

*Из решения Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 20 февраля 2004 года № 5 (375) “О результатах проверки в территориальных налоговых органах и в организациях вопросов развития налоговой базы, полноты и своевременности поступления акцизов на табачные изделия в 2002 году и за 9 месяцев 2003 года”:*

*Утвердить отчет о результатах проверки.*

*Направить письма в Правительство Российской Федерации (доработанное по результатам обсуждения) и МНС России.*

*Направить письма с приложением отчета о результатах проверки в Совет Федерации и Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации.*

## **ОТЧЕТ**

### **о результатах проверки в территориальных налоговых органах и в организациях вопросов развития налоговой базы, полноты и своевременности поступления акцизов на табачные изделия в 2002 году и за 9 месяцев 2003 года**

**Основание для проведения проверки:** пункт 1.5.2.2.17 плана работы Счетной палаты Российской Федерации на 2003 год.

#### **Цель проверки**

Организация и обеспечение исполнения доходной части федерального бюджета за счет поступления акцизов на табачные изделия.

#### **Предмет проверки**

Налоговая база, полнота и своевременность поступления в федеральный бюджет акцизов на табачные изделия.

#### **Объекты проверки**

Межрегиональная инспекция МНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 3 (г. Москва), управление МНС России по Ростовской области, межрайонная инспекция МНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Ростовской области, инспекция МНС России по Ломоносовскому району Ленинградской области, ОАО “Бритиш Американ Табакко-Ява” (г. Москва), ОАО “Донской табак” (Ростовская область), ЗАО “Лиггетт-Дукат” (г. Москва) и ЗАО “Филип Моррис Ижора” (Ленинградская область).

#### **Перечень оформленных актов**

Акты проверки вопросов развития налоговой базы, полноты и своевременности поступления акцизов на табачные изделия за 2002 год и 9 месяцев 2003 года:

- в межрегиональной инспекции МНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 3 (г. Москва);

- в управлении МНС России по Ростовской области и межрайонной инспекции МНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Ростовской области;

- в инспекции МНС России по Ломоносовскому району Ленинградской области;

- в ОАО “Бритиш Американ Табакко-Ява” (далее - ОАО “БАТ-Ява”);

- в ОАО “Донской табак”;

- в ЗАО “Лиггетт-Дукат”;

- в ЗАО “Филип Моррис Ижора”.

Информация, представленная в форме таблиц ЗАО “Бритиш Американ Табакко-СПб” (далее - ЗАО “БАТ-СПб”), ОАО “Филип Моррис Кубань”, ООО “Петро”, входящим

в группу компаний JTI, по запросу Счетной палаты Российской Федерации в соответствии с решением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 16 января 2004 года.

Все акты подписаны без замечаний, акт проверки ЗАО “Лигgett-Дукат” подписан с пояснениями.

Запрашиваемые в ходе проверки документы и материалы представлялись своевременно и в полном объеме.

### **Результаты проверки**

#### **Обеспечение выполнения установленных заданий по мобилизации налогов и сборов в федеральный бюджет в части поступления акцизов на табачные изделия**

В соответствии с Федеральным законом от 24 декабря 2002 года № 176-ФЗ “О федеральном бюджете на 2003 год” с 1 января 2003 года акцизы на табачные изделия зачисляются в федеральный бюджет. Указанным законом предусмотрено поступление доходов от уплаты акцизов на табачные изделия на 2003 год в сумме 20280,5 млн. рублей, в том числе в соответствии с бюджетной росписью поквартально: I квартал - 4054,6 млн. рублей, II квартал - 5073,1 млн. рублей, III квартал - 5475,0 млн. рублей и IV квартал - 5677,8 млн. рублей.

Методика расчета задания по мобилизации налогов в части поступления акцизов на табачные изделия в федеральный бюджет в 2003 году МНС России до территориальных налоговых органов не доводилась.

При формировании задания в целом на 2003 год и доведении его на I квартал не было учтено, что акцизы по расчетам за 2002 год, поступающие в бюджетную систему в январе и первой половине февраля, в соответствии с Федеральным законом “О федеральном бюджете на 2003 год” должны зачисляться не в федеральный бюджет, а в бюджеты субъектов Российской Федерации по месту производства табачных изделий.

В результате задание по мобилизации акцизов на табачные изделия в федеральный бюджет на I квартал 2003 года оказалось завышенным и впоследствии неоднократно уточнялось.

Управлением МНС России по Ленинградской области объем поступлений акцизов на табачные изделия на 2003 год прогнозировался в сумме 2648 млн. рублей на основании расчетов инспекции МНС России по Ломоносовскому району Ленинградской области, в которой состоит на налоговом учете ЗАО “Филип Моррис Ижора”, произведенных исходя из прогнозируемого объема реализации сигарет в натуральном выражении в количестве 37497,6 млн. штук, средней отпускной цены 412,3 рубля за 1000 штук и установленной федеральным налоговым законодательством комбинированной налоговой ставки. Однако Министерством по налогам и сборам Российской Федерации задание по мобилизации в федеральный бюджет акцизов на табачные изделия было установлено в сумме 3230,6 млн. рублей, которое в дальнейшем неоднократно корректировалось. Задание на январь в сумме 220 млн. рублей было снято полностью, задание на февраль уменьшено на 50 процентов.

Межрайонной инспекции МНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Ростовской области, в которой на налоговом учете состоит ОАО “Донской табак”, задание по поступлению в федеральный бюджет акцизов на табачные изделия на 2003 год было согласовано МНС России 25 ноября 2002 года в сумме 1255,3 млн. рублей на уровне объема поступлений акцизов на табачные изделия, прогнозируемого Управлением МНС по Ростовской области на основе расчетов, представленных ОАО “Донской табак”, согласно которым объем выпуска табачных изделий предусматривался в количестве 30340 млн. штук, средняя цена на сигареты с фильтром - 225,32 рубля за 1000 штук, на сигареты без фильтра - 80,7 рубля за 1000 штук.

Первоначально доведенное задание по поступлению акцизов на табачные изделия на I квартал 2003 года в сумме 283,1 млн. рублей межрайонной инспекции МНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Ростовской области было уменьшено МНС России на 141,6 млн. рублей. Следует отметить, что при корректировке задания I квартала годовая сумма задания не менялась, поэтому задание на IV квартал 2003 года увеличилось на скорректированную сумму.

Межрегиональной инспекцией МНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 3, в которой на налоговом учете состоят ОАО “БАТ-Ява”, ЗАО “Лигgett-Дукат” и ОАО “Бритиш Американ Табакко-СТФ”, г. Саратов (далее - ОАО “БАТ-СТФ”), расчет прогнозируемых поступлений акцизов на табачные изделия в 2003 году не производился. Установленное на I квартал 2003 года задание в сумме 1319,4 млн. рублей уточнялось в феврале, апреле и мае и составило 214,6 млн. рублей, что соответствует фактическому поступлению акцизов в I квартале 2003 года.

Межрегиональной инспекцией МНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 3 в ответе (от 8 апреля 2003 года № 49-2-31/849) на письмо МНС России от 4 апреля 2003 года № ФС-6-11/407@ по факту невыполнения задания I квартала указывались следующие причины: простой табачных фабрик в январе 2003 года (ОАО “БАТ-СТФ”), уменьшение отгрузки табачных изделий, связанное с резким повышением ставок акцизов, затовариванием рынка табачными изделиями, произведенными и отгруженными в 2002 году, а также завышение задания по мобилизации акцизов на табачные изделия в федеральный бюджет, превышающее проектную (предельную) мощность организаций.

Задание межрегиональной инспекции МНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 3 по мобилизации акцизов на табачные изделия на II квартал 2003 года, доведенное письмом МНС России от 4 апреля 2003 года № БГ-6-11/401@ в сумме 1629,2 млн. рублей, в течение квартала уточнялось дважды и окончательно скорректировано также по фактическому поступлению акцизов в сумме 1440,2 млн. рублей.

По данным отчетности МНС России (форма 1-НМ “Отчет о поступлении налоговых платежей и других доходов в бюджетную систему Российской Федерации”), фактическое поступление акцизов на табачные изделия в федеральный бюджет за 9 месяцев 2003 года составило 10791,9 млн. рублей, или 73,9 % от суммы, предусмотренной на этот период бюджетной росписью (14602,7 млн. рублей).

