

增值税进项税额稽查方法详解

柳建启(博士) 唐 霏

(中国人民大学法学院 北京 100872 广东技术师范学院 广州 510665)

【摘要】 增值税进项税额的核定直接关系到纳税人缴纳税款的多少,关系到国家的税收利益。因此,防止进项税额虚列是增值税稽查的一项重要内容。本文从进项税抵扣主体、抵扣税率、凭票抵扣进项税和依票据计算抵扣进项税等方面剖析了增值税进项税的稽查策略。

【关键词】 增值税 进项税额 税务稽查

增值税进项税额核定的正确与否直接关系到纳税人缴纳税款的多少,关系到国家的税收利益。因此,防止进项税额的膨胀是增值税稽查的一项重要内容。增值税进项税额是指一般纳税人购进货物或者接受应税劳务所支付或者负担的增值税额。增值税一般纳税人不仅可能通过隐瞒或少报销售额的方式偷漏税款,而且还可能通过虚报进项税额的方式偷漏税款。税制的变动要求与之相适应的稽查方法。基于此,本文对实施消费型增值税后企业增值税进项税的稽查策略作一探讨。

一、增值税进项税抵扣主体及范围的审查

1. 抵扣主体资格的审查。由于我国只允许一般纳税人抵扣进项税额,不允许小规模纳税人抵扣任何进项税额。因此,首先审查纳税人“税务登记证”副本首页上方是否盖有“增值

事业会计和基建会计的相互往来账项进行清理抵销,将基建借款和自筹基建款及上级拨付的基建款都统一并入事业会计中核算,然后列出“基建会计科目余额表”,将“基建会计科目余额表”按新设置的科目体系进行对应转换,例如:将“设备投资”科目余额转入“在建工程——设备投资”科目;将“待摊投资”科目余额转入“在建工程——待摊投资”科目等。

(4)重视相关人员培训。此次高校会计制度修订,从会计科目到会计报表都有较大的调整,变化较大。高校财会、审计人员对会计制度的理解和掌握程度,直接影响到新旧会计制度的平稳过渡和会计制度的有效实施。而大多数高校财会人员长期以来习惯于以收付实现制为核算基础进行账务处理,对高校会计核算引入权责发生制产生了畏难情绪。因此,高校管理层应重视和加强对财会人员的业务知识培训,提高他们的业务水平,确保新会计制度平稳实施。

4. 推进配套制度建设。主要有以下两个方面:①加快推进内部控制规范建设。与企业内部控制规范建设相比,高校内部控制制度建设工作一直以来都没有得到应有的重视,而强有力的内部控制体系对促进新会计制度顺利实施、确保高校的会计信息质量和降低高校的财务风险至关重要。应根据高校的经营管理特点尽快制定《高校内部控制基本规范》,

税一般纳税人”确认专章,审查各项手续是否完备真实、有无伪造、涂改或借用等方面的问题。其次,审查纳税人的年销售额是否达到一般纳税人规定的标准,审查纳税人的会计核算是否健全。需要注意的是,2009年1月1日起,我国开始实施新的《增值税暂行条例实施细则》,该细则对一般纳税人的认定标准作出了明确规定,即:从事货物生产或者提供应税劳务的纳税人,以及以从事货物生产或者提供应税劳务为主,并兼营货物批发或者零售的纳税人,年应征增值税销售额在50万元以上(不含本数)的;除前述规定以外的纳税人,年应税销售额在80万元以上(不含本数)的,可以认定为一般纳税人。该细则还规定,年应税销售额在一般纳税人标准以下的其他单位和个人按小规模纳税人纳税;非企业性单位、不经常发生应

