



税务师《涉税服务实务》

主讲老师：肖晴初

第三章 涉税专业服务程序与方法&第五章 纳税申报代理服务（增值税+消费税部分）

7. 增值税进项税额的审核（抵扣条件：凭票抵扣、用途确认、有销才能抵进、特殊行业或行为的进项税额处理，增值税纳税申报表附列资料（二）（本期进项税额明细））

【简答题】某一般纳税人企业 2021 年 4 月外购一套生产设备，取得的增值税专用发票上注明价款 6000 万元，增值税进项税额 780 万元，另外销售方代垫运费 109 万元（含税金额），取得承运运输企业开具给企业的增值税专用发票，设备已验收入库，相关款项已通过银行存款结算。

【答案】

借：固定资产 61000000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 7890000 [780+109/(1+9%)×9%]×10000
贷：银行存款 68890000

(1) 接受投资、捐赠、应税劳务时，取得的扣税凭证符合相关规定的，同样允许抵扣进项税额。

(2) 取得海关进口增值税专用缴款书的审核

取得海关增值税专用缴款书，尚未进行用途确认（或稽核比对）时（或未完成）：

借：应交税费——待认证进项税额

 贷：银行存款

稽核比对相符或核查后允许抵扣：

借：应交税费——应交增值税（进项税额）

 贷：应交税费——待认证进项税额

(3) 购进农产品进项税额（分为计算抵扣法和核定扣除法）

【简答题】2021 年 4 月，甲食品加工厂从某小规模纳税人处购得一批农产品并取得税务机关代开的增值税专用发票注明价款为 100 万元，税额为 3 万元，已将其全部用于生产 13% 税率的食物，当月企业将可抵扣的进项税额 3 万元计入增值税纳税申报表并进行抵扣。请问上述处理是否恰当？并简述相关政策。

【答案】不恰当。向小规模纳税人购进农产品时，应按增值税专用发票注明的金额和 9% 的扣除率计算进项税额，在生产 13% 税率货物时再加计 1% 的进项税额。因此，实际可抵扣的进项税额为 $100 \times (9\% + 1\%) = 10$ （万元）。

① 首先要关注从何处购入

a. 从农民购入：取得（或开具）农产品销售发票（或收购发票）的，以农产品销售发票（或收购发票）上注明的农产品买价，以 9% 的扣除率计算进项税额。（无须做价税分离，简便处理）

b. 从小规模纳税人购入：取得 3% 征收率专用发票 的，按照 发票注明的金额以 9% 的扣除率计算进项税额；取得 免税发票 的，不得 抵扣其进项税额。（目的：税负公平）

c. 从一般纳税人购入：取得增值税专用发票的，按照注明的 进项税额金额进行抵扣；取得免税发票的，不得抵扣其进项税额。

d. 从境外购入：取得海关专用缴款书的，按照注明的进项税额金额进行抵扣。

特别提示：

在领用农产品环节，如果农产品用于生产或者委托加工 13% 税率 货物，则再 加计 1% 抵扣 进项税额；（购进时抵扣 9%，领用时抵扣 1%）

纳税人从批发、零售环节购进适用免征增值税政策的蔬菜、部分鲜活肉蛋而取得的普通发票，不得作为计算抵扣进项税额的凭证。

计算购进烟叶可抵扣进项税额 = 注明的农产品买价 × 扣除率 = [收购烟叶实际支付的价款总额（含价外补贴）+ 烟叶税] × 扣除率 = [收购烟叶实际支付的价款总额 × (1 + 烟叶税税率 20%)] × 扣除率



特别提示：自2014年5月1日起，对承担**粮食收储任务的国有粮食购销企业**销售的粮食增值税免税政策适用范围由粮食扩大到**粮食和大豆**，并可对免税业务开具增值税**专用发票**。

②部分行业试行农产品核定扣除法（以销定产算进项，3种方法）

自2012年7月1日起，以购进农产品为原料生产销售**液体乳及乳制品、酒及酒精、植物油**的增值税一般纳税人，纳入农产品增值税进项税额核定扣除试点范围，其购进农产品无论是否用于生产上述产品，均采用农产品增值税进项税额**核定扣除**。

投入产出法 (数量法)	当期允许抵扣农产品增值税进项税额=当期农产品耗用数量×农产品平均购买单价×扣除率/(1+扣除率) 其中：当期农产品耗用数量=当期销售货物数量(不含采购除农产品以外的半成品生产的货物数量)× 农产品单耗数量
成本法 (金额法)	当期允许抵扣农产品增值税进项税额=当期主营业务成本× 农产品耗用率 ×扣除率/(1+扣除率)
参照法	新办的试点纳税人或者试点纳税人新增产品，可参照所属行业或生产结构相近的其他试点纳税人确定单耗数量或农产品耗用率
特别提示：采用核定扣除法时， 扣除率应使用销售货物的适用税率	

