



增值税进项税额抵扣政策税会处理

Shanghai National Accounting Institute

主讲老师：赵强
2022年11月30日



目 录

- 一、增值税会计处理规定
- 二、准予抵扣的进项税额政策和税会处理
- 三、不得抵扣政策的进项税额政策和税会处理
- 四、农产品进项税额抵扣政策和税会处理
- 五、已抵扣进项税额不得抵扣政策和税会处理
- 六、不得抵扣进项税额允许抵扣政策和税会处理
- 七、特殊行业企业进项税额抵扣政策规定和税会处理
- 八、增值税加计抵减政策和税会处理
- 九、增值税留抵退税政策和税会处理



目 录

一、增值税会计处理规定





一 增值税会计处理规定

增值税计税方法

一般计税方法

应纳税增值税额 = 销项税额 - 可以抵扣的进项税额

简易计税方法

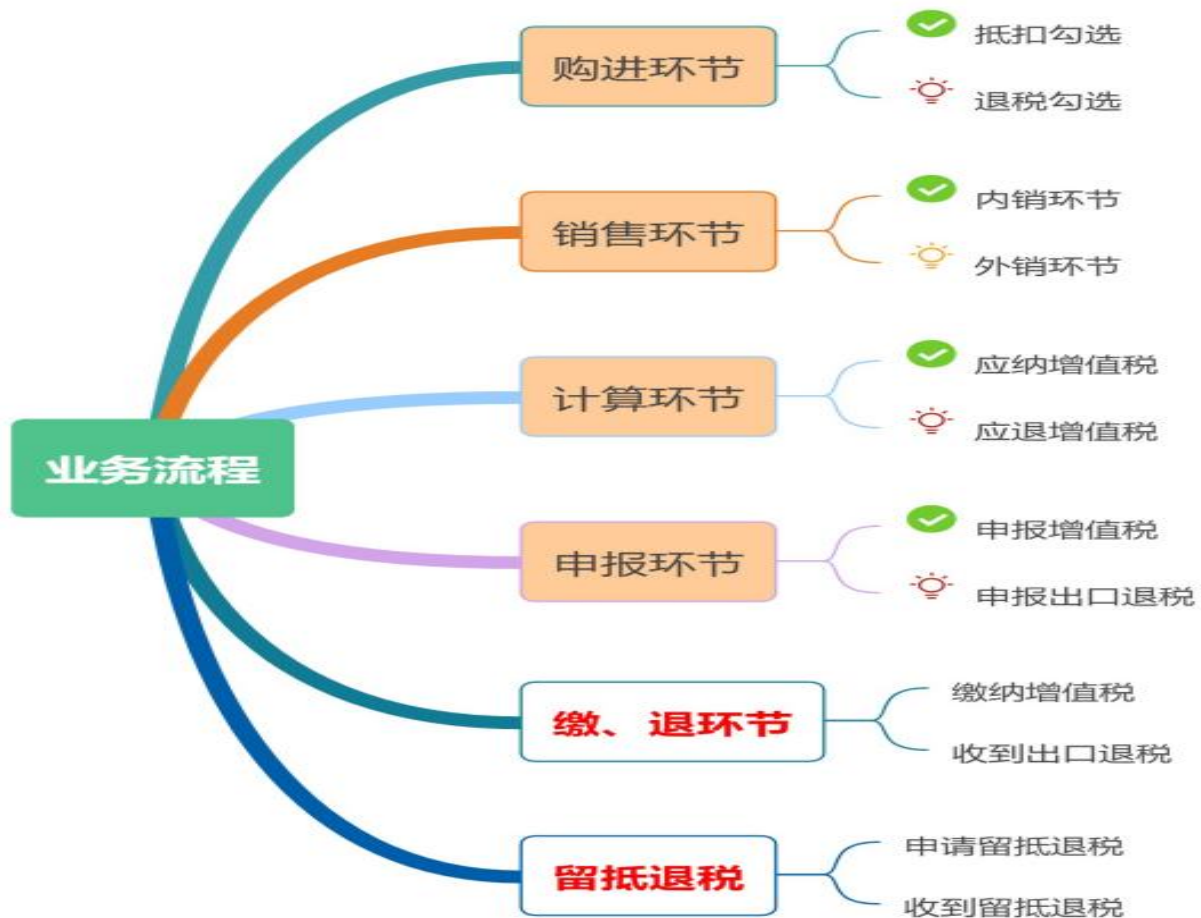
应纳税增值税额 = 销售额 × 征收率

上海国家会计学院
Shanghai National Accounting Institute



一

增值税会计处理规定



抵扣的关键：进项税额

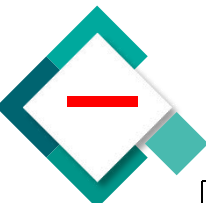
退税的关键：进项税额



一 增值税会计处理规定

(二) 会计科目的设置 财政部会计司颁布的《增值税会计处理规定》(财会[2016]22号印发)

类型	计税方法	一级科目	二级明细科目
纳税义务	一般计税方法	应交税费	1.应交增值税 (10个专栏)
			2.未交增值税
			3.增值税留抵税额
			4.待抵扣进项税额
			5.待认证进项税额
			6.预缴增值税
			7.待转销项税额
			8.转让金融商品应交增值税
			9.增值税检查调整
			10.简易计税
扣缴义务			11.代扣代缴增值税



一 增值税会计处理规定

(二) 会计科目的设置

应交税费----应交增值税 (专栏)

借 方		贷 方	
1.进项税额		1.销项税额	
2.销项税额抵减		2.出口退税	
3.已交税金		3.进项税额转出	
4.转出未交增值税		4.转出多交增值税	
5.减免税款			
6.出口抵减内销产品应纳税额			
期末借方余额,反映尚未抵扣的进项税额		贷方无余额	



目 录

二、准予抵扣的进项税额政策和税会处理

(一) 进项税额抵扣的一般政策规定

(二) 进项税额抵扣方式

(三) 一般情况抵扣的税会处理

1. 增值税发票“勾选认证”三种方式

2. 取得抵扣凭证当期认证且抵扣或按规定抵扣的税会处理

3. 取得抵扣凭证当期未认证，后期认证抵扣税会处理

4. 货物等已验收入库但未取得增值税抵扣凭证的税会处理

5. 外贸出口企业取得增值税抵扣凭证的税会处理

(四) 认定或登记为一般纳税人前进项税额的抵扣





二

准予抵扣的进项税额政策和税会处理

(一) 进项税额抵扣的一般政策规定

《增值税暂行条例》

第八条 纳税人购进货物、劳务、服务、无形资产、不动产支付或者负担的增值税额，为进项税额。

下列进项税额准予从销项税额中抵扣：

(一) 从销售方取得的**增值税专用发票**上注明的增值税额。

(二) 从海关取得的**海关进口增值税专用缴款书**上注明的增值税额。

(三) **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和11%（**2019年4月1日后为9%**）的扣除率计算的进项税额，国务院另有规定的除外。

进项税额计算公式：

$$\text{进项税额} = \text{买价} \times \text{扣除率}$$

(四) 自境外单位或者个人购进劳务、服务、无形资产或者境内的不动产，从税务机关或者扣缴义务人取得的代扣代缴税款的**完税凭证**上注明的增值税额。

准予抵扣的项目和扣除率的调整，由国务院决定。



二 准予抵扣的进项税额政策和税会处理

(一) 进项税额抵扣的一般政策规定

《营改增试点实施办法》

第25条 下列进项税额准予从销项税额中抵扣：

- (一) 从销售方取得的**增值税专用发票**（含税控机动车销售统一发票）上注明的增值税额。
- (二) 从海关取得的**海关进口增值税专用缴款书**上注明的增值税额。
- (三) **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和13%（2019年4月1日后为9%）的扣除率计算的进项税额。计算公式为：

$$\text{进项税额} = \text{买价} \times \text{扣除率}$$

买价，是指纳税人购进农产品在农产品收购发票或者销售发票上注明的价款和按照规定缴纳的烟叶税。

购进农产品，按照《农产品增值税进项税额核定扣除试点实施办法》抵扣进项税额的除外。

- (四) 从境外单位或者个人购进服务、无形资产或者不动产，自税务机关或者扣缴义务人取得的解缴**税款的完税凭证**上注明的增值税额。

第26条 纳税人取得的增值税扣税凭证不符合法律、行政法规或者国家税务总局有关规定的，其进项税额不得从销项税额中抵扣。



二

准予抵扣的进项税额政策和税会处理

(二) 进项税额抵扣方式





二

准予抵扣的进项税额政策和税会处理

(二) 进项税额抵扣方式

以票抵扣	(1) 增值税专用发票	<p>纳税人如需用于申报抵扣增值税进项税额或申请出口退税、代办退税，应当登录增值税发票综合服务平台确认发票用途。（国家税务总局公告2019年第45号）</p> <p>特别注意ETC通行费电子票据： ETC预付费客户可以自行选择在充值后索取不征税发票或待实际发生通行交易后索取通行费电子票据。</p> <p>客户在充值后索取不征税发票的，在服务平台取得由ETC客户服务机构全额开具的不征税发票；实际发生通行交易后，ETC客户服务机构和收费公路经营管理者均不再向其开具通行费电子票据。（交通运输部 财政部 税务总局 国家档案局公告2020年第24号）</p>
	(2) 税控机动车销售统一发票	
	(3) 海关取得的专用缴款书	
	(4) 通行费电子发票	
	(5) 旅客运输电子发票	



二 准予抵扣的进项税额政策和税会处理

(二) 进项税额抵扣方式

计算抵扣	(1) 农产品收购发票 (2) 农产品销售发票	进项税额=买价×9%或9%+1% 收购烟叶进项税额=(收购价+价外补贴10%+烟叶税20%)×9%
	(3) 从小规模取得专票(3%)	进项税额=不含税金额×9%或9%+1%
	(4) 桥、闸通行费发票	进项税额=发票金额÷(1+5%)×5%
	(5) 注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单	进项税额=(票价+燃油附加费)÷(1+9%)×9% CNY代表人民币; CN代表“民航发展基金”; YQ代表“燃油附加费”
	(6) 注明旅客身份信息的铁路车票	进项税额=票面金额÷(1+9%)×9%
	(7) 注明旅客身份信息的公路、水路等其他客票	进项税额=票面金额÷(1+3%)×3%
	核定扣除	免税农产品
特殊抵扣	房地产企业取得财政票据等	允许扣除的土地价款及拆迁补偿费=土地出让金和拆迁补偿费×(销售建筑面积÷可售建筑面积) 销项税额抵减=允许扣除的土地价款及拆迁补偿费÷(1+9%)×9%

