

**F C T C**世界卫生组织
烟草控制框架公约

世界卫生组织烟草控制框架公约 缔约方会议

第五届会议
大韩民国首尔，2012年11月12-17日
临时议程项目 6.1

FCTC/COP/5/8
2012年7月24日

《世界卫生组织烟草控制框架公约》 第6条实施准则草案

工作小组的报告

1. 缔约方会议在其第四届会议上（乌拉圭埃斯特角，2010年11月15-20日）决定¹设立一个由财政和卫生专家组成的工作小组，并要求该工作小组提交一份进展报告，或者如有可能，提交《世界卫生组织烟草控制框架公约》第6条（减少烟草需求的价格和税收措施）实施准则草案，供缔约方会议审议。
2. 据该决定，工作小组在2011年12月6-8日的会议上讨论了主要促进者编写的第一份草案。鉴于该次会议上的讨论情况和收到的评论意见，主要促进者和表示有兴趣参与的若干缔约方在2012年3月初的一次会议上继续开展了工作。
3. 2012年5月11日向各缔约方提供了准则草案供评论（在受保护的网站上），评论的截止日期为2012年6月25日。
4. 鉴于收到的许多评论意见具有实质意义并有时相互矛盾，主要促进者决定在本阶段仅考虑会改进准则可读性的语言和文字编辑改动，其它评论意见将提交缔约方会议供审议。

¹ 见 FCTC/COP4(13)号决定。

关于所收到评论意见的考虑

5. 各缔约方确立本国税收政策的主权当前被列为首要的指导原则。有些缔约方认为准则中甚至应更加强调该问题。另一方面，有些缔约方要求更加强调《世界卫生组织烟草控制框架公约》的整体公共卫生目标以及第 6 条实施准则的特定公共卫生目标。在总体上，主要促进者认为已在这两种观点之间达成平衡。
6. 关于更广泛经济政策的考虑，文本草案提及可负担性的问题，并考虑到在实行烟草课税时需要考虑到通货膨胀和收入问题。有些缔约方表达的观点是，准则中应审视烟草制品作为通货膨胀推动力的作用。但是，主要促进者认为这将超出准则的范围。
7. 关于烟草业对烟草税收和卫生政策的可能干预，有些缔约方认为应大力强调这种风险。另一些缔约方认为文本中提及防范既得利益的文字应当与《世界卫生组织烟草控制框架公约》第 5.3 条的用词完全一致，并提及保护“烟草控制方面的公共卫生政策”。有些意见建议增加文字，描述烟草业对提高税率的可能和最常见反应。
8. 在收到的评论意见中，关于如何评估和介绍不同税收制度各自的优点以及如何介绍国家/区域在这方面的经验，存在不同观点。有些缔约方认为对特定制度的介绍不应当成为准则的一部分。有些缔约方对推荐混合税收结构（从量和从价税，并具有最低税率）表示关注，因为虽然某些区域在采用这种税收结构方面获得了广泛的正面经验，但这种结构不容易管理，而且不能被简单地“复制”。还有一些缔约方坚持认为这种结构具有优势并获得了良好的经验，强调仅建议在具备从量税率结构（已获得推荐）时使用，因为需要一种更简单和更健全的做法。
9. 总体说来，一致认为税收制度不应当鼓励用一种烟草制品取代另一种。但是，关于如何取得这种结果，关于在所有情况下对不同烟草制品造成类似税收负担的可行性，以及关于如何衡量这种税收负担，存在不同观点。有些缔约方大力支持准则提及对不同制品产生平等（或类似，或同等）的税收负担，而另一些缔约方认为准则不应当建议对不同烟草制品造成类似的税收负担，因为每个缔约方应有作出决定的主权。
10. 关于税收管理章节的多数评论意见认为文本过多地提出规定。相反，有些缔约方要求提供甚至更多的详细信息和实施指导。尤其关于授权/颁发许可证、跟踪和追溯，缔约方指出消除烟草制品非法贸易议定书草案¹涵盖了这些问题。

¹ 2012 年 4 月 4 日闭幕的非法贸易议定书政府间谈判机构第五次会议商定了消除烟草制品非法贸易议定书草案的文本。该文本提交缔约方会议第五届会议通过（文件 FCTC/COP/5/6）。

11. 关于把烟草税收入用于烟草控制的问题（“指定用途”），收到了不同角度的意见：有些缔约方要求加强文字并明确建议赞同“指定用途”，而另一些缔约方认为该主题根本不应当作为准则的一部分。主要促进者认为在这两种观点之间已达成平衡。

12. 关于免国内税/关税销售和非法贸易问题，评论意见主要表示关注与消除烟草制品非法贸易议定书草案和《世界卫生组织烟草控制框架公约》第 15 条的一致性。有些意见还认为所提建议，尤其是关于免国内税/关税销售的建议，太过分。主要促进者在总体上认为，当前的文本确保与消除烟草制品非法贸易议定书草案达成一致。但是，缔约方会议不妨将一致性问题纳入其讨论之中。

13. 关于国际合作的主题，有些缔约方和经认证参加缔约方会议的观察员提出文本应得到加强，而且应强调具有可比性的可得数据（包括来自定期报告）和技术援助的重要性。有些意见要求明确承诺对准则进行定期审查，而另一些意见认为审查机制不适当或不具成本效益。