(4) 道路通行费进项税额的审核（特殊情况：普通发票可以抵扣进项税额）

- a. 取得财政票据、通行费**不征税**发票，不得抵扣进项税额。
- b. 纳税人支付的道路通行费（高速公路通行费、一级公路、二级公路），按照收费公路通行费增值税电子普通发票（**征税发票**）上注明的增值税额抵扣进项税额。
- c. 纳税人支付的桥、闸通行费，暂凭取得的通行费发票上注明的收费金额计算可抵扣的进项税额=**桥、闸通行费发票上注明的金额/(1+5%)×5%**。

(5) 国内旅客运输服务凭证进项税额的审核（2019年4月1日及以后实际发生）

取得增值税专用发票的	发票上注明的税额
取得增值税电子普通发票的	发票上注明的税额
取得注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单的	(票价+燃油附加费)/(1+9%)×9% (不含机场建设费等)
取得注明旅客身份信息的铁路车票的	票面金额/(1+9%)×9%
取得注明旅客身份信息的公路、水路等其他客票的	票面金额/(1+3%)×3%
支付的国际旅客运输服务(免税或零税率)	不得抵扣进项税额

特别提示：允许抵扣进项的“国内旅客运输服务”，**限于与本单位签订劳动合同的员工**，以及本单位作为用工单位接受的**劳务派遣员工**发生的国内旅客运输服务。

填写增值税纳税申报表附列资料（二）（本期进项税额明细）对应栏次：

一、申报抵扣的进项税额			
项目	栏次	份数	金额
(一) 认证相符的增值税专用发票	1=2+3		
(二) 其他扣税凭证	4=5+6+7+8a+8b		
其中：海关进口增值税专用缴款书	5		
农产品收购发票或者销售发票	6		
代扣代缴税收缴款凭证	7		
加计扣除农产品进项税额	8a		
其他	8b (填写旅客运输服务可抵扣进项税额)		



(三) 本期用于购建不动产的扣税凭证	9			
(四) 本期用于抵扣的旅客运输服务扣税凭证	10	(仅统计旅客运输服务扣税凭证, 不做计算使用)		
(五) 外贸企业进项税额抵扣证明	11			
当期申报抵扣进项税额合计	12=1+4+11			

8. 不得抵扣进项税额的情形(原因:票有问题、没有销项、最终消费;处理:没有申报抵扣不得抵扣,已申报抵扣进项税额转出)

【多选题】自2019年4月1日起,增值税一般纳税人,购进的下列服务中进项税额一般不能从销项税额中抵扣的有()。

- A. 餐饮服务
- B. 娱乐服务
- C. 住宿服务
- D. 旅客运输服务
- E. 贷款服务

【答案】ABE

【解析】购进的贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务,进项税额不得从销项税额中抵扣。

【简答题】甲公司为增值税一般纳税人,主要业务为水产品销售,2021年2月甲公司财务人员向税务师咨询下列增值税涉税处理方式:

(1) 公司所在区域遭遇了百年一遇的寒潮,该公司虽实施相关防范措施,但仍然出现扇贝、皮皮虾等鲜活水产品(属于存货)变质毁损导致巨额损失,以上存货损失是否需要作进项税额转出吗?

(2) 对水产品制成品等原材料进行盘点时,发现盘亏成本金额为120万元(系2021年1月购入,取得增值税专用发票,已经申报抵扣进项税额,适用增值税税率9%)。经查属于管理不善造成,以上原材料损失是否需要作进项税额转出?并进行账务处理。

要求:请回答上述问题。

【答案】

业务(1):不需要作进项税额转出。因为百年一遇的寒潮属于不可抗力的自然灾害,所以发生的损失并非管理不善造成的,进项税额可以继续申报抵扣。

业务(2):因管理不善造成的原材料盘亏毁损,增值税的进项税额不得抵扣,应将已抵扣的增值税进项税额转出,确认资产损失的金额为130.8万元(120+120×9%),在计算企业所得税时申报税前扣除。

账务处理:

盘点发现盘亏时:

借: 待处理财产损益	130.8
贷: 原材料	120
应交税费——应交增值税(进项税额转出)	10.8

批准后

借: 管理费用	130.8
贷: 待处理财产损益	130.8

承上例,修改业务(2):对从农民处直接收购的水产品原材料进行盘点,发现盘亏成本金额为120万元(系2021年1月购入,开具农产品收购凭证,已经申报抵扣进项税额,适用扣除率9%),经查属于管理不善造成的,以上原材料损失是否需要作进项税额转出?