使高校的内部控制工作有章可循。从改善内部控制环境、健全风险管理机制、加强会计系统控制、引入信息技术手段、充分发挥监督效力等几方面完善高校内部控制制度,建立科学的高校内部控制体系和内部审计制度。②加强管理信息系统建设。现代信息技术在高校各项管理活动中的运用对高校财务管理活动产生了重大影响,如校园一卡通的使用,学费管理系统、固定资产管理系统等管理系统中能否良好运用信息技术直接影响到会计数据的准确性。因此增强高校管理信息系统的安全性、可靠性和合理性以及相关信息的保密性、完整性和可用性,能为会计制度的有效实施提供有力支持。高校制定信息系统建设总体规划应具有战略意识,着力改善目前大部分高校信息孤岛的状况,加大投入力度、优化管理流程、全面提升高校财务现代化管理水平。

主要参考文献

1. 刘卫民.试论高校事业财务与基建财务的合并核算.财会月刊(综合),2008;8
2. 朱爱丽,陈长亮.如何实现高校事业会计与基建会计一体化.财会月刊,2010;8
3. 周雪,顾晓敏.动态现金流量模型在高校财务风险预警中的运用.财会月刊(综合),2009;2

税行为的企业可选择按小规模纳税人纳税。最后,一般纳税人会计核算不健全或者不能够提供准确税务资料的,不得抵扣进项税额,也不得使用增值税专用发票。

2. 抵扣主体的特殊规定。①从事成品油销售的加油站,无论其年应税销售额是否超过80万元,一律认定为一般纳税人;②符合一般纳税人认定条件但未办理一般纳税人认定手续的,不能抵扣增值税进项税额;③从小规模纳税人购入商品,如果取得了税务机关代开的增值税专用发票,可以抵扣增值税;④选择按4%或6%简易办法征收增值税的小型水力发电、自来水等企业不允许抵扣增值税;⑤购入旧货未取得增值税专用发票的不能抵扣增值税;⑥一般纳税人承包、承租给个人经营的,个人承包承租项目独立办了营业执照的应到税务机关办理税务登记手续,不能以原企业名义抵扣进项税,而若以原企业名义经营的,可以抵扣增值税进项税。

3. 进项税抵扣范围的审查。

(1)审查一般纳税人是否取得如下相关合法的凭证:①供应商开具的增值税发票(包括发票联、抵扣联)要通过金税认证;②运费发票;③海关增值税完税凭证(只有一联);④农产品收购凭证(指经税务机关批准使用的收购凭证)。

(2)直接用于生产经营的有关购入可以抵扣,而用于非生产经营的有关购入就不得抵扣。

二、增值税进项税抵扣税率的审查

1. 基本税率 17%。一般纳税人的基本税率为 17%,一般情况下,购买货物或接受应税劳务均按买价的 17%抵扣进项税。

2. 低税率 13%。货物继续适用 13%的增值税税率的有农产品、音像制品、电子出版物、二甲醚四种。收购免税农产品的,可按收购价的 13%计算抵扣。

3. 特殊税率 7%、3%。运费可按普通发票金额的 7%计算抵扣进项税;从小规模纳税人处购进并取得了由税务机关代开增值税专用发票的货物金额,抵扣税率为 3%。

三、凭票抵扣进项税的审查

(一) 票据合法性、真实性的审查

1. 审查票据的合法性。

(1)审查有无未取得法定凭证而进行抵扣的情况。需逐笔审核进项税计税凭证,审查有无未取得法定凭证而进行实际抵扣及以复印件、传真件代替原件进行实际抵扣等情况。

(2)审查有无以错误法定凭证而进行抵扣的情况。抽查进项税计税发票,核实纳税人发票号与登记号是否一致、印章是否齐全、开户银行及账号是否一致、金额有无涂改、数字计算是否正确、有无错用税率、上下联的内容和金额是否一致等。凡是以上要素有误的专用发票不得抵扣,购进单位与付款单位不一致的也不得抵扣。

(3)审查有无代开、虚开专用发票的情况。逐笔审查专用发票:一是辨别发票真伪;二是发现有进项一直大于销项,或某固定往来单位常开出大额专用发票及开票单位与实际付款单位不相一致等线索时,应抽查专用发票、银行单据、实际进货数量等,确认有无代开、虚开专用发票的情况。另外,审查有无用本企业专用发票为自己开进项税予以抵扣的问题。

