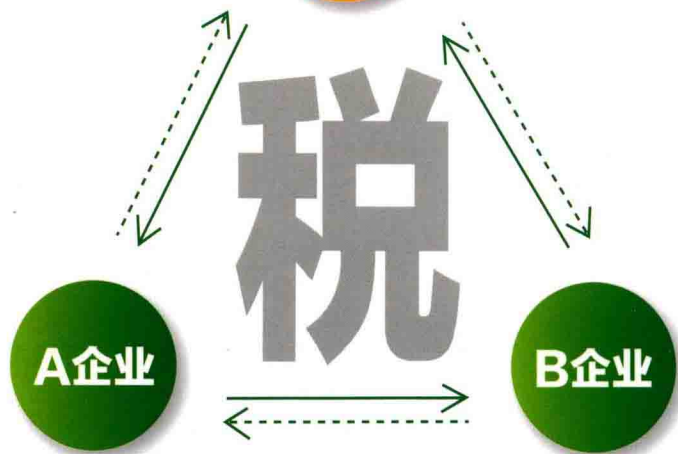


增值税专用发票 虚开的 判定与预防

赵清海 王家欣 / 著

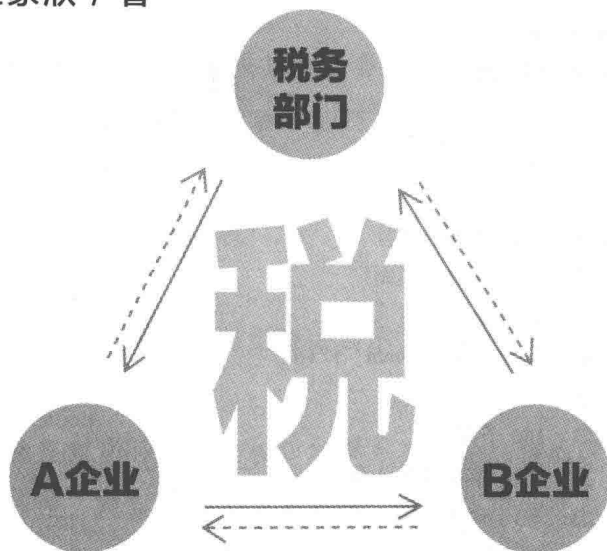
- 增值税专用发票相关法律法规分类梳理总结
- 常见增值税专用发票虚开方式手段实证分析
- 各类虚开行为对税款的影响及法律后果列示
- 不法分子逃避税款的手法及经侦的反制措施
- $y=b-a$ ，科学的虚开金额认定计算方法

税务
部门



增值税专用发票 虚开的 判定与预防

赵清海 王家欣 / 著



 中国经济出版社
CHINA ECONOMIC PUBLISHING HOUSE

· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

增值税专用发票虚开的判定与预防 / 赵清海, 王家欣著.

北京: 中国经济出版社, 2016.3

ISBN 978-7-5136-4150-0

I. ①增… II. ①赵… ②王… III. ①增值税—发票—研究—中国 IV. ①F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 017711 号

责任编辑 夏军城

责任审读 贺 静

责任印制 马小宾

封面设计 任燕飞工作室

出版发行 中国经济出版社

印刷者 北京市媛明印刷厂

经销者 各地新华书店

开 本 710mm × 1000mm 1/16

印 张 13.5

字 数 186 千字

版 次 2016 年 3 月第 1 版

印 次 2016 年 3 月第 1 次

定 价 48.00 元

广告经营许可证 京西工商广字第 8179 号

中国经济出版社 网址 www.economyph.com 社址 北京市西城区百万庄北街 3 号 邮编 100037

本版图书如存在印装质量问题, 请与本社发行中心联系调换 (联系电话: 010-68330607)

版权所有 盗版必究 (举报电话: 010-68355416 010-68319282)

国家版权局反盗版举报中心 (举报电话: 12390) 服务热线: 010-88386794



序言

1994年我国开始增值税税制改革，虚开增值税专用发票罪随之应运而生。

关于增值税专用发票虚开，长期以来存在一些困扰税务和法务工作者的问题，如：

“没有货物购销、没有提供或接受应税劳务”如何界定？

关于虚开定义中的“实际经营活动”如何界定？

“三流一致”如何准确界定？

虚开对国家增值税税款有何影响？

为什么虚开屡禁不止？

如何杜绝虚开或者减少虚开对国家税款的不良影响？

.....