假设收购价款为a,则计算抵扣的进项税额为 $a \times 9\%$,成本为 $a - a \times 9\% = 120$,因此,应转出的进项税额 $= 120 / (1 - 9\%) \times 9\% = 11.87$ (万元)。



(1) **未按规定取得**并保存增值税扣除凭证，进项税额不得从销项税额中抵扣。

(2) 用于**简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费**的购进货物、劳务、服务、无形资产和不动产，进项税额不得从销项税额中抵扣。（不存在销项税额则不能抵扣进项税额）

特别提示：涉及的固定资产、无形资产、不动产，**仅指专用于**上述项目时进项税额才不得从销项税额中抵扣；**如果兼用于**简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费，**允许全额抵扣进项税额**。（如，总经理偶尔使用公司车辆接送子女放学）

(3) 增值税一般纳税人购进**其他权益性无形资产**，只要取得合规的抵扣凭证可申报全额抵扣进项税额；当期销项税额不足以抵扣的，可作为留抵税额下期继续抵扣。

(4) **非正常损失**的购进货物，以及相关的劳务和交通运输服务；在产品、产成品所耗用的购进货物（不包括固定资产）、劳务和交通运输服务；不动产以及该不动产所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务；不动产在建工程（新建、改建、扩建、修缮、装饰）所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务；进项税额不得从销项税额中抵扣，如果进项税额已申报抵扣，应作“进项税额转出”。

特别提示：

非正常损失是指**因管理不善**造成货物被盗、丢失、霉烂变质，以及**因违反法律法规造成货物或者不动产被依法没收、销毁、拆除的情形**。

自然灾害的损失、合理损耗不属于非正常损失，进项税额允许抵扣无须做进项税额转出。

(5) **购进的贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务**（最终消费），**进项税额不得从销项税额中抵扣**。

(6) 一般计税方法的纳税人，兼营简易计税方法项目、免征增值税项目而无法划分不得抵扣的进项税额。（分摊）

一般按照下列公式计算不得抵扣的进项税额：

销售额比例法：不得抵扣的进项税额 = $\frac{\text{当期无法划分的全部进项税额} \times (\text{当期简易计税方法计税项目销售额} + \text{免征增值税项目销售额})}{\text{当期全部销售额}}$

(7) 不动产用途发生变化时不得抵扣进项税额的计算

自2019年4月1日起，**纳税人取得不动产或者不动产在建工程的进项税额准予一次性从销项税额中抵扣**。

第一种情况：从可抵扣变为不可抵扣时

已抵扣进项税额的不动产，发生非正常损失，或者改变用途，专用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的，按照下列公式计算不得抵扣的进项税额：

不得抵扣的进项税额 = $\text{已抵扣进项税额} \times \text{不动产净值率}$

第二种情况：从不可抵扣变为可抵扣时

按照规定不得抵扣进项税额的不动产，发生用途改变，用于允许抵扣进项税额项目的，按照下列公式在改变用途的次月计算可抵扣进项税额：

可抵扣进项税额 = $\text{增值税扣税凭证注明或计算的进项税额} \times \text{不动产净值率}$

以上所指的：不动产净值率 = $\frac{\text{不动产净值}}{\text{不动产原值}} \times 100\%$

9. 增值税期末留抵税额退税制度 **（哀民生之多艰，全行业适用）**

【简答题】某日用品生产企业（为增值税一般纳税人），按月申报纳税，纳税信用等级为A级，不存在违章违规行为，同时也未享受即征即退、先征后返（退）政策。

该企业2019年3月末增值税留抵税额9万元，4月末至9月末增值税留抵税额分别是20万元、29万元、14万元、37万元、59万元、62万元。

2019年4月-9月已抵扣进项税金为270万元，其中取得增值税专用发票180万元、海关进口增值税专用缴款书63万元、农产品收购发票对应进项税额为27万元。

根据上述资料，回答下列问题：



- (1) 该企业可否享受增值税增量留抵退税政策，并简述理由。
- (2) 计算该企业进项税构成比例。
- (3) 计算该企业申报留抵退税的金额，并简叙申报流程。

【答案】

- (1) 该企业可享受增值税增量留抵退税政策。

自 2019 年 4 月税款所属期起，连续六个月增量留抵税额均大于 0，分别为 11 万元、20 万元、5 万元、28 万元、50 万元、53 万元。符合连续六个月（按季纳税的，连续两个季度）增量留抵税额均大于零，且第六个月增量留抵税额不低于 50 万元的标准。纳税信用等级为 A 级或者 B 级；

申请退税前 36 个月未发生骗取留抵退税、出口退税或虚开增值税专用发票情形；且未因偷税被税务机关处罚两次及以上的；未享受即征即退、先征后返（退）政策。

(2) 进项构成比例是指为 2019 年 4 月至申请退税前一税款所属期内已抵扣的增值税专用发票（含税控机动车销售统一发票）、海关进口增值税专用缴款书、解缴税款完税凭证注明的增值税额占同期全部已抵扣进项税额的比重。

因此，进项税构成比例 = $(180+63) / 270 \times 100\% = 90\%$

(3) 日用品生产企业不属于生产并销售非金属矿物制品、通用设备、专用设备及计算机、通信和其他电子设备、医药、化学纤维、铁路、船舶、航空航天和其他运输设备，电气机械和器材、仪器仪表的企业，不能享受部分先进制造业的增值税增量留抵退税政策。

因此，允许退还增量留抵税额的金额

= 增量留抵税额 × 进项构成比例 × 60% = $(62-9) \times 90\% \times 60\% = 28.62$ （万元）

申报流程：企业可在 10 月份纳税申报期内，向主管税务机关申请退还增值税增量留抵税额 28.62 万元。

自 2019 年 4 月 1 日起，试行增值税期末留抵税额退税制度。

- (1) 同时符合以下条件的纳税人，可以向主管税务机关申请退还增量留抵税额：（一般企业）

①信用等级要求：纳税信用等级为 A 级或者 B 级；申请退税前 36 个月未发生骗取留抵退税、出口退税或虚开增值税专用发票情形；申请退税前 36 个月未因偷税被税务机关处罚两次及以上。