14. 根据收到的一些评论意见，删除了包含定义和文献目录（文献/参考资料）的原有附件。这确保了更连贯的表达并使之能够对关于不同烟草制品定义的问题采用更加横向的做法（如果缔约方会议做此决定）。

缔约方会议的行动

15. 请缔约方会议尤其考虑到本说明中列举的问题，对准则草案进行审议并考虑予以通过。

附件

《世界卫生组织烟草控制框架公约》第 6 条的准则草案**减少烟草需求的价格和税收措施****1. 引言****1.1 本准则目的**

根据《世界卫生组织烟草控制框架公约》（WHO FCTC）其他条款以及缔约方会议的各项决定，本准则旨在协助缔约方履行其在《世界卫生组织烟草控制框架公约》第 6 条之下的目标和义务。本准则基于现有最佳证据以及成功推行减少烟草消费（整体绝对使用量）和流行率（使用烟草制品的人口百分数）的价格和税收措施的缔约方的最佳做法和经验。

1.2 指导原则

烟草使用对整个社会造成显著的经济负担。烟草相关疾病造成的较高直接卫生费用以及过早失去生命、烟草相关疾病所致残疾和生产力丧失造成的较高间接费用，会使烟草使用产生显著的外在性负面影响。税收不但能够通过降低消费量和流行率减轻这些外在性影响，而且能够对政府用于烟草消费相关卫生保健费用的开支经费作出贡献。

广泛认为税收和价格政策是影响烟草制品需求及消费的最有效手段之一。因此，实施《世界卫生组织烟草控制框架公约》第 6 条是烟草控制政策以及为改善公众健康所作努力的一项必要内容。与《世界卫生组织烟草控制框架公约》其他条款一起，烟草税应当作为烟草控制综合战略的一部分予以实施。

以下指导原则是实施《世界卫生组织烟草控制框架公约》第 6 条的基础。

(i) 决定烟草税收政策是缔约方的主权

根据《世界卫生组织烟草控制框架公约》第 6.2 条，准则的所有部分尊重缔约方决定并建立本国税收政策的主权。

(ii) 有效的烟草税可显著降低烟草消费量和流行率

烟草制品的有效税收可导致实际消费价格上升（经通胀调整），使消费量和流行率降低，从而减少死亡率和发病率并改善人口健康。提高烟草税对防止青少年初学或继续消费烟草尤为重要。

(iii) 有效的烟草税是一种重要的税收来源

有效的烟草税可向国家预算作出显著贡献。提高烟草税一般会进一步增加政府税收，因为增加的税通常可抵消烟草制品消费量的下降。

(iv) 烟草税具有经济效益并可减少卫生不公平现象

烟草税一般被认为具有经济效益，因为所针对的产品需求无弹性。低收入和中等收入人群对提税和提价的反应更强烈；因此，与较高收入的人群相比，这些人群中的消费量和流行率降低程度更大，从而可减少卫生不公平现象以及与烟草相关的贫穷。

(v) 烟草税收制度和结构应当具有效率和效益

烟草税的结构应当尽量减少合规成本，同时确保征收期望水平的税并达到卫生目标。

(vi) 烟草税收的行政管理应当具有效率和效益

烟草税收制度具有效率和效益的行政管理可加强依法纳税，确保更高的税收，并同时减轻非法贸易的风险。

(vii) 应防止烟草税收政策受既得利益的影响

按照《世界卫生组织烟草控制框架公约》第 5.3 条及其实施准则的要求，应防止烟草税收和价格政策的制定、实施和执行受烟草业商业利益及其他既得利益的影响，并防止受到任何其他实际和潜在利益冲突的影响。

1.3 准则的目标

本准则的主要目标是在考虑到烟草制品税提供大量税收的前提下，协助缔约方制定具有效率与效益的税收和价格政策，以便满足其在降低烟草消费量和流行率方面的

需求。特别强调，烟草税收政策可能旨在主要限制穷人和青少年购买和消费烟草制品的经济能力。此外，准则将协助缔约方选择征税类型以及应收取烟草税的制品类型，并决定征税的适当水平和结构，以便达到本国的财政和公共卫生目标。准则的另一个目标是协助缔约方设计税务行政系统，使之能够高效率和高效益地征税，并在对烟草制品非法贸易采取措施的必要性方面提高认识。

准则概述了具有代表性的现有税收制度以及最佳做法，并包括一系列建议。

1.4 准则的范围

本准则注重于直接影响烟草制品价格的间接税（消费税）。其他税种或收费，例如所得税、公共费用和鼓励投资的规定费用，不属于本准则的范围。第 3.1.6 节中简要介绍了增值税和进口税。

从更广泛的视角，必须注意到烟草税收政策有能力直接影响烟草制品的消费价格，从而降低消费量、流行率和经济上的可负担性。但是，烟草税并不处在一个真空的空间，应当作为烟草控制综合政策的一部分，与根据《世界卫生组织烟草控制框架公约》其他条款（尤其是第 5 条和第 7 条）采取的其他政策一起予以实施。因此，还需要考虑到更广泛的经济政策问题，尤其是税收和价格政策与就业和收入增长之间的相互关系以及由此对部分人群造成的社会影响。但是，这种分析超越了本准则的职权。

准则还考虑到非法和跨境贸易对税收政策的影响。根据《世界卫生组织烟草控制框架公约》第 15 条以及消除烟草制品非法贸易议定书草案，确立烟草税收政策时，必须伴有消除所有形式非法贸易的一切可能措施，作为烟草控制的一项主要目标。

