# 六种不可轻易认定为虚开增值税专用发票的情形

虚开增值税专用发票因其具有的巨大社会危害性，历来是国家打击的重点。《国家税务总局关于加强增值税征收管理若干问题的通知》（国税发[1995]192号）第一条第（三）款的规定，纳税人购进货物或应税劳务，支付运输费用，所支付款项的单位，必须与开具抵扣凭证的销货单位、提供劳务的单位一致，才能够申报抵扣进项税额，否则不予抵扣。在这一背景下，为加强税收征管，遏制虚开增值税专用发票，“票、货、款一致”逐步成为税务执法机关判定行为是否构成虚开增值税专用发票的标准之一。但是，这一标准不仅没有足够的理论基础支撑，而且不满足这一标准的行为在事实上也并非必然构成虚开行为。本文通过一则实际税案，对税收执法中不可轻易认定为虚开增值税专用发票的情形进行法律探讨。

西南某省P市N县借助自身的江运优势开展煤炭贸易和运输业务。2007年，国家税务总局发现上海、江苏等地公司抵扣的运费发票数量激增，且均来源于N县，意识到其中可能存在问题。2007年6月至7月期间，由税务总局和公安部成立了专案组，共同督办此案。调查期间，专案组共查询了100余家企业和农户的账簿，公安部门批捕约40-50人。2007年底，专案组开展集中稽查，分别与涉案企业和农户谈话，取得了这些企业和农户承认违法虚开增值税专用发票或举报其他农户虚开增值税专用发票的口供。专案组认定涉案企业和农户构成虚开增值税专用发票，拟对其进行处理和处罚。

我们接受了涉案公司（以下分别称“A公司”、“B公司”、“C公司”……“G公司”）委托，代为提起税务行政处罚听证。在代理本案的过程中，我们发现这些公司事实上并不构成虚开增值税专用发票，而是存在诸如通过居间人达成交易、现金流与交易存在差异等导致交易在形式上不符合票、货、款一致的情况。考虑到本案的重大社会影响，除依法进行相关程序外，我们也积极与有管辖权的税务机关及当地政府沟通协调，做到有理有据，据以力争。最终，税务机关未将本案的涉案人员认定为虚开增值税专用发票，相关人员也未被认定为虚开增值税专用发票罪。

情形1：存在交易居间人

根据税务机关调查的情况，B公司出售的一批煤炭货款由自然人甲某支付，但增值税专用发票却由Z公司开具。税务机关据此认定，B公司与甲某之间成立买卖关系，增值税专用发票的开具与货款的流向不符，B公司构成虚开增值税专用发票。

但是事实上，在本次交易中甲某的行为在实质上是我国民法所认可的商业居间活动，其目的在于促成B公司与Z公司的煤炭购销交易。甲某与B公司经理丙某是老乡，彼此熟悉，故Z公司委托甲某代为联络购煤事宜。Z公司与B公司签署销售合同并进行了货物交割后，Z公司委托甲某代为向B公司支付货款。Z公司提供了《授权委托书》佐证这一事实。

本案中的法律关系为：（1）B公司和Z公司之间成立买卖合同关系。购销合同由B公司和Z公司签署，合同权利和义务由B公司和Z公司承担。合同实际履行过程中，实际享有合同权利、承担合同义务的双方亦为B公司和Z公司。　　（2）Z公司和甲某之间为委托代理关系。甲某在Z公司授权的范围内，以Z公司的名义与B公司联络购煤事宜。甲某行为的后果由Z公司承担。因此，Z公司和甲某之间的关系为委托代理关系。综上，从法律关系上看，煤炭购销业务由B公司和Z公司开展，Z公司给B公司开具增值税专用发票符合税法的规定。本案中不存在虚开增值税专用发票的情形。

情形2：存在垫付货款情形

C公司与K公司签署《煤炭买卖合同》约定， 2007年4月25日至2007年5月12日期间K公司向C公司购买沫精煤3,031.45吨，单价450元，价税合计1,364,152.50元。交易完成后，K公司会计常某、业务部经理王某与C公司出纳杨某，于2007年5月24日进行数量结算，实发沫精煤3,088.57吨，扣除水份57.12吨，实际结算数为3031.45吨，有详细过磅单可查。2007年5月25日，C公司按照实际结算数乘以沫精煤单价450元给K公司开增值税专用发票13份，价税合计136.4175万元，并进行了纳税申报。

K公司与T公司股东同为张某、钱某夫妻二人，因此，K公司与T公司常相互垫付资金。2007年6月30日，K公司委托T公司代为支付欠C公司的购货款136.4175万元。

