



流转税稽查案例解析

流转税是指以商品、劳务、服务的流转额为征税对象征收的一类税，其计税依据是商品、劳务、服务的流转额，是我国当前第一大主体税种。其特点是与商品生产、流通、消费有着密切的联系，不受成本费用的影响，具有税源稳定、征收及时便利等特点。流转税主要包括增值税、消费税和营业税。自 2016 年 5 月 1 日起，我国营业税全部改为增值税，从我国税制中取消。今后，流转税的税务稽查主要包括增值税和消费税。

第一节 增值税稽查案例解析

增值税采用税款抵扣制，允许纳税人抵扣购买货物、劳务、服务时已支付的增值税税款，避免了重复征税的弊端，具有其他流转税无法比拟的优越性。基于增值税的独特优势，我国自 2012 年 1 月 1 日起，开始在上海市的交通运输业和部分现代服务业进行“营改增”试点工作；2012 年 8 月 1 日起，“营改增”试点范围扩大到 10 个省市；2013 年 8 月 1 日，全国范围的交通运输业和部分现代服务业，进行“营改增”；2014 年 1 月 1 日，铁路运输业和邮政业加入到“营改增”行列中；2014 年 6 月 1 日，“营改增”进一步扩围到电信业。自 2016 年 5 月 1 日起，在全国范围内全面推开营业税改征增值税试点，建筑业、房地产业、金融业、生活服务业等全部营业



税纳税人,纳入试点范围,由缴纳营业税改为缴纳增值税。本书结合全面“营改增”的相关内容,关注“营改增”后税务稽查的重点,进行增值税稽查案例的研究。

一、隐匿收入避免被认定为一般纳税人的案例解析

我国根据会计核算水平及经营规模,将增值税纳税人划分为一般纳税人和小规模纳税人,分别采用不同的增值税计税方法,实行不同的征管办法。由于小型商业零售企业服务的对象主要是个人消费者,他们更关心购买商品所支付的价款,通常不需要增值税专用发票甚至不需要发票。增值税作为一种价外税,在不含税价格相同的情况下,小规模纳税人向购买者收取的价税合计金额要小于一般纳税人向购买者收取的价税合计金额。因此,小规模纳税人,在产品定价上有一定的优势且税负较低,小型商业零售企业更愿意按小规模纳税人纳税。税务机关对小型商业零售企业进行税务稽查的重点是,检查纳税人是否通过减少收入的确认,将销售额控制在小规模纳税人界定标准之下,避免被认定为增值税一般纳税人。

(一) 案例资料

某药店在2014年12月设立时,通过市场调查,发现所在市区的北部药店较少,便将药店设在市内北部居民集中的区域,由于当时经营规模较小,从业人员只有3人,被认定为小规模纳税人。该药店主要向自然人销售各种药品,从2014年12月份开业至今,年销售额均稳定在75万元左右。税务机关掌握的外围资料显示,该药店由于选址正确,经营状况良好,业绩呈逐年上升趋势,而药店申报的年销售额却一直稳定在75万元左右,接近且低于一般纳税人的认定标准。税务人员认为,该药店很可能存在隐匿收入,避免被认定为增值税一般纳税人情况,将其选定为税务稽查对象,于2016年5月,对该药店进行税务稽查。



（二）税务稽查方法

（1）税务人员采用了逆查法，首先审阅了会计报表和纳税申报表等相关资料，并将主营业务收入的确认与发票的开具情况进行比对，发现该药店存在以下涉税问题。

① 该药店销售的免税药品全部未进行纳税申报，未计入年应税销售额中，财务人员解释销售免税药品不纳税，所以未将其计入销售额中。

② 各月销售额不均衡，2015 年有 5 个月的月销售额在 3 万元以下，药店享受了免交增值税的税收优惠，另外 7 个月的销售额均在 8 万～9 万元，财务人员解释药品销售有淡旺季之分。

