

试析再生资源回收利用增值税政策

吴晓娜

(淮北煤炭师范学院 安徽淮北 235000)

【摘要】对于再生资源回收利用相关增值税法的理解和运用是企业管理人员应关注的重点和难点之一。本文从再生资源回收利用增值税法相关规定的变化解析入手,重点从销项税税额的计算和进项税税额的抵扣两方面进行了分析,指出了其实务操作的要点。

【关键词】 废旧物资 再生资源 增值税

为了促进再生资源的回收利用,规范再生资源回收行业健康有序发展,国家对再生资源回收利用的增值税政策进行了调整。财政部、国家税务总局先后发布了《关于资源综合利用及其他产品增值税政策的通知》(财税[2008]156号)和《关于再生资源的增值税政策的通知》(财税[2008]157号)。正确理解和运用增值税法中有关再生资源回收利用的有关规定,对于企业更好地履行纳税义务、提高经济效益具有至关重要的作用。

一、增值税法中有关再生资源回收利用的规定

我国现行增值税法涉及再生资源销项税税额的有关规定可以归纳为以下几类:

1. 适用对象。单位和个人销售再生资源应当按照《增值税暂行条例》、《增值税暂行条例实施细则》及财政部、国家税务总局的相关规定缴纳增值税。单位,是指企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。个人,是指个体工商户和其他个人。

2. 免征增值税事项。①个人(不含个体工商户)销售自己使用过的废旧物品免征增值税。②对污水处理劳务免征增值税。污水处理劳务是指将污水加工处理后符合《城镇污水处理厂污染物排放标准》(GB18918-2002)有关规定的标准的水质标准的业务。③销售再生水、以废旧轮胎为全部生产原料生产的胶粉、翻新轮胎、生产原料中掺兑废渣比例不低于30%的特定建材产品等自产货物。

3. 实行先征后退政策。对符合退税条件的纳税人2009年销售再生资源缴纳的增值税,按70%的比例退回给纳税人;对符合条件的增值税一般纳税人2010年以后(含2010年)销售再生资源缴纳的增值税,按50%的比例退回给纳税人。

4. 自产货物的销售实行增值税即征即退的项目。①销售以工业废气为原料生产的高纯度二氧化碳产品;②销售以垃圾为燃料生产的电力或者热力;③销售以煤炭开采过程中伴生的舍弃油母页岩为原料生产的页岩油;④销售以废旧沥青混凝土为原料生产的再生沥青混凝土;⑤销售采用旋窑法工艺生产并且生产原料中掺兑废渣比例不低于30%的水泥

(包括水泥熟料)等自产货物。

5. 自产货物的销售实行即征即退50%的项目。①以退役军用发射药为原料生产的涂料硝化棉粉;②对燃煤发电厂及各类工业企业产生的烟气、高硫天然气进行脱硫生产的副产品;③以废弃酒糟和酿酒底锅水为原料生产的蒸汽、活性炭、白炭黑、乳酸、乳酸钙、沼气。

6. 对销售自产的综合利用生物柴油实行增值税先征后退政策。综合利用生物柴油,是指以废弃的动物油和植物油为原料生产柴油。废弃的动物油和植物油用量占生产原料的比重不低于70%。

根据我国现行增值税法,涉及再生资源进项税税额的有关规定主要体现在:增值税一般纳税人购进再生资源,应当凭取得的增值税条例及其细则规定的扣税凭证抵扣进项税额,原印有“废旧物资”字样的专用发票停止使用,不再作为增值税扣税凭证抵扣进项税额。

二、增值税法中有关再生资源回收利用的规定变动解析

再生资源相关增值税法规变化的主要内容是:取消“对废旧物资回收经营单位销售其收购的废旧物资免征增值税”和“具有一般纳税人资格的生产企业购进废旧物资,取得废旧物资专用发票,可按废旧物资专用发票注明的金额和规定的扣除率(10%)计算准予抵扣的进项税额”等规定,增加了各种再生资源增值税的征税优惠的具体规定。

1. 对增值税销项税税额的影响。按照原废旧物资税法规定,废旧物资销售方在符合规定条件下可以免交销售环节增值税,如果不符合条件,应适用17%的税率或小规模纳税人6%或4%的征收率计算增值税销项税额。利用废旧物资加工生产的产品不享受免征增值税的优惠。

在现行政策下,按照再生资源的种类不同,纳税人销售再生资源或销售利用再生资源生产的自产产品,可以分别适用免征增值税、增值税先征后退、增值税即征即退、增值税即征即退50%等税收优惠;如果不符合上述征税优惠条件的,应适用17%的税率或小规模纳税人3%的征收率。

比较新旧政策的变化,可以发现:一方面,再生资源增值

税的有关规定更加详细具体;另一方面,利用废旧物资等再生资源生产的产品在新政策下可以享受增值税优惠政策,从而在一定范围内减轻了纳税人的销项税额负担。

2. 对增值税进项税税额的影响。再生资源回收利用增值税政策的变化有利于该行业的发展。

(1)扩大了可以抵扣购进废旧物资进项税税额的纳税人范围,即由原来的生产企业增值税一般纳税人扩大到增值税一般纳税人。

(2)可抵扣的增值税专用发票更加统一规范。停止使用原政策下作为增值税扣税凭证抵扣进项税税额的印有“废旧物资”字样的专用发票,原来印有“废旧物资”字样的专用发票必须在2008年12月31日前使用完毕。按照现行政策,统一使用《增值税暂行条例》及其实施细则规定的扣税凭证,即统一使用常用的增值税专用发票进行抵扣进项税税额。

