
再生资源行业 涉税刑事风险 报告

2022



华税律师事务所
二〇二二年一月

再生资源行业涉税刑事风险报告（2022）

前 言

再生资源产业是循环经济的重要组成部分，也是提高生态环境质量、实现绿色低碳发展的重要途径。回收作为再生资源产业的核心环节，承担着将各种分散的废旧物资进行“汇聚”与初加工的任务，是循环经济的重要实现手段和发展保障。然而自 2008 年取消了对废旧物资回收经营单位销售废旧物资免征增值税的政策后，再生资源回收企业便陷入了缺少进项票而承担较大增值税税负、企业所得税税前扣除凭证难以取得的困境，虚开问题也愈加严重。自 2016 年起，国内多个地区陆续爆发了再生资源回收企业虚开犯罪案件，上下游牵扯企业众多，且涉案金额巨大，一旦虚开罪名成立，涉案企业、人员均需承担严重的刑事责任。随着“打虚打骗”专项行动收官、六部委常态化打击落地，为了防范虚开风险，许多回收企业选择放弃取得进项发票、全额缴纳销售环节的增值税，而以自制收购凭证入账核算成本，由此又产生了成本凭证不合规需要补缴企业所得税、滞纳金的税务风险。2021 年 12 月 30 日，财政部、税务总局联合发布了《关于完善资源综合利用增值税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2021 年第 40 号），其中关于一般纳税人销售再生资源可以选择简易计税方法依照 3%征收率计算缴纳增值税的规定将极大缓解回收业务中的增值税税负问题，然而对于企业所得税税前扣除如何处理却并未明确。在此背景下，为使广大再生资源回收利用企业合规合法进行税务管理、加强内部风险防控和外部风险隔离，有效应对和化解涉税刑事风险，华税结合近年来处理虚开案件的成功经验撰写本报告，就税收征管新形势下再生资源行业的税收环境、重点涉税问题、涉税刑事风险触发点、刑事风险合规等内容进行深度分析，以期再生资源回收利用企业提供有益参考与借鉴。

目 录

- 一、2021 年再生资源行业涉税刑事案件数据分析
- 二、2021 年再生资源行业税收环境分析
- 三、再生资源行业涉税刑事风险成因分析
- 四、再生资源行业主要涉税刑事风险及其表现形式
- 五、再生资源行业虚开刑事案件的争议焦点及辩护要点
- 六、再生资源行业自制收购凭证入账的涉税风险解析
- 七、再生资源行业涉税刑事案件无罪案例解析
- 八、2022 年再生资源行业涉税刑事风险合规建议

一、2021年再生资源行业涉税刑事案件数据分析

（一）罪名分布情况

经检索中国裁判文书网、北大法宝等，2021年全年公开再生资源行业涉税犯罪案件68件，其中虚开增值税专用发票罪案件占据绝对多数，高达66件。此外，虚开发票罪3件，非法出售增值税专用发票罪1件（少量案件因存在两种罪名而被重复计算）。

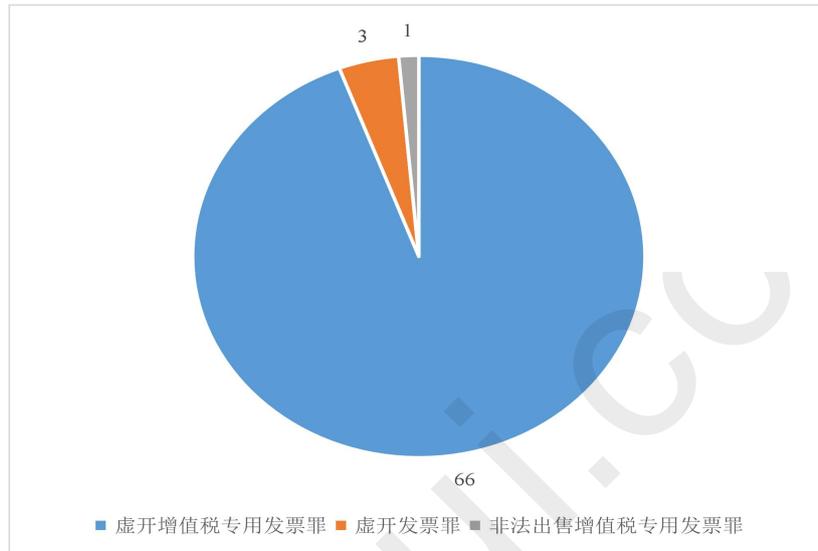


图 1 2021年再生资源行业涉税刑事案件罪名分布情况

（二）地域分布情况

在已公开的68起涉税犯罪案件中，江苏省、浙江省、河北省、辽宁省为案件的高发省份，这与当地的经济水平、地方政府对再生资源回收利用产业的支持程度存在正相关。

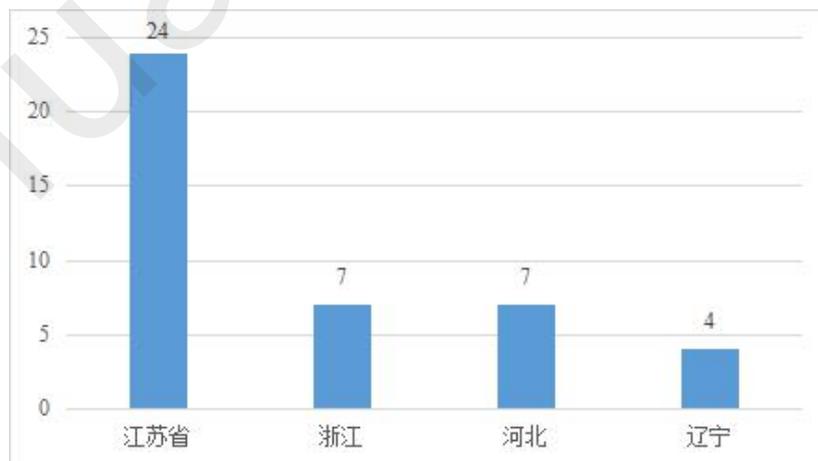


图 2 2021年再生资源行业涉税刑事案件地域分布情况

（三）量刑及上诉情况

在已公开的 68 起涉税犯罪案件中，一审程序（含发回重审的一审程序）49 件，其中，被告人被判处十年以上有期徒刑的案件为 7 件，重刑适用率超过了 14%，而适用缓刑案件则为 27 件（包括部分实刑、部分缓刑），缓刑适用率为 55%。

