

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

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ АКЦИЗНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ  
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**Магистерская диссертация**

студентки заочной формы обучения  
направления подготовки 38.04.01 Экономика  
магистерская программа Налоговое консультирование  
3 курса группы 06001573  
Моториной Александры Юрьевны

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

Рецензент  
к.э.н., доцент кафедры учета,  
анализа и аудита НИУ «БелГУ»  
Матвийчук Л.Н.

**БЕЛГОРОД 2018**

## 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 и ставки акцизов.....	15
1.3. Особенности исчисления уплаты акцизов на отдельные виды товаров в Российской Федерации.....	24
ГЛАВА 2. АНАЛИЗ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ АКЦИЗНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	
2.1. Анализ структуры и динамики акцизов, поступивших в бюджетную систему Российской Федерации за 2014-2016 гг.....	38
2.2. Анализ изменений правового регулирования акцизного налогообложения в Российской Федерации.....	47
2.3. Оценка эффективности акцизного налогообложения в Российской Федерации.....	56
ГЛАВА 3. ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ СИСТЕМЫ АКЦИЗНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	
3.1. Проблемы и основные направления совершенствования порядка акцизного налогообложения в Российской Федерации .....	60
3.2. Перспективы изменения порядка налогообложения акцизами основных видов подакцизных товаров.....	65
3.3. Основные направления налоговой политики Российской Федерации в сфере налогообложения акцизами.....	76
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	83
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	86
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	96

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность исследования.** Современная рыночная экономика обуславливает необходимость выбора для России оптимальной для рыночных условий системы налогообложения, которая позволяла бы, во-первых, эффективно реализовывать экономические преимущества рынка в целях собираемости налогов, обеспечивая такие же гарантии, что и в условиях государственного планирования, а во-вторых, минимизировать и отрицательные факторы, присущие рыночной экономике.

Если в экономически развитых странах при формировании налоговых систем преимущество имеют прямые налоги, то в налоговых системах стран с переходной экономикой, к которым сейчас относится Россия, одним из наиболее стабильных источников налоговых поступлений в бюджет, формирующих значительную долю его доходной части, являются косвенные налоги, одним из видов которых являются акцизы.

Акцизы - это косвенные налоги, включаемые в цену товаров установленного перечня и оплачиваемые покупателем. Как и все косвенные налоги, акцизные налоги – перелагаемые налоги, т.е. реальным их носителем является конечный потребитель подакцизных товаров. Акцизные налоги устанавливаются обычно на высокорентабельные товары для изъятия в доход государства части сверхприбыли, которую получают производители подакцизных товаров. Новый этап восстановления акцизных налогов в России связан с переходом страны к рыночным отношениям и становлением новой налоговой системы, а также принятием Налогового кодекса РФ.

Необходимость существования и применения акцизных налогов в современных условиях связана, помимо их использования в качестве

дополнительного доходного источника, с потребностью регулирования государством отдельных экономических и социальных процессов.

Прежде всего, к ним относится необходимость ограничения потребления товаров, использование которых наносит ущерб здоровью человека и состоянию окружающей среды.

По этой причине практически во всех странах существуют сегодня акцизные налоги на алкогольную продукцию 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 установлены повышенные ставки акциза.

**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 в целом. Значительный вклад в изучение проблем и разработку направлений совершенствования акцизного налогообложения внесли ведущие российские экономисты и практики Д. Г. Черник, А. В. Брызгалин, В. Г. Пансков, Л. П. Павлова, И. А. Майбуров, А. Н. Козырин, Т. Ф. Юткина, Н. Нечипорчук, О. Давыдова и др. Но несмотря на значительное количество работ, посвященных исследованию акцизного налогообложения, недостаточно изученными остаются вопросы о справедливости его механизма и эффективности выполнения акцизами фискальной функции.

**Целью** магистерской диссертации является исследование действующей системы акцизного налогообложения в Российской Федерации, а также определение направлений его совершенствования.

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

- исследовать исторический аспект взимания акцизных налогов 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 акцизных налогов в доходы бюджетной системы Российской Федерации;
- оценить эффективность акцизного налогообложения в Российской Федерации;
- выявить проблемы и перспективы совершенствования системы акцизного налогообложения в России.

**Объектом исследования** является механизм взимания акцизных налогов в Российской Федерации и его совершенствование.

**Предметом исследования** при выполнении диссертации являются отношения, связанные с исчислением и поступлением акцизных налогов 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, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

Магистерская диссертация включает в себя 5 аналитических таблиц, содержащих расчеты показателей, рассматриваемых в диссертации, а также 3 информационные таблицы и 2 рисунка, наглядно демонстрирующих вопросы, изложенные в диссертации.

# ГЛАВА 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 видов косвенных налогов, взимаемых с налогоплательщиков, производящих и реализующих подакцизные товары и продукцию.

Акцизные налоги включаются в цену подакцизной продукции и тем самым перекладываются на конечных потребителей. При этом сумма акцизных налогов значительно определяет уровень цен на облагаемые товары, а также оказывает воздействие на покупательский спрос. Специфической особенностью акцизных налогов является то, что этот налог действует только в отношении определенных товаров, называемых подакцизными.

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

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

Необходимость существования и применения акцизных налогов на отдельные виды товаров, кроме их использования в качестве дополнительного доходного источника бюджета, связана также с потребностью государственного регулирования отдельных как экономических, так и

социальных процессов. В частности, можно выделить следующие причины осуществляемого государством регулирования:

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

- потребность в перераспределении доходов высокооплачиваемых слоев населения, имеющих возможность приобретения 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 (например, нефть, природный газ).

Наряду с податями акцизные налоги 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) [35].

Многовековая история развития налоговых отношений доказывает, что акцизные налоги являются одним из наиболее надежных источников доходов государственного бюджета.

Преимущества акцизных налогов убедительно раскрыл английский экономист У. Пети в работе «Трактат о налогах и сборах» (1662 г.). 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 истории 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, исследуя практику применения косвенных налогов в связи 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» [37].

Принципы, используемые при установлении акцизных налогов и перечня подакцизных товаров, можно сформулировать следующим образом:

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



Одной из основных причин возникновения акцизных налогов является потребность в перераспределении доходов высокооплачиваемых слоев населения, которые могут позволить себе приобретение престижных, дорогих товаров. 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 акцизных налогов 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, акцизные налоги на нефть и природный газ. Следовательно, кроме фискальной функции акцизные налоги 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. А 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 [41].

В эпоху Иоанна Грозного (XVI в.) существовала 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.

Также в России предшественником акциза можно считать и так называемый винный откуп. Развитие откупной системы относится к XV - XVI вв.

В Российской империи под акцизом понимался косвенный налог только на предметы внутреннего производства, выделяемые и продаваемые частными лицами, взимаемый собственно с потребителей. 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 которых 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 и табак (в 1872 г.).

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 наполнения бюджета занимали доходы от государственной винной монополии и акцизные налоги на алкогольную продукцию. В 1906 г. по этим статьям поступило 394 млн. рублей.

Значительная сумма в том же году была получена от акцизных налогов 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, определяющие переход к акцизной системе, но препятствием к приведению их в исполнение стала 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, приготовленные 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 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 [41].

За время использования акцизных налогов неоднократно менялись группы подакцизных товаров и ставки акцизов. 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 акцизные налоги были отменены, а с 1921 года - вновь восстановлены, в период финансовой реформы 1930 - 1932 гг. акцизные налоги были снова ликвидированы.

В период НЭПа значение акцизных налогов как доходного источника сокращалось параллельно со снижением доли частного сектора в экономике.

В это время акцизные налоги устанавливались на потребительские товары. Тем не менее, в 1920-е гг. акцизные налоги обеспечивали от 11 до 20% всех доходов государства. Акцизные налоги 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 акцизных налогов 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 были упразднены и объединены различного рода налоговые изъятия. Так, были отменены акцизные налоги 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 акцизные налоги были введены в России с 1 января 1992 года.

В современной России акцизные налоги 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 акцизных налогов в Российской Федерации осуществляется в соответствии с главой 22 НК РФ.

Акцизные налоги относятся к разряду регулирующих налогов, т.е. сумма акцизных налогов 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 акцизных налогов по уровням бюджетной системы РФ (в % от суммы начислений)

Виды подакцизных товаров	в федеральный бюджет	в конс. 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 акцизных налогов 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 [2].

В настоящее время акцизы в России 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 акцизных налогов 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).

