

第一章 税法概述

案例 1 张某拒绝缴税案

【案情摘要】

张某是个体工商户，经营服装，生意红火，可当税务机关向其征税时，张某以其收入是自己辛苦经营的结果，没理由将自己的辛苦钱无偿交给别人为由，拒绝缴纳税款。

【法律问题】

何谓税收，为什么要缴税？

【参考结论】

税收是国家为了实现其职能的需要，凭借政治权力，按照国家法律预先规定好的标准，强制地、无偿地取得财政收入的一种分配关系。在这种分配关系中，其权利主体是国家，客体是人民创造的国民收入和积累的社会财富，分配的目的是为了实现在国家职能的需要。税收具有强制性、无偿性和固定性的特点。

社会主义税收是国家为了实现社会主义扩大再生产和满足社会消费需要占有剩余产品的一种形式，它体现着社会主义的分配关系。这种分配关系，实质上就是国家、生产单位和个人之间的物质利益关系。三者之间的物质利益关系虽然也存在着矛盾，但由于生产资料的社会主义公有制和社会主义国家的人民性，决定了社会主义税收所体现的分配关系，是国家、集体和个人三者在本利益一致上的分配关系，即“取之于民，用之于民”这种阶级本质意义上的分配关系。这与一切剥削阶级国家的税收性质是截然不同的。

【法理、法律精解】

在本案中，张某无论是在学习、生活还是在社会活动中都享受到了作为纳税人的待遇，如接受义务教育，生活在稳定的社会环境

中等，这些都需要国家利用税收加以维持。税收是“取之于民，用之于民”，因此，张某应当纳税，否则将违背税收的强制性和无偿性原则，受到应有的处罚。

案例 2 某娱乐美食城偷税，其被挂靠单位是否也应承担相应责任

【案情摘要】

某市税务机关在对该市某娱乐美食城进行纳税检查时发现，该娱乐美食城采取坐支营业收入款并造假账的办法，使其在营业收入账上所反映的收入比实际收入少 30 多万元，同时还查明，该娱乐美食城实为该市市民王某创办。创办之初，王某与该市某集团公司商定，娱乐美食城挂靠于该集团公司，由该集团公司出示有关证明，为其领取全民性质的营业执照，无论王某经营是否盈亏，每年需向该集团公司交管理费 1.5 万元。此后该集团公司出示了假证明，并作为该娱乐美食城的开办单位申报领取了全民性质的营业执照。登记注册时，该公司登记的注册资金为 45 万元人民币，而实际上王某只出资 10 元。注册后，该娱乐美食城便以全民所有制名义由王个人经营。据此，税务机关对该案做偷税处理，责令该娱乐美食城和集团公司补缴营业税 2 万多元并处以所偷税款的 1 倍罚款。集团公司对此处罚不服，以娱乐美食城为独立法人，应独立承担偷税责任，集团公司不应受到处罚为由，起诉至法院。

【法律问题】

作为该娱乐美食城的被挂靠单位——集团公司，是否也应承担补缴税款和罚款的责任呢？王某和集团公司应如何承担纳税责任？

【参考结论】

娱乐美食城采用坐支营业额的办法少报营业收入，偷漏国家税款，其行为违反了《中华人民共和国营业税暂行条例》第 4 条的规定，理应补缴营业税款并被处以罚款，因此税务机关的处理是完全正确的。

由于娱乐美食城只是一个私有性质的个体工商户，所以首先应

由王某以自己或家庭的财产对税款承担无限清缴责任。当王某的营业收入和财产不足缴清税款时，则由集团公司承担责任。另外，税务机关也可直接要求集团公司承担纳税义务。集团公司缴完税后，可根据其同王某的过错大小，向王某追索代其缴纳的税款。