②留抵金额要求：自 2019 年 4 月税款所属期起，连续六个月（按季纳税的，连续两个季度）增量留抵税额均大于零，且第六个月增量留抵税额不低于 50 万元。

其中，增量留抵税额是指与 2019 年 3 月底相比新增加的期末留抵税额。（与同期相比）

③自 2019 年 4 月 1 日起未享受即征即退、先征后返（退）政策。（不得重复适用）

④计算允许退还的增量留抵税额的金额 = 增量留抵税额 × 进项构成比例 × 60%

其中，进项构成比例为 2019 年 4 月至申请退税前一税款所属期内已抵扣的专票（含税控机动车销售统一发票）、海关进口增值税专用缴款书、解缴税款完税凭证注明的增值税额占同期全部已抵扣进项税额的比重。（不含农产品收购发票计算的进项税额，未实质征税）

- (2) 先进制造业增值税期末留抵退税政策（比一般更宽松，退还更多）

自 2019 年 6 月 1 日起，同时符合以下条件的部分先进制造业纳税人，可以自 2019 年 7 月及以后纳税申报期向主管税务机关申请退还增量留抵税额：增量留抵税额大于零以及第（1）条中第①③项。

允许退还的增量留抵税额 = 增量留抵税额 × 进项构成比例

特别提示：自 2021 年 4 月 1 日起，政策范围扩大到：生产并销售非金属矿制品、通用设备、专用设备、计算机、通信和其他电子设备，医药、化学纤维、铁路、船舶、航空航天和其他运输设备，电气机械和器材、仪器仪表销售额占全部销售额比重超过 50% 的纳税人。

- (3) 增值税期末留抵税额退税的账务处理

借：银行存款

贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）



特别提示：对实行增值税期末留抵退税的纳税人，允许其从城市维护建设税、教育费附加和地方教育附加的计税（征）依据中扣除退还的增值税税额。

10. 增值税进项税额加计抵减（生产 10%、生活性服务业 15%）

【单选题】自 2019 年 4 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日，对一般纳税人提供下列服务取得的销售额占全部销售额比重超过 50%的，不适用增值税加计抵减政策的是（ ）。

- A. 建筑服务
- B. 电信服务
- C. 邮政服务
- D. 家政服务

【答案】A

【解析】自 2019 年 4 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日，允许生产、生活性服务业纳税人按照当期可抵扣进项税额加计 10%抵减应纳税额，生产、生活性服务业纳税人是指提供邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务取得的销售额占全部销售额的比重超过 50%的纳税人。

【综合题节选】甲公司 2019 年 6 月成立，位于 A 市城区，主营装饰服务和设计服务（包括平面设计、广告设计和创意策划），2019 年 7 月登记为增值税一般纳税人，某税务师事务所为甲公司提供常年税务顾问服务。甲公司财务人员就以下交易事项，咨询有关税务处理问题。

2019 年度各月份装饰服务和设计服务销售额如下表所示：

（金额单位：万元）

月份（2019 年）	6 月	7 月	8 月	9 月	10 月	11 月	12 月	合计
装饰服务	0	36	28	30	40	46	58	238
设计服务	0	35	30	35	41	55	62	258
合计	0	71	58	65	81	101	120	496

要求：根据以上资料分析甲公司 2019 年度能否适用加计抵减 10%的政策并简述依据？如果适用该政策，应向税务机关提供资料的内容和时间要求？

【答案】甲公司 2019 年度能适用加计抵减 10%的政策。

依据：自 2019 年 4 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日，生产、生活性服务业纳税人适用加计抵减 10%的政策。生产、生活性服务业纳税人，是指提供邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务取得的销售额占全部销售额的比重超过 50%的纳税人。2019 年 4 月 1 日后设立的纳税人，自设立之日起 3 个月的销售额符合上述规定条件的，自登记为一般纳税人之日起适用加计抵减政策。

根据题意，甲公司 6 月-8 月份设计服务的销售额占全部销售额的比重 = $(0+35+30) / (0+71+58) \times 100\% = 50.39\% > 50\%$ ，设计服务为主营设计服务，且属于现代服务，因此，甲公司 2019 年度可以适用加计抵减 10%的政策。

应向税务机关提供资料的内容：应在年度首次确认适用加计抵减政策时，通过电子税务局（或前往办税服务厅）提交《适用加计抵减政策的声明》。

提供资料的时间：年度首次确认适用加计抵减政策时。

（1）加计抵减的适用范围：

自 2019 年 4 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日，允许生产、生活性服务业纳税人按照当期可抵扣进项税额加计 10%抵减应纳税额。

生产、生活性服务业纳税人是指提供邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务取得的销售额占全部销售额的比重超过 50%的纳税人。

