

# НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ

Л. П. Грундел

## ОЦЕНКА МНОГОФАКТОРНОГО ВЛИЯНИЯ НА ВЫБОР СИСТЕМЫ АКЦИЗНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

**Аннотация.** Предметом исследования является оценка влияния на выбор системы акцизного налогообложения табачной продукции. Объектом исследования выступают факторы, оказывающие влияние на выбор системы акцизного налогообложения. Обосновано, что выбор ставки акциза зависит от характеристик товара: а) производство товара осуществляется несколькими компаниями, что сравнительно облегчает процесс контроля и сбора налогов со стороны государства; б) спрос на этот товар является относительно неэластичным – потребители табака имеют пристрастие к данному товару и, следовательно, не так восприимчивы к изменению цен; в) товар не является товаром первой необходимости, а также г) отрицательный внешний эффект потребления товара. В настоящей работе с помощью эконометрических и статистических методов проведено исследование действующего законодательства налоговых администраций зарубежных стран в отношении акцизного налогообложения и доказано, что специфические акцизы влекут за собой более низкую налоговую нагрузку на марки класса премиум по сравнению с более дешевыми марками. Поскольку специфические акцизы не зависят от изменений в цене, они обеспечивают стабильный поток доходов в бюджеты государств. Адвалорные акцизы обеспечивают одинаковую налоговую нагрузку для брендов всех ценовых категорий. Поступления от адвалорных акцизов зависят от цен и могут изменяться с течением времени в зависимости от поведения потребителей и производителей. Обосновано, что уровни акцизов и цены на сигареты, как правило, выше в странах, применяющих специфическую или смешанную систему налогообложения, которая опирается в большей степени на специфический компонент. Цены на сигареты выше в странах, опирающихся в большей степени на специфические акцизы. Уровни налога и цены ниже при использовании смешанных систем, опирающихся в большей степени на адвалорные акцизы, и еще ниже в тех странах, которые используют чисто адвалорные системы. Отметим, что самый низкий уровень цен отмечается в странах, которые вообще не взимают акцизов. Уточнено, что страны, взимающие исключительно специфические акцизы на сигареты или опирающиеся в большей степени на специфический компонент смешанной системы налогообложения, имеют самые высокие средние налоги и цены на сигареты, а те, которые взимают только адвалорные акцизы или опираются больше на адвалорный компонент смешанной системы налогообложения, имеют наименьшие налоги и цены.

**Ключевые слова:** акциз, табачная продукция, система налогообложения, налогообложение, бюджетная стабильность, система акцизного налогообложения, специфический акциз, адвалорный акциз, налоговая политика, налоговое администрирование.

**Abstract.** The subject of the study is to assess the impact on the choice of the excise taxation of tobacco products system. The object of the study are the factors that influence the choice of the excise tax system. It is proved that the choice of the excise rate depends on characteristics of the goods: a) the production of goods is carried out by several companies that are relatively easier process control and collection of the state tax; b) the demand for this product is relatively inelastic - tobacco users are addicted to this product, and therefore not susceptible to price changes; c) the product is a commodity of prime necessity, and d) negative externality of consumption goods. In this paper, using econometric and statistical methods studied acting tax administrations of foreign countries' legislation with regard to the excise tax, and it is proved that the specific excise duties entail lower tax burden on the brand premium compared to cheaper brands. Since the specific excise duties do not depend on changes in the price, they provide a steady stream of revenue to the state budget. Ad valorem excise taxes provide the same tax burden for brands in all price categories. Proceeds from the ad valorem excise duties depends on the price and can change over time depending on the behavior of consumers and producers. It is proved that the levels of excise taxes and

*cigarette prices tend to be higher in countries applying specific or mixed taxation system, which relies largely on the specific component. Prices of cigarettes higher in countries that rely more heavily on specific excise duties. Levels of tax and lower prices by using hybrid systems, based largely on the ad valorem excise duty, and even lower in those countries that use pure ad valorem system. Noteworthy that the lowest level of prices is noted in countries which do not levy excise duties. It is also clarified that country, is charged exclusively specific excise duty on cigarettes or relying more heavily on specific components of the mixed system of taxation, have the highest average taxes and cigarette prices, and those who charge only ad valorem excise or rely more on the ad valorem component of the mixed system of taxation. They have the lowest taxes and prices.*

**Keywords:** *ad valorem excise duty, specific excise duty, excise tax system, fiscal stability, taxation, system of taxation, tobacco products, excise, tax policy, tax administration.*

**В**ыбор системы акцизного налогообложения табачной продукции имеет преобладающее значение для решения вопросов здравоохранения и снижения потребления табачных изделий.