企业按正常交易规则交易，却被告知发票系虚开。这样的情况在实际经济生活中比比皆是，严重冲击了交易安全，甚至让市场交易主体无所适从。对虚开增值税专用发票罪研究的必要性和重要性日益显现。

本书通过对增值税的基本原理、虚开增值税专用发票的根本原因及预防方法、虚开增值税专用发票对国家税款的影响等关键问题的深入研究和思考，结合司法实践中相关部门及人员对虚开增值税专用发票罪的界定、对虚开增值税专用发票导致国家税款流失的判定计算存在模糊错



误的认识，指出了相关部门及人员在实际工作中的失当和缺失，可以帮助广大税务和法务工作者解除困惑、提升执业水平。

本书中增值税专用发票的权利义务指向示意图由立信会计学院沈思雨制作，目录由四川师范大学黎明凤整理。另外，税务等相关部门的同志对本书提出了大量修改建议。在此，笔者一并表达谢意。

由于时间、水平所限，书中难免有不足和问题，请广大读者朋友批评指正。

赵清海 王家欣

2016年1月





目录

序言 /001

基础篇

第一章 增值税简介 /003

- 第一节 增值税的概念 /003
- 第二节 增值税的计税原理和计税方法 /007
- 第三节 增值税的纳税人和扣缴义务人 /009
- 第四节 增值税的征税范围 /017
- 第五节 增值税的税率和征收率 /022
- 第六节 增值税的税收优惠 /029
- 第七节 增值税应纳税额的计算 /039
- 第八节 增值税的申报和缴纳 /045
- 第九节 增值税的出口退税政策 /048

第二章 增值税专用发票介绍 /052

- 第一节 增值税专用发票的概念和本质 /052
- 第二节 增值税专用发票的使用 /056

实证篇

第三章 现行增值税制度中值得商榷的方面 /065

- 第一节 两个虚拟案例引发的思考 /065
- 第二节 关于增值税和应纳税额的本质 /070
- 第三节 增值税制度有待完善的方面 /075

第四章 虚开增值税专用发票的原因分析 /084

- 第一节 权责发生制引入增值税征管领域 /084
- 第二节 权责发生制在增值税征管领域完善的基本思路 /089
- 第三节 权责发生制完善下的具体征收管理 /091
- 第四节 虚开增值税专用发票的现实具体原因和思考 /093

