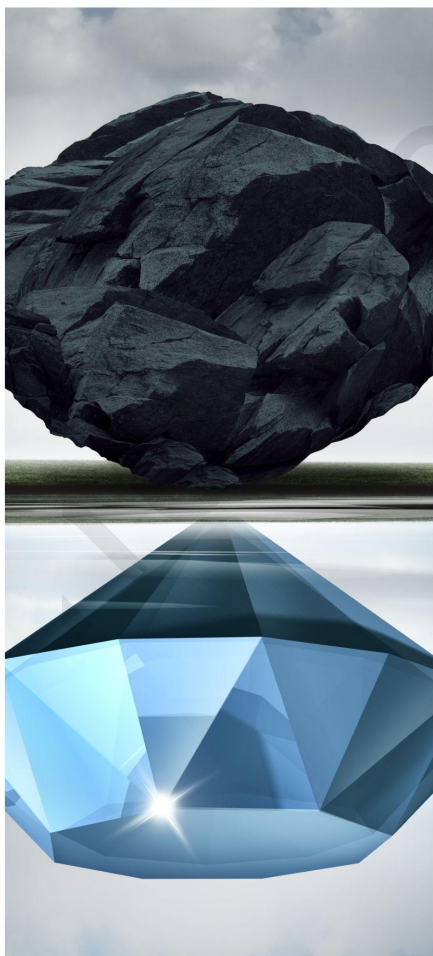


# 煤炭行业 税务合规报告

2024



华税律师事务所  
二〇二四年一月

# 煤炭行业税务合规报告（2024）

## 前言

我国“富煤、贫油、少气”的能源资源特点造就了“以煤为主”的能源消费结构。煤炭作为我国的基础能源，在一次能源消费结构中的占比超五成，在国民经济中占据重要的战略地位。在税收领域，近年来，煤炭行业税收风险呈现出多税种、多环节的特点，煤炭企业经营过程中的涉税问题愈加凸显，引致诸多税务合规问题。

在煤炭开采配额制的背景下，采煤企业通常采取账外经营等方式销售超配额开采的煤炭，下游煤炭贸易企业向其采购煤炭时难以取得增值税专用发票作为增值税进项抵扣及企业所得税税前列支的凭证。与此同时，近年来煤炭行业兼并重组整合频繁，贸易企业能够从正规大型煤矿采购配额内煤炭的数量十分有限，为满足下游企业用煤需求，煤炭贸易企业只能从小型煤矿处采购超采煤炭，宏观市场的变动加剧了煤炭行业面临的发票困境问题。为解决进项发票抵扣不足的问题，部分煤炭企业重构业务模式，利用挂靠、代开等方式取得进项发票，但因模式的多样性、复杂性及税企对业务模式的理解差异，存在较大的虚开风险。随着“打虚打骗”专项行动逐渐深入并转变成七部门联合常态化打击，煤炭行业爆发了大量虚开、偷税案件，企业及其负责人面临行政责任甚至刑事责任。

除虚开问题外，近年来煤炭行业曝出多起开采环节偷逃资源税、加工环节偷逃消费税，以及股权变动过程偷逃所得税的案件，煤炭行业的税收风险正逐步延伸至多环节、多税种。

在司法实践方面，2023年公开的煤炭企业虚开发票案件中，出现了受票企业以偷税进行处罚而未移送公安机关的案例，以及环开、对开行为再审改判无罪的案例。随着检察院刑事合规机制改革在全国范围推开，多地法院也在审判阶段开展合规试点，以上变化为煤炭行业涉税刑事辩护带来了新的契机。基于此，为使广大煤炭行业企业在今后的经营中，合规合法地进行税务管理、加强内部风险防控与外部风险隔离，有效应对和化解涉税法律风险，华税基于对煤炭行业的深入观察以及煤炭企业涉税刑事案件代理经验撰写本报告，深入分析税收征管新形势下煤炭行业的税收环境，汇总2023年最新的煤炭企业涉税刑事、行政案件，揭示煤炭行业涉税刑事风险的现状、成因及最新变化，并在此基础上提出企业管理合规建议，以期为煤炭企业防控涉税法律风险提供参考。

## 目 录

- 一、2023 年我国煤炭行业发展情况
- 二、2023 年煤炭行业税收环境分析
- 三、2023 年煤炭行业涉税案件观察
- 四、煤炭行业涉税风险成因分析
- 五、煤炭行业各环节常见涉税风险
- 六、煤炭行业涉税刑事案件六大实操要点及案例分享
- 七、2024 年煤炭行业税务合规管理建议

## 一、2023 年我国煤炭行业发展情况

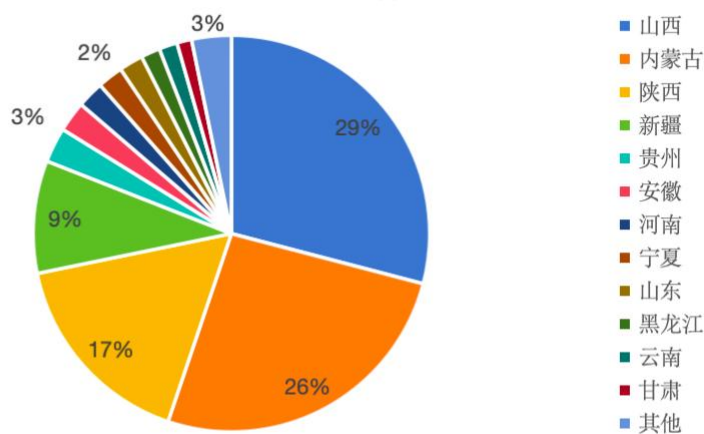
历经“十三五”时期的供给侧改革，煤炭行业正逐步进入成熟发展阶段，行业集中度随着市场出清与兼并重组持续提升，行业竞争格局日趋稳定。随着我国经济社会、经济秩序持续向好，煤炭行业经济效益明显改善，在国家发改委出台指导价格及长协签约率与履约率提升的背景下，煤炭价格趋于稳定。

在绿色发展理念的引领下，我国能源行业持续发展，能源结构不断优化，煤炭优质产能加快释放、清洁高效利用率不断提升，煤电结构不断优化，能效水平大幅提高。同时，新型煤化工得到大力发展，预计化工行业对煤炭的需求增速将保持较高水平，全国煤炭产量和市场供应量均呈现上升趋势。

据国家统计局数据显示，2022 年我国能源消费总量为 54.1 亿吨标准煤，煤炭消费量占能源消费总量的 56.2%，占比超能源消费总量的半数；全国原煤产量 45.6 亿吨，比 2021 年同比增长 10.5%，原煤生产增速再次提升；全国规模以上煤炭企业营业收入 4.02 万亿元，比上年增长 19.5%；煤炭开采和洗选业固定资产投资额比上年增长 24.4%，增速上涨 13.3%。

煤炭生产重心持续向资源禀赋好、开采条件好的地区集中。据国家统计局数据显示，2022 年，全国规模以上煤炭企业原煤产量超亿吨省份共 6 个，原煤产量超 10 亿吨省份 2 个，分别为山西（13.07 亿吨）和内蒙古（11.74 亿吨）；其余为陕西（7.46 亿吨），新疆（4.13 亿吨），贵州（1.28 亿吨），安徽（1.12 亿吨），上述 6 省份产量合计 38.8 亿吨，同比增长 9.4%，占全国规模以上煤炭企业原煤产量的 86.3%，比 2021 年提高 0.4 个百分点。年产量在 5000 万吨至亿吨省份 6 个，河南（9772.8 万吨），宁夏（9355.4 万吨），山东（8753.1 万吨），黑龙江（6951.8 万吨），云南（6659.4 万吨）、甘肃（5351.8 万吨），合计产量为 4.68 亿吨，同比增长 7.1%，占全国产量的 10.4%，其中甘肃省产量大幅增长 23.2%，首次超过 5000 万吨。

2022年各地区原煤产量



2022 年我国各地区原煤产量分布

2023 年是我国“十四五”规划承上启下的关键之年，是推动我国经济社会全面发展绿色转型的关键时期，也是推动国家能源绿色低碳发展的关键时期，煤炭行业在有关部门的关注和政策的扶持下，逐步进入成熟发展阶段，将迎来新的发展契机。

## 二、2023 年煤炭行业税收环境分析

### (一) 七部门联合打击涉税违法犯罪持续推进

## 全国七部门联合打击涉税违法犯罪工作推进会议在京召开

2023-07-04 11:39 来源：税务总局网站

字号：默认 大 超大 | 打印 | 分享 | 收藏

7月3日，国家税务总局、公安部、最高人民检察院、最高人民法院、海关总署、中国人民银行、国家外汇管理局在北京召开全国七部门联合打击涉税违法犯罪工作推进会议。会议以习近平新时代中国特色社会主义思想为指导，认真贯彻落实党中央、国务院决策部署，阶段性总结常态化打击虚开骗税工作成效，部署下一阶段工作，推进营造法治公平的营商环境。国家税务总局党委书记、局长王军，最高人民法院检察委员会副部级专职委员张志杰，最高人民法院党组成员、副院长沈亮，海关总署党委委员、副署长王令浚，中国人民银行党委委员、副行长刘国强，国家外汇管理局党组成员、副局长王春英，公安部经济犯罪侦查局党委书记、局长华列兵出席会议并讲话。

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开展打击“假企业”“假出口”“假申报”专项行动，专项行动于 2021 年 10 月底圆满收官，共依法查处涉嫌虚开骗税企业 44 万户，挽回税收损失 909 亿元。2021 年 3 月，中共中央办公厅、国务院办公厅印发《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，专项行动在四部门联合的基础上，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。通过整合六部门的专业优势、侦查优势、数据优势等，使虚开骗税违法犯罪打击行动更为精准、高效。