Страны с высоким уровнем дохода зачастую применяют специфическую ставку акцизного налога, страны с низким и средним уровнем дохода делают свой выбор в пользу адвалорного акциза.

*Налоговая ставка как фундаментальный элемент построения акциза*

Логическое обоснование установления определенной ставки акциза на такие товары, как табак, заключено в конкретных характеристиках самого товара: а) производство товара осуществляется несколькими компаниями, что сравнительно облегчает процесс контроля и сбора налогов со стороны государства; б) спрос на этот товар является относительно неэластичным – потребители табака имеют пристрастие к данному товару и, следовательно, не так восприимчивы к изменению цен; в) товар не является товаром первой необходимости, а также г) отрицательный внешний эффект потребления товара.

Налоговая ставка как фундаментальный элемент построения налога является важной составляющей для анализа особенностей структуры акцизного налогообложения табачной продукции. Определение ставок налогов как процента от розничной цены сигарет зависит не только от изменений налоговой ставки, но и от изменений розничных цен, а иногда и от изменений других факторов. Например, страны применяют налог на заявленную таможенную стоимость импортируемых табачных изделий,

цена которых выражена в валюте других стран, что впоследствии изменяет размер налога в зависимости от валютного обменного курса.

Таким образом, несмотря на увеличение налога на сигареты, доля акциза и совокупных налогов в розничной цене может оставаться без изменений или даже сокращаться; аналогичным образом, доля налогов в конечной розничной цене может увеличиваться, даже если налог, взимаемый с пачки сигарет, не меняется. Диаграмма 1.

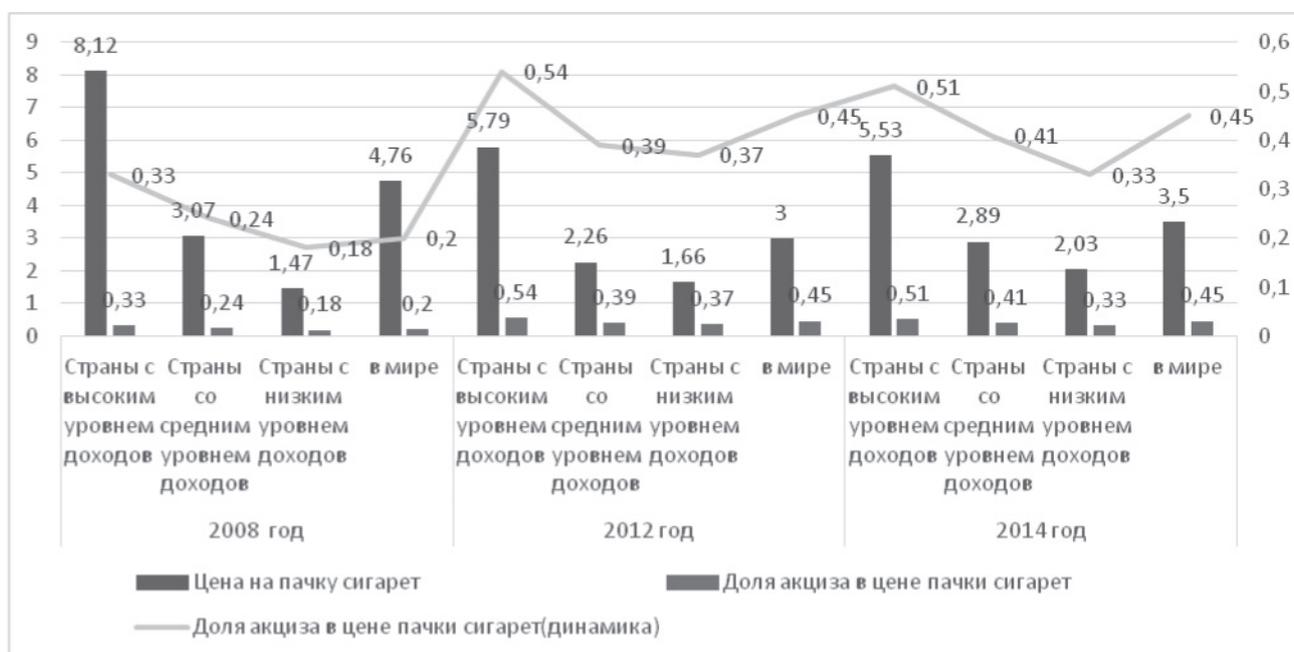
Анализируя розничную цену пачки из 20 сигарет — бренда премиум-категории и самого дешевого бренда за 2014г. в странах G7 (Таблица 1, Диаграмма 2) отметим, что наблюдается максимальный разброс цен: во Франции (0.93%), в Германии (0.89%), в Италии (0.8%). Самая низкая корреляция цен среди этой группы стран в Японии (0.46%).

