

中级经济师

财政税收专业知识和实务

教材精讲班

第一节 增值税制

七、增值税的纳税义务发生时间

(1) 纳税人销售货物、提供应税劳务或者销售应税行为的，为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。

具体为：

- 1) 采取直接收款方式销售货物，不论货物是否发出，均为收到销售款或者取得索取销售款凭据的当天。
- 2) 采取托收承付和委托银行收款方式销售货物，为发出货物并办妥托收手续的当天。
- 3) 采取赊销和分期收款方式销售货物，为书面合同约定的收款日期的当天，无书面合同的或者书面合同没有约定收款日期的，为货物发出的当天。
- 4) 采取预收货款方式销售货物，为货物发出的当天，但生产销售生产工期超过12个月的大型机械设备、船舶、飞机等货物，为收到预收款或者书面合同约定的收款日期的当天。
- 5) 委托其他纳税人代销货物，为收到代销单位的代销清单或者收到全部或者部分货款的当天。未收到代销清单及货款的，为发出代销货物满180天的当天。
- 6) 销售应税劳务，为提供劳务同时收讫销售款或者取得索取销售款的凭据的当天。
- 7) 纳税人发生视同销售货物行为的，为货物移送的当天。

(2) 纳税人销售服务、无形资产、不动产的，为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天；未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的，为服务、无形资产转让完成的当天或者不动产权属变更的当天。

(3) 提供租赁服务采取预收款方式的，为收到预收款的当天。

(4) 提供建筑服务取得预收款，应在收到预收款时，以取得的预收款扣除支付的分包款后的余额，按照规定的预征率预缴增值税。具体规定是：适用一般计税方法计税的项目预征率为2%，适用简易计税方法计税的项目预征率为3%。

(5) 从事金融商品转让的，为金融商品所有权转移的当天。

(6) 纳税人发生视同销售服务、无形资产、不动产行为的，为服务、无形资产转让完成的当天或者不动产权属变更的当天。

(7) 进口货物，为报关进口的当天。

(8) 增值税扣缴义务发生时间为纳税人增值税纳税义务发生的当天。

【例-单选题】(2019)关于增值税纳税义务发生时间的说法，错误的是()。

- A. 销售服务、无形资产或不动产，未签订书面合同或书面合同未确定付款日期的，为收到销售款的当天
- B. 提供租赁服务采取预收款方式的，为收到预收款的当天
- C. 从事金融商品转让的，为金融商品所有权转移的当天
- D. 纳税人发生视同销售服务、无形资产或不动产行为的，为服务、无形资产转让完成的当天或不动产权属变更的当天

网校答案：A

网校解析：本题考查增值税的纳税义务发生时间。选项A错误，销售服务、无形资产或不动产，未签订书面合同或书面合同未确定付款日期的，纳税义务发生时间为服务、无形资产转让完成的当天或不动产权属变更的当天。

八、增值税纳税期限

(一) 增值税纳税期限的规定

增值税纳税期限的规定为1日、3日、5日、10日、15日、1个月或者1个季度。具体纳税期限，由**主管税务机关**根据纳税人应纳税额大小分别核定；不能按照固定期限纳税，可以**按次纳税**。

【注意】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**，以及财政部和国家税务总局规定的**其他**纳税人。

【例-单选题】下列不适用于按1个季度作为增值税纳税期限的企业是（ ）。

- A. 银行
- B. 生活服务业
- C. 信托投资公司
- D. 财务公司

网校答案：B

网校解析：本题考查增值税纳税期限的规定。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，以及财政部和国家税务总局规定的其他纳税人。

（二）增值税报缴税款期限的规定

纳税人以1个月或者1个季度为1个纳税期的，自期满之日起**15日内**申报纳税；

纳税人以1日、3日、5日、10日、15日为1个纳税期限的，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，应当自海关填发海关进口增值税专用缴款书之日起**15日内**缴纳税款。

