



# **Study on Council Directive 2011/64/EU on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco**

Final Report

Executive Summary

May 2017

**ECONOMISTI ASSOCIATI**  
ECONOMISTI ASSOCIATI

**EUROPEAN COMMISSION**

Directorate General for Taxation and Customs Union  
Directorate C – Indirect Taxation and Tax Administration  
Unit C.2 – Indirect Taxes other than VAT  
*Contact:* Annerie Bouw  
*E-mail:* TAXUD-UNIT-C2@ec.europa.eu

*European Commission  
B-1049 Brussels*

***Europe Direct is a service to help you find answers  
to your questions about the European Union.***

**Freephone number (\*):**

**00 800 6 7 8 9 10 11**

[\(\\*\)](#) The information given is free, as are most calls (though some operators, phone boxes or hotels may charge you).

## **LEGAL NOTICE**

The information and views set out in this report are those of the author(s) and do not necessarily reflect the official opinion of the Commission. The Commission does not guarantee the accuracy of the data included in this study. Neither the Commission nor any person acting on the Commission's behalf may be held responsible for the use which may be made of the information contained therein.

More information on the European Union is available on the Internet (<http://www.europa.eu>).

Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2017

ISBN 978-92-79-70209-9

doi: 10.2778/380890

© European Union, 2017

Reproduction is authorised provided the source is acknowledged.

## Table of Contents

<b>1</b>	<b>ABSTRACT</b> .....	<b>5</b>
<b>2</b>	<b>EXECUTIVE SUMMARY</b> .....	<b>6</b>
2.1	Introduction.....	6
2.2	Overview of Methodology .....	6
2.3	Summary of Key Findings.....	7
2.3.1	New Products .....	7
2.3.2	Raw Tobacco and Intermediate Products .....	8
2.3.3	'Borderline' Cigarillos .....	8
2.3.4	Fine Cut Tobacco .....	9
2.3.5	Water-pipe tobacco.....	9
2.3.6	Minimum Excise Duty on Cigarettes .....	10
2.4	Conclusions .....	10
<b>3</b>	<b>KURZFASSUNG</b> .....	<b>11</b>
<b>4</b>	<b>ZUSAMMENFASSUNG</b> .....	<b>12</b>
4.1	Einführung .....	12
4.2	Methodologie – Ein Überblick .....	13
4.3	Zusammenfassung der wichtigsten Erkenntnisse .....	13
4.3.1	Neue Produkte .....	13
4.3.2	Unverarbeiteter Tabak und Zwischenerzeugnisse .....	14
4.3.3	Grenzprodukte (Zigarillos) .....	15
4.3.4	Feinschnitttabak .....	15
4.3.5	Wasserpfeifentabak .....	16
4.3.6	Mindestverbrauchssteuer auf Zigaretten .....	16
4.4	Schlussfolgerungen .....	17
<b>5</b>	<b>RÉSUMÉ</b> .....	<b>18</b>
<b>6</b>	<b>SOMMAIRE EXÉCUTIF</b> .....	<b>19</b>
6.1	Introduction.....	19
6.2	Présentation de la Méthodologie .....	19
6.3	Résumé des résultats principaux .....	20
6.3.1	Nouveaux produits.....	20
6.3.2	Tabac brut et produits intermédiaires .....	21
6.3.3	Cigarillos « frontière ».....	22
6.3.4	Tabac fine coupe .....	22
6.3.5	Tabac à pipe à eau .....	23
6.3.6	Accise minimale (MED) sur les cigarettes.....	23
6.4	Conclusions .....	24

## **1 ABSTRACT**

The purpose of this Study is to contribute to the Impact Assessment of a possible revision of Council Directive 2011/64/EU on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco. The Study includes a baseline assessment of a series of issues emerged from the previous evaluation of the Directive and analyses how these problems may evolve if no EU action is taken. Secondly, the Study formulates a set of possible policy options to address these problems, assesses their likely impacts (market functioning and development, regulatory costs, tax revenues, tobacco control policies, illicit trade etc.), and compares the outcome with the baseline situation.

The main issues analysed in this Study includes: the EU-level harmonisation of the tax treatment of electronic cigarettes and heated tobacco products, the inclusion of raw tobacco in the EU excise system, the tax-induced substitution between cigarettes and fine cut tobacco or low-price cigarillos, the illicit trade of water-pipe tobacco, and the different interpretation of the rules on the 'minimum excise duty' on cigarettes across Member States. The underlying evidence is based on a vast stakeholders interview programme, the results of an open public consultation, extensive desk research and the best market database available.

## 2 EXECUTIVE SUMMARY

### 2.1 Introduction

The overall purpose of this Study is to contribute to the Impact Assessment (IA) of a set of policy options for a possible revision of Directive 2011/64 (“the Directive”). The Study takes into account the results of the evaluation of the Directive conducted in 2014, and the following Commission’s Report (2015) and Inception Impact Assessment (2016). The four main tasks of the Study involved:

- conducting a baseline analysis of the current state of implementation of the Directive with a view to assess, and where possible quantify, a number of issues identified in the previous evaluation;
- assessing how the situation may evolve in the future if no action is taken at EU level, and the likely impacts for the various stakeholders concerned;
- assessing the expected impacts of a series of regulatory and non-regulatory policy options identified, and comparing them with the ‘no change’ scenario;
- assisting the Commission in conducting an Open Public Consultation on the issues at stake and the possible options for a revision of the Directive.

The scope of the work includes six problem areas that can be summarised as follows:

- **New products:** there are disparities in the tax treatment of e-cigarettes and heated tobacco products across Member States (MS), potentially hampering the functioning of the Single Market. Tax harmonisation may solve the issue, but it may also have a series of unintended effects.
- **Raw tobacco and intermediate products:** being outside of the excise system raw tobacco and tobacco refuse can be more easily diverted to the illicit manufacturing of tobacco products or put up for retail sale avoiding taxation. Moreover, some of the current definitions may create legal uncertainties.
- **‘Borderline’ cigarillos:** certain cigarillos have characteristics similar to cigarettes but can be sold at a much lower price, due to a more favourable tax treatment, with possible adverse effects on competition, tax revenues and tobacco control policies.
- **Fine Cut Tobacco (FCT):** FCT is largely a substitute of cigarettes and its market penetration has been often driven by a more favourable tax treatment and greater affordability. Tax-induced substitution may distort competition, cause revenue losses and affect tobacco control policies.
- **Water-pipe tobacco (WPT):** there is limited information on the market and the demand for WPT. Illicit trade and tax evasion seem high, possibly caused by unsuitable tax regimes.
- **Minimum Excise Duty (MED) on cigarettes:** the Directive provisions lack of clarity and have led to different interpretation of rules across countries.

### 2.2 Overview of Methodology

The bulk of the data collection work was centred on a vast in-depth consultation of stakeholders, covering a total of 15 Member States, as well as EU-level institutions and organisations. Overall, 180 interviews were conducted with different types of stakeholders, namely: public authorities and administrations (tax and customs authorities, public health authorities and others); economic operators of different size and active in different segments of the market and the value-chain; non-government public health organisations; and various other tobacco experts and stakeholder groups. The interview programme was complemented by an Open Public Consultation that received a total of 7,686 responses.

The Study results are also based on evidence gathered through a comprehensive desk research which involved the review of over 500 documentary sources, including: EU and MS-level policy documents, scientific literature, industry and stakeholder reports and papers, commercial and institutional databases, web-sources and other grey literature, both published and unpublished.

The main focus of the analytical work was to compare the 'no change' scenario, developed on the basis of an in-depth baseline assessment, with several 'policy change' scenarios, using both quantitative (cost/benefit) and qualitative (multi-criteria) methods. The impacts considered for the comparison of scenarios belong to four main categories: (i) tax revenues and burden; (ii) regulatory costs and cost savings (including substantive compliance costs, administrative costs and enforcement costs); (iii) market effects (including Single Market functioning, distortion of competition, and SME competitiveness effects); and (iv) indirect social effects (illegal activities and fraud, and tobacco control objectives).

## 2.3 Summary of Key Findings

### 2.3.1 New Products

There are approximately nine millions regular users of e-cigarettes and half a million consumers of heated tobacco products in the EU. In 2016, the market value of new products has likely reached € 4.0 billion overall (approximately 90% from e-cigarettes and 10% from heated tobacco products), and is expected to continue growing. New products are not explicitly covered by Directive 2011/64, so various Member States have introduced non-harmonised national taxes to regulate the marketing of such products and offset the negative effects on tax revenues due to the substitution of conventional tobacco products. The impact of national taxes on e-cigarettes was often not in line with expectations: the demand severely declined, various methods to circumvent taxation emerged, and legal disputes occurred in some Member States. The legal fragmentation also hindered the overall market integration and caused competitive disadvantages for certain operators. In the case of heated tobacco products, the lack of a harmonised approach created administrative obstacles to their commercialisation and circulation in certain geographical markets.

