

国家税务总局关于部分行业试行农产品增值税进项税额核定扣除管理办法的公告 征求意见稿

一、自 2011 年 月 日起，从事液体乳及乳制品制造（GB/T4754-2002 代码为 1440）和食用植物油加工（GB/T4754-2002 代码为 1331）的增值税一般纳税人，外购或者耗用农产品增值税进项税额按照《农产品增值税进项税额核定扣除管理办法》的规定抵扣。

二、除上述企业外，纳税人外购农产品仍按现行增值税的有关规定抵扣农产品进项税额。

三、对以牛、羊乳为原料经分级、净乳、杀菌、浓缩、干燥、发酵等加工制成高温灭菌乳和巴氏灭菌乳和对以食用油料植物经加工制成的大豆高温压榨油、大豆低温压榨油、菜籽油、花生油、葵花籽油、芝麻油、玉米胚芽油、米糠油、棉籽油实行全国统一的农产品进项税额扣除标准。（标准见附件）。

纳入试点的企业生产的其他耗用农产品货物，农产品进项税额扣除标准应按照《农产品增值税进项税额核定扣除管理办法》有关规定执行。

四、各级税务机关应高度重视农产品增值税进项税额核定工作，做好试点企业确认和农产品进项税额扣除标准的核定工作，及时向纳税人公告核定结果。

五、各级税务机关要做好农产品增值税进项税额核定扣除办法宣传工作，总结试点经验，及时反映试点过程发现的问题。

附件：农产品进项税额扣除标准

一、对以牛、羊乳为原料经分级、净乳、杀菌、浓缩、干燥、发酵等加工制成的高温灭菌乳和巴氏灭菌乳进项税额扣除标准为：

- 1、每吨巴氏灭菌乳耗用__吨牛乳
- 2、每吨高温灭菌乳单耗__吨牛乳
- 3、每吨巴氏灭菌乳耗用__吨羊乳
- 4、每吨高温灭菌乳单耗__吨羊乳。

二、食用油料植物经加工制成的大豆高温压榨油、大豆低温压榨油、菜籽油、花生油、葵花籽油、芝麻油、玉米胚芽油、米糠油、棉籽油以及上述植物油的伴生粕类产品进项税额扣除标准为：

- 1、每吨大豆高温压榨油耗用__吨大豆
- 2、每吨大豆高温压榨油豆粕耗用__吨大豆
- 3、每吨大豆低温压榨油耗用__吨大豆
- 4、每吨大豆低温压榨油豆粕耗用__吨大豆
- 5、每吨菜籽油耗用__吨菜籽
- 6、每吨菜籽粕耗用__吨菜籽
- 7、每吨棉籽油耗用__吨棉籽
- 8、每吨棉籽粕耗用__吨棉籽
- 9、每吨葵花籽油耗用__吨葵花籽
- 10、每吨葵花籽粕耗用__吨葵花籽
- 11、每吨花生油耗用__吨花生
- 12、每吨花生粕耗用__吨花生
- 13、每吨芝麻油耗用__吨芝麻
- 14、每吨芝麻粕耗用__吨芝麻
- 15、每吨玉米胚芽油耗用__吨玉米胚芽
- 16、每吨玉米胚芽粕耗用__吨玉米胚芽

17、每吨米糠油耗用__吨米糠

18、每吨米糠粕耗用__吨米糠

农产品增值税进项税额核定扣除管理办法

(2011.6.28)

一、经国务院批准，增值税一般纳税人（以下称纳税人）农产品增值税进项税额实行核定扣除。为加强农产品增值税进项税额抵扣管理，特制定本办法。

二、购进或者耗用自产农产品抵扣增值税进项税额的纳税人均适用本办法。

农产品是指列入《农业产品征税范围注释》的初级农业产品。

三、纳税人购进农产品不再凭增值税扣除凭证抵扣增值税进项税额。纳税人销售以农产品为原料的货物或者销售购进的农产品按照本办法抵扣农产品增值税进项税额，纳税人购进除农产品以外的货物和应税劳务仍按现行规定抵扣增值税进项税额。