Инспекцией МНС России по Ломоносовскому району Ленинградской области задание по мобилизации в федеральный бюджет акцизов на табачные изделия за 9 месяцев 2003 года выполнено на 93,3 % (при задании 1953,8 млн. рублей в федеральный бюджет фактически поступило 1822,6 млн. рублей). Для выполнения задания IV квартала в бюджет необходимо перечислить акцизов на табачные изделия в сумме 1276,8 млн. рублей или ежемесячно по 425,6 млн. рублей. Учитывая, что ЗАО “Филип Моррис Ижора” ежемесячно уплачивает акцизы в сумме 310-330 млн. рублей, с большой вероятностью можно прогнозировать невыполнение задания IV квартала и 2003 года в целом.

По оценке инспекции МНС России по Ломоносовскому району Ленинградской области, ожидаемое поступление акцизов на табачные изделия в 2003 году составит 2823,5 млн. рублей, или 87,4 % установленного годового задания.

По Ростовской области фактическое поступление акцизов на табачные изделия за 9 месяцев 2003 года составило 638,7 млн. рублей, или 80,2 % от уточненного на этот период задания.

По межрегиональной инспекции МНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 3 поступление акцизов на табачные изделия за 9 месяцев 2003 года составило 3299,0 млн. рублей, или 112,6 % к доведенному заданию (2930,1 млн. рублей с учетом произведенных уточнений и корректировок). Вместе с тем, письмом от 17 ноября

2003 года в адрес департамента анализа и планирования налоговых поступлений МНС России межрегиональная инспекция МНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 3 обратилась с просьбой об уменьшении на 1000,0 млн. рублей доведенного задания по мобилизации акцизов на табачные изделия на IV квартал 2003 года в сумме 2435,0 млн. рублей.

Доведенные МНС России территориальным налоговым органам задания по мобилизации в федеральный бюджет акцизов на табачные изделия на 2003 год оказались превышенными. В результате министерством ежеквартально производилась корректировка задания по мобилизации акцизов на табачные изделия до уровня фактических поступлений.

Федеральным законом от 11 ноября 2003 года № 150-ФЗ “О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон “О федеральном бюджете на 2003 год” объем поступлений акцизов на табачные изделия в федеральный бюджет в 2003 году был уменьшен на 2250,3 млн. рублей и составил 18030,2 млн. рублей. Фактически в 2003 году в федеральный бюджет поступило акцизов на табачные изделия в сумме 15948,4 млн. рублей, что на 2081,8 млн. рублей, или на 11,5 % меньше скорректированного вышеназванным федеральным законом объема поступлений. Первоначально установленное задание по поступлению акцизов на табачные изделия недовыполнено на 21,4 процента.

Невыполнение бюджета в части поступления акцизов на табачные изделия в значительной степени связано со снижением объемов производства против прогнозных объемов (390 млрд. штук), принятых при разработке бюджета на 2003 год.

Справочно: по данным Ассоциации “Табакпром”, производство табачных изделий в целом по России в 2003 году составило 382,7 млрд. штук, что на 7,4 млрд. штук, или 1,9 % меньше объема производства за 2002 год (390,1 млрд. штук).

Кроме того, фактически сложившиеся средние отпускные цены на российском рынке сигарет оказались значительно ниже принятых для исчисления суммы акциза по адвалорной налоговой ставке. В расчетах акциза на 2003 год приняты средние отпускные цены на сигареты с фильтром на уровне 312,5 рубля за 1000 штук, на сигареты без фильтра - 110 рублей за 1000 штук. По 7 проверенным организациям, на долю которых приходится около 70 % объема реализуемых сигарет, за январь-сентябрь 2003 года средняя отпускная цена на сигареты с фильтром сформировалась на уровне 241,72 рубля за 1000 штук, на сигареты без фильтра - 63,37 рубля за 1000 штук.

Фактическая акцизная нагрузка из-за снижения средних отпускных цен и ассортиментных сдвигов в сопоставимых условиях возросла на 55,8 %, тогда как в расчетах бюджета на 2003 год было принято увеличение налоговой нагрузки в среднем на 70 процентов.

В 2002 году в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации поступило акцизов на табачные изделия в сумме 11695,4 млн. рублей, при этом рост поступления акцизов опережал рост налоговой ставки. В 2002 году по сравнению с 2001 годом при увеличении ставки на 12 % объем поступления акцизов вырос на 29,6 процента. Кроме того, по расчетам за 2002 год в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации в 2003 году поступило 2248,0 млн. рублей.

Справочно: Федеральным законом от 23 декабря 2003 года № 186-ФЗ “О федеральном бюджете на 2004 год” объем поступлений акцизов на табачные изделия установлен в размере 23944,7 млн. рублей, что на 50,1 % выше уровня фактических поступлений 2003 года. При этом в расчетах суммы акциза средняя отпускная цена на сигареты с фильтром принята на уровне 340 рублей за 1000 штук, что на 8,8 % больше, чем в расчетах на 2003 год и на 40 % выше уровня сложившихся в 2003 году средних отпускных цен на сигареты с фильтром. Учитывая наметившуюся тенденцию снижения средних отпускных цен на сигареты, с высокой степенью вероятности можно

ожидать невыполнения федерального бюджета на 2004 год в части поступления акцизов на табачные изделия.

**Осуществление территориальными органами МНС России контроля за формированием налоговой базы для исчисления акцизов на табачные изделия, а также за правильностью их начисления и своевременностью уплаты**

Контроль за формированием налоговой базы для исчисления акцизов на табачные изделия, правильностью их начисления и своевременностью уплаты осуществлялся налоговыми органами согласно действующему налоговому законодательству путем проведения камеральных и выездных налоговых проверок.

В ходе камеральных налоговых проверок оценивалась правильность заполнения налогоплательщиками налоговых деклараций по акцизам, применения налоговых ставок и расчета сумм акцизов, подлежащих уплате в бюджет, а также обоснованность предъявляемых налоговых вычетов в связи с помещением табачных изделий под таможенный режим экспорта.

Приказом МНС России от 17 декабря 2002 года № БГ-3-03/716 “Об утверждении декларации по акцизам и Инструкции по заполнению декларации по акцизам” с 1 января 2003 года при расчете сумм акциза по операциям с табачными изделиями введена новая форма декларации. В новой форме декларации по подакцизным товарам, на которые установлены комбинированные ставки акциза, налоговая база по всем операциям, признаваемым объектом налогообложения, отражается в 2 строках: в первой (для расчета суммы акциза по специфической ставке) - объем реализованных табачных изделий в натуральном выражении, во второй (для расчета суммы акциза по адвалорной ставке, установленной в процентах к стоимости единицы измерения) - стоимость реализованных табачных изделий, определяемая в рублях.

Однако, как показала проверка, ОАО “БАТ-Ява” в течение января-мая 2003 года продолжало оформлять налоговые декларации по старым формам, которыми не предусмотрено выделение налоговой базы для исчисления акцизов по специфической и адвалорной ставкам, а межрегиональная инспекция МНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 3 принимала декларации, в которых налоговая база отражалась только как объем реализованных табачных изделий в натуральном выражении, а сумма акциза исчислялась как произведение этой налоговой базы на налоговую ставку, полученную расчетным путем, что противоречит требованиям статьи 194 Налогового кодекса Российской Федерации.

Для подтверждения обоснованности применения нулевой налоговой ставки при вывозе подакцизной продукции за пределы территории Российской Федерации организациями в налоговые органы представлялись пакеты документов, предусмотренных статьей 198 Налогового кодекса Российской Федерации.

Налоговыми органами в течение 3 месяцев со дня представления указанных документов проводится проверка, по результатам которой принимается решение либо о возмещении сумм ранее уплаченных акцизов на табачные изделия, либо об отказе в подтверждении обоснованности освобождения от уплаты акциза на табачные изделия, помещенные под таможенный режим экспорта. В проверяемом периоде отдельные решения налоговых органов об отказе в подтверждении обоснованности освобождения от уплаты акциза на табачные изделия, помещенные под таможенный режим экспорта, были оспорены организациями в судебном порядке.

