

税务师

涉税服务实务

教材精讲班

第三章 涉税专业服务程序与方法

第三节 货物劳务税纳税审核方法

【知识点 4】增值税一般纳税人应纳税额的审核

六、留抵退税的审核

(一) 退增量

1. 相关政策规定

留抵税额退税相关政策汇总		
适用对象	无行业限制	部分先进制造业纳税人
退税条件	1. 自 2019 年 4 月税款所属期起, 连续 6 个月 (按季纳税的, 连续 2 个季度) 增量留抵税额均 > 0, 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	1. 增量留抵税额 > 0 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 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 5. 自 2019 年 4 月 1 日起未享受即征即退、先征后返 (退) 政策 【总结】 有留抵, 信用好, 未被罚, 未退税
适用对象	无行业限制	部分先进制造业纳税人
增量留抵税额	与 2019 年 3 月底相比新增加的期末留抵税额	
退税计算	允许退还的增量留底税额 = 增量留抵税额 x 进项构成比例 x 60%	允许退还的增量留底税额 = 增量留抵税额 x 进项构成比例 x 100%
实施时间	2019 年 4 月 1 日	2019 年 6 月 1 日

2. 最新规定:

	部分先进制造业纳税人	先进制造业纳税人	小微企业 (含个体工商户)、符合条件的制造业等 6 行业
实施时间	2019 年 6 月	2021 年 4 月	2022 年 4 月
退税条件	1. 增量留抵税额 > 0 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 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 5. 自 2019 年 4 月 1 日起未享受即征即退、先征后返 (退) 政策		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、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
	部分先进制造业纳税人	先进制造业纳税人	小微企业 (含个体工商户)、符合条件的制造业等 6 行业
增量留抵税额	与 2019 年 3 月 31 日相比新增加的期末留抵税额		
退税计算	允许退还的增量留底税额 = 增量留抵税额 x 进项构成比例		

3. 部分先进制造业纳税人与先进制造业纳税人

部分先进制造业纳税人	先进制造业纳税人	符合条件的制造业等 6 行业 (由点及面)
------------	----------	-----------------------

生产并销售非金属矿物制品、通用设备、专用设备、专用设备、专用设备及其他电子设备	生产并销售非金属矿物制品、通用设备、专用设备、专用设备及其他电子设备	制造： “制造业” 科技： “科学研究和技术服务业” 民生： “电力、热力、燃气及水生产和供应业” 软信： “软件和信息技术服务业” 环保： “生态保护和环境治理业” 交邮仓： 和“交通运输、仓储和邮政业” 【记忆口诀】 软件交友、科技保民生。
	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的比重超过 50%的纳税人（跨行业的，可以累计算分子）

上述销售额比重根据纳税人申请退税前连续 12 个月的销售额计算确定；
申请退税前经营期不满 12 个月但满 3 个月的，按照实际经营期的销售额计算确定。

【举例说明】某纳税人 2021 年 5 月至 2022 年 4 月期间共取得增值税销售额 1000 万元，其中：生产销售设备销售额 300 万元，提供交通运输服务销售额 300 万元，提供建筑服务销售额 400 万元。该纳税人 2021 年 5 月至 2022 年 4 月期间发生的制造业等行业销售额占比为 60% [= (300+300)/1000]。因此，该纳税人当期属于制造业等行业纳税人。

4. 增量留抵税额的确定

(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。

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。

【举例说明】某纳税人 2019 年 3 月 31 日的期末留抵税额为 100 万元，2022 年 7 月 31 日的期末留抵税额为 120 万元，在 8 月纳税申报期申请增量留抵退税时，如果此前未获得一次性存量留抵退税，该纳税人的增量留抵税额为 20 万元 (=120-100)；

如果此前已获得一次性存量留抵退税，该纳税人的增量留抵税额为 120 万元。

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（含带有“增值税专用发票”字样全面数字化的电子发票、税控机动车销售统一发票）、**收费公路通行费增值税电子普通发票**、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。

