

多环节涉农增值税政策：隐忧分析与完善建议

刘 鹏

(南京财经大学财政与税务学院 南京 210023)

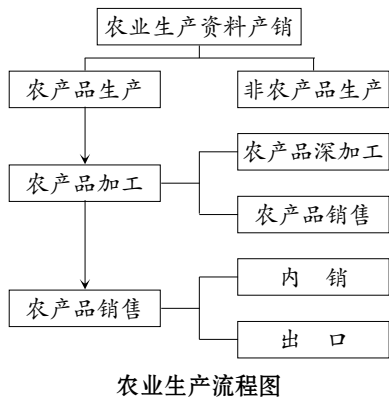
【摘要】我国涉农增值税政策在投入环节部分生产资料免税;生产环节中农产品生产进项不抵,销项不征,非农产品生产进项不抵,销项征税;加工环节在进项抵扣方面,凭票抵扣和核定抵扣相结合,在销项计税方面,按初加工和深加工的不同性质差别计税;流通环节中内销采用差别税率方式,外销实行免税并退税的方法。现行多环节涉农增值税政策在立法方面、税制设计方面、税收征管方面存在巨大隐忧,亟须完善。

【关键词】多环节 涉农增值税 政策概述 核定抵扣 税收征管

涉农增值税政策问题是下一步农业改革中强化农业支持保护制度,推进农业现代化的重要议题,同时它也是下一步财税改革中清理规范税收优惠政策,加强对税收优惠特别是区域税收优惠政策规范管理的破题之要。因此,研究涉农增值税政策问题在时下是具有很强的现实意义的。

一、基于多环节涉农增值税的政策概述

当前我国涉农增值税政策非常复杂,为清晰地研究该问题,本文先将涉农环节分为投入环节、生产环节、加工环节和流通环节四个环节,四个环节之间的关系大致见下图,并围绕这四个环节来概述相应的增值税政策。



1. 投入环节涉农增值税政策。投入环节涉及基本生产资料产销,该环节当前的增值税政策可以概括为:部分农业生产资料免税。

《关于农业生产资料征免增值税政策的通知》(财税[2001]113号)、《关于饲料产品免征增值税问题的通知》(财税[2001]121号)、《关于农药税收政策的通知》(财税[2001]186号)、《关于饲料级磷酸二氢钙产品增值税政策

问题的通知》(国税[2007]10号)、《关于有机肥产品免征增值税的通知》(财税[2008]56号)等文件对涉农投入环节增值税政策作出了具体规定。凡符合条件的增值税纳税人有农膜、农机、化肥、有机肥产品、农药、种子、饲料生产销售行为的免征增值税,但是国家对免税的农业生产资料范围有着严格的规定,详见表1。

表 1 农业生产资料免税项目

农业生产资料免税项目	具体免税规定
农膜	
农机	
化肥	除尿素以外的氮肥、除磷酸二铵以外的磷肥、钾肥以及免税化肥为主要原料的复混肥。复混肥是指用化学方法或物理方法加工制成的氮、磷、钾三种养分中至少有两种养分标明量的肥料,包括仅用化学方法制成的复合肥和仅用物理方法制成的混配肥(也称掺合肥)
有机肥产品	来源于植物和(或)动物,施于土壤以提供植物营养为主要功能的含碳物料的有机肥料;由有机和无机肥料混合和(或)化合制成的含有一定量有机肥料的有机-无机复混肥料;特定功能微生物与主要以动植物残体(如禽畜粪便、农作物秸秆等)为来源并经无害化处理、腐熟的有机物料复合而成的一类兼具微生物肥料和有机肥效应的生物有机肥
农药	
种子	
饲料	磷酸二氢钙产品;单一大宗饲料;混合饲料;配合饲料;复合预混料以及浓缩饲料等,对饲料的具体成分规定详见财税[2001]121号文规定

2. 生产环节涉农增值税政策。生产环节涉及农产品生产和非农产品生产,该环节当前的增值税政策可以概述为:农产品生产进项不抵,销项不征;非农产品生产进项不抵,销项征税。

