ИЗМЕНЕНИЯ В ПРАВОВОМ РЕГУЛИРОВАНИИ ПРОИЗВОДСТВА

И ОБОРОТА СПИРТА, АЛКОГОЛЬНОЙ И СПИРТОСОДЕРЖАЩЕЙ ПРОДУКЦИИ

Производство и оборот спирта и водки издавна находились под пристальным вниманием государства. Государственная монополия на алкоголь всегда являлась надежным способом пополнения бюджета, а правовому регулированию алкогольного рынка посвящено немало нормативных актов.

В настоящее время производство и оборот спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции отданы на откуп коммерческим предприятиям, отчисления в бюджет от прибыли водочников производятся в виде налоговых поступлений. Принятый 21 июля 2005 г. Федеральный закон N 102-ФЗ "О внесении изменений в Федеральный закон "О государственном регулировании производства и оборота спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции" и о признании утратившими силу отдельных положений Федерального закона "О внесении изменений в Федеральный закон "О государственном регулировании производства и оборота спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции", по мнению многих экспертов, существенно ослабит государственный контроль в отрасли, откроет доступ на прилавки недоброкачественной продукции и уведет рынок в тень. Так это или нет, еще предстоит разобраться (Закон действует с 1 января 2006 г., по отдельным положениям вступает в силу только с 1 июля 2006 г., а по некоторым - с 1 января 2008 г.), но тот факт, что законодательство в рассматриваемой сфере внимательно исследуется производителями и поставщиками алкоголя, неоспорим.

Произошедшие изменения в законодательстве, отсутствие практики применения новых норм, отсутствие необходимых подзаконных актов, которые должны были быть приняты к настоящему времени в развитие норм Федерального закона N 102-ФЗ - все это обусловило необходимость написания настоящей работы. Целью статьи является обобщение и систематизация новелл "алкогольного" законодательства, выявление в нем противоречий, неясностей и неточностей, выработка практических рекомендаций.

Главной новостью для участников алкогольного рынка стала отмена с 1 января 2006 г. института акцизных складов при сохранении режима налоговых постов. Отныне согласно новой редакции части второй Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) любая реализация алкогольной продукции создает обязанность по начислению и уплате акцизов. Причем данная обязанность, как и до 1 января 2001 г. (дата вступления в силу части второй Налогового кодекса России и введения института налогового склада), полностью ложится на плечи производителей. Тем самым оптовые торговые организации, осуществлявшие до нового, 2006 г. поставки алкоголя со своих акцизных складов, теперь освобождены от налогового бремени в виде 50% стоимости акциза (так как утратил силу подп. 5 п. 1 ст. 182 НК РФ).

В связи с этим возникает вопрос, под каким правовым режимом находится алкогольная продукция начиная с момента ее производства. Так же, как и ранее, датой реализации и, соответственно, моментом возникновения налогового обязательства является дата отгрузки, указанная в накладной. Но теперь реализацией является и внутреннее перемещение продукции своему обособленному подразделению - складу (бывшему акцизному), магазину и т.п. То есть с момента оформления товарно-транспортной накладной или накладной на внутреннее перемещение необходимо наклеить марку и исчислить акциз. Существенного отличия от ранее действовавшего порядка не наблюдается, исключен лишь период нахождения продукции под действием режима налогового склада, в течение которого она не считалась реализованной, несмотря на любые перемещения, отгрузки и т.п. Соответственно устранен период неопределенности, когда о судьбе продукции и облагающих ее реализацию акцизов мог знать только налоговый инспектор, находящийся на налоговом посту. Теперь бухгалтерский и налоговый учет подакцизной продукции стали идентичными и более прозрачными.

Спорным, как и раньше, остается вопрос о последствиях обнаружения недостачи подакцизной продукции в целях исчисления акцизов и налога на прибыль организаций. В соответствии с п. 4 ст. 195 НК РФ в целях исчисления акцизов при обнаружении недостачи алкогольной продукции дата ее реализации или передачи (соответственно и момент начисления акциза) определяется как день обнаружения недостачи (за исключением случаев недостачи в пределах норм естественной убыли, утвержденных уполномоченным федеральным органом исполнительной власти). В соответствии с подп. 2 п. 7 ст. 254 НК РФ к материальным расходам для целей налогообложения приравниваются потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством РФ.

