

发票的证明力及局限性探讨

——从账务处理和诉讼的角度

刘浩 黄钱卓尔特 王军

一、财务人员的两难选择：支付款项是往来款还是费用支出

案例：某机械公司雇请四个自然人完成了1140万元的工程，工程完工验收合格之后，双方结算工程款时遇到了麻烦。机械公司不愿意把巨额工程款直接付给个人，于是，机械公司的财务人员出了个主意：四个自然人分别找几家相关单位，由机械公司和这些相关单位签订施工合同，相关单位开具发票给机械公司，机械公司依据施工合同、发票以及工程结算说明等把1140万元工程款直接支付给这些相关单位，四个自然人再从相关单位取得属于自己的工程款。但事后税务机关检查时认为，几家相关单位开具的发票内容不真实，不是合法有效的凭证，机械公司将上述发票金额作为费用入账是错误的，应当调增所得额1140万元，补缴企业所得税285万元。机械公司则认为，工程施工业务是由四个自然人完成的，不属于虚构业务支出，发票的支出项目内容真实，认为税务机关处罚错误，于是就申请税务行政复议，后又提起行政诉讼和上诉，均告失败。

支持税务机关处罚的法律依据：首先是税收征管法的规定。《中华人民共和国税收征收管理法》第十九条

规定：“纳税人、扣缴义务人按照有关法律、行政法规和国务院财政、税务主管部门的规定设置账簿，根据合法、有效凭证记账，进行核算。”其次是发票管理办法的规定。《中华人民共和国发票管理办法》第二十一条规定：“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。”可见，机械公司取得发票必须符合规定，否则就不能用于报销，不能作为企业收入的抵扣项目。《中华人民共和国发票管理办法实施细则》第二十八条也规定：“单位和个人在开具发票时，必须做到按照号码顺序填开，填写项目齐全，内容真实，字迹清楚，全部联次一次打印，内容完全一致，并在发票联和抵扣联加盖发票专用章。”

既然内容不真实的发票不能入账，机械公司就把发票退回了开票单位，从开票单位把款项追回来，之后，再把1140万元工程款直接支付给了四个自然人。因为不能取得发票、不能证明是工程款支付，所以机械公司就将其作为往来款项记入公司的“其他应收款”账户，登记“其他应收款”账户增加，对应登记“银行存款”账户减少。到了年度审计时，执行审计的会计师事务所就“其他应收款”是否真实向四个自然人发出询证函，询问1140万元借款的真实性。毋庸置疑的

是，四个自然人回复说那不是借款，是应付的工程款，是四个自然人的工程劳务报酬，是不用归还给机械公司的。于是，记入“其他应收款”也不对，必须调账。那么，用什么方法来解决这个问题呢？

二、解决路径：从四个自然人索要工程款切入

如果机械公司因财务安排没有解决而拖着不付款，四个自然人终会将机械公司起诉至法院，要求支付已经验收合格的施工工程款1140万元。显然，承包工程需要有相关资质，但四个自然人不但没有施工资质，连个体工商户营业执照都没有，这样的官司能打赢吗？

有一个司法解释能够帮助他们。《最高人民法院关于审理建设工程施工合同纠纷案件适用法律问题的解释》（法释[2004]14号）第一条规定，承包人未取得建筑施工企业资质的，所签订的施工合同为无效合同。但第二条又规定，建设工程施工合同无效，但建设工程经竣工验收合格，承包人请求参照合同约定支付工程价款的，应予支持。可见，只要无效合同的工程验收是合格的，法院实际上是按照有效合同来处理的。因而，四个自然人虽然签订的是无效合同，但因工

程验收合格,就能够打赢官司,拿到1140万元工程款。

机械公司要依据判决来支付工程款1140万元给四个自然人。但付款之后又面临了没有发票的老问题。那么,生效判决是否可以作为《中华人民共和国税收征收管理法》第十九条规定的合法有效凭证?如果生效判决属于合法有效的记账凭证,那么,从一开始,机械公司就可以直接走诉讼,然后依据生效判决付款,把生效的民事判决书作为入账的依据。

《中华人民共和国税收征收管理法》规定财政、税务部门有权解释什么是“合法、有效凭证”,但如果财政、税务部门否定生效的民事判决书作为记账凭证的合法性和有效性,一定要固守发票才能作为记账凭证,没有发票就是不能做费用处理,这样的解释可能会被认为否定生效判决的效力,会被认为企图让发票的证明力凌驾于判决之上。所以,笔者认为,生效判决书应当是合法有效的凭证。但这又产生了新的问题,这样做是否就规避了发票管理办法及其实施细则的规定、让发票的监管办法失灵?