Среди стран по максимальному потреблению табачной продукции в мире (Таблица 2, Диаграмма 3) максимальная корреляция розничной цены пачки бренда премиум-категории и самого дешевого бренда за 2014г. в Германии (0.89%). По данной группе стран в целом небольшой разброс в цене между дорогим и дешевым брендом и составляет во Вьетнаме (0.24%), в Индии (0.20%), в Китае (0.16%).

Основные участники табачного бизнеса, пользуясь наличием различных составляющих налоговых ставок, активно трансформируют свою ассортиментную и ценовую политику, что позволяет им снижать налоговое бремя, оптимизируя налогообложение. Крупнейшие страны по объему розничной торговли сигарет (Таблица 3) применяют либо специфическую, либо смешанную систему акцизного налогообложения табачной продукции.

Диаграмма 1

Доля акциза в общей цене пачки сигарет



Источник: Данные докладов ВОЗ о глобальной табачной эпидемии (2009г., 2013г., 2015г.)

Таблица 1

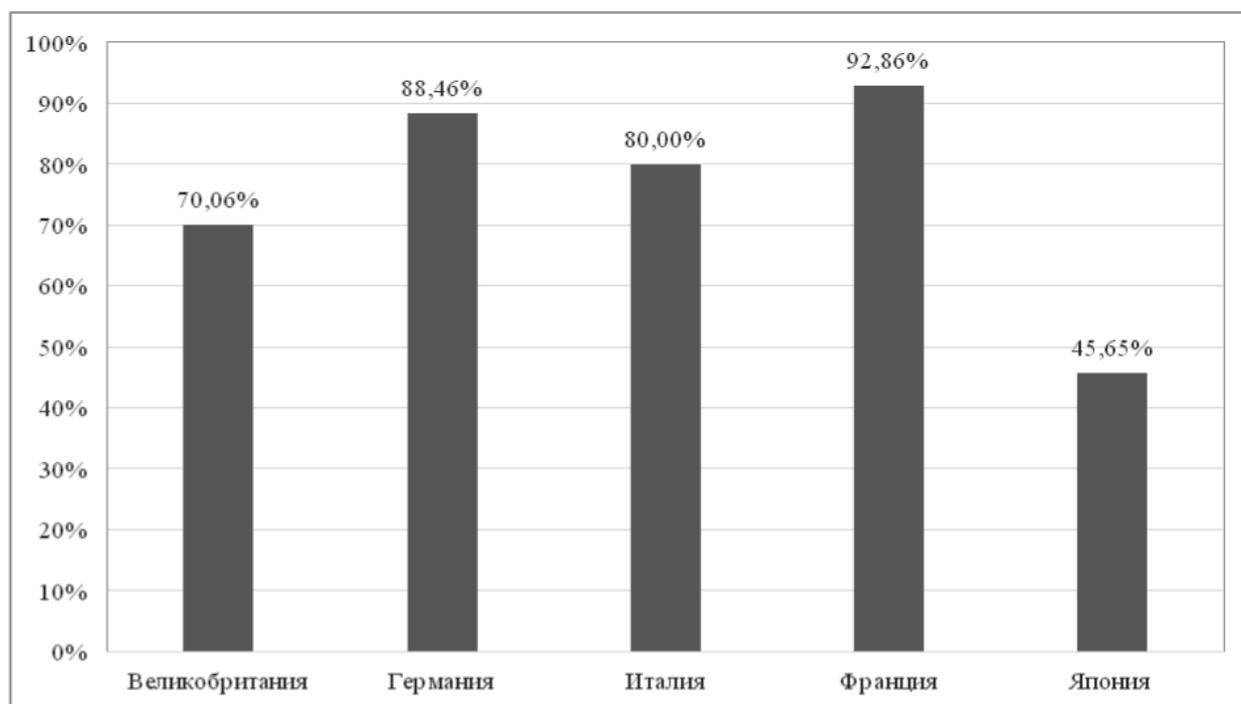
Цена пачки из 20 сигарет самого дешевого бренда и бренда премиум-класса в странах G7 за 2014г.