四、实行本办法的纳税人购进农产品取得的农产品增值税专用发票和海关进口增值税专用缴款书，按照注明的金额及增值税额一并计入成本科目；自行开具的农产品收购发票和取得的农产品销售发票，按照注明的买价直接计入成本。

五、纳税人应自执行本办法之日起，应将期初库存农产品以及库存半成品、产成品耗用的农产品的进项税额转出处理。

六、农产品进项税额核定方法

（一）纳税人以农产品为原料生产货物的，进项税额按照以下方法核定：

1、投入产出法：根据国家标准、行业标准或者行业公认标准，确定单位数量货物耗用农产品的数量（以下称农产品单耗数量）。对以单一农产品原料生产多种货物或者多种农产品原料生产多种货物的，应采取合理的方法，按生产的不同货物分配农产品单耗数量。

根据农产品单耗数量以及每月销售货物数量、农产品平均购买单价、农产品进项税额扣除率计算当期允许抵扣的农产品进项税额。当期允许抵扣的农产品进项税额计算公式为：

当期允许抵扣的农产品进项税额=当期农产品耗用数量×平均购买单价×农产品进项税额扣除率/（1+农产品进项税额扣除率）

当期农产品耗用数量=当期销售货物数量×农产品单耗数量

平均购买单价是指期末累计购买农产品的平均买价，不包括买价之外单独支付的运费和入库前的整理费用。

自产农产品的平均购买单价按照按纳税人同类货物的平均购买单价或者自产农产品生产成本确定。

农产品进项税额扣除率为销售货物的适用税率（下同）。

2、成本法：依据纳税人上一年度会计核算资料，计算确定生产耗用农产品的买价占生产成本的比例（以下称农产品耗用率）。买价不包括在买价之外单独支付的运费和入库前的整理费用。

根据当期主营业务成本、农产品耗用率及农产品进项税额扣除率计算当期允许抵扣的农产品进项税额。当期允许抵扣的农产品进项税额计算公式为：

当期允许抵扣的农产品进项税额=当期主营业务成本×农产品耗用率×农产品进项税额扣除率/（1+农产品进项税额扣除率）

农产品耗用率=农产品买价/生产成本

对以单一原料生产多种货物或者多种原料生产多种货物的，在核算当期主营业务成本及核定农产品耗用率时，应采取合理的方法归集和分配。

年度终了之后税务机关应按照纳税人本年度实际发生的农产品耗用率对纳税人当年允许抵扣的农产品进项税额进行清算。

3、参照法：新办的纳税人或者纳税人新增产品，税务机关参照所属行业或者其他相同或者相近纳税人的扣除标准进行核定。

(二) 纳税人购进农产品直接销售的，进项税额按照以下方法核定扣除：

当期允许抵扣农产品进项税额=当期销售农产品数量/(1-损耗率)×农产品平均购买单价×13%/(1+13%)

损耗率=损耗数量/购进数量

(三) 纳税人购进农产品用于生产经营且不构成货物实体的(比如包装物、燃料、低值易耗品等)，进项税额按照以下方法核定扣除：

当期允许抵扣农产品进项税额=当期耗用农产品数量×农产品平均购买单价×13%/(1+13%)

七、纳税人适用的农产品进项税额核定扣除方法由税务机关确定。

八、纳税人应当按照本办法第四条的规定准确计算当期允许抵扣的农产品进项税额，并从相关科目转入“应交税金—应交增值税(进项税额)”科目。未能准确计算的，由税务机关核定。

九、纳税人购进的农产品或者以农产品为原料的在产品、产成品发生非正常损失的，未按照财务会计制度的有关规定处理，造成多抵扣进项税额的，按照《中华人民共和国税收征收管理法》的有关规定处理。

纳税人购进的农产品或者以农产品为原料的在产品、产成品因自然灾害发生损失的，经税务机关核实，直接计算应抵扣的进项税额，并从相关科目转入“应交税金—应交增值税(进项税额)”科目。