2. 烟草税收、价格和公众健康之间的关系

税收是决策者影响烟草制品价格的一种非常有效的工具。在多数情况下，提高烟草制品税会使价格上涨，从而导致消费量和流行率降低，造成死亡率和发病率下降，并因此改善人口的健康¹。众多研究显示了价格与烟草使用之间的负面关系，无人予以反驳²。

¹ 《价格和税收政策（涉及公约第 6 条）：世卫组织无烟草行动的技术报告》。向缔约方会议第四届会议提交的报告，乌拉圭埃斯特角，2010 年（文件 FCTC/COP/4/11）：第 4 段。可从：<http://www.who.int/fctc/publications/en/>获取。

² 实例可见《世卫组织烟草税收行政管理技术手册》。日内瓦，世界卫生组织，2010 年：第 1 和第 2 章。

2.1 价格与消费量/流行率之间的关系（价格弹性）

税收和价格都影响烟草制品的消费以及烟草使用的流行率。在高收入国家，证据显示价格上涨的影响约有一半涉及流行率，另一半涉及强度（吸烟者继续使用的烟草制品数量）。低收入和中等收入国家中的类似研究中发现了相似的结果¹。

通过提税提高真实价格（经通胀调整）的任何政策在减少烟草消费方面都是有效的。根据《世卫组织烟草税收行政管理技术手册》中提及的研究，价格与烟草消费之间的关系没有弹性，也就是说，消费减少的比率少于价格上涨的比率。需求的价格弹性，即价格发生 1% 的变动所产生的消费变化百分比，决定了这种关系。例如，如果需求的价格弹性为 -0.5，提价 10% 将造成消费量减少 5%。对需求的价格弹性，多数估计值处在 -0.2 至 -0.8 之间²。

在所有环境中，研究表明需求的价格弹性在远期内较高（以绝对值计），也就是说，消费在远期内将减少更多。社会经济地位较低的人群对税收和价格变化反应较大，因为此类变化对他们可用的收入产生的影响更大。

关于提税和提价对青少年使用烟草的影响，据估计，与年龄较大的人群相比，青少年对税收和价格变化的反应要大一到二倍³。因此，提高烟草税很可能对降低青少年中的消费量、流行率和开始吸烟人数以及对减少青少年从尝试转变为成瘾的机会具有显著的影响。

同样重要的是，在低收入和中等收入人群中或烟草使用者对提价反应较大的国家中，提税可最明显地降低烟草需求，从而有助于抗衡卫生不公平现象。

提高税率通常导致政府所得收入增加。由于烟草制品的价格没有弹性，提税的比率预计会大于消费减少的比率，也就是说，提税会使收入增加。但是，在某一时间点，提税在理论上可能会因烟草制品出现价格弹性（也就是说，消费减少的比率高于提价的比率）而造成收入减少。但是，世界上接近这一时间点的国家即使有，也为数极少。

¹ 《世卫组织烟草税收行政管理技术手册》。日内瓦，世界卫生组织，2010年：第一章和第二章。

² 《烟草控制税收和价格政策的有效性》（国际癌症研究机构癌症预防手册：烟草控制。第14卷）。里昂，国际癌症研究机构，2011年。

³ 《价格和税收政策（涉及公约第6条）：世卫组织无烟草行动的技术报告》：第7段。

2.2 税收和可负担性（收入弹性）

可负担性一般界定为与人均收入相关的烟草制品费用。需要使用适当的建模技术估计可负担性和需求收入弹性的趋势。对可负担性的多数估计目前以卷烟为基础。

南非开普敦大学经济学院开展的一项研究似乎显示，决定卷烟消费量的关键因素是卷烟在经济上的可负担性，而不是简单的价格。因此，旨在减少烟草消费量的有效政策需要考虑到价格和收入水平两方面的事态发展¹。

收入提高造成烟草消费量和流行率上升，尤其是在低收入和中等收入国家。需求的收入弹性是收入变动 1% 所产生的消费变化百分比。需求收入弹性的多数估计处在 0 至 1 之间。需求收入弹性为 0.5 意味着收入上升 10% 将造成烟草消费上升 5%²。

如果提价不超过收入的增长，烟草制品无疑将随着时间的推移变得更具可负担性。可负担性的提高将造成消费量上升。证据显示，烟草制品在低收入和中等收入国家正在变得更具可负担性，而且可负担性提高的情况在近年内有所加速³。相反，高收入国家中的提税和提价程度一般超过收入的增长，结果是烟草制品的可负担性自 1990 年以来呈下降趋势。

有些国家选择采用的税收制度和结构可减轻烟草税对穷人的影响。但是，他们这样做，使穷人更能负担得起烟草制品的费用，从而使烟草的消费量和流行率上升，对穷人造成过高的卫生负担和经济费用并增加了卫生方面的不公平现象。此外，烟草使用加大了食品、住房、教育和卫生保健等必要方面之外的开支，因此可加剧贫穷。由于穷人对提税和提价的反应更大，与富人相比，提税很可能在更大程度上降低消费量和流行率，并从而减少卫生不公平现象和与烟草相关的贫穷⁴。