2019 年 10 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日，允许生活性服务业纳税人按照当期可抵扣进项税额加计



15%，抵减应纳税额。

生活性服务业纳税人是指提供生活服务取得的销售额占全部销售额的比重超过 50%的纳税人。

特别提示：

销售额包括**纳税申报销售额、稽查补销售额、纳税评估调整销售额**；**适用差额征收增值税政策的，以差额后的销售额确定适用加计抵减政策。**实行汇总缴纳增值税的总机构及其分支机构，以总机构本级及其分支机构的合计销售额，确定总机构及其分支机构适用加计抵减政策。

(2) 加计抵减的计算方法：

纳税人应**按照当期可抵扣进项税额的 10%（或 15%）**计提当期加计抵减额。（只针对可抵扣部分）

特别提示：按照现行规定不得从销项税额中抵扣的进项税额，不得计提加计抵减额；已计提加计抵减额的进项税额，按规定作进项税额转出的，应在进项税额转出当期，相应调减加计抵减额。

当期计提加计抵减额 = **当期可抵扣进项税额 × 10%（或 15%）**

当期可抵减加计抵减额 = **上期末加计抵减额余额 + 当期计提加计抵减额 - 当期调减加计抵减额**

特别提示：**未抵减完的当期可抵减加计抵减额，结转下期继续抵减。**

(3) 加计抵减的办理流程：

应在年度首次确认适用加计抵减政策时，通过电子税务局（或办税服务大厅）向主管税务机关提交《适用加计抵减政策的声明》。

适用加计抵减政策的纳税人，同时兼营邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务的，应按照四项服务中收入占比最高的业务在《适用加计抵减政策的声明》中勾选确定所属行业；已经提交《适用加计抵减政策的声明》并享受加计抵减政策的纳税人，在以后年度是否继续适用相关政策，应分别根据最近年度销售额确定，如果符合规定需再次提交《适用加计抵减政策的声明》。

(4) 加计抵减的账务处理

生产、生活性服务业纳税人取得资产或接受劳务时，应当按照《增值税会计处理规定》对相关业务进行会计处理。**实际缴纳增值税时，按应纳税额借记“应交税费——未交增值税”等科目，按实际纳税金额贷记“银行存款”科目，按加计抵减的金额贷记“其他收益”科目。**

填写增值税纳税申报表附列资料（四）（税额抵减情况表）对应栏次：

二、加计抵减情况							
序号	加计抵减项目	期初余额	本期发生额	本期调减额	本期可抵减额	本期实际抵减额	期末余额
		1	2	3	4=1+2-3	5	6=4-5
6	一般项目 加计抵减额计算						
7	即征即退项目 加计抵减额计算						
8	合计						

11. 增值税预缴税额的规定（预缴的原理：税收效率原则，通常涉及不动产：修、卖、租；特点：金额大、可跨地；预缴金额一般不高于应纳税额，尽量避免退税，先预缴再申报汇算，此知识点在串讲班讲解）

12. 增值税减免税额（税收优惠，无须记忆，眼熟+分析，涉农+政府+涉军警+鼓励+无法征收，此知识点在串讲班讲解）

13. 小规模纳税人增值税额的计算（简易处理，通常全额×征收率 3%或 5%，不能抵扣进项）

【单选题】自 2021 年 4 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日，小规模纳税人发生增值税应税销售行为，合计月销售额未超过（ ）万元的，以 1 个季度为 1 个纳税期的，季度销售额未超过（ ）万元，免征增值税。

A. 10, 30



- B. 15, 45
C. 20, 60
D. 30, 90

【答案】B

【解析】自 2021 年 4 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日，小规模纳税人发生增值税应税销售行为，合计月销售额未超过 15 万元（以 1 个季度为 1 个纳税期的，季度销售额未超过 45 万元）的，免征增值税。

(1) 计算方法：应纳增值税=当期不含税销售额×征收率

小规模纳税人适用情形	征收率
一般业务	3%
销售不动产、开展不动产租赁、转让土地使用权、提供劳务派遣服务（差额）、安全保护服务（差额）	5%
个人出租 <u>住房</u>	按照 5%征收率 减按 1.5%
销售自己使用过的固定资产、旧货	按照 3%征收率减按 2%
其他个人销售其取得（不含自建）的不动产（不含其购买的住房）	5%
其他个人出租其取得的不动产（不含住房）	5%

(2) 小规模纳税人免征增值税的规定

a. 小规模纳税人发生增值税应税销售行为，合计月销售额未超过 **15 万元**（以 1 个季度为 1 个纳税期的，季度销售额未超过 **45 万元**）的，免征增值税；适用增值税差额征税政策的小规模纳税人，以差额后的销售额确定是否可以享受规定的免征增值税政策。