The demand for e-cigarettes is price sensitive, so the introduction of a harmonised positive (nonzero) tax rate on e-liquids at EU level may significantly affect the market development and yield modest tax receipts. The administrative and compliance costs for economic operators of including e-cigarettes among excise goods can be estimated at about € 15,000 per annum for a typical small business. In the case of public authorities the administrative costs of adapting the excise system have been generally estimated as negligible, however the enforcement may be burdensome, since the illicit production and movement of non-taxed e-liquids are very difficult to control. A lighter approach may consist of introducing a harmonised tax category without setting a mandatory minimum tax rate at EU level, i.e. leaving Member States free to decide whether to apply a zero or a positive tax rate. This way, the impact of the EU legislation on economic operators would be limited to moderate administrative and compliance costs. In any case, before proceeding with harmonisation, tax regulators may consider to address the current information gaps and uncertainties that exist about market, consumption, impact on smoking cessation and broader societal effects of e-cigarettes.

The benefits of a harmonisation of that tax treatment of heated tobacco under the Directive appear neater. In particular, it would remove the current legal and administrative uncertainties and constraints, and give Member States more freedom to adopt suitable tax policies. Establishing an *ad hoc* tax category seems the most effective and future-proof solution, but defining heated tobacco products can be

complex especially with respect to their intended use for inhaling and not smoking. Any weak or vague definition may create regulatory loopholes for new 'borderline' products. Unlike e-liquids, heated tobacco is generally excised and moved through the EMCS system, therefore its monitoring is less problematic. However, the commercialisation of these products in the EU is very recent so there is still insufficient information at the moment to predict how the market will develop.

### **2.3.2 Raw Tobacco and Intermediate Products**

Illicit trade of raw tobacco is estimated at approximately 10,000 tonnes per year, i.e. about 1% of the total EU raw tobacco market. Once transformed into illicit cigarettes, it may cause a tax evasion between € 1.2 and 2.0 billion. There is also an illicit trade of tobacco refuse in the EU, but on a much smaller scale.

Extending the EMCS (Excise Movement and Control System) and the other requirements of the EU excise system to raw tobacco may help monitoring movements and make illicit trade more difficult, but it may not eradicate the problem, since there would remain strong economic incentives for illegal activities, and a minute monitoring at the tobacco field level would be overly complex and burdensome. On the other hand, this approach may impose administrative and compliance costs on all legitimate growers and first processors (respectively: ca. € 3,000 and € 26,000 on average), with possible adverse effects on the competitiveness of EU-grown tobacco. The possible administrative costs for tax authorities would be limited, while limited incremental change of enforcement costs can be expected as compared to the current situation. In line with the approach adopted in various MS, the reintroduction of a common administrative regulation of the tobacco market in the EU may be considered as an alternative approach to the problem, since it would seemingly bring similar benefits at lower costs for businesses.

In the past few years, some Member States have faced the issue of non-excised raw tobacco directly sold to consumers. With few exceptions, the magnitude of the problem was generally negligible, and Member States were able to take measures to tackle it. In this sense, a revision of the Directive is not required. Instead, there is a demand for a more operational definition of tobacco refuse in the Directive, to help competent authorities and operators to clearly distinguish between the product sold in bulk (not excisable) or for retail sale (excisable).

### **2.3.3 'Borderline' Cigarillos**

'Borderline' cigarillos is a class of products that have some similarities with cigarettes (e.g. dimension, filter, packaging, etc.), but can be sold at a much lower price, thanks to the more favourable tax treatment applied to the overall category of cigars and cigarillos. They had become popular in some EU countries a few years ago, but are now declining in most of the markets due to a combination of: (i) a revised product definition; (ii) the end of certain derogations for Germany and Hungary, and (iii) the adoption, in various countries, of tax structures and rates that reduced the incentives for low price products. It is estimated that an overall 3.7 billion pieces have been placed on the EU market in 2015 and that the number of regular smokers of these product amounted to about 0.5 million.

To further tackle tax-induced substitution, the Commission may consider introducing in the Directive a minimum excise on cigarillos aligned with that of cigarettes. This approach may be effective in reducing the consumption of 'borderline' products but it would inevitably affect also other non-target low-price cigarillos, including those commercialised by SME. The Directive already provides MS with effective instruments to address the problem where necessary. Furthermore, the proportionality of the intervention seems therefore dubious. It is nonetheless important to monitor the development of this market, especially as far as flavoured cigarillos are concerned.



There are differences in the definition of cigars and cigarillos used in the excise and customs classifications, so that certain products are currently classified as cigarettes for customs purposes and as cigarillos for excise purposes. This is a possible source of legal uncertainty, (rare) disputes and inconsistencies in the use of the EMCS system. An alignment of definitions or a modification of the EMCS is recommended.

#### **2.3.4 Fine Cut Tobacco**

At EU level, the market for fine-cut tobacco (FCT) has seen a considerable growth in the period 2006-2012, followed by a relative stabilisation in the 2013-2016 period. At present, annual sales amount to some 87-88 million tonnes, i.e. nearly 20% of the total tobacco consumption, but the market share varies significantly across MS. The analysis confirmed that FCT is largely a substitute of cigarettes - certain varieties, like 'volume tobacco', seemingly more than others - and its penetration is mostly driven by more favourable tax treatments and greater affordability.

The Study assessed the possible impact of increasing the current minimum excise level on FCT in order to approximate it to the minimum excise of cigarettes, thus mitigating the incentive for substitution. Various scenarios have been considered, with results ranging from very modest impacts to more profound market effects. Tax revenue trends would be determined by market trends, and in the best case scenario the net increase would hardly reach € 400 million (including the additional revenue generated by consumers possibly shifting back to factory-made cigarettes).

The current text of the Directive already envisages a staged increase of the minimum excise on FCT until 2020, which would bring the minimum rate closer to that of cigarettes. In reality, most of MS have set FCT excise duties well above the minimum rate established in the Directive, and in a few cases the national FCT rate is nearly aligned with that of cigarettes (e.g. Sweden). In this sense, an intervention on the EU minimum rates may have little practical effects on the actual taxation of FCT in most of MS. More profound impact on consumption levels and tax revenues can be achieved if MS actually 'peg' the tax treatment of FCT to cigarettes, but this is an option that MS may pursue voluntarily, and it would be disproportionate to impose it in the Directive. The results of the stakeholder consultation indicate that a radical increase of the tax rate applied to FCT may encourage smoking cessation in a small share of current consumers. This positive effects should be carefully considered in the light of a likely FCT market collapse and an increased demand of other cheap products, including illicit cigarettes and the so-called 'bulk tobacco'.

#### **2.3.5 Water-pipe tobacco**

There is a notable scarcity of data on the trade and consumption of water pipe tobacco (WPT) in the EU. This sector seems characterised by high level of informal and illicit trade. Overall consumption in the EU can be estimated at some 5,000 tonnes per year, two-thirds of which are estimated as non-duty paid. There is a strong economic incentive for tax evasion due to the relatively high tax burden on WPT. The amount of tax evaded is estimated at about € 200 million.

The policy option analysed in this Study consists of the creation of a new, separate excise category specific for WPT. This solution may allow a more effective monitoring of the WPT market, addressing the current information needs. Moreover, it may allow MS to modulate the WPT tax rate so as to remove the incentives for illicit trade, while avoiding that a tax reduction may translate into a greater consumption. At the same time, defining WPT for tax purposes can be complex and there is a risk that a weak definition may create unintended incentives for the development of new 'borderline' products.

### 2.3.6 Minimum Excise Duty on Cigarettes

Article 8(6) of the Directive allows MS to levy a Minimum Excise Duty (MED) on cigarettes, provided that the mixed structure (*ad valorem* and specific component) is respected. The Directive does not provide further clarifications on the criteria to ensure the MED is applied consistently with these requirements, and there is room for different interpretation across Member States.

The MED is used in nearly all MS to discourage down trading and to ensure stability and predictability of tax revenues. It reportedly works well in all MS analysed, according to both tax authorities and economic operators. In this sense, setting an upper limit that caps MED level to the excise duty level applicable at the weighted average price of cigarettes, is not required. Moreover, it would have limited concrete impacts only in a handful of countries, and may result in an unintended greater affordability of cigarettes. If any, a possible clarification of the MED may on the one hand confirm the current flexibility of the mechanism, on the other hand explain if and in which conditions a MED exceeding the amount of excise duty applicable at the weighted average price may still respect the rules on the mixed structure.

