

中国财税评论：政策与案例

2013 年第 10 期 总第 10 期

中国社科院财税政策模拟与评价实验室

中国社科院财税法案例研究中心

2013-6-14

编辑： 滕祥志

中国社科院财经战略研究院

E-mail: 13701153759@163.com

MP: +86 13701153759

TEL: 010-68040013

前言

迩来实务界,常有增值税罪案蒙冤者,或家破人亡,或一蹶不振,余甚悲悯之。又数年来,玩索《刑法》205条及《司法解释》,参酌成案及学理,兼融汇税法交易定性理论,孜孜以求,稍有心得。

适值公安部、税总稽查局“首届全国税警联合培训班”,部主管涉税犯罪查处者,精心筹划,妥善组织,于授课内容详加审定,一丝不苟。余忝列授课税法久矣,未见培训内容严谨若此者。又瞩目精研案例,阐述法理,结撰成文,以为参酌。故欣然命笔,为《税法理论与查处增值税犯罪办案指引》,约四万言。

兹呈,以为税法实务和理论进展添砖加瓦,尽绵薄之力。

第一部分: 税法理论与增值税发票犯罪办案指引

交易定性理论与虚开增值税专用发票犯罪 定案指引

滕祥志*

查办涉税犯罪案件,要始终以能够定案为准,因此,查办之初就应该有一个明确的调查方向和办案指引,以便案件查得清、诉得出、判得下,而且当事各方心服口服。为此,应该引入税法的基本理论和概念,并对税收征管制度和经济交易的内在逻辑有充分的理解和把握。

一、税法交易定性理论概述

税法评价无不围绕确认税收构成要件展开。税收构成要件要件由税法规定,受税收法定主义约束。但是,交易类型纷繁复杂,税收构成要件在具体税案中不会自动呈现,这就需要对民商事交易进行法定性。交易一旦产生,交易性质就客观存在,交易定性是运用税法原理、原则、规则对交易性质进行认定的税法分

* 滕祥志,北京大学法学博士,中国社会科学院法学所商法学博士后,曾长期执律师业,现任中国社会科学院财税法案例研究中心主任、税收研究室副研究员。兼任中国人民大学公共政策研究院政府管理创新研究中心研究员,中国财税法学研究会理事、监事,中国财税法学教育研究会理事。研究领域:财税法学、财税公共政策分析。E-mail:tenglawyer@163.com. 联系 13701153759

析活动。交易定性理论，贯穿于认定构成要件的每一方面，在确认（1）纳税主体；（2）税收客体的有无、定性和量化；（3）税收特别措施（税收核定、特别纳税调整、税收优惠条件是否成就）；（4）税收管辖权（税收主权）中均有丰富多彩的体现。税法评价的对象是商事交易，商事交易无不借助合同工具，税法将交易抽象为两种：其一为单一合约交易，其二为复合交易。

1、单一交易

单一合约交易是指一个合同中只存在一个法律关系的交易，比如，买卖、租赁、联营、特许权使用、股权转让等。在单一合约交易中，认定纳税主体和税收客体并不困难，一般借助于商法的外观即可。但是，在特别情形下，会发生交易的法律“形式”、“外观”和“名称”与交易“实质”的分离，这就需要秉持实质课税的法理，去形式而求实质。比如：名为“联营”实为“借贷”、名为“委建”实为“买卖”、名为“联建”实为“以物易物”、名为“买一赠一”实为“折价销售”（国税函[2008]875号），名为“投资合作”实为“租赁”，名为“赠与”实为“租赁”、名为“销售-回购”实为“融资”（国税函[2008]875号）、名为“承包”实为“挂靠”（借用资质）、名为“借款”实为“利润分配”（财税[2003]158号）、国税发[2005]120号）等，不胜枚举。

2、复合交易

复合交易分三种：（1）单一合约中隐含两个或两个以上法律关系的交易。如联建合同、互易合同、以房抵债、以房抵息、以股抵债、企业并购（现金换股、以股换股、以债券换股、债转股）、以物易物、以货抵债、以服务冲抵租金等。此时，要对交易进行分解，分别进行税法评价，确认交易性质。（2）第三人介入交易。比如代理、居间、行纪、拍卖、名义借用、资质借用、纳税担保、代缴、信托、融资租赁等；此时，认定纳税主体一般应尊重商法的外观主义，但在充分证据约束之下，可以适用实质课税。（3）经一组合约实现的交易。如融资租赁、融资融券、售后回租、销售-回购、线性交易、环形交易等。此时，交易实质与交易形式分离，应该根据实质课税的原理，对交易结构、流程、权利义务状态、性质等进行法定性。

3、认定纳税主体的原则

在复合交易中，认定纳税主体需要秉持两个原则，其一是“私法先行原则”，也即税法评价须尊重商法的外观主义，以商事交易的外观确认纳税主体，比如拍卖、代理和名义借用等；其二是实质课税原则，也即在充分证据约束之下，对形式-实质分离的交易进行税法否认，而依据交易的实质进行税法评价，比如融资租赁交易中，融资租赁公司实质在提供“融资”加“服务”的交易，而非“买卖”和“出租”；销售-回购中，将两个交易整体看待，实质在进行融资活动；售后-回租中，承租人“销售”货物给“出租人”没有实质意义，只具有形式意义，税法否认这一“销售”交易的存在（税总公告2010第13号）。私法先行原则与实质课税原则互相补充，相得益彰。一般而言，私法先行原则为一般性原则，要优先适用；而实质课税原则也是税法的基本原则，需要具体针对交易类型、考量相

关证据规则，要受到充分证据约束。

4、关于实质课税的中立性原理

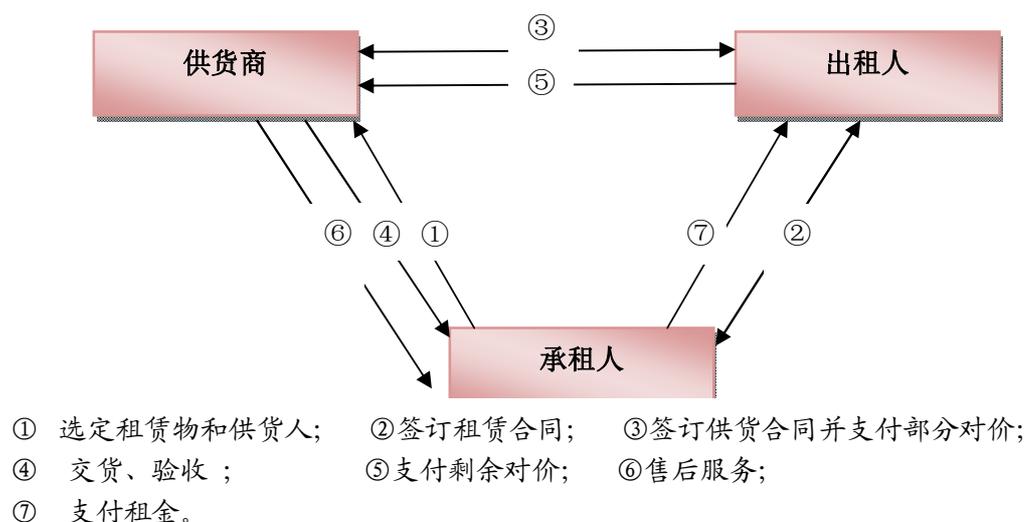
税法学界以往一提到实质课税，就将其与反避税和税务机关扩大自由裁量权无条件联系起来，这是一个理论误区。理由上面已经谈过。这里还要注意的几点是：首先，实质课税贯穿于税收立法、执法和司法全过程，离开实质课税的原理，**课税要件的法律创制、行政认定和司法决断**皆无从谈起，这造就了实质课税原则在税法领域的独特地位，成为税法领域全面适用的独特原则。其次，在学理上实质课税原则具有中立性。所谓中立性，即该原则并没有利益偏向，援用该原则为课税要件事实的认定，纯粹系一项税法分析技术性活动，不具有保护国家税权的鲜明特性。也即，在税法分析中适用实质课税原则，有时有利于纳税人，有时有利于国家税收，不具有特定的利益偏好。税法实践中，纳税人也好，税务机关也好，双方援引实质课税为课税要件事实认定的案例，所在多有。

例如，实务机关主动援引实质课税原则，将售后回租的交易结构中，承租人“销售”动产给“承租人”的交易环节没有法律和经济意义，不予征收“销售”环节的增值税，也不征收“出租”环节的营业税。

出于公平和衡平的考量，实务中，税企双方均可援用实质课税原则来争辩和确认税收构成要件¹。由此，实质课税原则对保护税企双方利益均有重大作用，不具有某种利益偏好性。客观上，交易实质的探求和交易定性，须借助综合法学的涵养和功力，须秉持公平和税收法定的基本价值，是一项纯粹的法律分析技术和活动，乃是税法分析的一项基本内容。

以下试以融资租赁这一复合交易为例说明：

表一：融资租赁交易结构图



¹ 滕祥志：《税法的交易定性理论》，载《法学家》2012年第1期。文章分析了交易定性在认定纳税主体和税收客体的诸多表现，未讨论在特别纳税措施（税收核定、特别纳税调整、优惠条件成就）、税收管辖权领域的适用。

从交易定性和实质课税的视角观察，融资租赁交易结构乃是一个三方主体和两个合同关系组成的复合交易。特点是：（1）“出租人”拥有货物的物权，但不承担货物的瑕疵担保责任；这显然是为防止法律风险而做的制度安排；（2）交易的启动、货物的规格、型号、价款等皆由“承租人”与“厂商”协商敲定，交易的启动权不在货物的“买方”，即不在“出租人”；（3）货物的瑕疵担保责任在“厂商”，“承租人”的货物“适租索赔权”不针对物权所有人，而针对“厂商”即“卖方”。在“营改增”之前，出租人实质在提供服务与融资的服务，满足营业税纳税客体，而与增值税税收客体不相关联。因此，认定出租人系营业税纳税主体，这与反避税无任何关联，纯粹系法律分析技术活动。而相关税法规则²，以融资租赁公司的审批主体来决定纳税主体，就不符合税法内在法理。在“营改增”之前，由于承租人难以取得购买货物增值税进项发票，业界发展出“售后回租”业务，其交易结构图如下：

表 2-1 融资性售后回租结构图（自有资产）

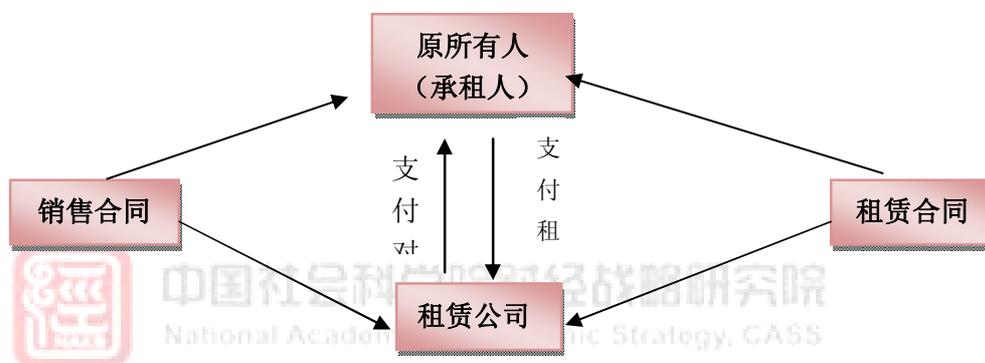
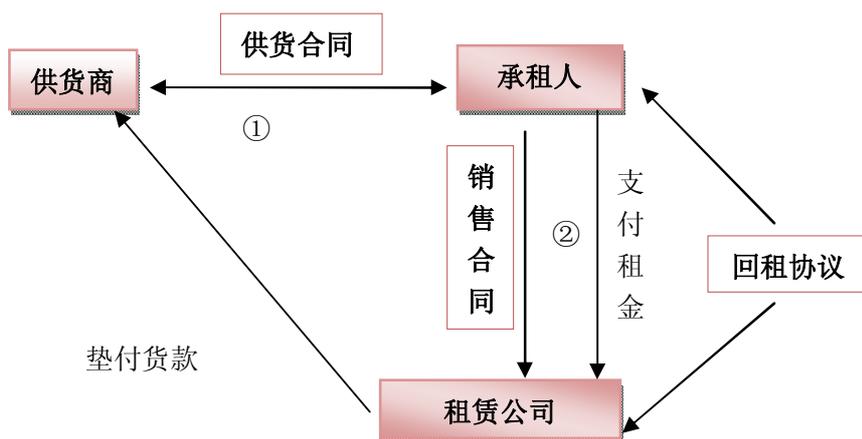


表 2-2 融资性售后回租结构图（非自有资产）



- ① 供货方将增值税专用发票开具给承租人，承租人可据此进行进项税额抵扣；
- ② “营改增”试点地区有形动产融资租赁适用 17% 增值税税率，据此承租人支付的租金也可进项抵扣。

² 参国税函[2000]514号，该税法规则以融资租赁公司的审批设立主体来分别决定征收营业税或者增值税，没有根据交易的结构和实质来决定税收客体，不符合税法法理。

实务中,售后回租主要是为了解决承租人的增值税进项抵扣问题。其交易的结构的特点是:(1)“承租人”与“厂商”直接签订供货合同但不支付货款,而由“租赁公司”垫付货款;(2)“承租人”再将自己拥有的设备销售给融资租赁公司,但不转移货物的占有;(3)“承租人”从租赁公司将设备回租,并支付租金。税法上,在“售后-回租”交易结构之下,承租人能够直接从厂商获得增值税进项发票,从而解决融资租赁交易结构下承租人的增值税发票难题。

国家税务总局公告2010年第13号规定:“融资性售后回租业务中,承租方出售资产的行为,不属于增值税和营业税征收范围,不征收增值税和营业税。”从税法看,售后回租交易结构由“出卖”-“转卖”-“回租”三个环节构成,其实质是“转卖”人没有“交付“标的物,买受人租赁公司也没有支付“对价”。从实质课税的角度,税法否认这一中间交易环节,而交易各方利益包括国家税收利益均无受损,还带来了增值税抵扣的便利。

由此,实质课税原则的援引和适用,可以由税务机关启动,并在具体税法规则中体现,有时则纯粹有利于纳税人。

5、实质课税与反避税

笔者认为,避税行为在税法上表现极为丰富多彩,有的表现为虚伪之行为、有的表现为以人为设计的线性交易或者环形交易形式掩盖或者遮蔽交易实质的行为;有的表现为控制产业链条中(设计、制造、仓储、物流、分销、零售)各个环节的利润和价格(转让定价),以达到减轻或者免除税收负担的目的之行为;有的利用避税地之离岸公司(中间控股公司)转移利润或间接转移被投资国股权,等等。

这些行为首先是经济行为,其次是民商法意义上的私法行为,极难在民法意义上一概认定合法、非法或无效,也极难在税法意义上一概进行税法否认。比如,转让定价税制的发展历史表明,各国对于转让定价的税法规制各不相同,直至发展出了预约定价税制,则展现出税法的谦抑性和协商性品格。为此,不能一概将转让定价等行为视为狭义的“避税行为”,理由在于:

