На правах рукописи

ЛУКИЧЕВ

Константин Евгеньевич

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АКЦИЗНОГО ОБЛОЖЕНИЯ АЛКОГОЛЬНОЙ И ТАБАЧНОЙ ПРОДУКЦИИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Специальность 12.00.14 — административное право,

финансовое право, информационное право

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата юридических наук

Москва — 2007

Работа выполнена на кафедре административного и финансового права Автономной некоммерческой организации «Международная академия предпринимательства» (Институт)

Научный руководитель: доктор юридических наук, профессор

Заслуженный юрист РФ

Кучеров Илья Ильич

Официальные оппоненты: доктор юридических наук

Саттарова Нурия Альвановна

кандидат юридических наук

Журавлева Оксана Олеговна

Ведущая организация: Всероссийский научно-

исследовательский институт

Министерства внутренних дел

Российской Федерации

Защита состоится 22 февраля 2007г. в 14 час. в на заседании диссертационного Д 521.004.006 по защите диссертаций на соискание ученой степени доктора наук при Негосударственном некоммерческом образовательном учреждении «Московский гуманитарный университет» по адресу: 111395, г. Москва, ул. Юности, д. 5/1, учебный корпус № 3, ауд. 511.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ННОУ «Московский гуманитарный университет».

Автореферат разослан 19 января 2007 г.

Ученый секретарь

диссертационного совета

кандидат юридических наук, доцент Е.В. Белоусова

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования определяется теоретической и практической значимостью вопросов, касающихся законодательного регулирования акцизного обложения алкогольной и табачной продукции в Российской Федерации, повышения социальной эффективности правоприменительной практики, а также осуществления эффективного финансово-административного регулирования данной сферы государством. В этой связи важным инструментом достижения указанных целей является совершенствование механизмов финансово-правового регулирования.

Анализ исторического и зарубежного опыта построения системы налогового обложения таких товаров как алкоголь и табак, является хорошим источником для заимствования опыта, выделения элементов, которые действительно способны повысить эффективность аналогичных механизмов в Российской Федерации, устранить имеющиеся недостатки и слабые стороны российской системы акцизного обложения алкогольной и табачной продукции. Это должно способствовать общему оздоровлению экономической ситуации, дальнейшему сокращению размера теневой экономики, построению качественно иного уровня взаимоотношений, как в системе государственного управления, так и в общей категории взаимодействия государства и налогоплательщика.

В рамках этой работы исключительно важным является четкое определение правовых норм, регулирующих порядок взимания косвенных налогов в целом и акцизов в частности; их места в системе российского налогового права.

Изыскание и правовое установление наиболее оптимальных способов налоговых изъятий в виде акцизов требует исследования сущности этих налоговых платежей, обусловленной единством экономической и правовой природы косвенных налогов.

Выбор темы диссертационного исследования определен и тем обстоятельством, что нормативно-правовое регулирование акцизного обложения алкогольной и табачной продукции находится в стадии постоянного развития и совершенствования. Попытки законодателя найти оптимальный путь в решении сложнейшей задачи по налогообложению алкоголя и табака позволяют провести глубокий анализ предложенных нормативно-правовых конструкций с последующим испытанием их практикой.

Вместе с тем, правоприменитель сталкивается с многочисленными проблемами, обусловленными несовершенством соответствующих юридических конструкций, с наличием многочисленных пробелов и несоответствий, а также с отсутствием вообще какого-либо правового регулирования соответствующих правоотношений, что и ведет к необходимости изучать проблему и разрабатывать комплекс мер, способствующих повышению качества правового регламентирования вопросов исчисления и взимания акцизов с алкогольной и табачной продукции.

Степень научной разработанности темы и круг источников.

