
废旧物资行业 涉税刑事风险 报告

2021



华税律师事务所
二〇二一年二月

废旧物资行业涉税刑事报告（2021）

前 言

由于增值税进项抵扣严重不足，废旧物资回收经营企业向用废企业销售货物时，几乎是按照销售额全额缴纳增值税，加上附加税费，回收企业的税负远高于一般行业企业水平，废旧物资回收经营企业的利润空间大大压缩，多数企业的回收业务出现亏损。2009年之后，部分地方政府出台了财政返还政策，通过招商引资吸引废旧物资回收经营企业入驻，以地方财政返还的形式减轻废旧物资回收经营企业的税负压力。然而实践中，由于经营过程不规范，导致部分企业涉嫌虚开问题。通过分析近几年废旧物资行业的虚开案件可知，由于打击虚开的职权分散在不同机关，针对同一案件，受行业特性、法律规定、执法环境等种种因素影响，税务、公安、检察、法院在打击力度、定性标准、惩处尺度等方面往往存在较大差异。同时，从目前已爆发的案件来看，废旧物资行业虚开刑事案件呈现出新的特点：涉案范围向上下游两端延伸，源头散户、个体户、回收企业、用废企业等各个交易环节主体均不同程度受到牵连，涉税刑事风险覆盖废旧物资购销交易全链条。虚开案件集中爆发对企业合规经营提出了更高要求，为更好地防范涉税风险、化解涉税问题，华税团队结合废旧物资行业虚开案件的新发展、新特点及我国税法、刑法的具体规定，形成此专题报告，帮助企业合法合规经营，同时在处理虚开案件时做好专业有效的应对。

目 录

一、2020 年废旧物资行业涉税刑事案件情况分析.....	3
(一) 罪名分布情况.....	3
(二) 地域分布情况.....	3
(三) 量刑及缓刑适用情况.....	4
(四) 二审情况.....	4
(五) 小结.....	5
二、废旧物资行业的税收困境及现状.....	6
(一) “代开”发票.....	7
(二) 私自印制、填开收购凭证.....	7
(三) 享受地方税收优惠政策.....	7
(四) 通过空壳公司暴力虚开发票.....	7
三、制约废旧物资行业发展的四大涉税因素.....	7
四、废旧物资行业面临的涉税风险.....	9
(一) 虚开增值税专用发票的刑事风险.....	9
(二) 企业所得税不能税前扣除的税法风险.....	9
五、废旧物资行业虚开案件三大争议焦点.....	9
(一) 废旧物资回收企业不参与货物运输，极易引起无货交易的怀疑.....	9
(二) 回收企业与生产企业间委托付款的约定，易导致“资金回流”的误判.....	10
(三) 回收企业介入购销业务为散户代开发票，易认定为“虚开”.....	10
六、废旧物资行业虚开刑事案件五大核心辩护要点.....	11
(一) 废旧物资行业虚开刑事风险覆盖全链条，业务模式定性是关键.....	11
(二) 认定虚开犯罪应当考察主观目的与客观结果.....	12
(三) 有真实交易的代开、挂靠开票行为不构成虚开犯罪.....	13
(四) 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.....	13
(五) 结合构成要件准确区分交易各方的法律责任，避免“一刀切”.....	14
七、享受“税收返还”不构成虚开增值税专用发票罪.....	14
(一) “税收返还”是地方政府扶持企业发展的重要举措.....	14

