

Об изменении налогооблагаемой базы подакцизных товаров в отношении никотиносодержащей продукции.

В настоящее время активно обсуждается проблема существования рынка контрафактной табачной продукции и методы борьбы с её незаконным оборотом.

Рынок электронных систем доставки никотина (ЭСДН) и иных альтернативных никотиносодержащих изделий находится в стадии становления и слишком мал, чтобы сравнивать его с рынком табачной продукции или другими отраслями потребительского рынка. Однако, проблема контрафактной и кустарной продукции стоит для рынка ЭСДН не менее остро, чем для индустрии традиционных табачных изделий.

Детальный подход к изменению налоговой базы подакцизных товаров в отношении жидкостей ЭСДН, по нашему мнению, позволит сделать рынок продукции для вейпинга¹ значительно более прозрачным и удобным для фискального регулирования.

Для формирования прозрачного фискального контроля на рынке жидкостей для ЭСДН (и иной никотиносодержащей продукции) предлагается

- признать чистый (нерастворённый) никотин (и его производные), используемый в качестве сырья при производстве табачной и никотиносодержащей продукции², подакцизным товаром с применением единых ставок как для никотинового сырья (никотин и его производные), так и для готовой никотиносодержащей продукции, в том числе жидкостей для ЭСДН, в размере 250 рублей за грамм чистого никотина в 2021 году (260 рублей

¹ Использование ЭСДН.

² В терминологии действующей редакции федерального закона от 23.02.2013 №15-ФЗ.

в 2022 году, 270 рублей в 2023 году), с учётом применения положений ст. 198-201 НК РФ к никотину и никотиносодержащей продукции как однородным товарам.

- расширить меры нетарифного регулирования³⁴, введя лицензирование⁵ видов деятельности по производству и обороту никотина (и его производных), табачной и никотиносодержащей продукции по аналогии с лицензированием видов деятельности по производству и обороту этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции⁶.

Наше мнение основывается на позиции Всемирной организации здравоохранения. По мнению ВОЗ⁷, одной из целей регулирования в отношении ЭСДН должна быть возможность «воспрепятствовать приобщению к ЭСДН некурящих и молодежи, обратив особое внимание на уязвимые группы (курящих).

Налогообложение ЭСДН (рекомендуется установить) на уровне, который делает эти устройства и е-жидкости⁸ недоступными по стоимости для несовершеннолетних, с тем чтобы удержать эту возрастную группу от их использования. В то же время уровень налогообложения изделий, сжигающих табак, должен быть выше, чем для ЭСДН, чтобы воспрепятствовать приобщению и сократить возвращение к курению»⁹.

³ Решение Коллегии Евразийской экономической комиссии от 21 апреля 2015 г. N 30 "О мерах нетарифного регулирования",

⁴ Постановление Правительства РФ от 16 марта 1996 года N 278 «О порядке ввоза в Российскую Федерацию и вывоза из Российской Федерации сильнодействующих и ядовитых веществ, не являющихся прекурсорами наркотических средств и психотропных веществ»

⁵ Аналогичный лицензированию разрешительный порядок контроля видов деятельности по производству и обороту никотина (и его производных) и никотиносодержащей продукции может быть установлен на условиях участия в саморегулируемой организации, созданной на базе отраслевой НКО.

⁶ Федеральный закон "О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции" от 22.11.1995 N 171-ФЗ

⁷ Доклад ВОЗ FCTC/COP/7/11, август 2016 г., «Электронные системы доставки никотина и электронные системы доставки продуктов, не являющихся никотином», 7с. URL: https://www.who.int/fctc/cop/cop7/FCTC_COP_7_11_RU.pdf

⁸ Жидкости для ЭСДН

⁹ Доклад ВОЗ FCTC/COP/7/11, август 2016 г., «Электронные системы доставки никотина и электронные системы доставки продуктов, не являющихся никотином», 7с. URL: https://www.who.int/fctc/cop/cop7/FCTC_COP_7_11_RU.pdf

По мнению ВОЗ¹⁰, электронные системы доставки никотина и электронные системы доставки продуктов, не являющихся никотином (ЭСДН/ЭСДПН) в целом являются гетерогенным классом электронных изделий, имеющих широкий спектр конструктивных отличий и существенных различий в отношении образования токсичных веществ и интенсивности доставки никотина. «Они делятся на закрытые и открытые системы главным образом в зависимости от степени контроля пользователя над использованием е-жидкости, а также напряжения и сопротивления, применяемых для нагревания е-жидкости, и способов вентиляции».

