

第二节 一般纳税人纳税审核与纳税申报代理

(4) 购进农产品的进项税额——凭票抵扣、计算抵扣、核定扣除

① 扣税凭证：专票；海关进口增值税专用缴款书；农产品收购发票或者销售发票——农业生产者自产自销农产品。

② 2019.4.1后增值税税率调整后农产品进项税额的抵扣

取得的扣税凭证	用途	可抵进项
海关进口增值税专用缴款书、一般纳税人开具的9%专票	生产或加工13%税率货物	扣税凭证上注明的增值税额+1%
	用于生产或提供9%、6%等税率货物、服务	扣税凭证上注明的增值税额
农产品销售发票或收购发票、3%专票	生产或加工13%税率货物	买价×(9%+1%)
	用于生产或提供9%、6%等税率货物、服务	买价×9%

【注意】从流通环节取得普票，不得抵扣进项税额

③ 购进烟叶可抵扣进项税额

准予抵扣的进项税额=(收购价款+实际支付的价外补贴+烟叶税)×扣除率(9%或10%)

【注意】计算烟叶税时的价外补贴是统一按照10%计算的；而计算抵扣进项税额时，价外补贴是按照实际支付的金额计算的。

④ 凭票扣除和计算扣除时如何抵扣农产品进项税额

A. 取得时先抵扣9%；

B. 使用时按照用途确定是否“加计抵扣”1%。

⑤ 农产品凭票扣除+计算扣除时如何填写增值税及附加税费申报表——附列资料(二)本期进项税额明细的填写

采购渠道	原始凭证	税务处理	申报表填写
境外	海关进口增值税专用缴款书	可抵扣，符合条件，可加计	海关进口增值税专用缴款书+8a 加计扣除农产品进项税额
一般纳税人	9%专票	可抵扣，符合条件，可加计	认证相符的专票+8a
	普票	不得抵扣，不得加计	
小规模纳税人	3%专票	可抵扣9%，符合条件，可加计	农产品收购发票或者销售发票+8a
	1%专票	可抵扣1%	认证相符的专票
	普票	不得抵扣，不得加计	
农业生产者自产自销农产品	农产品销售发票或收购发票	买价×9%，符合条件，可加计	农产品收购发票或者销售发票+8a

附列资料(二)本期进项税额明细的填写——凭票扣除+计算扣除

一、申报抵扣的进项税额				
项目	栏次	份数	金额	税额
(一) 认证相符的专票	1=2+3			
其中：本期认证相符且本期申报抵扣	2			
前期认证相符且本期申报抵扣	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			

【例题·单选题】2024年4月20日某食品厂支付10300元，从某小规模纳税人收购一批农产品（用于生产13%税率的食品）并取得增值税专用发票，则该批农产品可抵扣的进项税额为（ ）元。

- A. 360
- B. 1000
- C. 0
- D. 1339

答案：B

解析：从小规模纳税人处取得3%的增值税专用发票，用于生产13%税率的食品可以按10%抵扣进项税额，可以抵扣的进项税额=10300÷(1+3%)×10%=1000（元）。

⑥核定扣除

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；

2013年9月1日起，各省、自治区、直辖市、计划单列市税务部门可商同级财政部门，结合地区实际，选择部分行业开展核定扣除试点工作。

【注意1】以购进农产品为原料生产货物

类型	当期允许抵扣农产品增值税进项税额
投入产出法	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) 扣除率为销售货物的适用税率 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	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的

【注意2】核定扣除时如何进行税务处理：

购进时全额计入采购成本，销售时按照核定的税额抵扣进项税额，减少相应的成本。

【注意3】农产品进项税额核定扣除时如何填表

(1) 填写《农产品核定扣除增值税进项税额计算表(汇总表)》、《投入产出法核定农产品增值税进项税额计算表》等；

(2) 将《农产品核定扣除增值税进项税额计算表(汇总表)》中“当期允许抵扣农产品增值税进项税额”合计数填入《附列资料(表二)》第6栏“农产品收购发票或者销售发票”的“税额”栏，不填写第6栏“份数”和“金额”数据；