通过缩小高端和低端价格之间的差别并缩小价格范围，税收结构也可促使烟草制品变得一般不那么容易负担得起，主要是对最脆弱的人口阶层而言。

¹ Blecher EH, van Walbeek CP. 对卷烟可负担性的国际分析。《烟草控制》，2004 年 13:339-346。

² 《价格和税收政策（涉及公约第 6 条）：世卫组织无烟草行动的技术报告》：第 4 段。

³ Blecher EH, van Walbeek CP. 卷烟的可负担性和趋势：最新情况和关于方法的一些评论意见。《烟草控制》，2009 年，18:167-175。

⁴ John RM 等，《印度的烟草经济问题和烟草税》。巴黎，国际抗结核和肺病联盟，2010 年；John RM, 印度烟草价格弹性的估计。《卫生政策和计划》，2008 年，23(3): 200-209；Nargis N 等，（即将出版）。《贫穷问题章节》。美国国家癌症研究院/世卫组织关于烟草和烟草控制经济问题的专著。

建议

确立或提高本国征税水平时，除其他外，各缔约方应考虑到需求价格弹性和收入弹性两方面的问题以及通货膨胀和家庭收入的变化，使烟草制品随着时间的推移变得较不易负担得起，以便降低消费量和流行率。因此，各缔约方应考虑采用定期（自动）调整过程或程序，定期重新评价烟草税收水平。

3. 烟草征税制度

3.1 烟草税的结构（从价、从量、两者混用、最低税额、烟草商品的其他税收）

尽管为达到减少烟草消费和稳定政府收入而使用的税种各不相同，但几乎所有国家政府都对烟草制品征税。多数情况下，烟草制品由国家征税，全国各地应用同样的税率（国家或联邦税）。但是，少数国家额外在州或省级应用亚国家（地区和亚地区）税。一般说来，同时存在多重烟草税，会产生更大的复杂性并降低税收制度的整体效率。

税收制度可由单纯的从量或从价税组成。但是，可采用从量和从价税混用的混合或组合制度。此类制度的例子包括具有具体底限（最低税额）的从价税以及具有或不具有税额底限的从量和从价混合消费税。一般说来，制度设计得越复杂，就越难进行管理。

3.1.1 税种

一般说来，专门针对烟草制品收取的税是消费税，但其他与烟草无关的税，包括普通销售税、增值税和进口税，也可应用于烟草制品。消费税是对销售或生产用于在国内销售的特定产品收取的一种税，通常不针对在国内生产用于在国外销售（出口）的产品。消费税可以从量税（按量固定的金额，例如每包所含卷烟数量，或者重量）或者从价税（价值的一定百分数）。与其他任何消费税一样，烟草消费税是提高目标产品与其他商品或服务对应价格的一种工具，而且相对较容易管理，因为消费税是在生产链中早期征收的。

3.1.2 从量消费税

从量税可规定为统一的从量税，对一切有关产品征收同样价值的税，或者以不同的比率征税，即对不同产品规定不同价值的税。统一的从量税一般被认为是价格底限（最低税额），因为一般不可能使定价低于从量税。

单一的统一从量税是一种简单和容易实施和管理的模式，而且民众容易理解。更大程度地依赖于从量税可导致一个地区内零售价进一步趋向近似。此外，由于以消费量而不是以价格为基础，这种税更加稳定，更容易预测和管理，可加强税收额的稳定性并保证税收不受烟草业价格战略的影响。

征收统一从量税的行政管理负担较轻，因为只需要确定产品的量（例如，投放市场供消费的数量或公斤数），而不是价值。但是，除非至少根据通货膨胀定期增加，否则税收的真实价值将会降低。因此，把税与适当的消费或零售价指数联系起来以便减轻通货膨胀的影响，可加强从量税制度。

此外，即使产品定价较低，统一的从量税往往导致相对较高的价格，并可产生一种升级效果，即消费者更有可能转向价格较高的品牌，或者较不可能转向价格较低的品牌，因为价格较低和较高品牌之间的相对价格差别会变小。结果是，生产商的高价品牌具有较高的利润空间。价格较低的产品不提供这种利润空间，因为需要比价格较高的品牌更为廉价才能维持其竞争能力。

3.1.3 从价消费税

从价税表现为特定基价的一个百分数，应用于零售价（包含所有适用的税）或者生产商的价格（即出厂价）或到岸价格。

从价税的优点是，不需要对税率进行任何调整，就可根据通货膨胀自动维持其价值。从价税还将维持价格较高和较低产品之间的相对价格差别，因为对两者用相似的方法征税。但是，对所有市场竞争者（价格较低和较高的品牌）给予相似的待遇，可导致更大程度的价格竞争，并从而使平均价格下降。

另一方面，从价税制度需要计算第二种税基数据：除了供消费的市场投放量，必须确定某一特定价格档次的所有产品价值，以便计算适用的税额。单纯的从价税制度还可能出现降低产品价位的情况，以便降低产品应付税的价值，这主要是如果出厂价或到岸价格被用作为税基。此外，单纯的从价税制度可鼓励扩大不同产品之间的价格差异。这可导致消费者只买较便宜的产品。降低零售价也会降低税收的价值，也就是说，政府的收入会减少。