而在 2020 年公开的 66 起涉税犯罪案件中，被告人被判处十年以上有期徒刑的案件为 23 件，1 件被判处无期，重刑适用率超过了 36%，而适用缓刑案件则为 19 件（包括部分实刑、部分缓刑），缓刑适用率不足 29%。究其原因，一方面是 2021 年公开的涉税犯罪案件中，部分案件涉及的税款数额小，且下游受票企业为利废企业，能够证明存在真实货物交易；另一方面是司法机关在认定虚开时更加注重交易真实性和税款损失等方面，对于涉案金额巨大，当事人有自首情节、且主动补税的，认定适用缓刑。

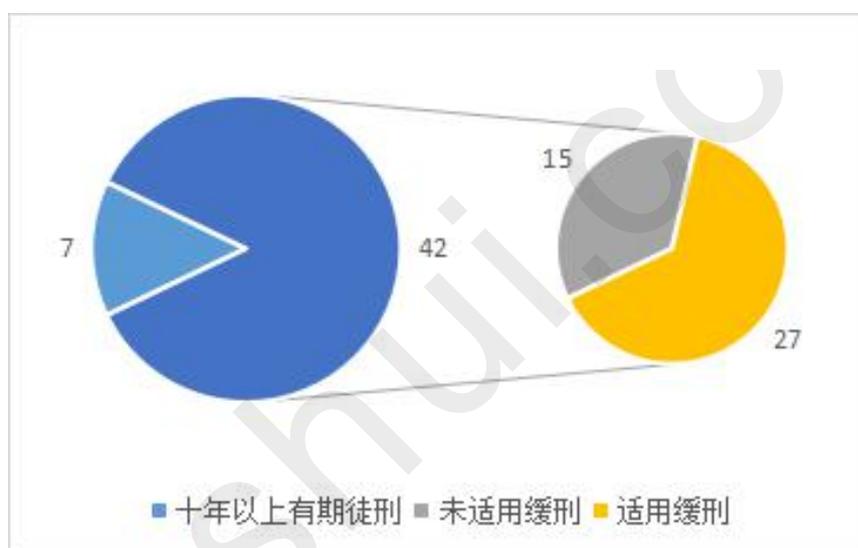


图 3 2021 年再生资源行业涉税刑事案件量刑情况

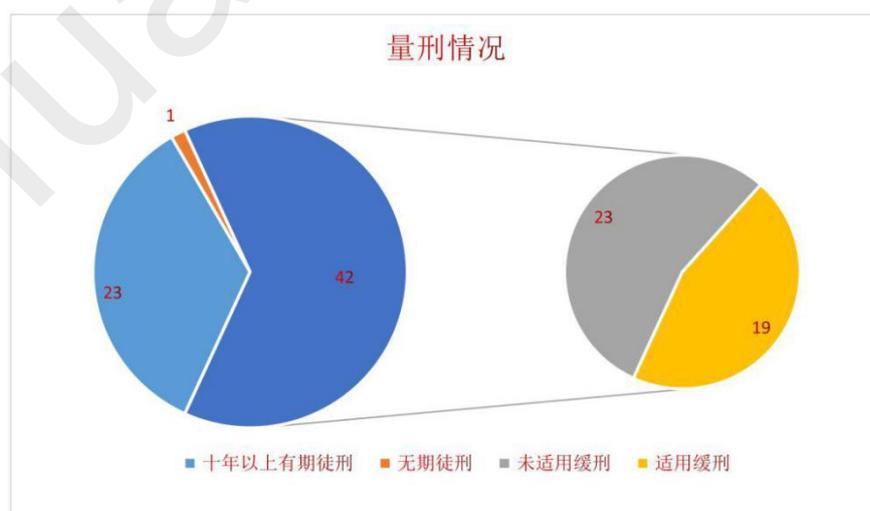


图 4 2020 年再生资源行业涉税刑事案件量刑情况

（四）二审情况

经分析，在已公开的 68 起涉税犯罪案件中，二审案件共 17 件，其中维持原判 14 件，上诉人撤回上诉 1 件，直接改判 2 件。

直接改判的理由包括：

（1）上诉人蒋某某在犯罪中起辅助作用，属于作用较小的从犯，依法可以减轻处罚。原审判决认定上诉人李某某、蒋某某在共同犯罪中属主犯，系适用法律错误，量刑明显不当，应予纠正（曹某、李某某等虚开增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪案（2021）湘 04 刑终 95 号）；

（2）上诉人徐某某已全额退赃，原判仅认定徐某某家属向公安机关退缴人民币 223000 元不当，应予以纠正（张某、梁某某等虚开增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪案（2021）云 23 刑终 136 号）。

（五）再审情况

在已公开的 68 起涉税犯罪案件中，再审案件 2 件。再审申请理由包括：

（1）再审申请人邵某某主张其主观上不明知介绍开具增值税专用发票的行为具有违法性，原审判决量刑过重（邵某某虚开增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪案（2020）苏刑申 317 号）；

（2）再审申请人王某某主张其并非主犯且具有自首情节，原判决、裁定认定事实及适用法律错误（徐州某再生资源回收有限公司、王某某等虚开增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪案（2021）苏 03 刑申 4 号）。

但上述两份再审申请均被再审法院以“不符合《中华人民共和国刑事诉讼法》第二百五十三条规定的再审条件”为由，驳回申请。

（六）小结

上述数据表明，再生资源行业涉税案件的刑事责任较为严峻，其中虚开增值税专用发票罪最为突出，企业负责人实际面临的刑期较长。此外，结合我国刑事案件二审、再审的实际情况而言，存在上诉改判率低、再审申请成功率低的特点，因此，再生资源企业及相关从业人员应在刑事一审阶段作好充分准备、妥善应对。

二、2021 年再生资源行业税收环境分析

（一）六部门联动，打击“三假”虚开骗税工作常态化

2018年8月，国家税务总局、公安部、海关总署、中国人民银行四部委联合启动打击“假企业”“假出口”“假申报”虚开发票、骗取退税及税费优惠专项行动，各级税务、公安、海关、人民银行四部门依托联合工作机制，采取工作统一部署、案件统一研判、查办统一督导等方式配置资源力量，同时密切与检察机关、外汇管理部门在境内外资金分析、重大案件查办等方面的合作，查处了一大批虚开骗税案件。截至2021年9月，“打虚打骗”专项行动共依法查处涉嫌虚开骗税企业44.48万户，抓获犯罪嫌疑人43459人，有效维护了经济税收秩序。但必须看到，“三假”涉税违法犯罪仍然不同程度存在，在部分地方还很严重。防范和打击“三假”涉税违法犯罪具有复杂性、艰巨性和长期性。

