

成品油生产企业消费税税收风险分析及应对研究

杨洋

(国家税务总局税务干部学院(大连), 辽宁 大连 116000)

摘要: 成品油产业链是税收监管的重点领域,也是税收监管的难点所在。一些成品油生产、经销和使用企业通过“过票、洗票、配票、变票”的手段,逃避税务监管。本文针对成品油生产企业,从成品油消费税的风险成因分析,指出风险特点和监管难点。最后提出对成品油生产企业风险监管对策。

关键词: 成品油; 税收风险; 风险应对

基金项目: 国家税务总局税务干部学院(大连)2022年度学校科研课题(一般课题)“智慧税务背景下成品油行业税收监管研究”(项目编号:2022SYDLY14)。

【中图分类号】F275 【文献标识码】A
【DOI】10.12248/j.issn.1007-676X.2023.007.058

一、成品油生产企业特点

成品油消费税是对成品油生产企业在生产销售汽油、柴油、石脑油、溶剂油、航空煤油、润滑油、燃料油等七种成品油时缴纳的消费税。但是根据成品油生产企业特点,对成品油生产企业消费税税收监管存在难点。

(一) 生产工艺复杂

石油炼制生产工艺复杂,生产链长,原材料、产成品多样,企业生产装置也是比较复杂,比如说一次加工的预处理装置。二次加工的催化装置、气分装置、MTBE装置、重整装置延迟焦化装置、加氢精制、汽油加氢装置、加氢裂化装置、烷基化装置等,需要具有专业知识才能做出具体判断。仅通过分析报表数据难以准确确定风险点,更难以量化,受诸多因素影响。

(二) 社会关注度高

成品油生产企业属劳动密集型企业,在安置劳动力就业、促进居民增收、财力保障等方面作用巨大,社会和政府的关注度高。在这么高的社会关注度下,容易出现“牵一发而动全身”的困境。

(三) 变票问题多

成品油生产企业在国民经济分类中属于制造业,其涉及的生产环节多、工艺流程复杂,该行业纳税人利用变名购进、变名销售、向第三方开票等手段少缴消费税具有普遍性并且检查核实复杂烦琐困难,带来极高的管理风险。并且生产企业多为投资金额大、社会影响度高的地区重点

税源企业,日常监管难度较大。

经检索“裁判文书网”等,2018年1月至2022年12月,共发现96起成品油行业变票案件^[1]。这数据只是成品油行业变票行为的冰山一角,如果加上未公开的涉税犯罪案件以及未结案的案件,可以想象到成品油行业变票行为较为严峻。

二、成品油消费税风险成因

(一) 应税品目风险成因

1. 税务部门缺少检测手段

成品油是我国15个消费税税目中的一种,设计初衷是抑制消费总量,促进节能减排。现有政策中对成品油消费税应税产品和应税范围的概括是以正列举的方式规范的,只要不在注释范围内,就不属于消费税应税产品。同时注释中又对应应税产品参数进行了注释如汽油的辛烷值、柴油的倾点或凝点,税务部门缺少足够的检测手段,需要依靠质检部门的技术手段,这成了制约成品油行业日常监管的一大难题。

表1 应税产品税额

油品名称	计量单位(1吨)	单位税额
汽油	1388 升	2109.76 元
石脑油	1385 升	2105.2 元
溶剂油	1282 升	1948.64 元
润滑油	1126 升	1711.52 元
柴油	1176 升	1411.2 元
燃料油	1015 升	1218 元
航空煤油	1246 升	1495.2 元

表2 应税产品“变名”后的产品之间税额差

原油品	变名后	消费税差额
汽油	柴油	698.56
汽油	燃料油	891.76
石脑油	燃料油	887.2
柴油	燃料油	193.2
汽油	芳烃	2109.76
柴油	芳烃	1411.2
燃料油	沥青	1218

2. “变名”销售后利益巨大

经济类犯罪的动因往往是牟取利益,石化行业的消费税违法犯罪也不例外,但其特殊性在于,涉案企业为了牟利从事违法活动。表1是每升应税成品油的单位税额,表2是油品变名会产生消费税税额差。

从表1和表2中可以看出,如果企业生产的是汽油,如果变名成柴油销售的情况下,每吨油品可以少缴纳698.56元的消费税。如果企业生产油品达到万吨的话,企业偷逃缴纳的消费税会达到约700万元。在巨大的利益面前,很多企业选择铤而走险,选择了通过变更产品名称的方式逃避缴纳消费税。

