

再生资源行业 税务合规报告

2024



华税律师事务所
二〇二四年一月

再生资源行业税务合规报告（2024）

前言

再生资源行业的有序运转对于提高资源循环利用水平、提升资源安全保障能力、促进绿色低碳循环发展具有重要意义。在税收方面，再生资源回收、综合利用领域的政策不断更迭，为促进合规经营、提高利润空间，再生资源行业的业务模式也随之不断调整，与此同时也伴随着诸多税务合规问题。

无法自源头供货商处取得发票是再生资源行业长期以来的税收困境。2008年财政部、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），取消了再生资源回收企业的免税及抵扣政策，再生资源回收企业税负激增，而用废企业发票问题再度凸显。为弥补进项缺口、取得合规的企业所得税税前扣除凭证，部分企业通过改变业务模式、寻求第三方代开甚至购买的方式取得增值税专用发票。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，再生资源行业爆发了大量虚开增值税专用发票案件，企业及其负责人面临行政责任甚至刑事责任。

为推动资源综合利用行业持续健康发展，2021年12月30日，财政部、国家税务总局发布《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），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，并明确要严格规范财政返还行为。40 号文一定程度上缓解了再生资源回收企业增值税税负过重的问题，但对于企业所得税税前扣除凭证问题仍未作出有效回应。

司法实践方面，在近两年的再生资源企业虚开发票刑事案件处理过程中，出现了受票企业以非法购买增值税专用发票罪论处的案例；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，以上变化为再生资源行业涉税刑事案件辩护带来了新的契机。基于此，为使广大再生资源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，华税结合对再生资源行业的持续研究及最新涉税案件的代理经验撰写本报告，就税收征管新形势下再生资源行业的税收环境、涉税风险成因、主要涉税风险及其表现形式、虚开刑事案件的争议焦点及辩护要点以及税务合规管理等内容进行深度分析，以期对再生资源行业企业提供有益的参考与借鉴。

目 录

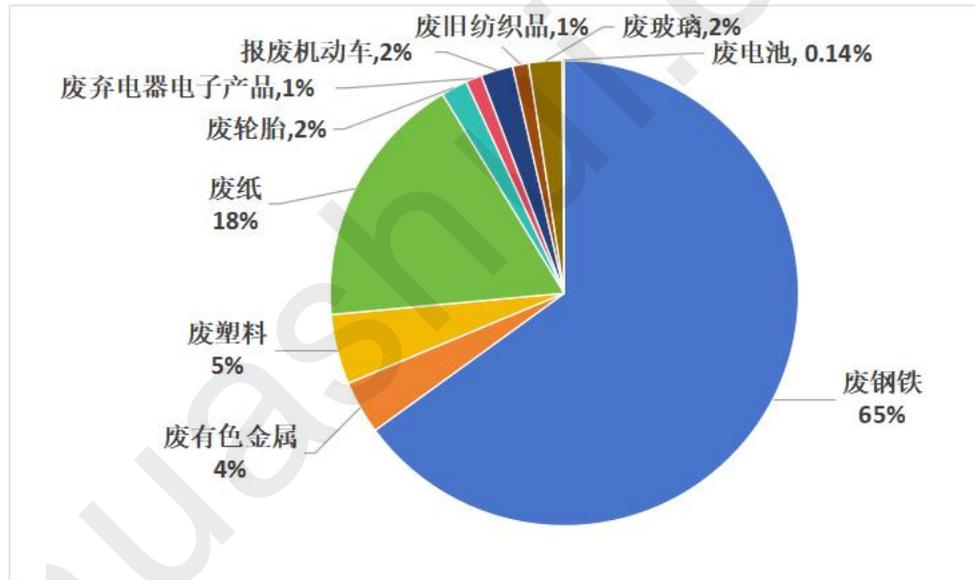
- 一、2023 年我国再生资源行业发展概况
- 二、2023 年再生资源行业涉税案件观察
- 三、2023 年再生资源行业税收环境分析
- 四、再生资源行业涉税风险成因分析
- 五、再生资源行业主要涉税风险及其表现形式
- 六、再生资源行业虚开刑事案件三大争议焦点
- 七、再生资源行业虚开刑事案件六大实操要点及案例分享
- 八、2024 年再生资源行业税务合规管理建议

一、2023 年我国再生资源行业发展概况

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归集与初加工的任务，是循环经济的重要实现手段和发展保障。

在绿色发展理念引领下，我国再生资源回收体量进一步发展壮大，再生资源回收体系不断完善，再生资源回收总量和回收总值呈现上升趋势。

2023 年 7 月，中国物资再生协会发布的《中国再生资源回收行业发展报告（2023）》显示，2022 年我国废钢铁、废有色金属、废塑料、废纸、废轮胎、废弃电器电子产品、报废机动车、废旧纺织品、废玻璃、废电池十个品种再生资源回收总量约为 3.71 亿吨，其中废钢铁回收总量为 2.41 亿吨，占比 64.96%，废纸回收总量 0.66 亿吨，占比 17.76%，废塑料回收总量 0.18 亿吨，占比 4.86%，废有色金属回收总量 0.14 亿吨，占比 3.54%。



2022 年我国主要品种再生资源回收量占比情况

“十四五”是推动我国经济社会全面发展、绿色转型的关键时期，也是推动减污降碳协同增效、促进再生资源回收产业绿色、高质量发展的关键时期。再生资源行业企业在政府相关部门的关注和政策的扶持下，将迎来新的发展契机。

二、2023 年再生资源行业涉税案件观察

（一）2023 年再生资源行业涉税刑事案件观察

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七部门联合打击涉税违法犯罪工作推进会议，七部门联合精准打击“假企业”“假出口”“假申报”等行为，精准打击行业性、区域性重大案件和职业化犯罪团伙。以下为三起国家税务总局公告、上市公司公告等渠道披露的再生资源领域涉税刑事案件：