【提示】在计算进项构成比例时，纳税人在上述期间内发生的进项税额转出无须扣减。

【举例说明】某制造业纳税人 2019 年 4 月至 2022 年 3 月取得的进项税额中，增值税专用发票 500 万元，道路通行费电子普通发票 100 万元，海关进口增值税专用缴款书 200 万元，农产品收购发票抵扣进项税额 200 万元。2021 年 12 月，该纳税人因发生非正常损失，此前已抵扣的增值税专用发票中，有 50 万元进项税额按规定作进项税转出。

该纳税人 2022 年 4 月按照 14 号公告的规定申请留抵退税时，进项构成比例的计算公式为：进项构成比例 = (500+100+200) ÷ (500+100+200+200) × 100% = 80%。进项转出的 50 万元，在上述计算公式的分子、分母中均无需扣减。

6. 申请时间及手续

纳税人申请办理留抵退税，应于符合留抵退税条件的次月起，在增值税纳税申报期内，完成本期增值税纳税申报后，通过电子税务局或办税服务厅提交《**退（抵）税申请表**》。

7. 纳税人出口货物劳务、发生跨境应税行为，适用免抵退税办法的：

2022 年以前	2022 年新政策
可以在同一申报期内，既申报免抵退税又申请办理留抵退税。 办理免抵退税后，纳税人仍符合留抵退税条件的，再办理留抵退税。	应先办理免抵退税。 免抵退税办理完毕后，仍符合本公告规定条件的，可以申请退还留抵税额； 适用免退税办法的，相关进项税额不得用于退还留抵税额。

【例题 1·综合题节选】（2020 年）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。

甲公司 2020 年 7 月计算的增值税应纳税额为 25250.48 万元，2020 年 8 月份采购项目较多，如果留抵税额超过 50 万元，是否可以适用留抵税额退税政策？

【答案】不可以。

甲企业 2020 年 7 月份无留抵税额，不满足连续 6 个月（按季纳税的，连续 2 个季度）增量留抵税额均大于零的条件，所以甲公司 8 月份不适用留抵税额退税政策。

8. 留抵退税政策与即征即退、先征后返（退）政策适用问题：

（1）纳税人自 2019 年 4 月 1 日起，已取得增值税留抵退税款的，不得再申请享受增值税即征即退、先征后返（退）政策。

纳税人可以在 2022 年 10 月 31 日前一次性将已取得的留抵退税款全部缴回后，按规定申请增值税即征即退、先征后返（退）政策。

（2）纳税人自 2019 年 4 月 1 日起，已享受增值税即征即退、先征后返（退）政策的，可以在 2022 年 10 月 31 日前一次性将已退还的增值税即征即退、先征后返（退）税款全部缴回后，按规定申请留抵税额。

9. 纳税人可以选择向主管税务机关申请留抵退税，也可以选择结转下期继续抵扣。纳税人应在纳税申报期内，完成当期增值税纳税申报后申请留抵退税。2022 年 4 月至 6 月的留抵退税申请时间，延长至每月最后一个工作日。

（二）退存量—存量留抵税额

1. 存量留抵税额的确定

（1）纳税人获得一次性存量留抵退税前：

当期期末留抵税额 \geq 2019 年 3 月 31 日期末留抵税额的，存量留抵税额为 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，存量留抵税额为当期期末留抵税额。

（2）纳税人获得一次性存量留抵退税后，存量留抵税额为零。

【举例说明】某微型企业 2019 年 3 月 31 日的期末留抵税额为 100 万元，2022 年 4 月申请一次性存量留抵退税时，如果当期期末留抵税额为 120 万元，该纳税人的存量留抵税额为 100 万元；如果当期期末留抵税额为 80 万元，该纳税人的存量留抵税额为 80 万元。该纳税人在 4 月份获得存量留抵退税后，将再无存量留抵税额。

2. 退还时间

企业类型	申请退还时间
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
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
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
制造业等行业中的大型企业	可以自 2022 年 6 月（教材为 10 月，根据 5 月最新规定改为 6 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