Применение ко всем видам жидкостей для ЭСДН ставок акциза, изначально установленных для жидкостей (с высокой концентрацией никотина) в одноразовых устройствах закрытого типа, привело к «деформации» рынка ЭСДН в сторону высококонцентрированных никотиносодержащих жидкостей. Такая «гонка» за увеличением никотиновой «крепости» отчасти стала причиной появления высокотоксичных сверхкрепких никотиносодержащих продуктов перорального применения, представляющих потенциальную угрозу для потребителей.

Товары группы ЭСДН, в том числе жидкости для них, составляют неоднородную группу с потенциальными существенными различиями в отношении образования токсичных веществ и интенсивности доставки никотина.

Содержание жидкого никотина в объеме потребительской продукции варьируется от 0,5 мг/мл¹¹ до 50-70 мг/мл, а иногда достигает и более высоких концентраций (более 100 мг/мл).

Определение налогооблагаемой базы, исключительно исходя из общего объёма конечного продукта, при существующем разнообразии устройств ЭСДН и жидкостей для них создаёт, как минимум, рыночные преференции для узкого сегмента вейп

¹⁰ Электронные системы доставки никотина и электронные системы доставки продуктов, не являющихся никотином (2020), ii с. URL: https://www.euro.who.int/__data/assets/pdf_file/0010/443674/Electronic-nicotine-and-non-nicotine-delivery-systems-brief-rus.pdf

¹¹ Для отнесения жидкости к категории никотиносодержащей в НК РФ установлен нижний предел содержания никотина в 0,1 мг/мл.

продукции¹², характеризующейся высокой концентрацией никотина в составе жидкостей и “уводит” остальную продукцию в серую (теневую) зону рынка.

Толкование положений НК РФ, распространяющее фискальные нормы на любые жидкости для ЭСДН, было предложено Минфином в ряде разъяснений, например в письме Департамента налоговой и таможенной политики Минфина России от 02.02.2017 № 03-13-06/5530, а впоследствии закреплено в очередной редакции НК РФ (в ред. Федерального закона от 29.09.2019 N 326-ФЗ).

Основной причиной курения, а теперь и альтернативного ему использования ЭСДН, является, к сожалению, никотиновая зависимость потребителей. Видится возможным установление количества никотина, содержащегося в растворе, в качестве налогооблагаемой базы подакцизных товаров категории ЭСДН (и иных никотиносодержащих продуктов).

Аналогичное определение налогооблагаемой базы, основанное на содержании «ключевого» вещества, применяется, например, для спиртосодержащей продукции, где базой расчётов является содержание безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизном товаре.

Не вдаваясь в подробное сравнение табачных изделий и ЭСДН, противопоставляемых табакокурению, необходимо отметить, что для определения налоговой базы таких, разных по своей концепции, продуктов, необходимо определить некую ключевую характеристику, присущую одновременно обоим продуктам. Такой характеристикой может являться содержание никотина в этих изделиях (а не в продуктах их использования - дыме или аэрозоле).

Содержание никотина в дыме сгораемых табачных изделий, как и в аэрозоле генерируемом ЭСДН, является эмпирической величиной и в значительной мере зависит от особенности изделия и топографии¹³ (курения или использования ЭСДН) при проведении исследований.

¹² ЭСДН различных конструкций и жидкости для них

¹³ «Топография, или характер затяжек пользователя, имеет следующие переменные: объем затяжки, глубина вдыхания, скорость затяжки и интенсивность затяжки. Эти переменные определяют количество вдыхаемого аэрозоля и глубину его проникновения в дыхательную систему. Ис. Количество потенциально токсичных веществ, уровень их содержания и характеристики в аэрозоле ЭСДН/ЭСДПН сильно варьируют,

При этом стоит отметить, что потребление никотина путём курения традиционных табачных изделий сопряжено с поступлением в организм курильщика большого количества вредных веществ¹⁴, содержание которых в аэрозоле ЭСДН значительно ниже или вовсе отсутствует¹⁵.