【法理、法律精解】

挂靠经营是我国经济体制改革以来，在理论界和司法界出现的一个新名词，其基本含义是指个体工商户、个人合伙等为了享受国营、集体企业在税收、贷款等方面的优惠政策，或是为了寻找后台，以便开展业务，而与一些行政事业单位或国营企业签订内部协议，由这些行政事业单位或国营企业以自己的名义，为个体工商业户、个人合伙组织等出具相关证明，申请注册登记，领取集体或全民性质的营业执照。这样，在工商登记注册时，这些行政事业单位和国营企业便成了这些挂靠单位的主管部门或开办单位。而实际上，对于成立的挂靠企业，行政企事业单位既不出资也不参与经营，更不负责盈亏，但却可以按照约定的期限定期从挂靠单位那里收取一定数额的“管理费”或“承包费”。因此，挂靠经营的显著特点就是隐瞒了企业的真实经济性质，在对外经营活动中，具有很大的欺骗性。

在经营中，这些挂靠经营者们唯利是图，规避法律，一旦资不抵债，便溜之大吉，逃避其应承担的无限法律责任。因此，在本案中，就纳税义务的承担来说，由于集团公司同王某实施了共同侵权行为（侵害了国家的征税权），该集团公司理应承担连带责任。

案例 3 粮油贸易公司应否承担纳税担保责任

【案情摘要】

某市一粮油食品公司 1996 年度将价值 50 万元的自产产品作为职工福利发放给了公司职工，在公司相应的账目上反映为借：营业外支出，贷：产成品。到 1996 年底，该公司向国税局申报销售总额为 986 万元，而该笔用于职工福利的部分未包括在其中。1997 年，市国税局在对该公司进行的例行检查中，发现了上述情况，遂

作出限粮油公司两个月内补缴税款的决定。为防止税款不能按时入库，市国税局责令该粮油公司提供纳税担保，经粮油公司联系并协商，该市另一粮油贸易公司答应作保，并同国税局签订了《纳税保证书》。补税期限届满后，粮油食品公司因亏损严重，无力缴纳所欠税款，同时还存在私自转移企业财产的行为。国税局遂要求纳税担保人——粮油贸易公司，履行纳税担保义务，缴纳粮油食品公司所欠税款。同时，根据粮油食品公司私自转移企业财产的行为，作出了对该公司罚款 3 万元的决定，并要求贸易公司一同将罚款也予以缴清。该粮油贸易公司对此决定不服，认为当初其承诺为粮油食品公司提供的是纳税保证，且在《纳税保证书》中，并未明确约定具体的保证方式，按相关规定，其担保应推定为一般担保，作为保证人，其自然享有“先诉抗辩权”。因此，在主合同纠纷未经审判或仲裁，并就粮油食品公司依法强制执行仍不能履行纳税义务前，其对国税局可拒绝承担保证责任。同时还认为罚款不属于其保证范围，不应对此也承担保证责任。由此，该贸易公司决定诉诸法院。

【法律问题】

担保人粮油贸易公司所提出的理由是否合理？

【参考结论】

粮油食品公司将用于集体福利的自产产品作营业外支出，隐瞒了产品用途。根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第 4 条的规定，将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费的应视同销售货物，一并缴纳增值税。可见该企业的确偷漏了税款，补缴税款理所应当。但本案的关键在于担保人粮油贸易公司所提出的理由是否合理，这涉及纳税担保这一特殊法律关系的性质问题。下面我们就此进行分析。

纳税担保是为保障国家债权人的债权（征税权）实现的法律行为，是税务机关为使纳税人在发生纳税义务后能够保证依法履行纳税义务而采取的一种事前预备、控管的措施。它有助于对纳税人的监督管理，保护国家的税收权益，因而在当前的税收征管中，税

担保被经常运用。《中华人民共和国税收征收管理法》第 26 条规定，税务机关有根据认为从事生产、经营的纳税人有逃避纳税义务的行为的，可以在规定的纳税期之前，责令限期缴纳应纳税款；在限期内发现纳税人有明显的转移、隐匿其应纳税的商品、货物以及其他财产或者应纳税的收入的迹象的，税务机关可以责成纳税人提供纳税担保；该法第 28 条规定，欠缴税款的纳税人需要出境的，应当在出境前向税务机关结清应纳税款或者提供担保。此外，很多地方税务部门还将纳税担保应用到了发票领购、一般纳税人资格认定等税收管理的诸多方面。