2023年7月3日，国家税务总局、公安部、最高人民检察院、最高人民法院、海关总署、中国人民银行、国家外汇管理局在北京召开全国联合打击涉税违法犯罪工作推进会议，最高人民法院加入打击行动队伍，联合打击行动由六部门拓展到七部门，会议强调要精准打击“假企业”“假出口”“假申报”，精准打击行业性、区域性重大案件。在此背景下，税警联合查处多起煤炭领域的虚开骗税大案，煤炭行业作为涉税违法犯罪打击的重点行业之一，涉税刑事风险一触即发。

## （二）全电发票全面推行，税收征管迈入“以数治税”新时代



### 中共中央办公厅 国务院办公厅印发《关于进一步深化税收征管改革的意见》

2021-03-24 19:16 来源：新华社

字号：默认 大 超大 | 打印 收藏 留言

《关于进一步深化税收征管改革的意见》指出，要全面推进税收征管数字化升级和智能化改造，要全面推进税收征管数字化升级和智能化改造，充分运用大数据、云计算、人工智能、移动互联网等现代信息技术，着力推进内外部涉税数据汇聚联通、线上线下有机贯通，驱动税务执法、服务、监管制度创新和业务变革，进一步优化组织体系和资源配置。稳步实施发票电子化改革，实现发票全领域、全环节、全要素电子化，着力降低制度性交易成本。

时间	试点地区
2021年12月1日	上海、广东（不含深圳）、内蒙古
2022年10月28日	四川
2023年1月28日	陕西、重庆、天津

2023年3月22日	吉林、河南
2023年3月30日	福建、云南
2023年4月27日	山西、浙江、甘肃、江西、江苏、广西、辽宁、海南
2023年10月1日	河北、湖北、黑龙江、新疆
2023年11月1日	北京、贵州、山东、湖南、宁夏、安徽、青海
2023年12月1日	西藏

截至2023年，除港澳台地区外，数电票试点工作已完成全国省级覆盖。数电票具有无需领用、开具便捷、信息集成、节约成本等优点，受到越来越多纳税人的欢迎，推动税收征管迈入“以数治税”新时代。数电票实现了全领域、全环节、全要素的电子化，税务机关在征管过程中能够更为全面、准确地获取企业的交易数据，并对企业的开票、抵扣等数据进行分析比对，通过多部门共享数据，挖掘企业交易行为的业务逻辑，以便于及时排查企业涉税风险，发现涉税违法行为。

### （三）多地清理违规财政返还政策，行业经营模式面临挑战

#### 1、清理违规财政返还政策行动逐步推开

近年来，部分地方政府为招商引资、推动地方经济发展，对特定主体在税收、非税等收入和财政支出等方面给予了优惠政策，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。煤炭行业长期困扰于无法取得增值税专用发票的问题，部分煤炭企业选择在园区搭建贸易链条享受地方财政返还政策，以解决进项抵扣不足、无法取得企业所得税税前扣除凭证的问题。

但是，实践中部分不法分子利用地方财税优惠政策恶意偷逃税款，扰乱市场秩序，致使国家税收流失，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”。基于前述文件精神，近年来各地清理财税返还政策循序渐进、逐步推开。

2022年6月，国务院办公厅发布《关于进一步推进省以下财政体制改革工作的指导意见》（国办发〔2022〕20号），进一步明确“除国家另有规定外，逐步取消对各类区域的财政收入全留或增量返还政策，确需支持的通过规范的转移支付安排。逐步规范设区的市与所辖区之间的收入关系。结合税源实际合理编制各级收入预算，依法依规征税收费，严格落实退税减税降费政策，严禁虚收空转、收‘过头税费’、乱收费，不得违规对税费收入指标进行考核排名。逐步清理不当干预市场和与税费收入相挂钩的补贴或返还政策”。

2023年5月，国家市场监督管理总局发布的《公平竞争审查条例（征求意见稿）》明确，“政策制定机关没有法律、行政法规或者国务院规定依据，不得制定含有下列影响生产经营成本内容的政策措施：（一）给予特定经营主体税收优惠政策；（二）对特定经营主体实施选择性、差异化的财政奖励或者补贴政策；（三）给予特定经营主体要素获取、资质标准、行政事业性收费、政府性基金、社会保险费等方面的优惠政策；（四）安排财政支出与经营主体缴纳的税收、非税收入等挂钩或者变相挂钩……”。

## 2、清理地方财政返还政策是近年审计查处重点

近几年，中央预算执行和其他财政收支的审计工作报告中均提及对财政返还政策的清理与规范要求：

发布年度	文件	内容
2023年	《国务院关于2022年度中央预算执行和其他财政收支的审计工作报告》	审计发现一些问题：……（四）地方财政管理不够严格。重点审计了18省本级及36个市县共54个地区的财政收支管理情况，并就共性问题延伸了其他地区。主要发现4方面问题“一是违规组织和返还财政收入。……还有55个地区违规或变相返还税收或土地出让金等225.08亿元。”
2022年	《国务院关于2021	“8. 税收征管审计问题。……有的地方在近年来

	年度中央预算执行和其他财政收支的审计工作报告》	连续查处少数高收入群体偷逃税款的情况下，仍以财政扶持资金等名义，违规向 10 省市 22 县的高收入人员返还个税，有违个税调节收入差异、促进社会公平的初衷。”
2021 年	《国务院关于 2020 年度中央预算执行和其他财政收支的审计工作报告》	“（四）税收征管和减税降费政策落实审计情况。……2. 违规返还税款造成财政收入流失。15 省市以财政奖励等名义返还税款 238.73 亿元，返还比例大多为地方分成收入的 90%以上。……要抓紧清理和规范部分地方违规返还税收行为，避免财政收入大量流失影响财政可持续性。”

2023 年 12 月 26 日，受国务院委托，审计署审计长侯凯向十四届全国人大常委会第三次会议作《国务院关于 2022 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》，报告指出“关于地方财政管理不够严格的问题。审计的相关地区已整改 516.27 亿元。针对违规组织和返还财政收入问题，70 个地区开展专项整治或完善财政收入管理制度等，已将 31.49 亿元虚增收入退库，追责问责 55 人；6 个地区已退还过头费、乱罚款等；55 个地区清理废止违规出台的税收返还优惠等，规范招商引资行为”。

### 3、各地加强财政返还管理，煤炭行业经营模式面临挑战

为解决源头缺乏进项票、控制企业经营成本，部分煤炭企业根据园区财税优惠政策与地方政府签订财政返还协议，并构建出相应的交易链条以享受财政返还。但在目前的宏观环境下，园区财政返还政策存在较大的不稳定性，利用财政返还弥补进项不足问题的煤炭企业将面临较大的税收风险，且风险可能会向下游用煤企业传导，此类经营模式面临着挑战。

#### （四）煤炭领域税务监管加强，涉税风险需重视

税务总局贯彻《关于进一步深化税收征管改革的意见》精神，要求：  
以税收风险为导向 精准实施税务监管

时间：2021-04-29 来源：国家税务总局稽查局

【字体：大 中 小】 打印 分享到：

为深入贯彻落实中办、国办《关于进一步深化税收征管改革的意见》，国家税务总局要求各地税务部门以税收风险为导向、以“双随机、一公开”为基本方式，针对逃避税问题多发的重点领域，适当提高抽查比例，有序开展随机抽查，精准实施税务监管，打击涉税违法行为，保护守法诚信经营，维护经济税收秩序，维护国家税收安全，维护社会公平正义。

一是聚焦重点领域。围绕社会舆论和人民群众关切，针对农副产品生产加工、废旧物资收购利用、大宗商品（如煤炭、钢材、电解铜、黄金）购销、营利性教育机构、医疗美容、直播平台、中介机构、高收入人群股权转让等行业和领域，重点查处

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》（以下简称“《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。《意见》提出各地税务部门以税收风险为导向、以“双随机、一公开”为基本方式，针对逃避税问题多发的重点领域，适当提高抽查比例，有序开展随机抽查，精准实施税务监管，打击涉税违法行为。煤炭购销是税务稽查的重点打击领域，涉税风险更易爆发。

自2020年内蒙古开展煤炭领域专项整治倒查20年工作以来，山西、云南、四川、新疆等省份陆续开展自查自纠行动，多部门聚焦煤炭交易、矿产交易、煤矿股权转让、煤炭资源整合与兼并重组等经济事项建立联动机制，相继查处了一批煤炭企业税收违法违规案件。

### （五）煤炭行业多税种稽查案例频发，合规管理形势严峻

煤炭行业涉及税种众多，除增值税、企业所得税、个人所得税、印花税等常见税种外，还涵盖了资源税、水资源税、消费税等税种。近年来，随着税收征管信息化程度提升，税务机关的监管能力与效率得到增强，实践中出现了不少煤炭企业偷逃资源税、消费税的案件。实践中，不少企业忽视小税种的合规管理，在严格的小税种征管态势下，企业面临更为严峻的合规管理挑战。

## 三、2023年煤炭行业涉税案件观察

## （一）2023 年煤炭行业涉税刑事案件观察

2023 年，国家税务总局、裁判文书网等公开渠道共披露了煤炭行业 8 起虚开刑事案件，其中一审判决 2 起、二审判决 3 起、再审判决 3 起。上述案例中，除一起再审案件改判外，其余 5 起二审、再审案件均遭到驳回；从涉案金额看，有 6 起案件税额超 250 万元，其中有 4 起涉案税额在 3000 万元以上；从判决结果看，除改判案例外，有 3 起案件的被告被判处十年以上有期徒刑，其余案例的被告也均被判处五年以上有期徒刑。煤炭行业虚开案件呈现出高税额、高风险的特点，虚开风险依然是煤炭行业不可忽视的“黑天鹅”。本报告分享以下三则煤炭行业刑事案件：

