2020税务稽查典型案例评析之四十七

# 摘要

一、张某非HR公司员工，为达到实际经营药品的目的，与HR公司负责人冯集商定，HR公司为张某出具委托书，授权其做有关药品经销业务。HR公司取得增值税专用发票，并按照进项发票价税合计8%向张某支付进项发票费用。按发票价税合计的10%向张某收取开票费用。经查HR公司之所以收取10%开票费，申报17%的增值税，是因为HR公司存在大量不需要开具发票的销售。

根据税务总局办公厅发布的[《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](http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810760/c1152403/content.html)》精神，张某与HR公司的关系符合该解读第二种情形中所列的第一种挂靠情形，即“二、以挂靠方式开展经营活动在社会经济生活中普遍存在，挂靠行为如何适用本公告，需要视不同情况分别确定。第一，如果挂靠方以被挂靠方名义，向受票方纳税人销售货物、提供增值税应税劳务或者应税服务，应以被挂靠方为纳税人。被挂靠方作为货物的销售方或者应税劳务、应税服务的提供方，按照相关规定向受票方开具增值税专用发票，属于本公告规定的情形。”本案中，张某是以HR公司名义向受票方销售货物，因此应当以被挂靠方HR公司作为纳税人。在这种情况下，以HR公司名义开具增值税专用发票，完全符合解读所说的第一种挂靠关系。按照该解读的说明，这种挂靠关系符合该公告所说的不属于虚开增值税专用发票的情形，因而不构成虚开增值税专用发票罪。

．《最高人民法院研究室（关于如何认定以“挂靠”有关公司名义实际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](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/979.html)）第一条，对《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](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1184.html)）予以了确认，即“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](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/8368.html)第二百零五条规定的“虚开增值税专用发票。”

## 二、根据《最高人民法院研究室<关于如何认定以“挂靠”有关公司名义实际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](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/979.html)）表述，最高人民法院1996年10月17日印发的《关于适用<全国人民代表大会常务委员会关于惩治虚开、伪造和非法出售增值税专用发票犯罪的决定>的若干问题的解释》（[法发〔1996〕30号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/5090.html)）虽然未被废止，但该解释制定于1997年刑法施行前，根据《最高人民法院关于认真学习宣传贯彻修订的<中华人民共和国刑法>的通知》（[法发〔1997〕3号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/7062.html)）第五条“修订的刑法实施后，对已明令废止的全国人大常委会有关决定和补充规定；最高人民法院原作出的有关司法解释不再适用，但是如果修订的刑法有关条文实质内容没有变化的，人民法院在刑事审判工作中，在没有新的司法解释前，可参照执行。其他对于与修订的刑法规定相抵触的司法解释，不再适用”的规定，应当根据现行《[中华人民共和国刑法](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/8368.html)》第二百零五条关于虚开增值税专用发票罪的规定，合理选择该解释中可以继续参照适用的条文。其中，该解释中关于“进行了实际经营活动，但让他人为自己代开增值税专用发票”也属于虚开的规定，与虚开增值税专用发票罪的规定不符，不应继续适用；如继续适用该解释的上述规定，则对于挂靠代开案件也要以犯罪论处，显然有失妥当。

# 思考

一、HR公司，是否涉嫌少开票、不开票的偷逃税？

**河北HR医药公司虚开增值税专用发票案**

——[挂靠销售行为不构成虚开增值税专用发票罪](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/10061.html)

**〔关键词〕**挂靠 骗抵税款 主观目的 实际经营

# 基本案情

2010——2012年，张某通过与医药经销企业河北HR医药公司（以下简称HR公司）签订委托协议，以HR公司的名义开展药品购销业务，接受医药生产厂家开具的增值税专用发票，同时向医药配送公司开出增值税专用发票408份，金额3802.29方元，税额646.38万元

税务机关查明：张某非HR公司员工，为达到实际经营药品的目的，与HR公司负责人冯集商定，HR公司为张某出具委托书，授权其做有关药品经销业务。具体业务流程为：张某以HR公司名义与医药生产厂家签订药品采购合同，并通过HR公司对公账户支付购货款。HR公司取得增值税专用发票，并按照进项发票价税合计8%向张某支付进项发票费用。张某以HR公司名义与医药配送公司签订药品销售合同，医药生产厂家收款后向HR公司开真增值税专用发票，同时将药品发送至医药配送公司，HR公司按照张某要求向医药配送公司开具增值税专用发票，按发票价税合计的10%向张某收取开票费用。HR公司收到医药配送公司货款后，扣除开票费用，将剩余贷款转付张某。经查HR公司之所以收取10%开票费，申报17%的增值税，是因为HR公司存在大量不需要开具发票的销售。

【思考：HR公司，是否涉嫌少开票、不开票的偷逃税？】

税务机关对该案定性为虚开增值税专用发票，并移送司法机关处理。

2016年12月17日，一审判决张某虚开增值税专用发票罪成立，判处有期徒刑十年，判处罚金50万完。张某不服一审判决，提起上诉，2017年8月29，二审判决张某无罪，本判决为终审判决。

【思考：张某如未上诉，结果是何等不公？除张某外，还有多少类似一审判决且未上诉的案件？】

# 争议焦点

本案的争议焦点在于HR公司和张某双方是否属于挂靠关系，以及有实际经营业务能否构成虚开。

纳税人认为，HR公司和张某系“挂靠”关系，购销业务真实存在，签订合同、销售货物、开具发票、收付货款均以HR公司名义进行，符合《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](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1184.html)）及相关解读中所称的“挂靠”行为的条件。另外，根据《[中华人民共和国刑法](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/8368.html)》第二百零五条规定的立法精神，虚开增值税专用发票罪是故意犯罪，需要具有骗抵国家增值税款的主观故意，HR公司和张某均不具有骗取国家税款的主观故意，故不属于虚开增值税专用发票。

