

国家税务总局公告 2013 年第 39 号解读之二： 货运专票开具与管理有新的变化

2013 年 7 月 10 日，国家税务总局为了贯彻落实《财政部、国家税务总局关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》（财税〔2013〕37 号）精神，保障营业税改征增值税（以下简称营改增）改革试点的顺利实施，制定并发布了《关于在全国开展营业税改征增值税试点有关征收管理问题的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 39 号）（以下简称《公告》），《公告》就营改增试点纳税人发票使用、税控系统使用、专用发票最高开票限额审批、货运专票开具、货运专票管理等问题，在原有国家税务总局公告 2011 年第 77 号、国家税务总局公告 2012 年第 42 号等文件的基础上进行了进一步修订和完善。为便于各相关企业及时、准确掌握相关政策变化，规避因政策变化带来的可能风险，中翰国际深圳思迈特财税咨询顾问服务机构（以下简称“思迈特”）特对《公告》中“货运专票开具、货运专票管理”政策规定分析解读如下：

一、货运专票的适用范围、开具内容、红字货运专票的开具方式有新的变化

1、配合财税[2013]37 号文的实施，小规模纳税人代开货运专票的“税率”、“税额”栏的填写方式发生改变

货运专票仅适用于纳税人提供货物运输业务，一般纳税人自开货运专票的开具内容与原有的国家税务总局公告 2011 年第 77 号、国家税务总局公告 2012 年第 42 号文件要求保持一致，但小规模纳税人代开货运专票的“税率”、“税额”栏有新的变化，“税率”栏要求填写纳税人适用的征收率，“税额”栏要求填写按照征收率计算的税额，改变了以往只在“费用项目及金额”栏填写含税销售额，“税率”及“税额”栏以“***”列示的开具方式。**这种变化源自于财税[2013]37 号文件取消了小规模纳税人代开货运专票“开三抵七”的规定，自 2013 年 8 月 1 日以后一般纳税人取得小规模纳税人代开的货运专票只能按照发票上注明的税额抵扣进项税额。**

2、红字货运专票的开具方式，提法上延续了之前的规定，似乎有新意，但仍然存在实践中无法逾越的障碍

《公告》有关红字货运专票的开具方式延续了 77 号、42 号公告的要求，即由“实际受票方或承运人”向主管税务机关申请开具红字货运专票，似乎是对国税发[2006]156 号、国税函[2007]17 号文有关规定的突破，似乎对开具红字货运专票的申请方不再根据具体情形限定在受票方，抑或是承运人。其实不然，比如一项货物运输行为发生销售折让，但受票人本身并未完全付款，很可能会出现受票人并不主动申请开具红字货运专票的情形，这样将导致受票人少缴增值税、企业所得税，而承运人多缴增值税、企业所得税的情形，那么此时承运人可以申请开具红字货运专票吗？依据当前的增值税专用发票使用规定，答案是否定的，可以说红字货运专票开具与红字增值税专用发票开具相比，并没有新的突破，仍然同样存在一些现实中无法逾越的情形。为便于大家理解，我们以表格形式列举了红字增值税专用发票开具情形、红字货运专票开具情形及其相关要求，详见下表一、二：

表一：开具红字增值税专用发票情形汇总表

序号	所属情形	是否符合合作作废条件	是否开具红字专用发票	由谁申请开具红字专用发票	如何申请	购买方如何会计处理
1	销货退回	是	否	不适用	购买方应向主管税务机关填报《申请单》，若相对应蓝字发票认证相符，无需填写蓝字发票信息，否则填写相对应的蓝字发票信息。	已抵扣增值税进项税额的，必须暂依《通知单》所列增值税税额从当期进项税额中转出；未抵扣的，待取得销售方开具的红字专用发票后，与留存的《通知单》一并作为记账凭证。
		否	是	购货方		
2	开票有误、购买方拒收专用发票	是	否	不适用	销售方须在专用发票认证期限内向主管税务机关填报《申请单》，并在《申请单》上填写具体原因以及相对应蓝字专用发票的信息，同时提供由购买方出具的写明拒收理由、错误具体项目以及正确内容的书面材料，主管税务机关审核确认后出具通知单。	根据实际情况处理，但不进行进项税额进行核算。
		否	是	销售方		
3	开票有误、尚未将专用	是	否	不适用	销售方须在开具有误专用发票的 次月内 向主管税务机关填报《申请单》，并在《申	无需处理。

序号	所属情形	是否符合作废条件	是否开具红字专用发票	由谁申请开具红字专用发票	如何申请	购买方如何会计处理
	发票交付购买方	否	是	销售方	《申请单》上填写具体原因以及相对应蓝字专用发票的信息，同时提供由销售方出具的写明具体理由、错误具体项目以及正确内容的书面材料。	
4	发票联、抵扣联均无法认证	是	否	不适用	购买方填报《申请单》，并在《申请单》上填写具体原因以及相对应蓝字专用发票的信息。	待取得销售方开具的红字专用发票后，与留存的《通知单》一并作为记账凭证。
		否	是	购货方		
5	销货部分退回	是	否	不适用	购买方应向主管税务机关填报《申请单》，若相对应蓝字发票认证相符，无需填写蓝字发票信息，否则填写相对应的蓝字发票信息。	已抵扣增值税进项额的，必须暂依《通知单》所列增值税税额从当期进项税额中转出；未抵扣的，待取得销售方开具的红字专用发票后，与留存的《通知单》一并作为记账凭证。
		否	是	购货方		
6	销售折让	是	否	不适用	购买方应向主管税务机关填报《申请单》，若相对应蓝字发票认证相符，无需填写蓝字发票信息，否则填写相对应的蓝字发票信息。	
		否	是	购货方		