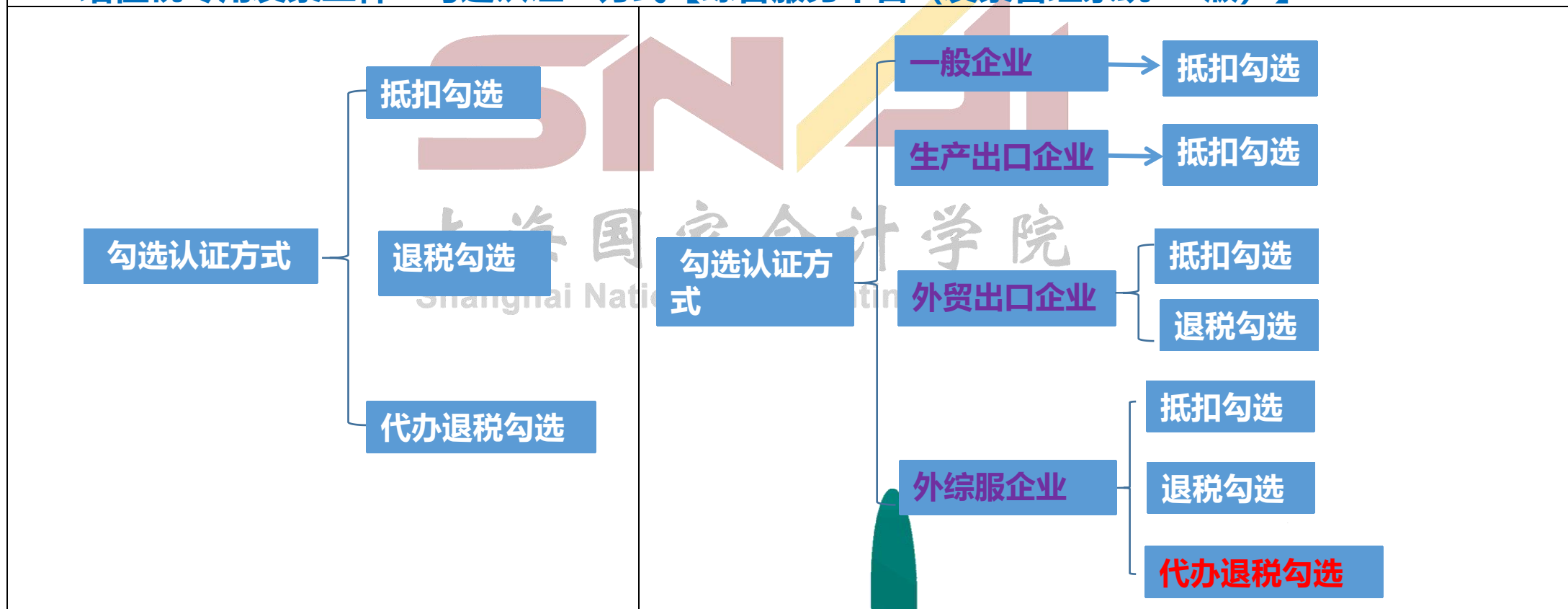


二

准予抵扣的进项税额政策和税会处理

(三) 一般情况抵扣的税会处理

1. 增值税专用发票三种“勾选认证”方式【综合服务平台（发票管理系统2.0版）】

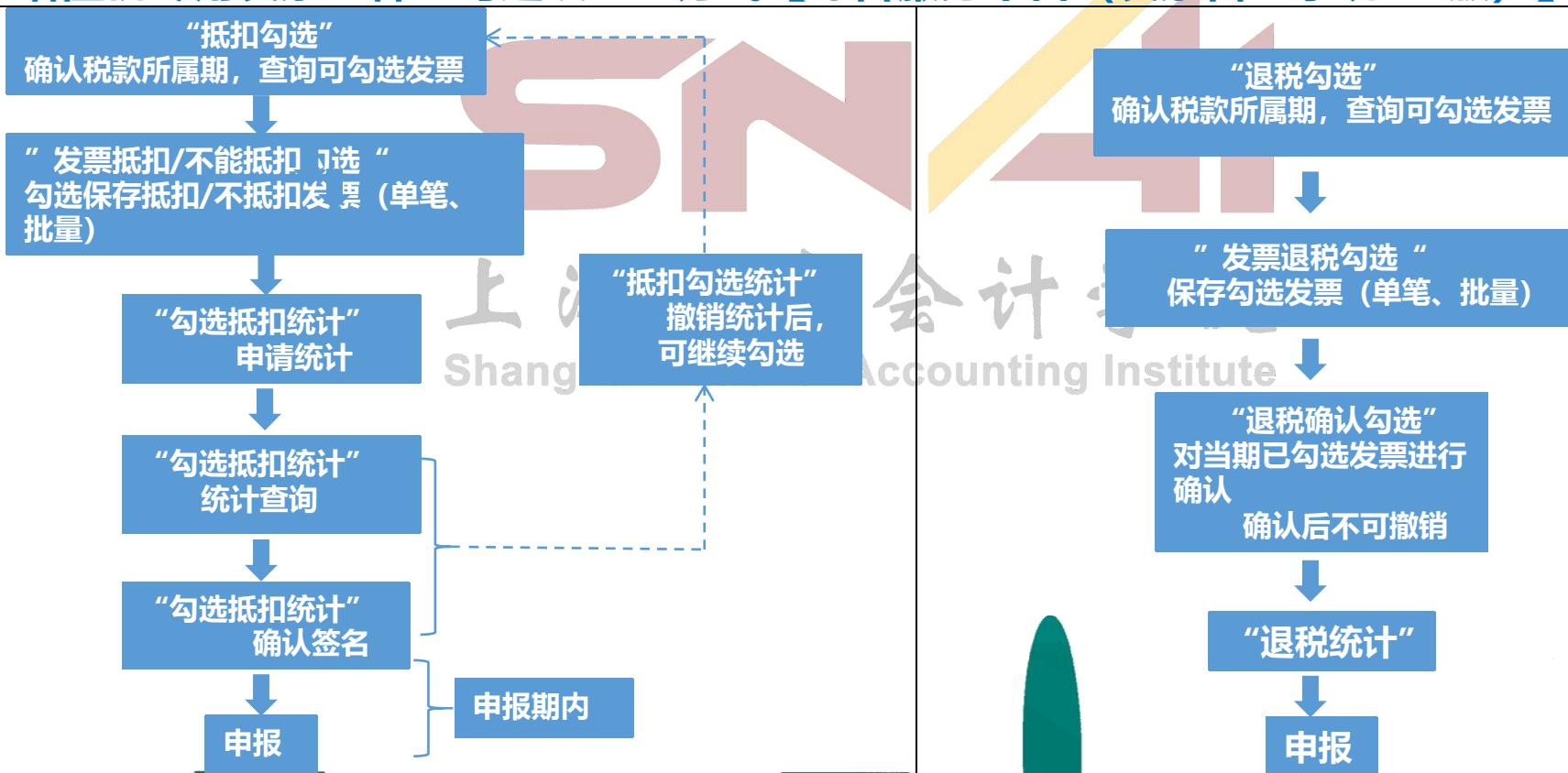




二 准予抵扣的进项税额政策和税会处理

(三) 一般情况抵扣的税会处理

1. 增值税专用发票三种“勾选认证”方式【综合服务平台（发票管理系统2.0版）】





二

准予抵扣的进项税额政策和税会处理

(三) 一般情况抵扣的税会处理

2.取得抵扣凭证当期认证且抵扣或按规定抵扣的税会处理

A公司，为增值税一般纳税人，2022年10月12日购进一批材料，材料已验收入库，取得一份增值税专用发票，发票上注明金额100万元，税额13万元，款项已支付。

该公司当月进行了勾选确认，该纳税人应于11月申报期内申报抵扣进项税额13万元。

借：原材料	1000000
应交税费——应交增值税（进项税额）	130000
贷：银行存款	1130000



二 准予抵扣的进项税额政策和税会处理

(三) 一般情况抵扣的税会处理

3.取得抵扣凭证当期未认证，后期认证抵扣税会处理

A公司，为增值税一般纳税人，2022年10月1日购进一批材料，材料已验收入库，取得一份增值税专用发票，发票上注明金额100万元，税额13万元，款项已支付。

(1) 该公司10月1日记账时，发票尚未认证。

借：原材料	1000000
应交税费--待认证进项税额	130000
贷：银行存款	1130000

(2) 该公司11月12日进行勾选确认并于10月申报期申报抵扣。

借：应交税费-- 应交增值税（进项税额）	130000
贷： 应交税费--待认证进项税额	130000



二 准予抵扣的进项税额政策和税会处理

(三) 一般情况抵扣的税会处理

4. 货物等已验收入库但未取得增值税抵扣凭证的税会处理

A公司，为增值税一般纳税人，2022年10月12日购进一批材料，货物清单上注明的价格为113万元，材料已验收入库，但尚未收到增值税专用发票，也未付款。

11月17日取得增值税专用发票，发票上注明的金额为100万元，税额为13万元。11月30日对该发票进行了勾选认证确认。

(1) 10月12日记账时，按照货物清单价格100万元（不含税）暂估入账。但不需要将进项税额暂估入账。

借：原材料	1000000
贷：应付账款	1000000

(2) 11月1日，用红字冲销原暂估入账金额

借：应付账款	1000000
贷：原材料	1000000

(3) 11月17日取得该专用发票账务处理。

借：原材料	1000000
应交税费--待认证进项税额	130000
贷：应付账款	1130000

(4) 11月30日对该发票进行的勾选认证确认

借： 应交税费--应交增值税（进项税额）	130000
贷： 应交税费--待认证进项税额	130000



二 准予抵扣的进项税额政策和税会处理

(三) 一般情况抵扣的税会处理

5. 外贸出口企业取得增值税抵扣凭证的税会处理

某市外贸公司，增值税一般纳税人，具有进出口经营权，属于非出口收汇重点监管企业。该公司征税率13%、退税率13%。

2022年10月16日购入出口商品取得两张增值税专用发票，能够明确内销和外销购进的商品，并分别核算内销和外销的进项税额。10月内销购进增值税专用发票金额300 000元，税额39 000元(税率13%)；外销购进增值税专用发票金额200 000元，税额26 000元(税率13%)，银行存款已支付款项。10月底分别进行了抵扣勾选认证和退税勾选认证。

(1) 内销购进商品，“抵扣勾选”认证：

借：库存商品--库存内销商品	300 000
应交税费--应交增值税（进项税额）	39 000
贷：银行存款	339 000

(2) 外销购进商品，“退税勾选”认证：

借：库存商品--库存出口商品	200 000
应交税费--待抵扣进项税额	26 000
贷：银行存款	226 000



二

准予抵扣的进项税额政策和税会处理

(四) 认定或登记为一般纳税人前进项税额的抵扣 (国家税务总局公告2015年第59号)

1. 纳税人自办理税务登记至认定或登记为一般纳税人期间，**未取得生产经营收入，未按照销售额和征收率简易计算应纳税额申报缴纳增值税的**，其在此期间取得的增值税扣税凭证，**可以在认定或登记为一般纳税人后抵扣进项税额。**

2. 上述增值税扣税凭证按照现行规定**无法办理认证或者稽核比对的**，按照以下规定处理：

(1) 购买方纳税人取得的增值税专用发票，按照《关于推行增值税发票系统升级版有关问题的公告》(国家税务总局公告2014年第73号)规定的程序，由销售方纳税人开具红字增值税专用发票后重新开具蓝字增值税专用发票。

购买方纳税人按照国家税务总局公告2014年第73号规定填开《开具红字增值税专用发票信息表》或《开具红字货物运输业增值税专用发票信息表》时，选择“所购货物或劳务、服务不属于增值税扣税项目范围”或“所购服务不属于增值税扣税项目范围”。

(2) 纳税人取得的海关进口增值税专用缴款书，按照《国家税务总局关于逾期增值税扣税凭证抵扣问题的公告》(国家税务总局公告2017年第36号)规定的程序，经省税务局稽核比对相符后抵扣进项税额。

