

盘点“营改增”后暴露出的主要涉税风险

彭保红 董玲敏

针对当前“营改增”企业在运行过程中暴露出的涉税风险问题，笔者建议财务工作者重点关注以下问题。

一、忽视必要的程序和备案手续，造成未能依法享受税收优惠

根据“营改增”有关政策，纳税人可以对规定的特殊收入享受税收优惠，但符合税收优惠条件的纳税人必须按照税法规定履行相应的申报程序和备案手续。在纳税实践中，一些符合税收优惠条件的纳税人往往由于轻视履行税收优惠必要的程序和备案手续，失去了享受税收优惠的机会，在一定程度上增加了企业的税收负担。具体而言，“营改增”企业要认真对照有关税收优惠的各项条件，对符合优惠条件的服务收入，在办理税收优惠业务时重点把握以下两点：

（一）收集整理税收优惠所需要的各种证据材料

是否符合税收优惠条件，需要企业提供必需的证据材料以证明税收优惠的合法性。例如：税法规定对符合条件的节能服务公司实施合同能源管理项目中提供的应税服务收入施行免税优惠，这项优惠政策需要纳税人提供实施合同能源管理项目相关的技术资料 and 与用能企业签订的《节能效益分享型》合同；对中国境内单位和个人提供的国际运输服务、向境外单位提供的研发服务和设计服务而取得的收入，适用增值税零税率，需要纳税人分别提供《国际船舶运输经营许可证》、《道路运输经营许可证》和《国际汽车运输行车许可证》或者《公共航空运输企业经营许可证》。如果企业不能或未及时按照要求提供所需的证据材料，就可能失去原本可以享受的税收优惠。

（二）依照税法规定履行有关程序

“营改增”的有关政策对各项税收优惠都限定有具体的对象、范围、条件，纳税人不仅要向主管税务机关提供必需的证据材料，还需要按规定履行审批、认定或备案的程序。例如：符合条件的节能服务公司实施合同能源管理项目取得的应税服务收入，在申请免征增值税前必须首先履行规定的程序，一是纳税人持有的技术转让、开发书面合同要经过所在地省级科技主管部门进行认

定，二是有关的书面合同和科技主管部门审核意见证明文件要报主管税务机关备查；军队转业干部就业从事个体经营而取得的服务收入，要想自领取税务登记证之日起3年内对提供的应税服务免征增值税，就必须事先申请并经过主管税务机关的批准。

二、不能准确把握进项税的抵扣范围，被加处罚款和滞纳金

部分企业在“营改增”之后获得了一般纳税人资格，具有了抵扣进项税额的权利，但由于企业还没有完全适应“营改增”带来的涉税变化，未能准确界定增值税进项税的抵扣范围，从而造成超范围抵扣进项税额，结果被税务机关查处，给企业带来了经济损失。其实，税法对进项税额抵扣的范围和条件都做了明确的规定，纳税人要准确把握增值税进项税额的抵扣范围和条件。抵扣进项税额必须取得合法有效的扣税凭证，包括增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票、农产品销售发票、运输费用结算单据和通用缴款书。

三、未分别核算各类营业收入，被税务机关要求从严征收税款

部分“营改增”企业没有按照纳税需求分别核算各类收入，在申报纳税时临时拆分各类收入，此举难免会造成申报数据的混乱和不准确，税务机关在遇到这种情况时往往按照税法的规定从严征税，由此使得部分企业税收负担加重，具体而言，主要包含以下几种情况：

（一）未分别核算不同税率或者征收率的应税服务收入，从高适用税率

《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点实施办法》中共设置了四档税率和一个征收率，分别为：提供有形动产租赁服务，税率为17%；提供交通运输业服务，税率为11%；提供现代服务业服务（有形动产租赁服务除外），税率为6%；财政部和国家税务总局规定的应税服务，税率为零；增值税征收率为3%。另外根据《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值

《税法》第三十五条的规定，“纳税人提供适用不同税率或者征收率的应税服务，应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额；未分别核算的，从高适用税率。”对没有分别核算的各类别服务收入，要从高适用税率申报缴纳增值税，部分“营改增”企业就是因为会计处理上没有分别核算各类别的收入，造成被从高适用税率而多缴纳增值税，因此准确核算各类别的服务收入至关重要。

(二) 未分别核算免税、减税项目的服务收入，无法享受税收优惠

《关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》(财税[2013]37号)对规定的特殊服务收入分别施行了免征、零税率、退税等税收优惠，其目的是为了减轻纳税人的税收负担，以支持、鼓励某些特殊行业或对象的发展。