就农产品生产这一普遍涉农行为而言,根据2008年11月10日修订后的《增值税暂行条例》规定,农业生产者

销售的自产农产品免征增值税。根据实施细则的解释,农业是指种植业、养殖业、林业、牧业、水产业;农业生产者包括从事农业生产的单位和个人;农产品仅仅是指初级农产品。同时,《关于农民专业合作社有关税收政策的通知》(财税[2008]81号)规定,对农民专业合作社销售本社成员生产的农业产品,视同农业生产者销售自产农业产品免征增值税;对农民专业合作社向本社成员销售的农膜、种子、种苗、化肥、农药、农机等免征增值税。需要注意的是,由于投入环节国家对部分农业生产资料免税,所以在生产环节,由于无法取得增值税进项发票,农产品生产的进项就得不到抵扣。

就非农产品生产这一特殊的涉农行为而言,其内涵就是利用购进的农业生产资料生产一些非初级农产品的行为,其不属于增值税免税的范围之内,同时也由于投入环节部分农业生产资料免税的缘故,单位和个人无法取得增值税进项发票,故而进项不能抵扣,同时销项正常征收增值税。

3. 加工环节涉农增值税政策。加工环节涉及农产品初加工和农产品深加工这一涉农核心步骤,该环节当前的增值税政策可以概述为:在进项抵扣方面,凭票抵扣和核定抵扣相结合;在销项计税方面,按初加工和深加工的不同性质差别计税。

农产品初加工与农产品深加工的界定,现行《增值税暂行条例》并没有给出具体的划分标准,而是由《农产品征税范围注释》(财税字[1995]52号)列举出相关初加工应税项目。农产品初加工企业和农产品深加工企业分别适用**13%**和**17%**的税率计算增值税销项税额。

在进项抵扣方面,现行涉农增值税政策实行凭票抵扣与核定抵扣相结合的方式。根据《增值税暂行条例》规定,农产品初加工企业和农产品深加工企业购进农产品,除取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书外,均可按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和**13%**的扣除率计算进项税额。

由于在生产环节免税,但是在加工环节涉农增值税纳税人可根据收购凭证抵扣**13%**进项税,在这个环节的抵扣失控,会造成加工环节的增值税税收收入大量流失。于是,从**2012年4月6日**开始,国家对部分行业进行增值税进项税额核定扣除改革,根据《关于在部分行业试行农产品增值税进项税额核定扣除办法的通知》(财税[2012]38号)规定,自**2012年7月1日**起,以购进农产品为原料生产销售液体乳及乳制品、酒及酒精、植物油的增值税一般纳税人,纳入农产品增值税进项税额核定扣除试点范围,纳税人购进农产品不再凭增值税扣税凭证抵扣增值税进项税额,而是采用投入产出法、成本法、参照法进行抵扣。此外,购进农产品适用的扣除率同时也统一为销售货物的

适用税率。这意味着部分行业不再以差别税率计算销项税额,农产品初加工企业与农产品深加工企业的增值税进项与增值税销项适用税率得以统一。

同时,随着试点工作不断深入,中央赋予地方一定权限,可自行选择部分行业进行增值税核定扣除试点。目前,河北省和内蒙古自治区根据本地区的实际情况,已将有关涉农行业纳入了增值税进项税额核定扣除试点行业的范围之内,详见表2。

表2 增值税进项税额核定扣除试点行业

地区	试点行业	文件依据
河北省	籽棉加工、淀粉加工(以玉米、薯类为原料)、皮革鞣制加工、生物发电、羽绒生产	河北省国家税务局公告 2014 年第 1 号
内蒙古自治区	淀粉及淀粉制品、调味品、发酵制品生产	内蒙古自治区国家税务局、内蒙古自治区财政厅公告 2013 年第 15 号

4. 流通环节涉农增值税政策。流通环节涉及农产品内销和农产品出口外销,该环节的增值税政策可以概述为:内销采用差别税率方式,外销实行免税并退税政策。

在国内农产品销售方面,国家采用的是差别税率的方式计税,**3%**、**13%**和**17%**三档税率并行。对于一般农产品,小规模纳税人和一般纳税人分别适用**3%**和**17%**的增值税率;杏仁油、葡萄籽油、动物骨粒、玉米、花椒油、干姜、姜黄以及属于财税字[1995]52号文中农产品征税范围注释中的有关农产品按**13%**的税率征收增值税;储备大豆、部分鲜活肉蛋产品、蔬菜等免征销售环节增值税。

