

新《增值税专用发票使用规定》解读

赵新贵 许国松

随着增值税防伪税控系统的全面推广应用，增值税专用发票的手工版已退出历史舞台，1993年我国税制改革时制定并于1994年开始实施的《增值税专用发票使用规定》(国税发[1993]150号，以下简称“旧规定”)也已不能适应当前税政信息化建设的需要。基于此，国家税务总局于2006年10月底发布了国税发[2006]156号文《关于修订〈增值税专用发票使用规定〉的通知》(以下简称“新规定”)，对“旧规定”进行了全面修订，同时废止了以前的相关文件。其后根据“新规定”在执行中各地所反映的问题，税务总局又于2007年2月出台了“补充规定”(国税发[2007]18号)。由于新旧“规定”出台的历史背景不同，变化之处必然很多。以下笔者仅就其主要变化及“新规定”发布后需要明确的一些问题进行分析。

“新规定”与“旧规定”的若干变化

一、关于专用发票的基本联次

根据“旧规定”，专用发票的基本联次为四联，依次为销售方留存备查的存根联，购买方作为付款凭证和扣税凭证的发票联、抵扣联，以及销售方作销售记账凭证的记账联。存根联作

为专用发票的基本联次之一，在增值税稽核管理中曾发挥了重要作用。但是，在全国已统一使用增值税防伪税控系统开具专用发票的情况下，存根联已无存在的必要。早在2003年，为了减轻一般纳税人购买专用发票的费用负担，国税发明电[2003]57号文《国家税务总局关于转发〈国家发改委关于调整增值税专用发票价格的通知〉等有关问题的通知》就规定，从2004年开始，新印制的专用发票基本联次为一式三联，取消了存根联。此次“新规定”进一步明确，专用发票基本联次为三联，即只有发票联、抵扣联和记账联。

二、关于专用发票的开具时间

“旧规定”中采用列举的形式，对不同结算方式的货物销售及各种视同销售行为的开票时间分别作了规定。“新规定”则明确专用发票应按照纳税义务的发生时间开具(《增值税暂行条例实施细则》对各种应税项目的纳税义务发生时间分别作了规定)。对比分析两个“规定”，对预收账款、赊销和分期收款等结算形式的货物销售，以及委托代销等各项视同销售行为，发票开具时间的规定是一致的，即除委托代销的开票时间为收到代销清单的当

天外，其余都为货物发出或移送的当天。不同之处在于：托收承付、委托银行收款结算方式，“新规定”在“旧规定”的“货物发出”基础上，强调了是同时办妥托收手续的当天，而对直接收款方式，“新规定”并不强调货物是否发出，而是强调收到销售额，或者取得索取销售额的凭证并将提货单交付购买方。此外，“新规定”也弥补了“旧规定”中对开票时间规定的不完善之处。如“旧规定”对提供应税劳务的开票时间并未明确，对纳税人将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人，也规定不得开具专用发票，而根据国税发[1994]122号文《关于增值税若干征收问题的通知》，一般纳税人将货物无偿赠送给他人，如果受赠者为一般纳税人，可以根据其要求开具专用发票。需明确的是，尽管“新规定”明确开票时间为纳税义务的发生时间，但并非发生了纳税义务就必须开具专用发票，如将自产、委托加工的货物用于非应税项目或集体福利、个人消费等对内发生的视同销售行为就不能开具专用发票。

三、关于增值税专用发票的作废

“旧规定”只对手工专用发票的作废进行了明确，即购买方在未付货款

且未作账务处理的情况下，销售方在收到退还的发票联和抵扣联后，在各联注明“作废”字样。国税函[2003]962号文《关于进一步做好增值税纳税申报“一窗式”管理工作的通知》要求，销货方如果在开具蓝字专用发票的当月收到购货方退回的发票联和抵扣联，同时尚未将记账联作账务处理时，可对原蓝字专用发票进行作废。“新规定”则明确，一般纳税人在开具专用发票当月，发生销货退回、开票有误等情形，收到退回的发票联、抵扣联符合作废条件的，按作废处理；开具时发现有误的，可即时作废。“新规定”第一次提出了“作废条件”的概念，并明确了符合“作废条件”应同时具备的情形：1、收到退回的发票联、抵扣联时间未超过销售方开票当月；2、销售方未抄税并且未记账；3、购买方未认证或者认证结果为“纳税人识别号认证不符”、“专用发票代码、号码认证不符”。与962号文相比，“新规定”的“作废条件”强调了销售方未抄税，实际上目前防伪税控系统开票子系统对已抄税的专用发票不能进行修改，因而也无法进行作废处理。如果购买方已认证，国税函[2003]785号文《关于认真做好增值税专用发票发售、填开管理等有关问题的通知》即已明确，此时销货方即使已收回抵扣联及发票联，也不得作废已开具的专用发票。