## 2.4 Conclusions

According to Study findings, the issues identified in the evaluation study do not present critical situations requiring major revisions of Directive 2011/64. Tax-induced substitution across products have been mostly addressed over the past few years using the instruments envisaged in the Directive, and it represents now only a minor threat to tax revenues or tobacco control policies. Stricter interventions in the area of cigarillos or fine-cut tobacco may yield modest benefits, but would affect the competitiveness of SME vis-à-vis big tobacco companies.

More significant tax revenue losses derive from illicit manufacturing and trade. The value chain and the movements of raw tobacco may require an enhanced monitoring, but its inclusion in the excise system may not be cost-efficient and would hamper the competitiveness of EU-grown tobacco, so alternative approaches should be devised. The illicit trade of water pipe tobacco is low in absolute terms but high as a share of the total, and would require closer monitoring and possible ad hoc measures.

Some legal and classification uncertainties remain, especially in the area of non-excised tobacco products (e.g. tobacco refuse) and as concerns the interpretation of the MED provisions. These may cause a certain administrative burden, but the number of judicial cases is very limited. With a minor exception (i.e. certain cigarillos), the existence of a dual classification of tobacco products for customs purposes and for excise purposes is not problematic.

The situation of new products, like e-cigarettes and heated tobacco products, is more complex, and the prospected market growth may require in a not so distant future a clarification of their tax treatment. The lack of an EU-wide harmonisation and the current fragmentation of national approaches are not conducive to a level-playing field and Single Market integration. At the same time, the novelty of the market and its largely unforeseeable evolution, combined with uncertainties on the risk and benefits of non-combustible products, requires a light touch and a cautious approach. The risk of a disproportionate impact on SME and the creation of incentives for illicit trade should not be underestimated. More robust monitoring and data on market and consumption seem required in order to take an informed decision.

### **3 KURZFASSUNG**

Die vorliegende Studie soll ein Beitrag zur Folgenabschätzung betreffend die mögliche Überarbeitung von Richtlinie 2011/64 über die Struktur und die Sätze der Verbrauchsteuern auf Tabakwaren sein. Sie umfasst die Ausgangsanalyse einer Reihe von Problembereichen, die im Rahmen einer früheren Auswertung der Richtlinie ermittelt wurden, und schildert deren mögliche Entwicklung bei einem Ausbleiben von Korrekturmaßnahmen der EU. Außerdem formuliert die Studie mehrere strategische Optionen zur Lösung der Probleme, analysiert deren wahrscheinliche Auswirkungen (Funktionsfähigkeit und Entwicklung des Marktes, Regulierungskosten, Steuereinnahmen, Maßnahmen zur Kontrolle des Tabakkonsums, illegaler Handel, etc.) und vergleicht die entsprechenden Ergebnisse mit der Ausgangssituation.

Die Hauptthemen der Studie umfassen: Die Harmonisierung der Besteuerung von E-Zigaretten und erhitztem Tabak auf EU-Ebene, die Einbindung von unverarbeitetem Tabak in das europäische Verbrauchssteuersystem, die steuerbedingte Substitution von Zigaretten durch Feinschnitttabak und preisgünstige Zigarillos, den illegalen Handel mit Wasserpfeifentabak, sowie die unterschiedliche Auslegung der Regeln für die Mindestverbrauchssteuer auf Zigaretten in den Mitgliedstaaten. Die der Untersuchung zugrundeliegenden Daten stammen aus einer großangelegten Befragung der Interessengruppen, einer öffentlichen Anhörung, umfassender Schreibtischrecherche und der besten verfügbaren Marktdatenbank.

## 4 ZUSAMMENFASSUNG

### 4.1 Einführung

Die vorliegende Studie soll ein Beitrag zur Folgenabschätzung (Impact Assessment, IA) betreffend eine Reihe strategischer Ansätze für die mögliche Überarbeitung von Richtlinie 2011/64 („Richtlinie“) sein. Dabei werden die Ergebnisse einer Auswertung besagter Richtlinie aus dem Jahr 2014 sowie der darauffolgende Bericht der Kommission (2015) und die Folgenabschätzung in der Anfangsphase (2016) berücksichtigt. Die vier Hauptziele der Studie umfassten:

- Eine Ausgangsanalyse des derzeitigen Umsetzungsstands der Richtlinie hinsichtlich der Bestimmung und – falls möglich – der Quantifizierung einer Anzahl von Problempunkten, die im Rahmen der vorhergehenden Auswertung festgestellt wurden;
- Die Bestimmung der möglichen Entwicklung der Situation, falls keine Schritte auf EU-Ebene gesetzt werden, sowie die wahrscheinlichen Folgen für die verschiedenen Interessengruppen;
- Die erwarteten Auswirkungen der bestimmten regulatorischen und nicht-regulatorischen Optionen und ein Vergleich mit einem Szenario ohne Änderung der bestehenden Situation (No-Change-Szenario);
- Unterstützung der Kommission bei der Durchführung einer öffentlichen Anhörung zu den Problempunkten und den Möglichkeiten für die Überarbeitung der Richtlinie.

Die Arbeit befasst sich mit sechs Problembereichen, die wie folgt zusammengefasst werden können:

- **Neue Produkte:** E-Zigaretten und erhitzter Tabak werden in den einzelnen Mitgliedstaaten (MS) unterschiedlich besteuert, wodurch Probleme am Binnenmarkt entstehen könnten. Die Harmonisierung der Steuern wäre eine mögliche Lösung, könnte jedoch auch eine Reihe unbeabsichtigter Folgen haben.
- **Unverarbeiteter Tabak und Zwischenerzeugnisse:** Unverarbeiteter Tabak und Tabakabfälle unterliegen nicht der Verbrauchssteuer und können so leichter zur illegalen Produktion von Tabakwaren verwendet oder unversteuert verkauft werden. Einige der aktuell geltenden Definitionen könnten überdies zu rechtlichen Unsicherheiten führen.
- **Grenzprodukte (Zigarillos):** Bestimmte Zigarillos haben ähnliche Eigenschaften wie Zigaretten, können aufgrund einer günstigeren Besteuerung allerdings weitaus billiger verkauft werden. Dies könnte sich nachteilig für den Wettbewerb, die Steuereinnahmen und die Maßnahmen zur Kontrolle des Tabakkonsums auswirken.
- **Feinschnitttabak:** Feinschnitttabak ist großteils ein Zigarettenersatz, dessen Verbreitung am Markt durch vorteilhaftere Besteuerung und erschwinglichere Preise begünstigt wurde. Steuerbedingte Substitution könnte den Wettbewerb verzerren, Einnahmenverluste nach sich ziehen und die Maßnahmen zur Kontrolle des Tabakkonsums beeinträchtigen.
- **Wasserpfeifentabak:** Die Daten zum Markt und zur Nachfrage an Wasserpfeifentabak sind begrenzt. Illegaler Handel und Steuerhinterziehung scheinen weit verbreitet zu sein und sind möglicherweise auf ungeeignete Steuersysteme zurückzuführen.
- **Mindestverbrauchssteuer auf Zigaretten:** Die Verordnungen der Richtlinien sind unklar und haben zu unterschiedlichen Auslegungen in den Mitgliedstaaten geführt.

## 4.2 Methodologie – Ein Überblick

Der Großteil der Arbeit zur Datenerhebung drehte sich um eine groß angelegte, eingehende Anhörung von Interessengruppen in insgesamt 15 Mitgliedstaaten sowie Institutionen und Organisationen auf EU-Ebene. Insgesamt wurden 180 Interviews mit verschiedenen Interessengruppen geführt, darunter: Behörden und Verwaltungen (Steuer- und Zollbehörden, Gesundheitsbehörden, etc.); Wirtschaftstreibende verschiedener Größe aus unterschiedlichen Segmenten des Marktes und der Wertschöpfungskette; nichtstaatliche Organisationen aus dem Bereich öffentliche Gesundheit; verschiedene Tabakexperten und sonstige Interessengruppen. Zusätzlich zu den Interviews wurde eine öffentliche Anhörung durchgeführt, in deren Rahmen insgesamt 7.686 Stellungnahmen eingingen.

Die Ergebnisse der Studie gründen auch auf Daten, die durch umfassende Sekundärforschung und die Analyse von über 500 dokumentarischen Quellen erhoben wurden. Zu besagten Quellen gehören unter anderem Leitlinien von EU und MS, Fachliteratur, Berichte und Unterlagen von Industrie und Interessengruppen, kommerzielle und institutionelle Datenbanken, Quellen aus dem Internet und weitere veröffentlichte und unveröffentlichte graue Literatur.