实施最低（从量）税收底限（见第 3.1.5 节），可避免这些问题，但生产商、批发商或零售商也会受益于这种做法，因为销售同一产品的所有市场竞争者都必须交纳明

确规定的最低税额。此外，政府的税收以同样的方式受益，因为保证了特定最低税额的收入（所有生产商、批发商或零售商都需要交纳最低税额，无论产品的零售价是多少）。

3.1.4 从量和从价消费税混用

作为第三种消费税结构，政府可采取从量和从价消费税混用的办法。

国家选用的消费税方案根据收入人群和地区有所变化。一般说来，低收入国家更有可能倾向使用从价消费税；相反，高收入国家更有可能倾向使用从量消费税。中等收入国家的情况较不明确。

混合制度通常把应用于所有品牌的从量税（通过最低从量税底限对价格较低的品牌造成更大影响）与对价格较高的品牌造成更大影响的从价税综合起来。这有助于向所有品牌平衡地征税并在生产商之间形成公平竞争的环境¹。

在混合制度中，每个国家强调的是从价还是从量，取决于本国情况和追求的政策目标。从价的部分会加大绝对价格差别并因此有利于较廉价品牌的卷烟——这可干扰以卫生为动力的价格政策目标；从量的部分则会缩小廉价和昂贵品牌之间的相对价格差别，并有助于尽量减少价格的多变性。

为了保证这种混合税收结构中从价和从量部分之间的平衡不因为采用较高的（从量）最低消费税而受到破坏，一般认为最适当的措施是限制从量部分与从价部分各自所占的比例（例如，可规定从量部分占包括增值税在内的总税额的 10% 至 75%）。这可确保税率中的从价部分在混合结构中继续有效。

混合制度还可有助于避免这种情况，即一个国家单纯从量征税，而邻国单纯从价征税，造成高价（昂贵）品牌从一个国家跨境流入另一个国家，而廉价品牌则向相反的方向流动。

在这种情况下，包括从量和从价组合内容以及强制性最低消费税的混合消费税结构可提供平衡和公平的税收结构，并同时为有关当局保持高水平的灵活性。因此，实施这种混合制度具有无可非议的优点，可以受益于其综合作用。

¹ 欧盟法规承认烟草消费税的卫生目标，规定了这种混合制度。见：http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/tobacco_products/legislation/index_en.htm

3.1.5 设定最低税率的制度

为了应对降低产品价位以便降低其应付税价值的情况，从价制度或由从价和从量税率组成的混合制度（见第 3.1.4 节）可采用以固定金额（最低从量税底限）表示的最低税收水平。单纯从量消费税率的制度从来也不会有这种最低底限。

对一个产品档次的所有烟草商品应用最低从量税底限，可确保由生产商交纳特定最低金额的消费税，无论该产品的零售价是多少。在有些国家，为同一目的使用最低价格。结果是，即使对烟草商品仅按从价消费税率征税，也可保证一定的税收收入。

消费税的从价成分使税额增长高于从量税最低底限，这可防止定价较高的品牌逃避较高的纳税负担。此外，提高最低税额将缩小最廉价与最贵烟草制品之间的差距。

在区域级，通过广泛使用具有最低税率的混合制度（从量和从价）并酌情在可能时实行单一国家最低税率，取得了积极的经验。例如，关于卷烟，欧盟成员国采用包括从量和从价组成部分的混合消费税制度，并几乎全都规定了国家最低税底限。固定的最低税额适用于整个欧盟¹。

3.1.6 其他烟草制品税

非专门针对烟草制品征收的其他税种不属于本准则的范围。尽管这些税适用于烟草制品并对价格具有显著影响，但不被视为具有显著的公共卫生价值，因为所有可能的替代物都很可能具有同样或类似的税收/税率。通常作为从价税的普通销售税和增值税就尤其是这样。尽管进口税可用不同的税率向烟草制品征收，但这种税也与上述情况相同。这种税提高烟草制品价格的能力可有变化并始终作为从价税征收，其优缺点与上文提及的情况一样。

建议

各缔约方应实施符合本国卫生和财政需求的最简便和最有效、例外情况最少并考虑到国情的制度。从预算和卫生的角度出发，各缔约方应实施具有最低从量税底限的从量或混合消费税制度，因为与单纯的从价制度相比，这种制度有相当大的优势。

¹ 在欧盟，卷烟消费税目前必须至少占零售价（包括各种税）的 57%，而且根据加权平均价格，每千支卷烟的税额必须至少为 64 欧元。消费税的从量部分必须不少于卷烟最终价格中税收总额的 5%，也不得超过 76.5%。

3.2 应用的税率水平

很难规定税收的最佳水平，因为税收制度、地理和经济条件以及国家公共卫生和财政目标各不相同。占零售价一定百分比的卷烟消费税额在世界各地差别巨大，在低收入国家消费税平均占零售价的 25%，在高收入国家则可高达平均 60%¹。从区域的角度来看，差距还要大：提供数据的 182 个国家中有 19 个（多数在世卫组织非洲和东南亚区域）消费税为 0%，而欧盟的消费税高达平均 62.61%（销售税在零售价中达到 73.47% 的最高值，占税收总额的 90.14%）²。关于卷烟之外的其他烟草制品，所应用消费税水平的范围同样很广泛。

零售价中较低的消费税水平以及各区域内或邻国之间的巨大差距有若干负面影响，例如跨境流动和更多的非法贸易，从而导致失去税收收入和干扰公共卫生政策。

如上文所述，要规定一个基准，取决于各种因素，尤其是国家和区域的政治及经济因素。在这方面，世界银行和世卫组织的文件编写者就零售价中消费税的百分比以及税收总额所占比率提出了建议³。