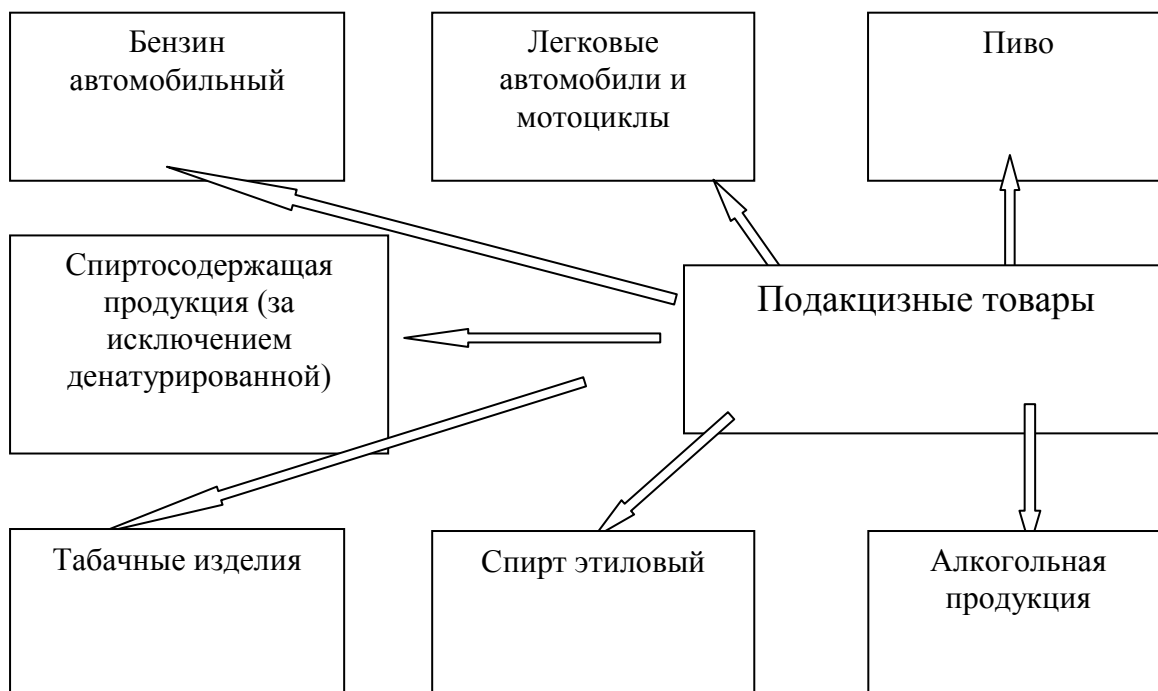


Рис.1.1. Подакцизные товары

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

В настоящее время перечень подакцизных товаров упорядочен, он значительно сократился и приближен к ряду 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 ставка акциза.

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.

Отметим, что из всего многообразия спиртов к подакцизным товарам относится только этиловый спирт. Причем он признается подакцизным товаром независимо от вида сырья, из которого был произведен (пищевого или непищевого). С 1 января 2011 г. в перечень подакцизных товаров включен коньячный спирт.

Облагается акцизом и денатурированный этиловый спирт. Указанный спирт и спиртосодержащая продукция с 1 января 2001 г. признаются подакцизными. Однако до 1 января 2006 г. операции по их реализации освобождались от уплаты акцизов, если соблюдались условия, предусмотренные ст. 183 НК РФ. Законом №107-ФЗ приведенные нормы исключены из ст. 183 НК РФ.

4) табачная продукция;

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

6) автомобильный бензин;

7) дизельное топливо;

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

9) 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.

10) 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;

11) бензол, параксилон, ортоксилон;

12) авиационный керосин.

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

14) 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);

15) 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;

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

Налоговые ставки акцизных налогов определены ст. 193 НК РФ и показаны в табл. 1.2.

Отметим, что 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).

Таблица 1.2

Виды подакцизных товаров и ставки акцизных налогов (извлечение из ст.193 НК РФ)

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка (в рублях за единицу измерения и (или) в процентах)				
	в 2013 г.	в 2014 г.	в 2015 г.	в 2016 г.	в 2017 г.
1	2	3	4	5	6
1. Этиловый спирт из всех видов сырья реализуемый организациям, не уплачивающим авансовый платеж акциза (за 1 литр безводного спирта)	59 руб.	74 руб.	93 руб.	102 руб.	107 руб.
2. Алкогольная продукция, за исключением пива, вин и т.д. ( за 1 литр этилового спирта, содержащегося в товарах)					
а) с объемной долей этилового спирта свыше 9 процентов	400 руб.	500 руб.	500 руб.	500 руб.	523 руб.
б) с объемной долей этилового спирта до 9 процентов	320 руб.	400 руб.	400 руб.	400 руб.	418 руб.
3. Вина шампанские и вина игристые (за 1 литр)	24 руб.	25 руб.	25 руб.	25 руб.	36 руб.
4. Пиво с нормативным содержанием объемной доли спирта (за 1 литр):					
а) до 0,5 процента включительно	0 руб.	0 руб.	0 руб.	0 руб.	0 руб.
б) от 0,5 до 8,6 процента включительно	15 руб.	18 руб.	18 руб.	20 руб.	21 руб.
в) свыше 8,6 процента	26 руб.	31 руб.	31 руб.	31 руб.	39 руб.
5. Табачные изделия:					
а) сигареты и папиросы	550 руб. за 1000 штук + 8,0% от расчетной стоимости, но не менее 730 руб. за 1000 штук	800 руб. за 1000 штук + 8,5% от расчетной стоимости, но не менее 1040 руб. за 1000 штук	960 руб. за 1000 штук + 11,0% от расчетной стоимости, но не менее 1330 руб. за 1000 штук	1250 руб. за 1000 штук + 12,0% от расчетной стоимости, но не менее 1680 руб. за 1000 штук	1562 руб. за 1000 штук + 14,5% от расчетной стоимости, но не менее 2123 руб. за 1000 штук
6. Автомобили легковые с мощностью двигателя (за 1 л.с.)					
а) до 90 л.с.	0 руб.	0 руб.	0 руб.	0 руб.	0 руб.
б) свыше 90 л.с. до 150 л.с.	31 руб.	34 руб.	37 руб.	41 руб.	43 руб.
в) свыше 150 л.с.	302 руб.	332 руб.	365 руб.	402 руб.	420 руб.
7. Бензин автомобильный (за 1 тонну)					
а) не соответствующий классу 5	8560 руб.	9416 руб.	10 725 руб.	13100 руб.	12300 руб.
б) класса 5	5143 руб.	5657 руб.	9416 руб.	10130 руб.	7430 руб.
8. Электронные системы доставки никотина	*	*	*	*	40 руб. за 1 штуку
9. Жидкости для электронных систем доставки никотина	*	*	*	*	10 руб. за 1 мл.

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.

Рассмотрим преимущества и недостатки адвалорной, специфической и смешанной ставок акцизов. Как известно, адвалорной ставкой налога называют такую ставку, при которой сумма налога исчисляется в процентах от стоимости товара, а специфической ставкой - фиксированная сумма налога на единицу товара. Существуют различные факторы, определяющие преимущества специфических ставок акцизного налогообложения перед адвалорным. К ним относятся, в частности, следующие.

Во-первых, наличие большого спектра марок или сортов одного и того же товара с большой разницей в цене приводит при адвалорном налогообложении к тому, что суммы налога, уплачиваемого с дешевых низкокачественных сортов и марок, значительно ниже, чем с более дорогих.

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

Во-вторых, адвалорная ставка должна применяться к розничной цене налогооблагаемого товара, что в случаях применения так называемого трансфертного ценообразования представляется проблематичным.

При отсутствии фиксированной розничной цены и взимании акциза у производителя возможно занижение налогов путем переноса части стоимости продукции на последующие стадии, уже после взимания акциза (если, например, акциз взимается по цене, заявляемой производителем, на основе издержек, то при вынесении части издержек (упаковки, маркетинга) за пределы данного производства акциз будет взиматься с неполной стоимости товара).

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

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

Адвалорная ставка акциза также имеет ряд существенных преимуществ.

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

Во-вторых, с помощью адвалорной ставки значительно легче достичь прогрессивности акцизов. Пропорциональная или прогрессивная ставки акциза могут быть использованы в целях достижения большего перераспределения от более состоятельных слоев населения к менее состоятельным - большее

увеличение доли абсолютной суммы налога в розничной стоимости более дорогих товаров.

В-третьих, при адвалорном налогообложении не требуется определения единицы продукции, подлежащей налогообложению, что может в некоторых случаях существенно сократить возможности уклонения от налогов [23].