Исследование механизмов акцизного налогообложения алкогольной и табачной продукции в Российской Федерации является относительно новой темой для российской юридической науки. В области финансового и налогового права широко известны работы таких ученых как И.М.Александрова, К.С. Бельского, Е.Ю. Грачевой, И.И. Кучерова, М.В. Карасевой, Ю.А. Крохиной, Н.П. Кучерявенко, Г.В. Петровой, Ю.Н. Старилова, Г.П. Толстопятенко, Н.И. Химичевой, С.О. Шохина.

Вместе с тем, по вопросам правового регулирования косвенного налогообложения и, в частности, акцизного обложения известны труды таких современных ученых как А.В. Брызгалина, И.А. Давыдова, И.П. Гусева, Н.Н. Злобина, С.И. Лушина, В.Г. Панскова, С.Г. Пепеляева, Т.К. Подгорной, Н.Т. Стрельцовой Р.А. Шепенко, Е.Н. Шереметьевой и др.

При этом особую роль в научной разработке теории косвенного налогообложения необходимо отвести ученым дореволюционной школы, таким как: А.Н. Гурьев, С.И. Иловайский, А.А. Исаев, П.М. Лебедев, И.Х. Озеров. А.А. Соколов, И.Т. Тарасов, Н.И. Тургенев, И.И. Янжул.

Вопросы косвенного налогообложения также явились предметом исследования И.В. Мамаева, А.Б. Софрина, А.А. Майоровой, Н.В. Яковлевой. Полученные ими научные результаты, также учтены при написании данной работы.

Кроме того, в своем исследовании диссертант опирался на Конституцию Российской Федерации, акты российского финансового, административного и налогового законодательства, имеющуюся арбитражную и правоприменительную практику, а также ряд исследований позапрошлого и начала прошлого века, посвященных вопросам акцизного обложения алкогольной и табачной продукции.

Цели исследования. Целью исследования является определение места и роли акцизов в налоговой системе РФ, характеристика правовых основ исчисления и взимания акцизов с алкогольной и табачной продукции в России. На основе результатов исследования предполагается вынесение рекомендаций по совершенствованию нормативно-правового регулирования процесса обложения акцизами для повышения эффективности последнего.

Задачи исследования. Для достижения поставленной цели диссертант поставил перед собой следующие задачи:

• проанализировать понятие и правовое содержание акцизного обложения;

• исследовать основные этапы правового регулирования акцизного обложения в России;

• изучить систему нормативно-правового регулирования акцизного обложения алкогольной и табачной продукции;

• определить соотношение акцизов с иными видами косвенных налогов;

• сформулировать характеристику объекта правоотношений по акцизному обложению алкогольной и табачной продукции;

• систематизировать и классифицировать субъектов правоотношений по акцизному обложению алкогольной и табачной продукции;

• исследовать правовые механизмы использования акцизных и специальных марок в системе правоотношений по акцизному обложению алкогольной и табачной продукции;

• сформулировать общие рекомендации по правовому регулированию вопросов исчисления и взимания акцизов, а также конкретные предложения по совершенствованию отдельных норм действующего законодательства в рамках соответствия налоговых законов, принципу стабильности налоговой системы.

Объект и предмет исследования. Объектом диссертационного исследования являются урегулированные финансово - правовыми и административно-правовыми нормами общественные отношения, складывающиеся в процессе производства и оборота алкогольной и табачной продукции и налогообложение операций с ними.

Предметом исследования выступают нормы конституционного, административного, финансового, налогового права, посредством которых осуществляется нормативно-правовая регламентация порядка акцизного обложения алкогольной и табачной продукции.

Методология и методика исследования.

Методологическую основу диссертационного исследования составляют общенаучные и частнонаучные методы познания, в том числе: сравнительно-правовой, системноструктурный, сравнительно-исторический, формально-логический и другие методы, используемые в ходе правовых исследований. Использование указанных методов познания позволило максимально полно изучить рассматриваемые объекты в целостности, взаимосвязи, всесторонне и объективно.

Методика исследования включает совокупность общепринятых научных приемов, используемых при написании диссертационных исследований, прежде всего таких, как изучение статистических данных и изучение правоприменительной практики.