其一,避税乃经济学术语。避税本身乃经济学术语³,很难抽象概括成具有典型意义的规范的税法学术语。税法学的基础规范术语为税收构成要件,其核心术语如税收主体、税收客体、税目、税率、税收特别措施等,构成税法学的基本范畴。一如民法学、刑法学或者经济学的基本范畴,学科基本概念和范畴构成学科的研究起点和范围,基本概念乃学科发展的基石。但是,“避税”概念不具有这一特点。因此,无论对避税概念的内涵或外延以及构成要件做何种探讨,目前来看,避税的法学探讨其学理进展有限。究其实,反避税乃司法政策和经济术语。既然避税系不可避免之经济现象,其中部分违背实质课税的法理,部分属于意思

³ 公认较早开始系统全面研究避税的是著名的美国经济学家约瑟夫·E·斯蒂格里茨的《避税通论》(The General Theory of Tax Avoidance),该文全面概括了避税的一般准则,运用一般均衡的方法分析了避税的经济效应。描绘了一系列减轻参与交易各方总税收负担的避税方案,并提出了税收制度改革建议。该文奠定了经济学家研究避税问题的理论基础和基本方法。载《豆丁网》<http://www.docin.com/p-49772733.html>, 2013年4月20日访问。

自治的领地,那么税务当局对此不能视而不见。各国都力图建立反避税制度,税法也加强了反避税的研究。但是,避税之概念内涵多从经济学的角度界定,很难从法学的角度特别是从构成要件的角度界定,将避税和反避税为法学类型化的努力收效甚微。因为,将形形色色的避税行为抽象化、类型化,受人类认知能力的制约,决定其努力殊难奏功。

其二, 避税之构成要件难以自足。现有的关于避税的税法讨论恐已走入误区,税法针对避税行为难以抽象出一个可类型化的构成要件。狭义避税说之构成要件理论中的“异常”、“不相当”、“商业目的”、“构成可能性”等概念,实践中极难在客观上进行把握,不足以对税法否认提供充分论证。比如,避税之主观动机,实践中如何认定和把握?“合理商业目的”这一概念本身实际上也需要准确界定,不同的历史阶段可能有不同的内涵,以此作为“避税”之构成要件是否影响稳定性和可预期性?节省捐税成本是否是商业目的本身?正如有的学者主张,避税行为本身需要成本,其本身就是一项商业安排,系商业活动的一个组成部分,税法如何将商业安排之减轻税负行为与商业目的划清界限?“形成可能性”恰恰与意思自治的精神一脉相承,对“形成可能性”冠以“反避税”的法学界定,是否违反了经济领域的自主性?从而破坏意思自治空间?因此,以笔者拙见,狭义说之避税行为之构成要件在法律上不具有确定性和可以把握性,因而难以成立,也带来操作执行上的巨大成本和风险。

其三, 换个视角看反避税。避税系一种经济现象,其中部分避税行为属于意思自治的范畴,税法对其根本就无法予以否定,这就是“避税非法论”之质疑理由。⁴当然,其中部分避税行为其经济行为的法律外观与其法律实质不一,或经济行为的外观与经济后果的实质不符,根据税法去形式而取实质的原理,可以运用实质课税原则予以否定。上述“脱法避税论”中的“构成要件二”,即为实质与形式分离时的税法规制问题,系实质课税原则的论证范围。如此看来,避税构成要件本身难以自足,只能从实质课税原则的视角进行说明和论证。笔者拙见,避税之构成要件理论系伪命题,相反,交易定性的法律分析活动则具有生命力。因此,须认真对待具体个案,因为个案具有差异性。与其费力地探讨其避税动机(意图)、探讨其是否“滥用”法律“形成可能性”、探讨行为人的行为是否符合“税法意旨”,不如认真探讨交易形式与交易实质之间的张力,按照交易定性的规则来进行税法分析。《企业所得税法》将第六章名为“特别纳税调整”而非“反避税制度”,体现了立法者对于“反避税”之法律属性的审慎和疑虑。因此,在税法分析活动中,以交易定性⁵的视角看待反避税,或许反而豁然开朗。

其四、正本清源反避税

法律文化,素有意思自治和“法无明文禁止即可为”共识,这与“一般反避税规则”形成张力。实务中,面对一个具体(姑且名以“避税”)税案,很难适用“一般反避税规则”。笔者以为,好看而不好用,是这一税法规则的重要特

⁴ 陈少英、谢徽:《避税行为非法性质疑》,载《现代财经—天津大学学报》,2006年第10期。

⁵ 滕祥志:《税法学需要一个核心概念》,2011《中国税法暨中国首届税务律师论坛》演讲词。
<http://tenglawyer.blog.163.com/blog/static/208457121201272710926267/>。2013年4月23日星期二访问。

征。实践中,国家税务总局分别另行出台了诸多反避税规则⁶,非常具体,十分切合实际。正是这些规则,而非《企业所得税法》的一般反避税规则,在税法实践中担当重任。而这些规则,均站立在丰富的实践基础上,非常具有操作性。

历史上,力图将法典完善化的理想和努力源远流长,从《法国民法典》和《德国民法典》起算,人类穷其智慧都未能够将法典构筑得尽善尽美。生活事实随时代而变迁,法典的不时修订和随时更化,就在所难免。况且,“法不禁止即可为”的绝对信条,已经不合时宜,开始松动。从法理上讲,如果把法律看成是公意的表达,总有一些法典不能囊括或列举的行为,是法律所不鼓励甚至反对的,故需要法律的解释和填补漏洞,这一环节在判例法是通过法官造法得以实现。论者以为⁷,英美法系实质课税原则中的“虚假交易理论”、“经济实质理论”和“商业目的理论”、“实质高于形式理论”、“分步交易理论”等,即在纷繁复杂的涉税案件中挖掘和提炼出来。

刑法成功发展出犯罪概念和构成要件理论,原因在于,刑法之犯罪概念是“危害社会”、“触犯刑律”和“应受惩罚”行为,配合刑法之“法无明文不为罪”原则,可将罪与非罪彻底厘清而不拖泥带水,故刑法所界定的犯罪概念,已经在刑法分则有明文规定,得到具体落实,具备可操作性。且“罪刑法定原则”引申出“类推禁止”。但在税法,不得一概推行“类推禁止”⁸,因为税法规制的经济行为具有连续性,故税法必须承认“有限溯及既往原则”或“不真正溯及既往原则”。⁹这就与刑法有了区别。由于税法难以构建出避税及其构成要件的理论大厦,也不能将避税行为一一列举,因此,在实践中尤其是税法分析中,“避税”行为的类型化努力,迄今难以施工。恰好是那些具体的、充满实践理性的税法规则,担负起了反避税的重任。

6、结语

综上所述,税收构成要件在税收争议中不能自动呈现,它必须要有一个双方争辩达成共识的一个过程,而争执论证最核心的就是对交易进行定性,而交易定性与民商事法律关系的分析工具又密切关联。

交易定性能使税法的构成要件生动地呈现,使争辩的双方达成共识。但交易是非常丰富多彩的,至少可以分成两类:一类是单一交易,比如说名为借贷实为分红,这种名和实的分割、名和实的对立、名和实的悖论,就会在特定场合出现,此时实质课税便开始发生作用。实质课税就是去形式而求实质,实质课税在交易定性中无处不在。还有一类交易是复合交易,主要有三种:一种是单一合同内蕴

⁶ 具体的反避税规则评析,参滕祥志:《部颁税法规则正义:从形式到实质》,第三部分,载《公法研究》2011年10期。

⁷ 滕祥志:《税法实质课税原则研究》,中国社会科学院法学研究所博士后研究报告2010。

⁸ 税法不适用类推禁止,参葛克昌:《所得税与宪法》,北京大学出版社2004年版,第211-213页、第125页脚注134。税法与刑法之目的和宗旨差异,参第125页脚注133。国内文献参,杨小强:《合同的税法考量》,第八章《类推适用在税法上的运用》,山东人民出版社2007年版,第151-185页。

⁹ 黄茂荣:《税法总论》(第一册),植根法学丛书编辑室编辑2002年版,“夫妻剩余财产差额分配请求权之规定的溯及效力”,第177-258页。陈清秀:“税法上法律不溯及既往原则”,载《税法总论》,植根法学丛书,中华民国九十年十月第二版,第259-278页。翟继光:《论税法中的溯及既往原则》,载《税务研究》2010年第2期。

含多重法律关系;一个是第三人介入交易;一个是经一组合约实现的交易。多个主体融进一个合同,此时,合同法评判与交易定性发生分离。

杨小强教授提出的税法三次评价理论¹⁰价值很大,民商法交易第一次评价,税法第二次评价,刑法第三次评价,后一次评价以前一次评价作为基础,但不完全以前一次评价作为指挥,它偶尔会有所背离。比如,在第三人介入的交易,例如代理、居间、行纪、名义借用、资质借用、信托、融资租赁等。第三人介入交易会发​​生法律关系和交易定性的分离,此时,同样需要实质课税的指引。交易定性是实践性的,它的实践性使税法的生命力变得非常强大,从某种程度上说,税法学研究可以从交易定性出发,研究实质课税、部颁税法规则,并在实际案例中,形成税法知识积累。

交易定性理论使得税法成为一门具有核心概念和逻辑起点的独立学科。交易定性理论也为税法提供一个分析工具,税法分析遂成为实践性强、逻辑自足、日益精细和受人内心尊敬的活动。交易定性理论彰显税法与民商法的融通与交集,也为刑法评价提供了一个基础和平台。因此,交易定性理论强调法际的整合和融通,也彰显税法的复杂性、综合性、谦抑性和挑战性。

二、虚开专票犯罪定性应当注意的几个问题

税法评价的核心是认定交易的性质。发票既是交易凭证也是付款凭证;既是抵扣增值税进项税款的凭证,也是计算成本、费用或损失(税收客体量化)的凭证。因此,发票的开具必须合法合规。

税法所谓“交易”,是指销售货物(有形物或者无形物)、提供劳务或者从事其他经营活动、获取对价的行为。在增值税法,特定情况下,某些行为虽未获取对价也被拟制为交易:比如赠与、同一机构之间转移货物、自产品用做职工福利等。税法认为,在完成劳务、财产权转移时(财产项下的权益和风险随之转移)时和收取款项时,交易(债权行为和履行行为)完成。

因此,税法认为就普通发票而言,(1)在代收代付(包括但不限于房产开发商代收购房人的契税和维修基金)时,不得开具发票;(2)在纯粹成立债权、借记关系的经营活动时(包括但不限于银行存款、向借记卡中存入款项时),不得开具发票;(3)在经纪人接受委托人款项时(包括但不限于期货公司接受客户存入购买期货资金、证券公司接受客服委托购买股票资金等时、房产经纪公司接受购房人的购房定金、预付款或者全款时),不得开具发票。等等。因为以上情形,均不满足税法“完成劳务、转移权益或风险、获得对价”的交易要件。

就增值税专用发票而言,《增值税暂行条例》第二十一条规定了三种不得开具专票的情形。这时,对于销售货物或提供劳务的主体而言,就积累了一部分“未”开具专票的交易额度,如果此时,行为人将增值税专用发票开具给非直接交易人,则构成虚开(法函[1996]98号);接收方明知且故意的,为虚开共犯(96《司

¹⁰ 杨小强:“法际整合与打破法学学科矩阵”,载《合同的税法考量》第一章,第1-17页,山东人民出版社2007年版。

法解释》之三)。

税法所谓“虚开”，一是“无货虚开”，也即“未发生实际交易”的虚开（“无中生有”）；一种是“票货不符”，也即“发票未真实反映交易实际”的虚开（“有而不实”）；一种是“虽然从事了实际交易但让他人为自己虚开”，即“非直接交易对象”的虚开（“张冠李戴”）。以上分别对应96《司法解释》规定的三种情形，且行为人主观方面皆为故意，而且是直接故意。

这三种虚开的认定，在证据上和难易程度上，逐渐加大。也即，认定“无货虚开”在法定性上最明显，不会造成定性错误；认定“有而不实”也不会太困难，比如销售清单张冠李戴，与实际销售不符，非免税货物冒充免税货物，可以认定为虚开，但是在证据认定上，需要认真进行比对，证据标准要求较高。但是，在认定“非直接交易对象”时，则有可能面临第三人介入交易的诸多复杂交易类型，比如、代理、行纪、居间、名义借用、资质借用、拍卖等多种情形，如不仔细斟酌，也不了解交易定性的理论，极有可能造成错判。

为此，需要分别从不构成虚开的具体情形具体阐述，尤其要关注到第三人介入交易的复杂交易情形，也即，需要了解哪些交易类型不构成虚开：

1、代缴税款结构中，代缴税款人不构成虚开。废旧物资征管实践中，常有税务机关与纳税人反复磨合，形成收废企业设立几个个体户的交易结构，零散户以个体户名义进入交易并申请税务机关开具发票，零散户以个体户的名义缴纳税款，收费企业实际承担税款，实现零散税源集中归集缴纳，在交易真实性的约束条件之下，不构成虚开。**2、汇总开具发票的，不足以认定为虚开。**零售业销售时，可以集中开具发票（国税发[2006]156号第十二条），汇总开具时，只要货票一致，即在交易真实的约束条件之下，就不构成虚开；**3、票货时间不能同时的，不足以一概认定为虚开，需具体个案具体认定。**长期固定客户，有可能先票后货（国家税务总局公告2011年第40号、《增值税暂行条例》第19条第1款），也可能先货后票，但是，月底对账期中或者期末找平的，不构成虚开。而且，如果先票后货，在意外事件或者不可抗力（自然灾害、政府管控、意外诉讼、当事人失去自由）等情形之下，造成交货困难的，不构成虚开。**4、国税发（2002）893号文的交易结构不构成虚开。**也即“零散户”-“收费企业”-“用费企业”的交易结构，即便零散户直接送货给用费企业的，也不构成虚开。**5、销售主体与履行（物权）行为分离时，不构成虚开。**比如，某公司购买货物，但指示卖方向第三人交付，这时，履行的方向与货物买卖的方向不同，但不构成虚开。同理，某甲向乙公司购买进口汽车，乙公司随向丙汽车销售商或者进口商订购同类汽车，但是，丙实际向甲实现交付。这种情况下，甲乙之间、乙丙之间成立两个销售关系，为节省履行费用，丙直接向甲为交付之履行行为，但不构成虚开；厂商销售货物给一级经销商，以及经销商分销售给二级经销商（卖场），卖场直接零售给消费者的，如果厂商直接发货给消费者，也不构成虚开。**6、卖场与品牌的联营合作，不构成虚开。**某些品牌商会与卖场签订合作协议，品牌入住著名卖场但不缴纳租金，而从销售利润中提成给卖场，由卖场向顾客开具销售发票。但是，卖场并不办理进货也不管理库存，相反是品牌商办理进货并管理库存，这时，卖场不构成虚开。相反，如果品牌众多，实际上构成了“代缴”增值税的结构，即