(二) 享受“税收返还”不会造成国家税款损失，不满足虚开增值税专用发票罪的构成要件..... 15

(三) 享受“税收返还”不构成虚开增值税专用发票罪..... 16

八、废旧物资行业涉税刑事案件无罪案例解析.....17

(一) 不起诉案例：虚开案件中超出实际交易部分税额较小..... 17

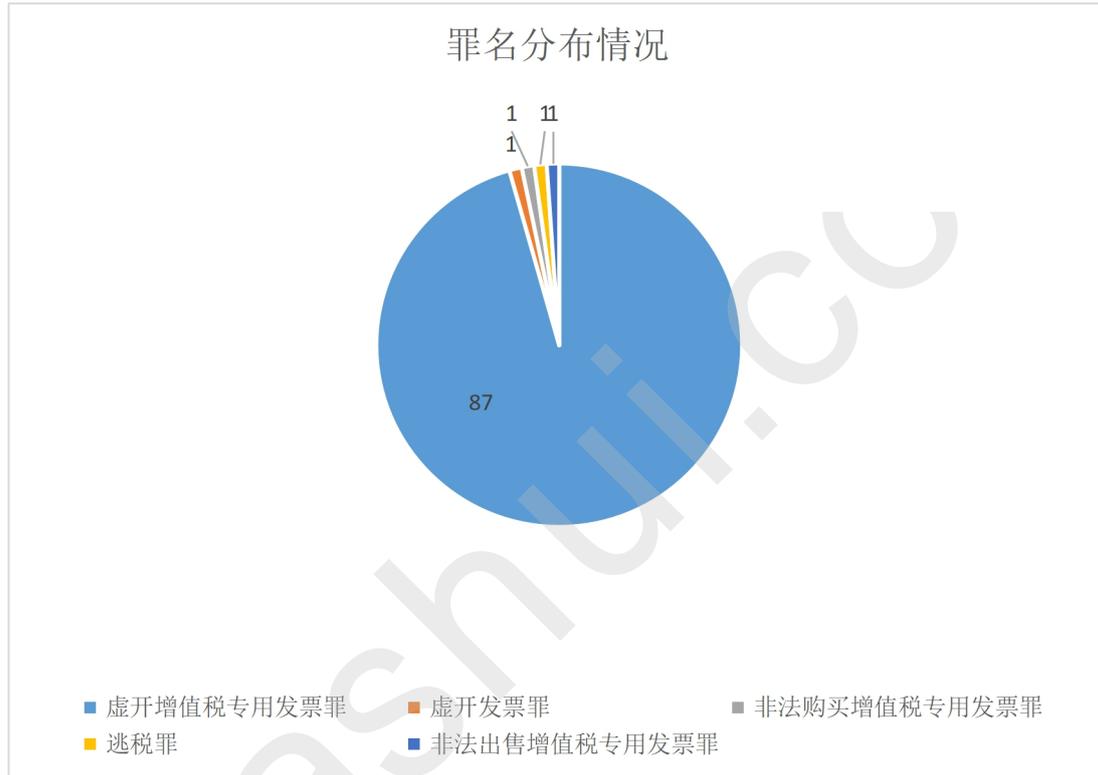
(二) 不起诉案例：公安须举证骗税的主观故意、查清税款损失数额..... 17

九、2021 年废旧物资行业涉税刑事风险合规建议.....18

一、2020 年废旧物资行业涉税刑事案件情况分析

（一）罪名分布情况

经检索中国裁判文书网，2020 年全年公开废旧物资企业犯危害税收征管罪 90 件，其中虚开增值税专用发票罪案件占据绝对多数，达到 87 件，而虚开发票罪、非法出售增值税专用发票罪、非法购买增值税专用发票罪、逃税罪数量均各为 1 件（少量案件因存在两种罪名而被重复计算）。



