

出口货物劳务增值税和消费税 免税适用范围与申报事项

王 蕴 姜爱菊

近期,国家税务总局下发《关于〈出口货物劳务增值税和消费税管理办法〉有关问题的公告》(国家税务总局公告2013年第12号,以下简称《公告》),对《出口货物劳务增值税和消费税管理办法》(国家税务总局公告2012年第24号,以下简称《管理办法》)执行中存在问题的部分条款进行了调整与完善,其中在出口货物劳务免税申报、凭证提供等方面都有较大变化。在原《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《通知》)的基础上,将适用增值税出口货物劳务和消费税出口货物免税范围由三类21种情况增扩为23种,更加有利于出口退税管理人员与出口企业的操作与适用,并明确自2013年4月1日起执行。

一、出口货物劳务的免税范围

《通知》规定,适用增值税出口货物劳务免税范围的主要分为三类:一是政策规定出口免税的货物劳务;二是视同出口免税的货物劳务;三是未按规定申报或未补齐增值税退(免)税凭证等由原政策不予退(免)税应视同内销征税改为免税的出口货物劳务。同时,适用于增值税出口货物免税范围的,如果有消费税应税消费品,免征消费税,但不退还其以前环节已征的消费税,且不允许在内销应税消费品应纳消费税款中抵扣。

(一) 出口免税的货物劳务

《通知》对适用政策规定出口免税的货物劳务明确有15种情况,包括:增值税小规模纳税人出口货物;避孕药品和用具,古旧图书;海关税则号前四位为“9803”的软件产品;含黄金、铂金

成分的货物,钻石及其饰品;国家计划内出口的卷烟;购进时未取得增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书但其他相关单证齐全并已使用过的设备;农业生产者自产农产品;油画、花生果仁、黑大豆等财政部和国家税务总局规定出口免税的货物;外贸企业取得普通发票、废旧物资收购凭证、农产品收购发票、政府非税收入票据的货物;非出口企业委托出口货物;非列名生产企业出口非视同自产货物;来料加工复出口货物;特殊区域内企业出口的特殊区域内货物;以人民币现金结算方式的边境地区出口企业从所在省(自治区)的边境口岸出口到接壤国家的一般贸易和边境小额贸易出口货物;以旅游购物贸易方式报关出口的货物。新政策还增加调整了外贸企业取得上述四类发票的出口货物、非出口企业委托出口的货物、以人民币现金结算方式的边境贸易出口货物、非列名生产企业出口的非视同自产货物和以旅游购物贸易方式报关出口的货物没有收汇核销单等由不予退(免)税并视同内销征税改为出口免税。在此基础上,《公告》以申报免税报表的形式在《免税出口货物劳务明细表》中,又增加了生产企业出口实行简易办法征税的货物劳务和出口但未计外销收入的样品、展品两种情况。

(二) 视同出口免税的货物劳务

视同出口免税货物劳务主要有3种情况,包括:国家批准设立的免税店销售的免税货物;特殊区域内的企业为境外的单位或个人提供加工修理修配劳务;同一特殊区域、不同特殊区域内的企业之间销售特殊区域内的货物。《通知》明确,免税店销售货物和特殊区域内的出口劳务以及特殊区域的企业之间销售的货物实行免税政策。

资产残值收入的时间在同一个纳税年度,一般不会影响当年的企业所得税;而如果将固定资产的账面净值列作损失的时间与记载固定资产残值收入的时间不在同一个纳税年度,那就可能要影响当年度的企业所得税金额,此时税务机关就可能要追究这些涉税问题。因此,企业一定要严格按照税法的规定,准确列支固定资产的损失。

另外,企业在处理固定资产时还应当注意涉及的增值税问题,要根据《财政部 国家税务总局关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》(财税[2008]170号)的规定,区分不同情形计算缴纳增值税。

(作者单位:南阳市国家税务局稽查局)

责任编辑 张璐怡



(三) 由退税改为免税的出口货物劳务

由出口退(免)税改为免税的出口货物劳务主要有3种情况,包括:未在国家税务总局规定期限内申报增值税退(免)税的;未在规定期限内申报开具《代理出口货物证明》的;已申报增值税退(免)税,却未在国家税务总局规定期限内向税务机关补齐增值税退(免)税凭证的。按原政策规定,因上述3种情况造成企业无法申报出口退(免)税的,应当视同内销征税,《通知》调整为出口免税。