适当时，在一个区域形成近似（提高）的税率，尤其是零售价中税收的百分比，并进一步形成近似的零售价，将减少从事非法贸易和跨境购买的动力，并因此确保稳定地产生税收收入。这同样适用于进一步对不同烟草制品档次形成近似的税率和零售价（另见第 3.3 节）。

当涉及烟草制品（尤其是卷烟）消费税的最有效计算基础时，应当调整以“最普遍的价格范畴”（MPPC）作为零售价的观念，改为对所有卷烟采用“加权均价”（WAP）。在多数区域，国家市场上不再由一种最畅销的“国家”品牌占主导地位。最普遍的价格范畴是根据销量最大的品牌或者国家市场上特定期限内的特定价格范畴决定的。相比之下，以加权均价作为零售价则涵盖了投放市场供消费的所有卷烟/烟草制品。这提供了更大程度的透明性，公平和平衡地确定了税率，并在整个烟草部门内形成了公平的竞争环境⁴。

¹ 数据来自《2009 年世卫组织关于全球烟草流行的报告：落实无烟环境》。日内瓦，世界卫生组织，2009 年。可从：<http://www.who.int/tobacco/mpower/2009/en/index.html> 获取。

² 《世卫组织烟草税收行政管理技术手册》。日内瓦，世界卫生组织，2010 年：第 2 章；《2010 年实施世界卫生组织烟草控制框架公约全球进展报告》。日内瓦，世界卫生组织，2010 年：第 9 页；欧洲委员会，消费税表格第 III 部分，2011 年 7 月。可从：http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/index_en.htm 获取。

³ 《世卫组织烟草税收行政管理技术手册》。日内瓦，世界卫生组织，2010 年：第 2.6 章；《遏制大流行：政府与烟草控制的经济问题》，华盛顿（哥伦比亚特区），世界银行，1999 年。

⁴ 加权均价可计算如下：投放市场供消费的所有卷烟的总价值（包括所有税的零售价）除以一定时期内（例如一年）投放市场供消费的卷烟总量。另见欧洲委员会，消费税表格第 III 部分，2011 年 7 月。

建议

各缔约方应当就烟草税收结构，包括税率指标，确立前后一致的长期政策，以便在特定时期内实现其目标。应当定期（可能每年）监测和提高税率以便考虑到通货膨胀和收入增长方面的事态发展。在制定这些政策时，应考虑到区域的特点（例如跨境贸易）。

3.3 全面性/对不同烟草制品的相似税收负担

世界上不同地方使用的烟草制品种类差别很大。虽然缔约方在烟草制品征税方面的大部分经验专门涉及经加工的卷烟，但缔约方应认识到需要针对所有烟草制品的税收政策。此外，制度应做到简便和协调，以便确保，对不同制品征税时心怀共同的目标。

对不同烟草制品类别（例如经加工的卷烟和自制卷烟）或者在相似制品类别内（例如高价或低价卷烟）采用不同的税率，可产生鼓励因素，使吸烟者转换制品类别或使用源自非法贸易链的制品。一种制品比另一种制品的税率更高，可鼓励吸烟者转向收税较少并因此较便宜的制品。

因此，由于改用其他烟草制品（替代效应）且规避行为增多，消费量的预期下降程度会减少。例如，就卷烟而言，如果卷烟价格显著上升，细切烟丝和廉价卷烟一般是消费者的主要替代选择。在这种情况下，虽然提税通常可促成烟草消费下降，但用其他烟草制品取代昂贵的烟草制品或者转向较便宜的卷烟类别和打折品牌，可削弱提税的作用。

建议

为了避免不良后果，例如替换制品或增加非法贸易，并确保实现卫生目标，应当以相似的方法向所有烟草制品征税，税收负担应酌情类似，而且应当伴有抵制烟草制品非法贸易的强有力的政策和措施。

各缔约方应确保以不鼓励使用者因提税而转向同一制品类别中较廉价制品的方式设计征税制度。尤其是，应当增加其他烟草制品的税收负担，而且适当时，应与卷烟的税收负担相同。

4. 税务管理

本节提供关于有效管理烟草消费税制度的信息和建议。

4.1 授权/颁发许可证

有效烟草税务管理的主要控制措施是确认应当缴税的所有实体及其缴税责任的范围。一般的依法纳税措施要求所有烟草制品生产商、进口商、仓库管理人和出口商向税务当局申请获得授权、许可证或进行注册，按照税法的规定定期报税并定期纳税¹。

获得许可证、注册或授权，要符合一定的条件，而且在违规的情况下可予以修订、吊销或取消。

在具有大量非正式零售商的国家中，颁发许可证可能有难度。但是，应尽量减少例外情况。

建议

各缔约方应确保建立透明的许可证制度或者同等审批或控制制度。

4.2 应付消费税商品的仓库制度/流动和纳税

由于需要在生产和储存设施中进行控制以便确保征收税收债务，有必要在有关当局授权的情况下维持一种仓库制度，目的是为这种控制提供方便。许多国家规定和授权自然人或法人（作为获得授权的仓库管理者）在其业务过程中生产、加工、保管、接受和发送应交但暂免交纳消费税的产品。可以要求仓库管理人提供保证，以确保纳税。此类制度的特点可包括：授权有严格的标准，授权前对仓库进行视察，有适当的库存控制措施，对应付消费税产品的来源和整个生产过程进行检查，以及对产品进行编码和标记。通过计算机化的系统监测应交但暂免交纳消费税商品的流动情况，也可用作一种控制工具²。

