

## 第二单元 增值税法律制度

是否进口环节？何种纳税人？



纳税义务发生了吗？



销售额如何确定？



适用哪个税率？



进项税额如何确定？

一般规则

购进固定资产

### 考点 13: 购进固定资产的进项税额 (★★)

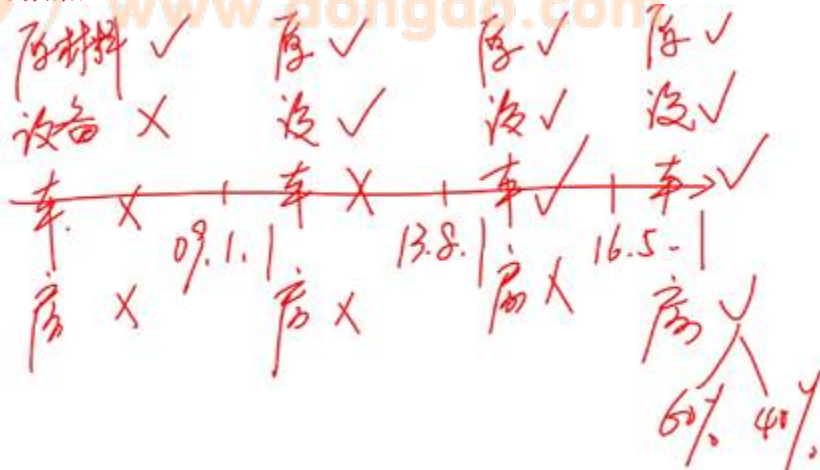
1. 自 2009 年 1 月 1 日起，增值税一般纳税人外购的用于生产经营的固定资产（有形动产，作为纳税人自用消费品的汽车、摩托车、游艇除外），其进项税额可以抵扣。

2. 自 2013 年 8 月 1 日起，纳税人购进应征消费税的汽车、摩托车、游艇自用，可以抵扣购进时的增值税进项税额。

3. 2016 年 5 月 1 日后取得并在会计制度上按固定资产核算的不动产，以及 2016 年 5 月 1 日后取得的不动产在建工程，其进项税额应按照有关规定分 2 年从销项税额中抵扣，第一年抵扣比例为 60%，第二年抵扣比例为 40%。

【提示 1】取得的不动产，包括以直接购买、接受捐赠、接受投资入股、自建以及抵债等各种形式取得不动产，不包括房地产开发企业自行开发的房地产项目。

【提示 2】融资租入的不动产以及在施工现场修建的临时建筑物、构筑物，其进项税额不适用上述分 2 年抵扣的规定（在购入当期 一次抵扣）。



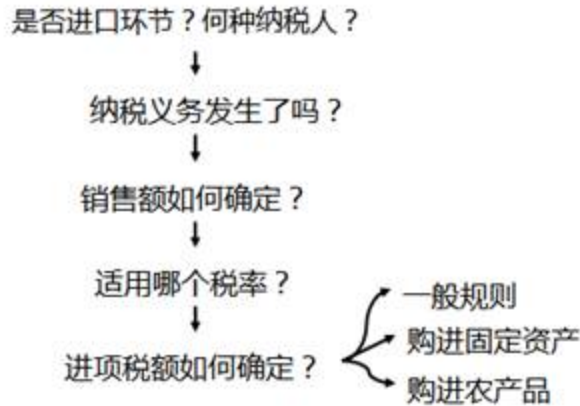
4. 纳税人购进固定资产、无形资产（不包括其他权益性无形资产）、不动产，专用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的，不得抵扣进项税额。

【案例】甲企业是增值税一般纳税人，其外购水泥取得合法扣税凭证并用于本企业的建筑工程。

【解析】

外购水泥带来的进项税额能否抵扣，取决于该项建筑工程的性质：

- (1) 如果专门用作办公楼、厂房的，其进项税额可以抵扣；
- (2) 如果专门用作职工俱乐部的，其进项税额不得抵扣；
- (3) 如果既用作办公楼，又用作职工俱乐部的，其进项税额可以抵扣。



#### 考点 14：购进农产品进项税额的抵扣（★）（2018年重大调整）

【相关链接 1】农产品，指各种植物、动物的初级产品，适用 11%的增值税税率。

【相关链接 2】农业生产者销售自产的农产品，免征增值税。



##### 1. 购进农产品 直接销售、简单加工后销售

（1）纳税人购进农产品，取得一般纳税人开具的增值税专用发票或海关进口增值税专用缴款书的，以增值税专用发票或海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额为进项税额。