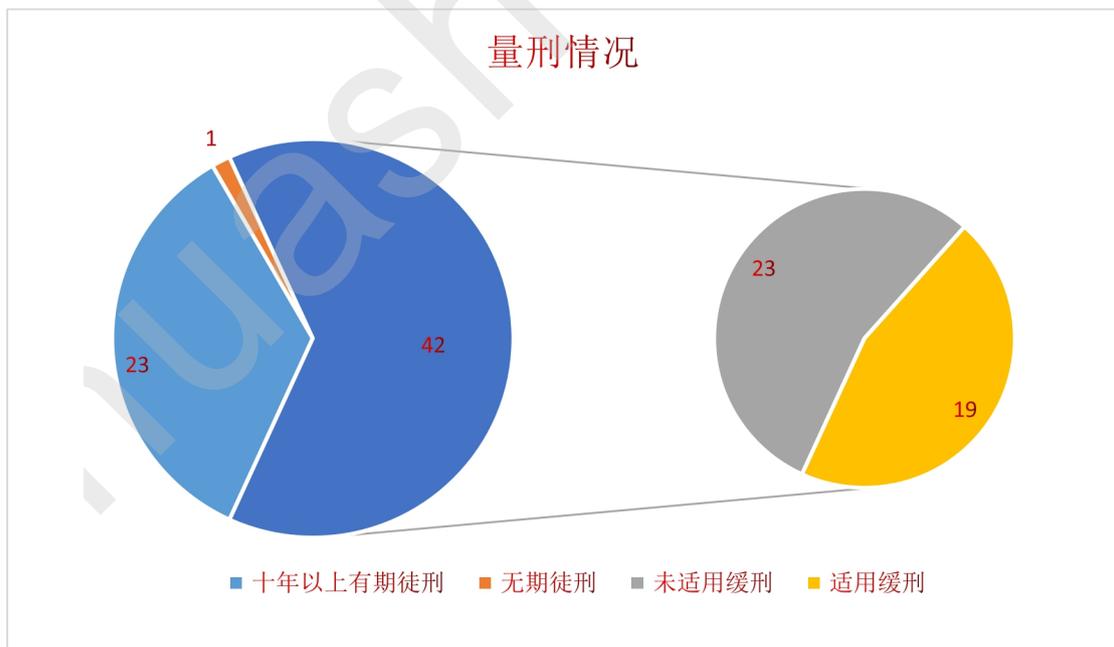
（二）地域分布情况

在 2020 年公开的 90 起废旧物资企业危害税收征管罪中，江苏省、浙江省、河南省、四川省为案件高发的四个省份，这与当地的经济水平、对再生资源回收利用产业的支持程度存在正相关。



（三）量刑及缓刑适用情况

经分析，在 2020 年公开的 90 起废旧物资企业危害税收征管罪中，一审程序（含发回重审的一审程序）66 件，其中，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%。



（四）二审情况

经分析，在 2020 年公开的 90 起废旧物资企业危害税收征管罪中，二审案件共 24 件，其中维持原判 18 件，发回重审 2 件，直接改判 4 件。

发回重审理由包括：

(1) 原审判决认定事实不清，证据不足（苏州市祯曜包装材料有限公司、顾建方、江苏省纸联再生资源有限公司、陈智毅、江苏华宝再生资源有限公司犯虚开增值税专用发票罪案）；

