

С.Б.Баткибеков

**РЕФОРМИРОВАНИЕ АКЦИЗНОГО
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ**

(доклад подготовлен под научным руководством
М. Алексева и С.Г. Синельникова- Мурылева)

Москва – 2000

*Работа выполнена при
поддержке Агентства
США по
международному
развитию (USAID)*

ВВЕДЕНИЕ.	5
1.ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ АКЦИЗНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ.	7
1.1. Причины выбора акцизов в качестве налога на потребление.	7
1.2. Преимущества и недостатки адвалорной, специфической и смешанной ставок акцизов.	8
2. ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ АКЦИЗНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ.	11
2.1. Определение налогооблагаемой базы акцизов.	11
2.2 Выбор ставки акцизов и единицы налогообложения.	11
2.3. Способы уплаты акцизов.	12
2.3.1. Применение акцизных марок для уплаты акцизов.	12
2.3.2. Применение налоговых бондов.	12
2.3.3. Уплата акцизов наличными платежами.	13
2.4. Выбор подакцизных товаров. Особенности налогообложения	13
2.4.1. Алкогольная продукция.	14
2.4.2. Табачные изделия.	14
2.4.3. Топливо.	18
3. ОБЗОР РОССИЙСКОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА И ПРАКТИКИ АКЦИЗНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИИ.	21
3.1. Особенности взимания акцизов в России.	21
3.2. Современное законодательство по акцизному налогообложению.	28
3.2.1. Акцизы на товары, произведенные в России.	28
3.2.2. Акцизы на импортные товары.	29
3.2.1. Особенности применения импортных акцизов в торговле со странами СНГ.	32
4. КОНЦЕПЦИЯ РЕФОРМИРОВАНИЯ АКЦИЗНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ.	38
4.1. Определение плательщика акцизов.	38
4.2. Принцип территориальности при акцизном налогообложении.	39
4.3. Ставки акцизов.	40
4.4. Налоговое событие, момент возникновения налогового обязательства (дата реализации) и срок уплаты налога.	41
4.5. Способы уплаты акциза.	42
4.6. Кредитование (вычеты) уплаченного акциза.	42
4.7. Акцизное налогообложение некоторых товаров.	43
4.7.1. Табачные изделия.	43
4.7.2. Алкогольная продукция и этиловый спирт.	43

4.7.3. Акцизы на горюче смазочные материалы.	46
4.7.4. Автомобили.	46
4.7.5. Прочие подакцизные товары.	47
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.	47
БИБЛИОГРАФИЯ	49

Автор выражает признательность С.Г.Синельникову-Мурылеву, С.Д.Шаталову, Н.Г.Леоновой, А.Б.Золотаревой, М.Алексееву, Р.Конраду за предоставленные материалы и ценные замечания, использованные при написании данной работы, а также за написание введения к данной работе.

Введение.

Акцизы являются налогами, налагаемыми на специальный перечень товаров. Товары, облагаемые акцизами, обычно обладают общей характерной чертой: спрос на эти товары малоэластичен по отношению к уровню дохода. Акцизы были одним из первых налогов, вводимых в периоды экономической трансформации, поскольку этот налог относительно легко вводить и следить за его уплатой. Эти административные преимущества проистекают из способности налоговых органов осуществлять контроль над физическим объемом определенных товаров вместо того, чтобы полагаться на бухгалтерские книги для его взимания. Исторически, акциз считался налогом на производство, а не на потребление, и налагался на производителя, как правило, по месту производства. Этот налог существовал, или существует, на базе фиксированной суммы на единицу продукции, эта мера дополняет административные преимущества налога. Кроме того, налог может давать значительные доходы, в особенности в расчете на единицу административных издержек, если перечень подакцизных товаров тщательно продуман и включает лишь ограниченный круг товаров.

Переходная экономика может выиграть от рациональной организации акцизных схем, поскольку налог может выступать значительным источником налоговых поступлений на ранних этапах переходного периода. Организация системы акцизов относительно проста и может дать налоговому ведомству и его сотрудникам значительный опыт по работе с товарами, сделки с которыми осуществляются в рамках рыночной экономики. Такой опыт поможет заложить основу более сложных методов аудита и контроля, необходимых для работы с НДС и подходящим налогом. Таким образом, акцизы могут обеспечить как доходы, помогающие справляться с трудностями переходного периода, пока экономика развивается, так и помочь налоговому ведомству перейти на новые, более сложные методы налогообложения.

В дополнение, существуют определенные выгоды от обложения акцизами определенных товаров, считающихся вредными, или ассоциирующихся с негативными побочными явлениями. Налогообложение может отчасти воспрепятствовать потреблению потенциально опасных товаров, таких как табачные изделия и алкоголь, а также, например, бензина и горючего, потребление которых связано с загрязнением атмосферы. Такие косвенные выгоды могут стать побочным результатом налога, однако большинство акцизов вводятся, как это и должно быть, для получения налоговых поступлений.

Для достижения этой цели акцизы должны быть просты как в организации, так и в применении, что достигается за счет поддержания минимального перечня подакцизных товаров. В настоящее время большинство стран ограничило список подакцизных товаров табаком, алкоголем и определенным ассортиментом нефтепродуктов. Доходы от этих товарных групп высоки, круг их производителей относительно узок и большинство товарных категорий четко определены. Во-вторых, ставки налога не должны быть слишком высоки. Страны с переходной экономикой имеют относительно открытые границы, и контрабанда может стать проблемой в случае, если местные акцизы значительно выше соответствующих налоговых ставок в соседних странах. Нелегальное производство, в особенности кустарное производство алкогольных товаров, может возрасти, если ставки акцизов слишком высоки. Подобное производство имеет тенденцию снижать выгоды для общественного здоровья, которые предусматривались как одно из следствий введения налога. В-третьих, налог должен взиматься как можно раньше в цепочке начисления добавленной стоимости. Акциз должен взиматься либо в момент импорта, либо производства (или отгрузки).

Два других фактора являются отличительной чертой современных акцизов. Во-первых, налог начисляется либо на стоимость, либо на единицу продукции, с поправкой на инфляцию. Налог в процентах от стоимости сложно применять на стадии производства, из-за трудности расчета заводской цены на момент отгрузки. Эта проблема может быть решена с использованием справочных рыночных цен, когда налог на стоимость рассчитывается на основе этой цены, после чего по этому результату рассчитывается стоимость единицы продукции и взимается налог на стадии производства. Другим

удовлетворительным вариантом может быть взимание налога с единицы продукции с поправкой на инфляцию в случаях, когда относительные цены изменяются незначительно, а инфляция высока. Во-вторых, методы налогообложения добавленной стоимости используются для кредитования акцизов, уплаченных на ресурсы, использованные для производства подакцизной конечной продукции, например, крепленых вин. Иными словами, следует избегать каскадной схемы акцизов, и использовать методы аналогичные НДС, обеспечивая тем самым взимание акциза как налога только на конечную продукцию.

Суммируя вышесказанное, следует отметить, что акцизы являются важным источником налоговых поступлений в переходный период. Доля доходов, полученных от акцизов, наиболее высока на самом первом этапе переходного периода, благодаря относительной легкости их сбора и четкому определению налоговой базы. Доходы бюджета не являются эластичными по отношению к личным доходам, и поэтому бюджетные доходы стабильны даже в первоначальных экономических циклах, которые могут возникнуть в переходный период. Следует также отметить, что относительная неэластичность акцизов по отношению к доходам вызовет падение относительной важности акцизных доходов с началом экономического роста.

1. Теоретические аспекты акцизного налогообложения.

1.1. Причины выбора акцизов в качестве налога на потребление.

Основным отличием акцизов от прочих налогов и обязательных платежей на потребление является, во-первых, их специфическая сфера деятельности – потребление конкретного товара (услуги) или группы товаров (услуг) и, во-вторых – безэквивалентность. Если первое отличает акцизы от таких налогов на потребление с широкой базой обложения как НДС или налог с продаж, то второе – от всевозможных платежей и сборов за пользование общественными товарами или услугами (гербовые сборы, сборы за пересечение границы и т.д.)

Существует три основных вида акцизов, подразделяемых в зависимости от функции, которую они выполняют. К первой группе относятся так называемые традиционные акцизы – на алкоголь и табачные изделия. Взимание данного вида акциза преследует две основных цели: ограничение потребления вредных для здоровья продуктов и фискальная.

Ко второй группе относятся акцизы на горюче–смазочные материалы, которые помимо фискальной функции выполняют еще и роль платежа за пользование автодорогами, и способа коррекции негативных экстерналий.

Третья группа включает в себя акцизы на так называемые люксовые товары и, как правило, не имеет целенаправленной фискальной роли. В большей степени данный вид акциза призван играть перераспределительную функцию, так как основными потребителями люксовых товаров являются более состоятельные граждане. Кроме того, возможно также преследование иных целей, например, поощрение трудоемких производств путем взимания акцизов с продуктов капиталоемких производств, относящихся в некоторых странах к люксовым товарам (автомобили, дорогая электроника и т.д.), поощрение местных производителей или же улучшение внешнеторгового баланса путем взимания акцизов в дополнение к таможенным пошлинам с импортных товаров.

1.2. Преимущества и недостатки адвалорной, специфической и смешанной ставок акцизов.

Как известно, адвалорной ставкой налога называют такую ставку при, которой сумма налога исчисляется в процентах от стоимости товара, а специфической ставкой фиксированная сумма налога на единицу товара.

Существуют различные факторы, определяющие преимущество специфических ставок акцизного налогообложения перед адвалорным. К ним относятся, в частности, следующие.

Во–первых, наличие большого спектра марок или сортов одного и того же товара с большой разницей в цене при адвалорном налогообложении приводит к тому, что суммы налога, уплачиваемого с дешевых низкокачественных сортов и марок, значительно ниже, чем с более дорогих. Введение пропорциональной ставки на все виды подакцизных изделий

приводит к меньшему абсолютному приросту цены продукции низкой ценовой категории (если, например, доля адвалорного акциза в розничной цене составляет 20% для всех видов подакцизных товаров, то для более дешевых товаров увеличение цены произойдет на меньшую абсолютную сумму, нежели для более дорогих товаров). При этом доля налогов с дешевых товаров в общих налоговых поступлениях будет сокращаться. В связи с тем, что, как правило, в низшие ценовые категории входят товары более низкого качества, увеличение их потребления изменяет структуру потребления в сторону низкокачественных товаров.

Во-вторых, адвалорная ставка должна применяться к розничной цене налогооблагаемого товара, что в случаях применения так называемого трансфертного ценообразования представляется проблематичным. При отсутствии фиксированной розничной цены и взимании акциза у производителя возможно занижение налоговых обязательств путем переноса части стоимости продукции на последующие стадии, уже после взимания акциза (если, например, акциз взимается по цене заявляемой производителем, на основе понесенных издержек, то при вынесении части издержек (упаковки, маркетинга, рекламы) за пределы данного производства акциз будет взиматься с неполной стоимости товара).

В-третьих, применение специфических ставок не ведет к созданию стимулов для снижения качества и разнообразия продукции. В случае с адвалорной ставкой налогоплательщик может снижать налоговые обязательства путем снижения качества товара и, соответственно, его цены. В то же время необходимо отметить, что специфическая ставка налога, особенно в случае, если она достаточно высока, приводит к исчезновению более дешевых товаров, тогда как адвалорная ставка не имеет таких последствий.

В-четвертых, учитывая тот факт, что одной из целей взимания акцизов может являться ограничение потребления некоторых товаров (алкоголя или табака), то взимание специфического налога более эффективно, так как основывается на количестве потребляемого товара, нежели на его стоимости.

Адвалорная ставка акциза также имеет ряд существенных преимуществ.

Во-первых, адвалорная ставка нейтральна к изменениям в уровне цен и автоматически увеличивает номинальные поступления в бюджет при инфляции.