¹ 经济合作与发展组织（OECD）注意到，纳税人注册和编号的综合系统是多数国家税务管理安排的一项主要特征，为多数税务管理程序提供支持，并且是所有申报、征收和评估活动的基础。见：《经合组织国家和选定的非经合组织国家的税务管理：比较信息丛书（2008年）》。可从：http://www.oecd.org/document/36/0,3746,en_2649_33749_42174884_1_1_1_1,00.html获取。

² 在所有欧盟国家，已建立计算机化的消费税情况和控制系统（EMCS），用于支持所有库房程序和商品移动要求。见：http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/circulation_control/index_en.htm

建议

各缔约方应维持储存或生产仓库的系统，为消费税控制提供方便。为了减少征税的复杂性，应当在生产、进口或者从储存或生产仓库投放市场供消费的时间点征收消费税。

法律应要求定期或在每个月的固定日期纳税，并最好应当包括报告生产和销售、应纳和已纳税额以及投入的原材料量。

在考虑到保密规定的前提下，税务当局还应允许公开披露报告。

4.3 反囤积措施

在有些情况下，生产商或进口商可预见税额的变化。这可能是因为税额以通货膨胀或已知基准为指标。在预见到提税时，生产商或进口商可试图利用目前或较低的税率，增加产品生产或储存（称为囤积）。

为了防止出现这种情况并确保主管当局（而不是生产商或进口商）从提税获得额外的收入，各缔约方应考虑实施反囤积措施，例如：

- 在即将提税之前，限制过于大量的烟草制品投放市场；
- 对提税之前已生产或储存的产品征税；
- 对尚未向最终消费者提供的所有产品征收新的税，包括在零售商店的（称为现场存货税）。

建议

在预见到提税时，缔约方应考虑采取有效的反囤积措施。

4.4 税务标记/跟踪和追溯

使用税务标记一般被认为是通过监测生产和进口情况加强遵守税法的一种适当工具。此外，税务标记可有助于区别非法与合法烟草制品。标记包括印花税、加强印花税（也称为带状标签）以及数码式印花税。

税务标记通常在包装盒上应用，置于包装盒的规定部位。规定特定的标准包装盒尺寸，可为税务标记的应用提供方便，并可提高税务管理的效率。根据《世界卫生组织烟草控制框架公约》第 15 条，发展包括使用独特标识对烟草制品进行标记的跟踪和追溯系统，可进一步保护销售系统并协助调查非法贸易。

建议

各缔约方应酌情考虑要求应用税务标记以加强遵守税法。

根据《世界卫生组织烟草控制框架公约》第 15 条，各缔约方应酌情要求建立跟踪和追溯系统。

4.5 执法

有效的烟草税务管理需要明确指定执法主管当局。税务当局一般应当有权力和能力像执法机构一样开展搜查、没收、扣押和处置活动，并且应当为其提供必要的执法工具，包括适当的技术。此外，在执法机构之间分享信息也是有助于根据国家法律高效率执法的一种做法。

对违反税法的处罚通常包括暂扣或取消许可证或者为许可证规定更严格的条件，罚款和/或收监，没收产品，没收生产或销售产品时使用的设备（包括机器和车辆），终止和结束订货，并酌情采取其他行政补救措施。对拖延纳税进行处罚并收取利息，对拒不纳税者征收拖欠的税和惩罚性的税。

建议

各缔约方应当明确指定税务执法当局并赋予其适当的权力。

各缔约方还应规定在执法机构之间分享信息。

为了制止违反税法，各缔约方应规定一系列适当的处罚。

5. 税收的使用—资助烟草控制

根据《世界卫生组织烟草控制框架公约》第 6.2 条，各缔约方应保持其决定和制定税收政策的主权。每一缔约方主权的一个组成部分是决定如何使用烟草税产生的收入。

第 8、9 和 10、12 以及 14 条实施准则¹中已注意到，烟草消费税提供了烟草控制经费的可能来源。在牢记《世界卫生组织烟草控制框架公约》第 26.2 条的同时，各缔约方可考虑把烟草税的收入或其中一部分专门用于烟草控制规划，例如涉及提高认识、健康促进和疾病预防、戒烟服务、经济上可行的替代活动以及资助适当的烟草控制机构的规划。

6. 免税/免关税销售

在机场免税店、国际交通工具和免关税商店，烟草制品出售时常常不含任何消费税负担。一般说来，机场和其他指定地点的免税或免关税销售适用于将烟草制品带出国境的旅行者，可免于交纳特定的地方或国家税和关税。因此，免税或免关税销售被视为某种出口，所以不作为一项原则问题对此类销售收税。但是，在有些国家，旅行者不但在出境时，而且在入境时也可在机场免税店买烟。

免税和免关税销售会削弱旨在减少烟草制品需求的税收和价格措施的作用，因为免税烟草制品比收税的更加便宜，在经济上也更加容易负担。这与征税背后的卫生目标背道而驰，并且通过鼓励个人消费，危害大众健康。此外，此类销售在税务结构中造成漏洞，对政府的收入具有不良影响。尤其是，陆地边界处的免税或免关税商店可以是向最终消费者非法提供免税或免关税卷烟的起源地。越来越多的证据显示，各国政府正在采取行动禁止或限制免税或免关税销售。