【提示】上述时间为申请一次性存量留抵退税的起始时间，当期未申请的，以后纳税申报期也可以按规定申请。

3. 纳税人可以在规定期限内同时申请（也可任意选择适用）增量留抵退税和存量留抵退税。

【例题 2·综合题】某计算机科技有限公司（中型企业）兼有计算机制造和软件培训两项业务，从业人员 100 人，2021 年营业收入 600 万元；2019 年 5 月—2022 年 4 月计算机制造业务销售额 600 万元，占全部销售额的 60%。2019 年 3 月 31 日的期末留抵税额为 120 万元，2022 年 4 月 30 日的期末留抵税额为 80 万元，2019 年 5 至 2022 年 4 月取得增值税专用发票抵扣进项税额 95 万元，取得国内旅客运输服务取得的电子普通发票抵扣进项税额 5 万元。该公司满足 14 号公告规定留抵退税的各项条件。该企业 2022 年 8 月 31 日期末留抵 140 万元。

1. 该公司申请留抵退税需满足哪些条件？

2. 该企业 2022 年 5 月申请一次性存量留抵退税金额为多少？

3. 该企业 2022 年 8 月 31 日增量留抵税额为多少？

1. 该公司申请留抵退税需满足哪些条件？

【答案 1】该公司申请留抵退税需同时满足：

（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) 2019 年 4 月 1 日起未享受即征即退、先征后返（退）政策。

2. 该企业 2022 年 5 月申请一次性存量留抵退税金额为多少？

【答案 2】进项构成比例 = $95 \div (95 + 5) = 95\%$

允许一次性退还的存量留抵税额
 = 存量留抵税额 × 进项构成比例 × 100%
 = $80 \times 95\% = 76$ 万元。

3. 该企业 2022 年 8 月 31 日增量留抵税额为多少？

【答案 3】由于 5 月已获得一次性存量留抵退税，该纳税人的增量留抵税额为 140 万元。

【例题 3·综合题】制造业中型企业精密公司为增值税一般纳税人，纳税信用为 A 级，无违章违规行为，也未享受即征即退、先征后返（退）政策。该企业 2019 年 3 月期末留抵税额为 200 万元，2022 年 3 月期末留抵税额为 300 万元。

2019 年 4 月~2022 年 3 月累计已抵扣税额为 1800 万元，其中取得增值税专用发票注明的税额 1300 万元，道路通行费电子普通发票 20 万元，海关进口增值税专用缴款书注明的税额 300 万元，农产品收购发票抵扣进项税额 180 万元，因发生非正常损失，此前已抵扣的增值税专用发票中，有 30 万元进项税额按规定作进项税转出。

该公司满足 14 号公告规定留抵退税的各项条件。计算 2022 年 4 月申报期可申请退还的增量留抵税额。

【答案】进项构成比例 = $(1300 + 20 + 300) / 1800 = 90\%$

2022 年 4 月申报期可申请退还的增量留抵税额 = $(300 - 200) \times 90\% = 90$ （万元）

【例题 4·综合题】接上例，精密公司 2019 年 3 月期末留抵税额为 200 万元，2022 年 6 月期末留抵税额为 520 万元。2019 年 3 月~2022 年 6 月累计已抵扣税额为 2470 万元，其中取得增值税专用发票注明的税额 1820 万元，道路通行费电子普通发票 30 万元，海关进口增值税专用缴款书注明的税额 340 万元，农产品收购发票对应进项税额 280 万元。因发生非正常损失，此前已抵扣的增值税专用发票中，有 40 万元进项税额按规定作进项税转出。

若 2022 年 7 月申报期同时申请退还存量留抵和增量留抵，分别计算可退还的存量留抵税额和增量留抵税额。

【答案】本期留抵税额 520 万元 > 2019 年的存量留抵税额 200 万元，那么存量留抵税额为 200 万元，剩余部分为增量留抵税额 320 万元。

农产品收购发票不能纳入计算范围，进项税额转出 40 万元可不扣减进项构成比例 = $(1820 + 30 + 340) / 2470 = 88.66\%$
 可退的存量留抵税额 = $200 \times 88.66\% = 177.32$ （万元）
 可退的增量留抵税额 = $320 \times 88.66\% = 283.71$ （万元）
 两项合计：177.32 + 283.71 = 461.03（万元）
 下月起，该企业存量为 0，增量为企业当期期末留抵税额。