2021年3月，中办、国办印发《关于进一步深化税收征管改革的意见》，对深化税收征管改革，深入推进精确执法、精细服务、精准监管、精诚共治作出全面部署。为更好应对涉税违法犯罪形势变化，进一步强化境外资金分析监控、密切执法司法机关协作配合、加强执法工作法律监督，在四部门专项打击基础上，最高人民检察院、国家外汇管理局正式加入打击虚开骗税工作机制，拓展为六部门联合打击工作机制，通过整合六部门的专业优势、侦查优势、数据优势等对虚开骗税违法犯罪行为共同开展常态化精准打击。

（二）违规返还造成财政收入流失，多省市清理税收返还文件



2021年3月，《国务院关于进一步深化预算管理制度改革的意见》（国发[2021]5号）指出“不得违法违规制定实施各种形式的歧视性税费减免政策，维护全国统一市场和公平竞争”。国发[2021]5号保持了对地方性税收优惠政策从严把握的一贯态度，在这一基调下，海南省人民政府办公厅印发了《关于规范产业扶持财税政策有关事项的通知》（琼府办[2021]18号）明确规定“不得签订或出台与企业缴纳税收直接挂钩的扶持政策”，“不得将财政奖补资金与企业缴纳税收同非税收入挂钩直接奖励给企业”，“对各市县各级政府及各部门出台的招商引资、产业扶持财税政策进行清理”。

2021年6月7日，国家审计署发布了《关于2020年度中央预算执行和其他财政收支的

审计工作报告》，提出多个省市存在“违规返还税款造成财政收入流失”等问题，并提出要加大整改力度。



2021年12月21日，审计署审计长侯凯在第十三届全国人民代表大会常务委员会第三十二次会议上作《国务院关于2020年度中央预算执行和其他财政收支审计查出问题整改情况的报告》，同时发布《财政部、税务总局关于违规返还税收收入等方面问题的整改情况》对相关涉税问题进行了整改。在财政返还方面，《整改报告》指出：“11省清理废止不符合规定的税收返还政策文件、规范财政支出管理等，制定修订相关制度11项。”

《财政部、税务总局整改情况》说明：“财政部、税务总局共同成立工作专班，建立协同工作机制，以整改违规返还税收收入等问题为重点，在全国范围内组织开展整治财政收入虚假问题专项行动。系统梳理违规返还税款异地引税、先征后返等虚假收入典型问题，推动地方财税部门自查复查、整改问责、建章立制。组成多个联合调研组，重点就违规返还车船税、个人所得税、增值税等问题，分赴海南、福建、浙江、山东、安徽等地调研。深入分析问题根源，研究完善政策措施，并严肃追责任责，通报典型案例，加强警示教育。”

多年来，诸多地方政府为了招商引资、推定地方经济发展，对特定主体在税收、非税等收入和财政支出等方面实施了优惠政策，在特定的历史时期与经济环境背景下促进了投资增长和产业集聚。但是，一些地方财税优惠政策的长久施行被恶意利用偷逃税款，致使国家税收流失，扰乱了市场秩序，影响国家宏观调控政策效果。因此，2014年11月国务院发布《关于清理规范税收等优惠政策的通知》（国发[2014]62号），提出“坚持税收法定原则，除依据专门税收法律法规和《中华人民共和国民族区域自治法》规定的税政管理权限外，各地区一律不得自行制定税收优惠政策；未经国务院批准，各部门起草其他法律、法规、规章、发展规划和区域政策都不得规定具体税收优惠政策”、“未经国务院批准，各地区、各部门不得对企业规定财政优惠政策。对违法违规制定与企业及其投资者（或管理者）缴纳税收或非税收入挂钩的财政支出优惠政策，包括先征后返、列收列支、财政奖励或补贴，以代缴或给予补贴等形式减免土地出让收入等，坚决予以取消”，并要求“各地区、各有关部门要开

展一次专项清理……通过专项清理，违反国家法律法规的优惠政策一律停止执行，并发布文件予以废止”。但是部分地方政府制定的不合规政策积重难返，大规模立即废止或引发不良反应，因此专项清理行动于 2015 年 5 月暂停。而《整改报告》及《财政部、税务总局整改情况》所揭示的 11 省份的税收返还政策文件清理，是一种循序渐进、逐步推开的措施。

（三）金税四期正式启动，推进“两化、三端、四融合”



2021 年 9 月 15 日，在金砖国家税务局长视频会议中，国家税务总局局长王军在会议上发言：我国正向“以数治税”时期迈进，税务工作将进入一个新的时代，金税工程四期建设已正式启动实施。11 月 16 日，王军局长再次发言：我们提出建设“金税四期”的设想，开启了依托“金四”推进税收征管数字化之路，就是围绕构建智慧税务这一目标，着力推进“两化、三端、四融合”。

所谓“两化”，就是指构建智慧税务，有赖于推进数字化升级和智能化改造。所谓“三端”，就是指智慧税务建成后，将形成以纳税人端、税务人端和决策人端为主体的智能应用平台体系。“金四”将基于全局视角建成覆盖税收征管全部环节、全部流程、全部主体的一体化应用平台。所谓“四融合”，就是指智慧税务建成后，将实现从“算量、算法、算力”到“技术功能、制度效能、组织机能”，从“税务、财务、业务”到“治税、治队、治理”的一体化深度融合。

“金四”不仅仅是税务方面，“非税”业务也被纳入其中，要对业务进行更全面的监控。同时搭建了各部委、人民银行以及银行等参与机构之间信息共享和核查的通道，实现企业相关人员手机号码、企业纳税状态、企业登记注册信息核查三大功能。金税四期上线之后，纳税人更多的数据将被税务机关掌握，监控也呈现全方位、立体化，国家要实现从“以票管税”

向“以数治税”分类精准监管转变。下一步，新的税收征管系统将充分运用大数据、人工智能等新一代信息技术，从而实现智慧税务和智慧监管。各个部门的数据共享，并以大数据为支撑，实现每个市场主体全业务全流程全国范围内的“数据画像”，未来每一家企业在税务部门面前都是透明的。

（四）专票电子化时代来临，虚开发票一查到底

2020年12月20日，国家税务总局发布《关于在新办纳税人中实行增值税专用发票电子化有关事项的公告》（国家税务总局公告2020年第22号）明确：决定在前期开展增值税专用发票电子化试点的基础上，分两步在全国新设立登记的纳税人中实行专票电子化。