Эмпирическую базу исследования составили результаты эмпирических и социологических исследований, проведенных автором. В первую очередь анализировались статистические данные налоговых поступлений в бюджеты различных уровней за период с 1995-2006 гг. в части акцизных поступлений с алкогольной и табачной продукции, которые за этот период колебались от 2% до 5% от всех налоговых поступлений в консолидированный бюджет России и составляли от 2000 до 60000 млрд. рублей. Изучены материалы судебной практики по спорам хозяйствующих субъектов и государственных органов. Проведено интервьюирование 46 сотрудников Федеральной налоговой службы Российской Федерации (Министерства по налогам и сборам Российской Федерации), 29 сотрудников Федеральной таможенной службы Российской Федерации (Государственного таможенного комитета Российской Федерации), 18 сотрудников Федеральной службы безопасности Российской Федерации, 59 Министерства внутренних дел Российской Федерации, представителей Верховного Суда Российской Федерации, а также сотрудников аппарата Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации, которые, в связи с осуществлением своей профессиональной деятельности, непосредственно касаются вопросов акцизного обложения. Также проведено 3 социологических исследования с хозяйствующими субъектами, осуществляющими предпринимательскую деятельность в данной области. Проблемные вопросы выявлялись и на основании личного опыта автора по проверкам деятельности производителей алкогольной и табачной продукции, полученного им в период работы в подразделении по предупреждению преступности в сфере оборота алкогольной и табачной продукции.

Научная новизна диссертационного исследования.

Научная новизна состоит в том, что впервые на современном этапе развития налоговых отношений в России дана характеристика правового регулирования акцизного обложения алкогольной и табачной продукции, дано определение системы косвенного налогообложения, а также выявлены основные элементы механизма реализации этих отношений. Дана классификация субъектов косвенного налогообложения применительно к отдельным его видам. Предложены и обоснованны законодательные предложения в этой области.

На защиту выносятся следующие основные положения диссертационного исследования:

1. Вывод о том, что система косвенного налогообложения - наиболее удобный для мобилизации доходов в казну финансово-правовой механизм, позволяющий оперативно и регулярно аккумулировать необходимые для функционирования государства крупные суммы; в нем заложены возможности воздействия на финансовую систему, т.е. стимулирование или сдерживание общественных отношений в сфере производства тех или иных товаров, и возможности регулирования потребления.

2. Заключение о том, что система нормативно-правового регулирования акцизного обложения алкогольной и табачной продукции должна рассматриваться комплексно: наряду с нормами налогового законодательства в нее входят целый других правовых институтов, составляющих систему государственного регулирования данной сферы.

3. Вывод о том, что за всю историю акцизного обложения алкогольной и табачной продукции данный налог играл важнейшую роль в налоговой системе России и при этом являлся самым оптимальным способом государственного обогащения, существовавшим когда-либо в распоряжении правительства. На разных исторических этапах развития российского права акцизы на алкогольную и табачную продукцию применялись в разных формах, приспосабливаясь к политическим реалиям, однако их финансово-правовая функция оставалась неизменной.

4. Авторское определение предмета налогообложения как «физические характеристики предмета материального мира и нематериальные блага, которые обусловливает наличие объекта налогообложения и влекут обязанность по уплате налога, если по отношению к ним субъект находится в определенном юридическом состоянии». Представляется с позиций юридической техники и в целях избежания возможного двоякого толкования, что законодательное закрепление предмета налогообложения применительно к каждому конкретному налогу должно быть обязательным.

5. Вывод о том, что обязанность по уплате акцизов на алкогольную и табачную продукцию возникает, если организации, индивидуальные предприниматели, а также лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации совершают операции, облагаемые акцизами, причем непременным условием установления правовых связей между организацией и соответствующими публичными субъектами права в конкретных налоговых отношениях, является наличие у них налоговой правосубъектности.

