

复合计税方式下 消费税组成计税价格的确定

刘承智

(邵阳学院 湖南邵阳 422000)

根据财政部、国家税务总局《关于调整酒类产品消费税政策的通知》、《关于调整烟类产品消费税政策的通知》(以下简称《通知》),分别从2001年5月、6月起,对酒类产品 and 卷烟的消费税计税办法进行调整,将从价定率计算应纳税额的办法调整为从量定额和从价定率相结合计算应纳税额的复合计税办法。应纳税额=应税销售数量×定额税率+应税销售额×比例税率。《通知》对复合计税方式下从量定额和从价定率的计税依据进行了说明,同时规定纳税人自产自用、委托加工、进口应税消费品从量定额计算消费税的计税依据分别为移送使用数量、委托方收回数量、海关核定的进口征税数量;自产自用、委托加工、进口应税消费品从价定率计算消费税的计税依据按《消费税暂行条例》及有关规定执行。即纳税人自产自用、委托加工和进口酒类和卷烟产品时,没有同类消费品销售价格的,应纳税额=应税(移送使用、加工收回、进口)销售数量×定额税率+组成计税价格×比例税率。

《通知》中并没有明确指出采用复合计税方式后消费税的组成计税价格应如何确定。在实际工作中,存在三种不同的观点。第一种观点,采用复合计税方式后,从价定率计征部分使用的组成计税价格公式不发生变化,即组成计税价格中不包含从量定额计算的消费税定额税。第二种观点,采用复合计税方式后,从价定率计征部分使用的组成计税价格应包含从量定额计算的消费税定额税,即:①纳税人自产自用的应税消费品,组成计税价格=(成本+利润+消费税定额税)÷(1-消费税税率)。②纳税人委托加工的应税消费品,组成计税价格=(材料成本+加工费+消费税定额税)÷(1-消费税税率)。③纳税人进口的应税消费品组成计税价格=(关税完税价格+关税+消费税定额税)÷(1-消费税税率)。第三种观点,采用复合计税方式后,自产自用应税消费品组成计税价格沿用《消费税暂行条例》原有的计算方法不变,而委托加工、进口应税消费品组成计税价格中应包含从量定额计算的消费税定额税。

笔者不支持第一、三种观点。首先,虽然从量计征的消费税税额的计算基础与价格无关,但在复合计税方式下,从量计征消费税定额税的计算结果是应纳消费税税额的组成部分之一,而消费税是价内税,不论从价计征的消费税还是从量计征的消费税均属于消费税的范畴。因此,从价计征的

消费税和从量计征的消费税都应该包含在组成计税价格中。其次,自产自用应税消费品组成计税价格中的利润已包含消费税定额税的观点也是错误的。消费税作为价内税的设计容易使人误解税负的增长会减少当期利润,即在价格因素不发生变化的情况下,税负增加会使利润减少相应的份额。但消费税归属于流转税,作为价内税的同时也是间接税,间接税的一大特征就是可以转嫁税负,在商品流转的过程中价格是变化的因素,可以根据税负的增长变化随时通过调节价格因素来转嫁税负,从理论上说,消费税的最终承担者是消费者而不是企业。因此,只能是组成计税价格中包含消费税定额税,而不能认为组成计税价格中的利润已包含消费税定额税。

笔者支持第二种观点,即采用复合计税方式后,应税消费品从价定率计征部分使用的组成计税价格均应包含从量定额计算的消费税定额税。

理由如下:一是符合消费税价内税的设计原理。价内税的税款是作为征税对象的商品或劳务的价格的有机组成部分,组成计税价格是消费税计税价格的一种特殊形式,理应包含征收的全部消费税税额,而不仅仅是从价定率征收的部分。二是有利于增强消费税的宏观经济调控能力。在应税消费品组成计税价格中加入应征的消费税定额税,使从价定率征收消费税时税基扩大,纳税人应纳的消费税和增值税同时增加,并且税负最终由消费者承担,进而影响部分消费者的消费行为,起到调节我国消费结构、引导消费规模和方向、诱导消费行为的作用,更有利于增强消费税的经济调控能力和作用。三是统一了消费税组成计税价格的计算口径。2004年财政部、国家税务总局《关于调整进口卷烟消费税税率的通知》中已经明确规定进口卷烟消费税组成计税价格应加计消费税定额税,即:组成计税价格=(关税完税价格+关税+消费税定额税)÷(1-消费税税率)。虽然目前尚未有相应的法律文件明确规定自产自用和委托加工应税消费品组成计税价格公式是否应加计消费税定额税,但“对进口产品不得征收或间接征收高于相同的本国产品所直接或间接征收的国内税或其他国内费用”是WTO国民待遇原则的基本精神,从这个角度来看,自产自用、委托加工应税消费品与进口应税消费品在组成计税价格的计算确定上也应该做到内外统一、口径一致。○