Страна	Указанная валюта	Цена пачки из 20-сигарет марки marlboro или другого бренда премиум-класса		Цена пачки из 20 сигарет самого дешевого бренда	
		В указанной валюте	В долл. США по официальному курсу	В указанной валюте	В долл. США по официальному курсу
Великобритания	GBP	9.00	15.19	6.31	10.65
Германия	EUR	5.47	7.32	4.84	6.48
Италия	EUR	5.00	6.69	4.00	5.35
Канада	—	—	—	—	—
США	—	—	—	—	—
Франция	EUR	7.00	9.37	6.50	8.7
Япония	JPY	460.00	4.48	210.00	2.04

Источник: расчеты автора с использованием данных ВОЗ за 2014 г.

Диаграмма 2

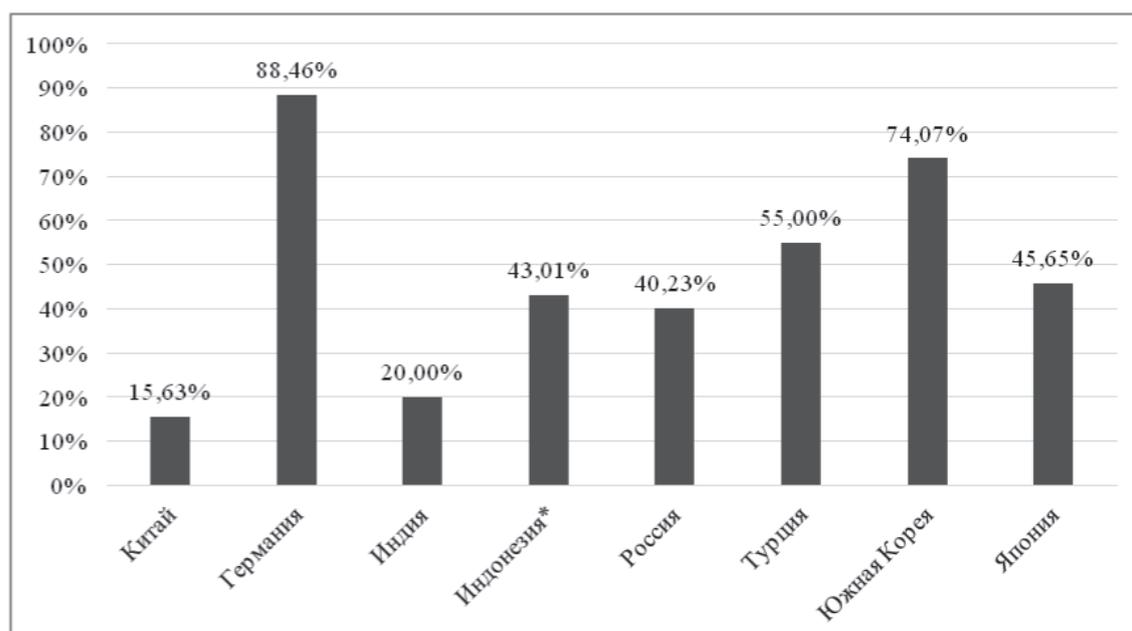
Доля самого дешевого бренда в цене бренда премиум-класса, 2014 г.