税务机关认可卖场直接代若干品牌缴纳增值税, 税务机关实现了征管效率, 品牌商业也节省了交易费用。7、**在交易中增加一个交易环节的, 不构成虚开。**比如, 甲乙本欲销售货物, 但乙因故不能立刻付现, 这时, 甲乙邀请丙加入到销售关系之中, 甲丙之间、丙乙之间分别签订同一标的的销售合同, 或虽未签订合同, 但达成合意, 分别缴纳增值税款, 直接由甲向乙为交付货物之履行行为。这时, 丙直接付现给甲, 而甲丙均不构成虚开。在不侵害国家税权的前提下, 税法和刑法应尊重交易主体的私法自治。8、**第三人介入交易的,**在代理、行纪、居间、资质借用、名义借用、拍卖、代销、经销等场合, 税法和刑法应认真分析给交易主体的法律地位, 准确把握交易定性, 慎重为税法评价和刑法评价。比如拍卖交易中, 拍卖人不属于实际销售当事人, 仅为受托的销售主体(代销), 但是, 拍卖人缴纳增值税款并开具发票的(国税发[1999]40号文), 不属于虚开。

综上, 认定虚开犯罪的依据是刑法 205 条和尚未废止的 96《司法解释》。**认定基础是对税法交易和税收征管制度有深刻的把握和理解。**否则, 仅仅从刑法构成要件出发认定, 就会犯形而上学的错误。因为, 205 条的犯罪构成要件, 在刑法理论和实务界存在争议, 尤其是“目的犯”和“行为犯”之争, 社会危害性之争, 等均未有定论。在刑法理论和实务界存在争议, 尤其是“目的犯”和“行为犯”之争, 社会危害性之争, 等均未有定论。在刑法学界, 也存在“代实开”、“无偷骗税款的目的”和“换开对开未损害国家税收”是否构成犯罪等激烈争论。引入税法交易定性理论, 使刑法评价建立在坚实的民商法和税法评价基础之上, 从而实现法际整合和法际协调, 并反过来化解这些刑法理论争议。

结合刑法实务界的意见, 未来应修改《刑法》205 条将其改造为“目的犯”。也即, 将不具有抵扣税款或骗取出口退税款目的、未造成税款损失或无造成税款损失可能的开票行为, 不以虚开增值税发票犯罪论处, 或以其他罪名论处; 或以行政违法论处; 或以不够成虚开论。此外, 由于《增值税法》立法完善在即, 应该认真研究复合交易特别是第三人介入交易的“票货款”的复杂流转关系, 将现行仅适用于单一合约交易的“票、货、款”与交易主体一一对应的税法规则加以完善扩充, 以应对交易结构复杂化、交易类型多样化和税收管理创新的实际需要。这需要实务界、主管机关和学术界的多方共同努力。

不过, 在刑法 205 条尚未修改之前, 公安经侦机关可以下列为依据办理: (1) 研究生效判决的先例, 如果构成有罪判决的, 比如广东惠州蔡案“让他人虚开”案件, 可以参酌执行; (2) 符合 96《司法解释》的三种情形的, 可以认定为虚开。除此之外, 换开对开的, 可能构成虚开(无货物交易的虚开), 等等; 因此, 《司法解释》可以成为公安经侦机关的办案依据。但是, 总体来看, 由于政府管理和税收管理的外部环境发生了深刻变化, 《刑法修正案》七、八彰显“税企协调”、“二元和合”的理念。不远的将来, 305 条有修改成“偷逃税款…的”可能, 即彻底改造成目的犯和结果犯。但在此之前, 公安办案, 可以税法交易定性理论和司法解释的具体规定为据。

第二部分 案例评析

壹、湖南“2004-7-23”特大虚开增值税专用发票案

湖南 2004. 7. 23 虚开专案曾轰动一时。一审期间, 湖南省国家税务局曾向国家税务总局请示该案的交易结构是否与国税发(2002)893号文同。为此, 国家税务总局转回复专函, 认定湖南 7. 23 案的交易结构与国税发(2002)893号不尽相同。尽管如此, 该案一审郴州中级人民法院判决地被告不构成虚开增值税专用发票犯罪, 后郴州市检察院提起抗诉, 湖南省检察院支持抗诉, 但湖南省高院裁定维持原判, 被告无罪释放。

一、案情简介

2003年5月, 被告人郑映辉、邓东生、李红生、陈波在广东省韶关市商谈合伙做废钢生意的相关事宜。经协商, 由郑映辉负责废钢的收购和销售, 李红生负责注册成立公司以领取发票, 发票交由郑映辉填开结账。结账后; 由郑映辉按实际开票数量每吨付给李红生“好处费”5元, 李红生再将每吨5元中的2元付给邓东生, 剩余部分由李红生扣除费用后与陈波平分。

2003年8月、12月, 李红生先后通过陈波找关系打招呼成立了宜章县再生资源公司黄沙堡购销站及岩泉分公司, 办理了税务登记证、营业执照等相关证照, 并取得了免税资格。李红生将公司的证照及公章等物品交给郑映辉, 郑映辉代表上述公司于2003年9月、12月与广东韶钢松山股份有限公司(以下简称韶钢松山公司)签订了废钢买卖合同, 并从2003年9月起, 陆续从湖南长沙、岳阳、汨罗、郴州等地及广东东莞、广州、惠州、深圳等地收购废钢174732吨销售到韶钢松山公司, 用李红生提供的湖南省废旧物资销售发票与韶钢松山公司结算货款, 其中黄沙堡购销站从2003年9月22日至2004年5月8日开具给韶钢松山公司湖南省废旧物资货物销售发票2450份, 销售废钢121541吨, 销售金额共计235942517.63元; 岩泉分公司从2004年1月3日至2004年5月8日开具给韶钢松山公司湖南省废旧物资货物销售发票1158份, 销售废钢53190.68吨, 销售金额共计111023203.55元, 韶钢松山公司根据黄沙堡购销站、岩泉分公司开具的废旧物资货物销售发票已向广东省韶关市国家税务局韶钢征收分局抵扣进项税额34697572.12元。通过上述与韶钢松山公司的废钢交易, 郑映辉获利550000元, 邓东生获利332300元, 李红生获利353995元, 陈波获利187360元。上述事实有被告人供述、证人证言、书证、司法会计鉴定证明, 足以认定。据此, 判决如下: 宣告被告人郑映辉、邓东生、李红生、陈波无罪。

湖南省郴州市人民检察院抗诉提出“1、被告人郑映辉不是接受被告人李红生、邓东生、陈波等人的委托, 代表黄沙堡购销站, 岩泉分公司从事经营活动, 而是个人从事经营活动, 让被告人李红生等人代开抵扣税款发票。2、被告人郑映辉个人从事经营活动, 让被告人邓东生、李红生、陈波代开抵扣税款发票以及被告人李红生等人没有货物购销而为被告人郑映辉代开发票的行为均属虚开抵扣税款发票的行为。其行为均构成虚开抵扣税款发票罪。3、被告人郑映辉、邓东生、李红生、陈波的行为不适用国家税务总局国税函【2002】893号批复。”

湖南省人民检察院支持抗诉提出“1、郑映辉与李红生等人之间不存在合法的委托经营关系。2、郑映辉虽进行了实际经营活动，但让他人为自己代开票，属于虚开抵扣税款发票行为。3、邓东生、李红生、陈波自己未进行实际经营活动但为他人经营活动代开发票，亦属虚开抵扣税款发票行为。4、郑映辉、邓东生、李红生、陈波等人的行为侵害了国家税收征管秩序和发票管理制度，应当依法追究刑事责任。”

后湖南省高院经审理（2006湘高法刑二终字第11号《刑事裁定书》）认为：原审被告人郑映辉、邓东生、李红生、陈波等人分工协作，李红生负责注册成立公司，领取发票，郑映辉用李红生注册成立的公司的证照以公司名义与韶钢松山公司签订合同，并收购废钢履行公司的合同，用公司的发票与韶钢松山公司结算货款，并分配利润。现有证据不能证明本案存在虚开的行为，故认定郑映辉、邓东生、李红生、陈波的行为构成虚开抵扣税款发票罪的证据不足，指控的犯罪不能成立，郑映辉、邓东生、李红生、陈波的行为不构成犯罪。抗诉机关提出的抗诉意见不予采纳。依照《中华人民共和国刑事诉讼法》第一百六十二条（三）项、第一百八十九条（一）项的规定，裁定如下：

维持湖南省郴州市中级人民法院（2005）郴刑二初字第8号刑事判决，原审被告人郑映辉、邓东生、李红生、陈波无罪。

二、行业税收管理回顾

1991年，国发[1991]73号文确立废旧金属收购严格审批管理制度，严禁个人收购生产性废金属。1994年公安部令第16号规定，收购生产性废旧金属的企业实行许可管理制；个体工商户收购非生产性废旧金属，先办工商登记，再到公安机关备案。此时，收购主体主要是供销合作社和经公安机关审批许可的国有企业。

1994年，财税字[1994]012号文规定：废旧物资经营主体如不能取得增值税进项发票的，依据税务机关批准使用的“收购凭证”上注明的收购金额，依10%的扣除率计算进项税额予以扣除。1995年，财税字[1995]24号文规定，对废旧物资经营单位增值税一般纳税人实行先征后返70%政策。

1998年，内贸行一联字[1998]第6号文规定，公安机关对旧货流通行业实施特种行业管理，经营旧货的个体户需获得当地公安的批准文件，才获准工商登记开业。2001年，财税[2001]78号文规定：收购企业免增值税，利废企业按照税务机关监制的普通发票抵扣10%的进项税，收费企业只能开具普通发票。从此，废旧物资收购企业，进入长达十年的免增值税时代。

2002年，《行政许可法》出台，行政审批改革逐渐推进，生产性废旧金属收购的特许管理制度遂被取消。国发[2002]24号文取消内贸行一联字[1998]第6号“旧货流通行业特许”、取消1994年公安部令第16号文“设立非生产性废旧金属收购业及个体工商户核准”。此后，从事废旧物资收购主体激增且多元化。

2004年, 国税发[2004]60号文明确, 享受**免税的主体资格**条件有三: 其一是经工商登记; 其二有固定经营仓储场所; 其三是会计健全能准确提供税务资料。由此, 这个行业准入审批已经取消的大前提下, 免税资格认定失去凭据, 行业税收管理依然埋下隐患。

2008年, 财税[2008]157号规定: 废旧物资政策被纳入改革体系, 统一开具专用发票, 原来的废旧物资专用发票宣告作废, **免征**增值税改为**先征后返**, 2009年为70%, 2010年为50%; 取消利废企业购入废旧物资时按销售发票上注明的金额依10%计算抵扣进项税额的政策。

三、行业税收管理的特点

其一, **免税待遇与行业准入取消耦合**。财税[2001]78号实施免税待遇, 而2003《行政许可法》出台后, 公安机关取消了“生产型废旧金属”收购的准入审批, 也取消了“旧货流通行业”特许制度, 大量的市场主体趁机加入, 鱼目混珠。这样, 市场参与主体激增与收购企业的免税待遇相互作用, 形成震荡, 税务监管的难度遭遇空前考验。从管理层角度, 先后推出**发票面额控制制度**、**销售发票签章制度**、**纳入增值税专用发票防伪系统制度**等措施, 实地审核交易制度等, 取得一定的效果。但是, 无法彻底根除虚开发票行为, 以致2008年优惠政策的彻底调整。然而, 从国际上看, 废旧物资收购和再生资源行业, 恰好走向一条行业准入之路。进入循环经济的市场主体, 必须满足市场准入和环境保护许可条件, 主要表现为: 投资应符合一定的数额标准、技术和设备应符合国家的规定、环境影响评价结果应该合格、进口的产品能够再用或再生利用、进口资源应为无毒固体废物等。欧共体1975年关于废物处置的《框架指令》要求全面建立许可制度, 这项制度得到了欧盟成员国的广泛响应, 如奥地利1998年修正的《废物管理法》第15条规定, 任何回收、储存、运输和处理废物的单位和个人必须取得有关部门的批准。爱尔兰1997年的《废物管理许可规定》也作了类似的规定。¹¹但是, 我国的再生资源行业却走出了一条取消准入之路, 当取消准入和免税待遇政策相叠加, 行业税收征管由此走入死胡同。

其二, **免税资格认定制度与免税规则冲突**。在财税[2001]78号免税待遇和取消准入的大前提下, 国税发[2004]60号推出了“免税资格认定制度”。这项制度最终未能克服管理难题。原因在于, 免税资格认定在法理上不属于行政许可, 而是行政确认, 两者在法律后果、程序、环节、要件上有区别。(1) 许可是依法对一般禁止的解禁, 即依法赋予主体特定权限、行为资格和能力。许可是事前行为, 即只有经过法定程序获得行政许可的主体, 才获得为某种行为的资格、能力或准入。(2) 行政确认则是事后评价行为。确认本质上是一种羁束行政行为, 行政主体应严格按照法律规定条件进行确认, 并尊重客观事实, 对行政法律规范和适用很少有选择余地。法律性质上, 国税发[2004]60号文件所谓“免税资格认定”不属于行政许可。制度安排上, 财税[2001]78号免税优惠的税法规则在前, 免税资格认定确认行为在后, 除非另行设定其他的限定条件, 否则免税资格确认势必落空。(3) 在免税优惠政策的大背景下, 国税发[2004]60号免税资格认定

¹¹ 常纪文: 《欧盟循环经济立法经验及其对我国的启示》, 《当代法学》, 2005年第1期。

条件过于笼统、简单。既没有规定经营者注册资本金,也没有规定生产人员数量、经营场所及仓储场地的面积大小,免税资格认定的规定也没有加以详细规定,不利于税务机关的管理,还会引发寻租的制度风险。

四、行业税收管理的法理逻辑

再生资源的税收管理,一个突破口就是产废企业。如果能够从源头上阻止产废企业销售废旧物资的税收问题,也就从源头上破解了行业税收管理难题。因而,其行业交易模式就会成为“产废企业”-“废旧物资经营企业”-“利废企业”之间的销售,就不会产生国税发[2002]893号¹²所谓的“废旧物资收购人员”。然而,由于种种原因,特别是行业行政许可被取消之后,“收费人员”即零散户成为走村串巷的收费大军。而产废企业销售废旧物资的税收管理问题,一直无解,理由另文讨论。

由于利废企业直接从零散户收购,完成交易,无从取得进项发票用以抵扣,则这个“利废企业-零散户”之间的直接交易结构,在税收上绝对不经济。因而不具有现实存在的可能性。实践中,实现废旧物资收购的交易一般要经过两个环节,一是个体户或流动商贩从产废企业或者居民个人汇聚废旧物资,然后销售给收废企业;二是收废企业销售给利废企业,并开具销售发票给利废企业,利废企业用以抵扣10%的增值税进项。这个交易可以分解为三个主体(“零散户”-“收废企业”-“利废企业”)之间的两个销售合同关系。相应产生两个环节的增值税,其一是零散户销售货物的应纳增税税(税率3%);其二是废旧物资经营公司销售环节的增值税,先前是免征;2009年先征后返70%,2010年先征后返50%;2011年之后,取消先征后返征收增值税,全额征收增值税。

实际操作中,从物资流动、资金流转和发票开具看,利废企业拥有固定的供货商(“零散户”),其直接指定供货商将其货物送至货场或仓库,并办理入库手续,货物流转可能并不经过收费企业。因此,经过实践的反复博弈和沉淀,收废企业被加入到交易结构中来,货物流转直接从零散户进厂方货场;资金流转则遵循“利废企业”-“收废企业”-“零散户”路径,发票流转则是:收废企业以收购发票入账,财务上作购进处理;收废企业向利废企业开具废旧物资销售发票,利废企业可以这一销售发票计算抵扣进项税。这个交易结构,就是893号文确立的税法规则。