### 1、虚开团伙控制煤炭空壳公司暴力虚开，涉案金额达 2.8 亿元

#### 巴彦淖尔市税警协作破获“X16”团伙虚开增值税专用发票案

发布时间：2023-07-14 来源：国家税务总局内蒙古自治区税务局 字号：[大] [中] [小] 打印本页 分享

分享到  

2022年4月，巴彦淖尔市税务局启动“税警联合办案指挥中心”办案工作机制，税警联合成功破获了内蒙“X16”团伙虚开增值税专用发票案。

经查，该作案团伙在巴彦淖尔市4个旗县区分别控制着5个从事煤炭购销业务、以虚开增值税专用发票牟取暴利的空壳企业赚取“开票费”。该团伙在作案期间累计虚开发票份数2248份，涉案金额2.8亿元。目前，已抓获团伙主犯王X并于2022年12月由乌拉特后旗人民法院依法做出判决，判处其有期徒刑11年，并处罚金当其责的相应罚金，其他团伙成员分别获刑3年以上10年以下有期徒刑。

巴彦淖尔市税务局稽查局有关负责人表示，下一步将继续发挥七部门联合打击机制作用，聚焦团伙式、跨区域虚开发票违法犯罪行为，始终保持高压态势，积极营造更加规范公平的税收环境。

内蒙古巴彦淖尔市税警协作破获“X16”特大团伙虚开增值税专用发票案。犯罪团伙在巴彦淖尔市4个旗县区分别控制着5个空壳公司，对外宣称从事煤炭购销业务，实际是以虚开增值税专用发票牟取暴利，赚取“开票费”。经查，该团伙在作案期间累计虚开发票份数2248份，涉案金额2.8亿元。目前，团伙主犯已于2022年12月由乌拉特后旗人民法院依法作出判决，判处其有期徒刑11年，其他团伙成员分别获刑3年以上10年以下有期徒刑。

### 2、煤炭企业虚开专票、普票被判16年，二审维持原判



詹景饶虚开增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪、虚开发票罪刑事  
二审刑事裁定书

案由 虚开增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款 案号 (2022)吉01刑终444号 > (2022)吉01刑终444号  
虚开发票 [点击了解更多](#)

发布日期 2023-04-24 浏览次数 385

吉林省长春市中级人民法院  
刑事裁定书

(2022)吉01刑终444号

目录 概要 指导案例 推荐案例 扫码手机阅读

2017年，詹某经人介绍于长春认识了苏某，双方开展虚开合作，由詹某负责提供进项发票，并联系销售渠道，苏某等人在长春负责雇佣他人担任挂名法人成立公司并骗领发票，为詹某联系好的下游公司开具。2017年至2019年期间，苏某等人成立了“金某煤炭经销有限责任公司”等30余家一般纳税人企业，詹某为上述公司非法取得进项发票两千余份，税额合计3500余万元。同时，詹某通过网络等方式联系“买家”，利用苏某等人控制的30余家小规模纳税人公司骗领的发票，在没有真实货物交易的情况下，开出增值税普通发票696份，金额4360余万元，发往全国各地。一审法院认为被告人詹某犯虚开增值税专用发票罪，判处有期徒刑十三年，并处罚金人民币二十万元；犯虚开发票罪，判处有期徒刑四年，并处罚金人民币十万元，合并执行为有期徒刑十六年，并处罚金人民币三十万元。二审法院维持原判。

### 3、虚开专票超十亿元，介绍人自首、退回违法所得仍判处十年有期徒刑

2017年4月至8月，杨某等人为赚取开票费用，在未实际从事煤炭交易的情况下，向甲公司提供品名为“煤炭”的增值税专用发票3228份，价税合计约13.7亿元。而后，杨某又为甲公司寻找需要煤炭发票的下游公司，甲公司共计向下游公司开具增值税专用发票1011份，价税合计约9.7亿元。为掩盖犯罪事实，甲公司与下游公司订立虚假的买卖合同，并取得了虚假的过磅单等凭证。

其中2017年7月，杨某向甲公司提供了津某公司开具的增值税专用发票276份，价税合计约3.2亿元，前述发票被税务机关认定为失控发票。为逃避缴纳已

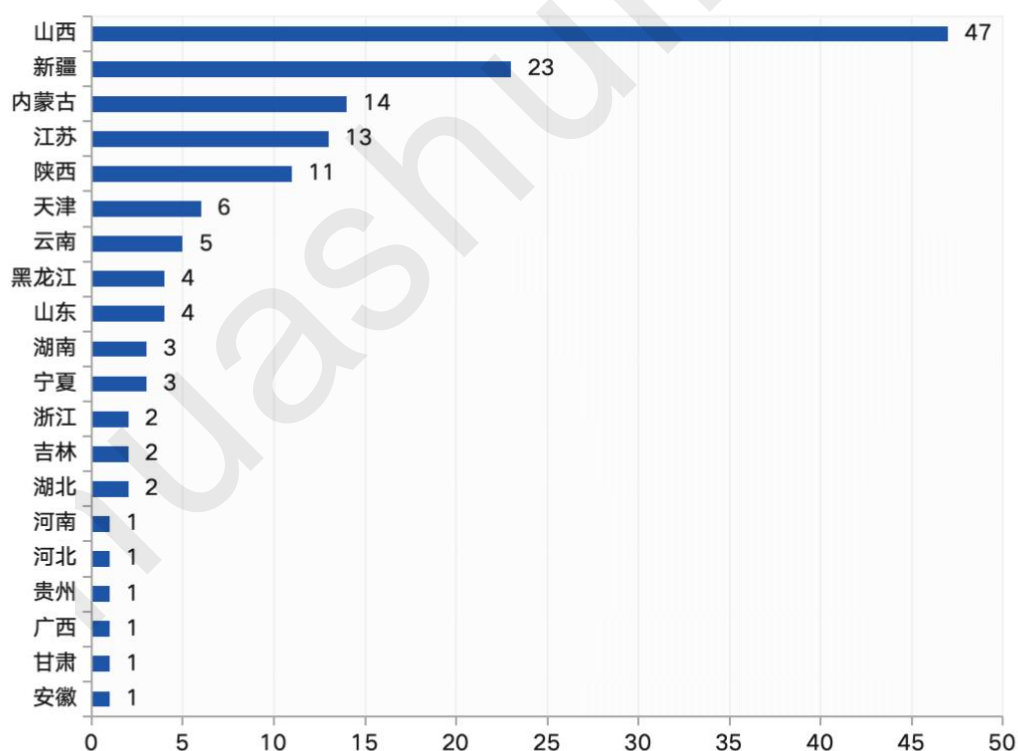
抵扣的税额，杨某让乙公司等四家企业为甲公司开具 1,282 份增值税专用发票，价税合计约为 4.3 亿元，并重新签订虚假买卖合同。案发后，杨某主动投案自首、如实供述犯罪事实、并退回违法所得，法院认为杨某构成介绍他人虚开增值税专用发票，虚开的税款数额巨大，判处有期徒刑十年。

## （二）2023 年煤炭行业涉税行政案件观察

### 1、案件数据统计

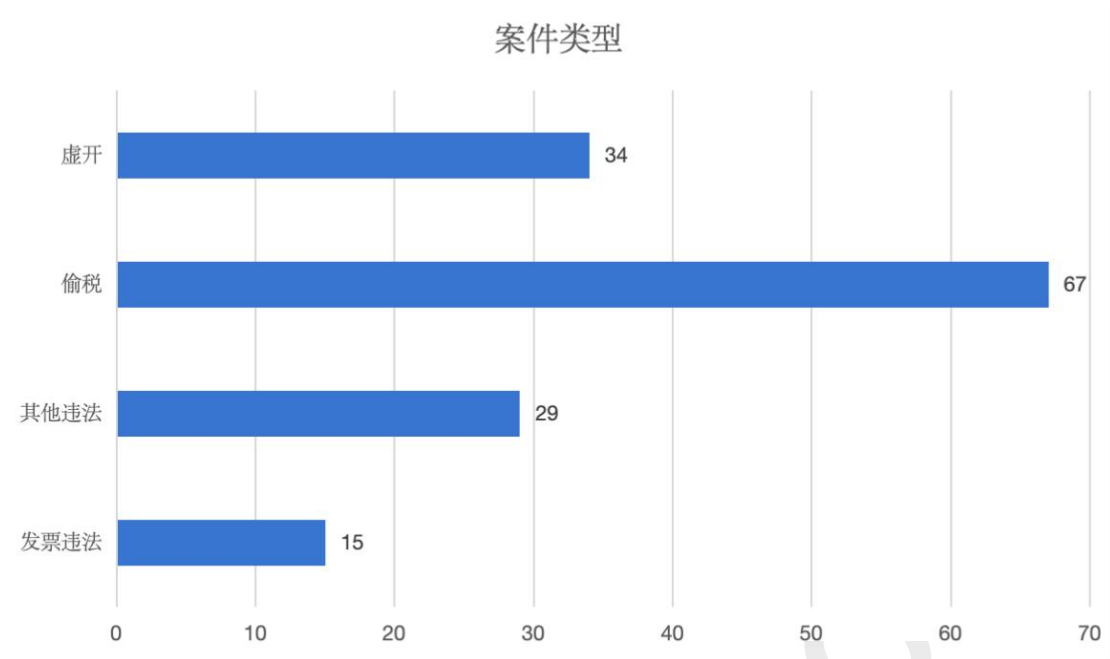
根据国家税务总局、各地税务机关官方网站以及威科先行数据库公示的税务处理、税务行政处罚及重大税收违法失信等信息，2023 年煤炭行业涉税行政案例 145 件，其中山西省公示案件数量最多，共计 47 件，其次为新疆、内蒙古、江苏、陕西。可见，煤炭行业涉税行政案件的地区分布与我国原煤的地区分布基本一致。