6. Заключение, что для акцизов, как разновидности косвенных налогов, характерно различие законодательно определенного налогоплательщика и фактического плательщика налога — потребителя товаров (услуг), правовой статус которого не регламентируется в налоговом законодательстве. «Фактические плательщики» акцизов не являются участниками налоговых правоотношений, поскольку не наделены соответствующими правами и обязанностями. Они выступают стороной гражданско-правовых отношений, возникающих при приобретении товаров (услуг), операции с которыми признаются объектом налогообложения акцизами.

7. Вывод о том, что действующая на сегодняшний момент система маркировки алкогольной и табачной продукции обеспечивает возложенные на неё законодателем функции эффективного контроля за произведенными и реализуемыми товарами и полного сбора акцизов со всего объема потребляемой алкогольной и табачной продукции. Методика в виде искусственного дублирования реализуемой продукции контрольными метками на сегодняшний день наиболее оптимальна для целей акцизного обложения.

8. Предложение по введению акцизного обложения пива, а также исключению из перечня алкогольной продукции натуральных вин для стимулирования роста объемов их производства с целью замещения ими потребления крепких алкогольных напитков.

Апробация результатов исследования осуществлялась в форме опубликования основных положений диссертационного исследования в четырех научных статьях, внедрения положений проведенного исследования в учебный процесс Академии экономической безопасности МВД России (курсы финансового и налогового права), а также в практическую деятельность подразделений по документальным проверкам Департамента по экономической безопасности МВД России и оперативных подразделений по борьбе с налоговыми преступлениями МВД России.

Отдельные положения диссертации использованы при подготовке методических рекомендаций по проведению проверок соблюдения налогового законодательства в сфере производства и оборота подакцизной продукции, разработанных в рамках деятельности рабочей группы представителей подразделений МВД России.

Также автором использованы результаты исследования в процессе работы над проектом федерального закона № 230680 - 4 «О внесении изменений в Федеральный закон «О внесении изменений в Федеральный закон «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции» и о признании утратившими силу отдельных положений Федерального закона «О внесении изменений в Федеральный закон «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции» (в части уточнения порядка маркировки алкогольной продукции) - внесенного депутатами Государственной Думы В.Г.Драгановым и Ю.Г.Медведевым.

Структура работы обусловлена ее целями и задачами, отражающими научно-практический характер работы. Диссертация состоит из введения, двух глав, включающих семь параграфов, заключения, перечня использованной литературы и нормативных актов, послуживших основой для формирования и обоснования положений диссертации, выносимых на защиту.

II.ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обосновывается актуальность выбранной темы, степень научной разработанности данной проблематики, определяются объект и предмет исследования, его цель, задачи, методология, теоретическая и эмпирическая основы, формулируются положения, выносимые на защиту, обосновываются научная новизна диссертации, ее теоретическая и практическая значимость, указываются способы апробации и внедрения в практику результатов исследования.

Первая глава «Понятие, развитие и содержание системы акцизного обложения алкогольной и табачной продукции в Российской Федерации посвящена» включает в себя три параграфа, исследуется понятие и правовое содержание косвенного обложения, система нормативно-правового регулирования акцизного обложения алкогольной и табачной продукции, проводится анализ основных этапов правового регулирования акцизного обложения в России.

В первом параграфе диссертант исследовал понятие и правовое содержание косвенного налогообложения. Результаты исследования показывают, что система косвенного налогообложения - наиболее удобный для мобилизации доходов в казну финансово-правовой механизм, позволяющий оперативно и регулярно аккумулировать необходимые для функционирования государства крупные суммы; в нем заложены возможности воздействия на финансовую систему, т.е. возможность стимулировать или сдерживать общественные отношения в сфере производства тех или иных товаров, и возможности регулирования потребления, а вместе с тем она позволяет быстро реагировать на социальные потребности общества, посредством приемлемости процессу оперативного нормативного регулирования.