Так, Арбитражный суд г. Москвы признал недействительным решение инспекции МНС России № 10 по ЦАО г. Москвы об отказе в освобождении ЗАО “Лигgett-Дукат” от

уплаты акциза на табачные изделия в связи с помещением их под таможенный режим экспорта и обязал возместить налогоплательщику НДС и акциз в сумме 14,3 млн. рублей.

Также признано недействительным решение межрегиональной инспекции МНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 3 и возложена обязанность по возмещению налогоплательщику (ЗАО “Лигgett-Дукат”) по экспортным операциям НДС в сумме 615,9 тыс. рублей и акциза - 1646,4 тыс. рублей путем зачета.

Арбитражный суд г. Москвы 3 февраля 2003 года (дело № А 40-32564/02-114-416) признал решение межрегиональной инспекцией МНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 3 по акту выездной налоговой проверки ЗАО “Лигgett-Дукат” от 8 августа 2002 года № 7 незаконным как не соответствующее статьям 101, 108, 109 Налогового кодекса Российской Федерации и закону Российской Федерации от 6 декабря 1991 года № 1993-1 “Об акцизах”, действовавшему в проверяемом периоде. Решение суда было оспорено межрегиональной инспекцией МНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 3 в апелляционной и кассационной инстанциях суда, однако решение суда первой инстанции оставлено без изменения. В результате начисления по акцизам на табачные изделия были уменьшены на 106,5 млн. рублей, по НДС - на 154,4 млн. рублей.

В ходе проводимой в 2002 году выездной налоговой проверки по вопросу полноты и своевременности уплаты акцизов на табачные изделия ЗАО “Филип Моррис Ижора” за период с 1 марта 2001 года по 31 декабря 2001 года было установлено, что в представленных декларациях по акцизам за апрель-июль 2001 года в нарушение пункта 6 статьи 194 Налогового кодекса Российской Федерации не отражена отдельно налоговая база при реализации табачных изделий, произведенных по ГОСТу и техническим условиям (далее - ТУ).

Согласно статье 193 Налогового кодекса Российской Федерации при реализации табачных изделий, произведенных в соответствии с ТУ, применялась налоговая ставка 55 рублей за 1000 штук табачных изделий. Однако ЗАО “Филип Моррис Ижора” начисляло акциз по ставке 35 рублей за 1000 штук как при реализации сигарет, произведенных в соответствии с ГОСТом.

По результатам выездной проверки (решение по акту проверки от 9 июля 2002 года № 05-13/138) инспекцией МНС по Ломоносовскому району Ленинградской области доначислено ЗАО “Филип Моррис Ижора” 256,3 млн. рублей, в том числе акциза - 174,5 млн. рублей, пеней - 46,9 млн. рублей, штрафов - 34,9 млн. рублей. Действия налоговой инспекции были обжалованы ЗАО “Филип Моррис Ижора” в арбитражном суде первой инстанции, апелляционной и кассационной инстанциях суда, которыми приняты решения в пользу налогоплательщика.

#### **Динамика налоговой базы для исчисления акцизов на табачные изделия с учетом специфической и адвалорной налоговых ставок**

Налоговая база для исчисления акцизов на табачные изделия в 2002 году определялась как объем реализованных табачных изделий в натуральном выражении. Налоговые ставки устанавливались в зависимости от класса сигарет, определенного ГОСТом 3935-81. Применялись 4 налоговые ставки: на сигареты с фильтром длиной свыше 85 мм - 84 рубля за 1000 штук; на сигареты с фильтром, за исключением сигарет длиной свыше 85 мм и сигарет 1, 2, 3 и 4 классов по ГОСТу 3935-81 - 61,6 рубля за 1000 штук; на сигареты 1, 2, 3 и 4 классов по ГОСТу 3935-81 - 39,2 рубля за 1000 штук и на сигареты без фильтра - 11,2 рубля за 1000 штук.

Материалы проверки свидетельствуют о том, что при налогообложении табачных изделий применялись в основном 2 налоговые ставки: на сигареты с фильтром - 39,2 рубля за 1000 штук и на сигареты без фильтра - 11,2 рубля за 1000 штук сигарет.

Доля сигарет с фильтром, облагаемых по более высоким налоговым ставкам, была незначительна. Из 7 предприятий, включенных в перечень объектов проверки, производство сигарет с более высокими ставками акциза осуществлялось только ЗАО “Лигgett-Дукат” и ЗАО “Филип Моррис Ижора”. При этом ЗАО “Лигgett-Дукат” для исчисления суммы акциза при реализации сигарет “Собрание”, на долю которых по информации в 2002 году приходилось 0,5 % от общего объема реализации, использовалась ставка 61,6 рубля за 1000 штук, ЗАО “Филип Моррис Ижора” для исчисления суммы акциза при реализации сигарет “Virginia”, на долю которых в 2002 году приходилось 6,5 % от общего объема реализации, - 84 рубля за 1000 штук.

С 1 января 2003 года в соответствии с межгосударственным стандартом ГОСТ 3935-2000 “Сигареты. Общие технические условия” определены лишь две группы сигарет - сигареты с фильтром и сигареты без фильтра, при этом деление сигарет по классам отменено.

Справочно: ГОСТ 3935-2000 принят Межгосударственным советом по стандартизации, метрологии и сертификации, протокол от 18 октября 2000 года № 18. Постановлением Государственного комитета Российской Федерации по стандартизации и метрологии от 27 ноября 2000 года № 314 межгосударственный стандарт ГОСТ 3935-2000 введен в действие непосредственно в качестве государственного стандарта Российской Федерации с 1 января 2003 года взамен ГОСТа 3935-81.

Статьей 193 Налогового кодекса Российской Федерации с 1 января 2003 года для исчисления акцизов на табачные изделия установлена комбинированная ставка, состоящая из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах к отпускной цене) ставок. Согласно пункту 2 статьи 187 Налогового кодекса Российской Федерации налоговая база при реализации (передаче) произведенных налогоплательщиком подакцизных товаров, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки, определяется как объем реализованных подакцизных товаров в натуральном выражении, а при реализации подакцизных товаров, в отношении которых установлены адвалорные налоговые ставки - как стоимость реализованных производителем подакцизных товаров, исчисленная исходя из отпускных цен без учета НДС и акциза.

В результате на все типы сигарет с фильтром установлена единая налоговая ставка 50 рублей за 1000 штук плюс 5 % от отпускной цены без учета НДС и акциза, на сигареты без фильтра - 19 рублей за 1000 штук плюс 5 % от отпускной цены без учета НДС и акциза.

По расчетам Минфина России налоговая ставка в 2003 году должна была возрасти в среднем на 70 процентов. По группе проверенных организаций в 2003 году произошло увеличение средней налоговой ставки в целом в расчете на 1000 штук на 63,7 % (с учетом специфической и адвалорной ставок), при этом специфическая налоговая ставка на сигареты с фильтром увеличилась на 27,6 %, на сигареты без фильтра - на 69,6 процента. Таким образом, наибольшее увеличение акцизной нагрузки произошло по сигаретам без фильтра. По ОАО “Донской табак” и ЗАО “Лигgett-Дукат” налоговая нагрузка на сигареты без фильтра в целом увеличилась в 2 раза. При этом ЗАО “Лигgett-Дукат” снизило объем реализации указанного типа сигарет на 5797,7 млн. штук, или на 64 %, ОАО “Донской табак” - на 4334,7 млн. штук, или на 26,7 процента.

Налоговая база для исчисления суммы акцизов по специфической налоговой ставке (объем реализации в натуральном выражении) 4 проверенных организаций за 9 месяцев 2003 года составила 108658,6 млн. штук, в том числе ОАО “БАТ-Ява” - 14345,7 млн. штук, или 13,2 % от общего объема реализации сигарет указанными организациями; ОАО “Донской табак” - 16539,6 млн. штук, или 15,2 %; ЗАО “Лигgett-Дукат” - 45400,6 млн. штук, или 41,8 % и ЗАО “Филип Моррис Ижора” - 32372,6 млн. штук, или 29,8 процента.

За 9 месяцев 2003 года по сравнению с аналогичным периодом 2002 года объем реализации сигарет в натуральном выражении ЗАО “Филип Моррис Ижора” и ЗАО “Лиггетт-Дукат” увеличился, соответственно, на 23,5 и 0,8 %, а ОАО “БАТ-Ява” и ОАО “Донской табак” уменьшился, соответственно, на 0,4 и 34 процента.