本公告所称的“未取得生产经营收入，未按照销售额和征收率简易计算应纳税额申报缴纳增值税”，指的是纳税人按照会计制度和税法的规定，真实记录和准确核算的经营结果。通过**隐瞒收入形成的**“未取得生产经营收入，未按照销售额和征收率简易计算应纳税额申报缴纳增值税”，不在本公告规定之列。



目 录

三、不得抵扣的进项税额政策和税会处理

(一) 增值税扣税凭证不符合规定的不予抵扣

(二) 用途不符合规定的不予抵扣

1.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不予抵扣

2.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**固定资产、无形资产**（不包括其他权益性无形资产）、**不动产**不予抵扣。

3.非正常损失涉及的进项税额不予抵扣

4..兼营简易计税方法计税项目、免征增值税项目进项税额不得抵扣的划分



三

不得抵扣的进项税额政策和税会处理

(一) 增值税扣税凭证不符合规定的不予抵扣

《增值税暂行条例》第九条

纳税人购进**货物、劳务、服务、无形资产、不动产**，取得的增值税扣税凭证不符合法律、行政法规或者国务院税务主管部门有关规定的，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

1. 涉嫌违规增值税专用发票
2. 取得虚开增值税专用发票
3. 取得异常增值税扣税凭证



三

不得抵扣政策的进项税额政策和税会处理

(一) 增值税扣税凭证不符合规定的不予抵扣

1. 涉嫌违规增值税专用发票 (国税函【2006】969号)

防伪税控认证系统发现涉嫌违规发票分“**无法认证**”“**认证不符**”“**密文有误**”“**重复认证**”“**认证时失控**”“**认证后失控**”和“**纳税人识别号认证不符** (发票所列购买方纳税人识别号与申报认证企业的纳税人识别号不符)”等类型。

“金税工程增值税信息管理系统”校验存在问题的专用发票,除了“属于税务机关责任以及技术性错误造成的”外,都属于“不符合规定的扣税凭证”,其进项税额不得从销项税额中抵扣。

根据该规定,纳税人取得的增值税专用发票,在业务真实的基础上,销售方须将开具的增值税专用发票向税务机关申报纳税,才能成为符合规定的扣税凭证。销售方未将开具的增值税专用发票向税务机关申报纳税并走逃的,开具的专票成为“失控发票”,受票方不得抵扣。



三 不得抵扣政策的进项税额政策和税会处理

(一) 增值税扣税凭证不符合规定的不予抵扣

2. 取得虚开增值税专用发票

- (1) 《关于纳税人取得虚开的增值税专用发票处理问题的通知》(国税发〔1997〕134号)；
- (2) 《关于〈国家税务总局关于纳税人取得虚开的增值税专用发票处理问题的通知〉的补充通知》(国税发〔2000〕182号)；
- (3) 《关于纳税人善意取得虚开的增值税专用发票处理问题的通知》(国税发〔2000〕187号)；
- (4) 《关于纳税人善意取得虚开增值税专用发票已抵扣税款加收滞纳金问题的批复》(国税函〔2007〕1240号)；
- (5) 《关于纳税人虚开增值税专用发票征补税款问题的公告》(国家税务总局公告2012年第33号)；
- (6) 《关于纳税人对外开具增值税专用发票有关问题的公告》(国家税务总局公告2014年第39号)。

虚开增值税发票行为可以分为为他人虚开、为自己虚开、让他人为自己虚开、介绍他人虚开四种违法形式。

取得虚开
增值税专用发票

非善意取得
虚开专用发票

善意取得
虚开专用发票



不得抵扣政策的进项税额政策和税会处理

(一) 增值税扣税凭证不符合规定的不予抵扣

非善意取得虚开专用发票

国税发【2000】182号：

一、购货方取得的增值税专用发票所注明的销售方名称、印章与其进行**实际交易的销售方不符**的，即国税发【1997】134号文件第二条法规的“购货方从销售方取得第三方开具的专用发票”的情况。

二、购货方取得的增值税专用发票为销售方所在省(自治区、直辖市和计划单列市)以外地区的，即国税发【1997】134号文件第二条法规的“**从销货地以外的地区取得专用发票**”的情况。

三、其他有证据表明**购货方明知取得的增值税专用发票系销售方以非法手段获得的**，即国税发【1997】134号文件第一条法规的“受票方利用他人虚开的专用发票，向税务机关申报抵扣税款进行偷税”的情况。

善意取得虚开专用发票

国税发【2000】187号：

购货方与销售方存在**真实的交易**，销售方使用的是其所在省(自治区、直辖市和计划单列市)的专用发票，专用发票注明的销售方名称、印章、货物数量、金额及税额等**全部内容与实际相符，且没有证据表明购货方知道销售方提供的专用发票是以非法手段获得的**，对购货方不以偷税或者骗取出口退税论处。但应按有关法规**不予抵扣进项税款或者不予出口退税；购货方已经抵扣的进项税款或者取得的出口退税，应依法追缴。**

国税函【2007】1240号：

纳税人善意取得虚开的增值税专用发票，如能**重新取得合法、有效的专用发票，准许其抵扣进项税款**；如**不能重新取得合法、有效的专用发票，不准其抵扣进项税款或追缴其已抵扣的进项税款。【补税不加收滞纳金】**



不得抵扣政策的进项税额政策和税会处理

3.取得异常增值税扣税凭证

(1) 国家税务总局公告2016年第76号

走逃（失联）企业，是指不履行税收义务并脱离税务机关监管的企业。

根据税务登记管理有关规定，税务机关通过实地调查、电话查询、涉税事项办理核查以及其他征管手段，仍对企业和企业相关人员查无下落的，或虽然可以联系到企业代理记账、报税人员等，但其并不知情也不能联系到企业实际控制人的，**可以判定该企业为走逃（失联）企业。**

走逃（失联）企业**存续经营期间**发生下列情形之一的，所**对应属期**开具的增值税专用发票列入异常增值税扣税凭证：

1. **商贸企业**购进、销售货物名称严重背离的；**生产企业**无实际生产加工能力且无委托加工，或生产能耗与销售情况严重不符，或购进货物并不能直接生产其销售的货物且无委托加工的。
2. **直接走逃失踪不纳税申报**，或**虽然申报**但通过填列增值税纳税申报表相关栏次，规避税务机关审核比对，进行**虚假申报**的。



三 不得抵扣政策的进项税额政策和税会处理

3.取得异常增值税扣税凭证

(2) 国家税务总局公告2019年第38号

一、符合下列情形之一的增值税专用发票,列入异常凭证范围:

- (一) 纳税人丢失、被盗税控专用设备中**未开具或已开具未上传**的增值税专用发票;
- (二) **非正常户纳税人未向税务机关申报或未按规定缴纳税款**的增值税专用发票;
- (三) 增值税发票管理系统**稽核比对发现“比对不符”“缺联”“作废”**的增值税专用发票;
- (四) 经税务总局、省税务局大数据分析发现,纳税人开具的增值税专用发票存在**涉嫌虚开、未按规定缴纳消费税等情形**的;
- (五) 属于《国家税务总局关于走逃(失联)企业开具增值税专用发票认定处理有关问题的公告》(国家税务总局公告2016年第76号) **第二条第(一)项规定情形的增值税专用发票**。

二、增值税一般纳税人申报抵扣异常凭证,同时符合下列情形的,其对应开具的增值税专用发票列入异常凭证范围:

- (一) 异常凭证进项税额累计占同期全部增值税专用发票**进项税额70% (含) 以上**的;
- (二) 异常凭证进项税额**累计超过5万元**的。

纳税人尚未申报抵扣、尚未申报出口退税或已作进项税额转出的异常凭证,其涉及的进项税额不计入异常凭证进项税额的计算。



不得抵扣政策的进项税额政策和税会处理

3.取得异常增值税扣税凭证



1.购进商品入库

借：库存商品 1000000
 应缴税费--应交增值税（进项税额） 130000
 贷：银行存款 1130000

借：库存商品 130000
 贷：应缴税费--应交增值税（进项税额转出） 130000

借：库存商品 130000
 贷：增值税检查调整 130000

借：增值税检查调整 130000
 贷：应交增值税--未交增值税 130000

借：应交增值税--未交增值税 130000
 贷：银行存款 130000

【如果已结转成本，涉及到企业所得税，做纳税调整】



不得抵扣政策的进项税额政策和税会处理

3.取得异常增值税扣税凭证



1. 纳税信用**A级纳税人**取得异常凭证且已经申报抵扣增值税、办理出口退税或抵扣消费税的，可以自接到税务机关通知之日起**10个工作日内**，向主管税务机关提出**核实申请**。经税务机关核实，符合现行增值税进项税额抵扣、出口退税或消费税抵扣相关规定的，**可不作进项税额转出、追回已退税款、冲减当期允许抵扣的消费税税款等处理**。

2. 纳税人对**税务机关认定**的异常凭证**存有异议**，可以向主管税务机关提出**核实申请**。经税务机关核实，符合现行增值税进项税额抵扣或出口退税相关规定的，纳税人可继续申报抵扣或者重新申报出口退税；符合消费税抵扣规定且已缴纳消费税税款的，纳税人可继续申报抵扣消费税税款。



三 不得抵扣政策的进项税额政策和税会处理

(二) 用途不符合规定的不予抵扣 (《营改增试点实施办法》(财税【2016】36号))

第27条 下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣:

(一) 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、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产。其中涉及的固定资产、无形资产、不动产, 仅指专用于上述项目的固定资产、无形资产(不包括其他权益性无形资产)、不动产。

纳税人的交际应酬消费属于个人消费。

(二) 非正常损失的购进货物, 以及相关的加工修理修配劳务和交通运输服务。

(三) 非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物(不包括固定资产)、加工修理修配劳务和交通运输服务。

(四) 非正常损失的不动产, 以及该不动产所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。

(五) 非正常损失的不动产在建工程所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。

【所称货物, 是指构成不动产实体的材料和设备, 包括建筑装饰材料和给排水、采暖、卫生、通风、照明、通讯、煤气、消防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备及配套设施。】

纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产, 均属于不动产在建工程。

(六) 购进的旅客运输服务、贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务。【“购进的贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务” 财税【2019】39号公告】

(七) 财政部和国家税务总局规定的其他情形。



三 不得抵扣政策的进项税额政策和税会处理

1. 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、加工修理修配劳务、服务

A外贸企业为一般纳税人，适用一般计税方法。2022年10月10日购进一批毛巾和洗涤用品用于销售，取得增值税专用发票一张，不含税金额10万元，增值税额1.3万元，款项已支付，当月认证抵扣。2022年11月，该纳税人将所购进的毛巾和洗涤用品**职工餐厅**。

(1) 10月份购进认证抵扣

借：库存商品	100000
应缴税费——应交增值税（进项税额）	13000
贷：银行存款	113000

(2) 11月份用于职工餐厅

借：应付职工薪酬——职工福利费	113000
贷：库存商品	100000
应交税费——应交增值税（ 进项税额转出 ）	13000



三 不得抵扣政策的进项税额政策和税会处理

1. 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、加工修理修配劳务、服务

B建筑企业为一般纳税人，既有一般计税方法，也有简易计税方法，能够分别进行核算。2022年10月10日购进一批建筑用钢材，取得增值税专用发票一张，不含税金额10万元，增值税额1.3万元，款项已支付，当月认证抵扣。2022年11月，该纳税人将所购进的该批钢材全部用于甲供材工程。