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

Во избежание негативного влияния инфляции на специфические ставки акцизов, в некоторых странах (Австралии, Дании, Канаде) вводилось индексирование ставки, что вызвало очевидные трудности, приведшие в дальнейшем к отмене подобной практики. Основная трудность состояла в следующем: достаточно сложно определить показатель, по которому корректно было бы проводить индексацию, а также сроки индексации. Кроме того, подобная методика может ограничить свободу государственных органов в изменении налогового бремени на отдельные товары [24].

На практике в большинстве стран применяются оба вида ставок и, таким образом, соблюдается баланс между плюсами и минусами обоих методов акцизного налогообложения [66]. Также, следует иметь в виду, что в любом случае подакцизные товары облагаются налогом на добавленную стоимость, который сам по себе является косвенным адвалорным налогом.

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

Акциз является косвенным налогом и взимается с определенных товаров в виде части цены или тарифа. Формальными плательщиками акцизных налогов выступают юридические лица, производящие подакцизную продукцию или товары, в то время как действительным их носителем является потребитель этих товаров [43].

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 Таможенного Союза.

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 налогообложения передача прав собственности на подакцизные товары одним лицом другому лицу на возмездной 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 налогообложения 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 производятся, 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 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 акцизных налогов 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 по акцизам признается календарный месяц.

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» [45].

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 [45].

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.

Важным нововведением в порядке исчисления и уплаты алкогольных акцизных налогов является то, что для производителей алкогольной продукции с 1 июля 2011 г. введена обязанность уплачивать авансовый платеж по акцизу, порядок и сроки уплаты которого, а также условия освобождения от его уплаты установлены в п.п. 6-17 ст.204 НК РФ.

Согласно п. 8 ст. 194 НК РФ обязанность по уплате авансового платежа акциза возлагается на производителей алкогольной или спиртосодержащей продукции.

Под авансовым платежом акциза понимается предварительная уплата акциза до приобретения (закупки) спирта этилового, произведенного на территории Российской Федерации.

В п.8 ст.194 НК РФ установлено, что дата приобретения (закупки) этилового спирта определяется как дата его отгрузки продавцом.

Размер авансового платежа акциза определяется исходя из общего объема закупаемого (передаваемого в структуре одной организации для дальнейшего производства алкогольной или подакцизной спиртосодержащей продукции) спирта этилового, в том числе этилового спирта-сырца (в литрах безводного спирта), и соответствующей ставки акциза, установленной в отношении алкогольной или спиртосодержащей продукции. При этом размер авансового платежа акциза определяется в целом за налоговый период исходя из общего объема спирта этилового, закупаемого у каждого продавца, или при совершении операций по передаче произведенного спирта в структуре одной организации для производства.

Таким образом, авансовый платеж акциза уплачивается теми производителями алкогольной или спиртопродукции, которые используют в качестве сырья этиловый спирт. Соответственно, авансовый платеж акциза не уплачивают организации, осуществляющие на территории Российской Федерации производство вин, в том числе шампанских, игристых, газированных, натуральных напитков с объемной долей этилового спирта не более 6% объема готовой продукции, изготовленных из виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта.

При производстве пива и напитков, изготавливаемых на основе пива, этиловый спирт в качестве сырья также не используется, поэтому обязанности по уплате авансового платежа акциза у их производителей не возникает.

От обязанности по уплате авансового платежа акциза освобождаются организации, осуществляющие производство спиртопродукции, в отношении которой установлена нулевая ставка акциза, т.е. парфюмерно-косметической

продукции или спиртосодержащей продукции бытовой химии (в металлической аэрозольной упаковке).

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 [62].

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 акцизных налогов на отдельные виды товаров в Российской Федерации.

Анализ функционирования системы акцизного налогообложения в Российской Федерации рассматриваются в следующей главе работы.

## ГЛАВА 2. АНАЛИЗ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ АКЦИЗНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

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

Анализ поступления сумм акцизных налогов в доходы бюджетной системы Российской Федерации на основе данных налоговой статистики и 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 акцизных налогов в доходы бюджетной системы, а также тенденций динамических рядов сумм акцизных налогов является основой для расчета прогнозных объемов поступлений акцизных налогов в бюджет.

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

Анализ структуры поступления акцизных налогов в бюджетную систему в целом по Российской Федерации, на основании данных таблицы 2.1 показал, что акцизные налоги, уплачиваемые по товарам, производимым на территории Российской Федерации, а также по товарам, ввозимым на территорию Российской Федерации, формировали доходную часть бюджетной системы Российской Федерации в следующих размерах [80]:

Таблица 2.1

Структура поступления налогов в бюджетную систему  
Российской Федерации за 2014–2016 гг.

Виды доходов	Годы						Изменение (+, -)		
	2014		2015		2016		2015 к 2014	2016 к 2015	2016 к 2014
	млрд. руб.	доля в %	млрд. руб.	доля в %	млрд. руб.	доля в %	%	%	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1. Акцизные налоги, всего	1072,2	4,0	1068,3	4,0	1355,8	4,9	0,0	0,9	0,9
1.1. на товары, производимые на территории Российской Федерации	1000,6	3,7	1014,4	3,8	1293,8	4,7	0,1	0,9	1,0
1.2. на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации	71,6	0,3	53,9	0,2	62,0	0,2	-0,1	0,0	-0,1
2. НДС, всего	3940,2	14,7	4233,9	15,7	4571,2	16,5	1,0	0,8	1,8
2.1. на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ	2188,8	8,2	2448,5	9,1	2657,6	9,6	0,9	0,5	1,4
2.2. на товары, ввозимые на территорию РФ	1751,4	6,5	1785,4	6,6	1913,6	6,9	0,1	0,3	0,4
3. Налог на прибыль организаций	2375,3	8,9	2598,9	9,7	2770,3	10,0	0,8	0,3	1,1
4. Налог на доходы физических лиц	2702,6	10,1	2807,8	10,4	3018,5	10,9	0,3	0,5	0,8
5. Налоги на совокупный доход	315,1	1,2	347,8	1,3	388,4	1,4	0,1	0,1	0,2
6. Налоги на имущество	957,5	3,6	1058,6	3,9	1117,1	4,0	0,3	0,1	0,4
7. Налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами	2934,6	11,0	3250,7	12,1	2951,8	10,6	1,1	-1,5	-0,4
8. Государственная пошлина	113,7	0,4	138,2	0,5	133,5	0,5	0,1	0,0	0,1
9. Доходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, всего	26766,1	100	26922,0	100	27746,7	100	0,0	0,0	0,0

В 2014 г.: акцизные налоги на товары, производимые на территории Российской Федерации, составили 1000,6 млрд. руб. или 3,7% суммы доходов бюджетной системы РФ; акцизные налоги на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации – 71,6 млрд. руб. или 0,3% суммы доходов бюджетной системы Российской Федерации.

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

В 2016 г.: акцизные налоги на товары, производимые на территории Российской Федерации, составили 1355,8 млрд. руб. или 4,9% суммы доходов бюджетной системы РФ; акцизные налоги 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 акцизные налоги 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 всех доходов государства.

Анализ структуры поступления акцизных налогов 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.



Таблица 2.2

Структура поступления акцизов по отдельным видам подакцизных товаров в общей сумме акцизов по подакцизным товарам, производимым на территории Российской Федерации, поступивших в бюджетную систему Российской Федерации за 2014–2016 гг.