第五章 虚开增值税专用发票对增值税税款的影响 /096

- 第一节 增值税专用发票虚开类型 /097
- 第二节 虚开增值税专用发票对增值税税款的影响 /101
- 第三节 类似虚开的经济行为分析 /106

第六章 增值税专用发票开具实践问题探讨 /116

- 第一节 代开代收的虚开 /116
- 第二节 无货虚开 /121
- 第三节 有货但是数额不实的虚开 /123

实践篇

第七章 刑法基础知识介绍 /129

- 第一节 刑法的概念、性质、任务和机能 /129
- 第二节 刑法的原则 /131
- 第三节 犯罪的概念和特征 /134
- 第四节 犯罪构成 /137



- 第五节 和虚开增值税专用发票罪相关的几个概念 /140
- 第八章 虚开增值税专用发票罪简介 /146**
- 第一节 虚开增值税专用发票罪的由来 /146
- 第二节 虚开增值税专用发票罪所要保护的法益 /147
- 第三节 虚开增值税专用发票罪在司法实践中实际保护的法益 /154
- 第四节 四要件下的虚开增值税专用发票罪的犯罪构成 /159
- 第五节 三阶层体系下虚开增值税专用发票罪的犯罪构成（比照四要件修正） /164
- 第六节 虚开增值税专用发票罪的处罚 /165
- 第七节 虚开增值税专用发票罪的理论探究 /166
- 第九章 虚开增值税专用发票罪的构成要件及相关理论问题 /168**
- 第一节 虚开增值税专用发票罪的构成要件 /168
- 第二节 虚开增值税专用发票罪的相关理论问题 /177
- 第三节 常见逃避处罚的虚开方式及应对之策 /181
- 第十章 虚开增值税专用发票罪犯罪金额的认定 /189**
- 第一节 最大可能流失金额原则的确立 /189
- 第二节 虚开数额的认定准则 /193
- 第三节 国家税款被骗金额的认定 /201
- 第四节 界定虚开税额和国家税款被骗金额的意义 /203



基础篇



第一章

增值税简介

要彻底搞清楚虚开增值税专用发票对国家税款的影响，首先要了解什么是增值税，它是如何被征收的。

无论货物或应税服务经过多少环节，该货物或应税服务全部环节理论应纳增值税税额之和应为“该货物的最终销售价（不含税价）×最终销售环节的增值税税率”，不应超过这个金额（不考虑小规模纳税人）。值得注意的是，这里的最终销售不包括自己使用后再销售的商品或服务。

从1994年推行增值税到现在，增值税类型经历了从生产型增值税到消费型增值税，增值税征税范围从只对销售、进口货物和提供加工修理修配劳务征收到营业税改征增值税、增值税专用发票的开具从手工开票到金税工程下的税控机开票的转变。其间增值税的相关规定变化很大，本书对增值税的介绍以现行的规定为准。

第一节 增值税的概念

增值税是一个牵涉面很广的税种，我们每个人都与之息息相关。如你购买一个产品时，你就在为这个税收做贡献；又如你到苏宁电器买一部份价

格 2340 元的手机，也为国家贡献了增值税税款 340 元。消费者对国家贡献的税收金额为该货物或服务的购买价 / (1 + 税率) × 税率（暂不考虑免税因素）。

那么，什么是增值税？

所谓增值税，是对销售货物、提供应税服务（包括“营改增”部分的应税服务以及“营改增”之前的加工、修理修配劳务）、进口货物的增值额征收的税收。为了叙述方便，本书有时直接以商品来指代销售货物和提供应税服务。

增值税实际上是不重复征税的产品税（服务也是一种产品，下同），即对社会生产、流通的产品确保只征收一次产品税。增值税制度的设立旨在保障对所有应税产品，只对其最终进入消费领域或非增值税应税领域的那一道销售环节按照该环节的不含税销售价格征收的一次比例税。因为任何一种产品，该阶段的增值额之和正好等于该货物该阶段的销售价格。截至该阶段该产品国家应收取的增值税税额 = 该产品的不含税价格 × 增值税税率；增值税本质上是产品税，只不过为了防止重复征收，在各个阶段对之前环节已经征收的部分予以扣除。在征税方式上实行分阶段征收。

要准确理解增值税概念，我们需要详细了解一下增值额的概念。

增值额包括理论增值额和法定增值额，理解理论增值额和法定增值额有助于我们深入了解增值税的本质。

一、理论增值额（见表 1-1）

表 1-1 正确理解理论增值额

角度	对增值额的理解
概念上	理论增值额是企业生产经营过程中新创造的价值
从一个生产经营单位来看	增值额是指该单位销售产品收入额扣除为生产经营这种产品而外购的那部分货物价款后的余额
从一项货物来看	增值额是该产品经历的生产和流通的各个环节所创造的增值额之和，也就是该项货物的最终销售价值



