

卷烟批发环节消费税政策存在的问题及改进

韦小虹¹, 王娜²

(1.陕西警官职业学院, 西安 710043; 2.南开大学财务处, 天津 300071)

【摘要】 本文首先运用实例分析了我国烟草消费税政策调整背景下卷烟批发环节消费税的计征依据、计算方式以及政策效果, 然后分析了卷烟批发环节消费税对零售价格影响不大的原因, 进而提出只有适当提高从量税额且在烟草专卖体制上“顺税提价”, 才能达到通过税收政策控烟的目的。

【关键词】 消费税; 烟草业; 卷烟批发

一、烟草行业消费税新政

自2015年5月10日起执行的《关于调整卷烟消费税的通知》(财税[2015]60号)中强调:将卷烟批发环节从价税税率由5%提高至11%,并按0.005元/支加征从量税。另外,纳税人兼营卷烟批发和零售业务的,应当分别核算批发和零售环节的销售额、销售数量;未分别核算批发和零售环节销售额、销售数量的,按照全部销售额、销售数量计征批发环节消费税。

从新政策可以看出,本次消费税政策调整未涉及雪茄和烟丝,只针对卷烟。我国在税收征管中,对卷烟的生产环节和批发环节都要征收消费税。根据调拨价的不同,将卷烟分为甲类卷烟和乙类卷烟,前者是指调拨价70元(不含增值税)/条以上(含70元)的卷烟,后者是指调拨价70元(不含增值税)/条以下的卷烟。在卷烟的生产环节,甲类卷烟按照甲类56%从价加0.003元/支从量定额复合计征,乙类卷烟按照36%从价加0.003元/支从量定额复合计征。在卷烟的批发环节,原政策实行5%从价税率,而新政策则上调为11%从价加0.005元/支从量定额复合计征。

二、卷烟批发环节的认定

卷烟的批发环节是指取得了“烟草批发许可证”的企业对外销售卷烟的环节,没有取得“烟草批发许可证”的生产企业对外销售卷烟,与批发环节无关。另外,有“烟草批发许可证”的企业销售卷烟给另外一家有“烟草批发许可证”的企业,不用缴纳消费税。所以,卷烟批发环节的消费税只在持有“烟草批发许可证”的企业向任何一个没有“烟草批发许可证”的企业或个人销售卷烟的情况下征收。可以通过以下实例来了解卷烟的批发环节。

例:某市烟草集团公司属增值税一般纳税人,持有“烟草批发许可证”,2015年5月发生下列业务:

(1)购进已税烟丝700万元(不含增值税),委托A企业加工甲类卷烟600标准箱,A企业按每箱1000元收取

不含增值税的加工费。

(2)当月A企业按正常进度加工生产卷烟250箱交由烟草集团公司收回,公司将其中20箱销售给烟草批发商B企业,取得含税收入80万元。

(3)80箱销售给零售商C专卖店,取得不含税收入320万元。

(4)150箱作为股本与D企业合资成立一家烟草零售经销商E公司。

从上例中可知,持有“烟草批发许可证”的烟草集团公司是批发商,第1项业务中烟草集团公司作为委托方,委托A企业加工甲类卷烟,消费税由受托方A企业代收代缴,收回后直接销售给B企业,由于是委托加工收回后又直接销售的,所以不用再计征生产销售环节消费税。第2项业务中烟草集团公司向B企业销售卷烟,名义上虽然描述成批发业务,但由于B企业也是批发商,所以不属于批发环节,不用计征批发环节的消费税。第3项业务中烟草集团公司向零售商C专卖店销售卷烟,名义上虽然描述成零售业务,但专卖店不属于批发商,所以照样按批发环节处理,应该计征批发环节消费税。第4项业务中烟草集团公司与D企业成立一个烟草零售公司E,由于成立的是一个“零售”公司,而不是“批发”公司(即公司E没有“烟草批发许可证”),所以属于批发环节,要计征批发环节消费税。

三、烟草行业消费税的计算

卷烟消费税中1标准条有200支卷烟,1标准箱有250条卷烟。本文所举实例中卷烟单位都为标准条、标准箱。根据财税[2015]60号文件,上述实例涉及的消费税计算如下:

(1)A企业代收代缴的消费税=(700÷600×250+1000÷10000×250+200×250×250×0.003÷10000)÷(1-56%)×56%+200×250×250×0.003÷10000=411.55(万元)。

(2)烟草集团公司将20箱卷烟销售给烟草批发商B企业,应纳消费税为零。

(3)烟草集团公司将80箱卷烟销售给零售商C专卖店,在新规定下应纳消费税=320×11%+0.005÷10 000×80×250×200=37.2(万元)。在旧规定下,批发环节只有从价5%的税率,应纳消费税=320×5%=16(万元)。

(4)将150箱卷烟作为股本与D企业合资成立一家烟草零售经销商E公司,在新规定下应纳消费税=150×320÷80×11%+0.005÷10 000×150×250×200=69.75(万元)。在旧规定下,批发环节只有从价5%的税率,应纳消费税=320÷80×150×5%=30(万元)。