所谓纳税担保法律关系，是指税法在调整税务机关和纳税担保人征纳行为的过程中所形成的一种特殊的社会关系。从实质看，纳税担保一方面体现了税务机关与纳税人的关系，这个关系的存在反映着国家意志的存在，确立这个关系惟一的基础便是征纳法律事实。征纳双方无需事先订立什么合同，只要应税收入达到税法规定的标准，征纳关系即告成立。另一方面，它还体现了纳税人和纳税担保人的关系，而这个关系又反映出两方面的意志：一是纳税人的意志，纳税人可以提供纳税担保，也可以不提供纳税担保。但有时，纳税人的这种意志要受到一定的限制，税务机关在一定情况下，认为必需时，可以责成纳税人提供担保；二是纳税担保人的意志，他既可同意担保，但也可以拒绝，任何人不得强迫。此外，纳税担保法律关系还体现了税务机关与纳税担保人的关系，这个关系体现了国家意志和纳税担保人的意志，纳税人提供的担保人必须经税务机关审查认可，而同时税务机关要求纳税人提供纳税担保，应当尊重和体现纳税担保人的意志。一般来讲，一个纳税担保法律关系的确立，需要一个征纳法律事实的存在和两个相应的法律合同的成立。其中，征纳法律事实相当于《担保法》中规定的主合同的性质，是两个合同签订的前提条件；而第一个合同是由纳税人与纳税担保人之间签订的保证合同，它确定在纳税人不能按期履行纳税义务时，由纳税担保人代为履行，并在纳税担保人代为履行此担保的

税款后，由纳税人按约定的方式偿还相应的债务；第二个合同是税务机关与纳税担保人之间签订的《纳税担保书》，它确定在纳税人不能按期履行纳税义务时，由纳税担保人代为履行该义务，从本质上说，此合同属于行政契约的范畴。

在纳税担保法律关系中，各个主体的法律地位是不同的。税务机关代表国家强制、无偿、固定地征收税款，故而其居于主导者的地位；而纳税人和纳税担保人则处于被管理者的地位。当纳税期届满时，纳税人有履行能力的必须首先缴纳税款，纳税人按期缴纳税款后，纳税担保人就解除了担保责任，担保合同规定的权利义务也随之消亡；在纳税期届满，纳税人不履行纳税义务的情况下，纳税担保人必须负起担保责任，依担保约定缴纳税款，之后再向纳税人追偿。

至于哪些个人和组织可以成为纳税担保人，按照《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第 44 条第 2 款的规定，纳税担保人，是指在中国境内具有纳税担保能力的公民、法人或其他经济组织。如何理解“具有纳税担保能力”，我们认为就是指《担保法》第 7 条规定的，具有代为清偿债务的能力。具体来说，按照税法 and 担保法的规定，下列人员或组织不能成为纳税担保人：一是不在中国境内的法人、其他组织和个人。二是没有纳税担保能力的法人或其他组织，例如国家机关。《中华人民共和国税收征收管理法》中就专门规定了国家机关不能作为纳税担保人，因为国家机关的职能是管理社会，由国家机关担任纳税担保人，与其职责不符。而且，国家机关不是生产、经营单位，国家机关的财产和经费来自于国家财政预算拨款，如果允许国家机关用行政经费来承担纳税保证责任，势必影响国家机关正常的公务活动。三是即使具有纳税担保能力，但以公益为目的的事业单位和未经法人书面授权的企业法人机构也不得担当纳税担保人。此外，对几个担保人共同担保同一纳税义务的，担保人应当按照担保合同约定的保证份额承担保证责任，没有约定保证份额的，保证人承担连带责任。

