税务风险的法律防范

蔡 昌

一、莫在税务登记方面栽跟头

(一)开业税务登记

经济主体开业经营要办理开业税务登记。①从事生产、经营的纳税人领取工商营业执照(含临时工商营业执照)的,应当自领取工商营业执照之日起30日内申报办理税务登记,税务机关核发税务登记证及副本(纳税人领取临时工商营业执照的,税务机关核发临时税务登记证及副本)。②从事生产、经营的纳税人未办理工商营业执照但经有关部门批准设立的,应当自有关部门批准设立之日起30日内申报办理税务登记,税务机关核发税务登记证及副本。③从事生产、经营的纳税人未办理工商营业执照也未经有关部门批准设立的,应当自纳税义务发生之日起30日内申报办理税务登记,税务机关核发临时税务登记证及副本。④有独立的生产经营权、在财务上独立核算并定期向发包人或者出租人上交承包费或租金的承包承租人,应当自承包承租合同签订之日起30日内,向其承包承租业务发生地税务机关申报办理税务登记,税务机关核发临时税务登记证及副本。⑤从事生产、经营的纳税人外出经营,自其在同一县(市)实际经营或提供劳务之日起,在连续的12个月内累计超过180天的,应当自期满之日起30日内,向生产、经营所在地税务机关申报办理税务登记,税务机关核发临时税务登记证及副本。⑥境外企业在中国境内承包建筑、安装、装配、勘探工程和提供劳务的,应当自项目合同或协议签订之日起30日内,向项目所在地税务机关申报办理税务登记,税务机关核发临时税务登记证及副本。⑦其他纳税人,除国家机关、个人和无固定生产、经营场所的流动性农村小商贩外,均应当自纳税义务发生之日起30日内,向纳税义务发生地税务机关申报办理税务登记,税务机关核发税务登记证及副本。

(二)变更税务登记

很多纳税人认为,只要办理了开业税务登记,就不用办理其他的登记了,这种看法是极端错误的。

纳税人税务登记内容发生变化的,纳税人应在工商行政管理机关办理变更登记,自工商行政管理机关变更登记之日起30日内,向原税务登记机关提供下列证件、资料,申报办理变更税务登记:①工商登记变更表及工商营业执照;②纳税人变更登记内容的有关证明文件;③税务机关发放的原税务登记证件(税务登记证正、副本和税务登记表等);④其他有关资料。

纳税人按照规定不需要在工商行政管理机关办理变更登记,或者其变更登记的内容与工商登记内容无关的,应当自税务登记内容实际发生变化之日起30日内,或者自有关机关批准或者宣布变更之日起30日内,持下列证件到原税务登记机关申报办理变更税务登记:①纳税人变更登记内容的有关证明文件;②税务机关发放的原税务登记证件(税务登记证正、副本和税务登记表等);③其他有关资料。

纳税人提交的有关变更税务登记的证件、资料齐全的,应如实填写税务登记变更表,经税务机关审核、符合规定的,税务机关应予以受理。不符合规定的,税务机关应通知其补正。税务机关应当自受理之日起30日内,审核办理变更税务登记。纳税人税务登记表和税务登记证中的内容都发生变更的,税务机关按变更后的内容重新核发税务登记证件。纳税人税务登记表的内容发生变更而税务登记证中的内容未发生变更的,税务机关不重新核发税务登记证件。

(三)停业、复业税务登记

如果说前面两种登记只能使纳税人免受罚款,那么停歇登记的合理运用则不仅可以使纳税人免受处罚,而且可以为某些纳税人带来实际的纳税利益。

实行定期定额征收方式的个体工商户需要停业的,应当在停业前向税务机关申报办理停业税务登记。纳税人的停业期限不得超过一年。纳税人在申报办理停业税务登记时,应如实填写停业申请登记表,说明停业理由、停业期限、停业前的纳税情况和发票的领、用、存情况,并结清应纳税款、滞纳金、罚款。税务机关应收存其税务登记证及副本、发票领购簿、未使用完的发票和其他税务登记证件。纳税人在停业期间发生纳税义务的,应按税收法律、行政法规的规定申报缴纳税款。

