



如何判断增值税专用发票是否为虚开

武汉信达信税务师事务有限责任公司 虎峰

增值税是生产流通领域中一个十分重要的税种,其管理比较严格、处罚也较严厉。近日,笔者在担任企业税务顾问过程中,遇到一件“疑似虚开增值税专用发票”的案例。

R公司是专门进行汽车贸易的商贸企业,为增值税一般纳税人。R公司与异地D集团有长期合作关系。由于某些原因,R公司从D集团购买大量汽车后,直接销售给与D集团同在一地的L公司(L公司也是汽车贸易企业,为增值税一般纳税人),L公司与R公司为关联企业,R公司让L公司凭D集团开出的提货单直接向D集团提货,并向L公司开出增值税专用发票,R公司让L公司直接向D集团付一部分车款,R公司向D集团付另外一部分车款。以上行为显然涉及增值税的购销行为和第三方代偿行为。

这样的经营情况引起了争议,有人认为这些经济活动有虚开增值税专用发票之嫌。虚开增值税专用发票主要有两种表现形式:①没有真实交易,仅为企业间的增值税专用发票互开,即没有货物的移动,仅有增值税专用发票的传递;②有真实交易,但在表现形式上货物没有随着增值税专用发票一同移动,即甲企业销售货物给乙企业,但增值税专用发票却开给了丙企业。R公司的情况就属于第二种,即D集团开票给R公司,而汽车商品让L公司提走了;R公司开具增值税专用发票给L公司,而L公司提的是D集团的汽车。如果按税法规定的字面意义来理解,认为此经营行为涉嫌虚开增值税专用发票是有一定道理的。

是否为虚开增值税专用发票行为,关键是看与之相关的经济业务与发票之间的关系是否“虚”,通过了解,笔者认为其经济业务不应定性为虚开增值税专用发票行为。本案例的关键在于提货单的转移能否视为货物转移,同时笔者进一步剖析了这些经济活动“不虚”的实质,以阐明这三家公司之间涉及的增值税专用发票不是虚开。其理由如下:

1. 提货单是代表行使所提货物的所有权的凭证。我国《民法通则》规定,按照合同或者其他合法方式取得财产的,财产所有权从财产交付时起转移,因为内贸提货单具有货物的不可抗辩的物权凭证的性质,因而在内贸提货单买卖关系中,内贸提货单的交付应视为内贸提货单所标明的货物的所有权的转移,货物的风险责任也随之转移。显然,《民法通则》支持提货单作为物权凭证,提货单的转移应视同其记载记录的货物事项所有权的转移。显然,D集团向R公司开具增值税专用发票,还有R公司向L公司开具增值税专用发票,并交付提货单让交易对方提货,说明在该交易中增值税专用发票记载商品事项与对应的商品同方向移动,商品

购销事实客观实在。

2. 提货单的合法性。内贸提货单的签发、取得和转让,应当遵循诚实守信的原则,具有真实的交易关系和债权债务关系。内贸提货单的签发人必须是货物的合法所有人,不得弄虚作假或与仓储单位、运输单位恶意串通,签发不能提货的内贸提货单。内贸提货单的取得和受让必须给付对价,即应当给予双方当事人所认可的相对应的代价。内贸提货单的取得或受让一般应以合同取得或受让为基本要求。在本案例中,R公司拥有D集团开出的提货单,并有相应的合同关系,也有当事人的相对应的代价,因此R公司与D集团的贸易关系合法、真实,那么R公司显然已经取得这批汽车的所有权,R公司再行处理这批汽车符合实物交易的要求。

3. 纳税行为虚实性。笔者认为:①D集团向R公司销售的汽车属其库存商品,属于实物交易,开具相应增值税专用发票合理、合法。R公司向L公司销售的这些汽车,属于其在途商品(物资),它也是R公司存货的组成部分,R公司可直接将在途物资(商品)成本在其销售后结转为商品销售成本。提货单作为物权凭证,成为R公司向L公司转移所售实物的载体,从而完成了实物交易活动。这虽然是L公司从D集团提货,但实质是其代表R公司从D集团提货,L公司与D集团没有交易关系。因此,R公司向L公司开具增值税专用发票也合理、合法。②商品流通企业增值税抵扣是以是否全部支付相应货款为前提的,也就是销售方要以获取所售商品的价款为前提。本案例中的价款使用了“三角债”清偿的方式。D集团收到R公司的关于此批汽车的部分货款,以及L公司代R公司支付剩余的汽车款,那么R公司实际上已经履行了向D集团支付全部货款的义务。L公司代偿R公司所欠D集团货款,实则是L公司向R公司清欠债务行为,与D集团和R公司之间的交易没有关系,因此R公司可以抵扣相关的增值税。另外,L公司向R公司支付另外一部分汽车款后,等于以其为R公司代偿部分货款加上再向R公司支付的这部分货款就完成了付款义务,因此R公司向L公司开具的增值税专用发票也可作为抵扣凭证。

综上所述,这些交易行为实质上是符合增值税有关征管规定的,不应误认为是虚开增值税专用发票行为。另外,在此案例中有交易行为的单位也要确定以下几点,以符合相关规定:①D集团与R公司、R公司与L公司有真实的购销合同;②R公司有向D集团完成付款义务的证明凭证,L公司有向R公司完成付款义务的证明凭证;③提货单是D集团开具的以R公司为提货人的提货单。○