

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**
(**Н И У « Б е л Г У »**)

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

Кафедра финансов, инвестиций и инноваций

**АКЦИЗЫ НА ОТДЕЛЬНЫЕ ВИДЫ ТОВАРОВ:
ДЕЙСТВУЮЩИЙ МЕХАНИЗМ И НАПРАВЛЕНИЯ
ЕГО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ**

Выпускная квалификационная работа студентки

очной формы обучения
направления подготовки 38.03.01 Экономика
профиль «Налоги и налогообложение»
IV курса группы 06001307
Снимчиковой Валерии Владимировны

Научный руководитель
к.э.н., доцент кафедры
финансов, инвестиций и
инноваций НИУ «БелГУ»
Аулов Ю.Л..

БЕЛГОРОД 2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АКЦИЗНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	
1.1. Исторический аспект акцизного налогообложения в Российской Федерации	6
1.2. Виды подакцизных товаров	15
1.3. Особенности исчисления уплаты акцизов на отдельные виды товаров в Российской Федерации.....	20
ГЛАВА 2. АНАЛИЗ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ АКЦИЗНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	
2.1. Анализ структуры и динамики акцизов, поступивших в бюджетную систему Российской Федерации за 2014-2016 гг.....	33
2.2. Проблемы функционирования механизма акцизного налогообложения в Российской Федерации.....	37
2.3. Направления совершенствования порядка акцизного налогообложения в Российской Федерации.....	46
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	60
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	63
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	69

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность исследования. Переход России к рыночной экономике обуславливает необходимость выбора оптимальной для этих условий системы налогообложения, которая позволяла бы, во-первых, наиболее эффективно реализовывать все экономические преимущества рынка в целях сбора налогов, обеспечивая те же гарантии, что и в условиях государственного планирования и контроля, а во-вторых, минимизировать ряд отрицательных факторов, присущих рыночной экономике. Если в экономически развитых странах при формировании налоговых систем приоритет отдается прямым налогам, то в налоговых системах стран с переходной экономикой, к которым в настоящее время относится Российская Федерация, одним из наиболее стабильных источников налоговых поступлений в бюджет, формирующих значительную (от 30 до 40% и выше) долю его доходной части, являются косвенные налоги, одним из видов которых являются акцизы.

Акцизы - это косвенные налоги, включаемые в цену товаров определенного перечня и оплачиваемые покупателем. Как и все косвенные налоги, акцизы переложимы, т.е. реальным носителем их является конечный потребитель подакцизной продукции. Акцизы устанавливаются обычно на высокорентабельные товары для изъятия в доход государства части сверхприбыли, которую получают производители подакцизных товаров, и наполнения государственного бюджета. Они могут устанавливаться на отдельные виды минерального сырья. Эти акцизы обычно уплачивают предприятия и организации, добывающие или вырабатывающие подакцизные виды минерального сырья.

Новый этап восстановления акцизов в рыночной экономике связан с переходом к рыночным отношениям и становлением налоговой системы, а также принятием Налогового кодекса РФ.

Необходимость существования и применения акцизов в современных условиях связана, помимо их использования в качестве дополнительного доходного источника, с потребностью государственного регулирования отдельных экономических и социальных процессов. Прежде всего, это необходимость ограничения потребления товаров, использование которых наносит ущерб здоровью человека и состоянию окружающей среды.

По этой причине практически во всех странах существуют сегодня акцизы на алкогольные напитки и табачные изделия. В ряде стран имеется опыт в применении так называемых экологических акцизов. Например, ФРГ на бензин низкого качества (низкооктановый) для снижения масштабов загрязнения воздуха выхлопными газами устанавливались повышенные ставки.

Степень научной разработанности. Многоаспектный характер исследуемой проблемы требует при оценке ее разработанности учитывать не только научные труды, непосредственно посвященные исследуемой проблеме, но и исследования, связанные с развитием теоретических, методологических и практических аспектов акцизного налогообложения. Значительный вклад в изучение проблем и разработку направлений совершенствования акцизного налогообложения внесли ведущие российские экономисты и практические специалисты Д. Г. Черник, А. В. Брызгалин, В. Г. Пансков, Л. П. Павлова, И. А. Майбуров, А. Н. Козырин, Т. Ф. Юткина, Н. Нечипорчук, Е. Бушмин, О. Давыдова и др. Несмотря на большое количество работ, посвященных исследованию акцизного налогообложения, недостаточно изученными остаются вопросы о справедливости его механизма и эффективности выполнения им фискальной функции.

Целью выпускной квалификационной работы является исследование действующего механизма взимания акцизов в Российской Федерации, а также направлений его совершенствования.

Указанная цель обусловила необходимость установить и решить следующие **задачи**:

- исследовать исторический аспект взимания акцизов в России;
- раскрыть понятие и показать виды подакцизной продукции;
- охарактеризовать состав плательщиков акцизов;
- показать объекты обложения, ставки, налоговую базу и порядок исчисления, а также особенности уплаты акцизов;
- проанализировать поступления сумм акцизов в доходы бюджетной системы Российской Федерации;
- выявить проблемы и перспективы совершенствования механизма акцизного налогообложения в России.

Объектом исследования является механизм взимания и развития акцизов в Российской Федерации.

Предметом исследования при выполнении работы являются отношения, связанные с исчислением и поступлением акцизов в доходы бюджетной системы Российской Федерации.

Информационной базой исследования является статистическая отчетность Федерального казначейства России за период с 2014 по 2016 год.

Методологическую основу исследования составили такие общенаучные методы, как сочетание анализа и синтеза, исторического и логического, а также методы системного, структурного и функционального анализа, экономико-математические и другие методы.

Структура работы обусловлены целью и задачами исследования. Она состоит из введения, двух глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

Выпускная квалификационная работа включает в себя 5 аналитических таблиц, содержащих расчеты показателей, рассматриваемых в работе, а также 3 информационные таблицы и 1 рисунок, наглядно демонстрирующих вопросы, изложенные в работе.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АКЦИЗНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1.1. Исторический аспект акцизного налогообложения в Российской Федерации

Акцизы (фр. *accise*, от лат. *accido* – обрезаю) - это один из косвенных налогов, взимаемых с налогоплательщиков, производящих и реализующих подакцизную продукцию.

Акцизы включаются в цену подакцизной продукции и тем самым перекладываются на конечных потребителей. При этом сумма акцизов во многом определяет уровень цен на облагаемые товары, а также оказывает воздействие на спрос. Специфической особенностью акцизов является то, что данный налог действует только в отношении отдельных товаров, называемых подакцизными.

Кроме акцизов, в число косвенных налогов включаются налоги с продаж, с оборота, НДС, налоги на франчайзинг, гербовые сборы на передачу имущества или прав, на инвентарь и оборудование, пограничные сборы и все другие налоги, кроме прямых налогов и импортных пошлин.

Отличительной особенностью акцизов от других видов налогов является то, что они взимаются только с отдельных видов товаров (продукции) путем включения акцизов в цены этих товаров (продукции).

Акцизы на соль, чай и некоторые другие товары существовали в древние времена в Риме, Китае, являясь главными источниками доходов государства.

Необходимость существования и применения акцизов на отдельные виды товаров (продукции), кроме их использования в качестве дополнительного доходного источника бюджета, связана также с потребностью

государственного регулирования отдельных экономических и социальных процессов. В частности, можно выделить следующие причины осуществляемого государством регулирования:

- ограничение потребления товаров, наносящих ущерб здоровью человека и состоянию окружающей среды (в том числе алкогольная и табачная продукция, бензин автомобильный);

- потребность в перераспределении доходов высокооплачиваемых слоев населения, которые могут позволить себе приобретение престижных дорогих товаров, спрос на которые мало эластичен по цене (например, легковые автомобили престижных марок, ювелирные изделия);

- потребность перераспределения высоких доходов от изготовления и реализации отдельных видов продукции, на производство (добычу) которых государство имеет монополию (нефть, природный газ).

Наряду с податями акцизы являются самой древней формой налогообложения. Например, правители Римской империи единолично использовали этот вид налога в качестве основного источника пополнения государственной казны.

В Римской империи были известны: налог с оборота по ставкам от 1 до 10%, особый налог с оборота при торговле рабами (4%) и налог на освобождение рабов (5% их рыночной стоимости) [20].

Многовековая история развития налоговых отношений показывает, что акцизы являются одним из наиболее надежных источников доходов бюджета.

Преимущества акцизов убедительно раскрыл крупный английский экономист У. Пети в работе «Трактат о налогах и сборах» (1662). Он выделил четыре довода в пользу акцизов:

1. Естественная справедливость требует, чтобы каждый платил в соответствии с тем, что он действительно потребляет. Вследствие этого такой налог вряд ли навязывается кому-либо насильно, и его чрезвычайно легко платить тому, кто довольствуется предметами естественной необходимости.

2. Этот налог, если только он не сдается на откуп, а регулярно взимается, располагает к бережливости. Что является единственным способом обогащения народа, как это ясно видно на примере людей, наживших большое состояние.

3. Никто не уплачивает вдвое или дважды за одну и ту же вещь, поскольку ничто не может быть потреблено более одного раза.

4. При этом способе обложения можно всегда иметь превосходные сведения о богатстве, росте, промыслах и силе страны каждый день.

Однако, несмотря на такие преимущества акцизов, экономическая мысль на протяжении веков не умалчивала и об отрицательных чертах косвенного налогообложения.

Прежде всего, отмечался такой недостаток косвенных налогов, как их несправедливый характер, проявляющийся в регрессивности: «...падая на расходы, косвенные налоги далеко не пропорциональны доходам», - писал швейцарский экономист Ж. Сисмонди.

Русский ученый Н.И. Тургенев, соотнося практику применения косвенных налогов с научными принципами налогообложения, так же делал вывод о ее несоответствии принципу справедливости: «Подать с потребления предметов, необходимых для жизни, совсем не соответствует правилу взимания налогов, ибо никак не соотносится с доходом платящего: богатый платит, например, за соль ту же подать, что и бедный» [20].

Принципы, используемые при установлении акцизов и перечня подакцизных товаров, могут быть сформулированы следующим образом:

- во-первых, акцизами не облагаются товары первой необходимости;
- во-вторых, акцизы устанавливаются с целью изъятия в бюджет получаемой сверхприбыли от производства высокорентабельной продукции (алкогольная продукция, табачные изделия, нефтепродукты);
- в-третьих, облагая акцизом товары, наносящие вред здоровью человека, государство стремится ограничить их потребление (алкогольная и табачная продукция).

Одной из основных причин возникновения акцизов является потребность в перераспределении доходов высокооплачиваемых слоев населения, которые могут позволить себе приобретение престижных, дорогих товаров, спрос на которые мало эластичен по цене. Иначе говоря, акцизом облагаются «предметы роскоши». Акциз с именно таким названием был введен, например, в 1994 году в США – им облагались товары, стоимость которых превышала 32000 \$. В категорию подобных товаров попадают, как правило, автомобили, ювелирные изделия и т.п.

Еще одной предпосылкой возникновения акцизов является потребность перераспределения высоких доходов от изготовления и реализации отдельных видов продукции, в том числе товаров на производство (добычу) которых государство имеет монополию. По этой причине возникли, например, акцизы на нефть и природный газ. Следовательно, кроме фискальной функции акцизы призваны осуществлять регулирование объемов реализации и потребления отдельных групп товаров.

Первые упоминания о взимании на Руси дани - прямого налога, собиравшегося с населения, относятся к эпохе князя Олега. В Киевской Руси дань взималась по количеству печей и труб в домохозяйстве, по количеству пахотной земли и т.д. Первые упоминания о возникновении косвенного обложения в виде различных пошлин относятся к более позднему периоду - концу X в., когда основным косвенным налогом была дорожная пошлина, взимаемая за проезд, провоз груза, прогон скота по дорогам, мостам и переправам. Также в источниках X в. встречаются упоминания о «медовой дани», «бражной пошлине» с солода, хмеля и меда - первой форме косвенного налогообложения алкогольных напитков [25].

В эпоху Иоанна Грозного (XVI в.) была установлена система получения казной доходов с продажи алкогольных напитков, которая многократно изменялась. В отдельные периоды применялась казенная монополия на

изготовление и продажу алкогольных напитков. В другие периоды доход получался через систему откупов.

К периоду царствования Иоанна Грозного относится первое в российской истории упоминание о взимании акциза с мяса. В 1574 г. взималась пошлина при убое скота.

В России неким предшественником акциза можно считать так называемый винный откуп. Развитие откупной системы относится к XV - XVI вв.

В Российской империи под акцизом подразумевался косвенный налог только на предметы внутреннего производства, выделяемые и продаваемые частными лицами, взимаемый собственно с потребления. Акцизная система была тесно связана с системами государственных монополий и таможенными пошлинами. В отличие от современных систем акцизного обложения до 1917 г. в России акцизами не облагались импортируемые товары - они подлежали обложению таможенными пошлинами.

