

对一起企业破产重整中 发票开具纠纷的分析

宋佳秋 朱长胜

摘要：JL公司和HW公司在破产重整中的发票纠纷包含了未开具发票不影响纳税义务发生、债权人应承担债权的债务人破产风险、未取得发票将导致税负大幅上升、受票方索取发票的权利不受破产重整影响以及税务机关不能强行要求纳税人开具发票等五个易错易混风险点。案例为避免今后类似纠纷提供四点启示：一是当事各方应在合同中加入发票开具的具体条款；二是债权人要熟悉债权在破产重整等非正常情况下的法定清偿顺序；三是充分利用税收政策规则和法律救济渠道是债权人在债务人破产重整过程中止损的最佳方式；四是债权人应当加强和破产重整管理人沟通，避免潜在风险转为后续纠纷。

关键词：发票；破产重整；有效凭证

中图分类号：F812.4 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2022)09-0063-03

发票在经济活动特别是税收业务中扮演着非常重要的角色，发票开具问题也是纳税人经常遇到且普遍感到棘手的税务难题。加之企业破产重整背景，发票开具纠纷的化解更是难上加难。本文通过一则真实案例，介绍发票开具的相关知识，并给出企业破产重整过程中对于发票管理的建议。

一、案例概况

2014年7月18日，JL置业发展有限公司（以下简称JL公司）将其一项建筑工程交由HW公司承包施工。2016年10月20日，双方对已完成工程量进行决算，共同确认HW公司已完成工作量的价款为1亿元，JL公司承诺在协议签署后立即支付已结算工程

款1亿元，但是实际并未支付。在此期间，JL公司多次遇到资金周转问题，向HW公司寻求借款共计1.5亿元。

2017年5月25日，JL公司难以维持经营，向YZ市中级人民法院申请公司破产重整，法院在裁定书里确认了包括HW公司在内的126位债权人的债权，其中欠HW公司的工程款1亿元属于优先债权，需全额清偿；欠HW公司的1.5亿元为普通债权，按0.9亿元清偿。清算管理人于2017年11月11日和2018年3月27日向HW公司分别支付了上述两笔清偿款，与法院裁定书确定清偿金额相符。JL公司经过破产重整，减轻债务负担，且控股股东也发生了改变，又恢复了正常经营状态。

HW公司自收到上述款项后，并

未就工程款1亿元开具发票给JL公司，JL公司面临着增值税、企业所得税、土地增值税等税种税负大幅上升的不利后果。JL公司先后向HW公司发出两份催票函索要发票，如石沉大海；又与HW公司相关领导沟通，对方一直推诿回避；JL公司也曾向省税务局网站提出开票诉求，仍未实现。2021年6月12日，JL公司向HW公司所在的主管税务机关反映具体情况，主管税务机关于2021年6月29日发了限期整改通知，限定10个工作日内整改。HW公司到期仍不履行开票义务，主管税务机关根据案件情况及法律依据，按照《中华人民共和国发票管理办法》（以下简称《发票管理办法》）规定，对HW公司处以1万元以下罚款，未采取