四、关于开具红字专用发票的规定

这方面的变化比较大，“补充规定”也主要是关于这方面的内容。

1、开具红字专用发票的事由。“旧规定”中销货方可以开具红字发票的事由只有发生退货或销售折让，而“新规定”中开具红字专用发票的事由还包括开票有误。当然开票有误可以开据红字专用发票并非在“新规定”中才首次明确，根据国税函[2003]962号文，一般纳税人原蓝字专用发票填开错误

等情况，如购货方无法退回专用发票的发票联和抵扣联，销货方在收到购货方当地主管税务机关开具的“进货退出或索取折让证明单”后，通过防伪税控系统开具负数专用发票作为扣减销项税额的凭证。

2、开具红字专用发票的程序。根据“旧规定”，购买方将当地主管税务机关开具的“进货退出或索取折让证明单”送交销售方后，销售方即可据此开具红字专用发票。而根据“新规定”，开具红字专用发票须先由购买方向主管税务机关填报《开具红字增值税专用发票申请单》，且《申请单》所对应的蓝字专用发票应经税务机关认证，如果要求重开发票的原因是认证结果为“纳税人识别号认证不符”、“专用发票代码、号码认证不符”的，还应在《申请单》上填写相对应的蓝字专用发票信息。税务机关对《申请单》进行审核后，出具《开具红字增值税专用发票通知单》（不再开具“进货退出或索取折让证明单”），最后再由销售方凭购买方提供的《通知单》开具红字专用发票。红字专用发票应与《通知单》一一对应，同时销售方应在开具红字专用发票后到主管税务机关进行核销（根据“补充规定”，在总局正开发的通知单开具和管理系统推广应用之前，通知单暂由纳税人留存备查，税务机关不进行核销）。

3、购买方进项税额转出依据及时间。根据“旧规定”，购买方收到红字专用发票后，才将红字专用发票所注明的增值税额从当期进项税额中扣减。根据“新规定”，购买方必须暂依《通知单》所列增值税税额从当期进项税额中转出，未抵扣进项税额的可列入当期进项税额，待取得销售方开具的红字专用发票后，与留存的《通知单》一并作为记账凭证。应该明确的是，在“新规定”中，购买方转出进项税额的依据并非只是《通知单》，红字专用发

票仍是其转出进项税额的依据之一。“新规定”要求购买方取得《通知单》而非取得红字专用发票时即应转出相应进项税额，这就保证了购货方转出进项税额在销售方冲减销项税额之前，有效地杜绝了以前存在的销货方先冲减销项税额，而购买方推迟转出或不转出进项税额的情况。

4、“补充规定”对开具红字发票有关问题的进一步明确。“无法认证”情况下如何开具红字发票？“补充规定”对此予以了明确，即“无法认证”时开具红字发票的程序与认证结果为“纳税人识别号认证不符”、“专用发票代码、号码认证不符”两种情况时相同，所不同的是购买方此时需在申请单上填写无法认证的具体原因。

红字专用发票是否需要经过认证，此前一直有争议，“补充规定”也明确了这个问题，即红字专用发票仍需认证，但在有关系统推广应用之前，暂不报送税务机关认证。

根据“新规定”，购买方填写《申请单》所对应的蓝字专用发票都应经税务机关认证，但根据“补充规定”，如果购买方所购货物不属于增值税扣税项目范围，所对应的蓝字专用发票可以不经认证。因开票有误购买方拒收专用发票或尚未将专用发票交付购买方时需要开具红字发票的，此时《申请单》是由销售方向主管税务机关填报，当然也就不可能要求购买方认证。但这两种情况下销售方需在申请单上填写具体原因以及相对应蓝字专用发票的信息，同时提供相关书面材料，主管税务机关审核确认后出具通知单，销售方凭通知单开具红字专用发票。

在“新规定”中，只有经认证结果为“纳税人识别号认证不符”、“专用发票代码、号码认证不符”的情况下，购买方取得《通知单》时不作进项税额转出。根据“补充规定”，在专用发票抵扣联、发票联均无法认证及购买方所

购货物不属于增值税扣税项目范围两种情况下,购买方在收到其主管税务机关出具的《通知单》时,亦不用作进项税额转出处理。在因开票有误不符合“作废条件”而需开具红字发票的情况下,由于此时《通知单》是销售方主管税务机关出具给销售方的,且购买方此前也并未认证抵扣进项税额,当然也就不存在进项税额转出的问题。

需要说明的是,购买方需要开具红字发票的,除原蓝字专用发票无法认证或认证结果为“纳税人识别号认证不符”、“专用发票代码、号码认证不符”外,原蓝字专用发票均不得退回销售方。