1、四川省凉山州税警联合依法查处一起空壳再生资源企业虚开增值税专用发票案件



The screenshot shows the official website of the State Taxation Administration. The page title is "四川省凉山州税警联合依法查处一起空壳再生资源企业虚开增值税专用发票案件". The article text reads: "近期，四川省凉山州税务局联合公安部门依法查处一起再生资源企业虚开增值税专用发票案件。经查，以张某为首的犯罪团伙利用他人身份信息设立7家空壳企业，通过电子税务局大量申请领用增值税专用发票，虚开废旧物资品名的增值税专用发票价税合计2.39亿元。目前，4名被告人已分别被依法判处有期徒刑五年至十五年不等，没收违法所得并处罚金。凉山州税务局稽查局有关负责人表示，下一步将继续发挥多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。"

2023年7月4日，国家税务总局通报一起再生资源企业虚开增值税专用发票的案件。经查，以张某为首的犯罪团伙利用他人身份信息设立7家空壳企业，通过电子税务局大量申请领用增值税专用发票，虚开废旧物资品名的增值税专用发票价税合计2.39亿元。目前，4名被告人已分别被依法判处有期徒刑五年至十五年不等，没收违法所得并处罚金。

2、甘肃一名税务人员违规帮助再生资源企业销售税费优惠被处分

甘肃1名税务人员违规帮助纳税人享受税费优惠政策被处分

时间：2023-09-26

【字体：大 中 小】 打印 分享到： 

近日，甘肃省税务局按照税务总局安排部署，加强税费优惠政策落实监督执纪工作，1名税务人员违规帮助纳税人享受税收优惠政策被处分。

经查，国家税务总局酒泉市某区税务局某税务分局四级主办王某，违规帮助某再生资源回收中心享受增值税优惠政策，两次调低该企业月销售定额，造成纳税人少缴税款。王某受到警告处分，少缴税款予以追缴。

下一步，税务总局将继续坚持挺纪在前、严查内错，聚焦税费优惠政策落实，督促各级税务局纪检机构持续加大监督执纪问责力度，严肃查处税务人员内外勾结、通同作弊、以税谋私等违纪违法问题，以强有力的纪律监督护航税费优惠政策落细落好。

2023年9月26日，国家税务总局通报一起税务人员违规帮助纳税人享受税费优惠政策的案例。经查，国家税务总局酒泉市某区税务局某税务分局四级主办王某，违规帮助某再生资源回收中心享受增值税优惠政策，两次调低该企业月销售定额，造成纳税人少缴税款。王某受到警告处分，少缴税款予以追缴。

3、某上市公司实控人因虚开被判处有期徒刑十一年

雷某系某上市公司实际控股股东及董事长。2023年8月2日，该上市公司公告显示，雷某实际控制的甲再生资源有限公司涉嫌虚开。雷某在明知甲公司与乙公司没有真实货物交易的情况下，为骗取抵扣税款，批准、纵容甲公司以支付开票费的方式，通过介绍人让乙公司为甲公司虚开增值税专用发票。自2014年3月25日至2015年7月15日，甲公司向乙公司支付开票费6039531.17元，接受乙公司虚开增值税专用发票641份，金额62890770.19元，税额10691429.91元，上述增值税专用发票已全部抵扣。一审法院认为，被告人雷某作为甲公司的实际控制人，明知甲公司与乙公司没有真实货物交易，为骗取抵扣税款，批准、纵容甲公司让乙公司为自己虚开增值税专用发票，数额巨大，应当以单位犯罪的主管人员承担刑事责任，其行为已构成虚开增值税专用发票罪。据此，依照《中华人民共和国刑法》第二百零五条、第三十一条之规定，判决：被告人雷某犯虚开增值税专用发票罪，判处有期徒刑十一年。雷某不服，提起上诉，二审法院维持原判。

（二）2023年再生资源行业涉税行政案件观察

根据国家税务总局以及各地税务机关官方网站公示的税务处理、税务行政

处罚及重大税收违法失信等信息，2023年再生资源行业涉税行政案件共计68件，其中江苏省公示的案件最多，达19件，其次为广东省、福建省。在公示的案件情况中，发票类案件共有57件，占比达84%，其中涉及虚开的案件43起，有11起案件被移送公安。

因源头发票的问题，再生资源贸易各环节均存在一定程度的涉税风险：源头散户存在销售废旧物资未依法申报纳税的风险，回收企业及终端用废企业存在虚开风险，此外，资源综合利用企业还存在即征即退政策的适用风险。根据再生资源各环节主体的主要涉税风险，结合各地公示的案件信息，本报告摘录如下四类典型案例：

1、自然人供废不申报纳税被稽查

自然人散户仍然是再生资源链条中的主要供货商。因纳税意识薄弱，或为逃避缴纳税款，大多自然人散户不带票销售废旧物资。近期，某地稽查局公示三则自然人销售废旧物资不进行纳税申报的稽查案例：

案例1：经检查，2021年你以个人名义从事废钢买卖业务，经检查你个人银行账户，发现你在2021年收取销售废钢款21593281.89元（含税），其中2021年第一季度158693.10元、第二季度3099152.88元、第三季度9015040.00元、第四季度9320395.91元。你取得上述收入后未按规定向税务机关申报纳税，存在少缴增值税及附加税费、个人所得税的涉税问题。……处罚结果：依据《税收征管法》第六十四条第二款“纳税人不进行纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款”之规定，处少缴税款527093.08元百分之五十罚款，罚款金额263546.54元。

案例2：经检查，你在2019年至2021年存在以个人名义从事生产经营活动但未按规定申报纳税的涉税问题，具体情况如下：1.2019年至2020年你以个人名义与某再生资源回收有限责任公司签订废钢购销合同，并通过你个人银行账户收取销售废钢款项18622387.00元（含税），其中……。2.2020年至2021年你通过个人银行账户收取销售废钢款项2200000.00元（含税）（2020年700000.00元，2021年1500000.00元），其中……。3.2020年至2021年你通过个人银行账户收取中间商李***销售废钢款项6798759.48元（含税）（2020年3991351.43