2023年煤炭行业涉税行政案例数据统计



2023 年煤炭行业涉税行政案件地区分布

### 2、案件类型统计



2023 年煤炭行业涉税行政案件类型与数量

上述案件中，偷税类案件数量最多，高达 67 件（其中涉及 15 起利用虚开发票抵扣税款的案件，最终以偷税进行处罚）；虚开类案件数量次之，为 34 件；发票违法类案件 15 件。

通过对上述案件进行分析，可以发现煤炭行业涉税风险覆盖多个税种。一方面，由于配额制政策的延续，煤炭贸易企业难以取得合法凭证用于抵扣进项税款及进行企业所得税税前扣除，通过代开、财政返还等模式解决发票问题存在较大的虚开及偷税风险；另一方面，由于煤炭企业股权价值难以估量，存在股权转让环节的所得税风险；此外，煤炭的开采、加工等环节涉及资源税、消费税等多个税种，税收风险居高不下。本报告摘录四类煤炭行业典型案例：

**(1) 煤炭企业隐匿收入、进行虚假纳税申报被稽查，连补带罚近 1000 万元**





## 山东省泰安市税务局稽查局依法查处一起偷税案件

发布日期：2023-07-27 来源：国家税务总局山东省税务局 字号：[大][中][小] 【打印本页】 【正文下载】

分享： 

近期，国家税务总局泰安市税务局稽查局根据精准分析线索，依法查处了山东亨某煤业有限公司偷税案件。经查，该企业通过隐匿销售收入、进行虚假申报等手段，少缴增值税、企业所得税等税费568.77万元。国家税务总局泰安市税务局稽查局依据《中华人民共和国税收征收管理法》等相关规定，对该企业依法追缴少缴税费、加收滞纳金并处罚款，共计988.97万元。

国家税务总局泰安市税务局稽查局有关负责人表示，下一步将依托税收大数据分析，坚决依法严查严处各种偷逃税行为，坚决维护国家税法权威，促进社会公平正义，持续营造良好税收营商环境，促进相关企业和行业长期规范健康发展。

山东省泰安市税务局稽查局公示的一起煤炭企业偷税案件显示，“近期，国家税务总局泰安市税务局稽查局根据精准分析线索，依法查处了山东亨某煤业有限公司偷税案件。经查，该企业通过隐匿销售收入、进行虚假申报等手段，少缴增值税、企业所得税等税费 568.77 万元，国家税务总局泰安市税务局稽查局依据《中华人民共和国税收征收管理法》等相关规定，对该企业依法追缴少缴税费、加收滞纳金并处罚款，共计 988.97 万元”。

### (2) 个人转让煤炭企业股权未足额申报纳税，被核定征收个人所得税超 2000 万元

近期，鄂尔多斯市税务局第二稽查局公示了一则个人转让煤炭企业股权偷税的案件。廖某于 2009 年 7 月转让某煤炭企业股权并完成工商变更登记，未进行申报纳税，股权转让价格为 2.05 亿元，因税务机关并未获取廖某取得煤矿股权的成本资料证据，因此采用核定征收方式核定廖某的应纳个人所得税，核定税率为 10%，经计算，此次股权转让廖某应申报个人所得税 2050 万元。随后，税务机关向廖某下发了《税务处理决定书》《不予行政处罚决定书》，认定廖某的行为构成偷税，因超过五年，不予行政处罚，要求廖某 15 日内补缴税款及滞纳金 1500 余万元。

### (3) 煤炭企业少缴资源税、水资源税 1300 万，被处以 50%罚款

2023 年 8 月 28 日，山西省晋中市税务局稽查局公布一起煤炭企业偷税案例，该企业在账簿上不列或少列收入，少缴增值税 500 余万元、资源税 300 余万元，水资源税近 1000 万元，企业所得税 130 余万元，要求该单位补缴税款并对该单位处以少缴税款 50%的罚款。



## 四、煤炭行业涉税风险成因分析

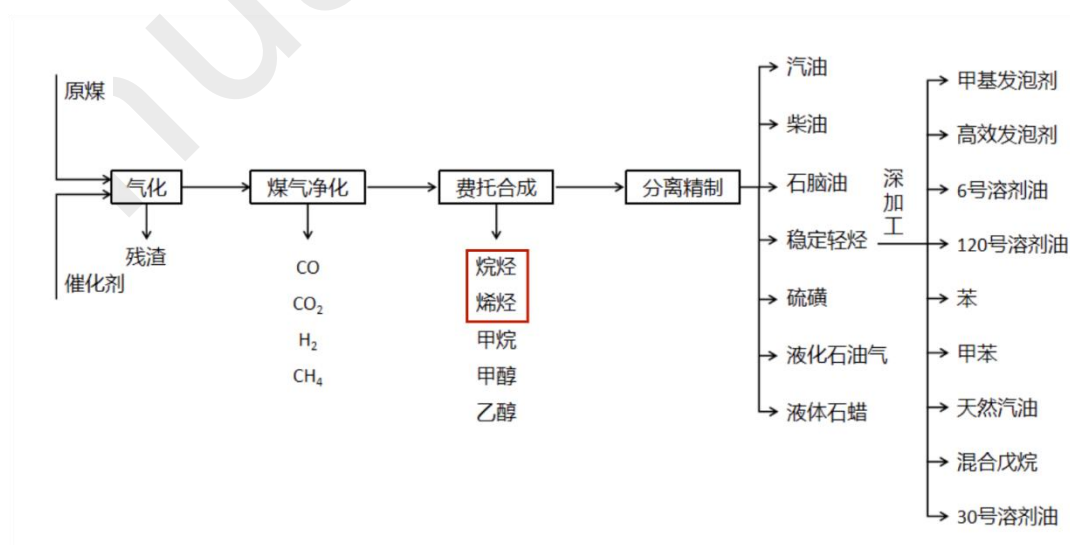
### （一）超配额采煤不开票，煤炭企业进项发票难以获取

为促进能源产业的优化升级，我国对煤矿的开采实施了配额制度，超开采额度部分即不能正常销售，导致中小型煤矿超过配额开采的煤炭无法以自己的名义销售并提供增值税专用发票，采购方难以获取进项发票。同时，自2010年国家发改委发布《关于加快推进煤矿企业兼并重组若干意见》启动煤炭化解过剩产能工作以来，煤炭行业转为卖方市场，煤炭贸易企业能够从正规大型煤矿采购配额内煤炭的数量愈发紧张，因此不得不从小型煤矿采购超采煤炭。这种矛盾现象造成了煤炭行业进项抵扣不足的行业痼疾。

### （二）通过个体运力完成运输，煤炭企业难以取得运输发票

公路运输以其适应性强、机动灵活、快速直达的优势，在煤炭行业中发挥着重要作用，中短距离的煤炭运输以公路运输为主要方式。但是，目前我国公路运输业务的经营主体呈现出“多、小、散、弱”的特征，即除少数运输主体由国有运输企业实行统一经营、集中管理外，大部分运输任务由个体运力承接。在煤炭运输领域，基于前述背景，大部分煤炭企业通常会选择委托个人车辆提供运输服务。但是，由于这些个人无法或不愿为服务接受方开具增值税专用发票，煤炭企业无法取得合规凭证用以抵扣进项税额及企业所得税税前扣除列支。

### （三）11号公告出台，煤炭深加工环节面临消费税纳税调整



2023年6月30日，财政部和国家税务总局发布了《关于部分成品油消费税政策执行口径的公告》（财政部 税务总局公告2023年第11号，以下简称“11号公告”），明确规定“对混合芳烃、重芳烃、混合碳八、稳定轻烃、轻油、轻质煤焦油按照石脑油征收消费税”。

在此次扩大的消费税征税范围中，煤基稳定轻烃是煤间接液化工艺的一种产物，在11号公告出台前，根据《国家税务总局关于消费税有关政策问题的公告》（国家税务总局公告2012年第47号）的相关规定，对于符合《GB9053-2013 稳定轻烃》国家标准的煤基稳定轻烃是否征收消费税，实践中尚存争议，各地税务机关执行的口径存在一定差异。随着11号公告的公布，这一争议也尘埃落定，煤基稳定轻烃等煤基液态产品需要按照“石脑油”征收消费税。对于从事煤炭深加工的企业而言，上述规定将不可避免地提高企业的税负成本，若企业的生产、经营模式未及时作出调整，或将面临纳税调整的风险，甚至是行政及刑事风险。

#### **（四）煤炭企业股权价值难以估算，股权转让面临纳税调整**

2005年，国务院发布了《关于全面整顿和规范矿产资源开发秩序的通知》，众多煤炭企业以此为契机进行煤炭资源整合。兼并重组是煤炭企业资源整合的常见形式，其中涉及大量股权转让的税务问题，存在较大的涉税风险。近年来各地税务机关开展的煤炭领域专项整治行动也牵扯出多起转让煤炭企业股权未申报纳税或未足额申报纳税的案件。

2014年修订的《探矿权采矿权转让管理办法》对探矿权、采矿权的转让作出了诸多限制性规定，将审批权提升至国务院地质矿产主管部门和省、自治区、直辖市人民政府地质矿产主管部门，导致探矿权、采矿权的转让的程序较为繁琐。因此，部分煤炭企业通过股权转让的方式将探矿权、采矿权进行转让，以规避转让审查，但该行为的合法性受到质疑，且容易引发涉税风险。

同时，探矿权、采矿权等无形资产的公允价值难以评估，部分股东在转让煤炭企业股权时，未将上述无形资产的价值在转让价格中充分体现，此种情况下可能会被税务机关认定为“股权转让收入明显偏低”，进而进行纳税调整，甚至以纳税人编造虚假计税依据为由而进行处罚。

#### **（五）上下游企业涉嫌虚开，企业无法隔离涉税风险**

增值税链条环环相扣，上游企业是否合法合规地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。在煤炭行业虚开案件中，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，下游受票企业轻者接受税务检查、进行进项转出，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，具体阐述如下：