Das Hauptaugenmerk der Analysearbeit war der Vergleich des aufgrund einer eingehenden Ausgangsanalyse entwickelten No-Change-Szenarios mit verschiedenen Policy-Change-Szenarien. Dabei wurden quantitative (Kosten/Nutzen) und qualitative (mit mehreren Kriterien) Methoden angewandt. Die für den Szenarienvergleich berücksichtigten Auswirkungen fallen in vier Kategorien: (i) Steuereinnahmen und Steuerbelastung; (ii) Regulierungskosten und Kosteneinsparungen (inkl. erheblicher Aufwendungen für Compliance, Verwaltung und Durchsetzung); (iii) Marktauswirkungen (inkl. Funktionsfähigkeit des Binnenmarktes, Wettbewerbsverzerrung und Auswirkungen auf die Wettbewerbsfähigkeit von KMU); (iv) indirekte soziale Auswirkungen (illegale Tätigkeiten und Betrug, Ziele der Maßnahmen zur Kontrolle des Tabakkonsums).

## 4.3 Zusammenfassung der wichtigsten Erkenntnisse

### 4.3.1 Neue Produkte

In der EU rauchen rund neun Millionen Menschen regelmäßig E-Zigaretten, etwa eine halbe Million raucht erhitzten Tabak. Im Jahr 2016 belief sich der Marktwert neuer Produkte auf knapp 4 Mrd. € (davon ca. 90% E-Zigaretten und 10% erhitzter Tabak) und soll weiter wachsen. Neue Produkte werden von Richtlinie 2011/64 nicht ausdrücklich behandelt, weshalb mehrere Mitgliedstaaten nichtharmonisierte nationale Steuern eingeführt haben, um ihren Vertrieb zu regulieren und die negativen Auswirkungen auf die Steuereinnahmen durch den Ersatz konventioneller Tabakprodukte auszugleichen. Die Auswirkungen nationaler Steuern auf E-Zigaretten wichen häufig von den Erwartungen ab: Die Nachfrage sank, es wurden Methoden zur Umgehung der Besteuerung ausfindig gemacht, und in einigen Staaten gab es Rechtsstreitigkeiten. Die rechtliche Splitterung behinderte auch die allgemeine Marktintegration und sorgte für Wettbewerbsnachteile für bestimmte Anbieter. Bei erhitztem Tabak verursachte das Fehlen einer einheitlichen Vorgehensweise administrative Hindernisse bei Handel und Vertrieb in bestimmten geographischen Märkten.

Die Nachfrage an E-Zigaretten ist preissensibel, weshalb die Einführung eines einheitlichen positiven Steuersatzes (ungleich Null) für E-Liquids auf EU-Ebene die Marktentwicklung erheblich beeinflussen und bescheidene Steuereinnahmen ergeben könnte.

Die Kosten für Verwaltung und Compliance zu Lasten der Wirtschaftstreibenden bei einer Aufnahme der E-Zigarette unter die verbrauchssteuerpflichtigen Güter können für typische Kleinbetriebe auf rund 15.000 € pro Jahr geschätzt werden. Im Falle staatlicher Behörden werden die Kosten für eine Anpassung des Verbrauchssteuersystems als vernachlässigbar eingeschätzt, wenngleich die Durchsetzung aufwändig sein dürfte, da die illegale Produktion und Bewegung unverteuerter E-Liquids ausgesprochen schwer zu kontrollieren sind. Eine weniger kostenintensive Variante könnte die Einführung einer einheitlichen Steuerkategorie ohne verpflichtenden Mindeststeuersatz auf EU-Ebene sein, d.h., Mitgliedstaaten können frei entscheiden, ob sie einen Null-Steuersatz oder einen positiven Steuersatz anwenden. Auf diese Weise würden sich die Auswirkungen der EU-Gesetzgebung für Wirtschaftstreibende auf bescheidene Verwaltungs- und Compliance-Kosten beschränken. Vor der Harmonisierung sollten die Gesetzgeber allerdings die derzeit bestehenden Informationslücken und Unsicherheiten betreffend Markt, Verbrauch, Folgen für die Rauchentwöhnung und allgemeine gesellschaftliche Auswirkungen der E-Zigarette analysieren.

Der Vorteil einer Harmonisierung der Besteuerung von erhitztem Tabak laut der Richtlinie scheint leichter zu erfassen. Insbesondere würde sie die derzeitigen rechtlichen und administrativen Unsicherheiten und Einschränkungen aufheben und den Mitgliedstaaten mehr Freiheit bei der Einführung geeigneter Steuerstrategien einräumen. Die Einführung einer Steuerkategorie „ad hoc“ scheint die effizienteste und nachhaltigste Lösung zu sein, doch die Definition von erhitztem Tabak kann sich hinsichtlich seines Einsatzes zur Inhalation anstelle des traditionellen Rauchens schwierig gestalten. Jede ungenaue oder vage Definition birgt potentielle rechtliche Schlupflöcher für Grenzprodukte. Anders als E-Liquids unterliegt erhitzter Tabak allgemein der Verbrauchssteuer und wird über das EMCS-System befördert, weshalb Kontrollen weniger problematisch sind. Da solche Produkte in der EU erst seit kurzer Zeit vertrieben werden, liegen bisher unzureichende Informationen für eine Prognose zur Marktentwicklung vor.

#### **4.3.2 Unverarbeiteter Tabak und Zwischenerzeugnisse**

Der illegale Handel mit unverarbeitetem Tabak wird auf rund 10.000 Tonnen pro Jahr, und damit auf rund 1% des EU-Gesamtmarktes für unverarbeiteten Tabak geschätzt. Nach der Verarbeitung zu illegalen Zigaretten sind Steuerhinterziehungen zwischen 1,2 und 2,0 Mrd. € zu erwarten. In der EU wird auch – wenngleich in viel geringerem Ausmaß – illegal mit Tabakabfällen gehandelt.

Eine Ausweitung des EMCS-Systems (System zur Kontrolle der Beförderung verbrauchssteuerpflichtiger Waren) und der weiteren Anforderungen des EU-Verbrauchssteuersystems für unverarbeiteten Tabak könnte den illegalen Handel erschweren, das Problem jedoch nicht beseitigen, da weiterhin starke wirtschaftliche Anreize für illegale Aktivitäten bestehen, und kapillare Kontrollen zu komplex und aufwändig wären. Andererseits könnte dieser Ansatz Verwaltungs- und Compliance-Kosten für alle rechtmäßigen Anbauer und Erstverarbeiter verursachen (im Schnitt jeweils ca. 3.000 € und 26.000 €) und sich möglicherweise negativ auf die Wettbewerbsfähigkeit von in der EU angebautem Tabak auswirken. Die möglichen Verwaltungs- und Compliance-Kosten für die Steuerbehörden wären begrenzt, während im Vergleich zur aktuellen Situation geringfügige Steigerungen der Durchsetzungskosten zu erwarten sind. Analog zum Ansatz verschiedener MS könnte man die Wiedereinführung einer gemeinschaftlichen administrativen Regulierung des Tabakmarktes in der EU als eine alternative Herangehensweise an das Problem betrachten, da sie vergleichbare Vorteile bei geringeren Kosten für die Wirtschaftstreibenden bringen würde.

In den vergangenen Jahren mussten sich einige Mitgliedstaaten mit dem Problem des direkten Verkaufs von unverarbeitetem Tabak an Konsumenten ohne Entrichtung der

Verbrauchssteuer auseinandersetzen. Mit wenigen Ausnahmen war die Tragweite allerdings vernachlässigbar, und die Mitgliedstaaten konnten wirksame Lösungsmaßnahmen anwenden. Eine Überarbeitung der Richtlinie in diesem Sinne ist daher nicht erforderlich. Stattdessen besteht Bedarf an einer praxisfreundlicheren Definition von Tabakabfall in der Richtlinie, damit die zuständigen Behörden und Wirtschaftstreibenden klar zwischen (nicht verbrauchssteuerpflichtiger) Ware für den Großhandel und (verbrauchssteuerpflichtiger) Ware für den Detailhandel unterscheiden können.

#### **4.3.3 Grenzprodukte (Zigarillos)**

Unter die Kategorie „Grenzprodukte“ fallende Zigarillos weisen Gemeinsamkeiten mit Zigaretten auf (z. B. Größe, Filter, Packaging, etc.), können jedoch dank der günstigeren Besteuerung der Gesamtkategorie Zigarren und Zigarillos wesentlich billiger verkauft werden. Sie erfreuen sich seit mehreren Jahren in einigen EU-Ländern großer Beliebtheit, wenn die Zahlen auch in den meisten Märkten aufgrund einer Kombination folgender Faktoren rückläufig sind: (i) revidierte Produktdefinition; (ii) Einstellung bestimmter Ausnahmeregelungen für Deutschland und Ungarn, und (iii) Einführung von Steuerstrukturen und -sätzen zur Reduzierung der Anreize für Niedrigpreisprodukte in einigen Ländern. Schätzungsweise kamen 2015 insgesamt 3,7 Mrd. Stück auf den Binnenmarkt, wobei sich die Anzahl der regelmäßigen Verbraucher auf etwa 0,5 Mio. beläuft.

