

农产品收购税收优惠政策有效利用

——基于浙江的调研

丁 涛

(浙江经贸职业技术学院财务会计系 杭州 310018)

【摘要】近年来,国家为了调节农产品的流通,与农产品收购相关的税收政策密集出台。在农产品收购中如何利用好这些税收政策,成为相关企业和农民合作社都很关注的问题。本文通过案例对从农户、农民合作社以及农产品流通企业收购农产品三种方案加以比较,得出从农民合作社收购农产品税负最优的结论。进而对收购企业牵头成立农民合作社的税收负担加以分析,得出了收购企业牵头成立农民合作社税负较前三种方案更优的结论。

【关键词】农民合作社 农产品流通企业 税收优惠政策

近年来,国家为了调节农产品的流通,与农产品收购相关的税收政策密集出台。那么,公司从农户、农产品流通企业、农民合作社收购农产品三种方案哪种税负最优,本文通过案例加以分析。

一、公司从农民合作社收购农产品,优于从分散的农户收购农产品

1. 案例分析。

【案例 1】浙江某公司于 2008 年公司成立以来,主要从事蚕茧收购,并将收购的蚕茧经过烘干、分拣后销售给缫丝厂生产白长丝。由于蚕茧的收购季节性很强,公司在收购过程中采用了自己的一套办法。公司在各乡镇设立蚕茧收购站,各收购站凭公司提供的《鲜茧收购凭证》向蚕农收购蚕茧。收购完毕后,公司将收购凭证汇总,以汇总的数据集中开具由税务机关提供的农副产品收购凭证。公司凭集中开具的农副产品收购凭证向税务机关申报抵扣增值税进项税额。

2011 年 4 月 22 日,当地主管税务局的稽查人员到公司检查时,公司如实向他们反映了农副产品收购凭证的使用情况。税务稽查人员认为:公司收购的蚕茧合计 2 000 万元,收购凭证全部是汇总开具的,而且每张收购凭证都按限额足额填写,且销货人姓名、身份证号码等项目填写不全,这种做法不符合税法有关农副产品收购凭证的使用要求。其中,400 万元春茧是由公司下属非独立核算机构收购的,运回当地后,公司再集中开具由税务机关提供的农副产品收购凭证,申报抵扣税款。

2011 年 5 月 8 日,主管税务机关作出决定:该公司 2 000 万元收购金额相应的增值税进项税额应作进项税额转出处理,对公司未按规定使用农产品收购凭证的行为还要进行罚款处理。

【案例 2】浙江省常山县国税局对某公司购进半成品、冒

用农民投售农产品的名义虚开收购发票抵扣进项税额的税务违法行为进行了查处,依法追缴该公司少缴的增值税 65 088.27 元,处以罚款 32 544.14 元,并加收相应滞纳金。

据了解,该公司主要生产竹胶板和其他人造板。2009 年 3 月至 9 月,该公司先后 6 次从江西省德兴市胡某处购入用作生产材料的竹制品竹帘和线帘,货款共计 500 679 元。该公司购进上述货物时均冒用本地农户投售原竹之名,虚开浙江省农产品收购专用发票 48 份,申报抵扣进项税额共计 65 088.27 元。针对该公司的涉税违法行为,常山县国税局遂作出上述处罚决定。

【案例点评】从上述两个案例可以看出,公司在收购农产品中如果未按照规定开具农产品收购凭证,将会引发税收风险,可能造成巨大损失。因此,开具农产品收购凭证必须谨慎。

2. 浙江省农产品发票管理的相关规定。

为了加强对收购凭证的管理,浙江省制定了具体的农产品发票管理办法。

根据《浙江省国家税务局关于印发〈浙江省农产品收购业务增值税管理办法(试行)〉的通知》(浙国税流[2006]40号)第十二条的规定,收购企业收购农业产品,应凭下列合法凭证进行抵扣:①出售方属于一般纳税人的,凭出售方开具的增值税专用发票抵扣;②出售方属于农业产品生产单位(包括农民专业合作社)或小规模纳税人(包括个体经营者的),凭出售方开具的普通发票抵扣;③出售方是农业生产者个人的,凭收购企业自行开具的收购发票抵扣;④出售方是依法不需要办理税务登记的企事业单位和个人,偶然发生增值税应税行为,凭出售方所在地主管国税机关开具的《税务机关代开统一发票》抵扣。