В ходе исследования обратил на себя внимание тот факт, что в российском налоговом законодательстве отсутствуют определения прямых и косвенных налогов и указание на особенности, связанные с установлением и взиманием налогов, составляющих систему косвенного налогообложения. В Налоговом кодексе Российской Федерации не выделяются какие-либо виды налогов в зависимости от принципа их исчисления. Налоги делятся лишь на федеральные, региональные и местные.

Вместе с тем, отмечается, что разделение налогов на прямые и косвенные используется практически всеми учеными при классификации налогов и сборов, а также при изучении различных налоговых систем.

Диссертантом выведены следующие черты косвенного налогообложения:

· Косвенные налоги доходны для государства, так как взимаются с предметов широкого потребления. При этом косвенные налоги в наиболее полной мере по сравнению с прямыми реализуют принцип всеобщности налогообложения: каждый гражданин участвует в финансировании государственных расходов в соответствии с тем, что сам получает от государства и фактически потребляет.

· Косвенные налоги носят регрессивный характер, противоречат принципу справедливости в налогообложении, так как величина взимаемого налога не соизмеряется с фактической платежеспособностью конечного плательщика (покупателя).

· Использование косвенных налогов требует больших административных расходов по их взиманию.

Во втором параграфе дается характеристика системы нормативно-правового регулирования акцизного обложения алкогольной и табачной продукции. При этом отмечается, что акцизное обложение алкогольной и табачной продукции является лишь составной частью наряду с другими институтами, системы государственного регулирования сферы производства, оборота и потребления данной продукции. В этой связи подход к анализу системы нормативно-правового регулирования данной сферы возможен только комплексный.

Давая оценку системе нормативно-правового регулирования акцизного налогообложения алкогольной и табачной продукции в Российской Федерации на современном этапе можно отметить ряд ключевых моментов. Законодательство по налогам и сборам в части акцизов за последние 15 лет претерпело значительные изменения. К настоящему времени четко определен круг подакцизных товаров, который в принципе ограничен только группами товаров, облагающихся акцизами в большинстве экономически развитых стран (кроме автомобилей и мотоциклов).

В целях налоговой оптимизации налогоплательщик, ориентируясь на нормы финансового, административного и налогового права, в которых зафиксированы юридические факты, старается их использовать таким образом, чтобы не допустить возникновения правоотношения, которое приведет его к финансовым потерям. Соответственно нормы будут действовать и обеспечивать движение финансового правоотношения только при максимально конкретной фиксации прав и обязанностей. Если налогоплательщик стремится найти пути «ухода» от налогообложения, то законодатель, используя информацию об этом, должен закрыть брешь налогового закона.

Пробелы и неясности законодательства выявляются уже после принятия норм налогового закона, в результате возникновения большого количества конфликтных ситуаций в правоприменительной практике, и восполняются путем постоянной и значительной корректировки действующего налогового законодательства (в том числе существенных элементов налога), что негативно отражается в конечном итоге на стабильности бюджетных поступлений и, естественно, недопустимо.

Сегодня практика применения норм Налогового кодекса Российской Федерации (в частности главы 22 «Акцизы») показывает, что законодатель стремится эффективнее использовать этот закономерный механизм ликвидации правовых пробелов в сфере налогообложения.

Третий параграф содержит сравнительно-исторический анализ основных этапов правового регулирования акцизного обложения в России.

В ходе исследования установлено, что в России появление акцизного обложения можно связать с появлением некоего предшественника акциза - так называемый винный откуп. Развитие откупной системы относится к XV- XVI вв.

Автором констатируется, что винные откупа являлись системой взимания казной дохода от реализации (продажи) алкогольных напитков. Основой винных откупов составлял кабак «на откупу», при прекращении откупщиком своей деятельности этот же кабак возглавлял «на вере» выборный либо назначаемый кабацким головой «целовальник». На каждый кабак, приписанный к определенной территории, фискальные органы распределяли доходную разверстку, которую население обязано было выполнять.