Zur Unterbindung einer steuerbedingten Produktsubstitution könnte die Kommission die Einführung einer Mindestverbrauchssteuer auf Zigarillos ähnlich jener auf Zigaretten durch die Richtlinie in Erwägung ziehen. Dieser Ansatz könnte sehr wohl den Verbrauch von Grenzprodukten reduzieren, würde allerdings unausweichlich auch andere, nicht zur Zielkategorie gehörige Niedrigpreis-Zigarillos, inklusive solcher, die von KMU vertrieben werden, schädigen. Die Richtlinie gibt den MS bereits wirksame Instrumente zur Behandlung des Problems, wo notwendig. Die Angemessenheit des Eingriffs scheint daher zweifelhaft. Dennoch ist die Marktentwicklung zu überwachen, insbesondere, was mit Aromastoffen versetzte Zigarillos betrifft.

Es gibt Unterschiede in der Definition von Zigarren und Zigarillos in den Verbrauchssteuer- und Zollklassifizierungen. Bestimmte Produkte sind somit derzeit für den Zoll als Zigaretten, für Verbrauchssteuerzwecke allerdings als Zigarillos eingestuft. Dies ist eine potentielle Quelle rechtlicher Unsicherheiten, (seltener) Streitigkeiten und Unstimmigkeiten in der Anwendung des EMCS-Systems. Eine Anpassung der Bestimmungen oder eine Änderung des EMCS-Systems ist empfehlenswert.

#### **4.3.4 Feinschnitttabak**

Auf EU-Ebene verzeichnete der Markt für Feinschnitttabak im Zeitraum 2006-2012 einen erheblichen Wachstumsschub, gefolgt von einer relativen Stabilisierung 2013-2016. Im Moment beläuft sich das Verkaufsvolumen auf 87-88 Mio. Tonnen, d.h., etwa 20% des gesamten Tabakkonsums, wobei sich die Marktanteile der MS wesentlich unterscheiden. Die Analyse bestätigte, dass Feinschnitttabak größtenteils ein Ersatz für Zigaretten ist – bestimmte Sorten, z. B. Volumentabak, mehr als andere – und dass seine Verbreitung weitgehend auf eine günstigere Besteuerung und größere Erschwinglichkeit zurückzuführen ist.

Die Studie hat die möglichen Auswirkungen einer Erhöhung der derzeitigen Mindestverbrauchssteuer auf Feinschnitttabak zur Angleichung an die Mindestverbrauchssteuer auf Zigaretten und zur Abmilderung des Anreizes zum Kauf von Feinschnitttabak als Ersatzprodukt untersucht. Dabei wurden verschiedene Szenarien mit sehr bescheidenen bis hin zu starken Auswirkungen berücksichtigt. Die Steuereinnahmen wären vom Markttrend abhängig, wobei sich die Netto-Steigerung

im günstigsten Fall auf gerade einmal 400 Mio. € belaufen würde (inklusive der zusätzlichen Einnahmen durch die potentielle Rückkehr der Verbraucher zur fabrikgemachten Zigarette).

Die aktuelle Fassung der Richtlinie sieht bereits eine schrittweise Steigerung der Mindestverbrauchssteuer auf Feinschnitttabak bis 2020 vor, um den Satz jenem für Zigaretten anzunähern. Tatsächlich liegt die Verbrauchssteuer für Feinschnitttabak in den meisten MS deutlich über dem in der Richtlinie bestimmten Mindestsatz: In einigen Fällen entspricht sie nahezu der Verbrauchssteuer auf Zigaretten (z. B. in Schweden). Folglich würde sich eine Änderung der Mindestsätze auf EU-Ebene im Großteil der MS möglicherweise nur in geringfügigem Maße auf die tatsächliche Besteuerung von Feinschnitttabak auswirken. Weit stärkere Auswirkungen auf Verbrauchsvolumen und Steuereinnahmen wären zu erwarten, wenn die MS die Besteuerung von Feinschnitttabak an jene für Zigaretten koppeln würden, wobei diese Option zu unverhältnismäßig wäre, um sie in die Richtlinie einzubauen – vielmehr könnten die MS freiwillig über deren Anwendung entscheiden. Die Ergebnisse der Befragung der Interessengruppen zeigen auf, dass eine radikale Steigerung des Steuersatzes auf Feinschnitttabak einen kleinen Anteil der derzeitigen Konsumenten dazu bewegen könnte, das Rauchen aufzugeben. Dieser positive Effekt sollte hinsichtlich eines möglichen Zusammenbruchs des Marktes für Feinschnitttabak und einer steigenden Nachfrage an preisgünstigen Alternativprodukten, inklusive Zigaretten und Tabak illegaler Herkunft (s. g. Bulk Tobacco), berücksichtigt werden.

#### **4.3.5 Wasserpfeifentabak**

Die Daten zu Handel und Verbrauch von Wasserpfeifentabak in der EU sind karg. Der Sektor scheint durch einen erheblichen Anteil informellen und illegalen Verkaufs charakterisiert zu sein. Der Gesamtverbrauch in der EU wird auf etwa 5.000 Tonnen pro Jahr geschätzt, wobei schätzungsweise auf zwei Drittel davon keine Steuern entrichtet werden. Der wirtschaftliche Anreiz zur Hinterziehung ist aufgrund des relativ hohen Steuersatzes auf Wasserpfeifentabak hoch: Laut Schätzungen werden rund 200 Mio. € an Steuern hinterzogen.

Die in der vorliegenden Studie analysierte Strategie besteht in der Schaffung einer neuen, getrennten Verbrauchssteuercategorie für Wasserpfeifentabak. Diese Lösung könnte eine wirksamere Überwachung des entsprechenden Marktes ermöglichen und das Problem des derzeitigen Datenmangels beheben. Außerdem könnten die MS durch eine Modulation des Steuersatzes auf Wasserpfeifentabak die Anreize für illegalen Handel reduzieren und eine Steigerung des Konsums aufgrund der geringeren Besteuerung vermeiden. Gleichzeitig kann sich aber die Definition von Wasserpfeifentabak zu Steuerzwecken komplex gestalten, und es besteht das Risiko, dass eine unzureichende Abgrenzung unvorhergesehene Anreize für die Entwicklung neuer Grenzprodukte schafft.

#### **4.3.6 Mindestverbrauchssteuer auf Zigaretten**

Artikel 8(6) der Richtlinie erlaubt den MS die Einhebung einer Mindestverbrauchssteuer auf Zigaretten, sofern die gemischte Struktur (nach Wert und spezifische Komponente) eingehalten wird. Die Richtlinie enthält keine Klärungen betreffend die Kriterien zur Absicherung einer konsequenten Anwendung der Mindestverbrauchssteuer im Einklang mit diesen Anforderungen, sondern lässt Spielraum für unterschiedliche Interpretationen in den MS.

Die Mindestverbrauchssteuer wird in nahezu allen MS angewandt, um Downtrading zu verhindern und stabile, prognostizierbare Steuereinnahmen zu sichern. Laut den Aussagen von Steuerbehörden und Wirtschaftstreibenden funktioniert der Ansatz in allen analysierten MS gut. Insofern bedarf es keiner Einführung einer Obergrenze zur Angleichung der Mindestverbrauchssteuer an die Verbrauchssteuer auf den



gewichteten Durchschnittspreis von Zigaretten. Eine derartige Maßnahme hätte außerdem lediglich in einigen wenigen Ländern bescheidene Auswirkungen und könnte unbeabsichtigt die Zigarettenpreise erschwinglicher machen. Eine mögliche Klärung der Mindestverbrauchssteuer könnte einerseits die derzeitige Flexibilität des Mechanismus bestätigen, und andererseits aufklären, ob und unter welchen Bedingungen eine im Vergleich zur Verbrauchssteuer auf den gewichteten Durchschnittspreis von Zigaretten höhere Mindestverbrauchssteuer noch die Vorgaben zur gemischten Struktur einhält.

#### **4.4 Schlussfolgerungen**

Laut den Ergebnissen der Studie sind die bei der Auswertung festgestellten Probleme keine kritischen Punkte, die eine weitreichende Überarbeitung der Richtlinie 2011/64 erfordern. Die steuerbedingte Substitution von Produkten wurde in den vergangenen Jahren anhand der in der Richtlinie vorgesehenen Instrumente behandelt und ist heute nur mehr eine geringfügige Bedrohung für Steuereinnahmen oder Maßnahmen zur Kontrolle des Tabakkonsums. Strengere Eingriffe betreffend Zigarillos oder Feinschnitttabak könnten bescheidene Erfolge bringen, würden jedoch die Wettbewerbsfähigkeit von KMU *vis-à-vis* großen Tabakkonzernen negativ beeinflussen.