С именем Александра II связаны самые значимые преобразования в экономической жизни России XIX столетия. Одним из важнейших изменений была крестьянская реформа 1861 г. В связи с проведением этой реформы в налоговой системе были осуществлены важнейшие преобразования. Указом от 1 января 1863 г. винные откупа заменяются акцизными сборами со спиртных напитков (винным акцизом). При этом сохранялась важная роль в системе государственных доходов соляного налога (акциз был введен в 1862 г.), акциза на дрожжи (в 1866 г.), акциза на керосин (в 1872 г.), акциза на табак.

В государственном бюджете Российской империи в 1890 г. на долю косвенных налогов приходилось 475 млн. рублей, или 45,4% всех доходов.

Главное место среди источников пополнения бюджета занимали доходы от государственной винной монополии и акцизы на алкогольную продукцию. В 1906 г. по этим статьям поступило 394 млн. рублей. Значительная сумма в том

же году была получена от акцизов на сахар - 92 млн. рублей, табак - 49 млн. рублей, керосин - 27 млн. рублей.

Доход от таможенных пошлин составил около 213 млн. рублей. Для сравнения, прямые налоги были собраны в сумме более 148 млн. рублей, что составляло лишь 7% всего бюджета государства.

В конце XIX - начале XX вв. объектами акцизного обложения являлись:

- 1) свеклосахарное производство;
- 2) крепкие напитки;
- 3) табак;
- 4) осветительные нефтяные масла;
- 5) зажигательные спички.

До 1 января 1881 г. существовал акциз с соли.

С 1852 г. появляются проекты, составляющие шаг к переходу к акцизной системе, но препятствием к приведению их в исполнение явилась Крымская война.

В течение 1875 - 1898 гг. в стране была проведена налоговая реформа, в ходе которой были отменены соляной налог и подушная подать, винный и ряд других откупных платежей, введены новые налоги.

По Уставу о питейном сборе 4 июля 1861 г. сбор с крепких напитков состоял из патентного сбора с фабрик и торговых помещений и акциза, которым были обложены:

- 1) спирт и вино, выкуранные из разного рода хлеба, картофеля, свекловицы, свеклосахарных остатков и других припасов;
- 2) спирт, выкуранный из винограда и других ягод и фруктов, и так называемые пейсаховые водки;
- 3) портер, пиво всех родов и мед;
- 4) брага, приготовляемая на особо устроенных заводах.

Дополнительными акцизами облагались напитки, приготовляемые из оплаченного акцизом вина.

Не подлежали обложению:

- 1) спирт и вино, вывозимые за границу;
- 2) виноградное вино, уксус и медовый квас;
- 3) изделия из оплаченного акцизом вина, не принадлежащие к напиткам;
- 4) осветительный спирт;
- 5) еврейское изюмное (розенковое) вино.

Акциз уплачивался заводчиком в момент выпуска спирта из подвалов в продажу.

Каждый вид подакцизных напитков мог приготовляться только на особых заводах, которые должны были устраиваться отдельно один от другого и не иметь никакой связи как между собой, так и с заводами, выделяющими из спирта и вина другие высших сортов напитки или иные изделия (хлебные водки, лак, политуру и проч.). Право винокурения было предоставлено каждому, но устройство винокуренных заводов должно было соответствовать специальным условиям.

Повсеместно, за исключением губерний Иркутской, Енисейской и Якутской области, до начала винокурения заводчик должен был взять патент и уплатить патентный сбор в размере 6 коп. с каждого ведра емкости действовавших на заводе квасильных чанов. В вышеперечисленных губерниях взимался сбор в размере 7,5 копеек.

Также патентный сбор взимался: с заведений для приготовления прессованных дрожжей; с заводов, выделяющих фруктовый и виноградный спирт; с пивоваренных заводов; с медоваренных заводов; с водочных и спиртоочистительных заводов; с заводов, выделяющих лак, политуру, духи и осветительную жидкость; с заводов, выделяющих пейзаховую водку.

Акциз со спирта, вина и водок из свеклосахарных остатков, медовой пены и восковой воды исчислялся по содержанию в них безводного спирта и взимался в казну по мере их продажи в размере 9,25 коп. с градуса по металлическому спиртометру (с 0,01 ведра безводного спирта). К концу 90-х гг.

XIX в. акциз взимался по 10 коп. с градуса или по 10 руб. с ведра безводного спирта [25].

За время использования акцизов неоднократно менялись группы облагаемых товаров и ставки налога. В России в течение XV—XX веков акцизами облагались в основном такие товарные группы, как соль, алкогольная продукция, табак, сахар, нефтепродукты. Поступления акцизного налога в бюджет достигали весомых размеров. После революции 1917 года акцизы были отменены, а с 1921 года - вновь восстановлены, в период финансовой реформы 1930 - 1932 гг. акцизы были снова ликвидированы.

В период НЭПа значение акцизов как доходного источника сокращалось параллельно со снижением доли частного сектора в экономике. В это время акцизы устанавливались на потребительские товары. Тем не менее в 1920-е гг. акцизы обеспечивали 11—20% всех доходов государственного бюджета. Акцизы взимались на вино, спички, табачные изделия, гильзы, курительную бумагу, спирт, нефтепродукты, а также пиво, мед, квас, соль, сахар, чай, кофе, текстильные изделия и даже галоши. Плательщиками акцизов были предприятия, которые производили эти подакцизные товары.

В 1930 - 1932 гг. в СССР проводилась налоговая реформа, которая представляла собой преобразование взаимоотношений предприятий, организаций общественного сектора народного хозяйства (государственных и кооперативных предприятий) с государственным бюджетом. В результате налоговой реформы были упразднены и объединены различного рода налоговые изъятия. Так, были отменены акцизы и введен налог с оборота с многочисленными налоговыми ставками, что значительно усложнило систему косвенного налогообложения. Налог с оборота становится формой твердо фиксированного централизованного дохода с государства. Фактически налог с оборота можно рассматривать как введение множественных индивидуальных квазиакцизов.

Вновь акцизный налог был введен в России с 1 января 1992 года.

В современной России акцизы на отдельные группы и виды товаров были установлены Законом РФ «Об акцизах» от 6 декабря 1991 г. (с последующими изменениями и дополнениями). Начиная с 1 января 2001 года взимание акцизов в Российской Федерации осуществляется в соответствии с главой 22 НК РФ.

Акцизы относятся к разряду регулирующих налогов, т.е. сумма акцизов распределяется в определенных пропорциях между федеральным бюджетом и бюджетами субъектов РФ в зависимости от вида подакцизного товара (по некоторым подакцизным товарам налог целиком поступает в федеральный бюджет).

Таблица 1.1

Распределение доходов от взимания акцизов по уровням бюджетной системы РФ (в % от суммы начислений)

Виды подакцизных товаров	в федеральный бюджет	в консолидированные бюджеты субъектов РФ	в местные бюджеты
1	2	3	4
- спирт этиловый из пищевого сырья	50	50	–
- спиртосодержащая продукция	50	50	–
- алкогольная продукция с долей спирта свыше 9% (за исключением вин натуральных)	–	100	–
- пиво	–	100	–
- табачные изделия	100	–	–
- бензин автомобильный	–	100	–
- легковые автомобили	100	–	–
- товары, ввозимые в РФ	100	–	–

Доходы от взимания акцизов поступают в бюджеты разных уровней бюджетной системы РФ по нормативам, установленным Бюджетным кодексом РФ (ст.ст. 50, 56) в размерах, показанных в таблице 1.1 [1].

В настоящее время акцизы являются вторым по величине косвенным налогом после налога на добавленную стоимость.

1.2. Виды подакцизных товаров и ставки акцизов

При проведении налоговой реформы в российской Федерации перечень подакцизных товаров постоянно совершенствовался. Вновь введенная с 1992 г. система акцизов предусматривала следующие подакцизные товары: винноводочные изделия, этиловый спирт, пиво, табачные изделия, легковые и грузовые автомобили, ювелирные изделия, бриллианты, изделия из хрусталя, ковры, меховые изделия, одежды из натуральной кожи, а также отдельные виды минерального сырья (см. рис.1.1).

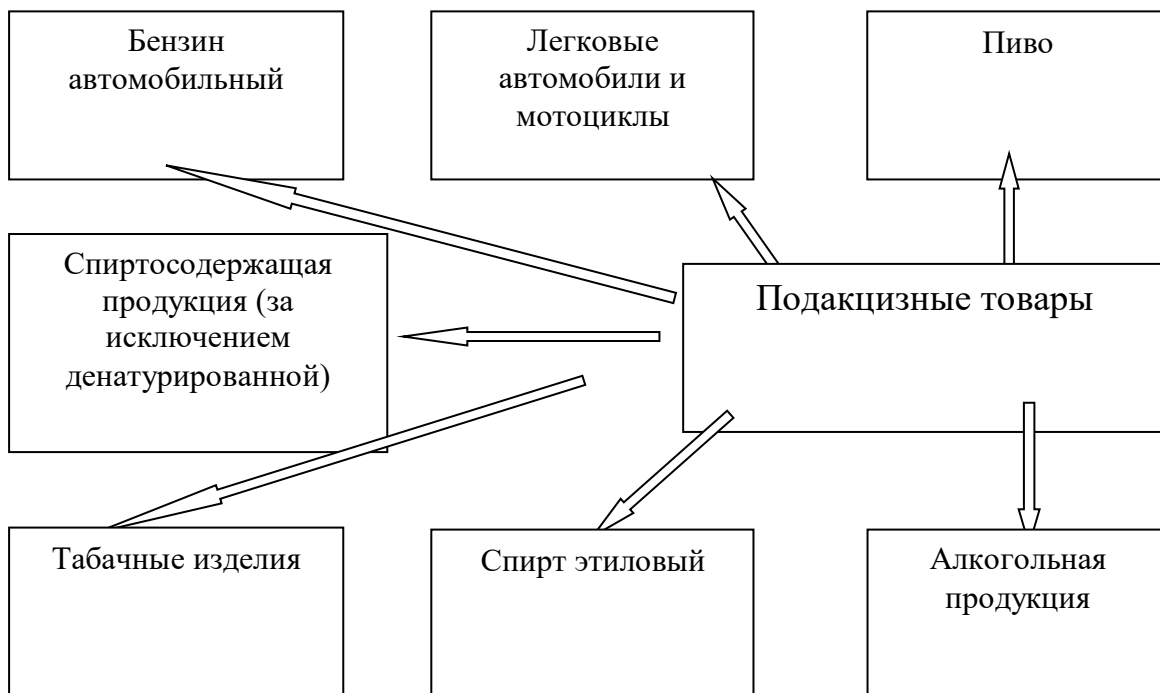


Рис.1.1. Подакцизные товары

В течение нескольких лет помимо товаров облагались акцизами и некоторые виды минерального сырья (нефть, природный газ).

В настоящее время перечень подакцизной продукции упорядочен, он значительно сузился и приближен к перечням подакцизных товаров, применяемым в развитых зарубежных странах. К числу подакцизных товаров всегда относились и, вероятно, будут относиться и впредь алкогольная

продукция и табачные изделия. Это объясняется характерными особенностями, присущими указанным товарным группам: с одной стороны, они не являются обязательными для всех потребителей, с другой — для этих товаров свойственны достаточно низкая себестоимость производства и высокая акцизная ставка.

В современный перечень подакцизных товаров, согласно ст.181 НК РФ, с 2017 г. включены:

1) этиловый спирт, произведенный из пищевого или непищевого сырья, в том числе денатурированный этиловый спирт, спирт-сырец, дистилляты винный, виноградный, плодовый, коньячный, кальвадосный, висковый (далее - этиловый спирт);

2) спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9 процентов.

При этом не рассматриваются как подакцизные товары следующие товары:

- лекарственные средства, прошедшие государственную регистрацию и внесенные в Государственный реестр лекарственных средств, лекарственные средства (включая гомеопатические лекарственные препараты), изготавливаемые аптечными организациями по рецептам, разлитые в емкости в соответствии с требованиями нормативной документации;

- препараты ветеринарного назначения, прошедшие государственную регистрацию и внесенные в Государственный реестр зарегистрированных ветеринарных препаратов, разработанных для применения в животноводстве на территории Российской Федерации, разлитые в емкости не более 100 мл;

- парфюмерно-косметическая продукция разлитая в емкости не более 100 мл с объемной долей этилового спирта до 80 процентов включительно и (или) парфюмерно-косметическая продукция с объемной долей этилового спирта до 90 процентов включительно при наличии на флаконе пульверизатора, разлитая

в емкости не более 100 мл, а также парфюмерно-косметическая продукция с объемной долей этилового спирта до 90 процентов включительно, разлитая в емкости до 3 мл включительно;

- виноматериалы, виноградное сусло, иное фруктовое сусло, пивное сусло;

3) алкогольная продукция (водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино, фруктовое вино, ликерное вино, игристое вино (шампанское), винные напитки, сидр, пуаре, медовуха, пиво, напитки, изготавливаемые на основе пива, иные напитки с объемной долей этилового спирта более 0,5 процента, за исключением пищевой продукции в соответствии с перечнем, установленным Правительством Российской Федерации от 28 июня 2012 г. №656. В этот перечень, например, входят: изделия кондитерские сахаристые, шоколад и шоколадные изделия, изделия кондитерские мучные, напитки брожения, квасы и напитки с содержанием этилового спирта от 0,5 до 1,2 процента включительно, продукты кисломолочные, мороженое, десерты взбитые замороженные фруктовые, плодово-ягодные, овощные, шербеты, смеси для их приготовления, сладкий пищевой лед, изделия колбасные сырокопченые.