5、关于丢失专用发票有关联次的处理。在使用手工版专用发票阶段,国税发[1995]15号文《关于加强增值税征收管理工作的通知》曾明确,对纳税人购进货物、应税劳务遗失专用发票的发票联或抵扣联的,不论何种原因,均不得抵扣其进项税款(从对方取得的存根联复印件亦不得充作扣税凭证)。随着金税工程的实施,国税发[2002]10号文《关于增值税一般纳税人丢失防伪税控系统开具的增值税专用发票有关税务处理问题的通知》明确,一般纳税人丢失防伪税控系统开具的专用发票,如果该发票丢失前已通过防伪税控认证系统的认证,购货方可凭销货方出具的丢失发票的存根联复印件及销货方主管税务机关出具的《增值税一般纳税人丢失防伪税控开具增值税专用发票已抄报税证明单》,经其主管税务机关审核批准后,作为进项税额抵扣的合法凭证。如果该发票丢失前未通过防伪税控认证系统的认证,购货方也可凭销货方出具的丢失发票的存根联复印件到主管税务机关进行认证,然后再按上述程序办理抵扣进项税额。“新规定”废止了国税发[2002]10号文,并对一般纳税人丢失专用发票相关关联次的处理重新作了规定,但其精神与

国税发[2002]10号文基本一致,主要差别在于:(1)由于取消了专用发票的存根联,因此规定以专用发票记账联复印件作为认证和抵扣的凭证,同时以税务机关出具的《丢失增值税专用发票已报税证明单》代替了原来的《增值税一般纳税人丢失防伪税控开具增值税专用发票已抄报税证明单》;(2)对发票联和抵扣联未全部丢失的处理作了明确:如果购货方只丢失抵扣联或抵扣联虽未丢失但无法认证的,可使用发票联到主管税务机关认证,抵扣联丢失的以发票联复印件留存备查;如果只丢失发票联,可将抵扣联作为记账凭证,用抵扣联复印件留存备查。

“新规定”明确的相关问题

一、增值税防伪税控系统设备及其税务处理

“新规定”明确了增值税防伪税控系统涉及的具体设备,即专用设备包括金税卡、IC卡和读卡器等,通用设备包括计算机、打印机、扫描器具和其他设备。此前,在国税发[2000]183号文《关于推行增值税防伪税控系统若干问题的通知》中,对防伪税控系统的专用设备和通用设备也进行了具体的列举,并规定购置列举设备发生的费用准予在当期所得税前一次性列支,取得的专用发票所注明的税额也可在销项税额中抵扣。但183号文所明确的通用设备并不包括扫描器具。“新规定”虽然明确了扫描器具属于防伪税控专用设备之一,但由于“新规定”只是关于增值税专用发票使用的规定,因此扫描器具并不能据此就可以执行183号文的税收政策。国税函[2006]1248号文《关于增值税专用发票抵扣联信息扫描器具等设备有关税收问题的通知》解决了这一问题,规定增值税一般纳税人用于采集增值税专用发票抵扣联信息的扫描器具可以执行183号文的规定,即扫描器具的购置费用准予在当期计

算缴纳所得税前一次性列支,同时取得的专用发票所注明的增值税税额可计入当期进项税额。

二、购货方超过90天未认证的专用发票将无法作废或退回重开

根据国税发[2003]17号文《关于增值税一般纳税人取得防伪税控系统开具的增值税专用发票进项税额抵扣问题的通知》,一般纳税人申请抵扣的防伪税控系统开具的增值税专用发票,必须自该专用发票开具之日起90日内到税务机关认证,并在认证当月的纳税申报期申报抵扣,否则不予抵扣。如果购买方在90日内未及时认证,在“旧规定”下,纳税人在实际操作中其实可以通过办理“假退货”这种变通的方式取得“进货退出或索取折让证明单”,并由销售方开具红字专用发票后重新开具专用发票再进行认证抵扣。但在“新规定”下,这种变通方式将不再可行。首先90日内未认证的发票不符合“作废条件”;其次,90日内未认证不能再申请认证,而除购买货物不属于增值税扣税项目范围外,《申请单》所对应的蓝字发票必须经过认证,否则即使开具了《申请单》,税务部门也不会通过审核而发给其《开具红字增值税专用发票通知单》。此外,根据“补充规定”,即使由于开票有误购买方拒收或尚未将专用发票交付购买方,而应由销售方向其主管税务机关申请的,销售方也应在专用发票认证期限内或在开具有误专用发票的次月内向主管税务机关填报申请单。因此在“新规定”下,购买方超过90天未认证的专用发票将无法作废,也不能退回重开,不能抵扣进项税额的损失只能由纳税人自己承担。