【知识点 5】小规模纳税人纳税审核

增值税小规模纳税人销售货物、提供应税劳务或应税服务、转让不动产或无形资产，实行简易征收办法计算应纳税额。应纳税额 = 不含税销售额 × 适用的征收率

1. 重点审核小规模纳税人将含税的销售额换算成不含税销售额的计算是否正确；2. 重点审核小规模纳税人销售额是否全部按规定申报缴纳；3. 审核小规模纳税人计算应纳税额适用的征收率是否正确；4. 审核小规模纳税人是否按规定预缴税款；5. 重点审核小规模纳税人增值税减免优惠政策。

时间	2019. 1. 1-2021. 3. 31	2021. 4. 1-2022. 12. 31	2022. 4. 1-2022. 12. 31
免征政策	月销售额 ≤ 10 万（或季销售额 ≤ 30 万），免征增值税（也无须预缴）	月销售额 ≤ 15 万（或季销售额 ≤ 45 万），免征增值税（也无须预缴）	适用 3% 征收率的小规模纳税人免征增值税（预缴暂停）
差额征税规定	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本公告规定的免征增值税政策		

(1) 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 10（15）万元，但在扣除本期发生的销售不动产的销售额后仍未超过 10（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。

(2) 小规模纳税人月销售额未超过 10（15）万元的，当期因开具增值税专用发票已经缴纳的税款，在增值税专用发票全部联次追回或者按规定开具红字专用发票后，可以向主管税务机关申请退还。

(3) 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 10（15）万元的，免征增值税。

【举例说明】

情形 1：某小规模纳税人 2021 年 4-6 月的销售额分别是 10 万元、16 万元和 18 万元。如果纳税人按月纳税，则 5 月和 6 月的销售额均超过了月销售额 15 万元的免税标准，需要缴纳增值税，只有 4 月的 10 万元能够享受免税；

如果纳税人按季纳税，2021 年 2 季度销售额合计 44 万元，未超过季度销售额 45 万元的免税标准，因此，44 万元全部能够享受免税政策。

情形 2：某小规模纳税人 2021 年 4-6 月的销售额分别是 12 万元、15 万元和 20 万元，如果纳税人按月纳税，4 月和 5 月的销售额均未超过月销售额 15 万元的免税标准，能够享受免税政策；如果纳税人按季纳税，2021 年 2 季度销售额合计 47 万元，超过季度销售额 45 万元的免税标准，因此，47 万元均无法享受免税政策。

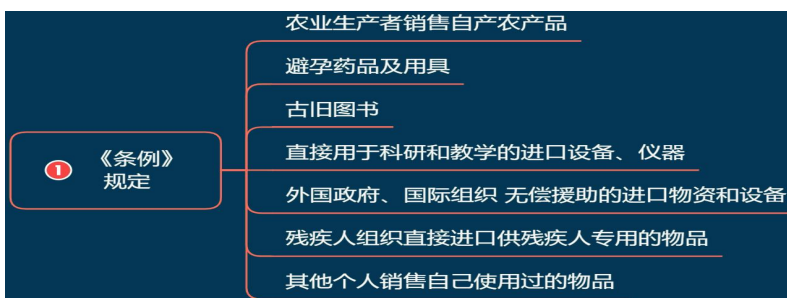
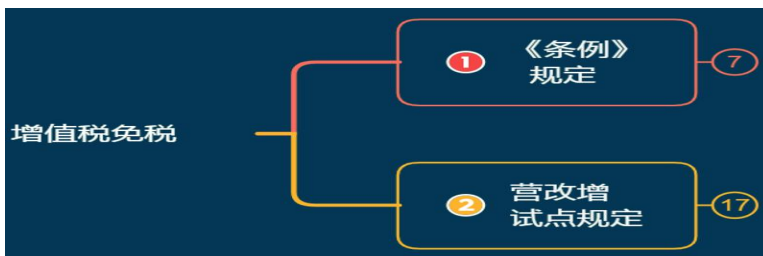
情形 3：按月申报的小规模纳税人在 2021 年 4 月的销售额共 200 万元，其中销售货物 10 万元，销售不动产 190 万元。则该小规模纳税人月销售额扣除不动产销售额后，实现销售额 10 万元，未超过 15 万元，可以享受免税政策。不动产销售额 190 万元应依法纳税。