Правовой основой деятельности винных откупов был контракт, заключаемый на торгах правительственными органами с откупщиком. Контракт регламентировал порядок реализации (продажи) алкогольных напитков (цену, время, условия и т.д.). Откупщик не являлся частным лицом и именовался «коронным поверенным», т.е. доверенным царя с весьма широкими полномочиями.

Автором отмечается, что эволюция структуры подакцизных товаров свидетельствует об эволюции процесса правовой регламентации отношений по взиманию акцизов. В настоящее время никак нельзя говорить о некоем «произвольном» со стороны государства закреплении облагаемых объектов (подакцизных предметов) и податных субъектов в случае косвенного обложения, на которое не раз указывали труды представителей финансовой науки XIX-XX.

Диссертант отмечает, что на протяжении своего существования акцизы играли весьма важную роль в налоговой системе России, являясь, прежде всего, крупным источником пополнения государственного бюджета. На разных исторических этапах развития российского права акцизы применялись в разных формах, приспосабливаясь к политическим реалиям. В 30-е годы XX века они трансформировались в налог с оборота, объединившись с некоторыми другими платежами. В современном виде акцизы появились в налоговой системе России в 1992 году в связи с изменением общественно-политической ситуации в стране, перешедшей на рыночные отношения, что потребовало реформирования всей налоговой системы и создания совершенно новой нормативной правовой базы.

Вместе с тем, автором доказано, что, несмотря на смену политических и экономических систем, а также более чем полувековой перерыв в акцизном обложении алкогольной и табачной продукции в России, основные финансово-правовые механизмы регулирующие данную сферу остались неизменны.

Вторая глава - «Механизм реализации нормативно-правового регулирования акцизного обложения» состоит из четырех параграфов и в ней исследуется: характеристика объекта правоотношений по акцизному обложению алкогольной и табачной продукции, система и классификация субъектов правоотношений по акцизному обложению алкогольной и табачной продукции, правовые механизмы использования акцизных и специальных марок в системе правоотношений по акцизному обложению алкогольной и табачной продукции, а также перспективы развития нормативно-правового регулирования правоотношений по акцизному обложению алкогольной и табачной продукции.

В первом параграфе автором рассматриваются подакцизные товары как предмет налогообложения акцизами, поскольку это - именно те предметы материального мира, которые обусловливают и предопределяют наличие объекта налогообложения, поскольку при установлении акцизов предмет налогообложения - признак «фактического характера» - получил непосредственное правовое закрепление.

Уяснено значение категорий «объект налогообложения» и «предмет налогообложения», определены границы разделения данных понятий.

При последовательном анализе выведена классификация операций с подакцизными товарами как объекта налогообложения, с условным разделением на четыре группы:

· операции по реализации и иные аналогичные операции;

· операции с давальческим сырьем;

· передача произведенных подакцизных товаров в структуре организации;

· операции с подакцизными товарами, ввозимыми на таможенную территорию РФ.

Констатировано, что наряду с основными и факультативными элементами налогообложения, закрепленными Налоговым кодексом, существует группа элементов, которые не предусмотрены законодательством для установления налога, но, так или иначе, присутствуют при установлении налогового обязательства - дополнительные элементы налога. К ним, в частности, и относится предмет налога.

Диссертант акцентирует внимание на то, что если какой-либо элемент не будет уточнен при установлении налога, возможно наступление конфликтной ситуации, а также и последующей невозможности исполнения обязанности по исчислению и уплате налогов при формальном правовом подходе.

При определении термина «предмет налогообложения» нужно учитывать возможность (и необходимость) прямого законодательного установления этой категории наряду с объектом налогообложения, как это имеет место в случае с акцизами.

Обобщая все позиции имеющие место в теории налогового права, диссертантом выведено авторское определение предмета налогообложения как «физические характеристики предмета материального мира и нематериальные блага, которые обусловливает наличие объекта налогообложения и влекут обязанность по уплате налога, если по отношению к ним субъект находится в определенном юридическом состоянии».