(1) 10月份购进认证抵扣

借：原材料	100000
应缴税费--应交增值税（进项税额）	13000
贷：银行存款	113000

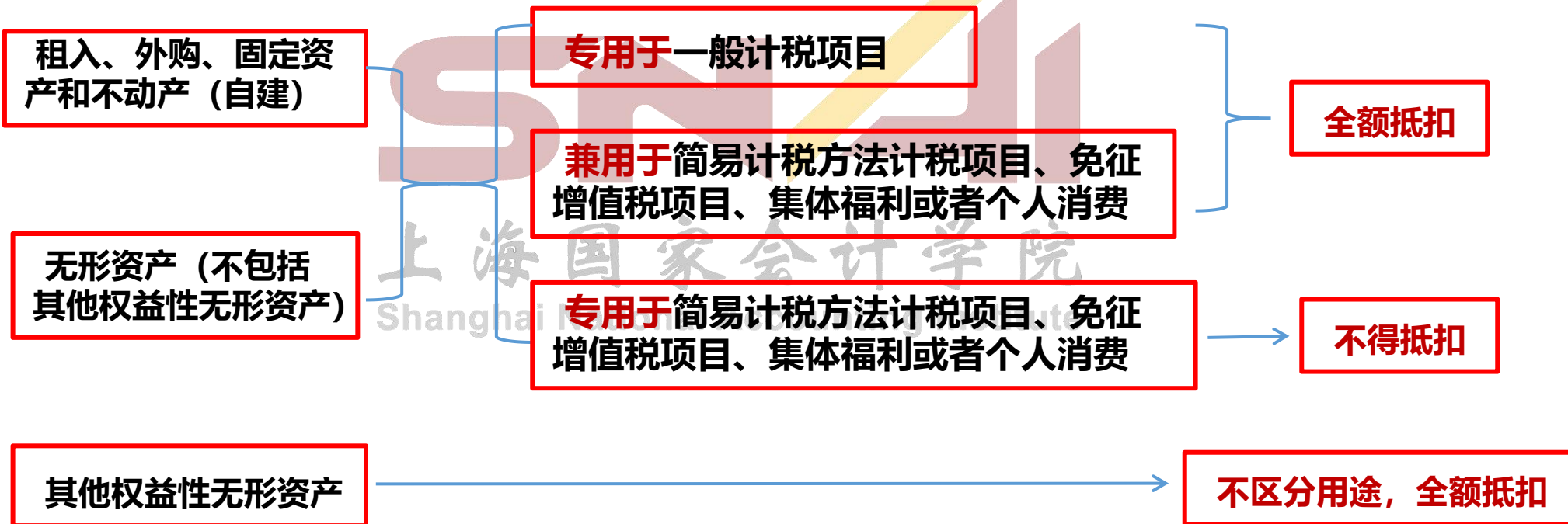
(2) 11月份用于甲供材工程

借：工程施工—合同成本	113000
贷：原材料	100000
应交税费——应交增值税（进项税额转出）	13000



三 不得抵扣政策的进项税额政策和税会处理

2. 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固定资产、无形资产（不包括其他权益性无形资产）、不动产不得抵扣



其他权益性无形资产，包括基础设施资产经营权、公共事业特许权、配额、经营权(包括特许经营权、连锁经营权、其他经营权)、经销权、分销权、代理权、会员权、席位权、网络游戏虚拟道具、域名、名称权、肖像权、冠名权、转会费等。(财税【2016】36号附件1销售服务、无形资产、不动产注释)



三 不得抵扣政策的进项税额政策和税会处理

案例解析

C工业企业为一般纳税人。2022年10月10日购进一栋新建三层楼房，取得增值税专用发票一张，不含税金额600万元，增值税额54万元，款项已支付，当月认证抵扣，**一、二层用作职工食堂和餐厅，三层用作办公室。**

借：固定资产 6000000
 应缴税费--应交增值税（进项税额） 540000
 贷：银行存款 6540000

C工业企业为一般纳税人。2022年10月10日购进一栋新建三层楼房，取得增值税专用发票一张，不含税金额600万元，增值税额54万元，款项已支付，当月认证抵扣，**三层都用作职工食堂和餐厅。**

(1) 10月份账务处理

借：固定资产 6000000
 应缴税费--应交增值税（进项税额） 540000
 贷：银行存款 6540000

(2) 11月份做进项税额转出

借：固定资产 540000
 贷：应缴税费--应交增值税（**进项税额转出**） 540000



三 不得抵扣政策的进项税额政策和税会处理

3.非正常损失涉及的进项税额不予抵扣

《增值税条例实施细则》	《营改增试点实施办法》（财税【2016】36号附件1）
第24条 条例第十条第（二）项所称 非正常损失 ，是指因 管理不善 造成 被盗、丢失、霉烂变质 （三种情形）的损失。	第二十八条 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。



管理不善属于**主观原因**，企业是可以避免发生的，但企业还是发生该类损失。

自然灾害损失等不可抗力形成的资产损失，是否属于管理不善？

市场环境的突然变化，大量存货滞销导致产品过期而导致的损失，是否属于管理不善？



三 不得抵扣政策的进项税额政策和税会处理

3.非正常损失涉及的进项税额不予抵扣



餐饮企业购进的新鲜食材不易保管，还没用完就**过期或变质了**，是否属于非正常损失？

超市销售的食品过了**保质期还没有卖掉就销毁了**，是否属于非正常损失？



三 不得抵扣政策的进项税额政策和税会处理

3.非正常损失涉及的进项税额不予抵扣

正常损失

运输途中的合理损耗；
生产过程中的合理损耗；
因自然灾害（地震、洪水等）发生的
损毁

允许抵扣

非正常损失

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。

不得抵扣

上海国家会计学院
Shanghai National Accounting Institute



三 不得抵扣政策的进项税额政策和税会处理

案例分析

甲生产企业为一般纳税人，适用一般计税方法。2022年10月购进原材料一批，取得增值税专用发票列明的货物金额20万元，税额2.6万元，运费发票金额2万元，税额0.18万元，并于当月勾选抵扣，款项已付。2022年11月，该纳税人**仓库由于被盗**，造成上述原材料全部丢失。

(1) 2022年10月账务处理

借：原材料	220000
应缴税费--应交增值税（进项税额）	27800
贷：银行存款	247800

(2) 2022年11月账务处理

借：待处理财产损益--待处理流动资产损失	247800
贷：原材料	220000
应交税费--应交增值税（进项税额转出）	27800
借： 营业外支出--非正常损失	247800
贷：待处理财产损益--待处理流动资产损失	247800

乙生产企业为一般纳税人，生产包装食品，适用一般计税方法。2022年10月购进原材料一批，取得增值税专用发票列明的货物金额20万元，税额2.6万元，运费发票金额2万元，税额0.18万元，并于当月勾选抵扣，款项已付。11月该原材料生产的某批次**在产品因违反国家法律法规被依法没收**。

(1) 2022年10月账务处理

借：原材料	220000
应缴税费--应交增值税（进项税额）	27800
贷：银行存款	247800

(2) 2022年11月账务处理

借：待处理财产损益--待处理流动资产损失	247800
贷： 生产成本	220000
应交税费--应交增值税（进项税额转出）	27800
借： 营业外支出--非正常损失	247800
贷：待处理财产损益--待处理流动资产损失	247800



三 不得抵扣政策的进项税额政策和税会处理

4. 兼营简易计税方法计税项目、免征增值税项目进项税额不得抵扣的划分

《营改增试点实施办法》第二十九条规定：

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

注：

1. 主管税务机关可以按照上述公式依据年度数据**对不得抵扣的进项税额进行清算**。

假如每月都有此情况进项税额转出的情况：

每月计算的合计数 < 全年合并计算的合计数，要进行调整进项税额转出。

2. 纳税人在计算不得抵扣进项税额时，简易计税方法计税项目销售额和免征增值税项目销售额为**含税销售额**。

3. 《国家税务总局关于明确中外合作办学等若干增值税征管问题的公告》（国家税务总局公告2018年第42号）第六条规定：

一般纳税人**销售自产机器设备的同时提供安装服务**，**应分别核算**机器设备和安装服务的销售额，安装服务可以按照**甲供工程选择适用简易计税方法计税**。

一般纳税人**销售外购机器设备的同时提供安装服务**，如果已经按照兼营的有关规定，**分别核算**机器设备和安装服务的销售额，**安装服务可以按照甲供工程选择适用简易计税方法计税**。

纳税人对**安装运行后的机器设备提供的维护保养服务**，按照**“其他现代服务”**缴纳增值税。



三 不得抵扣政策的进项税额政策和税会处理

案例分析

丁公司是从事机器设备制造的增值税一般纳税人，适用税率为13%，对所销售机器设备提供安装服务。销售机器设备适用一般计税方法，安装服务适用简易计税方法。

2022年10月，制造该设备购进的原材料等可抵扣的进项税额70万元，月底勾选认证抵扣，但是无法划分一般计税和简易计税进项税额。

11月该公司销售机器设备一般计税方法不含税销售额600万元，安装服务简易计税方法实现不含税销售额150万元，款项银行存款收讫。

(1) 销售机器设备业务账务处理

借：银行存款	6780000
贷：主营业务收入	6000000
应交税费--应交增值税（销项税额）	780000

(2) 安装服务业务账务处理

借：银行存款	1545000
贷：其他业务收入	1500000
应交税费--简易计税	45000

(3) 不得抵扣进项税额

$$= 700000 \times 1500000 \div (6000000 + 1500000) = 140000 \text{ (元)}$$

借：生产成本（工程施工）	140000
贷：应交税费--应交增值税（进项税额转出）	140000

应纳税额比较

1. 混和销售

$$\text{应纳税额} = (6000000 + 1500000) \times 13\% - 700000 = 275000 \text{ (元)}$$

2. 兼营销售

$$\text{应纳税额} = 6000000 \times 13\% - (700000 - 140000) + 150000 \times 3\% = 265000 \text{ (元)}$$

$$\text{3. 节省增值税} = 275000 - 265000 = 10000 \text{ (元)}$$



目 录

四、农产品进项税额抵扣政策和税会处理

(一) 农产品进项税额的计算抵扣和加计抵减

1. 购进农产品进项税额扣除的政策

2. 购进农产品进项税额扣除凭证

3. 购进农产品进项税额扣除的税会处理

(二) 农产品进项税额核定扣除

1. 农产品进项税额核定扣除的政策

2. 以购进农产品为原料生产货物税会处理

3. 购进农产品直接销售税会处理

4. 购进农产品用于生产经营且不构成货物实体税会处理



四 农产品进项税额抵扣政策和税会处理

(一) 农产品进项税额的计算抵扣和加计抵减--1.购进农产品进项税额扣除的政策

时间	税率	加计抵扣率	生产或委托加工税率	政策依据
1994年1月1日—2017年6月30日	13%	0	17%、13%	《增值税暂行条例》
2017年7月1日—2018年4月30日	11%	13%	17%	财税【2017】37号
2018年5月1日—2019年3月31日	10%	12%	16%	财税【2018】32号
2019年4月1日—	9%	10% (9%+1%)	13%	财税【2019】39号公告