《浙江省国家税务局转发国家税务总局关于加强农产品增值税抵扣管理有关问题的通知》(浙国税流[2005]49号)对

于农产品收购发票的开具和使用做出如下规定:

(1)农产品收购发票的使用开具范围:从事农业生产的个人,其自产农产品投售给收购单位的,收购单位可以开具农产品收购发票。对于从事农产品经营的个人以及农业生产单位投售给收购单位的农产品,收购单位不得开具农产品收购发票,应由农产品经营个人和农业生产单位开具普通发票给收购单位。

(2)农产品收购发票的使用开具要求:①按照规定的时限顺序、全部联次一次性如实开具,并在发票联抵扣联、加盖单位发票专用章。②项目填写齐全、内容真实、字迹清楚,不得涂改。③票物相符、票面金额和支付的货款金额相符。④按投售人逐笔开具,不得按多个出售人汇总开具。⑤出售人的名称真实,不得以他人名称开具(收购金额在1000元以下可免填居民身份证号码)。⑥以现金收购支付款项的,收款人应在收购发票上签名;以现金支票支付款项的,现金支票的收款人必须与投售方名称相一致。⑦农产品收购专用发票只限于增值税一般纳税人使用,小规模纳税人不得使用农产品收购专用发票。不得转借、转让、虚开、代开,不得自行扩大使用范围,严禁倒买倒卖。⑧农产品收购专用发票仅限于本县市范围内开具,不得携带收购发票跨地区使用。

(3)农产品收购发票使用企业收购大宗农产品货款支付结算方式要求:农产品收购发票使用企业在收购大宗农产品时,其货款应通过银行或其他金融机构转账结算方式支付。大宗农产品的范围暂定为珍珠收购企业单户每月投售额在五万元以上、其他农产品收购企业单户每月投售额在一万元以上。

(4)农产品收购发票使用开具时必须保存下列资料:①支付货款的合法凭据;②农业生产者的身份证复印件(投售金额在1000元以下的除外);③珍珠收购企业除上述资料外,还必须保存下列资料:投售前签订的定向收购协议或合同;农业生产者在本地或外地承包养殖的水面承包合同。

(5)农产品收购发票使用企业的财务核算及台账登记要求:①农产品收购发票使用企业必须设置完整账簿,包括总账、银行日记账、现金日记账、应收应付明细账、库存商品明细账、商品销售收入明细账、商品销售成本或经营费用明细账等账本。同时在财务核算中必须完整保存农产品收购过磅单、农产品出入库单、农产品收购运费单据、收付款结算单等原始凭证。②农产品收购发票使用企业必须建立并登记统一的《农产品收购台账》、《农产品购销存台账》。同时,对月累计收购金额在一万元以上(珍珠企业月累计收购金额在五万元以上)的供货业户,还应分户登记《大宗农产品供货企业清册》。

可见,从农户收购农产品、开具收购凭证的手续较为复杂,税务风险较大,收购成本也较高。

3. 浙江省对于从农民合作社收购农产品的相关税收政策。《浙江省人民政府关于促进农民专业合作社提升发展的意见》(浙政发[2010]48号)明确规定:允许符合条件的农民专

业合作社申领浙江省农产品收购专用发票和浙江省货物销售统一发票,分别用于农民专业合作社向成员或非成员收购自产农产品及销售自产农产品。

《财政部 国家税务总局关于农民专业合作社有关税收政策的通知》(财税[2008]81号)规定,增值税一般纳税人从农民专业合作社购进的免税农产品,可按13%的扣除率计算抵扣增值税进项税额。