2. 审查票据的真实性。购货真实性审查是进项税额审查的重点。由于进项税额是伴随着企业采购业务的发生而流入企业的,稽查人员应将企业购进货物的增值税专用发票与企业货物入库单、库存物资明细账、固定资产明细账与货币资金支付票据、银行对账单、银行日记账以及销售方的仓库出货单、销售明细账、纳税申报表进行核对,审查所反映的经济业务是否属实,金额是否正确,有无专用发票作为扣税凭证。

(1)审查有关科目的借方发生额,确认采购业务的事项是否属实。可以通过企业正常的采购、耗用水平加以判断,并调阅记账凭证和原始资料,审查是否已支付货款和付款方式,付款对象、取得的专用发票有无异常等,找出疑点,核查清楚,必要时可以采用函证、实地调查等方法进一步稽验证实。

(2)接受投资或接受捐赠是否提供有关合同或证明材料。

(3)专用发票是否按规定时限开具。

(二) 固定资产抵扣进项税的审查

1. 抵扣资格和范围。《增值税暂行条例》规定:增值税一般纳税人可对 2009 年 1 月 1 日及其之后取得的固定资产,按规定抵扣增值税进项税额。固定资产的抵扣仅限于增量固定资产,考虑到存量固定资产进项税抵扣的可操作性和可行性较差,税法规定仅将新增固定资产纳入可抵扣范围。

(1)可抵扣的范围。包括:购进固定资产;用于自制(含改扩建、安装)固定资产的购进货物或应税劳务;通过融资租赁方式取得的固定资产;为固定资产所支付的运输费用。

(2)不可抵扣的范围。《增值税暂行条例》规定:与企业技术更新无关,且容易混为个人消费的应征消费税的小汽车、摩托车和游艇不在可抵扣固定资产之列;外购和自制的房屋、建筑物等不动产,以及为建造不动产购入建筑材料及发生的运费均不得抵扣增值税。财政部、国家税务总局发布的《关于固定资产进项税额抵扣问题的通知》(财税[2009]113号)进一步明确,以建筑物或者构筑物为载体的附属设备和配套设施,无论在会计处理上是否单独记账与核算,均应作为建筑物或者构筑物的组成部分,其进项税额不得在销项税额中抵扣。

2. 抵扣条件和税率。新增的固定资产,可凭税务机关已经认证的单据按本企业适用的税率抵扣进项税额,而且在购进过程中发生的运输费用也可依据运输单据票面金额 7%的比例抵扣进项税额。如果购入的汽车是应征消费税的汽车,则不可以抵扣进项税,而且这里强调“自用”,如果购入汽车不是自用而是为了销售,则可以抵扣进项税。《消费税暂行条例》所附的《消费税税目税率表》列举的征收消费税的小汽车范围,为乘用车和中轻型商用客车两种,不包括其他类型机动车。《增值税暂行条例实施细则》规定,所称购进货物,不包括既用于增值税应税项目(不含免税项目)又用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的固定资产。

以上规定强调企业购入的汽车不能用于不得抵扣的项目,而且如果该汽车是应征消费税的汽车无论用于可以抵扣项目还是不可以抵扣项目,都不可以抵扣进项税。可以抵扣进项税的购入汽车要同时符合下列条件:①购入的汽车能够取得税控系统开具的机动车销售统一发票或海关进口增值税专

用缴款书。②购入后在规定的时间内认证并申报。③购入的汽车不属于应征消费税的汽车。④购入的汽车可以既用于应税项目又用于非增值税应税项目、免税项目、集体福利、个人消费。比如,购入货车既用于生产经营方面的运输又用于在建工程运送物资;再比如,购入的货车既用于应税项目又用于免税项目,都是可以抵扣进项税的。仅用于接送职工上下班的班车就属于用于职工福利而不能抵扣进项税。