目前,《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则所规定的纳税担保方式有三种,一是货币担保,二是抵押,三是纳税保证。货币担保即保证金,是指纳税人在纳税义务发生前向税务机关预缴一定数额的金钱,待其履行纳税义务后领回。预缴的金钱相当于应纳税款,如纳税人逾期不缴,税务机关则可以其预缴的金钱抵缴税款、滞纳金和罚款。《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第 42 条规定:“对未领取营业执照从事工程承包或者提供劳务的单位和个人,税务机关可以令其提交纳税保证金”,可见,我国税法是承认货币担保的。抵押是指纳税人或纳税担保人不转移法律规定范围内的财产的占有,将该财产作为履行纳税义务的担保。

《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第 45 条第 2 款规定:“纳税人以其所拥有的未设置抵押权的财产作纳税担保的,应当填写作为纳税担保的财产清单,并写明担保财产的价值以及其他有关事项,纳税担保财产清单须经纳税人和税务机关签字盖章后方为有效。”要注意的是,纳税人或纳税担保人用以担保的财产必须是自有的、未设置抵押权的财产。纳税保证是指纳税义务人所提供的并经税务机关认可的纳税担保人,与税务机关约定,当纳税义务人不履行纳税义务时,由纳税担保人履行纳税义务或者承担连带责任。本案中粮油贸易公司所提供的纳税担保就属于纳税担保人的保证。

【法理、法律精解】

让我们来看一看本案中,贸易公司所提出的理由是否成立。贸易公司认为,其在《纳税保证书》中未明确约定具体的保证方式,应当推定为一般保证,其自然应享有“先诉抗辩权”。因此,在主合同纠纷未经审判或仲裁,并就粮油食品公司的财产依法强制执行仍不能履行纳税义务前,其对国税局便可以拒绝承担保证责任。按照我国《担保法》的规定,根据保证人有无先诉抗辩权的不同,可以将保证分为一般保证和连带保证。一般保证是指根据保证当事人在保证合同中的约定,当债务人不履行债务时,由保证人承担保证责任的保证。一般保证人所承担的保证责任具有补充性,当债务履

行期限届满时，债权人应当首先请求债务人履行债务或赔偿损失，只有在债务人确实不能履行时，债权人才能请求保证人履行债务或者承担赔偿责任的责任。因此，一般保证的债务人和保证人对债权人履行债务有先后次序之分，主债务人是第一顺序债务人，保证人是第二顺序人。一般保证的保证人享有先诉抗辩权，即在主债务纠纷未经审判或者仲裁，并就主债务人财产依法强制执行仍不能履行债务之前，保证人对于债权人可以拒绝承担保证责任。在本案中，担保人贸易公司如果享有先诉抗辩权的话，那么只有在国税局就粮油食品公司不履行纳税义务采取了强制执行措施或申请强制执行并实际得到强制执行后，粮油食品公司仍不能缴清税款的情况下，贸易公司才承担保证责任，否则，该贸易公司不承担保证责任。而连带保证，又称为连带责任保证，是指保证人与主债务人对于债务的履行承担连带责任的保证。连带保证与一般保证相比，保证人丧失先诉抗辩权。连带责任保证的债务人在主合同规定的债务履行期限届满没有履行债务的，债权人可以要求债务人履行债务，也可以直接要求保证人在其保证范围内承担保证责任。可见，在连带保证情况下，保证人承担更大的风险。按照规定，一般保证和连带保证均须由保证合同的当事人以书面形式予以明确约定，根据双方当事人的这种约定而确认是一般保证还是连带保证。如果当事人没有约定保证方式或者约定不明确时，保证人应当承担一般保证责任还是连带保证责任呢？《担保法》第 19 条明确规定：“当事人对保证方式没有约定或者约定不明确的，按照连带责任保证承担保证责任。”《担保法》之所以这样规定，是因为在现实生活中的保证合同中未明确约定保证方式的现象极为普遍，保证人利用这一缺陷逃避保证责任，将严重影响债权人的合法权益。因此，按现行法律，如果保证合同当事人对保证方式约定不明的，保证人应当承担的是连带担保责任，而不是一般保证责任。而且，虽然现行税法规定的纳税担保并没有明确规定纳税担保人的保证方式问题，但根据税款的特殊地位，纳税担保人的保证方式也应是连带责任保证，只有这样才能