三、销售折扣开具红字发票的问题

国税发[1993]154号文《增值税若干具体问题的规定》及国税函[1997]472号文《关于企业销售折扣在计征所

得税时如何处理问题的批复》对销售货物发生折扣的流转税和所得税处理分别作了规定。两个文件的精神基本一致，即纳税人采取折扣方式销售货物，只有将销售额和折扣额在同一张发票上分别注明，才可按折扣后的销售额征收增值税和所得税；如果将折扣额另开发票，不论其在财务上如何处理，均不得从销售额中减除折扣额。其实根据“旧规定”，折扣也是不能另行开具红字发票的。国税函[2006]1279号文《关于纳税人折扣折让行为开具红字增值税专用发票问题的通知》终于明确，纳税人销售货物并向购买方开具专用发票后，由于购货方在一定时期内累计购买货物达到一定数量，或者由于市场价格下降等原因，销货方给予购货方相应的价格优惠或补偿等折扣、折让行为，销货方可按“新规定”的有关规定开具红字增值税专用发票。

有待进一步明确的两个问题

“新规定”的发布规范了增值税专用发票的使用，进一步加强了增值税的征收管理。但笔者认为，关于增值税专用发票的开具仍有两个问题需要进

一步明确。

首先，“新规定”第十条明确，“一般纳税人销售货物或者提供应税劳务，应向购买方开具专用发票。”而“旧规定”明确了一般纳税人不得开具专用发票的若干情形，这些情形中有些现在也是不能开具专用发票的，如报关出口的货物应开具出口专用发票，对内发生的视同销售不得开具专用发票。此外，“旧规定”明确，向小规模纳税人销售应税项目可以不开具专用发票，但“新规定”中并未强调这一点，甚至也未强调向个人消费者销售应税项目是否不应开具专用发票。在“新规定”的管理框架下，如果向小规模纳税人甚至消费者开具了专用发票，可能会带来一个无法处理的问题：如果小规模纳税人或者个人在购买货物的当月后退货，一般纳税人很有可能无法开具红字发票，因为小规模纳税人即使取得了专用发票也可能不会去认证，个人则更不可能也无法将取得的专用发票去认证，而未认证的专用发票是无法开具红字发票的。因此笔者认为，“新规定”对于不应开具专用发票的若干情况还是应加以明确。

其次，第十条同时规定，增值税小

规模纳税人需要开具专用发票的，可向主管税务机关申请代开。那么，是否所有小规模纳税人都可以申请代开专用发票呢？国税发[1994]58号文《国家税务总局关于由税务所为小规模企业代开增值税专用发票的通知》规定，能认真履行纳税义务的小规模企业经批准可由税务所代开专用发票，国税函[2004]895号《关于取消小规模企业销售货物或应税劳务由税务所代开增值税专用发票审批后有关问题的通知》及国税发[2004]153号《税务机关代开增值税专用发票管理办法(试行)》又明确，已办理税务登记的个体经营者也可以向主管税务机关申请代开增值税专用发票。但在2004年这两个文件发布之前，国税函[2003]1396号文《国家税务总局关于增值税起征点调整后有关问题的批复》则强调，销售额未达到起征点的个体工商户，税务机关不得为其代开专用发票。“新规定”对可以申请代开专用发票的小规模纳税人条件没有明确，在实际执行中容易引起理解上的歧义。■

(作者单位：连云港科学技术协会
泰康人寿保险股份有限公司山东分公司)

责任编辑 崔洁

● 广告

晋升国际会计师高研认证班

作为全球五大会计师团体之一的国际会计师公会(AIA)最新推出了权威核心课程认证班——《国际会计与中国企业会计准则高研认证班》，学员需要完成三门最核心的课程，通过考试后即可获得国际会计师公会会员资格。课程联合国内与国际，将全球通用的国际会计准则与国内实行的新企业会计准则结合起来，实战性极高，直达目前会计应用课程的核心。本次课程不仅仅是高端研修课程，同时也是考取“国际会计师”资格认证的捷径。

本次课程正是在国际会计准则大框架下学习新企业会计准则，中西结合、融会贯通，实现前沿知识与权威认证的完美结合。使学员可以节省三分之二的学费，真正物超所值。对合格学员来说，加入国际会计师行列今年应该是一个好的机会。

适用对象：企业负责人、财务总监、总会计师、财务经理、公司高管、金融投资机构部门负责人

联系单位：国际会计师公会 AIA 北京教育中心（北京工商大学西区综合楼 906）

获得资格：① 人事部全国企业经营管理人才《国际会计管理》资格证书

② 国际会计师公会(AIA)资格证书

报名咨询电话：010-68984008、68983393、13521670468

www.lcspcx.com www.fchfp.com