



Консультации Разъяснения Мнения

НАЛОГОВЫЙ **В**ЕСТНИК

2012

Отпуск-2012

Подписные
индексы
71976 80845

Основан
в 1994 году

www.nalvest.ru



Издательский дом «Налоговый вестник»

Лето – пора расчета отпускных

Новая форма декларации
по налогу на прибыль

Официальные разъяснения
по налогам

Расходы на оплату
услуг банка

По ту сторону табачного дыма: альтернативный способ определения ставки акциза

Е. Вахтинская,

аспирант кафедры судебной власти и организации правосудия Национального исследовательского университета Высшей школы экономики, магистр международного налогового права Университета Флориды (США)

А. Парра Паскуаль,

аспирант кафедры налогового права Университета Флориды (США), юрист юридической компании Ovalle & Cia. Ltda

На основании данных Всемирной организации здравоохранения (ВОЗ) более чем 600 тыс. человек ежегодно умирают от воздействия вторичного табачного дыма¹. Именно вред, наносимый табачной продукцией, используется как один из основных аргументов для перманентного повышения акцизов на табачную продукцию, но, как показывают исследования, это не является действенной мерой в борьбе с курением.

Акцизы были частью налоговой системы практических во всех первых государствах, так, в Древнем Египте «... акциз на масло заставлял писарей проводить регулярные проверки кухонных помещений, чтобы убедиться, что женщины не используют масла собственного приготовления»². В те времена основной целью введения акцизов было пополнение казны для поддержания и повышения обороноспособности государства, государствен-

ного аппарата, содержания храмов и совершения религиозных обрядов.

В настоящее время в условиях рыночной экономики и свободного рынка акцизам отведена новая роль. Акциз стал регулятором цены в отношении определенных групп товаров. Путем введения акцизов и изменения ставок правительство может ограничивать потребление определенных (групп) товаров. Зачастую в оправдание высоких ставок акцизов и, как следствие, высоких цен на товары приводятся аргументы о том, что данные категории товаров, например табак, алкоголь, наносят вред здоровью.

Приблизительно 1,1 млрд человек в мире являются курильщиками. Специалисты прогнозируют, что к 2020 г. курение станет около 10 млн человек. Курение является одной из причин ишемической болезни сердца, эмфиземы легких, бронхита, язвы желудка. Риск получить сердечный приступ в 10–12 раз выше у курильщиков — в пять раз выше смертность.

В рамках данной статьи будет уделено внимание акцизам на табачную продукцию, поскольку у большинства подакцизных товаров основным является ощутимым

Роль акцизов в государственной налоговой и социальной политике

Как было отмечено, и использовались исключительные государственные доходы от акцизов на табачные и алкогольные товары были проведены следующие соображения: товары государственного потребления, имевшие большое количество товаров-заменителей, которые осуществлялись кругом лиц (типичный пример — алкоголь). Такой подход упрощает сбор налогов и определяет уровень их собираемости. Высокий уровень развития налоговой системы и инструментов налогового контроля весьма важно представляется нерациональной политикой в отношении товаров с высокими сложностями сбора.

Вторым аргументом в пользу более высоких ставок акцизов на табачные и алкогольные товары был и остается вред здоровью от потребления определенно

¹ www.who.int/tobacco/en.

² Adams, C. For good and evil. The impact of taxes on the course of civilization. p. 7. Maryland: Madison Books. 1993.

³ Невешкина Е.В., Прошина М.Г., Сидорова А.В. Акцизы на рекламу: практическое пособие

об акциза

ионального
истр международного

А),

ия (ВОЗ) более чем
го табачного дыма¹.
ак один из основных
продукцию, но, как
борьбе с курением.

хания храмов и совер-
ядов.

ия в условиях рыноч-
дного рынка акцизам
акциз стал регулятором
деленных групп това-
акцизов и изменения

может ограничивать
нных (групп) товаров.
э высоких ставок акци-
ысоких цен на товары
ы о том, что данные
пример табак, алкоголь,
э.