Во-вторых, с помощью адвалорной ставки значительно легче достичь прогрессивности акцизов. Использование пропорциональной или прогрессивной ставки акциза может быть использовано в целях достижения большего перераспределения от более состоятельных слоев населения к менее состоятельным – большее увеличение доли абсолютной суммы налога в розничной стоимости более дорогих товаров.

В-третьих, при адвалорном налогообложении не требуется определения единицы продукции, подлежащей налогообложению, что может в некоторых случаях существенно сократить возможности по уходу от налогов.

Выбор между специфическим и адвалорным налогообложением может зависеть от того, производятся ли подакцизные товары на территории конкретной страны или нет. Например, в некоторых странах местными производителями удовлетворяется спрос лишь на дешевые табачные изделия. При этом здесь под местными производителями имеются в виду мелкие табачные фабрики, в капитале которых не участвуют крупные международные концерны. Так, например, во Франции, Греции и Италии, защита местных производителей дешевого табака явилась причиной введения адвалорного налогообложения, с целью увеличения разницы в цене готовой продукции, тогда как в Дании, Ирландии и Великобритании подобное производство отсутствует и, следовательно, предпочтение было отдано специфическим ставкам акцизов.

Во избежание негативного влияния инфляции на специфические ставки акцизов в некоторых странах (Австралии, Дании, Канаде) вводилось индексирование ставки, что вызвало очевидные трудности, приведшие в дальнейшем к отмене подобной практики. Основная трудность состояла в следующем: достаточно трудно определить показатель, по которому корректно было бы проводить индексацию, а также сроки индексации. Кроме того, подобная методика может ограничить свободу государственных органов в изменении налогового бремени на отдельные товары.

На практике в большинстве стран применяются оба вида ставок и, таким образом, соблюдается баланс между плюсами и минусами обоих методов акцизного налогообложения. Кроме того, следует иметь в виду, что в любом случае подакцизные товары облагаются НДС, который сам по себе является адвалорным налогом.

2. Практические аспекты акцизного налогообложения.

Представляемый раздел составлен на основе материалов (Andersson, 1987; Castelucci, 1987; Lienard, Messere, 1987; Nagano, 1988; Bahl, 1992; Taxation in Developed Countries, 1994), налогового законодательства США, Франции, Великобритании, директив ЕС.

2.1. Определение налогооблагаемой базы акцизов.

Вопрос определения налогооблагаемой базы акцизов особенно актуален в случае применения адвалорной ставки. В этом случае вхождение прочих налогов в облагаемую базу акцизов может существенно изменить обязательства по акцизам. В некоторых странах (например, в Индии) акцизы и таможенные пошлины являются унифицированным дополнением друг друга и с импортных товаров акциз не взимается. В большинстве же стран акциз взимается с импортных товаров наравне с отечественными. При этом, как правило, в базу налогообложения входят импортные пошлины, взимаемые с товаров пересекающих таможенную территорию страны.

В случае с товарами, к которым применяется специфическая ставка акциза, вопрос определения налогооблагаемой базы сталкивается с проблемой определения единицы подакцизного товара, к которому применяется акциз. Например, в случае с сигаретами налогооблагаемой единицей может служить либо пачка, либо определенное количество сигарет, либо вес сигарет.

Как правило, в состав налогооблагаемой базы подакцизных товаров, к которым применяется адвалорная ставка акциза входит лишь таможенные пошлины и таможенные сборы.

2.2 Выбор ставки акцизов и единицы налогообложения.

В сущности, выбор между специфической и адвалорной ставкой налогообложения является выбором между налогообложением подакцизного товара на основе потребляемого количества и на основе его стоимости. В соответствии с этим принципом специфические ставки применяются в мире в основном к товарам, имеющим негативные социальные эффекты (алкогольная и табачная продукция), а адвалорные к предметам люкса – налогообложение, которых в основном служит перераспределительным целям.

2.3. Способы уплаты акцизов.

Уплата акцизов может осуществляться несколькими способами: с применением акцизных марок; с применением так называемых налоговых бондов – ценных бумаг, эмитированных частными банками и страховыми компаниями, гарантирующих уплату налога по товарам, находящимся на территории склада или производственной территории, в случае, если фактический плательщик не выполнит своих налоговых обязательств; уплата наличным платежом.

2.3.1. Применение акцизных марок для уплаты акцизов.

К преимуществам подобного метода уплаты акцизов относится относительная простота в администрировании и контроле за уплатой. Фактически контроль за уплатой сводится к физическому контролю за наличием марок на подакцизных товарах и за их количеством.

Одним из главных недостатков акцизных марок является возможность их подделки, а также невозможность их использования в случаях неделимости подакцизного товара (например, бензин), а также при обложении услуг. С целью контроля за уплатой акциза или же применения льготированных подакцизных товаров (в основном горючего) по назначению может применяться их окраска.

Применение акцизных марок используются в основном при уплате акцизов на алкогольные товары (в случае их розничной реализации в емкостях малых объемов), на табачные изделия (в случае их продажи в пачках или коробках) или же парфюмерных изделий.

2.3.2. Применение налоговых бондов.

В случае, если обязательство по налогу возникает в момент производства, а между стадией производства подакцизной продукции и ее реализацией существует значительный разрыв во времени, может применяться гарантирование уплаты налога с применением налоговых бондов. Приобретение данных ценных бумаг позволяет осуществлять хранение, а также переработку подакцизных товаров после производства на специальных территориях без немедленной уплаты акциза. Подобная отсрочка предоставляется в связи с тем, что эмитенты бондов (коммерческие банки или страховые компании)

гарантируют уплату налога в случае неисполнения своих обязательств фактическим налогоплательщиком – держателем бонда. Как правило, приобретение бонда имеет платную основу и размер платы зависит от репутации налогоплательщика, характера товара, способа хранения.

2.3.3. Уплата акцизов наличными платежами.

Без использования акцизных марок происходит уплата при обложении всех товаров кроме вышеперечисленных. К числу положительных моментов уплаты акцизов без использования акцизных марок можно отнести невозможность ухода от уплаты акциза путем подделки акцизных марок. К отрицательным же моментам относится необходимость документальных проверок с целью контроля за уплатой акцизов.

2.4. Выбор подакцизных товаров. Особенности налогообложения

Как правило, к числу налогооблагаемых относится достаточно небольшой список товаров, в число которых, входят: алкогольная продукция, табачная продукция и горюче-смазочные материалы. Во многих странах, также существует акцизное налогообложение автомобилей, применяемое как в качестве платежа за пользование автодорогами – в развитых странах, так и налога на предметы люксового потребления – в развивающихся. Налоги на предметы люксового потребления также могут включать в себя акцизы на ювелирные изделия, антиквариат и т.д., однако применение подобных налогов, как правило, малоэффективно, с точки зрения доходов бюджета.

В некоторых странах система акцизного налогообложения весьма обширна и включает в себя значительный перечень товаров. Так, Индия и Пакистан применяют большое количество акцизов в связи с тем, что в отличие от налога с продаж поступления акцизов зачисляются в централизованный бюджет страны и является весьма значительным источником доходов. Среди развитых стран, применяющих широкий спектр подакцизных товаров можно выделить Данию и Японию.

2.4.1. Алкогольная продукция.

Акциз на алкогольную продукцию является наиболее доходным видом акцизных сборов (в некоторых африканских странах их доля в поступлениях от акцизов достигает до 95%). Его бремя на единицу продукции, как правило, зависит от уровня содержания чистого алкоголя. Однако в большинстве стран некоторые виды алкогольной продукции, такие как пиво, вино и вермуты облагаются по пониженной или даже нулевой ставке, во-первых, для поддержки отечественных и, в первую очередь, мелкооптовых производителей, во-вторых, для увеличения прогрессии налогообложения спиртных напитков, и, наконец, ввиду того, что данные напитки являются менее вредными для здоровья из-за меньшего содержания алкоголя.

Главным источником доходов от акцизов на алкогольную продукцию является акциз на этиловый спирт и спиртосодержащую продукцию. Применение акциза к этиловому спирту, как произведенному в пределах страны, так и импортированному, значительно сокращает потери бюджета, так как фактически избавляет налоговые органы от необходимости контролировать всех производителей алкогольной продукции, использующих в качестве сырья этиловый спирт. Кредитование суммы акциза, уплаченного ранее за спирт, производится лишь при подтверждении уплаты налога, а также в случае денатурирования спирта и использования его для производства неподакцизных товаров. Фактически во всех странах акциз на алкогольную продукцию взимается у производителя или импортера.

Для защиты мелких производителей алкогольной продукции в некоторых странах также применяется необлагаемый минимум произведенной алкогольной продукции. Однако данная мера может иметь существенные негативные последствия, так как может привести к расщеплению крупных производителей и получению ими подобных льгот.

2.4.2. Табачные изделия.

Наибольшее фискальное значение среди всех табачных изделий имеют сигареты – на них приходится около 90% всех поступлений от табачных акцизов. Ко всем остальным видам табачных изделий применяются дифференцированные ставки, причем к сигарам и табаку для трубок – повышенные, во-первых, в перераспределительных целях – потребление данных

видов табачных изделий в большей степени присуще более обеспеченным гражданам, во-вторых, в социальных целях – курение сигар и трубок приносит больший вред здоровью, нежели курение остальных табачных изделий. Большое значение имеет налогообложение курительного табака, используемого для так называемых «самокруток», так как последние способны заместить в потреблении сигареты фабричного производства.

В Германии акциз на табачные изделия уплачивается путем приобретения налоговых марок на сумму акциза. Уплата акцизов производится при выходе табачных изделий из-под режима "налогового склада", в случаях, если они в дальнейшем не подпадают под аналогичный режим или экспортируются, владельцем "налогового склада".

В случаях, когда товар производится не официально зарегистрированным производителем табачных изделий, уплата производится непосредственно производителем.

Ставка применяется мешанная, в процентах от розничной цены и в пфенингах за сигарету, но не меньше установленного уровня в пфенингах.

Базой для расчета налога служит розничная цена одной сигареты, сигариллы, сигары, килограмма курительного табака, установленная производителем или импортером, причем эта цена должна быть не меньше, розничной цены на аналогичную продукцию. Запрещается продавать табачные изделия по цене выше установленной производителем или импортером и указанной на марке или предъявленной к расчету акциза.

Величина оптовых скидок продавцам не регламентируется законодательством, тогда как величина розничных скидок установлена в размере 3% от розничной цены табачного изделия. В некоторых случаях (банкротство или прекращение деятельности, во исполнение решений суда, при общем снижении розничных цен) с разрешения государственных органов возможно снижение розничной цены табачного изделия.

Запрещается, кроме вышеуказанных случаев, реализация табачных изделий ниже или выше розничной стоимости, указанной на акцизной марке. Контроль за правильностью ведения торговли табачными изделиями осуществляется налоговыми органами.

В Великобритании обязательство по уплате акциза возникает в момент пересечения таможенной территории ВБ или достижения табачным изделием

стадии готовности, на которой он может быть потреблен. Начисление акциза производится в момент, когда изделие покидает зарегистрированное место производства, отгружается со склада или покидает место, куда оно было импортировано на территории ВБ. Уплата акциза производится производителем или импортером табачного изделия.

Применяется смешанная ставка, в процентах от розничной цены и в фунтах стерлингах за тысячу сигарет (за фунт). При этом если длина сигареты превышает 9 см, то специфическая часть акциза с каждой сигареты уплачивается как с двух, также если уровень смолы превышает установленную норму – увеличивается специфическая часть акциза. Ставка может быть изменена Министерством Финансов не более чем на 10% на год.

