

中级经济师

财政税收专业知识和实务

考点强化班

第四章 货物和劳务税制度

考点二、消费税

一、消费税的征税环节

| 应税消费品 | 征税环节 |
|-----------------|---------------------|
| 1. 卷烟 | (生产、委托加工、进口) + 批发环节 |
| 2. 金银首饰、钻石及钻石饰品 | 零售环节缴纳, 其他环节不纳 |
| 3. 其他应税消费品 | 生产、委托加工、进口缴纳 |

二、消费税的税率

(一) 消费税税率形式

| 税率基本形式 | 适用应税项目 |
|---------------|------------------------------|
| 定额税率 | 啤酒; 黄酒; 成品油 |
| 比例税率和定额税率复合计税 | 白酒; 生产、进口、委托加工的卷烟, 批发卷烟 |
| 比例税率 | 除啤酒、黄酒、成品油、卷烟、白酒以外的其他各项应税消费品 |

(二) 适用税率的特殊规定

1、卷烟适用税率

| 税目 | 比例税率 | 定额税率 | | 征收环节 |
|--|------|-----------|---------------|------|
| | | 每支 | 每标准箱 (5万支) | |
| 1. 卷烟 | | | | |
| (1) 甲类卷烟——调拨价 70 元 (不含增值税, 含 70 元) / 条以上 | 56% | 0.003 元/支 | 150 元/箱 | 生产环节 |
| (2) 乙类卷烟——调拨价 70 元 (不含增值税) / 条以下 | 36% | 0.003 元/支 | 150 元/箱 | 生产环节 |
| (3) 甲乙卷烟 | 11% | 0.005 元/支 | 250 元/箱 | 批发环节 |
| 2. 雪茄烟 | 36% | | | 生产环节 |
| 3. 烟丝 | 30% | | | 生产环节 |

特殊规定:

(1) 纳税人销售的卷烟因放开销售价格而经常发生价格上下浮动的, 应以该牌号规格卷烟销售当月的加权平均销售价格确定征税类别和适用税率。

但销售的卷烟有下列情况之一者, 不得列入加权平均计算: ①销售价格明显偏低而无正当理由的; ②无销售价格的。

(2) 卷烟由于接装过滤嘴、改变包装或其他原因提高销售价格后, 应按照新的销售价格确定征税类别和适用税率。

(3) 纳税人自产自用的卷烟应当按照纳税人生产的同牌号规格的卷烟销售价格确定征税类别和适用税率。没有同牌号规格卷烟销售价格的, 一律按照卷烟最高税率征税。

(4) 委托加工的卷烟按照受托方同牌号规格卷烟的征税类别和适用税率征税。没有同牌号规格卷烟的, 一律

按卷烟最高税率征税。

(5) 残次品卷烟应当按照同牌号规格正品卷烟的征税类别确定适用税率。

(6) 下列卷烟不分征税类别一律按照 56% 卷烟税率征税，并按照定额每标准箱 150 元计征税率：①白包卷烟；②手工卷烟；③未经国务院批准纳入计划的企业和个人生产的卷烟。

2、酒的适用税率

| 税目 | 比例税率 | 定额税率 | |
|-----|------|-------------------|------------------|
| | | 500 克 (500 毫升) | 1 吨 (1000 公斤) |
| 白酒 | 20% | 0.5 | 1000 |
| 黄酒 | | | 240 |
| 啤酒 | | | 甲类：250 乙类：220 |
| 其他酒 | 10% | | |

【链接】每吨出厂价（含包装物及包装物押金）在 3000 元（含 3000 元，不含增值税）以上的是甲类啤酒。

三、消费税的计税依据

| 三种计税方法 | 计税公式 |
|--------------------------|---------------------------------|
| 1. 从价定率计税 | 应纳税额 = 销售额 × 比例税率 |
| 2. 从量定额计税 (啤酒、黄酒、成品油) | 应纳税额 = 销售数量 × 单位税额 |
| 3. 复合计税 (白酒、卷烟) | 应纳税额 = 销售额 × 比例税率 + 销售数量 × 单位税额 |

【关于包装物的规定】

(1) 包装物连同产品销售——并入应税消费品的销售额中征收消费税

(2) 包装物不作价随同产品销售，而是收取押金，且单独核算的。

| | 啤酒、黄酒 | 除黄酒、啤酒外的其他酒 (主要指白酒) | 其他产品 |
|-----|-------|------------------------|-------|
| 增值税 | 看是否过期 | 收取时就征收 | 看是否过期 |
| 消费税 | 不用缴纳 | 收取时就征收 | 看是否过期 |

