

Аналитическая записка
по результатам экспертно-аналитического мероприятия оценки
эффективности действующей системы взимания акцизов на табачные
изделия, развития налоговой базы, полноты и своевременности
поступления акцизов на табачные изделия

Аналитическая записка составлена на основе проведенных Счетной палатой Российской Федерации в 2003-2004 годах проверок вопросов развития налоговой базы, полноты и своевременности поступления акцизов на табачные изделия в Министерстве финансов Российской Федерации, территориальных налоговых органах, крупнейших организациях – производителях табачных изделий и аффилированных с ними оптовых организациях, материалов контрольно-аналитического мероприятия по оценке эффективности действующей системы взимания акцизов на табачные изделия, проведенного в 2005 году с участием налоговых органов, а также данных, представленных независимым агентством маркетинговых исследований ЗАО «Бизнес Аналитика – Розничный аудит» (далее – Агентство «Бизнес Аналитика»). Кроме того, в соответствии с планом работы Счетной палаты Российской Федерации были организованы рабочие визиты специалистов Счетной палаты Российской Федерации для изучения опыта взимания акцизов в Украину и Великобританию.

Табачная промышленность в России является одной из наиболее динамично развивающихся отраслей экономики. За последние 8 лет производство табачной продукции возросло в 2,2 раза и в 2004 году составило 382,9 млрд. штук сигарет и папирос, что позволило полностью удовлетворить спрос на табачные изделия, оцениваемый экспертами в 300-330 млрд. штук.

В значительной степени рост производства связан с вложением в развитие отрасли более 2 млрд. долл. США крупными транснациональными компаниями, которые сейчас контролируют свыше 93% российского рынка табачной продукции.

По данным Агентства «Бизнес Аналитика», в 2004 году в России рынок табачной продукции в натуральном выражении распределяется между транснациональными компаниями следующим образом:

- «Филип Моррис Интернэшнл» – 26,2% («Parliament», «Marlboro», «L&M», «Apollo Soyuz» и др.);
- «Бритиш Американ Тобакко» – 16,8% («Vogue», «Kent», «Alliance», «Yava Gold» и др.);
- «Лиггет – Дукат» (Gallaher) – 16,4% («Sobranie», «LD», «Troika», «Saint George» и др.);
- «Джи Ти Интернэшнл» – 15,9% («Camel», «Petr I», «Winston» и др.);
- «Балканская звезда» (Seita) – 6,8% («Balkan Star» и др.);
- «Империял Тобакко» – 5,3% («West», «Maxim», «R I», «Davidoff» и др.).

Существенное влияние на развитие табачной отрасли оказывает система взимания акцизов.

До 1997 года в России действовала адвалорная система взимания акцизов с табачной продукции, а с 1997 по 2002 год – специфическая.

Адвалорная система акцизного налогообложения табачных изделий (ставки устанавливались в процентах от цены продукции) в условиях высоких темпов роста инфляции позволяла автоматически индексировать поступления акцизов в бюджет при повышении цен. Вместе с тем в полной мере проявились недостатки данной системы: возможность занижения отпускной цены производителями и импортерами, что приводило к существенному недополучению налоговых поступлений.

Переход в 1997 году на специфическую систему акцизного налогообложения табачных изделий (установление фиксированной ставки за 1000 штук табачных изделий) способствовал позитивным переменам в отрасли – отмечалась устойчивая тенденция роста объемов производства табачных изделий и поступлений акцизов в бюджетную систему Российской Федерации.

Динамика объемов производства табачных изделий, поступления акцизов на табачную продукцию, изменения акцизной нагрузки в 1997-2005 годах, по данным ФНС России, характеризуются следующими показателями:

Показатели	1997 г.	1998 г.	1999 г.	2000 г.	2001 г.	2002 г.	2003 г.	2004 г.	9 мес. 2004 г.	9 мес. 2005 г.
Поступление акцизов, млн. руб.	1175,0	1629,7	2397,7	5106,8	9024,8	11698,9	18211,8	23248,0	17000,5	20857,2
Темп роста поступления акцизов, %		138,7	147,1	213,0	176,7	129,6	155,7	127,7	-	122,7
Темп роста ставки акциза, %		120,0	120,8	200,0	120,7	112,0	159,4	120,0	-	120,0
Объем производства, млрд. штук	176,1	211,1	283,1	347,5	367,4	390,1	382,9	382,9	280,1*	293,8*
Темп изменения объемов производства, %		119,9	134,1	122,8	105,7	106,2	98,1	99,6	-	104,9

* по данным Федеральной службы государственной статистики

В период функционирования специфической системы поступления акцизов на табачные изделия возросли с 1,2 млрд. рублей в 1997 году до 11,7 млрд. рублей в 2002 году, т. е. увеличились в 9,8 раза. Резко возросла собираемость акцизов – с 20% до 100%, объем контрафактной и фальсифицированной продукции на рынке по экспертной оценке сократился с 50% до 5 процентов.

Изменениями, внесенными в Налоговый кодекс Российской Федерации, начиная с 2003 года, введена смешанная система взимания акцизов на сигареты, состоящая из специфической составляющей и адвалорной – исчисляемой от отпускных цен производителей. При этом следует отметить, что указанная смешанная система взимания акцизов в России не применяется больше ни к одному из подакцизных товаров.

