

2024年

注会税法冲刺串讲课



主讲老师：叮当老师





专题8

与增值税相关的税



考点清单

【考点1】资源税★★★

【考点2】城建税、教育费附加和地方教育附加★★

【考点3】烟叶税★

【考点4】关税★★

【考点1】资源税★★★

一、纳税人

在我国领域及管辖的其他海域开发（开采或生产）
应税资源的单位和个人。

- 1.进口不征，出口不退
- 2.单一环节、一次性征收
- 3.价内税

4.用于连续生产**应税**产品的，**不缴纳**资源税

用于生产**非应税**产品的，应在**移送环节**缴纳资源税，
包括用于非货币性资产交换、捐赠、偿债、赞助、集资、
投资、广告、样品、职工福利、利润分配等

二、税目

税目	子税目	征税对象
(一) 能源矿产 7个	原油；天然气、页岩气、天然气水合物；煤；煤成（层）气；铀、钍；油页岩、油砂、天然沥青、石煤；地热。	(1) 原矿（如：原油、天然气、地热、页岩气）； (2) 原矿或选矿（如：煤）
(二) 金属矿产 2个	黑色金属：铁、锰、铬、钒和钛 有色金属：铜、铅、锌、锡、镍、锑、镁、钴，铋、汞；铝土矿等	原矿或者选矿 钨、钼、轻稀土、中重稀土：选矿 其他：原矿或者选矿

税目	子税目	征税对象
(三) 非金属矿产 3个	矿物类；岩石类；宝玉石类	原矿或选矿
(四) 水气矿产 2个	二氧化碳气、硫化氢气、氦气、氡气； 矿泉水 。	原矿
(五)盐 3个	钠盐、钾盐、镁盐、锂盐；天然卤水；海盐。	原矿（天然卤水）、选矿（钠盐、钾盐等）

【叮铃铃 1】 纳税人以自采原矿、岩石，按照原矿还是选矿计征资源税，总结如下：

税目	情形	征税对象
自采原矿	(1) 直接销售	原矿
	(2) 自用于应当缴纳资源税情形	
	(3) 洗选加工为选矿产品销售	选矿
	(4) 选矿产品自用于应当缴纳资源税情形	(原矿移送环节不缴纳资源税)
自采岩石	无法区分原生岩石矿种的粒级成型砂石颗粒	砂石

【叮铃铃 2】资源产品：境内天然初级资源

(1) 境外进口资源不交税

(2) 人造资源不交税

(3) 深加工的产品不交税

原油√ 成品油×

原煤√ 未税原煤加工的洗选煤√ 煤炭制品×

三、税率

税率形式	范围
比例税率	固定税率：原油、天然气、页岩气、天然气水合物、铀、钍、钨、钼和中重稀土等战略资源
	幅度税率：其他应税资源
比例税率或定额税率	地热、石灰岩、其他粘土、砂石、矿泉水、天然卤水。

四、计税依据和应纳税额计算

从价定率	应纳税额=销售额×税率
从量定额	应纳税额=销售数量×单位税额

(一) 从量定额

应税产品的销售数量=实际销售数量+视同销售数量

（二）从价定率

1. 一般销售

全部价款，不包括增值税额、相关运杂费用；

计入销售额中的相关运杂费用，凡取得增值税发票或其他合法**有效凭据**的，准予从销售额中**扣除**。

相关运杂费用是指应税产品从坑口或者洗选（加工）地到车站、码头或者购买方指定地点的运输费用、建设基金以及随运销产生的装卸、仓储、港杂费用。

2.视同销售

纳税人申报的应税产品销售额明显偏低且无正当理由的，或者有自用应税产品行为而无销售额的，主管税务机关可以按**下列方法和顺序**确定其应税产品销售额：

(1) 按纳税人最近时期同类产品的平均销售价格确定。

(2) 按其他纳税人最近时期同类产品的平均销售价格确定。

(3) 按后续加工非应税产品销售价格，**减去后续加工环节的成本利润**后确定。

(4) 组成计税价格 = 成本 × (1 + 成本利润率) ÷
(1 - 资源税税率)

