

执行出口退(免)税调整政策 应注意避免六大误区

■ 周朝勇

《财政部 国家税务总局关于出口货物劳务增值税和消费税政策的通知》(财税[2012]39号,以下简称财税[2012]39号)、《国家税务总局关于发布〈出口货物劳务增值税和消费税管理办法〉的公告》(国家税务总局公告2012年第24号,以下简称公告2012年第24号)均从2012年7月1日起执行。《国家外汇管理局 海关总署 国家税务总局关于货物贸易外汇管理制度改革的公告》(国家外汇管理局公告2012年第1号)从2012年8月1日起执行。在执行这三个文件的过程中,有人未能准确理解出口退(免)税政策调整的精神实质,存在误读误解,如不注意避免和及时纠正,将导致出口企业遭受不必要的经济损失。

误区一：出口货物单证齐全申报但信息不齐=未按规定期限申报出口退(免)税

错误观点：公告2012年第24号规定,出口企业或其他单位对本年度的出口货物劳务,剔除已申报增值税退(免)税、免税,已按内销征收增值税、消费税,以及已开具代理出口证明的出口货物劳务后的余额,除内销免税货物按规定执行外,须在次年6月份的增值税纳税申报期内申报缴纳增值税、消费税。因此,出口企业已办理单证齐全退(免)税申报的出口货物,由于相关电子信息不

齐未能在出口退(免)税申报期限内计算办理出口退(免)税的,也应当据此按规定申报缴纳增值税。

实际上,出口货物退(免)税申报情况有三种:单证不齐申报、单证齐全申报和单证信息齐全申报。单证不齐申报仅限于生产企业,是指出口货物销售实现后,出口企业未收集齐全单证办理的退(免)税申报。其仅用于企业计算免抵退税,不得免征和抵扣税额,税务机关不能受理审核审批企业的出口退(免)税申报。单证齐全申报是指收集齐全出口货物相关单证出口企业办理的退(免)税申报。其标志着出口企业完成出口退(免)税申报事宜,履行了出口退(免)税法定申报义务,出口企业没有在规定期限内办理单证齐全申报的出口货物,税务机关逾期不再受理。单证信息齐全申报是指出口企业收集齐全出口货物相关单证和相关电子信息办理的退(免)税申报。这是出口货物电子信息参与出口退(免)税计算的前提,也是税务机关审核审批出口退(免)税的前提。对于出口企业来说,办理单证齐全的申报有法定期限的限制,办理单证信息齐全的申报则没有法定期限的限制。

因此,对于出口企业已经办理单证齐全退(免)税申报的出口货物,已经按照规定履行出口退(免)税申报义务,如

果仅由于电子信息不齐而未计算办理出口退(免)税的,不得适用未按规定期限申报出口退(免)税的政策,因而也不得适用出口货物免征增值税或征收增值税的政策。

误区二：生产企业已申报办理退(免)税的出口货物适用免征增值税政策的处理=生产企业出口货物直接适用免征增值税政策的处理

错误观点：如果生产企业已申报办理退(免)税的出口货物当年度适用免征增值税政策的,应当冲减免抵退税申报,依照调整后的免抵退税申报数据进行会计处理;如果生产企业已申报办理退(免)税的出口货物跨年度适用免征增值税政策的,应当补缴免抵退税额,并将其红字记入“应交税费——应交增值税(出口退税)”科目贷方,其以前转出的免抵退税不得免征和抵扣税额应当从成本科目转回;对于出口货物适用免征增值税政策的,应当依照规定计算转出其进项税额。

其实,生产企业已申报办理退(免)税的出口货物适用免征增值税政策的处理与生产企业出口货物直接适用免征增值税政策的处理是完全不同的。财税[2012]39号文件规定:适用增值税免税政策的出口货物劳务,其进项税额不得抵扣和退税,应当转入成本;除出口卷



烟外,适用增值税免税政策的其他出口货物劳务的计算,按照增值税免税政策的统一规定执行,其中,如果涉及销售额,除来料加工复出口货物为其加工费收入外,其他均为出口离岸价或销售额。但是,上述规定仅适用于对出口货物直接适用免征增值税政策的处理,却不能应用于已申报办理退(免)税的出口货物适用免征增值税政策的处理。

如果按照上述错误认识来处理的话,假设生产企业某月只有这一笔已申报办理退(免)税的出口货物适用免征增值税政策,当月没有其他内销货物和出口货物,没有当期进项税额发生,那么企业补缴免抵退税额红字记入“应交税费——应交增值税(出口退税)”科目贷方,其以前转出的免抵退税不得免征和抵扣税额从成本科目转回,那么当月适用免征增值税政策的出口货物非但不转出进项税额,反而还应当留抵进项税额抵减以后的应纳增值税额。这明显地违背了出口货物适用免征增值税的政策。