Во втором параграфе автором анализируется система и классификация субъектов правоотношений по акцизному обложению алкогольной и табачной продукции.

Диссертант делает вывод, что обязанность по уплате акцизов на алкогольную и табачную продукцию закреплена за организациями, индивидуальными предпринимателями, а также лицами, признаваемыми налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации. При этом обязанность по уплате акцизов возникает, если указанные субъекты совершают операции, облагаемые акцизами.

Вместе с тем, непременным условием установления правовых связей между организацией и соответствующими публичными субъектами права в конкретных налоговых отношениях, является наличие у организации налоговой правосубъектности.

Рассмотрен институт представительства, устанавлено, что представителями организации (как налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента) признаются лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее учредительных документов.

Для акцизов, как разновидности косвенных налогов, характерно различие законодательно определенного налогоплательщика и фактического плательщика налога — потребителя товаров (услуг), правовой статус которого не регламентируется в налоговом законодательстве. «Фактические плательщики» акцизов не являются участниками налоговых правоотношений, поскольку не наделены соответствующими правами и обязанностями. Они выступают стороной гражданско-правовых отношений, возникающих при приобретении товаров (услуг), операции с которыми признаются объектом налогообложения акцизами.

Сделан вывод, что производство и оборот алкогольной табачной продукции осуществляется при наличии соответствующих лицензий.

В третьем параграфе автором исследуются правовые механизмы использования акцизных и специальных марок в системе правоотношений по акцизному обложению алкогольной и табачной продукции.

Недостаточный контроль со стороны государственных органов предоставляет возможность изготовления неучтенной продукции, а высокая доля налогов в цене на крепкие алкогольные напитки и табачные изделия, а также низкие санкции за их неуплату позволяют получать высокие теневые доходы. Это создает необходимые условия и стимулирует производство неучтенной продукции, в том числе и на мощностях легальных производителей.

Без построения эффективной системы контроля за произведенными и реализуемыми товарами представляется проблематичным обеспечение полного сбора акцизов со всего объема потребляемой алкогольной и табачной продукции. Для решения этой проблемы широко используются различные специальные приемы выявления базы налогообложения. Например, в виде ее искусственного дублирования при помощи контрольных меток, сопровождающих реализуемую продукцию.

При сопоставлении мер контроля за производством и оборотом алкогольной продукции во времена Царской России и в период НЭПа прослеживается преемственность в целях, методах и конкретных приемах контроля. Однако в современных условиях, несмотря на этот богатейший исторический опыт только к концу десятилетнего периода после введения рыночных отношений в стране государство стало постепенно внедрять и реализовывать его на практике.

Автором делается вывод о том, что финансово-правовой институт маркировки алкогольной и табачной продукции для целей налогообложения одновременно сочетает в себе возможности взимания авансовых платежей производителем продукции в счет уплаты акцизов через приобретение специальных и акцизных марок. При этом делается вывод о том, что помимо указанной функции, марки используются в качестве средства подтверждения легальности производства и реализации алкогольной и табачной продукции, а также для осуществления функций по налоговому контролю и как носители идентифицирующей информации.

Содержание четвертого параграфа включает в себя проработку вопросов перспективы развития нормативно-правового регулирования правоотношений по акцизному обложению алкогольной и табачной продукции.

Сделан вывод о том, что перечень подакцизной алкогольной и табачной продукции на сегодняшний момент требует пересмотра и должен обладать нормативно-правовым обоснованием, при этом в большей степени отвечать назначению акциза.

В частности, наличие в списке подакцизных товаров технических спиртов с низкой степенью очистки не соответствует сути акциза как налога на товары с высокой рентабельностью, пользующихся широким спросом у населения или являющихся предметом роскоши, что требует внесения соответствующих поправок в действующее законодательство, регламентирующее данную сферу.