纳税人应当于恢复生产经营之前,向税务机关申报办理复业税务登记,如实填写《停、复业报告书》,领回并启用税务登记证件、发票领购簿及其停业前领购的发票。

纳税人停业期满不能及时恢复生产经营的,应当在停业期满前向税务机关提出延长停业税务登记申请,并如实填写《停、复业报告书》。

(四)注销税务登记

纳税人发生解散、破产、撤销以及其他情形,依法终止纳税义务的,应当在向工商行政管理机关或者其他机关办理注销登记前,持有关证件和资料向原税务登记机关申报办理注销税务登记;按规定不需要在工商行政管理机关或者其他机关办理注销登记的,应当自有关机关批准或者宣告终止之日起15日内,持有关证件和资料向原税务登记机关申报办理注

销税务登记。

纳税人被工商行政管理机关吊销营业执照或者被其他机关予以撤销登记的,应当自营业执照被吊销或者被撤销登记之日起15日内,向原税务登记机关申报办理注销税务登记。

纳税人因住所、经营地点变动,涉及改变税务登记机关的,应当在向工商行政管理机关或者其他机关申请办理变更、注销登记前,或者住所、经营地点变动前,持有关证件和资料,向原税务登记机关申报办理注销税务登记,并自注销税务登记之日起30日内向迁达地税务机关申报办理税务登记。

境外企业在中国境内承包建筑、安装、装配、勘探工程和提供劳务的,应当在项目完工、离开中国前15日内,持有关证件和资料,向原税务登记机关申报办理注销税务登记。

纳税人办理注销税务登记前,应当向税务机关提交相关证明文件和资料,结清应纳税款、多退(免)税款、滞纳金和罚款,缴销发票、税务登记证件和其他税务证件,经税务机关核准后,办理注销税务登记手续。

(五)外出经营报验登记

纳税人到外县(市)临时从事生产经营活动的,应当在外出生产经营以前,持税务登记证向主管税务机关申请开具《外出经营活动税收管理证明》(简称《外管证》)。

税务机关按照一地一证的原则,核发《外管证》。《外管证》的有效期限一般为30天,最长不得超过180天。纳税人应当在《外管证》注明地进行生产经营前向当地税务机关报验登记,并提交下列证件、资料:①税务登记证件副本;②《外管证》。

纳税人在《外管证》注明地销售货物的,除提交以上证件、资料外,应如实填写《外出经营货物报验单》,申报查验货物。纳税人外出经营活动结束后,应当向经营地税务机关填报《外出经营活动情况申报表》,并结清税款、缴销发票。纳税人应当在《外管证》有效期届满后10日内,持《外管证》回原税务登记地税务机关办理《外管证》缴销手续。

二、警惕发票管理引发税务损失

(一)发票管理的基本规定

1. *发票的领购*。①申请领购发票的单位和个人应当提出购票申请,提供经办人身份证明、税务登记证件或者其他有关证明,以及财务印章或者发票专用章的印模,经主管税务机关审核后,发给发票领购簿。②领购发票的单位和个人应当凭发票领购簿核准的种类、数量以及购票方式,向主管税务机关领购发票。需要临时使用发票的单位和个人,可以直接向税务机关申请办理。③临时到本省、自治区、直辖市行政区域以外从事经营活动的单位或者个人,应当凭所在地税务机关的证明,向经营地税务机关申请领购经营地的发票。④税务机关对外省、自治区、直辖市来本辖区从事临时经营活动的单位和个人申请领购发票的,可以要求其提供保证人或者根据所领购发票的票面限额及数量缴纳不超过1万元的保证金,并限期缴销发票。按期缴销发票的,解除保证人的担保义务或者退还保证金。未按期缴销发票的,由保证人或者以保证金承担法律责任。税务机关收取保证金应当开具收据。

2. *发票的开具和保管*。①所有单位和从事生产、经营活动的个人在购买商品、接受服务以及从事其他经营活动支付款项时,应当从收款方取得发票。取得发票时,不得要求变更品名和金额。②不符合规定的发票,不得作为财务报销凭证,任何单位和个人有权拒收。③开具发票应当按规定的时限、顺序,逐栏、全部联次一次性如实开具,并加盖单位财务印章或者发票专用章。④使用电子计算机开具发票,须经主管税务机关批准,并使用税务机关统一监制的机外发票,开具后的存根联应当按照顺序号装订成册。⑤任何单位和个人不得转借、转让、代开发票。未经税务机关批准,不得拆本使用发票,不得自行扩大专业发票使用范围。禁止倒买倒卖发票、发票监制章和发票防伪专用品。⑥发票限于领购单位和个人在本省、自治区、直辖市内开具。省、自治区、直辖市税务机关可以规定跨市、县开具发票的办法。⑦任何单位和个人未经批准,不得跨规定的使用区域携带、邮寄、运输空白发票。禁止携带、邮寄或者运输空白发票出入境。⑧开具发票的单位和个人应当建立发票使用登记制度,设置发票登记簿,并定期向主管税务机关报告发票使用情况。⑨开具发票的单位和个人应当在办理变更或者注销税务登记的同时,办理发票和发票领购簿的变更、缴销手续。⑩开具发票的单位和个人应当按照税务机关的规定存放和保管发票,不得擅自毁损。已开具的发票存根联和发票登记簿,应当保存五年。保存期满,报经税务机关查验后销毁。