Приблизительно 1,1 млрд человек во всем мире являются курильщиками. Учитывая динамику роста курильщиков, эксперты прогнозируют, что к 2020 году жертвами табака станут около 10 млн человек в год¹. Курение является одной из причин рака легких, болезнй сердца, эмфиземы легких, хронического бронхита, язвы желудка и инсультов. Вероятность получить сердечный приступ у курильщииков в 10–12 раз выше, чем у некурящих, а смертность — в пять раз выше.

В рамках данной статьи основное внимание будет уделено акцизам на табачную продукцию, поскольку табак — это один из немногих подакцизных товаров, вред от которого является ощутимым для окружающих.

Роль акцизов в государственной налоговой и социальной политике

Как было отмечено, исторически акцизы использовались исключительно для повышения государственных доходов, и выбор подакцизных товаров был продиктован практическими соображениями: зачастую это были товары государственной монополии, массового потребления, имеющие ограниченное количество товаров-заменителей, производство которых осуществлялось ограниченным кругом лиц (типичный пример — солеваре-ние). Такой подход упрощал администрирование сбора налогов и обеспечивал высокий уровень их собираемости. На данном этапе уровень развития налоговых систем, а также инструментов налогового администрирования и контроля весьма высок, поэтому представляется нерациональным обосновывать политику в отношении акцизов практическими сложностями собираемости налогов.

Вторым аргументом при установлении более высоких ставок акцизов на некоторые категории товаров был моральный аспект: потребление определенной продукции влечет

неблагоприятные последствия, например рост числа хронических заболеваний и др. Таким образом, установление акциза преследовало прежде всего цель снизить объем потребления данной категории товаров. На взгляд авторов, данный подход несовместим с условиями рыночной экономики, поскольку одним из условий свободного рынка является уважение к свободе выбора, когда без необходимости спрос и предложение на рынке не подвержены искусственному регулированию.

Правительству не должно быть предоставлено право определять, что следует, а что не следует покупать его гражданам. Данную ситуацию можно довести до абсурда и обложить акцизами практически любую продукцию. Так, однажды государство решит, что потребление кондитерских изделий сопряжено с развитием кариеса и ростом числа людей с ожирением, тогда акцизами будет облагаться вся сахаросодержащая продукция; ношение обуви на высоких каблуках повышает риск искривления позвоночника, соответственно акцизами должны облагаться каблуки выше пяти сантиметров, и т.д.

На практике любые меры, направленные на искусственное завышение или занижение цены на тот или иной продукт, влекут неравномерное распределение ресурсов и, как следствие, производство недостаточного или избыточного объема. Таким образом, всякое вмешательство государства в конечном итоге неблагоприятно скажется на благосостоянии населения (потребителей и/или производителей).

По данным различных международных исследований, эластичность спроса на табак варьируется в пределах от 0,3–0,6², при этом эластичность спроса в странах со средним и низким доходом больше, чем в странах с высоким доходом. В России эластичность спроса чрезвычайно низкая (т.е. спрос незна-

¹ Невещина Е.В., Прошина М.Г., Соснаускене О.И. Расходы на рекламу: практическое пособие. М.: Дашков и К, 2010.

² See Chaloupka, F.J. and Ross, H.: Economic policies for tobacco control in developing countries, *Salud pública de México* / vol. 48, suplemento 1 de 2006.

чительно изменяется в зависимости от колебания цены). Так, для мужчин она колеблется в диапазоне от -0,047 до -0,016. Это означает, что удвоение субъективной цены сигарет позволит снизить количество выкуриваемых сигарет только на 4,4%¹, из чего можно сделать вывод, что «акцизы на табачную продукцию не являются эффективной мерой, направленной на снижение ее потребления»².

Это подводит к последнему аргументу в пользу введения акцизов на табачную продукцию: использование акцизов для возмещения курильщиками обществу понесенных им внешних издержек (в первую очередь пассивным курильщикам и государственной системе здравоохранения и др.). В исследованиях внешние издержки включают только издержки, понесенные окружающими, игнорируя самого курильщика. Экономисты придерживаются разных мнений насчет того, следует ли принимать во внимание супругов и детей курильщика, поскольку считается, что они по своему усмотрению могут быть или не быть пассивными курильщиками. ВОЗ, в свою очередь, придерживается позиции о том, что надо учитывать и вред здоровью, нанесенный самим курильщикам.