Основная аргументация Минфина России, который являлся инициатором перехода к смешанной системе взимания акцизов, в основном сводилась к отмене деления сигарет с фильтром на классы с различными ставками акциза и ссылкой на смешанную систему взимания акцизов на табачные изделия, действующую в Евросоюзе.

В 2002 году в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации на сигареты с фильтром действовали следующие ставки:

Наименование табачных изделий	Ставки акцизов (руб. за 1000 шт.)
Сигариллы, сигареты с фильтром длиной свыше 85 мм	84,0
Сигареты с фильтром, за исключением сигарет длиной свыше 85 мм и сигарет 1, 2, 3 и 4 классов по ГОСТу 3935-81	61,6
Сигареты с фильтром 1, 2, 3 и 4 классов по ГОСТу 3935-81	39,2

Проверками, проведенными Счетной палатой Российской Федерации в 2003 году, установлено, что при налогообложении табачных изделий в 2002 году дифференциации налоговых ставок по сигаретам с фильтром фактически не было, и применялась в основном одна налоговая ставка – 39,2 рубля за 1000 штук сигарет. На сигареты без фильтра была установлена и действовала одна ставка – 11,2 рубля.

Доля сигарет с фильтром, облагаемых по более высоким налоговым ставкам, в общем объеме производства в 2002 году была весьма незначительна. Так, из 7 проверенных предприятий, на долю которых приходилось около 70% объема реализуемых сигарет, повышенные ставки акциза применяли только 2 предприятия – ЗАО «Лиггетт – Дукат» и ЗАО «Филип Моррис Ижора». При этом ЗАО «Лиггетт – Дукат» для исчисле-

ния суммы акциза по сигаретам «Sobranie», на долю которых в 2002 году, по данным Агентства «Бизнес Аналитика», приходилось 0,06% от общего объема реализации 7 крупнейших табачных компаний, применяло ставку 61,6 рубля за 1000 штук, ЗАО «Филип Моррис Ижора» – по сигаретам «Virginia» (0,9% от общего объема реализации 7 крупнейших табачных компаний) – 84 рубля за 1000 штук сигарет.

Следовательно, отмена классификации сигарет согласно введенному в России межгосударственному стандарту не могла существенно повлиять на поступление акцизов в бюджетную систему.

Введение комбинированной системы также не приблизило российскую налоговую систему к европейской, поскольку действующая в Евросоюзе комбинированная система привязывала адвалорную ставку к розничной цене, что не позволяло использовать практику трансфертного ценообразования, ставшую возможной в России при установлении ставки акциза к отпускной цене производителей.

Таким образом, российская комбинированная система взимания акцизов не имеет аналогов ни в одной из стран Евросоюза.

Следует отметить, что введение смешанной системы акцизного налогообложения в 2003 году было произведено без должного экономического обоснования. Так, при проведении в 2004 году проверки Минфин России не представил Счетной палате Российской Федерации ни соответствующих аргументированных расчетов экономической эффективности и целесообразности перехода на комбинированную систему взимания акцизов на табачные изделия, ни ее влияния на возможное изменение поступления доходов в бюджетную систему Российской Федерации.

В то же время в 2003-2004 годах даже скорректированные в сторону уменьшения бюджетные задания по поступлению акцизов на табачные изделия в федеральный бюджет не выполнялись.

Выполнение бюджетных заданий по поступлению акцизов на табачные изделия в бюджетную систему Российской Федерации в 2003-2004 годах и за 9 месяцев 2005 года представлено в следующей таблице:

(млн. руб.)				
Наименование показателей	2003 г.	2004 г.	2005 г.	9 мес. 2005 г.
Предусмотрено федеральным бюджетом	20280,5	23944,7	28428,7	-
Скорректированный объем	18030,2	23360,0	28566,7	-
Фактическое поступление (по данным ф. 1-НМ)	15948,4	23248,0	-	20857,1
% выполнения	88,5	99,5	-	-
Невыполнение				
к первоначально установленному заданию	-4332,1	-697,7	-	-
к скорректированному	-2081,8	-12,0	-	-

Приведенные данные свидетельствуют, что в 2003 году в бюджет поступило акцизов на табачные изделия в сумме 15,9 млрд. рублей, что ниже первоначально установленного Федеральным законом от 24 декабря 2002 года №176-ФЗ «О федеральном бюджете на 2003 год» задания на 4,3 млрд. рублей, или на 21,4%, и меньше уточненного Федеральным законом от 11 ноября 2003 года №150-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «О федеральном бюджете на 2003 год» на 2,1 млрд. рублей, или на 11,5 процента.

В 2004 году поступление акцизов в бюджет, установленное Федеральным законом от 23 декабря 2003 года №186-ФЗ «О федеральном бюджете на 2004 год» в сумме 23,9 млрд. рублей в соответствии с Федеральным законом от 10 ноября 2004 года №136-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О федеральном бюджете на 2004 год» и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации», снижено на 0,6 млрд. рублей. Выполнение составило 99,5% от уточ-

ненного и 97,1% – от первоначально установленного задания, в бюджет поступило 23,2 млрд. рублей.

