования.

В силу пункта 5 статьи 187 НК РФ при определении налоговой базы выручка налогоплательщика, полученная в иностранной валюте, пересчитывается в валюту Российской Федерации по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату реализации подакцизных товаров.

В соответствии с пунктом 5 статьи 45 НК РФ обязанность по уплате налога исполняется в валюте Российской Федерации.

Данные положения повторяют норму, закрепленную в статье 75 Конституции, по которой денежной единицей в Российской Федерации является рубль.

В соответствии с пунктом 6 статьи 187 НК РФ не включаются в налоговую базу полученные налогоплательщиком средства, не связанные с реализацией подакцизных товаров.

Следовательно, полученные налогоплательщиком средства включаются в налоговую базу только тогда, когда их получение связано с оплатой за реализацию подакцизных товаров.

На основании пункта 7 статьи 187 НК РФ налоговая база по объекту налогообложения, указанному в подпункте 20 пункта 1 статьи 182 НК РФ, определяется как объем полученного денатурированного этилового спирта в натуральном выражении.

Подпунктом 20 пункта 1 статьи 182 НК РФ закреплено, что получение денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, признается операцией, подлежащей налогообложению акцизами.

В силу подпункта 4 пункта 2 статьи 187 НК РФ налоговая база при реализации произведенных налогоплательщиком подакцизных товаров по подакцизным товарам, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) налоговых ставок, определяется 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.

Расчетная стоимость табачных изделий, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, определяется в соответствии со статьей 187.1 НК РФ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 187.1 НК РФ расчетной стоимостью признается 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.

Пунктом 5 статьи 7 Закона № 134-ФЗ определено, что до 01.07.2007 расчетная стоимость сигарет без фильтра и папирос определяется на основании максимальных розничных цен, указанных в уведомлении, предусмотренном пунктом 3 статьи 187.1 НК РФ.

На основании пункта 2 статьи 187.1 НК РФ максимальная розничная цена представляет собой цену, выше которой единица потребительской упаковки табачных изделий не может быть реализована потребителям предприятиями розничной торговли, общественного питания, сферы услуг, а также индивидуальными предпринимателями. Максимальная розничная цена устанавливается налогоплательщиком самостоятельно на единицу потребительской упаковки табачных изделий отдельно по каждой марке табачных изделий.

Статья 188 НК РФ устанавливает порядок определения налоговой базы при реализации (передаче) подакцизного минерального сырья.

Налоговая база при реализации (передаче) природного газа на внутреннем рынке определяется как стоимость реализованного (переданного) транспортируемого природного газа, исчисленная исходя из применяемых цен, но не ниже установленных при государственном регулировании, с учетом предоставленных в установленном порядке скидок, за вычетом налога на добавленную стоимость.

В соответствии с пунктом 1 статьи 189 НК РФ налоговая база, определенная в соответствии со статьями 187 - 188 НК РФ, увеличивается на суммы, полученные за реализованные подакцизные товары в виде финансовой помощи, авансовых или иных платежей, полученных в счет оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров, дата реализации которых определяется в соответствии с пунктом 2 статьи 195 НК РФ, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов, в виде процента по векселям, процента по товарному кредиту либо иначе связанные с оплатой реализованных подакцизных товаров.

В соответствии с пунктом 6 статьи 3 НК РФ одним из основных начал законодательства о налогах и сборах является положение о том, что при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Одним из этих элементов в соответствии с пунктом 1 статьи 17 НК РФ является налоговая ставка.

Исходя из положений статьи 53 НК РФ, налоговые ставки по федеральным налогам и размеры сборов по федеральным сборам устанавливаются НК РФ.

Статьей 193 НК РФ установлены налоговые ставки для конкретного вида подакцизного товара.

На основании пункта 2 статьи 190 НК РФ если налогоплательщик не ведет раздельного учета, предусмотренного пунктом 1 статьи 190 НК РФ, определяется единая налоговая база по всем операциям реализации и (или) получения подакцизных товаров. При этом суммы, указанные в пункте 1 статьи 189 НК РФ, включаются в эту единую налоговую базу. В соответствии с подпунктами 7 - 10 пункта 1 статьи 181 НК РФ подакцизными являются:

- автомобильный бензин;

- дизельное топливо;

- моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных двигателей;

- прямогонный бензин.

Одной из категорий налогоплательщиков акцизов в силу подпункта 3 пункта 1 статьи 191 НК РФ являются лица, которые перемещают товар 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.

Статья 191 НК РФ содержит положения, определяющие налоговую базу при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

В соответствии с пунктом 1 статьи 191 НК РФ при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации налоговая база определяется:

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.

Сумма акциза по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки, исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, исчисленной в соответствии со статьями 187 - 191 НК РФ (пункт 1 статьи 194 НК РФ).

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.

В соответствии с пунктом 3 статьи 204 НК РФ уплата акциза при реализации (передаче) налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров производится исходя из фактической реализации (передачи) указанных товаров за истекший налоговый период равными долями не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем, и не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным месяцем, если иное не предусмотрено статьей 204 НК РФ.

Сроки и порядок уплаты акциза по операциям с нефтепродуктами установлены в пункте 4 статьи 204 НК РФ.

Согласно пункту 5 статьи 204 НК РФ налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения налоговую декларацию за налоговый период в части осуществляемых ими операций, признаваемых объектом налогообложения в соответствии с главой 22 НК РФ, в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено настоящим пунктом.

В соответствии с пунктом 4 статьи 204 НК РФ акциз по подакцизным товарам уплачивается по месту производства таких товаров, если иное не предусмотрено статьей 204 НК РФ.