【说明】由于啤酒和黄酒的消费税是从量征收的。

四、消费税应纳税额的计算

(一) 自行销售应税消费品应纳税额的计算

1. 从量定额应纳税额的计算——啤酒、黄酒、成品油

应纳税额 = 应税消费品销售数量 × 单位税额

2. 从价定率应纳税额的计算

应纳税额 = 应税消费品销售额 × 税率

3. 实行复合计税应纳税额的计算——卷烟、白酒

应纳税额 = 销售数量 × 定额税率 + 销售额 × 税率

(二) 自产自用应税消费品应纳税额的计算

1. 应纳税额 = 同类消费品销售单价 × 自产自用数量 × 税率

2. 如果没有同类消费品的销售价格按照组成计税价格来计算：

组成计税价格 = (成本 + 利润) ÷ (1 - 消费税比例税率)

应纳税额 = 组成计税价格 × 税率

(三) 委托加工应税消费品的应纳税额的计算

| 不同情况下 | 委托方的税务处理 |
|-------|----------|
|-------|----------|

| 委托加工环节 | 一般由受托方代收代缴消费税 |
|-----------------|----------------------------|
| 用于连续生产应税消费品再销售 | 委托加工环节已纳消费税按当期生产领用数量计算准予扣除 |
| 直接出售/用于“视同销售行为” | 不征消费税 |

(1) 应纳税额=受托方同类消费品销售单价×委托加工数量×适用税率

(2) 如果受托方没有同类消费品的销售价格，应该按组成计税价格计算纳税

组成计税价格

= (材料成本+加工费) ÷ (1-消费税比例税率)

应纳税额=组成计税价格×税率

其中：材料成本是指委托方所提供加工材料的实际成本。

(四) 进口应税消费品的应纳税额

1、采用从价定率

组成计税价格= (关税完税价格+关税) ÷ (1-消费税比例税率)

应纳税额=组成计税价格×税率

2、从量定额

应纳税额=应税消费品数量×单位税额

3、进口卷烟的组成计税价格和应纳税额的计算

进口卷烟消费税组成计税价格 = $\frac{\text{关税完税价格} + \text{关税} + \text{消费税定额税}}{1 - \text{进口卷烟消费税比例税率}}$

应纳消费税=消费税从价税+消费税定额税

应纳消费税=组成计税价格×比例税率+消费税定额税

组成计税价格=关税完税价格+关税+组成计税价格×消费税比例税率+消费税定额税

考点三、关税

一、关税的完税价格和应纳税额的计算

1、一般货物的完税价格

进口货物的完税价格

=货物的货价+运输及其相关费用、保险费

2、特殊进口货物完税价格

(1) 运往境外修理的机械器具、运输工具或其他货物，出境时已向海关报明，并在海关规定期限内复运进境的，应当以海关审定的**境外修理费和料件费**为完税价格。

完税价格=境外修理费+境外料件费

(2) 运往境外加工的货物，出境时已向海关报明，并在海关规定期限内复运进境的，应当以海关审定的**境外加工费和料件费以及该货物复运进境的运输及其相关费用、保险费**估定完税价格。

完税价格=境外加工费+境外料件费+复运进境的运保费

(3) 予以补税的减免税货物。

减税或免税进口的货物需予补税时，应当以海关审定的该货物原进口时的价格，**扣除折旧部分（注意和会计上的折旧含义不同）**价值作为完税价格，其计算公式如下：

完税价格=海关审定的该货物原进口时的价格×[1-**申请补税时实际已使用的时间（月）**÷（**监管年限**×12）]

3、进口货物完税价格中的运费及其相关费用、保险费的计算

进口货物的保险费，应当按照实际支付的费用计算。一般方式进口无法确定实际保险费，则**保险费=（货价+运费）×3%**

(1) 从价税应纳税额的计算

应纳关税=完税价格×关税税率

FOB: Free on Board—船上交货（离岸价格）

CFR: Cost and freight—成本加运费

CIF: Cost Insurance and Freight —（成本、保险费加运费）又称为“到岸价格”，是**关税的计税依据**。

(2) 从量税应纳税额的计算

应纳关税=货物数量×单位税额

(3) 复合税应纳税额的计算

应纳关税=货物数量×单位税额+完税价格×关税税率

(4) 滑准税应纳税额的计算

应纳关税=完税价格×滑准税税率

【链接】滑准税是一种**关税税率**随进口商品价格由高到低而由低至高设置计征关税的方法。征收滑准税可以使进口商品价格越高，其进口**关税税率**越低，进口商品的价格越低，其进口关税税率越高。

二、关税的补征和追征、退还

(一) 关税的补征和追征

| | 原因 | 时效 |
|----|----------------------------------|----|
| 补征 | 海关少征、漏征 | 1年 |
| 追征 | 因纳税人违反规定而少征、漏征 (按日加收万分之五的滞纳金) | 3年 |

(二) 关税的退还

1. 海关发现

海关多征的税款，**海关发现后应当立即退还。**

2. 纳税人发现

如遇下列情况之一，可**自缴纳税款之日起一年内**，书面声明理由，连同原纳税收据向海关申请退税，**并加计同期银行利率计算的利息。**

(1) 因海关误征，多纳税款的；

(2) 海关核准免验进口的货物，在完税后，发现有短缺情况，经海关审查认可的；

(3) 已征出口关税的货物，因故未装运出口，申报退关，经海关查验属实的。