3. *发票的检查*。税务机关在发票管理中有权进行下列检查:①检查印制、领购、开具、取得和保管发票的情况;②调出发票查验;③查阅、复制与发票有关的凭证、资料;④向当事各方询问与发票有关的问题和情况;⑤在查处发票案件时,对与案件有关的情况和资料,可以记录、录音、录像、照相和复制。

税务机关需要将已开具的发票调出查验时,应当向被查验的单位和个人开具发票换票证。发票换票证与所调出查验的发票有同等的效力。被调出查验发票的单位和个人不得拒绝接受。税务机关需要将空白发票调出查验时,应当开具收据,经查无问题的,应当及时发还。

(二)发票特殊事项管理

1. *商业零售企业开票对象有限制*。商业零售企业只能向购货方为增值税一般纳税人的单位开具增值税专用发票,索取增值税专用发票的购货方必须持有增值税一般纳税人戳记的税务登记证(副本),未提供证件的,商业零售企业一律不得开具增值税专用发票。违反上述规定的,税务机关一经查出,可依据有关规定,责令限期改正,没收非法所得,并处以3 000元以上10 000元以下的罚款。

2. *免税产品销售也要开票*。有人认为,《增值税专用发票使用规定》明确指出销售免税产品不得开具增值税专用发票,就是说只能够开具收据。根据有关规定,销售商品的单位和个人,对外发生经营业务收取款项,应当向付款方开具发票,因此无论经营产品是否属于免税产品,均应开具发票。销售免税产品可领购、使用普通发票,但不能不开发票。

3. *发票保管期限*。从事生产、经营的纳税人、扣缴义务人

必须按照国务院财政、税务主管部门规定的保管期限保管账簿、记账凭证、完税凭证及其他有关资料,账簿、记账凭证、完税凭证及其他有关资料不得伪造、编造或者擅自毁损。纳税人在规定的保存期限内擅自销毁账簿、记账凭证、完税凭证和有关资料,税务机关可以处以2 000元以上10 000元以下的罚款,情节严重、构成犯罪的,移送司法机关追究刑事责任。

三、正视税务纠纷

(一)了解税务纠纷的分歧点

1. 分析税务检查人员有没有越权操作。现行税法赋予税务检查人员六项权利可以在税收检查活动中使用,但必须注意一定的使用界限,否则就是违法,纳税人完全可以不予理睬。税务检查人员的六项权利是:①查账权。税务机关有权对纳税人、扣缴义务人的账簿、记账凭证、报表和有关资料进行检查。税务检查人员在实施税务检查之前,必须出示税务检查证,并且检查一般在经营场所进行。必要时,经县以上税务局(分局)局长批准,可以调回税务机关检查。遇有特殊情况,经县以上税务局(分局)局长批准,税务机关可以对上述资料予以封存。②场地检查权。税务检查人员有权到纳税人的生产、经营场所和货物存放地检查纳税人应纳税商品、货物和其他财产,检查扣缴义务人与代扣代缴有关的经营情况。③责成提供资料权。税务检查人员在具体实施税务检查时,有权要求纳税人提供与纳税有关的文件资料、有关证明资料以及其他有关材料。与纳税无关的材料,纳税人可以拒绝提供。④询问权。税务检查人员可以向有关人员了解涉及纳税和解缴税款有关的问题,但是与税收无关的其他问题,纳税人和其他当事人完全可以不予答复。⑤在交通要道和邮电企业的查证权。税务检查人员可以到车站、码头、机场、邮政企业及其分支机构检查纳税人托运、邮寄应纳税商品、货物或其他财产的单据、凭证和有关资料。⑥查核存款账户权。经县以上税务局(分局)局长批准,凭全国统一格式的检查存款账户许可证明,税务检查人员可查核从事生产、经营的纳税人、扣缴义务人在银行或者其他金融机构的存款账户。检查储蓄存款,须经银行县、市支行或市分行的区办事处核对。