5) табачная продукция;

б) автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.);

7) автомобильный бензин;

8) дизельное топливо;

9) моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;

10) прямогонный бензин, под которым понимаются бензиновые фракции, за исключением автомобильного бензина, авиационного керосина, акрилатов, полученные в результате: перегонки (фракционирования) нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа; переработки горючих

сланцев, угля, фракций нефти, фракций газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа.

11) средние дистилляты, под которыми понимаются смеси углеводородов в жидком состоянии (при температуре 20 градусов Цельсия и атмосферном давлении 760 миллиметров ртутного столба), полученные в результате первичной и (или) вторичной переработки нефти, газового конденсата, горючих сланцев, за исключением прямогонного бензина, автомобильного бензина, дизельного топлива, бензола, параксилола, ортоксилола, авиационного керосина, конденсата газового стабильного;

12) бензол, параксилол, ортоксилол;

13) авиационный керосин.

14) природный газ (в случаях, предусмотренных международными договорами Российской Федерации);

15) электронные системы доставки никотина, которыми признаются одноразовые электронные устройства, продуцирующие аэрозоль, пар или дым путем нагревания жидкости в целях вдыхания пользователем (за исключением медицинских изделий);

16) жидкости для электронных систем доставки никотина, под которыми понимается любая жидкость с содержанием жидкого никотина в объеме от 0,1 мг/мл, предназначенная для использования в электронных системах доставки никотина;

17) табак (табачные изделия), предназначенный для потребления путем нагревания.

Отметим, что при реализации этилового спирта, произведенного из всех видов сырья, а также коньячного спирта с 1 августа 2011 г. начали действовать новые принципы взимания акцизов: указанная ставка акциза в отношении этилового и коньячного спирта применяется только при реализации указанных видов спирта организациям, которые не уплачивают авансовый платеж по акцизу.

Налоговые ставки акцизов ст. 193 НК РФ и показаны в табл. 1.2 Приложения 4.

С 1 июля 2011 г. предусмотрено налогообложение по нулевой ставке акциза в следующих случаях:

1) при реализации этилового или коньячного спирта организациям, осуществляющим производство спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке;

2) реализации этилового или коньячного спирта организациям, уплачивающим авансовый платеж по акцизу (за исключением этилового и коньячного спирта, ввозимого на территорию РФ);

3) реализации (передаче производителями в структуре одной организации) этилового или коньячного спирта для производства товаров, не признаваемых подакцизными в соответствии с НК РФ.

Важно отметить, что ставка акциза на этиловый и коньячный спирт в размере 0 руб. за 1 л этилового спирта применяется при реализации указанных видов спирта лицам, представившим любой из документов:

- извещение об уплате покупателем - производителем алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции авансового платежа по акцизу (с отметкой налогового органа об уплате авансового платежа по акцизу);

- извещение об освобождении покупателя этилового или коньячного спирта от уплаты авансового платежа по акцизу (с отметкой налогового органа об освобождении его от уплаты авансового платежа).

Чтобы применить нулевую ставку в указанных случаях, налогоплательщик должен представить в налоговый орган по месту учета извещение об уплате авансового платежа по акцизу (вместе с другими документами, предусмотренными в п.4 ст.204 НК РФ) либо банковскую гарантию и извещение об освобождении от уплаты авансового платежа по акцизу.

1.3. Особенности исчисления уплаты акцизов на отдельные виды товаров в Российской Федерации

Акциз является косвенным налогом. Он взимается с товаров и услуг в виде части цены или тарифа. Формальными плательщиками (сборщиками) этого налога выступают юридические лица, производящие подакцизную продукцию или оказывающие облагаемые услуги, в то время как действительным их носителем становится потребитель [27].

Налогоплательщиками акциза признаются:

- 1) организации;
- 2) индивидуальные предприниматели;
- 3) лица, признаваемые налогоплательщиками налога в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ.

Объектом налогообложения акцизами признаются следующие операции.

1. Реализация на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров, в том числе реализация предметов залога и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации. В целях гл. 22 НК передача прав собственности на подакцизные товары одним лицом другому лицу на возмездной и (или) безвозмездной основе, а также использование их при натуральной оплате признается реализацией подакцизных товаров.

2. Продажа лицами переданных им на основании приговоров или решений судов, арбитражных судов или других уполномоченных на то государственных органов конфискованных и (или) бесхозяйных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность.

3. Передача на территории РФ лицами произведенных ими из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров собственнику указанного сырья (материалов) либо другим лицам, в том числе получение указанных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из давальческого сырья (материалов).

4. Передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров.

5. Передача на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд.

6. Передача на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров в уставный (складочный) капитал организаций, паевые фонды кооперативов, а также в качестве вноса по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности).

7. Передача на территории РФ организацией произведенных ею подакцизных товаров своему участнику при его выходе из организации, а также передача подакцизных товаров, произведенных в рамках договора простого товарищества, участнику указанного договора при выделе его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или разделе такого имущества.

8. Передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе.

9. Ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ.

10. Получение денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции. Для целей гл. 22 НК получением денатурированного этилового спирта признается приобретение денатурированного этилового спирта в собственность.

11. Получение прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина. Для целей гл. 22 НК

получением прямогонного бензина признается приобретение прямогонного бензина в собственность.

Не подлежат налогообложению акцизами следующие операции:

- передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации;

- реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенный режим экспорта, за пределы территории РФ с учетом потерь в пределах норм естественной убыли;

- первичная реализация (передача) конфискованных и бесхозных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и муниципальную собственность, на промышленную переработку под контролем таможенных и налоговых органов либо уничтожение.

Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) ввоз на таможенную территорию РФ подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность.

Налогоплательщик освобождается от уплаты акциза при реализации произведенных им подакцизных товаров и передаче подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, помещенных под таможенный режим экспорта, за пределы территории РФ при представлении в налоговый орган поручительства банка в соответствии с НК или банковской гарантии. Такое поручительство банка должно предусматривать обязанность банка уплатить сумму акциза и соответствующие пени в случаях непредставления в порядке и в сроки, которые установлены НК, налогоплательщиком документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров, и неуплаты им акциза и пеней.

Возмещение сумм акциза производится в порядке, предусмотренном ст. 203 НК.

При ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ в зависимости от избранного таможенного режима налогообложение производится в следующем порядке.

1. При выпуске подакцизных товаров для свободного обращения и при помещении подакцизных товаров под таможенные режимы переработки для внутреннего потребления и свободной таможенной зоны акциз уплачивается в полном объеме.

2. При помещении подакцизных товаров под таможенный режим реимпорта налогоплательщиком уплачиваются суммы акциза, от уплаты которых он был освобожден либо которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров в соответствии с НК, в порядке, предусмотренном таможенным законодательством РФ.

3. При помещении подакцизных товаров под таможенные режимы транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободного склада, уничтожения и отказа в пользу государства акциз не уплачивается.

4. При помещении подакцизных товаров под таможенный режим переработки на таможенной территории акциз не уплачивается при условии, что продукты переработки будут вывезены в определенный срок. При выпуске продуктов переработки для свободного обращения акциз подлежит уплате в полном объеме с учетом положений, установленных Таможенным кодексом РФ.

5. При помещении подакцизных товаров под таможенный режим временного ввоза применяется полное или частичное освобождение от уплаты акциза в порядке, предусмотренном таможенным законодательством РФ.

При вывозе подакцизных товаров с таможенной территории РФ налогообложение производится в следующем порядке.

1. При вывозе товаров в таможенном режиме экспорта за пределы таможенной территории РФ акциз не уплачивается или уплаченные суммы акциза возвращаются (засчитываются) налоговыми органами РФ в порядке, предусмотренном НК. Указанный порядок налогообложения применяется также при помещении товаров под таможенный режим таможенного склада в целях последующего вывоза этих товаров в соответствии с таможенным режимом экспорта, а также при помещении товаров под таможенный режим свободной таможенной зоны.

2. При вывозе товаров в таможенном режиме реэкспорта за пределы таможенной территории РФ уплаченные при ввозе на таможенную территорию РФ суммы акциза возвращаются налогоплательщику в порядке, предусмотренном таможенным законодательством РФ.

3. При вывозе подакцизных товаров с таможенной территории РФ в соответствии с иными по сравнению с указанными таможенными режимами освобождение от уплаты акциза и (или) возврат уплаченных сумм акциза не производится, если иное не предусмотрено таможенным законодательством РФ.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду подакцизного товара.

Налоговая база при реализации (передаче, признаваемой объектом налогообложения в соответствии с гл. 22 НК) произведенных налогоплательщиком подакцизных товаров в зависимости от установленных в отношении этих товаров налоговых ставок определяется следующим образом:

1) как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении - по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения).

2) как стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисленная исходя из цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК, без

учета акциза, налога на добавленную стоимость - по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные налоговые ставки.

3) как стоимость переданных подакцизных товаров, исчисленная исходя из средних цен реализации, действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии исходя из рыночных цен без учета акциза, налога на добавленную стоимость - по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные налоговые ставки. В аналогичном порядке определяется налоговая база по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные налоговые ставки, при их реализации на безвозмездной основе, при совершении товарообменных операций, а также при передаче подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации и передаче подакцизных товаров при натуральной оплате труда.

4) как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении для исчисления акциза при применении твердой налоговой ставки и как расчетная стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен, для исчисления акциза при применении адвалорной налоговой ставки - по подакцизным товарам, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, состоящие из твердой и адвалорной налоговых ставок. Расчетная стоимость табачных изделий, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, определяется в соответствии со ст. 187.1 НК.

При определении налоговой базы выручка налогоплательщика, полученная в иностранной валюте, пересчитывается в валюту РФ по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату реализации подакцизных товаров.

Налоговая база по объекту налогообложения, указанному в пп. 20 п. 1 ст. 182 НК, определяется как объем полученного денатурированного этилового спирта в натуральном выражении.

Налоговая база по объекту налогообложения, указанному в пп. 21 п. 1 ст. 182 НК, определяется как объем полученного прямогонного бензина в натуральном выражении.

В гл. 22 приведен порядок определения расчетной стоимости табачных изделий, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки; увеличение налоговой базы при реализации подакцизных товаров; особенности определения налоговой базы при совершении операций с подакцизными товарами с использованием различных налоговых ставок; определение налоговой базы при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ.

Налоговым периодом признается календарный месяц.

Налогообложение подакцизных товаров осуществляется по единым на территории РФ налоговым ставкам, рассмотренным в параграфе 1.2.

Сумма акциза по подакцизным товарам (в том числе при ввозе на территорию РФ), в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки, исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, исчисленной в соответствии с НК.

Сумма акциза по подакцизным товарам (в том числе ввозимым на территорию РФ), в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, определенной в соответствии с НК.

Сумма акциза по подакцизным товарам (в том числе ввозимым на территорию РФ), в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки (состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) налоговых ставок), исчисляется как сумма, полученная в результате сложения сумм акциза, исчисленных как произведение твердой (специфической) налоговой ставки и объема реализованных (переданных, ввозимых) подакцизных товаров в натуральном выражении и как

соответствующая адвалорной (в процентах) налоговой ставке процентная доля максимальной розничной цены таких товаров.

Общая сумма акциза при совершении операций с подакцизными товарами, признаваемыми в соответствии с гл. 22 НК объектом налогообложения, представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм акциза, исчисленных в соответствии с НК для каждого вида подакцизного товара, облагаемого акцизом по разным налоговым ставкам.

Общая сумма акциза при совершении операций с подакцизными нефтепродуктами, признаваемыми в соответствии с гл. 22 НК объектом налогообложения, определяется отдельно от суммы акциза по другим подакцизным товарам.

Сумма акциза по подакцизным товарам исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям по реализации подакцизных товаров, дата реализации (передачи) которых относится к соответствующему налоговому периоду, а также с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

Если налогоплательщик не ведет отдельного учета, сумма акциза по подакцизным товарам определяется исходя из максимальной из применяемых налогоплательщиком налоговой ставки от единой налоговой базы, определенной по всем облагаемым акцизом операциям.

В целях гл. 22 НК дата реализации (передачи) подакцизных товаров определяется как день отгрузки (передачи) соответствующих подакцизных товаров, в том числе структурному подразделению организации, осуществляющему их розничную реализацию.

Налогоплательщик, осуществляющий операции, признаваемые объектом налогообложения, за исключением операций по реализации прямогонного бензина налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина, налогоплательщику, имеющему свидетельство на

переработку прямогонного бензина (в том числе на основании распорядительных документов собственника прямогонного бензина, произведенного из давальческого сырья, а также операций по реализации денатурированного этилового спирта налогоплательщику, имеющему свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции), обязан предъявить к оплате покупателю подакцизных товаров (собственнику давальческого сырья) соответствующую сумму акциза.