Под недостачей бухгалтерское законодательство понимает фактическое отсутствие товарно-материальных ценностей (материально-производственных запасов), выявленное любым способом и подтвержденное соответствующими документами.

Буквальное толкование рассмотренных норм позволяет сделать вывод, что потери алкогольной продукции сверх норм естественной убыли подлежат обложению акцизами и налогом на прибыль.

Однако имеющаяся арбитражная практика придерживается позиции, согласно которой недостачи от потерь товарно-материальных ценностей (материально-производственных запасов), образовавшихся не по вине налогоплательщика, не облагаются налогами (см. например, Постановление ФАС Московского округа от 22 августа 2005 г., от 18 августа 2005 г. по делу N КА-А40/7915-05, Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 4 марта 2005 г. по делу N А10-1594/04-20-Ф02-651/05-С1, от 31 августа 2004 г. по делу N А10-1594/04-Ф02-3455/04-С1).

Согласно позиции Министерства финансов РФ в связи с тем что выбывшие в результате хищения (порчи, потерь и т.п.) товарно-материальные ценности не использовались при осуществлении операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость, суммы этого налога, ранее принятые к вычету по таким товарно-материальным ценностям, необходимо восстановить и вернуть в бюджет. При этом указанное восстановление сумм налога должно производиться в налоговом периоде, в котором недостающие товарно-материальные ценности списываются с учета (письмо Минфина России от 20 сентября 2004 г. N 03-04-11/155).

Существующая арбитражная практика основывается на том, что если в момент приобретения имущества организация правомерно воспользовалась вычетом по НДС (т.е. на момент предъявления суммы НДС к вычету все условия, предусмотренные НК РФ, были выполнены), то последующее изменение в использовании этого имущества не влечет за собой необходимость восстанавливать принятый ранее к вычету НДС.

Суды считают, что действующий порядок возмещения НДС основан на принципах единовременности и однократности. Поэтому, вынося решение, суд проверяет, правомерно ли налогоплательщик применил вычет в момент покупки имущества. То есть предназначалось ли имущество для использования в облагаемой деятельности, было ли оно оприходовано и оплачено и был ли у покупателя правильно оформленный счет-фактура. Если эти условия выполнены, то любые доводы налоговых органов суды отклоняют .

Такой позиции придерживается Высший Арбитражный Суд РФ. К аналогичным выводам пришли ФАС Московского округа (Постановление от 18 февраля 2004 г. по делу N КА-А40/693-04), ФАС Уральского округа (Постановление от 9 марта 2005 г. по делу N Ф09-599/05-АК).

Для продукции, находившейся под действием режима налогового склада, дата реализации (передачи) алкогольной продукции с акцизного склада определяется как день завершения действия режима налогового склада, т.е. 31 декабря 2005 г. (п. 4 ст. 195 НК РФ, в редакции, действовавшей до 1 января 2006 г.). Причем законодательство в данном случае предусматривает переходный период: оптовые организации, учредившие акцизные склады до 1 января 2006 г. и осуществляющие с 1 января 2006 г. реализацию алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта свыше 9%, поступившей на акцизные склады этих организаций до 1 января 2006 г. и (или) отгруженной в их адрес до указанной даты, признаются налогоплательщиками акцизов. Акциз уплачивается по месту реализации (передачи) продукции оптовыми организациями (ст. 3 Федерального закона от 21 июля 2005 г. N 107-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации").

Федеральным законом N 102-ФЗ с 1 июля 2006 г. п. 1 ст. 16 Федерального закона "О государственном регулировании производства и оборота спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции" излагается в следующей редакции: "1. Поставки и (или) розничная продажа алкогольной продукции осуществляются только организациями при наличии соответствующих лицензий и при условии предварительной оплаты поставляемой алкогольной продукции".