十、纳税人购进的农产品价格明显偏高，且不具有合理商业目的的，由税务机关核定。

十一、税务总局将不定期分行业公布全国统一的农产品进项税额扣除标准。

各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局(以下简称省级税务机关)可根据本地区实际情况，在本地区实行统一的农产品进项税额扣除标准(税务总局公布的除外)，并报税务总局备案。

十二、扣除标准核定程序

(一) 纳税人以农产品为原料生产货物的扣除标准核定程序

1、申请核定。以农产品为原料生产货物的纳税人应于当年1月15日前或者投产之日起30日内，向主管国税机关提出扣除标准核定申请并向税务机关提供有关资料。申请资料由省级税务机关确定。

2、税务机关审定。主管税务机关应对纳税人的申请资料进行审核，并逐级上报给省级税务机关。

省级税务机关应成立扣除标准核定小组，核定结果应由省级税务机关下达。

(二) 纳税人购进农产品直接销售、购进农产品用于生产经营且不构成货物实体的扣除标准核定采取备案制，抵扣农产品进项税额的纳税人应事先向主管税务机关备案。备案资料由省级税务机关确定。

十三、纳税人对税务机关核定的扣除标准有疑义的，可以自税务机关发布公告或者收到主管税务机关《税务事项通知书》之日起30日内向主管税务机关提出重新核定扣除标准申请，并提供说明其生产、经营真实情况的证据，主管税务机关应当自接到申请之日起30日内书面答复。

十四、纳税人在申报期内，除向主管税务机关报送《增值税一般纳税人纳税申报办法》规定的纳税申报资料外，还应报送下列资料：

- (一) 《农产品进项税额计算表》
- (二) 《部分货物生产经营情况表》

十五、各级税务机关应加强对纳税人农产品进项税额计算扣除情况的监管，防范和打击虚开发票行为，定期进行纳税评估，及时发现申报纳税中存在的问题。

农产品增值税进项税额核定扣除管理办法的说明

(2011.6.8)

一、现行农产品抵扣政策实施的背景

农业生产的增值税税收政策，国际上主要有两种处理方法：一是将农业生产者与其他纳税人同等对待，纳入统一的征扣税机制，凭票扣税，依率征税；二是对自产农产品实行免税或零税率，下一环节购进免税农产品是否允许抵扣则不尽相同。我国属于农业大国，农业发展尚处于较低的水平。一方面，农村人口众多，农业生产还主要以家庭为单位进行，目前尚不具备将农业生产者纳入增值税征扣税机制的条件；另一方面，农产品流通及加工行业还处于起步阶段，竞争力不强，无法承受不抵扣进项税额所产生的成本压力。因而，我国对农业生产者自产的农产品给予了免征增值税的优惠政策，同时，允许增值税一般纳税人购进免税农产品时自行开具农产品收购发票作为抵扣凭证，按照买价和 13% 的扣除率计算抵扣进项税额。通过上述方法计算抵扣的进项税额，实际上是一种虚拟的进项税额，其实质是国家对农产品加工和流通企业通过税收方式给予的隐性补贴，以扶持企业发展。

二、现行农产品抵扣政策存在的主要问题

在肯定现行农产品抵扣政策在促进农产品生产和流通发展发挥重要作用的同时，更要看到，由于该政策违背了增值税基本的征扣税机制，实际执行中一些不利因素逐渐显现，已累积成为十分严重的问题。

(一) 破坏了增值税的稳定运行

增值税的计税原理是征多少扣多少，未征税则不扣税。农产品抵扣政策采取的“前免后抵、自开自抵”的方式，违背了增值税征扣税一致的基本原则，造成购销双方相互制约的增值税征扣税链条机制失效，在税制层面为虚开收购发票骗税提供了可能，动摇了增值税稳定运行的根基。