四 农产品进项税额抵扣政策和税会处理

(一) 农产品进项税额的计算抵扣和加计抵减--2.购进农产品进项税额扣除凭证

可抵扣进项税额的凭证	不得抵扣进项税额的凭证
<p>1. 增值税专用发票或海关进口增值税专用缴款书</p> <p>2. 农产品收购发票或销售发票</p> <p>农产品收购发票与销售发票票面都是农业生产者销售自产农产品，区别在于收购发票是买方开具，发票左上角打印“收购”两字。</p> <p>销售发票是指农业生产者销售自产农产品适用免征增值税政策而开具的普通发票，由卖方开具，不打印“收购”两字，主要有农场、农村合作社销售农产品时开具和农业生产者个人销售自产农产品，到税务机关代开的免税普通发票。</p>	<p>1. 批发、零售环节纳税人销售免税农产品开具的免税发票</p> <p>(1) 免征蔬菜（财税〔2011〕137号）</p> <p>(2) 部分免税鲜活肉蛋产品（财税〔2012〕75号）</p> <p>2. 小规模纳税人开具的增值税普通发票</p>



四 农产品进项税额抵扣政策和税会处理

(一) 农产品进项税额的计算抵扣和加计抵减--2.购进农产品进项税额扣除凭证

项目	销售方	一般情形	用于生产和委托加工13%税率货物	既用于生产和委托加工13%税率货物，又用于一般情形，未分别核算的	抵扣凭证
从批发、零售环节购进农产品，未享受免税的	一般纳税人9%	9%	9%+1%	9%	增值税专用发票
	小规模纳税人3%	9%	9%+1%	9%	增值税专用发票
进口农产品	进口9%	9%	9%+1%	9%	海关进口增值税专用缴款书
农业生产者自产农产品	农业生产者免税	9%	9%+1%	9%	农产品销售发票
	农业生产者免税	9%	9%+1%	9%	农产品收购发票
从批发、零售环节购进免税	一般纳税人 小规模纳税人 免税	不得抵扣	不得抵扣	不得抵扣	免税发票



四 农产品进项税额抵扣政策和税会处理

(一) 农产品进项税额的计算抵扣和加计抵减--2.购进农产品进项税额扣除凭证

农产品 免税 发票	一是农业生产者销售自产初级农产品；	《中华人民共和国增值税暂行条例》第十五条	可抵扣
	二是农民专业合作社销售本社成员生产的农业产品；	财税〔2008〕81号	可抵扣
	三是制种企业在特定生产经营模式下，生产销售种子；	国家税务总局公告2010年第17号	可抵扣
	四是从事蔬菜批发、零售的纳税人销售的蔬菜	财税[2011]137号	不可抵扣
	五是从事农产品批发、零售的纳税人销售部分鲜活肉蛋产品	财税[2012]75号	不可抵扣
	六是采取“公司+农户”经营模式销售畜禽	国家税务总局公告2013年第8号	可抵扣



四 农产品进项税额抵扣政策和税会处理

(一) 农产品进项税额的计算抵扣和加计抵减--3.购进农产品进项税额扣除的税会处理

案例分析

A公司是棉布生产企业，增值税一般纳税人，适用一般计税方法，销售棉布适用税率为13%。2022年10月业务如下：

- 1.从农业合作社收购棉花，取得免税普通发票金额十份，金额100万元；
 - 2.从农业生产者收购棉花，开具收购发票金额十份，金额100万元；
 - 3.从增值税一般纳税人棉花加工公司购进皮棉，取得增值税发票一份，金额100万元，税额9万元；
 - 4.从小规模纳税人购进皮棉，取得增值税专用发票一份，金额100万元，税额3万元；
 - 5.从小规模纳税人购进皮棉，取得增值税普通发票一份，金额103万元；
 - 6.从国外进口配额棉花，取得海关进口增值税专用缴款书一份，金额100万元，税额9万元；
- 以上款项均已银行支付。10月底，上述购进的原材料均领用投入生产，不考虑其他因素。

---购进时账务处理

1.借：原材料	910000
应交税费--应交增值税（进项税额）	90000
贷：银行存款	1000000
2.借：原材料	910000
应交税费--应交增值税（进项税额）	90000
贷：银行存款	1000000
3.借：原材料	1000000
应交税费--应交增值税（进项税额）	90000
贷：银行存款	1090000
4.借：原材料	940000
应交税费--应交增值税（进项税额）	90000
贷：银行存款	1030000
5.借：原材料	1030000
贷：银行存款	1030000
6.借：原材料	1090000
应交税费--应交增值税（进项税额）	90000
贷：银行存款	1000000



四 农产品进项税额抵扣政策和税会处理

(一) 农产品进项税额的计算抵扣和加计抵减--3.购进农产品进项税额扣除的税会处理

---领用时账务处理

1.借：生产成本 920000
 应交税费--应交增值税（进项税额） 10000
 贷：原材料 910000

生产领用时加计扣除额
=（收购金额） $1000000 \times 1\% = 10000$ （元）

2.借：生产成本 920000
 应交税费--应交增值税（进项税额） 10000
 贷：原材料 910000

生产领用时加计扣除额
=（收购金额） $1000000 \times 1\% = 10000$ （元）

3.借：原材料 1000000
 应交税费--应交增值税（进项税额） 90000
 贷：原材料 1090000

生产领用时加计扣除额
=（专票票面金额） $1000000 \times 1\% = 10000$ （元）

4.借：原材料 950000
 应交税费--应交增值税（进项税额） 10000
 贷：原材料 940000

生产领用时加计扣除额
=（专票票面金额） $1000000 \times 1\% = 10000$ （元）

5.借：原材料 1030000
 贷：银行存款 1030000

取得的普通发票不得抵扣，领用时业务加计扣除。

6.借：原材料 1000000
 应交税费--应交增值税（进项税额） 90000
 贷：原材料 1090000

生产领用时加计扣除额
=（缴款书票面金额） $1000000 \times 1\% = 10000$ （元）

注意：

1.在生产领用时，再加计扣除1%。（实务中，取得发票就按10%抵扣的错误做法）。

2.从小规模纳税人购进取得的普票不得抵扣，领用时也不得加计扣除。（实务中存在领用扣除的情况）



四 农产品进项税额抵扣政策和税会处理

(二) 农产品进项税额核定扣除--1.农产品进项税额核定扣除的政策

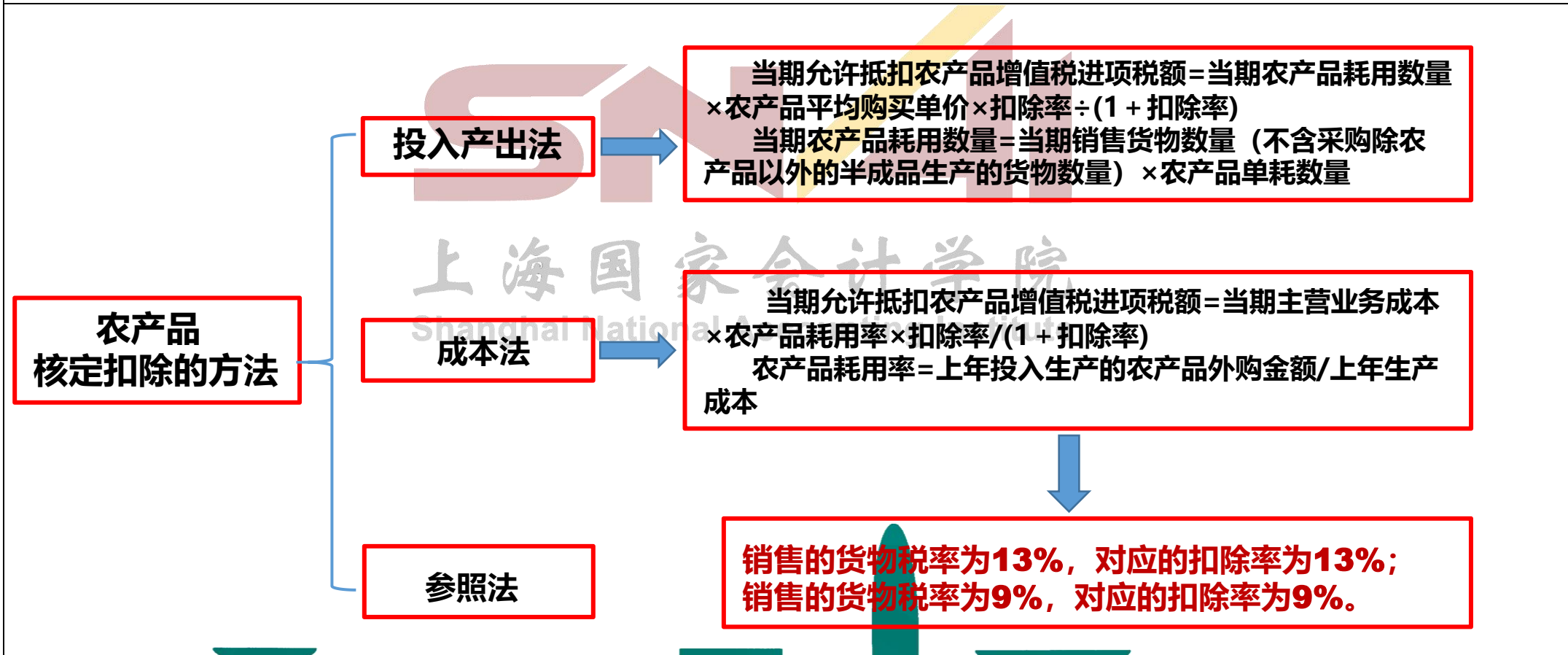
1. 《关于在部分行业试行农产品增值税进项税额核定扣除办法的通知》（财税【2012】38号）；
2. 《关于扩大农产品增值税进项税额核定扣除试点行业范围的通知》（财税【2013】57号）；
3. 《关于在部分行业试行农产品增值税进项税额核定扣除办法有关问题的公告》（国家税务总局公告2012年第35号）；
4. 《关于明确营改增试点若干征管问题的公告》（国家税务总局公告2016年第26号）；
5. 《关于简并增值税税率有关政策的通知》（财税【2017】37号）；
6. 《关于深化增值税改革有关政策的公告》（财政部税务总局海关总署公告2019年第39号）。

上海国家会计学院
Shanghai National Accounting Institute



四 农产品进项税额抵扣政策和税会处理

(二) 农产品进项税额核定扣除--1.农产品进项税额核定扣除的政策





四 农产品进项税额抵扣政策和税会处理

(二) 农产品进项税额核定扣除--2.以购进农产品为原料生产货物税会处理

案例分析

A乳制品公司，增值税一般纳税人。2022年10月份，销售10 000吨**酸奶**，其主营业务成本为6 000万元，农产品耗用率70%，原乳单耗数量为1.06，原乳平均购买单价为4 000元/吨。使用投入产出法计算核定的进项税额。

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)

=10 000×1.06×4000×13%÷ (1 + 13%)

=4877876.11 (元)。

账务处理：

借：应交税费—应交增值税（进项税额） 4877876.11

贷：主营业务成本 4877876.11

注意：

购进时原材料时：

借：原材料

贷：银行存款等

销售的货物税率为13%，对应的扣除率为13%；
销售的货物税率为9%，对应的扣除率为9%。



四 农产品进项税额抵扣政策和税会处理

(二) 农产品进项税额核定扣除--3.购进农产品直接销售

当期允许抵扣农产品增值税进项税额

$$= \text{当期销售农产品数量} \div (1 - \text{损耗率}) \times \text{农产品平均购买单价} \times \text{扣除率} 9\% \div (1 + \text{扣除率} 9\%)$$

$$\text{损耗率} = \text{损耗数量} / \text{购进数量} \quad (\text{税务机关核定损耗率})$$

案例分析

A纺织厂系增值税一般纳税人，以外购皮棉为原料生产棉纱，2022年10月，自农民合作社处收购皮棉500吨，取得对方的增值税普通发票10张，票面金额200万元，款项银行已支付。