(2) 审判组织的组成不合法，且违反法律规定的诉讼程序，且发现还有同种漏罪没有判决（广州天保再生资源回收有限公司、林志强虚开增值税专用发票罪案）。

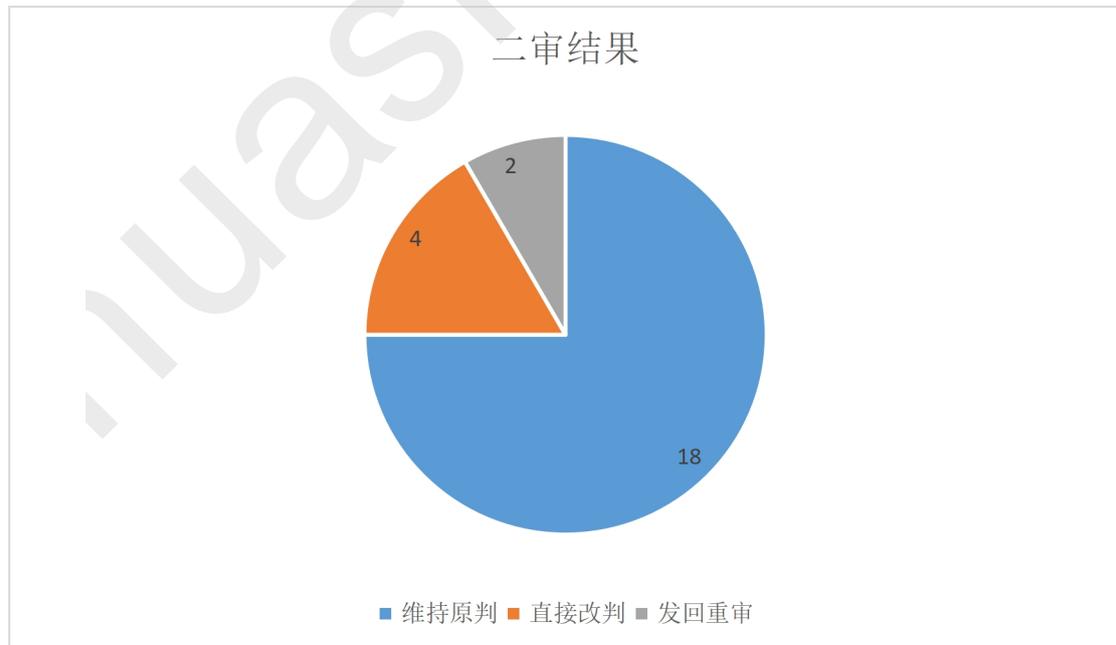
直接改判理由包括：

(1) 一审期间被告人能够主动退交税款 150 万元，二审期间提交书面悔过书，体现出认罪悔罪的态度（徐州联众再生资源有限公司、陈勇等虚开增值税专用发票罪案）；

(2) 追缴违法犯罪数额不当（葛洲坝环嘉（大连）再生资源有限公司蚌埠分公司、王某、梁某虚开增值税专用发票罪案，量刑未变）；

(3) 原判对被告人的量刑与其他三被告人量刑明显不平衡（徐叨谦、徐叨原、徐卫中等虚开增值税专用发票罪案）；

(4) 未认定被告人构成自首不当，判处罚金错误（浙江省江山市星光塑业有限公司、邹和平虚开增值税专用发票罪案）。上诉成功率仅 16.7%。



（五）小结

从以上数据可见，废旧物资企业涉税案件的刑事责任较为严峻，尤其是虚开

增值税专用发票罪案件最为突出，企业负责人实际面临的刑期较长，被判处十年以上有期徒刑的比例相较于其他经济类犯罪而言较高，同时上诉成功率低、难度大，废旧物资企业应在一审阶段作好充分准备、妥善应对。

二、废旧物资行业的税收困境及现状

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。

在废旧物资行业，自1994年——2008年，国家针对废旧物资回收经营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号文规定了“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，废旧物资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，该阶段也成为废旧物资回收经营企业数量及业务量集聚爆发的时期。“散户——废旧物资回收经营单位——用废企业”的交易模式不仅解决了用废企业取得发票的难题，也分担了用废企业对于废旧原料初步筛选、分拣的工作，有效的促进了资源回收、推动了循环经济的发展。

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号文中的免税政策及抵扣政策，废旧物资回收经营企业增值税进项抵扣不足的问题愈发凸显。究其原因是回收经营企业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；而从

产废企业购买废旧物资的比例偏小，废旧物资回收企业的进项抵扣依然存在巨大缺口。为了解决这个问题，散户、回收企业、用废企业分别采用了不同的做法：

（一）“代开”发票

供货散户在与用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。

（二）私自印制、填开收购凭证

因为散户不愿意为回收企业到税务机关代开增值税专用发票，即便代开，散户所开具发票显示税率（征收率）仅为3%；而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，以维持企业的正常经营。

（三）享受地方税收优惠政策

针对回收企业取得发票难、增值税进项无法抵扣的问题，为了发展当地的废旧物资行业，许多地区推出废旧物资回收企业（主要是废钢铁）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税收返还的优惠政策，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。

（四）通过空壳公司暴力虚开发票

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。

三、制约废旧物资行业发展的四大涉税因素

2018年，经济下行压力加大，且各地环保稽查执行力度加大，为适应经济环境变化，再生资源回收行业加强自身改革，加快创新步伐，一批具有竞争力的新型回收企业脱颖而出。同时，一些国有企业、上市公司、互联网企业进入再生资源回收行业，加快传统回收企业创新转型步伐。例如，格力电器投资数十亿元在全国设立了多个再生资源公司，从事无害化拆解处理废弃电器电子产品和报废汽车工作。

然而与之形成鲜明对比的是，近几年，国内诸多地区相继爆发多起废旧物资回收经营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，废旧物资回收经营企业进项抵扣不足是关键因素，并导致回收企业在生产经营中出现如下问题：

一是回收企业绝大部分不能取得进项发票，导致增值税税负高和企业所得税税前扣除缺乏依据，时刻面临着被税务部门稽查罚款的风险，使得重点回收企业不敢放开手脚满负荷经营。从事废旧物资回收的企业和业户，大都规模较小经营分散，而下游的利废企业大都规模较大经营集中，这种“上游分散混乱、下游集中正规”的现状，不利于下游企业进货取得增值税进项抵扣发票，所承担的税负较高。

二是企业享受税收优惠难度大，以废钢铁回收为例，工信部在国内认定的废钢铁加工准入企业，绝大部分因认定手续繁杂，享受不到国家财税[2015]78号文规定的增值税即征即退30%的优惠政策，缺乏税收政策支持成为制约行业发展的重要因素。

三是上下游企业涉嫌“虚开”，企业无法隔离违法风险。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。

四是加工环节税收优惠难以传导到回收环节的正规企业，导致“劣币驱逐良币”。目前，再生资源行业税收优惠政策仅针对生产加工环节，政策设计的初衷是依靠加工环节的税收优惠传导到回收环节的正规企业。但是，由于回收环节存在众多个体人员，这些个体人员不用缴纳税收，回收成本更低，他们抬高价格从产废者手中收购废旧物资，形成了“无票价”和“带票价”两种价格体系，导致正规回收企业生存空间受到挤压，不少企业纷纷停产或转行。