一般纳税人企业从农民合作社收购农产品,可以取得销售发票,用于抵扣进项税额。而且一般来说,农民合作社的供货量一般较单个农户更大,收购成本较低,规格较为统一,质量更有保障。

从上述分析可见,企业从农户收购农产品的收购成本、发票涉税风险都较从农民合作社为大。因此,同样情况下,应优先从农民合作社收购农产品。

二、公司从农民合作社收购农产品,优于从一般纳税人流通企业收购

1. 免税的农产品流通企业不能开具专用发票。根据《国家税务总局关于加强免征增值税货物专用发票管理的通知》(国税函[2005]780号)的规定:“增值税一般纳税人(以下简称‘一般纳税人’)销售免税货物,一律不得开具专用发票(国有粮食购销企业销售免税粮食除外)。如违反规定开具专用发票的,则对其开具的销售额依照增值税适用税率全额征收增值税,不得抵扣进项税额,并按照《发票管理办法》及其实施细则的有关规定予以处罚。”根据《增值税暂行条例》第二十一条规定:属于下列情形之一的,不得开具增值税专用发票:(一)向消费者个人销售货物或者应税劳务的;(二)销售货物或者应税劳务适用免税规定的;(三)小规模纳税人销售货物或者应税劳务的。

2. 从免税的流通企业取得任何发票,都将不得抵扣进项税额。《增值税暂行条例》第八条第三款规定:购进农产品,除取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书外,按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和13%的扣除率计算进项税额。进项税额计算公式为:进项税额=买价×扣除率。

《关于免征部分鲜活肉蛋产品流通环节增值税政策的通知》(财税[2012]75号)规定,对于上述的“销售发票”做出具体解释:“销售发票”是指小规模纳税人销售农产品依照3%征收率按简易办法计算缴纳增值税而自行开具或委托税务机关代开的普通发票。对从事农产品批发、零售的纳税人销售的部分鲜活肉蛋产品免征增值税。批发、零售纳税人享受免税政策后开具的普通发票不得作为计算抵扣进项税额的凭证。因此,今后从批发流通企业购进农产品将会无法抵扣进项税额。

3. 从放弃免税的流通企业与从农民合作社购进抵扣进项税之比较。假定批发流通企业放弃免税,依旧开具增值税专用发票。从农民合作社取得的销售发票是按含税价的13%直

接计算抵扣进项税,而从放弃免税的流通企业取得增值税专用发票则是按含税价除以(1+13%),即按不含税价的13%计算抵扣进项税,二者计提进项税的价格正好相差13%。

【案例3】浙江某公司于2008年公司成立以来,主要从事蚕茧收购。假定2012年收购金额2000万元。并将收购的蚕茧经过烘干、分拣后销售给缫丝厂生产白长丝,销售金额2486万元。

方案一,从农民专业合作社购入,取得农民专业合作社开具的普通发票。

进项税额=2000×13%=260(万元)

销项税额=2486÷(1+13%)×13%=286(万元)

应纳增值税=286-260=26(万元)

方案二,从农产品流通企业购入,取得增值税专用发票。

进项税额=2000÷(1+13%)×13%=230.09(万元)

销项税额=2486÷(1+13%)×13%=286(万元)

应纳增值税=286-230.09=55.91(万元)

可见,同样是付出2000万元的货款,从农民专业合作社购入原材料大约可以多抵扣进项税额29.91万元(260-230.09)。

【案例点评】一般纳税人在购进农产品时,在支付的收购价格相同的情况下,应选择向农民专业合作社购进,尽量不从流通企业购进。这样就可以多抵扣进项税、少缴纳增值税。而且,从农民专业合作社收购农产品一般较从农户收购的发票风险大大降低,收购成本下降。

三、由需要农产品原材料的公司牵头成立农民专业合作社的税收优势

2007年7月1日起实施的《农民专业合作社法》规定:具有民事行为能力的公民,以及从事与农民专业合作社业务直接有关的生产经营活动的企业、事业单位或者社会团体,能够利用农民专业合作社提供的服务,承认并遵守农民专业合作社章程,履行章程规定的入社手续的,可以成为农民专业合作社的成员。农民专业合作社的成员中,农民至少应当占成员总数的百分之八十。成员总数二十人以下的,可以有一个企业、事业单位或者社会团体成员;成员总数超过二十人的,企业、事业单位和社会团体成员不得超过成员总数的百分之五。