三、新问题带来的思考: 发票的存在价值及证明力

如果自然人承做建设工程的发票问题可以由法院的生效判决所替代,那么《中华人民共和国发票管理办法》及实施细则至少在遇到类似问题时,就形同虚设了。而且法释[2004]14号司法解释没有考虑到对发票管理的冲击,不具施工资质的单位和个人所签订的施工合同本来是无效的,这种不合规的经营本来为《中华人民共和国建筑法》所限制,为发票管理办法所限制,也为税收征管理法所限制,这样一个多重的保险,被司法解释穿越了:虽然是无效合同,只要工程验收合格,

就按照有效合同来处理。

生产经营和日常生活中大量的支付行为是通过发票来证明的。发票是付款的凭据,用来证明会计主体付款给他人,同时也是收款人收款的证明。但是,发票不能控制的问题也很多,比如,甲公司开具发票,而乙公司收款,开具发票一方不一定是真实的收款人。再如,律师事务所支付购买标书款500元,由出纳个人向招标公司付款,但招标公司在出具发票时,提出付款人不是律师事务所,是个人,所以不能向律师事务所出具发票,只能向个人出具发票,这家招标公司在开具发票上严格遵守了发票管理办法,尽管在收款上有瑕疵。

在电子和银行转账作为主要支付手段的时代,发票作为证明付款的依据由主要地位降到了辅助地位。其实,只要不是由企业账号付款,即使取得发票也会因内容不真实而属于“不符合规定”的发票,发票在这种情况下甚至都不能作为付款的依据了。事实上,发票还存在一些弊端,掩盖了一些问题。如果只有在开票单位、收款单位、合同关系三者一致的情况下(如本文开始的案例),发票才是有效的和具有证明力的,那么,这就足以说明仅仅发票自身无法证明自己是合法有效凭证,发票本身甚至都不能证明款项是谁付给谁的,因而,发票在关于支付事实上的证明力远远弱于转账凭证。至于实际支付如何入账问题,比如是作为借款出去,还是作为费用支出,就要看会计分录所付的原始凭证如合同、竣工验收情况等,而不是应当发票是怎么开的,就像本文开头的案例所讲到的。

总体上,发票自身无法证明所载支付是否合法有效,发票的重要功能就是限制。得不到合法有效的发票,就不能作为费用开支,而法释[2004]14

号司法解释取消了这样的限制。

现实中发票的价值及证明力在减弱,甚至在一些情况下,发票会变得没有价值和证明力,并且会给财务带来账务处理的困难。除此之外,发票制度的弊端是掩盖了一些违法犯罪问题。例如,虚开增值税发票等违法犯罪行为,就是利用了发票制度的漏洞:从发票本身无法看出是否有实际交易,也看不出是否实际付款,但是把发票作为进项税额依据的前提是发票真实,而发票真实又无法从发票本身得到验证,所以,只能一边允许发票作为费用凭据或抵扣凭据入账,同时一边再查处着。

发票作为一张纸质凭证,在没有其他证据证明其不合法之前,只能假设其是合法的,例如,可以作为费用支出凭证入账,可以抵扣销项税额等,然后再去查处有无实际交易。即使查到了,也存在入账时间和查处时间的时差,就给许多违法犯罪活动(洗钱等)提供了空间。

四、解决对策: 避开发票的弊端

为了减少偷逃税款的行为发生,揭示发票所掩盖的违法犯罪行为,笔者提出如下一种解决方式:对于大额的收入支出以付款记录和合同等发票之外的证据作为付款依据和确定支出是费用款还是往来款的依据,而对于频繁常见的小额交易(如打车、加班加餐、个人为单位购买办公用品等)等单位发生的支出却是以个人账户付款的,采取发票作为付款凭据。要用一摞小额发票去掩盖大额的支出收入,对于犯罪嫌疑人来说犯罪成本大大上升,对于税务机关来说,也很容易发现其中的问题。□

(作者单位: 国电燃料有限公司
北京市国首律师事务所)
责任编辑 武献杰