DOI:10.19641/j.cnki.42-1290/f.2019.03.024

宁波“黄金票”案引发的税务稽查与监管思考

赵金贝，张　波（副教授）

【摘要】虚开增值税专用发票案件涉及的领域广泛，其中虚开“黄金票”案件尤为突出，其性质恶劣，涉案金额大，严重危及国家税收安全。以宁波发生的一起重大虚开“黄金票”案件为研究对象，将涉案企业的利益链条分为“套取发票”“分销黄金”“票货分离与层层洗票”“变造虚开”四个部分，重点分析不法分子的作案手段和动因，并基于此针对税务稽查与市场监管提出有价值的建议。

【关键词】虚开发票；黄金票；利益链条；税务稽查；市场监管

【中图分类号】DF432　　【文献标识码】A　　【文章编号】1004-0994(2019)03-0173-4

一、引言

增值税是国家及地方税收的中流砥柱，一直都是我国税收收入最主要的来源。增值税一般纳税人的纳税金额主要取决于销项税额减去进项税额后的余额，其中进项税额的抵扣需要符合抵扣条件，且以认证通过的增值税专用发票作为扣税凭证。因此，一些不法分子想方设法利用监管漏洞虚开增值税专用发票，进行偷税、漏税、骗税以谋取非法利益。

黄金具有体积小、价值高的属性。在上海黄金交易所及其会员单位购买实物黄金取得的增值税专用发票（简称“黄金票”），能够用来抵扣销项税额。国家税务总局2015～2017年披露的案件中，利用黄金交易虚开增值税专用发票的案件约占一半，是虚开增值税专用发票的重灾区，其涉税金额大，是其他虚开增值税专用发票案件涉税金额的10倍左右。由于虚开“黄金票”案件的社会危害大、监管难度高、发生频率高、涉税金额大、波及范围广，因而对此进行研究具有一定的理论与实践意义。

二、宁波“黄金票”案

2017年宁波国税局与公安机关联手查处的一起虚开“黄金票”案件极具代表性，不法分子的一系列作案手法值得关注。

1. 案情简介。2015年5月，X贵金属有限公司和J贵金属有限公司在宁波办理税务登记，法定代表人分别为李某和张某，实际控制人均为金某，经营项目均为贵金属、金属材料和金属制品批发。2015年7月～11月期间，两家企业先后6次从上海Y商贸公司、南京C网络科技公司和重庆L黄金投资公司购入黄金，取得增值税专用发票379份，总金额2.28亿元；向北京、天津等9省市的34家企业开具品名为黄金的增值税专用发票163份，总金额2.27亿元，销货款均未实际收取，实际是无货交易；在深圳某小镇的黄金交易市场以2.1亿元向8家个体商户抛售黄金。34家企业实际上由金某团伙控制设立，获取品名为黄金的增值税专用发票，但对外开具品名为钢材、建材、日用品的增值税专用发票。

2015年12月，X公司和J公司收到停票处理的通知，随即停止纳税申报。X公司和J公司以及34家企业负责人在随后的3个月内先后走逃[1]。目前，最终认定两家企业存在虚开增值税专用发票的违法行为，宁海县国税局稽查局已将案件移交公安机关，公安机关已对金某等涉案人员实施网上追逃。

2. 案例分析。这起虚开“黄金票”案件符合虚开增值税专用发票罪的构成要件。《刑法》第二百零五

【基金项目】山东省研究生教学质量提升计划项目“MPAcc《财务管理理论与实务》课程案例库”（项目编号：SDYA17091）；青岛大学创新型教学实验室研究项目“税法实验职业导向案例库建设研究”

条规定：虚开增值税专用发票，是指有为他人虚开、为自己虚开、让他人为自己虚开、介绍他人虚开行为之一的，违反有关规范，使国家造成损失的行为。本案件具体表现为虚构黄金购销交易，为自己、为他人虚开具增值税专用发票，主观是故意行为，以收取高额的手续费为目的。

涉案嫌疑人金某利用他人身份信息成立X公司和J公司，向上海黄金交易所的会员单位购买黄金套取进项增值税专用发票，随后将黄金抛售，并向该团伙控制设立的34家企业无货虚开增值税专用发票163份，涉及金额2.27亿元。X公司、J公司和34家企业的实际控制人均为金某，实质上是一个增值税专用发票的生产加工链条，具体过程如图1所示。

涉案企业的利益链条可以分为四个部分（对应图1中的四个虚线框）：

（1）“套取发票”——虚开企业A自黄金交易所会员单位购买黄金。X公司和J公司从黄金交易所会员单位Y公司、C公司和L公司购买黄金，获取品名为黄金的增值税专用发票，总金额为2.28亿元，申报抵扣进项税额合计3880万元，货款已全额支付。购买黄金是虚开“黄金票”整个链条的起点，目的是套取大额的进项增值税专用发票。