Erhebliche Steuerverluste entstehen hingegen durch illegale Erzeugung und illegalen Handel. Die Wertschöpfungskette und die Beförderung von unverarbeitetem Tabak erfordern strengere Kontrollen, ihre Einbindung in das Verbrauchssteuersystem könnte sich allerdings als nicht kosteneffizient herausstellen und die Wettbewerbsfähigkeit von in der EU angebautem Tabak verschlechtern, weshalb alternative Herangehensweisen in Betracht gezogen werden sollten. Der illegale Handel mit Wasserpfeifentabak ist in absoluten Zahlen begrenzt, macht jedoch einen erheblichen Anteil des Gesamtvolumens aus und erfordert präzisere Kontrollen und mögliche Ad-hoc-Maßnahmen.

Es bestehen weiterhin einige rechtliche Unsicherheiten bzw. Zweifel, was die Klassifizierung betrifft, vor allem im Bereich der nicht verbrauchssteuerpflichtigen Produkte (z. B. Tabakabfälle) und im Hinblick auf die Interpretation der Vorgaben für die Mindestverbrauchssteuer. Dadurch könnte ein administrativer Mehraufwand entstehen, wenngleich die Anzahl der Rechtsfälle gering ist. Mit kleinen Ausnahmen (z. B. bestimmte Zigarillos) ist die doppelte Einstufung von Tabakwaren zu Zoll- und Verbrauchssteuerzwecken unproblematisch.

Die Situation hinsichtlich neuer Produkte wie E-Zigaretten und erhitztem Tabak ist komplexer, und das prognostizierte Wachstums des Marktes könnte in nicht allzu ferner Zukunft eine Klärung ihrer Besteuerung erforderlich machen. Das Fehlen einer EU-weiten Harmonisierung und die derzeitigen Unterschiede in den Ansätzen der einzelnen Mitgliedstaaten sind ein Nachteil für den fairen Wettbewerb und die Integration am Binnenmarkt. Gleichzeitig erfordern die Neuheit des Marktes und seine weitgehend nicht vorhersehbare Entwicklung in Verbindung mit Unsicherheiten betreffend Risiken und Vorteile nichtbrennbarer Produkte eine vorsichtige Herangehensweise. Die Gefahr unverhältnismäßiger Auswirkungen auf KMU und der Schaffung von Anreizen für den illegalen Handel darf nicht unterschätzt werden. Für eine fundierte Entscheidung bedarf es scheinbar einer genaueren Überwachung und umfassender Daten zu Markt und Verbrauch.

## 5 RÉSUMÉ

L'objectif de cette Étude est de contribuer à l'Évaluation d'Impact d'une éventuelle révision de la Directive 2011/64/UE du Conseil sur la structure et les taux d'accises appliqués aux tabacs manufacturés. Cette Étude comprend une évaluation de base d'une série de problèmes identifiés dans la précédente évaluation de la Directive et examine l'évolution possible de ces situations, si aucune action n'est prise au niveau de l'UE. Deuxièmement, l'Étude propose un ensemble d'options politiques possibles pour résoudre ces problèmes, en évaluant leurs impacts probables (fonctionnement et développement du marché, coûts réglementaires, recettes fiscales, politiques de lutte antitabac, commerce illicite, etc.) et compare le résultat avec la situation de départ.

Les principales questions abordées dans cette étude comprennent : l'harmonisation du traitement fiscal des cigarettes électroniques et des produits de tabac chauffé au niveau de l'UE ; l'inclusion du tabac brut dans le système des accises de l'UE ; la substitution induite par la fiscalité entre les cigarettes et le tabac fine coupe ou les cigarillos à faible prix ; le commerce illicite du tabac à pipe à eau et l'interprétation différente des normes relatives à l'accise minimale sur les cigarettes dans les Pays membres. Les preuves sous-jacentes sont basées sur un vaste programme d'entretiens avec les parties prenantes, les résultats d'une consultation publique ouverte, une recherche documentaire approfondie et la meilleure base de données disponible sur le marché.

## 6 SOMMAIRE EXÉCUTIF

### 6.1 Introduction

L'objectif général de cette Étude est de contribuer à l'Évaluation d'Impact (EA) d'un ensemble d'options politiques pour une éventuelle révision de la Directive 2011/64 (la « Directive »). Cette Étude tient compte des résultats de l'évaluation de la Directive menée en 2014, et du Rapport de la Commission (2015) successif, ainsi que de l'Évaluation d'Impact Initiale (2016). Les quatre tâches principales de l'étude portent sur :

- réaliser une analyse de base de l'état actuel d'application de la Directive en vue d'évaluer et, s'il y a lieu, de mesurer un certain nombre de problèmes identifiés dans la précédente évaluation ;
- évaluer l'évolution possible de la situation à l'avenir, si aucune action n'est prise au niveau de l'UE, et les impacts probables sur les différentes parties prenantes qui sont concernées ;
- évaluer les effets attendus d'une série de mesures réglementaires et non réglementaires identifiées, et les comparer avec le scénario « sans changements » ;
- aider la Commission à mener une Consultation publique ouverte sur les questions en jeu et les options possibles pour une révision de la Directive.

La portée du travail comprend six domaines problématiques qui peuvent être résumés de la manière suivante :

- **Nouveaux produits** : il existe des disparités, au sein des Pays membres, dans le traitement fiscal des cigarettes électroniques et des produits du tabac chauffé, qui pourraient entraver le bon fonctionnement du marché unique. L'harmonisation fiscale pourrait résoudre le problème, mais elle pourrait également provoquer une série d'effets non intentionnels.
- **Tabac brut et produits intermédiaires**: en se trouvant à l'extérieur du régime des accises, le tabac brut et les déchets de tabac peuvent être détournés plus facilement vers la fabrication illicite de produits du tabac ou de produits conditionnés destinés à la vente au détail, en fraudant le fisc. De plus, une partie des définitions actuellement utilisées peuvent créer des incertitudes juridiques.
- **Cigarillos « frontière »** : certains cigarillos ont des caractéristiques similaires aux cigarettes, mais ils peuvent être vendus à un prix beaucoup plus bas, en raison d'un meilleur traitement fiscal, avec des effets négatifs possibles sur la concurrence, sur les recettes fiscales et les politiques de lutte contre le tabagisme.
- **Tabac fine coupe**: le tabac fine coupe est, en grande partie, un substitut des cigarettes et sa pénétration sur le marché a souvent été entraînée par un traitement fiscal plus favorable et des prix plus accessibles. La substitution induite par la fiscalité peut fausser la concurrence, causer des pertes de revenus et affecter les politiques de lutte contre le tabagisme.
- **Tabac à pipe à eau**: les informations sur le marché et la demande de tabac à pipe à eau sont limitées. Le commerce illicite et l'évasion fiscale paraissent élevés, possiblement à cause de régimes fiscaux inappropriés.
- **Accise minimale (MED) sur les cigarettes**: les dispositions de la Directive manquent de clarté et ont conduit à des interprétations différentes des normes d'un Pays à l'autre.

### 6.2 Présentation de la Méthodologie

La plus grande partie du travail de collecte des données a porté sur une large consultation approfondie des parties prenantes, dans un total de 15 Pays membres,

ainsi que des institutions et des organisations au niveau de l'UE. Au total, 180 entretiens ont été réalisés avec différents types de parties prenantes, à savoir : les autorités publiques et les administrations (autorités fiscales et douanières, autorités de santé publique et autres) ; les opérateurs économiques de taille différente et actifs dans différents segments du marché et de la chaîne de valeur ; les organisations non gouvernementales de santé publique ; et divers autres experts et des groupes d'intervenants du secteur du tabac. Le programme des entretiens a été complété par une Consultation publique ouverte qui a reçu un total de 7.686 réponses.

Les résultats de l'étude se basent également sur des preuves recueillies dans le cadre d'une recherche documentaire exhaustive, qui a porté sur l'examen de plus de 500 sources documentaires, y compris : les documents stratégiques de l'UE et des Pays membres, la littérature scientifique, les rapports et les documents des parties prenantes et du secteur, les bases de données commerciales et institutionnelles, des sources internet, ainsi que la littérature grise, publiée et non publiée.

L'objectif principal du travail d'analyse a été de comparer le scénario « sans changements », élaboré après une évaluation de base approfondie, avec plusieurs scénarios axés sur des « changements des politiques », en utilisant à la fois des méthodes quantitatives (coûts/bénéfices) et qualitatives (multicritères). Les impacts pris en compte pour la comparaison des différents scénarios rentrent dans quatre catégories principales : (i) les recettes fiscales et la charge fiscale ; (ii) les coûts réglementaires et les économies de coûts (y compris les coûts de mise en conformité technique, les coûts administratifs et les coûts d'application) ; (iii) les effets sur le marché (y compris le fonctionnement du marché unique, la distorsion de la concurrence et les effets sur la compétitivité des PME) ; et (iv) les effets sociaux indirects (activités illégales et fraude, et objectifs du contrôle du tabac).