Вместе с тем расчеты показывают, что исходя из фактических объемов реализации табачных изделий задания по поступлению акцизов на сигареты в объемах, определенных федеральными законами о федеральном бюджете на 2003 и 2004 годы, могли быть обеспечены в полном размере при условии увеличения специфической ставки на величину среднего роста акцизной нагрузки по комбинированной системе, предусмотренной в расчетах бюджета на соответствующий год.

Объемы реализации табачных изделий в 2003-2005 годах характеризуются следующими данными:

Наименование	2003 г.			2004 г.			2005 г.
	прогноз	факт	%	прогноз	факт	%	прогноз
Сигареты с фильтром	280,0	294,6	105,2	286,7	299,0	104,3	300,0
Сигареты без фильтра	110,0	88,1	80,1	93,6	83,0	88,7	85,0
Всего	390,0	382,7	98,1	380,3	382,0	100,4	385,0

В 2003 году фактический объем реализации сигарет и папирос составил 382,7 млрд. штук, или 98,1% к прогнозируемому Минфином России объему реализации. При этом реализация сигарет с фильтром составила 294,6 млрд. штук, или 105,2% к объему, заложенному в расчетах федерального бюджета, сигарет без фильтра – 88,1 млрд. штук, или 80,1% от расчетного объема.

Для расчета поступлений акцизов на табачные изделия в федеральный бюджет в 2004 году Минфином России использованы данные по прогнозу объемов реализации (отгрузки) папирос и сигарет в количестве 380,3 млрд. штук, или 99,4% от фактических объемов реализации 2003 года, из них: сигарет с фильтром – 286,7 млрд. штук, или 97,3%, сигарет без фильтра – 93,6 млрд. штук, или 106,2%. При этом не учитывались фактические изменения структуры объемов реализации сигарет с фильтром и без фильтра, произошедшие в 2003 году, при которых реализация сигарет с фильтром превысила прогнозные показатели 2003 года на 5,2%, а сигарет без фильтра реализовано меньше прогнозной оценки на 19,9 процента.

Учитывая, что фактические объемы реализации сигарет с фильтром, облагаемых по более высокой налоговой ставке, превышают прогнозные, основной причиной невыполнения бюджетных заданий является занижение против прогнозных отпускных цен, являющихся базой для исчисления адвалорной составляющей.

Информация об отпускных ценах (без акциза и НДС) на табачные изделия в 2002-2006 годах представлена в следующей таблице:

Отпускная цена	2002 г., факт *	2003 г.		2004 г.		2005 г. прогноз	2006 г. прогноз
		прогноз	факт	прогноз	факт		
Сигареты с фильтром	291,0	312,5	172,0	340,0	248,9	270,5	263,0
Сигареты без фильтра	81,0	80,5	73,5	87,5	86,8	72,0	71,5

* по оценке Всероссийского научно-исследовательского конъюнктурного института.

Приведенные в таблице данные свидетельствуют о том, что фактические отпускные цены (без акциза и НДС) на сигареты с фильтром в 2003 году составили 172 рубля за 1000 штук сигарет, что на 45% ниже цены, заложенной Минфином России в расчетах федерального бюджета на 2003 год, и на 40,9% ниже фактической цены 2002 года; на сигареты без фильтра цены составили 73,5 рубля за 1000 штук сигарет, что ниже прогнозных цен Минфина России на 8,7% и ниже фактической цены 2002 года на 9,3 процента.

В расчетах к проекту федерального бюджета на 2004 год были приняты средние отпускные цены по сигаретам с фильтром в размере 340 рублей за 1000 штук, без фильтра –

87,5 рубля, исходя из прогнозных средних отпускных цен 2003 года (без акциза и НДС), проиндексированных на рост инфляции. Фактическая отпускная цена на сигареты с фильтром за 1000 штук в 2004 году оказалась на 26,8% ниже прогнозной цены Минфина России и составила 248,9 рубля за 1000 штук.

При составлении прогноза поступлений акцизов на табачные изделия на 2005 год Минфином России определена средняя отпускная цена на сигареты с фильтром в размере 270,5 рублей за 1000 штук, что на 69,5 рубля, или на 20,4%, ниже уровня отпускной цены, заложенной в расчете бюджета на 2004 год и на 20,5 рубля ниже уровня цен, фактически достигнутого в 2002 году до перехода на смешанную систему взимания акциза.

Прогнозирование поступления акцизов в федеральный бюджет на 2006 год Минфином России было произведено исходя из средних отпускных цен еще более низких, чем были заложены в расчетах бюджета на 2005 год.

Таким образом, Минфин России в прогнозах поступлений акцизов на табачные изделия к бюджетам на 2005-2006 годы закладывал в расчеты снижение отпускных цен, признавая фактическое занижение отпускных цен в условиях введения адвалорной составляющей, что в значительной степени явилось следствием использования трансфертных цен в условиях реализации табачной продукции через оптовые организации, являющиеся аффилированными с производителями лицами.

Не внесли существенных изменений в тенденцию занижения отпускных цен поправки в Налоговый кодекс Российской Федерации, предусматривающие, что сумма специфического и адвалорного компонентов налоговой ставки акциза на табачные изделия с 1 января 2005 года должна составлять не менее 20% от отпускной цены продукции, а с 1 января 2006 года – не менее 25 процентов.