通俗地说，任何产品在某个阶段的增值额都为其这个阶段之前所有的增值额之和，等于该阶段的不含税销售价。如 A 公司以 100 万元（不含税）的价格销售给 B 公司一批产品，B 公司以 200 万元（不含税）的价格销售给 C 公司，C 公司以 300 万元的价格（不含税）销售给 D 公司，以此类推。那么，A 公司销售给 B 公司的时候，该产品的全部增值额（连同之前的）共计 100 万元，正好等于 A 公司销售给 B 公司的不含税售价；B 公司销售给 C 公司的时候该产品的全部增值额（连同之前的）共计 200 万元，正好等于 B 公司销售给 C 公司的不含税售价；C 公司销售给 D 公司的时候该产品的全部增值额（连同之前的）共计 300 万元，正好等于 C 公司销售给 D 公司的不含税售价，以此类推。

表 1-2 各环节增值过程

单位：元

项目环节	不含税销售价格	增值额
制造环节	600	600
批发环节	750	150
零售环节	1000	250
合计		1000

如表 1-2 所示，某产品最终不含税销售价格为 1000 元，这 1000 元是由制造、批发和零售三个生产经营环节共同创造的。假设每一环节没有其他物质消耗，都是该环节自己新创造的价值，那么该产品在三个环节中创造的增值额之和就是该货物的最终销售额。任何一个销售阶段的不含税销售价格就是截至该阶段时该产品的全部增值额（连同之前的）。

二、法定增值额

所谓法定增值额，是指各国政府根据各自国情、政策要求，在规定扣除范围时，对外购固定资产的不同处理方式。假定某企业报告期货物销售为 78 万元，从外单位购入原材料等流动资产价款为 24 万元，购入机器设备的固定资产价款为 40 万元，当期计入成本的折旧费用为 5 万元，如



表 1-3 所示。

表 1-3 不同国别的法定增值额

单位：万元

项目 国别	允许扣除的外购 流动资产价款	允许扣除的外购 固定资产价款	法定增值额	法定同理论增值 额的差额
甲国	24	0	54	+5
乙国	24	5	49	0
丙国	24	40	14	-35

注：该表格及举例引用自 2014 年注册会计师执业资格考试教材《税法（1）》第 74 页第二段。

(1) 甲国在计算增值额时不允许扣除任何外购固定资产的价款，此增值额相当于国民生产总值，对此增值额征收的增值税即生产型增值税。如我国 2009 年增值税改革之前的增值税。

(2) 乙国在计算增值额时只允许扣除外购固定资产的当期折旧部分价款，其增值额相当于国民收入部分，按此增值额征收的增值税为收入型增值税。

(3) 丙国在计算增值额时允许扣除当期外购固定资产的全部价款，其增值额相当于国民消费资料价值的部分，按此增值额征收的增值税为消费型增值税，如我国 2009 年全面推行的增值税。

法定增值额以及增值税的不同类型，其本质是税款的最终负担者不一样以及国家是否认可固定资产是最终产品增值额的组成部分（生产型增值税是基于抑制投资或保障财政收入的需要），从本质上来讲，就是哪些货物需要作为最终产品来征收税收、哪些货物不需要作为最终产品来征收税收。生产型增值税和消费型增值税的根本区别是固定资产能否作为最终产品进行征税。





第二节 增值税的计税原理和计税方法

一、增值税的计税原理

增值税实行比例税率，即不含税销售额乘以税率是该产品的整体增值税税负（即国家对该产品或服务迄今所有环节加起来应当享有的总体增值税税收收益，同时实行税款抵扣的计税方式，价税分离；环环征税，环环抵扣）。

1. 按照全部销售额计算增值税税款（国家应享受的总体增值税税收），但只对产品价值中的新增价值征税（需要扣除该产品以前环节已纳税款，防止重复征税，即只对新增价值征税）

例如，A 贸易公司购进一批产品不含税价为 1000 万元（价税合计 1170 万元，其中增值税 170 万元，货物价格 1000 万元），销售给 B 公司不含税价格为 2000 万元，增值税税率为 17%。对于 A 公司销售给 B 公司货物的这次交易，先按照 2000 万元计算出该货物在该销售阶段的整体增值税税负即 340 万元（2000 万元 \times 17%），但是只对增值额部分即 1000 万元（2000 万元 - 1000 万元）征税。