## **6.3 Résumé des résultats principaux**

### **6.3.1 Nouveaux produits**

Il existe environ neuf millions d'utilisateurs réguliers de cigarettes électroniques et un demi-million de consommateurs de produits du tabac chauffé dans l'UE. En 2016, la valeur marchande des nouveaux produits a vraisemblablement atteint les 4,0 milliards d'euros au total (environ 90% provenant des cigarettes électroniques et 10% des produits du tabac chauffé) et elle devrait continuer à croître. Les nouveaux produits ne sont pas clairement couverts par la Directive 2011/64, et donc plusieurs Pays membres ont introduit des impôts nationaux non harmonisés pour réglementer la commercialisation de ces produits et compenser les effets négatifs sur les recettes fiscales, en raison de la substitution des produits du tabac traditionnels. L'impact des impôts nationaux sur les cigarettes électroniques n'était souvent pas conforme aux attentes : la demande a fortement diminué, plusieurs méthodes de contournement de la fiscalité ont émergé et des litiges ont eu lieu dans certains Pays membres. La fragmentation juridique a également freiné l'intégration globale du marché, en causant des désavantages concurrentiels pour certains opérateurs. Dans le cas des produits du tabac chauffé, l'absence d'une approche harmonisée a créé des obstacles administratifs à leur commercialisation et à leur circulation dans certains marchés géographiques.

La demande de cigarettes électroniques est sensible aux prix, et donc l'introduction, au niveau de l'UE, d'un taux d'imposition fiscale positif (non nul) harmonisé sur les e-liquides peut affecter de manière significative le développement du marché et générer des recettes fiscales modestes. Les coûts administratifs et de conformité à la charge des opérateurs économiques pour inclure les cigarettes électroniques parmi les produits soumis à l'accise peuvent s'élever environ à 15.000 € par an pour une petite entreprise. Dans le cas des autorités publiques, les coûts administratifs pour s'adapter

au régime des accises ont généralement été jugés négligeables, mais l'application peut être lourde, puisque la production illicite et la circulation des e-liquides non taxés sont très difficiles à contrôler. Une approche plus légère peut consister à introduire une catégorie fiscale harmonisée sans imposer, au niveau de l'UE, un taux d'imposition fiscale minimum obligatoire, c'est-à-dire laisser aux Pays membres la liberté de décider d'appliquer un taux d'imposition nul ou positif. De cette façon, l'impact de la législation de l'UE sur les opérateurs économiques se limiterait à des coûts administratifs et de conformité modérés. En tout état de cause, avant de procéder à l'harmonisation, les régulateurs fiscaux peuvent envisager de combler les lacunes d'information et les incertitudes actuelles qui concernent le marché, la consommation, l'impact sur la désaccoutumance au tabac et les effets sociétaux plus larges des cigarettes électroniques.

Les avantages d'une harmonisation de ce traitement fiscal incluant les produits du tabac chauffé au sein de la Directive semblent plus clairs. En particulier, cela supprimerait les incertitudes et les contraintes juridiques et administratives actuelles, en donnant aux Pays membres plus de liberté pour adopter des politiques fiscales appropriées. La création d'une catégorie fiscale spécifique paraît la solution la plus efficace et évolutive, mais la définition des produits du tabac chauffé peut être complexe, notamment en ce qui concerne le fait qu'ils sont destinés à être inhalés et non fumés. Toute définition, faible ou vague, peut créer des vides juridiques pour les nouveaux produits « frontière ». Contrairement aux e-liquides, le tabac chauffé est généralement soumis aux accises et rentre dans le système EMCS, ce qui signifie que sa surveillance est donc moins problématique. Toutefois, la commercialisation de ces produits dans l'UE est très récente, et donc il n'existe toujours pas suffisamment d'informations pour prévoir l'évolution du marché.

### **6.3.2 Tabac brut et produits intermédiaires**

Il est estimé que le commerce illicite de tabac brut s'élève à environ 10.000 tonnes par an, soit environ 1% du marché total du tabac brut dans l'UE. Une fois transformé en cigarettes illicites, il peut entraîner une évasion fiscale entre 1,2 et 2,0 milliards d'euros. Il existe également un commerce illicite de déchets de tabac dans l'UE, mais à une échelle beaucoup plus petite.

L'extension du système EMCS (Excise Movement and Control System) et des autres dispositions du régime des accises de l'UE au tabac brut peut aider à surveiller la circulation de ce dernier et à rendre plus difficiles les échanges illicites, mais cela ne peut pas éradiquer le problème, car ces activités illégales pourraient bénéficier, tout de même, de fortes incitations économiques, et un suivi minutieux sur le terrain serait trop lourd et complexe. D'autre part, cette approche pourrait impliquer des coûts administratifs et de conformité pour tous les producteurs et les premiers transformateurs légitimes (respectivement: environ 3.000 € et 26.000 € en moyenne), avec des effets négatifs possibles sur la compétitivité du tabac cultivé en Europe. Les coûts administratifs éventuels pour les autorités fiscales seraient limités, alors qu'on pourrait s'attendre à un changement progressif limité des coûts d'exécution par rapport à la situation actuelle. Conformément à l'approche adoptée dans plusieurs Pays membres, la réintroduction d'une réglementation administrative commune du marché du tabac au sein de l'UE peut être considérée comme une approche alternative au problème, car elle semble apporter aux entreprises des avantages similaires à des coûts inférieurs.

Au cours de ces dernières années, certains Pays membres ont été confrontés à la question du tabac brut non soumis aux accises vendu directement aux consommateurs. À quelques exceptions près, l'ampleur du problème était généralement négligeable, et les Pays membres avaient la possibilité de prendre des mesures pour y remédier. À cet égard, une révision de la Directive n'est pas nécessaire. Au contraire, dans la Directive, il existe une demande pour une définition

plus opérationnelle des déchets de tabac, afin d'aider les autorités compétentes et les opérateurs à distinguer clairement le produit vendu en vrac (non soumis à accises) du produit destiné à la vente au détail (soumis à accises).

### **6.3.3 Cigarillos « frontière »**

Les cigarillos « frontière » représentent une catégorie de produits ayant des similitudes avec les cigarettes (ex. : taille, filtre, emballage, etc.), mais ils peuvent être vendus à un prix beaucoup plus bas, grâce au traitement fiscal plus favorable appliqué à l'ensemble de la catégorie des cigares et des cigarillos. Il y a quelques années, ils sont devenus populaires dans certains Pays de l'UE, mais leur diffusion est maintenant en baisse dans la plupart des marchés en raison d'une combinaison de ces facteurs : (i) une définition révisée du produit ; (ii) la fin de certaines dérogations pour l'Allemagne et la Hongrie, et (iii) l'adoption, dans certains Pays, de structures fiscales et de taux qui ont réduit les incitations pour ces produits à bas prix. Il est estimé que, en 2015, un total de 3,7 milliards de pièces a été commercialisé au sein de l'UE et que le nombre de fumeurs réguliers de ces produits s'élevait à environ 0,5 millions.

Pour lutter davantage contre la substitution induite par la fiscalité, la Commission pourrait envisager d'introduire dans la Directive une accise minimale sur les cigarillos, en ligne avec celle des cigarettes. Cette approche pourrait être efficace pour réduire la consommation de produits « frontière », mais cela affecterait inévitablement d'autres cigarillos à faible prix non rentrant dans cette cible, y compris ceux commercialisés par les PME. La Directive fournit déjà aux Pays membres des instruments efficaces pour résoudre le problème, le cas échéant. De plus, la proportionnalité de l'intervention semble donc douteuse. Il est néanmoins important de surveiller l'évolution de ce marché, en particulier en ce qui concerne les cigarillos aromatisés.

Il existe des différences dans la définition de cigares et de cigarillos utilisée dans les classifications à des fins douanières et fiscales, à tel point que certains produits sont actuellement classés comme des cigarettes à des fins douanières et comme des cigarillos à des fins fiscales et des accises. Il s'agit donc d'une source possible d'incertitude juridique, de contentieux (rares) et d'incohérence dans l'utilisation du système EMCS. Un alignement, ou une modification, des définitions du système EMCS est donc recommandé.

### **6.3.4 Tabac fine coupe**

Au niveau de l'UE, le marché du tabac fine coupe a connu une croissance considérable au cours de la période 2006-2012, suivi d'une relative stabilisation au cours de la période 2013-2016. À l'heure actuelle, les ventes annuelles s'élèvent à environ 87-88 millions de tonnes, soit près de 20% de la consommation totale de tabac, mais la part de marché varie considérablement d'un Pays membre à l'autre. L'analyse a confirmé que le tabac fine coupe est, en général, un substitut des cigarettes – certaines variétés, comme le « tabac expansé », apparemment plus que d'autres – et sa pénétration est essentiellement liée à des traitements fiscaux plus favorables et à un prix plus accessible.