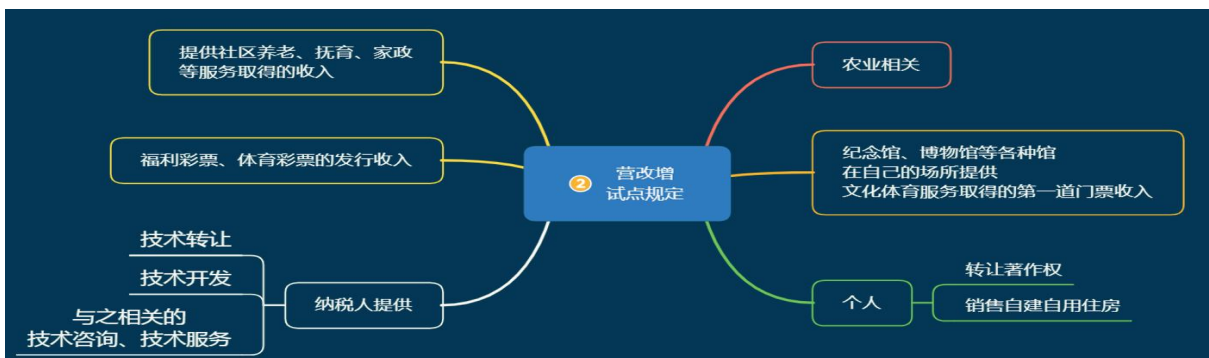
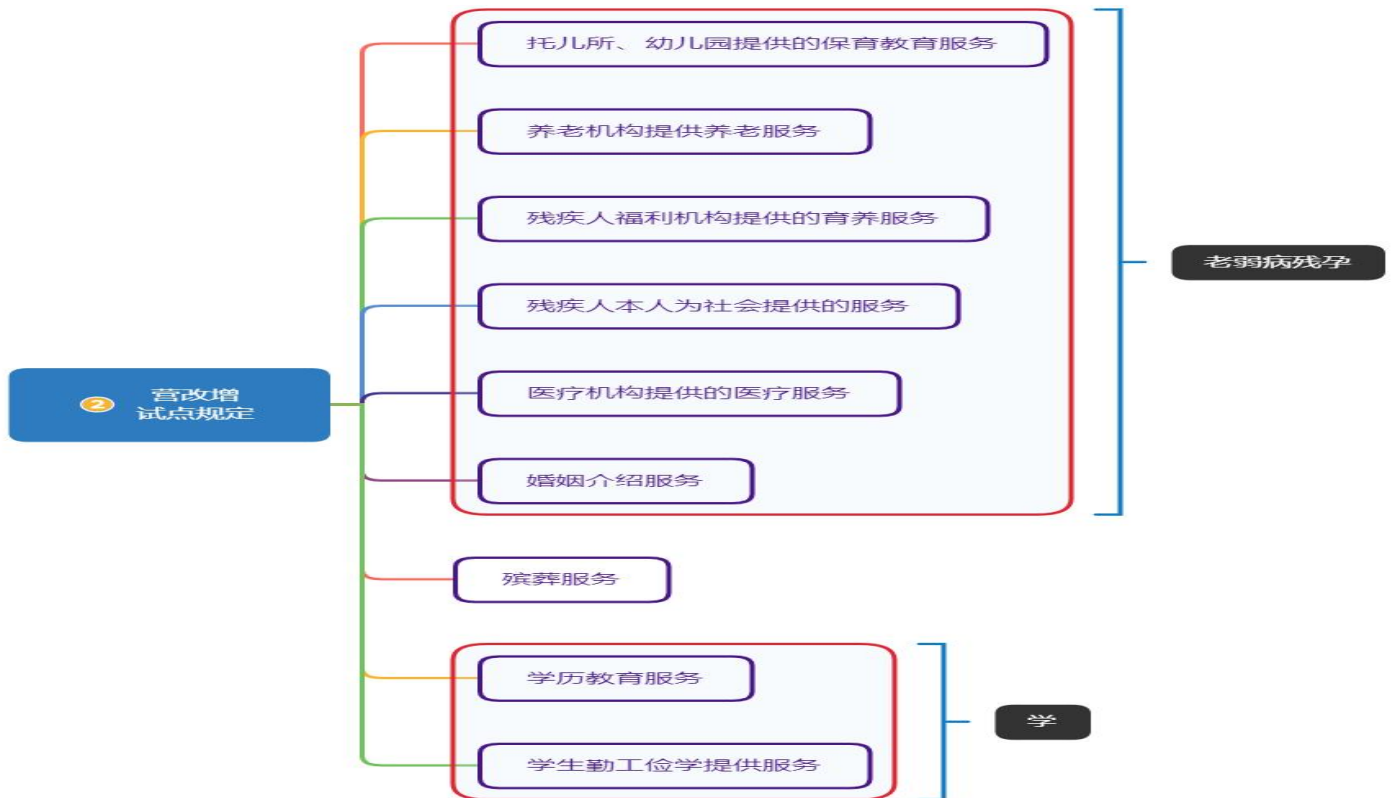
情形 4：按季度申报的小规模纳税人在 2021 年 4 月销售货物 10 万元，5 月提供建筑服务取得收入 40 万元，同时向其他建筑企业支付分包款 12 万元，6 月销售不动产 200 万元。则：小规模纳税人 2021 年第二季度（4-6 月）差额后合计销售额 238 万元（=10+40-12+200），超过 45 万元，但是扣除 200 万元不动产，差额后的销售额是 38 万元（=10+40-12），不超过 45 万元，可以享受小规模纳税人免税政策。同时，纳税人销售不动产 200 万元应依法纳税。