二、出口免税申报的期限规定

适用增值税出口货物劳务和消费税出口货物申报免税的,应根据上述情况,大致分为不需要开具免税证明及免税核销和需要开具免税证明及免税核销两种情况申报。

(一) 不需要开具免税证明及免税核销的申报

不需要开具免税证明及免税核销的申报是指以下几类情况下,增值税出口货物劳务和消费税出口货物只需向主管税务机关申报免税,不做免税核销处理。

1. 视同出口货物劳务免税申报。对本文出口免税的货物劳务范围中特殊区域内企业出口的特殊区域内货物1种情况和视同出口免税货物劳务的3种情况,即特殊区域内的企业出口的特殊区域内的货物、出口企业或其他单位视同出口的适用免税政策的货物劳务,应在出口或销售次月的增值税纳税申报内,向主管税务机关办理增值税、消费税免税申报。

2. 其他情况适用免税出口货物劳务的申报。除上述视同出口货物劳务免税申报之外,出口企业适用免税范围的货物,应当使用《免税出口货物劳务明细表》向主管税务机关申报免税,并按以下规定进行操作。

一是出口货物劳务免税申报。出口企业和其他单位应于货物劳务免税业务发生的次月(按季度进行增值税纳税申报的为次季度),填报《免税出口货物劳务明细表》,提供正式申报电子数据,向主管税务机关办理免税申报手续(下同)。

二是非出口企业委托出口货物免税申报。委托方企业在货物劳务免税业务发生次月(按季度进行增值税纳税申报的为次季度)的增值税纳税申报期内,凭受托方主管税务机关签发的《代理出口货物证明》以及代理出口协议副本等资料,按免税申报手续向主管税务机关办理增值税、消费税免税申报。

三是退税改免税出口货物劳务申报。对于未按规定申报或未补齐增值税退(免)税凭证以及未按期开具《代理出口货物证明》三类情况,由原政策规定不予退(免)税应视同内销征税改为按新政策免税,并应与上述视同出口的货物和出口货物免税申报两种情况加以区别。如果在申报退(免)税截止期限前(即自报关出口之日起次年4月30日之前的增值税纳税申报期内),因本条所述三类原因无法实现退(免)税的并已确定企业要实行免税政策的,出口企业和其他单位可在确定免税的次月的增值税纳税申报期内,按免税申报手续向主管税务机关申报免税。例如,A生产企业2011年8月30日出口一笔货物,自报关出口之日起至2012年4月18日(征期顺延)之前的增值税纳税申报期内,收齐单证向主管税务机关申报退(免)税,但由于没有进行退(免)申报,按照《管理办法》规定,应当在2012年4月的次月,即5月份的增值税纳税申报期内申报免税。同时注意三个方面:一是如果出口企业已经申报免税的,不得再申报出口退(免)税或申报开具代理出口货物证明。二是如果出口企业已办理退(免)税的,在申报免税前,外贸企业及没有生产能力的其他单位须补缴已退税款;生产企业还应调整申报数据或全额补缴原免抵退税款。三是根据《公告》第三条第(四)项规定,主管税务机关已受理出口企业或其他单位的退(免)税申报,但在免税申报期限之后审核发现按规定不予退(免)税的出口货物,若符合免税条件,企业可在主管税务机关审核不予退(免)税的次月申报免税。

另外,需要注意《公告》第三条第(二)项的规定,出口企业或其他单位在按上述三种免税申报时,应将以下凭证按《免税出口货物劳务明细表》载明的申报顺序装订成册,留存企业备查:(1)出口货物报关单(如无法提供出口退税联的,可提供其他联次代替);(2)出口发票;(3)委托出口的货物,还应提供受托方主管税务机关出具的代理出口货物证明;(4)属购进货物直接出口的,还应提供相应的合法有效的进货凭证,包括增值税专用发票、增值税普通发票及其他普通发票、海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票、政府非税收入票据;(5)以旅游购物贸易方式报关出口的货物暂不提供上述第2、4项凭证。

(二) 需要开具免税证明及免税核销的申报

对于出口货物劳务申报免税需要开具免税证明及免税核销的,主要有两种情况:一是国家计划内出口的卷烟;二是来料加工委托加工。这里注意,不含生产企业来料加工自营生产的出口货物,此情况应归属于不需要开具免税证明及免税核销的申报,只申请开具《免税出口货物劳务明细表》,不做免税核销处理。

1. 国家计划内出口的卷烟相关证明及免税核销办理。

一是免税证明的开具。卷烟出口企业向卷烟生产企业购进卷烟时,应先在免税出口卷烟计划内向主管税务机关申请开具《准予免税购进出口卷烟证明申请表》,然后将《准予免税购进出口卷烟证明》转交卷烟生产企业,卷烟生产企业据此向主管税务机关申报办理免税手续。已准予免税购进的卷烟,卷烟生产企业须以不含消费税、增值税的价格销售给出口企业,并向主管税务机关报送《出口卷烟已免税证明申请表》。卷烟生产企业的主管税务机关核准免税后,出具《出口卷烟已免税证明》,并直接寄送卷烟出口企业主管税务机关。