这个税法规则,其核心流程就是:其一,零散户直接送货至用废企业,从而

¹²【国税函(2002)893号】福建省国家税务局:

你局《关于部分废旧物资回收经营业务政策处理问题的请示》(闽国税发[2002]184号)收悉。经研究,现就有关问题批复如下:

一、关于开具增值税专用发票的定性问题

废旧物资收购人员(非本单位人员)在社会上收购废旧物资,直接运送到购货方(生产厂家),废旧物资经营单位根据上述双方实际发生的业务,向废旧物资收购人员开具废旧物资收购凭证,在财务上作购进处理,同时向购货方开具增值税专用发票或普通发票,在财务上作销售处理,将购货方支付的购货款以现金方式转付给废旧物资收购人员。鉴于此种经营方式是由目前废旧物资行业的经营特点决定的,且废旧物资经营单位在开具增值税专用发票时确实收取了同等金额的货款,并确有同等数量的货物销售,因此,废旧物资经营单位开具增值税专用发票的行为不违背有关税收规定,不应定性为虚开。

在“零散户”——“收废企业”、——“利废企业”之间成立两个购销合同关系；其二，资金流转是沿着“用废企业”——“收废企业”——“零散户”方向进行，由卖方（收废企业）向货物买方（厂家）开具发票，买方（厂家）为发票受票方。国家税务总局的答复认为：这一交易结构不构成“虚开”。

五、893号文作为税法和管理规则，其本身蕴含的法理依据若何？

首先，税法尊重交易秩序及意思自治。税法最初脱胎并建基于民商法。在《德国租税通则》（1911）之前，税法完全从属于民法没有独立的地位。但是，其后滥用法律形式以恶意避税泛滥，《德国租税通则》第41条遂确立经济观察法，从交易形式透视交易的实质，以遏制滥用交易自由的避税行为。但是，在理论和实践中，经济观察法也不断受到质疑，其与意思自治之间仍需保持动态平衡。在我国，出现了“一般反避税规则”以及诸多部颁反避税规则，但是，仅适用于《企业所得税法》领域，将一般反避税规则扩充适用其他税法领域，尚无实定法基础。893号文作为增值税法和行业管理规则，与《企业所得税法》第47条既不冲突，也不涵容。

其次，893号文令各方受益而无人受损。在交易真实性的前提下，插入一个交易环节，对增值税而言并不一定减损国家税收利益，因为增值税是以整个交易环节的增值额为税基，交易环节增加并不一定减少其税基。相反，如果税收绝对的不利益，则交易根本就不会发生，也就不会体现国家税收利益，出现税企利益皆损的局面。这就是说，一项法律制度的变革，应该考虑其实施带来的交易成本和收益。在美国，里根总统曾颁布 **12191号总统令**，要求对新的行政规章进行强制性“成本-收益”分析，禁止实施社会成本超过社会收益的规章。澳大利亚法律改革委员会也认为：法律改革，及其一般的、实际意义上的立法，必须关注其内在的**经济因素**。因而，从法律经济学的视角，增加一个交易环节能够使得各方受益，而避免各方绝对受损的局面，在经济上也具有可持续性，这个税法规则就具有合理性和合法性，体现公益和私利之间的有机平衡，而非绝对紧张。

再次，税法规则的先例必得到遵循。税法的交易模式和结构无穷复杂，且商人必行走在商法之前，也走在税法之前，税法的滞后性和不完备性永存。因此，税收立法的完美、严整和圆满，乃是一个永恒的追求。提升立法层级也许无济于事。应该承认，税法规则供给不足和部颁税法规则的合理性，也要承认税法规则一事一议的判例法功能。简言之，税法体系就是一个判例法体系。¹³增加一个交易环节以解决纳税人无法取得增值税进项抵扣问题，已经在融资租赁“售后回租”交易式中出现。在融资租赁，“承租人”无法获得设备“厂家”的增值税进项发票，为解决增值税进项发票问题，业界发展出“售后回租”¹⁴交易结构：（1）承

¹³ 参拙文：《税法的交易定性理论》，载《法学家》2011年12期；《部颁税法规则正义：从形式到实质》，载《公法研究》2011年第10辑，法律出版社2011年版。

¹⁴ 售后回租业务：首先，承租人与厂方签订买卖合同，指定租赁公司代为付款，厂方将增值税发票开给承租人；接着，承租人将标的物“转卖”给融资租赁公司，因为先前租赁公司对于承租人享有债权，故租赁公司无需支付买价；其后，租赁公司将标的物回租给承租人。国家税务总局2010年第13号规定：“融资性售后回租业务中，承租方出售资产的行为，不属于增值税和营业税征收范围，不征收增值税和营业税。”从税法看，售后回租交易结构由“出卖”——“转卖”——“回租”三个环节构成，其实是“转卖”人没有“交付”标的物，买受人租赁公司也没有支付“对价”。从实质课税的角度，税法否认这一中间交易环节，而交易各方利益包括国家税收利益均无受损，还带来了增值税抵扣的便利。

租人直接从厂商购买设备，并取得增值税专用发票；(2) 承租人另将设备“出售”于出租人（无须付款），但不转移货物的占有，(3) 出租人再“回租”给承租人。这一结构，“承租人”取得厂商开具的销售发票用以抵扣进项。在“营改增”之前，国家税总公告 2010 年第 13 号肯定这一交易模式，实质性地肯定了为解决进项发票问题，而另行人为设计的交易结构。当然，“营改增”之后，此交易结构失去了解决增值税“进项发票难题”之前提，因而，其发展势头有待市场检验。

最后，893 号文符合行业交易惯例。交易惯例往往以特定的交易结构体现出来，是商事主体长期磨合、交易、博弈和减少法律风险的制度成果，税法没有必要对其擅加挞伐。除非，某个“人为”设计的交易是以损害国家税权为目的，否则，税法没有理由对其进行否定评价。反过来说，世界上有哪一个交易不是“人为”设计的结果？因此，主要看国家税权是否受到恶意损害。而是否恶意？是否构成损害？何为损害？在私权和公益之间如何平衡？诸多问题，不通过具体的案例现身说法，则很难用原则性的语言，一一道明。这也决定了税法本质上的判例法属性。已如上述，零散农户直接送货到利废企业，送货主体可接受交易主体的指令委托送货，其不一定就是交易主体；而动产物权的转移，也可以依据《合同法》133 条¹⁵的规定，以约定的方式实现，不一定以现实交付为生效要件。这就说明，三者之间完全可以成立两个销售合同关系，即便没有签订书面合同。

六、本案的税法分析

从案情简介可以看出，“郑映辉负责废钢的收购和销售，李红生负责注册成立公司以领取发票，发票交由郑映辉填开结账。结账后；由郑映辉按实际开票数量每吨付给李红生“好处费”5 元，李红生再将每吨 5 元中的 2 元付给邓东升，剩余部分由李红生扣除费用后与陈波平分。”**这里，郑映辉负责废钢的收购和销售，存在真实的交易，这是分析增值税发票案例的重要前提。只不过郑负责收购和销售，“李红生先后通过陈波找关系打招呼成立了宜章县再生资源公司黄沙堡购销站及岩泉分公司，办理了税务登记证、营业执照等相关证照，并取得了免税资格。”李红生、陈波将手续交给郑映辉直接开具发票，检察机关指控“郑映辉不属于接受李红生、邓东升、陈波等人委托，代表黄沙堡购销站，岩泉分公司从事经营活动，而是个人从事经营，让被告人李红生等人代开抵扣税款发票。”**这一指控不能成立。理由如下：

首先，刑事指控应该了解并尊重三次评价理论，了解经济生活和税收管理的内在逻辑。针对一个经济交易，存在三种不同层次的评价。首先是民商法评价，经济生活受到民商法的约束和指引，如果民商法认可的交易结构和类型，就证明交易结构具有经济生活的内在逻辑，税法评价应该对此予以认可，只要符合不损害国家税收的前提。税法评价一般不打破民商法的外观，对经济生活不无端干涉，尊重经济领域的私法自治，以经济生活的外观来决定纳税主体。除非税法有明文规定，或者有充分证据证明另有纳税主体，这时应该援引实质课税原则，确定纳税主体。刑法评价，应该深刻地理解所要保护的法益，以及税法秩序之下的交易结构。

¹⁵ 《合同法》133 条：标的物的所有权自标的物交付时起转移，但法律另有规定或者当事人另有约定的除外。

其次、在民法上,选择何种交易结构,纯属民事主体的交易自由。一般来讲,法律(民法、税法和刑法)不干涉当事人的契约自由。

在民法上,郑映辉与收购公司(李红生、邓东升、陈波)之间可能是下列民事关系中的一种:

(1) **委托关系。**零散户(郑映辉)接受收购公司的委托,为其收购和销售废旧金属,郑以收购公司的名义收购货物,并以收购公司的名义销售货物,郑的行为后果由收购公司承担,郑获得代理所得。**这种民事关系,就是检察机关认可的所谓“接受委托”关系。检察机关指控:“郑映辉与收购公司(李红生、邓东升、陈波)不存在委托关”,言下之意,如果收购公司委托郑映辉开展业务,代表收购公司为进货与销售,则郑映辉与李红生、邓东升、陈波接不构成犯罪,这显然是符合民商法、税法和刑法的正确判断。因为,民事活动完全可以委托他人代理,正是基于民事活动可以委托他人代理的原理,刑法对此不认定为犯罪。**不过,在委托关系中,受托人(郑映辉)也可能以自己的名义收购和销售货物,隐去本人及委托人的名义,完成交易,这在民法上构成隐名代理。

(2) **销售关系。**郑映辉寻找货源,将其货物销售给收购公司,收购公司再将其货物销售给用废企业。在货物的交付上,郑映辉直接将货物运送至用废企业,而不经向收购公司运输交货环节,以节省履行费用。在资金的流转上,用废企业将货款打入收购企业账户,“将购货方支付的购货款以现金方式转付给废旧物资收购人员”。这就是国税发(2002)893号文的收购模式。不过,既然,理论上和实践上,不经过收购企业中间环节的“零散户—利废企业”的直接销售的交易模式,根本就不经济也不可能发生,因为利废企业无法取得增值税进项发票,导致其收购成本剧增,那么,(2002)893号文所肯定的交易模式就有合理性。不过,在交易实务中,收购企业一定会扣除适当利润(俗称“留成”、“手续费”或“点数”),再将购货方支付的货款转付给零散户(郑映辉)。

(3) **聘用关系。**聘用关系是委托关系产生的一种,在形式上,收购公司会与零散户签订聘用合同,或者在实质上,赋予零散户一定的职务、权力或职责,其权限或职责大小或各不相同。聘用关系与合作关系最大的不同是,聘用关系中,被聘用人成为聘用单位的团体一员,聘用后,其不以自己的名义活动,而以聘用单位的名义活动。因聘用而产生的委托关系,与上述委托关系的商业运作模式一致,此不赘述。

(4) **合作关系。**“合作”关系,内容极为广泛。合作关系,包括**合伙、联营或名义借用**等,均可以称之为**合作关系**。即零散户(郑映辉)寻找货源并负责销售,而收购公司则协助进入交易、收取货款、负责增值税法发票的开具并完成交易。也即零散户(郑映辉)以自己的名义进入交易,与利废企业完成销售并无现实可能,只能借助收购公司的名义进入交易,于是,收购公司成为销售主体、收取货款、开具发票、完成交易,收购公司的名义被借用。相应地,郑映辉与收购公司(李红生、邓东升、陈波)之间,或约定分享相应的利益(日常生活称之为“点数”、“手续费”或者“分成”)。这是典型的名义借用加合伙的复合法律关

系。当然，合作关系，在筹资、经营和分成、及风险承担内容上，可能个案千差万别。

其三、在本案，省高级法院查明：“2003年5月，被告人郑映辉、邓东生、李红生、陈波在广东省韶关市商谈合伙做废钢生意的相关事宜。经协商，由郑映辉负责废钢的收购和销售，李红生负责注册成立公司以领取发票，发票交由郑映辉填开结账。”这就表明：（1）郑映辉、邓东生、李红生、陈波等人最初有合伙合作经营废钢业务的意思表示，商定由郑映辉负责组织货源和销售，而由邓东生、李红生、陈波等负责注册废旧物资收购公司，然后以废旧物资公司的名义实现收购和销售。以废旧物资公司的名义实现收购和销售，已经在当事人合作决策之初形成共识。（2）在实际经营中，公司成立后，公司执照和发票交由郑映辉实际掌控，发票由郑映辉开具。也即，在收购公司成立后收购公司与郑映辉之间形成“名义借用”的关系，公司授权郑映辉以公司的名义与诸多公司签订销售协议，完成交易。这里，名义出借人为收购公司，名义借用人为郑映辉。由于，商事交易可以借用他人名义进行，借用名义并不存在民商法障碍。因此，在税法，名义出借人为纳税主体，如果存在真实的货物交易，借用名义进行交易不改变税法对交易的定性和评价，税法不对名义借用等商事交易为否定评价。也即，在税法意义上，如果存在真实的货物交易，交易以他人的名义进行，不存在“虚开”。为此，湖南省高院 2006湘高法刑二终字第11号《刑事裁定书》认为，四被告人不构成虚开犯罪。

其四、刑法作为对商事交易的最后评价，应该也有必要对商事交易结构、税法评价和税收征管的内在逻辑全面掌握并深刻理解。否则，刑法对商事交易秩序、税法评价和税收征管秩序的陌生，会带来相应的刑法武断、无知和错判。无论税法还是刑法，皆建基于民商法的认知基础上，比如，在侵占罪中，“行为人对所侵占之物须是合法占有，显然，其占有行为所合之法，须是民法¹⁶。”如果某甲遗留手机到出租车上，根据民法原理，是出租车公司，而非事后上车的乘客某乙，与遗留物之间形成占有关系。如果某乙将处于出租车公司合法占有之下的手机秘密窃取，据为己有，某乙仅构成盗窃犯罪，而非侵占犯罪。同理，在另一案例中，如果某甲取款后将银行卡遗留在取款机里，某乙发现后将剩余款项取走，根据民法原理，银行卡被取款机容留，是银行而非事后取款的某乙合法占有该银行卡，某乙将他人卡中款项取走，只能构成秘密窃取而非侵占。因此，正确认识民事法律关系实在是做出刑法判断的前提。

其五、既然交易可以委托让他人代理，那么，交易还可以他人的名义进行，业即借用他人的名义进行。在民法，交易借助他人的名义进行，同样所在多有。比如，拍卖交易中，委托人委托拍卖行在市场寻求最高卖价，拍卖成交后，拍卖行与竞买人签订《拍卖成交确认书》，这时，委托人以拍卖人的名义实现销售，拍卖增值税应税货物的，拍卖人成为增值税纳税主体，税法对此不予否认（国税发[1999]40号文）。因为根据民商法的外观确认纳税主体，有利于税收征管，减少征税成本，也有利于税法和民商法的协调和发际整合。再如，隐名投资、隐名股东等等。信托实际也是以他人名义进行管理财产的一种商业安排。既然按照检察院逻辑，交易可以委托让他人代理进行，那么交易借用他人的名义进行，同