自2020年12月21日起，在天津、河北、上海、江苏、浙江、安徽、广东、重庆、四川、宁波和深圳等11个地区的新办纳税人中实行专票电子化，受票方范围为全国。其中，宁波、石家庄和杭州等3个地区已试点纳税人开具增值税电子专用发票的受票方范围扩至全国。自2021年1月21日起，在北京、山西、内蒙古、辽宁、吉林、黑龙江、福建、江西、山东、河南、湖北、湖南、广西、海南、贵州、云南、西藏、陕西、甘肃、青海、宁夏、新疆、大连、厦门和青岛等25个地区的新办纳税人中实行专票电子化，受票方范围为全国。

实行专票电子化可以实现以票控账、以票审计、以票查税。大数据技术将在“一张电子发票”中实现整个购销链条管控的电子化、数据化。每当企业开具一张发票，开票数据就会被开票系统上传到税务机关的临管系统，税务机关可以一目了然地看到开票内容，包括供应商卖了哪些品名的货物，对应公司能卖哪些产品等等。如果供应商开具发票后没有对应的进项发票，那么就可能引起税务异常被税务机关稽查。

（五）财税2021年第40号公告：再生资源回收企业可按简易计税开票，增值税负从13%直降至3%

1、允许回收企业选择适用简易计税方法依照3%征收率开票，回收业务增值税或大大降低

此前，从事再生资源回收的增值税一般纳税人销售其收购的再生资源，需要按照13%的税率开具增值税专用发票，凭取得的符合条件的扣税凭证抵扣进项税额。但实务中一些回收企业难以取得合规发票用以抵扣。40号公告第一条明确：从事再生资源回收的增值税一般纳税人销售其收购的再生资源，可以选择适用简易计税方法依照3%征收率计算缴纳增值税。这一规定，会在一定程度上缓解相关企业增值税扣除凭证缺失的压力，同时，还有可能降低其税负。因此，如果回收企业作为一般纳税人，且取得的进项发票不足，可以选择简易计税方法计算缴纳增值税。回收企业选择简易计税方法计算缴纳增值税，根据公告第一条第（二）

款的规定，需要满足一定的条件：即除从事危险废物、报废机动车回收业务以外的其他再生资源回收纳税人应符合国家商务主管部门出台的再生资源回收管理办法要求，进行市场主体登记，并在商务部门完成再生资源回收经营者备案。

2、政府不得给予再生资源回收企业财政返还、奖补

近年来，为了鼓励再生资源行业的发展，部分地方政府与本地符合条件的企业签订协议，或者通过招商引资与企业签订协议，对此类企业开展再生资源回收业务并在当地开具增值税专用发票、缴纳增值税后，政府以财政返还或奖补的形式对回收企业进行鼓励，以此减轻回收企业的税负压力。

根据 40 号公告第一条第（三）款的规定，各级财政、主管部门及其工作人员，存在违法违规给予从事再生资源回收业务的纳税人财政返还、奖补行为的，依法追究相应责任。40 号公告将于 2022 年 3 月 1 日起执行，对于现有的地方财政返还、奖补政策，公告发布后执行前的这段时间，地方政府可能会停止财政返还、奖补政策的施行。因此，对于公告出台前已开展的业务，如果尚未取得财政返还、奖补的，建议相关企业尽可能在公告执行前取得财政返还、奖补，避免后续无法取得的风险。对于公告出台后执行前开展的业务，需要企业在开展业务时充分考虑无法享受财政返还、奖补政策对业务的影响。对于公告执行后开展的新业务，则将难以适用财政返还、奖补政策。

三、再生资源行业涉税刑事风险成因分析

（一）行业痼疾无法根治，再生资源企业涉税犯罪或迫于无奈

前已述及，作为一般纳税人的再生资源回收企业，绝大部分不能从上游取得增值税专用发票用于进项抵扣，税务部门对企业自制的收购凭证不予认可，导致企业增值税税负高和所得税税前扣除项目缺乏依据，时刻面临着被税务稽查的风险，使得重点、大型回收企业不敢放开手脚满负荷经营。

近几年，国内诸多地区相继爆发多起再生资源回收企业增值税发票虚开案件，并且呈现出涉案企业体量大、业务广、涉案金额和税额巨大的特点。该类案件进入刑事司法程序后，涉案企业生产停滞，资产被查封或扣押，涉案企业的正常生产经营及生存受到重创。究其原因，进项抵扣不足是关键因素。

（二）国家层面打击涉税犯罪力度加大

逃避税、虚开骗税等违法犯罪行为等是近几年涉税违法犯罪打击的重点。“打虚打骗”专项行动收官以后，国家税务总局又提出严打“假企业”、“假出口”、“假申报”等违法

犯罪活动，打击虚开、骗税持续推进，呈现出常态化趋势。2021年10月28日，国家税务总局、公安部、海关总署、中国人民银行四部委联合最高人民法院、国家外汇管理局共同召开全国打击“三假”专项行动部署会议。会议明确，为进一步加大打击“三假”涉税违法犯罪活动的力度，深化行政与司法机关的协同配合，在四部门专项打击的基础上，新增最高人民法院、外汇管理局加入联合打击工作机制，开展六部门联合常态化打击工作。国家层面打击涉税违法犯罪力度加大，是再生资源行业虚开案件大量爆发的外部因素。

（三）上下游企业涉嫌“虚开”，企业无法隔离涉税风险

由于增值税存在于生产、销售的各个环节，上游企业是否合法合规的开具增值税专用发票、是否按期、足额缴纳增值税税款直接影响到下游企业能否正常申报抵扣增值税进项税额及其抵扣行为是否会造成国家增值税损失。在再生资源行业虚开案件中，有相当部分案件是由于上游企业出现虚开问题进而牵连到下游企业，轻者暂停发票、接受税务检查，影响企业的持续经营；重者可能移交公安机关以虚开发票刑事案件立案侦查。无论以上何种情形都将对企业的健康发展产生不良影响。

四、再生资源行业主要涉税刑事风险及其表现形式

（一）虚开增值税专用发票的刑事风险

增值税实行的是“征多少扣多少”的税款抵扣制度，企业销售自己的产品或劳务，给购买方开具增值税专用发票，注明已纳税额，购买方作为生产者或经营者，在本道环节再次销售时，可以把购进上一环节已纳税款抵扣掉，只就本环节增值部分缴纳税款。这种层层抵扣、环环相接的特性，像一根链条将纳税人利益与国家利益攸关地联系在一起，在这根链条上，上串下连的是增值税专用发票，这张发票关系着抵扣链条的完整性和有效性，同时也具有真实的货币价值。正是这种货币价值，使得增值税专用发票自其产生之时起，即存在伪造、倒卖、盗窃、虚开等各种违法犯罪活动。其中，尤以虚开发票为甚。