四、废旧物资行业面临的涉税风险

目前，废旧物资行业经营混乱，除暴力虚开、空壳虚开触犯虚开犯罪外，其他的经营模式也因管理不规范、税务不合规等问题存在着被税务机关、公安机关检查或侦查的风险。

（一）虚开增值税专用发票的刑事风险

由于行业特殊性，回收企业难以从散户处取得增值税进项发票，一来增值税无以抵扣，二来企业成本扣除凭证难以取得，导致增值税、企业所得税等税负明显加重。上有利废生产企业索要专票，下有散户抬高废品收购价格，回收经营企业的生存压力陡增。为了降低税负，部分企业甚至采取了“买票”等违法行为，通过虚设交易环节，向开票方支付开票费用获取增值税专用发票以抵扣进项，但货物实际并不存在。这种行为极易引发虚开风险。同时，对于回收企业享受地方税收优惠的做法，部分地方的司法机关也以虚开发票进行定性，这种现象极大地增加了这些企业的税务风险。

（二）企业所得税不能税前扣除的税法风险

在 2009-2018 年间，回收经营企业企业所得税成本扣除方面较为混乱，出现税务机关不认可其将收购凭证作为税前扣除凭证、要求使用收购发票作为凭证的现象，而回收经营企业恰恰又无法从散户处取得发票，因此导致回收经营企业企业所得税税负加重。2018 年，《企业所得税税前扣除凭证管理办法》出台，依其规定，销售方为依法无需办理税务登记的单位或者从事小额零星经营业务的个人，废旧物资回收企业的支出可以以收款凭证及内部凭证作为税前扣除凭证，收款凭证应载明收款单位名称、个人姓名及身份证号、支出项目、收款金额等相关信息。在新规定下，回收经营企业企业所得税成本扣除的压力才大大减轻。

五、废旧物资行业虚开案件三大争议焦点

（一）废旧物资回收企业不参与货物运输，极易引起无货交易的怀疑

在废旧物资回收经营业务中，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、再运输出库将使购销成本加大，因此，废旧物资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废旧物资回收经营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，虽然废旧物资回收经营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经营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。而对于废旧物资回收经营企业而言，在从事回收业务时，针对货物运输事宜，应当通过完善业务谈签流程、明确相关合同条款、保存相关委托运输、货权转移、款项支付等凭证等多个方面，保证业务的合规性，同时为证明业务真实性留存资料。

（二）回收企业与生产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采购交易无关，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。

（三）回收企业介入购销业务为散户代开发票，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，废旧物资回收经营企业和用废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。挂靠经营也逐渐成为废旧物资行业回收业务的惯用做法。

实务中，“挂靠”开票的做法在许多行业普遍存在，关于被挂靠方对外开具发票的行为如何定性的问题，《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）、《关于〈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〉的解读》、《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）均已明确：挂靠方以挂靠形式向受票方实际销售货物，被挂靠方向受票方开具增值税专用发票的，不属于刑法第二百零五条规定的虚开增值税专用发票。因此，在废旧物资回收业务中，散户通过挂靠从事经营活动、并以被挂靠方的名义对外销售货物的，被挂靠方是法定的纳税义务人，应当向购货方开具增值税专用发票，被挂靠方的开票行为符合税法规定，不应认定为虚开。

六、废旧物资行业虚开刑事案件五大核心辩护要点

（一）废旧物资行业虚开刑事风险覆盖全链条，业务模式定性是关键

在废旧物资行业，自 2008 年取消回收经营业务相关的税收优惠政策后，废旧物资回收经营企业和用废企业两类主体的增值税进项抵扣不足问题愈发凸显。为了解决增值税进项抵扣及企业所得税税前扣除的问题，部分回收企业及用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废旧物资，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废旧物资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。

（二）认定虚开犯罪应当考察主观目的与客观结果

为了解决实践中虚开行为的定性问题，最高人民法院发布了《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）对该罪名进行了补充和完善。

《复函》明确指出，成立虚开增值税专用发票罪以行为人在主观上具有骗抵税款的故意、客观上造成增值税税款损失的后果为必要条件。如果确有证据证实行为人主观上不具有骗抵税款的故意、客观上未造成增值税税款损失的后果，则不应以虚开增值税专用发票罪论处。同时，最高检发布的《关于充分发挥检察职能服务保障“六稳”“六保”的意见》也明确强调：对于有实际生产经营活动的企业不以骗税为目的、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，应当移送税务机关给予相应的税务处理、处罚。