(二) 经常引起所谓“高征低扣”的误解和争论

现行农产品抵扣政策实际上是一种隐性财政补贴，但由于虚拟抵扣的进项税额按照 13% 的扣除率计算，而大部分农产品加工企业生产销售的货物适用 17% 的增值税税率，经常会引起所谓“高征低扣”的误解，结果是给了补贴政策却被误解为增加企业税收负担，使得政策执行十分被动，争议不断。

(三) 引发了大量的偷骗税案件。

农产品抵扣政策违背了增值税征扣税一致的基本原则，破坏了增值税征扣税链条对购销双方的内在制约机制，“自开自抵”的方式使得税务机关对农产品收购发票无法通过稽核比对来检验收购行为的真实性，“以票控税”、“信息管税”等先进的征管措施也难以发挥作用。税制层面的漏洞及监控手段的缺乏，客观上给不法分子提供了可乘之机，导致利用农产品收购发票偷骗税的案件时有发生。

偷骗税的手段主要有：其一，向农业生产者收购农产品时，利用政策漏洞虚开收购发票，多列金额和数量，虚增进项税额以达到偷税的目的；其二，虚开收购发票以虚增进项税额，进而对外虚开增值税专用发票获利，帮助其他纳税人偷骗税；其三，向一般纳税人收购农产品时，不索取增值税专用发票，而是自行开具农产品收购发票，既使自己多抵扣税款，也帮助销售方逃避监管。针对农产品收购发票存在的问题，各级税务机关采取了诸如实地盘点、审核检查、纳税评估等多项措施加强监管，但由于税制缺陷的局限，始终难以取得明显的效果，利用农产品收购发票偷骗税的大案要案仍然屡禁不止，时有发生。农产品抵扣政策管理已成为我国增值税征管工作中一个突出的难点问题。

为了解决农产品抵扣政策面临的上述问题，从 2005 年起，我们曾研究过收购农产品定额征税、第三方付款确认抵扣等管理方式，但由于农产品收购行为复杂多样，涉及广大农民切身利益，在现有制度下，各种管理方式效果十分有限，有些措施反而在一定程度上增加了征纳双方的成本。

三、现行农产品抵扣政策的调整方案

（一）理想的解决方案及其存在的问题

按照增值税原理，解决农产品抵扣政策面临问题的理想方案，是将农产品纳入增值税统一的征扣税机制中，要么对农业生产者征税，下一环节凭票扣税，要么对农业生产者免税，下一环节不扣税，实际上就是取消现行的隐性补贴政策。但是，我国农村人口众多，农业发展水平不高，在目前情况下按照理想模式调整农产品抵扣政策，将难以避免直接或者间接地损害农民利益，影响较大，各方可能都难以接受。鉴于此，我们认为，从我国现阶段的实际出发，农产品抵扣政策实施理想模式暂时存在较大的困难，只能在维持现行对农产品税收支持力度的前提下，针对实际存在的突出问题，对现行政策进行调整和完善。

（二）农产品抵扣政策调整的原则和主要内容

政策调整应遵循以下原则：一是有利于农民增收，引导农产品加工和流通企业做大做强，健康有序发展；二是有利于堵塞漏洞，解决现行政策存在的突出问题；三是有利于税务机关管理，方便纳税人执行。

按照上述原则，目前对农产品抵扣政策比较理想的调整思路是：继续对农业生产者销售自产农产品给予免征增值税的优惠政策，同时，改变当前农产品加工和流通企业凭农产品收购发票直接计算抵扣进项税额的做法，实行农产品进项税额核定扣除办法。核定扣除办法拟取消农产品收购发票的抵扣功能，将农产品进项税额与现有抵扣凭证脱钩，改按纳税人每月实际耗用的农产品数量来确定当期可抵扣的进项税额。具体方法为：

1. 纳税人购进农产品时，其自行开具的农产品收购发票以及取得的增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书和普通发票，一律按照价税合计数计入原材料采购成本。购进农产品以外的货物或者应税劳务，如辅助材料、燃料、动力、低值易耗品、包装物等，仍然按照现行办法凭增值税专用发票等抵扣凭证扣税。
2. 纳税人销售货物时按照税务机关核定的扣除标准确定当期允许抵扣的进项税额，并从成本类科目转入“应交税金—应交增值税(进项税额)”科目。
3. 农产品加工和流通企业扣除标准分别采取不同的方法核定：

