

农产品增值税制度完善思考

——基于水果加工行业的分析

董佳铭 周欢

(厦门大学会计系 厦门 361005)

【摘要】我国作为一个发展中国家,其国民生产总值的很大一部分来自于农业,因此农产品税收制度的合理与否直接关系到我国经济发展与社会稳定。本文基于我国水果加工行业现状,结合福建省漳州市云霄县枇杷加工行业实例,浅析了我国农产品增值税制度中存在的“行业歧视”和“凭证混乱”问题,进而提出完善我国农产品增值税制度的意见。

【关键词】农产品增值税 行业歧视 农产品抵扣凭证

一、农产品增值税与水果加工业

在农业税废除以后,农产品增值税成为了与我国农业生产、加工关系最为紧密的一大税种,对于我国农业,特别是农产品加工行业有着举足轻重的影响。从总体层面上来看,我国农产品增值税制度对于农产品加工行业起到了积极的促进作用,但其中部分规定,如农产品一级收购按票面全额计税而其他环节按照不含税价计税、农产品根据加工程度不同按照13%和17%征税以及允许企业在农产品收购业务中自开自抵,造成了农产品增值税制度上的一些欠缺,削弱了其对于我国农产品加工行业的促进作用以及对税收财政的组织监管。笔者根据实地调查走访获取的资料,分析得出造成该困境的罪魁祸首就是农产品增值税税收部分规定带来的“行业歧视”与“凭证混乱”问题。

二、“行业歧视”与“凭证混乱”问题分析

1. 农产品加工行业的“行业歧视”问题。农产品加工分为初级加工和精深加工。一方面,初级加工企业在进行农产品一级收购可按票面全额的13%抵扣而在销售环节按照不含税价的13%计税。此税款抵扣政策在企业进销差价不大的条件下往往造成为农产品初级加工企业增值税“低征高扣”、应交增值税长期倒挂的现象。以云霄县枇杷鲜果销售企业为例,其运营模式为向当地果农收购枇杷鲜果,再进行筛选、包装,最后对外销售枇杷鲜果礼盒,属于典型的果品初级加工企业。假设企业当年从果农处收购的枇杷鲜果成本为100万元,按照我国税法的规定,该企业当年可抵扣进项税额为13万元;另假设当年果盒的销售额为110万元,则其销项税额为 $[110/(1+13\%)] \times 13\% = 12.65$ (万元)。企业当期进项税额明显大于销项税额,应纳税额为负,导致无税可征。进一步分析,为了使企业的销项税额大于进项税额,行业的毛利率至少需要达到 $[(100-87)/87] \times 100\% = 14.942\%$,而我国农产品初级加工行业的平均毛利率不足10%。有的企业甚至抵消了非农产品应税货物

销售的应缴增值税,增值税长期负申报、零申报,造成国家税收大量流失,在实质上形成了国家增值税的反向补贴局面。

另一方面农产品精深加工企业的采购进项税率为13%(生产者处采购时折算税率为14.94%),销售时按17%计算销项税额,而非农产品行业进项税率与销项税率普遍为17%,进销税率差为零。农产品精深加工行业是国家鼓励的行业,但在增值率方面非但没有优惠,反而高于其他工业品加工业,这就导致了农产品精加工行业的“高征低扣”。以云霄县枇杷酒企业为例,其收购枇杷鲜果醇酒属于典型的果品精深加工企业。不考虑酒类消费税,若企业当年从果农处收购的枇杷鲜果成本为100万元,则该企业当年可抵扣进项税额为13万元;假设当年酒品销售收入为200万元(含税),其他各项成本为80万元,若按农产品精深加工销项税率为17%,则企业当年的销项税额为 $[200/(1+17\%)] \times 17\% = 29.06$ (万元),应交增值税额为16.06万元,利润仅为3.94万元,若将销项税率调整为13%,则企业当年的销项税额为 $[200/(1+13\%)] \times 13\% = 23.00$ (万元),应交增值税额为10万元,则企业利润达10万元,增长了153.8%。可见,由于“高征低扣”使农产品深加工企业税收负担重,成为微利行业。

2. 农产品税收抵扣凭证的“凭证混乱”问题。增值税作为针对商品流通过程发生的增值额计税的流转税,其计税原理是征多少扣多少,未征税则不扣税。但除了2012年7月1日开始实行的进项税额新抵扣方式的特定农产品行业一般纳税人,其余农产品加工行业的现行农产品抵扣政策仍然采取的是“前免后抵、自开自抵”的方式,这在很大程度上背离了我国增值税征扣一致的基本原则,造成了自开抵扣凭证标准不清、管理缺失的现状,使得购销双方相互制约的增值税征扣链条机制失效,在税制上为虚开扣税凭证从而漏税骗税提供了可能。

再看云霄县枇杷加工行业,目前枇杷企业开具农产品收

购发票主要可归结为三种情况：①从云霄县附属乡镇的水果进销中间商采购，但直接将其作为农业生产者来开具农产品收购发票，对此类收购发票税务机关在原则上是不予认可的，但是由于云霄县枇杷产量大，辨认工作繁重、监管难度高，给了企业浑水摸鱼之机；②企业在向枇杷种植个体户收购时直接依照过磅单金额付款，事后再根据供货明细汇总或逐户开具农产品收购发票，此类收购发票的发票联大多不交给农业生产者而留在企业了；③在向枇杷种植个体户收购时开具农产品收购发票，但农业生产者索要发票意识差，对发票金额也鲜有核对，往往导致企业放大收购金额的现象出现。