因此,生产企业已申报免抵退税的出口货物跨年度适用免征增值税政策的,其补缴的免抵退税额应直接列入成本,其以前已经转出的免抵退税不得免征和抵扣税额不得再转回;生产企业已申报办理免抵退税的出口货物本年度适用免征增值税政策的,应当进行相关调

整,即在按调整后数据进行会计处理的基础上,一方面,生产企业应当将冲回的免抵退税不得免征和抵扣税额转出处理;另一方面,生产企业应当将冲减申报免抵退税申报相应冲减的免抵退税额记入“营业成本”等科目的借方,同时记入“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”贷方。

误区三:生产企业已办理免抵退税申报的出口货物适用免征增值税政策减少的企业利润<适用征收增值税政策减少的企业利润

错误观点:生产企业已办理免抵退税申报的出口货物适用免征增值税政策,仅将补缴的免抵退税额列入成本相应减少企业利润;生产企业已办理免抵退税申报的出口货物适用征收增值税政策,按规定计提销项税额将大幅度地减少企业利润。因而生产企业已办理免抵退税申报的出口货物适用免征增值税政策减少的企业利润小于适用征收增值税政策减少的企业利润,因而选择适用免征增值税政策对企业更有利。

实际上,已计算办理免抵退税的出口货物适用征收增值税政策对生产企业利润的影响各不相同。其根本原因就在于免抵退税额和免抵退税不得免征和抵扣税额是按照出口货物含税的离岸价计算的,销项税额是按照出口货物不含

税的离岸价计算的,补缴的免抵退税额在出口货物免税时应当计入成本,在出口货物适用征收增值税政策时不计入成本;免抵退税不得免征和抵扣税额在出口货物免税时不予调整,在出口货物征税时应当冲减成本增加企业利润。通常,(销项税额-免抵退税不得免征和抵扣税额)<补缴免抵退税额,因而已计算办理免抵退税的出口货物适用征收增值税政策就比适用免税政策对企业有利。

当然,生产企业出口货物在未计算办理免抵退税的情况下,选择适用免征增值税政策比选择适用征收增值税政策对企业更有利。其根本原因就在于出口货物适用免征增值税政策时,以前的免抵退税不得免征和抵扣税额不再转回,对企业利润没有影响;出口货物适用征收增值税政策时,要按规定计提销项税额减少企业利润,要按规定转回免抵退税不得免征和抵扣税额增加企业利润。一般来说,(销项税额-免抵退税不得免征和抵扣税额)>0,因而生产企业出口货物在未计算办理免抵退税的情况下,出口货物适用免征增值税政策比适用征收增值税政策对企业更有利。

误区四:自2012年8月1日起报关出口货物不办理收汇核销=自2012年8月1日起申报办理出口退(免)税一律不提供出口收汇核销单

错误观点:国家外汇管理局公告2012年第1号规定,自2012年8月1日起,全国取消出口收汇核销单(以下简称核销单),企业不再办理出口收汇核销手续。因而出口企业自8月1日起申报办理出口退(免)税一律不提供出口收汇核销单。

其实,国家外汇管理局公告2012年第1号第四条第一款规定,自2012年8月1日起报关出口的货物(以海关“出口货物报关单[出口退税专用]”注明的出口日期为准,下同),出口企业申报出口退税时,不再提供核销单;税务局参考外汇

局提供的企业出口收汇信息和分类情况,依据相关规定,审核企业出口退税。第二款规定,2012年8月1日前报关出口的货物,截至7月31日未到出口收汇核销期限且未核销的,按本条第一款规定办理出口退税。第三款规定,2012年8月1日前报关出口的货物,截至7月31日未到出口收汇核销期限但已核销的以及已到出口收汇核销期限的,均按改革前的出口退税有关规定办理。根据以上规定,2012年8月1日以后申报办理出口退(免)税不提供出口收汇核销单的出口货物范围仅限于两类:第一类是2012年8月1日以后报关出口的货物;第二类是2012年8月1日以前报关出口截至7月31日未到出口收汇核销期限且未核销的出口货物。2012年8月1日以后申报办理出口退(免)税应当依照规定提供出口收汇核销单的出口货物范围也仅限于两类:第一类是2012年8月1日前报关出口截至7月31日未到出口收汇核销期限但已核销的出口货物;第二类是2012年8月1日前报关出口截至7月31日超过出口收汇核销期限未核销的出口货物。2012年8月1日以后申报办理出口退(免)税依照规定应当提供出口收汇核销单的出口货物,在办理出口退(免)税申报时根据公告2012年第24号的规定提供出口收汇核销单又分两种情况:第一种是出口退(免)税申报时必须提供出口收汇核销单;第二种是可以出口退(免)税申报后提供出口收汇核销单。属于可以退(免)税申报后提供出口收汇核销单的出口企业,根据公告2012年第24号的规定,如果出口货物是在2012年6月30日前报关出口且应当提供出口收汇核销单的,其提供出口收汇核销单的期限是出口货物报关出口之日起210天以内;如果出口货物是在2012年7月1日以后报关出口且应当提供出口收汇核销单的,其提供出口收汇核销单的期限是出口退(免)税申报期限之内。