Возложение обязанности по исчислению и уплате акцизов полностью на производителей влечет усложнение бухгалтерского учета готовой продукции, рост налогового бремени. Возросшая нагрузка, по мысли законодателя, должна быть скомпенсирована введением с 1 июля 2006 г. предварительной оплаты поставляемой продукции. С другой стороны, плюсами такого новшества будут сокращение и полная ликвидация текущей дебиторской задолженности (останется лишь просроченная, образовавшаяся ранее), высвобождение оборотных средств.

Явно прослеживающееся намерение законодателя обеспечить финансовое наполнение обязанности производителей по исчислению и уплате акцизов вызвало неоднозначную реакцию на рынке. Переход на предварительную оплату означает для оптовых покупателей необходимость мобилизации значительных финансовых средств. Причем покупателей совсем не утешает сопутствующее облегчение налогового бремени, ведь объемы оплаты за алкоголь на порядок больше объемов уплачиваемых ранее акцизов.

Стремясь найти выход из сложившейся ситуации, оптовики используют прием буквального толкования, обращаясь за помощью к нормам гражданского права. Согласно п. 1 ст. 487 Гражданского кодекса РФ условие договора о предварительной оплате означает обязанность покупателя оплатить товар полностью или частично до передачи продавцом товара. Тем самым, как считают приверженцы частичной предоплаты, достаточно оплатить некоторую часть (например, один процент) стоимости партии товара, чтобы соблюсти требование закона.

Однако такое решение представляется слишком легким. Оно не соответствует ни обстоятельствам принятия Федерального закона N 102-ФЗ, ни сложившейся практике хозяйственных отношений. Поставка продукции производится, как правило, партиями, и, естественно, неверно считать, что все поставки по договору в течение года должны быть оплачены предварительно (скажем, 1 января).

Слова "предварительной оплаты поставляемой продукции" могут означать, по мнению автора, только то, что вся продукция, поставляемая в данный момент (по данной накладной), должна быть оплачена предварительно. На это указывает слово "поставляемой". Отсутствие же слова "полной" перед словами "предварительной оплаты" объясняется как раз использованием партионных поставок. В то же время каждая поставляемая партия товара должна быть полностью предварительно оплачена.

Следует также учитывать, что определение предварительной оплаты товара содержится в нормах гражданского права, а обязанность по предварительной оплате поставляемой продукции устанавливает административное законодательство (Федеральный закон "О государственном регулировании производства и оборота спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции"), что делает возможным разное понимание порядка осуществления предварительной оплаты.

Учитывая финансовую подоплеку рассматриваемой нормы, такое толкование представляется верным. Окончательно сомнения, возможно, сможет развеять лишь суд.

Введение предварительной оплаты породило и поиск способов ее избежать. Таковых множество. Это и расчеты векселями, и долговыми обязательствами, и зачеты, и предоставление займов покупателям. Поскольку закон не обязывает осуществлять расчеты строго денежными средствами, изложенные схемы вполне законны и заслуживают право на существование.

Еще одним нюансом введения предварительной оплаты можно назвать вопрос о конституционности такого мероприятия. Основополагающими принципами российского права являются, в частности, свободное перемещение товаров, услуг и финансовых средств, поддержка конкуренции, свобода экономической деятельности, свобода договора (ст. 8 Конституции РФ). Соответствует ли им рассматриваемая норма? Стоит обратиться в Конституционный Суд РФ, чтобы узнать ответ.