作者简介：宋佳秋，国家税务总局税务干部学院助教；

朱长胜，国家税务总局税务干部学院副教授，云南省地方金融监督管理局党组成员。

其他促进问题解决的方式。JL公司怀疑HW公司在收到款项后未确认收入，存在偷税漏税的嫌疑，遂向HW公司所属的税务局稽查局进行实名举报。

二、案例分析

JL公司和HW公司的纠纷以发票开具为核心，但是在JL公司破产重整的背景下增加了许多新的复杂变化，下面逐一分析。

(一) HW公司未开具发票仍负有纳税义务

发票是在购销商品、提供或者接受服务以及从事其他经营活动中，开具、收取的收付款凭证。当前“数据治税”处于起步阶段，发票仍是税务工作中的重要依据和抓手。营改增后，发票的开具范围基本以增值税课税范围为限，少数不征增值税业务非上市股权转让、购买预付卡等也可以开具发票。截至2022年2月，最新的《商品和服务税收分类编码表》明确了17种不征收增值税但是可以开具增值税普通发票的货物和劳务名称。《发票管理办法》第十九条规定：“销售商品、提供服务以及从事其他经营活动的单位和个人，对外发生经营业务收取款项，收款方应当向付款方开具发票；特殊情况下，由付款方向收款方开具发票。”然而发票只是形式要件，纳税人仅虚开发票而未发生真实业务并不会产生纳税义务；反之，纳税人发生销售商品、提供劳务等行为，即使应当开具而未开具发票的也不影响纳税义务发生，仍需要自行申报并缴纳税款。比如，增值税申报表中的《增值税及附加税费申报表附列资料（一）》专设“未开具发票”栏次，供纳税人申报当期没有开具发票的销售额。案例中，HW公司提供工程劳务并收到JL公司

支付款项，应当及时开具发票。HW公司未开具发票也仍负有相关纳税义务，应当在提供工程劳务期间并收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据时申报增值税，在季末和年底时根据完工进度（完工百分比法）申报企业所得税。

(二) HW公司应承担债权的债务人破产风险

本案例表面上看是税务领域中的发票开具问题，但根本上是因债权风险爆发引起的商业经济纠纷。根据JL公司和HW公司之间的合同约定，JL公司本应于2016年10月偿还拖欠的建筑工程款。由于资金管理存在问题，JL公司申请破产重整，在管理人调控下，时隔一年半HW公司才收到工程款，而作为普通债权的1.5亿元借款更是被法院裁定“打了六折”。HW公司不肯开具发票，一是想报复JL公司，二是妄图隐匿收入，通过少缴税款来挽回部分损失。但是HW公司这种做法严重违反税法的相关规定，会招致更多麻烦和损失。《税收征管法》第六十三条规定，纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证，或者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者少缴的税款、滞纳金，并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。2009年颁布的《刑法修正案（七）》对逃避缴纳税款的规定为“纳税人采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报或者不申报，逃避缴纳税款数额较大并且占应纳税额百分之十以上的，处三年以下有期徒刑或者拘役，

并处罚金，数额巨大并且占应纳税额百分之三十以上的，处三年以上七年以下有期徒刑，并处罚金”。HW公司作为市场经营主体，在承接业务和借出款项时就应当理性思考资金的安全性，做好承受各类债权风险的准备，在风险爆雷后应该通过理性方式止损而非将债务人破产重整只能偿还部分债务作为不开具发票的理由。

(三) JL公司未取得发票将导致税负大幅上升

发票在税务活动中起着证明业务真实发生的重要作用，同时也是多个税种税额计算的重要凭证。在本案例中，HW公司未开具的工程款发票直接影响JL公司的增值税、企业所得税和土地增值税税负。在增值税方面，JL公司没有取得增值税专用发票就不能作进项税额抵扣。在企业所得税方面，虽然《企业所得税法》及其实施条例规定能够税前扣除的支出只需同时满足“实际发生”“与取得收入有关”和“合理”等三个条件即可，但是实务操作中常常以发票、收付款凭证为形式要件。《企业所得税税前扣除凭证管理办法》（国家税务总局公告2018年第28号，以下简称28号公告）第九条规定，企业在境内发生的支出项目属于增值税应税项目的，对方为已办理税务登记的增值税纳税人，其支出以发票作为税前扣除凭证。加之HW公司不属于28号公告第十四条所列举的注销、撤销、依法被吊销营业执照、被税务机关认定为非正常户等特殊情况，因此JL公司不能以证实支出真实性的资料替代发票作为税前扣除凭证。在土地增值税方面，《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》（国税发[2006]187号）第四条第（一）项规定，除另有规

定外,扣除取得土地使用权所支付的金额、房地产开发成本、费用及与转让房地产有关税金,须提供合法有效凭证;不能提供合法有效凭证的,不予扣除。虽然土地增值税没有给出合法有效凭证的定义,但是JL公司在没有发票的情况下要将工程费用从土地增值额中扣除,可行性微乎其微。

(四) JL公司索取发票的权利不受破产重整影响

破产重整是指专门针对可能或已经具备破产原因但又有维持价值和再生希望的企业,经由各方利害关系人的申请,在法院的主持和利害关系人的参与下,进行业务上的重组和债务调整,以帮助债务人摆脱财务困境、恢复营业能力。在破产重整期间,债务人在管理人的监督下执行人民法院所裁定批准的重整计划。此时,除了《企业破产法》之外,债务人仍应当遵守及享受包括《民法典》在内各项法律法规规定的权利和义务。