Розничная стоимость подакцизного товара, включая все налоги и платежи, установленная производителем или импортером на момент расчета налога, служит базой для расчета налога. В случае, если предложенная цена не представляется удовлетворительной для расчета налога применяется наивысшая розничная цена на аналогичный вид табачных изделий, устанавливаемая ответственным государственным органом.

Контроль за реализацией осуществляется государственными органами. В случае обнаружения реализации по цене выше той, с которой в соответствии с документами был уплачен акциз, налог взимается с продавца.

Во Франции действует следующая схема взимания акциза на табачные изделия. В случае перемещения табачных изделий внутри территории ЕС налог взимается: а) при выставлении табачных изделий на реализацию на территории Франции (при выходе из под режима "отсрочки по уплате налога" или импортировании из-за пределов ЕС) налог уплачивается лицом, выставляющим продукцию на реализацию; б) при обнаружении недостачи ответственными государственными органами; в) в случае прибытия из страны, входящей в ЕС, в которой данная табачная продукция была выпущена в реализацию, налог уплачивается получателем, либо представителем продавца; г) в случае складирования табачной продукции, с которой ранее во Франции не уплачивался налог, с целью ее последующей реализации, налог уплачивается владельцем склада. В случае производства табачного изделия на территории Франции или ввоза на ее таможенную территорию из страны, не входящей в ЕС,

налог уплачивается официально зарегистрированным поставщиком табачных изделий.

Уплата налога производится путем приобретения акцизных марок, на которых указывается розничная цена, на сумму уплачиваемого акциза (см. ниже)

Ставка акциза на табачные изделия состоит из специфической и адвалорной частей. В то же время, для сигарет, относящихся к группе, цены на которую пользуются наибольшим спросом, общая сумма уплачиваемого акциза определяется с использованием нормальной (общей ставки) ставки, применяемой к розничной цене. Вследствие того, что розничные цены на табачные изделия закрепляются государственными органами и определяются заранее, сумма акциза известна.

В дальнейшем с целью применения акциза к другим видам сигарет и прочим табачным изделиям ставка разбивается на специфическую и адвалорную части. Расчет специфической части производится исходя из известных сумм уплачиваемого налога с сигарет, относящихся к группе, цены на которую пользуются наибольшим спросом, и составляет 5% от общей суммы налогового платежа, уплачиваемого за такого рода сигареты, включающего в себя акциз, НДС и налог на произведенные промышленным способом табачные изделия. Пропорциональная часть акциза равна отношению разницы между общей суммой уплачиваемого акциза и суммой специфической части акциза и розничной цены, включающей все налоги.

Базой для расчета налога служит розничная цена табачного изделия, включая все налоги. Розничная цена определяется совместно производителями и поставщиками табачных изделий и сообщается ответственным государственным органам, которые их обобщают и публикуют в официальных изданиях.

Общая сумма оптовых скидок, предоставляемых продавцам не должна превышать 8% от розничной стоимости табачных изделий.

Контроль за реализацией осуществляется государственными органами. В случае обнаружения реализации по цене выше той, с которой в соответствии с документами был уплачен акциз, налог взимается с продавца.

2.4.3. Топливо.

Наибольшую долю поступления среди прочих обязательных платежей за пользование автодорогами приносят акцизы на горюче–смазочные материалы. В значительной степени это связано с более широкой по отношению к другим обязательным платежам за пользование автодорогами налогооблагаемой базой, малой эластичностью спроса на горюче–смазочные материалы по цене, и простотой в администрировании. Следует, однако, отметить, что простота администрирования обуславливается, как правило, применением специфической ставки, что может иметь негативное влияние на уровень поступлений от налогов, что будет показано ниже. Однако даже при применении адвалорной ставки, когда сумма налога составляет некоторую долю от цены ГСМ, возможны негативные последствия в виде чистого субсидирования потребления ГСМ. Это происходит вследствие установления фиксированной цены ниже рыночной для некоторых категорий производителей.

Акцизы на ГСМ помимо своей функции как платежа за пользование автодорогами выполняют фискальную функцию. Привлекательность акцизов на ГСМ с точки зрения их фискальной функции заключается помимо малой эластичности потребления ГСМ по цене, в эластичности поступлений от этих налогов по ВВП. Данный факт обуславливает увеличение поступлений акцизов на ГСМ при росте ВВП. В то же время в некоторых развивающихся странах в некоторые периоды времени была обнаружена малая эластичность налоговых поступлений по ВВП (Bahl, 1992). Объясняется это, прежде всего, особенностями структуры налога и ценообразования.

Эластичность налоговых поступлений по ВВП может быть дезагрегирована на следующие составляющие: эластичность налоговых поступлений по налоговой базе (в случае если налоговая база отличается от рыночной стоимости подакцизного товара), эластичность налоговой базы по рыночной цене потребляемого объема ГСМ, эластичность рыночной цены потребляемого объема ГСМ по ВВП¹.

¹ Поступления от налогов на ГСМ функционально зависимы от налогооблагаемой базы, которая функционально зависит от рыночной цены ГСМ, зависящей, в том числе, от ВВП. Таким образом:

$$\frac{\partial R(TB(P(Y)))}{\partial Y} = \frac{\partial R}{\partial TB} \frac{\partial TB}{\partial P} \frac{\partial P}{\partial Y}, \text{ где}$$

R – поступления от налогов на ГСМ, TB – налогооблагаемая база, P – рыночная цена, Y – ВВП.

Малая эластичность налоговых поступлений от базы может возникать вследствие, например, неиндексируемой специфической ставки. В условиях инфляции реальная величина налога при специфической ставке уменьшается и требует регулярной индексации ставки. Установление адвалорной ставки, обеспечивающей нейтральность реальной величины налоговых сборов от изменения налогооблагаемой базы, представляет значительную трудность в развивающихся странах, так как требует контролируемого со стороны налоговых органов, но не всегда возможного, расчета налогооблагаемой базы.

Эластичность налоговой базы по эффективной рыночной стоимости потребляемого объема ГСМ может отсутствовать в принципе, в случае наличия административно регулируемой системы цен. Тогда рост издержек производства ГСМ, инфляция или снижение спроса на ГСМ (когда равновесная рыночная цена ГСМ должна повышаться) не влияет на нормативно установленную фактическую цену и рассчитанную на ее основе налогооблагаемую базу.

Малая эластичность равновесной рыночной цены по ВВП может быть выявлена в результате, например, более экономного использования ГСМ, снижения или неизменности рыночной цены топлива при росте ВВП или увеличении потребления новых видов топлива, не подпадающих под налогообложение (например, электричества или солнечной энергии). Данный факт в наименьшей степени зависит от администрирования акцизов на ГСМ, так как является следствием изменения в технологии производства.

Таким образом, для достижения высокой эластичности поступлений от акцизов на горюче-смазочные материалы следует, во-первых, отказаться от административного регулирования цен на них, во-вторых, использовать более сложную в административном плане, однако более эффективную в фискальном – адвалорную ставку.

В то же время акцизы на ГСМ не учитывают таких факторов, как различная скорость передвижения, различные потери от "пробок", различное покрытие автодорог, разное воздействие автотранспорта в зависимости от веса и габаритов на движение и покрытие автодорог. Учет некоторых из этих факторов требует применения дополнительных обязательных платежей, речь о которых пойдет ниже.

Акцизное налогообложение горючего, используемого в качестве топлива для транспортных средств, дифференцируется по странам. Как правило, высокооктановые сорта бензина облагаются по меньшим ставкам налога ввиду меньшего негативного влияния при их использовании на экологию. Так, по странам ЕС налог на этилированный бензин выше в среднем на 10%, чем на неэтилированный.

Налогообложение дизельного топлива имеет свои особенности ввиду двух следующих причин: в некоторых странах дизельное топливо может использоваться домашними хозяйствами для обогрева или для генерации электроэнергии, также дизельное топливо используется, в основном, сельским хозяйством и в грузовых перевозках. Кроме того, дизельное топливо обладает меньшими негативными эффектами на окружающую среду по сравнению с бензином, а также меньший расход на аналогичный пробег транспортного средства. Все это обуславливает особый подход к акцизному налогообложению дизельного топлива, причем в зависимости от того, какие из вышеуказанных особенностей его использования принимаются в качестве наиболее важных – ставки акциза устанавливаются либо выше, либо ниже ставок на бензин.

Так, в США, где акцизы на дизельное топливо рассматриваются в качестве платежа за пользование автодорогами, ставки на него выше, нежели на бензин. Объясняется это именно тем, что, во-первых, грузовой транспорт, использующий дизельное топливо в большей степени влияет на покрытие автодорог, нежели легковой, во-вторых, при аналогичном воздействии на автодороги дизельного топлива расходуется меньше на один километр пути. В то же время использование дизельного топлива в сельском хозяйстве в США имеет существенные льготы и кредитруется при предъявлении соответствующих документах о его использовании, что является довольно существенной возможностью для ухода от налогообложения.

Акцизы на дизельное топливо в Европе, равно как в Японии, заметно ниже, чем на бензин, и объясняется это соображениями перераспределительного характера (бензин используется более состоятельными гражданами).

Различные легальные и нелегальные способы ухода от налогообложения ГСМ связаны, как правило, с занижением стоимости ГСМ или использованием пониженных ставок налогов на ГСМ. Возможны также и более серьезные

нарушения такие как, контрабанда ГСМ из стран или регионов, где их стоимость значительно ниже, или же неконтролируемое производство и реализация ГСМ.

Благодаря тому, что производителей ГСМ, и особенно топлива, в каждой стране существует достаточно ограниченное количество, а также необходимость установления специального оборудования для продажи (например, бензоколонки) возможность контроля за реализацией ГСМ выше, нежели у других товаров.

3. Обзор российского законодательства и практики акцизного налогообложения в России.

3.1. Особенности взимания акцизов в России.

Данный раздел был подготовлен С.Д. Шаталовым.

Впервые в России акцизы были введены в 1992 году (Законом от 06.12.1991 г. №1993-1) с началом налоговой реформы. Вместе с НДС они заменили налог с оборота на отдельные виды товаров. При этом российские акцизы ориентировались не столько на международную практику и опыт акцизного налогообложения, сколько на предыдущую практику налога с оборота. Главными критериями для отнесения тех или иных групп товаров к подакцизным были сравнительно высокие ставки налога с оборота в предыдущие годы. Поэтому к числу подакцизных помимо традиционных товаров были отнесены: ковры и хрусталь, икра и рыбные деликатесы, шоколад и автомобильные шины, меховые изделия, одежда из натуральной кожи (ст.1 указанного Закона). Достаточно быстро такой подход показал свою нецелесообразность и в последующие годы список подакцизных товаров менялся только в сторону сокращения.

В первые годы после введения акцизов ввиду высокого темпа роста цен было признано целесообразным применять исключительно адвалорные ставки. Поскольку налоговая составляющая в цене алкогольной продукции была и остается очень высокой, эти ставки должны были применяться к отпускной цене подакцизной продукции, включающей в себя акцизы. Так, согласно приложению №3 к Инструкции Государственной налоговой службы "О порядке

исчисления и уплаты акцизов" от 9 декабря 1991 г. № 2 отпускная цена на подакцизный товар должна была рассчитываться по следующей формуле (на примере спирта, ставка акциза по которому составляла 90%):

1. Оптовая цена, включающая издержки производства и прибыль, в рублях	6000
2. Ставка акциза в процентах к отпускной цене	90
3. Отпускная цена в рублях (стр. 1 x 100) / (100 - стр. 2)	60000
4. Сумма акциза в рублях (стр. 3 - стр. 1) или (стр. 3 x стр. 2): 100%	54000

Несмотря на очевидное неудобство подобной методики расчета, она была выбрана из психологических соображений. Из приведенного примера видно, что, если бы ставка акциза исчислялась в процентах от оптовой цены, не включающей акциз, она составляла бы не 90%, а 900% ($54000 \times 100\% / 6000$). Очевидно, что такой закон не имел бы шансов на прохождение в парламенте. При реализованном же подходе утвержденные ставки не превосходили 70 - 90% при тех же абсолютных значениях акцизов.