В русло укрепления финансового состояния алкогольного рынка вливается и повышение требований к уставному капиталу (уставному фонду) его участников. Отныне производство и оборот (за исключением розничной продажи) алкогольной продукции с содержанием этилового спирта более 15% объема готовой продукции (за исключением водки) вправе осуществлять казенные предприятия, а также иные организации, имеющие оплаченный уставный капитал (уставный фонд) в размере не менее чем 10 млн. руб. Указанное ограничение размера оплаченного уставного капитала (уставного фонда) не распространяется на организации, расположенные в районах Крайнего Севера. Производство водки вправе осуществлять казенные предприятия, а также иные организации, имеющие оплаченный уставный капитал (уставный фонд) в размере не менее чем 50 млн. руб. Повышены сборы за подачу заявлений о выдаче лицензий и за выдачу лицензий (см. Федеральный закон от 21 июля 2005 г. N 114-ФЗ "О сборах за выдачу лицензий на осуществление видов деятельности, связанных с производством и оборотом этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции").

Субъекты Российской Федерации, осуществляя регулирование порядка взимания и установления размеров сборов за выдачу лицензий на розничную продажу алкогольной продукции, вправе устанавливать соответствующие сборы (п. 2 ст. 3 Федерального закона от 21 июля 2005 г. N 114-ФЗ). Они вправе установить и повышенные требования к размеру уставного капитала (уставного фонда) организаций, осуществляющих розничную продажу алкогольной продукции. Например, Правительство Республики Башкортостан, реализуя указанные полномочия, установило в п. 1.2 Положения о лицензировании розничной продажи алкогольной продукции на территории Республики Башкортостан (в редакции от 21 ноября 2005 г.), что розничная продажа алкогольной продукции на территории Республики осуществляется юридическими лицами (далее - организации) на основании лицензии на розничную продажу алкогольной продукции (далее - лицензия), выданной лицензирующим органом. Размер оплаченного уставного капитала (уставного фонда) организаций, за исключением организаций общественного питания, должен составлять не менее 500 тыс. руб.

С 1 января 2006 г. введена маркировка алкогольной продукции федеральными специальными марками взамен региональных, маркировка акцизными марками оставлена. Таким образом, и эта мера направлена на мобилизацию финансовых средств и обеспечение своевременности уплаты налогов. Однако в данном случае имеет место и перераспределение доходов - с регионального на федеральный уровень бюджетов.

"Интересным" новшеством законодательства стало запрещение торговли алкогольной продукцией, за исключением спиртосодержащей непищевой продукции, индивидуальными предпринимателями начиная с 1 июля 2006 г.

Причин такого запрета скорее всего несколько. Наблюдается тенденция ужесточения контроля над алкогольным рынком при ослаблении государственного регулирования (регулирование уменьшается, контроль усиливается), а множество предпринимателей сложнее контролировать. Как следствие, законодатель стремится укрупнить товарные потоки на алкогольном рынке, что приведет также и к увеличению объемов финансовых потоков, а в конечном счете - увеличению платежей в бюджет, прозрачности исчисления и уплаты налогов.

Усилению контроля способствует введение учета и декларирования не только объемов производства и оборота спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции (как было ранее), но и объемов ее использования, а также объемов розничной продажи алкогольной продукции.

Причем поставить заслон на пути нелегальной продукции законодатель, по видимому, не старался, разрешив предпринимателям торговлю спиртосодержащей непищевой продукцией (всякого рода стеклоомывателями, стеклоочистителями и т.п.).

На усиление контроля направлено и введение новых способов учета продукции. С 1 июля 2006 г. основное технологическое оборудование для производства этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции, за исключением оборудования для производства вина, должно быть оснащено автоматическими средствами измерения и учета концентрации и объема безводного спирта в готовой продукции, объема готовой продукции. Основное технологическое оборудование для производства вина должно быть оснащено автоматическими средствами измерения и учета объема готовой продукции. Основное технологическое оборудование и оборудование для учета объема оборота и (или) использования для собственных нужд должны быть оснащены техническими средствами фиксации и передачи информации в единую государственную автоматизированную информационную систему, включающими в себя средства защиты информации.

