

企业购销免税农产品的财税处理

吴 适(副教授)

(重庆财经职业学院工商管理系 重庆 402160)

免税农产品的“税”,指的是增值税。根据我国《增值税暂行条例》及其实施细则,农业生产者销售自产的农产品免征增值税。

一、免税农产品的涉税政策

首先,销售额的确定。《增值税暂行条例》第六条规定,销售额为纳税人销售货物或者应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用,但是不包括收取的销项税额。

其次,发票的开具。《增值税暂行条例》第二十一条规定,销售货物或者应税劳务适用免税规定的,不得开具增值税专用发票。同时,《增值税专用发票使用规定》第十条规定,销售免税货物不得开具专用发票,法律法规及国家税务总局另有规定的除外。免税农产品适用免税规定,是不能开具增值税专用发票的,只能开具普通发票。在普通增值税发票中只能填写金额栏,不能填写税额栏,该销售额是免除了增值税的,属于不含税的金额。也就是说,销售免税农产品的销项税额应该是增值税普通发票上的金额直接乘以13%。

再次,关于兼营业务的规定。《增值税暂行条例实施细则》第二十六条规定,一般纳税人兼营免税项目或者非增值税应税劳务而无法划分不得抵扣的进项税额的,按下列公式计算不得抵扣的进项税额:不得抵扣的进项税额=当月无法划分的全部进项税额×当月免税项目销售额、非增值税应税劳务营业额合计÷当月全部销售额、营业额合计。这里的免税项目如果属于免税农产品,其销售额应按照不含税价进行计算,即扣除13%后的金额为销售额。

二、免税农产品的财税处理

1. 会计处理。免税农产品由于免除了增值税,如果用购进的免税农产品生产应税产品,按税法规定,可以按照买价的13%计算进项税额进行抵扣。如果用购进的免税农产品生产另外的免税产品,则购进时抵扣的进项税额有两种处理方法:一是把原来抵扣的进项税额转出;二是将享受到的增值税额作为企业的一种利得处理,计入营业外收入。

例:甲公司属于增值税一般纳税人,公司在2013年5月向乙公司购买免税农产品一批,发票注明金额为50 000

元,款项未付。甲公司将该批农产品作为原材料生产A免税产品和应税B产品各一批。甲公司月末销售免税A产品的金额为40 000元,应税B产品金额为30 000元,款项已经收到。免税A产品和应税B产品的生产成本分别为32 000元和24 000元。要求:对甲公司销售免税产品和乙公司销售农产品业务进行账务处理。

解析:(1)乙公司销售农产品账务处理:借:应收账款——甲公司50 000;贷:主营业务收入50 000。

(2)甲公司的账务处理:

购买农产品时:借:原材料43 500,应交税费——应交增值税(进项税额)6 500;贷:应付账款50 000。

销售A产品时:

方法一,进项税额转出。不能抵扣的进项税额=6 500×40 000/(40 000+30 000)=3 714.26(元)。借:银行存款40 000;贷:主营业务收入40 000。借:主营业务成本35 714.26;贷:库存商品32 000,应交税费——应交增值税(进项税额转出)3 714.26。

方法二,将免除的增值税额作为企业利得。销项税额=40 000×13%=5 200(元),享受的免税额=5 200-3 714.26=1 485.74(元)。借:银行存款40 000;贷:主营业务收入34 800,应交税费——应交增值税(销项税额)5 200。借:主营业务成本32 000;贷:库存商品32 000。借:应交税费——应交增值税(减免税额)1 485.74;贷:营业外收入1 485.74。

2. 税务处理。首先,不管账务上怎么处理,税务上所要求的应纳税额是不能减少的。比如上述案例,按照方法一,应纳增值税额为3 714.26元;按照方法二,应纳增值税额=5 200-1 485.74=3 714.26(元),两者的结果是一致的。

其次,免除的增值税额应该纳入收入总额,但是进行企业所得税纳税申报时,应该记入“不征税收入”项目。关于不征税收入是不征收所得税的,同时形成的成本费用,也不得在税前扣除,纳税申报时需要进行纳税调整。实务中,为了简化核算,一般这样做:取得不征税收入时,计入收入总额缴纳企业所得税,以后形成的成本费用也允许税前扣除,不再进行纳税调整。○