加重保证人的责任，确保国家征税权利的实现，以保证国家税款及时入库。由此可见，该粮油贸易公司所提出的上述理由是站不住脚的，国税局完全可以直接要求该贸易公司作为纳税担保人履行保证义务。

至于贸易公司提出的“罚款不属于其保证范围，其不应对罚款承担保证责任”的理由是否成立，则涉及到保证责任的范围问题，下面对此稍作分析。保证责任的范围是指依照法律规定或依当事人的约定，保证人向债权人承担的履行义务的限度。一般来说，纳税担保的范围应是：①纳税人在某一期间应缴纳的各项税款或某一笔税款；②随流转税征收的附加税；③纳税人应缴纳的滞纳金。关于纳税人因违反税法被税务机关处以罚款的部分是否应包括在纳税担保的范围之内，则应区分具体情况。如果保证合同当事人对罚款是否承担保证责任的问题，已有明确约定的，则按约定；如没有约定或约定不明时，则应视为纳税担保人只担保纳税人在纳税期限届满不能履行纳税义务时，代为缴纳税款，并不保证担保期间纳税人是否存在其他违法行为的问题，纳税人因其他违法行为被税务机关处以罚款的部分应由纳税人自负。具体到本案而言，最初，在签订《纳税担保书》时，当事人对罚款是否承担保证责任并未约定，而且当时也未有罚款这一项。作为保证人，贸易公司也不可能对担保期内，粮油食品公司新的违法行为有所预料，因此，让纳税保证人对主债务人在保证合同签订之后产生的新的违法行为所导致的罚款也一并承担保证责任，显然是不公平的。所以，贸易公司对罚款不应承担保证责任，贸易公司所提的这条理由是合理的。

最后要说明的一点是，本案中贸易公司作为纳税担保人对国税局让其纳税的决定不服，按照《中华人民共和国税收征收管理法》的规定，它不能直接向人民法院起诉，而应按国税局要求缴清税款，然后申请行政复议，只有对行政复议决定仍不服，才能向法院起诉。

第二章 增值税法

案例 1 企业兼营不同税率的货物时，其增值税的缴纳问题

【案情摘要】

某商业企业在某月份销售冰箱收取价款 20 万元，又销售粮食收取价款 10 万元。该企业没有分别核算这两个项目的销售额，申报税款时，按照销售粮食的 13% 的税率计算，税务机关进行检查时发现，指出应按照高税率 17% 纳税，双方发生争议。

【法律问题】

对企业兼营不同税率的货物应该怎样计算增值税？

【参考结论】

应对其全部收入，即销售冰箱收取的价款 20 万元，销售粮食收取的价款 10 万元，共计 30 万元征收 17% 的增值税，即 5.1 万元。

【法理、法律精解】

兼营有两种含义，一是与混合销售相对应的兼营，它所解决的是要征收增值税还是征收营业税的问题；二是只征收增值税的兼营，指纳税人在一定期限内从事两种以上、适用不同税率的增值税应税项目的行为，它所解决的是适用何种税率计算应纳增值税税额的问题。本案即属于第二种。对于这种兼营行为的处理原则是：如果纳税人分别核算这两个项目的销售额的，则分别按照每个项目对应的税率计算增值税，如上述商业企业的冰箱销售额 20 万元按照 17% 的税率征税，而粮食销售额 10 万元按照 13% 的税率征税；如果纳税人没有分别核算这两个项目的销售额的，则从高适用税率，即对两个项目的全部销售额按照两个项目所对应的税率中较高

的税率征税，如上述商业企业的全部销售额 30 万元均按 17% 的税率计算征收增值税。因此，税务机关作出的按高税率纳税的决定是正确的

案例 2 利用起征点逃避纳税

【案情摘要】

某地规定增值税的起征点为月销售额 1 000 元。某个体经营者在某月的 1 日至 30 日已实现应税销售额 950 元，当月末该个体经营者又销售价值 60 元的货物，而该个体经营者却以 40 元（低于成本）的低价出售，当地税务机关得知情况，责令其补交增值税款，由此发生争议