### **1、虚开发票风险不止传导一个环节**

从虚开类案件的缘起来看，有相当一部分案件系由上游企业（或上游企业的上游）涉嫌虚开刑事案件已被司法机关作出有罪判决而通过案件协查引出的。例如，一家煤炭企业通过享受地方税收返还降低了其增值税税负，在进项税额充足、有利润空间的情况下，向多家下游生产企业虚开，一旦该企业定罪，则下游企业均面临被指控虚开的风险。有罪判决的牵连作用对各行业的影响巨大，就煤炭行业而言，若交易链条中的某一企业被定性为虚开，风险有可能会向全链条传导，进而对上、下游煤炭企业的经营产生冲击。

### **2、上游税务机关发出协查函、已证单，受票方面临虚开风险**

开票方主管税务机关在查处虚开问题后，将向受票方主管税务机关发送《税收违法案件协查函》及《已证实虚开通知单》，由受票方税务机关开展税务协查或立案检查。部分受票方税务机关或以上游已证实虚开为由，要求受票企业进行进项转出、补缴税款；司法层面，司法机关在查处虚开案件中存在两种做法，一是对异地企业行使管辖权，对上下游企业并案查处；二是在跨省/市调查后将本案企业的上下游企业犯罪线索信息通过内部传送，由上下游企业公安机关立案侦查。

### **3、受票方接受发票各地处理不一**

在虚开案件中，税收法律法规对于开票方和受票方的评价并不相同，在开票方构成虚开的情形下，对受票方行为的定性和处理存在以下五种不同情形：

一是，开票方构成虚开，不对受票方进行处理，按照《国家税务总局关于纳税人对外开具增值税专用发票有关问题的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 39 号）的规定，符合条件的，受票方纳税人取得的增值税专用发票，可以作为增值税扣税凭证抵扣进项税额。

二是，开票方构成虚开，受票方构成善意取得。受票方善意取得虚开增值税专用发票的规定主要见于国家税务总局《关于纳税人善意取得虚开的增值税专用发票处理问题的通知》（国税发〔2020〕187号）和《国家税务总局关于纳税人善意取得虚开增值税专用发票已抵扣税款加收滞纳金问题的批复》（国税函〔2007〕1240号）。此种情形下，受票方不以偷税或者骗取出口退税论处，不适用滞纳金和罚款的相关规定，如能够重新从销售方取得合法、有效专用发票的，准予抵扣进项税款。

三是，开票方构成虚开，受票方行政定虚。根据《增值税暂行条例》第九条，《国家税务总局关于纳税人虚开增值税专用发票征补税款问题的公告》（国家税务总局公告2012年第33号）以及《发票管理办法》第二十一条的规定，此种情形下受票方进项税额不得抵扣，需作进项转出，并加收滞纳金。

四是，开票方构成虚开，受票方构成偷税甚至面临刑事风险。根据《国家税务总局关于纳税人取得虚开的增值税专用发票处理问题的通知》（国税发〔1997〕134号）第一条、第四条，此种情形下受票方构成利用他人虚开的专用发票，向税务机关申报抵扣税款进行偷税，对其处以偷税数额五倍以下的罚款，进项税金大于销项税金的，还会调减其留抵的进项税额。利用虚开的专用发票进行偷税构成犯罪的，税务机关依法进行追缴税款等行政处理，并移送司法机关追究刑事责任。

五是，开票方构成虚开的，受票方面临虚开增值税专用发票罪的刑事风险。根据《关于公安机关管辖的刑事案件立案追诉标准的规定（二）》第五十六条规定，虚开的税款数额在十万元以上或者造成国家税款损失数额在五万元以上的，公安机关应予立案并追究其刑事责任。

## 五、煤炭行业各环节常见涉税风险

### （一）煤炭行业购销环节税收风险

#### 1、挂靠经营模式不被认可，爆发虚开风险

一方面，由于煤炭开采配额的限制，采煤企业销售超过配额开采的煤炭无法以自己的名义销售并提供增值税专用发票，因此部分小型煤矿无法直接向用煤企业供煤。另一方面，尽管2014年煤炭经营行政许可制度取消，个人持有小型煤

矿也可从事煤炭经销活动，但对于小型煤矿主而言，以自己的名义从事煤炭经销活动面临向用煤企业开具增值税专用发票的法定义务，并且需要依法缴纳增值税、个人所得税等税款。因此，出于向税务机关申请代开发票手续的繁琐以及税费经济因素的考虑，小型煤矿主通常不愿意以自己的名义直接向用煤企业供煤。为缓解上述问题，现实中存在不少小型煤矿寻求正规的大型煤矿，通过挂靠经营的模式开展煤炭销售业务。

然而，在实践中，该种挂靠经营模式容易出现“票货分离”的情形，且资金收付方面又容易存在垫资、借贷等情形，容易被税务机关、公安机关认定为不具有真实货物交易的资金回流。又由于挂靠方、被挂靠方法律意识薄弱，在达成口头挂靠协议后疏于签订书面的挂靠合同，导致有关机关对挂靠的真实性产生怀疑，继而否认挂靠模式的成立，认定企业存在虚开行为。

## **2、“如实代开”行为被认定为虚开**

部分煤炭贸易企业或用煤企业实际采购了煤炭，但由于系超采煤炭等缘故，买方无法据实取得增值税专用发票，为了解决进项发票抵扣不足的问题、实现增值税进项抵扣权益，部分煤炭企业会采取向第三方同行支付开票费的形式调剂“富余票”以解决税负过高的问题。尽管第三方开具的发票所载货物数量、金额与实际交易情况相符，但税务机关认为开票方与货物销售方不一致，仍倾向于以虚开定性，甚至移送公安进入刑事程序。

## **3、煤炭企业不带票销售的偷税风险**

因配额制的存在，采煤企业超配额开采的煤炭不能正常对外销售。为了解决产量过剩问题、避免煤炭积压，采煤企业往往会将超过额度开采的煤炭进行无票销售。同时，为了避免账面显示开采超配额，采煤企业往往未将上述收入列支账簿，也未进行相应的增值税、企业所得税、资源税等税种的纳税申报。随着税收征管能力的加强，销售不开发票、私户收款的行为越来越难以逃避税务监管，税务机关通过大数据分析比对企业信息，极易发现企业的经营情况异常，上述风险极易爆发。

## **4、煤炭企业私下交易疏干水的偷税风险**

煤炭开采的过程中会伴随大量疏干水的产生，根据《扩大水资源税改革试点实施办法》的规定，“疏干排水需缴纳水资源税，实际取用水量按照排水量确定”。

部分企业为了达到偷逃水资源税的目的，采取私埋暗管等方式避开计量设施，或是通过偷排、倒卖等方式降低计税依据。税务机关发现上述偷税行为后，将启动税务程序，追缴企业少缴的税款、滞纳金，并对其处以罚款。如果煤炭企业不履行税务机关的处理、处罚且不提起救济程序的，或将引发逃税罪的刑事责任。

## （二）煤炭行业运输环节税收风险

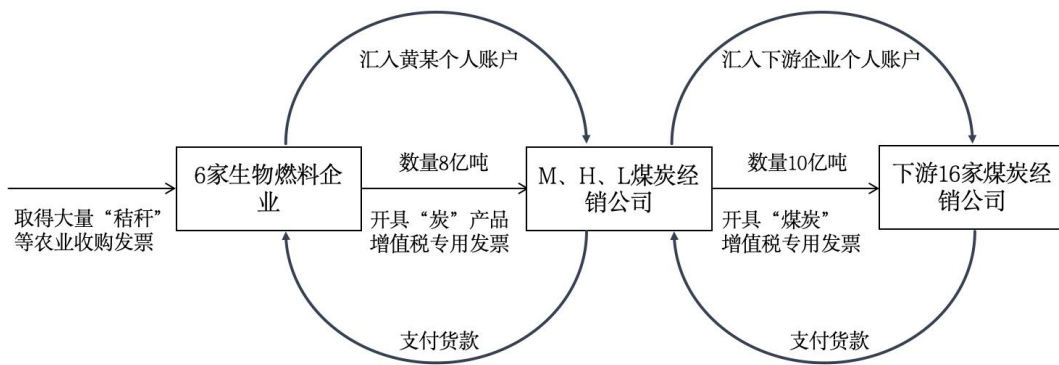
前已述及，个人车辆运输在煤炭货物运输中占据较大比重，但由于个人无法或不愿开具增值税专用发票，导致煤炭企业难以取得合法有效凭证。为了解决这个问题，煤炭企业通常采取“挂靠”、“代开”等方式与第三方运输公司合作。但由于煤炭企业管理制度不完善、疏于保存业务真实性资料，以及实践中对此类代开、挂靠行为的刑事认定不一，导致煤炭企业易被追究法律责任。

同时，随着信息技术的发展，近年来网络货运平台发展迅速。网络货运平台依托互联网平台，平台经营者以承运人的身份与托运人签订运输合同，然后委托实际承运人完成运输服务。煤炭企业以托运人的身份与网络货运平台订立运输合同，由网络货运平台向其开具运输服务发票，以解决无法自个体司机处取得进项发票的问题。但是，流程倒置、信息后补等现象广泛存在于网络货运平台模式中：即煤炭企业自行组织车队，然后向网络货运平台提供车队车辆信息、运输信息以录入系统，再由网络货运平台向其开具增值税专用发票，其间伴随垫付个人车队运输报酬的现象，这种变通型的模式容易出现“资金回流”，继而引发虚开风险。

## （三）煤炭行业加工环节税收风险

### 1、农产品变煤虚开风险

我国是秸秆等农作物的产出大国，但由于秸秆等农作物的实际使用用途有限，将其作为废物处理会引发一定的环境污染和安全隐患等问题。因此，部分地区倡导“秸秆变绿煤”等工程，将玉米秸秆、稻秆、稻壳、枝桠材、木屑等生物质资源直燃与制备成型燃料，部分不法分子企图牟利，将农产品收购发票变票为煤炭发票对外虚开，进而引发煤炭行业虚开风险。