Содержание никотина в табачном сырье одной сигареты может быть различным. Одна сигарета может содержать от 6 миллиграммов (мг.) никотина до 28 мг и более. Средняя сигарета содержит от 10 до 12 мг. никотина.^{16 17 18 19}

В соответствии со статьёй 193 главы 22 части второй НК РФ

Ставка акциза за 1000 штук (сигарет) не менее	2 671 рублей
Приблизительный размер акциза за миллиграмм никотина в табаке	0,27 рубля
Ставка акциза для табака (табачных изделий), предназначенных для потребления путем нагревания	6 040 рублей за 1 кг

и зависят от характеристик изделия (включая характеристики устройства и электронной жидкости) и от метода эксплуатации устройства пользователем. Однако при обычном использовании чистых ЭСДН/ЭСДПН, количество и концентрация выделяемых потенциально токсичных веществ ниже, чем в табачном дыме. Количество никотина, вдыхаемого пользователями ЭСДН, сильно варьирует и зависит от характеристик изделия (в том числе характеристик устройства и электронной жидкости) и от эксплуатации устройства». Доклад ВОЗ FCTC/COP/7/11, август 2016 г., «Электронные системы доставки никотина и электронные системы доставки продуктов, не являющихся никотином», 1с., 4с.. URL: https://www.who.int/fctc/cop/cop7/FCTC_COP_7_11_RU.pdf.

¹⁴ «Табак. Основные сведения». Информационный бюллетень ВОЗ. 27 мая 2020 г. URL: <https://www.who.int/ru/news-room/fact-sheets/detail/tobacco>

¹⁵ “Statement on the potential toxicological risks from electronic nicotine (and non-nicotine) delivery systems (E(N)NDS – e-cigarettes)”, сентябрь, 2020, URL: <https://cot.food.gov.uk/sites/default/files/2020-09/COT%20E%28N%29NDS%20statement%202020-04.pdf>

¹⁶ “How Much Nicotine Is in a Cigarette and Other Tobacco Products?”, Medically reviewed by Adithya Cattamanchi, M.D. — Written by Tim Jewell on November 18, 2019 URL: <https://www.healthline.com/health/how-much-nicotine-is-in-a-cigarette#nicotine-in-cigarettes>

¹⁷ “Nicotine Content of Domestic Cigarettes, Imported Cigarettes and Pipe Tobacco in Iran”, Addict Health. 2012 Winter-Spring; 4(1-2): 28–35. URL: <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC3905555/>

¹⁸ В. В. Никоноров, Л. М. Лифшиц, М. С. Киреева, «Определение никотина в табаке методом капиллярного электрофореза», Санкт-Петербургский государственный университет, 199034, Санкт-Петербург, Российская Федерация URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/opredelenie-nikotina-v-tabake-metodom-kapillyarnogo-elektroforeza/pdf>

¹⁹ Д.т.н. Моисеев И.В., к.т.н. Подкопаев Д.О., Савин В.М., Лёзный В.В., Приходько Р.П., Симдянова Т.П., к.т.н. Мойсеяк М.Б., к.т.н. Филатова И.А., Шишконоков Ф.А., Булгакова П.А., «Сравнительные исследования компонентного состава сигарет и стиков “Parliament” для системы нагревания табака iQOS», Погарская Фабрика, 17 мая 2017 URL: <https://pccf.ru/blog/sravnitelnye-issledovaniya-komponentnogo-sostava-sigaret-i-stikov-parliament-dlya-sistemy-nagrevaniya-tabaka-iqos/>

Приблизительный размер акциза за миллиграмм никотина в табаке (табачных изделиях), предназначенных для потребления путем нагревания (1,7% в табачном сырье) ¹⁹	0,35 рублей
Установленная ставка акциза на жидкость для ЭСДН за 1 мл.	13 рублей
Размер акциза за мг чистого никотина для жидкостей с минимальным, установленным НК, уровнем никотина в 0,1 мг/мл	130 рублей
Размер акциза за мг чистого никотина для жидкостей для открытых ЭСДН с наиболее распространённым уровнем содержания никотина в 3 мг/мл	4,3(3) рубля
Размер акциза за мг чистого никотина для жидкостей закрытых (предназначенных для использования одноразовых порционных упаковок или одноразовых) систем популярных марок с содержанием никотина 59 мг/мл	0,22 рубля

Позиции ВОЗ в отношении ценовой политики по стоимости миллиграмма никотина соответствуют только закрытые системы, заполненные жидкостями с высокой концентрацией никотина.