(二) 成品企业恶意抵扣风险成因

根据《财政部国家税务总局关于以外购或委托加工汽柴油连续生产汽柴油允许抵扣消费税政策问题的通知》(财税〔2014〕15号)文件的规定:“以外购或委托加工收回的已税汽油、柴油为原料连续生产汽油、柴油,准予从汽、柴油消费税应纳税额中扣除原料已纳的消费税税款。”这个文件说明如果企业用已税汽油、柴油连续生产汽油、柴油,在取得相关完税凭证的基础上,可以扣除原料中已经缴纳的消费税税款。在部门不法生产企业那里,就会出现通过取得虚假增值税专用发票来抵减应税汽油、柴油等的消费税,以达到少缴纳的消费税的目的。

三、成品油消费税风险分析

(一) 生产销售环节风险分析

1. 通过变换产品名称,少缴消费税

通过改变产品名称,将消费税应税产品变为非应税产品,如将汽油变为甲基叔丁基醚(MTBE)、将燃料油变为沥青等;将高税率应税产品变为低税率应税产品对外销售,如将汽油变为柴油,柴油变为燃料油等;应税产品变为免征、缓征消费税产品对外销售,如将柴油变名为缓征消费税的航空煤油。

2. 通过不计收入,少缴消费税

一是油品的生产过程中,会有中间油品的产生。企业往往通过账外经营,不开具增值税专用发票销售这些中间油品。二是企业人为调整(降低)综合产品收率(成品油收率=当期应税消费品产出量÷生产当期应税消费品所有原料投入数量×100%),通过人为降低其应税成品油的产出率,将多产出的应税油品进行账外经营方式销售,以达到偷逃缴纳消费税的目的。

比如沥青的生产环节,根据生产工艺中间会有油品的产生,但是一些企业通过账外经营方式销售中间产品但是没有缴纳相对应的增值税和消费税。

(二) 退、免税环节风险分析

根据《石脑油、燃料油退(免)消费税管理操作规程(试行)》的通知,“企业将外购的含税石脑油、燃料油用于生产乙烯、芳烃类化工产品,且生产的乙烯、芳烃类化

工产品产量占本企业用石脑油、燃料油生产全部产品总量的50%以上的,按实际耗用量计算退还所含消费税。”

部分企业存在不符合条件(比如说企业生产乙烯、芳烃类化工产品产量没有达到占本企业用石脑油、燃料油生产全部产品总量的50%以上,但是却通过隐匿销售其他产品使产量达到50%以上)退税的情况。另外也存在外购石脑油、燃料油未用于生产乙烯芳烃类化工产品,而是将外购石脑油燃料油按乙烯、芳烃类产品直接销售。

(三) 税务部门风险分析

1. 错误标识为成品油生产企业

有的企业并不是生产企业,或者没有生产能力,但是却被错误标识为成品油生产企业,违规给下游企业违规开具应税成品油发票。

2. 标识为成品油生产企业,但未做消费税税种登记

虽然是成品油生产企业,也具备生产能力,但是在税种登记上没有做消费税税种登记,给税收监管带来风险。

四、成品油生产企业涉税风险应对

成品油生产企业因该行业的获利点有别于其他行业,以汽油柴油为例,每吨近2000元的消费税,具有一定规模的成品油生产企业其生产销售应税油品以万吨计,每万吨若能少缴纳消费税则可带来近2000万的利益。结合该行业特点,建议从生产企业资质、生产销售商品应税属性结合案头分析综合进行检查。

(一) 判断是否是成品油生产企业

判断一个企业是否是成品油生产企业可以从生产资质、生产设备、人员询问三个方面进行判断。

1. 生产企业资质

对成品油生产企业从立项到投产需要经过一系列的审批,一般应注意企业的立项审批、安监审批、土地审批、环评等审批手续是否齐备,通过审批手续综合研判可以客观地了解和掌握企业的真实生产能力和产出产品情况。一般企业会以设备更新换代、技术升级等理由解释,但因成品油行业的特殊性,相关更新换代或升级均需要有审批。同时该行业的更新升级投入较大,对应资产账簿相关科目应有体现。

比如立项审批(发改委)决定了企业购进生产装置的用途,如果立项审批手续为年产20万吨UFCC油浆项目,而通过对企业申报表、财务报表、税控平台核查发现企业产量为40万吨,大于立项或产品与立项不符或即产量不符又品名不符,那么企业就存在涉税风险。

2. 生产设备情况

判断企业是具有生产能力,在成品油生产企业相关审批手续齐全的情况下,应对生产企业进行实地核实。

生产装置的核实可以核实企业的鹤位、罐区、生产区、污水处理区、消防水池等区域或设施;查看企业员工是否正常进行生产、生产区是否有安全人员值守;查看企

业罐区，主要针对罐区铭牌和罐区仓储能力核实，成品油仓储罐的铭牌标注为石脑油则只能存储石脑油、标注为沥青则只能存储沥青，铭牌标识与存储品具有一一对应性，可据此判断其购进的原料或产出产品种类。