◆专用发票作废，必须同时符合三个条件：①收到退回的发票联、抵扣联时间未超过销售方开票当月；②销售方未抄税并且未记账；③购买方未认证或者认证结果为“纳税人识别号认证不符”、“专用发票代码、号码认证不符”。

表二：开具红字货运专票情形汇总表

序号	所属情形	是否符合作废条件	是否开具红字货运专票	由谁申请开具红字货运专票	备注
1	货物运输服务中止	是	否	不适用	1、受票方取得开具红字发票《通知单》后，如果已抵扣进项税额，必须暂依《通知单》所列增值税税额作进项转出处理，如果未抵扣，则可留待取得承运人开具的红字发票一并作为记账凭证，这是与红字专票的处理一致的。
		否	是	受票方	
2	开票有误	是	否	不适用	2、认证结果为“无法认证”、“纳税人识别号认证不符”、“发票代码、号码认证不符”以及所购服务不属于增值税扣税项目范围的，不列入进项税额，不作进项税额转出。这里指的是增值税纳税申报处理，而非会计处理。
		否	是	承运人	
3	发票联、抵扣联均无法认证	是	否	不适用	
		否	是	受票方	
4	货物运输服务折让	是	否	不适用	
		否	是	受票方	

◆受票方，是指实际负担运输费用、抵扣进项税额的一般纳税人。

二、货运专票管理与增值税专用发票管理既相互统一又存在区别

货运专票的认证类型，除了没有“列为失控专用发票”类型外，与增值税专用发票的类型一致，稽核结果类型也与增值税专用发票一致（包括“相符”、“不符”、“缺联”、“重号”、“属于作废”和“滞留”等类型，其中“不符”、“缺联”、“属于作废”属于增值税专用发票、货物运输业增值税专用发票审核检查的对象），为便于大家理解，详见表三：

表三：认证结果类型对比表

序号	认证结果类型	具有该认证类型的专用发票类型	含义	认证后税务机关处理方式
1	认证相符	增值税专用发票 货物运输业增值税专用发票	纳税人识别号无误，专用发票所列密文解译后与明文一致。	税务机关退还原件，允许抵扣进项税额。
2	无法认证	增值税专用发票 货物运输业增值税专用发票	专用发票所列密文或者明文不能辨认，无法产生认证结果。	税务机关退还原件，购买方可要求销售方重新开具专用发票。
3	认证不符	增值税专用发票 货物运输业增值税专用发票	纳税人识别号有误，或者专用发票所列密文解译后与明文不一致。	1、对于购买方纳税人识别号认证不符及发票代码、号码认证不符的情形，税务机关退还原件，购买方可要求销售方重新开具专用发票。 2、对于其他情形的认证不符，税务机关扣留原件，查明原因，分别情况处理。
4	重复认证	增值税专用发票 货物运输业增值税专用发票	已经认证相符的同一张专用发票再次认证	暂不得作为增值税进项税额的抵扣凭证，税务机关扣留原件，查明原因，分别情况进行处理。
5	密文有误	增值税专用发票 货物运输业增值税专用发票	专用发票所列密文无法解译	暂不得作为增值税进项税额的抵扣凭证，税务机关扣留原件，查明原因，分别情况进行处理。
6	列为失控专用发票	增值税专用发票 ◇	认证时的专用发票已被登记为失控专用发票	暂不得作为增值税进项税额的抵扣凭证，税务机关扣留原件，查明原因，分别情况进行处理。

◇货物运输业增值税专用发票暂无“列为失控专用发票”认证类型。按照《国家税务总局关于失控增值税专用发票处理的批复》（国税函〔2008〕607号）规定，在税务机关按非正常户登记失控增值税专用发票（简称失控发票）后，增值税一般纳税人又向税务机关申请防伪税控报税的，其主管税务机关可以通过防伪税控报税子系统的逾期报税功能受理报税。购买方主管税务机关对认证发现的失控发票，应按照规定移交稽查部门组织协查。属于销售方已申报并缴纳税款的，可由销售方主管税务机关出具书面证明，并通过协查系统回复购买方主管税务机关，该失控发票可作为购买方抵扣增值税进项税额的凭证。

联系我们

中国转让定价网 <http://www.cntransferpricing.com/>

深圳市思迈特企业管理咨询有限公司

中翰国际转让定价税务服务联盟

深圳君信税务师事务所有限公司

深圳德永/卫亚会计师事务所

谢维潮 咨询总监

电话：0755-82810900

Email:xieweichao@cntransferpricing.com

王新 咨询总监

电话：0755-82810831

Email:wangxin@cntransferpricing.com

何云华 经理

电话：0755-82810831

Email:heyunhua@cntransferpricing.com

王理 经理

电话：0755-82810831

Email:wangli@cntransferpricing.com

李敦峰 经理

电话：0755-82810831

Email:lidunfeng@cntransferpricing.com

刘琴 经理

电话：0755-82810831

Email:liuqin@cntransferpricing.com