

存货非正常损失进项税额转出的税务认定分歧

李波 石青青

(中南财经政法大学 武汉 430223 武汉市国家税务局信息中心 武汉 430015)

(一)

本地一家具生产企业为增值税一般纳税人,主要业务是用外购木材生产家具。该企业的增值税和企业所得税分属当地国税、地税两个部门征管。去年冬天,该企业一批价值20 000元(对应的进项税额3 400元已抵扣)木材因管理不善引发的火灾而烧毁,清理后取得含税变价收入5 000元。

在认定损失和税务处理时,该企业依据国税部门的指导,将此批原材料对应的进项税额3 400元全部转出。其认定的损失为23 400元(20 000+3 400)。

然而,在进行所得税汇算清缴时,地税部门认为企业的做法不正确,有放大损失之嫌。其理由是,该企业损失的原材料并没有20 000元,因为有变价收入,所以进项税额不用全部转出,只将没有变价收入的那一部分进项税额转出,即:原材料未损失部分为 $21.37\%[5\ 000\div(1+17\%)\div 20\ 000\times 100\%]$,原材料损失部分为 $78.63\%(1-21.37\%)$,则应转出的进项税额为2 673.42元(3 400×78.63%),其认定的损失为22 673.42元(20 000+2 673.42)。

地税部门认定的损失比企业认定的损失少726.58元,并以此调增了企业的应纳税所得额。企业再次与国税部门沟通,但国税部门仍然坚持此笔进项税额应全额转出,这让企业觉得十分困惑,同样的一笔涉税事项,为何两个税务部门认定会有差异。国税部门认定此笔存货是全额损失,地税部门认为只是部分损失,究竟孰是孰非。

(二)

笔者认为,双方都有一定的道理,但双方的观点都不完全正确。

先看国税部门的认定,其依据是《增值税暂行条例》(以下简称《条例》)第十条规定:非正常损失的购进货物及相关的应税劳务进项税额不得从销项税额中抵扣。《增值税暂行条例实施细则》(以下简称《细则》)第二十四条规定:条例第十条第(二)项所称非正常损失,是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失。很显然,本案中的企业库存的材料是因管理不善而造成的损失,认定为非正常损失是符合《条例》和《细则》之规定的。问题是在有部分转让价值的情况下,该不该认定为全额损失呢?《条例》及《细则》并没有明确,这就需要相关人员在正确领会增值税立法意图的前提下进行职业判断。

我们知道,增值税有两个显著的特点:一个是中性,另一个是连续性。增值税的中性突出地表现为不重复征税,即只对

货物或劳务销售额中没有征过税的那部分增值额征税,对销售额中转移过来的、以前环节已征过税的那部分销售额不征税。增值税的连续性是指随流转环节征税和扣税,销售方的销项税额同时也是购货方的进项税额,一环扣一环,宛如一个环环相扣的“链条”。《条例》中对进项税额转出作出规定是针对那些因退出增值税流通领域而导致增值税“链条”中断的情形。回到此案本身,该公司损失的存货对应的进项税额是不是应该全额转出呢?为了方便理解,我们可以把这批存货分为两个部分(在理论上是可以做到的),一部分为完全毁损并无转让价值的,我们称之为A,另一部分为未完全毁损并且有转让价值的,我们称之为B,显然B的转让价值就是5 000元(含税)。在取得转让价值的情况下,转让B的增值税为726.5元($5\ 000\div 117\%\times 17\%$),如果依照国税部门的意见此批材料进项税额全额转出,实际上对B部分就重复征税了,这显然是不符合增值税中性特征。

从另一个角度看,B虽然没有形成预期的新产品,但是其并没有退出流通领域,其价值通过一定的方式转到其他产品上,其增值税链条并没有中断,将购进B的进项税额转出也是不合理的,违背了增值税连续性特征。

从不重复征税和保持增值税连续性的角度看,地税部门的观点要更为合理一些,但是也有瑕疵:在计算不用转出进项税额的部分存货(B)占全部存货(A+B)的百分比时,分子是收入($5\ 000\div 117\%$),分母却是成本(20 000),这不符合配比原则,说得简单点,把B的售价与进价等同起来了。

根据“两害相权取其轻”的原则,在确认此批存货应转出的进项税额时,笔者更倾向于地税部门的观点,即部分转出而非全部转出。但为了符合配比原则,笔者认为可以用一定的方法对地税部门的观点进行修正。我们可以测算出该公司的销售成本率,用这个销售成本率与取得的变价收入(不含税)相乘就可以得到不用转出进项税额的部分存货(B)占全部存货(A+B)的百分比。这样,在确认此批存货应转出的进项税额时,既符合增值税立法意图,也符合配比原则。

与此同时,笔者认为对现行《细则》第二十四条关于非正常损失的相关规定进行完善也是很有必要的,将其改为:条例第十条第(二)项所称非正常损失,是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质且无使用价值和转让价值的损失。这样可以减少不必要的争执,从立法技术角度保证财政分配关系的明确性,将税收经济成本和社会总经济成本降到最低。○