【法律问题】

税务机关为何要责令其补交税款？

【参考结论】

该个体经营者以低于市场价出售货物是为了逃避缴纳税款，所以税务机关有权责令其补交。

【法理、法律精解】

在增值税的追讨过程中，除了那些严重违法乃至触犯刑律的欺诈行为外，纳税人通常采取比较隐蔽的避税方式，如利用起征点的规定避税。起征点是指当纳税人的销售额达到或者超过规定数额时，对全部销售额征税；如果纳税人的销售额没有达到规定数额，对全部销售额不征税。增值税的起征点仅适用于个人纳税人。纳税人利用起征点避税的做法是：当纳税人的销售额达到或者略超过起征点时，可以采取适当方式（如少收对方一定的款项）使销售额低于起征点，从而使其全部销售额免纳增值税。

本案中，如果该个体经营者取得这 60 元，就要纳增值税 60.6 元（适用 6% 的征收率）；如果该个体经营者对 31 日销售的货物向购买方少收 20 元，即仅收 40 元，那么其当月的销售额就只有 990 元，没有达到起征点，就可以不缴 60.6 元的增值税。由此可见，该个体经营者低于成本价出售货物是为了逃避缴纳税款，所以，税

务机关有权责令其补交。

案例 3 改变进项税额的性质偷税案

【案情摘要】

纳税人在某月购进一批纸张，支付增值税（进项税额）10万元，纳税人将这些纸张的一半用于职工福利，另一半用作原材料生产应税货物，当月销售应税货物得款200万元。纳税人在财务上将用于职工福利的纸张当成用于生产货物的原材料，税务机关查账时发现，责令其补交。

【法律问题】

为何不能将用于职工福利的纸张当成用于生产货物的原材料？

【参考结论】

因为如果将用于职工福利的纸张当成用于生产货物的原材料，企业则会多抵扣进项税额，少缴纳增值税。

【法理、法律精解】

本案是将禁止抵扣的进项税额转化为可以抵扣的进项税额。税法规定用于固定资产、非应税项目、免税项目、集体福利与个人消费等方面的购进货物和应税劳务所支付的进项税额不得抵扣，纳税人采取一定的财务处理办法，将用于上述方面的购进货物和应税劳务转化为用于应税项目的购进货物和应税劳务，从而使本来不能扣除的进项税额得以在纳税人的应纳税额中扣除。

对于非正常损失的购进货物的进项税额、非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物的进项税额，可以在财务上进行适当的处理，使其成为没有损失的购进货物的进项税额，从而使这些本来不能扣除的进项税额得以扣除，使纳税人少缴增值税。

本案中纳税人正是利用了这一点偷税的。按规定该纳税人应纳增值税29万元，即 $200 \times 17\% - 5$ ，但如果纳税人在财务上将用于职工福利的纸张当成用于生产货物的原材料，则纳税人可以多抵扣5万元进项税额，应纳税额就变为24万元，即 $200 \times 17\% - 10$ 。

案例 4 利用无销售额时可以核定销售额的规定少纳税案

【案情摘要】

纳税人在某年 3 月 2 日销售某种产品 10 吨，收入 30 万元；在 3 月 8 日销售同样的产品 20 吨，收入 50 万元；在 3 月 20 日又销售同样的产品 10 吨，收入 35 万元；在 3 月 28 日销售同样的产品 20 吨，收入 120 万元。在申报时，该纳税人故意没有申报其 3 月 28 日销售的 20 吨产品及其应纳税额，税务机关得知该情况后，把 120 万元作为应纳税额对其征税，并对其警告。

【法律问题】

该纳税人为何故意不申报 3 月 28 日的销售额，税务机关为何对其提出警告？

【参考结论】

该纳税人故意不申报应纳税额是为了避税，所以税务机关依法对其警告。

案例分析

本案是利用核定销售额的规定避税。当纳税人在某月的某次销售额远高于当月平均销售额时，纳税人可以故意不如实申报其应税销售额，这样按规定就应由税务机关按照纳税人当月平均销售额核定该次销售额，这就使该次计税销售额低于其实际销售额，从而使纳税人少缴增值税。