从上述例子可以看出,提高卷烟批发环节税收,由原来的从价征收5%改为现在的从价11%加从量0.005元/支定额的复合征收模式,使得卷烟批发环节的税收额几乎比原来翻了一番。那么每条甲类卷烟的价格因此增加多少呢?以第(3)项业务为例,80箱甲类卷烟不含税收入为320万元,1箱就是4万元,1条就是160元(40 000÷250)。税率提高前80箱甲类卷烟在批发环节的消费税为16万元,每箱甲类卷烟承担2 000元的消费税,每条甲类卷烟要承担8元的消费税。而税率提高后80箱甲类卷烟在批发环节的消费税为37.2万元,比原来高出了21.2万元,每箱甲类卷烟现在承担4 650元的消费税,每条甲类卷烟现在要承担18.6元的消费税。相比之下,在批发环节一条甲类卷烟的消费税比原来提高了10.6元,这其中从量税额占了1元,从价税额占了9.6元。提高批发环节消费税税率后,这条烟的价格至少为170.6元,此处还省去了企业可能要承担的增值税、所得税以及城建税及教育费附加等其他税费。也就是说,卷烟批发环节消费税政策调整后,一条甲类卷烟在批发环节的价格至少上涨6%(10.6÷160)。但是现实确实如此吗?下文从我国的烟草消费税制入手展开分析。

四、烟草行业消费税制的改进

我国烟草消费税制于1994年确定,1998年、2001年、2009年分别对其进行过调整。2009年的调整首先提高了卷烟在生产环节的税率,甲类卷烟的消费税从价税率由原来的45%调整至56%,乙类卷烟的消费税从价税率由原来的30%调整至36%。另外,在卷烟批发环节还加征了一道从价税,税率为5%。这一次调整也是我国首次针对卷烟的批发环节征收消费税,它改变了过去烟草税过度集中在生产环节的做法。

2009年卷烟消费税提税并没有引起卷烟零售价格的变化,即在生产环节和批发环节增加的税收没有被转移到下一环节的价格中去。之所以出现这样的后果,是因为我国烟草专卖体制限制了税收变化在价格中的传导。在正常情况下,生产商根据产品的生产成本、费用、税金和预期利润确定出厂价格。同理,批发商确定批发价格,零

售商确定零售价格。但卷烟的定价则是依据“倒推机制”来确定的。

在烟草专卖体制下,国家烟草专卖局和烟草总公司制定每年的卷烟生产计划和调拨计划,并将该计划分解到各省、市和自治区。各省烟草公司和下属烟草生产企业在计划内从事卷烟的生产和流通活动。当一家烟草公司和下属生产企业投产一种新品卷烟时,首先制定的是该产品在零售市场上的目标价位,然后依照卷烟批发价格和零售价格之间的毛利率(批零毛利率)倒推批发价格,进而依据卷烟调拨价格与批发价格之间的毛利率(调批毛利率)倒推调拨价格(出厂价)。批零毛利率和调批毛利率都由国家烟草专卖局和烟草总公司制定。

所有计划内生产的卷烟都经过这样一套倒推定价机制依次确定零售价格、批发价格和调拨价格(生产商价格/出厂价),各地方烟草公司都在其每年的卷烟调拨计划中明确列示所有卷烟的调拨价、批发价和零售价,要求卷烟的生产和商业企业严格执行。这样一套定价体制下,在2009年烟草消费税政策调整的同时,国家烟草专卖局相应调整了卷烟的调拨价格,同时调整了甲、乙类卷烟和一至五类卷烟的分类标准及各类卷烟的调批差率。卷烟调批差率向下调整的程度与消费税率的调整程度密切吻合,从而使得批发价保持不变,零售价自然也不受影响。

而2015年的调整重点是在烟草批发环节,最大的特点是实现了烟草调税与调价的同步推进。但是仔细研究,从上例中笔者发现,卷烟消费税税负的提税使得一条卷烟的从价税额几乎占了90%以上,而从量税额只占了很少份额。

2015年的税制调整却使得卷烟的零售价格有所上涨,因为此次政策规定全部卷烟批发价格统一提高6%,并按照零售毛利率不低于10%的原则,同步提高零售指导价。所谓零售毛利率不低于10%,举例来说,如果一条卷烟的批发价为100元,则建议零售价不低于110元。不过,一些原来零售毛利率就比较高的中低档卷烟,其零售价此次并未上涨。除此之外,此次税制调整在批发环节还加征了从量税,从量税对低价烟的提价效果更为明显,且征收管理较从价税更为简便。现在每批发一条卷烟,要计征1元(0.005×20×10)的从量税,而这1元的从量税额是针对所有档次的卷烟。通过以上的政策调整,此次卷烟的零售价格才有所上涨。可见,在我国要想通过税收政策来达到控烟的目的,只有适当地提高从量税额,并且在烟草专卖体制上“顺税提价”,才能产生效果。

主要参考文献

财政部,国家税务总局.关于调整卷烟消费税的通知.财税[2015]60号,2015-05-07.

中国注册会计师协会.税法[M].北京:经济科学出版社,2011.