Стоимость реализованных табачных изделий, рассчитанная исходя из отпускных цен без учета акциза и НДС, и принимаемая в качестве налоговой базы для исчисления суммы акцизов по адвалорной ставке, 4 проверенных организаций за 9 месяцев 2003 года составила 25186,3 млн. рублей, что на 1,9 % больше, чем за соответствующий период 2002 года (24727,1 млн. рублей).

За 9 месяцев 2003 года по сравнению с соответствующим периодом 2002 года стоимость реализованных табачных изделий увеличилась только у ЗАО “Филип Моррис Ижора” на 2899,7 млн. рублей, или на 25,7 процента. У ОАО “БАТ-Ява” она уменьшилась на 417,2 млн. рублей, или 12,1 %, ОАО “Донской табак” - на 1064,8 млн. рублей, или 31 %, ЗАО “Лиггетт-Дукат” - на 962,3 млн. рублей, или 17,2 процента.

Материалы проверки свидетельствуют о том, что в 2003 году каждая организация-производитель осуществляла реализацию своей продукции на внутренний рынок через своего единственного оптового покупателя. ОАО “БАТ-Ява” реализует свою продукцию через ЗАО “Международные услуги по маркетингу” (99,6 % от общего объема продукции, отгруженной за 9 месяцев 2003 года), ОАО “Донской табак” - через Торговый дом ООО “Донской табак Продажи и маркетинг” (98,6 %), ЗАО “Лиггетт-Дукат” - через ООО “ЛД Трейдинг” (99,8 %), ЗАО “Филип Моррис Ижора” - через ООО “Филип Моррис Сэйлз энд Маркетинг”, г. Москва (95,7 процента).

Реализация табачных изделий на экспорт осуществляется непосредственно производителями. За январь-сентябрь 2003 года на экспорт отгружено продукции ОАО “БАТ-Ява” 0,4 % от общего объема реализованной продукции, ОАО “Донской табак” - 1,4 %, ЗАО “Лиггетт-Дукат” - 0,2 %, ЗАО “Филип Моррис Ижора” - 4,3 процента.

ЗАО “Лиггетт-Дукат” реализацию произведенной продукции осуществляло на условиях договора на поставку табачных изделий с ООО “ЛД Трейдинг” от 15 июня 2000 года № С-031/2000 (с дополнительными соглашениями от 14 июня 2001 года и от 2 декабря 2002 года). Дополнительное соглашение от 5 сентября 2001 года № 1-А, которым определено, что оплата по указанному договору осуществляется в рублях по курсу доллара США, установленному Банком России на день оплаты, было представлено по окончании проверки и только в виде копии. Согласно пункту 2 дополнительного соглашения от 2 декабря 2002 года ООО “ЛД Трейдинг” обязуется принять и оплатить все табачные изделия, производимые ЗАО “Лиггетт-Дукат” и предназначенные для реализации на территории России.

Согласно письму ЗАО “Лиггетт-Дукат” от 3 марта 2003 года № 187 и на основании пункта 7.5 указанного договора с 1 марта 2003 года ООО “ЛД Трейдинг” как крупному оптовому покупателю табачных изделий предоставляется скидка в размере 3 % от общей цены закупаемых табачных изделий, рассчитанной по прейскуранту (прайс-листу). Фактически скидка предоставлялась с апреля 2003 года. В результате за 6 месяцев (апрель-сентябрь) 2003 года ООО “ЛД Трейдинг” предоставлена скидка на сумму 219,5 млн. рублей. Предоставляемые оптовому покупателю скидки и суммовые разницы снижают налоговую базу для исчисления налога на прибыль. Согласно представленным ЗАО “Лиггетт-Дукат” счетам-фактурам цена за единицу товара, стоимость поставляемых товаров без налога, сумма акциза, сумма НДС, предъявляемая покупателю, и стоимость, предъявляемая к оплате, указываются в долларах США. Оплата за реализованную продукцию производится в рублях по курсу доллара США, установленному Банком России на день оплаты.

Однако пунктом 7.2 договора на поставку табачных изделий от 15 июня 2000 года № С-031/2000 (с дополнениями от 14 июня 2001 года и от 2 декабря 2002 года) пре-

дусмотрено, что оплата за продукцию осуществляется в рублях по курсу доллара США, установленному Банком России на день отгрузки, и пунктом 14 приказа от 4 марта 2003 года № 54/1 “Об учетной политике предприятия на 2003 год” выручка от реализации продукции для целей налогообложения признается по мере отгрузки продукции. При реализации табачных изделий на условиях указанного договора возникают суммовые разницы, которые при снижении курса доллара приводят к уменьшению выручки от реализации, а следовательно, к снижению налоговой базы для исчисления суммы акциза по адвалорной налоговой ставке. В результате за 9 месяцев 2003 года суммовые разницы составили 29,5 млн. рублей, что привело к снижению суммы акциза, исчисленного по адвалорной ставке, на 1,5 млн. рублей.

Единственный оптовый покупатель сигарет, произведенных ЗАО “Филип Моррис Ижора”, ООО “Филип Моррис Сэйлз энд Маркетинг” (г. Москва) входит в список аффилированных лиц и является крупнейшим дебитором. Так, по состоянию на 31 декабря 2002 года сумма краткосрочной дебиторской задолженности составила 2345 млн. рублей, или 13,8 % годового объема выручки от реализации табачных изделий. Указанная дебиторская задолженность в значительной степени связана с оформлением в адрес вышеназванной компании отгрузки 30 и 31 декабря 2002 года в соответствии с ее заявками в объеме 2965 млн. штук сигарет, что составляет 7,5 % годовой отгрузки ЗАО “Филип Моррис Ижора”. Отгрузка сигарет по указанным заявкам производилась на складские площади, арендуемые компанией у ЗАО “Филип Моррис Ижора”.

ОАО “БАТ-Ява” в декабре 2002 года по контракту от 28 ноября 2002 года № Марк-Декабрь реализовало ЗАО “Международные услуги по маркетингу” 2811,7 млн. штук табачных изделий, или 14,1 % годового объема отгрузки. Отгрузка табачных изделий в декабре 2002 года в объемах, значительно превышающих среднемесячную отгрузку, позволила указанным компаниям начислить на эти объемы акцизы по ставке, которая значительно ниже налоговой ставки, установленной на 2003 год, и перечислить подлежащую уплате сумму акцизов не в федеральный, а в консолидированные бюджеты соответствующих субъектов Российской Федерации.

В целом по Российской Федерации по табачной продукции, отгруженной за 1,5 последних месяца 2002 года, поступило в доходы бюджета акцизов в сумме 2248,0 млн. рублей, что составляет 20 % от всей суммы акциза, уплаченной в 2002 году.

Динамика выручки от реализации табачных изделий, принимаемая в качестве налоговой базы для исчисления акциза по адвалорной ставке, оказывает также прямое влияние на изменение налоговой базы для исчисления налога на прибыль.

Налоговая база для исчисления налога на прибыль за 9 месяцев 2003 года по сравнению с соответствующим периодом 2002 года ЗАО “Филип Моррис Ижора” увеличилась на 25,5 % и составила 5599,1 млн. рублей. ОАО “Донской табак” за 9 месяцев 2003 года допущены убытки в сумме 48,9 млн. рублей, по итогам января-сентября 2002 года налоговая база для исчисления налога на прибыль составляла 0,5 млн. рублей. ЗАО “Лигgett-Дукат” в январе-сентябре 2003 года также были допущены убытки в сумме 190,3 млн. рублей (при этом, как отмечалось выше, оптовому покупателю предоставлена скидка на сумму 219,5 млн. рублей), в то время как за аналогичный период 2002 года налоговая база для исчисления налога на прибыль составляла 859,8 млн. рублей. Налоговая база для исчисления налога на прибыль ОАО “БАТ-Ява”, составила 11,3 млн. рублей, или на 93,3 % меньше, чем за соответствующий период 2002 года (168,9 млн. рублей).

Справочно: по данным налоговых деклараций по налогу на прибыль ЗАО “Международные услуги по маркетингу” - оптового покупателя ОАО “БАТ-Ява” налоговая база

за январь-сентябрь 2003 года составила 1193,4 млн. рублей, что в 4 раза больше налоговой базы соответствующего периода 2002 года (292,4 млн. рублей).

