“三包”期

免费提供维修材料是否视同销售

刘尧

我们常说的“三包”是指生产者、经销者售出的产品不符合规定要求时，应当负责“修理、更换、退货”，给购买产品的消费者造成损失的应当赔偿损失。《产品质量法》第一次以法律的形式明确了产品的生产者、销售者必须要对售出的产品承担“三包”责任，后来我国又专门出台了《国家新三包规定》，明确了“三包”行为是一种要求相关企业履行的强制法定责任。本文主要分析的是“三包”行为中免费提供给购货方的维修材料是否视同销售的问题。

根据《增值税暂行条例实施细则》第四条第八款：将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人，视同销售货物。从表面意思来看，免费提供材料应该属无偿赠送的范畴，应作视同销售处理。实践中也有部分地区的国税局出台了针对此类事项的相关规定，比如，《青岛市国税局关于印发〈增值税若干业务问题的规定〉的通知》（青国税函[2002]263号）规定，企业实行“三包”免费为客户提供的配件应视同销售规定征收增值税。新颁布的《增值税暂行条例实施细则》对无偿赠送没有做具体的解释，部分地区的税务机关做出以上规定也算是符合上位法的精神。但如果将免费提供维修材料这一事项放在“三包”这个法定责任的背景下来看，笔者认为将其做视同销售处理有违实质重于形式原则。这可以从“三包”的本质，企业生产、销售的实际情况以及税法几个方面去分析。

第一，企业严格按照国家有关规定对自己的产品实行“三包”，是有利于消费者利益的，也是肩负起社会责任的表现，政府有关部门应该鼓励与支持。对于“三包”行为中的修理业务，《国家新三包规定》中提到：“在三包有效期内，除因消费者使用保管不当致使产品不能正常使用外，由修理者免费修理（包括材料费和工时费）”，也就是说修理免费是法定的，因此，企业在产品“三包”期内向消费者免费提供维修材料并非通常意义上的无偿赠送，也不是国家对相关企业的惩罚。税务机关在税收征管过程中应该把它视同正常消耗，不应按视同销售征税，否则对企业是不公平的。

第二，从企业的实际情况来看，“三包”成本已经在定价中考虑。企业发生的售后服务成本对于每件产品来说虽然是一种或有事项，但总体来看是个确定性事件。在工业化大生

产条件下，出厂产品实行的是抽样检查，总会有不合格产品出厂的可能性，即使是被检验过的产品，由于检验手段的局限也可能存在误差。再者，产品售出一定期限后，在搬运、存贮、销售展示过程中由于外部环境的变化也有可能影响产品的质量。这些都是客观因素造成的，生产企业或销售者都无法避免。在家电、通讯行业，“三包”期内免费提供的维修材料价值平均能达到同期销售收入的1%左右，对于这样一块数额巨大的售后服务成本，企业在做产品定价时肯定是已经考虑在内的。可以这么理解，消费者在购买产品的同时，实际上也购买了对此商品的售后服务，以后商家在“三包”期内维修过程中提供的零件，消费者是已经提前付过费的，这样无偿赠送这个概念也就无从谈起了。商品在销售的过程中缴纳了销项税，“三包”期内向消费者提供的免费零件如果再按视同销售征税就有重复征税的嫌疑，有违税法的基本原理。

第三，将“三包”期内维修行为中的免费零件理解为一般意义上的无偿赠送有“简单执法”之嫌。上文中提到的地区国税局的有关规定虽然现在还是有效状态，但颁布时间比较早，而最近几年关于增值税的法规变更较快，特别是2008年以法律的形式颁布了增值税暂行条例和实施细则，有些细节问题各地国税局还有待重新研究。就算对同一个问题各地税务局都可能不同解释。以下内容摘录于江苏省国家税务局网站：“问：某公司对生产的产品实行三包服务，保修期内维修耗掉的材料，是否要视同销售？答：如三包期内正常情况，一般不作销售处理根据”。虽然根据国家法律规定，咨询信箱的答复仅作为税收法规学习的参考意见，不作为执法依据，但从专业经验来看，江苏省国税局网站是全国非常优秀的国家税务网站之一，其答复还是具有一定的权威性。另外，国家税务总局在此类问题上并未出台相关的文件来支持视同销售的做法。

综上所述，“三包”期免费提供维修材料的行为虽然在部分地区明文要求做视同销售处理，但在全国范围内，结合法理和企业实际情况分析，此种做法并不一定正确。在税务检查过程中如果遇到相同问题，企业一定要结合自己的实际情况向税务局做好解释工作，争取税务机关的理解。■

（作者单位：北京市东城区财政局）

责任编辑 崔洁