В расчетных документах соответствующая сумма акциза выделяется отдельной строкой, за исключением случаев реализации подакцизных товаров за пределы территории РФ и за исключением операций по реализации прямогонного бензина (в том числе на основании распорядительных документов собственника прямогонного бензина, произведенного из давальческого сырья налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина, налогоплательщику, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина, а также операций по реализации денатурированного этилового спирта налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство денатурированного этилового спирта, налогоплательщику, имеющему свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции).

При реализации подакцизных товаров, операции по реализации которых в соответствии со ст. 183 НК освобождены от налогообложения, расчетные документы, первичные учетные документы и счета-фактуры выписываются без выделения соответствующих сумм акциза. При этом на указанных документах делается надпись или ставится штамп «Без акциза» [29].

При реализации (передаче) подакцизных товаров в розницу соответствующая сумма акциза включается в цену указанного товара. При этом на ярлыках товаров и ценниках, выставляемых продавцом, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах соответствующая сумма акциза не выделяется.

При ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ соответствующие заполненные таможенные формы и расчетные документы, удостоверяющие факт уплаты акциза, используются как контрольные документы для установления обоснованности налоговых вычетов.

При вывозе подакцизных товаров в таможенном режиме экспорта за пределы территории РФ для подтверждения обоснованности освобождения от уплаты акциза и налоговых вычетов в налоговый орган по месту регистрации налогоплательщика в обязательном порядке в течение 180 календарных дней со дня реализации указанных товаров представляются следующие документы:

1. Контракт (копия контракта) налогоплательщика с контрагентом на поставку подакцизных товаров.

2. Платежные документы и выписка банка (их копии), которые подтверждают фактическое поступление выручки от реализации подакцизных товаров иностранному лицу на счет налогоплательщика в российском банке.

3. Грузовая таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товара в таможенном режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который указанный товар был вывезен за пределы таможенной территории РФ (далее - пограничный таможенный орган).

4. Копии транспортных или товаросопроводительных документов или иных документов с отметками российских пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы таможенной территории РФ, за исключением вывоза нефтепродуктов в таможенном режиме экспорта через границу РФ.

При непредставлении или представлении в неполном объеме перечисленных в НК документов, подтверждающих факт вывоза подакцизных товаров за пределы территории РФ, которые должны быть представлены в налоговые органы по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя), по указанным подакцизным товарам акциз

уплачивается в порядке, установленном гл. 22 НК в отношении операций с подакцизными товарами на территории РФ [40].

Суммы акциза, исчисленные налогоплательщиком при реализации подакцизных товаров (за исключением реализации на безвозмездной основе) и предъявленные покупателю, относятся у налогоплательщика на расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

Суммы акциза, исчисленные налогоплательщиком по операциям передачи подакцизных товаров, признаваемым объектом налогообложения, а также при их реализации на безвозмездной основе, относятся у налогоплательщика за счет соответствующих источников, за счет которых относятся расходы по указанным подакцизным товарам.

Суммы акциза, предъявленные налогоплательщиком покупателю при реализации подакцизных товаров, у покупателя учитываются в стоимости приобретенных подакцизных товаров.

Суммы акциза, фактически уплаченные при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ, учитываются в стоимости указанных подакцизных товаров.

Налогоплательщик имеет право уменьшить сумму акциза по подакцизным товарам, определенную в соответствии со ст. 194 гл. 22 НК, на установленные налоговые вычеты [29].

Вычетам подлежат суммы акциза:

- предъявленные продавцами и уплаченные налогоплательщиком при приобретении подакцизных товаров либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ, выпущенных в свободное обращение, в дальнейшем использованных в качестве сырья для производства подакцизных товаров;

- уплаченные на территории РФ по спирту этиловому, произведенному из пищевого сырья, использованному для производства виноматериалов, в дальнейшем использованных для производства алкогольной продукции.

Налоговые вычеты производятся на основании расчетных документов и счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком подакцизных товаров либо предъявленных налогоплательщиком собственнику давальческого сырья (материалов) при его производстве, либо на основании таможенных деклараций или иных документов, подтверждающих ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ и уплату соответствующей суммы акциза.

Вычетам подлежат только суммы акциза, фактически уплаченные продавцам при приобретении подакцизных товаров, либо предъявленные налогоплательщиком и уплаченные собственником давальческого сырья (материалов) при его производстве, либо фактически уплаченные при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ, выпущенных в свободное обращение.

Сумма акциза, подлежащая уплате налогоплательщиком, осуществляющим операции, признаваемые объектом налогообложения в соответствии с гл. 22 НК, определяется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на налоговые вычеты, предусмотренные ст. 200 НК, сумма акциза, определяемая в соответствии со ст. 194 НК.

Если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает сумму акциза, исчисленную по реализованным подакцизным товарам, налогоплательщик в этом налоговом периоде акциз не уплачивает.

Сумма превышения налоговых вычетов над суммой акциза, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с гл. 22 НК, подлежит зачету в счет текущих и (или) предстоящих в следующем налоговом периоде платежей по акцизу.

Если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает сумму акциза, исчисленную по операциям с подакцизными товарами, являющимся объектом налогообложения в соответствии с гл. 22 НК, по итогам

налогового периода полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику в соответствии с положениями НК.

Уплата акциза при реализации (передаче) налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров производится исходя из фактической реализации (передачи) указанных товаров за истекший налоговый период равными долями не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем, и не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным месяцем.

Налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения налоговую декларацию за налоговый период в части осуществляемых ими операций, признаваемых объектом налогообложения в соответствии с гл. 22 НК, в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено настоящим пунктом, а налогоплательщики, имеющие свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и (или) свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом, - не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за отчетным [40].

Сроки и порядок уплаты акциза при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ устанавливаются таможенным законодательством РФ на основе положений гл. 22 НК.

Таким образом, в первой главе работы рассмотрен исторический аспект акцизного налогообложения в Российской Федерации, определены виды подакцизных товаров, показаны особенности исчисления уплаты акцизов на отдельные виды товаров в Российской Федерации.

Анализ и пути совершенствования акцизного налогообложения в Российской Федерации рассматриваются в следующей главе работы.

ГЛАВА 2. АНАЛИЗ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ АКЦИЗНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1. Анализ структуры и динамики акцизов, поступивших в бюджетную систему Российской Федерации за 2014-2016 гг.

Анализ поступлений сумм акцизов в доходы бюджетной системы Российской Федерации на основе налоговой статистики с учетом тенденций развития макроэкономической ситуации, а также воздействия отраслевых и региональных факторов имеет важнейшее практическое значение для анализа функционирования налоговой системы в России в целом.

Анализ структуры поступлений сумм акцизов в бюджетную систему, а также тенденций динамики сумм акцизов является основой для прогнозирования объемов поступлений акцизов на алкоголь в доходы бюджета.

Результаты анализа структуры и динамики поступлений акцизов органы налогового администрирования – налоговые и таможенные органы – используют для выработки рекомендаций по целенаправленному выбору организаций для проведения налоговых проверок, оценки полноты уплаты налогоплательщиками акцизов и принятия мер к снижению допущенной ими недоимки по акцизам в бюджет.

Анализ структуры поступления акцизов в бюджетную систему в целом по Российской Федерации, на основании данных таблицы 2.1 Приложения 2 показал, что акцизы, уплачиваемые как по товарам, производимым на территории Российской Федерации, так и по товарам, ввозимым на территорию Российской Федерации, формировали доходную часть бюджетной системы Российской Федерации в следующих размерах [52]:

В 2014 г.: акцизы на товары, производимые на территории Российской Федерации, составили 1000,6 млрд. руб. или 3,7% суммы доходов бюджетной

системы РФ; акцизы на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации – 71,6 млрд. руб. или 0,3% суммы доходов бюджетной системы Российской Федерации.

В 2015 г.: акцизы на товары, производимые на территории Российской Федерации, составили 1068,3 млрд. руб. или 4,0% суммы доходов бюджетной системы РФ; акцизы на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации – 53,9 млрд. руб. или 0,2% суммы доходов бюджетной системы Российской Федерации.

В 2016 г.: акцизы на товары, производимые на территории Российской Федерации, составили 1355,8 млрд. руб. или 4,9% суммы доходов бюджетной системы РФ; акцизы на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации – 62,0 млрд. руб. или 0,2% суммы доходов бюджетной системы Российской Федерации.

Таким образом, общая доля акцизов, администрируемых как налоговыми, так и таможенными органами, в совокупности составляла: в 2014 г. – 4,0%, в 2015 г. – 4,0%, и в 2016 г. – 4,9% всех доходов бюджетной системы РФ, то есть занимала в 2016 г. пятое место среди налоговых доходов бюджетной системы РФ, после НДС – 16,5%, НДФЛ – 10,9%, налогов за пользование природными ресурсами – 10,6% и налога на прибыль организаций – 10,0%.

Поэтому, можно сделать вывод, что акцизы не являются одним из основных доходобразующих налогов бюджетной системы Российской Федерации, так как совокупная их доля в доходах бюджетной системы РФ хоть и возросла за исследуемый период на 0,9%, но все равно составляет менее пяти процентов доходов государства.

Анализ структуры поступления акцизов на отдельные виды подакцизных товаров в общей сумме акцизов, поступивших в бюджетную систему в целом по Российской Федерации, показан в таблицах 2.2 и 2.3 (Приложения 3,4).

Анализ данных таблиц 2.2 и 2.3 показывает, что в общей сумме акцизов, поступивших в бюджетную систему в целом по Российской Федерации как на

товары (продукцию), производимые на территории РФ, так и на товары (продукцию), ввозимые на таможенную территорию РФ наибольшую долю составляли:

В 2014 г:

1) на табачную продукцию – 29,7%, в том числе 29,3% - по товарам, производимым на территории РФ, и 0,4% - по товарам, ввозимым на территорию РФ;

2) на автомобильный бензин – 17,0%, в том числе 16,0% - по товарам, производимым на территории РФ, и 1,0% - по товарам, ввозимым на территорию РФ;

3) на алкогольную продукцию с долей спирта свыше 9 процентов (за исключением вин) – 15,7%, в том числе 13,4% - по товарам, производимым на территории РФ, и 2,3% - по товарам, ввозимым на территорию РФ;

4) акцизы на пиво – 13,7%, в том числе: 13,3% - по товарам, производимым на территории РФ, и 0,4% - по товарам, ввозимым на территорию РФ.

В 2015 г:

1) на табачную продукцию – 36,2%, в том числе 35,5% - по товарам, производимым на территории РФ, и 0,7% - по товарам, ввозимым на территорию РФ;

2) на автомобильный бензин – 19,3%, в том числе 18,8% - по товарам, производимым на территории РФ, и 0,5% - по товарам, ввозимым на территорию РФ;

3) на алкогольную продукцию с долей спирта свыше 9 процентов (за исключением вин) – 13,7%, в том числе 12,0% - по товарам, производимым на территории РФ, и 1,7% - по товарам, ввозимым на территорию РФ;

4) акцизы на пиво – 12,4%, в том числе: 12,2% - по товарам, производимым на территории РФ, и 0,2% - по товарам, ввозимым на территорию РФ.

В 2016 г:

1) на табачную продукцию – 35,6%, в том числе 34,4% - по товарам, производимым на территории РФ, и 1,2% - по товарам, ввозимым на территорию РФ;

2) на автомобильный бензин – 21,7%, в том числе 21,6% - по товарам, производимым на территории РФ, и 0,1% - по товарам, ввозимым на территорию РФ;

3) на алкогольную продукцию с долей спирта свыше 9 процентов (за исключением вин) – 13,4%, в том числе 12,1% - по товарам, производимым на территории РФ, и 1,3% - по товарам, ввозимым на территорию РФ;

4) акцизы на пиво – 11,1%, в том числе: 10,9% - по товарам, производимым на территории РФ, и 0,2% - по товарам, ввозимым на территорию РФ.

Поэтому можно сделать вывод, что в течение исследуемого периода наибольшую долю в общей сумме акцизов, поступивших в бюджетную систему России в целом, занимали акцизы на табачную продукцию, доля которых возросла с 29,7% в 2014 г. до 35,6% в 2016 г.

Отметим, что доля акцизов на алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта свыше 9 процентов, т.е. на так называемый «крепкий» алкоголь, за исследуемый период снизилась с 15,7% в 2014 г. до 13,4% в 2016 г.

Изменение структуры поступлений акцизов в бюджетную систему РФ объясняется анализом показателей их динамики, показанными в таблицах 2.4 и 2.5, который показал, что общая сумма акцизов в доходах бюджетной системы РФ возросла за исследуемый период с 1072,2 млрд. руб. до 1355,8 млрд. руб. или на 26,5%.

При этом, сумма акцизов:

- по товарам, производимым на территории РФ, возросла за исследуемый период на 29,3%,

- по товарам, ввозимым на территорию РФ, снизилась за исследуемый период на 13,4%.

Причем, по подакцизным товарам, производимым на территории Российской Федерации, суммы акцизов: на табачную продукцию увеличились 48,7%, на автомобильный бензин увеличились на 70,0%, на алкогольную продукцию с долей спирта свыше 9 процентов (за исключением вин) увеличились на 14,4%, на пиво увеличились только на 4,1%.