元，2021年2807408.05元）。以上在2019年至2021年你共收取销售废钢款合计27621146.48元。你取得上述收入后未按规定向税务机关申报纳税，存在少缴增值税及附加税费、个人所得税的涉税问题。……处罚结果：依据《税收征管法》第六十四条第二款之规定，处少缴税款764580.43元百分之五十罚款，罚款金额382290.22元。

案例3：经检查，2021年你以个人名义从事废钢买卖业务，2021年你共取得销售废钢收入11953612.80元（含税），其中第1季度1000000.00元、第2季度4507737.00元、第3季度1927920.00元、第4季度4517955.80元。取得收入具体情况为：2021年你通过个人银行账户收取销售废钢款项4517955.80元（含税）；你通过妻子朱某凤个人银行账户收取销售废钢款项7435657.00元，其中向赖某喜收取1644170.00元，向赖***收取3820000.00元，向广西***再生资源利用有限公司收取1971487.00元。你取得上述收入后未按规定向税务机关申报纳税，存在少缴增值税及附加税费、个人所得税的涉税问题。……处罚结果：依据《税收征管法》第六十四条第二款之规定，处少缴税款263438.96元百分之五十罚款，罚款金额131719.48元。

2、再生资源企业对外虚开税额4000余万后走逃失联，被移送公安查处

The screenshot shows the official website of the National Tax Administration Jiangsu Provincial Tax Service, specifically the Suqian City branch. The page features a navigation bar with '首页' (Home), '信息公开' (Information Disclosure), '工作动态' (Work Dynamic), and '通知公告' (Notice). The main content area displays a notice titled '国家税务总局宿迁市税务局第一稽查局税务文书送达公告' (Tax Document Delivery Notice of the First Inspection Bureau of the Suqian City Tax Service Bureau). The notice is dated 2023-08-16 09:13 and is addressed to '再生资源有限公司' (Recycling Resource Co., Ltd.). The text of the notice states that due to the inability to deliver tax documents via other methods, the documents are being delivered to the company's address. It references Article 106 of the 'Implementation Rules of the Tax Collection and Management Law of the People's Republic of China' and states that the documents are considered delivered from the date of the notice for a 30-day period. Contact information for the sender is provided as '联系人: [redacted]' and '联系电话: 0521-[redacted]'.

宿迁市税务局第一稽查局一则公告送达的《税务处理决定书》显示，“我局通过实地核查、电话联系等方式，仍对你单位及法定代表人查无下落，结合对你单位涉税事项办理核查、征管信息系统查询以及银行账户等情况的调查，发现

你单位存在以下问题：上游部分发票已被税务机关认定为虚开发票。与下游多户企业交易过程中，你单位对公账户流水存在资金即进即出、资金回流、资金流向异常等情况。因长期不申报已被认定为非正常户。综上，我局认定你单位自成立以来，在没有真实经营业务的情况下，对外虚开增值税专用发票 3037 份，金额 259759022.97 元，税额 44159033.62 元，并采取不申报手段逃避税务机关监管，发票开具后走逃（失联）”，对此作出的处理为，“（一）根据《中华人民共和国发票管理办法》第二十二条第一款规定，认定你单位开具的 3037 份增值税专用发票（金额 259759022.97 元，税额 44159033.62 元）为虚开发票。（二）根据《中华人民共和国刑法》第二百零五条、《最高人民检察院公安部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、《中华人民共和国发票管理办法》第三十七条、《行政机关移送涉嫌犯罪案件的规定》第三条规定，将本案移送公安机关进一步查处”。

3、再生资源企业向个人收废真实性无法核实，被核定征收追缴企税 4000 余万元



The screenshot shows the official website of the National Tax Administration, Fujian Provincial Tax Service. The page features a navigation bar with '首页' (Home), '信息公开' (Information Disclosure), '工作动态' (Work Dynamic), and '通知公告' (Notice). A search bar is located in the top right corner. The main content area displays a public notice titled '关于送达福州[]再生资源利用有限公司《税务处理决定书》的公告' (Notice on the Delivery of the Tax Treatment Decision to Fuzhou [] Recycling Utilization Co., Ltd.). The notice includes the date of publication (October 13, 2023) and the source (National Tax Administration Fuzhou Tax Service Bureau). The text of the notice states that the company was notified of a tax determination on September 27, 2023, but the determination was not received due to the company's failure to provide necessary information for verification. Therefore, the tax determination is being delivered via public notice, and it will be deemed as delivered 30 days after the notice is published.

近期，福州市税务局第一稽查局公示的一则税务处理决定书显示，某再生资源利用公司向个人收购废旧物资，因收购的真实性无法核实，稽查局采用批发和零售贸易业 4% 的应纳所得率对企业进行核定征收，要求企业补缴企业所得税近 4000 余万元。

“……你公司主要成本支出是向个人收购废钢等废旧物资，虽设置账簿，但存在收购业务成本的真实性无法核实，成本核算混乱和成本结转不准确等问题，根据《中华人民共和国税收征收管理法》第三十五条、《中华人民共和国税收征

收管理法实施细则》第四十七条、《国家税务总局关于印发<企业所得税核定征收办法（试行）>的通知》（国税发〔2008〕30号）第三条第四项、第四条第一项、第八条的规定，《国家税务总局福建省税务局关于企业所得税核定征收有关问题的公告》（福建省税务局公告〔2018〕14号）规定的应税所得率即批发和零售贸易业应纳所得率4%进行核定征收，你公司2018年营业收入1031334218.08元，营业外收入53514200.00元，视同销售收入8547.01元，已纳税额204943.51元，应追缴你公司2018年企业所得税10643626.14元并加收滞纳金；2019年营业收入1264309195.72元，营业外收入38282502.13元，视同销售收入57272.74元，已纳税额494158.32元，应追缴你公司2019年企业所得税12532331.38元并加收滞纳金；2020年营业收入1787764701.13元，营业外收入146181982.42元，视同销售收入91513.78元，已纳税额670568.34元，应追缴你公司2020年企业所得税18669813.64元并加收滞纳金”。