Источник: Доклад ВОЗ о глобальной табачной эпидемии (2015 г.)

Диаграмма 3

Доля самого дешевого бренда в цене бренда премиум-класса 2014 г.



Источник: Доклад ВОЗ о глобальной табачной эпидемии (2015 г.)

**Цена пачки из 20 сигарет самого дешевого бренда и бренда премиум-класса в странах Топ 10 по потреблению сигарет за 2014 г.**

Страна	Указанная валюта	Цена пачки из 20-сигарет марки Marlboro или другого бренда премиум-класса		Цена пачки из 20 сигарет самого дешевого бренда	
		В указанной валюте	В долл. США по официальному курсу	В указанной валюте	В долл. США по официальному курсу
Китай	CNY	16.00	2.59	2.50	0.41
Германия	EUR	5.47	7.32	4.84	6.48
Индия	INR	190.00	3.15	38.00	0.63
Индонезия*	IDR	15500.00	1.34	6666.67	0.58
Россия	RUB	87.00	2.44	35.00	0.98
Соединенные Штаты Америки	—	—	—	—	—
Турция	TRY	10.00	4.78	5.50	2.63
Филиппины	PHP	55.00	1.27	...	...
Южная Корея	KRW	2700.00	2.63	2000.00	1.95
Япония	JPY	460.00	4.48	210.00	2.04

Источник: расчеты автора с использованием данных ВОЗ за 2014 г.

**Вывод:**

Уровни акцизов и цены на сигареты, как правило, выше в странах, применяющих специфическую или смешанную систему налогообложения, которая опирается в большей степени на специфический компонент. Цены на сигареты выше в странах, опирающихся в большей степени на специфические акцизы. Уровни налога и цены ниже при использовании смешанных систем, опирающихся в большей степени на адвалорные акцизы, и еще ниже в тех странах, которые используют чисто адвалорные системы. Отметим, что самый низкий уровень цен отмечается в странах, которые вообще не взимают акцизов.

Среди стран, применяющих смешанные налоговые системы, цены, как правило, выше в тех, где доля специфических налогов в цене больше доли адвалорного компонента (средняя цена составляет 3,90 межд. долл.), чем в странах, где преобладает адвалорный компонент (средняя цена - 3,19 межд.долл.). Последовательное повышение

специфического компонента налогообложения может помочь последней группе стран увеличить долю налога и цены табачных изделий.

**Факторы, оказывающие влияние на выбор системы акцизного налогообложения**

К основным факторам, которые необходимо принимать во внимание при установлении определенной системы акцизного налогообложения, следует отнести: влияние на цены, влияние на налоговые поступления (бюджетная стабильность), корректировка налогов на инфляцию, влияние на ассортимент товаров, прибыль промышленных предприятий и доля налогов в розничной цене, отраслевые характеристики, налоговое администрирование и ответственность за правонарушения.

**1. Влияние на цены**

Если уровень общественного здравоохранения является важной задачей налоговой политики,

Топ 25 стран по объему розничной торговли сигарет (млн штук), 2014 г.

Страна	Объем розничной торговли (млн штук)	Система налогообложения
Китай	2,542,891.90	Смешанный акциз
Россия	316,512.1	Смешанный акциз
Соединенные Штаты Америки	270,199.10	Специфический акциз
Индонезия*	238,867.2	Смешанный акциз
Япония	187,456.10	Специфический акциз
Индия	95,930.2	Смешанный акциз
Турция	94,684.30	Смешанный акциз
Южная Корея	89,517.1	Специфический акциз
Филиппины	82,666.30	Специфический акциз
Германия	80,355.0	Смешанный акциз
Украина	75,511.40	Смешанный акциз
Италия	72,437.0	Смешанный акциз
Бразилия	72,114.80	Смешанный акциз
Египет	68,341.7	Смешанный акциз
Испания	50,188.00	Смешанный акциз
Франция	44,950.4	Смешанный акциз
Польша	41,886.00	Смешанный акциз
Великобритания	37,309.9	Смешанный акциз
Тайвань**	34,823.00	нет данных
Канада	31,983.5	Специфический акциз
Мексика	29,558.50	Смешанный акциз
Румыния	29,248.1	Смешанный акциз
ЮАР	20,228.70	Специфический акциз
Австралия**	17,933.0	Специфический акциз
Швейцария	10,283.70	Смешанный акциз