По результатам проведенного анализа можно сделать вывод, что акцизы не являются основным доходобразующим налогом бюджетной системы России, поэтому они в настоящее время не направлены на реализацию фискальной функции налогов, и выполняют, прежде всего, социальную функцию, регулирующую спрос и потребление подакцизных товаров, особенно, таких как алкогольная и табачная продукция.

2.2. Проблемы функционирования механизма акцизного налогообложения в Российской Федерации

Функционирование механизма акцизного налогообложения в Российской Федерации сопряжено с определенными проблемами, решение которых связано с внесением изменений и дополнений в действующую главу 22 НК РФ «Акцизы», которые касаются как расширения состава подакцизных товаров, так и изменения порядка исчисления по уже существующим подакцизным товарам.

За время действия гл. 22 «Акцизы» в ст. 181 НК РФ (состав подакцизных товаров) вносились изменения 11 раз. В первоначальной редакции указанной статьи значилось 12 видов подакцизных товаров. В редакции Федерального закона от 24.11.2014 №366-ФЗ на 1 января 2015 г. в составе подакцизных товаров числятся 14 позиций, в том числе природный газ, который был в первоначальной редакции гл. 22 и был исключен из состава подакцизных товаров Федеральным законом от 07.07.2003 №117-ФЗ.

Но существует различие в подходах к природному газу как подакцизному товару: в актуальной редакции природный газ является подакцизным товаром только в том случае, если его обложение акцизами закреплено международными договорами РФ.

Так, например, Протоколом к Соглашению между Правительством Российской Федерации и Правительством Турецкой Республики предусмотрено взимание акциза на природный газ, поставляемый по трубопроводу «Голубой поток». В настоящее время Турецкая Республика является вторым по величине рынком сбыта «Газпрома» после Германии. Акцизное налогообложение природного газа, введенное с 2015 г., обеспечит дополнительные доходы федерального бюджета, например, в 2018 г. в размере 38,9 млрд. руб. - в 2017 г.

Объектом налогообложения акцизом признаются операции по реализации (передаче) природного газа, налоговая база определяется как стоимость реализованного (переданного) природного газа за вычетом таможенных платежей и расходов на транспортировку такого газа за пределами территории Российской Федерации.

Налогообложение природного газа будет осуществляться по налоговой ставке 30 процентов, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации. Таким образом, в гл. 22 НК РФ появилась адвалорная ставка акциза, а согласно ст. 189 НК РФ в этом случае налоговая база увеличивается на полученные суммы от покупателей, так или иначе связанные с реализацией (авансовые платежи, проценты по векселям и товарному кредиту и т.п.).

Согласно вышеуказанному Протоколу уплата акцизов по всему экспортируемому в рамках Соглашения российскому природному газу производится ОАО «Газпром» в период до полной окупаемости инвестиций, но не более чем до 31 декабря 2015 г. включительно, по ставке 2 (два) долл. США за каждые 1000 куб. м природного газа, если цена на реализуемый газ не превышает 65 долл. США за 1000 куб. м, и по ставке 2 (два) долл. США плюс

30 процентов от суммы разницы между фактической ценой и ценой в размере 65 долл. США за 1000 куб. м, в случае, когда фактическая цена на реализуемый газ превышает указанный уровень. По истечении указанного периода акциз уплачивается в общеустановленном порядке.

С 1 января 2015 г. подакцизными являются ароматические углеводороды: бензол, параксиллол, ортоксиллол.

Бензол входит в состав бензина, широко применяется в промышленности, является исходным сырьем для производства лекарств, различных пластмасс, синтетической резины, красителей, взрывчатых веществ, пестицидов, применяется как растворитель и добавка к моторному топливу.

Параксиллол применяют как растворитель лаков, красок, мастик, используют в синтезе красителей и как сырье для синтеза терефталевой кислоты - полупродукта для получения полиэтилентерефталата, который, в свою очередь, является основой для производства емкостей для жидких продуктов питания, бутылок для различных напитков.

Ортоксиллол представляет собой нефтяной продукт, который применяют для растворения хлоркаучука, нитроцеллюлозы и различных полимеров, для обезжиривания различных поверхностей. Ортоксиллол является первичным сырьем для создания ряда пластификаторов и полимерных материалов, и, кроме того, он является высокооктановой добавкой к моторным топливам.

Объект налогообложения по бензолу, параксиллолу и ортоксиллолу возникает в трех случаях:

- при получении (оприходовании) этих углеводородов в собственность при наличии свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с бензолом, параксиллолом или ортоксиллолом, оформленным согласно новой ст. 179.4 НК РФ;

- при оприходовании бензола, параксиллола или ортоксиллола, произведенных в структуре организации из сырья, принадлежащего производителю на праве собственности;

- при оприходовании бензола, параксилола или ортоксилола услуги по переработке которых были оказаны другой организацией на давальческой основе.

При реализации, передаче в переработку на давальческих началах и других операциях, перечисленных в пп. 6 - 13 п. 1 ст. 182 НК РФ, объекта налогообложения по ароматическим углеводородам не возникает.

Новым подакцизным товаром является авиационный керосин, который представляет собой нефтяные фракции прямой перегонки и применяется в качестве топлива для авиационных двигателей.

В отличие от автомобильного бензина, к этому виду топлива применяются совершенно другие стандарты по вязкости, плотности, теплоте сгорания, энергетическим свойствам, содержанию серы. Кроме авиационного керосина, подакцизным товаром являются и другие виды жидкого топлива, применяемого в авиационных двигателях, например авиационный бензин (применяется в поршневых авиационных двигателях), а также смеси этих топлив.

Объектом налогообложения по авиационному керосину являются операции по получению авиационного керосина лицом, включенным в реестр эксплуатантов гражданской авиации Российской Федерации и имеющим сертификат (свидетельство) эксплуатанта.

Налоговая ставка в отношении авиационного керосина, бензола, параксилола и ортоксилола установлена в размере 2300 руб. за 1 тонну.

При использовании полученного (оприходованного) бензола, параксилола, ортоксилола для производства продукции нефтехимии налогоплательщик имеет право применить налоговые вычеты акциза с применением коэффициента 2,88.

Пример.

Производитель пластиковых бутылок приобрел 2000 т параксилола.

При оприходовании он начислит акциз в сумме:

$2000 \text{ т} * 2300 \text{ руб.} = 4600000 \text{ руб.}$

После представления документов в соответствии со ст. 201 НК РФ налогоплательщик имеет право применить налоговый вычет:

$$4600000 \times 2,88 = 13248000 \text{ руб.}$$

В случае реализации приобретенного параксилола или иного выбытия налоговый вычет предоставляется с коэффициентом 1.

Для получения налогового вычета налогоплательщику необходимо представить документы, подтверждающие факт оприходования параксилола, а также списания сырья для производства пластиковых бутылок, копию договора с поставщиком параксилола, реестра счетов-фактур, выставленных налогоплательщику поставщиком параксилола, в отношении которого начислены суммы акциза, предъявленные к вычету в налоговом периоде.

Введение акцизов на ароматические углеводороды преследует фискальную цель, а именно частичную компенсацию потерь бюджета из-за «налогового маневра» в нефтяной отрасли, размеры которых оценивались Минфином России в 2015 г. в 200 млрд. руб.

Суть «нефтяного маневра» заключается в снижении экспортных таможенных пошлин на нефть к 2018 г. и ликвидации нефтяных субсидий российским потребителям, нефтеперерабатывающим заводам (НПЗ), экономикам Белоруссии и Казахстана с одновременным повышением ставок НДС. Под нефтяными субсидиями понимается установление пониженных ставок на высококачественные нефтепродукты с целью стимулирования модернизации НПЗ. «Налоговый маневр» направлен, прежде всего, на снижение зависимости бюджета страны от экспорта нефти и нефтепродуктов и ликвидации экономических стимулов для реэкспорта в рамках ЕврАЭС.

Рассмотрим решение проблем, связанных с налогообложением операций с прямогонным бензином.

Организация, имеющая свидетельство на переработку прямогонного бензина, до 1 января 2015 г. начисляла акциз только при оприходовании прямогонного бензина. С указанной даты обязанность по начислению акциза возникает и в случае получения прямогонного бензина от организации,

оказывающей услуги по переработке прямогонного бензина, а также при оприходовании прямогонного бензина, произведенного в структуре организации.

Налоговые вычеты предоставляются организации, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина с коэффициентом 1,37, при условии использования прямогонного бензина для производства продукции нефтехимии. При этом неподакцизная продукция нефтехимии должна быть произведена в результате химических превращений, протекающих при температуре выше 700 градусов Цельсия или в результате дегидрирования бензиновых фракций (абз. 2 п. 15 ст. 200 НК РФ).

Цель использования прямогонного бензина для получения налоговых вычетов определяется согласно технической документации на технологическое оборудование, посредством которого осуществляются химические превращения. Если приобретенный прямогонный бензин используется для производства бензола, параксилола, ортоксилола или для производства продукции нефтехимии и при этом не выполняются условия, указанные в абз. 2 п. 15 ст. 200 НК РФ, налоговый вычет начисленного акциза при оприходовании применяется с коэффициентом 1.

Указанное правило действует и в том случае, если прямогонный бензин произведен в структуре организации или получен от другой организации, осуществившей услуги по переработке собственного сырья.

В связи с тем что налоговый вычет акциза лицам, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина и (или) свидетельство на совершение операций с бензолом, параксилолом или ортоксилолом, включенным в реестр эксплуатантов гражданской авиации Российской Федерации и имеющим сертификат (свидетельство) эксплуатанта, может превышать акциз, начисленный при оприходовании подакцизных товаров, возникает проблема учета «отрицательного» акциза.

С этой целью введена специальная ст. 203.1 НК РФ, которая описывает процедуру возмещения разницы между начисленным акцизом и налоговым вычетом. Для получения права на возмещение уплаченного акциза налогоплательщик не позднее 5 дней со дня подачи налоговой декларации (она подается не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за отчетным) представляет в налоговый орган заявление о возмещении налога, банковскую гарантию. В течение пяти дней со дня подачи заявления налоговый орган проверяет обоснованность заявленной суммы акциза к возмещению и в течение следующих пяти дней сообщает налогоплательщику в письменной форме о принятом решении. Возмещение налога производится при отсутствии у налогоплательщика недоимки по налогу, иным налогам, задолженности по соответствующим пеням и (или) штрафам, подлежащим уплате или взысканию.

От представления банковской гарантии освобождаются крупные налогоплательщики, у которых сумма уплаченных налогов (перечисленных в п.2 ст.203.1 НК РФ), уплаченная за три календарных года, предшествующие году, в котором подается заявление о возмещении налога, составляет не менее 10 млрд. руб. Указанные налогоплательщики вправе не предоставлять банковскую гарантию, если со дня создания соответствующей организации до дня подачи налоговой декларации прошло не менее трех лет.

Далее рассмотрим проблемы установления налоговых ставок акцизов по нефтепродуктам.

С целью недопущения роста цен на нефтепродукты на внутреннем рынке и минимизации негативных последствий в связи с «нефтяным маневром» кардинально изменился подход к установлению налоговых ставок по нефтепродуктам. Проведенный анализ изменения налоговых ставок акциза по автомобильному бензину показал, что к 2017 г. налоговые ставки практически вернулись к уровню 2011 г. и исчезла их дифференциация в зависимости от класса автомобильного бензина (см. таблицу 2.6).

За период с 2011 по 2014 г. ставки акциза по автомобильному бензину, не соответствующему классу 3, 4 или 5, выросли на 85%, в то время как по бензину класса 5 - только на 25,4%.

В 2014 г. ставка акциза на бензин, не соответствующий классу 3, 4 или 5, превышала ставку акциза на автомобильный бензин класса 5 в 1,7 раза. Таким образом, при продаже бензина «Евро-5» налогоплательщик в 2014 г. сэкономил на акцизе более четырех рублей на литр (по сравнению с «Евро-3»).

Дифференцированные ставки акцизов позволили нефтеперерабатывающим компаниям получить дополнительные средства за счет производства более качественного топлива и направить их на развитие и модернизацию действующих мощностей, увеличить долю переработки нефти. Например, у государственной компании «Роснефть» в 2012 г. объем переработки составил 61,5 млн. тонн; через четыре года (с 2017 г.) переработка нефти должна составить 90,4 млн. тонн сырой нефти. Это значительно улучшит и финансовые показатели компании, так как, например, стоимость тонны авиационного керосина в 1,75 раза больше, чем стоимость тонны сырой нефти.

Далее рассмотрим проблемы установления налоговых ставок акцизов по спирту, спиртосодержащей и алкогольной продукции.

В редакции Федерального закона от 30.09.2013 №269-ФЗ темп роста налоговых ставок на алкогольную продукцию с объемной долей спирта этилового более 9% предполагался в 2015 г. - 120% (с 500 руб. за литр безводного спирта до 600 руб.). Но в редакции Федерального закона от 24.11.2014 №366-ФЗ налоговые ставки по крепкому алкоголю остались на прежнем уровне и останутся неизменными и в 2016 г. И только в 2017 г. налоговые ставки увеличились на 6,4%.