通过以往对成品油生产企业进行检查或者核查中发现，有的企业已经荒芜，生产设备已经老旧，不具备生产能力，但是却能开具成品油发票，这样企业就存在涉税风险；或者通过企业的鹤位观察，企业鹤位区管道销售的是“轻质油”，但是企业开具的“重油”沥青（非应税）的发票。说明企业存在销售应税油品但是开具非应税油品发票的嫌疑。

3. 企业五员询问

围绕企业经营情况对企业管理层人员、财务部门负责人、生产部门负责人、采购部门负责人、销售部门负责人分别进行询问，对成品油生产企业的负责人和四个部门的负责人的分别询问可以从不同角度了解掌握企业的具体情况，企业管理者对企业整体情况的反馈、财务负责人对票载业务资金往来情况、生产部门对设备生产产品的介绍、采购部门对原材料的说明、销售部门对销售情况的介绍，既可以从不同角度研判企业又可以从不同部门的角度分析出企业可能存在的问题。

（二）成品油生产企业的案头分析与研判

目前的金三系统中有两个模块非常适合对成品油生产企业进行案头分析，分别是金税三期一户式2.0查询模块和金税三期一户式全景分析，同时运用数据回放掌握企业进销信息，将上述模块结合运用可以基本做到对成品油企业的准确案头分析，实现精准核查。

1. 金税三期一户式2.0查询模块

该模块可以对本域内成品油企业的上下游查询，并显示其购进和销售的不同产品占比，同时对上下游企业如被列为风险纳税人会有红色提示，便于理清企业风险关联点，但查询时间是从2020年3月至今，这也就造成了对2020年3月之前的成品油生产企业经营情况无法掌握，因此需要结合一户式全景分析。

2. 金税三期一户式全景分析

该模块可以查询本域内成品油生产企业的上下游，并且没有查询期的限制，可以对企业上下游进行追踪，但是该模块只能显示企业流，不能直观的反应企业进销明细和上下游企业风险情况，因此需要具有一定的风险局工作经验，对涉税风险企业有一定掌握，才能通过上下游链条分析研判成品油生产企业经营情况。

3. 运用数据分析

运用数据回放，将企业进销情况进行比对，对同比、环比产销异常的产品进行有针对性的识别。举例说明，表3是某成品油生产企业生产油品种类和同比情况。

表3 某石化公司生产油品同比分析

纳税人名称： 某石化公司								
单位：万吨								
属期	原油加工量	汽油	柴油	燃料油	溶剂油	石脑油	润滑油	航空煤油
2019年产出占比	235.46	39.37%	29.09%	0.52%				7.39%
2020年产出占比	229.03	49.91%	23.15%	1.88%				6.89%
2021年产出占比	217.52	40.70%	25.59%	13.73%				2.42%

根据常识，石油炼化企业在设备无更新换代的情况下，产出品目基本固定，投入产出比率波动不大。所以，该公司2021年销售的汽油和燃料油产出占原油加工量比率出现明显波动，同时航空煤油产量大幅下降，应进一步核实因航空煤油产出比率下降差额部分产品流向，核实其是否属于应税油品而用化工品名销售。

4. 关注生产工艺流程图

实务工作中，可要求企业提供工艺流程图，便于核实企业进销配比情况。企业工艺流程图对于掌握企业投料和产出情况极为重要。企业的出率可以人为调整，但工艺流程不能变更，可以据此研判企业生产销售真实性。造成税务机关没有统一的标准作为参考。

比如根据企业购进原材料产品罐查看企业购进的原材料，结合企业工艺流程图判断企业能够生产的应税油品为石脑油，出率为70%。但是查看企业开具的增值税专用发票发现企业销售的是非应税油品。

最终，希望随着监管体系的不断完善以及技术的不断进步，成品油行业偷逃税空间急剧压缩，达到行业发展将更加规范的目的。

参考文献：

[1]华税律师事务所.石化行业税务合规报告(2023)[R].2023.

[2]王军.以深入开展“学查改”专项工作为契机 扎实推动习近平经济思想在税务系统落地生根[J].机关党建研究,2022(06):28-31.

[3]刘霞.消费税实务 政策解析与操作指南[M].立信会计出版社,2018.

[4]孔晋霞.现行成品油消费税政策问题研究[J].行政事业资产与财务,2022(22):26-28.

作者简介：

杨洋（1988—），女，辽宁阜新人，硕士，讲师，国家税务总局税务干部学院（大连），研究方向为税务稽查。