Основная проблема заключается в неравном распределении ресурсов и издержек между обществом и отдельными гражданами. Решением данной проблемы может быть так называемая «интернализация внешних эффектов», т.е. возложение на производителей негативных внешних эффектов (курильщиков) обязанность оплатить возникающие по их вине внешние издержки, т.е. возместить вред, причиненный третьим лицам. Идея использовать налог для дости-

¹ Засимова Л.С., Лукиных О.А. Оценка индивидуального спроса на табачную продукцию в России // Экономический журнал ВШЭ.

² Ogloblin, Constantin G. and Brock, Gregory. Smoking in Russia: The 'Marlboro Man' Rides But Without 'Virginia Slims' for Now (March 2003). Comparative Economic Studies, Vol. 45, Issue 1, pp. 87-103, 2003. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1674303> or doi:10.1057/palgrave.ces.8100001.

жения оптимальной по Парето аллокации ресурсов принадлежит А. Пигу. На практике это весьма трудно, поскольку расчет издержек на долгосрочную перспективу сложен и не всегда реалистичен.

Следуя теории Смита (2008), издержки от употребления табачной продукции могут быть поделены на три основные группы³:

— прямые издержки — те, которые напрямую воздействуют на окружающих, раздражение, кашель из-за табачного дыма, возможные медицинские проблемы в случае длительного воздействия;

— коллективные издержки — расходы государства на медицинское обслуживание курильщиков, организацию медицинской помощи при отказе от курения и др.;

— убытки бюджета и работодателя, в случае, если курильщик длительное время отсутствует на рабочем месте.

Мы не согласны с третьей группой издержек, поскольку, если один из работников делает меньшую часть работы, то оставшаяся распределяется между остальными членами коллектива, и компания в среднем получает прибыль в том же объеме (а работники — премии), а государство те же налоги. Кроме того, работодатель вправе уволить некомпетентного работника, заменив его другим, вследствие чего влияние на уровень дохода компании изменится незначительно, равно как и доходы бюджета. Таким образом, авторы полагают, что «убытки бюджета» относятся к внутренним издержкам работодателя, и поэтому предлагают не принимать их во внимание при определении размера ставки акциза.

Исследование, проведенное в США в 1989 году, показало, что издержки от каждой выкуриваемой пачки сигарет составляют 38 центов, «если считать за издержки все жизни, потерянные пассивными курильщи-

³ Smith, S. Restraining the Golden Weed: Taxation and Regulation of Tobacco. FinanzArchiv/Public finance analysis, vol. 64, n. 4. 2008.

нами, и все пожары, непогашенных сигарет».

Впоследствии результаты исследования «Налогообложение с последствиями курения»

В соответствии с исследованием потребление табака и связанные с ним издержки, в том числе величина внешних издержек, сестринское уходное обеспечение, курильщики умирают и не учитывает внешние издержки с общественным разложением дыма, расходов на лечение, вред, наносимый пассивным. И, наконец, с 1989 года потребление, а также качество изменились.

Некоторые современные исследования, проводимые в США, показывают, что разница от нескольких долларов³, к сожалению, данным исследованием не был дан подробный перечень издержек, во внимание.

Анти табачная кампания

Табачная индустрия является прибыльной и влиятельной. В то время как третьим по величине, уст-

¹ Maning et al. The taxes of sin: do smokers pay their way? Journal of Health Economics, Vol. 26, No. 4, pp. 611-628, 2007.

² Viscusi, W.K. Cigarette taxation and the consequences of smoking. Tax and Finance, Vol. 1, No. 1, pp. 51-102, 1995.

³ Development in Practice. Curbing Tobacco: The World Bank, Washington, DC, 1999. The World Bank, Washington, DC, 1818 H Street, N.W. Washington, DC. All rights reserved. Manufactured in the United States of America. First printing May 1999.