(5) 按其他合理方法确定。

3.已税产品的税务处理

(1) 纳税人用已纳资源税的应税产品进一步加工应税产品销售的，不再缴纳资源税

(2) 纳税人以外购原矿与自采原矿混合为原矿销售，或以外购选矿与自产选矿产品混合为选矿产品销售的，在计算应税产品销售额或销售数量时，**直接扣减**外购原矿或选矿的购进金额或数量。

原矿（外购 + 自采） → 混合原矿

选矿（外购 + 自采） → 混合选矿

应纳资源税 = （**混合原/选矿**销售额 - **外购原/选矿**销售额） × **原/选矿**税率

(3) 纳税人以外购原矿与自采原矿混合洗选加工为选矿产品销售的，按照下列方法进行扣减：

原矿（外购＋自采）→混合选矿

准予扣减的外购应税产品购进金额（数量）＝外购原矿购进金额（数量）×（本地区原矿适用税率÷本地区选矿产品适用税率）

应纳资源税＝（混合选矿销售额－准予扣减的外购应税产品购进金额）×选矿税率

4. 增值税与资源税计税销售额的不同

(1) 运杂费用

增值税：含运杂费用

资源税：不含销售环节的运杂费用——从坑口或者洗选（加工）地到车站、码头或者购买方指定地点的运杂费用

(2) 组成计税价格

增值税（价外税）： $\text{含税} / (1 + \text{税率或征收率})$

资源税（价内税）： $\text{成本} \times (1 + \text{成本利润率}) / (1 - \text{资源税税率})$

5.煤炭、天然气和原油的增值税、消费税与资源税

项目	增值税	消费税	资源税
煤炭	居民用煤炭制品9%，其他13%	——	原煤、以未税原煤加工的洗选煤缴纳资源税，其他：无须缴纳
天然气	增值税率9%	——	缴纳资源税
原油、汽油、柴油	13%	原油无须缴纳，汽油、柴油按销售数量缴纳	原油需按销售额缴纳资源税，汽油、柴油无须缴纳

五、资源税减税免税

（一）免税

- 1.开采原油以及在油田范围内运输原油过程中用于加热的原油、天然气；
- 2.煤炭开采企业因安全生产需要抽采的煤层气。

(二) 减征

减征比例	应税产品
减征 20%	从低丰度油气田开采的原油、天然气（低丰）
减征 30%	(1) 高含硫天然气、三次采油、从深水（超过300米）油气田开采的原油和天然气 (2) 从衰竭期矿山开采的矿产品 (3) 页岩气
减征 40%	稠油、高凝油
减征 50%	(1) 对充填开采置换出来的煤炭 (2) 增值税小规模纳税人、小型微利企业和个体工商户（“六税两费”）

（三）省、自治区、直辖市人民政府决定的减免税项目

1. 纳税人开采或者生产应税产品过程中，因意外事故或者自然灾害等原因遭受重大损失的；

2. 纳税人开采共伴生矿、低品位矿、尾矿。

【提示】由省、自治区、直辖市人民政府提出，报同级人民代表大会常务委员会决定，并报全国人民代表大会常务委员会和国务院备案。

（四）其他

青藏铁路公司及其所属单位运营期间自采自用的砂、石等材料免征。

六、水资源税的纳税人和应纳税额计算

(一) 纳税人

直接取用地表水、地下水的单位和个人，包括直接从江、河、湖泊（含水库）和地下取用水资源的单位和个人。

下列情形，不缴纳水资源税：

- 1.农村集体经济组织及其成员从本集体经济组织的水塘、水库中取用水的；
- 2.家庭生活和零星散养、圈养畜禽饮用等少量取用水的；
- 3.水利工程管理单位为配置或者调度水资源取水的；

4.为保障矿井等地下工程施工安全和生产安全必须进行临时**应急**取用（排）水的；

5.为消除对公共安全或者公共利益的危害临时**应急**取水的；

6.为农业抗旱和维护生态与环境必须临时**应急**取水的。

（二）税额计算

1.一般取用水应纳税额 = 实际取用水量 × 适用税额

2.采矿和工程建设疏干排水应纳税额 = 实际取用水量（排水量） × 适用税额

3.水力发电和火力发电贯流式（不含循环式）冷却取用水应纳税额 = 实际发电量 × 适用税额

（三）从高制定税额标准情形

- 1.地下水税额标准要高于地表水。
- 2.超采地区的地下水税额标准要高于非超采地区，严重超采地区的地下水税额标准要大幅高于非超采地区。
- 3.对超计划或者超定额取用水加征 1—3 倍。
- 4.对特种行业从高征税。