L'Étude a évalué l'impact possible de l'augmentation du niveau minimal des accises en ce moment sur le tabac fine coupe, afin de l'adapter à l'accise minimale des cigarettes, en atténuant ainsi l'incitation à la substitution. Plusieurs scénarios ont été pris en compte, avec des résultats allant d'un impact très modeste à des effets plus profonds sur le marché. Les tendances des recettes fiscales seraient déterminées par les tendances du marché et, dans le meilleur des cas, l'augmentation nette atteindrait à peine 400 millions d'euros (y compris les revenus supplémentaires générés par un retour des consommateurs aux cigarettes fabriquées en usine).

Le texte actuel de la Directive prévoit déjà une augmentation progressive de l'accise minimale sur le tabac fine coupe jusqu'à 2020, ce qui rapprocherait le taux minimum de celui des cigarettes. En réalité, la plupart des Pays membres ont fixé des droits d'accises sur le tabac fine coupe nettement supérieurs au taux minimal établi dans la Directive et, dans quelques cas, le taux national du tabac fine coupe est presque en ligne avec celui des cigarettes (ex. : en Suède). Dans ce sens, une intervention sur les taux minimaux de l'UE pourrait avoir peu d'effets pratiques sur l'imposition actuelle du tabac fine coupe dans la plupart des Pays membres. Un impact plus profond sur les niveaux de consommation et les recettes fiscales peut être obtenu si les Pays membres « rattachent » le traitement fiscal du tabac fine coupe aux cigarettes, mais il s'agit d'une option que les Pays membres peuvent poursuivre volontairement et il serait disproportionné de l'imposer dans le cadre de la Directive. Les résultats de la consultation des parties prenantes indiquent qu'une augmentation radicale du taux d'imposition appliqué au tabac fine coupe peut encourager l'abandon du tabac chez une petite partie des consommateurs actuels. Ces effets positifs devraient être attentivement pris en compte, à la lumière d'un effondrement probable du marché du tabac fine coupe et d'une demande accrue des autres produits bon marché, y compris les cigarettes illicites et le soi-disant « tabac en vrac ».

### **6.3.5 Tabac à pipe à eau**

Il existe une remarquable pénurie de données sur le commerce et la consommation de tabac à pipe à eau dans l'UE. Ce secteur paraît se caractériser par un haut niveau de commerce informel et illicite. La consommation globale dans l'UE peut être estimée à environ 5.000 tonnes par an, dont les deux tiers sont des droits non acquittés. Il existe une forte incitation économique à l'évasion fiscale, en raison de la charge fiscale plutôt élevée sur le tabac à pipe à eau. Il est estimé que le montant des taxes éludées s'élève à environ 200 millions d'euros.

L'option politique prise en compte dans cette Étude porte sur la création d'une nouvelle catégorie d'accise distincte spécifique pour le tabac à pipe à eau. Cette solution pourrait favoriser un suivi plus efficace du marché du tabac à pipe à eau, en répondant également aux besoins actuels d'information. De plus, il peut permettre aux Pays membres d'ajuster le taux d'imposition fiscal du tabac à pipe à eau pour éliminer les incitations au commerce illicite, tout en évitant qu'une réduction de l'impôt puisse se traduire par une consommation accrue. Dans le même temps, définir le tabac à pipe à eau à des fins fiscales peut être complexe et il existe un risque qu'une définition faible puisse créer des incitations involontaires poussant au développement de nouveaux produits « frontière ».

### **6.3.6 Accise minimale (MED) sur les cigarettes**

L'Article 8(6) de la Directive permet aux Pays membres de prélever une accise minimale (MED) sur les cigarettes, à condition de respecter la structure mixte (*ad valorem* et la composante spécifique). La Directive ne fournit pas d'autres précisions sur les critères pour garantir que l'accise minimale soit appliquée conformément à ces dispositions, et il existe des possibilités d'interprétation différente dans les différents Pays membres.

L'accise minimale est appliquée dans presque tous les Pays membres, pour décourager le downtrading [le remplacement par un objet de moindre valeur, *ndt*] et assurer la stabilité et la prévisibilité des recettes fiscales. D'après les informations collectées, le système fonctionne bien dans tous les Pays membres examinés, tant selon les autorités fiscales que les opérateurs économiques. À cet égard, il n'est pas nécessaire de fixer un plafond qui limite le niveau de l'accise minimale au niveau d'accise qui s'applique au prix moyen pondéré des cigarettes. En outre, cela aurait des impacts concrets limités seulement dans quelques Pays et pourrait entraîner des prix des cigarettes plus accessibles. Le cas échéant, une éventuelle clarification du régime

de l'accise minimale peut, d'une part, confirmer la flexibilité actuelle du mécanisme et, d'autre part, expliquer si et dans quelles conditions une accise minimale dépassant le montant de l'accise applicable au prix moyen pondéré serait toujours conforme aux règles sur la structure mixte.

## 6.4 Conclusions

Selon les résultats de l'Étude, les problèmes identifiés dans l'étude d'évaluation ne présentent aucune situation critique nécessitant de révisions majeures de la Directive 2011/64. Au cours de ces dernières années, la substitution induite par la fiscalité, en ce qui concerne les différents produits, a été abordée en utilisant essentiellement les instruments prévus dans la Directive, et elle représente maintenant seulement une menace mineure pour les recettes fiscales ou les politiques de lutte antitabac. Des interventions plus strictes dans le domaine des cigarillos ou du tabac fine coupe peuvent offrir des avantages modestes, mais avec un impact sur la compétitivité des PME par rapport aux grandes compagnies de tabac.

Des pertes de recettes fiscales plus importantes sont causées par la fabrication et le commerce illicites. La chaîne de valeur et la circulation de tabac brut peuvent nécessiter d'un suivi plus attentif, mais son inclusion dans le système d'accise pourrait ne pas être rentable et entraver la compétitivité du tabac cultivé dans l'UE, et donc des approches alternatives devraient être conçues. Le commerce illicite du tabac à pipe à eau est faible en termes absolus, mais élevé en pourcentage du total, et nécessiterait d'une surveillance et des mesures spécifiques éventuelles.

Certaines incertitudes juridiques et liées à la classification sont encore présentes, notamment dans le domaine des produits du tabac non soumis aux accises (ex. : déchets de tabac) et en ce qui concerne l'interprétation des dispositions du régime de l'accise minimale (MED). Cela peut entraîner un certain fardeau administratif, mais le nombre de cas judiciaires est très limité. À une exception près (certains cigarillos), l'existence d'une double classification des produits du tabac à des fins douanières et fiscales ne pose pas de problème.

La situation des nouveaux produits, comme les cigarettes électroniques et les produits du tabac chauffé, est plus complexe et la croissance potentielle du marché peut nécessiter, dans un avenir pas si lointain, d'une clarification de leur traitement fiscal. L'absence d'une harmonisation à l'échelle de l'UE et la fragmentation actuelle des approches nationales ne favorisent pas une situation équitable et l'intégration du marché unique. Dans le même temps, la nouveauté du marché et son évolution largement imprévisible, associée à des incertitudes sur le risque et aux avantages des produits non combustibles, nécessitent d'une approche souple et prudente. Le risque d'un impact disproportionné sur les PME et la création d'incitations au commerce illicite ne doivent pas être sous-estimés. Une surveillance plus attentive et des données plus complètes sur le marché et la consommation semblent nécessaires dans le but de prendre une décision éclairée.



## HOW TO OBTAIN EU PUBLICATIONS

### Free publications:

- one copy:  
via EU Bookshop (<http://bookshop.europa.eu>);
- more than one copy or posters/maps:  
from the European Union's representations ([http://ec.europa.eu/represent\\_en.htm](http://ec.europa.eu/represent_en.htm)); from the delegations in non-EU countries ([http://eeas.europa.eu/delegations/index\\_en.htm](http://eeas.europa.eu/delegations/index_en.htm));  
  
by contacting the Europe Direct service ([http://europa.eu/eurodirect/index\\_en.htm](http://europa.eu/eurodirect/index_en.htm)) or calling 00 800 6 7 8 9 10 11 (freephone number from anywhere in the EU) (\*).

(\*) The information given is free, as are most calls (though some operators, phone boxes or hotels may charge you).

### Priced publications:

- via EU Bookshop (<http://bookshop.europa.eu>).

### Priced subscriptions:

- via one of the sales agents of the Publications Office of the European Union ([http://publications.europa.eu/others/agents/index\\_en.htm](http://publications.europa.eu/others/agents/index_en.htm)).