Парето аллокации
Пигу. На практике
ельку расчет издер-
спективу сложен и

(2008), издержки от
опродукции могут быть
е группы³:

и — те, которые
т на окружающих,
за табачного дыма,
проблемы в случае

ержки — расходы
инское обслужива-
зацию медицинской
ения и др.;

работодателя, в слу-
ельное время отсут-

гьей группой издер-
дин из работников
работы, то оставша-
ду остальными чле-
ния в среднем полу-
объеме (а работ-
рство те же налоги.
ль вправе уволить
ника, заменив его
влияние на уровень
тятся незначительно,
бюжета. Таким обра-
о «убытки бюджета»
издержкам работо-
згают не принимать
делении размера

денное в США в
издержки от каж-
игарет составляю
ь за издержки все
ивными курильщи-

Weed: Taxation and
hiv/Public finance

ками, и все пожары, возникшие по причине
непогашенных сигарет»¹.

Впоследствии результаты были обнов-
лены в исследовании Вискузи (W. KIP Viscusi)
«Налогообложение сигарет и социальные
последствия курения»² (см. табл. 1).

В соответствии с исследованием Вискузи,
потребление табака не сопряжено с внеш-
ними издержками, в частности отрицатель-
ная величина внешних издержек, связанных
с сестринским уходом и расходами на пен-
сионное обеспечение, объясняется тем, что
курильщики умирают раньше. Таблица также
не учитывает внешние издержки, связанные
с общественным раздражением от табач-
ного дыма, расходов на уборку улиц от окур-
ков, вред, наносимый плоду беременных жен-
щин. И, наконец, с 1989 года культура потре-
бления, а также качество табака значительно
изменились.

Некоторые современные исследования,
проводимые в США, показали, что издержки
разнятся от нескольких центов до несколь-
ких долларов³, к сожалению, применительно
к данным исследованиям не удалось найти
детальный перечень издержек, принимаемых
во внимание.

Анти табачная кампания в России

Табачная индустрия является одной из самых
прибыльных и влиятельных в мире, и Россия не
является исключением. Российский рынок —
третий по величине, уступает только США и

Китаю⁴, на рынке представлены все четыре
крупнейшие транснациональные табачные
компании — Japan Tobacco International (JTI),
Philip Morris International, British American
Tobacco (BAT) и Imperial Tobacco⁵.

Распространенность потребления табака
среди взрослого населения в России состав-
ляет от 53–80% среди мужчин и 13–47%
среди женщин. За последние пять лет
потребление табака увеличилось на 300%
среди женщин, детей и подростков. Кроме
того, около 80% населения Российской
Федерации подвергается ежедневному пас-
сивному курению табака. Вещества, содер-
жащиеся в табачном дыме, обладают ток-
сичными, мутагенными и канцерогенными
свойствами⁶.

В 2008 году Российская Федерация при-
соединилась к Рамочной конвенции Всемир-
ной организации здравоохранения⁷. Конвен-
ция выделяет следующие виды анти табачных
мер: меры, направленные на снижения спроса
на табачную продукцию, и меры, направлен-
ные на снижения потребления табака. Первые,
в свою очередь, можно разделить на: ценовые
(регулирование цен на табачную продукцию,
установление акцизов) и неценовые (инфор-
мирование населения о вреде табачной про-
дукции, медицинская помощь, направленная
на отказ от курения и др.). Среди ценовых и
налоговых мер предусмотрено:

— увеличение ставок акциза на табач-
ные изделия, обеспечивающих повышение

¹ Maning et al. The taxes of sin: Do smokers and
drinkers pay their way? Journal of the American Medical
Association 261, 1604–1609. 1989.

² Viscusi, W.K. Cigarette taxation and the Social
Consequences of Smoking. Tax Policy and Economy, Vol. 9.
Pgs 51–102. 1995.

³ Development in Practice. Curbing the Epidemic:
Governments and the Economics of Tobacco Control. (c)
1999 The World Bank, Washington D.C. The International
Bank for Reconstruction and Development/ The World
Bank., 1818 H Street, N.W. Washington, D.C. 20433
All rights reserved Manufactured in the United States
of America. First printing May 1999.

