

作者：王如僧律师，税务诉讼律师，广东广强律师事务所

在石化（柴油、汽油）、煤炭等行业中，有时会出这种情况：

A公司需要进销发票，但不需要产品，同时，又有一些终端消费者，只需要产品，不需要发票，怎么处理呢。

有人就会从中看到了商机，假设这个人B，B通常会操作如下：

第一步，从中协商，让A公司与国营石化公司或者煤矿公司（以下简称C公司）签订购销合同。

第二步，
通过A公司的公帐
把货款打到C公司的公帐上，C公司
开具相应的增值税专用发票给A公司，但货没有发给A公司，而是直接发给了B。

第三步，B拿到货后，再以稍微低于市场价的方式卖给那些不需要发票的客户（散户）。

第四步，B收到散户的钱，扣掉相应的手续费后，把钱转回给A公司。

举个例子。

假设产品的价格是100万，增值税率是13%，价税合计就是113万，开票费是10个点，企业所得税率是25%。

操作的时候，A给C转帐113万元，C把专票开给A，把货交给B，接着B以108万元的价格卖给散户，B收到这108万元后，转103万元给A，还剩下5万元，就是B的利润，虽然利润率不高，但是积小成多，长期以下，也是很可观的。

这样的话，四方共赢：

A公司以低于增值税法定税率的方式，拿到了相应的进项发票，既可以用来抵扣进项，还可以列入成本，冲减企业所得税，这笔生意做得过。

即A只花了10万元，就可以在税务机关那里抵扣13万元，赚了3万元，同时这100万列入成本时，又可以赚2.5万元，{假设当年，A的收入是X元，真实成本、应交其他税费等是Y元，那么真实的所得税 $T = (X - Y) * 25\%$ 元；有了这100万元的专票后，申报的所得税 $S = [X - (Y + 100)] * 25\%$ 元； $T - S = 2.5$ 万元}，总共可以赚5.5万元。

散户以低于市场价的方式买到柴油、汽油或者煤炭。即正常购买的话，至少要113万元，现在只要108万元就可以拿到货了，省了7万元。

C增加了销售额，收入也水涨船高了。

B从散户那里收了108万元，打103万元回给A{开票费是10%，【 $113 - (100 * 10\%) = 103$ 】}，还有5万元。

问题来了，这种情况下，A、B、C、散户构成虚开增值税专用发票罪吗？

一、法律分析

对于C来说，没什么风险，c与A签订了合同，收了钱后才把货发出去，也按照实际交易情况开具增值税专用发票，很难说C构成虚开增值税专用发票罪。

散户就是纯粹的购买产品，不要发票不可能涉嫌虚开增值税专用发票罪。可以思考，很多人买手机或者去下馆子，都是不开票的，见过谁被抓了吗？

那么A、B是否构成虚开增值税专用发票，呢？

笔者认为，这要看究竟是A从C那里买货，还是B是从C那里买货。

第一，如果认为是A从C那里买货，那么A及B就不构成虚开增值税专用发票罪。

深入分析，我们可以发现这里包含着两个交易：

第一个交易是C把货卖给A，即A打了113万元给C，C出了100万元货给A，收了13万元的税款。

第二个交易是A委托B把货卖给散户，即B把货给了散户，收到了108万元，打了10

5万元给A。

从税法角度来看，这两个交易的实质就是A从C那里买货时，要求C开具增值税专用发票，然后以不开票的方式把货卖给散户。

既然A与C的交易是真实的，那么A就有权利拿到进项发票，并进行申报，抵扣相关税款。

同时，A不开票卖货给散户的行为，实际上是一种不申报收入的逃税行为，不构成虚开增值税专用发票罪。

另外，由于A与B之间是委托关系，B的行为就是一种协助A逃税的行为，也不构成虚开增值税专用发票罪。

第二，如果认为B从C那里买货，那么A及B都构成虚开增值税专用发票罪。

如果认为B从C那里买货，性质就完全变了，变成了A与B合伙欺骗C，让C误认为是A在购买产品，然而实际上是B在购买产品。

这样的话，就变成了C卖产品给B,却开具了增值税专用发票给A。

A的行为是刑法

第二百零五条第三款中“让他人为自己虚开”增值税专用发票，B的行为就是刑法第二百零五条第三款中的“为他人虚开”增值税专用发票。

二，为什么是A从C那里买货

那么，究竟是A还是B从C那里买货呢？笔者认为A。理由如下：

第一，根据民法典合同编关于买卖合同关系的规定，可以认定A。

假设C没有发货，或者货的质量有问题，那么起诉C的主体是A还是B呢，笔者认为应该是A，B起诉的话，肯定会被法院认为主体不适格。

假设C发货了，没有收到钱，那么究竟是起诉A还是B呢，肯定是A，因为合同是与A签订的，发票是开具给A的，起诉B肯定也会被法院认为主体不适格。

第二，三流不一致，不是认定虚开增值税专用发票罪的充分条件。

市场经济条件下，交易结构

是各种各样的，没有法律规定，甲销售货物给乙时，货物就一定要从甲的仓库运输到

乙仓

库。假设

甲在山东青岛，乙

在广东佛山，乙的下家也山东青岛，

把货物从青岛运输到佛山

，然后再从佛山运回青岛，岂不是脱裤子放屁，多此一举。

第三，资金回流，也不是认定虚开增值税专用发票罪的充分条件。

这个案件中，资金不能从C公司的相关账户打回到A公司的相关账户那里，这与虚开增值税专用发票罪中的资金回流不大一样。

另外，本案中，回流的资金，本质上A公司的不开票收入，属于一种账外收入，或者说小金库收入。

第四，认定是B在购买货物，有违刑法的谦抑性。

刑事处罚，涉及到当事人的生命、自由、财产，对当事人来说，很多时候就是家破人亡，倾家荡产。如此严厉，要求通过行政处罚法等法律法规可以让当事人受到足够的教训时，就没有必要动用刑法。

本案中，认定A是买主，A承担的行政责任，也可以让A元气大伤了。

其一，A要补交增值税款 $108 \div (1 + 13\%) \times 13\% = 12.42$ 万元。

其二，A要补交企业所得税 $108 \times 25\% = 27$ 万元 { 期末时候，假设A账内收入是X元，成本、应交其他税费等是Y元，那么A实际要补交的企业所得税【 $(X + 108) - Y$ 】 $\times 25\% - (X - Y) \times 25\% = (X + 108 - Y - X + Y) \times 25\% = 108 \times 25\% = 27$ 万元 }。两税相加，共计39.42万元。

其三，A还要缴纳0.5倍以上，5倍以下的罚金，假设罚金T万元， $39.42 \times 0.5 = 19.41$ ， $39.42 \times 5 = 194.1$ ，即罚金幅度为：

$19.41 \text{万元} \leq T \leq 194.1 \text{万元}$ 。

以上加起来，估计A会元伤大伤。

对于B来说，责令其退出违法所得5万元，然后按0.5倍以上，5倍以下罚款，罚金幅度与A一样的，估计也够B喝一壶的了。

因此，追究A、B的行政责任，就足以对其产生足够的威慑了，没有必要动用刑法。

综上，笔者认为A、B的行为仅是涉税行政违法，不构成虚开增值税专用发票罪。