(三)用于免税项目和非应税项目进项税额的稽查

“免税项目”是指免增值税的项目。“增值税非应税项目”是指提供非应税劳务、转让无形资产、销售不动产和固定资产在建工程等。纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰建筑物,无论会计制度规定如何核算,均属于固定资产在建工程。稽查购进的货物及应税劳务是否用于非应税项目,可以通过稽查企业经营的实际状况,根据购进货物的用途加以推断。在稽查时还应特别注意商业零售企业开具的专用发票,稽查其是否属于企业购进的生活资料,如属实,则不能抵扣税款。

1. 对用于免税货物或非应税项目的进项税额申报扣税问题的稽查。纳税人用于免税货物或非应税项目的购进货物或应税劳务,一般不单独反映。扣税是凭发票上注明的税款,这从发票上是无法看出免税货物和非应税项目的具体情况的,这种隐蔽性为纳税人多申报进项税额提供了方便。对经营免税货物或兼营增值税非应税项目纳税人的稽查策略是:

(1)稽查纳税人的“主营业务收入”、“其他业务收入”等科目的明细账的贷方发生额,查明纳税人有无免税货物和非应税项目的经营收入。

(2)如果纳税人在纳税期有免税货物和非应税项目的销售业务发生,应对照纳税人“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目,稽查“主营业务收入”、“主营业务成本”、“其他业务成本”等科目有关明细账借方发生额,看是否有“进项税额转出”的核算内容。如果没有,就说明纳税人用于免税货物和非应税项目的外购货物或应税劳务的进项税额已从销项税额中抵减。但要注意,如果纳税人对用于免税货物和非应税项目的外购货物或应税劳务在购进时就已单独入账,则进项税额已经进入外购货物或应税劳务的成本。

(3)如果纳税人用于免税货物或非应税项目的外购货物或应税劳务的进项税额已从进项税额中转出,要进一步确认转出的进项税数额是否准确无误。纳税人兼营免税项目或非应税项目而无法准确划分不得抵扣进项税额的,按下述公式确定不得抵扣的进项税。不得抵扣的进项税额=[当月全部进项税额-当月可准确划分用于应税项目-免税项目及非应税项目进项税额]×(当月免税项目销售额+非应税项目营业额)÷当月全部销售额和营业额合计+当月可准确划分用于免税项目+非应税项目的进项税额。

2. 对非正常损失毁损货物的进项税额申报扣税问题的稽查。由于企业毁损货物除金额较大的以外一般都会通过提高其他货物单位成本的方式加以消化,所以企业仍然申报扣减这部分进项税额时不容易被发觉。对其稽查策略是:

(1)稽查纳税人“待处理财产损溢”科目,看纳税人本期是

否发生非正常损失。

(2)如果纳税人本期有非正常损失发生,应对照“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目,稽查纳税人是否将非正常损失的进项税额转出。

(3)稽查非正常损失的具体发生时间,对照纳税人计算扣减进项税额时间,查证有无延期扣减的情况。

3. 对用于集体福利、个人消费的外购货物申报扣税问题的稽查。纳税人为得到这部分货物的进项税额的抵扣,常常在购买时要求销货方开具增值税专用发票,而且这种情况不容易从扣税凭证上发现,对其稽查策略是:

(1)稽查纳税人是否有非生产经营性在建工程,如有,应对照“应交税费——应交增值税”科目的“进项税额”、“进项税额转出”栏的核算内容,稽查用于集体福利设施的货物购进时进项税额是否已抵扣当期的销项税额,或已抵扣的进项税额在改变用途后,是否相应转出进项税额。

(2)稽查纳税人“应付职工薪酬——职工福利费”科目,查明借方核算内容有无与材料类科目或“库存商品”类科目相对应的内容,如有,应对照“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目的核算内容,稽查所领用物资的进项税额是否从进项税额中转出。

(3)稽查纳税人“应付职工薪酬——职工福利费”科目借方发生额的具体内容,看是否有直接购买货物用于集体福利或个人消费的事项,如有,应稽查购入时是否已作进项税额处理或在使用时作进项税额转出处理。