Источник: Euromonitor International, Доклад ВОЗ о глобальной табачной эпидемии (2015 г.).

\*Данные отображены за исключением самодельных кретексов. \*\*По данным странам информация показана за 2013 г.

законодатели должны принять во внимание, что увеличение налогов фактически приводит к росту цен и, как следствие, снижению потребления табака.

В условиях совершенной конкуренции при увеличении размера налога розничная цена не может быть увеличена на сумму, большую, чем сумма, на которую был увеличен налог. Тем не менее, в

условиях несовершенной конкуренции розничные цены могут быть увеличены на большую или меньшую сумму, чем сумма налога. Несмотря на то, что нарушение пропорции увеличения налога и цены может быть, как в отношении специфического, так и адвалорного акциза, более вероятно, что это произойдет со специфическим [2].

Табачная промышленность работает, как олигополия, где большое число потребителей и несколько производителей. 70% мирового рынка сигарет контролируется четырьмя транснациональными корпорациями, включая Philip Morris International (PMI), British American Tobacco (BAT), Japan Tobacco (JT) и Imperial Tobacco (IMT). При этом в Китае рынок контролируется только одной компанией (China National Tobacco), принадлежащей государству.

Учитывая специфику рынка табачной промышленности, увеличение налогов приводит к значительному увеличению цены на сигареты, что благоприятно сказывается на здоровье общества. Тем не менее, увеличение налогов также приводит к увеличению доходов предприятий табачной промышленности, которые могли бы принести больше пользы, если бы поступили в бюджет государства.

Налоговая политика не используется в качестве инструмента влияния на ценообразование, так как именно государство определяет как уровень налогов, так и уровень цен. Средняя цена пачки наиболее продаваемой марки сигарет выше в странах, применяющих специфические акцизы (2.46 долларов США), чем в странах, использующих адвалорные акцизы (1.29 долларов США). Это справедливо и для стран, применяющих смешанную систему акцизного налогообложения с большей опорой на специфический компонент (3.87 долларов США), чем на адвалорный (3.14 долларов США). Таким образом, налогообложение табачной продукции по специфической ставке приводит к большему росту цен.

## **2. Влияние на налоговые поступления (бюджетная стабильность)**

Как адвалорный, так и специфический акциз могут оказывать влияние на цены: увеличение адвалорных акцизов скорее всего приведет к снижению цен, в то время как увеличение специфических акцизов скорее всего приведет к увеличению цен. Поскольку специфические акцизы не зависят от изменений в цене, они обычно производят более стабильный поток доходов в бюджеты государств. Поступления от адвалорных акцизов зависят от цен и могут изменяться с течением времени в зависи-

мости от поведения потребителей и производителей. Более того, спрогнозировать размер доходов от акцизных налогов может быть очень сложно, так как надо предугадать поведение потребителей и производителей.

Специфические акцизы влекут за собой более высокие цены и более стабильные доходы, но, как правило, содействуют продаже более дорогих и более известных марок табачных изделий. Наоборот, преимуществами адвалорных акцизных налогов являются их влияние на качество продукции и ее разнообразие, долю налога в розничной цене, а также их способность соответствовать уровню инфляции.

## **3. Корректировка налогов на инфляцию**

Реальная стоимость специфического акциза становится неактуальной из-за инфляции, в связи с чем его необходимо периодически корректировать. В свою очередь, адвалорные акцизы, размер которых зависит от стоимости товара, не теряют своего значения, так как налог увеличивается в прямой зависимости от роста цен на табак в связи с инфляцией. Преимуществом минимальной ставки налога является то, что она автоматически корректируется с учетом инфляции при условии, что она установлена как процент от адвалорного акцизного сбора на товар высокой ценовой категории.