Однако такое решение породило другие проблемы:

Во-первых, возник очевидный дисбаланс в акцизном налогообложении отечественной подакцизной продукции и аналогичной продукции, ввозимой в Россию из-за рубежа, поскольку при тех же налоговых ставках в отношении импортируемых товаров налоговая база определялась как их таможенная стоимость, не включающая акцизов (см. п.9 Приказа Государственного таможенного комитета Российской Федерации от 30 января 1993 г. № 49 "О применении налога на добавленную стоимость и акцизов при ввозе товаров в Российскую Федерацию и вывозе с ее территории"). Даже при достаточно высоких таможенных пошлинах и более высокой стоимости производителя товары иностранного производства - главным образом алкогольные и табачные - в России получали лучшие конкурентные условия по сравнению с российскими. При утрате государственной монополии на эти товары и полной открытости российского рынка произошло резкое увеличение их поставок в Россию, что нанесло огромный ущерб российскому производству. Достаточно сказать, что легальное производство ликероводочных изделий в течение нескольких лет сократилось в 3 - 4 раза (по данным Госкомстата), что привело и к большим бюджетным потерям.

Конечно, такие катастрофические последствия обусловила не только акцизная политика. В значительно большей степени сказались такие факторы как:

*

слабый таможенный контроль и возможность контрабандного ввоза в Россию подакцизных товаров в промышленных объемах;

*

использование схемы фиктивного экспорта для освобождения от НДС и акцизов (в соответствии с п.2 ст.3 Закона об акцизах 57-58 Приказа Государственного таможенного комитета Российской Федерации от 30 января 1993 г. N 49 при экспорте товаров непосредственно предприятиями - изготовителями такие товары освобождаются от уплаты НДС и акцизов, а при экспорте товаров другими предприятиями сумма уплаченных НДС и акцизов возвращается налоговыми органами по подтверждению таможенных органов);

*

открытость границы с государствами СНГ, особенно в условиях проведения отдельными государствами СНГ протекционистской политики в отношении экспорта (в том числе в Россию) и отказа от ранее согласованных общих на территории СНГ правил косвенного налогообложения;

*

слабый контроль над легальностью и качеством предлагаемой на рынке подакцизной продукции;

*

наконец, предоставление в 1993 году Указом Президента РФ эксклюзивных налоговых льгот отдельным организациям, выразившееся в их полном освобождении от всех налогов, сборов и пошлин. В результате этого решения НФС, общественные организации инвалидов и даже русская православная церковь (а также многие другие структуры, получившие “крышу” от этих организаций) стали крупнейшими в России импортерами алкогольной продукции и сигарет. Эти льготы удалось отменить с огромным трудом удалось отменить, а потери федерального бюджета за счет неполученных при ввозе таможенных пошлин, НДС и акцизов составили несколько миллиардов долларов.

Во-вторых, в течение ряда лет отдельные государства СНГ не проводили согласованной политики в отношении акцизов. Разные государства СНГ в отношении одних и тех же товаров применяли не только существенно отличающиеся друг от друга ставки акцизов, но и использовали разные правила определения налоговой базы. В последнее время ситуация не слишком изменилась. Достигнуты некоторые рамочные договоренности о единообразном применении косвенных налогов между Россией, Беларуссией, Казахстаном и Таджикистаном (что особенно важно в связи с образованием Таможенного Союза между этими государствами), однако при этом не удалось договориться о применении единых ставок и правил в отношении акцизов².

Отсутствие единого в рамках СНГ налогообложения импорта - особенно при открытости границ между государствами СНГ - предоставляет импортерам широкие возможности для выбора государства, на территорию которого выгоднее всего ввозить свои товары для последующего их распределения по всем республикам бывшего СССР (например, легковые автомобили предпочтительнее ввозить через территорию Беларуссии). В еще большей, чем для акцизов, степени эта проблема актуальна в отношении ввозных таможенных пошлин и НДС, где разброс в налоговых и таможенных льготах и преференциях особенно велик. Даже предполагаемый с 2000 г. переход на международные правила уплаты косвенных налогов по месту назначения не закрывает всех вопросов, особенно связанных с таможенными платежами. При этом особняком стоит вопрос о целесообразности перехода на международные правила при взаимной торговле между государствами, вошедшими в Таможенный Союз, и не контролирующими перемещение товаров через границы внутри этого Союза.

В-третьих, адвалорные ставки акцизов, с одной стороны, позволяли использовать весьма эффективные в условиях России способы ухода от налогообложения, и, с другой стороны, создавали дополнительные трудности для производителей подакцизной продукции в плане ее улучшения и совершенствования.

Открывающиеся способы ухода от налогообложения в условиях применения адвалорных ставок основаны главным образом на том, чтобы

² Ситуация может измениться после принятия Налогового кодекса. Государства-члены Таможенного Союза внимательно следят его прохождением. Беларуссия практически

основную прибыль получать не при производстве и первичной реализации, а при перепродаже произведенных подакцизных товаров. Производителю таких товаров достаточно создать дочернюю или зависимую торговую компанию, чтобы продавать ей свою продукцию по минимально возможным ценам (и с минимальными акцизами), получая минимальную прибыль или даже убытки. За счет последующей торговой надбавки (не облагаемой акцизами) торговая компания может уже довести цены на эту продукцию до рыночного уровня и получить максимально возможные прибыли при минимальных налогах.

Отсутствие в России каких-либо правил контроля над трансфертным ценообразованием при сделках между взаимозависимыми лицами и пересмотра налоговыми органами величины налоговых обязательств участников таких сделок позволяет эффективно минимизировать налоги. Особенно активно подобные механизмы использовались до недавнего времени в алкогольном производстве. Зачастую в таких схемах участвовали и региональные органы власти. Например, в Северной Осетии такая схема стала практически легальной и обязательной для производителей алкогольной продукции, а торговая надбавка делилась между торговлей, производителями и правительственным внебюджетным фондом, сравнимым по объему финансовых ресурсов с бюджетом республики, но неподконтрольным и находящемся в полном распоряжении республиканского правительства и президента.

Влияние высоких адвалорных ставок акцизов на возможности улучшения качества продукции, ее оформления, предпродажной подготовки или иного подобного улучшения особенно заметно на товарах алкогольной группы (где ставки акцизов устанавливались на уровне 800 - 900% от отпускной цены, не включающей акцизов), но, по-видимому, актуально и для других производств. Если, например, новая оригинальная бутылка или упаковка обойдется производителю подакцизной продукции дополнительно в 1 руб., то отпускная цена продукции, включающая акцизы, автоматически должна увеличиться на 9 - 10 руб. Зачастую покупатель не готов к такому резкому росту цен, а производитель не в состоянии покрывать подобные затраты за счет прибыли, остающейся в его распоряжении после уплаты налогов. Такие

полностью позаимствовала его для введения на своей территории, подобного результата можно ожидать и в Таджикистане.

каскадные ценовые эффекты возможны только при использовании адвалорных ставок.

Многие из перечисленных проблем отпали при замене адвалорных ставок акцизов специфическими в начале 1997 года. В результате удалось перевести на единый режим налогообложение импорта и внутреннего производства аналогичных подакцизных товаров. Была ликвидирована возможность ухода от акцизного налогообложения при помощи трансфертного ценообразования. У производителей появились дополнительные возможности для улучшения своей продукции, ее дизайна и продвижения ее на рынок. Теперь дополнительные расходы на подобные улучшения и рекламу не приводят автоматически к росту акцизов, хотя могут привести к увеличению себестоимости и отпускной цены товаров. Это позволяет производить более качественную и, соответственно, более дорогую продукцию³ при неизменных акцизах. Таким образом, доля акцизов в более качественной продукции снижается, что можно рассматривать как одно из проявлений налоговой политики, направленной на поощрение роста качества и потребительских свойств товаров.

Рисунок 1. Дефлированные месячные поступления акцизов в федеральный и местные бюджеты, прирост задолженности по акцизам в федеральный бюджет (на правой оси). (млн. рублей 1991 года).

³ Конечно, понятия *высокое качество* и *высокая цена* даже при весьма значительной корреляции не равнозначны, что хорошо видно, в частности, на примере табачного рынка. Среди не самых дорогих сигарет существуют марки, отличающиеся низким содержанием смол и хорошим вкусом, что позволяет отнести их к высококачественным.

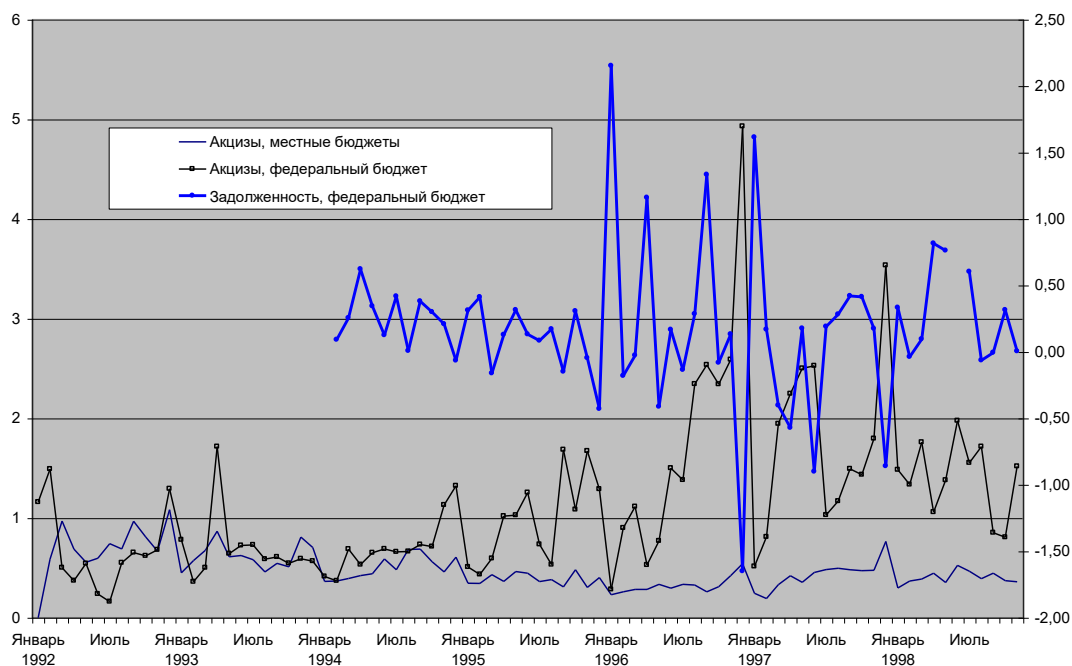
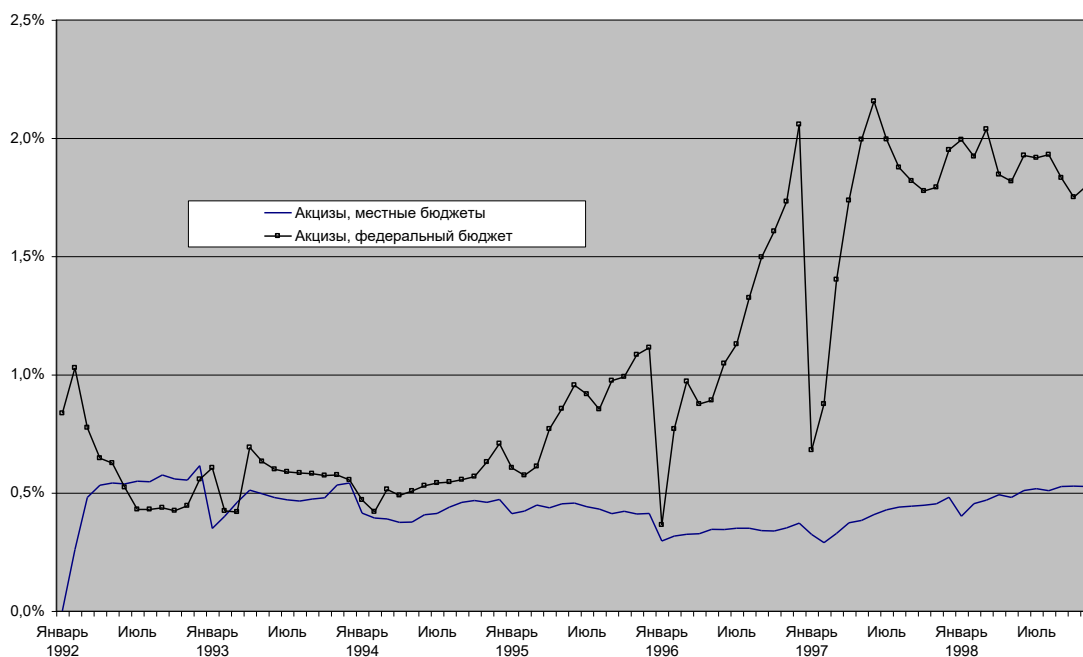


Рисунок 2. Поступления акцизов в федеральный и местные бюджеты (в % ВВП).