Коллегия Счетной палаты Российской Федерации 16 января 2004 года приняла решения о дополнительном включении в перечень объектов проверки ЗАО “Бритиш Американ Табакко-СПб” (г. Санкт-Петербург), ОАО “Филип Моррис Кубань” (г. Краснодар) и ООО “Петро”, входящего в группу ЛТИ (г. Санкт-Петербург) и направлении запросов о предоставлении информации.

Предоставленная указанными организациями информация свидетельствует о том, что объем реализации табачных изделий на ЗАО “БАТ-СПб” и ОАО “Филип Моррис Кубань” увеличился, соответственно, на 16,6 и 0,7 %, выручка от реализации - на 27,0 и 3,5 процента. На ООО “Петро” произошло снижение объема реализации и выручки, соответственно, на 13,6 и 36,9 процента. Налоговая база для исчисления налога на прибыль ЗАО “БАТ-СПб” за 9 месяцев 2003 года по сравнению с соответствующим периодом 2002 года увеличилась на 33,1 % и составила 220,1 млн. рублей, ОАО “Филип Моррис Кубань” - уменьшилась на 57,2 % и составила 160,05 млн. рублей. На ООО “Петро” в рассматриваемом периоде налоговая база для исчисления налога на прибыль составила 3,8 млн. рублей, в то время как за 9 месяцев 2002 года допущены убытки в сумме 153,4 млн. рублей.

**Состояние расчетов с бюджетом по акцизам в 2002 году и за 9 месяцев 2003 года. Объемы начисленных и уплаченных акцизов, полнота и своевременность их уплаты**

До 1 января 2003 года акцизы на табачные изделия зачислялись в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации. В соответствии с данными налоговой отчетности (форма 1-НМ) в 2002 году производителями табачных изделий в Российской Федерации было начислено акцизов в сумме 12027,2 млн. рублей, в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации поступило 11695,4 млн. рублей, или 97,2 % от начисленных. При этом проверенными организациями перечислено в консолидированные бюджеты соответствующих субъектов Российской Федерации в общей сумме 5103,3 млн. рублей, или 43,6 % общей суммы поступивших акцизов, в том числе ОАО “БАТ-Ява” уплачено 751,0 млн. рублей, ОАО “Донской табак” - 863,4 млн. рублей, ЗАО “Лигgett-Дукат” - 2026,5 млн. рублей, ЗАО “Филип Моррис Ижора” - 1462,4 млн. рублей.

В соответствии с Федеральным законом “О федеральном бюджете на 2003 год” акцизы на табачные изделия, начисленные в 2003 году, в полном объеме поступают в федеральный бюджет, акцизы по расчетам за 2002 год - в консолидированные бюджеты Российской Федерации. За 9 месяцев 2003 года проверенными организациями уплачено акцизов на табачные изделия в федеральный бюджет и консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации в сумме 6278,5 млн. рублей, или 48,1 % общей суммы акцизов на табачные изделия, поступившей в бюджетную систему России, в том числе: ОАО “БАТ-Ява” - 834,4 млн. рублей, из них 128,3 млн. рублей - по расчетам за 2002 год в консолидированный бюджет субъекта Российской Федерации, ОАО “Донской табак”, соответственно, 797,8 млн. рублей и 159,2 млн. рублей, ЗАО “Лигgett-Дукат” - 2465,8 млн. рублей и 302,7 млн. рублей, ЗАО “Филип Моррис Ижора” - 2180,5 млн. рублей и 357,9 млн. рублей, соответственно. На долю указанных организаций приходится 49,5 % общей суммы начисленных к уплате за 9 месяцев 2003 года акцизов на табачные изделия в целом по Российской Федерации. ОАО “БАТ-Ява” за январь-сентябрь 2003 года было начислено акцизов на 305,8 млн. рублей (на 54,3 %) больше, чем за январь-сентябрь 2002 года, ОАО “Донской табак” - 65,1 млн. рублей (на 10 %), ЗАО “Лигgett-Дукат” - 948,0 млн. рублей (на 63,2 %), ЗАО “Филип Моррис

Ижора” - 1230,5 млн. рублей (в 2,1 раза). По специфической налоговой ставке за указанный период ОАО “БАТ-Ява” начислено акцизов в сумме 717,3 млн. рублей, по адвалорной - 152,0 млн. рублей, ОАО “Донской табак” - 597,7 млн. рублей и 118,5 млн. рублей, ЗАО “Лигgett-Дукат” - 2169,3 млн. рублей и 278,1 млн. рублей, ЗАО “Филип Моррис Ижора” - 1618,7 млн. рублей и 709,7 млн. рублей, соответственно. В течение 2002 года и 9 месяцев 2003 года указанными организациями акцизы на табачные изделия начислялись своевременно и уплачивались в полном объеме.

В общей сумме начисленного за 9 месяцев 2003 года акциза на табачные изделия доля акциза по специфической и адвалорной налоговым ставкам составляет по ОАО “БАТ-Ява” 82,5 и 17,5 %, ОАО “Донской табак” - 83,5 и 16,5 %, ЗАО “Лигgett-Дукат” - 88,6 и 11,4 %, ЗАО “Филип Моррис Ижора” - 69,5 и 30,5 %, соответственно. За 9 месяцев текущего года в расчете на 1000 штук сигарет ОАО “БАТ-Ява” начислено 60,6 рубля акцизов, или на 54,8 % больше, чем за соответствующий период 2002 года, ОАО “Донской табак” - 43,3 рубля, или 66,5 % больше, ЗАО “Лигgett-Дукат” - 53,9 рубля, или на 61,9 % больше, ЗАО “Филип Моррис Ижора” - 71,9 рубля, или на 71,7 % больше. Начисленный по итогам 9 месяцев 2003 года ОАО “БАТ-Ява” налог на прибыль в сумме 2,7 млн. рублей в бюджет не был перечислен, так как по итогам 2002 года организация имела переплату по данному виду налога в сумме 8,8 млн. рублей.

ОАО “Донской табак” платежи по налогу на прибыль не осуществлялись в связи с убыточностью производства. ЗАО “Лигgett-Дукат” в текущем году осуществляло только авансовые платежи по налогу на прибыль в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом Российской Федерации, в сумме 121,5 млн. рублей. Указанные суммы подлежат возврату из бюджета в связи с убыточностью организации. По состоянию на 1 октября 2003 года общая сумма переплаты по налогу на прибыль составила 200,4 млн. рублей. ЗАО “Филип Моррис Ижора” за январь-сентябрь 2003 года уплачен налог на прибыль в сумме 689 млн. рублей.

Согласно информации, представленной организациями, дополнительно включенными в перечень объектов проверки, ЗАО “БАТ-СПб” за 9 месяцев 2003 года начислено акцизов 481 млн. рублей, что на 94,2 % больше, чем за соответствующий период 2002 года, при этом сумма акциза, начисленная по специфической ставке, составляет 76,6 %, по адвалорной - 23,4 процента. По ОАО “Филип Моррис Кубань” начислено акцизов в сумме 1378,4 млн. рублей, или на 51,6 % больше, чем за январь-сентябрь 2002 года, при этом сумма акциза, начисленная по специфической ставке - 84,7 %, по адвалорной - 15,3 %, по ООО “Петро” - 1716,4 млн. рублей, или на 50,1 % больше, при этом сумма акциза, начисленная по специфической ставке - 80,8 %, по адвалорной - 19,2 процента. В расчете на 1000 штук ЗАО “БАТ-СПб” за январь-сентябрь 2003 года начислено акцизов на сигареты на 66,5 % больше, чем за соответствующий период 2002 года, ОАО “Филип Моррис Кубань” - на 50,5 %, ООО “Петро” - на 76,5 процента.

**Динамика отпускных цен на производимые организацией табачные изделия за 2002 год и истекший период 2003 года. Структура расходов, связанных с производством и реализацией табачных изделий. Калькуляция себестоимости (структура расходов) на 1000 штук сигарет по видам табачных изделий. Общая рентабельность производства и рентабельность продукции по видам. Ассортимент, объем поступлений и стоимость табака, используемого организацией в качестве сырья для производства табачных изделий.**

Материалы проведенной проверки свидетельствуют о том, что отпускные цены на производимую табачную продукцию складываются с учетом состояния российского рынка и в рамках общей ценовой политики, проводимой организациями-производителями и основными оптовыми покупателями табачных изделий.