¹⁶ 陈甦，《应根据占有状态辨析侵占罪的构成》，载《法意探微》第80-93页，法律出版社2007年版。

样不构成犯罪。这其实是非常浅显易懂的道理。

最后,正如国家税务总局国税函(2005)893号文所述,这个交易结构的确与国税函(2002)893号不尽相同。兹摘引2005年8月30日国税函(2005)893号文如下:

湖南省国家税务局:

你局《关于“7.23”专案湖南涉案企业经营业务适用税收政策问题的请示》(湘国税发[2005]7号)收悉。经研究,批复如下:

一、对废旧物资经营企业经营方式与《国家税务总局关于废旧物资经营业务有关税收问题的批复》(国税函[2002]893号)所列情形一致的,可依照国税函[2002]893号文件办理。

二、国税函[2002]893号文件是针对废旧物资回收经营行业某一种特定经营方式的个案批复,不能作为判定该行业其他经营行为是否涉嫌虚开专用发票的政策依据。根据你局提供的有关情况,你省涉案企业的实际做法与该文件所列情形不尽一致,不应按该文件办理。

笔者认为,正如国税发(2002)893号文一样,这个回函认定交易结构和交易定性相当准确。因为国税发(2002)893号的交易结构是“零散户”-“收购公司”-“利废企业”的两个销售关系;而“7.23”专案湖南涉案企业经营业务的交易结构则是:“郑映辉借用收购公司名义-利废企业”的销售结构,固然与两个销售关系的893号文不太一样。但是,即便如此,同样也不构成犯罪。因为,在真实交易的约束条件之下,当事人以何种交易结构进入交易,只要不损害国家税收,法律应该在所不问。这样,民商事评价、税法评价和刑法评价,就有了的内在协调和法际融合,而当事人的契约自由和交易自由也得到尊重,法际的内在协调性和法秩序统一性也得到阐发和尊重。

由此可见,湖南省高院的最终裁定(2006湘高法刑二终字第11号《刑事裁定书》)和郴州市中级人民法院一审判决(2005郴刑二初字第8号《刑事判决书》),为税法学界实现民商法、税法和刑法的整合和对话,为刑法评价尊重税法评价并理解税收征管制度、刑法评价深刻理解和把握商事交易的内在结构和内在逻辑,树立了不朽的典范。

不过,郑映辉作为自然人,销售货物同样需要交纳3%增值税(《增值税实施细则》22条),但是,案情简介中没有介绍其是否缴纳销售货物的增值税,当是本案引发的另一话题了。郑映辉借助这一交易结构,免除其应该缴纳的销售货物的零散户增值税,应该说构成对国家税款的损失,税务机关应该根据实质课税的原则,追究其不当税收筹划的责任,责令其缴纳应交未交的增值税款。这一应缴未缴税款,是其通过税收筹划而实现的,是在交易发生之前也即纳税义务发生之前,通过人为设定的交易结构,以达到免除、减少或者迟延缴纳税款的效果,因为这一交易结构减损国家税收,应在税法的意义予以否认。也即通过人为设定的交易结构和民商法形式,达到减少国家税款的目的,税法应该根据实质课税的原则,予以否定性评价。

又假定, 郑映辉销售货物给收购公司, 收购公司将货物销售给利废企业, 则构成国税发(2002)893号文的交易结构, 郑映辉等人依然不构成虚开增值税发票犯罪。但是, 正如笔者曾经论述的, 国税发(2002)893号文的唯一缺陷是“没有解决零散户销售货物的增值税问题”, 而这则有待新的交易结构或与之相应的税收征管制度创新来解决¹⁷。

2013年6月8日星期六初稿

附件:

湖南省高级人民法院刑事裁定书

(2006)湘高法刑二终字第11号

原公诉机关(抗诉机关)湖南省郴州市人民检察院。

原审被告人郑映辉, 男, 1962年5月3日出生于广东省普宁县, 汉族, 高中文化, 个体工商户, 住广东省韶关市浚江区东堤北200号。2004年6月11日因涉嫌行贿犯罪, 被湖南省宜章县人民检察院刑事拘留, 同年6月24日被逮捕, 同年7月30日因涉嫌虚开抵扣税款发票犯罪被湖南省郴州市公安局逮捕。2005年11月8日由湖南省郴州市中级人民法院决定取保候审。

辩护人黑子林、刘俊跃, 湖南银光律师事务所律师。

原审被告人邓东生, 男, 1974年7月9日出生于广东省乐昌市, 汉族, 大专文化, 原中国工商银行广东省韶关市松山支行副行长, 住广东省韶关市浚江区启明路统计局宿舍。2004年6月8日因涉嫌介绍贿赂犯罪被湖南省宜章县人民检察院刑事拘留, 同月14日因病被取保候审。2004年7月31日因涉嫌虚开抵扣税款发票犯罪被湖南省郴州市公安局刑事拘留, 同年9月6日被湖南省郴州市公安局逮捕。2005年11月8日由湖南省郴州市中级人民法院决定取保候审。

辩护人黄柏青、姚丽萍, 湖南银光律师事务所律师。

原审被告人李红生, 男, 1967年2月3日出生于湖南省宜章县, 汉族, 初中文化, 个体工商户, 住宜章县环城西路, 2004年6月1日因涉嫌行贿犯罪被湖南省宜章县人民检察院刑事拘留, 同日因病被取保候审。2004年7月28日因涉嫌虚开抵扣税款发票犯罪被湖南省宜章县人民检察院刑事拘留, 同日因病被取保候审。2004年9月6日被湖南省郴州市公安局逮捕。2004年10月28日被监视居住, 2005年4月24日因病被取保候审。

辩护人肖志明, 湖南五岭律师事务所律师。‘

¹⁷ 滕祥志:《破解行业税收管理的制度、实践与法理—以再生资源行业为例》, 载《中国财税评论: 政策与案例》第6期总第6期。

原审被告入陈波,男,1962年5月22日出生于湖南省宜章县,汉族,大专文化,原湖南省宜章县国家税务局副局长,住湖南省宜章县国家税务局家属区。2004年6月2日因涉嫌受贿犯罪被刑事拘留,同年6月14日被逮捕。2005年2月28日因涉嫌虚开抵扣税款发票犯罪被湖南省郴州市公安局逮捕。2005年11月8日由湖南省郴州市中级人民法院决定取保候审。

辩护人白德胤,湖南高天律师事务所律师。

辩护人刘晓闰,湖南五岭律师事务所律师。

湖南省郴州市中级人民法院审理湖南省郴州市人民检察院指控原审被告人郑映辉、邓东生、李红生、陈波犯虚开抵扣税款发票罪一案,于二〇〇五年十一月二日作出(2005)郴刑二初字第8号刑事判决。湖南省郴州市人民检察院提出

抗诉。本院受理后,依法组成合议庭,于2006年10月12日在湖南省郴州市中级人民法院审判庭公开开庭审理了本案。湖南省人民检察院指派代理检察员戴文武出庭履行职务。原审被告郑映辉及其辩护人黑子林、刘俊跃,被告人邓东生及其辩护人黄柏青、姚丽萍,被告人李红生及其辩护人肖志明,被告人陈波及其辩护人白德胤、刘晓闰到庭参加诉讼。本案现已审理终结。

湖南省郴州市中级人民法院审理认定,2003年5月,被告人郑映辉、邓东生、李红生、陈波在广东省韶关市商谈合伙做废钢生意的相关事宜。经协商,由郑映辉负责废钢的收购和销售,李红生负责注册成立公司以领取发票,发票交由郑映辉填开结账。结账后;由郑映辉按实际开票数量每吨付给李红生“好处费”5元,李红生再将每吨5元中的2元付给邓东生,剩余部分由李红生扣除费用后与陈波平分。2003年8月、12月,李红生先后通过陈波找关系打招呼成立了宜章县再生资源公司黄沙堡购销站及岩泉分公司,办理了税务登记证、营业执照等相关证照,并取得了免税资格。李红生将公司的证照及公章等物品交给郑映辉,郑映辉代表上述公司于2003年9月、12月与广东韶钢松山股份有限公司(以下简称韶钢松山公司)签订了废钢买卖合同,并从2003年9月起,陆续从湖南长沙、岳阳、汨罗、郴州等地及广东东莞、广州、惠州、深圳等地收购废钢174732吨销售到韶钢松山公司,用李红生提供的湖南省废旧物资销售发票与韶钢松山公司结算货款,其中黄沙堡购销站从2003年9月22日至2004年5月8日开具给韶钢松山公司湖南省废旧物资货物销售发票2450份,销售废钢121541吨,销售金额共计235942517.63元;岩泉分公司从2004年1月3日至2004年5月8日开具给韶钢松山公司湖南省废旧物资货物销售发票1158份,销售废钢53190.68吨,销售金额共计111023203.55元,韶钢松山公司根据黄沙堡购销站、岩泉分公司开具的废旧物资货物销售发票已向广东省韶关市国家税务局韶钢征收分局抵扣进项税额34697572.12元。通过上述与韶钢松山公司的废钢交易,郑映辉获利550000元,邓东生获利332300元,李红生获利353995元,陈波获利187360元。上述事实有被告人供述、证人证言、书证、司法会计鉴定证明,足以认定。据此,判决如下:宣告被告人郑映辉、邓东生、李红生、陈波无罪。

湖南省郴州市人民检察院抗诉提出“1、被告人郑映辉不是接受被告人李红

生、邓东生、陈波等人的委托,代表黄沙堡购销站,岩泉分公司从事经营活动,而是个人从事经营活动,让被告人李红生等人代开抵扣税款发票。2、被告人郑映辉个人从事经营活动,让被告人邓东生、李红生、陈波代开抵扣税款发票以及被告人李红生等人没有货物购销而为被告人郑映辉代开发票的行为均属虚开抵扣税款发票的行为。其行为均构成虚开抵扣税款发票罪。3、被告人郑映辉、邓东生、李红生、陈波的行为不适用国家税务总局国税函【2002】893号批复。”

湖南省人民检察院支持抗诉提出“1、郑映辉与李红生等人之间不存在合法的委托经营关系。2、郑映辉虽进行了实际经营活动,但让他人为自己代开票,属于虚开抵扣税款发票行为。3、邓东生、李红生、陈波自己未进行实际经营活动但为他人经营活动代开发票,亦属虚开抵扣税款发票行为。4、郑映辉、邓东生、李红生、陈波等人的行为侵害了国家税收征管秩序和发票管理制度,应当依法追究刑事责任。”

经审理查明:原审被告人李红生原是宜章县国税局司机,被单位辞退后,多次找该局副局长、原审被告人陈波要陈波帮忙联系做生意。2003年5月,陈波带李红生到广东省韶关市找到该市工商银行松山支行副行长、原审被告人邓东生,要邓东生帮忙介绍李红生与韶关老板合作做生意。尔后,邓东生叫来经营废钢的个体户、原审被告人郑映辉与李红生、陈波等商谈与广东省韶钢松山股份有限公司(以下简称韶钢松山公司)进行废钢买卖的相关事宜。因个体户没有发票无法与韶钢松山公司结算货款,韶钢松山公司不与个体户签订废旧钢铁买卖合同,为此4人商定由李红生负责注册成立公司以领取废旧物资货物销售发票,郑映辉负责收购废旧钢铁,并以李红生成立的废旧物资回收公司与韶钢松山公司签订废钢买卖合同,与韶钢松山公司进行废钢买卖,用李红生公司的废旧物资销售发票与韶钢松山公司结算货款。所得利润,按开票数每吨付给李红生5元。李红生所得5元中,邓东生收取中介费2元,其余3元在扣除有关费用后,由李红生与陈波平分。2003年8月7日,李红生通过陈波找关系,打招呼成立了宜章县再生资源公司黄沙堡购销站(以下简称黄沙堡购销站),李红生任黄沙堡购销站负责人,该购销站办理了税务登记证、营业执照、废旧金属收购业资格审查证、特种行业经营许可证等相关证照,并取得了免税资格。随后,李红生将黄沙堡购销站的公章及上述证照交给郑映辉,并与郑映辉一起在中国农业银行韶关市韶钢支行韶钢分理处开设了黄沙堡购销站结算用的基本账户。2003年9月3日郑映辉以黄沙堡购销站的名义与韶钢松山公司签订了废钢买卖合同,同年12月16日双方又签订了第二份废钢买卖合同。郑映辉在与韶钢松山公司买卖废钢业务中,觉得发票供应量不足,便打电话给李红生,要求李红生再注册一家公司,以便可以领到更多的发票与韶钢松山公司进行废钢交易,结算货款。2003年12月5日,李红生以其妻弟黄某某的名义(黄某某本人并不知情)注册设立了宜章县再生资源公司岩泉分公司(以下简称岩泉分公司),并办理了相关的证照,在中国工商银行韶关市松山支行开设一基本账户。尔后,李红生将该公司的证照和公章等物品交给郑映辉。郑映辉于2003年12月16日以岩泉分公司的名义与韶钢松山公司签订了废钢买卖合同。自2003年9月起至2004年5月,郑映辉陆续从湖南长沙、岳阳、汨罗、郴州等地及广东东莞、广州、惠州、深圳等地收购废钢销售到韶钢松山公司,并安排其聘请的司机李建民以黄沙堡购销站和岩泉分公司的名义填开由李红生提供的湖南省废旧物资货物销售发票与韶钢松山公司结算

货款。韶钢松山公司验收结算后将货款汇入黄沙堡购销站和岩泉分公司账户, 郑映辉从上述账户上提取资金后, 按事前约定的比例按开票数额付给李红生利润, 并将已填开完的销售发票记账联、存根联交给李红生带回宜章。李红生将郑映辉已填开完的销售发票记账联、存根联带回宜章后, 要公司会计李香明根据银行凭证、销售发票、费用发票等单据为黄沙堡购销站、岩泉分公司开具行业收购发票, 作购进处理。

从2003年9月22日起至2004年5月8日止, 郑映辉用李红生提供的黄沙堡购销站的发票给韶钢松山公司开具品名为废钢铁, 数量为121541吨的湖南省废旧物资货物销售发票2450份, 销售金额235 942 517.63元; 从2004年1月3日起至2004年5月8日止, 郑映辉用李红生提供的岩泉分公司的发票给韶钢松山公司开具品名为废钢, 数量为53 190.68吨的湖南省废旧物资货物销售发票1158份, 销售金额111 023 203.55元, 韶钢松山公司根据黄沙堡购销站、岩泉分公司开具的发票已向广东省韶关市国家税务局韶钢征收分局抵扣进项税额 34 697 572.12元。

通过上述交易, 郑映辉获利550 000元; 邓东生获利332300元; 李红生获利353 995元; 陈波获利187 360元。

上述事实有下列经过庭审质证且查证属实的证据证明:

1、《营业执照》、《税务登记证》、《组织机构代码证》、《废金属收购业务资格审查证》、《特种行业经营许可证》、《废旧物资回收经营单位免征增值税资格认定表》等书证, 证明黄沙堡购销站、岩泉分公司系经批准设立的废旧物资回收经营