4、用废企业利用虚开违规适用加计抵减政策被查



The screenshot shows the official website of the Dalian Tax Service, State Taxation Administration. The page features a navigation bar with categories like '首页' (Home), '信息公开' (Information Disclosure), '纳税服务' (Tax Service), '政策文件' (Policy Documents), '新闻动态' (News), and '互动交流' (Interaction). The main content area displays a news article titled '大连市税务局第一稽查局依法查处一起利用虚开增值税专用发票违规适用增值税加计抵减政策案件' (Dalian Tax Service First Inspection Bureau依法查处一起利用虚开增值税专用发票违规适用增值税加计抵减政策案件). The article text states that the bureau investigated and punished a case where a company used fake invoices to illegally apply for a 10% input tax credit. The company had 42 fake invoices worth 408.43 million yuan, resulting in 33.72 million yuan of illegal tax credits and 3.37 million yuan of illegal tax reductions. The bureau has collected 752,675.34 yuan in taxes, penalties, and interest.

2023年11月27日，大连市税务局第一稽查局公布一起再生资源企业利用虚开增值税专用发票违规适用增值税加计抵减政策的案件。“经查，该中心在无真实业务的情况下，让他人为自己虚开增值税专用发票42份，价税合计金额408.43万元，通过虚增进项税额33.72万元，违规加计抵减3.37万元。依据《中华人民共和国税收征收管理法》、《中华人民共和国增值税暂行条例》等法律法规规定，大连市税务局第一稽查局对该单位追缴税款、加收滞纳金并处以罚款共计752675.34元。”

三、2023年再生资源行业税收环境分析

(一) 七部门联合打击“三假”虚开骗税工作常态化

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 | 

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，最高人民检察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。

自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以来，各级税警查处了一大批虚开骗税案件。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，专项打击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七部门联合打击涉税违法犯罪工作推进会议，联合打击行动由六部门拓展到七部门。

自2021年10月建立常态化联合打击虚开骗税工作机制以来，各部门聚焦“假企业”虚开发票、“假出口”骗取出口退税、“假申报”骗取税费优惠等违法犯罪行为开展联合打击，取得了明显成效。截至今年5月底，累计检查涉嫌虚开骗税企业27万户，认定虚开发票1048.15万份，挽回出口退税损失117.8亿元，其中，今年1-5月累计检查涉嫌虚开骗税企业6.5万户，认定虚开发票184.62万份，挽回出口退税损失44.59亿元。

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, 重点查处虚开(及接受虚开)发票、隐瞒收入、虚列成本、利用“税收洼地”和关联交易恶意税收筹划以及利用新型经营模式逃避税等涉税违法行为。

具体到再生资源领域, 国家税务总局稽查局在对《关于进一步深化税收征管改革的意见》解读中指出, 各地税务部门要以税收风险为导向、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, 废旧物资收购利用也是重点打击领域之一。

(二) 税收征管数字化全面推进, 行业监管环境趋严



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, 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。

在发票管理领域, 《关于进一步深化税收征管改革的意见》指出要稳步实施发票电子化改革。2021年12月, 全电发票试点工作开始, 全国统一的电子发票服务平台建成。2021年12月1日, 广州市、佛山市、横琴粤澳深度合作区、呼和浩特市和上海市开展数电发票试点工作。2022年, 四川、浙江、江苏、山东

等省份先后开展全电发票受票试点工作。2022年6月21日，上海市、广东省、内蒙古自治区将数电发票受票方范围扩至全国。2023年11月29日，国家税务总局西藏自治区税务局下发《关于开展全面数字化的电子发票试点工作的公告》及其解读，确定将于2023年12月1日正式启动数电票开票试点，数电票试点工作已完成全国省级覆盖。数电票将发挥其便利性、数字化优势，吸引更多纳税人抛弃传统税控发票应用，迈入“以数治税”新时代。

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。全电发票在系统中自动流转，将使得一些发票违法行为更突出、更明显、更易追查异常点。如果企业虚开发票，发票从何处开出、何时认证、如何流转、进销项分别是什么货物均会留存在系统之中，税务机关将通过大数据分析排查出风险。

（三）多地清理财政返还政策，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，部分地方政府为招商引资、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。再生资源企业因源头第一张发票问题，大多选择在园区搭建贸易链条享受地方财政返还政策，以解决增值税进项不足、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、地方财政返还政策是历年审计查处重点

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年度中央预算执行 | “8.税收征管审计问题。……有的地方在近年来连续查处少数高收入群体偷逃税款的情况 |

| | | |
|--------|---|---|
| | 和其他财政收支的 审计工作报告》 | 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，有违个税调解收入差异、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、40 号文明确加强对再生资源行业的财政返还管理

具体到再生资源领域，《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，以下简称“40 号文”）明确指出“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”。在前述宏观环境下，通过园区财政返还模式解决进项发票问题的再生资源回收企业面临较大的风险，一方面，其适用的财政返还政策可能存在较大的不稳定性，另一方面，政策适用的条件及监管趋严，回收企业面临较大的合规风险，下游用废企业也面临风险传导的风险。

（四）企税税前扣除凭证问题依旧，部分地区实行核定征收

难以从上游散户处取得发票是再生资源回收企业的一大税收困境，2022 年 1 月 1 日开始实施的《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）规定了再生资源回收企业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，40 号文在一定程度上缓解了其无法取得增值税专用发票抵扣进项税的问题，但仍未解决企业所得税成本凭证问题，再生资源回收企业难以取得发票作为企业所得税税前扣除凭证的问题依然存在。