附列资料(二)本期进项税额明细的填写——核定扣除

一、申报抵扣的进项税额				
项目	栏次	份数	金额	税额
(一) 认证相符的专票	1=2+3			
其中：本期认证相符且本期申报抵扣	2			
前期认证相符且本期申报抵扣	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			填写
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			

【例题·单选题】某白酒生产企业2024年3月购进玉米一批用于生产白酒。当月销售1000吨白酒，主营业务成本为1800万元，农产品耗用率为80%，玉米平均购买单价为5000元/吨。按照成本法计算，当月允许抵扣的农产品进项税额为（ ）万元。

- A. 130.91
- B. 154.29
- C. 165.66
- D. 155.66

答案：C

解析：核定扣除时扣除率为销售货物的适用税率。当月允许抵扣的农产品进项税额=1800×80%×13%÷(1+13%)=165.66(万元)。

【例题·简答题】A企业为一水果罐头加工厂，2024年7月从某家庭农场购入苹果10吨，每吨6000元，开具的农产品收购发票上收购款总计60000元，会计处理为：(非常特殊)

借：原材料 54600
 应交税费——应交增值税(进项税额) 5400
 贷：银行存款 60000

等到实际用于生产过程时：

借：应交税费——应交增值税(进项税额) 600
 贷：生产成本(或原材料) 600

【例题·简答题】某食用油加工企业为增值税一般纳税人，2024年5月收购菜籽100吨，每吨收购价5000元，开具的农产品收购发票上收购款总计为500000元，当月生产菜籽油领用菜籽20吨，所生产的产品已销售，该食用油加工企业采用“投入产出法”确定农产品当期的进项税额13793.10元，则相关会计处理为：

(1)收购菜籽，验收入库环节，会计账务处理为：

借：原材料——菜籽 500000
 贷：银行存款 500000

注意：采购环节未抵扣进项税额

(2)销售后会计账务处理(注意不是生产领用环节)

借：应交税费——应交增值税(进项税额) 13793.10
 贷：主营业务成本 13793.10

(5) 不动产进项税额的抵扣

① 不动产≠固定资产

不动产：不能移动或者移动后会引起性质、形状改变的财产，包括建筑物、构筑物等。

② 目前不动产在购进时一次性抵扣进项税额

③ 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、集体福利或个人消费的，按下列公式计算不得抵扣的进项税额：

不得抵扣的进项税额=已抵进项税额×不动产净值率

不动产净值率=(不动产净值÷不动产原值)×100%

④ 不动产在建工程发生非正常损失的，其所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务进项税额应于当期全部转出；

⑤ 进项税额转回

纳税人专用于免税、简易计税、集体福利、个人消费的固定资产、无形资产和不动产发生用途改变，用于允许抵扣进项税额的项目，可在改变用途的次月，按相应资产的净值计算可以抵扣的进项税额：