На протяжении всего периода с 1992 года по настоящее время распределение акцизов между федеральным бюджетом и остальными уровнями бюджетной системы осуществлялось следующим образом: в федеральный бюджет зачислялись 100% от поступлений акцизов на нефть, включая газовый конденсат, автомобили, импортные товары, подлежащие акцизному налогообложению, а также 50% от поступлений акцизов на алкогольную

продукцию, включая пищевой спирт; в консолидированные бюджеты субъектов Федерации – 50 % от поступлений акцизов на алкогольную продукцию, и 100% от поступлений всех прочих акцизов, включая акцизы на ювелирные изделия, табачные изделия и пиво.

Поступление акцизов в местные и региональные бюджеты отличалось стабильностью (начиная с 1992 года и по нынешний день они составляют порядка 0,5% ВВП). Что объясняется в большей степени стабильностью налоговой базы, а именно отсутствию в числе налогооблагаемых товаров импортных товаров, автомобилей и природного газа, к которым применяется адвалорная ставка акциза.

Учитывая тот факт, что важную часть поступлений акцизов в Российской Федерации составляют акцизы на нефть и газовый конденсат (до 30% поступлений от акцизов), включение их в число источников доходов федерального бюджета существенно увеличивает долю поступлений от акцизов в федеральный бюджет в общем объеме поступлений от акцизов в бюджетную систему РФ.

Колебания поступлений акцизов в федеральный бюджет, как видно из рисунка, связаны в основном с динамикой задолженности по акцизам. Так, январские спады поступлений налога в 1996 и 1997 году совпадают с ростом недоимки по налогам в эти месяцы и, наоборот, рост поступлений акцизов в декабре 1996 совпал с падением задолженности.

Стоит отметить, что переход в начале 1997 года на специфические ставки акциза по основной массе подакцизных товаров, не привел к падению налоговых поступлений, ввиду незначительных значений инфляции на протяжении последних двух лет (за исключением сентября 1998 года).

3.2. Современное законодательство по акцизному налогообложению.

3.2.1. Акцизы на товары, произведенные в России.

В соответствии с законом Российской Федерации "Об акцизах" акцизами облагаются: спирт этиловый, спиртосодержащая продукция, алкогольная продукция, пиво, табачные изделия, ювелирные изделия, нефть, бензин

автомобильный, легковые автомобили, а также отдельные виды минерального сырья в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством.

Объект налогообложения акцизами зависит от вида ставки – адвалорной и специфической. В первом случае, как для товаров, произведенных на территории России из собственного или из давальческого сырья, так и для произведенных за границей из давальческого сырья, принадлежащего российским предприятиям – отпускная цена товаров. При применении адвалорной ставки акцизов к импортным товарам в налогооблагаемую стоимость входят таможенные пошлины и платежи. Во втором случае – объем реализованной продукции в натуральном выражении.

Примечательным является, что для большинства товаров (табачные изделия, алкогольная продукция, бензин, нефть) применяется специфическая ставка акциза, адвалорная ставка используется лишь в отношении ювелирных изделий и автомобилей с объемом двигателя более 2500 кубических сантиметров.

В случае производства подакцизного товара с использованием других подакцизных товаров, то сумма налога уменьшается на сумму уже уплаченного акциза. При использовании подакцизных товаров собственного изготовления для производства неподакцизных товаров налог начисляется в момент их передачи в производство. Исключение составляет денатурированный спирт (неподакцизный товар), в производстве которого используется этиловый спирт (подакцизный товар). В этом случае акциз вообще не начисляется.

3.2.2. Акцизы на импортные товары.

Данный и следующий подразделы были подготовлены Н.Г. Леоновой.

При внешнеторговых операциях с подакцизными товарами и товарами, произведенными из подакцизных товаров, нормы дифференцированы в зависимости от страны–контрагента. В случае экспорта подакцизных товаров или товаров, в производстве которых использовались подакцизные товары, за пределы СНГ сумма уплаченного налога возмещается или засчитывается в счет предстоящих платежей. При экспорте подакцизных товаров в страны СНГ налог не взимается. В случае импорта подакцизных товаров из-за пределов СНГ акцизы взимаются с полной таможенной стоимости, включая таможенные

пошлины и сборы, в полном объеме. При импорте товаров, произведенных на территории СНГ, к зачету принимаются суммы налога уплаченные в стране происхождения.

На основании Закона “О внесении изменений и дополнений в отдельные Законы РФ о налогах” (от 22.12.92 г.) с 1 февраля 1993 года товары, ввозимые на территорию РФ, облагаются акцизами. Акцизы взимаются в рублях и поступают в доход федерального бюджета. Уплата их производится одновременно с уплатой других таможенных платежей, т.е. до или в момент представления товара к таможенному контролю.

С 1 сентября 1994 года были отменены все таможенные льготы по импорту подакцизных товаров, предоставленные ранее решениями Президента и Правительства РФ отдельным организациям.

Ставки акцизов на импортные товары определяются Постановлениями Правительства РФ или иными законодательными актами и могут расходиться со ставками акцизов на аналогичные российские товары. Объектом обложения при начислении акциза на импортный товар является таможенная стоимость, увеличенная на сумму таможенной пошлины и таможенных сборов. По подакцизным товарам, на которые установлены твердые (специфические) ставки акцизов (в абсолютной сумме на единицу обложения) объектом налогообложения является объем реализованных подакцизных товаров в натуральном выражении (ст.3 Закона “Об акцизах”). Механизм уплаты импортных акцизов несколько отличается от других таможенных платежей и носит авансовую форму. Суммы, которые должны быть оплачены таможенным органам при импорте подакцизных товаров определяются на основе специальных ставок, установленных в нормативных документах ГТК.

Указанные ставки впервые были введены еще в 1993 году Приказом ГТК от 22.12.93г. “Об обеспечении уплаты таможенных платежей в отношении подакцизных товаров” в целях реализации положений Таможенного кодекса и Таможенного законодательства.

На сегодняшний день действует Приказ ГТК РФ от 11 августа 1997 года “Об обеспечении уплаты таможенных платежей в отношении подакцизных товаров”, где в связи с изменением перечня товаров, облагаемых акцизами при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации, и уровня ставок таможенных платежей и на основании статей 122, 126 и 136 Таможенного

кодекса Российской Федерации утверждаются новые Ставки для расчета суммы, подлежащей внесению на депозит таможенного органа в качестве обеспечения уплаты таможенных платежей в отношении подакцизных товаров.

Постановлением Правительства РФ от 14.04.94 г. “О введении на территории РФ марок акцизного сбора” в целях обеспечения полноты сбора акцизов и предотвращения нелегального ввоза и реализации на территории Российской Федерации подакцизных товаров с 1 июня 1994 года был установлен порядок взимания акцизов с использованием марок акцизного сбора установленного образца, в том числе на табачные изделия (следует отметить, что все готовые табачные изделия, вне зависимости от их классификации по ТН ВЭД, маркируются маркой единого образца).

Была также утверждена Временная Инструкция о порядке маркировки отдельных подакцизных товаров, ввозимых на таможенную территорию, которая определяет следующий порядок взимания акцизов: а) часть акцизов взимается в форме продажи марок акцизного сбора; б) разница между суммой, уплаченной при покупке марок акцизного сбора, и суммой акцизов, подлежащей уплате за ввезенные маркированные товары, взимается при таможенном оформлении таких товаров.

В дополнение к указанным нормативным актам было подписано Постановление Правительства РФ от 12.08.94 г. “О марках акцизного сбора”, которое определяло, что оплата марок акцизного сбора носит авансовую форму. Этим же Постановлением для подакцизных товаров, производимых и ввозимых с территории государств СНГ, была введена с 20.08.94 г. маркировка специальной маркой. Оплата специальная акцизная марка также носит авансовую форму и ее стоимость также составляет 0,01 ЭКЮ.

Ответственными за маркировку подакцизных товаров являются импортеры таких товаров. Марки акцизного сбора и Специальные марки продаются импортерам таможенными органами, определяемыми региональными таможнями, контролирующими соблюдение импортерами условий таможенного режима выпуска для свободного обращения.

Телетайпограмма ГТК РФ от 30.01.97 года указывала, что в связи с установлением ставок акцизов в рублях за единицу измерения при окончательном расчете суммы акциза при таможенном оформлении товаров,

подлежащих маркировке, осуществлять пересчет денежных средств, уплаченных за марки в иностранной валюте в валюту РФ по курсу ЦБ.

В случае, если сумма денежных средств, уплаченная за марки, превышает сумму акциза, подлежащего уплате при таможенном оформлении товара, возникшая разница возврату либо зачету не подлежит. Например, в случае ввоза импортером товара в меньшем количестве и прекращении им импортных операций, т.е. когда часть марок не была использована. А также в случае изменения акцизного законодательства - отмены или значительного уменьшения ставок импортных акцизов.

3.2.1. Особенности применения импортных акцизов в торговле со странами СНГ.

Подобно практике применения различных ставок импортных пошлин, механизм и ставки взимания акцизов с ввозимых подакцизных товаров также дифференцированы в зависимости от страны происхождения товаров.

Если импортные пошлины в торговле со странами СНГ не применяются, то практика взимания акцизов, напротив, существует, что в принципе не противоречит принятым взаимным договоренностям о зоне свободной торговли между Россией и бывшими республиками. Как указывалось выше, конкретные механизмы взаимной торговли определены двусторонними соглашениями, при этом национальная акцизная политика значительно различается по странам Содружества не только по величине ставок на аналогичные товары, но и по используемой налоговой базе. К сожалению, до сих пор не выработаны единые правила в отношении применения акцизов.

Последовательно проводя политику импортных преференций в отношении сопредельных государств, Россия в торговле с ними не использовала механизм акцизов. Так, в первом федеральном Законе “Об акцизах” (от 06.12.91) декларировалось, что товары, происходящие с территории государств бывшего СССР, при ввозе в Россию акцизами не облагаются.

В последующих нормативных актах это преимущество для указанных товаров сохранялось. В принятом 06.08.93 г. Законе РФ “О внесении изменений в закон РФ “Об акцизах” указывалось, что подакцизные товары, происходящие с территории стран-членов СНГ при ввозе на территорию РФ акцизами не

облагаются, при этом происхождение товара должно было быть подтверждено специальным сертификатом.