特别提示：固定期限纳税的小规模纳税人可以选择以 1 月或 1 季度为纳税期限；一经选择，一个年度内不得变更。

b. 小规模纳税人发生增值税应税销售行为，合计月销售额超过 15 万元，**但扣除本期发生的销售不动产的销售额后未超过 15 万元的**，其销售货物、劳务、服务、无形资产取得的销售额免征增值税。

c. 其他个人，采取一次性收取租金形式出租不动产取得的租金收入，可在对应的租赁期内平均分摊，分摊后的月租金收入未超过 **15 万元的**，免征增值税。

d. 应当预缴增值税税款的小规模纳税人，凡在预缴地实现的月销售额未超过 **15 万元**的，当期无须预缴税款。

(3) 增值税起征点的规定

增值税起征点仅适用于个人，包括小规模纳税人的个体工商户和其他个人；**不适用于登记为一般纳税人的个体工商户。**

按期纳税的，为月销售额 5000-20000 元（含本数）；按次纳税的，为每次（日）销售额 300-500 元（含本数）。**未达到增值税起征点的，免征增值税；达到起征点的，全额计缴增值税。**

起征点的调整由财政部和国家税务总局规定。省、自治区、直辖市财政厅（局）和税务局应当在规定的幅度内，根据实际情况确定本地区适用的起征点，并报财政部和国家税务总局备案。

14. 增值税扣缴义务人扣缴税款的规定

(1) 适用代扣代缴的情形（**≈源泉扣缴，扣缴义务人：“应交税费—代扣代缴增值税”**）

境外的单位或个人在境内提供应税劳务，在境内未设有经营机构的，**以境内代理人为扣缴义务人**；在境内没有代理人的，**以购买方为扣缴义务人**。

境外单位或者个人在境内销售服务、无形资产或者不动产，在境内未设有经营机构的，以购买方为增值税扣缴义务人，财政部和国家税务总局另有规定的除外。

(2) 代扣代缴金额的计算（注意价税分离）

扣缴义务人按照下列公式计算应扣缴税款：**应扣缴税额=购买方支付的价款/（1+税率）×税率。**

**【知识点】消费税相关知识点及纳税审核、申报代理（★★）**

消费税原理：非中性税、价内税、奢侈税、环境保护功能、流转税（消费税环节内）、单一环节征税（卷烟、超豪华小汽车双环节）、最终消费者为税负人，从价（大多数）、从量（啤酒黄酒）、复合计征（卷烟、白酒）。

（一）消费税税目（15个）

【单选题】下列选项中应征消费税的是（ ）。

- A. 电动自行车
- B. 涂料
- C. 实木家具
- D. 高档家用电器

【答案】 B

【解析】 电动自行车、实木家具、高档家用电器不属于消费税的征税范围。

烟、酒、高档化妆品、贵重首饰及珠宝玉石、鞭炮焰火、成品油、小汽车、摩托车、高尔夫球及球具、高档手表、游艇、木制一次性筷子、实木地板、电池、涂料。

分析：大宝 SOD 蜜，上妆油、卸妆油、油彩、发胶和头发漂白剂，发令纸、鞭炮药引线，变压器油、导热类油，电动汽车、沙滩车、雪地车、卡丁车、高尔夫车、货车、卫星通信车，250 毫升（不含）以下的小排量摩托车，VOC 含量低于 420 克/升（含）的涂料等是否征收消费税。

（二）消费税征税环节

【单选题】下列业务不发生消费税纳税义务的是（ ）。

- A. 礼品店零售镀金高档手表
- B. 汽车销售公司零售超豪华小汽车
- C. 卷烟批发商销售卷烟给零售商
- D. 首饰店销售金银首饰

【答案】 A

【解析】 高档手表在生产销售、委托加工或者进口环节缴纳消费税，零售环节不缴纳消费税；镀金、镀银首饰在生产环节征税。

1. 通常主要在生产、进口、委托加工**单一环节**征收。

特别提示：纳税人如将生产的应税消费品换取生产资料和消费资料、投资入股、偿还债务，以及用于继续生产应税消费品以外的其他方面都应缴纳消费税。（**流转或脱离消费税征税环节**）

2. 三种特殊环节征收的情况

卷烟在**批发环节**、**超豪华小汽车在零售环节（10%）**加征一次消费税；金银首饰、铂金首饰、钻石及钻石饰品在**零售环节**征消费税。

特别提示：

（1）国内汽车生产企业直接销售给消费者超豪华小汽车时，应纳税额=销售额×（生产环节消费税税率+零售环节消费税税率）（**直接销售，两道一起征收**）

（2）**批发企业之间**销售的卷烟不缴纳消费税，批发企业**销售给批发企业以外**的卷烟于销售时纳税；本环节征收消费税时，不得扣除已含的生产环节的消费税税款。

（3）对于在零售环节缴纳消费税的金银首饰（含镶嵌首饰）、铂金首饰、钻石及钻石饰品不得扣除外购珠宝玉石已纳消费税。

3. 进口环节征收消费税

应纳税额=应税消费品进口数量×消费税定额税率+组成计税价格×消费税比例税率



其中：组成计税价格=成本+利润+消费税=成本+利润+从价定率征收的消费税+从量定额征收的消费税=关税完税价格+关税+组成计税价格×消费税比例税率+进口数量×消费税定额税率