单位, 并已获得废旧物资回收经营单位免征增值税资格。

2、证人郭海山(韶钢松山公司废钢部部长)的证言证明, 韶钢松山公司经审核资格于2003年9月3日、12月16日先后与黄沙堡购销站、岩泉分公司签订了《废钢买卖合同》。

3、《废钢买卖合同》证明, 黄沙堡购销站、岩泉分公司与韶钢松山公司签订了废钢买卖合同并议定废钢的价格、结算办法。

4、银行进账单(收款通知)证明, 韶钢松山公司验收结算后, 通过银行转账, 将废钢货款分别转入黄沙堡购销站和岩泉分公司。收款人银行账号与《废钢买卖合同》书上卖方的银行账号相同。

5、湖南省废旧物资货物销售发票记账联及郴州正一司法鉴定所的《司法会计鉴定书》证明, 从2003年9月22日起至2004年5月8日止, 黄沙堡购销站开具给韶钢松山公司湖南省废旧物资货物销售发票2450份, 品名为废钢铁, 数量121541吨, 金额235 942 517.63元。由李红生及李香明开具行业收购发票2184份, 填开品名为废钢铁, 数量107 888吨, 金额208412187.33元; 从2004年1月3日至2004年5月8日, 岩泉分公司开具给韶钢松山公司湖南省废旧物

资货物销售发票 1158 份, 品名为废钢铁, 数量 53 191 吨, 金额 111023203.55 元。由李红生及李香明开具行业收购发票 1092 份, 填开品名为废钢铁, 数量 46 935.871 吨, 金额 99 025 183 元。

6、证人李香明的证言证明, 李红生请他做兼职会计。李红生每月 10 号以前将黄沙堡购销站和岩泉分公司的销售发票、收购发票、公司费用发票、银行收付账单给他, 他分别为这 2 个公司做资产负债表、损益表、纳税申报表、会计报

表。他每次做账都是在宾馆里做的, 是李红生开的房, 没有去过李红生的公司, 不知道公司在什么地方, 也不知道公司的经营情况。

7、韶关市国家税务局韶钢征收分局出具的两份书面证明文件证明, 黄沙堡购销站开具给韶钢松山公司的湖南省废旧物资销售发票 2450 份, 金额 235 952 517.63 元, 韶钢松山公司已申报抵扣进项税额 23 595 251.76 元; 岩泉分公司开具给韶钢松山公司的湖南省废旧物资货物销售发票 1158 份, 金额 111023203.55 元, 韶钢松山公司已申报抵扣进项税额 11102 320.36 元。

8、原审被告人郑映辉、邓东生、李红生、陈波对共同商定由李红生注册公司, 郑映辉负责收购、销售、结算贷款合伙做废钢生意。郑映辉从中获利 550 000 元、邓东生获利 332 300 元、李红生获利 353 995 元、陈波获利 187 360 元的事实供认不讳, 所作供述与证人证言、书证相吻合。

本院认为: 原审被告人郑映辉、邓东生、李红生、陈波等人分工协作, 李红生负责注册成立公司, 领取发票, 郑映辉用李红生注册成立的公司的证照以公司名义与韶钢松山公司签订合同, 并收购废钢履行公司的合同, 用公司的发票与韶钢松山公司结算货款, 并分配利润。现有证据不能证明本案存在虚开的行为, 故认定郑映辉、邓东生、李红生、陈波的行为构成虚开抵扣税款发票罪的证据不足, 指控的犯罪不能成立, 郑映辉、邓东生、李红生、陈波的行为不构成犯罪。检察机关提出的抗诉意见不予采纳。依照《中华人民共和国刑事诉讼法》第一百六十二条(三)项、第一百八十九条(一)项的规定, 裁定如下:

维持湖南省郴州市中级人民法院(2005)郴刑二初字第 8 号刑事判决。本裁定为终审裁定。

审 判 长 梁淑芳
审 判 员 周卫华
代理审判员 黄 燕
二〇〇八年九月三日
代理审判员 陈 果



贰、名义借用与代缴税款不构成虚开案

2009年3月，金祥公司（某地废旧物资收购企业）经与税务机关反复磨合，设计出零散投售户缴纳增值税的交易结构：先由收购企业设立三个“代理人”并办理个体户工商登记，零散户销售货物时需缴纳的3%的增值税，由个体户统一缴纳而由收购企业实际承担。收购公司向税务机关申请开具个体户销售的增值税发票，三个“代理人”不实际参与经营。资金由收购企业打入个体户的账户，再转付给零散户，中间无差价。2009年，53个零散户借由个体户的名义实现交易，以个体户的名义缴纳零散户的销售增值税六百万元，申请开具增值税发票一千余份。后检察机关以上述交易中“代理人”不知情为由，指控收购企业触犯《刑法》205条“虚开”专用发票罪。但对交易的真实性未予以指控。

税法评析：

一、交易结构的民法解析。本案“代理人”并非真正代理人，因为其并未参与交易，更无意思表示参与其中，因此“代理人”仅为日常生活称呼，或者刑事指控的称呼，并非真正民法代理。从民商法观察，三个“代理人”实为名义出借人，53户零散户以其名义进入销售，零散户为名义借用人，三个“代理人”为名义出借人。须注意的是，民商法认为，自然人主体，在名义出借之后与作为工商户的商事主体，不属同一主体，可以分离。例如“周大福金店”作为商事主体，其每笔交易不必周大福本人亲自参与或者知情。因此，名义借用民商法上受到法律保护，具有商事交易的便利，在诸多交易结构中有所体现。

二、交易结构的税法解析。税法的评价，以经济交易为基础，民商法的交易结构，如果不是以损害国家税权为目的，税法没有否定的理由。为了归集再生资

源(旧称废旧物资)零散税源,各地曾经出台收购企业“代扣代缴”的政策¹⁸,但是,遭遇零散户“用脚投票”,零散户出于成本衡量,会将交易转移至低税负地区,从而造成“代扣代缴”制度失灵。由此,实践中出现本案的“代缴”结构,不“代扣”但却“代缴”。即零散户以个体户的名义进入交易,个体户经工商和税务登记,然后向税务机关申请开具零散户增值税专用发票,并缴纳增值税。名义被借用的主体即个体户成为增值税纳税主体,实质的交易发生在零散户与收购公司之间。这个结构带来缴纳零散户增值税的便利,有效归集了零散户增值税。收购公司代缴税款,不违反国家税收利益,税法没有否定的理由。实践中,在上海出现了居民买电给国家电网,而国家电网“代缴”¹⁹居民销售电力增值税的事例。

三、其他名义被借用交易类型。名义被借用的交易和由此产生的代缴结构,还发生在拍卖、隐名股权转让场合。在拍卖交易,拍卖人是“名义销售主体”,其进入交易并缴纳增值税,税法予以认可(国税发[1999]40号)。至于实际的税收负担,委托人和拍卖人以合同约定进行分担,税法亦没有否定的理由。否则就超出了公法的规制领域。隐名股权转让,转让人是转让所得的纳税主体,税法以交易形式来确定纳税主体,不破坏民商法交易秩序,也不损害国家税收利益。但是,当纳税人主张其他主体为纳税主体,且有证据表明存在隐名股东,隐名股东愿意成为纳税主体时,税务机关可以就证据进行严格审核,以证据来确认纳税主体。这也是实质课税的基本法理。可见,税法上的实质课税之运用,始终在公权和私权之间保持平衡。所谓“实质重于形式”原则,并未一概机械和死板地理解,“实质”并非一概重于“形式”。有时候,在公权和私权平衡的状态下,民商法的交易秩序也得到尊重。

四、交易结构的刑法评价。在刑法上,控方不得以“交易”不存在为由,指控“虚开”。**首先**,本案“交易”真实且客观存在,交易在零散户和收购公司之间发生,“代理人”仅为完成交易、实现纳税之名义被借用人。一如上述,“代理人”是否参与交易,可以在所不问,这在民商法上可以得到学理支持,而不具有刑法含义。**其次**,本案是“有货实开”而非“无货虚开”。控方对货物交易的真实性未提出指控。交易真实性也可从交易结构中的税负推断:在“代缴”结构,在“征三返七”的税法规则之下(财税[2008]157号),收购公司的税负(5.1%+3%=8.1%)不降反升。**再次**,本案的“代缴”结构,在刑法上不具有社会危害性,不损害刑法需要保护的法益。客观上,因为“代缴”制度创新,为破解零散税源的管理难题,确立了典范,也为国家归集了巨额税款。**最后**,如果指控收购公司“虚开”,则面临刑法难题:要么“代开”主体基层税务机关涉嫌串通“虚开”,要么指控不能成立。因为,本案收购公司是“申请”代开主体,而“代开”主体则是基层税务机关(国税发[2004]153号第二条),没有证据表明税务机关

¹⁸ 参《福建省国家税务局关于进一步加强废旧物资和农产品税收征管的若干意见》闽国税发[2006]59号(已废止),明确代征代缴零散投售者的增值税问题;云南省在国家政策的基础上做了一些调整,规定:当次收购超过200元的,由废旧物资经营企业代征4%的增值税。这一规定实行后,虚开发票的现象得到了有效遏止,但云南省贵金属再生资源市场大量流失到了贵州、福建等地。参昆明日报2009年2月13日第A09版。

¹⁹ 参东方卫视,2013年3月1日早新闻。代缴,税法分为代征代缴、代扣代缴、纳税担保人代缴和商务交易安排的代缴四种。可能是代为缴纳,也可能是代为承担税款,本案“代缴”,是代为承担税款。上海国电的代缴,是交易方便的代缴,可能并不承担税款的经济负担。

存在“虚开”故意。这一指控,对基层税务干部也极不公正,无端加重基层税务干部的执法风险。

五、二审期间调取税务机关事后否认证据的法律评析。二审期间,检察机关向税务机关调取证据,证明设立三个“代理人”税务机关不知晓,也未同意这一代缴结构,旨在否认辩护人提出的代缴结构已经税务机关的协商和同意的辩护意见。这一证据在本案的定性中不产生意义,(1)税务机关是代开主体,根据省局发布的相关管理规则规定,税务机关在代为开具一定数量的增值税发票之前,应该审核交易的真实性并做出《调查报告》,以备存档备查。也即,在三个代理人从未出场的情况下,税务机关在代开发票的过程中,对废旧物资收购公司办理申请代开,缴纳税款从未提出异议,而一直代为开出发票,收取税款,这一过程本身就证明税务机关知晓并同意“代缴”结构和代缴事实;事后的否认不改变这一事实;(2)代缴结构本身,系出于商事交易的方便而做出的安排,不损害国家税收,反而是为了交易缴纳零散户税收而设计的交易结构。更为关键的是,本案检察机关自始至终没有指控“无货虚开”(96《司法解释》第一条),也没有指控“有而不实”的虚开(96《司法解释》第一条),如果要按照96《司法解释》第三条指控“从事了真实交易,但让他人代开专票”的话,又面临税务机关“代开主体”(国税发[2004]153号第二条)的困境。因此,无论出于何种动机,事后税务机关在检察机关所做的证词,都不足以证明“虚开”的存在,对指控“虚开”的法律定性不起实质性作用。

六、刑法判断需要对交易结构和税收管理制度有透彻的理解。综上,案例之交易实质是经过制度创新创立“代缴”结构,以破解零散户缴纳增值税的难题,不具有损害国家税收的故意和后果,应受税法和民商法保护。在本案,实质的交易主体、交易结构的税法后果,均由纳税人主动提出,并援引实质课税原则为税法评价,来与公权力机关来争辩、论证以达成和解和共识。由此,刑法认定,必须建立在对“交易”和“交易结构”的税法认定基础之上,即建立在尊重税法对交易实质的认定的基础上,不能完全撇开税法也撇开民商法,以“代理人”不知情为由,就认定为刑事“虚开”,这与刑法构成要件理论也不相合,也破坏法际之间的协调和整合。

叁、广东惠州蔡美慧虚开增值税专用发票案²⁰

案情简介:

- 1、零散户销售1200吨废铁给惠州奥美特公司(法定代表人蔡美惠);
- 2、奥美特向惠州宏业五金要求开具18张专票,货物废铁,931.5吨,抵扣税款约29万元;
- 3、惠州市国税局对奥美特公司分别作出《税务处理决定书》和《税务处罚

²⁰ 蔡惠玲虚开增值税专用发票案二审昨日再开庭

http://www.huizhou.cn/news/newsc_counties/newsc_chc/201204/t20120407_709928.htm。《虚开增值税发票获刑4年》, http://news.china.com.cn/rollnews/2011-11/08/content_11045074.htm。2013-6-11访问。

决定书》，决定追缴增值税 29 万元，罚款 29 万元；不服复议，广东省国税局以本案公安机关立案在先为由决定行政复议中止审理。一审判处蔡美慧徒刑四年。

4、北京师范大学刑法学专家陈兴良教授认为（法制日报 2011 年 12 月 1 日 008 版），请同一集团的宏业公司“如实代开”不属于“虚开”，且符合国税函 2002 第 893 号文。

思考：个体户先销售给宏业，宏业做购进处理，宏业再销售给奥美特，税法如何评价？

税法评析：

一、本案零散户与蔡美惠担任法人的惠州奥美特公司存在实际交易关系，由于零散户销售巨量废旧物资但不能提供增值税销项发票，作为零散户交易对象的奥美特公司无从取得增值税进项抵扣发票，也无从获得企业所得税的成本费用票据，因此，转而向非交易对象的关联公司惠州宏业五金要求开具 18 张专票，货物废铁，931.5 吨，抵扣税款约 29 万元。

二、由于交易关系发生在零散户与奥美特公司之间，从各方面案情简介看，得不出惠州五金宏业公司有介入交易（经销、代销、借用名义等）的证据，由此，奥美特公司向非交易对象的惠州五金宏业申请代开发票用于抵扣进项，构成 96《司法解释》第三条所谓的“虽然存在真实交易，但让他人为自己代开增值税专用发票”。“自己”即奥美特公司构成“虚开”。

三、在本案，惠州奥美特公司先受到税务机关追缴增值税款 29 万和行政处罚 29 万，行政复议期间，该案被移送至公安经侦，符合涉税犯罪案件移送的一般“时间要件”。原《税务稽查工作规程》（国税发[1995]226 号）第四十一条规定：审理结束时，…对构成犯罪的应当移送司法机关的，制作《税务违法案件移送书》，经局长批准后移送司法机关处理。新《规程》（国税发[2009]157 号）第六十条规定：“税收违法涉嫌犯罪的，填制《涉嫌犯罪案件移送书》，经所属税务局局长批准后，依法移送公安机关，并附送以下资料。”由于该条规定在第五章“审理”最末一条，可以理解是审理终结后，可以移送案件。因此，从税收管理程序上，涉税犯罪案件的移送时间是“审理终结”。

四、从媒体的相关报道看，辩护律师质疑公安机关的立案时间，辩难税务机关立案时间和公安机关立案时间孰先孰后。当然，立案是税务稽查和刑事侦查的重要程序，非同小可。有些刑事案件，仅对法人犯罪立案，未对“直接负责的主管任何直接责任人员”立案，构成严重的程序违法，最终对实体判决产生影响。不过，程序性的辩护不能取代税法和刑法的实体性辩护。从辩护人视角，如果实体性辩护奏效，遑论程序？不过，在实体上，北京师范大学的刑法专家认为“代实开”不是“虚开”，在刑法学界，这一观点渐成为主流。笔者认为，要深刻理解《刑法》205 条所要保护的法益：增值税发票管理制度和税收管理制度。在税法看来，“代实开”实质是让非交易对象向自己“代开”发票，是对增值税发票管理制度和“以票控税”制度的违反。而且，在最高人民法院明文废止 96《司法解释》之前，仅在理论上推论其已经失效，已属非明智之论。