Были приняты и другие нормативные акты, разъясняющие это положения. Например, в Указании ГТК от 10.01.94 г. “О временном порядке предоставления льгот при уплате таможенных платежей, в отношении подакцизных товаров, происходящих с территории стран-бывших субъектов Союза СССР” указывалось, что в соответствии с двусторонними Соглашениями о свободной торговле товары, происходящие с территории этих государств и ввозимые на территорию РФ, не облагаются ввозными пошлинами и акцизами. В другом Указании ГТК РФ от 21.07.94 г. говорилось, что льготы по уплате таможенных платежей в отношении подакцизных товаров, ввозимых на территорию РФ, предоставляются только в случае, если товар происходит с таможенной территории государства - участника СНГ и приобретает резидентом одного из государств СНГ.

Однако партнеры по СНГ нередко в одностороннем порядке вводят меры, прямо противоположные межгосударственным Соглашениям, и Россия вынуждена реагировать на эти меры в порядке, как это было в отношении отмены акцизов на экспорт со стороны Украины и Казахстана.

В начале 1996 года Украина отменила взимание акцизов с подакцизных товаров, происходящих с ее территории при ввозе в Российскую Федерацию. В целях защиты отечественных производителей и на основании Закона Российской Федерации "Об акцизах", а также с учетом решений Экономического Суда Содружества Независимых Государств о толковании положений учредительных документов Содружества относительно статуса Украины как государства-участника Содружества Независимых Государств был подписан Указ Президента РФ от 18.01.96 г. “О взимании акцизов с подакцизных товаров, происходящих с территории Украины, при ввозе на таможенную территорию РФ”. При этом импортные акцизы на соответствующие украинские товары взимались по ставкам, установленным для подакцизных товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации из стран дальнего зарубежья. Тем не менее, было предложено Кабинету Министров Украины провести переговоры по вопросам налогообложения товаров, происходящих с территории Украины и ввозимых на территорию Российской Федерации, и товаров, происходящих с территории Российской Федерации и

ввозимых на территорию Украины. Этот Указ действовал только несколько месяцев и был отменен следующим Указом от 10.09.96 г. как несоответствующий новой редакции Закона "Об акцизах".

Новая редакция указанного Закона была принята на основании Федерального закона от 7 марта 1996 года "О внесении изменений в Закон Российской Федерации "Об акцизах" и вступила в силу с 1 февраля 1996 года. В прежней редакции Закона "Об акцизах" содержалась норма, предусматривавшая освобождение от обложения акцизами товаров, ввозимых из стран Содружества Независимых Государств. В статье 5 (пункт 7, часть вторая) новой редакции Федерального закона "Об акцизах", напротив, предусматривалась уплата акцизов по подакцизным товарам, происходящим и ввозимым с территории этих государств. При этом сумма акциза, подлежащая уплате по подакцизным товарам, уменьшалась на сумму акциза, уплаченного в стране их происхождения. Однако поскольку этот новый закон ухудшал положение налогоплательщиков, правомерность данного нововведения рассматривалась даже в Конституционном Суде РФ, который постановил что положения, касающиеся налогообложения товаров из стран СНГ, вступают в силу не ранее 24 марта 1996 года (См. Постановление Конституционного Суда от 24.11.96 г.).

Для реализации нового порядка взимания акцизов с подакцизных товаров из сопредельных стран ГТК России было принято решение о том, что зачет акцизов не производить до выработки соответствующего порядка проведения зачета по каждой отдельной стране (См. Телетайпограмму ГТК РФ от 12.05.96 г.)

Учитывая разногласия в проводимой национальной политике акцизов и номенклатуру основных импортных поставок из различных стран СНГ дополнительно были приняты специальные нормативные акты о взимании акцизов с товаров, поступающих из разных стран СНГ, в частности с Украины и из Казахстана. Так, Указание ГТК РФ от 21.08.96 года "О зачете сумм акцизов" определяло, что при таможенном оформлении товаров, происходящих и ввозимых с территории Украины, принимать к зачету суммы акцизов, уплаченные в стране происхождения.

Однако в связи с изменениями акцизной политики (в том числе уровня ставок акцизов) Украины и Казахстана, для товаров, происходящих с их территории, временно было приостановлено действие механизма зачета акцизов

при их ввозе в Россию (См. Телетайпограммы ГТК РФ от 27.08.96 г. и от 12.05.97 г.) и сейчас при импорте подакцизных товаров из этих стран взимаются акцизы в тех же размерах, что и с импортируемых подакцизных товаров из третьих стран.

Указание о зачете сумм акцизов, уплаченных на территории Молдовы было принято 19 ноября 1996 г., в нем указывалось, что при таможенном оформлении подакцизных товаров, происходящих и ввозимых с территории Республики Молдова, производить зачет суммы акциза, уплаченного в стране их происхождения, при условии подтверждения такой уплаты в бюджет Республики Молдова.

Особый режим существует в отношении импортируемых товаров из Белоруссии. 6 января 1995 года Россия и Белоруссия подписали Соглашение о Таможенном союзе. Конкретный механизм таможенного оформления товаров, перемещаемых между Россией и Белоруссией был определен, в частности, в Указании ГТК РФ от 28.11.96 г. "О таможенном оформлении товаров".

При решении вопроса о необходимости производства таможенного оформления и проведении таможенного контроля в отношении товаров, ввозимых с территории Республики Беларусь и в соответствии с Указом Президента РФ от 25.05.95 г. "Об отмене таможенного контроля на границе Российской Федерации с Республикой Беларусь" и Постановлением Правительства РФ от 23.06.95 г. "О мерах по реализации Указа Президента Российской Федерации от 25.05.95 г. N525" не осуществляется таможенное оформление и не производится таможенный контроль (следовательно, импортные акцизы не взимаются) только в отношении товаров, страной происхождения которых является Республика Беларусь, либо выпущенных для свободного обращения на территории Республики Беларусь.

Как следует из вышеизложенного, в правовом регулировании акцизных сборов в торговле между странами СНГ существует значительная неопределенность. В соответствии с российской Конституцией нормы международных договоров имеют приоритет над нормами внутреннего законодательства. Поэтому оптимальной была бы ситуация, при которой внешнеторговый режим в рамках Содружества максимально полно регулировался бы многосторонними и двусторонними международными соглашениями. На сегодняшний день формально действуют бессрочные

Договора о свободной торговле между странами СНГ и Соглашение о Таможенном Союзе России и Белоруссии, к которому в дальнейшем присоединились Казахстан, Киргизия (Соглашения “О Таможенном союзе” от 6.01.95 г. и от 20.01.95 г.). Однако нормы этих документов сформулированы недостаточно конкретно и многие из них фактически не применимы в отсутствие унифицированного таможенного законодательства, особенно в части акцизных сборов.

Как уже указывалось выше, принятая в 1996 году новая редакция Закона “Об акцизах” гласит, что акцизы с импорта из стран СНГ могут взиматься при условии, что акцизы на экспортируемые товары в стране происхождения не выше чем в России. При этом величина российских акцизов должна уменьшаться на величину акцизов, уплачиваемых в стране происхождения товаров.

Стремясь способствовать интеграции в рамках Содружества и одновременно защитить своей внутренний рынок, Россия последние годы пыталась осуществлять дифференцированную политику по отношению к своим основным партнерам из ближнего зарубежья.

В отношениях между Россией и Белоруссией проблему акцизов можно было бы считать снятой, поскольку между двумя странами нет таможенной границы. Однако на деле, ситуация осложняется тем, что через Белоруссию в Россию ввозятся значительные объемы товаров, произведенные на территории третьих стран, причем на практике их не всегда легко выделить из всего объема российского импорта из Белоруссии. Поэтому обоснованной представляется норма новой редакции закона “Об акцизах” (ред. от 14.02.98 г.) предписывающая взаимозачет акцизов при импортно-экспортных операциях между Россией и Белоруссией. Подобный порядок будет применяться и по отношению к российским товарам в Белоруссии. Сегодня отработывается процедура такого зачетного механизма, при этом планируется к 2000 году перейти к взиманию всех косвенных налогов по принципу страны назначения. Эта мера не должна ущемлять интересы двух стран и не идет вразрез с нормами Таможенного союза, так как белорусское таможенное законодательство в основном уже унифицировано с российским.

В торговле России с Казахстаном, Киргизией и Молдавией действовал механизм взаимозачетов акцизов несмотря на то, что первые две из названных

стран являются членами Таможенного союза. Это объясняется тем, что Соглашение о таможенном союзе, как и двусторонние Соглашения о свободной торговле, содержит лишь общую норму о невзимании эквивалентных налогов. Поскольку налоговое законодательство, и в первую очередь, акцизное законодательство с этими странами не унифицировано, то отдельные государства сохраняют в этой области практически неограниченную свободу действия. При этом взаимозачет акцизов периодически приостанавливается как на определенный срок, так и в отношении отдельных позиций товарной номенклатуры, обычно в случае изменения национальной акцизной политики.

Таким образом, непроработанность межгосударственных соглашений и соглашений о таможенном союзе снижает действенность интеграции в этой области.

Особенно ущербна правовая база в торговле между Россией и Украиной. Как известно, членство Украины в СНГ носит особый характер, поскольку эта страна не присоединилась ко многим важным соглашениям в рамках СНГ (в частности к Соглашению о согласованных принципах налоговой политики от 13.03.92 г.). Механизм взаимозачетов акцизов в российско-украинской торговле действовал только в короткий период лета 1996 года.

В настоящее время ситуация такова, что субъекты внешнеэкономических связей не имеют четких правовых ориентиров и многие выражают недовольство тем, что импортируемые в Россию из сопредельных государств подакцизные товары могут облагаться акцизами дважды, причем законность двойного налогообложения вызывает сомнения.

Представляется, что накопленный (во многом отрицательный) опыт следует учесть при разработке новых законодательных актов, а когда он будет принят провести работу по детализации и конкретизации межгосударственного торгового режима в рамках СНГ и Таможенного союза, а также максимально унифицировать внутреннее законодательство России и ее партнеров в этой области.

Уже предприняты первые шаги в направлении решения указанных проблем. В июне 1998 года пять государств Содружества: Россия, Белоруссия, Казахстан, Киргизия и Таджикистан подписали межправительственное соглашение о создании налоговых представительств "пятерки", основными функциями которых станут согласование решений налоговых служб,

организация и обмен информацией о состоянии налоговых систем и текущих изменений в налоговом законодательстве. Представительства займутся также выработкой предложений по сближению налоговых систем и созданием правовой базы взаимодействия между налоговыми службами государств.

4. Концепция реформирования акцизного налогообложения.

При подготовке данного раздела использовались разработки автора автора с учетом (Хасси, Любик, 1993), а также материалов и замечаний Robert Conrad и Michael Alexeev.

Ключевым направлением реформирования акцизного налогообложения могут стать следующие: решение проблемы территориальности при уплате налога с подакцизных товаров, ввозимых из стран СНГ и вывозимых из России в страны СНГ, установление автоматической индексации специфических ставок акцизов, изменения принципа авансового платежа с использованием акцизных марок по некоторым видам подакцизных товаров, установление дифференцированного обложения люксовых товаров. Также в этой главе будут рассмотрены вопросы реформирования определения плательщиков акцизов, способов уплаты и контроля за уплатой акцизов, особенностей акцизного налогообложения некоторых видов подакцизных товаров.

4.1. Определение плательщика акцизов.

Акцизы по таким товарам, как: табачные изделия, спирт, алкогольная продукция, пиво, автомобильный бензин – целесообразно взимать на стадии производства. Причем учитывая специфический характер ставки акциза по данным товарам, контролю должны подлежать лишь объемы производства. Особый случай может представлять взимание акцизов с автомобилей. Ввиду специфичности данного товара – необходимости оформления разрешения на пользование, может быть признано целесообразным взимать акциз в момент регистрации, непосредственно с владельца.