Виды акцизов	Годы						Изменение (+, -)		
	2014		2015		2016		2015 к 2014	2016 к 2015	2016 к 2014
	млрд. руб.	доля в %	млрд. руб.	доля в %	млрд. руб.	доля в %	%	%	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Акцизные налоги, всего	1072,2	100	1068,3	100	1355,8	100	0,0	0,0	0,0
1. Акцизные налоги по подакцизным товарам (продукции), производимым на территории РФ, всего	1000,6	93,3	1014,4	95,0	1293,8	95,4	1,7	0,4	2,1
1.1. на спирт этиловый из всех видов сырья	0,7	0,1	0,8	0,1	0,8	0,1	0,0	0,0	0,0
1.2. на спиртосодержащую продукцию	0,2	0,0	0,1	0,0	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0
1.3. на табачную продукцию	314,0	29,3	379,1	35,5	466,9	34,4	6,2	-1,1	5,1
1.4. на автомобильный бензин	172,0	16,0	201,0	18,8	292,9	21,6	2,8	2,8	5,6
1.5. на автомобили легковые	16,8	1,6	11,3	1,1	9,4	0,7	-0,5	-0,4	-0,9
1.6. на дизельное топливо	100,4	9,4	102,0	9,5	142,3	10,5	0,1	1,0	1,1
1.7. на моторные масла	0,8	0,1	2,7	0,3	0,1	0,0	0,2	-0,3	-0,1
1.8. на вина	8,6	0,8	8,9	0,8	10,2	0,8	0,0	0,0	0,0
1.9. на пиво	142,4	13,3	130,2	12,2	148,2	10,9	-1,1	-1,3	-2,4
1.10. на алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта свыше 9 процентов	144,0	13,4	128,3	12,0	164,7	12,1	-1,4	0,1	-1,3
1.11. на алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта до 9 процентов включительно	5,2	0,5	2,5	0,2	1,5	0,1	-0,3	-0,1	-0,4
2. Акцизные налоги по подакцизным товарам (продукции), ввозимой на территорию РФ	71,6	6,7	53,9	5,0	62,0	4,6	-1,7	-0,4	-2,1

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) акцизные налоги 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;

Таблица 2.3

Структура поступления акцизов по отдельным видам подакцизных товаров, ввозимым на территорию Российской Федерации в общей сумме акцизов поступивших в бюджетную систему Российской Федерации за 2014–2016 гг.

Виды акцизов	Годы						Изменение (+, -)		
	2014		2015		2016		2015 к 2014	2016 к 2015	2016 к 2014
	млрд. руб.	доля в %	млрд. руб.	доля в %	млрд. руб.	доля в %	%	%	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Акцизы, всего	1072,2	100	1068,3	100	1355,8	100	0,0	0,0	0,0
1. Акцизы по подакцизным товарам (продукции), ввозимой на территорию РФ	71,6	6,7	53,9	5,0	62,0	4,6	-1,7	-0,4	-2,1
1.1. на спирт этиловый из всех видов сырья	1,2	0,1	1,2	0,1	1,4	0,1	0,0	0,0	0,0
1.2. на спиртосодержащую продукцию	0,8	0,1	0,7	0,1	0,6	0,0	0,0	-0,1	-0,1
1.3. на табачную продукцию	4,7	0,4	7,0	0,7	16,3	1,2	0,3	0,5	0,8
1.4. на автомобильный бензин	10,2	1,0	5,4	0,5	1,6	0,1	-0,5	-0,4	-0,9
1.5. на автомобили легковые	18,8	1,8	15,3	1,4	18,3	1,3	-0,4	-0,1	-0,5
1.6. на дизельное топливо	0,3	0,0	0,9	0,1	0,2	0,0	0,1	-0,1	0,0
1.7. на моторные масла	2,1	0,2	1,3	0,1	1,2	0,1	-0,1	0,0	-0,1
1.8. на вина	4,2	0,4	2,7	0,3	2,4	0,2	-0,1	-0,1	-0,2
1.4. на пиво	3,9	0,4	2,3	0,2	2,7	0,2	-0,2	0,0	-0,2
1.5. на алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта свыше 9 процентов	24,9	2,3	17,8	1,7	17,0	1,3	-0,6	-0,4	-1,0
1.6. на алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта до 9 процентов включительно	0,2	0,0	0,7	0,1	0,4	0,0	0,1	-0,1	0,0
2. Акцизы по подакцизным товарам (продукции), производимым на территории РФ, всего	1000,6	93,3	1014,4	95,0	1293,8	95,4	1,7	0,4	2,1

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) акцизные налоги 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 акцизные налоги на табачную продукцию, доля которых возросла с 29,7% в 2014 г. до 35,6% в 2016 г. При этом доля акцизных налогов на алкоголь 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 акцизных налогов в бюджетную систему РФ объясняется анализом показателей их динамики, показанными в таблицах 2.4 и 2.5, который показал, что общая сумма акцизных налогов возросла за исследуемый период с 1072,2 млрд. руб. до 1355,8 млрд. руб. или на 26,5%.

Таблица 2.4

Динамика поступления акцизов по отдельным видам подакцизных товаров в общей сумме акцизов по товарам, производимым на территории Российской Федерации, поступивших в бюджетную систему Российской Федерации за 2014–2016 гг.

Виды акцизов	Годы			Изменение (темп роста)		
	2014	2015	2016	2015 к 2014	2016 к 2015	2016 к 2014
	млрд. руб.	млрд. руб.	млрд. руб.	%	%	%
1	2	3	4	5	6	7
Акцизы, всего	1072,2	1068,3	1355,8	99,6	126,9	126,5
1. Акцизы по подакцизным товарам, производимым на территории РФ, всего	1000,6	1014,4	1293,8	101,4	127,5	129,3
1.1. на спирт этиловый из всех видов сырья	0,7	0,8	0,8	114,3	100,0	114,3
1.2. на спиртосодержащую продукцию	0,2	0,1	0,1	50,0	100,0	50,0
1.3. на табачную продукцию	314,0	379,1	466,9	120,7	123,2	148,7
1.4. на автомобильный бензин	172,0	201,0	292,9	116,9	145,7	170,3
1.5. на автомобили легковые	16,8	11,3	9,4	67,3	83,2	56,0
1.6. на дизельное топливо	100,4	102,0	142,3	101,6	139,5	141,7
1.7. на моторные масла	0,8	2,7	0,1	337,5	3,7	12,5
1.8. на вина	8,6	8,9	10,2	103,5	114,6	118,6
1.9. на пиво	142,4	130,2	148,2	91,4	113,8	104,1
1.10. на алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта свыше 9 процентов	144,0	128,3	164,7	89,1	128,4	114,4
2. Акцизы по подакцизным товарам, ввозимым на территорию РФ	71,6	53,9	62,0	75,3	115,0	86,6

При этом, сумма акцизов по товарам, производимым на территории РФ, возросла за исследуемый период на 29,3%, а по товарам, ввозимым на территорию РФ, снизилась на 13,4%. Причем, по товарам, производимым на территории России, суммы акцизов увеличились: на табачную продукцию – на 48,7%, на бензин - на 70,0%, на алкогольную продукцию с долей спирта свыше 9 процентов (за исключением вин) - на 14,4%, а на пиво - только на 4,1%.

Таблица 2.5

Динамика поступления акцизов по отдельным видам подакцизных товаров в общей сумме акцизов по подакцизным товарам, ввозимым на территорию Российской Федерации, поступивших в бюджетную систему Российской Федерации за 2014–2016 гг.

Виды акцизов	Годы			Изменение (темп роста)		
	2014	2015	2016	2015 к 2014	2016 к 2015	2016 к 2014
	млрд. руб.	млрд. руб.	млрд. руб.	%	%	%
1	2	3	4	5	6	7
Акцизы, всего	1072,2	1068,3	1355,8	99,6	126,9	126,5
1. Акцизы по подакцизным товарам, ввозимым на территорию РФ	71,6	53,9	62,0	75,3	115,0	86,6
1.1. на спирт этиловый из всех видов сырья	1,2	1,2	1,4	100,0	116,7	116,7
1.2. на спиртосодержащую продукцию	0,8	0,7	0,6	87,5	85,7	75,0
1.3. на табачную продукцию	4,7	7,0	16,3	148,9	232,9	346,8
1.4. на автомобильный бензин	10,2	5,4	1,6	52,9	29,6	15,7
1.5. на автомобили легковые	18,8	15,3	18,3	81,4	119,6	97,3
1.6. на дизельное топливо	0,3	0,9	0,2	300,0	22,2	66,7
1.7. на моторные масла	2,1	1,3	1,2	61,9	92,3	57,1
1.8. на вина	4,2	2,7	2,4	64,3	88,9	57,1
1.4. на пиво	3,9	2,3	2,7	59,0	117,4	69,2
1.5. на алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта свыше 9 процентов	24,9	17,8	17,0	71,5	95,5	68,3
2. Акцизы по подакцизным товарам, производимым на территории РФ, всего	1000,6	1014,4	1293,8	101,4	127,5	129,3

Рост поступлений акцизных налогов на алкогольную продукцию стал следствием пресечения масштабных схем уклонения от уплаты акцизных налогов в 2016 году в результате проведения резонансных налоговых проверок в двух регионах страны, которые позволили локализовать и не допустить распространение подобной ситуации в иных субъектах Российской Федерации.