⁴ Shafey O., Eriksen M.P., Ross H., Mackay J. The tobacco
atlas, 3rd edition. Atlanta, Georgia: American Cancer
Society; 2009. Мишулин Г.М., Желиба Д.К., Коган М.М.,
Ростераев Е.А. Реклама табака и табачных изделий: ана-
лиз, пути снижения влияния на потребителя // Реклама
и право. 2008. № 1.

⁵ Gay G. Bullish about the beat. Tobacco Reporter. 2006
September.

⁶ Концепция осуществления государственной поли-
тики противодействия потреблению табака на 2010–
2015 годы, утв. Распоряжением Правительства РФ от
23.09.2010 № 1563-р.

⁷ Федеральный закон от 24.04.2008 № 51-ФЗ «О присо-
единении Российской Федерации к Рамочной конвенции
ВОЗ по борьбе против табака».

Таблица 1

Вид расходов	1993 издержки	Расчетная величина спустя 20 лет	Расчетная величина спустя 30 лет
Медицинская помощь в возрасте до 65 лет	0,373	0,302	0,292
Медицинская помощь в возрасте 65 лет и старше	0,177	0,153	0,146
Общие расходы на медицинское обслуживание	0,550	0,455	0,438
Расходы на оплату больничного листа	0,013	0,011	0,011
Страхование жизни	0,136	0,114	0,110
Расходы на уход за престарелыми / больными	-0,226	-0,197	-0,187
Пенсия	-1,193	-1,000	-0,960
Пожары	0,016	0,016	0,016
Налоги на заработную плату	0,402	0,326	0,315
Общая сумма издержек	-0,302	-0,274	-0,257

Таблица 2

Вид подакцизного товара	Налоговая ставка в процентах и (или) рублях за единицу измерения			
	с 01.01.2012 по 30.06.2012 включительно	с 01.07.2012 по 31.12.2012 включительно	с 01.01.2013 по 31.12.2013 включительно	с 01.01.2014 по 31.12.2014 включительно
Табак	610 руб. за 1 кг	680 руб. за 1 кг	1000 руб. за 1 кг	1500 руб. за 1 кг
Сигары	36 руб. за 1 штуку	40 руб. за 1 штуку	58 руб. за 1 штуку	85 руб. за 1 штуку
Сигареты Папиросы	360 руб. за 1000 штук + 7,5% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 460 руб. за 1000 штук	390 руб. за 1000 штук + 7,5% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 510 руб. за 1000 штук	550 руб. за 1000 штук + 8% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 730 руб. за 1000 штук	800 руб. за 1000 штук + 8,5% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 1040 руб. за 1000 штук

и поддержание высоких цен на табачные изделия;

— повышение ставок налогообложения преимущественно за счет взимания налога на уровне производителя и их дальнейший регулярный пересмотр в сторону увеличения, опережающий уровень инфляции с учетом покупательской способности потребителей;

— равномерное повышение налогов на все виды табачных изделий (курительных и бездымных);

— введение запрета на все виды безалкоговых и бесполлиных продаж табачных изделий.

В частности, статья 193 НК РФ предусматривает поэтапное увеличение ставок акцизов на 2012–2014 годы (см. табл. 2).

Как видно из таблицы, рост ставок в ряде случаев достигает более чем 200%, что, на взгляд авторов, является необоснованно высоким. Вследствие этого достигается цель повышения доходов бюджета, и лишь незна-

чительное сокращение продукцию, поскольку, учетом низкой эластичности в России удвоение субсидий позволит снизить количество сигарет только на 40%.

Одним из факторов, влияющих при определении результатов действия курильщиков, является наличие или отсутствие определенных вредных веществ на снижении вредных веществ на окружающих. Кроме того, относится ограниченности мест; полное мировое регулирование о табачной продукции; строгий контроль за употреблением; трезвость и раскрытии полного содержания ознакомительных данных табачной продукции и др.