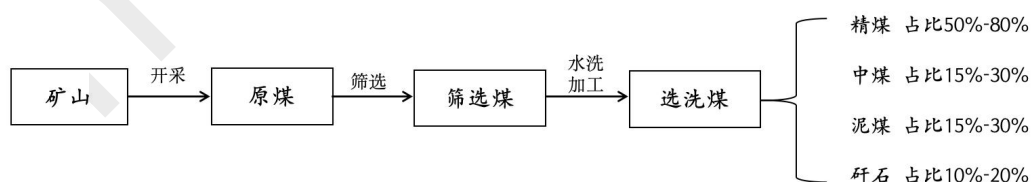


近期披露了一则税额高达 3.2 亿元的农产品变煤虚开大案。黄某、李某、张某等 9 名人员分别控制 6 家生物燃料公司和 3 家煤炭经销公司，在没有真实货物采购的情况下，6 家生物燃料公司自行开具大量“秸秆”等农业收购发票，并在没有加工和实际业务的情况下，向下游 3 家煤炭经销公司开具品名为“\*基础化学品\*炭”的增值税专用发票，再通过 3 家煤炭经销公司对外开具品名为“\*煤炭\*原煤”的增值税专用发票。犯罪团伙共计虚开发票 2200 余份，涉及金额 3.2 亿元，9 人均获刑。

## 2、分类加工偷税风险

以往煤炭行业涉税案件主要集中在煤炭购销和运输环节，近年来，随着煤炭行业逐渐向高端化、一体化发展，众多煤炭企业拓展自身业务链条，引入煤炭加工环节，以增加煤炭产品附加值。煤炭行业的加工环节主要包括分类加工与深加工两类。

分类加工一般是指通过筛选、选煤、煤炭成型、煤炭制浆等环节，并应用物理、化学方法排除煤中的矿物杂质和有害元素，生产出不同质量的适应使用部门需求的煤炭品种，为有效地综合利用煤炭创造条件。



此前，中国税务报公布一则煤炭企业分类加工偷税的案例。A 企业系从事煤炭选洗和分类加工的企业，税务机关在进行风险筛查过程中发现 A 企业销售的中煤与倾倒入处理的矸石比例严重失衡。通常情况下，原煤中中煤的产出比例为 15% 至 30%，矸石作为原煤选洗过程中产生的固体废料，比例在 10% 至 20% 之间，中

煤的产量高于矸石，但 A 企业产出的矸石重量是中煤重量的 2 倍，明显与经营业务不符。税务机关经调查后发现，A 企业存在通过账外经营的方式将中煤对外销售，并在账簿中记载为矸石的隐匿收入行为。税务机关认定其构成偷税，追缴金额超 500 万元。

### **3、煤炭深加工消费税风险**

#### **(1) 11 号公告出台前，某煤炭深加工企业生产轻质煤焦油被征收消费税**

11 号公告出台前，虽然未有规定明确将轻质煤焦油、煤基稳定轻烃纳入石脑油的范畴，但部分地区税务机关将其视同石脑油征收消费税，导致煤炭深加工企业面临着被追缴消费税并加收滞纳金的风险。

以一则税务稽查案件为例，甲公司系一家从事煤炭开采、选洗、销售以及煤炭加工的企业，成立于 2014 年。2019 年初，甲公司为提升产品价值、延长自身业务链条，计划新增煤制油项目建设，利用煤炭等原材料加工生产轻质煤焦油等产品。2020 年底，项目基本建设完成，甲公司开始煤炭深加工产品的研发，并投入大量资金进行生产。2021 年 6 月，企业主管税务机关向甲公司送达了《税务事项通知书》，认定甲公司生产的轻质煤焦油 1#应当视同石脑油缴纳消费税，要求 A 公司于 2021 年 6 月 30 日前办理消费税税（费）种认定，自行申报缴纳消费税。2021 年底，甲公司未完成消费税税种认定，主管税务机关再次向甲公司作出《税务事项通知书》，认定甲公司应纳消费税税额 3000 余万元，要求甲公司限期缴纳消费税和滞纳金。

#### **(2) 11 号公告出台后，某煤炭深加工企业生产煤基稳定轻烃被要求缴纳消费税**

11 号公告出台后，已有多家从事煤炭深加工的企业收到其主管税务机关下发的文书，要求企业在收到文书的 5 个工作日内申请消费税税种认定。11 号公告出台后，企业生产相关产品需缴纳消费税。

### **(四) 煤炭行业股权转让过程中的偷逃税风险**

随着部分地区开展的煤炭领域专项整治工作的持续进行，煤炭企业股权转让的涉税问题逐渐显现，2023 年，各地税务机关披露了多起煤炭企业股权转让税收违法案例。



实践中，部分企业在转让煤炭企业股权时，未将探矿权、采矿权等无形资产的价值在转让价格中充分体现，或是以股权转让掩饰探矿权、采矿权转让，税务机关可能会根据交易实质进行认定；对于股权转让价格偏低且无正当、合理的理由时，税务机关往往会对股权转让价格进行调整。涉嫌偷税的，股权转让方面面临补缴税款及滞纳金并处以罚款的风险。

## 六、煤炭行业涉税刑事案件六大实操要点及案例分享

目前，理论界及司法实践中对于存在真实交易，无骗税故意未造成税款损失不应当定性为虚开增值税专用发票罪、司法机关需举证是否有主观故意、是否造成税款损失、纳税人有真实交易的挂靠行为不构成虚开增值税专用发票罪等观点已经达成了基本共识，但是，对于诸如主观上是否具有骗税故意，从证据上如何证明、税款损失如何计算、如何辨析如实代开和虚开行为、如何认定逃税罪的主客观构成要件等问题还存在一定争议，下文将展示部分煤炭行业涉税刑事辩护要点，以供读者参考。

### （一）资金回流仅是虚开线索，业务真实性是关键

#### 1、资金回流≠虚开，不能仅凭资金回流认定虚开犯罪

前已述及，由于煤炭行业的特殊性，在购销、运输过程中，小型煤矿主或个体司机为了保证及时取得货款，要求用煤企业先行垫付货款或运费，随后煤炭贸易企业根据与用煤企业的约定在业务完成后进行偿还。上述资金往来的过程中，产生了用煤企业向贸易企业付款、贸易企业再支付给用煤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。同时，除了煤炭购销业务外，煤炭企业之间可能存在买卖、租赁、借贷等民事法律关系，相关资金往来也可能被认定为虚开业务的“资金回流”。

由于资金流向有迹可查，且获取方便，因而在税务或公安调查涉案企业是否构成虚开时，“资金回流”往往成为主要线索与切入点。办案机关通常会将票面金额与“回流货款”的差额认定为开票费，并制作相应的统计表，以证实“资金回流”。加之，煤炭贸易过程中，为降低仓储和运输成本，贸易企业通常采用“指示交付”或“占有改定”的方式完成货物所有权的转让，在此种运输方式下，处

于中间环节的贸易企业没有实际参与货物运输，因此容易得出“无货交易”“虚假交易”的判断，进而认定涉案业务构成虚开。

然而，资金回流仅是涉嫌虚开的线索，而非定案依据，在认定是否构成虚开时，不能过度强调资金回流的作用，尤其不能在未形成完整交易链条、未对货物真实来源调查清楚的情况下。在没有充分证据证明无真实交易、资金流转原因等情况下，不能仅凭资金回流的客观痕迹认定构成虚开。对于涉案煤炭企业而言，应当梳理资金收付链条，并提供真实货物交易的相关凭证，推翻“资金回流”的定性。

## **2、实案：存在资金回流，但不能排除真实货物交易的可能，法院判处无罪**

被告人葛某军系宁波某能源有限公司实际控制人，2019年6月，葛某军在没有真实交易的情况下，经他人介绍，以某公司名义向滨州市某天新能源有限公司虚开增值税专用发票152份，价税合计人民币150208500元，税额人民币17280624.6元。其中65份增值税专用发票已申报抵扣，抵扣税额共计人民币7390845.43元，为证明上述事实，公诉机关当庭出示了被告人供述、证人证言、书证、辨认笔录及照片等证据。本案经浙江省某县人民法院审理判决。

公诉机关认为，被告人葛某军违反国家税收管理法规，伙同他人虚开增值税专用发票，虚开的税款数额巨大，应当以虚开增值税专用发票罪追究其刑事责任。

被告人葛某军对公诉机关指控的犯罪事实及罪名均有异议，提出现有证据无法证明滨州市某天新能源有限公司的行为对国家增值税造成了实际的损失。仅凭资金回流情况不具有证明结果的唯一性与排他性，故该项指控不应得到支持。

法院认为，公诉机关提供的证据虽能证明存在资金回流的情况，但根据公诉机关提供的滨州市某天新能源有限公司实际控制人张学制的询问笔录，其陈述滨州市某天新能源有限公司有真实煤炭业务发生，主观上并无骗取抵扣税款的故意，且客观上是否已造成国家税款损失，在案证据亦未达到确实、充分的程度，故对公诉机关指控的该节事实，本院不予认定。

## **（二）如实代开不构成虚开增值税专用发票罪**

### **1、如实代开行为不应认定为虚开**

煤炭贸易企业为了解决进项发票抵扣不足的问题，往往会寻求第三方代开增值税专用发票，而该行为通常会被办案机关认定为“不具有真实货物交易”的虚

开行为。对于如实代开行为，最高法、最高检通过系列案例、复函、意见等方式多次申明，对于有实际交易存在的代开行为，行为人主观上并无骗取抵扣税款故意，且客观上未造成国家增值税款损失的，不宜以虚开增值税专用发票罪论处。