在再生资源行业，自1994年—2008年，国家针对再生资源回收业务增值税分阶段出台了先征后返、即征即退、免税等不同的税收优惠政策。及至2001年，财政部、国家税务总局发布财税[2001]78号规定了“对废旧物资回收经营单位销售其收购的废旧物资免征增值税”的免税政策以及“生产企业增值税一般纳税人购入废旧物资回收经营单位销售的废旧物资，可按照废旧物资回收经营单位开具的由税务机关监制的普通发票上注明的金额，按10%计算抵扣进项税额”的抵扣政策，自此，再生资源回收企业享受到我国开征增值税后力度最大的税收优惠政策，该阶段也成为回收企业数量及业务量集聚爆发的时期。2008年，由于

政策导向发生变化，财政部、国家税务总局发布《关于再生资源增值税政策的通知》（财税[2008]157号），取消了财税[2001]78号中的免税政策及抵扣政策，回收企业增值税进项抵扣不足的问题愈发凸显。究其原因是回收企业80%以上的供货商是散户，这些散户不愿开具增值税发票，即使开具也仅能适用3%的征收率，导致回收企业进项抵扣严重不足。为了解决这个问题，散户、回收企业、利废企业分别采用了不同的做法。

1、代开发票

供货散户在与利废企业完成废旧物资购销交易后，为了满足用废企业取得增值税专用发票的要求，通过支付“税点”的方式由回收企业、商贸企业代开发票。

2、适用地方财政优惠开具发票

针对回收企业取得发票难、增值税进项无法抵扣的问题，为了发展当地的再生资源行业，许多地区推出再生资源回收企业在发生销售行为开具增值税专用发票后，可以按照一定比例享受财政返还的优惠政策，并且与企业签订了协议或合同，某些地方为了招揽“业务”，加大返回比例。于是，一些虚开分子利用这一政策，对外大肆虚开。其产生的后果，不仅扭曲了增值税链条，而且侵蚀了所得税，危害较大。长期以来，对于再生资源回收业务的税务管理一直是难点，稍有疏忽就会出现虚开问题，回收企业应当引起重视。

3、虚开发票

为了取得增值税专用发票实现进项抵扣，同时满足企业所得税税前扣除凭证的要求，部分回收企业铤而走险，选择从空壳公司购买发票，暴力虚开。

（二）使用不合规的成本凭证税前扣除的偷逃税风险

1、虚开发票入账

回收企业之所以通过虚开发票来扣除成本，主要原因在于我国税收征管中存在“以票管税”的问题。长期以来，企业要想在税前扣除成本，就要取得发票，而回收企业又无法取得相应的发票。2018年《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）出台以后，对企业税前扣除凭证的要求有所放松，企业扣除凭证不再局限于发票，内部凭证和外部凭证也可以作为税前扣除的凭证。但仍然存在一定限制，只有满足特定条件时内部凭证和外部凭证才能作为税前扣除凭证，而且这些条件较为严格，企业若要实现成本扣除仍有困难。实践中通过虚开发票扣除成本的回收企业不在少数，但是通过这种方式成本不仅不能扣除，企业和相关人员还将面临行政风险和刑事风险。

2、自制收购凭证入账

实践中，供货散户不愿意为回收企业到税务机关代开增值税专用发票，且出于执法风险的考虑，部分税务机关因无法核实散户与回收企业之间购销交易的真实性而选择“一刀切”的停止代开，由此倒逼回收企业不得不私自印制、填开收购凭证进行企业所得税的税前扣除，以维持企业的正常经营。我们认为，根据《企业所得税法》等法律法规的规定，成本支出税前扣除应满足真实性、合法性、关联性三大原则，对于符合三性的成本支出，应当允许企业税前扣除。

五、再生资源行业虚开刑事案件的争议焦点及辩护要点

（一）再生资源行业虚开刑事案件的四大争议焦点

1、再生资源回收企业不参与货物运输，极易引起无货交易的怀疑

在废旧物资回收业务中，由于运输、仓储环节需要耗费大量的成本，而从散户处采购废旧物资的交易零散且数量众多，进行现实的运输入库、再运出库将使购销成本加大，因此，再生资源企业之间进行货物转卖时往往会约定货物暂时不发生现实上的交付，而是通过“指示交付”或“占有改定”的方式完成货物所有权的转让。由于此种运输方式呈现出位于中间环节的再生资源回收企业没有实际参与货物运输的表象，因而在税务稽查或公安侦查时，极易导致办案人员作出“无货交易”、“虚假交易”的判断。对此，华税律师认为，虽然再生资源回收企业没有参与实际的运输，但已经发生了法律意义上的“交付”，货物所有权经过回收企业再转让给其下游企业，受让人间接占有货物。“指示交付”、“占有改定”等观念交付方式并不能否认废旧物资购销交易的真实性。

2、回收企业与利废企业间委托付款的约定，易导致“资金回流”的误判

为了保证供货散户及时取得货款，在废旧物资回收业务中逐渐出现了生产企业向回收企业借款，在散户供货时直接现金支付给散户的现象。在生产企业取得货物后，根据购销合同的约定生产企业与回收企业进行正常的货款收付及发票开具事宜。对于回收企业的借款，则根据双方的约定进行偿还，在上述资金往来的过程中，产生了生产企业向回收企业付款、回收企业再支付给生产企业的资金流转迹象，此种情形极易被税务机关、公安机关认定为“资金回流”，从而成为认定企业虚开发票的重要线索或证据之一。对此，华税律师认为，回收企业与生产企业之间所谓的“资金回流”现象与在没有真实货物交易情况下的资金回流具有本质的区别。回收企业向生产企业支付资金的行为与双方之间的废旧物资购销交易无关，仅是民商事主体之间的资金借贷往来，不能以此认定回收企业与生产企业间不存在真实的货物交易，亦不能进一步得出回收企业的废钢采购业务构成虚开的结论。

3、回收企业介入购销业务为散户开具发票，易认定为“虚开”

在废旧物资回收业务中，由于实际供货的散户不具备自开增值税发票的条件，在其销售货物后，需要到税务机关申请代开发票。由于散户数量众多、申请代开发票报送资料复杂、且散户需要承担开票应缴纳的税费，使得大多散户不愿申请代开发票。随着营改增试点的全面推开，增值税发票在经济活动中的需求越来越大，再生资源回收企业和生产企业均需要取得增值税专用发票用以进项抵扣和企业所得税税前扣除，为了满足下游购货商的需求，散户逐渐选择挂靠有资质开票的回收主体开展废旧物资销售业务，或选择有资质开票的回收主体“代开”发票。实践中，此种开票行为易被认定为“虚开”。而相关规定及判例也表明，部分地区对于此种行为不认定为“虚开”。则回收企业在遇到此类问题时，应当在完整梳理交易资料的基础上，与税务、公安进行专业的沟通。