该企业皮棉无期初库存，当月对外直接销售皮棉100吨，每吨不含税售价4400元，款项已收。假定当地税务机关核定的损耗率为5%。

(1) 购进时

借：原材料	2000000
贷：银行存款	2000000

(2) 销售时

借：银行存款	479600
贷：其他业务收入	440000
应交税费——应交增值税（销项税额）	39600

(3) 计算进项税额

$$\text{期末平均购买单价} = 2000000 \div 500 = 4000 \text{ (元)}$$

核定扣除进项税额

$$= 100 \div (1 - 5\%) \times 4000 \div (1 + 9\%) \times 9\% = 34765.81 \text{ (元)}$$

$$\text{其他业务成本} = 100 \div (1 - 5\%) \times 4000 \div (1 + 9\%)$$

$$= 386286.82 \text{ (元)}$$

借：其他业务成本	386286.82
应交税费——应交增值税（进项税额）	34765.81
贷：原材料	421052.13



四 农产品进项税额抵扣政策和税会处理

(二) 农产品进项税额核定扣除--4.购进农产品用于生产经营且不构成货物实体的税会处理

1.购进农产品用于生产经营且不构成货物实体的 (包括包装物、辅助材料、燃料、低值易耗品等)

2.当期允许抵扣农产品增值税进项税额

=当期耗用农产品数量/ (1-损耗率) ×农产品平价
购买单价×扣除率10%或9%/ (1+扣除率10%或9%)

案例分析

A胶合板厂，一般纳税人，农产品核定扣除企业，投入产出法。收购原木加工胶合板，当月领用原木380吨加工销售胶合板的外包装板，76吨用作锅炉燃料（符合环保要求），平均收购单价1300元/吨，损耗率为1%，计算收购的原木用于生产经营且不构成货物实体抵扣的进项税额？

(1)当期耗用原材料

= (380+76) ÷ (1-1%) ×1300
=598787.88 (元)

(2) 当期农产品增值税进项税额

= (380+76) ÷ (1-1%) ×1300÷ (1+10%) ×10%
=54435.26元

(3)账务处理:

借：生产成本	544352.62
应交税费-应交增值税（进项税额）	54435.26
贷：原材料	598787.88

注：这里的包装物、辅助材料、燃料、低值易耗品等，是购进的农产品加工包装物、低值易耗品，用作辅助材料和燃料时，用此方法核定。实务中，有好多人把直接构建的包装物等也采用此方法核定，是错误的。



目 录

五、已抵扣进项税额不得抵扣政策和税会处理

上海国家会计学院
Shanghai National Accounting Institute



五 已抵扣进项税额不得抵扣政策和税会处理

《国家税务总局关于深化增值税改革有关事项的公告》（国家税务总局公告2019年第14号）

六、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，并从**当期进项税额**中扣减：

不得抵扣的进项税额 = 已抵扣进项税额 × 不动产净值率

不动产净值率 = (不动产净值 ÷ 不动产原值) × 100%

上海国家会计学院
Shanghai Institute of Accounting



五 已抵扣进项税额不得抵扣政策和税会处理

案例分析

A生产企业，增值税一般纳税人，2020年6月份自建的一生产车间投入使用，取得建筑企业开具的增值税专用发票注明的金额300万元，税额27万元，当月已勾选认证抵扣。

2022年6月，该企业因职工生活需要，把生产车间改用于职工餐厅。

当时该生产车间计入“固定资产”的价值为300万元，采用直线法计提折旧（20年），不考虑残值。

1.2020年7月--2022年6月累计折旧金额

$$3000000 \div 20 \div 12 \times 24 = 300000 \text{ (元)}$$

2.该生产车间的净值

$$3000000 - 300000 = 2700000 \text{ (元)}$$

3.该生产车间的净值率

$$2700000 \div 3000000 = 90\%$$

4.不得抵扣的进项税额

$$270000 \times 90\% = 243000 \text{ (元)}$$

5.2022年7月，做进项税额转出处理

借：固定资产 243000

贷：应交税费--应交增值税（进项税额转出） 243000



目 录

六、不得抵扣进项税额允许抵扣政策和税会处理

上海国家会计学院
Shanghai National Accounting Institute



六 不得抵扣进项税额允许抵扣政策和税会处理

《国家税务总局关于深化增值税改革有关事项的公告》（国家税务总局公告2019年第14号）

七、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 = 增值税扣税凭证注明或计算的进项税额 × 不动产净值率

【不动产净值率 = (不动产净值 ÷ 不动产原值) × 100%】

Shanghai National Accounting Institute



六 不得抵扣进项税额允许抵扣政策和税会处理

案例分析

A生产企业，增值税一般纳税人，2020年6月份自建的一**职工餐厅**投入使用，取得建筑企业开具的增值税专用发票注明的金额300万元，税额27万元，当月已勾选认证抵扣。

2022年6月，该企业因生产需要，把职工餐厅改用于**生产车间**。

当时该职工餐厅计入“**固定资产**”的价值为327万元，采用直线法计提折旧（20年），不考虑残值。

1.2020年7月--2022年6月累计折旧金额

$$3270000 \div 20 \div 12 \times 24 = 327000 \text{ (元)}$$

2.该生产车间的净值

$$3270000 - 327000 = 2943000 \text{ (元)}$$

3.该生产车间的净值率

$$2943000 \div 3270000 = 90\%$$

4.允许抵扣的进项税额

$$270000 \times 90\% = 243000 \text{ (元)}$$

5.2022年7月，做进项税额抵扣处理

借：应交税费--应交增值税（进项税额） 243000

贷：固定资产 243000



目 录

七、特殊行业企业进项税额抵扣政策规定

(一) 煤炭采掘企业增值税进项税额抵扣

(二) 无运输工具承运业务进项税抵扣特殊规定

(三) 建筑业进项税额抵扣特殊规定

(四) 房地产企业取得土地出让金及拆迁补偿费特殊扣除政策和账务处理



七

特殊行业企业进项税额抵扣政策规定

1.煤炭采掘企业增值税进项税额抵扣（财税〔2015〕117号）

一、煤炭采掘企业购进的下列项目，其进项税额允许从销项税额中抵扣：

（一）**巷道附属设备及其相关的应税货物、劳务和服务；**

（二）用于**除开拓巷道以外的其他巷道建设和掘进**，或者用于**巷道回填、露天煤矿生态恢复的应税货物、劳务和服务。**

二、本通知所称的**巷道**，是指为采矿提升、运输、通风、排水、动力供应、瓦斯治理等而掘进的通道，包括开拓巷道和其他巷道。其中，**开拓巷道**，是指为整个矿井或一个开采水平（阶段）服务的巷道。所称的**巷道附属设备**，是指以巷道为载体的给排水、采暖、降温、卫生、通风、照明、通讯、消防、电梯、电气、瓦斯抽排等设备。

三、本通知自2015年11月1日起执行。



七

特殊行业企业进项税额抵扣政策规定

2.无运输工具承运业务进项税抵扣特殊规定（国家税务总局公告2017年第30号）

二、自2017年9月1日起，纳税人以承运人身份与托运人签订运输服务合同，收取运费并承担承运人责任，然后委托实际承运人完成全部或部分运输服务时，自行采购并交给实际承运人使用的成品油和支付的道路、桥、闸通行费，同时符合下列条件的，其进项税额准予从销项税额中抵扣：

- （一）成品油和道路、桥、闸通行费，应用于纳税人委托实际承运人完成的运输服务；
- （二）取得的增值税扣税凭证符合现行规定。

- 1. 取得的成品油增值税专用发票必须是自行采购的，对于由实际运输户采购的，则不得抵扣。
- 2. 取得通过增值税发票管理新系统开具的“成品油专用发票”。
- 3. 成品油必须是实际承运人用于完成的运输服务，对于赠送等形式给予其他单位或者个人使用的不可以抵扣。
- 4. 要区分高速公路与其他道路、桥、闸通行费，并进行正确计算。
- 5. 要注意区分通行费电子发票与通行发票的不同。

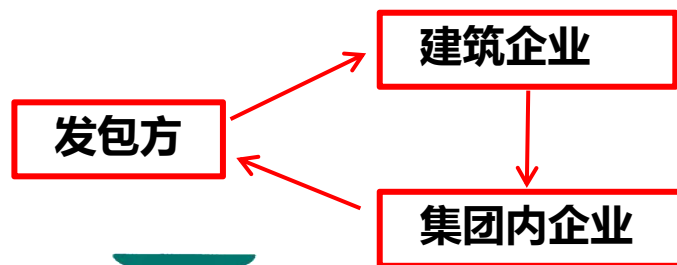


七

特殊行业企业进项税额抵扣政策规定

3.建筑业进项税额抵扣特殊规定（国家税务总局公告2017年第11号）

二、建筑企业与发包方签订建筑合同后，以**内部授权或者三方协议等方式**，授权**集团内其他纳税人**（以下简称“第三方”）为发包方提供建筑服务，并由**第三方直接与发包方结算工程款**的，由**第三方缴纳增值税并向发包方开具增值税发票**，与发包方签订建筑合同的建筑企业不缴纳增值税。发包方可凭**实际提供**建筑服务的纳税人开具的增值税专用发票抵扣进项税额。



公告中的“集团”是“集团公司”的俗称，并不是指不具有企业法人资格的“企业集团”，是指以**总分公司或者总分支机构内部独立核算组织形式构成的有限公司**。

适用前提：

- (1) 内部授权或三方协议的证明；
- (2) 收款人与开票人必须为**同一纳税人**。



七

特殊行业企业进项税额抵扣政策规定和税会处理

4. 房地产企业取得土地出让金及拆迁补偿费特殊扣除政策和账务处理

(1) 国家税务总局公告2016年第18号第五条规定，当期允许扣除的土地价款按照以下公式计算：

当期允许扣除的**土地价款** = (当期销售房地产项目建筑面积 ÷ 房地产项目可供销售建筑面积) × 支付的土地价款。

(2) 财税[2016]140号第七条规定，向政府部门支付的土地价款，包括土地受让人向政府部门支付的**征地和拆迁补偿费用、土地前期开发费用和土地出让收益等**。

三步计算法：

(1) 已开发项目**对应的**土地出让金及拆迁补偿费 = 土地出让金及拆迁补偿费 × (已开发项目占地面积 ÷ 开发用地总面积)

(2) **当期允许扣除**的土地价款

= 已开发项目对应的土地出让金及拆迁补偿费 × (当期销售建筑面积 ÷ 可供销售建筑面积)