（四）从低制定税额标准情形

- 1.超过规定限额的农业生产取用水；
- 2.农村生活集中式饮水工程取用水。

【提示】 限额内的农业生产取用水免税；超过限额的农业生产取用水从低制定税额。

七、水资源税税收优惠

- 1.规定**限额内**的农业生产取用水，免征水资源税；
- 2.取用污水处理**再生水**，免征水资源税；
- 3.除接入城镇公共供水管网以外，军队、武警部队通过其他方式取用水的，免征水资源税；
- 4.抽水**蓄能发电**取用水，免征水资源税；
- 5.采油排水经分离净化后在封闭管道**回注**的，免征水资源税；
- 6.财政部、税务总局规定的其他免征或者减征水资源税情形。

【考点2】城建税、教育费附加和地方教育附加★★

一、纳税义务人和扣缴义务人

- 1.在中国境内缴纳增值税、消费税的单位和个人
- 2.对进口货物或者境外单位和个人向境内销售劳务、服务、无形资产缴纳的增值税、消费税税额，**不征收**城市维护建设税
- 3.采用委托代征、代扣代缴、代收代缴、预缴、补缴等方式缴纳两税的，应当**同时**缴纳城市维护建设税

二、城市维护建设税税率

地区差别比例税率

档次	纳税人所在地	税率
1	市区	7%
2	县城、镇	5%
3	不在市区、县城、镇	1%

行政区划变更的，自变更完成当月起适用新行政区划对应的适用税率，纳税人在变更完成当月的下一个纳税申报期按新税率申报缴纳。

三、城市维护建设税计税依据

依法实际缴纳的增值税税额=纳税人依规定计算应当缴纳的增值税税额（不含进口）+增值税免抵税额-直接减免的增值税税额-留抵退税额

依法实际缴纳的消费税税额=纳税人依规定计算应当缴纳的消费税税额（不含进口）-直接减免的消费税税额

1.城市维护建设税计税依据为纳税人依法实际缴纳的增值税、消费税税额。

2.纳税人违反“两税”有关规定而加收的滞纳金和罚款，不作为城市维护建设税的计税依据。

但纳税人在被查补“两税”和被处以罚款时，应同时对其偷漏的城市维护建设税进行补税、征收滞纳金，并处罚款。

3.城市维护建设税计税依据不包括直接减免的“两税”税额。

4.城市维护建设税的计税依据包括增值税免抵税额。

【提示】纳税人应在税务机关核准免抵税额的下一个纳税申报期内向主管税务机关申报缴纳。

5.城市维护建设税计税依据应当按规定扣除期末留抵退税退还的增值税税额。

【提示1】 纳税人自收到留抵退税额之日起，应当在下一个**纳税申报期**从城市维护建设税计税依据中扣除。

【提示2】 留抵退税额仅允许在按照增值税**一般计税方法**确定的城市维护建设税计税依据中扣除。

【提示3】 当期未扣除完的余额，在以后纳税申报期按规定继续扣除。

【提示4】 对于增值税小规模纳税人**更正、查补**此前按照**一般计税方法**确定的城市维护建设税计税依据，**允许扣除**尚未扣除完的留抵退税额。

四、城市维护建设税税收优惠

1.对国家重大水利工程建设基金免征。

2.至 2027 年 12 月 31 日，对增值税小规模纳税人、小型微利企业和个体工商户减半征收资源税（不含水资源税）、城市维护建设税、房产税、城镇土地使用税、印花税（不含证券交易印花税）、耕地占用税和教育费附加、地方教育附加。（六税两费）