五、总体来看,蔡美惠案件是《刑法》205条尚未修订之前的、较为典型的、符合96《司法解释》第三条的“让他人为自己虚开”案件。不过,要看到两个趋势,一是政府管理的外部环境已经都发生巨大变化,一是纳税人权利保护诉求空前高涨。刑法修正案(七)、(八)就体现了刑法谦抑性原则和刑事司法政策对社会环境变迁的回应。税务稽查和公安侦查机关,作为政府的组成部分,履行政府职能,无能无视社会环境的重大变迁。

六、在税法上,如果蔡美惠安排惠州宏业五金实质性地介入交易,零散户先销售给惠州宏业五金,惠州宏业五金再销售给奥美特公司,税法没有否定评价的理由。因为,从税法原理看,增值税是对销售货物的增值额征税,增加交易环节不影响增值税税基。不过,由于零散户不能开出发票,作为销售第一环节的买方惠州宏业五金,仍然不能解决增值税进项发票问题。这只能依靠税收管理的制度创新来解决。问题又归结于零散户的税收征管和增值税发票问题。于是,问题又回到此前论述过的“名义借用和代缴结构不构成虚开”税案、以及“湖南7.23增值税发票专案”中来。敬请有心者参阅这两案。

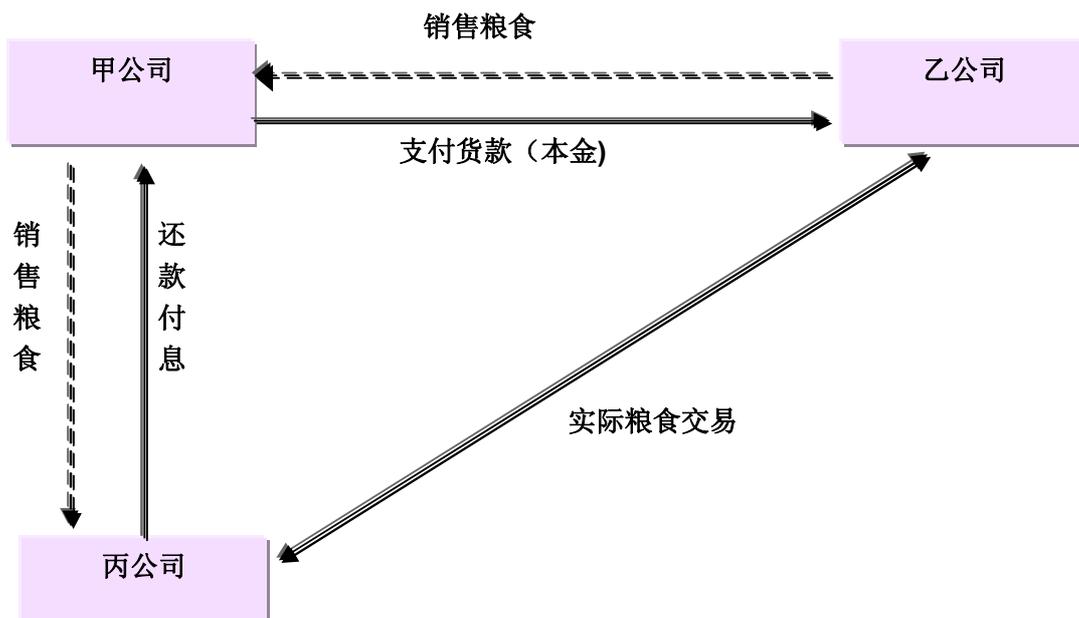
肆、连环销售以实现融资不构成虚开案²¹

2007年8月,甲公司与乙公司约定,乙公司向甲公司拆借人民币100万元并支付高息,双方还口头约定:以商品交易的方式来掩藏高息拆借款项的事实。于是乙公司和甲公司订立粮食购销合同,合同约定乙公司向甲公司销售粮食,甲公司再向丙公司销售粮食,而实际上粮食交易是在乙公司与丙公司之间直接发生的。甲公司以付货款的名义向乙公司提供款项(即高息借款的本金),丙公司销售完粮食后再向甲公司付款(即还款付息)。在上述过程中,乙公司向甲公司开具了增值税专用发票,甲公司又向丙公司开具了增值税专用发票。在整个过程中,税款都及时进行了缴纳,无偷、骗税行为。后某市公安局以涉嫌虚开增值税专用发票罪将甲公司法定代表人丁(上述事件的实际决策者)刑事拘留并提请批准逮捕。

税法评析:

一、本案交易结构图如下:

²¹ 郑州市人民检察院 汤涛:《不以偷骗税为目的的虚开增值税专用发票行为不能定罪》,载检察日报2009年7月8日第003版。



二、从本意看，乙公司欲向甲公司拆解 100 万，但是，因为某种原因不方便直接拆借（比如，某一财务管理制度规定，限制某特定主题拆借行为）。于是，借助货物销售的形式，实现资金融通的目的，乙甲之间订立粮食销售合同。约定，乙公司向甲公司销售粮食，甲公司再向丙公司销售粮食，而实际上粮食交易是在乙公司与丙公司之间直接发生的。在资金流向方面，甲公司向乙公司付出款项，丙公司销售完粮食后再向甲公司付款。

三、在商业实践中，以某种贸易形式或者支付形式实现融通资金的目的，使得交易双方实现既定的商业目的，所在多有。比如，以“销售-回购”交易结构²²实现融资的商业目的；以远期信用证支付方式²³实现融资（信用证开立方）和收取利息（信用证接收方）的目的、以出借证券（融资融券）以实现资金融通的目的等等。

三、本案存在两个销售关系：乙甲之间、甲丙之间。实际履行行为在乙丙之间。也即，为交付之物流转的物权行为，发生在乙丙之间。这是典型的第三人介入交易。本来乙丙之间实现销售，交付货物、开具发票、支付货款，可以实现商业目的，但由于丙不能实现资金兑现（立刻付现），只能让甲加入到交易之中来。在支付上，甲能够立刻对乙公司付现，而丙只能待销售完粮食之后再向甲公司支付货款。

四、本案构成“乙-甲-丙”的线性交易结构。税法上，在线性交易中，如果当事人设计的交易模式，纯以追求税收利益并损害国家税权的，英美判例法国家已经有案例对此实行税法否定，追缴相应的税款。但是，无论如何，税法对不损害国家税权的交易结构，无否认的理由，否则，商事交易契约自由就荡然无存。税法尊重私法自治，以是否损害税收为界限。同理，刑法评价对契约自由，也应

²² 滕祥志：“试论实质课税原则应成为我国税法的基本原则——以一起房地产预售与回购引发的税案为例”，载《税法实务与理论研究》法律出版社 2008 年版。

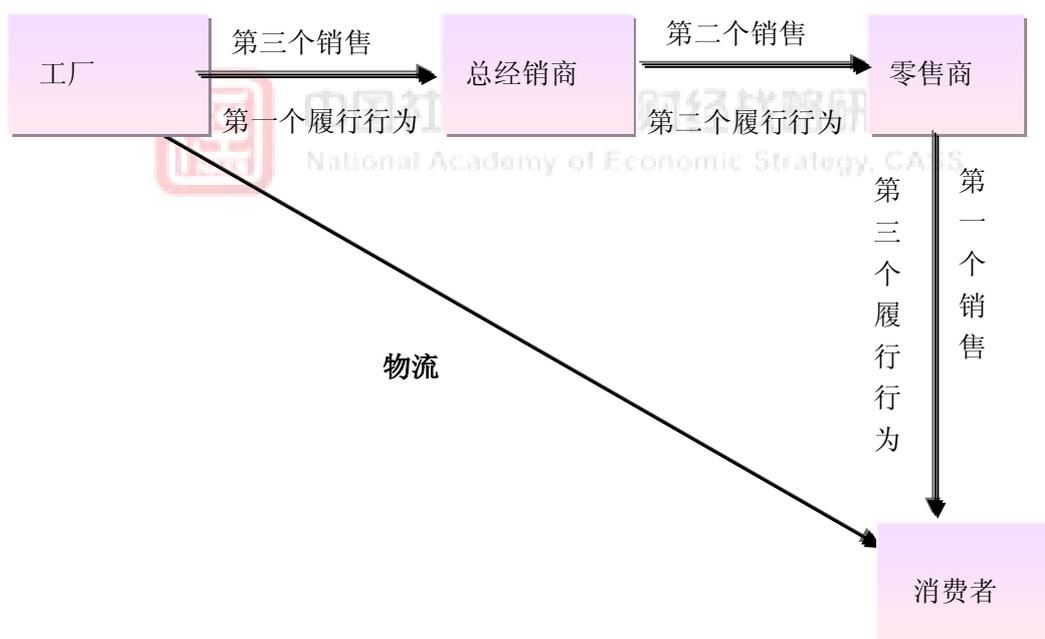
²³ 段燕妮：《对远期信用证付款方式下包含的利息征税》，载国家税务总局国际税务司编著《非居民企业所得税管理案例集》，第 56-59 页，中国税务出版社 2012 年版。

该保持尊重，否则，刑法就会脱变为一头不食人间烟火、不理睬商法秩序、也不理会税法评价的内在原理的怪兽。

五、本案的蹊跷之处在于，销售关系在乙甲之间、甲丙之间，形成甲公司加入交易的“乙-甲-丙”的线性交易结构。而货物流转不经过甲公司，而直接在乙丙之间为货物履行的物权行为。这是刑法评价需要特别注意之处。在货物销售之中，往往会出现某个第三人介入交易，或是代销、经销、代理、行纪、居间、名义借用、或者其他商事交易形式，这都不改变增值税的税基。本案，三方约定货物经由甲转卖给丙，民法和税法对此予以尊重，况且，其资金流、或物流、发票流转均符合增值税法规定，不构成税法虚开。固然也不构成虚开犯罪。

六、本案的货物流转，并未经过经销者甲公司之手。而直接在乙丙之间为货物交付之物权行为。这种方式，便于节省履行费用。《物权法》之前，动产物权以交付转移为原则，以约定转移为合法补充（《民法通则》72条、《合同法》133条²⁴）。《物权法》第二十三条规定：“动产物权的设立和转让，自交付时发生法律效力，但法律另有规定的除外。”这一条的规定，与《民法通则》和《合同法》关于“约定移动产物权”的规则吻合。因此，物权法容许动产物权在乙甲之间、甲丙之间转移，而不为中间环节的实际交付。这与商务上的诸多类型实际吻合，

举例如下：



七、图示中，工厂和总经销商、零售商和销售者之间构成三个销售关系，三个资金支付关系，三个履行行为。但是，为节省履行费用，实际的货物流转仅在厂商（仓库）和销售者之间进行。在民法上，各自独立成立三个销售合同，当事

²⁴ 《中华人民共和国民法通则》第72条规定：“…按照合同或者其他合法方式取得财产的，财产所有权从财产交付时起转移，法律另有规定或者当事人另有约定的除外。”与民法通则的规定相类似，《中华人民共和国合同法》第133条也规定：“标的物的所有权自标的物交付时起转移，但法律另有规定或者当事人另有约定的除外。”此外，另有《物权法》第二十六条（替代交付）：动产物权设立和转让前，第三人依法占有该动产的，负有交付义务的人可以通过转让请求第三人返还原物的权利代替交付。第二十七条（占有改定）：动产物权转让时，双方又约定由出让人继续占有该动产的，物权自该约定生效时发生法律效力。

人之间各自享有权利承担义务。假定某一环节没有支付货款,而向法院提起诉讼,法院不会因为某一环节没有货物的实际交付,而否认销售合同关系的真实和有效。

综上所述,税法和刑法评价,应该对商事交易的内在逻辑有深切了解。

五、销售预付卡并开发票是否涉嫌虚开

2012年底,某税务稽查机关在稽查中发现,2010年以来甲公司与乙公司合作销售某预付卡,分别为购卡客户开具名目繁多的冠名普通发票43.09亿元和2.14亿元,甲公司按开票金额0.3-0.8%不等比例支付乙公司手续费。**经重大案件专题审理会审理认定,该两公司违规开具普通发票。**一是该预付卡业务确实收取了款项,资金结算规范,也同时开具了等额的发票。二是甲公司根据客户开具发票的申购信息,部分发票自行开具,部分委托乙公司开具。乙公司也曾征求当地税务机关意见并得到同意答复。三是开票行为具有行业普遍性。预付卡行业运营时间长,规模较大。在销售预付卡时根据客户需要开具发票,内容均在公司的经营范围内,具有行业普遍性。**处理结论:**对甲公司及乙公司处罚款并没收其经营中获取的违规手续费824.32万元。

税法点评:



中国社会科学院财经战略研究院
National Academy of Economic Strategy, CASS

一、第三方支付业务属于一种新兴的金融支付方式,为社会公众提供了高效的支付解决方案。近年来,随着商业预付卡业务迅猛发展预付卡种类近千种,全国从事该业务的机构超过400多家,其中规模较大的有100多家,销售规模一般在100亿元以上。而目前相关法律、法规中缺少对该类业务在购卡、消费、结算、开票等环节的明确规范。

二、第三方支付,类似民法上的代理,代理人代为支付,其收取委托人的备付金,向他人(委托人指定的交易对象)为支付时仅为代收代付,不属于代理人的所得。在所得税法上,其取得手续费收入,为代理人经营所得,备付金不是其经营收入。第三方支付的基本程序是:支付人将备付金存入支付公司,支付公司发给存款人支付卡,存款人凭借支付卡的商业信用为商业支付或者个人消费。这里,存款人存入备付金,发卡公司授予支付卡,在存款人和发卡公司之间成立资金代收代付法律关系,由于发卡公司的代收行为,存款人与发卡公司之间成立资金存储法律关系,也即债权债务法律关系;在存款人将消费卡自我消费或者转送他人消费时,则发卡公司凭借自身信用代持卡人为资金支付,一旦借助消费卡完成资金支付后,发卡公司的代理支付行为完成。如果因故资金支付未能实现,商家可以凭借支付凭据向发卡公司主张权益。这是典型的民法代理关系。其资金收取也是典型的代收代付。

三、在这两个环节中,第一个存款环节发卡公司获得备付金,并非税法意义上的交易所得。也不得开具发票。《中华人民共和国发票管理办法》规定:“本办

法所称发票,是指在购销商品,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。”发票既是交易凭证,也是支付凭证。但并非任何支付关系,都可以开具发票。在税法上,只有存在真实交易并获得交易对价(经济收益)前提下,才能开具发票。税法所谓“交易”,是指销售货物(有形物或者无形物)、提供劳务或者从事其他“经营”活动,获取“对价”的行为。在增值税法,特定情况下,某些行为虽未获取对价也被拟制为交易:比如赠与、同一机构之间转移货物、自产品用做职工福利等。税法认为,在完成劳务、财产权转移时(财产项下的权益和风险随之转移)时和收取款项时,交易(债权行为和履行行为)完成。