《世界卫生组织烟草控制框架公约》第 6 条规定，每一缔约方应“酌情采取或维持可包括以下方面的措施[...]酌情禁止或限制向国际旅行者销售和/或由其进口免除国内税和关税的烟草制品”。虽然由缔约方决定考虑采取这些措施，但可能需要区分陆路、航空和航海旅行的特征，尤其是对边境商店和免税销售点进行区分。

禁止免税或免关税销售烟草制品的国际行动围绕三项基本方案：

- 禁止免税或免关税销售烟草制品；
- 对免税或免关税商店中出售的烟草制品征收消费税；或者

¹ 这些准则可从：<http://www.who.int/fctc/protocol/guidelines/adopted/en> 获取。

- 限制允许旅行者携带的烟草制品数量以便限制私人进口免税或免关税的烟草制品，例如规定限量¹。

建议

各缔约方应考虑禁止或限制免税或免关税销售烟草制品。他们应监测免税或免关税制品推动非法贸易的程度。如果确认有联系，应采取必要措施。

7. 非法贸易

《世界卫生组织烟草控制框架公约》第 15 条是烟草制品非法贸易方面的主要参考文献。

非法贸易使烟草制品更容易获得，在经济上也更负担得起，从而危及到烟草税收和卫生政策。非法贸易通过未经管制的销售渠道使人为的“廉价”卷烟很容易获得，因此主要在青少年、穷人和低收入或中等收入国家中的人群中使吸烟流行率和烟草消费量上升。

非法贸易危及烟草税的征收和管理，尤其是在高税额国家。

据烟草业称，提税会造成非法贸易。但是，众多国家已有效地提高了烟草税，税收额上升了，却没有出现走私急剧增多的情况²。税收/价格与非法走私之间的关系在很大程度上取决于是否存在腐败和/或规避法律控制的难易程度³。因此，国家提高烟草税时，也应当加强税务执法和税收管理的力度。

经验证明，税收和价格不是非法贸易的主要原因。价格只是可影响非法贸易的众多因素之一⁴。

¹ 例如，欧盟对从一个非欧盟成员国进入一个成员国的旅行者规定数量限制。每一成员国可选择根据以下规定实行烟草制品的数量限制：

- 卷烟：每一名 17 岁以上的旅行者可携带 200 或 40 支；
- 小雪茄：每一名 17 岁以上的旅行者可携带 100 或 20 支；
- 雪茄：每一名 17 岁以上的旅行者可携带 50 或 10 支；
- 有烟烟草：每一名 17 岁以上的旅行者可携带 250 克或 50 克，小雪茄是最大重量为每支 3 克的雪茄。

² 《非法烟草贸易—非法利润和公众的危险处境》。无烟草儿童宣传运动，2008 年：5–6。可从：http://www.tobaccofreecenter.org/files/pdfs/en/ILL_overview_en.pdf 获取。

³ Merriman D. 《了解、衡量和抗衡烟草走私》。华盛顿（哥伦比亚特区），世界银行，2002 年：8–9。可从：<http://siteresources.worldbank.org/INTPH/Resources/7Smuggling.pdf> 获取。

⁴ 《烟草走私》。第十一届烟草或健康世界大会上（2000 年 8 月 6–11 日）提供的实况报道。可从：http://www.ash.org.uk/files/documents/ASH_232.pdf 获取。

建议

实施《世界卫生组织烟草控制框架公约》第 6 条时，各缔约方应根据《世界卫生组织烟草控制框架公约》第 15 条规定的义务，采取必要措施控制非法贸易的风险。

8. 国际合作

科学和法律领域内的国际合作、相关专门技术的提供以及信息和知识交流是加强缔约方能力的重要手段，以便履行《世界卫生组织烟草控制框架公约》第 6 条所规定的义务。这些措施应符合缔约方尤其根据《世界卫生组织烟草控制框架公约》第 4.3、5.4、5.5、20 和 22 条对国际合作所作的承诺。

根据《世界卫生组织烟草控制框架公约》第 21 条，缔约方的定期报告表现为公约之下国际交流与合作的又一项重要工具。《世界卫生组织烟草控制框架公约》第 6 条规定，各缔约方应根据第 21 条在其定期报告中提供烟草制品税率（最好包括相对和绝对的税收负担）及烟草消费趋势。

一般来说，需要透明和足够全面的数据，作为任何政策和管制措施的基础。相关国际组织在收集、汇编和发表这些数据方面起到重要作用。各缔约方还应考虑审议其他缔约方的报告以及从提交缔约方会议每届例会的全球进展报告得出的数据和趋势，以便加强对税收和价格政策方面国际经验的了解。

国际合作还将有助于尤其通过公约秘书处维持的全球条约实施数据库，确保提供税收和价格政策方面与全球、区域和国家趋势及经验相关的前后一致和准确的信息。

各缔约方还应考虑利用税收和价格政策多部门的特性，并与相关双边和多边机制及组织合作，提高认识并促进实施相关政策。

各缔约方应根据缔约方会议确立的机制和时间安排，合作审查并（如有必要）更新本准则，以便确保准则在确立与烟草制品相关的税收和价格政策方面继续向缔约方提供有效的指导和帮助。

= = =