Законопроект № 984546-7 «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части введения обратного акциза на этан, сжиженные углеводородные газы и инвестиционного коэффициента, применяемого при определении размера обратного акциза на нефтяное сырье»²⁰ устанавливает следующие ставки акциза на сигареты, папиросы и жидкости для ЭСДН:

Период	с 1 января по 31 декабря 2021 года	с 1 января по 31 декабря 2022 года	с 1 января по 31 декабря 2023 года
Ставка акциза за 1000 штук (сигарет) не менее	3 205 рублей	3 333 рублей	3 467 рублей
Приблизительный размер акциза за миллиграмм никотина в табаке	0,32 рубля	0,33 рубля	0,35 рублей

²⁰ Закон одобрен Советом Федерации РФ (Дата направления Президенту Российской Федерации 07.10.2020; Дата направления уведомления в Государственную Думу 07.10.2020)

Ставка акциза для табака (табачных изделий), предназначенных для потребления путем нагревания	7 248 рублей за 1 кг	7 538 рублей за 1 кг	7 839 рублей за 1 кг
Приблизительный размер акциза за миллиграмм никотина в табаке (табачных изделиях), предназначенных для потребления путем нагревания (1,7% в табачном сырье)	0,43 рубля	0,44 рубля	0,46 рублей
Установленная ставка акциза на жидкость для ЭСДН за 1 мл.	16 рублей	17 рублей	18 рублей
Размер акциза за мг чистого никотина для жидкостей с минимальным, установленным НК, уровнем никотина в 0,1 мг/мл	160 рублей	170 рублей	180 рублей
Размер акциза за мг чистого никотина для жидкостей с наиболее распространённым уровнем содержания никотина в 3 мг/мл	5,3(3) рубля	5,7 рублей	6 рублей
Размер акциза за мг чистого никотина для жидкостей с максимально разрешенным содержанием никотина 20 мг/мл ²¹	0,8 рублей	0,85 рублей	0,9 рублей
Предлагаемая ставка акциза за миллиграмм чистого никотина и его производных (в том числе в составе жидкостей для ЭСДН)	0,25 рублей	0,26 рублей	0,27 рублей

Приведенные выше положения законопроекта в результате не согласуются с позицией ВОЗ в отношении ценовой политики и создают явные предпосылки к увеличению контрафактной и кустарной продукции на теневом рынке, а также к отказу пользователей от применения ЭСДН в пользу традиционного табакокурения.

²¹ На жидкости для электронных систем доставки никотина в соответствии с законом от 23.02.2013 №15-ФЗ (в ред. Закона от 31.07.2020 №303-ФЗ) предельная концентрация никотина в потребительской вейп продукции в 2021 году будет ограничена 20 мг/мл.

Предлагаемая единая ставка акциза на никотин (и его производные), используемый в качестве сырья при производстве табачной и никотиносодержащей продукции, а также на готовую никотиносодержащую продукцию в размере 250 рублей за грамм чистого никотина или его производных в 2021 году (260 рублей в 2022 году, 270 рублей в 2023 году), по нашему мнению, позволит

- увеличить объём легальной подакцизной продукции с низким содержанием никотина;
- сократить объём рынка безникотиновых жидкостей для ЭСДН и иных компонентов для кустарного производства никотиносодержащей продукции;
- увеличить собираемость соответствующих налогов;
- более чётко контролировать оборот никотинового сырья;
- создать «порог входа» на рынок для кустарных производств;
- минимизировать возможность производства продукции большей «крепости» по сравнению с заявленной на упаковке;
- усилить позиции добросовестных производителей и продавцов по отношению к теневым дельцам;
- снизить объём «серого импорта» никотинового сырья,
- исключить возможность недобросовестной конкуренции между производителями табачной и альтернативной никотиносодержащей продукции с обеих сторон.