(3) 销项税额抵减金额

= **当期允许扣除的土地价款 ÷ (1 + 9%) × 9%**

借：银行存款

贷：主营业务收入

 应交税费--应交增值税（销项税额）

应交税费--应交增值税（销项税额抵减）

借：主营业务成本

 贷：开发产品

借：**应交税费--应交增值税（销项税额抵减）**

 贷：主营业务成本



目 录

八、增值税加计抵减政策和税会处理

SNAI
上海国家会计学院
Shanghai National Accounting Institute



八

增值税加计抵减政策和税会处理

1. 《关于深化增值税改革有关政策的公告》（财政部 税务总局 海关总署公告2019年第39号）；
2. 《关于深化增值税改革有关事项的公告国家税务总局公告》（国家税务总局公告2019年第14号）；
3. 《关于国内旅客运输服务进项税抵扣等增值税征管问题的公告》（国家税务总局公告2019年第31号）；
4. 《关于明确生活性服务业增值税加计抵减政策的公告》（财政部 税务总局公告2019年第87号）；
5. 《关于增值税发票管理等有关事项的公告》（国家税务总局公告2019年第33号）；
6. 《财政部 税务总局关于促进服务业领域困难行业纾困发展有关增值税政策的公告》（财政部 税务总局公告2022年第11号）。

Shanghai National Accounting Institute



八

增值税加计抵减政策和税会处理

本质	是一种优惠政策，抵减的是一般计税方法下的应纳税额（A）	
适用范围	邮政、电信、现代和生活服务业	生活服务业
开始时间	2019年4月1日	2019年10月1日
截止时间	2022年12月31日	2022年12月31日
抵减比例	10%	15%
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（B） = 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	
加计抵减规则	1. A=0，B全额结转下期。实际应纳税额=0。 2. A>0且A>B，B全额在A中抵减。实际应纳税额=A-B。 3. A>0但A≤B，将A抵减至0，B-A结转下期继续抵减。实际应纳税额=0。	



(八)

增值税加计抵减政策和税会处理

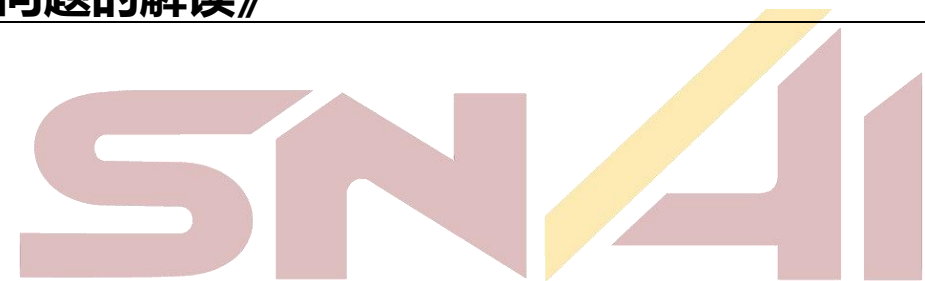
不得加计抵减的情形	加计抵减的管理
<p>纳税人出口货物劳务、发生跨境应税行为不适用加计抵减政策，其对应的进项税额不得计提加计抵减额。</p> <p>具体的操作原则是，出口和内销的进项税额能够分开核算的，出口直接对应的进项税额不得加计；</p> <p>对于纳税人兼营出口货物劳务、发生跨境应税行为且无法划分不得计提加计抵减额的进项税额，按照以下公式计算： 不得计提加计抵减额的进项税额 = 当期无法划分的全部进项税额 × 当期出口货物劳务和发生跨境应税行为的销售额 ÷ 当期全部销售额</p> <p>如果前期已经抵扣的进项，也参与加计抵减了，以后期间，发生已经抵扣的进项税转出，应当在进项税额转出的当期，相应调减加计抵减额。</p>	<p>加计抵减政策仅适用于境内环节，出口、跨境业务对应的进项税额均不得加计抵减。</p> <p>纳税人应单独核算加计抵减额的计提、抵减、调减、结余等变动情况。</p> <p>骗取适用加计抵减政策或虚增加计抵减额的，按照《中华人民共和国税收征收管理法》等有关规定处理。加计抵减政策执行到期后，纳税人不再计提加计抵减额，结余的加计抵减额停止抵减。</p>



八

增值税加计抵减政策和税会处理

2019年4月23日，财政部会计司发布《关于〈关于深化增值税改革有关政策的公告〉适用〈增值税会计处理规定〉有关问题的解读》



借：应交税费——未交增值税（应纳税额）

贷：银行存款

其他收益（加计抵减的金额）



(八)

增值税加计抵减政策和税会处理

A服务业一般纳税人，适用15%加计抵减政策。2022年10月，销项税额为140万元，认证抵扣进项税额100万元，其中可抵扣进项税额100万元，进项税转出10万元；上期结转的加计抵减额余额5万元。简易计税项目销售额100万元（不含税价，征收率3%）。此外无其他涉税事项。计算该纳税人当期应纳增值税额。

当期计提加计抵减额 = $100 \times 15\% = 15$ 万元

当期调减加计抵减额 = $10 \times 15\% = 1.5$ 万元

当期可抵减加计抵减额 = $5 + 15 - 1.5 = 18.5$ 万元

一般计税项目：

抵减前的应纳税额 = $140 - 100 - 10 = 30$ 万元

抵减后的应纳税额 = $30 - 18.5 = 11.5$ 万元

简易计税项目：

应纳税额 = $100 \times 3\% = 3$ 万元

应纳税额合计 = $11.5 + 3 = 14.5$ 万元

借：应交税费——未交增值税 330000

贷：银行存款 145000

(115000 + 30000)

其他收益 185000



(八)

增值税加计抵减政策和税会处理

B企业为增值税一般纳税人，2022年适用于生活服务业增值税加计抵减政策。10月实现销售额250万元，其中生活服务业100万元，符合《关于支持新型冠状病毒感染的肺炎疫情防控有关税收政策的公告》（财政部 税务总局公告2020年第8号）规定的免征增值税政策；现代服务业销售额150万元。当月共实现销项税额9万元，进项税额共发生5万元，无法准确划分用于应税项目与免税项目。

进项税额转出金额 = $6 \times 100 \div (100 + 150) = 2.4$ 万元
 当期可抵扣进项税额 = $5 - 2.4 = 2.6$ 万元
 可加计抵减额 = $2.6 \times 15\% = 0.39$ 万元
 当期增值税应纳税额 = $9 - 2.6 = 6.4$ 万元
 加计抵减后增值税应纳税额 = $6.4 - 0.39 = 6.01$ 万元

借：应收账款等	2590000
贷：主营业务收入	2500000
应交税费--应交增值税（销项税额）	90000
借：主营业务成本等	24000
贷：应交税费--应交增值税（进项税额转出）	24000
借：应交税费--未交增值税	64000
贷：银行存款	60100
其他收益	3900



目 录

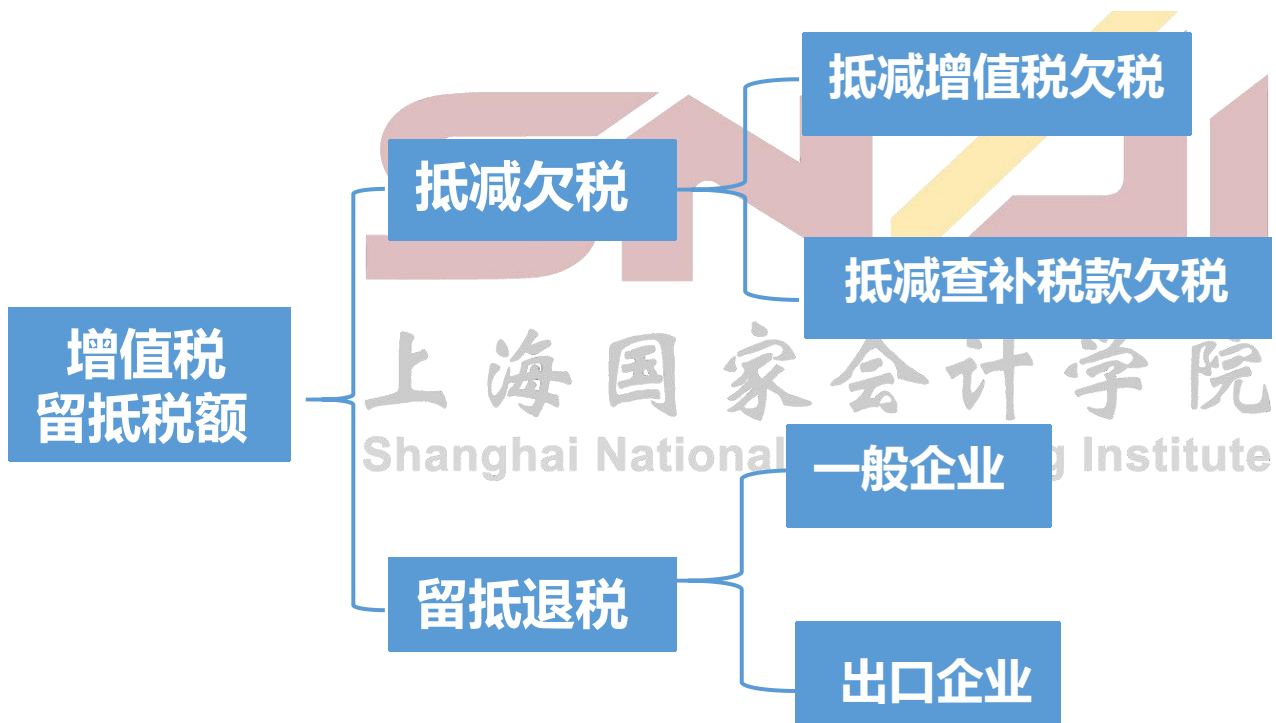
- 九、增值税留抵退税政策和税会处理**
- (一) 增值税留抵税额抵减欠税**
- (二) 增值税留抵税额退税**

上海国家会计学院
Shanghai National Accounting Institute



九

增值税留抵退税政策和税会处理





(一) 增值税留抵税额抵减欠税

增值税一般纳税人用进项留抵税额抵减增值税欠税问题（国税发【2004】112号）

一、对纳税人因销项税额小于进项税额而产生期末留抵税额的，应以期末留抵税额抵减增值税欠税。

二、纳税人发生用进项留抵税额抵减增值税欠税时，按以下方法进行会计处理：

（一）增值税欠税税额大于期末留抵税额，按期末留抵税额红字借记“应交税费—应交增值税（进项税额）”科目，贷记“应交税费—未交增值税”科目。

（二）若增值税欠税税额小于期末留抵税额，按增值税欠税税额红字借记“应交税费—应交增值税（进项税额）”科目，贷记“应交税费—未交增值税”科目。

关于增值税进项留抵税额抵减增值税欠税有关处理事项的通知 （国税函【2004】1197号）

一、关于税务文书的填开

当纳税人既有增值税留抵税额，又欠缴增值税而需要抵减的，应由县（含）以上税务机关填开《增值税进项留抵税额抵减增值税欠税通知书》（以下简称《通知书》，式样见附件）一式两份，纳税人、主管税务机关各一份。

二、关于抵减金额的确定

抵减欠缴税款时，应按欠税发生时间逐笔抵扣，先发生的先抵。抵缴的欠税包含呆账税金及欠税滞纳金。确定实际抵减金额时，按填开《通知书》的日期作为截止期，**计算欠缴税款的应缴未缴滞纳金金额，应缴未缴滞纳金金额加欠税金额为欠缴总额。**若欠缴总额大于期末留抵税额，实际抵减金额应等于期末留抵税额，并按配比方法计算抵减的欠税和滞纳金；若欠缴总额小于期末留抵税额，实际抵减金额应等于欠缴总额。