四、《中华人民共和国发票管理办法实施细则》第三十三条规定:“填开发票的单位和个人必须在发生经营业务确认营业收入时开具发票。未发生经营业务一律不准开具发票。”因此,就普通发票而言,(1)在代收代付(包括但不限于房地产开发商代收购房人的契税和维修基金时),不得开具发票;(2)在纯粹成立债权、借记关系的经营活动中(包括但不限于银行存款、向借记卡中存入款项时),不得开具发票;(3)在经纪人接受委托人款项时(包括但不限于期货公司接受客户存入购买期货资金、证券公司接受客户委托购买股票资金等时、房产经纪公司接受购房人的购房定金、预付款或者全款时),不得开具发票,等等。因为以上情形,均不满足税法“完成劳务、转移权益或风险、获得对价”的交易要件。

五、《非金融机构支付服务管理办法》(中国人民银行令〔2010〕第2号)第二十三条:“支付机构接受客户备付金时,只能按收取的支付服务费向客户开具发票,不得按接受的客户备付金金额开具发票。”第二十四条规定:“支付机构接受的客户备付金不属于支付机构的自有财产。”这些规定表明,代收款(备付金)不属于自有财产,不属于经营收入,不得开具发票。这些银行管理规定,也印证了上述的税法分析。综上,根据税法原理和金融管理法令,仅有在资金支付对应税法的交易行为时,发票才能承载支付关系和交易凭证的双重职能,商家才能就这一交易或者“经营”行为开具发票。就代收代付而言,代理人只有在获得代理手续费时,才能向支付手续费的商家或者个人开具发票。收取代收款本身不能确认收入,不得开具发票。取得发票的商家,也不得凭借该发票扣减成本。

陆、为上市融资而虚开增值税专用发票案

2012年4月2日,中部某县公安局立案侦办江苏甲公司涉嫌虚开专用发票案。经查,2011年至2012年2月,江苏甲有限公司、乙矿产公司为增大公司的贸易量,以便上市及在银行融资,指使公司财务人员张建生等人,在对外购销煤炭业务过程中,向没有真实业务往来的市内外部分企业开具大量增值税专用发票,开具与购销物流向不一致的增值税专用发票的,涉及虚开增值税专用发票1348份,价税合计6.72亿元

2012年5月5日,经县检察院批准,公安机关依法对张建生等人执行逮捕。7月5日,县公安局对该案侦查终结,将该案移送县检察院审查起诉。2012年

11月23日, 县检察院经审查认定, 甲公司、乙矿产公司只有虚开增值税专用发票的行为, 不以偷逃税为目的, 且未造成国家税款流失, 不能构成虚开增值税专用发票罪, 建议公安机关作撤销案件处理。同日, 县检察院以该案事实不清、证据不足为由作出不起诉决定。

税法点评

一、现行《刑法》205条的构成要件, 学理上、实践中的确存在争议, 争议主要集中在“行为犯”还是“目的犯”, 不容回避。但是, 构成要件毕竟是学理的抽象, 不是法律规定本身。就定性定案来说, 现行有效的96最高人民法院《司法解释》规定的三种情形, 可以作为定案的依据。另外, 《刑法》总则关于犯罪的“社会危害性”理论, 对本案定罪量刑也应该有约束力。

二、96《司法解释》规定的三种情形, 分别为“无货虚开”、“有而不实”和“张冠李戴”。这三种情形, 都对国家发票管理制度构成损害。因为根据《中华人民共和国发票管理办法》的第三条的规定: “本办法所称发票, 是指在**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。**”可见, 发票既是交易凭证, 也是收付款凭证。发票与交易关系相对应, 即没有交易关系, 就没有收付款凭证。这是发票制度的核心。

三、因此, 没有任何交易关系的发票开具行为, 将收付款关系与真实的交易关系割裂开来, 形成发票的无因空转, 是对发票管理制度的公然挑战, 也扰乱了国家以票控税的税收管理制度。尽管, 发票在我国税收管理中被赋予过多的职能, 也受到学术界的颇多批评。但是, 在现行管理制度之下, 发票的所赋予的税收管理职能, 应该受到法律保护, 而非任由其被削弱。《刑法》205条所要保护的法益, 就包括国家发票管理制度本身。

四、只有厘清发票的功能和性质, 才能准确判定无原因行为的发票空转的“虚开”性质。而且, 这一虚开, 不仅仅构成行政法意义上的虚开, 也有可能构成刑法意义上的虚开。因为, 96《司法解释》已经对“无货虚开”即无交易的虚开定性。至于, 没有造成税款的损失, 只可能在量刑上有所考虑, 而不应该影响定性。

《刑法》总则的社会危害性理论, 应该对刑法分则起到统领作用。但是, 在重庆案例中, 很难以社会危害性小而作无罪抗辩。因为, 对开也好, 换开也罢, 已经侵害了国家的税收管理制度和发票管理制度, 《刑法》不应对此保沉默。

柴、周宝成等人骗取出口退税案简要情况

一、基本案情

2011年9月22日, 某市经侦支队立案侦查了周宝成等人涉嫌骗取出口退税一案。经查: 2009年3月至6月, 犯罪嫌疑人周宝成等人密谋利用廉价耳机为道具, 夹带黄金实施出口骗税。先向深圳某电子厂以人民币4.8元/副的价格采购耳机3万副运送到该市甲公司, 利用该市甲公司从事加工黄金首饰的便利, 在

每幅耳机上镶嵌总重量在 2.5-3 克的黄金片,再对每幅耳机简易包装后将货物运送至该市乙公司,并以约 500 元人民币/副的价格开具品名为耳机的增值税专用发票给乙公司。嗣后,以乙公司名义诓骗该市丙公司(以下简称:丙公司)以 88 美元/副的价格将上述镶嵌黄金片的耳机出口至其团伙的香港丁公司。然后,将镶嵌在耳机上的黄金片拆下,低价卖给贵金属回收企业,并将耳机和外包装作为废品在香港处理;将上述出口所得退税款汇至其香港账户,部分用于弥补低价抛售黄金亏损,剩余骗取的退税款则与变卖黄金片所得资金,作为货款一同汇入其境内公司账户,藉此循环实施骗税。2009 年 3 月至 6 月,周宝成为首的犯罪团伙采用上述手法先后出口 13 批,共计 262.87 万美元,折合人民币 1796.04 万元,骗取出口退税款人民币 260.38 万元。目前,经某市人民检察院第一分院批准,犯罪嫌疑人周宝成、刘某某、张某某被我局依法执行逮捕。2013 年 2 月,某市某区人民检察院认为该案犯罪事实不清,证据不足,作出不起诉决定。

二、存在的争议

检察机关认为,该案证据不足的重要原因之一系案件中的该出口行为不能享受国家退税政策缺乏行政法规的支撑,该规范性文件(国税发[2006]10号)为国家税务总局发布,应由国税总局对此作出解释,明确界定本案中的耳机中夹带黄金的手法出口香港能否享受国家退税政策。

税法点评:

一、黄金制品的出口税收政策经历了不断变化

《财政部、国家税务总局、中国人民银行关于配售出口黄金有关税收规定的通知》(财税〔2000〕3号)规定:“对出口黄金及出口金饰品的黄金原料部分不再予以出口退税”。《财政部、国家税务总局关于黄金税收政策问题的通知》(财税〔2002〕142号)规定:“黄金出口不退税;出口黄金饰品,对黄金原料部分不予退税,只对加工增值部分退税。”《国家税务总局关于明确含金成份产品出口退(免)税政策的通知》(国税发[2005]59)规定:“出口上述产品,对黄金主要原材料部分不予退税,其进项税金计入产品成本,对其他原料及其加工增值部分退(免)税。”

《国家税务总局关于出口含金成份产品有关税收政策的通知》国税发[2005]125号:“出口企业出口含金(包括黄金和铂金)成份的产品实行免征增值税政策,相应的进项税额不再退税或抵扣,须转入成本处理。实行出口免税政策的含金成份产品的海关商品代码为:28431000、2843300010、2843300090、28439000、3824909030、3824909090、71110000、71123090、71129110、71129120、71129210、71129220、71129920、71129990、71131911、7113191910、7113191990、71131991、7113199910、7113199990、7114190010、7114190090、7114200010、7114200090、71151000、7115901020、7115901090、71159090等。”

国家税务总局关于含金产品出口实行免税政策有关问题的补充通知(国税发[2006]10号):“一、属于应归入海关商品代码 3824909090、7115901090、

7114200090、71110000、28439000，但又不含黄金、铂金成份的出口货物（具体名单见附件），从2005年5月1日起，继续执行出口退（免）税政策。二、125号文件所列商品代码之外的含金（包括黄金和铂金）成份的出口产品，如“91131000”“贵金属表带”中的铂金表带，须从2005年5月1日起按125号文件的规定执行免征增值税政策。三、以进料加工方式出口的含黄金、铂金成份的产品，应按125号文件的规定，执行免征增值税政策。”

二、案发当时的税法规则解析

国税发[2006]10号文，被国家税务总局公告2012年第24号《关于发布〈出口货物劳务增值税和消费税管理办法〉的公告》废止。

但是，周案爆发在2009年3月之6月，应该适用当时生效的税法规则，即适用国税发[2006]10号文。

根据国税发[2006]10号文的规定：属于应归入海关商品代码3824909090、7115901090、7114200090、71110000、28439000，但又不含黄金、铂金成份的出口货物（具体名单见附件），从2005年5月1日起，继续执行出口退（免）税政策。而125号文件所列商品代码之外的含金（包括黄金和铂金）成份的出口产品，如“91131000”“贵金属表带”中的铂金表带，须从2005年5月1日起按125号文件的规定执行免征增值税政策。

国税发[2006]10号文规定了两种税收待遇：一种是属于某些海关代码的产品但又不含黄金产品的出口货物，继续执行“出口退（免）税”政策；一种是125号文件所列商品之外的含金成分的出口产品，…须从2005年5月1日执行免征增值税政策。

而自财税（2000）3号文以来，对以黄金为原料的产品出口的，黄金部分不予出口退税，一直没有变化。

三、本案简评

根据案情简介，周利用耳机夹带黄金片，申报出口，只能是两种情况：一种是以“不含金产品”申报出口，而实际上耳机中夹带黄金，以虚假申报货物品名等手段，骗取出口退税款，构成骗取出口退税罪。

一种是以含金产品申报出口，由于含金产品的税收待遇是“免征增值税”，周某人在出口环节没有盈利点。即无利可图。

案情简介没有交代，周某人是以前何种海关代码申报出口，也未介绍是以含金还是不含金产品申报出口。从情理和法理分析，周某人，应该是以不含金产品夹带含金产品，骗取到“不含金产品”的国家出口退税款，构成骗取出口退税罪。

本案的定案，仅与周某人海关申报出口的客观行为有关，与国家税务总局的

进一步税法解释没有关系。因为, 案发当时既有税法规则均十分明确, 无需另行作出解释。检察机关不予起诉决定, 所依据的事实、法律和法理依据, 有待推敲。

在刑法, 以虚假申报实现出口骗税的, 手段行为和目的行为分别触犯刑法, 构成牵连犯罪, 应择一重罪进行处罚。97《刑法》第一百五十一条第二款: “走私国家禁止出口的文物、黄金、白银和其他贵重金属或者国家禁止进出口的珍贵动物及其制品的, 处五年以上有期徒刑, 并处罚金; 情节较轻的, 处五年以下有期徒刑, 并处罚金。” 而骗取出口退税罪行严重, 处罚较重, 应以骗取出口退税惩处。

附件:

黄金出口税收政策演变概要

自 2000 年至 2012 年

时间	文号	名称	颁布/实施时间	时效性	主要内容
2000年	财税[2000]3号	财政部、国家税务总局、中国人民银行关于配售出口黄金有关税收规定的通知	2000-7-28 /2000-6-20	现行有效	三、对出口黄金及出口金饰品的 <u>黄金原料部分不再予以出口退税</u> , 对此前已经报关出口的仍按原规定办理退税。
2002年	财税[2002]142号	财政部国家税务总局关于黄金税收政策问题的通知	2002-9-12 /2002-9-12	部分失效 本篇法规第三条有关黄金首饰退税规定已被《国家税务总局关于出口含金成份产品有关税收政策的通知》废止	三、 <u>黄金出口不退税</u> ; 出口黄金饰品, 对黄金原料部分不予退税, <u>只对加工增值部分退税</u> 。
2003年	财税[2003]86号	财政部、国家税务总局关于铂	2003-4-28 /2003-5-1	已失效 本篇法规中的第六条已被: 财政部、国家税务总局	六、铂金出口不退税; 出口铂金制品, 对铂金原料部分的进项增值税不实行出口退税, 只对 <u>铂金制品加工环节</u>

		金及其制品税收政策的通知		关于出口货物劳务增值税和消费税政策的通知 （发布日期：2012年5月25日，实施日期：2011年1月1日）废止，废止日期：2012年7月1日。	的加工费按规定退税率退税。
2005年	国税发[2005]59号	国家税务总局关于明确含金成份产品出口退（免）税政策的通知	2005-4-5/2005-5-1	已失效 本篇法规已被《国家税务总局关于出口含金成份产品有关税收政策的通知》废止	对以黄金为主要原材料（黄金价值占出口产品材料成本50%以上，下同）加工的出口产品，对黄金主要原材料部分不予退税，其进项税金计入产品成本， 对其他原料及其加工增值部分退（免）税
2005年	国税发[2005]125号	国家税务总局关于出口含金成份产品有关税收政策的通知	2005-7-29/2005-5-1	已失效 本篇法规已被：出口货物劳务增值税和消费税管理办法(一)废止	一、出口企业出口 含金（包括黄金和铂金）成份的产品 实行 免征增值税政策 ，相应的进项税额不再退税或抵扣，须转入成本处理。
2006年	国税发[2006]10号	国家税务总局关于含金产品出口实行免税政策有关问题的补充通知	2006-1-20/2006-1-20	已失效 本篇法规已被：出口货物劳务增值税和消费税管理办法(一)（发布日期：2012年6月14日，实施日期：2011年1月1日）废止	一、属于应归入海关商品代码3824909090、7115901090、7114200090、71110000、28439000，但又不含黄金、铂金成份的出口货物（具体名单见附件），从2005年5月1日起，继续执行出口退（免）税政策。 二、125号文件所列商品代码之外的含金（包括黄金和铂金）成份的出口产品，如“91131000”“贵金属表带”中的铂金表带，须从2005年5月1日起按125号文件的规定执行免征增值税政策。

					三、以进料加工方式出口的含黄金、铂金成份的产品，应按 125 号文件的规定，执行免征增值税政策。
--	--	--	--	--	--

结论：（1）自财税（2000）3号文以来，对以黄金为原料的产品出口的，黄金部分不予出口退税，一直没有变化；（2）国税发[2006]10号规定了两种税收待遇：一种是属于海关代码之内的不含金产品，享受出口退税；一种是，代码之外的含金产品，享受免征增值税的优惠政策，而非出口退税政策。

中国社会科学院财税法案例研究中心

滕祥志

2013-6-8 分析整理

2013-6-12 修订



中国社会科学院财经战略研究院
National Academy of Economic Strategy, CASS