本案中，K公司与C公司煤炭交易是真实的。C公司取得货款的资金流与交易的货票流不一致是由于K公司委托T公司代为支付购货款所致。增值税专用发票的开具与交易的实际情况相符，不能认定C公司和K公司为虚开增值税专用发票。

情形3：混淆了买卖合同的当事人和运输合同的当事人E公司和X公司签署《工业品买卖合同》约定，E公司向X公司销售煤炭，并协助X公司组织运输、协商运费及代为支付运输费用。合同的实际履行情况与合同的约定相符。E公司和X公司提供了与合同所述内容相符的过磅单、煤炭购销的增值税专用发票、运输发票等凭证。

根据《中华人民共和国合同法》第一百三十条的规定，买卖合同是出卖人转移标的物的所有权于买受人，买受人支付价款的行为。E公司是买卖合同的出卖人，X公司是买卖合同的买受人。根据《合同法》第二百八十八条的规定，运输合同是承运人将旅客或者货物从起运地点运输到约定地点，旅客、托运人或者收货人支付票款或者运输费用的合同。可见，运输合同的承运人是履行运输义务，并收取票款或运输费用的合同当事人。根据《工业品买卖合同》，E公司的义务仅限于协助组织运输、协商运费及代为支付运输费用。E公司事实上未提供运输服务，其从X公司取得的运输费用也仅为代X公司向实际承运方支付。因此，E公司并非运输合同的承运人。

从上面的分析可以看出，E公司不是运输合同的承运人，不具有开具运输发票的义务。E公司的义务仅限于代X公司支付运输费用，并代实际承运人向X公司转交运费发票。X公司取得的运费发票为实际承运人开具。不能因E公司向X公司交付不是E公司开具的运费发票，就认定E公司为虚开。

情形4：善意取得虚开的增值税专用发票

张某自称是Q公司员工，负责公司燃料采购。2006年9月，张某持Q公司的名片及Q公司营业执照复印件等资料到A公司联系煤炭采购事宜。A公司煤炭销售后，根据张某提供的信息开具了购货单位为Q公司的增值税专用发票并进行帐务处理。事后，A公司通过多方渠道得知张某在此次交易中存在严重欺骗，他本不是为Q公司联系购煤，而是个人买煤行为。

A公司是否构成虚开增值税专用发票呢？根据《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[2000]187号）的规定，购货方与销售方存在真实的交易，销售方使用的是其所在省(自治区、直辖市和计划单列市)的专用发票，专用发票注明的销售方名称、印章、货物数量、金额及税额等全部内容与实际相符，且没有证据表明购货方知道销售方提供的专用发票是以非法手段获得的，对购货方不以偷税或者骗取出口退税论处。但应按有关法规不予抵扣进项税款或者不予出口、退税；购货方已经抵扣的进项税款或者取得的出口退税，应依法追缴。

虽然A公司取得了虚开的增值税专用发票并认证抵扣，但其对专用发票的虚开情况并不知情，符合国税发[2000]187号文规定的善意取得情形，不构成虚开。A公司认识到其应当依法补缴已经抵扣的进项税额，于是安排财务人员通过自查补缴的方式进行了补税处理。

情形5：交易资料不全

1. 交易没有签署买卖合同。2007年1月4日，Z公司从D公司购进粉煤260吨，因数量较少没有签订书面协议。达成交易意向后，D公司与Z公司进行了真实的货物交割。Z公司据实给D公司开具增值税专用发票1张，金额46,017.70元，税额5,982.30元，价税合计52,000元。D公司据此进行了有关的帐务处理。虽然D公司和Z公司无法提供交易合同，但双方实际履行双方的约定，增值税专用发票的开具与交易情况相符。因此，不能认定D公司和 Z公司为虚开增值税专用发票。
2. 税务机关仅取得口供。由于本案是区域性大范围发生的案件，税务机关通过询问调查人取得了大量口供，其中不乏被调查人相互揭发、互相推脱责任或为减轻自身责任嫁祸于人的情况。税务机关在调查F公司情况时，取得了另外三个被调查人举报F公司无真实交易，虚假开具增值税专用发票的口供，并据此认定F公司构成虚开。

事实上，2006年，F公司分批次向Z公司购进粉煤260吨，后又陆续将粉煤销售给T公司。公司运作不规范，因交易数量较少而没有签订书面协议。但F公司与Z公司及T公司都进行了真实的实物交割、支付/收取货款，据实开具/取得增值税发票，并进行了有关的帐务处理。

税务机关作出税务行政处理和税务行政处罚，要有一系列能够相互印证的证据形成具有逻辑关系的证据链。仅凭口供不能证明纳税人违反税收法律法规的事实，更不能据此对纳税人进行处理或处罚。不仅如此，F公司能够提供真实交易的过磅单、增值税专用发票、运费发票等交易凭证，与税务机关取得的口供相矛盾。根据证据规则，书证的证明力强于口供，应当按照F公司提供的书证确认案件事实。因此，不应认定F公司构成虚开增值税专用发票。