## **4. Влияние на ассортимент товаров**

Специфические акцизы обеспечивают стимулы для более привлекательных и более дорогих продуктов, а также большего разнообразия продукции. Обновление последствий специфических акцизов позволит снизить относительную налоговую нагрузку на товары высокого качества, что обеспечивает стимулы для повышения качества и ассортимента табачной продукции. И наоборот, эффект мультипликатора адвалорного акциза обеспечивает отрицательный стимул к дорогостоящему улучшению качества. С точки зрения борьбы против табака и перспективы профилактики, более высокое качество и большее разнообразие продуктов нежелательно, так как это приводит к большей привлекательности табачных изделий для населения.

## **5. Прибыль промышленных предприятий и доля налогов в розничной цене**

С теоретической точки зрения прибыль относительно выше при специфическом акцизном налогообложении. Специфические акцизы влекут за собой более низкую налоговую нагрузку на марки класса премиум по сравнению с более дешевыми марками.

Адвалорные акцизы обеспечивают одинаковую налоговую нагрузку для брендов всех ценовых категорий. В частности, на рынках премиальных товаров применение специфических акцизов может привести к более низкому среднему коэффициенту соотношения цена/налог.

Среди государств с высоким уровнем доходов и аналогичным уровнем цен страны, применяющие специфические акцизы, имеют в среднем более низкую долю налога в розничной цене. В среднем, самые высокие цены до вычета налогов во всех странах по группам доходов отмечаются в странах со специфической системой акцизного налогообложения, а самые низкие - в странах со смешанными системами. Страны со смешанными системами имеют, кроме стран с низким уровнем дохода, самую высокую долю налога в розничных ценах. Налоговые органы могут предпочесть адвалорные акцизы, чтобы максимизировать долю налога в розничной цене. При одинаковом уровне цен, это приведет к увеличению налоговых поступлений. Хотя, адвалорные акцизы могут сделать политику в сфере ценообразования и налогообложения более уязвимой по отношению к ценовой политике предприятий и изменению в поведении потребителей.

### 6. Отраслевые характеристики

В зависимости от отраслевых особенностей государство может предпочесть один вид налога другому. В частности, на высококонцентрированных рынках, где около 80% от цены сигарет составляют налоги (акциз, НДС), а также в отраслях, где в значительной степени запрещена реклама товара, определенный уровень адвалорного акциза будет способствовать формированию более конкурентоспособной среды, что, как правило, приводит к снижению цены до вычета налогов. Для того, чтобы сбалансировать налоговую нагрузку в различных сегментах рынка, страны могут выбрать смешанную систему акциза.

В некоторых государствах адвалорные акцизы применяются для защиты более дешевых отечественных марок от более дорогих, но более привлекательных международных марок. Другие страны с заводами, производящими международные бренды, по этой же причине отдают предпочтение специфическим акцизам.

### 7. Налоговое администрирование и ответственность за правонарушения

Если административный ресурс по контролю за сбором налогов в государстве слаб, то специфический акциз будет иметь преимущество в данной ситуации, поскольку при нем гораздо легче определить количество товара. Применение адвалорных акцизов требует определенного мониторинга цен со стороны государства.

В некоторых странах (например, на Филиппинах и в России) из-за адвалорных акцизов возникли проблемы с определением стоимости товара, поскольку производители имели возможность продавать свою продукцию аффилированным оптовым торговым компаниям по заниженным ценам (трансфертное ценообразование) с целью снижения акцизного налога. Тем не менее, в этих странах адвалорные акцизы взимались от прежних заводских цен. В странах – членах Европейского Союза, где адвалорные акцизы рассчитываются на основании максимальной розничной цены товара для конечного потребителя, такие проблемы не возникали.

С другой стороны, при применении специфических акцизов производитель может манипулировать длиной сигареты или размером пачки, чтобы снизить размер уплачиваемых налогов.