3.退税规定

(1) 因纳税人多缴发生两税退税，同时退还已缴纳的城市维护建设税

(2) 两税实行先征后返、先征后退、即征即退，除另有规定外，不予退还随两税附征的城市维护建设税

(3) 对出口产品退还增值税、消费税的，不退还已缴纳的城市维护建设税

五、教育费附加和地方教育附加

1.教育费附加征收比率为 3%，地方教育附加征收比率为 2%

2.自 2016 年 2 月 1 日起，按月纳税的月销售额或营业额不超过 10 万元（按季不超过 30 万元）的纳税人，免征教育费附加、地方教育附加。

【考点3】烟叶税★

纳税人	在中国境内，依照《烟草专卖法》规定收购烟叶的单位。 【叮铃铃】 买方纳税 ，卖方不纳税；纳税人为单位，不含个人
征税范围	晾晒烟叶和烤烟叶
税率	比例税率 20%
计税依据	纳税人收购烟叶 实际支付的价款总额

税额计算	<p>应纳税额 = 实际支付的价款总额 × 税率</p> <p>实际支付的价款总额 = 收购价款 × (1 + 10%)</p> <p>【叮铃铃】 计算烟叶税时的价外补贴固定为收购价款的 10%</p>
纳税义务发生时间	收购烟叶的当日，即向烟叶销售者付讫收购款项或开具收购凭证的 当日
纳税地点	烟叶 收购地
纳税期限	按月计征 ，纳税义务发生月终了之日起 15 日 内申报纳税

【提示 1】 烟叶税和增值税相结合：

购进免税烟叶允许**计算抵扣的进项税额** = 烟叶买价
× 扣除率

烟叶买价 = 收购价款 + 价外补贴 + 烟叶税

价外补贴为 10% 情况下，可简化计算：

允许计算抵扣的进项税 = 收购价款 × 1.1 × 1.2 × 扣
除率

【提示 2】 免税农产品进项计算抵扣扣除率为 9% 或
10%。

【考点4】 关税★★

一、纳税义务人

关税纳税人为进口货物**收货人**、出口货物**发货人**、进出境物品的所有人

【提示】进出境物品的所有人包括该物品的所有人和推定为所有人的人：

- (1) 携带进境的物品—携带人；
- (2) 分离运输的行李—进出境旅客；
- (3) 邮递方式进境的物品—收件人；
- (4) 邮递或其他运输方式出境的物品—寄件人或托运人。

二、税率

(一) 进口货物税率适用规则

1. 暂定税率**优先**适用于优惠税率或最惠国税率；
2. 当最惠国税率低于或等于协定税率时，协定有规定的，按相关协定的规定执行；协定无规定的，两者**从低**适用；
3. 适用协定税率、特惠税率的进口货物有暂定税率的，应当**从低**适用税率；
4. 按照普通税率征税的进口货物，不适用暂定税率；经国务院关税税则委员会特别批准，可以适用最惠国税率。

（二）税率的适用

1.进出口货物，应当适用海关接受该货物**申报**进口或者出口之日实施的税率。

2.进口货物到达前，经海关核准先行申报的，应当适用装载该货物的**运输工具申报**进境之日实施的税率。

3.经海关批准**集中申报**的进出口货物，应当适用**每次**货物进出口时海关接受该货物申报之日实施的税率。

4. **进口转关**运输货物，应当适用**指运地**海关接受该货物申报进口之日实施的税率。先行申报的，适用装载该货物的**运输工具抵达指运地**之日实施的税率

5. **出口转关**运输货物，应当适用**启运地**海关接受该货物申报出口之日实施的税率。

6. 因超过规定期限未申报而由海关依法变卖的进口货物，其税款计征应当适用装载该货物的**运输工具申报进境之日**实施的税率。

7. 因纳税义务人违反规定需要**追征税款的进出口货物**，应当适用违反规定的**行为发生之日**实施的税率；行为发生之日不能确定的，适用**海关发现**该行为之日实施的税率。

8.已申报进境并放行的保税货物、减免税货物、租赁货物或已申报进出境并放行的暂时进出境货物，有下列情形之一应当适用海关接受纳税人再次填写报关单办理纳税及有关手续之日实施的税率：

- (1) 保税货物经批准不复运出境的；
- (2) 保税仓储货物转入国内市场销售的；
- (3) 减免税货物经批准转让或者移作他用的；
- (4) 可暂不缴纳税款的暂时进出境货物，经批准不复运出境或者进境的；
- (5) 租赁进口货物，分期缴纳税款的。