（2）“分销黄金”——犯罪团伙向深圳某黄金交易市场抛售黄金。深圳某黄金交易市场是整个利益链条的“保险单”。犯罪团伙把购买的黄金销售给深圳某黄金交易市场的个体工商户，目的是利用无须向该市场中的个体工商户开具增值税专用发票的漏洞，巧妙地避开缴纳增值税的义务，同时产生巨额的增值税进项税额富余。

（3）“票货分离与层层洗票”——虚开企业A、B的虚假交易。X公司和J公司通过虚构黄金销售交易，虚开品名为黄金的增值税专用发票，把巨额增值税专用发票分散到34家下游企业，即“票货分离”。通过虚开企业之间的“层层洗票”，使下游各企业有充分的进项税额，同时延长增值税专用发票的链条，提高其可信度，为下一步“变票”交易做准备。

X公司、J公司与34家下游企业的交易是整个链条的中间环节，目的是通过延长增值税专用发票认证和抵扣的链条，分散风险，降低被查处的几率。

（4）“变造虚开”——虚开企业B向受票企业变造虚开专用发票。增值税专用发票的认证主要是比对购销双方信息的真实性，以及开具发票的金额、税额、日期等内容的真实性，不涉及企业购销货物的一致性。由于存在技术上的固有缺陷，税务机关不能识别购销货物严重背离的异常情况。因此，34家下游企业利用发票认证和抵扣的漏洞，为其他企业变造虚开品名为钢材、建材、日用品的增值税专用发票，以收取高额的开票费。虚开企业B与受票企业的交易是整个利益链条的终点，也是产生利润的关键环节。通过改变增值税专用发票的品名，轻易地躲过了税务机关的检查，获得高额的“变票”收益。

综上所述，前三部分的交易都不产生利润，只是为获取利润搭桥铺路，其目的是给34家企业输送高额的增值税进项税额，从而为受票企业虚开增值税专用发票，获取高额“变票”收益。第四部分的“变票”销售才是真实的利润点。

虚开增值税专用发票的企业收取开票费的比例一般为票面金额的3%～11%[2]。以本案交易金额

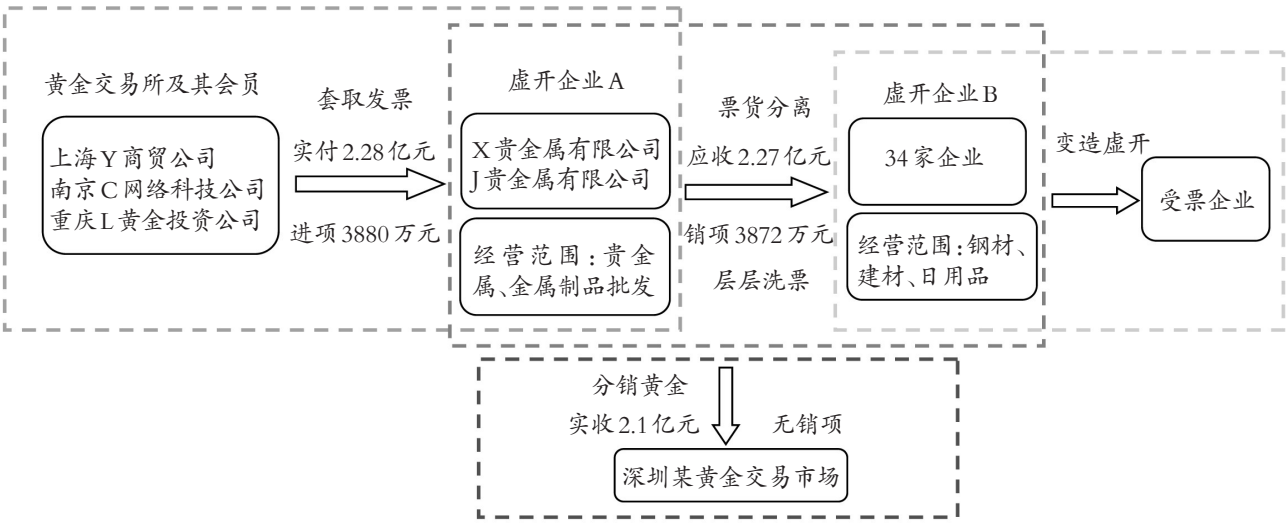

图1 宁波“黄金票”案的利益链条

2.27亿元为例，虚开企业获利金额最低为681万元，最高达到2497万元。若受票企业以票面金额11%的价格购入增值税专用发票，以17%的比例进行抵扣，即实际减少缴纳的增值税额为票面金额的6%。

“变票”销售是不法分子虚开“黄金票”的常用手段。虚开增值税专用发票的企业可以获得“变票”收益，接受虚开增值税发票的企业可以少缴税款，表面上看是一个“双赢”的交易。但是，该行为严重违反了相关法律，构成虚开增值税专用发票罪，同时造成税额的大量流失，严重危害了国家税收安全。