За 9 месяцев 2003 года по сравнению с соответствующим периодом 2002 года средняя отпускная цена за 1000 штук (без акциза и НДС) на ОАО “БАТ-Ява” снизилась на 28,23 рубля, или на 11,8 %, и составила 211,86 рубля. Наибольшее снижение (на 10,3 %) средней отпускной цены произошло на сигареты “Альянс”. При этом затраты на табачное сырье в расчете на 1000 штук данного типа увеличились на 3,0 процента. При общей тенденции средней отпускной цены к снижению средняя отпускная цена на отдельные марки сигарет увеличилась. Так, на сигареты “Ява” средняя отпускная цена увеличилась на 7,65 рубля за 1000 штук и составила 170,57 рубля. Рост средней отпускной цены на данную марку сигарет происходил при увеличении объема реализации с 892,9 млн. штук до 1840,7 млн. штук, или в 2,1 раза.

Расходы, связанные с производством и реализацией табачных изделий, в расчете на 1000 штук в январе-сентябре 2003 года по сравнению с январем-сентябрем 2002 года по ОАО “БАТ-Ява” уменьшились на 3,5 % и составили 196,03 рубля. В структуре расходов 50,9 % занимают расходы на табачное сырье.

Затраты ОАО “БАТ-Ява” на табачное сырье в расчете на 1000 штук за 9 месяцев 2003 года по сравнению с соответствующим периодом 2002 года увеличились на 2,8 % и составили 99,7 рубля, при этом средняя закупочная цена 1 кг табака снизилась на 16,7 % и составила в январе-сентябре 2003 года 3,83 долл. США.

Общая рентабельность производства в январе-сентябре 2003 года по сравнению с соответствующим периодом 2002 года снизилась на ОАО “БАТ-Ява” на 8,8 процентных пункта и составила 4,51 процента.

Средняя отпускная цена за 1000 штук ОАО “Донской табак” за 9 месяцев 2003 года по сравнению с соответствующим периодом 2002 года увеличилась на 6,28 рубля, или 4,6 %, и составила 143,27 рубля, на сигареты с фильтром - 206,84 рубля, на сигареты без фильтра - 66,16 рубля, что, соответственно, на 5,8 и 7,4 % выше, чем в соответствующем периоде 2002 года.

Расходы, связанные с производством и реализацией табачных изделий, в расчете на 1000 штук в январе-сентябре 2003 года по сравнению с январем-сентябрем 2002 года увеличились на 4,6 % и составили 141,89 рубля, более половины (50,7 %) из которых составляют затраты, связанные с приобретением табачного сырья. Следует отметить, что затраты на табачное сырье в расчете на 1000 штук за 9 месяцев 2003 года по ОАО “Донской табак” снизились на 10,1 % и составили 71,97 рубля.

Средняя цена за 1 кг закупленного по импорту табака ОАО “Донской табак” составила в 2002 году 2,4 долл. США и в январе-сентябре 2003 года - 2,05 долл. США.

Основным поставщиком табачного сырья для ОАО “Донской табак” является ООО “Праймери Дон”. Следует отметить, что ОАО “Донской табак” также арендует у ООО “Праймери Дон” основное технологическое оборудование стоимостью 675,5 млн. рублей (собственные основные средства составляют 262,2 млн. рублей), арендная плата за которое составляет 13,5 млн. рублей в месяц с учетом НДС.

Справочно: основным учредителем ООО “Праймери Дон” является компания “Хемсворт холдингс лимитед”, зарегистрированная на Виргинских Британских островах (доля в уставном капитале - 79,3 процента).

За 9 месяцев 2003 года ОАО “Донской табак” допущены убытки в сумме 48,9 млн. рублей (по данным налоговой декларации по налогу на прибыль).

Средняя отпускная цена за 1000 штук (без акциза и НДС) за 9 месяцев 2003 года по сравнению с соответствующим периодом 2002 года на ЗАО “Лиггетт-Дукат” уменьшилась на 21,67 рубля (на 15 %) и составила 123 рубля. Наибольшее снижение средней отпускной цены на 22,8 % произошло на сигареты “LD”. На сигареты без фильтра “Прима” средняя отпускная цена возросла на 18,8 %, при этом объем реализации снизился на 64 процента.

Расходы, связанные с производством и реализацией 1000 штук табачных изделий, в январе-сентябре 2003 года по сравнению с соответствующим периодом 2002 года увеличились на 9,6 % и составили 110,29 рубля. На сигареты “Тройка” одновременно снизились средняя отпускная цена и затраты на табачное сырье. Удельный вес расходов на табачное сырье составляет 33,7 % в общей структуре расходов, а в расчете на 1000 штук - 37 рублей, что обусловлено самой низкой из проверенных организаций ценой за 1 кг закупленного по импорту табака, которая сформировалась на уровне 1,35 долл. США за 9 месяцев 2002 года и 1,48 - за соответствующий период 2003 года.

Общая рентабельность производства в январе-сентябре 2003 года по сравнению с соответствующим периодом 2002 года снизилась на ЗАО “Лигgett-Дукат” на 24 процентных пункта и составила 3 процента. Согласно пояснениям к акту, представленным ЗАО “Лигgett-Дукат”, снижение рентабельности произошло в результате покрытия за счет собственной прибыли увеличения акциза в обмен на сохранение доли рынка.

За 9 месяцев 2003 года по сравнению с соответствующим периодом 2002 года средняя отпускная цена за 1000 штук (без акциза и НДС) на ЗАО “Филип Моррис Ижора” увеличилась на 7,46 рубля (или 1,7 %) и составила 438,48 рубля. Наибольший рост средних отпускных цен отмечен на сигареты семьи “Bond” с 223,91 рубля за 1000 штук до 262,64 рубля и на сигареты семьи “L&M” в среднем на 5 % (с 316,59 до 332,51 рубля). Наряду с этим произошло снижение средних цен на сигареты семьи “Parliament” с 989,38 до 882,05 рубля за 1000 штук (на 107,33 рубля), или 10,8 %, семьи “Next” - с 215,20 до 204,79 рубля, или на 4,8 %, марки “Chesterfield” - с 416,44 до 411,49 рубля за 1000 штук. Снижение цен на указанные виды сигарет происходит при одновременном увеличении объемов реализации.

Расходы ЗАО “Филип Моррис Ижора”, связанные с производством и реализацией табачных изделий, в расчете на 1000 штук в январе-сентябре 2003 года по сравнению с таким же периодом 2002 года увеличились на 5,3 % и составили 276,0 рубля.

Удельный вес расходов на табачное сырье в расчете на 1000 штук реализованных сигарет за 9 месяцев 2003 года составил у ЗАО “Филип Моррис Ижора” 40 процентов. Затраты на табачное сырье в расчете на 1000 штук за 9 месяцев 2003 года по сравнению с соответствующим периодом 2002 года снизились у ЗАО “Филип Моррис Ижора” на 5,3 % и составили 110,5 рубля.

Средняя цена за 1 кг закупленного по импорту табака ЗАО “Филип Моррис Ижора” составила в 2002 году 3,96 долл. США и в январе-сентябре 2003 года - 3,77 долл. США.

Общая рентабельность производства в январе-сентябре 2003 года по сравнению с соответствующим периодом 2002 года снизилась на ЗАО “Филип Моррис Ижора” на 2,1 процентных пункта и составила 37 процентов.

Согласно данным, представленным организациями, дополнительно включенными в перечень объектов проверки, средняя отпускная цена за 1000 штук ООО “Петро” и ОАО “Филип Моррис Кубань” в рассматриваемом периоде уменьшилась, соответственно, на 11,1 и 14,5 %, на ЗАО “БАТ-СПб” - возросла на 8,8 процента.

Материалы проверки свидетельствуют, что введение комбинированной налоговой ставки позволяет производителям уменьшать налоговую базу для исчисления акцизов на табачные изделия по адвалорной ставке за счет снижения отпускных цен (без НДС и акциза) на сигареты. Так, при сохранении средней отпускной цены на уровне 2002 года в федеральный бюджет дополнительно могло бы поступить акцизов, исчисленных по адвалорной ставке, от ОАО “БАТ-Ява” в сумме 20,25 млн. рублей, от ЗАО “Лигgett-Дукат” - 49,19 млн. рублей.