三、一般进口货物关税完税价格

(一) 成交价格估价方法

进口货物的完税价格包括货物的货价、货物运抵我国境内输入地点起卸前的运输及其相关费用、保险费。

1. 应计入完税价格

(1) 由买方负担的除**购货佣金**以外的佣金和经纪费。

【叮铃铃】 购货佣金不计入完税价格。

(2) 由买方负担的与该货物视为一体的**容器费用**。

(3) 由买方负担的**包装材料费用**和**包装劳务费用**。

(4) 与进口货物的生产和向中国境内销售有关的，由买方以免费或者以**低于成本**的方式提供并可以按适当比例分摊的列明货物或服务的价值。

(5) 与该货物有关并作为卖方向我国销售该货物的一项条件，应当由买方直接或间接支付的**特许权使用费**。

(6) **卖方**直接或间接从买方对该货物进口后转售、处置或使用所得中**获得的收益**。

2. 不计入完税价格

(1) 厂房、机械、设备等货物**进口后发生**的建设、安装、装配、维修和技术援助费用，但**保修费用除外**。

【提示】保修费用计入完税价格，进口后维修费不计入完税价格。

(2) 运抵境内输入点**起卸后**的运输费、保险费和其他相关费用。

(3) 进口关税、海关代征税及其他国内税。

(4) 为在境内复制进口货物而支付的费用。

(5) 境内外技术培训及境外考察费用。

(6) 同时符合条件的利息费用。

(7) 购货佣金。

3.进口货物完税价格中运输及相关费用、保险费计算

(1) 运保费能确定

运费及其相关费用按买方实际支付或应支付的费用计算。

保险费应当按照实际支付的费用计算。

(2) 运保费无法确定

运费：按照该货物进口同期的正常运输成本审查确定。

保险费：按照“**货价加运费**”的 3‰ 计算

【提示1】运输工具作为进口货物，利用**自身动力**进境的，海关在审查确定完税价格时，不再另行计入运输及相关费用。

【提示2】邮运进口的货物，应当以**邮费**作为运输及其相关费用、保险费。

（二）进口货物海关估价方法

依次：

1. 相同货物成交价格估价方法。

同时或者大约同时；海关接受货物申报之日的大约同时，最长不应当超过前后45日。

2. 类似货物成交价格估价方法。

3. 倒扣价格估价方法

如果没有在海关接受进口货物申报之日前后45日内在境内销售，可以将时间延长至接受货物申报之日前后90日内。

4.计算价格估价方法

5.合理估价方法

【提示】 纳税义务人向海关提供有关资料后，可以提出申请，颠倒倒扣价格估价方法和计算价格估价方法的适用次序。

四、特殊进口货物关税完税价格

1.运往境外修理的货物，以境外修理费和物料费为基础审查确定完税价格（不含运保杂费）

2.运往境外加工的货物，以境外加工费、料件费、复运进境的运输及其相关费用、保险费为基础审查确定完税价格

3. 租赁方式进口

(1) 租赁期间以海关审定的租金为完税价格，利息应计入；

(2) 留购的租赁货物，以海关审定的留购价格作完税价格；

(3) 承租人申请一次性缴纳税款的，经海关同意，按照一般进口货物海关估价方法或海关审定的租金总额作完税价格

4. 予以补税的减免税货物

完税价格 = 海关审定的该货物原进口时的价格 \times [1 - 申请补税时实际已使用的时间 (月) \div (监管年限 \times 12)]