实践中，尽管新政实施，但是一些回收企业仍然执行原有的财务处理方法，即采购端自制收购凭证（黄牛散户）、自建收购台账，而一些地方税务机关对企业自制收购凭证、自建台账的扣除方式不再认可，要求企业提供采购业务对应的合同、付款凭证、其他外部凭证，要求补开、换开合法发票或者直接认定企业未取得合法税前凭证，不得进行税前扣除而要求企业补缴企业所得税、加收滞纳金。因此，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。近来，部分地区探索以核定的方式来征收再生资源回收行业的企业所得税，对于采用简易计税方式计征增值税的再生资源回收企业，运用统一的应税所得率核定征收企业所得税。

（五）存证平台逐步规范，能否佐证业务真实性仍待探讨

在再生资源行业的虚开案件中，回收企业是否真实地参与到废旧物资交易中是控辩双方争议的焦点。近年来，为佐证业务的真实性，部分再生资源回收企业搭建存证平台，将采购、运输、销售等各环节的资料以电子形式进行留存。但因缺乏统一的管理标准，税企双方对于平台留存的证据能否佐证交易的真实性存在争议。

中国再生资源回收利用协会关于发布《再生资源经营性电子数据存证技术规范》团体标准的公告

发布人：中国再生资源回收利用协会 发布时间：2023-05-10

各相关单位：

根据国家标准化委员会、民政部《团体标准管理规定》以及《中国再生资源回收利用协会团体标准制修订管理办法》相关规定，经中国再生资源回收利用协会标准化工作委员会组织审查，现批准发布《再生资源经营性电子数据存证技术规范》团体标准，标准发布编号：T/ZGZS0107-2023，该标准自2023年5月10日起实施，欢迎相关单位结合实际采标应用。

特此公告。

2023年5月10日，中国再生资源回收利用协会发布《再生资源经营性电子数据存证技术规范》团体标准（以下简称“《技术规范》”），《技术规范》设立目的系为了提高再生资源回收行业的税法遵从度，“利用互联网+区块链技术

建立经营性电子数据存证平台，将交易过程中的商流、物流、资金流、票据流等通过平台存证，既可实现数据可查，又有助于实时监控，有助于税务征收部门实施有效监管，降低企业的涉税风险，促进行业健康发展”。《技术规范》规定了再生资源电子数据平台采集、存储、查询、验证的技术要求，其中，需要采集的信息包括企业的注册信息、合同、货物交付、货物运输、货物加工、支付凭证、发票等凭证。

截止 2023 年 12 月，已有两家企业获得中国再生资源回收利用协会颁发的再生资源经营性电子数据存证服务认证证书。以行业协会团体标准的形式建立规范化、标准化的存证平台，通过数据实时采集及防篡改等技术手段提高留存资料的真实性与有效性，对于佐证回收企业业务真实性、提高税务合规意识具有一定作用。但因存证平台的构建尚处于探索阶段，能否得到税务机关的认可、佐证业务的真实性仍有待探讨。

四、再生资源行业涉税风险成因分析

（一）源头供废不开票，行业第一张发票问题难解

中国物资再生协会发布的《中国再生资源回收行业发展报告（2023）》显示，2022 年我国第一大废旧物资品种为废钢铁，占比达 64.96%。实际上，大部分废钢铁来源于工业产废，而废旧物资市场长期处于卖方市场，产废企业或出于账外销售、规避税收等目的，不带票销售废旧物资，并由众多零散的个体经营者承接收购后进行倒卖。

1、散户不带票销售废旧物资

产废企业源头销售不开票，废旧物资分散到众多散户手中，再生资源行业第一张发票问题在散户环节无法得到解决：一方面，散户自身纳税意识不足，而对散户的税收征管本身也存在较大的难度，另一方面，若向税务局代开发票，散户则面临缴纳个人所得税等税负问题。因此，散户通常不带票向回收企业销售废旧物资。

2、用废企业要求取得发票

一方面，《再生资源回收管理办法》规定，从事再生资源回收经营活动，必须符合工商行政管理登记条件，经工商注册登记后方可从事经营活动。因此，无论废旧物资掌握在个体散户或大散户手中，最终都需要归集到有经营资质的回收

企业，以回收企业的名义向用废企业供给废旧物资；另一方面，在《关于再生资源增值税政策的通知》（财税〔2008〕157号，以下简称“157号文”）颁布之前，用废企业可以自回收企业处取得收购发票计算抵扣增值税，而157号文取消了废旧物资收购发票制度，用废企业要求上游回收企业向其开具增值税专用发票以进行进项抵扣。

综上，回收企业无法自散户处取得增值税专用发票，而下游用废企业又要求其开具发票，增值税链条中断，回收企业面临税负过重等问题，利润空间极度压缩。近几年，部分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）上下游涉嫌虚开，企业难以阻断涉税风险

增值税链条环环相扣，上游企业是否合法合规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就取得的发票正常申报抵扣进项税额及其抵扣行为是否会造成国家税款损失。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，下游受票企业轻者被要求进项转出、接受税务检查，重者可能被移交公安机关以虚开刑事案件立案侦查。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，一家再生资源回收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，向多家下游用废企业开票，一旦该企业定罪，则下游用废企业则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均十分巨大，就再生资源行业而言，因再生资源行业产业链条绵长，且有的回收企业与用废企业间存在关联关系，或同为集团公司的子公司/分公司，则回收企业虚开发票的牵涉面很广，辅之以司法机关全链条式的查处模式，一旦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，进而对集团企业的经营产生巨大冲击。

2、开票方涉嫌虚开波及下游受票方

行政层面，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。司法层面，实践中，司法机关在查处虚开案件过程中存在两种做法，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，由上下游企业管辖公安机关立案侦查。无论在哪种情况下，开票方所在地的税务机关、司法机关都会将案件线索传导至受票方所在地的税务机关、司法机关，牵连范围广，覆盖面大，受票方企业将直接面临涉税风险。

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可能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、有效的增值税专用发票，准予抵扣进项税款。