但是部分“营改增”企业习惯于沿用以往缴纳营业税时期的核算方法，在会计处理上没有按照“营改增”有关政策规定将免税、减税项目的各项服务收入准确划分并分别核算，结果被税务机关取消了免税、减税的优惠。

(三) 没有准确划分并分别核算增值税项目与营业税项目收入，增加了企业的涉税风险

部分涉及“营改增”的企业在“营改增”之后，仍然保持原有的核算方法，没有将改征为增值税的有关涉税收入从原属于营业税范围的收入中准确划分出来单独核算，在申报纳税时被税务机关发现并重新核定了增值税的有关收入。由税务机关重新核定应税服务的销售额，企业处于被动地位，很可能给企业税负造成不利影响，增加企业的涉税风险。因此，兼营营业税应税项目的纳税人要健全会计核算体制，在日常会计核算工作中要分别核算应税服务的销售额和营业税应税项目的营业额。

四、涉及虚开增值税专用发票而受到税务机关的严厉惩处

部分企业在“营改增”之后具有了一般纳税人资格，可以取得和开具增值税专用发票，但对于增值税专用发票的重要性认识不够。增值税专用发票不仅具有反映经济业务发生的作用，它同时具有完税凭证的作用，因此增值税专用发票的取得、真伪鉴别、开具、管理、传递和作废都区别于普通发票。税务机关对增值税专用发票的开具、取得和申报在管理和稽查上也更加严格，我国《刑法》对增值税专用发票的虚开、伪造和非法出售与违规使用等行为都作了明确的惩处规定。部分“营改增”企业由于缺乏对增值税专用发票的重视，在实际经营中存在虚开或取得虚开增值税专用发票的行为，受到严厉处罚，给企业造成了较大的经济损失。具体而言，企业在增值税专用发票上主要涉及开具和取得两个方面的问题：

在增值税专用发票的开具方面，个别企业在发票的使用管理上缺乏严格的内控监督管理，导致虚开增值税专用发票行为的发生，造成了严重后果。虚开增值税专用发票包括为他人虚开、为自己虚开、让他人为自己虚开、介绍他人虚开。

在增值税专用发票的取得方面，主要是一些企业有意或者无意取得了虚开的增值税专用发票。如果企业属于恶意取得虚开的增值税专用发票，不仅不能抵扣取得的进项税额，还要被处以罚款，甚至承担刑事责任；即使是由于购进货物或提供劳务时把关不严而善意取得了虚开的增值税专用发票，取得的进项税额也不允许抵扣，仍然需要补缴税款和加收滞纳金，同样会给企业造成较大的经济损失。

因此纳税人要提高对增值税专用发票重要性的认识，一方面要在内控机制上加强对增值税专用发票的严格管理，杜绝虚开发票情况的发生；另一方面在取得增值税发票时要提高防范意识，严格审查发票的真伪、货物来源、发票来源的合法性、销货方的纳税人资格等，对存在疑点的发票可暂缓付款或暂缓申报抵扣其中的进项税金，待查证落实后再作处理，力求提前防范涉税风险。

五、会计核算不健全，导致不允许抵扣进项税额

增值税纳税企业在会计核算上比营业税纳税企业更为复杂，要求也更加严格，营业税依据各项收入和对应的税率就可以计算出应纳税额，而增值税在计算应纳税额时需准确核算各类收入和“应缴税金——应交增值税”下的各个明细账，如果会计核算不健全，就不允许抵扣进项税额，这必然会加重企业的税收负担。

在税务执法实践过程中，如果企业在财务核算上存在如下问题，就可能被认定为会计核算不健全：一是账务设置过于简化，尤其是税法明确规定应当设置而未设置的有关账簿，无法满足申报纳税的必备明细核算需求；二是不能按照会计制度和税务机关的要求准确核算成本、收入、费用、应缴税金等账簿的有关数据，尤其是不能准确核算增值税的销项税额、进项税额和应纳税额；三是会计科目逻辑关系混乱，对应关系出现差错；四是有关会计数据在原始凭证、记账凭证、明细账、总账、会计报表和申报表之间缺乏逻辑对应关系；五是缺乏原始凭证或者原始凭证不符合规定要求。

因此，纳税人一定要加强财务管理，健全财务核算规程，按照企业会计准则和财务通则的要求设立总账、明细账并如实记账，明细账必须包括：库存商品(存货)明细账、销售收入明细账、销售成本明细账、应收应付(业务往来款项)明细账、“应缴税金——应交增值税”明细账等账簿；准确核算并提供进项、销项税额和应纳税额等相关纳税资料；配备或者聘请专业财务会计人员进行会计核算。从而健全会计核算，确保符合税务管理的要求。

(作者单位：南阳市国家税务局稽查局 郑州市民生证券)

责任编辑 张璐怡