2. 实行税款抵扣制度，对以前环节已纳增值税税款予以扣除

按上例，A 公司在计算应纳税额时，应当扣除该产品以前环节已经缴纳的税款 170 万元，从而计算出 A 公司销售该批产品的应纳税额为 170 万元——340 万元（该产品在该销售阶段的整体税负）- 170 万元（以前环节已经缴纳的增值税税款）。

3. 环环纳税，环环抵扣

产品（货物或应税服务）只要发生销售行为，即按照全部销售额计算增值税税款，然后扣除以前环节已纳税款，每销售一次，就要按照上述方法计算并缴纳一次；上一个环节少缴纳多少税款，下一个环节通常就要多



缴纳相应的税款。

4. 增值税纳税人不负担税收，负担税收的不是增值税纳税人

销售方向购买方收取的价款中，包括了该产品的整体增值税税负，而且单独计算，价税分离。增值税税款支出随着销售环节逐渐向下转移，直到该产品引入消费领域或非增值税应税领域时，承接该产品的人就是该产品全部增值税税负的最终承担者。

例如，A公司以100万元（不含税）的价格将产品销售给B公司，增值税税率是17%，则A公司向B公司收取的价款就是117万元（包含了该货物的17万元的增值税税款），A公司将增值税负担传递给了B公司。

如A公司向B公司销售某批食品，B公司又向C公司销售，C公司接下来向D公司销售，以此类推，最后销售到了K手上。K不再将食品销售而是自己食用，则K是该批食品增值税税负的实际承担者，前面的人缴纳的增值税税款实际上都是K支付的，因为销售方向购买方不仅仅收取货物本身的价款，而且收取该货物销售时应当负担的增值税税款。

谁拥有产品，谁就暂时负担增值税税款（实际上为增值税税款的实际负担者预先垫付）。当产品流向他人时，增值税税负也一并转嫁（对于固定资产所包含的增值税税款，实际上也是随着由该固定资产所生产的产品一并转嫁）。

二、增值税的计税方法（就单个纳税人而言）

增值税计税方法包括直接计算法和间接计算法。

1. 直接计算法（包括加法和减法）

（1）加法，就是把计算期内各项增值项目一一相加，求出全部增值额，根据税率计算该企业应当缴纳的增值税。增值额包括工资、奖金、利润、利息、租金等，实践中这种方法不可能采用，因为增值项目和非增值项目的标准难以确定，根本没法计算。如工资中有部分可能来源于非增值税应税项目。



(2) 减法,即企业在计算期内实现的应税项目扣除外购的应税项目金额的余额作为增值额,再依据税率计算增值税。这种计算方法的前提是税率只有一档。

2. 间接计算法

首先计算出当期销售货物或者提供应税服务的整体税负,然后从整体税负中扣除企业为提供增值税应税服务或者为生产、销售货物外购项目中所包括的增值税,即是企业应当缴纳的增值税。

如企业当期销售了不含税价 1000 万元的货物,该货物的整体税负是 170 万元,企业为提供增值税应税服务或者为生产、销售增值税应税产品当期外购的项目中包含增值税税款是 120 万元,上期未扣除 50 万元。则企业该期增值税应纳税额为零 [170 万元 - (120 万元 + 50 万元)]。这种方法简便易行,计算准确;既适用于单一税率,也适用于多档税率,是实行增值税的国家广泛采用的计税方法。



第三节 增值税的纳税人和扣缴义务人

一、纳税人和扣缴义务人的基本知识

我们先简单了解两个概念,即纳税人和扣缴义务人。

所谓纳税人,就是税法上规定的直接负有纳税义务的单位和个人,通俗一点说,就是谁有缴纳税收的义务,谁就是纳税人。当然,这里需要注意一下与扣缴义务人以及负税人的区别。

扣缴义务人,是负有代为扣税并缴纳税款法定职责之义务人。

负税人,是实际负担税款的单位和个人。负税人包括临时负税人和最终负税人(负税人本身没有这种划分,笔者这样划分,有利于说明增值税的本质)。所谓临时负税人,是临时负担税款而后将该负担转嫁给别人的单位和个人负税人;所谓最终负税人,就是最终负担税款而无法再将负担



