

营改增后EPC工程模式 适用增值税政策分析

王文清 黄祥林

一、ERP工程模式税收政策的冲突

目前,国家税务总局对适用EPC(工程总承包)项目的税收政策尚未统一,各地方税务机关出台的政策也口径不一,例如陕西省国家税务局规定,EPC工程项目既涉及货物又涉及服务,且两个应税项目有密切的从属或因果关系,属混合销售行为,应按纳税人经营类别不同分别按货物或服务缴纳增值税;河南省国家税务局规定,EPC工程项目不属于混合销售行为,属于兼营行为,纳税人需针对EPC合同中不同的业务分别进行核算,即按各业务适用的不同税率分别计提销项税额;深圳市国家税务局规定,EPC工程项目按建筑服务缴纳增值税。可见,各地方税务机关对EPC工程项目税收政策的理解存在较大的分歧与冲突。

另外,根据现行营改增税收政策规定,对于EPC建筑工程中含有承包方提供自产货物比例较大的纳税人,若以混合销售总金额的17%计算缴纳增值税,并向机构所在地主管税务机关进行全额纳税申报,建筑服务发生地税务机关若再就其本地发生的建筑服务金额按2%预缴税款将会造成重复征税,在政策执行上,建筑服务发生地与机构所在地主管税务机关的执法就会出现冲突。又由于纳税人的混合销售行为不被认定为从事建筑服务,也就不能开具外出建设施工所需的《外出经营税收管理证明单》,承包方将无法开工建设,后期

也无法顺利取得工程款,将严重影响营改增试点工作的推进。

二、应对建议

1. 划分业务类型,明确核算归类。《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》(财政部 国家税务总局令2008年第50号)规定,纳税人销售自产货物并同时提供建筑业劳务的行为,应当分别核算货物的销售额和非增值税应税劳务的营业额,并根据其销售货物的销售额计算缴纳增值税,非增值税应税劳务的营业额不缴纳增值税;未分别核算的,由主管税务机关核定其货物的销售额。此属于特别规定。而《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知(财税[2016]36号)附件1《营业税改征增值税试点实施办法》规定,一项销售行为如果既涉及服务又涉及货物,为混合销售。从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户的混合销售行为,按照销售货物缴纳增值税;其他单位和个体工商户的混合销售行为,按照销售服务缴纳增值税。可以看出,营改增过渡办法中的混合销售规定属于普遍规定,并没有对特别情况的操作进行进一步明确。根据特别规定优于普通规定的原则,加之实践中类似于EPC工程模式的交易越来越多,笔者认为,应延续营改增过渡政策出台之前按照分别计税的方式进行征收的特殊情况,这符合营改增确保所有行业税负“只减不增”的改革精神,符合纳

税人切身利益。

2. 分清项目交易,准确核定价格。在营改增过渡期间,首先要做到按照最新法规的规定执行,即按照实际发生的金额合理分配相关共同费用,分别记载辅助账,分项目申报纳税,以提升纳税人税法遵从度,准确进行会计核算。同时,根据《营业税改征增值税试点实施办法》规定,纳税人发生应税行为价格明显偏低或者偏高且不具有合理商业目的的,……主管税务机关有权按照下列顺序确定销售额。因此,对纳税人为少缴税款而不合理划分不同类型的业务量和计税金额,主管税务机关可以依法进行合理的调整。

3. 规范混合销售,遵从税法效力。目前,根据营改增试点的实践经验,仍应按照上述特别规定,对于在提供经行政许可的建筑服务或其他服务的同时销售自产施工材料的建筑企业,可在工程合同中分别注明销售材料和提供服务价款,以分别按照销售货物和提供服务计算缴纳增值税。未分别注明的,按照混合销售的原则缴纳增值税。而远期政策设定则可着眼通过减少税率档次来适应增值税的中性原则,消除不同税率形成的政策漏洞,通过政策调整,鼓励纳税人加强财务管理,重视会计核算,严格遵守税法规定,提高依法纳税的自觉性。■

(作者单位:国家税务总局税务干部进修学院 江苏省高邮市国家税务局)

责任编辑 李卓