

取得不符合规定发票

应补税吗

陈 炎 徐中军

某建筑企业在购买砂、石等建筑材料时,对方收款后开的是现金收据(有的是代办条),该企业据此入账并列材料费支出。地税部门在对该企业进行年终结算时,将这类支出均按附征率征收了所得税(据了解这种情况较为普遍)。

探讨之一:取得不符合规定的发票该不该补税?

不符合规定发票的出现其实是一种逃税行为,是国家利益与个人利益相碰撞的产物。税法规定:在中华人民共和国境内销售货物、提供劳务都应缴纳增值税。发票是出售货物、提供劳务和接受货物、接受劳务的书面证明,必须在国家税务机关的监督之下使用,这样才能使国家的税收得以保证。提供不符合规定的发票是经营者为逃避国家税务机关监督所采用的一种手段,而接受不符合规定的发票使这种逃避国家监督的行为得以实现。由此可见对接受不符合规定发票进行补税、处罚合情合理。

《中华人民共和国发票管理办法》第二十二条规定:“不符合规定发票不得作为财务报销凭证”。据此规定,对入账挤占成本影响当期利润的不符合规定的发票理应不予税前扣减补缴税款。

探讨之二:取得不符合规定发票该补什么税?

在新税制实施之前的较长时间内,对取得不符合规定发票的检查是各级财务、税收检查的重要内容之一,并统一按营业税临时经营10%的税率补缴税款,这一得力措施曾一度使不符合规定发票面临绝境。

以增值税为中心的新税制实施以后,充分发挥了增值税专用发票的链条作用,从供应、生产、销售直至最终产品到用户手中,不管在哪道环节漏征税款,在下道环节也能补齐。但由于现行增值税的局限性,使接受不符合规定发票的现象得以抬头,其主要原因是:现行增值税的链条虽然环环紧扣较为严密,但其主要体现在“长度”上,而“宽度”则相对不够。“宽度”不够主要表现在两个方面:一是购进材料或商品按规定能够

扣税的只有几项,除此之外(如购买用于福利、奖励方面的物品,在管理费用中列支的不在扣税范围之内的商品等),无论接受何种票据都不得扣除税额,也就是说,对当期增值税没有影响。这就容易给人一个错觉,认为只要不扣税,取得什么样的发票都可以,反正自己没有偷漏国家税款。二是非增值税企业(如交通运输、建筑安装、饮食服务等)耗用增值税产品,但取得的收入却不在增值税征收范围之内,国税部门一般不对其进行检查,导致销售者偷漏税的现象较为严重。对此我们认为:不管是什么单位(包括行政事业单位在内),只要取得的不符合规定发票是属于应征增值税范围的产品,就应由接受者补缴增值税;是属于应征消费税产品的,还应补缴消费税。地税部门不但要补征流转税附加,对挤占成本的还应补所得税。

探讨之三:对取得不符合规定发票者补多少税?

《中华人民共和国发票管理办法》第三十六条规定:“对未按规定取得发票的处一万元以下罚款”。但该办法并未明确取得的次数是指一次还是数次,是一个月内取得的还是一年内取得的,金额是多少。因此,在具体操作上较为困难。至于罚款是由国税部门罚还是由地税部门罚,也没作明确规定,容易引起扯皮。对取得不符合规定发票的补税应该说是合理的,但必须规定一个合理的适用税率,以便操作。

我们认为:罚款补税的目的是为了杜绝使用不符合规定发票,轻描淡写的处理不能阻止这种现象的蔓延,应采用重罚与补税相结合的办法。在处罚上应采用按次处罚的办法,结合发票金额的大小确定处罚的数额,但最多不超过一万元。由哪个部门实施处罚,应按产品税款归属确定,如属应纳增值税、消费税的产品,就由国税部门处罚,否则由地税部门处罚。对不符合规定发票的补税,属于增值税产品的,应按小规模纳税人的税率补税较为合适;属于消费税产品的,应根据产品的适用税率补税;不予税前扣减的,应并入当期计