Законом № 134-ФЗ установлено:

при совершении операций, признаваемых объектом налогообложения в соответствии с подпунктом 20 пункта 1 статьи 182 НК РФ, уплата акциза производится по месту оприходования приобретенных в собственность подакцизных товаров;

при совершении операций, признаваемых объектом налогообложения в соответствии с подпунктом 21 пункта 1 статьи 182 НК РФ, уплата акциза производится по месту нахождения налогоплательщика.

Данные положения распространяются на получение (оприходование) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции и получение прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина соответственно.

В соответствии с пунктом 5 статьи 204 НК РФ налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения налоговую декларацию за налоговый период в части осуществляемых ими операций, признаваемых объектом налогообложения в соответствии с главой 22 НК РФ, в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено пунктом 5 статьи 204 НК РФ, а налогоплательщики, имеющие свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и (или) свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом, - не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за отчетным.

В соответствии с пунктом 1 статьи 80 НК РФ налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Абзацем 2 пункта 1 статьи 80 НК РФ установлено, что налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

В соответствии с пунктом 6 статьи 80 НК РФ налоговая декларация представляется в установленные законодательством о налогах и сборах сроки.

Пунктом 7 статьи 80 НК РФ установлено, что формы налоговых деклараций и порядок их заполнения утверждаются Минфином России, если иное не предусмотрено НК РФ.

В соответствии со статьей 3 ТК РФ установление, введение и взимание таможенных платежей, к которым в силу статьи 318 ТК РФ относятся и акцизы, взимаемые при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, регулируется таможенным законодательством. При регулировании отношений по установлению, введению и взиманию таможенных платежей таможенное законодательство Российской Федерации применяется в части, не урегулированной законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Статьей 205 НК РФ установлено, 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.

Приказом ФТС России от 11.01.2007 № 7 утверждена Инструкция о порядке применения таможенными органами Российской Федерации акцизов в отношении товаров, ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации

Срок уплаты акциза может быть перенесен на более позднее время. Изменение срока уплаты акциза производится в форме отсрочки или рассрочки и осуществляется согласно порядку, предусмотренному главой 30 ТК РФ.

На основании пункта 11 Инструкции уплата акцизов осуществляется в порядке и формах, которые установлены ТК РФ.

В силу пункта 12 Инструкции акцизы исчисляются и уплачиваются в соответствии с условиями избранного таможенного режима. Здесь следует учитывать положения статей 185 - 186 НК РФ и соответствующие положения ТК РФ.

Порядок и сроки уплаты таможенных пошлин, налогов установлены главой 29 ТК РФ.

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

Сроки уплаты таможенных пошлин, налогов установлены статьей 329 ТК РФ.

В частности, при ввозе товаров таможенные пошлины, налоги должны быть уплачены не позднее 15 дней со дня предъявления товаров в таможенный орган в месте их прибытия на таможенную территорию Российской Федерации или со дня завершения внутреннего таможенного транзита, если декларирование товаров производится не в месте их прибытия.

Статья 330 ТК РФ предусматривает возможность внесения авансовых платежей (денежные средства, внесенные на счет таможенного органа в счет предстоящих таможенных платежей и не идентифицированные плательщиком в качестве конкретных видов и сумм таможенных платежей в отношении конкретных товаров).

Порядок и формы уплаты таможенных пошлин, налогов установлены статьей 331 ТК РФ. Так, пунктом 1 статьи 331 ТК РФ таможенные пошлины, налоги уплачиваются в кассу или на счет таможенного органа, открытый для этих целей в соответствии с законодательством Российской Федерации, за исключением случая, предусмотренного пунктом 4 статьи 295 ТК РФ.

При этом на основании пункта 4 статьи 331 ТК РФ таможенные пошлины, налоги могут быть уплачены в любой форме в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В соответствии со статьей 332 ТК РФ обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов считается исполненной с учетом особенностей, установленных ТК РФ:

1) с момента списания денежных средств со счета плательщика в банке;

2) с момента внесения наличных денежных средств в кассу таможенного органа;

3) с момента зачета в счет уплаты таможенных пошлин, налогов излишне уплаченных или излишне взысканных сумм таможенных пошлин, налогов, а если такой зачет производится по инициативе плательщика, - с момента принятия заявления о зачете;

4) с момента зачета в счет уплаты таможенных пошлин, налогов авансовых платежей или денежного залога, а если такой зачет производится по инициативе плательщика, - с момента получения таможенным органом распоряжения о зачете;

5) с момента зачета в счет уплаты таможенных пошлин, налогов денежных средств, уплаченных банком, иной кредитной организацией либо страховой организацией в соответствии с банковской гарантией или договором страхования, а также поручителем в соответствии с договором поручительства;

6) с момента обращения взыскания на товары, в отношении которых не уплачены таможенные платежи, либо на предмет залога или иное имущество плательщика, если размер сумм указанных денежных средств не менее суммы задолженности по уплате таможенных пошлин, налогов.

Главой 30 ТК РФ предусмотрены условия изменения срока уплаты акцизов, уплачиваемых при ввозе товаров на территорию Российской Федерации.

Список литературы

1) Давыдова, И.А Акцизы: налогоплательщики и объекты налогообложения (Начало) [Текст] / И.А.Давыдова // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2008. – №2

2) Давыдова, И.А Акцизы: налогоплательщики и объекты налогообложения (Начало) [Текст] / И.А.Давыдова // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2008. – №3

3) Давыдова, И.А Акцизы: налогоплательщики и объекты налогообложения (Начало) [Текст] / И.А.Давыдова // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2008. – №4

4) Давыдова, И.А Акцизы: налогоплательщики и объекты налогообложения (Начало) [Текст] / И.А.Давыдова // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2008. – №5

5) Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ

6) Таможенный кодекс Российской Федерации от 28.05.2003 № 61-ФЗ

7) Гражданский кодекс Российской Федерации от 30.11.1994 №51-ФЗ