2. 分析税务检查人员掌握的证据是否充分。事实上,有些税务检查人员在查处税收违法案件过程中捕风捉影、牵强附会、强行定案。可以这样说,取证不足是目前基层税务稽查工作的通病。因此,一旦发生税务纠纷,纳税人完全可以依法维护自己的合法权益。

3. 分析税务检查人员的运作程序是否合法。①税务登记环节。税务机关如果要对纳税人实施行政处罚,必须先进入限期改正程序,如果限期不改的,才可以给予处罚。②税务检查环节。在税收保全、税收强制执行等环节,税务机关的做法是否正确。③税收执法程序。税务检查人员有没有违反执法要求的做法。

(二)掌握税务纠纷问题的实质

1. 利用知情权了解有关情况。行政机关在做出行政处罚决定之前,应当告知当事人做出处罚决定的事实、理由及依据,并告知当事人依法享有的权利。税务机关的调查机构对税务案件进行调查取证后,对依法应当给予税务行政处罚的,应及时提出处罚建议,制作《税务行政处罚事项告知书》,并送达当事人。纳税人在掌握了有关违法行为的事实、理由和依据之后,就可以采取相应的措施维护自己的合法权益。纳税人了解税务案件的查处情况以后,如果发现事实不符、证据不足、依据不充分以及理由不得当等损害自身的合法权益的问题存在,就可以向税务检查人员及时提出,建议其纠正或调整。在一定的条件下,可以自己出面或是请代理人与税务机关进行交涉,如要求听证等。

2. 分析具体情况,切准问题实质。如果纳税人与税务检查人员的具体交涉失败,双方不能取得一致意见,则纳税人可以进一步用好自己的听证权和申辩权。在税务行政处罚决定未正式做出之前,税务机关会给当事人一个申辩的机会。即在听证会上,纳税人有申辩的权利、有质证的权利、有最后陈述的权利、有申请对有关证据重新核实的权利。如果纳税人申辩的事实、理由和证据,税务机关复核后认为成立的,将对原拟定的税务行政处罚意见进行变更。

正确使用听证权,有利于保护纳税人的合法权益,也有利于税务机关做出正确的行政处罚决定。根据有关规定,行政机关拒绝听取当事人的陈述、申辩的税务行政处罚决定是不能成立的,当事人不承担行政机关组织听证的费用,行政机关不得因当事人申辩而加重处罚。当然,纳税人在听证时也要注意几个问题:①注意把握听证的标准。税务机关是讲究工作效率的,只有达到一定的听证标准,税务机关才为其进行听证。②把握听证的期限。纳税人在接到税务机关送达的《税务行政处罚事项告知书》后,如果对税务机关已查明的违法事实及证据、行政处罚的法律依据和拟将给予的行政处罚有疑问或不明的,应在3日内书面向税务机关申请听证。当事人应当按期参加听证。无正当理由不参加的,视为放弃听证权利。逾期不提出的,纳税人就丧失了这项权利。③注意程序合理。纳税人可以亲自参加听证,也可以委托一至二人代理。纳税人委托代理人参加听证的,应向其代理人出具代理委托书。代理委托书应当注明有关事项,并经税务机关或者听证主持人审核确认。此外,纳税人如果认为听证主持人与案件有直接利害关系的,有权申请回避。纳税人应在举行听证的3日前向税务机关提出回避申请,并说明理由。④抓住重点,突出问题。听证过程中,纳税人或代理人先仔细听取税务检查人员就纳税的违法行为予以指控的内容、事实、证据材料以及行政处罚建议,然后就所指控的事实及相关问题充分表达自己的意见,进行申辩和质证。⑤敢于依法维护自己的合法权利。听证过程中,纳税人应接受听证主持人的询问,如实回答主持人提出的问题,并对自己出示证据的合法性、真实性进行辩论。辩论终结时,纳税人具有最后陈述意见的权利。从程序上说,纳税人应服从税务机关的税务处理决定。如对处理决定不服的,可在接到决定书之日起60日内向上一级税务机关或者法定复议机关申请复议,也可直接向人民法院起诉。

(摘自《税务风险防范、化解与控制》,机械工业出版社2007年1月版,定价:35.00元)