情形 5：某小规模纳税人在 2022 年 4-6 月销售额共 50 万元，其中销售货物 28 万元，提供劳务派遣服务 22 万元（选择 3%征收率全额纳税），则小规模纳税人提供的增值税项目全部是 3%征收率，可以享受免税政策。

【知识点 6】增值税税收优惠的审核

一、增值税免税





其他：

1. 自 2022 年 1 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日，对纳税人提供公共交通运输服务取得的收入，免征增值税。
2. 自 2020 年 1 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日，对纳税人提供电影放映服务取得的收入免征增值税。

二、增值税即征即退

1. 自 2018 年 5 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日，对动漫企业增值税一般纳税人销售其自主开发生产的动漫软件，按照适用税率征收增值税后，对其增值税实际税负**超过 3% 的部分**，实行即征即退政策。
2. 一般纳税人提供**管道运输服务**，实际税负超过 3% 的部分实行增值税即征即退。
3. 经中国人民银行、银监会或者商务部批准从事融资租赁业务的试点纳税人中的一般纳税人，提供有形动产融资租赁服务，实际税负超过 **3% 的部分实行增值税即征即退**。
4. 一般纳税人销售其自行开发生产的软件产品，按适用税率征收增值税后，对其增值税实际税负**超过 3% 的部分**即征即退。

一般纳税人将进口软件产品进行本地化改造后对外销售，其销售的软件产品可享受上述规定的增值税即征即退政策。**本地化改造**是指对进口软件产品进行重新设计、改进、转换等，单纯对进口软件产品进行**汉字化处理不包括在内**。