三是，开票方构成虚开，受票方行政定虚、不得进项抵扣。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，受票方需作进项转出，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、第四条的规定，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的行为，将被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，受票方可能触发虚开增值税专用发票罪的风险。《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，“虚开增值税专用发票或者虚开用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票，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，应予立案追诉”。《刑法》第二百零五条规定，“虚开增值税专用发票或者虚开用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票的，处三年以下有期徒刑或者拘役，并处二万元以上二十万元以下罚金；虚开的税款数额较大或者有其他严重情节的，处三年以上十年以下有期徒刑，并处五万元以上五十万元以下罚金；虚开的税款数额巨大或者有其他特别严重情节的，处十年以上有期徒刑或者无期徒刑，并处五万元以上五十万元以下罚金或者没收财产”。

（三）加工环节税收优惠难以传至回收环节

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。

五、再生资源行业主要涉税风险及其表现形式

（一）虚开增值税专用发票的涉税风险

根据税务机关公布的案例情况可知，再生资源行业虚开增值税专用发票罪案件占据涉税案件绝对多数。实践中，所涉及的虚开行为主要有：

1、暴力虚开

所谓“暴力虚开”是指虚开企业通过伪造合同、进行虚假资金支付等对外虚开增值税发票。这些企业在短期存续领票开票之后，进行虚假纳税申报或者不进行申报即走逃失联，目前，“暴力虚开”已经成为虚开团伙大肆违法犯罪的主要方式。

2、如实代开

在废旧物资采购环节，大部分废旧物资掌握在散户手中，再生资源回收企业向散户采购废旧物资时通常无法取得发票，则回收企业在向下游用废企业销售废旧物资、开具发票后，没有进项税额可以抵扣，导致回收企业税负成本增加。因此，为取得增值税专用发票，部分回收企业寻求第三方代开与采购业务相一致的增值税专用发票。该种代开情形容易引发虚开风险，司法机关认为开票方与货物销售方不一致，可能追究开、受票方的刑事责任。

3、挂靠开票

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，需要到税务局申请代开发票。由于散户数量众多、申请代开发票复杂、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用废企业均需要取得增值税专用发票用以增值税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再生资源行业回收业务的惯用做法。

而近来，部分地区税务机关要求再生资源回收企业与挂靠在其名下的散户当面签订挂靠协议才能认定为挂靠，该要求旨在明确挂靠关系的判断标准，避免出现伪造挂靠关系等现象的出现。但该要求增添了挂靠关系认定的形式要件，将增加回收企业的经营成本，导致回收业务难以顺利开展，合规风险加剧。

4、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。部分虚开分子利用这一政策，对外大肆虚开，不仅扭曲了增值税链条，而且侵蚀了所得税，危害较大。前已述及，近几年财政返还监管趋严，《国务院办公厅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）提出“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”。在财政返还严监管的背景下，依赖地方财政返还的再生资源企业需密切关注政策走向，积极推动企业转型，降低政策变化带来的影响。

5、利用 40 号文简易计税政策重塑贸易链条

在 40 号公告施行后，部分小型回收企业利用简易计税方法，向下游回收企业开具税率为 3% 的增值税专用发票，回收企业通过与小型回收企业合作的模式取得进项发票；在更复杂的链条上，回收企业（此类企业通常享受财政返还）在取得小型回收企业开具的发票后，再开具 13% 税率的发票给下游的回收企业，在此模式下，下游回收企业向用废企业开具 13% 税率的发票，其税负能够大大降低。实际上，小型回收企业在上述交易链条中易被认定为开票公司，回收企业自其取得的发票存在没有真实交易实质、被认定虚开的风险。

（二）企业所得税无法税前扣除的补税风险

在再生资源行业，企业所得税不能税前扣除的情形主要包括：

1、开票方走逃失联，其开具的发票被列为异常凭证

根据税务登记管理有关规定，税务机关通过实地调查、电话查询、涉税事项办理核查以及其他征管手段，仍对企业和企业相关人员查无下落的，或虽然可以联系到企业代理记账、报税人员等，但其并不知情也不能联系到企业实际控制人的，可以判定该企业为走逃（失联）企业。如果开票方走逃，开票方的主管税务机关一般都会将开票方开具的发票认定为“失控发票”。在此种处理下，对于受票方企业而言，其主管税务机关在稽核比对时如果发现“失控发票”，可能会要求企业做增值税进项税额转出，不得抵扣失控发票的进项税额。同时，在企业所得税方面，税务机关会责令企业限期补开、换开发票，如果无法补开、换开发票的，企业需提供其他合法有效的证明材料，包括无法补开、换开发票、其他外部凭证原因的证明资料；相关业务活动的合同或者协议；采用非现金方式支付的付

款凭证等。税务机关收到上述材料后，会核实企业成本情况，符合规定的允许税前扣除，若不符合相关规定，企业则面临补缴企业所得税及滞纳金的风险。

2、自制收购凭证入账

实践中，大部分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，且部分税务机关出于执法风险的考虑，因难以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。而部分税务机关对自制凭证并不认可，可能会以企业发生采购业务未取得合法税前凭证为由，要求企业全额调增收入，补缴企业所得税税款及滞纳金。

3、企业取得虚开的增值税专用发票

实践中，下游企业因上游虚开被牵连引致税务检查后，部分税务机关将企业取得发票认定为接受虚开，并依据《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）“受票方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的，应当依照《中华人民共和国税收征收管理法》及有关法规追缴税款，处以偷税数额五倍以下的罚款”的规定认定为偷税，要求企业补缴增值税、企业所得税及相应的滞纳金并处以罚款。

六、再生资源行业虚开刑事案件的重大争议焦点

（一）购销贸易链条过长，中间环节参与企业过多引发质疑

在再生资源交易链条中，回收环节面临无法取得第一张发票的税负困境，40号文的出台虽在一定程度上缓解了回收企业的税负压力，但因未对企业所得税税前扣除问题予以完善，实践中大部分回收企业仍利用财政返还模式解决前端无法取得进项发票的问题——回收企业在地方园区设立中间贸易环节，利用设立在园区的回收企业开具发票，并以财政返还的形式降低其自身的税负。而因享受财政返还的地区有限，回收企业通常会在终端用废企业所在地设置另一贸易环节，方便业务操作与沟通，故在实践中形成“散户-回收企业1（享受财政返还）-回收企业2-用废企业”的基本模式。近年来因40号文的实施，部分回收企业利用简易计税方法，延伸出“散户-回收企业1（简易计税）-回收企业2（享受财政返还）-回收企业3-用废企业”的新模式。