还有一些不法企业利用税务机关对农产品收购发票控管难的弱点想方设法在农产品收购发票上做文章，以达到偷逃税款的目的。这些手段可概括为三个核心词汇：①偷天换日，即非法填开农产品收购发票扩大抵扣范围或虚增农产品收购价格和数量，从而虚增进项税抵扣额；②本末倒置，即在会计期末根据当期的生产成本倒推收购发票金额，自行填开以人为调节产品成本，进行盈余管理；③斗转星移，即利用监管漏洞对开票时间进行滞后或提前，以调整当期的应纳税额。对这些问题，税务部门难以举证和监管，给云霄县的税收监管造成了很大的困扰。

三、完善我国农产品增值税制度的建议

1. 修税基同税率，防止“行业歧视”。农产品的初级加工，一个重要特点是其通常仅为对农产品进行简单处理，如清洗、分类、速冻和包装，增值环节的附加值不高，对于农业发展只起辅助作用；与此相比，农产品精深加工，往往涉及对农产品内在价值的深度挖掘，能创造较大的附加值，对农业的总体发展起着中流砥柱的作用。而目前的农产品增值税体制，不仅使初级加工有税收漏洞可钻，而且使农产品精深加工行业的税收负担沉重，从而总体导致了我国农产品加工行业向初级加工偏斜的局面，形成了实质上的“行业歧视”，从长远来看不利于我国农业的全面发展，容易造成农产品加工长期集中于低端环节而缺乏国际竞争力。

为了改变当下局面，当务之急应从税制上切实地解决初级加工“低征高扣”和精深加工“高征低扣”的局面。对于“低征高扣”，应当改变目前普遍对农产品采购以买价计提进项税额的规定，统一企业增值税进项税额、销项税额的计税依据，即根据增值税原理，增值税一般纳税人购进农产品应将收购凭证和普通发票上注明的价款换算为不含税价格，以此作为计税依据来计算进项税额。这样不管是计算增值税进项税额还是销项税额，统一以不含税的销售额作为计税依据，从根本上解决因进项税额和销项税额的计税依据、计算口径不同而造成的“低征高扣”问题，解决了农产品初级加工企业税金长期倒挂的问题，避免了税收流失。而对于“高征低扣”，税务部门应当考虑将农产品增值税税率统一为13%的低税率，以体现增值税中性税收的本质，最大限度地维护税法公平和落实优惠政策，以提高我国农产品精深加工行业的竞争力，促进我

国从农业大国向农业强国过渡。

2. 完善抵扣制度，杜绝“凭证混乱”。从本质上可采用两个途径来完善抵扣制度，一是摒弃难以监管的抵扣凭证，通过核定扣除的方法进行进项税额计算；二是规范农产品抵扣凭证的开具，通过身份认证或经由第三方公允来防止农产品抵扣凭证的虚开、错开。

(1)全面普及核定抵扣方式。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，纳入了农产品增值税进项税额核定扣除试点范围，其购进农产品无论是否用于生产上述产品，增值税进项税额均按照《农产品增值税进项税额核定扣除试点实施办法》的规定抵扣。该试点办法摒弃了农产品抵扣凭证的抵扣功能，通过投入产出法、成本法和参照法，对于当期可抵扣进项税额进行税收核定，杜绝了农产品抵扣凭证虚开、错开的问题。虽然该方法目前仅仅应用于特定行业，但其计算方式普遍适用于整个农产品加工行业，可以大面积进行推广。在推广的同时，税务机关应当建立起农产品加工销售企业的纳税档案系统，定期检查更新各个企业核定抵扣的必要数据，将核定过程电子化、档案化，提高税收核定效率。

(2)采取身份认证制度。2003年6月第十届全国人大常委会第三次会议通过了《居民身份证法》，全面推广第二代居民身份证。因此第二代身份证在各大农业产地已逐步普及，为农产品抵扣凭证身份认证制度提供了可能。税务机关完全可以通过协同民政部门进行农业生产者居民身份证的系统联网：首先，税务机关对农业生产者进行身份核实和登记，同时在农产品加工销售企业配置身份识别装置和农产品收购凭证打印装置，只有在采购时核实供货方身份信息，才能开具可抵扣农产品收购凭证。其次，企业开票信息通过互联网汇总至税务部门数据库，用于农产品收购凭证的认证，也便于税务部门的取证、核实，有利于规范农产品收购的进项税额抵扣，有效地防止农产品加工销售企业虚开、错开抵扣凭证，侵蚀国家税收。

(3)第三方中介机构介入。随着金融机构的分支机构在广大农村地区的普及，农产品收购交易的第三方公允成为了可能。在条件和成本允许的前提下，税务机关可要求农产品加工企业通过银行支行或农村信用社等金融机构向农产品生产者支付，并由金融中介代行开票职责。此措施对于农产品加工企业来讲，既提高了工作效率、节省现金收购成本，又符合现金收付管理规定，减少了现金使用风险；对于主管税务机关来讲，能帮助其检查核对收购免税农产品的真实性，压缩了企业通过现金支付收购款虚开农产品收购发票、虚抵增值税进项税额、虚增原材料成本的可操作空间。

主要参考文献

1. 欧阳晖.农产品增值税虚增进项税问题及对策.吉林农业,2012;4
2. 曹永鹏,林海涛,姜力.完善农产品增值税税收政策初探.时代金融,2012;8