司法机关在处理虚开刑事案件时，应当结合复函的精神与目的，同时回到立法角度考察虚开罪的成立。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。

（三）有真实交易的代开、挂靠开票行为不构成虚开犯罪

《刑法》第二百零五条对虚开增值税专用发票罪予以了规定，仅从文义解释上看，只要实施了虚开行为，即构成本罪。但最高法、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的故意，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。

对于废旧物资回收经营企业而言，自2008年取消“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，需要取得增值税专用发票用于进项抵扣及企业所得税税前扣除。由于回收经营企业需要对接的散户众多，且收购次数频繁，单价低，散户无法也不愿到税务机关为废旧物资回收企业代开发票，即使代开发票，3%的进项抵扣也使其必须承担额外的增值税税负，诸多原因导致回收企业很难获得进项抵扣发票。

实践中，从散户至用废企业，中间会存在多道流通环节，例如散户→大户/回收站→回收企业→用废企业，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为其代开以促成交易。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。

（四）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

“有货虚开”的实质是指开具发票金额超过实际交易的情况下，对于虚增、多开部分认定虚开，其原因系受票方虚增进项虚抵的行为造成了国家税款损失。目前的司法实践中越来越支持此种观点。

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。

（五）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。

七、享受“税收返还”不构成虚开增值税专用发票罪

（一）“税收返还”是地方政府扶持企业发展的重要举措

税收返还是分税制改革的主要内容，以理顺中央与地方的分配关系，从广义上而言，税收返还是指中央财政对地方财政进行税收返还以保证地方财政支出的资金需要。而从狭义上讲，税收返还多是指按照国家的相关规定，地方政府作为主体向企业返还一部分税款，其实质是地方政府以税收优惠形式给予企业的一种政府补助。

在现实生活中，部分行业的相关企业是否盈利与地方政府的税收、财政政策有着密切的关系，而并不是仅仅看这个企业的行业推广力、业务量及销售额，很大一部分在于地方政府给予的支持和补贴力度，税收返还政策的重要性尤为凸显。废旧物资行业便是如此，囿于其行业特点及经营特殊性，自2008年废旧物资行

业增值税优惠政策取消以后，行业整体税负居高不下，为扶持回收企业发展，许多地方针对当地的废旧物资回收企业出台了不同的税收优惠政策，通过这些政策，企业在一定程度上可以合理筹划企业税收。

根据《国务院关于印发全面推开营改增试点后调整中央与地方增值税收入划分过渡方案的通知》（国发〔2016〕26号）、《水利建设基金筹集和使用管理办法》（财综〔2011〕2号）、《国务院关于明确中央与地方所得税收入分享比例的通知》（国发〔2003〕26号）等相关文件的规定，增值税地方留成部分为50%，城建税、教育附加、地方教育附加、水利建设费地方留成为100%，个人所得税地方留成部分为40%。地方政府对于地方留存部分享有自主支配权，在不超过留成比例情况下，与企业订立“返还条款”向纳税人返还部分税款合法有效，其实质是地方政府通过自主支配其财政收入鼓励和支持当地产业的发展，废旧物资行业即在此列，地方政府相关返还比例均在留成范围内，因此回收企业享受税收返还合理且合法。企业不会因此造成国家税款损失。

（二）享受“税收返还”不会造成国家税款损失，不满足虚开增值税专用发票罪的构成要件

在有真实货物交易的情况下，废旧物资回收经营企业享受地方“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废旧物资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。结合刑法关于虚开犯罪的认定以及多年实务积累，笔者认为，废旧物资回收企业享受地方“税收返还”从事经营活动并对外开具增值税专用发票的行为，不会造成国家增值税税款损失，不满足虚开增值税专用发票罪的构成要件，亦不构成虚开增值税专用发票罪。原因主要有以下两点：

（1）行为人构成虚开增值税专用发票罪应当以行为人在主观上具有骗抵国家增值税税款的目的。刑法设立虚开犯罪的立法目的是为了打击侵害国家税收收入的犯罪行为。因此对于行为人不以骗抵国家增值税税款为目的的“虚开”行为不是刑法第二百零五条的评价对象。虚开增值税专用发票罪应当以具有骗抵国家增值税税款的目的为构成要件。