(3)提高了购入单位可抵扣进项税税额的比率。原税法规定最高抵扣比率为10%,现行税法规定最高抵扣比率为17%,这对再生资源行业的发展是很有利的。

三、再生资源回收利用增值税实务要点说明

(一)计算增值税销项税税额的要点

1. 正确区分再生资源、旧货和纳税人自己使用过的物品。在日常生活中,我们可能对再生资源、旧货和纳税人自己使用过的物品并不能严格地加以区分,但现行税法对这些却有截然不同的划分。因此,正确划分旧货和废旧物资对于正确计算销项税税额具有至关重要的作用。

(1)再生资源,是指在社会生产和生活消费过程中产生的且已经失去原有全部或部分使用价值,经过回收、加工处理,能够使其重新获得使用价值的各种废弃物。上述加工处理,仅指清洗、挑选、整理等简单加工。再生资源包括废旧金属、报废电子产品、报废机电设备及其零部件、废造纸原料(如废纸、废棉等)、废轻化工原料(如橡胶、塑料、农药包装物、动物杂骨、毛发等)、废玻璃等。

(2)旧货是指进入二次流通的具有部分使用价值的货物(含旧汽车、旧摩托车和旧游艇),但不包括纳税人自己使用过的一般物品和生活资料。

(3)纳税人自己使用过的物品是指纳税人自己使用过的包括固定资产和固定资产以外的物品。

2. 正确把握再生资源的性质。纳税人可能直接销售再生资源,也可能利用再生资源进行生产后再销售,不同情况下适用的增值税政策有所不同。

(1)纳税人销售再生资源。在2010年底以前,对符合条件的增值税一般纳税人销售再生资源缴纳的增值税实行先征后退政策。个人(不含个体工商户)销售自己使用过的废旧物品免征增值税。

(2)纳税人利用再生资源自行生产产品的销售,则分别适用免征增值税、增值税先征后退、增值税即征即退、增值税即征即退50%等税收优惠政策。

(3)企业利用再生资源的程度不同,适用的增值税政策也不同。企业对再生资源的利用程度必须符合税法的相关规定

才能享受税收优惠政策。比如,税法规定,销售再生水、以废旧轮胎为全部生产原料生产的胶粉、翻新轮胎、生产原料中掺兑废渣比例不低于30%的特定建材产品等自产货物实行免征增值税政策,但同时税法又提出了限制性的要求,即再生水应当符合水利部《再生水水质标准》(SL368-2006)的有关规定;胶粉应当符合GB/T19208-2008规定的性能标准;翻新轮胎应当符合GB7037-2007、GB14646-2007或者HG/T3979-2007规定的性能标准,并且翻新轮胎的胎体100%来自废旧轮胎;废渣掺兑比例和利用原材料占生产原料的比重一律以重量比例计算,不得以体积计算。废渣,是指采矿选矿废渣、冶炼废渣、化工废渣和其他废渣。

3. 正确把握纳税人的身份。首先,要正确判断一般纳税人、小规模纳税人和其他个人。不同身份的纳税人适用不同的增值税征税政策。比如,一般纳税人一般适用基本税率或优惠税率征税,小规模纳税人适用6%或4%的征收率征税,而个人(不含个体工商户)销售自己使用过的废旧物品则免征增值税。其次,在确定纳税人是一般纳税人后,还应认定其是否符合增值税先征后退政策的要求。适用退税政策的增值税一般纳税人应当同时满足以下条件:①按照《再生资源回收管理办法》(商务部令2007年第8号)第七条、第八条规定应当向有关部门备案的,已经按照有关规定备案;②有固定的再生资源仓储、整理、加工场地;③通过金融机构结算的再生资源销售额占全部再生资源销售额的比重不低于80%;④自2007年1月1日起,未因违反《反洗钱法》、《环境保护法》、《税收征收管理法》、《发票管理办法》或者《再生资源回收管理办法》受到刑事处罚或者县级以上工商、海关、环保、税务、公安等机关相应的行政处罚(警告和罚款除外)。

(二)计算增值税进项税税额的要点

由上述关于再生资源增值税进项税税额抵扣的税法规定可以看出,计算再生资源进项税税额的要点就在于正确区分再生资源与旧货和日常使用物品,正确把握再生资源的性质和利用程度以及纳税人身份的认定。只有增值税一般纳税人购进再生资源,才可以凭取得的《增值税暂行条例》及其实施细则规定的扣税凭证抵扣进项税税额。小规模纳税人购进再生资源不允许抵扣进项税税额。

总之,在再生资源回收利用的工作中,纳税人只有正确把握再生资源的性质及其利用程度,正确把握纳税人身份对税负的影响,才能在尊重税法、遵守税收制度的前提下,合理合法地减轻税收负担。

主要参考文献

1. 中国注册会计师协会.税法.北京:中国财政经济出版社,2009
2. 吕晓青,鲁爱民.税法与企业纳税筹划.北京:经济科学出版社,2007
3. 马晨明,丁海军.谈完善废旧物资回收经营业务的税收政策.财会月刊(综合),2008;12
4. 周宏春.变废为宝:中国资源再生产业与政策研究.北京:科学出版社,2008