Для борьбы с незаконным производством алкогольной и табачной продукции из денатурированного спирта, этилового спирта, произведенного из непищевого сырья, а также с нарушением технических нормативов, следует ввести более жесткие меры уголовного наказания к недобросовестным производителям. Для исключения использования технического спирта в производстве алкогольной продукции необходимо при производстве спиртосодержащих технических, бытовых и прочих жидкостей применять красящие, ароматические и вкусовые добавки, их отгрузку осуществлять в специальной таре, сократив объемы их реализации в железнодорожных и автомобильных цистернах и других емкостях большого объема.

Наряду с этим, для стимулирования роста объемов производства натуральных вин с целью замещения ими потребления крепких алкогольных напитков представляется целесообразным исключить из перечня алкогольной продукции натуральные вина.

Потребление указанной продукции не оказывает столь губительного влияния на здоровье населения, как потребление крепких спиртных напитков, кроме того, процесс их производства не является высокорентабельным, а, следовательно, взимание акциза с указанной продукции экономически не обоснованно, что не соответствует фискальной функции налога.

В соответствии с Федеральным законом «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции» пиво не относится к алкогольной продукции. Содержание статьи 20.20 КоАП Российской Федерации определяет принадлежность к алкогольной и спиртосодержащей продукции только тех напитков, объемное содержание этилового спирта в которых более 12 процентов. Законодатель, не относит пиво к алкогольной и спиртосодержащей продукции, хотя в подавляющем большинстве сортов пива содержание алкоголя выше 5 процентов, а в крепких сортах – до 8-9 процентов и по этому показателю пиво сравнимо с винами, являющимися алкогольной продукцией.

В этой связи предлагается внести изменения в действующее законодательство путем принятия следующего законопроекта:

«Статья 1.

Внести в статью 2 Федерального закона от 22 ноября 1995 года № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции» (в редакции Федерального закона от 7 января 1999 года № 18-ФЗ) (Собрание законодательства Российской Федерации, 1995, № 48, ст. 4553; 1999, № 2, ст. 245; 2001, № 53, ст. 5022; 2002, № 30, ст. 3026, ст. 3033) следующие изменения: 1) абзац седьмой изложить в следующей редакции:

«алкогольная продукция – пищевая продукция, произведенная с использованием этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, с содержанием этилового спирта более 1,5 процента объема готовой продукции. Алкогольная продукция подразделяется на следующие виды: этиловый питьевой спирт, спиртные напитки, вино, а также пиво с содержанием этилового спирта более 6 процентов объема готовой продукции (производство и оборот пива с содержанием этилового спирта менее 6 процентов объема готовой продукции регулируются отдельным федеральным законом);»;

2) дополнить абзацем восемнадцатым следующего содержания:

«пиво – насыщенный двуокисью углерода пенистый напиток, получаемый путем сбраживания охмеленного солодового сусла пивными дрожжами».

Заключение содержит полученные в результате проведенного диссертационного исследования научные выводы, формулируются предложения и практические рекомендации по совершенствованию законодательства Российской Федерации, опосредующему акцизное обложение алкогольной и табачной продукции.

Завершает диссертационное исследование список использованной литературы и нормативных правовых актов.

Основные положения диссертации отражены в следующих публикациях:

1. Лукичев К.Е. Акциз на спички // Налоговая полиция. — 1998. — № 16 — 0,6 п.л.

2. Лукичев К.Е. Преступления в сфере оборота алкогольной продукции (финансово-правовой аспект) // Бюллетень «Оперативно-розыскная работа». — 2004. — № 4. — 0.3 п.л.

3. Лукичев К.Е. Акцизное обложение в Российской Империи // Финансовое право. — 2005. — № 5 — 0.3 п.л.

4. Лукичев К.Е. К вопросу определения объекта обложения акцизами при расследовании преступлений в алкогольной сфере // Российский следователь. — 2007. — № 3 — 0.3 п.л.