По результатам проведенного анализа можно сделать вывод, что акцизные налоги 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. Анализ изменений правового регулирования акцизного налогообложения в Российской Федерации

Как показал проведенный анализ, акцизные налоги выступают одной из наиболее важных статей в налоговых доходах Российской Федерации, однако функционирование механизма акцизного налогообложения в Российской Федерации сопряжено с определенными проблемами. Поэтому налоговое законодательство в отношении взимания акцизных налогов активно развивается и совершенствуется.

За время действия гл. 22 «Акцизные налоги» 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 акцизных налогов 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. Параксилол 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. Ортоксилол представляет собой нефтяной продукт, который применяют для растворения хлоркаучука, нитроцеллюлозы и различных полимеров, для обезжиривания различных поверхностей. Ортоксилол является первичным сырьем для создания ряда пластификаторов и полимерных материалов, и, кроме того, он является высокооктановой добавкой к моторным топливам.

Объект налогообложения по бензолу, параксилолу и ортоксилолу возникает в трех случаях:

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

- при оприходовании бензола, параксилола или ортоксилола, 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 акцизных налогов 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 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 акцизных налогов 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).

Таблица 2.6

Налоговые ставки акциза по автомобильному бензину  
за период 2011 - 2017 гг.

Автомобильный бензин (руб. за 1 тонну)	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Без класса	5995	8225	10 100	11 110	7300	7530	5830
Класс 3	5672	7882	9750	10 725	7300	7530	5830
Класс 4	5143	6822	8960	9916	7300	7530	5830
Класс 5	5143	5143	5750	6450	5530	7530	5830

За период с 2011 по 2017 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 акцизных налогов 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 акцизных налогов 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].

### 2.3. Оценка эффективности акцизного налогообложения в Российской Федерации

Опыт применения акцизных налогов во многих странах свидетельствует об успешной практике их использования в борьбе с отрицательными социально-экономическими явлениями, такими как, употребление населением социально опасных товаров (алкогольной продукции, табачных изделий).

В России акцизная политика, направленная на постоянное увеличение государственных доходов, не только не способствовала сокращению потребления крепких алкогольных напитков, но и приводила к спаду легального производства при одновременном росте продаж нелегального алкоголя.

В итоге на практике повышение ставок акциза приводило к прямо противоположному эффекту: поступления в бюджет снижались вследствие спада легального производства, кроме того, резко ухудшалась качественная структура потребляемых населением алкогольных напитков, что имело, безусловно, отрицательный социальный результат.

Можно сделать вывод, что существующая система акцизного налогообложения не является столь эффективной, хотя и алкогольный рынок сегодня подвергается наибольшему администрированию. Об этом свидетельствует эффективная ставка акциза, которая в два раза ниже официальной, что свидетельствует о необоснованном завышении все последние годы действующих ставок.

Налоговая система считается эффективной только в том случае, когда сумма взимаемых платежей является оптимальной для налогоплательщика, в то же время являясь достаточной для обеспечения доходной части государственного бюджета. Но такого механизма взимания акцизных налогов не наблюдается.



В настоящее время наиболее спорным вопросом при введении акцизных налогов является конкретная ставка того или иного акциза. При их применении сначала определяется, какую фискальную или регулирующую функцию должен выполнять тот или иной акциз. Возникают вопросы и в том, какими способами индексировать величины специфических ставок.

Применение адвалорных ставок приводит к серьезным трудностям при оценке объекта налогообложения. Специфические же ставки недостаточно оперативно корректируются в связи с инфляционными процессами. Ставкой акциза регулируется спрос и предложение на алкогольную продукцию.

Поэтому необходимо принятие мер, обеспечивающих высокую степень легализации алкогольного рынка; вытеснение с рынка недоброкачественной алкогольной продукции; соблюдение стандартов социальной ответственности государства и бизнеса за последствия злоупотребления алкоголем.

Основными факторами, существенно влияющими на размер теневого оборота акцизных изделий являются: размер ставки налога, среднедушевые денежные доходы населения и реальные располагаемые денежные доходы. Например, ежегодное повышение акцизных налогов на крепкий алкоголь в размере 10% увеличивает объем нелегально произведенных ликероводочных изделий в структуре продаж в среднем на 4%.

Увеличение ставки акциза провоцирует рост теневого сектора в ликероводочной отрасли. Бездумное повышение цен на легальный алкоголь в России приведет к сохранению прежнего уровня потребления, вырастут нелегальный и суррогатный сегмент. Смысла в этом никакого нет. Необходимо разрабатывать программу, меры которой будут направлены на повышение эффективности акцизного налогообложения в долгосрочной перспективе. Например, в качестве вышукказанных мер можно предложить: - разработка мер по ужесточению административной и уголовной ответственности за незаконные производство, оборот и продажу алкоголя; - увеличение экспорта алкогольной продукции по повышенной цене; - повышение качества

производимой акцизной продукции; - повышение цен на бензин с высоким октановым числом; - изменение структуры потребления алкогольной продукции в сторону ее слабоалкогольной составляющей с надеждой, что население перейдет на потребление более слабоалкогольной продукции (увеличение ставки на крепкий алкоголь поможет снизить его потребление).

Дифференцированные в зависимости от крепости алкогольной продукции ставки акциза призваны способствовать изменению структуры потребления алкогольной продукции.

При снижении ставки акциза до 100 руб. за 1 л безводного спирта, будет достигнут экономический эффект. Кроме того, это позволит региональным ликероводочным заводам наладить производство и сбыт местной алкогольной продукции эконом-класса и, таким образом, вытеснить с рынка нелегальных производителей.

Отмечается, что водочное лобби искажает цифры. Считается, что в кризис в России стали меньше пить и травиться алкоголем. К таким обнадеживающим выводам можно прийти на основании данных Росстата, которые не дают достоверных данных. Необходимо усиление контроля и ответственности налоговых органов за всеми операциями, совершаемыми каждой организацией во всей цепочке уплаты в бюджет налога, а также проверка документов, подтверждающих совершение таких операций и уплату налога в бюджет.

Также одним из важнейших условий улучшения экономической ситуации, пополнения федерального и региональных бюджетов является совершенствование налогообложения в сфере акцизов. Основными проблемами акцизного налогообложения также являются сложность механизма исчисления и уплаты налога, а также различные нововведения в главу 22 НК РФ.

Непостоянство в налоговой системе вызывает трудности при исчислении, моменте определения налоговой базы, методе начисления налога, в применении налоговых льгот и т. д.

Таким образом, можно сделать вывод, что сложившаяся на сегодня в России система акцизного налогообложения характеризуется громоздкостью, является малопонятной для налогоплательщика, требует больших расходов по налоговому администрированию со стороны государства. При этом сформированный в РФ механизм взимания акциза не имеет четкого экономического обоснования, основанного на содержании данного налога, что в ряде случаев приводит к искажению объекта акцизного налогообложения, порождает массу возможностей для недобросовестных налогоплательщиков для ухода от налогообложения, стимулирует развитие «теневого» бизнеса.

В ряде случаев применяемая система акцизного налогообложения допускает неоднократное взимание налога с одного и того же объекта. Много вопросов вызывает содержание и экономическая обоснованность действующего перечня подакцизной продукции, политика формирования ставок. Необходимо усиление контроля и ответственности налоговых органов за всеми операциями, совершаемыми каждой организацией во всей цепочке уплаты в бюджет налога, а также проверка документов, подтверждающих совершение таких операций и уплату налога в бюджет.

Представляется более правильным в современной системе налогов России рассматривать акцизные налоги, прежде всего, как удобный и надежный налоговый источник доходов бюджета. Одновременно необходимо внедрять дифференциацию ставок акцизных налогов на моторное топливо в зависимости от его экологического класса и унификацию ставок на бензины с различным октановым числом. При проведении акцизной политики также необходимо добиться гармонизации ставок акцизных налогов на табачные изделия с сопредельными странам [52].

Поэтому необходим осторожный, взвешенный подход к установлению акцизных ставок с тем, чтобы эффективно регулировать рентабельность производства подакцизных товаров и обеспечивать бюджет гарантированными поступлениями акцизов.

## ГЛАВА 3. ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ АКЦИЗНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

### 3.1. Проблемы и направления совершенствования акцизного налогообложения в Российской Федерации

Как показал анализ 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.

Произошедшая «специализация» косвенных налогов (НДС, акцизные налоги) и соответствующее этому законодательное установление налогооблагаемых объектов несколько трансформировали функциональное назначение акцизов, которое было им присуще в конце XIX - начале XX века. Проблемам совершенствования действующего механизма исчисления и взимания акцизных налогов уделяется значительное внимание российских экономистов, однако, главным образом, в статьях периодической печати, учебных пособиях, монографиях проводится анализ нормативных и инструктивных налоговых документов, освещаются вопросы реформирования отдельных элементов акцизного механизма, связанные с повышением фискальной значимости акциза.