A. 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

B. 进项税额转回只发生于可持续使用的固定资产、无形资产和不动产；

C. 进项税额转回要以原已取得合法有效的增值税扣税凭证为前提；

d. 可在用途改变的次月将可以抵扣的进项税额，填入《增值税及附加税费申报表附列资料(二)》第8b栏“其他”的“税额”栏。

【2022·简答题】增值税一般纳税人，2019年12月购入一栋房产，支付价款2600万元，税额234万元。

购入当月用于职工食堂和健身中心。2021年3月，用于生产经营，累计折旧143万元。单位：万元。

根据上述资料，请回答下列问题：

问题（1）：投入使用当期，进项税能否抵扣？简述理由并写出相关分录。

问题（2）：用途变更时，进项税如何处理？计算金额并作出会计处理。

答案：

（1）不能抵扣进项税额；

理由：购入不动产用于集体福利，进项税额不得抵扣。

会计分录：

借：固定资产 2834万元

贷：银行存款 2834万元

（2）2021年房产转变更用途用于生产经营可以抵扣进项税额，可在改变用途的次月，按房产的净值计算可以抵扣的进项税额。

不动产净值=2834-143=2691（万元）

不动产净值率=不动产净值/不动产原值×100%=2691÷2834×100%=94.95%

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=234×94.95%=222.183（万元）

账务处理：

借：应交税费——应交增值税（进项税额）222.183万元

贷：固定资产 222.183万元

（6）道路通行费进项税额的抵扣

财政票据、通行费不征税发票		不得抵扣进项税额	无需填写
高速公路通行费：一级、二级公路通行费	通行费电子发票（征税发票）	通行费发票上注明的增值税额	填写在附列资料（二）的“认证相符的增值税专用发票”处
桥、闸通行费	通行费发票	通行费发票上注明的金额÷（1+5%）×5%	填写在附列资料（二）的“（二）其他扣税凭证”的“其他”处

（7）国内旅客运费可抵进项税额（2019.4.1起）

类型	进项税额	申报表填写
支付的国际运费	不得抵扣进项税额	无需填写
取得专票	发票上注明的税额	附列资料（二）的“认证相符的增值税专用发票”处
取得增值税电子普通发票的（无需注明旅客身份信息）	发票上注明的税额	附列资料（二）的“（二）其他扣税凭证”的“其他”处
取得注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单	（票价+燃油附加费）÷（1+9%）×9%	
取得注明旅客身份信息的铁路车票	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%	

【注意】

①国际旅客运费不得抵扣进项税额——因为国际运输免税或零税率；

②国内旅客运输服务进项税额抵扣限于与本单位签订了劳动合同的员工，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；

③对于旅客运费，除专票和电子发票外，其他票据要想抵扣进项税额，必须注明旅客身份信息；纸质的发票、定额发票：不得抵扣进项税额；

④纳税人购进国内旅客运输服务，以取得的增值税电子普票上注明的税额为进项税额的，增值税电子普票上注明的购买方“名称”“纳税人识别号”等信息，应当与实际抵扣税款的纳税人一致，否则不予抵扣；

⑤航空运输电子客票行程单抵扣进项税额时，只有“票价+燃油附加费”能够计算抵扣进项税额，机场建设

费等不得计算抵扣进项税额。

⑥如何填写纳税申报表

A. 同时填写《增值税及附加税费申报表附列资料（二）》的第 1 栏“认证相符的增值税专用发票”或“8b“其他”、第 10 栏” “（四）本期用于抵扣的旅客运输服务扣税凭证”

B. 第 12 栏“当期申报抵扣进项税额合计”计算公式为“12=1+4+11”。

增值税及附加税费申报表附列资料（二）				
（本期进项税额明细）				
一、申报抵扣的进项税额				
项目	栏次	份数	金额	税额
（一）认证相符的专票	1=2+3			
（二）其他扣税凭证	4=5+6+7+8a+8b			
其他	8b——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——统计			
（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			

【2022·多选题】某增值税一般纳税人职工报销差旅费中，下列注明本单位人员信息的旅客运输服务票据，可以据以计算增值税进项税额的有（ ）。

- A. 增值税电子普通发票
- B. 国内航空运输电子客票行程单
- C. 国际航空运输电子客票行程单
- D. 长途汽车票
- E. 高铁票

答案：ABDE

解析：国际旅客运费不得抵扣进项税额。

【例题·单选题】某公司员工张某 2024 年 6 月出差，取得乘坐高铁的车票，上面注明了旅客身份信息，金额为 625 元，该项业务可以抵扣的进项税额是（ ）元。

- A. 18.20
- B. 29.76
- C. 35.38
- D. 51.61

答案：D

解析：铁路旅客运输进项税额=票面金额÷（1+9%）×9%=625÷（1+9%）×9%=51.61（元）。

【例题·单选题】某公司员工王某 2024 年 6 月出差，取得飞机票，上面注明了旅客身份信息，票价 1820 元，燃油费附加 60 元，机场建设费 50 元，该项业务可以抵扣的进项税额是（ ）元。

- A. 150.28
- B. 154.40
- C. 155.23
- D. 159.36

答案：C

解析：机场建设费等不得计算抵扣进项税额。航空旅客运输进项税额=(票价+燃油附加费)÷（1+9%）×9%=1880÷1.09×9%=155.23（元）。