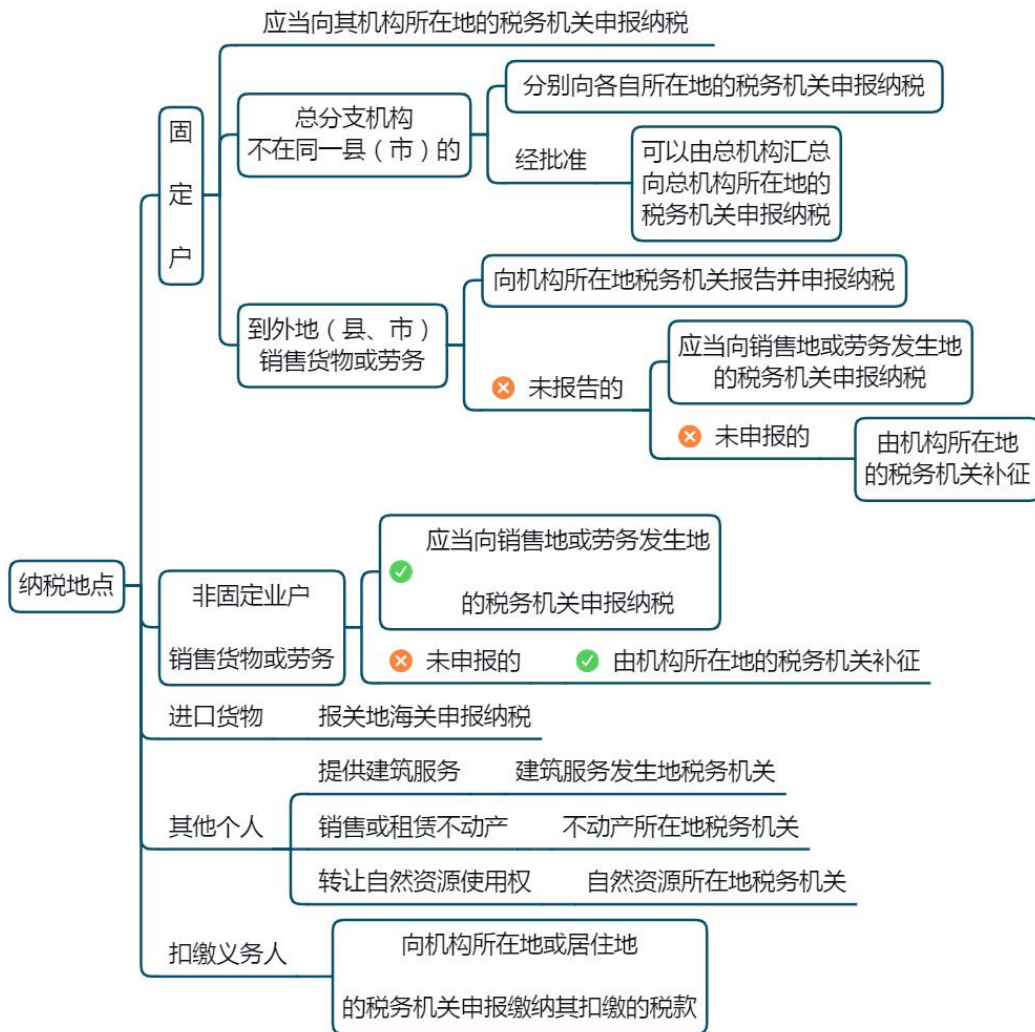
【例题 1·简答题】甲软件生产企业是一般纳税人，2021 年 5 月取得销售软件不含税收入为 100 万元，相关的进项税为 9 万元。请计算可向主管税务机关申请增值税即征即退金额。

【解析】该企业本月应纳增值税为： $100 \times 13\% - 9 = 4$ 万元。

4 万元需要先交到主管税务机关；然后可向主管税务机关申请增值税即征即退： $4 - 100 \times 3\% = 1$ 万元。

【知识点 7】征收管理的审核

一、纳税地点



二、纳税期限

- 增值税纳税期限为1日、3日、5日、10日、15日、1个月或1个季度。
以1个季度为纳税期限的规定适用于小规模纳税人、银行、财务公司、信托投资公司、信用社等。
- 以1个月或1个季度为纳税期的，自期满之日起15日内申报纳税；
以1日、3日、5日、10日、15日为1个纳税期的（1个月以内），自期满之日起5日内预缴税款，于次月1日起15日内申报纳税并结清上月应纳税款。
- 纳税人进口货物，应当自海关填发进口增值税专用缴款书之日起15日内缴纳税款。
- 不能按固定期限纳税的，可以按次纳税。

【例题1·多选题】以下纳税人以1个季度为纳税期限（ ）。

- A. 银行 B. 信用社 C. 信托投资公司 D. 小规模纳税人 E. 保险公司

【答案】ABCD

【解析】以1个季度为纳税期限的规定适用于：小规模纳税人、银行、财务公司、信托投资公司、信用社，不包括保险公司。

三、扣缴义务人

境外单位或个人在境内提供应税行为，在境内未设有经营机构的，扣缴义务人应扣缴的增值税额：
应扣缴税额=接受方支付的价款÷(1+税率)×税率

【提示】接受方是境外单位或个人在境内提供应税行为的对象（扣缴义务人）。