纳税人在某年 3 月 2 日销售某种产品 10 吨收入 30 万元，在 3 月 8 日销售同样的产品 20 吨收入 50 万元，在 3 月 20 日又销售同样的产品 10 吨收入 35 万元，在 3 月 28 日销售同样的产品 20 吨收入 120 万元。依税法规定该纳税人在当月应纳增值税 39.95 万元，即 $(30 + 50 + 35 + 120) \times 17\%$ 。如果纳税人故意不如实申报其最后一次的销售额，税务机关就会按照前三次的平均销售额核定最后一次的销售额，即将其最后一次销售额核定为 57.5 万元，即 $[(30 + 50 + 35) / 40] \times 20$ ，其应纳税额就是 29.325 万元，即

$(30 + 50 + 35 + 57.5) \times 17\%$, 纳税人就通过这种方式少缴了 10.625 万元的增值税。

案例 5 将固定资产计入原材料偷逃增值税案

【案情摘要】

某企业购进车床一台, 价值 10 万元, 另含增值税款 1.7 万元, 共计支付人民币 11.7 万元。制造车床的厂家为企业开具了增值税专用发票, 注明价款 10 万元, 进项税额 1.7 万元该企业购进此车床按原材料入账, 将缴纳的 1.7 万元增值税款计入当期进项税款, 抵扣了税款。税务机关在税务大检查中查出了该舞弊行为。

【法律问题】

企业购进固定资产其增值税进项税额是否可抵扣? 增值税偷税行为的具体表现有哪些?

【参考结论】

《增值税暂行条例》规定我国实行“生产型”增值税, 固定资产购进所支付的增值税额不得从销项税额中抵扣, 而应该将增值税款与固定资产价款一起计入固定资产原值, 以折旧的方式逐渐收回。企业将购进固定资产所支付的增值税额计入当期的进项税额而从销项税额中抵扣, 所以企业的这种做法属于偷税行为, 从当期应交增值税中多抵扣了 1.7 万元税款, 应予补缴, 同时依法应予以行政处罚

【法理、法律精解】

(一)《增值税暂行条例》规定我国实行“生产型”增值税 固定资产购进所支付的增值税额不得从销项税额中抵扣, 而应该将增值税款与固定资产价款一起计入固定资产原值, 以折旧的方式逐渐收回

《增值税暂行条例》对于固定资产的具体标准也作了具体规定: 使用期限超过一年的机器、机械、运输工具以及其他与生产经营有关的设备、工具、器具; 价值在 2 000 元以上, 并且使用年限超过两年的不属于生产经营主要设备的物品。符合上述标准之一

的，均为固定资产。

该企业故意将固定资产计入原材料账户，少缴国家税款 1.7 万元，根据《税收征收管理法》第 40 条的规定：“纳税人采取伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证，在账簿上多列支出或者不列、少列收入，或者经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，是偷税。对纳税人偷税的，由税务机关追缴其不缴或少缴的税款、滞纳金，并处不缴或少缴的税款 50% 以上五倍以下的罚款；构成犯罪的依法追究刑事责任。故税务机关要求该企业补缴税款及相应的滞纳金，并该企业处以 8.5 万元的罚款，是正确的。

（二）增值税纳税人进行偷税，其办法可分为两大类：一是想尽千方百计隐瞒销项，把该申报的税尽量少申报或零申报；二是用各种办法把不该抵扣的进行抵扣，以冲减该缴的税额，从而达到少缴税的目的。

1. 隐瞒销项税额

1) 实现销售收入少入账。主要做法就是通过少报销售额，减少税基以达到少纳税的目的。

2) 隐瞒销售收入零申报。这类纳税人纳税意识薄弱，偷税的手法比较恶劣在整个偷税案中所占的比例不是很大但负面影响极大。

3) 认定一般纳税人之前的销售收入不申报。其做法就是通过模糊纳税期限，推迟纳税时间，将作为小规模纳税人时发生的销售收入转入认定为一般纳税人后的销售收入一起申报销售收入，从而达到免征增值税的目的。