Выбор между адвалорным и специфическим акцизами является давним и спорным вопросом. Для того, чтобы иметь преимущества обоих видов налога, можно их объединить. Так называемая смешанная структура акцизного налогообложения объединяет адвалорный и специфический акциз на табачные изделия. Смешанные системы могут отдать большее предпочтение адвалорной или специфической составляющей акциза в зависимости от желаемого результата.

Адвалорные или смешанные акцизы также могут быть объединены с минимальным акцизом. Минимальные акцизы аналогичны специфическим, они устанавливаются в денежной сумме на единицу измерения или объема и обеспечивают минимальную ставку налога. Минимальная налоговая ставка, как правило, применяется в отношении товаров низкой и средней ценовой категории. Например, все государства-члены Европейского Союза взимают минимальную ставку акциза на сигареты.

**Вывод:**  
Большая опора на специфические акцизы усиливает воздействие налогов на табачные изделия и на общественное здоровье благодаря сокращению ценовых разрывов между изделиями премиум-класса и изделиями в нижнем ценовом сегменте, что ограничивает возможности потребителей для перехода на менее дорогие бренды в ответ на повы-

шение налога. Применение единого специфического налога ко всем брендам означает, что все марки табачных изделий одинаково вредны. Страны, взимающие исключительно специфические акцизы на сигареты или опирающиеся в большей степени на специфический компонент смешанной системы

налогообложения, имеют самые высокие средние налоги и цены на сигареты, а те, которые взимают только адвалорные акцизы или опираются больше на адвалорный компонент смешанной системы налогообложения, имеют наименьшие налоги и цены.

### Библиография

1. EU Tobacco Products Directive 2014/40/EU Official Journal of the European Union Tobacco Products. European Commission.
2. Delipalla S, Keen M (1992). The Comparison between ad valorem and specific taxation under imperfect competition. *J Public Econ*, 49:351– 367 doi:10.1016/0047-2727(92)90073-0.
3. Changes to tobacco regulations 2015/16: <http://ash.org.uk/information/facts-and-stats/ash-briefings>.
4. Consultation on implementation of the revised Tobacco Products Directive (2014/40/EU).
5. Indirect taxation in 2015A review of global indirect tax developments and issues.
6. Joossens, L & Raw, M. The Tobacco Control Scale 2013. A report of the Association of European Cancer Leagues. 2014.
7. Report on Tobacco Taxation in the United Kingdom, 2015.
8. Report JP Morgan Global Tobacco. May 2015 г.
9. Special Eurobarometer 385. Attitudes of Europeans towards tobacco. European Commission, 2012.
10. The tobacco atlas. 2015.
11. Tobacco control country profiles. WHO. 2012.
12. Tobacco policy and the European Union. 2014.
13. World Health Organization. WHO Framework Convention on Tobacco Control, 2015.
14. WHO Global Report: Mortality attributable to tobacco. WHO, 2012.

### References (transliterated)

1. EU Tobacco Products Directive 2014/40/EU Official Journal of the European Union Tobacco Products. European Commission.
2. Delipalla S, Keen M (1992). The Comparison between ad valorem and specific taxation under imperfect competition. *J Public Econ*, 49:351– 367 doi:10.1016/0047-2727(92)90073-0.
3. Changes to tobacco regulations 2015/16: <http://ash.org.uk/information/facts-and-stats/ash-briefings>.
4. Consultation on implementation of the revised Tobacco Products Directive (2014/40/EU).
5. Indirect taxation in 2015A review of global indirect tax developments and issues.
6. Joossens, L & Raw, M. The Tobacco Control Scale 2013. A report of the Association of European Cancer Leagues. 2014.
7. Report on Tobacco Taxation in the United Kingdom, 2015.
8. Report JP Morgan Global Tobacco. May 2015 g.
9. Special Eurobarometer 385. Attitudes of Europeans towards tobacco. European Commission, 2012.
10. The tobacco atlas. 2015.
11. Tobacco control country profiles. WHO. 2012.
12. Tobacco policy and the European Union. 2014.
13. World Health Organization. WHO Framework Convention on Tobacco Control, 2015.
14. WHO Global Report: Mortality attributable to tobacco. WHO, 2012.