«Заморозка» акциза на алкогольную продукцию с объемной долей спирта этилового более 9% привело и к решению Федеральной службы по регулированию алкогольного рынка снизить минимальную розничную цену 0,5 л водки с 220 руб. до 185 руб..

Россия занимала по итогам 2014 г. 4 место в мире по уровню потребления чистого алкоголя на душу населения - 15,76 литра.

Решение о снижении минимальной розничной цены на крепкий алкоголь не увязывается с Концепцией реализации государственной политики по снижению масштабов злоупотребления алкогольной продукцией. Согласно данной Концепции с 2009 г. было предусмотрено увеличение акциза на этиловый спирт и алкогольную продукцию в целях снижения их ценовой доступности, а также изменение структуры потребления населением алкогольной продукции за счет уменьшения доли потребления крепких спиртных напитков при одновременном существенном снижении общего уровня потребления алкогольной продукции.

Решение о приостановке индексации ставок акциза на крепкую алкогольную продукцию можно объяснить следующими фактами. В России значительна доля нелегального алкоголя: ежегодно бюджет теряет из-за нелегального алкоголя 30 - 50 млрд. руб. Производство нелегальной водки, суррогатов возникает в том числе и из-за определенного завышения цен на легальную продукцию. В связи с этим было принято решение не повышать ставку акциза, убрав тем самым повод для повышения минимальной цены [17].

Налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы налоговую декларацию по акцизам в срок не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за отчетным (п.5 ст.204 НК РФ). Как видно, в данной норме НК РФ установлен предельный срок представления налоговой декларации по акцизам. Поэтому налоговая декларация по акцизам может быть представлена в налоговый орган в любой день месяца, следующего за отчетным налоговым периодом, но не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за указанным налоговым периодом.

2.3. Направления совершенствования порядка акцизного налогообложения в Российской Федерации

Акцизное налогообложение по праву считается не только одним из самых непростых для бухгалтера, но и весьма обременительным для организаций - производителей подакцизной продукции. Поэтому не удивительно, что в современной экономической литературе выдвигаются самые различные идеи по изменению действующего порядка акцизного налогообложения. Рассмотрим часть наиболее интересных предложений в этом направлении.

1. Рассмотрим будущее акцизов по алкогольной продукции.

Достаточно подробно на этот счет высказался Минфин России в Письме от 13.04.2016 №03-07-06/20974. Финансовое ведомство напомнило о существовании Концепции реализации государственной политики по снижению масштабов злоупотребления алкогольной продукцией и профилактике алкоголизма среди населения на период до 2020 года [26].

Документом определены приоритетные задачи по снижению масштабов злоупотребления алкогольной продукцией и профилактике алкоголизма среди населения Российской Федерации, в том числе применение ценовых и налоговых мер с целью снижения доступности алкогольной продукции для населения, особенно для молодежи.

Нужно помнить, что налоговая политика в части установления ставок акцизов на алкоголь определяется исходя из необходимости решения комплекса задач, таких как формирование доходной базы федерального бюджета и бюджетов субъектов РФ, ограничение потребления алкогольной продукции, воздействие на структуру потребления в пользу слабоалкогольной продукции. Поэтому индексация ставок акцизов на алкогольную продукцию велась опережающими темпами по сравнению с уровнем инфляции, а также по сравнению с иными подакцизными товарами.

Но гнаться за увеличением акцизов нельзя. Высокие темпы роста ставок акцизов на алкогольную продукцию создают экономически выгодные условия для увеличения ее нелегального оборота, в том числе в связи с различиями в уровне ставок акцизов, действующих в государствах - членах Евразийского экономического союза (ЕАЭС). В целях стабилизации ситуации на алкогольном рынке и гармонизации ставок акцизов в государствах - членах ЕАЭС ставки акцизов на алкогольную продукцию на 2016 и 2017 гг. сохранены в размерах, установленных в отношении данной продукции на 2015 г..

Давно стоит вопрос: будут ли платить акциз розничные торговцы алкоголем? Ответ на этот вопрос прозвучал в Письме Минфина России от 04.05.2016 №03-07-06/25826. В настоящее время акцизы на алкогольную продукцию уплачивают в бюджет производители такой продукции авансом до закупки этилового спирта исходя из объема закупаемого спирта и ставки акциза на алкогольную продукцию, которая будет в дальнейшем производиться из приобретенного спирта. От обязанности вносить в бюджет аванс можно освободиться, если предоставить в налоговый орган банковскую гарантию, содержащую обязательство кредитной организации уплатить акциз за налогоплательщика в случае неуплаты им в срок акциза по произведенной и реализованной алкогольной продукции.

Введение такого порядка с 2011 г. позволило существенно повысить собираемость акцизов на задекларированную в налоговых органах алкогольную продукцию. Изменение указанного порядка, в том числе путем переноса обязанности по уплате акцизов на алкоголь на организации розничной торговли, может привести к потерям доходов бюджета, поскольку реализация алкогольной продукции в оптовом звене будет осуществляться без акциза. С этим нельзя не согласиться, так как не вся алкогольная продукция доходит до розничных продавцов, которых предлагается сделать плательщиками акциза.

Немалая часть отечественной алкогольной продукции идет на экспорт по оптовым каналам, и в розницу она выпускается уже за границей. Поэтому,

чтобы охватить акцизами все операции, придется включать в число плательщиков и оптовых продавцов алкогольной продукции. Все это только усложнит акцизное налогообложение, к тому же такой порядок уже использовался в отношении операций с другими подакцизными товарами и себя не оправдал, о чем скажем позже.

2. Рассмотрим налоговое будущее акцизов по табачной продукции.

На табачную продукцию тоже есть сдерживающие механизмы. Причем государственное регулирование цен на нее действующим законодательством не предусмотрено. Рыночные цены на табачную продукцию зависят от соотношения спроса и предложения, количества перепродавцов и размера их торгово-сбытовых надбавок, наличия (или отсутствия) конкуренции между производителями. При этом не последнюю роль играет налоговая политика в части ставок акцизов на табачную продукцию.

Она определяется Планом мероприятий по реализации Концепции осуществления государственной политики противодействия потреблению табака в 2010 - 2015 годах, а также Законом об охране здоровья граждан от воздействия окружающего табачного дыма и последствий потребления табака. Им установлено, что в целях сокращения спроса на табачные изделия осуществляются меры по увеличению акцизов на табачную продукцию в соответствии с налоговым законодательством, а также могут осуществляться иные меры государственного воздействия на уровень цен указанной продукции. То есть финансисты фактически не исключают рост ставок акцизов на табачную продукцию, что на самом деле уже имеет место на протяжении последних лет.

Можно отметить, что с 2010 по 2015 г. минимальная ставка акциза на сигареты с фильтром увеличена более чем в 5 раз, специфическая ставка - в 4 раза, а адвалорная ставка - на 4,5%. С 2012 г. установлены единые ставки акциза на сигареты без фильтра и на сигареты с фильтром.

Также Федеральным законом от 23.11.2015 №323-ФЗ предусмотрено повышение в 2016 г. специфической составляющей ставки акциза на сигареты и папиросы на 30%, а адвалорной составляющей - на 1 процентный пункт по сравнению с уровнем 2015 г. То есть согласно названному Закону ставка акциза на сигареты и папиросы в 2016 г. составляет 1250 руб. за 1000 шт. + 12% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 1680 руб. за 1000 шт..

Причем ситуации с табачной и с алкогольной продукцией схожи, на что обращается внимание в Письме Минфина России от 13.04.2016 №03-07-06/21155. В целях сокращения потребления табачной продукции индексация ставок акцизов на данные товары осуществлялась в последние годы опережающими темпами по сравнению с уровнем инфляции, а также по сравнению с другими подакцизными товарами. Дальнейший рост «табачных» акцизов будет угрозой создания экономически выгодных условий для ее нелегального оборота, в том числе в связи с различиями в уровне ставок акцизов, действующих в государствах - членах Евразийского экономического союза.

В настоящее время в отношении таких видов табачных изделий, как сигареты и папиросы, установлены комбинированные налоговые ставки акцизов. Они включают специфическую и адвалорную составляющие. Специфическая составляющая ставки акциза определяется в твердой сумме - в рублях за 1 тыс. реализованных или переданных сигарет (папирос). Адвалорная составляющая устанавливается в процентах к максимальной розничной цене реализованных или переданных табачных изделий.

В результате розничная цена является необходимым элементом ставки налога, участвующим в расчете суммы акцизов на табачные изделия. Так устраняется одна из главных проблем комбинированной системы взимания акцизов на табачные изделия - занижение налогоплательщиками отпускных цен с помощью механизма трансфертного ценообразования. В связи с этим отказ от

установления розничных цен на табачную продукцию нецелесообразен (Письмо Минфина России от 14.12.2015 №03-07-06/72926).

3. Рассмотрим будущее акцизов на бензин и дизельное топливо.

Известно, что ставки акциза на эти товары, как и на другие, влияют на отпускную цену конечным покупателям. Также нужно иметь в виду, что уровень рыночных цен на автомобильный бензин зависит не только от размера налогов, включаемых в цену автомобильного бензина, но и от спроса и предложения, количества перепродавцов и размера их торгово-сбытовых надбавок, соотношения внутренних цен с мировыми.

Акцизы устанавливаются в твердой сумме в рублях за одну тонну бензина. Их ежегодная индексация обусловлена необходимостью увеличения расходов на финансирование дорожного хозяйства и наличием инфляционных процессов в экономике. В условиях низких цен на нефть повышение акцизов позволит компенсировать выпадение доходов бюджета. Изменение ставок акцизов не должно привести к росту цен на бензин темпами, превышающими темпы прироста индекса потребительских цен. Так «считает» Минфин России в Письме от 13.04.2016 №03-07-06/21225.

Между тем с 1 апреля 2016 г. Федеральным законом от 29.02.2016 №34-ФЗ повышены ставки акциза на бензин класса 5 примерно на 35%, а на бензин более низкого класса - почти на 25% (см. табл.2.7).

Акциз включается в цену товара, поэтому рост ставок может затронуть и покупателей топлива. Если взять среднюю розничную цену бензина 35 руб./л, то, вычитая из нее 10 руб., получим стоимость нефтепродукта без акциза в размере 25 руб. Напомним, что в этой цифре заложен НДС. Если и его исключить расчетным методом, то получим чистую цену бензина без налогов в размере 21 руб. 18 коп.

Уже не один год озвучиваются предложения по включению в стоимость бензина «транспортного» налогового бремени. Хотя из приведенных цифр видно, что сейчас доля налогов (акциза и НДС) в цене нефтепродукта

составляет почти 40%, что уже немало. Если добавить сюда и транспортный налог, доля взимаемых с нефтепродуктов налогов может приблизиться к 50%. Такая налоговая нагрузка не только не позволит развиваться нефтедобыче, но и приведет к ее сокращению и дефициту топлива.

В соответствии с Бюджетным кодексом транспортный налог наряду с акцизами на нефтепродукты является одним из источников формирования как федерального, так и региональных дорожных фондов. В случае отмены транспортного налога в целях возмещения бюджетных потерь потребуется существенно повысить ставки акцизов на нефтепродукты, что приведет к значительному росту цен практически на все товары (Письмо Минфина России от 10.02.2016 №03-05-06-04/7002). Поэтому с большой долей уверенности можно утверждать, что транспортный налог в ближайшем будущем не отменят.

Неспроста в Письме Минфина России от 15.04.2016 №03-07-06/21703 упоминается о действующем порядке взимания транспортного налога (в зависимости от типа транспортного средства и мощности его двигателя). При его установлении законами регионов могут предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком. То есть вопросы о введении транспортного налога, определении размера его ставки, установлении налоговых льгот для отдельных категорий плательщиков находятся в компетенции региональных властей.

По причине того, что если транспортный налог нельзя включить в отпускную цену на топливо, есть предложения переложить уплату акциза с производителей на розничных продавцов нефтепродуктов. При этом, многие автозаправочные станции принадлежат производителям топлива, поэтому им в любом случае не избежать акциза на топливо.

В дополнение к сказанному в Письме Минфина России от 13.04.2016 №03-07-06/21165 говорится: значительный объем нефтепродуктов (не менее 30%), поставляемых также в сельское хозяйство и на экспорт, через розничную сеть автозаправочных станций не реализуется. Отсутствие контроля движения

нефтепродуктов, реализуемых без акциза в оптовом звене, неизбежно привело бы к увеличению нелегального оборота данных подакцизных товаров. А это крайне нежелательно, что прослеживается во всех разъяснениях, посвященных акцизному налогообложению.

Напомним: ранее уже существовал порядок налогообложения акцизами нефтепродуктов, который помимо их производителей вовлекал в круг плательщиков акцизов лиц, осуществляющих оптовую и розничную реализацию, предоставляя этим лицам возможность покупки нефтепродуктов по цене без акциза. Все они получали свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами. Оно позволяло принимать к вычету акциз, предъявленный поставщиком, что обеспечивало реализацию нефтепродуктов между лицами, имеющими свидетельство (то есть на промежуточных стадиях товарного обращения), без акциза. Указанной преференцией отдельные продавцы нефтепродуктов стали злоупотреблять.