【提示】 监管年限：

从货物进口放行之日起计算：

船舶、飞机：8 年；机动车辆：6 年；其他货物：3 年

五、出口货物关税完税价格

（一）以成交价格为基础的完税价格

1.包括货物运至我国境内输出地点装载前的运输及其相关费用、保险费。

2.不包括：

（1）出口关税；

（2）在货物价款中单独列明的货物运至我国境内输出地点装载后的运输及其相关费用、保险费。

（二）出口货物海关估价

1.同时或大约同时向同一国家或地区出口的**相同**货物的成交价格；

2.同时或大约同时向同一国家或地区出口的**类似**货物的成交价格；

3.根据境内生产相同或类似货物的成本、利润和一般费用（包括直接费用和间接费用）、境内发生的运输及其相关费用、保险费计算所得的价格；

4.按照合理方法估定的价格。

【叮铃铃】与进口估价类似，但无倒扣价格方法。

六、应纳税额的计算

1.从价税（主要方法）

关税税额 = 应税进（出）口货物数量 × 单位完税价格 × 税率

2.从量税（原油、啤酒和胶卷等少数货物适用）

关税税额 = 应税进（出）口货物数量 × 单位货物税额

3.复合税（仅对录像机、放像机、摄像机、数字照相机和摄录一体机等适用）

关税税额 = 应税进（出）口货物数量 × 单位货物税额 + 应税进（出）口货物数量 × 单位完税价格 × 税率

4.滑准税

关税税额 = 应税进（出）口货物数量 × 单位完税价格 × 滑准税税率

【提示】特殊的从价税，税率随着进口商品价格的变动而反方向变动，即价格越高，税率越低，税率为比例税率

【叮铃铃 1】 进口相关税种：关税、消费税、增值税、车辆购置税

计算步骤：关税完税价格→关税→组价→增值税、消费税、车辆购置税

【叮铃铃 2】 进口环节的增值税为进项税额，可凭海关进口增值税专用缴款书抵扣进项税额；进口后的运费凭专用发票抵扣增值税进项税额。进口货物用于不得抵扣情形的除外。

【叮铃铃 3】 进口的消费品用于连续生产消费品，符合规定可以抵扣消费税。

七、税收优惠

（一）法定减免

1. 关税税额在人民币 **50 元以下** 的一票货物，可免征关税。

2. **无商业价值** 的广告品和货样，可免征关税。

3. **外国政府、国际组织** 无偿赠送的物资，可免征关税。

【叮铃铃】 境外自然人、法人或其他组织符合规定的慈善捐赠属于特定减免税。

4. 进出境运输工具装载的途中必需的 **燃料、物料和饮食用品**，可予免税。

5.在海关放行前损失的货物，可免征关税。

6.在海关放行前遭受损坏的货物，可根据受损程度减征关税。

7.我国缔结或参加的国际条约规定减免关税。

8.法律规定减征、免征的其他货物、物品。

（二）特定减免税

- 1.科教用品
- 2.残疾人专用品
- 3.慈善捐赠物资
- 4.重大技术装备
- 5.支持集成电路产业和软件产业发展进口货物；
- 6.支持新型显示产业发展进口货物；
- 7.民用航空维修用航空器材；
- 8.抗艾滋病毒药物。

八、关税征收管理规定

(一) 关税缴纳

1. 申报时间

进口货物自运输工具申报进境之日起 **14 日内**；

出口货物除海关特准的外，在运抵海关监管区后、
装货的 **24 小时以前**。

2. 纳税期限

海关填发税款缴款书之日起 **15 日内**向指定银行缴纳
税款

3.延期纳税

因不可抗力或国家税收政策调整情形下，不能按期缴纳税款的，经依法提供税款担保后，可以延期缴纳税款，但延期**最长不得超过 6 个月**。

（二）关税的强制执行

1. 关税滞纳金

关税滞纳金金额 = 滞纳金征收比率
(万分之五) × 滞纳金征收比率
× 滞纳天数

【叮铃铃】 休息日或法定节假日不予扣除。

2. 强制征收

如纳税义务人自缴纳税款期限届满之日起 3 个月仍未缴纳税款，经海关关长批准，海关可以采取强制扣缴、变价抵缴等强制措施。

（三）关税退还

海关多征的税款，海关发现后应当立即退还。

纳税人遇下列情况之一，可自缴纳税款之日起 1 年内，书面申请退税并加算活期存款利息，逾期不受理：

- 1.已征进口关税的货物，因品质或规格原因，原状退货复运出境的。
- 2.已征出口关税的货物，因品质或规格原因，原状退货复运进境，并已重新缴纳出口退还的国内环节有关税收的。
- 3.已征出口关税货物，因故未装运出口，申报退关的。

（四）关税补征和追征

1. 补征

非因纳税人违反海关规定造成的少征或漏征关税：

关税补征期为缴纳税款或货物放行之日起 1 年内

2. 追征

因纳税人违反海关规定造成少征或漏征关税：

关税追征期为缴纳税款或货物放行之日起 3 年内，

并加收万分之五的滞纳金。

速记方法

1退1补3追

当你决定灿烂，
山无拦，海无遮