2015年，《最高人民法院研究室〈关于如何认定以“挂靠”有关公司名义实施经营活动并让有关公司为自己虚开增值税专用发票行为的性质〉征求意见的复函》（法研〔2015〕58号，以下简称“58号文”）明确指出，“行为人利用他人的名义从事经营活动，并以他人名义开具增值税专用发票的，即便行为人与他人之间不存在挂靠关系，但如果行为人进行了实际的经营行为，主观上并无骗取抵扣税款的故意，客观上也未造成国家增值税款损失的，不宜认定为刑法第二百零五条规定的虚开增值税专用发票；符合逃税罪等其他犯罪构成条件的，可以其他犯罪论处”。同时，最高人民法院2018年发布的指导案例中，最高法在“张某强”虚开增值税专用发票案的刑事裁定书中指出：“针对某些企业的不规范行为，应以发展的眼光看问题，按照疑罪从无的原则处理，张某强如实代开的行为不具有偷逃税收的目的，未对国家造成税收损失，不应定罪处罚”。

## 2、**实案：如实代开取得发票构成非法购买增值税专用发票罪**

某地有两家煤炭贸易企业，分别为A公司和B公司。A公司主要从煤化工企业购进商品煤，直接销售给用煤的当地居民或小型工厂。因这些消费者不要求开具发票，A公司有大量进项富余，同时A公司不带票销售商品煤，未依法申报未开票收入。B公司主要从小煤窑采购原煤，销售给煤化工企业。因小煤窑超额开采，不能依法开发票，B公司长期存在进项不足的问题。B公司向下游煤化工企业销售时，下游企业要求取得发票，但B公司在进项不足的情况下，如全额开票将承担过重的增值税纳税义务。B公司经中间人介绍，与A公司取得联系，B公司通过向A公司支付一定开票费，从A公司取得进项发票。在开票环节，B公司将其采购原煤制作的磅单、结算单等单据提供给A公司，A公司根据单据记载的数量和金额开具发票。

当地税务机关经大数据分析，发现两公司存在涉税风险，决定立案稽查。税务机关认为：A公司将货物销售给消费者，B公司货物自小煤窑采购，A公司和B公司之间无货物购销关系，但A公司向B公司开具发票，属于“没有货物购销而

为他人、让他人为自己开具增值税专用发票”，构成虚开增值税专用发票，应当追究虚开的法律责任，并移送司法机关处理。

法院判决：B公司从小煤窑采购原煤，未依法取得增值税发票，而选择从A公司取得如实代开的发票行为，主观上具有破坏国家发票管理秩序的故意和目的，客观上违反了国家关于增值税专用发票的禁止性规定，实施了以支付开票费等方式从无权出售增值税专用发票的主体购买增值税专用发票的行为，破坏了国家关于增值税专用发票管理秩序，其行为符合非法购买增值税专用发票罪的构成要件，最终以非法购买增值税专用发票罪定罪。

### **（三）开票方构成虚开的，受票方未必构成虚开**

#### **1、开票方、受票方刑事责任应独立判断**

根据《刑法》第205条之规定，虚开增值税专用发票包括为他人、为自己、让他人为自己、介绍他人虚开四种方式。传统观点一般认为，在虚开增值税专用发票罪的四种虚开方式中，“让他人为自己虚开”依存于“他人的虚开”这一行为存在，因此虚开犯罪通常被认定为对合犯，即是以存在二人以上的行为人互相对向的行为为要件的犯罪。但随着理论和司法实践的不断发展，这种观点遭到了社会各界的质疑。

首先，在虚开案件中，税收法律法规对于开票方和受票方的评价并不相同，在开票方构成虚开的情形下，受票方基于真实交易，在税务行政层面可争取的定性包括允许进项抵扣、认定善意取得、认定偷税、行政定虚并移送司法等。由此可见，开票方构成虚开的，受票方未必构成虚开。

其次，虚开增值税专用发票罪系典型的行政犯，只有构成税法意义上的虚开，才可能进一步考虑是否构成刑法上的虚开，对于行政层面都不认定为虚开的，在刑事层面上则更不应认定为虚开犯罪。因此，若受票方被税务机关允许进项抵扣，或被认定善意取得的，将可阻却刑事风险。

#### **2、实案：开票方被判虚开，受票方获不起诉**

准格尔旗某沟煤炭有限责任公司主要经营煤炭生产与销售，由赵某飞（已判决）、刘某论（已判决）合伙经营。2012年12月4日至2013年7月11日期间，田某某伙同赵某飞、刘某论，在明知没有货物购销业务关系的情况下，从准格尔旗某沟煤炭有限责任公司介绍为山西某能源产业集团某公司某发运站虚开增值

税专用发票共计 22 份，金额共计 19999982.99 元、税额共计 3399997.11 元、价税合计共计 23399980.1 元；从准格尔旗某沟煤炭有限责任公司介绍为山西某能源产业集团某公司虚开增值税专用发票共计 2 份、金额共计 1620196.07 元、税额共计 275433.33 元、价税合计共计 1895629.4 元；从准格尔旗某沟煤炭有限责任公司介绍为山西某通实业有限公司虚开增值税专用发票共计 17 份、金额共计 15787056.05 元、税额共计 2683799.55 元、价税合计共计 18470855.6 元。上述虚开的增值税专用发票均已抵扣。

内蒙古某市中级人民法院判决：开票方责任人赵某飞、刘某论，介绍人田某某、郭某某犯虚开增值税专用发票罪：受票企业向赵某飞提供相关企业资质证明，并由赵某飞作为委托代理人以上述受票企业的名义与准格尔旗某沟煤炭有限责任公司签订了煤炭买卖合同后，煤炭由受票方名义从准格尔旗某沟煤炭有限责任公司运出，但煤炭实际是由赵某飞、刘某论自行处理的。随后，准格尔旗某沟煤炭有限责任公司为受票企业开具发票、销售结算单，增值税专用发票的领取人为赵某飞，被告人为获取利益，虚开增值税专用发票抵扣国家税款，其行为构成虚开增值税专用发票罪。

而受票方司法机关山西某县人民检察院则作出不起诉决定，《不起诉决定书》中载明：在本案审查起诉阶段，稽查局向检察院提交《三家受票方涉嫌虚开增值税专用发票定性意见》，意见明确：稽查局对三家受票方原煤购进数量、煤款结算情况、购进煤炭支出运费情况、购进业务形成情况、购进煤炭后的货物销售流向、接受发票等六个方面进行调查核实，认定三家受票方从公沟公司购进原煤业务真实存在，不存在内蒙古鄂尔多斯市国家税务局稽查局认定的增值税进项税额虚抵的情况。

#### **（四）对开、环开不具有骗取国家税款的目的，不构成虚开**

**1、以虚增业绩为目的的对开、环开无骗税故意，客观上也不可能造成国家税款损失，不构成虚开**

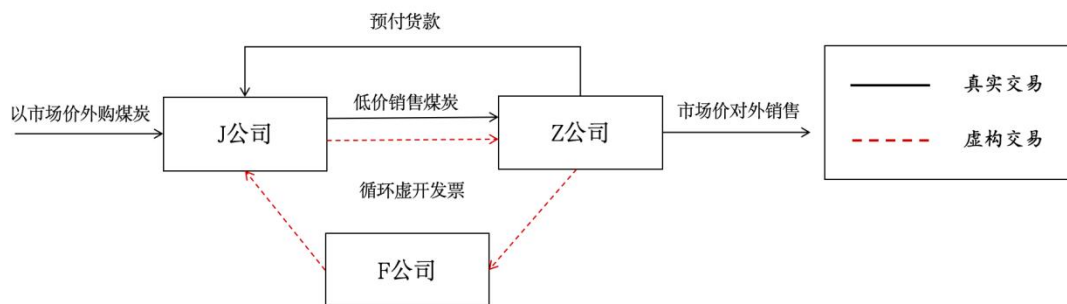
随着社会发展及国家税收征管水平的提高，立法与司法实践亦随之发展，增值税系链条税的征管逻辑越来越被理论界与实务界所理解。对于实践中，为虚增业绩、公开上市、获取银行贷款实施环开、对开增值税发票等行为，最高法、最高检多次发文否认其构成虚开犯罪。

首先，对开、环开行为不具有骗取国家税款的主观目的。自 2001 年以来，最高人民法院在回复意见、座谈会等中反复重申，“主观上不具有偷骗税款的目的，客观上亦未实际造成国家税收损失的虚开行为，不构成虚开增值税专用发票罪”。2020 年最高人民检察院在《关于充分发挥检察职能服务保障“六稳”“六保”的意见》中亦明确“对于有实际生产经营活动的企业为虚增业绩、融资、贷款等非骗税目的且没有造成税款损失的虚开增值税专用发票行为，不以虚开增值税专用发票罪定性处理”。

此外，对开、环开行为并未造成国家税款损失。《增值税暂行条例》第一条，“在中华人民共和国境内销售货物或者加工、修理修配劳务，销售服务、无形资产、不动产以及进口货物的单位和个人，为增值税的纳税人，应当依照本条例缴纳增值税”。纳税义务的发生以应税行为的发生为依据，而非发票的开具，而环开、对开增值税专用发票的行为并未实际发生增值税应税行为，在增值税抵扣链条上不存在造成国家税款流失的可能性，不构成虚开犯罪。