九、增值税的纳税地点（属人原则→属地原则）

纳税人	纳税地点
固定业户	机构所在地或居住地； 总机构和分支机构不在同一县（市）的，应当 分别 向各自所在地主管税务机关申报纳税； 或 经批准由总机构汇总向总机构所在地申报纳税 。
固定业户 外地销售	机构所在地（报告外出事项）→销售地、劳务发生地（未报告的）→机构所在地（补征）
非固定业户	应税行为发生地→机构所在地或居住地（补征）
其他个人	提供建筑服务，销售或者租赁不动产，转让自然资源使用权，应向建筑服务发生地、不动产所在地、自然资源 所在地 申报纳税。
进口货物	报关地海关
扣缴义务人	机构所在地或者居住地

【例-单选题】关于消费税纳税地点，下列说法中正确的是（ ）。

- A. 纳税人的总机构与分支机构不在同一县的，应当向总机构所在地的主管税务机关申报纳税
- B. 委托个人加工的应税消费品，由受托方向其机构所在地主管税务机关申报纳税
- C. 进口的应税消费品，由进口人或其代理人向报送地海关申报纳税
- D. 纳税人到外县销售自产应税消费品的，向销售地主管税务机关申报纳税

网校答案：C

网校解析：纳税人到外县（市）销售或委托外县（市）代销自产应税消费品的，于应税消费品销售后，向机构所在地或者居住地主管税务机关申报纳税。纳税人的总机构与分支机构不在同一县（市）的，应当分别向各自机构所在地的主管税务机关申报纳税；经财政部、国家税务总局或者其授权的财政、税务机关批准，可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报纳税。委托个人加工的应税消费品，由委托方向其机构所在地或者居住地主管税务机关申报纳税。进口的应税消费品，由进口人或者其代理人向报送地海关申报纳税。

十、增值税的减税、免税

（一）起征点

增值税起征点：**按期纳税的**，起征点为月销售额5 000～20 000元（含本数）；**按次纳税的**，起征点为每次

(日) 销售额 300~500 元 (含本数)。

具体起征点由各省、自治区、直辖市财政厅(局)和国家税务局根据实际情况在幅度内确定。

(二) 免征项目

- 1、农业生产者销售的自产农产品。
- 2、避孕药品和用具。
- 3、古旧图书，指向社会收购的古书和旧书。
- 4、直接用于科学研究、科学实验和教学的进口仪器、设备。
- 5、外国政府、国际组织无偿援助的进口物资和设备。
- 6、由残疾人组织直接进口供残疾人专用的物品。
- 7、销售自己使用过的物品。

【注意】 纳税人兼营免税、减税项目的，应当分别核算免税、减税项目的销售额，未分别核算销售额的，不得免税、减税。

(三) 若干具体免税规定

(1) 纳税人采取转包、出租、互换、转让、入股等方式将承包地流转给农业生产者用于农业生产的，免征增值税。

(2) 自 2021 年 4 月 1 日起，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，下同)的，免征增值税。

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。

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《国家税务总局关于小规模纳税人免征增值税征管问题的公告》(国家税务总局公告 2021 年第 5 号)规定的免征增值税政策。

按固定期限纳税的小规模纳税人可以选择以 1 个月或 1 个季度为纳税期限，一经选择，一个会计年度内不得变更。

《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第九条所称的其他个人，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。

按照现行规定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。

跨地区提供建筑服务、销售不动产、出租不动产的小规模纳税人，按照现行规定应当预缴增值税税款的，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) 自 2016 年 5 月 1 日起，社会团体收取的会费，免征增值税。社会团体，是指依照国家有关法律法规设立或登记并取得“社会团体法人登记证书”的非营利法人。会费，是指社会团体在国家法律法规、政策许可的范围内，依照社团章程的规定，收取的个人会员、单位会员和团体会员的会费。