В настоящее время существуют некоторые приоритетные направления государственного регулирования в сфере налогообложения акцизами. Это - взимание акцизных налогов по операциям с алкогольной продукцией, по операциям с нефтепродуктами. С одной стороны, такие приоритеты обусловлены высокой рентабельностью производства в указанных сферах и

соответствующим потенциалом для обеспечения фискальных потребностей государства, с другой стороны, интересы будут удовлетворяться только при компетентном регулирующем (правовом) воздействии по этим направлениям.

Структуру (перечень) подакцизных товаров определяют необходимость и степень государственного вмешательства в сферы общественной жизни, то есть, приоритеты правового регулирования в конкретный период существования государства. Законодательное закрепление исчерпывающего перечня подакцизных товаров (наряду с перечнем налогооблагаемых операций с этими товарами) позволяет четко разграничить понятия предмет и объект налогообложения в отношении акцизов: предмет налогообложения - это подакцизные товары, поименованные в перечне, установленном налоговым законом, а объект налогообложения - операции с этими товарами. То есть, при установлении акцизных налогов предмет налогообложения - признак «фактического характера» - получил непосредственное правовое закрепление.

Явление переложения, как экономическая основа существования косвенных налогов, с точки зрения права характеризует способ взимания последних, и проявляется в различии законодательно определенного субъекта налогового платежа (налогоплательщика) и фактического плательщика налога, правовой статус которого законодательно не регламентируется. Явление переложения неизбежно становится предметом исследования при разрешении вопроса о правомерности возврата из бюджета излишне уплаченных или взысканных косвенных налогов.

В условиях объективно необходимой регламентации отдельных вопросов, связанных с исчислением и взиманием акцизов, подзаконными нормативными актами, органам исполнительной власти важно не нарушать принцип определения основных элементов налога исключительно законами и устранять проблему несоответствия подзаконных актов нормам налоговых законов, что нередко является предметом судебного разбирательства. В условиях несовершенства российского налогового законодательства судебная практика

по спорам, вытекающим из налоговых правоотношений (в частности отношений по исчислению и уплате акцизов), как источник налогового права приобретает особое значение. Акты правоприменения, принимаемые в результате разрешения налоговых споров, формируют правовые ориентиры во многом определяющие поведение участников налоговых правоотношений, и в дальнейшем учитываемые органами государственной власти в законотворческой деятельности.

Совершенствование акцизного налогообложения в перспективе связывается, прежде всего, с механизмом предотвращения ухода от их уплаты.

Надо отметить, что у предпринимателей в наличии в настоящее время достаточное количество соответствующих легальных схем. В частности, зачастую используется так называемая спиртосодержащая схема, по которой налогоплательщики с целью получения налоговых вычетов в большем объеме в качестве сырья для производства алкогольной продукции используют не этиловый спирт, а спиртосодержащую продукцию. Эту проблему предполагается устранить следующим образом: в действующий порядок будут внесены изменения, которые продекларируют возможность получения налоговых вычетов только в том случае, если использованное для производства алкогольной продукции исходное сырье будет соответствовать ГОСТу и другой нормативной документации, регулирующей процесс производства конкретной алкогольной продукции.

Кроме того, чтобы предотвратить существующие злоупотребления, связанные с возвратом алкогольной продукции производителю, предполагается предусмотреть восстановление полученных налоговых вычетов и уплату соответствующих сумм в бюджет в этом случае, а также и в случае утраты (недостачи) алкогольной продукции и в случае уничтожения налогоплательщиком произведенной им алкогольной продукции.

В настоящее время гарантом правомерности применения нулевой ставки акциза являются банки, однако налоговое законодательство не дает

однозначного ответа на вопрос о регламенте предоставления данной гарантии, поэтому в случае нарушения налогового законодательства, выявленного в процессе налоговой проверки, банки ответственности не несут.

Предполагается, что в ближайшей перспективе будут четко установлены границы ответственности банков за неправомерное применение налогоплательщиками освобождения от уплаты акцизов, что, несомненно, должно привести к более взвешенному подходу банков к предоставлению данной гарантии.

Рассмотрим основные направления совершенствования акцизного налогообложения (рис.3.1).

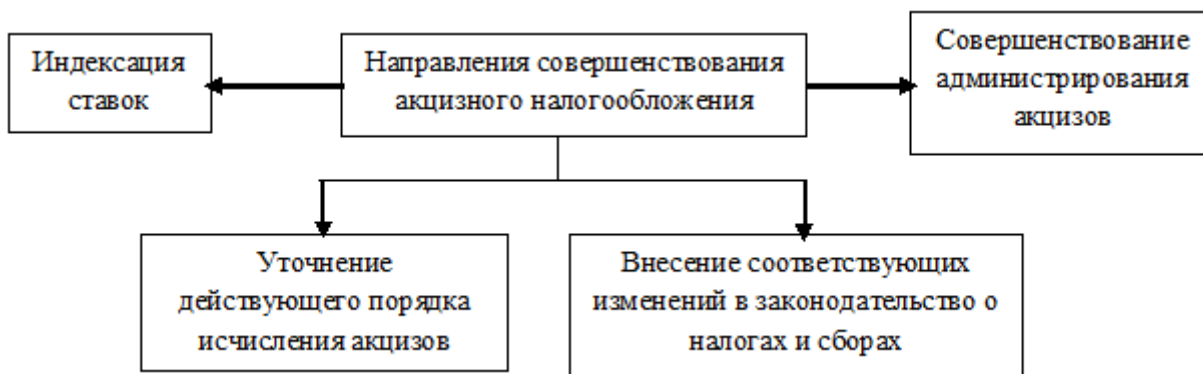


Рис.3.1. Направления совершенствования акцизного налогообложения

Первым направлением совершенствования акцизного налогообложения является индексация ставок. В части налогообложения акцизами будет осуществляться индексация ставок акцизных налогов с учетом реально складывающейся экономической ситуации.

Вторым направлением совершенствования акцизного налогообложения является уточнение действующего порядка исчисления акцизов.

Третьим направлением является совершенствование администрирования акцизных налогов налоговыми органами, в частности:

- передача от Минфина России ФНС России функции по утверждению порядка выдачи свидетельств о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином и денатурированным этиловым спиртом, порядка проставления отметок на реестрах счетов-фактур, представленных в налоговые органы указанными лицами, формы и порядка представления в налоговые органы уведомления о максимальных розничных ценах на табачную продукцию;

- уточнение порядка корректировки извещений об уплате (освобождении от уплаты) авансового платежа акциза по алкогольной продукции; уточнение процедуры возмещения (освобождения от уплаты) акциза по подакцизным товарам, реализованным на экспорт.

Четвертое направление оптимизации акцизного налогообложения – внесение изменений в законодательство о налогах и сборах.

В целях противодействия уклонению от налогообложения с использованием низконалоговых юрисдикций планируется подготовить предложения по внесению в законодательство Российской Федерации положений о контролируемых иностранных компаниях и конечных получателях дохода (выгодоприобретателях). Также предлагается разработать проект изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации, устанавливающих понятие налогового резидентства организаций, что позволит противодействовать злоупотреблениям при определении доходов иностранных организаций, подлежащих налогообложению в Российской Федерации.

Помимо этого требуется внесение изменений в законодательство о налогах и сборах, направленных на урегулирование порядка налогообложения в Российской Федерации доходов от продажи акций (долей) организаций, активы которых более, чем на 50% представлены недвижимым имуществом, расположенным в России. Указанная норма содержится как в НК РФ, так и в ряде соглашений об избежании двойного налогообложения, однако механизмы ее реализации недостаточно проработаны.



### 3.2. Перспективы изменения порядка налогообложения акцизами основных видов подакцизных товаров

Рассмотрим часть наиболее интересных предложений в направлении совершенствования налогообложения акцизами наиболее важных с социальной точки зрения товаров.