Федеральным законом N 102-ФЗ отменен, как доказавший свою неэффективность, институт квотирования производства и оборота спирта. Отныне поставки спирта, нефасованной спиртосодержащей продукции с содержанием этилового спирта более 60% объема готовой продукции осуществляются при условии представления только уведомления. Отменена государственная регистрация основного технологического оборудования для производства этилового спирта и (или) алкогольной продукции. Отменена и аккредитация организаций, имеющих лицензии на закупку, хранение и поставки алкогольной и спиртосодержащей пищевой продукции. Таким образом, разрешительный порядок оборота спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции заменен уведомительным, все ограничения оборота, за отмену которых производители боролись уже давно , сняты.

Ужесточены технические требования к производству спирта и алкогольной продукции. С 1 января 2008 г. производство этилового спирта, технологией производства которого предусматривается получение барды (основного отхода спиртового производства), допускается только при условии ее полной переработки и (или) утилизации на очистных сооружениях. Следует сказать, что стоимость проектирования и строительства подобных очистных сооружений достигает по примерным прикидкам десятков, а то и сотен миллионов рублей.

Таким образом, основной тенденцией изменений законодательства о государственном регулировании производства и оборота спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции является уменьшение государственного регулирования с одновременным усилением государственного контроля над отраслью. В целом изменения в законодательстве дали лишь старт формированию новой нормативной базы и судебной практики, породив больше вопросов, чем ответов.