公诉机关认为，本案中药品所有权归属张某，药品购销的收益权和处分权也一直掌握在张某手中，HR公司并未实质参与药品交易的任何一个环节，只是有偿代张某向医药配送公司开具增值税专用发票并收付货款，张某和HR公司并非《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](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1184.html)）及相关解读中所称的“挂靠”关系，而是单纯买卖增值税专用发票的关系。根据《最高人民法院关于适用（全国人民代表大会常务委员会关于惩治虚开、伪造和非法出售增值税专用发票犯罪的决定》的若干问题的解释》（[法发〔1996〕30号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/5217.html)）第一款规定，进行了实际经营活动，但让他人为自己代开增值税专用发票，也属于“虚开增值税专用发票”。故HR公司在没有药品所有权的前提下，代张某开具发票并收取开票费，属“无货虚开”，HR公司和张某上述行为属于虚开增值税专用发票。

【提示：公诉机关理解的基础是货物所有权的真实归属，但鉴于挂靠行为在经济活动中真实存在，如囿于所有权的真实归属，将严重影响经济活动。因此，有必要对所有权作更宽泛的理解。】

【思考：公诉机关为何在理解和执行法律上，出现如此重大失误？】

# 法院裁判要旨

## 一、关于HR公司和张某双方是否属于挂靠关系问题

1.本案中，HR公司作为纳税人，向作为受票方纳税人的医药配送公司销售了货物；医药配送公司将货款汇给了HR公司账户，HR公司收取了所销售货物的款项；HR公司开具的增值税专用发票相关内容与所售货物相符，开票内容属实，并且该增值税专用发票是HR公司合法取得，也是以HR公司名义开具的。HR公司和张某的上述销售行为符合《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](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1184.html)）要求三个必须同时满足的条件，即“一、纳税人向受票方纳税人销售了货物，或者提供了增值税应税劳务、应税服务；二、纳税人向受票方纳税人收取了所销售货物、所提供应税劳务或者应税服务的款项，或者取得了索取销售款项的凭据；三、纳税人按规定向受票方纳税人开具的增值税专用发票相关内容，与所销售货物、所提供应税劳务或者应税服务相符，且该增值税专用发票是纳税人合法取得、并以自己名义开具的。”故HR公司向医药配送公司开具增值税专用发票不属于对外虚开增值税专用发票。

2．根据税务总局办公厅发布的[《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](http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810760/c1152403/content.html)》精神，张某与HR公司的关系符合该解读第二种情形中所列的第一种挂靠情形，即“二、以挂靠方式开展经营活动在社会经济生活中普遍存在，挂靠行为如何适用本公告，需要视不同情况分别确定。第一，如果挂靠方以被挂靠方名义，向受票方纳税人销售货物、提供增值税应税劳务或者应税服务，应以被挂靠方为纳税人。被挂靠方作为货物的销售方或者应税劳务、应税服务的提供方，按照相关规定向受票方开具增值税专用发票，属于本公告规定的情形。”本案中，张某是以HR公司名义向受票方销售货物，因此应当以被挂靠方HR公司作为纳税人。在这种情况下，以HR公司名义开具增值税专用发票，完全符合解读所说的第一种挂靠关系。按照该解读的说明，这种挂靠关系符合该公告所说的不属于虚开增值税专用发票的情形，因而不构成虚开增值税专用发票罪。

3．《最高人民法院研究室（关于如何认定以“挂靠”有关公司名义实际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](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/979.html)）第一条，对《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](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1184.html)）予以了确认，即“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](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/8368.html)第二百零五条规定的“虚开增值税专用发票。”

## 二、关于最高人民法院法发（1996）30号司法解释如何适用问题

根据《最高人民法院研究室<关于如何认定以“挂靠”有关公司名义实际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](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/979.html)）表述，最高人民法院1996年10月17日印发的《关于适用<全国人民代表大会常务委员会关于惩治虚开、伪造和非法出售增值税专用发票犯罪的决定>的若干问题的解释》（[法发〔1996〕30号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/5090.html)）虽然未被废止，但该解释制定于1997年刑法施行前，根据《最高人民法院关于认真学习宣传贯彻修订的<中华人民共和国刑法>的通知》（[法发〔1997〕3号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/7062.html)）第五条“修订的刑法实施后，对已明令废止的全国人大常委会有关决定和补充规定；最高人民法院原作出的有关司法解释不再适用，但是如果修订的刑法有关条文实质内容没有变化的，人民法院在刑事审判工作中，在没有新的司法解释前，可参照执行。其他对于与修订的刑法规定相抵触的司法解释，不再适用”的规定，应当根据现行《[中华人民共和国刑法](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/8368.html)》第二百零五条关于虚开增值税专用发票罪的规定，合理选择该解释中可以继续参照适用的条文。其中，该解释中关于“进行了实际经营活动，但让他人为自己代开增值税专用发票”也属于虚开的规定，与虚开增值税专用发票罪的规定不符，不应继续适用；如继续适用该解释的上述规定，则对于挂靠代开案件也要以犯罪论处，显然有失妥当。

综上，可以认定张某的上述行为不构成虚开增值税专用发票罪，判决张某无罪。