【案例】甲超市是增值税一般纳税人，2017年 11月从乙批发商处购进苹果一批，取得乙批发商开具的增值税专用发票注明金额 1000元、税额为 110元。当月，甲超市将该批苹果分装后全部销售，取得含税收入 2220元。

【解析】

①甲超市将购入的苹果简单分装后销售；

②苹果属于适用 11%增值税税率的初级农产品，甲超市销售该批苹果的销项税额  $=2220 \div (1+11\%) \times 11\% = 220$ （元）；

③甲超市购进该批苹果取得了增值税专用发票，可以抵扣的进项税额为票面注明的税额 110元。

（2）纳税人购进农产品，从按照简易计税方法依照 3%征收率计算缴纳增值税的小规模纳税人取得增值税专用发票的，以增值税专用发票上注明的金额和 11%的扣除率计算进项税额。

【案例】甲公司是增值税一般纳税人，2017年 11月从小规模纳税人乙批发公司处购入一批苹果，并全部于当月对外直接销售完毕，取得含税收入 2220元。乙批发公司按照规定申请主管税务机关代开了增值税专用发票，票面注明金额 1000元、税额为 30元（金额 1000元 $\times$ 征收率 3%）。

【解析】

①甲公司将购入的初级农产品直接对外销售；

②苹果属于适用 11%增值税税率的初级农产品，甲公司销售该批苹果的销项税额  $=2220 \div (1+11\%) \times 11\% = 220$ （元）；

③虽然甲公司取得的乙批发公司申请主管税务机关代开的增值税专用发票上注明的税额仅为 30元，但按照规定，甲公司购进该批苹果可以抵扣的进项税额  $=1000 \times 11\% = 110$ （元）。

（3）纳税人购进农产品，取得（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和 11%的扣除率计算进项税额。

【案例】甲面粉厂为增值税一般纳税人，2017年 11月份向农民收购玉米一批，开具的农产品收购发票上注明的农产品买价为 60万元，并将该批玉米验收入库。

【解析】甲面粉厂本月就购进的该批玉米可以抵扣的进项税额  $=60 \times 11\% = 6.6$ （万元）。



## 2. 购进农产品 深加工后销售

营业税改征增值税试点期间，纳税人购进用于生产销售或委托受托加工 17%税率货物的农产品维持原扣除力度不变。

【提示】所谓“维持原扣除力度不变”，在考试中主要指“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（包括按规定缴纳的烟叶税）和 13% 的扣除率计算抵扣进项税额”。

【案例 1】甲公司（一般纳税人）在营改增试点期间向农民收购一批西红柿用于加工成瓶装番茄酱销售，收购该批西红柿时向农民开具的农产品收购发票上注明买价为 1000元，番茄酱不含税销售额为 3000元。

【解析】

（1）甲公司将该批西红柿加工的番茄酱全部对外销售，对应的销项税额  $= 3000 \times 17\% = 510$ （元）；

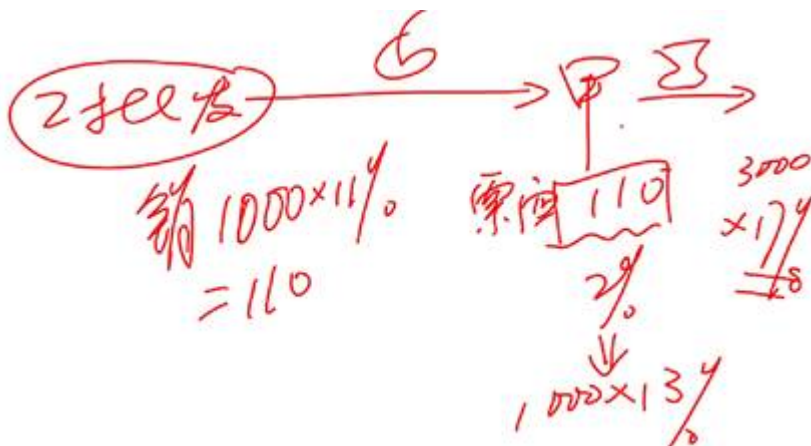
（2）甲公司就上述业务可以抵扣的进项税额  $= \text{买价} \times 13\% = 1000 \times 13\% = 130$ （元）。