社会团体开展经营服务性活动取得的其他收入，一律照章缴纳增值税。

(4) 自 2019 年 2 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日，医疗机构接受其他医疗机构委托，按照不高于地(市)级以上价格主管部门会同同级卫生主管部门及其他相关部门制定的医疗服务指导价格(包括政府指导价和按照规定由供需双方协商确定的价格等)，提供《全国医疗服务价格项目规范》所列的各项服务，可适用《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》

(财税[2016] 36 号印发)第一条第(七)项规定的免征增值税政策。

(5) 自 2019 年 2 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日，对企业集团内单位(含企业集团)之间的资金无偿借贷行为，免征增值税。

(6) 自 2019 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日，对电影主管部门(包括中央、省、地市及县级)按照各自职能权限批准从事电影制片、发行、放映的电影集团公司(含成员企业)电影制片厂及其他电影企业取得的销售电影拷贝(含数字拷贝)收入，转让电影版权(包括转让和许可使用)收入，电影发行收入以及在农村取得的电影放映收入，免征增值税。一般纳税人提供的城市电影放映服务，可以按现行政策规定，选择按照简易计税办法计算缴纳增值税。

对广播电视运营服务企业收取的有线数字电视基本收视维护费和农村有线电视基本收视费，免征增值税。

(7) 自 2019 年 1 月 1 日至 2023 年供暖期结束，对供热企业向居民个人(以下称居民)供热取得的采暖费收入免征增值税。

向居民供热取得的采暖费收入，包括供热企业直接向居民收取的、通过其他单位向居民收取的和由单位代居民缴纳的采暖费。

免征增值税的采暖费收入，应当按照《增值税暂行条例》的规定单独核算。通过热力产品经营企业向居民供热的热力产品生产企业，应当根据热力产品经营企业实际从居民取得的采暖费收入占该企业采暖费总收入的比例，计算免征的增值税。

上述所称供暖期，是指当年下半年供暖开始至次年上半年供暖结束的期间。

(8) 自 2019 年 1 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日，对单位或者个体工商户将自产，委托加工或购买的货物通过公益性社会组织、县级及以上人民政府及其组成部门和直属机构，或直接无偿捐赠给目标脱贫地区的单位和个人，免征增值税。在政策执行期限内，目标脱贫地区实现脱贫的，可继续适用上述政策。

(9) 自 2019 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日，继续对国产抗艾滋病病毒药品免征生产环节和流通环节增值税。

享受上述免征增值税政策的国产抗艾滋病病毒药品，须为各省（自治区、直辖市）艾滋病药品管理部门按照政府采购有关规定采购的，并向艾滋病病毒感染者和病人免费提供的抗艾滋病病毒药品。药品生产企业和流通企业应将药品供货合同留存，以备税务机关查验。

抗艾滋病病毒药品的生产企业和流通企业应分别核算免税药品和其他货物的销售额；未分别核算的，不得享受增值税免税政策。

(10) 自 2021 年 1 月 1 日起至 2023 年 12 月 31 日，对边销茶生产企业销售自产的边销茶及经销企业销售的边销茶免征增值税。

在此之前已征的按上述规定应予免征的增值税税款，可抵减纳税人以后月份应缴纳的增值税税款或予以退还。已向购买方开具增值税专用发票的，应将专用发票追回后，方可办理免税。无法追回专用发票的，不予免税。

(11) 自 2019 年 9 月 1 日起，纳税人销售自产磷石膏资源综合利用产品，可享受增值税即征即退政策，退税比例为 70%。

(12) 自 2020 年 1 月 1 日起，纳税人取得的财政补贴收入，与其销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产的收入或者数量直接挂钩的，应按规定计算缴纳增值税。纳税人取得的其他情形的财政补贴收入，不属于增值税应税收入，不征收增值税。