В целях сопоставления сигарет по ценовым группам в отчете выделены пять ценовых сегментов, принятых также независимой исследовательской компанией “Бизнес Аналитика”:

- дорогие сигареты, средняя отпускная цена на которые без НДС и акциза свыше 500 рублей за 1000 штук;
- среднеценовые сигареты, средняя отпускная цена - от 300 до 500 рублей за 1000 штук;
- экономичные сигареты, средняя отпускная цена - от 200 до 300 рублей за 1000 штук;
- дешевые - средняя отпускная цена менее 200 рублей за 1000 штук;
- сигареты без фильтра.

В ходе проверки установлено, что в январе-сентябре 2003 года по сравнению с соответствующим периодом 2002 года на проверенных организациях средняя отпускная цена на дорогие сигареты имеет тенденцию к снижению, исключения составляют сигареты “Marlboro” (ЗАО “Филип Моррис Ижора”), на которые средняя отпускная цена увеличилась на 4,9 % и составила 585,85 рубля за 1000 штук. При этом увеличиваются объемы реализации сигарет данной ценовой категории, производимых ЗАО “Филип Моррис Ижора”, и снижаются у других производителей. По среднеценовым сигаретам ЗАО “Филип Моррис Ижора” увеличивает цены и наращивает объем реализации, ОАО “БАТ-Ява” снижает средние отпускные цены и уменьшает объемы реализации сигарет. По ОАО “БАТ-Ява” объем реализации среднеценовых сигарет “Ява Золотая” уменьшился на 4655,5 млн. штук. Также следует отметить, что в результате снижения в рассматриваемом периоде ЗАО “Лиггетт-Дукат” средней отпускной цены, сигареты “LD” в соответствии с предложенной классификацией относятся к категории дешевых сигарет.

В сегменте дешевых сигарет ОАО “БАТ-Ява” и ЗАО “Лиггетт-Дукат” увеличивают объемы реализации и снижают цены (кроме сигарет “Ява”, цены на которые возросли на 4,7 %). Так на ОАО “БАТ-Ява” объем реализации дешевых сигарет “Ява” и “Альянс” увеличился на 4604,7 млн. штук, при этом средняя отпускная цена за 9 месяцев текущего года по сравнению с соответствующим периодом 2002 года на сигареты “Альянс” снизилась на 10,3 %, объем реализации увеличился на 3657,1 млн. штук, или в 60,6 раза. ЗАО “Лиггетт-Дукат” снизило среднюю отпускную цену на сигареты “Тройка” на 9,6 % при росте объемов реализации на 2471,6 млн. штук, или на 27,1 процента. При этом в пояснениях к акту, представленному ЗАО “Лиггетт-Дукат”, отмечается, что снижение цены на указанные сигареты позволило ЗАО “Лиггетт-Дукат” увеличить долю на табачном рынке по данному виду сигарет на 0,7 процента.

Справочно: производство и реализация сигарет без фильтра в 2003 году по сравнению с 2002 годом в целом по Российской Федерации сократилось почти на 30 %, а их доля, по данным независимой исследовательской компании “Бизнес Аналитика”, в общем объеме российского рынка табачных изделий снизилась с 21,51 до 15,32 процента. При этом доля дешевых сигарет с фильтром возросла с 25,4 до 27,4 %, в том числе по ЗАО “Лиггетт-Дукат” - с 3,4 до 5,9 %, по группе компаний “Бритиш Американ Тобакко Россия” - с 4,2 до 6,1 процента.

Таким образом, с рынка табачных изделий вытесняются сигареты без фильтра, по которым произошло наибольшее увеличение налоговой нагрузки, а освобождаемый сегмент рынка заполняется сигаретами с фильтром дешевого ценового сегмента.

#### **Предложения по совершенствованию порядка исчисления и уплаты акцизов на табачные изделия, полученные от проверенных организаций**

Предложения по совершенствованию порядка исчисления и уплаты акцизов на табачные изделия от налоговых органов были представлены только инспекцией МНС России по Ломоносовскому району Ленинградской области, согласно которым в целях повышения

эффективности работы налоговых органов по контролю за полнотой и своевременностью поступления в бюджет акцизов на табачные изделия предлагается сохранить только специфическую ставку акциза, упростить форму налоговой декларации по акцизам, оставив в ней общую часть (стр. 01, 02, 03, 04) и расчет суммы акциза (форма № 1 таблицы 2), а также установить единый срок уплаты акцизов по аналогии со сроком уплаты НДС.

Проверенными организациями-производителями табачных изделий представлены следующие предложения:

- ОАО “БАТ-Ява”: сохранить комбинированную ставку акцизов на табачные изделия, так как адвалорная налоговая ставка обеспечивает справедливость распределения налогового бремени между отличающимися по уровню доходов потребителями. Благодаря комбинированной ставке акцизов потребители дорогих сигарет (обеспеченные потребители) уплачивают больший акциз, нежели потребители дешевой продукции (малоимущие потребители);

- с учетом относительно невысокого уровня акцизного налогообложения табачных изделий в Российской Федерации, по мнению ОАО “БАТ-Ява”, целесообразно планомерно повышать ставки табачного акциза с опережением инфляции на 3-5 % и через 2-3 года перейти к исчислению адвалорной ставки от розничных цен, рекомендованных производителем, что соответствует реализации принципа налогообложения именно потребления табачной продукции и применяется в странах ЕС;

- ОАО “Донской табак” - сохранить комбинированную налоговую ставку, при этом на первом этапе увеличить адвалорную ставку до 10 %, в дальнейшем - до 15 % от отпускной цены;

- для установления гарантированных налоговых поступлений в бюджет от табачной промышленности ОАО “Донской табак” предлагается установить минимальную рентабельность для расчета отпускных цен при исчислении адвалорной составляющей акциза и при исчислении налога на прибыль на уровне 20 % от себестоимости продукции (это средний уровень рентабельности в 2002 году);

- ЗАО “Лиггетт-Дукат” также считает необходимым сохранение комбинированной ставки акцизов на табачные изделия с постепенным переносом основной налоговой нагрузки на адвалорную налоговую ставку, фиксируя при этом специфическую;

- ЗАО “Филип Моррис Ижора” считает более эффективной ранее действующую специфическую систему взимания акцизов, при которой производители конкурируют между собой по качеству выпускаемой продукции, а не по цене; потребители имеют возможность покупать сигареты высокого качества по приемлемым ценам; обеспечиваются стабильные и предсказуемые налоговые поступления в бюджет; упрощается налоговое администрирование, уменьшается угроза мошенничества и уклонения от налогов.

## **Выводы**

1. В 2002 году в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации поступило 11695,4 млн. рублей акцизов на табачные изделия, кроме того, 2248,0 млн. рублей - в 2003 году по расчетам за 2002 год. Рост поступления акцизов на табачные изделия в 2002 году опережал рост ставки акциза.

В 2003 году объем поступления акцизов на табачные изделия в федеральный бюджет составил 15948,4 млн. рублей, что на 2081,8 млн. рублей, или на 11,5 % меньше скорректированных бюджетных назначений по данному виду акцизов. Первоначально предусмотренное Федеральным законом “О федеральном бюджете на 2003 год” задание невыполнено на 4332,1 млн. рублей, или на 21,4 процента.

Фактическая акцизная нагрузка на табачные изделия из-за снижения средних отпускных цен и ассортиментных сдвигов в сопоставимых условиях возросла на 55,8 %,

тогда как в расчетах бюджета на 2003 год было принято увеличение налоговой нагрузки в среднем на 70 процентов.

МНС России методика расчета задания по мобилизации акцизов на табачные изделия в федеральный бюджет в 2003 году до территориальных налоговых органов не доводилась.

2. Проверенными организациями за 9 месяцев 2003 года в консолидированный бюджет Российской Федерации, включая платежи по расчетам за 2002 год, уплачено акцизов на табачные изделия в сумме 6278,5 млн. рублей, что на 67 % больше, чем за соответствующий период 2002 года. Уплаченная этими организациями сумма акцизов составляет 48,1 % от общих поступлений в бюджетную систему России акцизов на табачные изделия.