Во многих регионах были отмечены факты создания фирм-«однодневок» в целях уклонения от уплаты акцизов. Такие фирмы приобретали нефтепродукты без акциза, при этом исчисленную при покупке нефтепродуктов сумму акциза в бюджет не уплачивали, после чего самоликвидировались, получив прибыль от дальнейшей реализации нефтепродуктов по рыночным ценам.

В результате применения таких схем потери бюджета исчислялись миллиардами рублей. Возбуждавшиеся уголовные дела часто прекращались в связи с невозможностью обнаружить исчезнувшего неплательщика.

После всего этого было принято решение вернуться к уплате акциза на нефтепродукты именно их производителями. Кроме того, при рассмотрении вопроса об уплате акцизов на стадии розничной реализации нефтепродуктов следует учитывать еще и то, что в случае принятия данного решения утратит всякий смысл соблюдение определенных соотношений ставок акцизов между различными видами нефтепродуктов (например, между прямогонным бензином

и автомобильным бензином, между средними дистиллятами и дизельным топливом), поскольку такая дифференциация направлена прежде всего на создание экономических стимулов для производителей нефтепродуктов.

Таким образом, можно сделать вывод, что не стоит надеяться на существенное изменение действующего порядка взимания акцизов. Он проверен годами, и вряд ли можно предложить что-то, что улучшало бы положение налогоплательщиков и не ущемляло интересы бюджета в условиях непростой ситуации в экономике. Единственное, к чему следует быть готовым, - повышение ставок акцизов. Правда, речь не идет о существенном увеличении налоговой нагрузки: во-первых, это ударило бы по потребителям, а во-вторых, обернулось бы увеличением нелегального оборота акцизной продукции. Значит, сохраняется возможность планировать на ближайшее будущее «акцизное» бремя налогоплательщика [26].

Это подтверждают Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годов, согласно которым на 2018 год предполагается индексация ставок акцизов с учетом индекса потребительских цен, заложенного в основных параметрах прогноза социально-экономического развития Российской Федерации на плановый период 2017–2018 годов. То есть, предполагается индексация ставки в среднем на 8 % по всем видам подакцизных товаров, кроме сигарет (по этому виду индексация — 17 % на сигареты с фильтром и 30 % — на сигареты без фильтра) [11].

В отношении вин и игристых вин (шампанских) с защищенным географическим указанием, а также с защищенным наименованием места происхождения установить в два раза более низкие ставки акцизов по сравнению с аналогичными винами без этих характеристик.

В соответствии с Основными направлениями налоговой политики Российской Федерации на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годов Федеральным законом «О внесении изменений в части первую и вторую

Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» внесен ряд поправок в гл. 22 НК РФ, основные из которых следующие.

1. Расширен перечень подакцизных товаров.

В целях стимулирования здорового образа жизни населения дополнен перечень подакцизных товаров. В частности, в п. 1 ст. 181 НК РФ названы три новых товара:

- электронные системы доставки никотина (проще говоря, электронные сигареты). Таковыми признаются одноразовые электронные устройства, продуцирующие аэрозоль, пар или дым путем нагревания жидкости в целях вдыхания пользователем;

- жидкости для электронных систем доставки никотина (любая жидкость с содержанием жидкого никотина в объеме от 0,1 мг/мл);

- табак (табачные изделия), предназначенный для потребления путем нагревания.

2. Изменены правила освобождения от уплаты акциза

До сих пор п. 2 ст. 184 НК РФ допускал возможность освобождения от уплаты акциза при реализации подакцизных товаров за пределы территории РФ только при представлении банковской гарантии в налоговый орган либо без нее в случаях, которые оговорены в п. 2.1 названной статьи.

В 2017 году обозначенное освобождение экспортеры смогут получить, если представят договор поручительства под обеспечение обязанности по уплате налогов. Таковую возможность им даст новый п. 2.2 названной статьи.

Указанный договор для целей налогообложения имеет следующие особенности:

- поручительство оформляется в соответствии с гражданским законодательством РФ договором между налоговым органом и поручителем (третьим лицом, не обязательно кредитным учреждением), по форме, утверждаемой ФНС;

- срок действия договора поручительства, предоставляемого в целях освобождения от уплаты акциза, должен составлять не менее десяти месяцев со дня истечения установленного срока исполнения экспортером обязанности по уплате акциза и не более одного года со дня заключения договора поручительства.

Сам поручитель на дату представления заявления о заключении договора поручительства должен соответствовать требованиям, установленным положениями нового п. 2.2 ст. 184 НК РФ:

- являться российской организацией;
- за последние три года, предшествующие году представления названного заявления, уплатить в совокупности налогов (НДС, акцизов, налога на прибыль и НДСПИ) на сумму не менее 10 млрд руб. (в эту сумму не включаются налоги, уплаченные в связи с перемещением товаров через границу РФ и в качестве налогового агента);
- сумма его обязательств по действующим договорам поручительства (включая договор поручительства в отношении налогоплательщика) не должна превышать 20% стоимости его чистых активов, определенной по состоянию на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором представлено названное заявление;
- не находиться в процессе реорганизации или ликвидации, а также в стадии банкротства, не иметь задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов.

Итак, поручительство других организаций (не банков) станет полноценной альтернативой банковской гарантии для освобождения экспортера от уплаты акциза. Соответствующие поправки были внесены в п. 3 ст. 184 НК РФ, определяющие порядок возмещения акциза. Добавим: новые правила применяются к договорам поручительства, обеспечивающим исполнение обязательств по налогам, срок уплаты которых наступает после 1 июля 2017 года.

3. Проиндексированы ставки акцизов

Законом проиндексированы ставки акцизов на 2017 год и определены ставки акцизов на плановый период 2018 - 2019 годов. В частности, выросли акцизы, установленные п. 1 ст. 193 НК РФ:

- с 9 до 18 руб. за литр - на вина, за исключением вин с защищенным географическим указанием, с защищенным наименованием места происхождения, а также игристых вин (шампанских), фруктовые вина, винные напитки, изготавливаемые без добавления ректифицированного этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, и (или) спиртованных виноградного или иного фруктового сусла, и (или) винного дистиллята, и (или) фруктового дистиллята;

- с 9 до 21 руб. за литр - на сидр, пуаре и медовуху;

- с 26 до 36 руб. за литр - на игристые вина (шампанские), за исключением игристых вин (шампанских) с защищенным географическим указанием, с защищенным наименованием места происхождения.

Ставки акцизов на вина с защищенным географическим указанием, с защищенным наименованием места происхождения, игристые вина (шампанское) и пиво сохраняются на 2017 год на ранее утвержденном уровне.

Цены на бензин 4-го и 5-го классов, как и в 2016 году, будут содержать акциз в размере 13 100 и 10 130 руб. за тонну соответственно.

Акциз на дизельное топливо в 2017 году возрастет с 5 293 до 6 800 руб. за тонну и будет увеличиваться ежегодно (в 2018 году - до 7 072 руб., в 2019 году - до 7 355 руб. за тонну).

На табачные изделия, предназначенные для потребления путем нагревания, ставка акциза в 2017 году составит 4 800 руб. за 1 кг нагреваемого, трубчатого, курительного, жевательного, нюхательного и кальянного табака. С 2017 по 2019 год акциз будет ежегодно повышаться: в 2018 году - 5 280 руб., а в 2019 - 5 808 руб. за 1 кг.

С 2017 года платить акциз придется также производителям и импортерам электронных сигарет. За 1 мл никотиносодержащей жидкости его ставка составит 10 руб. (11 и 12 руб. в 2018 и 2019 годах), а одна электронная сигарета станет дороже минимум на 40 руб. (на 44 руб. - в 2018 году, на 48 руб. - в 2019 году).

Одновременно новым п. 9 ст. 194 НК РФ вводится повышающий коэффициент Т к специфической ставке акциза на сигареты, и (или) папиросы, и (или) сигариллы, и (или) биди, и (или) кретек.

В случае реализации этой продукции в сентябре - декабре в объемах, превышающих среднемесячный объем реализации за прошлый календарный год, данный коэффициент рассчитывается по формуле:

$$T = 1 + 0,3 \times (V_{\text{нп}} - V_{\text{ср}}) / V_{\text{нп}}, \quad (2.1)$$

где: - $V_{\text{нп}}$ - объем реализованных организацией за налоговый период подакцизных товаров;

- $V_{\text{ср}}$ - среднемесячный совокупный объем реализованных указанных подакцизных товаров в предыдущем календарном году (определяется путем деления общего объема реализации подакцизных товаров за год на 12).

В иных случаях значение коэффициента Т принимается равным 1.

Добавим: повышающий коэффициент введен в целях обеспечения равномерного в течение года поступления акцизов от реализации указанной табачной продукции, так как в настоящее время основная доля реализации этой продукции приходится именно на конец года.

4. Скорректирован порядок применения вычетов

В соответствии с п. 2 ст. 200 НК РФ суммы акциза, уплаченные налогоплательщиком при ввозе на территорию РФ подакцизных товаров, приобретших статус товаров Таможенного союза, в дальнейшем

использованных в качестве сырья для производства подакцизных товаров, подлежат вычетам.

Но при исчислении акциза на спиртосодержащую продукцию и алкогольную продукцию (за исключением натуральных вин, в том числе шампанских, игристых, газированных, шипучих, натуральных напитков, изготовленных из виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта) указанные налоговые вычеты производятся в пределах суммы акциза, исчисленной по подакцизным товарам, использованным в качестве сырья, произведенным на территории РФ, исходя из объема использованных товаров (в литрах безводного этилового спирта) и ставки акциза, установленной п. 1 ст. 193 НК РФ в отношении этилового и коньячного спиртов, реализуемых организациями, уплачивающим авансовый платеж акциза.

В случае же использования в качестве сырья при производстве алкогольной и подакцизной спиртосодержащей продукции подакцизных товаров, ввезенных на территорию РФ, налоговые вычеты производятся в пределах суммы акциза, исчисленной исходя из объема использованных товаров (в литрах безводного этилового спирта) и ставки акциза, установленной п. 1 ст. 193 в отношении этилового и коньячного спиртов, реализуемых организациями, не уплачивающим авансовый платеж акциза.

Таким образом, для применения налоговых вычетов должны соблюдаться следующие критерии: акциз должен быть предъявлен; акциз должен быть уплачен; подакцизные товары (сырье) должны быть использованы в качестве сырья.

Вычеты сумм акциза производятся в части стоимости соответствующих подакцизных товаров, использованных в качестве основного сырья, фактически включенной в расходы на производство других подакцизных товаров, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций .

Но как определить сумму вычета в ситуации, когда приобретенный подакцизный товар в налоговом периоде одновременно использовался в

качестве сырья для производства как подакцизных, так и неподакцизных товаров, в гл. 22 НК РФ в настоящее время не уточняется.

Для устранения этой неопределенности Законом в п. 2 ст. 200 НК РФ вводится новый абзац, в котором говорится, что порядок определения суммы вычета в такой ситуации должен определить сам налогоплательщик и закрепить его в налоговой учетной политике. Внести изменения в принятый порядок можно:

- при изменении технологии производства;
- с начала нового налогового периода, но не ранее чем по истечении 24 следующих подряд налоговых периодов [39].

Таким образом, перспективы развития акцизов в РФ связаны с уточнением перечня подакцизной продукции, дифференциацией ставок и исчислением и уплатой акцизов на спиртосодержащую продукцию и нефтепродукты.

Акцизы часто критикуют, говорят, что они регрессивны и недемократичны, но в тоже время, они являются оптимальными для нестабильной экономики. Акцизы еще не одно столетие будут использоваться государствами, совершенствоваться и приносить значительные поступления в бюджет.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Результаты проведенного в выпускной квалификационной работе исследования показывают, что акцизы являются как одной из важнейших статей доходов бюджетной системы России, так и наиболее результативным механизмом государственного регулирования потребительского рынка.

Поэтому в первой главе работы исследован исторический аспект взимания акцизов в России; раскрыто понятие и показаны виды подакцизных товаров; охарактеризован состав плательщиков акцизов; показаны объекты обложения, ставки, налоговая база и порядок исчисления акцизов.

Основным моментом второй главы работы стал анализ поступления - сумм акцизов в доходы бюджетной системы Российской Федерации, позволяющий выявить их роль в налоговой системе Российской Федерации.

Анализ показал, что общая доля акцизов, администрируемых как налоговыми, так и таможенными органами, в совокупности составляла: в 2014 г. – 4,0%, в 2015 г. – 4,0%, и в 2016 г. – 4,9% всех доходов бюджетной системы РФ, то есть занимала в 2016 г. пятое место среди налоговых доходов бюджетной системы РФ, после НДС – 16,5%, НДФЛ – 10,9%, налогов за пользование природными ресурсами – 10,6% и налога на прибыль организаций – 10,0%.

Поэтому сделан вывод, что акцизы не являются одним из основных доходобразующих налогов бюджетной системы Российской Федерации, так как совокупная их доля в доходах бюджетной системы РФ хоть и возросла за исследуемый период на 0,9%, но все равно составляет менее пяти процентов доходов государства.