4. 对已销货方收回的增值税申报扣税问题的稽查。一般纳税人之间购买货物后发生退货现象,纳税人对收到的红字专用发票不入账;对退回的不需要开具专用发票的农产品等货物,不冲减进项税额,这样进项税额被扩大了。对此的稽查策略有:首先稽查纳税人是否有进货退回;然后再稽查“应交税费——应交增值税(进项税额)”,看退回的所购货物是否已经红字冲销了进项税额。此外,纳税人发生进货退回时,必须通过货币资金或应收账款来反映,因此也可以通过货币资金或应收账款科目进行稽查。

(四)海关完税凭证的增值税进项税抵扣的稽查

基于目前海关完税凭证在管理上存在一些问题和难点,建议主要从以下几方面加强海关完税凭证的稽查。

1. 完税凭证本身的审查。首先,看印章。海关完税凭证上的印章至少有两个,即完税凭证开具海关的印章和收款银行印章。其次,看货物名称、数量及单位。海关完税凭证上注明的“货物名称”为标准名称,表述准确、清楚;“数量”为阿拉伯数字标准表述;“单位”为标准国际计量单位,不同产品使用的计量单位基本与进口货物报关单上的书写形式一致。最后,看缴款期限,应是从填发完税凭证之日起15日内缴款。

2. 逻辑稽查。首先,看合同编号。企业办理货物进出口业务应经过谈判、购货、付款、报关、验货出关等过程,需要一定的时间,在短期内办理很多单进口业务的可能性不大。多笔业务不可能在同一客户、同一合同中完成。其次,审核当事人提供的代理进口单位的税务登记证件。伪造海关完税凭证案件,多

为代理进口,且代理人均为外省纳税人,其所提交的代理人税务登记证件存在不同程度的漏洞或疑点。最后,审核当事人提交的代理进口协议、合同及报关单。

3. 业务稽查。检查经营进口业务的单位,看进口货物的有关手续凭证是否齐全,货物交易、收付款情况是否真实,从会计账簿上看其对进口货物的收、发、存以及销售和收付款是否有明确的会计记录。

四、依据计算抵扣进项税的稽查

1. 农产品收购凭证的稽查。向农业生产者收购免税农产品,可依据收购价按13%的扣除率计算抵扣进项税额。此处所称的农业,是指种植业、养殖业、林业、牧业、水产业。农业生产者,包括从事农业生产的单位和个人。农产品,是指各种植物、动物的初级产品。

(1)稽查计算扣税的凭证是否合法。企业向农业生产者购买免税农产品,应取得经税务机关批准使用的收购凭证,包括:向小规模纳税人购买应取得普通发票;向农业免税单位购买应取得当地财政部门印制的套有国家税务总局发票监制章的统一格式收据。

(2)稽查供货方及农产品的范围。先查该农产品是否为政策规定的免税农产品的范围;再看供货方是否为政策规定的农业生产者。如果将政策规定以外的农产品或调拨的农产品,私自填开收购凭证,并按13%扣除率计算进项税额的,应将该部分进项税剔除。

(3)稽查扣税金额计算是否正确。收购免税农产品的进项税额的公式:进项税额=收购价×扣除率,上述“收购价”只包含烟叶税,不包含其他税种。首先,稽查是否有扩大农产品收购凭证的使用范围将收购人员的差旅费、雇佣人员的手续费等其他费用计入收购价,多抵扣进项税。其次,稽查其适用的扣除率是否正确,免税农产品的扣除率为13%,运输费用的扣除率为7%,并将进项税额对照纳税人“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目的记账凭证进行稽查。最后,应对纳税人计算免税农产品和支付运费进项税额的凭证与有关资金和应付款科目的核算内容进行对应稽查,对于纳税人用来扣税的金额较大的购入凭证,应对收款单位和个人进行核实。

