

“营改增”后进项税抵扣应注意的方面

张晓华

(山西大同大学商学院 山西大同 037009)

【摘要】“营改增”以来进项税额抵扣问题一直是纳税人最为关注的问题之一。本文从跨期衔接、简易计税方法的选择以及改革不彻底这三个方面导致的进项税额抵扣问题展开讨论。

【关键词】营改增 进项税额抵扣 跨期 简易计税方法

2013年8月1日起“营改增”正式进入了“部分行业,全国范围”的试点第二阶段,即在全国范围内开展交通运输业和部分现代服务业“营改增”试点。在总结前一阶段经验的基础上,新出台的税收政策变得更容易被纳税人接受和适应,但在避免重复征税这一方面还是有很多值得关注的地方,其中最为突出的就是进项税额能否抵扣的问题。

一、税款所属期“一刀切”导致的进项税额抵扣问题

为了做好“营改增”试点的衔接工作,各地都对税款所属期进行了规定,即“试点纳税人自2013年8月1日(含)起提供的应税服务,应按规定申报缴纳增值税,在此之前提供的,仍然按原规定缴纳营业税”。税款所属期“一刀切”的做法导致了以下问题:

1. 跨期开票导致的进项税额抵扣问题。相当一部分纳税人在提供应税服务时会按照合同约定将在本月发生的业务在下月统一开票,如果没有按照税款所属期适时调整开票时间,就会造成2013年7月发生的业务要在2013年8月开具发票,导致应开具营业税发票的业务开出了增值税发票。从受票方角度来看,如果得到增值税专用发票是否可以如实抵扣进项税额呢?这一问题目前并没有正式的条文来明确。从严格意义上讲,以合同为主要判断依据最容易得出结论,再加上税款所属期的限制,受票方不应抵扣进项税额。但以合同为依据会加大征管难度,因此,目前大部分税务机关采取“按发票开具时间”进行处理的方式。

事实上如此处理对取得货物运输业增值税专用发票的一般纳税人是更为合理的,因为在“营改增”试点前一般纳税人可以取得公路、内河货物运输业统一发票,并按运费和建设基金之和的7%抵扣进项税额,如果在8月份取得增值税专用发票不能抵扣进项税额的话,那么7%的抵扣由于没有合法凭证(公路、内河货物运输业统一发票8月1日后不得开具)也就变得不可能了。

整体来讲,由于纳税人没有按照纳税义务发生时间出具或取得发票,在跨期业务上存在纳税风险,因此要格外关注

这一时期的进项税额抵扣问题。

2. 开具红字发票导致的进项税额抵扣问题。国家税务总局公告2013年第39号《关于在全国开展营业税改征增值税试点有关征收管理问题的公告》第一条对纳税人发票使用问题进行了明确:“自本地区营改增试点实施之日起,增值税纳税人不得开具公路、内河货物运输业统一发票。”“纳税人于本地区试点实施之日前提供改征增值税的营业税应税服务并开具营业税发票后,如发生服务中止、折让、开票有误等情形,且不符合发票作废条件的,应于2014年3月31日前向原主管税务机关申请开具营业税红字发票,不得开具红字专用发票和红字货运专票。需重新开具发票的,应于2014年3月31日前向原主管税务机关申请开具营业税发票,不得开具专用发票或货运专票。”

依据以上两款应关注如下问题:①公路、内河货物运输业统一发票作为被取消的票种,是否还可以开出红字公路、内河货物运输业统一发票?②如果确实需要重开公路、内河货物运输业统一发票,而且在允许开具的情况下,重开的发票是否还可以在开具之日起180天内去主管国税机关进行认证并抵扣?

二、简易计税方法导致的进项税额抵扣问题

《财政部、国家税务总局关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》(财税[2013]37号)附件2《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点有关事项的规定》第一条第七款规定:①试点纳税人中的一般纳税人提供的公共交通运输服务,可以选择按照简易计税方法计算缴纳增值税。②试点纳税人中的一般纳税人,以该地区试点实施之日前购进或者自制的有形动产为标的物提供的经营租赁服务,试点期间可以选择适用简易计税方法计算缴纳增值税。

上述规定有助于减轻纳税人增值税税负,但是又带来一个新问题,即一般纳税人选择简易计税方法后,是否可以向对方开具增值税专用发票?对受票方而言,这是进项税额能

否抵扣的关键。

1. 公共交通运输服务适用简易计税方法是否开具增值税专用发票。这一点比较容易把握,因为财税[2013]37号文件附件1《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点实施办法》第二十四条第四款规定,接受的旅客运输服务进项税额不得从销项税额中抵扣,所以开票方无需开具增值税专用发票,开具普通发票即可。

2. 对于有形动产的经营租赁服务适用简易计税方法是否开具增值税专用发票。对此需要具体问题具体分析:

(1) 不可以选择简易计税方法的两种情形。

其一,跨期履行的有形动产经营租赁合同。《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点有关事项的规定》第一条第八款规定:试点纳税人在该地区试点实施之日前签订的尚未执行完毕的租赁合同,在合同到期日之前应继续按照现行营业税政策规定缴纳营业税。因此,跨期履行的有形动产经营租赁合同并不缴纳增值税,当然也就不必选择简易计税方法,也不涉及增值税专用发票的使用和进项税额的抵扣问题。

其二,以试点实施后购进或者自制的有形动产为标的物提供经营租赁服务。一般纳税人以试点实施后购进或者自制的有形动产为标的物提供经营租赁服务不可以选择简易计税方法,而应适用一般计税方法。开票方应按17%的税率开具增值税专用发票,受票方得票后可以视使用情况确定是否抵扣进项税额。

(2) 可以选择简易计税方法的情形。一般纳税人只有以该地区试点实施之日前购进或者自制的有形动产为标的物在试点期间提供经营租赁服务,才可以选择适用简易计税方法计算缴纳增值税。此时,受票方若为一般纳税人,能否得到增值税专用发票对于抵扣进项税额是至关重要的。

目前已出台的全国性文件对于“营改增”后可选择简易计税方法的应税服务是否可以开具增值税专用发票并无限制性规定,但是一些地方性文件还是作出了限制性规定。例如,《山西省国家税务局关于营业税改征增值税试点增值税一般纳税人使用增值税税控系统有关事项的公告》(晋国税2013第3号)第一条规定:自2013年8月1日起,纳入交通运输业和部分现代服务业营改增试点范围,并经国税机关认定为增值税一般纳税人单位和个人(提供旅客运输服务和采用简易计税方法的除外),可使用增值税税控系统开具增值税专用发票。可见,在山西,纳税人选择适用简易计税方法一律不可以开具增值税专用发票。此种处理方法只考虑到减轻应税服务提供方的纳税负担,但是给接受服务方造成不能抵扣进项税额的后果。笔者认为,增值税防伪税控系统不支持开具3%征收率的增值税专用发票这种技术上的问题,不应该成为不能开具增值税专用发票的理由。

三、改革不彻底导致的进项税额抵扣问题

1. 抵扣进项税额的连带性增强。纳税人购进应税服务有

时可以直接抵扣进项税额,但有时还要从应税服务所依附的载体来判断进项税额能否抵扣,因此出现了连带性问题。例如,企业购进全套生产线(取得增值税专用发票,17%税率),同时购进了与该生产线相关的运输服务(取得货物运输业增值税专用发票,11%税率)和设计服务(取得增值税专用发票,6%税率),此时抵扣进项税额的关键在于生产线的进项税额能否抵扣?

《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点实施办法》第二十四条规定,下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣:用于适用简易计税方法计税项目、非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物、接受加工修理修配劳务或者应税服务。其中涉及的固定资产、专利技术、非专利技术、商誉、商标、著作权、有形动产租赁,仅指专用于上述项目的固定资产、专利技术、非专利技术、商誉、商标、著作权、有形动产租赁。

生产线属于固定资产,依据以上规定可以得出如下结论:①若该生产线专用于生产应税产品则进项税额可以抵扣,相关应税服务的进项税额也可抵扣。②若该生产线专用于生产免税产品,则进项税额不可以抵扣,相关应税服务的进项税额也不可抵扣。③若该生产线既用于生产应税产品又用于生产免税产品,则进项税额可以全额抵扣,相关应税服务的进项税额也可全额抵扣。因此,纳税人在抵扣进项税额时,一定要关注购进应税服务所依附的载体并做仔细的分析。

2. 可全额抵扣进项税额的共用项目范围限定太窄。《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点实施办法》第二十四条已经尽可能对容易发生“共用”行为的项目进行了列举,但还有不足之处。

除列举项目外,还有很多服务也具有这样的特点,例如鉴证服务中的环境评估服务。企业进行环境评估是对企业整体生产经营环境的一种评价,在这个过程中包括了对动产和不动产的评价,因为不能人为去划分动产评价的价款和不动产评价的价款,这样就造成纳税人得票后从动产角度希望能抵扣,从不动产角度又不敢抵扣的困扰。

3. “营改增”范围细目划分的地区差异形成了抵扣进项税额的障碍。由于各地对纳入“营改增”范围的细目划分存在差异,“营改增”后本地企业在接受外地应税服务时,如果该应税服务被提供方所在地主管税务机关纳入“营改增”范围而本地却未纳入,就会给纳税人造成困扰。

针对这个问题,大连国税局规定,若本地企业出现上述情况并取得了增值税专用发票,在业务真实、票据合法且未超过认证期限,不存在其他进项转出情形的情况下,可以抵扣进项税额。此种处理方法值得各地借鉴。

主要参考文献

财政部,国家税务总局.关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知.财税[2013]37号,2013-05-24