实践中，废旧物资回收企业多通过与地方政府签订协议的方式就税收返还内容进行约定，企业根据纳税情况及约定向地方政府申请返还，地方政府根据企业

的协议约定及企业的完税证明通过财政部门向企业支付返还款，在此过程中，回收企业不具有骗抵国家增值税税款的目的和主观故意。

(2) 行为人构成虚开增值税专用发票罪应当以行为人在客观上造成国家税款损失的后果。如果行为人所实施的“虚开”行为在客观上未造成国家增值税税款的损失后果，则不具有犯罪所具有的严重社会危害性，不应当为刑法第二百零五条所评价。主观上不具有骗抵税款的目的，客观上未造成国家税款损失，就不应以虚开增值税专用发票罪论处。

根据废旧物资回收企业与地方政府的协议，企业需将相关税费缴纳完毕取得完税证明后方可向地方政府申请税收返还，此时，回收企业的纳税义务已经履行完毕，应纳税款已经转化为财政收入，企业申请的税收返还是地方政府对税收留成部分的分配，其目的是扶持当地废旧物资行业的发展，因此上述税收返还不会造成国家税款损失。

(三) 享受“税收返还”不构成虚开增值税专用发票罪

犯罪的本质是具有严重社会危害性的应受刑罚处罚的行为。废旧物资回收企业在发生真实的货物购销交易的情况下，具有真实的货物交付和收付款行为，废旧物资回收企业开具的增值税专用发票所载货物的金额和数量与真实交易保持一致，在货物购销交易价值方面能够真实准确地反映货物在流转环节的增值税税负情况，下游企业取得增值税专用发票并申报抵扣增值税税款的行为也不会给国家增值税税款造成任何损失。废旧物资回收企业在从事货物购销的过程中，主观上并不具有积极追求危害国家税收征管秩序的意志，不具有骗抵增值税税款的目的，客观上未造成国家税收损失，不具有严重社会危害性，就不应以犯罪论处。

另外，基于刑法的谦抑性特征，刑法所打击的犯罪行为范围要远远小于行政法所认定的违法行为范围，对于企业虚开发票的行为亦是如此。对于税法不认定属于虚开的，刑法也不应当认定为犯罪。否则，对于同一开具发票行为，于纳税人而言是其应当履行的法定义务，于刑法而言却构成虚开增值税专用发票罪，将会产生依法履行税法法定义务的合法行为，却被刑法认定为虚开增值税专用发票犯罪这样荒谬的结论。考虑到废旧物资行业的特殊性，国家就废旧物资回收业务出台了诸多的税收规定，在对废旧物资回收企业的业务及开票行为进行定性时，应当首先从税法层面进行分析，对于税法不认定为虚开的，不宜再从刑法层面进

行评价。

八、废旧物资行业涉税刑事案件无罪案例解析

（一）不起诉案例：虚开案件中超出实际交易部分税额较小

吉林省 A 有限公司于 2016 年 5 月 2 日始从辽宁省沈阳市个体经营者曾某处收购废旧纸壳,至 2016 年 12 月 30 日,共计收购货物合计价格人民币 9673520.72 元,该公司员工包某甲联系曾某开具增值税专用发票,曾某与同天津市 B 有限公司具有合作关系的涂某沟通开具发票事宜,涂某与天津市 B 有限公司员工郑某沟通后,由该公司朱某于 2016 年 12 月 30 日以天津市 B 有限公司的名义为 A 公司开具了 12 份增值税专用发票,价税合计 13495607.52 元。此后,至 2017 年 2 月 27 日,A 公司共计收购曾某销售的废旧纸壳合计价格人民币 2957023.31 元,并于 2017 年 2 月 27 日通过前述方式再次由 B 公司开具 4 份增值税专用发票,价税合计 4378415.34 元。后 A 公司用前述 16 份增值税专用发票抵扣进项税合计人民币 2597080.15 元,其中超出与曾某实际交易量所虚开并用于抵扣进项税税额为 449887.67 元。

公诉机关认为,包某甲实施了《刑法》第二百零五条规定的行为,但其超出实际交易所虚开增值税专用发票的税额相对较小,犯罪情节轻微,到案后能够如实供述自己的罪行,不需要判处刑罚,决定对包某甲不起诉。