Принцип взимания акцизов на некоторые виды минерального сырья (нефть, включая газовый конденсат, природный газ) предполагается оставить

без изменений – налог взимается с предприятий, осуществляющих их добычу или с их транспортировщиков. Исключение составляют предприятия, добывающие подакцизные виды минерального сырья на условиях раздела продукции, если уплата акциза является частью соглашения.

По импортным подакцизным товарам, ввозимым на таможенную территорию России, кроме автомобилей, акциз необходимо взимать с лица, осуществляющего импорт подакцизного товара, одновременно с таможенными пошлинами и НДС. В случае импорта подакцизных товаров, маркированных акцизными марками, ранее приобретенных в счет авансового платежа использовать марки для зачета уплаченного с их помощью налога.

4.2. Принцип территориальности при акцизном налогообложении.

Применения акцизов к товарам, импортируемым из или вывозимым в страны дальнего зарубежья, соответствует общепринятому в мире порядку и не требует реформирования (кредитование – в случае экспорта, и взимание в полном объеме по установленным ставкам – в случае импорта). Значительную проблему представляет взимание акцизов с товаров, происходящих или ввозимых, а также экспортируемых на территорию стран-участниц Таможенного Союза, ввиду отсутствия таможенного контроля на границах.

Наиболее эффективным, с фискальной точки зрения, решением данной проблемы может являться расторжение договора о Таможенном Союзе, однако в силу определенных политических причин, его принятие представляется практически невозможным. В этой связи целесообразно рассмотреть иные формы решения данной проблемы.

При существующем ныне положении с налогообложением товаров, ввозимых с территории стран СНГ и в еще большей степени стран-участниц таможенного союза, основной задачей реформирования акцизного налогообложения должна служить, во-первых, унификация ставок таможенного тарифа, ставок акцизов на подакцизные товары, во-вторых, совершенствование контроля за происхождением товаров.

Первый принцип – унификация ставок – позволит избежать такого способа занижения налоговых обязательств, как выбор страны с наименьшим законодательно установленным совокупным налоговым бременем для импорта

подакцизных товаров, с целью ее дальнейшего ввоза на территорию России. В большей степени, подобное решение зависит от политической воли руководства стран–участниц таможенного союза. В качестве же промежуточного варианта, может быть использован такой способ, как взимание налогового платежа с товаров, ввозимых из дальнего зарубежья, по максимальным ставкам, применяемым в одной из стран Таможенного Союза с дальнейшим возмещением разницы между уплаченным налогом и налоговым обязательством, которое должно было быть уплачено в стране назначения, в момент использования подакцизного товара в производстве, выпуску в свободное обращение или достижения специальных территорий (таможенных или налоговых складов) в стране назначения. При этом должна быть налажена взаимосвязь между налоговыми и таможенными органами стран–участниц Таможенного Союза.

Контроль за происхождением товаров необходим для устранения таких негативных моментов, возникающих при налогообложении товаров, как перепродажа товаров, фактически произведенных за пределами стран–участниц Таможенного Союза. В данном случае возможно установление строгих правил определения степени переработки подакцизных товаров, при которой данный товар может считаться произведенным на территории страны–участницы Таможенного Союза.

4.3. Ставки акцизов.

В условиях слабой налоговой дисциплины и стремлении налогоплательщиков снизить налоговые обязательства, легальными и нелегальными путями, приоритетным направлением реформирования налоговой системы должно являться установление наиболее простых принципов налогообложения, позволяющих в максимальной степени ограничить возможности уклонения от налогообложения. В частности, это предусматривает переход, где это возможно, от расчета суммы налога в процентах от налогооблагаемой базы, то есть адвалорной ставки, к расчету суммы налога в зависимости от объема произведенного товара на основе специфической ставки. Наиболее показательным, в данном случае, являются акцизы, где установление

четких правил расчета налога может в значительной степени снизить потери бюджета от занижения налоговой базы налогоплательщиками.

Что касается установления автоматической индексации специфических ставок акцизов, то подобная норма должна содержаться в Налоговом Кодексе, а базой для индексации должен служить официально публикуемый показатель, основанный на статистике Госкомстата или другого государственного органа.

4.4. Налоговое событие, момент возникновения налогового обязательства (дата реализации) и срок уплаты налога.

Налоговым событием, которое служит основанием для возникновения обязательств по акцизу, является производство подакцизного товара или его ввоз на таможенную территорию России. Моментом возникновения обязательства (датой реализации), событие, при наступлении которого у налогового органа появляется право требовать расчета и исполнения обязательств по акцизу, должен являться момент выпуска товара с территории таможенного склада, территории на которой подакцизный товар был произведен или момент обнаружение недостачи, кроме последовавшей в результате форс-мажорных обстоятельств.

Для автомобилей датой возникновения обязательства по налогу должен служить момент его постановки на учет.

Налоговым событием по акцизу для некоторых видов минерального сырья является момент извлечения из недр. Моментом возникновения обязательства по данному рода подакцизным товарам (датой реализации) является их отгрузка для транспортировки.

Налогоплательщик уплачивает в налоговый орган начисленную сумму налога, по истечении определенного периода с момента возникновения обязательства по акцизу (даты реализации), кроме табачных изделий, маркируемых акцизными марками, по которым обязательство было исполнено в полной мере путем приобретения акцизных марок.

4.5. Способы уплаты акциза.

По нашему мнению, следует в значительной степени увеличить использование гарантий аккредитованных банков и страховых компаний для обеспечения своевременности и полноты уплаты налога. Использование акцизных марок следует ограничить некоторыми видами табачной продукции и алкогольной продукцией.

Для товаров, к которым неприменима система акцизных марок, а также для алкогольной продукции и табачных изделий, к которым неприменима маркировка с помощью акцизных марок, может быть признано целесообразным ввести авансовый вмененный платеж, равный обязательству по акцизу на объем складированного на территории производства подакцизного товара или на объем фактически импортированного товара, независимо от того, будет ли он в дальнейшем экспортирован с территории РФ, использован в качестве сырья, в том числе давальческого, для производства других товаров на территории РФ или потреблен на территории РФ. В качестве альтернативы подобному методу может быть использованы гарантии аккредитованных банков или страховых компаний по уплате причитающихся сумм акцизов.

Каждый вид подакцизного товара, для которого является приемлемым приобретение акцизных марок в качестве платежа по акцизам, должен иметь свой вид акцизной марки с указанием наименования продукта или категории, к которой продукт отнесен для целей налогообложения. В дальнейшем может быть также рассмотрен вопрос о дифференциации акцизных марок по регионам. В этом случае продажа подакцизных товаров, акцизы с которых уплачиваются с помощью акцизных марок, будет ограничена регионом, чья марка наклеивается на изделие. Данный порядок позволит контролировать перемещение товаров по территории страны, а также обеспечит поступление акцизов, в части, направляемой в территориальный бюджет, в бюджет того региона, на территории которого осуществляется розничная реализация.

4.6. Кредитование (вычеты) уплаченного акциза.

При использовании в производстве подакцизного товара другого подакцизного товара необходимо применять систему зачета уплаченного акциза по входящим материалам и сырью, в том числе давальческому, по которым

акциз уплачен его собственниками, в счет обязательств по акцизу на производимый подакцизный товар. В то же время, по нашему мнению, является целесообразным, исключить возможность зачета отрицательных разниц по налоговым обязательствам по акцизам в счет задолженности по другим налогам, ввиду того, что некоторые предприятия могут намеренно создавать подобную задолженность.

4.7. Акцизное налогообложение некоторых товаров.

4.7.1. Табачные изделия.

Для налогообложения табачных изделий должны быть установлены фиксированные специфические платежи с единицы веса или с определенного количества.

Что касается способа уплаты налога, то использование акцизных марок при налогообложении табачной продукции, оставаясь средством авансового платежа по налогу, должно иметь важное значение, с точки зрения гарантирования полноты уплаты акциза по каждой конкретной единице товара, а в будущем возможно и инструментом, с помощью которого производится распределение собранных акцизов по регионам реализации. Другим видом обеспечения уплаты акциза может служить гарантии аккредитованных банков или страховых компаний. В последнем случае, предприятиям, производящим табачную продукцию, маркируемую акцизными марками, будет предоставлена возможность отсрочки по уплате полного обязательства по налогу, то есть стоимости акцизной марки на единицу продукции, как это в настоящий момент применяется в случае с импортными товарами.

4.7.2. Алкогольная продукция и этиловый спирт.

Сумма акциза, взимаемого с алкогольной продукции должна зависеть от содержания в готовом продукте чистого спирта (кроме вермутов, различных видов вин и пива). Предлагаемая в проекте Налогового Кодекса система ставок на алкогольную продукцию, содержащую этиловый спирт является отражением подобного подхода.

По нашему мнению, существует метод, позволяющий оптимизировать данную систему. Он заключается в введении единой ставки акциза на 1 литр стопроцентного этилового спирта, независимо от его объемной доли в готовой продукции. Это, по нашему мнению, серьезно упростит администрирование налога, поможет избежать такой формы занижения налогового обязательства, как снижение содержания этилового спирта на пограничных значениях существующей шкалы объемной доли содержания этилового спирта (например, для продукции, содержащей 25% и более долю содержания этилового спирта установлена ставка налога в размере 55 рублей за литр стопроцентного этилового спирта в конечном продукте, а для содержащей менее 25% – 44 рубля, таким образом, снижая объемную долю содержания этилового спирта на 1 п.п. сумма налога на литр продукта снижается более, чем на 3 рубля)

Производство алкогольной продукции в России имеет специфическую особенность: зачастую предприятия, производящие спирт, производящие из спирта водку и разливающие водку по бутылкам являются различными юридическими лицами, связанными друг с другом лишь коммерческими отношениями. В этой связи введение единой ставки на литр стопроцентного этилового спирта позволит избежать необходимости вычитать на всех последующих стадиях производства алкогольной продукции, использующих данный спирт, сумму уплаченного акциза. Данная мера, также позволит увеличить эффективность физического контроля за правильностью уплаты акциза, так как требует надзора лишь за производством и импортом этилового спирта и правильностью уплаты акциза с них.

Применение акцизных марок в этой связи позволит контролировать правильность уплаты акциза. Предприятия, производящие алкогольную продукцию из собственного сырья, будут уплачивать налог в полном объеме при приобретении марок. Налоговым событием в этом случае будет служить производство конечного продукта, содержащего этиловый спирт. Предприятия, использующие спирт, произведенный другими предприятиями, с которого ранее был уплачен акциз будут иметь право получить налоговый кредит (зачет) при приобретении акцизных марок на готовую продукцию в размере уплаченного налога. В случае, если со спирта, использованного при производстве алкогольной продукции, акциз ранее по какой-то причине не уплачивался или

производитель не может доказать факт уплаты – акциз с готовой продукции уплачивается в полном объеме, путем приобретения акцизных марок.

Важную роль, при этом, должна играть дифференциация вида акцизных марок в зависимости от вида алкогольной продукции. По нашему мнению, оптимальным подходом будет применение различных акцизных марок для следующих категорий алкогольной продукции: алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 35% (по фиксированной ставке за литр этилового спирта), алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 10%, кроме вин и вермутов (по фиксированной ставке за литр этилового спирта); вермуты и вина (по фиксированной ставке за литр продукции); шампанское (по фиксированной ставке за литр продукции); натуральные вина и алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта менее 10% (по фиксированной ставке за литр продукции).

Кредитование акциза, уплаченного за спирт, произведенный из непищевого сырья, при производстве неподакцизных товаров, может привести к фальсификациям (представлению пищевого спирта в качестве непищевого) или переработки с целью использования спирта для производства алкогольной продукции без уплаты акциза. В связи с этим кредитование акциза должно производиться лишь в случае денатурирования спирта (добавления денатуратов, приводящих к невозможности использования спирта в качестве пищевого), в соответствии с порядком устанавливаемым правительством. Также, должен быть установлен список производств, в которых может использоваться непищевой спирт с целью получения возмещения по акцизам, ранее уплаченным по нему.