在出口农产品外销方面,国家采用免税并退税的方法。油料植物、花生果仁、黑大豆等以及农业生产者自产农产品(属于农产品征税范围注释之内的农产品)出口的免征生产环节的增值税。同时,经过数次调整,现行农产品出口的退税率为**5%**、**13%**两档。

二、现行多环节涉农增值税政策的隐忧

1. 税收立法方面的隐忧。

(1)从立法形式来看,作为我国第一大税种的增值税仅以暂行条例的形式对各项条款做出具体规定,说明我国的税收立宪进程还只是停留在设想阶段。此外,各项补充规定繁杂不堪,财政部、国家税务总局、地方政府的各种通知、公告五花八门,即使征管人员也无法立即掌握。

(2)从立法权限的划分来看,其最大的问题倒不在于中央与地方立法权限的划分上,因为作为第一大税种的增值税,中央显然不会过度下放立法权给地方。最大的隐忧反而在于地方间的立法竞争问题上。为了争夺税源,地方间涉农增值税的补充规定和公告往往带有一定的导向性。以目前加工环节的增值税进项税额核定扣除试点行业的地区扩围为例,根据《关于扩大农产品增值税进项税额核定扣除试点行业范围的通知》(财税字[2013]57号)

相关规定,各地区可结合具体实际选择相关行业进行核定扣除试点。目前,河北省和内蒙古自治区已选择相关行业进行试点,可以想见,地区间行业试点的不同会吸引不同企业进驻不同地区,导致资本的流动,形成政策洼地。恶意税源竞争问题可能愈演愈烈,直到全国所有涉农加工行业都纳入增值税进项税额核定扣除行业范围才会得到遏制。

(3)从立法的规定来看,相关条款过于苛刻、界定不清。例如,投入环节的部分生产资料产销免税,但又对免税范围规定过于繁杂苛刻,以饲料为例,单一大宗饲料、混合饲料、配合饲料、复合预混料以及浓缩饲料等属于免税范围,其他饲料正常征税,但这对实际征管提出了巨大的挑战,税务人员审核稽查的行政成本过高;加工环节中农产品初加工和农产品深加工界定不清,仅根据是否属于农产品征税范围注释中的项目来列举农产品初加工的范围,没有具体的界定标准。

涉农优惠政策往往收效甚微,最明显的例子就是投入环节的涉农增值税政策。由于投入环节对部分农业生产资料免税,生产环节中进项就得不到抵扣,这会导致两个重大的问题:其一,农业资料生产行业税负明显低于其他行业,有违税收公平原则;其二,生产环节中最重要的行为主体——农民,购进生产资料的进项无法抵扣,加大农民负担。

2. 税制设计方面的隐忧。

(1)税率设计不合理。加工环节除部分行业进行增值税进项税额核定抵扣外,其他凭票抵扣进项税额的企业仅可以按照计税凭证上农产品买价和13%的扣除率计算进项税额,这会导致农产品初加工企业和农产品深加工企业的税负不公问题,即农产品深加工企业按照17%的税率计算销项税额,但仅按13%的税率计算进项税额,存在高征低扣问题,这不利于产业一体化的推进。除此之外,出口退税率过低,出口产品的国际竞争力不强。

(2)征免税及其抵扣范围不合理。我国税制改革的总体趋势是“简税制、宽税基、低税率、严征管”,涉农投入环节生产资料征税免税范围规定苛刻,涉农加工环节,增值税进项核定扣除行业范围狭窄等问题都反映出当前涉农增值税征税范围的不合理。

(3)计税依据不合理。仍以加工环节为例,首先在凭票抵扣行业中,进项税额是指以计税凭证上的买价与13%的扣除率来计算,该买价是含税价格,而销项税额却是按销售价格与适用税率计算而成的,该销售价格是不含税的,二者计税方式显然不同。其次,增值税进项税额核定扣除的行业其现行规定是农产品初加工企业 with 农产品深加工企业的增值税进项与增值税销项适用税率统一,均按13%或17%进行计税。但是由于农产品初加工与农产品