Необходим запрет на производство несовершеннолетними контролем за его соблюдением группа потребителей возможностью оценивать последствия своих действий. Их влияние обусловлено привычками их родителей, одноклассников и студентов самостоятельными и возражают, что право на свободный выбор: курить или не курить, надлежать только совер-

Выводы

Существование акцизов на табачную продукцию обосновывается следующими аргументами: снижение государственных доходов от акцизов представляется несправедливым для существования табачной отрасли, поскольку влияет на

¹ Засимова Л.С., Лукиных О.А. Оценка спроса на табачную продукцию в России // Журнал ВШЭ.

Таблица 1

Т	Расчетная величина спустя 30 лет
	0,292
	0,146
	0,438
	0,011
	0,110
	-0,187
	-0,960
	0,016
	0,315
	-0,257

Таблица 2

Дата	Величина
с 01.01.2014 по 31.12.2014	ключительно
	1500 руб. за 1 кг
	35 руб. за 1 штуку
	300 руб. за 1000 штук + 8,5% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 1040 руб. за 1000 штук

чительное сокращение спроса на табачную продукцию, поскольку, как было отмечено, с учетом низкой эластичности спроса на табак в России удвоение субъективной цены сигарет позволит снизить количество выкуриваемых сигарет только на 4,4%¹.

Одним из факторов, принимаемых во внимание при определении размера внешнего воздействия курильщиков, является также наличие или отсутствие определенных мер, направленных на снижение воздействия табачного дыма на окружающих. К таким мерам, в частности, относится ограничение курения в определенных местах; полное и достоверное информирование о табачной продукции и последствиях употребления; требование о маркировке и раскрытии полного состава продукта; проведение ознакомительных лекции о вреде курения табака; строгий контроль за рекламой табачной продукции и др.

Необходим запрет на продажу табачной продукции несовершеннолетним и строгий контроль за его соблюдением, поскольку данная группа потребителей еще не обладает возможностью оценивать и понимать характер своих действий. Их выбор во многом обусловлен привычками их окружения, сверстников, одноклассников и стремлением казаться самостоятельными и взрослыми. Авторы полагают, что право на свободный и самостоятельный выбор: курить или не курить, должно принадлежать только совершеннолетним.

Выводы

Существование акцизов на табачную продукцию обосновывается двумя основными аргументами: снижение спроса и повышение государственных доходов. Налоговый стимул представляется несправедливым и опасным для существования рыночной экономики, поскольку влияет на свободный выбор

субъектов и уменьшает их благосостояние. Авторы считают, что люди вправе свободно, без какого-либо внешнего воздействия, выбирать товары потребления при условии, что они всесторонне информированы о возможных последствиях такого выбора как для себя, так и для окружающих. Патернализм со стороны государства неприемлем в условиях современной экономики.

Если основной целью государства на определенном этапе развития является пополнение бюджета, то более разумным будет не повышение акцизов на табачную и спирто-содержащую продукцию, а введение налога на потребление в отношении широкой группы товаров и установление сравнительно невысоких ставок.

Аргумент о снижении потребления представляется несостоятельным в силу невысокой эластичности спроса на табачную продукцию.

Государственная политика, направленная на ограничение употребления табака, должна быть, в первую очередь, направлена на ограничение курения в публичных местах, а также на полное и достоверное информирование населения о вреде табака, поощрение здорового образа жизни среди населения.

В России не проводились исследования, направленные на определение размера внешних издержек, поэтому не представляется возможным определить примерный уровень ставок акцизов на табачную продукцию. В связи с этим для определения соразмерности увеличения ставок акцизов рекомендуется провести исследования, направленные на определение «внешних издержек» (для пассивных курильщиков, системы здравоохранения и др.).

Кроме того, на основании проведенного анализа авторы считают целесообразным ввести целевое использование средств, полученных от уплаты акцизов на табачную продукцию, в частности направлять большую часть доходов на финансирование системы здравоохранения. **Б**

¹ Засимова Л.С., Лукиных О.А. Оценка индивидуального спроса на табачную продукцию в России // Экономический журнал ВШЭ.

все виды безна-
продаж табачных

НК РФ предусма-
ние ставок акци-
1. табл. 2).

иость ставок в ряде
тем 200%, что, на
я необоснованно
достигается цель
эта, и лишь незна-