税所得额计算所得税。

探讨之四：国税部门应加强对不符合规定发票的监督检查。

开具不符合规定发票者绝大多数是增值税、消费税的纳税人义务人，这对开具者是一般纳税人而言，会形成一方面购进方可以抵扣税款，另一方面销售不入账，形成零税负；对开具者是小规模纳税人来说，直接偷逃了国家的税款；对开具者是定期定额户来说，使正确确定其定额缺乏了可靠的依据。总之这些偷漏税行为直接影响了新税制的全面实施。因此，我们应对不符合规定发票的危害有一个清醒的认识，并采取相应措施。首先要开展对取得不符合规定发票的正常检查。检查的重点放在非增值税企业，尤其是建筑安装、交通运输、饮食行业，因为这些行业耗用的增值税产品绝大多数来源于个体经营者，而国税部门对这些行业一般不作检查，因此接受不符合规定发票的现象较为严重。对查出的问题要补税罚款同时进行，使取得不符合规定发票者在经济上占不到便宜。其次顺藤摸瓜，找出未按规定开具发票者，按《中华人民共和国发票管理办法》第三十六条规定“未按规定开具发票”的处一万元以下罚款。对收入不入账进行偷税的，要依照《中华人民共和国税收征收管理法》和《刑法》的有关规定从严惩处，这样才能从根本上杜绝不符合规定发票的发生。

(作者单位：江苏省建湖县国家税务局)

责任编辑 袁蓉丽

也谈非正常财产损失增值税进项税额的会计处理

陈晨耀

贵刊于1998年第2期发表了蒋光池的《对非正常财产损失增值税进项税额会计处理的探讨》一文(下文简称“蒋文”)。笔者拜读之后，有几点不同看法，现提出与之探讨。

一、混淆了“非正常损失”与“非常损失”的概念

根据《中华人民共和国增值税暂行条例》实施细则第21条规定：非正常损失是指生产经营过程中正常损耗外的损失，包括(一)自然灾害损失。(二)因管理不善造成货物被盗窃、发生霉烂变质等损失。(三)其他非正常损失。而企业的《两则》和会计制度中列入营业外支出的非常损失主要是指自然灾害造成的损失，不包括管理不善造成的损失。由此可见，企业购进货物、在产品、产成品发生的损失包括正常损耗和非正常损失，非常损失只是非正常损失的一部分，二者不能等同。而蒋文中将购进货物、在产品、产成品的损失划为一般经营损失(正常损耗)和非正常损失，显然将“非正常损失”与“非常损失”混为一谈。

二、“待处理财产损益”账户分类不当

蒋文中将“待处理财产损益”(按用途与结构分类)列为抵减附加调整账户，笔者不能认同。调整账户是为了求得被调整账户的实际余额而设置的账户，以便提供管理上所需要的资料、数据。因此，没有被调整账户就没有调整账户，调整账户不能离开被调整账户而独立存在。当实物资产因盘亏、毁损时，“待处理财产损益”账户的金额是由实物资产账户转来的，这部分实物资产账户的金额已经不存在，“待处理财产损益”不能作为调整账户而独立存在。从会计报表的项目上看，调整账户的金额一般列在被调整账户的金额之下反映或与被调整账户合并反映。但是，“待处理财产损益”账户却没有这样的反映，明显不具备调整账户的特征。由于“待处理财产损益”账户是一种过渡性账户，一旦确定处理方法，即应进行转账。因此，按用途和结构分类，该账户应属于暂记账户。

三、“待处理财产损益”账户核算内容、进项税额转出金额计算不准确

蒋文中将非常损失进项税额转出的金额不列入“待处理财产损益”账户，而是直接在“营业外支出—非常损失”中列支，笔者认为不妥。“待处理财产损益”账户核算的盘盈、盘亏毁损数与处理时转入有关账户的金额应当一致，否则账务处理就没有依据。另外，蒋文中用变质商品的无税成本价扣除残值变现金额、保险公司赔偿款、过失人赔偿款和正常损耗后按17%计算进项税额转出金额，实际上是将已变现那部分商品的进项税额予以抵扣，不作转出处理。笔者认为，在计算(下转第60页)