Для прочих видов алкогольной продукции (вина, пива, шампанского, вермутов), следует определить строгий список конечных продуктов, облагаемых акцизом и применять методику уплаты акциза с помощью акцизных марок, как в случае с некоторыми видами табачной продукции. Важным моментом, в данной связи является введение дифференцированной акцизной марки для каждого вида (группы) конечной алкогольной продукции.

4.7.3. Акцизы на горюче-смазочные материалы.

В состав горюче-смазочных материалов, облагаемых акцизами должны входить: автомобильный бензин, дизельное топливо, а также масла для двигателей. Взимание акциза должно, по нашему мнению, производиться у производителей изделий, ввиду того, что этот способ является наиболее эффективным, с фискальной точки зрения. Возможно применение дифференциации налога на автомобильный бензин по октановому числу, в частности, существующая на данный момент система, при которой бензин с октановым числом менее 80 облагается по более низкой ставке. Ставка должна быть специфической на тонну ГСМ.

4.7.4. Автомобили.

В настоящее время адвалорные ставки применяются для трех видов подакцизных товаров: автомобилей с объемом двигателя свыше 2500 см куб., ювелирных изделий и природного газа.

Среди всех товаров, являющимися подакцизными в настоящее время и включенными в проект Налогового Кодекса, дифференциация ставок акциза имеет наибольшее значение при налогообложении автомобилей. В данной связи существует несколько основных моментов требующих разрешения. Первая проблема связана с тем, что в настоящее время применяется адвалорная ставка акциза на автомобили с объемом двигателя свыше 2500 куб. см., и в случае занижения налоговой стоимости автомобиля происходят прямые потери бюджета. Во-вторых, владельцы автотранспорта в настоящее время являются плательщиками налогов, формирующих доходную базу дорожных фондов – налога с владельцев автотранспорта (по специфическим ставкам, дифференцированным в зависимости от лошадиных сил автомобиля) и налога на приобретение автотранспорта (по ставке 20%). Согласно Налоговому Кодексу вместо налога с владельцев автотранспорта вводится транспортный налог, ставка которого дифференцируется в зависимости от объема двигателя.

По нашему мнению, целесообразным является введение специфической автоматически индексируемой ставки акциза, дифференцируемой в зависимости от объема двигателя, по шкале аналогичной транспортному налогу. При этом взимание акциза должно производиться в момент регистрации

транспортного средства. Также следует ввести нулевую ставку налога для автомобилей с мощностью двигателя ниже определенного уровня (например, 75 л.с.), и прогрессирующую ставку для нескольких ступеней налоговой базы, изменяющихся в зависимости от мощности двигателя. Все это позволит, во-первых, существенно сократить уход от налогообложения, во-вторых, сократит расходы на администрирование налога, и, в-третьих, обеспечит большую прогрессивность налога.

4.7.5. Прочие подакцизные товары.

Адвалорная ставка акциза к природному газу, учитывая тот факт, что он относится к товарам, на которые установлены регулируемые государством цены, фактически является специфической ставкой, что может быть установлено на законодательном уровне.

Адвалорная же ставка по отношению к ювелирным изделиям, может быть заменена на специфическую, дифференцируемую в зависимости от драгоценности металлов и камней, использованных при их изготовлении.

Заключение.

Основополагающими принципами реформирования акцизного налогообложения является установление таких правил их уплаты, которые бы в максимальной степени ограничило возможность ухода от налогообложения, как законными, так и незаконными методами.

В этой связи предлагается изменить систему акцизного налогообложения алкогольной продукции, являющейся значительным источником поступлений для территориальных бюджетов. С этой целью предлагается, во-первых, изменить правила взимания акциза с помощью акцизных марок, а именно сделать их способом уплаты полной суммы налогового платежа вместо существующего на данный момент авансового метода, во-вторых, ввести налогообложение литра произведенного или импортированного этилового спирта по ставке, равной ставке налога, применяемой к литру этилового спирта, содержащегося в конечном продукте, с последующим кредитованием при налогообложении конечного продукта, и, наконец, в-третьих, установить

сезонное налогообложение готовой алкогольной продукции с применением дифференцированных акцизных марок для каждой группы алкогольных изделий. Кроме того, необходимо развивать систему гарантирования платежей по акцизу аккредитованными кредитными и страховыми учреждениями при предоставлении отсрочек по уплате налога, в случае использования давальческого сырья при изготовлении алкогольной продукции, а также в случае использования этилового спирта для производства неподакцизных товаров.

Табачное налогообложение и налогообложение ГСМ в целом предлагается оставить без изменений, за исключением введения в число подакцизных товаров масел для двигателей и дизельного топлива. Момент уплаты акциза при налогообложении автомобилей предлагается перенести, и взимать налог в момент государственной регистрации автомобилей.

В соответствии с предлагаемыми изменениями в законодательстве предполагается увеличение поступлений акцизов за счет снижения объема нелегального производства алкогольной продукции, а также контрабанды автомобилей и занижения их стоимости для целей налогообложения.

Библиография

1. Горский И.В. Налоги в рыночной экономике. М.: АНКЛ, 1992, 95с.
2. Козырина Ф.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М.: Манускрипт, 1993, 123с.
3. Матук Ж. Финансовые системы Франции и других стран. Т.1, 365с., т.2, 326с. М.: 1994.
4. Маршалл А. Принципы политической экономии т.1, 415с., т.2, 310с., т.3, 351с., М.: "Прогресс", 1983, 415с.
5. Мэнкью Г.Н. Макроэкономика. М.: Московский государственный университет, 1994, 736с.
6. Мещерякова О.В. Налоговые системы развитых стран мира (справочник). М.: Фонд "Правовая культура", 1995, 240с.
7. Милль Дж.С. Основы политической экономии т.1, 480с., т.2, 495с. М.: "Прогресс", 1980.
8. Налоги в развитых странах. Под ред. Русаковой И.Г. М.: Финансы и статистика, 1991, 285с.
9. Налоговый кодекс Российской Федерации. Проект. Авторский коллектив: Ватолин А.А., Воробьев Л.Н., Серков Д.А., Фролов В.Н., Чернавин П.Ф., Ярков В.В. Екатеринбург: Ассоциация "Налоги России", ноябрь 1994, 76с.
10. Налоговый кодекс Российской Федерации. Проект. М.: Министерство финансов РФ, февраль 1996, 367с.
11. Пепеляев С.Г. Законы о налогах: элементы структуры. М.: СВЕА, 1995, 64с.
12. Пигу А. Экономическая теория благосостояния, М.: "Прогресс", 1985, 512с.
13. Социально-экономическое положение России. М.: Государственный комитет Российской Федерации по статистике. Ежемесячные выпуски. 1990–1998.
14. Статистика государственных финансов // Краткое описание методологии // Международный валютный фонд, 1992, 24с.
15. Хасси У.М., Любик Д.С. Основы мирового налогового кодекса // Проект, финансируемый Международной налоговой программой Гарвардского университета // Предварительное издание. Изд. "Такс Аналистр", 1993, 289с.
16. Хикс Дж.Р. Стоимость и капитал. М.: "Прогресс", 1988, 488с.

17. Чанд Ш., Лори Г. Финансово-бюджетная политика. Вашингтон: Международный валютный фонд, 1991, 22с.
18. Шумпетер Й. Теория экономического развития, М.: "Прогресс", 1982, 455с.
19. Andersson K. "Sweden" // Comparative Tax Systems: Europe, Canada and Japan, ed. by J.A.Pechman, Arlington, Virginia: Tax Analysis, 1987
20. Atkinson A.B., Stiglitz J. E. Lectures on Public Economics. London: McGraw-Hill, 1980, 619p.
21. Auerbach A., Kotlikoff L. Dynamic Fiscal Policy, Cambridge: Cambridge University Press, 1987.
22. Bahl, Roy, The Administration of Road User Taxes in Developing Countries, World Bank, 1992, 46 pp.
23. Castelucci L. "Italy" // Comparative Tax Systems: Europe, Canada and Japan, ed. by J.A.Pechman, Arlington, Virginia: Tax Analysis, 1987
24. Chile // Taxation in Latin America, International Bureau of Fiscal Documentation, vol. 1, Supplement No. 65 (Amsterdam), December 1986
25. Diamond P., Mirrlees J. Optimal Taxation and Public Production II: Tax Rules // American Economic Review, Vol. 61, No 2 (June), 1971, pp. 361-374.(á)
26. Due, J.F. Excise Taxes. The World Bank Policy Research Working Paper: Washington, DC, February 1994.
27. Etats-Unis. Guide fiscal, Dossiers internationaux Francis Lefevre, 3-e édition, 1986, 98p.
28. Feldstein M. Inflation, Income Taxes and the Rate of Interest: A Theoretical Analysis // American Economic Review, Vol. 66. No 5, 1974, pp. 809-820.
29. Feldstein M.S. On the theory of tax reform// Journal of Public Economics, 1976, pp. 77-104.
30. Feldstein M.S., Taxing consumption// The New Republic, 28 February, 1976.
31. Fischer S., Blanshard O. Lectures on Macroeconomics // The MIT Press, 1990, 429p.
32. Government Statistics Yearbook. Washington, D.C.: IMF, 1995-97.
33. Green H.A.J., Consumer Theory (2nd edn), Macmillan, London, 1976.
34. Gripentrog, Mark I, Earmarking Tax Revenues In the District of Columbia: A Draft Report Prepared for the DC Tax Revision Commission, 1997, 22 pp.
35. Hahn F.H. On optimum taxation // Journal of Economic Theory, 1973, 96-106.

36. Hansen B. *The Economic Theory of Fiscal Policy*, London, Allen and Unwin, 1958, 381p.
37. *International Financial Statistics Yearbook*. Washington, D.C.: IMF, 1995-97.
38. Lienard J-L., Messere K.C. "France" // *Comparative Tax Systems: Europe, Canada and Japan*, ed. by J.A.Pechman, Arlington, Virginia: Tax Analysis, 1987
39. McCleary, William, *Earmarking Government Revenues: Does It Work?*, World Bank, 1989, 43 pp.
40. Musgrave R., Musgrave P. *Public Finance in Theory and Practice*, fifth edition, 1989, 627p.
41. Musgrave R.A. *The Theory of Public Finance*, McGraw-Hill, New York, 1959, 480p.
42. Potter, Barry H., *Dedicated Road Funds: A Preliminary View on a World Bank Initiative*, IMF, 1997, 22 pp.
43. Ramsey F.P. *A contribution to the theory of taxation* // *Economic Journal*, 1927, pp. 47-61.
44. *Revenue Statistics of OECD Member Countries, 1965-91*. Organization for Economic Cooperation and Development. Paris: OECD, 1992, 255p.
45. Shome P., ed. *"Tax Policy Handbook"*, IMF:Washington DC, 1995
46. Sunley E.M. *The Design and Administration of Alcohol, Tobacco, and Petroleum Excises: A Guide for Developing and Transition Countries*. IMF Working Paper: Washington, DC, March 1998.
47. *Taxation in Developed Countries*. Paris: OECD, 1987, 264p.
48. *Taxation Of International Goods Transport By Road: Report On Information Obtained*, European Conference Of Ministers of Transport, 1996.
49. Terra, B.J.M. Chapter 8. Excises. *Tax Law Design and Drafting*. ed. Victor Thuronyi. IMF.
50. Walsh J.T., Fulford, R., Thurston J. *Russian Federation: Administration of Excise Taxes on Alcohol Products*. IMF: Washington, DC, February 1997.