误区五:取消出口收汇核销单后,

出口收汇金额变化也不用调整生产企业出口销售额

错误观点:国家外汇管理局公告2012年第1号规定,自2012年8月1日起,全国取消出口收汇核销单(以下简称核销单),企业不再办理出口收汇核销手续。如果没有出口收汇核销单,那么出口收汇金额与出口报关单上的金额不一致,也不需要调整生产企业出口销售额。

其实,财税[2012]39号文件规定,生产企业出口货物劳务(进料加工复出口货物除外)增值税退(免)税的计税依据,为出口货物劳务的实际离岸价(FOB)。实际离岸价应以出口发票上的离岸价为准,但如果出口发票不能反映实际离岸价,主管税务机关有权予以核定。文件还规定,生产企业进料加工复出口货物增值税退(免)税的计税依据,按出口货物的离岸价(FOB)扣除出口货物所含的海关保税进口料件的金额后确定。也就是说,生产企业出口货物计算免抵退税额的依据是出口货物的实际离岸价,如果出口收汇核销金额与出口报关单上注明的价格不一致,或者出口报关单上注明的价格与出口发票的价格不一致,或者出口报关单、出口发票、出口收汇金额三者不一致,不能如实反映出口货物实际离岸价的,应当按照实际离岸价调整确认出口销售额。因此,即使取消出口收汇核销的管理制度,但是出口收汇核销金额与出口报关金额不一致的,应当依照规定调整出口销售金额。与以前不同的是,出口货物由于国外客户原因发生坏账损失的,出口企业不得冲减出口销售金额,而仍然可以依照现行规定申报办理出口退(免)税。

误区六:出口退(免)税调整政策规定执行起始日期的标准以出口报关日期为准

错误观点:国家税务总局2012年第24号公告规定,本办法其他规定自2012年7月1日开始执行。起始日期:属于向海关报关出口的货物劳务,以出口货物

报关单上注明的出口日期为准;属于非报关出口销售的货物,以出口发票(外销发票)或普通发票的开具时间为准;属于保税区内出口企业或其他单位出口的货物以及经保税区出口的货物,以货物离境时海关出具的出境货物备案清单上注明的出口日期为准。因此所有出口退(免)税调整政策规定均应以出口报关日期为准,从2012年7月1日起执行。

实际上,下列政策规定应当以出口货物报关单注明的出口日期为准执行,也就是说,如果出口货物报关单上注明的出口日期是2012年7月1日以后,就应当按照新政策规定执行;否则就应当依照以前的政策规定执行。①出口企业退(免)税申报后提供出口收汇核销单期限的政策;②外贸企业进口货物直接出口退(免)税的政策;③扩大生产企业视同自产产品范围的政策;④外贸企业购进按简易办法征税货物适用出口退税率的政策;⑤外贸企业从增值税小规模纳税人购进货物或购进按简易办法征税货物出口退税率孰低原则适用的政策;⑥外贸企业委托加工出口退税计算依据和退税率适用的政策;⑦除追溯适用以外新增的出口货物劳务免税范围的政策;⑧出口免稅卷烟相应进项税额计算的政策。

但是下列规定却不能按照国家税务总局第24号公告规定的起始日期为准来执行,只能从2012年7月以后的退(免)税申报期开始执行。①除追溯适用退(免)税申报期限的规定以外的其他出口退(免)税办法和要求;②生产企业进料加工管理办法;③生产企业免退税申报数据调整办法;④取消新办生产企业和小型出口企业12个月退税审核期的规定;⑤生产企业集团公司及其成员企业的认定。此外,对于生产企业集团公司及其成员企业的认定,在2012年7月退(免)税申报期限内不能办理完成的,主管税务机关应当适当予以延长。

(作者单位:四川省绵阳市国税局)

责任编辑 达青