(一) 增值税留抵税额抵减欠税

留抵税额抵顶查补税款欠税（国税函【2005】169号）

增值税一般纳税人拖欠纳税检查应补缴的增值税税款，如果纳税人有进项留抵税额，可按照《国家税务总局关于增值税一般纳税人用进项留抵税额抵减增值税欠税问题的通知》（国税发【2004】112号）的规定，用增值税留抵税额抵减查补税款欠税。

A企业为增值税一般纳税人，2022年10月期末累计欠税100万元，期末累计留抵52万元，11月初根据税务部门《增值税进项留抵税额抵减增值税欠税通知书》，以期末留抵52万元抵减增值税欠税。假设截至通知发出日，欠税应加收滞纳金金额4万元。

欠税和滞纳金总额 = 100 + 4 = 104万元

根据规定，欠缴总额104万元，由于欠缴总额**大于**期末留抵税额，实际抵减金额应等于期末留抵税额，并按配比方法计算：

1. 抵减的欠税 = $100 \times 52 \div 104 = 50$ （万元）

2. 抵减滞纳金 = $4 \times 52 \div 104 = 2$ （万元）

注意，如欠税是多次发生的，则应按欠税发生时间逐笔抵扣，先发生的先抵扣。

会计处理如下：

借：应交税费——应交增值税（进项税额） -520 000

营业外支出 20 000

贷：应交税费——未交增值税 -500 000

剩余补缴税款和滞纳金

1. 补缴税款 = $52 - 50 = 2$ （万元）

2. 补缴滞纳金 = $4 - 2 = 2$ （万元）



(二) 增值税留抵税额退税

1. 《财政部 税务总局 海关总署关于深化增值税改革有关政策的公告》（财政部 税务总局 海关总署公告2019年第39号）；
2. 《国家税务总局关于办理增值税期末留抵税额退税有关事项的公告》（国家税务总局公告2019年第20号）；
3. 《财政部 税务总局关于进一步加大增值税期末留抵退税政策实施力度的公告》（财政部 税务总局公告2022年第14号）；
4. 《关于进一步加大增值税期末留抵退税政策实施力度有关征管事项的公告》（国家税务总局公告2022年第4号）；
5. 《财政部 税务总局关于进一步加快增值税期末留抵退税政策实施进度的公告》（财政部 税务总局公告2022年第17号）；
6. 《财政部 税务总局关于进一步持续加快增值税期末留抵退税政策实施进度的公告》（财政部 税务总局公告2022年第19号）；
7. 《财政部 税务总局关于扩大全额退还增值税留抵税额政策行业范围的公告》（财政部 税务总局公告2022年第21号）；
8. 《国家税务总局关于扩大全额退还增值税留抵税额政策行业范围有关征管事项的公告》（国家税务总局公告2022年第11号）；
9. 《国家税务总局关于延长2022年7月份增值税留抵退税申请时间的公告》（国家税务总局公告2022年第15号）



(二)

增值税留抵税额退税

2019年第39号公告

同时符合以下条件的一般纳税人，可以向主管税务机关申请退还增量留抵税额：

- (1) 自2019年4月税款所属期起，连续6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6个月增量留抵税额不低于50万元；
- (2) 纳税信用等级为**A级或者B级**；
- (3) 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的；
- (4) 申请退税前36个月未因偷税被税务机关处罚两次及以上的；
- (5) 自2019年4月1日起未享受即征即退、先征后返（退）政策的。

2022年第14号公告

办理留抵退税的小微企业、制造业等行业纳税人，需同时符合以下条件：

- (1) 纳税信用等级为**A级或者B级**；
- (2) 申请退税前36个月未发生骗取留抵退税、骗取出口退税或虚开增值税专用发票情形；
- (3) 申请退税前36个月未因偷税被税务机关处罚两次及以上；
- (4) 自2019年4月1日起未享受即征即退、先征后返（退）政策的。

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。



(二) 增值税留抵税额退税

增量留抵税额	存量留抵税额
<p>按照2022年第14号公告规定，符合条件的小微企业和制造业等行业纳税人，均可以自2022年4月纳税申报期起向主管税务机关申请退还增量留抵税额。</p>	<p>按照2022年第14号、17号和21号公告规定，符合条件的小微企业和制造业等行业企业，申请存量留抵退税的起始时间如下：</p> <p>(1) 微型企业，可以自2022年4月纳税申报期起向主管税务机关申请一次性退还存量留抵税额；</p> <p>(2) 小型企业，可以自2022年5月纳税申报期起向主管税务机关申请一次性退还存量留抵税额；</p> <p>(3) 制造业等行业中的中型企业，可以自2022年5月纳税申报期起向主管税务机关申请一次性退还存量留抵税额；</p> <p>(4) 制造业等行业中的大型企业，可以自2022年10月纳税申报期起向主管税务机关申请一次性退还存量留抵税额。</p> <p>(5) 符合条件的批发零售业等行业企业，可以自2022年7月纳税申报期起向主管税务机关申请退还增量留抵税额。符合条件的批发零售业等行业企业，可以自2022年7月纳税申报期起向主管税务机关申请一次性退还存量留抵税额。</p> <p>需要说明的是，上述时间为申请一次性存量留抵退税的起始时间，当期末申请的，以后纳税申报期也可以按规定申请。</p>



(二)

增值税留抵税额退税

增量留抵税额

增量留抵税额，是指留抵退税制度实施前纳税人形成的留抵税额。

(1) 纳税人获得一次性增量留抵退税前，当期期末留抵税额 \geq 2019年3月31日期末留抵税额的，**增量留抵税额为2019年3月31日期末留抵税额**；当期期末留抵税额 $<$ 2019年3月31日期末留抵税额的，**增量留抵税额为当期期末留抵税额**。

(2) 纳税人获得一次性增量留抵退税后，增量留抵税额为零。

存量留抵税额

存量留抵税额，是指留抵退税制度实施后，即2019年4月1日以后纳税人**新增加的留抵税额**。

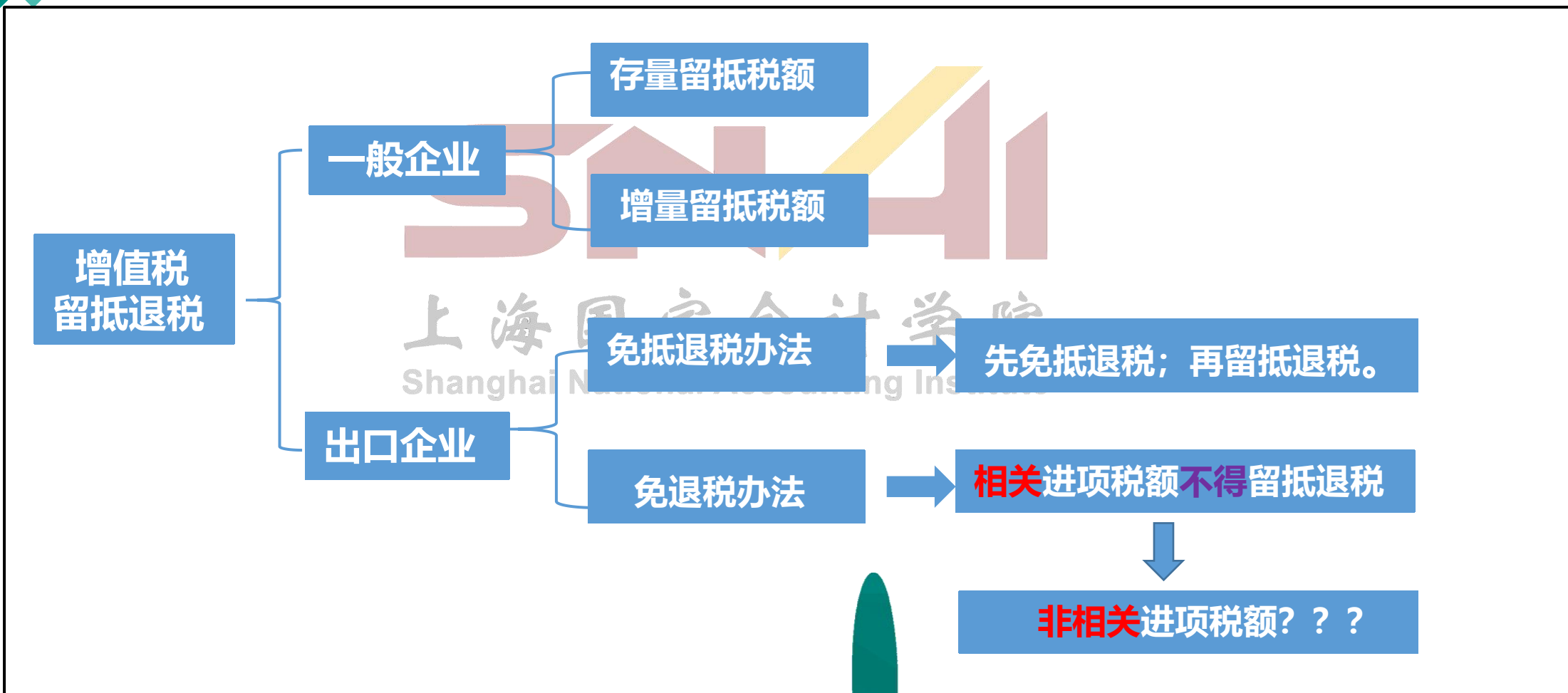
(1) 纳税人获得一次性存量留抵退税前，增量留抵税额为当期期末留抵税额与**2019年3月31日相比新增加的留抵税额**。

(2) 纳税人获得一次性存量留抵退税后，**增量留抵税额为当期期末留抵税额**。



(二)

增值税留抵税额退税





(二)

增值税留抵税额退税

原账务处理:

借：银行存款

贷：应交税费--应交增值税（进项税额转出）



(二)

增值税留抵税额退税

新账务处理：



1. 税务机关核准允许退还的留抵税额：

借： 应交税费--增值税留抵税额

贷： 应交税费--应交增值税（进项税额转出）

2. 实际收到留抵退税款项时：

借： 银行存款

贷： 应交税费--增值税留抵税额

财政部会计司：《关于增值税期末留抵退税政策适用〈增值税会计处理规定〉有关问题的解读》

2022年6月24日



(二)

增值税留抵税额退税



将已退还的留抵退税款项缴回并继续按规定抵扣进项税额

纳税人将已退还的留抵退税款项缴回并继续按规定抵扣进项税额时，按缴回留抵退税款项的金额：

借：应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：应交税费--增值税留抵税额

同时：

借：应交税费--增值税留抵税额

贷：银行存款

财政部会计司：《关于增值税期末留抵退税政策适用〈增值税会计处理规定〉有关问题的解读》

2022年6月24日



(二)

增值税留抵税额退税

留抵退税的困惑



纳税人可以选择申请留抵退税，也可以选择结转下期继续抵扣

纳税人自愿申请

留抵退税

VS

留抵不退税

风险预警，税务核查

资金紧张，需要资金



(二)

增值税留抵税额退税

国家税务总局等六部门关于严厉打击骗取留抵退税违法犯罪行为的通知

税总稽查发〔2022〕42号

国家税务总局 公安部 最高人民法院
海关总署 中国人民银行 国家外汇管理局

2022年5月17日



(二)

增值税留抵税额退税





小 结

应纳税额要正确
进项税额是关键
避免风险创效益
依法纳税尽义务

上海国家会计学院
Shanghai National Accounting Institute