Как видно из нижеприведенной таблицы, в 2005 году при отпускной цене свыше 542 рублей за 1000 штук сигарет сумма акциза, рассчитанная по комбинированной ставке, оказывается меньше 20% от отпускной цены, в 2006 году – при отпускной цене свыше 460 рублей за 1000 штук сигарет – меньше 25%. Следовательно, в этом случае акциз должен исчисляться, соответственно, как 20% и 25% от отпускной цены:

2005 г.		
	Ставка акциза	
	65 руб. + 8% от отпускной цены	20% от отпускной цены
Сумма акциза по сигаретам с фильтром с отпускной ценой (без НДС и акциза) 542 руб. за 1000 шт.	108,36	108,40
2006 г.		
	78 руб. + 8% от отпускной цены	25% от отпускной цены
Сумма акциза по сигаретам с фильтром с отпускной ценой (без НДС и акциза) 460 руб. за 1000 шт.	114,8	115,0

Таким образом, начиная с 2005 года фактически произошел возврат к адвалорной системе взимания акцизов, отмененной в 1997 году, для сигарет высокого ценового сегмента (дорогих сигарет).

Следует отметить, что в расчетах Минфина России поступлений акцизов в бюджет на 2005 год в объеме 28,6 млрд. рублей и на 2006 год в объеме 33,8 млрд. рублей вышеуказанные поправки в Налоговом кодексе Российской Федерации не учтены, что свидетельствует о занижении бюджетных заданий.

Введение комбинированной системы акцизного налогообложения табачных изделий значительно усложнило исчисление акцизов и налоговое администрирование.

Особенно это проявилось при исчислении с 1 января 2005 года акцизов по сигаретам, относящихся к ценовому сегменту «дорогие». Так, налогоплательщики при составлении налоговых деклараций по акцизам на табачные изделия столкнулись с проблемой ее заполнения в связи с несоответствием формы декларации нормам Налогового кодекса Российской Федерации.

Статьей 193 Налогового кодекса Российской Федерации определено, что налогообложение сигарет с фильтром осуществляется по налоговой ставке в размере 65 рублей за 1000 штук плюс 8%, но не менее 20% от отпускной цены.

Вместе с тем форма налоговой декларации по акцизам на табачные изделия предполагает применение ставки 20% к объему табачной продукции в целом по организации-налогоплательщику, не учитывая, что по отдельным маркам сигарет ценового сегмента «дорогие» акциз по ставке 20% превышает сумму акциза, исчисленную по данным маркам сигарет по комбинированной ставке.

В результате общая сумма акциза по декларации оказывается меньше исчисленной в соответствии с требованиями Налогового кодекса Российской Федерации и указанной в счетах-фактурах, а также отраженной в бухгалтерских и налоговых регистрах организации-налогоплательщика по каждой марке сигарет в отдельности.

ФНС России обратилась за разъяснениями по заполнению налоговой декларации в Минфин России, являющийся разработчиком формы указанной декларации. Однако в письме Минфина России от 10 февраля 2005 года №03-04-08/21 «О представлении налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость и акцизам» в адрес ФНС России, а также в приказе Минфина России от 3 марта 2005 года №32Н «Об утверждении форм налоговых деклараций по акцизам и порядков их заполнения» не содержится четких разъяснений по применению положений, установленных в налоговом законодательстве, по обеспечению суммы акциза не менее 20% от отпускной цены.

В результате, как показала проведенная Счетной палатой Российской Федерации совместно с налоговыми органами выборочная проверка деклараций по акцизам на табачные изделия, представленных в 2005 году, у табачных фабрик отсутствует единообразие заполнения указанных деклараций.

Так, ЗАО «Лиггетт – Дукат» и ООО «Петро» (ЖП) при заполнении деклараций показывают по строке «Стоимость сигарет с фильтром по налоговой ставке 20%» общую стоимость только тех марок сигарет, по которым акциз по ставке 20% превышает сумму акциза, исчисленную по комбинированной ставке. В результате итоговая сумма акциза по сигаретам с фильтром складывается из 3 составляющих: сумм акциза, исчисленных по специфической ставке, адвалорной ставке в размере 8% и по ставке 20%. Вместе с тем согласно порядку заполнения налоговой декларации по акцизам на табачные изделия, утвержденному вышеуказанным приказом Минфина России, общая сумма акциза, исчисленная как сумма акцизов по адвалорной ставке 8% и по специфической ставке, должна сравниваться с суммой акциза, составляющей 20% от отпускной цены, и к уплате принимается максимальная из 2 полученных сумм.

По расчетам ЗАО «Лиггетт – Дукат» при составлении декларации в соответствии с приказом Минфина России от 3 марта 2005 года №32Н бюджет недополучил бы акциз только за 1 месяц в сумме 1,2 млн. рублей.

В то же время ЗАО «БАТ – СПб» заполняет декларацию в соответствии с вышеназванным приказом Минфина России, однако в бюджет перечисляет сумму акциза, полученную из сумм акциза, рассчитанных по каждой марке сигарет в отдельности, о чем уведомляет налоговый орган в сопроводительном письме к декларации. При этом, по расчетам ЗАО «БАТ – СПб» сумма акциза, исчисленная по данным бухгалтерского учета и перечисленная в бюджет за июнь 2005 года, превышает сумму, отраженную в декларации за указанный месяц, на 5,3 млн. рублей.