4. 委托加工代收代缴消费税的规定

- (1) 委托加工的应税消费品，除受托方为个人外，由受托方在向委托方交货时代收代缴税款。
- (2) 纳税人委托个人加工应税消费品，一律于委托方收回后在委托方所在地自行缴纳消费税。
- (3) 委托加工的应税消费品，按照受托方的同类消费品的销售价格计算纳税；没有同类消费品销售价格的，按照组成计税价格计算纳税。（先售价再组价）

组成计税价格=（材料成本+加工费+委托加工收回数量×消费税定额税率）/（1-消费税比例税率）

思考：上述组成价格计算公式与其他组价公式的不同？少了利润项目。

【单选题】2021年2月甲企业将一批原材料委托乙加工厂进行加工为消费税应税产品，该批原材料不含增值税价格100万元，受托方收取加工费、辅助材料费用为30万元（含增值税），已知该消费品消费税税率为5%，加工费、辅助材料适用增值税率13%，目前该批应税产品消费品销售价格为198万元（不含增值税），则受托方乙加工厂应代收代缴的消费税额为（ ）万元。

- A. 9.9 B. 14.13
C. 16.66 D. 14.25

【答案】A

【解析】乙加工厂应代收代缴的消费税额=198×5%=9.9（万元）（先售价再组价）

承上例，若不存在该批应税产品消费品销售价格：

则应计算组成计税价格=[（100+30/（1+13%））]/（1-5%）=133.21（万元），乙加工厂应代收代缴的消费税额=133.21×5%=6.66（万元）

5. 移送环节或自产自用征收消费税的情形（脱离消费税环节交，未脱离不交）

纳税人自产自用的应税消费品，用于连续生产应税消费品的，不征收消费税；用于其他方面的，于移送使用时纳税。

（三）消费税计税依据的审核

【多选题】税务师审核某消费税应税消费品生产企业纳税情况时，发现企业在销售应税消费品时，除了收取价款外，还向购货方收取了其他费用，按照现行税法规定，下列费用中应并入应税销售额中计税的是（ ）。正保会计网校

- A. 购货方违约延期付款支付的利息
B. 因采用新的包装材料而向购买方收取的包装费
C. 因物价上涨，向买方收取的差价补贴
D. 将承运部门开具的运费发票转交给购买方而向购买方收取的代垫运费
E. 向购货方收取的符合规定的政府代收建设基金

【答案】ABC

【解析】消费税的销售额，包括向购买方收取的全部价款和价外费用。其中价外费用，包括价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、包装费、优质费以及其他各种性质的价外收费。因此，选择选项A、B、C。

1. 价外费用：纳税人销售应税消费品向购买方收取的全部价款和价外费用（价税分离）均应计入销售额。

2. 白酒生产企业消费税最低计税价格的规定

(1) 生产企业消费税计税价格低于销售单位对外销售价格70%以下的：税务机关可在对外销售价格50%至70%范围内自行核定；生产规模较大、利润水平较高的税务机关核价幅度原则上应选择60%至70%范围内。



(2) 已核定最低计税价格的白酒，生产企业实际销售价格高于消费税最低计税价格的，按实际销售价格申报纳税；实际销售价格低于消费税最低计税价格的，按最低计税价格申报纳税。（从高）

(3) 已核定最低计税价格的白酒，销售单位对外销售价格持续上涨或下降时间达到3个月以上、累计上涨或下降幅度在20%（含）以上的白酒，税务机关重新核定最低计税价格。

3. 包装物销售额的计税问题

(1) 实行从价定率办法及复合计税办法计算应纳税额的应税消费品：连同包装物销售的，无论包装物是否单独计价以及在会计上如何核算，均应并入应税消费品的销售额中缴纳消费税。（≈成套）

(2) 包装物押金的处理（≈价外费用，**可能需要价税分离**）

①通常包装物不作价随同产品销售仅为收取押金的，押金不并入应税消费品的销售额中征税。对逾期未收回的包装物不再退还的或者已收取的时间超过1年的押金，应并入应税消费品的销售额，按照应税消费品的适用税率缴纳消费税。（**纳税义务时点：在确定不再退还的当期**）

②对啤酒、黄酒以外的其他酒类产品（如，白酒）而收取的包装物押金，无论押金是否返还及会计上如何核算，均应并入酒类产品销售额中征收消费税。（**纳税义务时点：在收取押金的当期，防止税收漏洞**）

4. 以**最高销售价格**确定销售额的情形

纳税人将应税消费品用于**换取**生产资料和消费资料、投资入股和**抵偿**债务等，应按纳税人同类应税消费品的**最高销售价格**作为计税依据。（**非中性税**）

(四) 消费税税率的审核

1. 比例税率：从价计征

除啤酒、黄酒、成品油、卷烟、白酒以外的其他应税消费品。

2. 定额税率：从量计征

啤酒、黄酒、成品油。

其中：啤酒分为甲类啤酒和乙类啤酒，按照出厂价格3000元（不含增值税，应含包装物押金）划分档次，分别适用250元/吨和220元/吨的税率。（**先使用价格划分档次，再从量计征**）