4) 隐瞒原材料边角料销售收入。有些企业认为销售产品一定要计算销售收入，但出售工业原材料或库存边角料的销售收入，似乎可以不计算销项税额。

5) 隐瞒代销水电费收入。按照《关于小型水电经销管理单位税收征收管理问题的补充通知》（深国税发[1995]178号）规定，工业小区、住宅小区、物业管理公司（处）、街道（乡村）居委会

等小型水电经销管理单位，从事水电经销管理业务，无论是采用购销方式，还是采用代销方式，均应视为销售行为按向用户收取的全部价款和价外费用计算征收增值税。

2. 虚大进项税额

1) 工业企业购进货物或支付运输费，货物未入库即申报抵扣税款工业企业购进货物和支付运输费用，必须在购进的货物已经验收入库后，才能在当期申报抵扣税款。

2) 商业企业购进货物，货款或运费未支付即申报抵扣税款。按税法规定，商业企业购进货物或支付运输费用，必须在支付货款和运费后，才能申报抵扣税款。

3) 购进货物分期付款却先行开具全部货款发票，货款未付清即申请抵扣税款。

4) 企业非常损失，报废原材料、产成品和盘亏原材料未从进项税额转出。某些企业只按货物金额冲减库存材料、库存商品，未将损失货物进项税额同时转出，多算进项税额。

5) 虚开代开的专用发票抵扣进项税额。

6) 以出口货物税收专用缴款书多缴税款抵扣税款。某企业申请开具专用缴款书，其多缴税款在核实退库后，未按规定作调整留抵数处理，而申请抵扣进项税额。

7) 商品用于职工集体福利未作进项转出。

8) 购进固定资产抵扣进项税额。有企业购进固定资产，按规定不应抵扣进项税额，但其取得专用发票抵扣联就申报抵扣税，审查进项税额核对记账凭证，其账务上借“固定资产”，且抵扣进项税额，应补缴增值税。

9) 混淆小规模纳税人与一般纳税人的界线，多抵扣税款。

案例 6 混合销售行为少缴增值税案

【案情摘要】

南京某电脑公司，在销售电脑的同时提供有关的培训服务并收取培训费。例如某年某月，该公司共销售电脑 10 万元，税款 1.7

万元，同时接受电脑购买者的培训费 1 万元，没有分别入账。企业在申报纳税的时候，以销售额 10 万元、销项税额 1.7 万元申报。该区税务公司在例行税务检查时，发现了这个问题，指出其少纳税行为，责令限期补缴有关税款。同时了解到企业财务人员确实由于不懂税法而忘记交增值税，故责令其加强税法学习的同时作少纳税处理，加收滞纳金，不作有关罚款处理。

【法律问题】

对于混合销售的增值税应如何计算？

【参考结论】

该电脑公司的行为属于混合销售行为，应按照总收入 10.851 $(10 + \frac{1}{1+17\%})$ 万元计算缴纳增值税。

【法理、法律精解】

混合销售行为必须同时具备两个条件：(1) 必须是同时涉及缴纳增值税和应纳营业税的一项具体销售行为（但这绝不是说增值税和营业税会发生交叉征收现象，这一点要特别注意）。(2) 该销售行为中销售货物与销售非应税劳务需同时从一个受让方取得价款。显然，在这一案例中，该公司的行为符合这两个条件，所以确定为混合销售行为。而条例又规定，生产、批发、零售型工商企业的混合销售行为应按全额计算增值税销项税额，而其他单位和个人的混合销售行为则缴纳营业税。同时根据有关规定，混合销售时由于提供劳务取得的收入为含税价，因此计算增值税时将含税价转换为不含税价。

因此该电脑公司应缴纳增值税、补交增值税款 0.145 万元，并从滞纳税款之日起依法加收滞纳金。同时，该公司财务会计人员对增值税的忽视，税务机关应提出批评指正，并责令其加强学习。

案例 7 混淆基本税率和低税率少纳税案

【案情摘要】

某农机修配厂常年提供农机配件及农机修理修配劳务，某年某