#### 1. Рассмотрим будущее акцизных налогов по алкогольной продукции.

Существующие недостатки применения действующего механизма взимания акцизных налогов на алкогольную и спиртосодержащую продукцию определяют необходимость его реформирования. С учётом опыта западных стран, предлагается изменить систему акцизного налогообложения алкогольной продукции, являющейся значительным источником поступлений для территориальных бюджетов:

во-первых, изменить правила взимания акциза с помощью акцизных марок, а именно сделать их способом уплаты полной суммы налогового платежа вместо существующего на данный момент авансового метода,

во-вторых, ввести налогообложение литра произведенного или импортированного этилового спирта по ставке, равной ставке налога, применяемой к литру этилового спирта, содержащегося в конечном продукте, с последующим кредитованием при налогообложении конечного продукта, и, наконец, в-третьих, установить шедулярное налогообложение готовой алкогольной продукции с применением дифференцированных акцизных марок для каждой группы алкогольных изделий. Кроме того, необходимо развивать систему гарантирования платежей по акцизу аккредитованными кредитными и страховыми учреждениями при предоставлении отсрочек по уплате налога, в случае использования давальческого сырья при изготовлении алкогольной продукции, а также в случае использования этилового спирта для производства неподакцизных товаров.

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 [42].

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 акцизных налогов 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 акцизных налогов на алкогольную продукцию велась опережающими темпами по сравнению с уровнем инфляции, а также по сравнению с иными подакцизными товарами.

Но гнаться за увеличением акцизных налогов нельзя. Высокие темпы роста ставок акцизных налогов 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 акцизных налогов в государствах - членах ЕАЭС ставки акцизных налогов 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 акцизные налоги 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 акцизных налогов на задекларированную в налоговых органах алкогольную продукцию. Изменение указанного порядка, в том числе путем переноса обязанности по уплате акцизных налогов 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.

Также представляются целесообразными следующие направления совершенствования порядка исчисления и уплаты акцизных налогов на алкогольную и спиртосодержащую продукцию в Российской Федерации:

1) исключить из перечня подакцизной продукции спиртосодержащие растворы, содержание непищевых примесей в которых превышает 30% от объема, при условии одновременного внесения изменений в ГОСТы, нормативно-техническую документацию обязательного требования о применении цветных денатурирующих добавок, устранение которых невозможно в процессе ректификации. В качестве подакцизной продукции следует сохранить только пищевую алкогольную продукцию, изготовленную на основе этилового спирта, произведенного из пищевого сырья. Для борьбы с незаконным производством алкогольной продукции из денатурированного спирта, этилового спирта, произведенного из непищевого сырья, следует ввести более жесткие меры уголовного наказания к недобросовестным производителям;

2) в целях воздействия на структуру потребления алкоголя в России необходимо исключить из перечня алкогольной продукции натуральные вина, употребление которых не оказывает столь губительного влияния на здоровье населения, как потребление крепких спиртных напитков, изготовленных на основе этилового спирта;

3) учитывая негативное влияние значительного роста ставок акциза на легальное производство алкоголя, целесообразно отказаться от практики регулярного значительного повышения акцизных ставок, а также ввести временный мораторий на их повышение;

4) утвердить использование единой ставки акциза в расчете на 1 литр 100%-ного этилового спирта в отношении всех видов подакцизного алкоголя без её дифференциации по товарным группам.

5) учитывая то, что производители алкогольной продукции не обладают достаточными оборотными средствами для того, чтобы взять на себя исполнение акцизных обязательств в полном объеме необходимо законодательное изменение сроков уплаты акциза в бюджет, а также изменение порядка уплаты акциза «по отгрузке» на систему «по оплате».

Кроме того, практика применения системы обложения акцизами алкогольной продукции доказывает необходимость использования системы административных мер государственного регулирования сферы производства и оборота алкогольной продукции для обеспечения её эффективного функционирования. На основании исследования вопросов усиления роли государственного регулирования рынка алкогольной продукции, а также анализа действующей практики применения механизмов лицензирования, квотирования, декларирования, применения акцизных, региональных, специальных марок можно предложить следующие направления по совершенствованию мер государственного воздействия:

1) создание единой информационной системы, обеспечивающей сбор и обработку данных, поступающих со спиртовых, ликероводочных и других предприятий;

2) оснащение предприятий спиртовой промышленности высокоточными контрольно-измерительными аппаратами, в целях реализации программы создания системы двухзвенного контроля (акцизные марки - на стадии производства конечной алкогольной продукции; контрольно-измерительное оборудование - для жесткого учета выхода продукции на стадии производства этилового спирта) в сфере производства алкогольной продукции. Кроме того, эта система может стать одним из каналов информации для единой информационной системы;

3) ужесточение системы лицензирования производств алкогольной и спиртосодержащей продукции;

4) пересмотр действующих ГОСТов на алкогольную продукцию, оснащение заводских лабораторий современной аппаратурой.

Реализация данных выводов и предложений будет способствовать формированию экономически обоснованного механизма взимания акциза, повышению значимости фискальной и регулирующей функций акцизных налогов на алкогольную продукцию, более равномерному распределению

акцизных поступлений между федеральным и региональными бюджетами, сокращению расходов на налоговое администрирование.

2. Рассмотрим налоговое будущее акцизных налогов 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 акцизных налогов на табачную продукцию.

Она определяется Планом мероприятий по реализации Концепции осуществления государственной политики противодействия потреблению табака, 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 акцизных налогов 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 акцизных налогов 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 акцизных налогов 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» акцизных налогов 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 ЕврАзЭС.

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 акцизных налогов на табачные изделия. Так устраняется одна из главных проблем комбинированной системы взимания акцизных налогов 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 налоговое будущее акцизных налогов по бензину и другим нефтепродуктам. Сложная ситуация с ценообразованием в сфере реализации

нефтепродуктов вынуждает внести существенные коррективы в их акцизное налогообложение.

Ставки акцизных налогов на моторное топливо будут определяться с учетом комплекса факторов, в том числе, прогнозируемого уровня инфляции, недопущения значительного роста цен, принятых соответствующими нормативно-правовыми актами ограничений сроков производства и обращения моторных топлив 3-го и 4-го классов и необходимости формирования доходов дорожных фондов.

В этой связи в плановом периоде планируется повысить акцизные налоги на бензины высоких экологических классов, сохранив при этом стимулы к модернизации нефтеперерабатывающих заводов и дифференциал между моторным топливом 5-го класса и другими классами (затраты на модернизацию нефтеперерабатывающих заводов).

Предполагается, что ставки акцизных налогов на нефтепродукты на ближайшие годы индексироваться не будут, а в дальнейшей перспективе они будут снижаться, но только для тех производителей, которые реализуют бензин и дизельное топливо более высокого класса, нежели остальные. Прогноз для остальных ставок подакцизных товаров сделать пока невозможно, поскольку все будет зависеть от прогнозируемого индекса потребительских цен.

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.

Акцизные налоги 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 акцизных налогов позволит компенсировать выпадение доходов бюджета.

Изменение ставок акцизных налогов 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.3.2).

Таблица 3.2

Сравнительный анализ повышения ставки акциза и суммы акциза на бензин и дизельное топливо

Показатель	Бензин 5 класса	Бензин иного класса	Дизельное топливо
До 1 апреля 2016 г.			
Ставки акциза, руб. / т	7530	10500	4150
Суммы акциза, руб. / л	5,79	8,08	3,63
После 1 апреля 2016 г.			
Ставки акциза, руб. / т	10130	13000	5293
Суммы акциза, руб. /л	7,78	10	4,63

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, то чистая цена бензина без налогов составит 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 акцизных налогов на нефтепродукты, что приведет к значительному росту цен практически на все товары.

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 напоминается 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 акцизных налогов 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 найти неплательщика. После всего этого было принято решение вернуться к уплате акциза на нефтепродукты именно их производителями. Кроме того, при рассмотрении вопроса об уплате акцизных налогов на стадии розничной реализации нефтепродуктов следует учитывать еще и то, что в случае принятия данного решения утратит всякий смысл соблюдение определенных соотношений ставок акцизных налогов 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.

### 3.3. Основные направления налоговой политики Российской Федерации в сфере налогообложения акцизами

Рассмотренные перспективы акцизного налогообложения отдельных товаров позволяют 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 [42].

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 акцизных налогов 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) [8].

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 акцизных налогов 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 акцизных налогов на 2017 год и определены ставки акцизных налогов на плановый период 2018 - 2019 годов. В частности, выросли акцизные налоги, 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 акцизных налогов 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, трубочного, 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:

$$T = 1 + 0,3 \times (V_{\text{нп}} - V_{\text{ср}}) / V_{\text{нп}}, \quad (3.1)$$

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 акцизных налогов 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 организациям, 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 организациям, 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 [58].