(13) 自 2020 年 1 月 20 日，纳税人将国有农用地出租给农业生产者用于农业生产，免征增值税。

(14) 自 2018 年 11 月 30 日至 2023 年 11 月 29 日，对经国务院批准对外开放的货物期货品种保税交割业务，暂免征收增值税。

(15) 自 2020 年 5 月 1 日起，拍卖行受托拍卖文物艺术品，委托方按规定享受免征增值税政策的，拍卖行可以自己名义就代为收取的货物价款向购买方开具增值税普通发票，对应的货物价款不计入拍卖行的增值税应税收入。

(16) 自 2019 年 8 月 20 日起，金融机构向小微企业、微型企业和个体工商户发放 1 年期以上（不含 1 年）至 5 年期以下

（不含 5 年）小额贷款取得的利息收入，可选择中国人民银行授权全国银行间同业拆借中心公布的 1 年期贷款市场报价利率或 5 年期以上贷款市场报价利率，适用《财政部 税务总局关于金融机构小微企业贷款利息收入免征增值税政策的通知》（财税〔2018〕91 号）规定的免征增值税政策。

十一、增值税的征收管理

（一）一般纳税人和小规模纳税人划分的目的及其基本依据

对增值税纳税人进行分类的目的是为了配合增值税专用发票的管理。专用发票既是增值税纳税人纳税的依据，又是纳税人据以扣税的凭证，而且增值税实施面广、情况复杂、纳税人多且核算水平差距很大，为保证对专用发票的正确使用和安全使用，有必要对增值税纳税人进行分类。根据《增值税暂行条例》的规定，增值税纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人，这两类纳税人在税款计算方法，适用税率以及管理办法上都有所不同。

对一般纳税人实行凭发票扣税的计税办法；对小规模纳税人规定简便易行的计税方法和征收管理办法，这样有利于增值税制度的推行。

《增值税暂行条例》及其实施细则规定，划分一般纳税人和小规模纳税人的基本依据是纳税人的会计核算是否健全，是否能够提供准确的税务资料以及企业规模的大小。而衡量企业规模的大小一般以年销售额为依据，因此，现行增值税制度是以纳税人年销售额的大小和会计核算水平这两个标准为依据来划分一般纳税人和小

规模纳税人的。

（二）小规模纳税人的认定及管理

小规模纳税人实行**简易办法**征收增值税。

自2020年2月1日起，增值税小规模纳税人（其他个人除外）发生增值税应税行为，需要开具增值税专用发票的，可以自愿使用增值税发票管理系统自行开具。

（三）一般纳税人的登记及管理

1、一般纳税人的登记范围和程序

增值税一般纳税人，年应税销售额超过财政部、国家税务总局规定的小规模纳税人标准的，除另有规定外，**应当向主管税务机关申请一般纳税人资格登记。**

纳税人办理一般纳税人资格登记遵循以下程序：

（1）纳税人向主管税务机关填报“增值税一般纳税人资格登记表”，如实填写固定生产经营场所等信息，并提供税务登记证件等；

（2）纳税人填报内容与税务登记信息一致的，主管税务机关当场登记；

（3）纳税人填报内容与税务登记信息不一致，或者不符合填列要求的，税务机关应当场告知纳税人需要补正的内容。

纳税人自一般纳税人生效之日起，按照增值税一般计税方法计算应纳税额，并可以按照规定领用增值税专用发票。

2、一般纳税人的管理

对已使用增值税防伪税控系统但年应税销售额未达到规定标准的一般纳税人，如会计核算健全，且未有下列情形之一者，不取消其一般纳税人资格：

- ①虚开增值税专用发票或者有偷税、骗税、抗税行为的。
- ②连续3个月未申报或连续6个月纳税申报异常且无正当理由的。
- ③不按规定保管、使用增值税专用发票、税控装置，造成严重后果的。

除国家税务总局另有规定外，纳税人一经认定为一般纳税人后，不得转为小规模纳税人。

纳税人年应税销售额超过财政部、国家税务总局规定标准，且符合有关政策规定，选择按小规模纳税人纳税的，应当向主管税务机关提交书面说明。

个体工商户以外的其他个人年应税销售额超过规定标准的，不需要向主管税务机关提交书面说明。