4、享受“财政返还”部分是给国家造成的税款损失

在有真实货物交易的情况下，再生资源回收企业享受地方“税收返还”是否会造成国家税款损失进而涉嫌虚开增值税专用发票罪是再生资源回收企业普遍比较关心的问题。而无论是学术界还是司法实践中，对于此问题的研究和实践较少且未形成相对统一的观点。华税律师认为，回收企业基于真实货物交易开具增值税专用发票、按时足额缴纳增值税税款后，根据企业与地方政府达成的协议享受财政部门返还的资金，不会给国家造成税款损失。

（二）再生资源行业虚开刑事案件的五大辩护要点

1、再生资源行业虚开刑事风险覆盖全链条，业务模式定性是关键

为了解决增值税进项抵扣及企业所得税税前扣除的问题，部分回收企业及利废企业采取了虚开发票的违法犯罪行为，例如在没有真实交易情况下让他人虚开、超出真实交易情况多开等等。但是，也有一些有真实交易的合法行为，在司法实践当中被错误认定为虚开。此外，随着“打虚打骗”两年专项行动及各地税务专项整治的深入推进，近期爆发的虚开案件呈现出链条式打击的特点，例如在个体户从散户处收购货物、然后转售给回收企业、最后销售至用废企业的业务链中，回收企业、用废企业、个体户等均不同程度涉案，甚至部分源头散户也受到牵连涉嫌虚开。

一般而言，上述业务模式本身没有问题，但是在具体操作中，出于交易参与各方现实的需要，在货物流、资金流等方面存在操作不合规的问题，使得原本合法合规的业务模式在形式上出现了“无实际运输、仓储”、买卖双方“资金回流”等现象，进而导致司法机关以无真实货物交易为由，否认整个购销交易链条的合法性，对链条中参与购销交易并开、受发票的

各个主体立案侦查或协查。此种情形的出现一方面反映出再生资源企业经营过程中存在一些不规范的问题，另一方面也反映出司法机关对废旧物资回收经营业务模式存在认识误区。笔者认为，对于废旧物资回收经营业务中出现的上述问题，应当结合交易实质、交易模式的设计及各方之间不同的法律关系具体判断，不能一概认定为虚开，也不能对各方的责任不加区分，“一刀切”、机械化的进行刑事打击。

2、认定虚开犯罪应当考察主观目的与客观结果

司法机关在处理虚开刑事案件时，应当结合虚开犯罪的立法精神与目的考察虚开罪的成立。从立法目的和立法背景角度考察，虚开罪的立法目的是为了保障国家税收，打击侵害国家增值税税款的犯罪行为。从法益保护及犯罪本质角度考察，任何行为都是因为严重侵犯法益才被刑法规定为犯罪，在此意义上，则不存在纯粹的虚开行为犯，只有严重侵犯法益的行为才构成虚开犯罪。所以，只有侵害到虚开罪所要保护的法益的虚开行为，才应定性为该罪名。如果行为人所实施的“虚开”行为对国家增值税税款没有造成侵害，或者没有产生增值税税款损失的危险，则无法充分本罪的客体要件，不具有严重的社会危害性，不应受到刑罚处罚的刑法评价。

3、有真实交易的代开、挂靠开票行为不构成虚开犯罪

实践中，从散户至利废企业，中间会存在多道流通环节，例如散户→大户/回收站→回收企业→利废企业，由于回收企业需要增值税专用发票，此时，大户又无法从散户手中获取，因此，大户通常会选择通过挂靠或让他人代开以促成交易。对于此种开票情形，应查明交易所涉开票价款、数量与实际交易是否相符，对于符合交易实际代开或挂靠开票的部分不应认定为虚开。

4、对于有真实交易的虚开案件，以超出实际交易的部分认定虚开

在目前爆发的虚开案件中，有相当一部分案件的涉案企业为实际经营的企业，这些企业出于不同的原因无法取得增值税专用发票，进而普遍面临着增值税进项抵扣不足的问题，这既是行业经营现状所致，也与我国的发票管理制度、税收征管制度相关。而对于这些发生了真实的经营活动、却无法足额取得增值税专用发票的企业来说，增值税专用发票不足不仅导致企业无法足额进行增值税进项抵扣，更是直接影响企业所得税税前扣除，进而导致企业税负成本陡升，无法正常开展经营。为了解决这一经营中的现实问题，许多企业选择挂靠、代开的方式取得增值税专用发票，在这个过程中部分企业出现了取得的发票多与实际交易的情况。

由于此类案件中的涉案企业取得发票的目的是实现其开展真实业务时享有的增值税抵

扣权益，而并非骗取国家增值税税款，则对此类涉案企业的处理应当与典型“无货虚开”的行为相区别，因而，对全案业务进行审查，就其中真实交易的部分与超出实际交易的部分进行界定和区别，并在此基础上分别对企业的行为进行定性的处理方式已经逐渐在司法实践中得到体现。

5、结合构成要件准确区分交易各方的法律责任，避免“一刀切”

在虚开增值税专用发票犯罪案件中，开票方构成虚开增值税专用发票罪的，并不必然导致受票方构成本罪。主要原因有二：

其一，虚开犯罪法定犯的属性要求行为人必须首先在税法上被定性为虚开违法，才有可能在刑法上被定性为虚开犯罪。而根据我国税法的有关规定，开票方构成虚开违法行为的，受票方可能构成合规取得发票或善意取得发票而不认定为虚开违法，则此种情形下，受票方因不构成税法上的虚开违法而不应受到刑法上虚开犯罪的评价。

其二，即使受票方构成税法上的虚开违法需要从刑法层面进行判定，亦应当在判断有无真实交易的基础上，就“是否具有骗取国家税款的主观故意”与“是否造成国家税款损失后果”等虚开犯罪的构成要件进行具体分析。而不能因某一交易主体构成虚开而当然推定其他主体构成虚开。