## **2、虚增业绩被定虚开，一审二审判处有期徒刑 15 年，再审获无罪**

Z 公司为省属企业，从事煤炭加工、购销业务，王某是 Z 公司的法定代表人；J 公司为民营企业，从事煤炭批发，王某是 J 公司实际控制人；F 公司为矿业公司，其经营范围包括煤炭开采、销售。为保证 Z 公司（省属企业）的利润，王某决定利用 J 公司对外以正常价格购入煤炭，并以低于市场价的价格销售给 Z 公司，导致 J 公司存在大量亏损，为保证业务的进行，Z 公司预付了大量货款至 J 公司。然而，由于交易量过大，J 公司出现了资金流短缺的情况，拖欠 Z 公司大量货物未交付；同时王某还以 Z 公司的名义对外投资，但因投资公司经营不善导致 Z 公司亏损近 2 亿元。后来，王某经人介绍认识了 F 公司，为了应付 Z 公司上级部门的审计，并掩盖 J 公司的亏损事实，王某与 F 公司签订了虚假的购销合同，随后王某安排了三家公司进行资金走账，并操纵三家公司相互虚开增值税专用发票。



一审法院认为：王某为应付上级单位年度审计，要求三家公司签订没有货物来源、亦无具体使用单位的煤炭买卖合同，在没有真实贸易的情况下，三家公司仅进行了银行资金流转，循环开具增值税专用发票，数额巨大，侵害了国家对增值税专用发票的管理制度，构成虚开增值税专用发票罪，判处有期徒刑十五年。王某提出上诉。

二审法院认为：王某是为掩盖其控制 Z 公司期间产生巨额亏损的事实，安排三家公司签订虚假的煤炭买卖合同，循环开具增值税专用发票的行为，已构成虚开增值税专用发票罪，应依法惩处，维持原判。王某遂申请再审。

2023 年，再审法院经审判认为：王某在无真实交易的情况下，安排策划三家公司进行银行资金流转，循环开具增值税专用发票，主观上是为了将旧账转为新账、应对上级单位的年度审计，不具有骗取国家税款的目的。客观上，三家公司在无真实货物购销交易的情况下，循环开具增值税专用发票并均已进行进项税额抵扣，按规定向主管税务机关进行了纳税申报，整个流程环开环抵、闭环抵扣，并未造成国家税款的流失。撤销一审判决与二审裁定，改判王某无罪。

### （五）逃税罪应满足行政程序前置

前已述及，煤炭行业在开采环节、购销环节、加工环节、股权转让环节均存在偷税的风险。部分地方公安机关对于煤炭企业的偷税行为，在不经税务处理、处罚程序的情况下，直接以逃税罪立案侦查。但《刑法》第二百零一条第四款明确规定“纳税人逃避缴纳税款，经税务机关依法下达追缴通知后，补缴应纳税款，缴纳滞纳金，已受行政处罚的，不予追究刑事责任”，因此对于确有偷税行为的，应当先启动税务行政程序，不能未经行政前置程序而直接追究煤炭企业逃税罪刑事责任。

根据《税收征收管理法》的相关规定，税务部门在发现煤炭企业可能有偷税

行为后，应当先由税务稽查部门进行税务检查，根据检查结论对纳税人进行纳税追缴或行政处罚。如果企业属于初犯，经税务机关检查后积极补缴税款和滞纳金、履行了纳税义务、接受行政处罚的，不再作为犯罪追究刑事责任。对于不履行税务处理、处罚的，税务机关可以移送公安机关立案侦查。如果不经行政程序而直接启动刑事司法程序，那么就有可能导致行为人无法满足免于刑事处罚的特定条件，而被追究刑事责任。

## （六）认定逃税罪应当考察主观目的与客观要件

《税收征收管理法》第六十三条规定：“纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁帐簿、记帐凭证，或者在帐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。”国家税务总局在其国税办函[2007]513号、税总函[2013]196号、税总函[2016]274号等批复中，也明确“税务机关没有证据证明纳税人具有偷税主观故意的，不按偷税处理”。逃税罪作为行政犯，具有双重违法性和行政从属性的本质特征，在定罪机制上应遵循税法定性与刑法定量的统一。因此可知，逃税罪的主观方面要求行为人有故意，即行为人故意制造虚假情况或者掩盖真实情况，使税务机关无法正确核定或者核查其应纳税额或者应缴税额。如果行为人没有这种故意，而是因为疏忽、误解、无知、误导等原因而少缴了税款，就不能认定为构成逃税罪。

在一些煤炭企业兼并重组的交易中，由于作为交易标的的企业股权及相关资产、矿业权的复杂特征，以及交易安排本身的阶段性、对赌性特点，使得转让环节的所得税计税依据难以在第一时间确定，导致部分煤炭企业在日常纳税申报时出现少计收入或递延确认收入的行为。此种情形煤炭企业不具有偷逃税款的主观故意，其行为不应被定性为偷税，更不应以逃税罪追究企业及负责人的刑事责任。

同时，根据《最高人民法院关于审理偷税抗税刑事案件具体应用法律若干问题的解释》（法释〔2002〕33号）第一条第三款，“纳税人或者扣缴义务人在公安机关立案侦查以前已经足额补缴应纳税款和滞纳金，犯罪情节轻微，不需要判处刑罚的，可以免于刑事处罚。”因此，纳税人已按规定补缴税款、滞纳金，已受行政处罚，符合逃税罪免责条件的，不应再追究其逃税罪的刑事责任。实践中，纳税人或纳税担保人以房地产等提供纳税担保，应视为已缴清税款，即便纳



税人后续提起行政复议及行政诉讼，均是行使其合法权利，不影响认定其已经补缴应纳税款、缴纳滞纳金、已受行政处罚。因此，纳税人提供纳税担保后行使法律救济权利的，也不应以逃税罪追究其刑事责任。

## 七、2024 年煤炭行业税务合规管理建议

### （一）企业日常经营中的税务合规管理

#### 1、完善业务流程并严格实施，注重原始材料留存备查

前已述及，煤炭行业在各个环节都存在涉税风险，因此无论在开采环节、购销环节、运输环节、加工环节还是股权转让环节，都应注意完备业务流程，注重业务审批。在具体业务中，企业应完善书面合同的留存和审查制度。另外，购进煤炭或者接受运输服务时，应特别关注卖方是否存在挂靠现象，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，必要时应要求合同相对方或实际提供方出具情况说明，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都应进行明确约定。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和证据。

#### 2、完善全税种管理制度与发票管理制度

煤炭行业涉及税种众多，企业应以业务真实性为基础，建立完善的增值税、企业所得税及小税种的管理制度以及增值税发票等凭证管理制度。具体包括：

（1）建立全税种的企业发票管理数据库，通过技术和设备的升级将所有发票信息录入数据库，并与企业的库存、财务等数据进行相互匹配验证。

（2）通过 OCR 等技术手段将纸质发票、凭证录入数据系统保存，实现自动归档、验证，方便财务部门查阅。

（3）积极建立现代企业运营与管理制度以应对数电票浪潮，通过专业人员对接的方式，快速调整并掌握数电票的数据处理机制，并按照指引规范操作，实现数电发票的实际应用。

#### 3、定制 ERP 管理系统，实现业务全流程的有效控制

有条件的煤炭企业应根据公司的基本概况、战略发展目标、采供销基本流程

开发 ERP 管理系统，涵盖采购、过磅、生产、销售、结算、财务、OA 等流程，梳理、规范产、运、供、销、结算、财务核算体系，做到数表一体化管理，并将各环节数据规范统一保存在数据库中，以便公司管理层分析、决策。同时，ERP 管理系统应实现数据的实时传输、同步制约、不可篡改，以保障真实性，实现业务全流程的有效控制。

#### **4、建立健全企业合规部门，将企业风险化解在前端**

有条件的煤炭企业应组建内部合规部门，做到重大交易事项均有合规人员进行审查。并定期向业务、财务部门、行政管理层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合规团队，则建议与外部团队进行合作，帮助煤炭企业定期开展税务健康检查，排除业务中的风险点。

## **（二）煤炭行业涉税行政风险应对**

### **1、积极自查税务风险，及时补税申报**

企业应强化税务风险意识，重视对自身业务的健康检查，积极开展自查工作。建议企业从业务真实性、货物真实性、资金收付、票货一致、完税情况、上、下游业务单位审查等 6 个方面开展检查。经检查发现存在历史遗留问题的，应及时进行历史问题业务的剥离。对有风险的历史业务造成少缴税款的，建议及时进行补税申报。

### **2、重视税务稽查程序，避免行政责任向刑事责任转化**

煤炭行业涉税刑事案件的来源中税务机关移送占据了重大比例。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涉嫌犯罪行为，则将移送司法机关处理，此时相关企业与人员将面临刑事风险。因此煤炭企业应高度重视税务稽查应对，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，以最大程度化解风险，避免承担刑事责任。

### **3、配合税务机关稽查，与稽查部门保持良好沟通**

稽查人员在检查期间会通过调取企业会计资料、业务资料及问询相关业务人员的形式了解案件的情况，核实业务真实性。在此期间，企业应协助检查，提供真实、有效、全面的材料。同时，企业应积极主动寻求与税务沟通，述明案件事实以及对案件法定性的观点，对涉案业务的交易情况、该类案件的查处情况等

问题积极与税务机关进行交流。

### **（三）煤炭行业涉税刑事风险应对**

#### **1、重视刑事案件辩护的及时性、专业性**

在案件进入刑事程序后，企业应把握刑事辩护的“黄金时期”，及时聘请专业律师介入。律师将在全面梳理业务资料后，就案件的罪与非罪、此罪与彼罪、量刑情节等内容与司法机关充分沟通，避免司法机关对案件整体定性产生偏差，为涉案企业及当事人争取良好定性。

#### **2、积极申请刑事合规，争取更为有利的结果**

目前，我国审查起诉阶段的涉案企业合规试点改革工作已在全国范围内铺开，自 2023 年以来，审判阶段刑事合规整改的试点也在全国各地展开。对涉案企业及企业家而言，刑事合规对于化解涉税刑事风险具有重要作用。因此，涉案企业及相关责任人应当积极向检察机关、法院申请刑事合规，充分了解启动合规整改的程序与条件，争取合规不起诉、免于刑事处罚、从轻减轻处罚、缓刑等结果。