Как показали проверки Счетной палаты Российской Федерации, проведенные в 2003 и 2004 годах, производители табачных изделий осуществляют реализацию своей продукции на внутренний рынок, как правило, через единственного оптового покупателя, являющегося аффилированным лицом.

Так, «Бритиш Американ Тобакко» реализует свою продукцию через ЗАО «Международные услуги по маркетингу» (99,6% общего объема продукции), ОАО «Донской табак» – Торговый дом ООО «Донской табак Продажи и маркетинг» (98,6%), ЗАО «Лигgett – Дукат» – ООО «ЛД Трейдинг» (99,8%), ЗАО «Филип Моррис Ижора» и ОАО «Филип Моррис Кубань» – ООО «Филип Моррис Сэйлз энд Маркетинг» (95,7%), ООО «Табачная фабрика Реемтсма – Волга» – ООО «Реемстма» (98%), ЗАО «Балканская звезда» – ООО «Балкан Стар Плюс» (100 процентов).

Указанная схема реализации позволяет недобросовестным налогоплательщикам, используя трансфертное ценообразование, занижать отпускные цены (без акциза и НДС) на табачные изделия и уменьшать налоговую базу для исчисления акцизов по адвалорной ставке.

Наиболее наглядно использование трансфертного ценообразования проявляется в отношении сигарет ценового сегмента «дорогие» (свыше 20 рублей за пачку):

(руб.)

Наименование марок сигарет	Отпускная цена за 1000 шт. сигарет (без НДС и акциза)			Розничная цена					
				за 1000 шт. сигарет			за пачку		
	2002 г.	2003 г.	2005 г. (апрель)	2002 г.	2003 г.	9 мес. 2005 г.	2002 г.	2003 г.	9 мес. 2005 г.
Kent (БАТ)	490,3	371,5	373,0	1486,0	1548,5	1613,5	29,72	30,97	32,27
Camel (JTI)	716,3	501,7	653,1	1153,5	1191,0	1192,5	23,07	23,82	23,85
Virginia Slims (PM)	672,1	662,4	655,6	1340,5	1449,5	1536,5	26,81	28,99	30,73

Как видно из таблицы, средняя отпускная цена (без акциза и НДС) сигарет Kent (БАТ) среди указанных марок сигарет, относящихся в рознице к одному ценовому сегменту, является самой низкой, а их розничная цена – самой высокой. Так, в 2005 году отпускные цены сигарет Kent были ниже отпускных цен сигарет Camel на 42,9% и сигарет Virginia Slims – на 43,1%, при этом, по данным Агентства «Бизнес Аналитика», розничные цены сигарет Kent были выше розничных цен сигарет Camel на 35,3%, сигарет Virginia Slims – на 5 процентов.

По данным ЗАО «Международные услуги по маркетингу» (оптовая организация компании БАТ), представленным в 2004 году, указанное общество осуществляло реализацию сигарет марки Kent по ценам, превышающим отпускную цену производителя в 2,2 раза, в то время как, по данным ООО «Филип Моррис Сэйлз энд Маркетинг» (оптовая организация компании Филип Моррис), превышение его цен реализации по сигаретам марки Virginia Slims составило 18 процентов.

Распределение акцизной нагрузки на сигареты одного ценового сегмента Kent, Camel и Virginia Slims за апрель 2005 года показано в таблице:

(руб.)

Наименование марок сигарет	Отпускная цена за 1000 шт. сигарет (без НДС и акциза)	Сумма акциза на 1000 шт. сигарет	Розничная цена пачки сигарет	Сумма акциза в пачке сигарет
Kent (БАТ)	373,0	95,0	32,27	1,9
Camel (JTI)	653,1	130,6	23,85	2,6
Virginia Slims (PM)	655,6	131,2	30,73	2,6

В результате ценовой политики, проводимой компанией «Бритиш Американ Тобакко», в цене пачки сигарет Kent (32,27 рубля), наиболее дорогих из вышеперечисленных марок в рознице и в то же время имеющих наиболее низкую отпускную цену производителя, сумма акциза составила 1,9 рубля, тогда как в розничной цене сигарет Camel (23,85 рубля) и сигарет Virginia Slims (30,73 рубля) – по 2,6 рубля, что более чем на треть выше суммы акциза в пачке сигарет Kent. На 1000 штук сигарет Kent приходится 95 рублей акциза, сигарет Camel – 130,6 рубля, сигарет Virginia Slims – 131,2 рубля.

С 1 января 2005 года в соответствии с действующим налоговым законодательством по сигаретам Virginia Slims и Camel акциз исчисляется по ставке 20% от отпускной цены, в то время как по сигаретам Kent 20% акцизная ставка не применялась.

Следует отметить, что в 2005 году отпускные цены (без акциза и НДС) на сигареты Kent были ниже уровня отпускных цен 2002 года на 117,3 рубля, или на 24%, в то время как по сигаретам Camel – на 63,2 рубля, или на 8,8%, по сигаретам Virginia Slims – на 16,5 рубля, или на 2,5 процента.