转嫁给别人的单位和个人负税人。

例如，老板给员工发工资的时候，老板代税务机关扣除员工应当缴纳的个人所得税并代员工将所扣的个人所得税缴纳给税务机关。在这里，员工是纳税人，老板是扣缴义务人。

增值税纳税人在购进可以抵扣进项税额的产品后，在进项税额抵扣之前是临时负税人；而在货物用于销售且将进项税额予以实际抵扣之后，临时负税人转变为纳税人（在进项抵扣之后货物销售之前，我们可以将之称为推定纳税人。如果最终不是用于增值税领域的生产销售，则推翻了这种推定，已经抵扣的进项税额需要予以转出）。

增值税最典型的特点是纳税人和负税人绝对分离。例如，你在商场买了一台计算机，价值 2340 元，增值税税率为 17%，那么商场是纳税人，而你是负税人且是最终负税人。因为商场缴纳的这 340 元增值税税款实际上是你支付的，而你没法将这个税负转嫁给别人。又如，A 公司向 B 公司销售一批货物价税合计 117 万元（含增值税税款 17 万元）并开具了增值税专用发票。对于这笔销售来说：A 公司是纳税人，B 公司在抵扣 17 万元的进项之前是临时负税人。如果 B 公司将这批货物用于增值税应税项目，则 B 公司从临时负税人转变成了纳税人；如果 B 公司将这批货物用于个人消费、集体福利或非增值税应税项目，则可以认为 B 公司从临时负税人转变为了最终负税人。

二、增值税的纳税人

增值税的纳税人，是指负有向国家缴纳增值税税款义务的单位和个人。这里需要说明的是，任何一个需要缴纳增值税的销售项目，销售方都是纳税人而绝对不是负税人，购买方是增值税的负税人（可以是临时负税人也可以是最终负税人，且临时负税人可以转化为最终负税人）。

在我国境内销售货物或者提供应税服务以及进口货物的单位和个人，为增值税纳税人。



所谓应税行为，是在税法上规定的需要纳税的行为，如销售商品、提供劳务等。

表 1-4 增值税纳税人和扣缴义务人的一些基本知识

应税行为	纳税人和扣缴义务人
基本规定：境内销售货物或提供应税服务（可以简称为“销售产品”），以及进口货物	其单位和个人，为增值税纳税人
单位以承包、承租、挂靠方式经营的	以谁的名义对外经营并由谁对外承担责任，谁就是纳税人
报关进口货物	进口货物的收货人或办理报关手续的单位和个人为纳税人
代理进口货物	海关开具的完税凭证开具给谁，谁就是纳税人
境外的单位或个人在境内销售货物或提供应税服务	境内有代理人的，代理人为扣缴义务人
	境内没有代理人的，购买者为扣缴义务人

表 1-5 表 1-4 中的部分名词解释

相关词条	相关解释
境内	在中华人民共和国境内销售货物或者提供应税服务，是指： (1) 应税服务提供方在境内 (2) 应税服务接受方在境内 (3) 提供加工、修理修配劳务的发生地在境内 (4) 销售货物的起运地或所在地在境内
单位	单位是指企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位
个人	个人是指个体工商户和其他个人
其他个人	自然人

应当注意，下列情形不属于境内提供应税服务：

- (1) 境外单位或者个人向境内单位或者个人提供完全在境外消费的应税服务。
- (2) 境外单位或者个人向境内单位或者个人出租完全在境外使用的有形动产。
- (3) 财政部和国家税务总局规定的其他情形。

需要说明的是：在“营改增”之前，增值税的纳税人销售货物、进口货物中的货物是指动产，包括电力、热力、气体，不包括销售不动产和知识产权、无形资产；应税服务仅仅包括提供加工、修理修配劳务。