深加工存在界定不清的问题,加工企业往往存在计税依据不同,企业税负不同的问题。最后,增值税进项税额核定扣除行业中,不同地区对增值税进项税额规定不同的扣除标准,其进项扣除在地区间也会有所差别。

(4)抵扣方式不合理。加工环节凭票抵扣是指按增值税专用发票以及农产品收购发票或者销售发票13%的扣除率进行进项抵扣。但这又存在一个比较严重的问题:使用增值税专用发票的纳税人按买价直接计税,实际税率就为13%,而使用农产品收购发票或者销售发票的纳税人要先换算成不含税价格后再计税,其实际税率为14.69%。也就是说,使用农产品收购发票或者销售发票进行进项抵扣比采用增值税专用发票进行进项抵扣更为有利,两种抵扣方式的存在显然是不合理的。

3. 税收征管方面的隐忧。税收征管涉及纳税人、征税人、用税人等相关行为主体,现行涉农增值税征管方面的隐忧导致三大主体间不断博弈,税基遭到侵蚀,税源不断流失,征管问题需要重点关注。

(1)纳税人方面。纳税人为使自己利益最大化,会在合理避税和有意偷漏税之间进行权衡。①合理避税主要存在于涉农加工环节。农产品初加工企业和农产品深加工企业适用税率不同,这给纳税筹划提供了空间。同时,开具增值税专用发票和农产品收购发票或者销售发票的实际税率不同,理性的纳税人会偏向开具农产品收购发票或者销售发票,以获得更多的进项抵扣。②所谓有意偷漏税,通常会表现在纳税人虚开农产品购进项目,虚构农产品数量等,以骗得更多的进项抵扣和出口退税。

无论纳税人选择何种方式,都将是现行涉农增值税征管的巨大隐忧。

(2)征税人方面。由于现行涉农增值税规定较为繁杂,相关涉农企业界定困难,收购业务难以实地监督等,这些在客观上都对征税人员提出了巨大的挑战。而在主观方面,某些纳税管理人员的管理意识淡薄或自身文化素质有限,难以有效地进行税收监管。

(3)用税人方面,这里的“用税人”指作为一个整体的政府部门(与税务相关的区别)。纳税人能否依法纳税,征税人能否依法征税,在相关程度上取决于用税人能否有效用税。下面仅分析用税人间的博弈问题,以当下增值税进项税额核定扣除试点行业扩围为例,地区根据实际情况可自行选择投入产出法、成本法、参照法进行进项核算,各地区对不同的农产品规定了不同的扣除标准,并可以自行选择部分行业进行试点。如何解决用税人之间的利益博弈带来的恶性竞争问题值得税收征管当局反思。

三、我国多环节涉农增值税政策的完善路径

1. 涉农增值税政策立法层面的完善。从立法形式来看,尽快进行增值税立法是当务之急,将增值税各项规定

上升到法律高度是必要的。当然这部增值税法不仅仅是对各项税收条款进行规定,更重要的是必须有立法权限、收益权限等的具体划分,杜绝立法主体多元化,政策规定随意变更等践踏法律精神的现象。

具体到立法权限的划分上,地方间的通知公告要经中央严格审批才能实行,而不是地方出台一项公告随即向中央报备即可。中央要严格把关、协调地区间的税收竞争问题,尽量使各地做法得以统一;同时,中央和地方要明确立法主体,规范授权立法行为,尽量做到法要从简、法要惠民。

就立法规定而言,当前迫切要解决的是清理繁杂的税收优惠问题。税收优惠的乱象,一方面对税收征管提出巨大挑战,另一方面也使得增值税抵扣链条中断,有违税种设计初衷。下一步税制改革的重点之一就是清理税收优惠问题,中央和地方应该严把关,清理不必要的优惠规定,在“宽税基、低税率”的基础上,将大部分涉农行为纳入增值税征收范围之内。

除此之外,具体到一般税收规定层面,以例举、注释的形式规定征税范围不可取,农产品征免范围、初加工深加工企业划分等一系列涉农重要问题需要给出相关的具体标准,出台新的涉农增值税条款规定以解决当前征税范围界定不清的问题是十分必要的。