情形6：企业自查补缴税款

本案的查处过程中，多数企业都认识到自身的税务处理存在不规范之处，但其并无虚开增值税专用发票、偷逃税款的故意。因此，这些企业在案发后都积极与专案组沟通，采取补救措施，并及时补缴了应缴的税款。

G公司经过自查，发现其在经营过程中接受虚开运输发票71份，票面金额15,129,102.49元，税额1,059,037.17元。已申报抵扣进项税额1,059,037.17元。对此，G公司可以提供入库单、现金支付手续等凭证，证实确实存在真实的运输交易。由于在煤炭出产地购煤运输时的运费票据无法获得，运输方向G公司提供了虚开的运输发票。但是，运输交易是真实存在的，G公司不知其取得的发票为虚开，更不具备主观上的偷逃税款的动机。G公司在税务机关做出处理前已经通过自查的方式补缴税款1,059,037.17元。从结果来看，G公司的行为也未给国家造成任何经济损失。

根据《中华人民共和国行政处罚法》第二十七条规定，当事人“主动消除或者减轻违法行为危害后果的”或者“配合行政机关查处违法行为有立功表现的”，“应当依法从轻或者减轻行政处罚”；“违法行为轻微并及时纠正，没有造成危害后果的，不予行政处罚。”根据国家税务总局《税务稽查工作规程》第五十五条第三款规定“只补税未进行税务行政处罚的案件或者经查实给予退税的案件，…”据此规定,在税务稽查工作中,一般纳税人自行补缴税款的就不应当进行税务行政处罚。

实践中，在《处罚决定书》下达之前，如纳税人自行补税的，通常税务行政机关对其免于再进行税务行政处罚，如在2008年2月15日广州市海珠区国税局、广州市海珠区地税局联合下发的《关于开展中大布匹市场税收专项检查的联合通告》中，明确规定“纳税人在自查阶段发现应缴未缴税费的，须于自查期限内自行向广州市海珠区国家、地税局补缴应缴未缴的税费，对自查自纠的问题只补税不处罚”。

即便是G公司的行为违反规定，但是G公司对有关行政部门的工作要求积极配合，态度诚恳；对于错误的行为认识深刻透彻，在得知有关情况后及时补缴相关税款并消除负面影响，因此未给国家造成经济损失以及其他危害后果。据此，G公司符合不予行政处罚的规定，不应当受到税务行政处罚。

本案集中体现了几种不可简单认定为虚开增值税专用发票的情形，如：个人购煤谎称公司购煤、存在交易居间人、部分货款支付资金流不规范、存在垫付货款情形、没有签署买卖合同、混淆了运输合同当事人和购销业务当事人、税务机关仅取得口供未取得其他资料、纳税人已自查补税等。

总结起来，判定是否构成虚开增值税专用发票应当遵循实质性判定原则，对于交易真实存在，根据交易情况开具专用发票的行为均不应当认定为虚开，允许抵扣相应的进项税额。具体而言，判定是否构成虚开增值税专用发票的标准为：（1）增值税专用发票开具与交易的法律关系一致。商品或服务的提供方向购买方提供商品或服务，购买方向提供方支付价款，提供方向购买方开具发票是商品或服务的交易各方当事人基于交易的法律关系产生的权利义务。因此，虽然交易中可能存在多种情形影响票、货、款的走向，但是不管交易的形式发生怎样的变化，均不影响增值税专用发票的开具。（2）排除善意取得虚开的增值税专用发票。即便专用发票的开具与交易的法律关系不一致，也不能当然认定构成虚开增值税专用发票。根据国税发[2000]187号以及国税函[2007]1240号的规定，购货方与销售方存在真实交易，且购货方不知其取得的增值税专用发票是以非法手段获得的，构成善意取得虚开的增值税专用发票。由于善意取得方不具有逃避缴纳税款的主观故意，不应被认定为虚开增值税专用发票。

票、货、款一致一直以来被认为判定虚开增值税专用发票的标准。但一方面，这一标准在事实上不能与虚开行为相对应，另一方面，也缺乏足够的法律和理论支持。由于将虚开增值税专用发票的认定标准没有在立法上得以明确，税收执法中常出现执法机关机械地执行票、货、款一致标准，造成行政相对人不信服、税务争议数量增多等问题。因此，继续完善立法，一方面可以使税收执法机关有法可依、降低税收执法风险，另一方面便于行政相对人遵守税法、提高税法遵从度