无论是传统的模式或是40号文下的新模式，在再生资源回收业务中，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”的方式将货物自散户处直接运往终端用废企业。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。此外，中间多个环节回收企业的设置也容易被质疑其存在的必要性，办案机关可能认为贸易链条过长，中间环节企业的存在只是为了开具发票，不具有经济上的合理性。

对此，华税律师认为，在符合民商事法律的前提下，企业基于业务需要构建经营模式、适当利用地方政府财政扶持具有经济上的合理性。在货物运输与交付方面，虽然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购销交易的真实性。华税律师建议回收企业应当将业务真实性作为税务合规第一要务，完善业务谈签流程、明确相关合同条款，保存委托运输、货权转移、款项支付等凭证。

（二）以终端购销倒推补充前端环节业务凭证，流程倒置引发虚开争议

前已述及，近来部分再生资源回收企业搭建存证平台，将交易过程中的“商流、物流、资金流、票据流”等通过平台存证，实现数据可查与实时监控。2023年5月中国再生资源回收利用协会发布的《再生资源经营性电子数据存证技术规范》以行业标准的形式进一步提高了存证平台运作的规范程度。

而在实践中，部分办案机关认为再生资源回收企业的交易链条存在明显的流程倒置现象，回收企业根据散户与终端用废企业的结算情况确定与用废企业的交易数量、金额等，再环环相扣传导到各个环节订立合同、支付货款、开具发票。流程倒置的现象容易导致办案机关否认存证平台资料的关联性，认为存证平台的搭建仅是企业后补凭证后留存资料的平台，无法佐证交易的真实发生。

（三）要求面签挂靠协议才可认定挂靠关系，挂靠认定争议不断

“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，以下简称“58 号文”）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，在再生资源回收业务中，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。

而近来，为强化税收征管，部分地区税务机关要求再生资源回收企业与挂靠在其名下的散户当面签订挂靠协议才能认定为挂靠，该要求旨在明确挂靠关系的判断标准，避免出现伪造挂靠关系等现象的出现。但该要求将增加回收企业的经营成本，导致回收业务难以顺利开展。对此，华税律师认为，从民商事法律上看，挂靠关系的确立并非以要式合同为必要条件，只要符合 58 号文规定的条件，“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的发票即不应认定为虚开。

七、再生资源行业虚开刑事案件的六大实操要点及案例分享

（一）虚开刑事风险全链条覆盖，业务模式定性是关键

1、准确定性再生资源回收利用的业务模式

在再生资源行业，自 2008 年取消回收经营业务相关的税收优惠政策后，回收环节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，在司法实践中被错误地认定为虚开。此外，随着七部门打击虚开骗税常态化深入推进，近几年爆发的虚开案件呈现出链条式打击的特点，例如在个体户从自然人处收购废旧物资，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

至部分源头自然人也受到牵连涉嫌虚开。

具体操作中，前已述及，部分再生资源企业出于现实需要设置了不同的再生资源回收业务模式，在该模式中存在环节多、主体多、回收环节企业不参与货物运输、仓储等现象，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行业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再生资源回收业务模式存在认识误区。华税律师认为，对于再生资源回收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”、机械化地进行刑事打击。

2、实案：事实不清，证据不足不起诉

某省 S 再生资源有限公司主营废旧物资采购、销售业务。其主要经营模式为 S 公司向小商贩收购废旧物资后销售给 Y 纸业有限公司、X 纸业有限公司、L 再生资源有限公司等多家公司，并开具增值税专用发票。

因无法从小商贩处取得增值税专用发票用于进项抵扣，S 公司通过王某联系了 F 再生资源有限公司、R 再生资源有限公司等多家公司进行业务重塑，由上述公司采购小商贩的废旧物资后销售给 S 公司，即小商贩-F、R 等公司-S 公司-Y、X 等公司，从而使 S 公司取得增值税专用发票。自 2014 年 10 月至 2016 年 7 月间，S 公司共取得 F 再生资源有限公司、R 再生资源有限公司等多家公司开具的增值税专用发票 479 份，金额约 1.5 亿元，税额 2400 余万元，价税合计 1.74 亿余元。

本案经公安机关侦查终结，于 2019 年 8 月移送至 A 县人民检察院。公安机关认定，S 公司为达到少交税款的目的，通过支付开票好处费的方式，在没有真实货物交易的情况下，从 F 再生资源有限公司、R 再生资源有限公司等多家公司虚开增值税专用发票，涉嫌虚开增值税专用发票罪。A 县人民检察院审查起诉期间，因需要补充证据分别于 2019 年 10 月、12 月退回补充侦查。2022 年 3 月，A 县人民检察院认为本案事实不清、证据不足，不符合起诉条件，决定不起诉。

对虚开增值税专用发票罪而言，在事实层面，司法机关应当核查上、下游的购销交易情况，并将案涉每一笔交易的合同、发票、银行流水、货物流转等信息一一对应，还原交易事实；在证据层面，则需要形成完整、闭合的证据链条佐证

涉案事实的存在，并排除合理怀疑。

（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。58号文明确指出，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”。实践中，个别司法机关秉持虚开增值税专用发票罪属于行为犯的观点，不考量其主观要件和客观后果，将纳税人虚开的行为定性为虚开犯罪。对此，企业可以结合相关的复函、意见及司法实践案例积极沟通，争取更好的结果。

（三）有真实交易的代开、挂靠开票行为不构成虚开犯罪

1、如实代开不应构成虚开

《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税款损失的，不宜以虚开增值税专用发票罪论处。

在再生资源行业，从散户至用废企业，中间存在多道流通环节，例如散户-大户-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。