（1）加工企业扣除标准主要采取投入产出法和成本法核定。

投入产出法。侧重于农产品耗用数量的控制，税务机关依据国家标准、行业标准和行业公认标准，核定单位数量货物耗用农产品数量，纳税人根据该单耗及每月销售货物的数量、农产品的平均购进单价、农产品进项税额扣除率计算当期允许抵扣的农产品进项税额。

成本法。侧重于农产品耗用金额的控制，税务机关依据纳税人会计核算资料，核定耗用农产品的购进成本占生产成本的比例，纳税人根据该比例及每月主营业务成本、农产品进项税额扣除率计算当期允许抵扣的农产品进项税额。

(2) 流通企业扣除标准主要采取销售数量控制法核定，纳税人根据每月农产品销售数量、农产品平均购进单价和农产品进项税额扣除率计算当期允许抵扣的农产品进项税额。

4. 将农产品进项税额扣除率由现行的 13% 修改为纳税人再销售时货物的适用税率。纳税人销售的货物适用 13% 税率的，则扣除率为 13%，纳税人销售的货物适用 17% 税率的，则扣除率为 17%。

四、农产品进项税额核定扣除办法的利弊分析

我们分析，农产品抵扣政策调整为农产品进项税额核定扣除办法后，会有以下有利和不利的方面：

(一) 有利的方面

1. 维持现行农业生产者销售自产农产品免征增值税政策不变，符合国际惯例和我国现阶段的实际状况，符合国家“三农”工作的总体要求。

2. 实行农产品进项税额核定扣除，同时将扣除率调整为产成品的适用税率，可以解决各方对所谓“高征低扣”的误解，也可以大大减轻农产品加工企业的增值税负担，有利于鼓励农产品加工增值，提高国际竞争力，促进农产品加工行业的发展。

3. 农产品进项税额核定扣除办法废除了农产品收购发票的抵扣功能，将农产品进项税额与现有抵扣凭证脱钩，一方面从源头上消除了纳税人虚开收购发票的动机，另一方面税务机关可以利用纳税人的销售收入以及成本、费用等财务数据之间的逻辑关系，强化对纳税人抵扣进项税额真实性的合理控制，有利于防范和及时发现偷骗税行为，保持增值税税制的平稳运行。

4. 农产品进项税额核定扣除办法可以有效强化税务机关责任，有效改善农产品进项税额抵扣管理的混乱现状，防范和打击利用农产品收购发票非法获利的涉税犯罪，从而净化市场环境，推动农产品加工和流通行业守法经营、依法竞争，鼓励守法企业健康发展，做大做强。

(二) 不利的方面

应当承认，采用农产品进项税额核定扣除办法，取消了农产品进项税额凭票扣税的制度，需要依据纳税人财务资料记录的数据及税务机关掌握的第三方数据来计算扣除标准，可能会出现核定标准不统一、税收待遇不公平等问题。

为防止和解决上述问题，我们将采取以下应对措施：一是在涉及到的各级税务机关中成立由货物劳务税、法规、监察（督察内审）、征管等部门组成的扣除标准核定工作小组，实行集体审定制，防止某个人或者某个部门说了算；二是上收扣除标准的核定权限，由省级税务机关的工作小组最终审核确定；三是在按企业分别核定的基础上，逐步实现同一地区同一行业执行统一的扣除标准；四是对全国农产品加工的主要行业，由税务总局测算公布全国统一的扣除标准。

此外，现行增值税暂行条例明确规定农产品进项税额凭票扣税，调整为农产品进项税额核定扣除办法，不仅抵扣方式发生了根本性的改变，还需要考虑与条例的衔接问题。为稳妥起见，我们将这一改革方案选择在食品制造业—液体乳及乳制品制造和农副产品加工业—食用植物油加工两个行业先行试点，再按照先易后难的原则逐步推开。