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

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

Предложенные меры совершенствования акцизного налогообложения позволят увеличить и более эффективно распределять и использовать бюджетные средства с помощью акцизов.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Результаты проведенного в магистерской диссертации исследования показывают, что акцизные налоги 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 акцизных налогов 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 акцизных налогов 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 акцизные налоги 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 акцизных налогов 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 акцизные налоги:

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) акцизные налоги 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 акцизные налоги на табачную продукцию, доля которых возросла с 29,7% в 2014 г. до 35,6% в 2016 г.

Анализ динамики поступлений акцизных налогов в бюджетную систему РФ показал, что общая сумма акцизных налогов 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 акцизные налоги не являются основным доходообразующим 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.

Кроме того во второй главе работы проведен анализ изменений правового регулирования акцизного налогообложения, и проведена оценка эффективности акцизного налогообложения в Российской Федерации.

В третьей 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 акцизных налогов в РФ связаны с уточнением перечня подакцизной продукции, дифференциацией ставок и исчислением и уплатой акцизных налогов на спиртосодержащую продукцию и нефтепродукты.

Также в третьей главе работы определены перспективы изменения порядка налогообложения акцизами основных видов подакцизных товаров, в частности, таких как алкогольная и табачная продукция, бензин и нефтепродукты, и рассмотрены Основные направления налоговой политики Российской Федерации в сфере налогообложения акцизами.

## 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. Об акцизах при смешении дизельного топлива с авиационным бензином и присадками, в результате которого класс дизельного топлива не понижается // Письмо Минфина России от 04.10.2017 №03-13-08/64636.

11. Об индексации ставок акцизов на автомобильный бензин, дизельное топливо и отмене транспортного налога // Письмо Минфина России от 03.10.2017 №03-13-14/64240.

12. О налогообложении акцизами дизельного топлива, а также о возможности возврата сумм акциза, уплаченного при покупке дизельного топлива // Письмо Минфина России от 03.10.2017 №03-13-08/64273.

13. О применении вычета по акцизам налогоплательщиком, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина, при производстве продукции нефтехимии из прямогонного бензина // Письмо Минфина России от 02.10.2017 N03-13-08/63840.

14. Об акцизах при смешении моторных масел с другими маслами и присадками, в результате которого получается моторное масло другого качества // Письмо Минфина России от 28.09.2017 №03-13-08/62787.

15. Об индексации ставок акцизов на автомобильный бензин и дизельное топливо // Письма Минфина России от 26.09.2017 №03-13-14/62169, №03-13-14/62229.

16. О представлении в налоговый орган банковской гарантии, если документы, подтверждающие экспорт алкогольной продукции, представлены одновременно с декларацией по акцизам, а также о заполнении такой декларации // Письмо ФНС России от 20.09.2017 N СД-4-3/18759@.

17. Об определении даты получения внереализационных доходов в виде разницы между суммой вычетов и суммой акциза для целей налога на прибыль // Письмо Минфина России от 08.09.2017 N 03-03-06/1/57875.

18. Об НДС и акцизах при экспорте подакцизных товаров // Письмо Минфина России от 04.09.2017 №03-07-08/56529.

19. Об определении объекта налогообложения и налоговой базы по акцизам и транспортному налогу // Письмо Минфина России от 24.10.2017 №03-05-06-04/69535.

20. Об акцизах при ввозе в РФ подакцизных товаров, ранее вывезенных на территорию другого государства - члена ЕАЭС // Письмо Минфина России от 18.10.2017 №03-13-06/67869.

21. Об индексации ставок по акцизам; о введении транспортного налога, установлении размеров ставок и льгот по нему // Письмо Минфина России от 06.10.2017 №03-05-06-04/65303.

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

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

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

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

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



27. 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, параксилол, ортоксилол, 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.

28. 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.

29. Евстратова, Л. Кто поручится за плательщика НДС и акцизов? [Текст] / Л.А. Евстратова // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2017. – №8.

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

31. Завьялов, К. О праве на вычет акциза, уплаченного при ввозе на территорию РФ подакцизных товаров, используемых для производства подакцизной продукции [Текст] / К.Завьялов // Все о налогах. – 2017. – №8.

32. Захарова, А. Направления оптимизации акцизного налогообложения в России [Текст] / А.В. Захарова, Ю.Д. Кажаяева, А.В. Пихтарова // Экономические науки. – 2014. – №28-21.

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

34. 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.

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

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

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

38. Казаков, Е. Об усилении ответственности при обороте алкогольной продукции [Текст] / Е.С. Казаков // Бухгалтер Крыма. – 2017. – №9.

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

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

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

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

43. Кудряшова, Е. Теория и практика косвенного налогообложения [Текст] / Е.В. Кудряшова // Налоговые споры: теория и практика. – 2010. – №12. - С.35-44.

44. 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.

45. Лермонтов, Ю. Постатейный комментарий к главе 22 Налогового кодекса Российской Федерации «Акцизы» [Электронный ресурс] / Ю.М.Лермонтов // Режим доступа: <http://consultant.ru/>

46. Липатова, Н. Особенности взимания акциза на ввозимую табачную продукцию [Текст] / Н.Г. Липатова, Н.М. Кожуханов // Вестник Российской таможенной академии. – 2017. – №2.

47. Лукичев, К.Е. Акцизное обложение в российской империи [Электронный ресурс] / К.Е.Лукичев // URL [сайт]. – Режим доступа: <http://www.lawmix.ru/comm/998/>.

48. Малис, Н. Вводить ли в налоговую систему РФ налоги на «вредную еду»? [Текст] / Н.И. Малис // Налоги и финансы. – 2016. – №3 (31). – С. 38–45.

49. Мамбеталиева, А. Налогово-правовая гармонизация косвенного налогообложения Таможенного союза (на примере НДС и акциза) [Текст] / А.Н.Мамбеталиева // Финансовое право. – 2012. – №3.

50. 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.

51. 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/](http://www.imperiavkusa.ru/iv/iv.php?inc=archive/063_11/art_3/)

52. Мишенина, М. Оценка эффективности акцизного обложения в РФ [Электронный ресурс] / М.С. Мишенина, Е.С. Мохирева // Режим доступа: <http://econf.rae.ru/pdf/2010/05/b6a1085a27.pdf>

53. 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.

54. 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.

55. 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.

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

57. 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.

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

59. Перспективы развития акцизного налогообложения в России с учетом зарубежного опыта [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://studfiles.net/preview/382857/page:9/>

60. Рукина С.Н. Акцизы на новые «вредные» товары: за и против [Текст] / С.Н. Рукина, О.А. Шабанова // Сборник материалов LVII Междунар. науч.-практ. конф. «Актуальные вопросы экономических наук» / Под ред. С.С. Чернова. – Новосибирск: Изд-во ЦРНС, 2017. – С. 291–295.

61. Рукина, С. Совершенствование косвенного налогообложения в Российской Федерации [Текст] / / С.Н. Рукина, И.П. Денисова // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2016. – №6 (288). – С.42–49.

62. 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.

63. Сергеева, И. Комментарий к Приказу ФНС России от 10.02.2017 №ММВ-7-3/178@ «Об утверждении форм реестров счетов-фактур, Порядка их заполнения, Порядка представления реестров счетов-фактур в налоговые органы и проставления налоговыми органами отметок на реестрах счетов-фактур, а также образца отметки налогового органа, проставляемой на реестрах счетов-фактур, представляемых плательщиками акцизов в налоговый орган [Текст] / И.С. Сергеева // Нормативные акты для бухгалтера. – 2017. – №13.

64. Сергеева, И. Комментарий к Федеральному закону от 29.07.2017 №254-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» [Текст] / И.С. Сергеева // Нормативные акты для бухгалтера. – 2017. – №17.

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

66. Состояние акцизного налогообложения и предложения по его совершенствованию [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://repetitora.com/sostojanie-akciznogo-nalogooblozhenija-i>

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

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

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

70. Ткаченко, С. Пробелы регулирования правоотношений по налогообложению акцизами средних дистиллятов [Текст] / С.В.Ткаченко . – Налоги (журнал). – 2017. – №3.

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

72. 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>.

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

74. 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.

75. 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.

76. Цинделиани И. Налоговое право: Учебник для бакалавров (2-е издание) [Текст] / И.А. Цинделиани. – Проспект, 2016.

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

78. Шабанова, А. Развитие акцизного налогообложения в современной России [Электронный ресурс] / О.А. Шабанова, С.Н.Рукина // Режим доступа: [https://interactive-plus.ru/ru/article/130320/discussion\\_platform](https://interactive-plus.ru/ru/article/130320/discussion_platform)

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

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

## ПРИЛОЖЕНИЯ