Обращает на себя внимание, что по сигаретам Kent, по данным Агентства «Бизнес Аналитика», отмечается самое высокое увеличение доли в рынке сигарет ценового сегмента «дорогие» за период 2002 год – 9 месяцев 2005 года с 0,9% до 1,9 процента.

В качестве одного из аргументов введения комбинированной ставки акцизов на табачные изделия приводилась также необходимость более справедливого распределения налогового бремени между различными по уровню доходов слоями населения, при котором более обеспеченные слои населения, потребляющие дорогие сигареты, должны, соответственно, и платить акциз по более высокой ставке.

Вместе с тем за период действия комбинированной системы взимания акцизов наибольший рост акцизной нагрузки в связи с ежегодным увеличением ставок акцизов произошел по самым дешевым, следовательно, и самым «социально ориентированным» сигаретам без фильтра и папиросам. Так, акцизная нагрузка на сигареты без фильтра в 2005 году по сравнению с 2002 годом увеличилась более чем в 2,5 раза. Доля сигарет без фильтра и папирос на российском табачном рынке, по данным Агентства «Бизнес Аналитика», снизилась в 2004 году до 11,5% против 21,5% в 2002 году. За 9 месяцев 2005 года по сравнению с аналогичным периодом прошлого года их доля снизилась на 2,8 процентного пункта и стала составлять 8,6 процента.

Высвобождаемый в связи с этим сегмент табачного рынка занимают сигареты с фильтром ценового сегмента «дешевые» (менее 8 рублей за пачку), имеющие наибольший удельный вес (более 30%) в общем объеме производства и реализации табачной продукции.

Изменение доли рынка и объемов реализации согласно информации Агентства «Бизнес Аналитика» по отдельным маркам сигарет характеризуется следующими данными:

Наименование марок сигарет	Доля рынка по объему, %				Объем продаж, млрд. шт.			
	2002 г.	2003 г.	9 мес. 2004 г.	9 мес. 2005 г.	2002 г.	2003 г.	9 мес. 2004 г.	9 мес. 2005 г.
Alliance (БАТ)	0,34	2,09	3,7	4,18	0,92	6,3	8,4	10,37
Saint George (LD)	0,44	1,37	1,8	2,16	1,21	4,13	4,10	5,37
Troika (LD)	2,22	3,25	3,66	4,09	6,09	9,79	8,31	10,15
Optima (PM)	2,55	3,23	3,08	3,29	6,98	9,73	7,00	8,17

Как видно из приведенной таблицы, в данном ценовом сегменте наибольший рост доли рынка и объемов реализации наблюдается по сигаретам марки Alliance (БАТ) и Saint George (LD).

Следует отметить, что рост доли рынка дешевых сигарет происходит как за счет увеличения объемов производства дешевых марок, так и за счет ассортиментных сдвигов между ценовыми сегментами, то есть перехода некоторых марок сигарет из «экономичного» ценового сегмента в «дешевый».

Так, с 2003 года сигареты марки Alliance перешли из ценовой категории «экономичные» в категорию «дешевые», их розничная цена за пачку снизилась с 8,34 рубля в 2002 году до 7,24 рубля в 2003 году, объемы реализации в розничной торговле выросли в 6,8 раза, доля в рынке увеличилась в 6,1 раза.

За 9 месяцев 2005 года по сравнению с 9 месяцами 2004 года по сигаретам Alliance объем вырос в 1,2 раза.

Согласно информации о динамике ценовых сегментов и их долях в рынке табачной продукции в целом по России и в разрезе крупнейших компаний за 2002-2004 годы и за 9 месяцев 2005 года, представленной Агентством «Бизнес Аналитика», доля рынка сигарет ценового сегмента «дешевые» (менее 8 рублей за пачку) с 2002 года по 2004 год выросла на 4,9 процентного пункта и составила 33,4%, ценового сегмента «среднеценовые» (13-20 рублей за пачку) – на 5,2 процентного пункта и составила 19,9%, ценового сегмента «дорогие» (свыше 20 рублей за пачку) – на 2,6 процентного пункта и составила 10,3%. В то же время доля сигарет ценового сегмента «экономичные» (8-13 рублей за пачку) снизилась на 2,3 процентного пункта и составила 25,3%. Аналогичные тенденции сохраняются и по данным за 9 месяцев 2005 года:

Ценовой сегмент	Доля рынка в натуральном выражении, %				
	2002 г.	2003 г.	2004 г.	9 мес. 2004 г.	9 мес. 2005 г.
Premium (дорогие) >20 руб. за пачку	7,74	8,81	10,33	10,16	11,66
Mid-Price (среднеценовые) 13-20 руб. за пачку	14,67	17,25	19,91	19,66	21,56
Value (экономичные) 8-13 руб. за пачку	27,58	26,67	25,29	25,46	24,27
Low-Filter (дешевые) <8 руб. за пачку	28,49	31,95	33,43	33,26	33,87
Non-Filter (без фильтра)	19,13	13,60	9,71	10,11	7,45
Papirpsy (папиросы)	2,39	1,72	1,33	1,35	1,19

При анализе данных налоговых деклараций было установлено, что объемы продукции, отгружаемой табачными фабриками в конце года, значительно превышают среднемесячный уровень отгрузки. Так, ООО «Табачная фабрика Реемтсма – Волга» за последние 5 рабочих дней декабря 2003 года отгрузило 41,9% месячной, или 5,6% годовой отгрузки. На ЗАО «Балканская звезда» отгрузка отдельных марок сигарет в последней декаде декабря 2003 года составила 79-97% от объема отгрузки за месяц. Табачными фабриками ЗАО «Филип Моррис Ижора» и ОАО «Филип Моррис Кубань» поставлено ООО «Филип Моррис Сэйлз энд Маркетинг» 29-30 декабря 2003 года 12,5 млрд. штук сигарет, или 15,7% годовой закупки.