Литература

1. ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН от 22.11.1995 N 171-ФЗ  
   (ред. от 31.12.2005, с изм. от 26.07.2006)  
   "О ГОСУДАРСТВЕННОМ РЕГУЛИРОВАНИИ ПРОИЗВОДСТВА И ОБОРОТА ЭТИЛОВОГО СПИРТА, АЛКОГОЛЬНОЙ И СПИРТОСОДЕРЖАЩЕЙ ПРОДУКЦИИ"  
   (принят ГД ФС РФ 19.07.1995)  
   (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.07.2006)
2. ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН от 21.07.2005 N 114-ФЗ  
   "О СБОРАХ ЗА ВЫДАЧУ ЛИЦЕНЗИЙ НА ОСУЩЕСТВЛЕНИЕ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, СВЯЗАННЫХ С ПРОИЗВОДСТВОМ И ОБОРОТОМ ЭТИЛОВОГО СПИРТА, АЛКОГОЛЬНОЙ И СПИРТОСОДЕРЖАЩЕЙ ПРОДУКЦИИ"  
   (принят ГД ФС РФ 08.07.2005)
3. СОГЛАШЕНИЕ Правительств государств - членов Евразийского экономического сообщества от 30.03.2002  
   "О ТАМОЖЕННОМ И НАЛОГОВОМ КОНТРОЛЕ ЗА ПРОИЗВОДСТВОМ И ОБОРОТОМ ЭТИЛОВОГО СПИРТА, АЛКОГОЛЬНОЙ, СПИРТОСОДЕРЖАЩЕЙ И ТАБАЧНОЙ ПРОДУКЦИИ НА ТЕРРИТОРИЯХ ГОСУДАРСТВ - ЧЛЕНОВ ЕВРАЗЭС"
4. ПОСТАНОВЛЕНИЕ Правительства РФ от 31.12.2005 N 864  
   (ред. от 16.06.2006)  
   "О СПРАВКЕ К ТОВАРНО-ТРАНСПОРТНОЙ НАКЛАДНОЙ НА ЭТИЛОВЫЙ СПИРТ, АЛКОГОЛЬНУЮ И СПИРТОСОДЕРЖАЩУЮ ПРОДУКЦИЮ"  
   (вместе с "ПРАВИЛАМИ ЗАПОЛНЕНИЯ СПРАВКИ К ТОВАРНО-ТРАНСПОРТНОЙ НАКЛАДНОЙ НА ЭТИЛОВЫЙ СПИРТ, АЛКОГОЛЬНУЮ И СПИРТОСОДЕРЖАЩУЮ ПРОДУКЦИЮ")
5. ПОСТАНОВЛЕНИЕ Правительства РФ от 03.06.2006 N 349  
   "ОБ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ГОСУДАРСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ ЗА ПРОЦЕССОМ ДЕНАТУРАЦИИ (ВВЕДЕНИЯ ДЕНАТУРИРУЮЩИХ ВЕЩЕСТВ) ЭТИЛОВОГО СПИРТА И СПИРТОСОДЕРЖАЩЕЙ НЕПИЩЕВОЙ ПРОДУКЦИИ И СОДЕРЖАНИЕМ В НИХ ДЕНАТУРИРУЮЩИХ ВЕЩЕСТВ"
6. ПОСТАНОВЛЕНИЕ Правительства РФ от 31.12.2005 N 857  
   "ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОЛОЖЕНИЯ О ПРЕДСТАВЛЕНИИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ УВЕДОМЛЕНИЙ, ПОДТВЕРЖДАЮЩИХ ЗАКУПКУ (В ТОМ ЧИСЛЕ ДЛЯ СОБСТВЕННЫХ НУЖД), ПОСТАВКИ ЭТИЛОВОГО СПИРТА (В ТОМ ЧИСЛЕ ДЕНАТУРАТА) И НЕФАСОВАННОЙ СПИРТОСОДЕРЖАЩЕЙ ПРОДУКЦИИ С СОДЕРЖАНИЕМ ЭТИЛОВОГО СПИРТА БОЛЕЕ 60 ПРОЦЕНТОВ ОБЪЕМА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ, И ФОРМ УВЕДОМЛЕНИЙ"
7. ПОСТАНОВЛЕНИЕ Правительства РФ от 09.07.1998 N 727  
   (ред. от 03.10.2002, с изм. от 09.02.2004)  
   "О ЛИЦЕНЗИРОВАНИИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПО ПРОИЗВОДСТВУ, ХРАНЕНИЮ И ОБОРОТУ ЭТИЛОВОГО СПИРТА, ИЗГОТОВЛЕННОГО ИЗ ВСЕХ ВИДОВ СЫРЬЯ, СПИРТОСОДЕРЖАЩЕЙ И АЛКОГОЛЬНОЙ ПРОДУКЦИИ"
8. ПОСТАНОВЛЕНИЕ Правительства РФ от 04.07.2002 N 494  
   "О ТОВАРНЫХ ЗНАКАХ НА АЛКОГОЛЬНУЮ И СПИРТОСОДЕРЖАЩУЮ ПРОДУКЦИЮ"
9. ПОСТАНОВЛЕНИЕ Правительства РФ от 23.07.1996 N 874  
   (ред. от 06.09.1998, с изм. от 27.08.1999)  
   "О ВВЕДЕНИИ ГОСУДАРСТВЕННОЙ РЕГИСТРАЦИИ ЭТИЛОВОГО СПИРТА ИЗ ПИЩЕВОГО СЫРЬЯ, АЛКОГОЛЬНОЙ, АЛКОГОЛЬСОДЕРЖАЩЕЙ ПИЩЕВОЙ ПРОДУКЦИИ И ДРУГОЙ СПИРТОСОДЕРЖАЩЕЙ ПРОДУКЦИИ"
10. ПОСТАНОВЛЕНИЕ Правительства РФ от 27.08.1999 N 967  
    "О ПРОИЗВОДСТВЕ И ОБОРОТЕ СПИРТОСОДЕРЖАЩИХ ЛЕКАРСТВЕННЫХ СРЕДСТВ И ПАРФЮМЕРНО - КОСМЕТИЧЕСКОЙ ПРОДУКЦИИ (СРЕДСТВ)"
11. РАСПОРЯЖЕНИЕ Правительства РФ от 13.01.2006 N 17-р  
    (ред. от 06.07.2006)  
    <ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПЕРЕЧНЯ ВИДОВ ОСНОВНОГО ТЕХНОЛОГИЧЕСКОГО ОБОРУДОВАНИЯ ДЛЯ ПРОИЗВОДСТВА И ОБОРОТА ЭТИЛОВОГО СПИРТА, АЛКОГОЛЬНОЙ И СПИРТОСОДЕРЖАЩЕЙ ПРОДУКЦИИ>