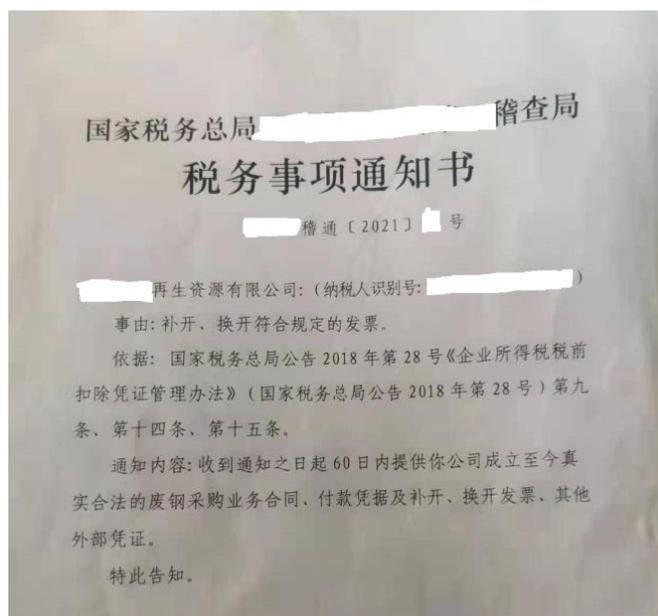
六、再生资源行业自制收购凭证入账的涉税风险解析

（一）清查：回收企业以自制凭证入账，税务机关要求换开发票、补缴税款

近期，部分地方税务机关开始对再生资源回收企业纳税情况开展清查，尤其关注企业所得税税前扣除凭证问题，华税陆续收到多个相关咨询。这些案件中涉案企业多以自制凭证入账扣除成本，税务机关倒查期限长、涉案金额大，企业面临补缴巨额税款、滞纳金的风险。

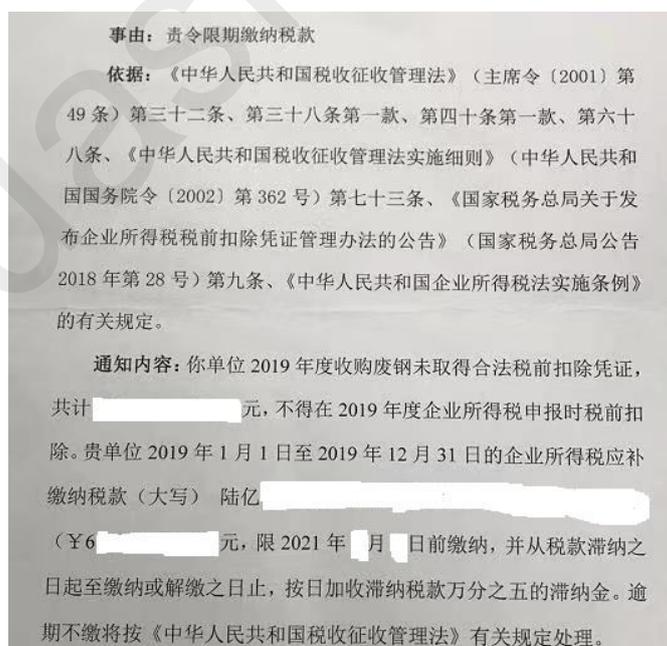
1、废钢采购业务以自制凭证入账，税局要求企业补开、换开发票

A再生资源有限公司成立于D省，系当地规模较大的废钢回收企业。由于A公司的废钢供应商多为个体工商户或个人，A公司在发生废钢采购业务时无法取得足额的进项发票用于增值税进项抵扣及企业所得税税前扣除。为此，A公司选择放弃增值税抵扣权益，在销售环节全额开具增值税专用发票并缴纳增值税，同时以废钢采购时制作的自制凭证及配套的采购合同、付款凭据、磅单等业务材料入账扣除采购成本。2021年9月，A公司接到稽查局下发的《税务事项通知书》，要求企业提供自成立至今发生的废钢采购业务对应的合同、付款凭证、其他外部凭证，并补开、换开发票。



2、回收企业用自制凭证扣除成本，税局责令限期补缴税款、滞纳金

B再生资源有限公司系某钢铁集团的下属子公司，负责在A省开展废钢购销业务。在废钢采购过程中，B公司同样面临着无法取得增值税专用发票的难题，为此，B公司与A公司一样选择了以自制凭证入账扣除采购成本，同时全额缴纳销售环节的增值税。2021年11月，B公司收到主管税务机关下发的《税务事项通知书》，认定B公司2019年发生的废钢收购业务未取得合法税前凭证，不得在企业所得税申报时税前扣除，责令B公司限期补缴企业所得税6.5亿元并按日加收万分之五的滞纳金。



上述案件中，A、B公司在开展回收业务时均选择了以自制凭证入账扣除成本的做法，而当地的主管税务机关对此并不认可，进而分别做出了补开换开发票、补缴税款的决定。该

种情形并非个例，在再生资源回收业务进项发票无法取得这一现实问题未妥善解决前，再生资源回收企业面临的虚开发票、补缴税款等涉税风险将持续存在。

（二）自制凭证不应影响真实、合法支出在企业所得税税前扣除

纵观企业所得税法关于税前扣除的相关规定，可以归纳出发票仅是企业所得税税前扣除的一类“合法、有效凭证”，而不是唯一的“合法、有效凭证”。发票是企业所得税税前扣除凭证中重要的一种，但并非没有发票就绝对不准扣除，也不是有了发票就一定准予扣除。扣除凭证反映的、企业发生的各项支出，应当确属已经实际发生。要求支出是真实发生的，证明支出发生的凭据是真实有效的。

依据《企业所得税法实施条例》第九条关于企业应纳税所得额的计算，以权责发生制为原则，属于当期的收入和费用，不论款项是否收付，均作为当期的收入和费用的规定，以及第八条关于企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，在计算应纳税所得额时扣除。从回收企业的收购合同、付款凭证及其他业务材料中，可以看出回收企业采购货物发生的支出系企业实际发生的合理支出的，虽然该支出未取得供货方开具的发票，而是以企业自制凭证入账，但仍属于当期的费用。回收企业将未开具发票的实际支出扣减年度企业应纳税所得额，符合权责发生制原则，以未取得发票而认定不得作税前扣除的做法于法无据。

七、再生资源行业涉税刑事案件无罪案例解析

（一）不起诉案例：公安需举证是否有主观故意、是否造成税款损失

公安机关认定：山东省 A 实业有限公司的经营范围为：金属材料销售及加工，废旧物资回收等，赵某乙、王某某系山东 A 公司的实际负责人。2019 年 7 月份，赵某甲、赵某乙、王某某等人以山东 A 公司的名义与浙江 B 公司、C 公司、宁波 D 公司等多家公司签订有色金属购销合同，购进合金铝、铜合金、合金铜、锌合金等货物，在没有实际货物交易的情况下，制造虚假的银行交易流水，接受浙江 B 公司等多家公司虚开的货物名称为合金铝、铜合金、锌合金的增值税专用发票，共计 1384 张，数量 23533 块，金额 590,896,070.8 元，税额 76,816,492.57 元，价税合计 667,712,563.3 元；与深圳 E 金属材料有限公司签订《有色金属委托加工合同》，在没有实际加工业务的情况下，接受深圳 E 金属材料有限公司虚开的加工费增值税专用发票 9 张，数量 32390 块，金额 640,510.69 元，税额 19,215.31 元，价税合计 659,726 元。赵某甲、赵某乙、王某某等人以山东 A 公司的名义取得进项增值税专用发票后，以进项合金铝、铜合金、合金铜、锌合金等货物进行虚假加工生产出电解铜、铝锭、