Отгрузка табачной продукции в конце года в значительных объемах позволила табачным фабрикам начислить на них акцизы по ставкам более низким, чем ставки, установленные на следующий год, и тем самым уменьшать налоговые поступления в бюджет следующего за отчетным года.

Это связано с тем, что в соответствии со статьей 195 Налогового кодекса Российской Федерации дата реализации подакцизных товаров определяется как день отгрузки соответствующих подакцизных товаров.

Счетная палата Российской Федерации предлагала Правительству Российской Федерации рассмотреть в установленном порядке вопрос о внесении изменений в налоговое законодательство в части определения даты реализации для исчисления акцизов на табачные изделия как даты поступления выручки от реализации, но не позднее 45 дней от даты отгрузки.

В качестве альтернативы можно использовать опыт Великобритании, запрещающий в конце года реализацию сигарет в объемах, превышающих среднемесячные объемы реализации.

Устранение одной из главных проблем комбинированной системы взимания акцизов на табачные изделия в России – занижение отпускных цен с помощью механизма трансфертного ценообразования – решено в Украине и странах Европейского союза при помощи исчисления адвалорной составляющей не с отпускной, а с розничной цены сигарет.

В Украине до 2004 года налогообложение табачной продукции акцизным сбором осуществлялось по специфическим ставкам, с 2004 года введена смешанная система – по ставкам в процентах к обороту с продажи (в максимальных розничных ценах) и в твердых суммах с единицы реализованной продукции. При этом законодательством определено, что размер совокупного налогового обязательства не может быть меньше 22% установленной производителем максимальной розничной цены по каждому наименованию табачных изделий за 1000 штук реализованного товара (без НДС и акцизного сбора).

Общая сумма акцизного сбора, исчисленная одновременно по ставке акцизного сбора в твердых суммах и в процентах к обороту табачной продукции, сравнивается с суммой, составляющей 22% от максимальной розничной цены (без НДС и акцизного сбора), и в расчет уплаты акцизного сбора производителем табачной продукции берется большая из двух полученных сумм.

Производители или импортеры подакцизных товаров сами устанавливают максимальные розничные цены на табачные изделия и представляют декларацию о розничной цене и дате, с которой указанная цена начинает действовать, в Государственную налоговую администрацию Украины или Государственную таможенную службу Украины. Согласно действующему законодательству максимальная розничная цена и дата выпуска табачной продукции может наноситься производителем также на каждую пачку сигарет, с 1 января 2006 года это условие обязательно для всех производителей табачной продукции Украины.

По информации налоговых органов Украины, поставка табачных изделий осуществляется производителем напрямую в розничную сеть, которая подлежит обязательному государственному лицензированию, при этом плата за получение лицензии является достаточно высокой. Кроме того, производитель обязан представить каждой розничной торговой точке копию декларации о розничной цене каждой марки сигарет и дате, с которой указанная цена начинает действовать.

Государственный контроль за производством и оборотом табачных изделий, взиманием акцизного сбора осуществляется структурным подразделением Государственной налоговой администрации Украины – Департаментом по вопросам администрирования акцизного сбора и контроля за производством и обращением подакцизных товаров.

Контроль за уплатой акцизов с табачных изделий, своевременностью представления плательщиками расчетов и других документов по исчислению акцизного сбора, учет и составление отчетности по поступлению сбора в бюджет осуществляется государственными налоговыми инспекциями.

Ответственность за несвоевременную уплату акцизного сбора несет производитель табачных изделий.

Контроль за розничной ценой в точках розничной продажи (около 60 тыс. на территории Украины) осуществляется инспекторами региональных управлений Государственной налоговой администрации Украины.

В случае выявления налоговым инспектором у организации розничной торговли завышения цен против установленных максимальных розничных цен к данной организации применяются штрафные санкции, размер которых зависит от величины партии табачных изделий с завышенной розничной ценой и количества имевшихся ранее нарушений.

По мнению украинских налоговых органов и производителей табачной продукции, действующая в Украине система взимания акцизов на табачные изделия обеспечивает высокую собираемость акцизов, упрощает налоговое администрирование и позволяет производителям регулировать розничные цены.

Введение смешанной системы акцизного налогообложения табачных изделий в Евросоюзе было обусловлено необходимостью унифицировать различные системы, дей-

ствовавшие в странах создаваемого экономического союза. В результате был достигнут политический компромисс о создании комбинированной системы.