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

被告人黄某锋，L阀门制造有限公司实际经营人。因涉嫌非法购买增值税专

用发票罪，于 2019 年 8 月 19 日被取保候审。2016 年 4 月至 5 月，实际经营 F 机械配件有限公司的被告人黄某锋，多次从个人处购进货物但没有取得进项增值税专用发票。为弥补进项增值税专用发票不足，黄某峰以价款 6.5% 的价格，从黄东亮（在逃）处购买了 Y 再生资源有限公司开具的增值税专用发票 93 份，票面额 10704856 元，抵扣税款 1555406.36 元，给国家造成税款损失。

案发后，黄某锋退出违法所得共计人民币 528406.36 元。剩余 1027000 元已经通过其实际经营的 L 阀门制造有限公司增值税纳税申报及税收完税，对给国家造成的损失进行了弥补。法院判决：被告人黄某锋犯非法购买增值税专用发票罪，判处有期徒刑一年，缓刑一年，并处罚金人民币十万元。

虚开增值税专用发票罪与非法购买增值税专票罪之间区分的问题一直都是实践中的争议焦点，一方面，从罪名保护的法益来看，维护发票管理秩序是二罪规制共有的功能，要求市场主体开展经济活动，遵守《税收征收管理法》《发票管理办法》等法律法规和行政规章，依法印制、领购、开具、取得、保管和缴销发票，以便发挥其财务监督、保障国家税收收入和维护经济秩序等功能。另一方面，二者的区别体现在非法购买增值税专用发票罪是行为犯，该罪要求行为人对非法购买行为具有清晰的认知，且实施了非法购买发票的行为。虚开增值税专用发票罪是非法定的目的犯，其要求行为人具有骗取国家税款的目的且造成了国家税款的损失。本案涉案企业发生了真实的购销交易，被告人黄某锋为弥补进项不足而向第三方购买发票，不具有骗取税款的故意，且案发后黄某锋全额补缴了已抵扣税款，检察院和法院分别以非法购买增值税专用发票罪提起公诉和判决，责罚相当，体现了刑法的罪责刑相适应原则。

（四）有真实交易的案件应以超出实际交易部分认定虚开

“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

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于实际交易的情况。

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）开票方构成虚开的，受票方未必构成虚开

前已述及，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。

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，若税务机关允许受票方进项抵扣，或认定善意取得的，将可阻却刑事风险。

（六）享受财政返还不会造成国家税款损失

在有真实货物交易的情况下，再生资源回收企业享受地方财政返还是否会造成本国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关心的问题。结合刑法关于虚开犯罪的认定以及多年实务积累，华税律师认为，有真实交易的再生资源回收企业通过享受地方财政返还从事经营活动并对外开具增值税专用发票的行为，在其足额申报纳税的情况下，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要求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，再生资源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要求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。

根据再生资源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，其目的是扶持当地再生资源行业的发展，因此上述税收返还不会造成国家税款损失。

八、2024 年再生资源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、完备业务流程并严格实施，注重原始材料留存

在再生资源回收业务中应完备业务流程，注重书面协议的留存。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，须留存对方的说明文件、相关协议等，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，同时也要对货物交付方式以及交付后的货物风险责任明确约定。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。

此外，再生资源企业也可以关注存证平台相关制度的进展，利用通过认证的存证平台留存业务资料，强化凭证存储的“在线”、“实时”功能，有助于佐证业务的真实性，也能帮助企业做好日常的原始材料留存工作。

2、建立合规法务部门，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，则建议与外部第三方机构进行合作。

（二）再生资源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

与事前的防范相比较，事中对风险的排除与化解同样重要。企业应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方面开展税务健康检查。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、有效应对税务稽查：阻却刑事风险的最佳时期

涉税案件是典型的行刑衔接案件，税务机关在查处企业涉税违法行为的过程中，发现企业的涉税违法行为符合法定情节、且需要追究刑事责任的，移送公安机关。此时，涉税行政违法案件转化为涉税刑事犯罪案件。税务稽查程序为企业涉税行政违法案件向涉税刑事犯罪案件的转化设置了隔离带，因此，税务稽查程序的及时有效应对，能够降低涉税行政案件向涉税刑事案件转化的风险。再生资源企业应高度重视税务稽查应对，将沟通、风险化解端口前移，在稽查程序中与税务机关积极有效沟通，争取在行政程序中化解风险，避免承担刑事责任。

3、企业可采取的救济途径

税务机关经稽查后，会区分不同情形分别作出处理、处罚决定，并制作相应的法律文书。如果稽查阶段的结论不够理想，企业应当做好行政复议、行政诉讼的准备。需要注意的是，对于《税收征收管理法》第八十八条所规定的“纳税争议”，纳税人要想通过税务行政复议和行政诉讼获得救济，还需要满足“两个前置”的条件，即纳税人对税务决定不服的，必须先缴清税款、滞纳金才能够提起复议，复议完毕后才能够向法院提起行政诉讼。

（三）再生资源行业涉税刑事风险应对

1、税务机关移送公安后的应对举措

根据《行政执法机关移送涉嫌犯罪案件的规定》（国务院令 第 730 号）第八条的规定，“公安机关应当自接受行政执法机关移送的涉嫌犯罪案件之日起 3 日内，依照刑法、刑事诉讼法以及最高人民法院、最高人民检察院关于立案标准和公安部关于公安机关办理刑事案件程序的规定，对所移送的案件进行审查。认为有犯罪事实，需要追究刑事责任，依法决定立案的，应当书面通知移送案件的行政执法机关；认为没有犯罪事实，或者犯罪事实显著轻微，不需要追究刑事责任，依法不予立案的，应当说明理由，并书面通知移送案件的行政执法机关，相应退回案卷材料”。此时，纳税人可以争取在公安机关审查期间，向其说明业务的真实性、合理性，争取不立案。

2、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。律师将在全面梳理涉案业务资料后，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。同时，在审查起诉阶段应注重刑事合规程序的适用与启动，争取通过刑事合规取得好的效果。