特别提示：啤酒的包装物押金不包括供重复使用的塑料周转箱的押金。

3. 复合计税：白酒、卷烟。

特别提示：从高适用税率的情况，如，纳税人**兼营**不同税率的消费税应税消费品**未分别核算**销售额、销售数量的；将适用税率不同的应税消费品**组成成套消费品销售**的。

课后作业：去超市寻找与白酒、卷烟成套销售的消费品。

(五) 抵扣已纳消费税的审核（防止重复征税，合理+实质加工原则）

1. 外购应税消费品已纳税款可以扣除的情形（**实质加工原则≈同一税目**）

- (1) 外购已税烟丝生产的卷烟；
- (2) 外购已税高档化妆品生产的高档化妆品；
- (3) 外购已税珠宝玉石生产的贵重首饰及珠宝玉石；
- (4) 外购已税鞭炮焰火生产的鞭炮焰火；
- (5) 外购的已税汽油、柴油、石脑油、燃料油、润滑油为原料生产的应税成品油；
- (6) 外购的已税杆头、杆身和握把为原料生产的高尔夫球杆；
- (7) 外购的已税木制一次性筷子为原料生产的木制一次性筷子；
- (8) 外购的已税实木地板为原料生产的实木地板；
- (9) 外购的葡萄酒连续生产应税葡萄酒；
- (10) 啤酒生产集团内部企业间用啤酒液连续灌装生产的啤酒。

特别提示：15个税目酒（葡萄酒、啤酒除外）、小汽车、摩托车、高档手表、游艇、涂料、电池没有扣税规定。（**不具有继续加工的性质，葡萄酒可以调制分装、啤酒可以连续灌装生产视为具有加工实质**）



2. 委托方收回应税消费品进行销售或连续生产时，消费税是否可以抵扣（非中性税、流转税特点）

进行销售时	委托方以 <u>不高于</u> 受托方的计税价格出售的	不再缴纳消费税 <u>（交多不退）</u>
	委托方以高于受托方的计税价格出售的	需按照规定申报缴纳消费税，在计税时准予扣除受托方已代收代缴的消费税 <u>（交少了补）</u>
进行连续生产时	用于消费税应税消费品连续生产的（如收回香水精连续生产香水）	已纳税款按规定准予抵扣的（ <u>未脱离消费税征税环节</u> ），将受托方代收代缴的消费税记入“应交税费—应交消费税”科目的借方，其委托加工环节缴纳的消费税税款可以按 <u>生产领用数量</u> 扣除。
	用于 <u>非消费税应税消费品连续生产</u> 的（如收回香水精连续生产非应税消费品）	不予抵扣（ <u>脱离消费税征税环节</u> ），将受托方代收代缴的消费税记入计入消费品成本

【单选题】关于消费税的说法，正确的是（ ）。

- A. 自产自用的应税消费品用于连续生产应税消费品的，于领用时纳税
- B. 委托方收回委托加工的已税消费品，以不高于受托方的计税价格出售的，不再缴纳消费税
- C. 纳税人将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的，应当分别核算，分别适用税率
- D. 纳税人兼营不同税率的应税消费品，从高适用税率计算消费税

【答案】B

【解析】选项 A，自产自用的应税消费品用于连续生产应税消费品的，不需要缴纳消费税；选项 C，纳税人将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的，从高适用税率；选项 D，纳税人兼营不同税率的应税消费品，应分开核算，未分别核算的，从高适用税率。

【多选题】某卷烟厂（为增值税一般纳税人）委托其他企业加工烟丝，收回后用于生产卷烟。下列项目应计入收回烟丝成本的有（ ）。

- A. 随同加工费支付的取得普通发票包含的增值税
- B. 加工企业代收代缴的消费税
- C. 发出的用于委托加工烟丝的材料成本
- D. 支付的委托加工费
- E. 随同加工费支付的增值税专用发票注明的增值税

【答案】ACD

【解析】委托方将委托加工产品收回后用于连续生产应税消费品的，应将受托方代收代缴的消费税记入“应交税费—应交消费税”科目的借方，待最终的应税消费品缴纳消费税时予以抵扣，不计入委托加工应税消费品的成本中；随同加工费支付的增值税专用发票注明的增值税属于可以抵扣的增值税不计入委托加工收回货物成本。（可抵扣则不进成本）

（六）消费税退税与补税

1. 出口免税并退税：有出口经营权的外贸企业购进应税消费品直接出口，以及外贸企业受其他外贸企业委托代理出口应税消费品，在出口环节免征消费税，并可退还生产环节的消费税。（实质缴纳可退）

2. 出口免税不退税：有出口经营权的生产性企业自营出口或生产企业委托外贸企业代理出口自产的应税消费品，依据其实际出口数量免征消费税，不予办理退还消费税。（未实质缴纳不可退）

特别提示：纳税人直接出口的应税消费品办理免税后，发生退关或者国外退货，复进口时已予以免税的，可暂不办理补税，待其转为国内销售的当月申报缴纳消费税。

注：仅供参考，以实际课上讲义为准。