【案例 2】甲公司（一般纳税人）在营改增试点期间向乙批发公司（一般纳税人）购买一批苹果用于加工成瓶装苹果酱销售，该批苹果的不含增值税价为 1000元，苹果酱不含税销售额为 3000元。

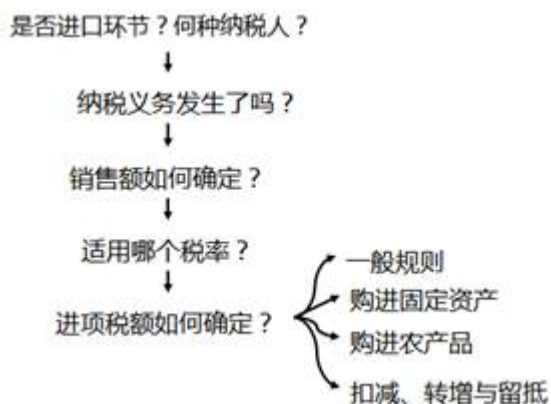
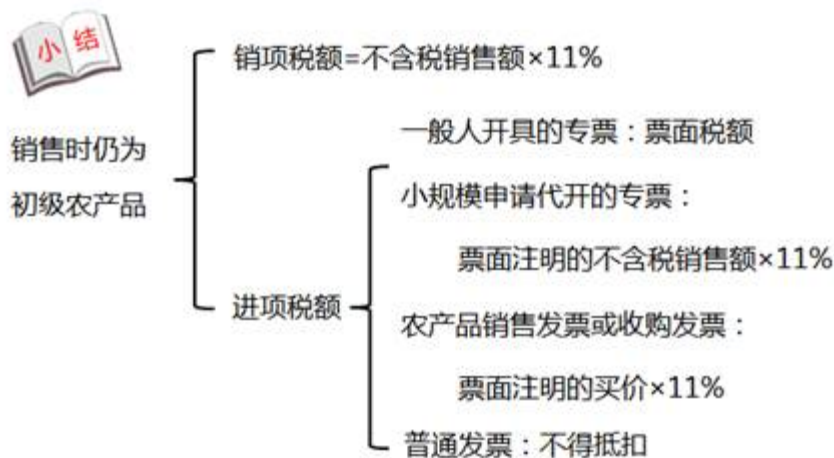
【解析】

（1）乙批发公司向甲公司销售初级农产品，对应的销项税额  $= 1000 \times 11\% = 110$ （元），因此，乙批发公司向甲公司开具增值税专用发票注明金额 1000元、税额 110元。

（2）甲公司将该批苹果加工的苹果酱全部对外销售，对应的销项税额  $= 3000 \times 17\% = 510$ （元），而甲公司就上述业务可以抵扣的进项税额  $= 1000 \times 13\% = 130$ （元）（即在按照票面注明税额 110元抵扣的基础上，还可以加计扣除 2%）。



3. 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。



### 考点 15：进项税额的“扣减、转增与留抵”（★）

#### （一）扣减进项税额

##### 1. 已抵扣进项税额的货物等改变用途（**进项税额转出**）

（1）已抵扣进项税额的购进货物（不含固定资产）、劳务、服务，发生税法规定的不得从销项税额中抵扣情形（简易计税方法计税项目、免征增值税项目除外）的，应当将该进项税额从当期进项税额中扣减；无法确定该进项税额的，按照当期实际成本计算应扣减的进项税额。

【案例】甲企业为增值税一般纳税人，10月份外购一批涂料拟用于销售，取得增值税专用发票注明价款 100 万元，增值税税额 17 万元，当月通过税务机关认证并抵扣了进项税额。11月份，甲企业将该批涂料中的 50% 用于职工食堂装修。

【解析】甲企业 11 月份应当转出的进项税额 =  $17 \times 50\% = 8.5$ （万元）。

（2）已抵扣进项税额的固定资产、无形资产或者不动产，发生税法规定的不得从销项税额中抵扣情形的，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 = 固定资产、无形资产或者不动产净值 × 适用税率**