尽管JL公司在破产重整过程中由管理人完成债务清偿等工作,且破产重整后股东和法人均发生了更换,但是公司具有独立法人人格且不受破产重整程序影响,因此JL公司完全有权利向HW公司索取1亿元工程款的发票。开具发票属于HW公司作为出卖人应尽的从给付义务,且不开具发票会对JL公司该项目的后续经营造成极大负面影响。如果HW公司的违约行为致使JL公司不能实现合同目的,构成合同法定解除条件的,JL公司可以向人民法院诉请合同解除,并要求HW公司予以相应的经济赔偿。

(五) 税务机关不能强行要求HW公司开具发票

税务机关是发票的主管机关,负责境内发票的印制、领购、开具、取

得、保管、缴销等日常管理工作。对于纳税人应当开具而未开具发票的行为,《发票管理办法》赋予税务机关一定的处罚权,即第三十五条第(一)项规定,应当开具而未开具发票的,由税务机关责令改正,可以处1万元以下的罚款;有违法所得的予以没收。税务机关没有权力强制纳税人必须开具发票,更多的是关注纳税人是否就全部的纳税义务按期足额申报纳税。案例中,主管税务机关对HW公司处罚1万元之外未采取其他措施,符合《发票管理办法》及《税收征收管理办法》的相关规定,已经履行了法律规定的相关职责。对于JL公司向税务局稽查局举报,税务局稽查局也只能围绕HW公司是否及时纳税申报及足额纳税、有无滞纳金以及是否存在偷税漏税的主观故意而应当加处罚款等开展检查,仍不能强行要求HW公司向JL公司开具增值税发票。

三、案例点评

(一) 案例总结

本案例共涉及三方当事人,JL公司、HW公司及主管税务机关。首先,JL公司在破产重整过程中已经偿还法院裁定的债务金额,无论是从经济纠纷还是从税务案件角度看,索取发票有理有据,且有诉请合同解除等法律救济渠道。如果JL公司和HW公司协商不成对簿公堂,法院大概率会支持JL公司的开票诉求。其次,HW公司不开具发票的行为已经违反了《发票管理办法》的规定,被主管税务机关施加1万元的处罚;同时违反了《民法典》中作为出卖人的合同从给付义务,可能面临着被索赔的风险;甚至还可能被认定为《税收征管法》中的偷税行为和《刑法》中的逃避缴纳税款罪。最

后,主管税务机关应当及时检查HW公司是否存在隐匿收入的情况。JL公司和HW公司之间的发票开具纠纷从表面看与税收紧密相关,但本质是劳务提供方和接受方之间就经济利益分配引发的商业纷争,最终仍需要依靠双方理智冷静分析和坦诚相待沟通加以解决。

(二) 案例启示

第一,上下游企业在签订业务合同时,除了约定发票类型、增值税税率或征收率外,还应当加入开具发票与给付发票的具体条款,包括发票开具的条件、时间节点及违约处理办法等。未雨绸缪,全面维护双方权益。第二,债权人在签订合同时要充分考虑债权性质,熟悉优先债权和普通债权在债务人破产重整、破产清偿等非正常情况下的法定清偿顺序。对于普通债权,债权人可以要求债务人提供适当的抵押物及保证人,以弥补清偿顺序靠后的不足。第三,债权人在债务人的破产重整过程中出现债权损失的,应当及时收集相关事项合同、协议或说明、司法机关的判决或者裁定、企业的破产清算公告或清偿文件以获得企业所得税税前扣除依据。如果涉及货物,还要判断是否属于非正常损失从而决定进项税额是否需要转出。充分利用税收政策规则和法律救济渠道是止损的最佳方式。第四,在破产重整案件中,债权人应该加强和管理人的沟通,督促管理人按照相关法律法规规范地对债务人财产进行清理、管理、处分,保全债权人的权益;管理人也应当兼顾税法的相关规定,在清偿各类货款、工程款、劳务费和特许权使用费等支出时及时索取发票,避免潜在风险转为后续纠纷。

责任编辑 武献杰