2. 涉农增值税政策税制设计层面的完善。

(1) 税率设计要权衡税收公平原则,在投入环节全部生产资料的产销都要统一纳入征税范围,这不仅可以使不同行业的税负得以平衡,同时能有效解决生产环节进项不能抵扣的问题,同时国家应当以补贴的形式同时给予投入环节的有关行业一定的帮助,缓解企业压力。但是生产环节中农民的负担会加重,这就需要国家相当长时期的支农惠农政策的倾斜,对农民进行财政补贴。加工环节中,初加工企业深加工企业税率要保持一致,统一为13%,有效推进产业一体化进程。在销售环节,我国出口退税的税率较之国外普遍偏低,为提高产品竞争力,上调出口退税率刻不容缓。

(2) 征税范围的选择是涉农增值税税种设计的重点,当前随着增值税扩围和营改增的不断推进,纳入增值税征税范围的行业越来越多。当前与农业有关的诸如农业科技培训、农业科研投入等高新涉农技术行业无疑也需要纳入涉农增值税的征税范围之内,以完善涉农产业化进程;同时,当前涉农增值税免税范围过大过宽,人为地割裂了增值税抵扣链条。因此,将免税项目纳入征税范围也是下一步税改的重点。

(3) 计税依据的统一。小规模纳税人与一般纳税人税负的统—、增值税专用发票和农产品收购发票的选择是解决计税问题的核心。其一,小规模纳税人与一般纳税人

适用税率不同,计税方法不同,需要计算出二者平均税负,并根据具体业务进行调整,对负担较重的行为人给予一定的补贴。其二,凭票抵扣问题需要增值税进项税额核定扣除行业不断扩大来解决,直到所有行业均进行增值税进项税额核定扣除,发票选择问题就迎刃而解了。所以,加快行业试点是突破凭票抵扣枷锁的根本途径。抵扣方式的选择问题也会随着增值税进项税额核定扣除行业不断扩大而得到根本解决。

3. 涉农增值税政策税收征管层面的完善。纳税遵从度和税法认可度是就纳税人角度完善税收征管的决定因素,提高纳税人的遵从度既需要完善现行税制和征管制度,又需要从纳税人角度提高其法律认同感。就制度因素而言,现行税制亟须完善,条款界定、税收优惠、立法主体等问题急待解决;征管制度也需改革,农产品收购需实地监管,以合作社为单位为农业生产个人统一管理购货发票,加强涉农增值税纳税监管评估,构建风险预警机制。就纳税人因素而言,定期的法律宣传、税法知识普及、纳税服务下乡等配套措施也需积极开展,只有纳税人自觉遵守税法,才能有效地解决税收征管问题。

基于征税人角度而言,征税工作既需要自我内化的职业操守进行责任鞭策,又需要完善的外部激励奖惩制度予以监督。从征税人员主观因素而言,定期的职业培训、业务竞赛等活动可以有效地提高征税人员的业务素质;就外部奖惩激励措施而言,有效的监督不能过分地强调入库税收的多少,而是看征管效率的大小。以各地区为单位,将效率指标落实到个人,优胜劣汰、定期考核,将效率指标与个人集体福利等挂钩。

至于用税人之间的博弈,可以通过立法权限的规范以及中央纵向的转移支付得到解决,税收收入的合理分配可以打破地区间恶意的税源竞争。当然,地区间的差异也不能仅仅靠中央来解决,落后地区需要进一步开拓财源,吸引资本的集聚。同时,适时地研究和革新地区间横向转移支付政策也是现代财政发展的重点之一。

【注】本文系国家自然科学基金“中国增值税不遵从评估与治理机制研究”(项目编号:71373115)阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 庞凤喜,张念明.结构性减税政策的操作路径解析.税务研究,2013;2
2. 张亚连,刘铭茗,刘东卫.农产品增值税征管现状及对策探析.税务研究,2012;10
3. 文小才.我国农业税收优惠政策现状考察与优化建议.财会月刊,2011;12
4. 鲍金明.增值税链条“断点”问题分析——基于税收征管的视角.山东大学硕士学位论文,2012