锌锭，以山东 A 公司的名义与下游四家公司签订《购销合同》，在不存在实际货物交易的情况下，向以上四家公司虚开货物名称为电解铜、铝锭、锌锭的增值税专用发票，共计 26713.21 吨，金额 893,523,575.31 元，税额 116,158,064.77 元，价税合计 1,009,681,640.08 元。

公诉机关认为，公安机关认定的犯罪事实不清、证据不足，不符合起诉条件：赵某乙主观上是否明知没有真实货物交易不清，在虚开增值税专用发票中所起的作用不清，销项是否有真实货物往来不清，不符合起诉条件。最终依照《人民检察院刑事诉讼规则》第三百六十七条第二款的规定，决定对赵某乙不起诉。

（二）不起诉案例：存在真实交易，无骗税故意

李某某（另行处理）于 2017 年 6 月 2 日至 8 月 22 日经营金星 A 厂期间，在被不起诉人王某某处购买废铁 500 余吨，总价人民币 1,111,431.57 元。因王某某无法为李某某提供发票折扣税款，遂王某某通过路某某（在逃）找到大连 B 公司。大连 B 公司于 2017 年 8 月 15 日为李某某开具增值税专用发票 12 组，金额 1,300,375 元，其中税款数额 188,943.43 元。

公诉机关认为：王某某实施了《中华人民共和国刑法》第二百零五条规定的行为，但鉴于李某某、王某某之间存在真实交易，主观恶性不大，犯罪情节较轻，具有自首、自愿认罪认罚等情节，同时李某某已涉案税款及罚款全额上缴税务机关。根据《中华人民共和国刑法》第三十七条的规定，可以免除刑罚。同时根据《最高人民法院关于充分发挥检察职能保障六稳六保的意见》及优化营商环境等政策，依据《中华人民共和国刑事诉讼法》第一百七十七条二款的规定，决定对王某某不起诉。

八、2022 年再生资源行业涉税刑事风险合规建议

（一）日常经营中的涉税刑事风险合规

1、完备业务流程并严格实施，注重合同、磅单等原始材料留存

在再生资源回收业务中应完备业务流程，注重业务审批，注重书面合同的留存。同时，需特别关注卖方是否存在代开、挂靠等现象，及时排查是否存在三流不一致的情形，若出现指示交付、垫资代付等行为的，须留存对方说明文件、对方的挂靠协议等，以证明自身业务的真实性。在合同条款设计方面，要对开具发票的类型、项目、税率、开票时间、税款承担主体、价外费用、违约责任等涉税条款进行明确约定。交易完成后需要保存相关的合同、发票、运输单证、汇款单等与交易相关的资料。

2、制定完备的凭证管理制度

以业务真实性为基础，建立完善的增值税发票等凭证管理制度。具体包括：

(1) 建立上下游企业涉税信息数据库，对上下游企业的资信情况进行全面掌握，积极获取相关企业的发票数据，确保与上下游的交易真实有效，发票信息准确无误；

(2) 通过技术手段将发票、凭证等录入数据系统保存，实现自动归档、验证，方便财务部门查阅。

3、建立内部合规法务部门，让合规审查贯穿企业日常经营

有条件的再生资源企业应组建内部合规法务部门，做到重大交易事项均有法律专业人士进行审查。并由法务部门向业务、财务部门、行政管理层定期开展涉税刑事风险防范培训，强化经营合规意识。若企业难以组建独立法务团队，则建议与外部律师团队进行合作。

4、与税务律师、税务师合作，定期开展税务健康检查

外部涉税服务机构是企业业务合规经营的得力助手，尤其是专业的税务律师、税务师可以从会计、税务与法律的多重角度发现企业经营管理中的税务问题，通过定期开展税务健康检查，排除业务中的行政、刑事责任风险点。

(二) 特定事项的涉税刑事风险合规

1、重视税务稽查程序，避免行政责任向刑事责任转化

再生资源涉税刑事案件的来源中税务机关移送占据了相当比例。因此，如果企业因发票问题被税务机关稽查，税务稽查的结论往往决定了案件的走向，如果税务稽查认定案件中存在行政违法行为，那么接下来就很有可能因案件涉嫌犯罪而被移送司法机关处理，此时，相关企业与人员将面临巨大的刑事风险。因此，再生资源企业应高度重视税务稽查程序应对，尤其是在税务机关已经对案件作出虚开的定性时，企业应提高警惕，应将沟通、风险化解端口前移，在稽查程序中通过专业税务律师介入，与税务机关积极有效沟通，以最大程度在行政程序中化解风险，避免承担刑事责任。

2、妥善应对涉税刑事程序，防范刑事责任风险扩散

一旦稽查程序应对不当，或者公安机关直接介入，再生资源企业及其负责人员将面临刑事案件程序的启动。一旦公安机关立案侦查，企业应把握侦查的“黄金时期”，全面梳理涉案业务的各项财务、业务资料提供给公安机关，将能够证明交易真实性的各项材料单独归集并附充分说明。再生资源企业可以通过聘请专业税务律师介入，梳理案件材料，以期准确、真实的反映整个案件的事实，避免公安以及司法机关对案件整体定性产生偏差，防范刑事责任风险扩散。

(三) 基于财税 2021 年第 40 号公告的业务模式筹划安排

40号公告的出台在一定程度上克服了废旧物资回收业务中无法取得进项发票抵扣的问题，有效缓解了再生资源回收企业增值税的税负压力，有助于再生资源行业的进一步发展。但回收企业所得税税前扣除凭证问题依然存在，加之回收企业扣除凭证使用混乱及不同地区认定不一的情况，使得回收企业仍然面临着诸多涉税风险。从国家政策层面来讲，需要国家进一步调整和完善相关的税收政策。从回收企业层面来讲，需要回收企业熟悉、掌握和正确适用税收政策，根据税收政策变化及时调整业务模式，并进行相应的税务合规安排。

联系我们：

北京华税律师事务所

官方网站：www.huashui.com

咨询电话：010-64108688

咨询邮箱：zixun@huashui.com

地址：北京市朝阳区东三环北路霞光里18号佳程广场B座17层C单元

微信搜索“华税”，获取更多行业涉税热点资讯。