Организациями, дополнительно включенными в перечень объектов проверки, за 9 месяцев 2003 года начислено акцизов на табачные изделия в сумме 3575,7 млн. рублей (155,4 % к аналогичному периоду 2002 года).

3. Объем реализованных табачных изделий в натуральном выражении, являющийся налоговой базой для исчисления акцизов на табачные изделия по специфической налоговой ставке, по 4 проверенным организациям в январе-сентябре 2003 года уменьшился на 1,8 % по сравнению с соответствующим периодом 2002 года. При этом на ЗАО “Филип Моррис Ижора” указанный показатель увеличился на 23,5 %, на ЗАО “Лигgett-Дукат” - на 0,8 процента. Объем реализации ОАО “БАТ-Ява” и ОАО “Донской табак” уменьшился, соответственно, на 0,4 и 34 процента.

Стоимость реализованных табачных изделий (без акциза и НДС), являющаяся налоговой базой для исчисления суммы акцизов по адвалорной налоговой ставке, за 9 месяцев 2003 года по сравнению с 9 месяцами 2002 года увеличилась только у ЗАО “Филип Моррис Ижора” на 25,7 процента. На ОАО “БАТ-Ява”, ОАО “Донской табак” и ЗАО “Лигgett-Дукат” наблюдалось снижение, соответственно, на 12,1 %, 30,9 % и 14,7 процента.

Согласно данным, представленным 3 предприятиями, дополнительно включенными в перечень объектов проверки, объем реализации в натуральном выражении увеличился на ЗАО “БАТ-СПб” на 16,6 %, на ОАО “Филип Моррис Кубань” - на 0,7 %, на ООО “Петро” объем реализации снизился на 13,6 процента. Налоговая база для исчисления акциза по адвалорной составляющей увеличилась у ЗАО “БАТ-СПб” на 27 %, у ОАО “Филип Моррис Кубань” - на 0,6 %, у ООО “Петро” уменьшилась на 36,9 процента.

4. В ходе проверки установлено, что ЗАО “Лигgett-Дукат”, отражая в счетах-фактурах предъявляемую к оплате стоимость табачных изделий в долларах США, проводило расчеты в рублях по курсу Банка России на день оплаты. В то же время учетной политикой организации и условиями договора поставки предусмотрено осуществление оплаты по курсу на день отгрузки. Возникающие суммовые разницы (29,5 млн. рублей) в условиях снижения курса доллара привели к занижению суммы акцизов на табачные изделия, исчисленной по адвалорной ставке на 1,5 млн. рублей.

5. Определение даты реализации подакцизных табачных изделий по отгрузке позволяет минимизировать налоговую нагрузку за счет увеличения объемов реализации в конце года и начисления акцизов на эти объемы по более низким налоговым ставкам по сравнению со ставками, вводимыми со следующего календарного года. Отгрузка табачных изделий в последние дни декабря 2002 года в объемах, существенно превышающих среднемесячные, позволила ОАО “БАТ-Ява” и ЗАО “Филип Моррис Ижора” начислить на эти объемы акцизы по действующей ставке 2002 года, которая значительно ниже налоговой ставки, установленной на 2003 год.

В целом по Российской Федерации по табачной продукции, отгруженной за 1,5 последних месяца 2002 года поступило в доходы бюджета акцизов в сумме 2263,4 млн. рублей, что составляет 20 % от всей суммы акциза, уплаченной в 2002 году.

6. Каждая проверенная организация-производитель табачных изделий осуществляет реализацию своей продукции на внутренний рынок практически через единственного оптового покупателя, который является в ряде случаев аффилированным лицом.

7. С введением комбинированной налоговой ставки акцизов на табачные изделия у производителей появилась возможность уменьшать налоговую базу для исчисления суммы акцизов по адвалорной ставке и налогу на прибыль за счет снижения отпускных цен (без НДС и акциза) на табачную продукцию.

Только за счет сохранения средней отпускной цены на уровне 2002 года в федеральный бюджет дополнительно могло бы поступить акцизов, исчисленных по адвалорной ставке, от ОАО "БАТ-Ява" в сумме 20,25 млн. рублей, от ЗАО "Лиггетт-Дукат" - 49,19 млн. рублей.

8. Существенно снизилось производство сигарет без фильтра, по которым произошло наибольшее увеличение налоговой нагрузки. Проводимая акцизная политика способствует их вытеснению с рынка. Высвобождаемый сегмент рынка занимают дешевые сигареты с фильтром, по которым наблюдается наибольший рост объемов производства и реализации. Одновременно при увеличении объемов реализации дешевых сигарет с фильтром в натуральном выражении средние отпускные цены на них снижаются.

ОАО "БАТ-Ява" при увеличении объема реализации дешевых сигарет "Ява" и "Альянс" на 4604,7 млн. штук одновременно уменьшило объем реализации среднеценовых сигарет "Ява Золотая" на 4655,5 млн. штук. ЗАО "Лиггетт-Дукат" увеличило объем реализации дешевых сигарет с фильтром "Тройка" на 2471,7 млн. штук, к категории дешевых сигарет за счет значительного снижения отпускных цен можно также отнести сигареты "LD". При этом ЗАО "Лиггетт-Дукат" объясняет проводимую ценовую политику увеличением доли выпускаемых им сигарет на российском табачном рынке.

Введение комбинированной налоговой ставки позволяет минимизировать акцизную нагрузку также за счет ассортиментных сдвигов в сторону увеличения выпуска сигарет более низкого ценового сегмента.

9. По всем проверенным предприятиям, кроме ОАО "БАТ-Ява", за 9 месяцев 2003 года по сравнению с аналогичным периодом прошлого года произошло снижение затрат на закупку табачного сырья. Затраты ОАО "БАТ-Ява" на табачное сырье в расчете на 1000 штук увеличились на 2,8 % и составили 99,7 рубля при снижении закупочной цены табака на 16,7 процента.

10. В целях совершенствования порядка исчисления и уплаты акцизов на табачные изделия ОАО "БАТ-Ява" предлагает сохранить комбинированные ставки акциза и через 2-3 года перейти к исчислению адвалорной ставки в порядке, принятом в странах ЕС, от розничных цен, рекомендуемых производителем.

ОАО "Донской табак", выступая за сохранение комбинированной ставки, считает целесообразным увеличить адвалорную ставку первоначально до 10 %, в дальнейшем до 15 % от отпускной цены на сигареты и для расчета отпускных цен установить минимальный уровень рентабельности 20 процентов.

ЗАО "Лиггетт-Дукат" считает целесообразным в условиях действия межгосударственного стандарта на сигареты сохранение комбинированной налоговой ставки с постепенным переносом основной налоговой нагрузки на адвалорную ставку при фиксированном уровне специфической. Комбинированная ставка способствует, по их мнению, более равномерному распределению налоговой нагрузки на производителей сигарет разных ценовых категорий, позволяет обеспечить государству стабильные поступления в бюджет за счет специфической ставки и дополнительные - за счет адвалорной.

ЗАО “Филип Моррис Ижора” считает более эффективной ранее действующую систему взимания акцизов на табачные изделия по специфической ставке как менее зависящую от состояния рынка и являющуюся более надежным источником доходов бюджета.

Из налоговых органов предложения по совершенствованию акцизной политики высказаны только инспекцией МНС России по Ломоносовскому району Ленинградской области, которая считает, что в целях повышения эффективности работы налоговых органов по контролю за полнотой и своевременностью поступления в бюджет акцизов на табачные изделия целесообразно сохранить только специфическую ставку акциза, а также установить единый срок уплаты акцизов по аналогии со сроком уплаты НДС.

#### **Предложения**

1. Направить письмо в Правительство Российской Федерации с предложением о необходимости совершенствования системы взимания акцизов на табачные изделия.

2. Направить письмо в МНС России с просьбой об организации проверки правильности начисления и уплаты в федеральный бюджет акцизов на табачные изделия ЗАО “Лигgett-Дукат” за 9 месяцев 2003 года.

3. Направить отчет о результатах проверки в Совет Федерации и Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации и письмо с предложением о необходимости совершенствования системы взимания акцизов на табачные изделия.

**Аудитор Счетной палаты  
Российской Федерации**

**В. Г. ПАНСКОВ**