2. 运费发票的稽查。

(1)稽查计算扣税的凭证是否合法。运费结算单据是指国有铁路、民用航空、公路和水上运输单位开具的货票以及从事货物运输的非国有的运输单位开具的套印有全国统一发票监制章的货票,应仔细验看这些单据、货票的合法性。

(2)稽查运费发票抵扣的范围。可抵扣进项税的运费包括:企业外购货物和销售货物所支付的运费;收购免税农产品、购买固定资产所支付的运费。一般纳税人取得的《中国铁路小件货物快运单》上列明的铁路快运包干费、超重费、到付运费、转运费可按7%的扣除率抵扣进项税额。

不可抵扣进项税的运费包括:不符合抵扣条件的商品在其购进过程中发生的运输费用;支付的国际货物运输代理费用;取得的国际货物运输代理业发票和国际货物运输发票;邮政部门开出的邮递业务普通发票、快递公司提供的普通发票

等。这些均不能按发票金额的7%计算抵扣。

另外,运输费用是否可以抵扣进项税还要看所运货物的性质,如果所运货物可以产生销项税或运送货物的进项税是可抵扣的,其运费则可以计算抵扣(如向小规模企业购买货物所支付的运费可以扣除)。如果运输的是购买的或销售的免税货物(购进免税农业产品除外),进项税额不得抵扣。而且,货运发票应当分别注明运费和杂费,对未分别注明而合并注明为运杂费的则不予抵扣。

(3)稽查扣税金额计算是否正确。首先,稽查计算的基数是否正确,运费包括铁路建设基金,不包括装卸费、运输途中保险费,注意企业有无将装卸费、保险费、手续费等杂费也计入了运输费用中。其次,稽查其适用的扣除率是否正确,注意运输费用的扣除率为7%。不符合抵扣条件的商品,如在购进过程中发生运输费用,不可依据运输单据票面金额计算抵扣。

3. 收购废旧物资的稽查。修订后的《增值税暂行条例》取消了废旧物资发票抵扣税款的规定,这意味着今后废旧物资发票将不再作为抵扣凭证,失去抵扣税款的功能。《关于再生资源增值税政策的通知》规定:①取消原来对废旧物资回收企业销售废旧物资免征增值税的政策,取消废旧企业购入废旧物资时按销售发票上注明的金额依10%计算抵扣进项税额的政策。②对满足一定条件的废旧物资回收企业按其销售再生资源实现的增值税的一定比例(2009年为70%,2010年为50%),实行增值税先征后退政策。

五、增值税进项税抵扣时间的审查

根据《国家税务总局关于调整增值税扣税凭证抵扣期限有关问题的通知》(国税函[2009]617号)规定:①增值税一般纳税人取得2010年1月1日以后开具的增值税专用发票、公路内河货物运输业统一发票和机动车销售统一发票,应在开具之日起180日内到税务机关办理认证,并在认证通过的次月申报期内向主管税务机关申报抵扣进项税额。②实行海关进口增值税专用缴款书(简称“海关缴款书”)“先比对后抵扣”管理办法的增值税一般纳税人取得2010年1月1日以后开具的海关缴款书,应在开具之日起180日内向主管税务机关报送《海关完税凭证抵扣清单》(包括纸质资料和电子数据)申请稽核比对。未实行海关缴款书“先比对后抵扣管理办法”的增值税一般纳税人取得2010年1月1日以后开具的海关缴款书,应在开具之日起180日后的第一个纳税申报期结束以前,向主管税务机关申报抵扣进项税额。未在规定期限内到税务机关办理认证、申报抵扣或者申请稽核比对的,不得作为合法的增值税扣税凭证,不得计算进项税额抵扣。

主要参考文献

1. 晓理. 中国税务稽查指南. 北京: 中国税务出版社, 2001
2. 梁朋. 税收流失经济分析. 北京: 中国人民大学出版社, 2000
3. 徐建荣. 税务稽查的国际比较与借鉴. 扬州大学税务学院学报, 2003; 1
4. 黄振华. 企业偷漏增值税的审计切入点. 中国审计信息与方法, 2001; 12