【提示】固定资产、无形资产或者不动产净值，是指纳税人根据财务会计制度计提折旧或摊销后的余额。

【案例】甲公司是增值税一般纳税人，2017年11月将其作为固定资产核算的一批电脑作为职工福利发放。该批电脑2015年购入时取得增值税专用发票并经过认证抵扣，增值税专用发票上注明的价款为10万元，增值税税额为1.7万元。已知，该批电脑已经提取符合规定的折旧额4万元，电脑的增值税税率为17%。

【解析】在本案中，甲公司将购进用于生产经营的电脑改变用途作为职工福利，应转出的进项税额 =  $(10 - 4) \times 17\% = 1.02$ （万元）。

2. 适用一般计税方法的纳税人，兼营简易计税方法计税项目、免征增值税项目而无法划分不得抵扣的进项税额，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 = 当期无法划分的全部进项税额 × (当期简易计税方法计税项目销售额 + 免征增值税项目销售额) ÷ 当期全部销售额**

3. 纳税人适用一般计税方法计税的，因销售折让、中止或者退回而退还给购买方的增值税额，应当从当期的销项税额中扣减；因销售折让、中止或者退回而收回的增值税额，应当从当期的进项税额中扣减。

## (二) 转增进项税额

按照税法规定不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产、无形资产、不动产，发生用途改变，用于允许抵扣进项税额的应税项目，可在用途改变的次月按照下列公式，依据合法有效的增值税扣税凭证，计算可以抵扣的进项税额：

**可以抵扣的进项税额 = 固定资产、无形资产、不动产净值 ÷ (1 + 适用税率) × 适用税率**

【案例】甲公司是增值税一般纳税人，2017年10月将职工健身房里的一批电脑改用于生产车间，该批电脑购进时取得了增值税专用发票注明价款为10万元、增值税税额为1.7万元。已知，截止2017年10月，甲公司为该批电脑计提的符合规定的折旧额为4.68万元，电脑的增值税税率为17%。

【解析】甲公司将用于不得抵扣用途（职工福利）的外购电脑改为可以抵扣用途（生产车间），在改变用途的次月（11月）就上述业务可以抵扣的进项税额 =  $(11.7 - 4.68) \div (1 + 17\%) \times 17\% = 1.02$ （万元）。

## (三) 是否存在上期期末留抵税额？

当期销项税额小于当期进项税额，不足抵扣时，其不足部分可以结转下期继续抵扣。

【案例】甲企业为增值税一般纳税人：（1）10月份销项税额为100万元，可以抵扣的进项税额为120万元。（2）11月份销项税额为150万元，11月份新发生的可以抵扣的进项税额80万元。

【解析】

（1）10月份甲企业应纳增值税 =  $100 - 120 = -20$ （万元）。

（2）11月份甲企业应纳增值税 =  $150 - 80 - 20 = 50$ （万元）。

【例题·不定项选择题（节选）】（2016年）甲公司为增值税一般纳税人……（1）购进生产用原材料取得增值税专用发票注明税额17万元，另支付运费取得增值税专用发票注明税额0.33万元。（2）购进办公设备取得增值税专用发票注明税额3.4万元……上期留抵增值税税额为5.6万元；取得的增值税专用发票已通过税务机关认证。

甲公司的下列进项税额，准予从销项税额中抵扣的是（ ）。

- A. 上期留抵增值税额 5.6万元
- B. 购进办公设备的进项税额 3.4万元
- C. 购进生产用原材料的进项税额 17万元
- D. 支付运输费的进项税额 0.33万元

【答案】 ABCD

【解析】（1）选项 A：上期留抵增值税税额，可以与本期进项税额一并从本期销项税额中抵扣；（2）选项 BC：购进办公设备、生产用原材料，均属于用于能够产生销项税额的项目，对应的进项税额可以依法抵扣；（3）选项 D：为购进生产用原材料而接受交通运输服务，对应的进项税额可以依法抵扣。

## (四) 进项税额抵扣期限的规定（2018年调整）

1. 自2017年7月1日起，增值税一般纳税人取得的2017年7月1日及以后开具的增值税专用发票和机动车销售统一发票，应自开具之日起360日内认证或登录增值税发票选择确认平台进行确认，并在规定的纳税申报期内，向主管国税机关申报抵扣进项税额。

2. 增值税一般纳税人取得的2017年7月1日及以后开具的海关进口增值税专用缴款书，应自开具之日起360日内向主管国税机关报送《海关完税凭证抵扣清单》，申请稽核比对。