（二）不起诉案例：公安须举证骗税的主观故意、查清税款损失数额

陈勇敢系江西永捷公司实际控制人。2013 年九十月间,陈勇敢与自称为天津亿勤公司业务员的“高敏”在浙江某废钢交易市场偶遇结识,交谈中“高敏”告知陈勇敢其所在亿勤公司享有一定的税收优惠政策,其公司可以在收取 7%-8%的税款(手续费)后对外开具销项增值税专用发票,并可由陈勇敢自行组织废钢货源进行销售。后“高敏”在陈勇敢的带领下对陈勇敢的买方江西铜业公司进行了实地考察,并向陈勇敢提供了亿勤公司的工商、税务登记,机构代码,银行开户许可等证照复印件,双方由此开始合作。

2014 年 1 月至 6 月,陈勇敢从浙江方益兵、冯志娥,景德镇夏松林,德兴张**、吴**等人处购进废旧钢材后,将相应交易数据报给“高敏”并通过“高敏”从亿勤公司获取了进项增值税专用发票共计 17 份,票面金额价税合计 1932.595

万元。该 17 份增值税专用发票经德兴市国税局认证成功后，陈勇敢即通过永捷公司银行账户向亿勤公司银行账户足额汇款。亿勤公司扣除了汇款总额的 7.8% 左右作为开票税款（手续费）后将剩余款额通过个人银行帐户返还至陈勇敢的个人银行帐户上。方**等人的废钢货款则由陈勇敢自行支付，陈勇敢在与江西铜业公司达成销售协议后亦由其自行将上述废旧钢材送货上门履行交货义务。

检察院认为，公安机关认定的犯罪事实不清、证据不足，不符合起诉条件：一是认定陈勇敢因其受票行为导致税款流失之主观故意的证据不足；二是认定陈勇敢因其受票行为造成税款损失之具体数额仍未查实；三是认定永捷公司与亿勤公司交易虚假的证据薄弱易变，难以固定。最终作出不起诉决定。

九、2021 年废旧物资行业涉税刑事风险合规建议

长时间以来，由于回收企业不能从产废单位和城乡居民手中取得增值税进项抵扣发票，按照现行税法规定，企业销售回收的再生资源时，必须按销售价格全额缴纳增值税和以增值税为基数的地方税，导致回收企业销货的价内税负大大高于全国大多数行业的平均税负。对一些增值税交纳数额急剧上升的地方和企业，在国家税务信息预警系统启动后，地方税务部门马上介入调查，无论对是否有问题的回收企业，一律限量或停止供应销售发票，致使企业因无票可开，资金无法回笼，回收业务只能暂停，违约产生大量的经济纠纷。此外，由于回收企业不能取得增值税进项抵扣，导致税务部门不能有效认定一般纳税人回收企业的经营成本和税前扣除项目，税务部门将按税法有关规定，以货物销售价为基数征收 25% 的所得税。这些因素叠加起来，致使经营废钢铁、废有色金属、废塑料、废橡胶、废纸、废玻璃等重点品种的回收企业、尤其是经营规模较大的回收企业，时刻面临生死存亡的危险境地。

废旧物资回收行业目前面临的税收问题，与其行业经营特点及国家的税收政策密切相关。应对税收问题，既需要国家进一步调整和完善相关的税收优惠政策，也需要废旧物资回收企业从内外两个方面加强管理和应对。

针对再生资源回收环节税赋过高、长时间困扰行业发展的突出问题，在国家短时间内不能给回收环节实施税收优惠政策的情况下，政府主管部门和行业协会应尽快沟通财政、税务部门，一是强化行政作为加大税收执法力度，制定城乡居

民个人交售再生资源税收抵扣规定，帮助一般纳税人回收企业获取增值税进项抵扣发票；二是做好地方政府工作，对行业领军企业适度返还增值税地方留成和地方税费，降低税赋以利于引领行业加快发展；三是协调税务部门制定回收企业经营成本监管办法和完善监管手段，在货物流、资金流、票据流“三流合一”的前提下，及时认定回收企业进销成本和税前抵扣项目，以免被误征 25%的企业所得税。

就企业税务风险管理而言，首先，废旧物资回收企业应当通过改进交易模式、优化交易链条、完备交易材料等内容，加强内部风险防控，合规经营。其次，在诸如金三系统风险预警、税务机关协查办案等情形下，面对税务检查时，应当通过税务律师进行法律风险分析，并及时与税务机关进行专业的沟通。最后，对于已经进入税务行政程序或刑事司法程序的案件，需及时聘请律师开展司法救济，从事实认定、法律适用、证据的证明力等角度就案件的具体情况的核心法律问题展开分析，并积极的与主办机关沟通，推动司法机关积极借鉴有利案例的正确处理和做法，以准确的对国家税款作出保护，并同时让涉案人员承担公平合法的相应责任。