二是免税核销的办理。卷烟出口企业(包括购进免税卷烟出口的企业、直接出口自产卷烟的生产企业、委托出口自产卷烟的生产企业)应在卷烟报关出口之日次月起至次年4月30日前的各增值税纳税申报期内,向主管税务机关办理出口卷烟的免税核销手续。逾期的,出口企业不得申报核销,应按规定缴纳增值税、消费税。申报核销时,应填报《出口卷烟免税核销申报表》,提供正式申报电子数据及资料。新政策将免税核销的申报期限由免税卷烟报关出口次月起4个月的申报期内调整为卷烟报关出口之日次月起至次年4月30日前的各增值税纳税申报期内。

2. 来料加工委托加工出口的货物免税证明及核销办理。

一是免税证明的开具。从事来料加工委托加工业务的出口企业,在取得加工企业开具的加工费的普通发票后,应在加工费的普通发票开具之日起至次月的增值税纳税申报期内,填报《来料加工免税证明申请表》,提供正式申报电子数据及资料向主管税务机关办理《来料加工免税证明》。新政策将申请开具《来料加工免税证明》的期限,由原政策规定的取得加工企业开具的加工费普通发票后,调整为加工费的普通发票开具之日起至次月的增值税纳税申报期内。

二是免税核销的办理。根据《公告》和《管理办法》相关规定,出口企业以“来料加工”贸易方式出口货物并办理海关核销手续后,应在海关签发来料加工核销结案通知书之日(以结案日期为准)起至次月的增值税纳税申报期内,持海关签发的核销结案通知书、《来料加工出口货物免税证明核销申请表》和出口货物报关单的非“出口退税专用”联原件或复印件等相关资料及正式申报电子数据,向主管税务机关申报办理来料加工出口货物免税核销手续。如果未按规定办理免税核销手续或经主管税务机关审核不予办理免税核销的,应按规定补缴来料加工加工费的增值税。

三、出口货物劳务免税相关问题的处理

(一) 未按规定期限申报免税的出口货物劳务

根据《公告》规定,“未在规定的纳税申报期内按规定申报免税”是指出口企业或其他单位未在报关出口之日的次月至次年

5月31日前的各增值税纳税申报期内填报《免税出口货物劳务明细表》,提供正式申报电子数据,向主管税务机关办理免税申报手续。适用免税政策的出口货物劳务,出口企业或其他单位如果未在规定的纳税申报期内按规定申报免税的,应视同内销货物和加工修理修配劳务征免增值税、消费税,但不包括特殊区域内的企业出口的特殊区域内的货物、出口企业或其他单位视同出口的货物劳务。如果出口货物在国内销售时属于免税产品,应按规定补报免税;出口货物在国内销售时属于应税产品的按视同内销征税,应在免税申报期次月的增值税纳税申报期内申报缴纳增值税、消费税。可以看到,上述未按规定期限申报免税的处理只包括出口货物劳务未按期申报免税和退税改免税出口货物劳务未按期申报免税两类情况。对于上述未按规定期限申报纳税或免税的,一经主管税务机关发现,除执行免税或征税政策以外,还应接受主管税务机关按《中华人民共和国税收征收管理法》做出的处罚。

(二) 增值税免税出口货物劳务进项税额的处理

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。假设某具有进出口经营权的生产企业从事来料加工复出口业务,2012年10月出口一笔货物,来料加工加工费为50万元(人民币,下同),内销产品销售收入为200万元。同时,当月取得的电费增值税专用发票上注明的不含税价为30万元,税额为5.1万元。该企业生产用电既用于免税又用于应税货物,因此,此5.1万元应被划分出用于免税货物的进项税额作进项转出处理。根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》,不得抵扣的进项税额=当月无法划分的全部进项税额×当月免税项目销售额、非增值税应税劳务营业额合计÷当月全部销售额、营业额合计=51 000×500 000÷(500 000+2 000 000)=10 200(元)。此处应注意,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,应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。

(三) 免税货物出口离岸价不一致的调整

根据《公告》规定,出口企业或其他单位申报的出口货物免税销售额与出口货物报关单上的离岸价不一致(来料加工出口货物除外)的,应在报送《免税出口货物劳务明细表》的同时报送《出口货物离岸价差异原因说明表》及电子数据。

(四) 放弃免税权的相关事项

《公告》明确,出口企业或其他单位如果决定放弃免税的,应向主管税务机关报送《出口货物劳务放弃免税权声明表》,办理备案手续。自备案次月起执行征税政策,36个月内不得变更。■

(作者单位:东北财经大学研究生院
海阳市郭城镇财政经管站)

责任编辑 李卓