如:蚕茧专业合作社的社员,除了养殖蚕茧的农户外,从事养殖技术、饲料加工、购销及加工等经营服务的个人或单位都可以成为合作社社员。但养殖农户要占到成员总数80%以上。当然,龙头企业牵头组建成立,不能按企业翻牌变为合作社,必须通过资产重组,召开设立大会,依法按程序选举产生理事会、监事会。因此,该公司可以牵头成立农民专业合作社。

【案例4】浙江某公司于2008年公司成立以来,主要从事蚕茧收购和初加工。假定2012年收购蚕茧金额2000万元,并将收购的蚕茧经过烘干、分拣后销售给缫丝厂生产白长丝,销售金额2486万元。

根据《财政部 国家税务总局关于印发〈农产品征免范

围注释〉的通知》(财税字[1995]52号)的规定:《增值税暂行条例》第十六条所列免税项目的第一项所称的“农业生产者销售的自产农产品”,是指直接从事植物的种植、收割和动物的饲养、捕捞的单位和个人销售的注释所列的自产农产品。其中,动物初级产品包括蚕茧,具体指鲜茧和干茧,以及蚕蛹。

另外,根据《财政部 国家税务总局关于农民专业合作社有关税收政策的通知》(财税[2008]81号)的规定:对农民专业合作社销售本社成员生产的农业产品,视同农业生产者销售自产农产品免征增值税。

因此,该农民专业合作社的产品为干茧,符合初加工农产品的范围,属于自产农产品免税的范围。2012年该合作社应纳增值税为零。而且,下游企业缫丝厂还可以按照合作社所开具的销售发票金额抵扣13%的进项税。

在企业所得税方面,《企业所得税法实施条例》规定:农产品初加工所得免征企业所得税。《财政部 国家税务总局关于发布享受企业所得税优惠政策的农产品初加工范围(试行)的通知》规定:通过烘干、杀蛹、缫丝、煮剥、拉丝等简单加工处理,制成的蚕、蛹、生丝、丝棉属于农产品初加工的范围。因此,成立农民专业合作社销售蚕茧,企业所得税也是免税的。

【案例点评】公司发起成立合作社,可能大大节约增值税税收负担。而且,农民专业合作社还享受企业所得税、印花税、营业税、个人所得税等诸多税收优惠政策,可以充分加以利用,节税效果还会进一步显现。

综上所述,企业从农民专业合作社收购农产品较之从一般纳税人流通企业收购农产品,税收负担相对较轻;较之从农户收购农产品,可以减少发票风险,还可以降低收购成本,实现规模化。因此,一般情况下应优先从农民专业合作社收购农产品。另外,如果公司牵头成立农民专业合作社,还可能使增值税税负降低到零。由此可见,农民专业合作社在增值税方面具有很多优势,应充分发挥农民专业合作社的优势,利用好这些税收政策。

【注】本文系2012年度浙江省教育厅课题“农民专业合作社税收优惠政策有效利用研究——以浙江省农民专业合作社为例”(编号:Y201223092)和2012年高等学校访问工程师校企合作项目“会计师事务所拓展农民专业合作社审计及会计服务业务探索与实践”(编号:FW2012036)的阶段性成果。

主要参考文献

1. Hendrikse, G. W. J., Veerman, C. P. Marketing Cooperatives: An Incomplete Contracting Perspective, *Journal of Agricultural Economics*, 2001; 1

2. 郭红东,张若健.中国农民专业合作社调查.杭州:浙江大学出版社,2010

3. 王茂明,张建军,高峰.关于加强农民专业合作社税收管理的思考.《税务研究》,2011; 7

4. 张晓山,苑鹏.合作经济理论与中国农民专业合作社的实践.北京:首都经济贸易大学出版社,2010