③ 该药店入账的销售收入主要是开具发票的收入，自行确认未开具发票的收入很少，这与零售行业的经营特点不符。

（2）针对以上问题，税务人员调取了相关资料，有针对性地展开进一步检查，主要做法如下：

① 通过核对购货发票、出入库单和主营业务收入明细账等资料，确定该药店从开业至今未确认的免税收入共计 21 万元。

② 税务稽查人员认为，药品作为生活消耗品，不存在淡旺季之分，通过检查现金日记账、银行对账单和销售收入明细账，最终查出纳税人为了享受月销售额 3 万元以下，免交增值税的税收优惠，人为调整各月销售额的证据。

③ 税务稽查人员认为，商业零售企业的特点是销售收入中开具发票的收入通常少于不开具发票的收入，该企业隐瞒不开票销售收入偷税嫌疑很大。在检查企业账目和银行账户未见异常的情况下，税务人员通过走访药店的供应商，核实药店的进货情况，采用比对库存商品明细账和销售收入明细账、实地蹲点测算等方法，最终查出药店通过删改系统数据，减少“应税收入”的证据。通过测算，该药店从开业至今共隐匿应税收入



56 万元。

（三）相关税法解析

1. 可以选择按小规模纳税人纳税的税法规定

增值税纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人两种。是否可以按小规模纳税人进行纳税,主要取决于以下两点。

(1) 年应征增值税销售额(以下简称应税销售额)未超过规定标准。

年应征增值税销售额是指纳税人在连续不超过 12 个月的经营期内累计应征增值税销售额,包括免税销售额。增值税小规模纳税人偶然发生的转让不动产的销售额,不计入应税行为年应税销售额。应税销售额规定标准如下:

① 从事货物生产或者提供劳务的纳税人,以及以从事货物生产或者提供劳务为主,并兼营货物批发或者零售的纳税人,年应税销售额在 50 万元以下(含本数,下同)的。

以从事货物生产或者提供劳务为主,是指纳税人的年货物生产或者提供劳务的销售额占年应税销售额的比重在 50% 以上。

② 对上述规定以外的纳税人(不含“营改增”试点纳税人),年应税销售额在 80 万元以下的。

③ 销售服务、无形资产或者不动产的年应税销售额未超过 500 万元的试点纳税人。

试点纳税人试点实施前的应税行为年应税销售额按以下公式换算:

$$\text{应税行为年应税销售额} = \frac{\text{连续不超过 12 个月应税行为营业额合计}}{1 + 3\%}$$

按照现行营业税规定差额征收营业税的试点纳税人,其应税行为营业额按未扣除之前的营业额计算。

试点实施前,试点纳税人偶然发生的转让不动产的营业额,不计入应税行为年应税销售额。



(2) 年应税销售额超过小规模纳税人标准,可以选择按小规模纳税人纳税的情况。

① 不经常发生应税行为的单位和个体工商户。

② 非企业性单位。

(3) 年应税销售额超过小规模纳税人标准的其他个人按小规模纳税人纳税。

2. 该药店年销售额超过规定标准,就应该按一般纳税人纳税

从可以选择按小规模纳税人纳税的界定条件可以看出,当纳税人的销售额超过规定标准,只有不经常发生应税行为的单位和个体工商户、非企业性单位,可以选择按照小规模纳税人纳税。该药店不满足上述规定情况,其销售额只要超过小规模纳税人标准的,就应当向主管税务机关申请一般纳税人资格认定,必须按增值税一般纳税人纳税。

税法界定小规模纳税人的年销售额,是指纳税人在连续不超过 12 个月的经营期内累计应征增值税销售额,包括免税销售额。该药店销售免税药品的销售收入应计入年销售额中,作为判断是否超过规定标准的依据。

税务稽查人员将药店销售免税药品应确认的 21 万元收入,以及开业至今共隐匿的应税收入 56 万元,进行合理计算分摊,确定该药店在开业的 10 个月后销售额就超过了小规模纳税人的认定标准,应从开业后的第 11 个月按一般纳税人纳税。

3. 计算补缴税款的相关税法规定

根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》(以下简称《增值税暂行条例》)第三十四条规定,纳税人年销售额超过小规模纳税人标准,未申请一般纳税人资格登记的,应当按照销售额和规定增值税税率计算应纳税额,不得抵扣进项税额,也不得使用增值税专用发票。

4. 该药店应补缴税款的计算

由于该药店在开业的 10 个月后销售额就超过了小规模纳税人的认