Налогообложение табачных изделий в рамках ЕС регулируется Директивами ЕС, которые устанавливают общие принципы налогообложения, учитываемые в национальном законодательстве каждой из стран – участниц ЕС. Директивами ЕС установлены минимальный специфический акциз в размере 60 евро за 1000 сигарет и предельная минимальная ставка акциза (специфическая составляющая плюс адвалорная составляющая) – 57% от розничной цены сигарет наиболее популярной ценовой категории. Для определения наиболее популярной ценовой категории используется цена той продукции, объем продаж которой был наибольшим в течение года, предшествующего году, в котором будут взиматься налоги. При этом при специфической ставке акциза в 95 евро не применяется «правило 57».

Следует отметить, что в странах ЕС доля акциза в розничной цене сигарет составляет 50-65,5%, при этом минимальная сумма акциза на 1000 штук сигарет – 54 евро (Испания), максимальная – 230 евро (Великобритания).

В связи с тем, что в Великобритании установлены самые высокие в Европейском союзе цены на сигареты, объемы нелегальной продукции, то есть продукции, по которой не уплачен акциз, по информации Министерства по таможене и налогам Великобритании, составляют более 20% от общего объема реализуемой табачной продукции, при этом производство дорогих марок сигарет из страны практически вытеснено.

В результате применения странами ЕС разной ценовой политики в отношении табачных изделий единого мнения по поводу эффективности применения смешанной системы взимания акциза в странах ЕС не выработано.

Так, Парламент Великобритании сообщил Европейскому союзу в своем отчете от 6 апреля 2005 года по вопросу актуальности действующей системы взимания акциза, что Великобритания видит наиболее приемлемую перспективу развития системы налогообложения табачной продукции в применении только специфической составляющей ставки акциза, так как она является наиболее эффективным средством поддержания высокой цены на табачную продукцию, что способствует снижению количества курильщиков. Адвалорная составляющая увеличивает дифференциацию цен на табачную продукцию, поощряет ценовую конкуренцию среди производителей, подрывает государственную систему здравоохранения и не актуальна для современного рынка табачной продукции.

Вместе с тем в российских условиях введение системы исчисления акцизов на табачные изделия от розничной цены, исходя из опыта Украины может быть затруднено по следующим причинам:

- необходимость усиления контроля за розничными ценами в каждой торговой точке, что с учетом их количества потребует существенных затрат;
- значительное увеличение документооборота в связи с необходимостью представления производителем каждой торговой точке деклараций о розничной цене каждой марки сигарет и дате, с которой указанная цена начинает действовать;
- необходимость введения лицензирования точек розничной торговли, осуществляющих реализацию табачных изделий, с уплатой достаточно высокого лицензионного сбора, что наряду с внесением изменений в Федеральный закон «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции», предусматривающих возможность установления для организаций, осуществляющих розничную продажу алкогольной продукции, требований к минимальному размеру оплаченного капитала до 1 млн. рублей, может привести к значительному сокращению количества точек розничной торговли, получающих основную

долю дохода от реализации алкогольной и табачной продукции, или уходу их в теневой рынок, а также к усилению социальной напряженности;

- установление единой максимальной розничной цены на соответствующую марку сигарет для всех регионов, включая удаленные районы и районы Крайнего Севера, для которых ранее устанавливались поясные цены, с учетом масштабов российской территории и специфики российского розничного рынка крайне затруднительно.

Учитывая изложенное, по мнению Счетной палаты Российской Федерации, наиболее целесообразным представляется возврат к специфической системе взимания акцизов на табачные изделия, которая по сравнению с комбинированной обладает следующими преимуществами:

- обеспечивается стабильность и прогнозируемость налоговых поступлений, отсутствие зависимости доходов государственного бюджета от ценовой политики предприятий табачной отрасли, так как в основу системы заложены объемы производства в натуральном выражении;

- устраняется возможность минимизации налоговых отчислений в связи с тем, что данная система не подвержена манипулированию ценами в отличие от комбинированной системы, при которой использование заниженных и трансфертных цен сокращает налоговую базу;

- упрощается налоговое администрирование, так как не требуется значительных затрат для осуществления контроля за правильностью исчисления акцизов производителями табачных изделий;

- стимулируется привлечение инвестиций в производство продукции высокого качества и развитие инновационных технологий.

Возврат в России к специфической системе взимания акцизов на табачные изделия, которая достаточно эффективно действует в Канаде, США и Японии, позволит достичь стабильно растущих налоговых поступлений в бюджет наиболее результативным путем при минимальных затратах.

Счетная палата Российской Федерации в информационных письмах в адрес Правительства Российской Федерации по результатам проверок в 2003 и 2004 годах предлагала рассмотреть вопрос о переходе к специфической системе взимания акцизов.

Аналогичное предложение ФНС России о введении специфической налоговой ставки акциза на табачные изделия в январе 2005 года было поддержано Президентом Российской Федерации.

Предлагается данную аналитическую записку направить в Совет Федерации и Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации, Правительство Российской Федерации, полномочным представителям Президента Российской Федерации в Центральном, Северо-Западном и Южном федеральных округах, а также в Экспертное управление Президента Российской Федерации.

**Аудитор Счетной палаты
Российской Федерации**

В. Г. ПАНСКОВ