Анализ структуры поступления акцизов на отдельные виды подакцизных товаров в общей сумме акцизов, поступивших в бюджетную систему в целом по Российской Федерации, показал, что в общей сумме акцизов, поступивших в

бюджетную систему в целом по Российской Федерации как на товары (продукцию), производимые на территории РФ, так и на товары (продукцию), ввозимые на таможенную территорию РФ в 2016 г. наибольшую долю составляли акцизы:

1) на табачную продукцию – 35,6%, в том числе 34,4% - по товарам, производимым на территории РФ, и 1,2% - по товарам, ввозимым на территорию РФ;

2) на автомобильный бензин – 21,7%, в том числе 21,6% - по товарам, производимым на территории РФ, и 0,1% - по товарам, ввозимым на территорию РФ;

3) на алкогольную продукцию с долей спирта свыше 9 процентов (за исключением вин) – 13,4%, в том числе 12,1% - по товарам, производимым на территории РФ, и 1,3% - по товарам, ввозимым на территорию РФ;

4) акцизы на пиво – 11,1%, в том числе: 10,9% - по товарам, производимым на территории РФ, и 0,2% - по товарам, ввозимым на территорию РФ.

Поэтому сделан вывод, что в течение исследуемого периода наибольшую долю в общей сумме акцизов, поступивших в бюджетную систему России в целом, занимали акцизы на табачную продукцию, доля которых возросла с 29,7% в 2014 г. до 35,6% в 2016 г.

Анализ динамики поступлений акцизов в бюджетную систему РФ показал, что общая сумма акцизов в доходах бюджетной системы РФ возросла за исследуемый период с 1072,2 млрд. руб. до 1355,8 млрд. руб. или на 26,5%. При этом, сумма акцизов: по товарам, производимым на территории РФ, возросла за исследуемый период на 29,3%, по товарам, ввозимым на территорию РФ, снизилась за исследуемый период на 13,4%.

Причем, по подакцизным товарам, производимым на территории Российской Федерации, суммы акцизов: на табачную продукцию увеличились 48,7%, на автомобильный бензин увеличились на 70,0%, на алкогольную

продукцию с долей спирта свыше 9 процентов (за исключением вин) увеличились на 14,4%, на пиво увеличились только на 4,1%.

По результатам проведенного анализа сделан вывод, что акцизы не являются основным доходобразующим налогом бюджетной системы России, поэтому они в настоящее время не направлены на реализацию фискальной функции налогов, и выполняют, прежде всего, социальную функцию, регулирующую спрос и потребление подакцизных товаров, особенно, таких как алкогольная и табачная продукция.

Также во второй главе работы выявлены проблемы функционирования механизма акцизного налогообложения в Российской Федерации, а также определены направления совершенствования порядка акцизного налогообложения в Российской Федерации, в частности подчеркнута, что перспективы развития акцизов в РФ связаны с уточнением перечня подакцизной продукции, дифференциацией ставок и исчислением и уплатой акцизов на спиртосодержащую продукцию и нефтепродукты.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Российской Федерации [Текст]: офиц. текст. – М.: Юрист, 2010. – 63 с.
2. Бюджетный кодекс Российской Федерации [Текст]: офиц. текст. – М.: Экзамен, 2010. – 420 с.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации: Части первая и вторая [Текст]: офиц. текст. – М.: Омега-Л, 2016. – 690 с.
4. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения [Текст] // Федеральный закон от 18 июля 2011 г. №227-ФЗ.
5. О порядке исчисления и уплаты акциза производителями алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции [Текст] // Письмо ФНС РФ от 25.10.2011 №ЕД-4-3/17646@.
6. Об утверждении форм и форматов представления извещения об уплате авансового платежа акциза по алкогольной и (или) спиртосодержащей продукции и извещения об освобождении от уплаты авансового платежа акциза по алкогольной и (или) спиртосодержащей продукции [Текст] // Приказ ФНС РФ от 14.06.2011 №ММВ-7-3/367@.
7. Об утверждении формы и формата налоговой декларации по акцизам на подакцизные товары, за исключением табачных изделий, Порядка ее заполнения [Текст] // Приказ ФНС РФ от 14.06.2011 №ММВ-7-3/369@.
8. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годов./ [Электронный ресурс]: Официальный сайт «Министерство финансов Российской Федерации». – Режим доступа: <http://minfin.ru>.

9. Концепция реализации государственной политики по снижению масштабов злоупотребления алкогольной продукцией и профилактике алкоголизма среди населения на период до 2020 года. // Распоряжение Правительства РФ от 30.12.2009 №2128-р.

10. Васильев, Ю. Новшества акцизного налогообложения [Текст] / Ю.А.Васильев // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2015. – №3.

11. Волохатая, И. Перспективы развития косвенного налогообложения в РФ [Текст] / И.В.Волохатая, А.В.Плахов // Молодой ученый. – 2016. – №25. – С. 260-262.

12. Гришина, О. Крымским производителям алкогольной продукции об уплате авансового платежа акциза [Текст] / О.П. Гришина // Пищевая промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2015. – №5.

13. Гусаров, Д. Как налоговики доказали факт скрытой реализации алкогольной продукции [Текст] / Д.Ю.Гусаров // Пищевая промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2015. – №7.

14. Давыдова, О. «Алкогольные» акцизы: читаем письма [Текст] / О.В.Давыдова // Пищевая промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2013. – №5.

15. Дегтяренко А.С Комментарий к Приказу ФНС России от 12.01.2016 №ММВ-7-3/1@ «Об утверждении формы и формата представления налоговой декларации по акцизам на этиловый спирт, алкогольную и (или) подакцизную спиртосодержащую продукцию в электронной форме и Порядка ее заполнения, а также формы и формата представления налоговой декларации по акцизам на автомобильный бензин, дизельное топливо, моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей, прямогонный бензин, средние дистилляты, бензол, параксилон, ортоксилон, авиационный керосин, природный газ, автомобили легковые и мотоциклы в электронной форме и

Порядка ее заполнения» [Текст] / А.С.Дегтяренко // Нормативные акты для бухгалтера. – 2016. – №11.

16. Дедкова, Е. Изменения в Порядке заполнения налоговой декларации по акцизам [Текст] / Е.Г.Дедкова // Бухгалтерский учет и налоги в торговле и общественном питании. – 2016. – №5.

17. Жукова, Е. Анализ акцизного налогообложения в 2015 году [Текст] / Е.Жукова // Налоговый вестник. – 2015. – №2.

18. Зрелов, А. Акцизные споры о прямогонном бензине [Текст] / А.Зрелов // Налоговый вестник. – 2014. – №11.

19. Интересные вопросы по акцизам, налогу на имущество, земельному и транспортному налогам: из практики налогового консультирования [Текст] / под ред. А.В. Брызгалина // Налоги и финансовое право. – 2016. – №10.

20. История взимания акцизов [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://knigi.news/nalogi/istoriya-vzimaniya-aktsizov-22415.html>.

21. История возникновения акцизного налогообложения // <http://www.taxesright.ru/taxes-42-1.html>

22. История возникновения акцизов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.finagood.ru/fgos-455-2.html>

23. Казаков, Е. Поправки в правилах взимания акцизов по спиртосодержащей продукции [Текст] / Е.С.Казаков // Бухгалтер Крыма. – 2016. – №7.

24. Как аннулировать извещение по авансовому платежу акциза: новые подробные разъяснения [Текст] // Налоги (газета) . – 2014. – №23.

25. Коверзнева, Е. История развития акцизов в России [Электронный ресурс] / Е.В. Коверзнева // – Режим доступа: <http://avaiknam.ru/text/istoriya-razvitiya-aktsizov-v-rossii>.

26. Козырева, Л. О настоящем и будущем «акцизного» налогообложения [Текст] / Л.А.Козырева // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2016. – №6.

27. Кудряшова, Е. Теория и практика косвенного налогообложения [Текст] / Е.В. Кудряшова // Налоговые споры: теория и практика. – 2010. – № 12. – С.35-44.
28. Лермонтов, Ю. Комментарий к Основным направлениям налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов [Текст] / Ю.М.Лермонтов // Все о налогах. – 2015. – №9.
29. Лермонтов, Ю. Постатейный комментарий к главе 22 Налогового кодекса Российской Федерации «Акцизы» [Электронный ресурс] / Ю.М.Лермонтов // Режим доступа: <http://consultant.ru/>
30. Лукичев, К.Е. Акцизное обложение в российской империи [Электронный ресурс] / К.Е.Лукичев // URL [сайт]. – Режим доступа: <http://www.lawmix.ru/comm/998/>.
31. Мамбеталиева, А. Налогово-правовая гармонизация косвенного налогообложения Таможенного союза (на примере НДС и акциза) [Текст] / А.Н.Мамбеталиева // Финансовое право. – 2012. – №3.
32. Медведева, Т. Аннулируем извещение об уплате (освобождении от уплаты) авансового платежа акциза правильно [Текст] / Т.М.Медведева // Пищевая промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2015. – №5.
33. Миляков, П. Что такое акциз? [Электронный ресурс] / П.Миляков // Империя вкуса [сайт]. – Режим доступа: http://www.imperiavkusa.ru/iv/iv.php?inc=archive/063_11/art_3/
34. Нечипорчук, Н. О федеральном законе «О внесении изменений в главу 22 Части второй Налогового кодекса Российской Федерации» (акцизы) [Текст] / Н.А.Нечипорчук // Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации. – 2014. – №2.
35. Нечипорчук, Н. Особенности уплаты авансового платежа акциза по алкогольной и спиртосодержащей продукции [Текст] / Н.А.Нечипорчук //

Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации. –2013. – №10.

36. Нефедова, Т. Акциз: закупка коньячного дистиллята на территории РФ покупателем - производителем алкогольной продукции [Текст] / Т.Н.Нефедова // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2013. – №6.

37. Никифорова, Н. Если налоговики совершили контрольную закупку алкогольной продукции... [Текст] / Н.В.Никифорова // Единый налог на вмененный доход: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2015. – №4.

38. Николаев, Д. Комментарий к Письму ФНС России от 05.12.2014 №ГД-4-3/25249 «Акцизы: спирт, реализуемый организациям, осуществляющим производство лекарственных средств» [Текст] / Д.Г.Николаев //Нормативные акты для бухгалтера. – 2015. – №№1-2.

39. Новикова, С. Акцизы-2017 [Текст] / С.Г.Новикова // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2016. – №12.

40. Сергеева, И. Комментарий к Письму ФНС России от 25.05.2016 №СД-4-3/9295@ «О представлении налоговой декларации по акцизам» [Текст] / И.С.Сергеева // Нормативные акты для бухгалтера. – 2016. – №13.

41. Соколов, Э. Сенаторы ударят акцизами по алкоголизму [Электронный ресурс] / Э.Соколов // Sostav.ru [сайт]. – Режим доступа: <http://www.sostav.ru/news/cod13>.

42. Столяров, Д. Дополнительные ограничения по алкоголю [Текст] / Д.А.Столяров // Предприятия общественного питания: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2016. – №3.

43. Столяров, Д. Изменения, касающиеся акцизов [Текст] / Д.А.Столяров // Пищевая промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2014. – №2.

44. Сухов, А. Авансовые платежи акциза по алкогольной продукции в новой декларации [Текст] / А.Б.Сухов // Бухгалтер Крыма. – №7.

45. Точкина, Т. Комментарий к Информации ФТС России «Об обеспечении импортеров алкогольной продукции акцизными марками» [Текст] / Т.Н.Точкина // Нормативные акты для бухгалтера. – 2016. – №16.

46. Трефилов, И. Правительство России утвердило график повышения акцизов на крепкий алкоголь [Электронный ресурс] / И.Трефилов // Newsland [сайт]. – Режим доступа:<http://www.svobodanews.ru/content/article/24568609.html>.

47. Тяпухин, С. Факт продажи алкоголя скрыть не удалось [Текст] / С.В.Тяпухин // Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2015. – №12.

48. Фокин, А. Комментарий к письму Минфина России от 02.10.2013 №03-07-06/40888 «Акцизы: уплата авансового платежа при окончании срока действия банковской гарантии» [Текст] / А.А.Фокин // Нормативные акты для бухгалтера. – 2013. – №21.

49. Фокин, А. Комментарий к Письму ФНС России от 13.05.2013 №4-3/8471@ «Акцизы: применение филиалом налогового вычета сумм акциза, уплаченного по сырью» [Текст] / А.А.Фокин // Нормативные акты для бухгалтера. – 2013. – №12.

50. Чистякова, Л. Новые правила для акцизов: первые разъяснения налоговиков [Текст] / Л.Чистякова // Новая бухгалтерия. – 2015. – №4.

51. Яковенко, П. «Крымские» акцизы и НДС по российским нормам [Текст] / П.Яковенко // Практический бухгалтерский учет. Официальные материалы и комментарии. – 2015. – №5.

52. Информация Федерального казначейства об исполнении консолидированного бюджета Российской Федерации [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.roskazna.ru/konsolidirovannogo-byudzheta-rf/>.

ПРИЛОЖЕНИЯ