三、违法手段分析

宁波“黄金票”大案是一起团伙犯罪案件，涉案人员不仅构建了严密的利益链条，而且冒着违法犯罪的风险顶风作案，其违法手段如下：

1. “投机”——利用黄金交易市场的发票适用、发票认证漏洞。一是企业无须为深圳某黄金交易市场内个体工商户开具增值税专用发票，所以不产生销项税额。二是由于技术上的固有缺陷，税务机关在增值税专用发票认证环节难以识别购销发票严重背离的异常情况。这两个漏洞为不法分子虚开“黄金票”提供了契机。不法分子在向黄金交易所及其会员单位购买黄金之后，又向深圳某黄金交易市场抛售黄金，从而产生巨额的富余增值税进项税额。由于发票认证的缺陷，不法分子可以变造品名，对外虚开增值税专用发票。

2. “取巧”——借助时间差逃避税务机关的稽查与监管。增值税专用发票于企业发生购销业务时开具，而增值税的纳税申报一般是购销业务发生的次月1日起15日内。时间上的差异足以使不法分子在牟取暴利后迅速隐匿行踪。X公司和J公司利用开票和申报纳税的时间差，在短时间内大量领购专用发票并疯狂对外虚开，获利后将企业注销，相关人员全部逃逸。

3. “谋划”——构建虚实相间的业务活动长链条进行粉饰。首先，犯罪团伙金某等人在构建虚开“黄金票”业务链条时，业务链的起点是真实交易。其次，X公司、J公司与34家下游企业的注册都是利用他人身份，抛出迷雾弹，避免暴露真实身份。最后，虚构购销业务，延伸业务链条，粉饰购销交易，层层洗票，增加税务稽查的难度，为对外虚开发票争取时间。

4. “累犯”——实施犯罪活动的团伙多为屡次涉案的惯犯。犯罪团伙金某等人此前已经谋划实施了安徽固镇县另一起虚开“黄金票”的违法活动，他们早已被列入网上追逃虚开“黄金票”嫌疑人名单。该犯罪团伙实施“游击战”策略，在牟取不法利益之后，立即隐匿行踪，瞅准机会在其他地方进行下一次“作战”。

四、虚开“黄金票”案件频发的原因

1. 巨额经济利益驱使。以本文案件为例，在两个月内，对外虚开发票面额达到2.27亿元，并收取巨额的好处费。可见，虚开“黄金票”能在短时间内为不法分子带来暴利，诱使其铤而走险，顶风作案。

2. 税收制度不够完善。在虚开“黄金票”案件中，增值税抵扣链条断裂。销售企业无须为黄金市场个体工商户开具增值税发票，因此不产生销项税额，从而产生大量增值税专用发票进项税富余。此外，增值税专用发票认证抵扣技术存在缺陷，难以识别购销发票严重背离的情况。两方面的缺陷共同构成了虚开“黄金票”的缺口。

3. 工商登记存在缺陷。国家“简政放权”、“三证合一”登记制度实施以来，企业设立门槛大大降低。此外，工商登记的程序本身存在缺陷，无需实名登记，无需企业法人亲自到场。管理机制的缺陷为不法分子提供了操作空间。不法分子利用他人身份大量设立空壳公司，延长增值税专用发票的链条，给税务稽查增加了难度。

4. 税务稽查难度大，反应时间长。税务稽查是阶段性的，包含选案、实施稽查、审理、执行四个阶段，其中选案和实施稽查是关键环节。选案的前提是各种预警指标以及多渠道的信息分析。受税务稽查管辖权、层级管理的程序性限制，以及保护正常经营户不受干扰等的合法性限制，实施税务稽查的时效性存在缺陷。

五、完善税务稽查与市场监管的建议

1. 构建税务大数据平台增强税务稽查功能。构建全国统一的税务大数据平台，实现跨省、跨税种、跨业务的数据链接，增强税务稽查功能。一是该平台可以弥补增值税专用发票认证的漏洞，通过准确追踪发票动态，比对购销发票的一致性（如进销品名是否严重背离），对全过程进行数据分析，实现全方位实时监控。二是该平台对相关涉税行为进行分析，可以及时发现多种异常行为，快速找出风险点。例如：新办企业后大量开具增值税专用发票、新设企业登记信息雷同、同时开设多家新设企业等。三是该平台可以加快信息的传递，降低信息的时滞性，进而

提高税务稽查决策的效率。四是该平台可以综合利用各部门大数据，为税务稽查提供充足的证据，降低税务稽查成本。

2. 确立“业务为本，四流合一”的关键环节。对业务流、发票流、实物流、资金流“四流合一”的核查是税务稽查的关键环节。通过对上下游企业的调查，厘清企业业务流、发票流、实物流和资金流脉络，寻找企业虚开发票的证据。

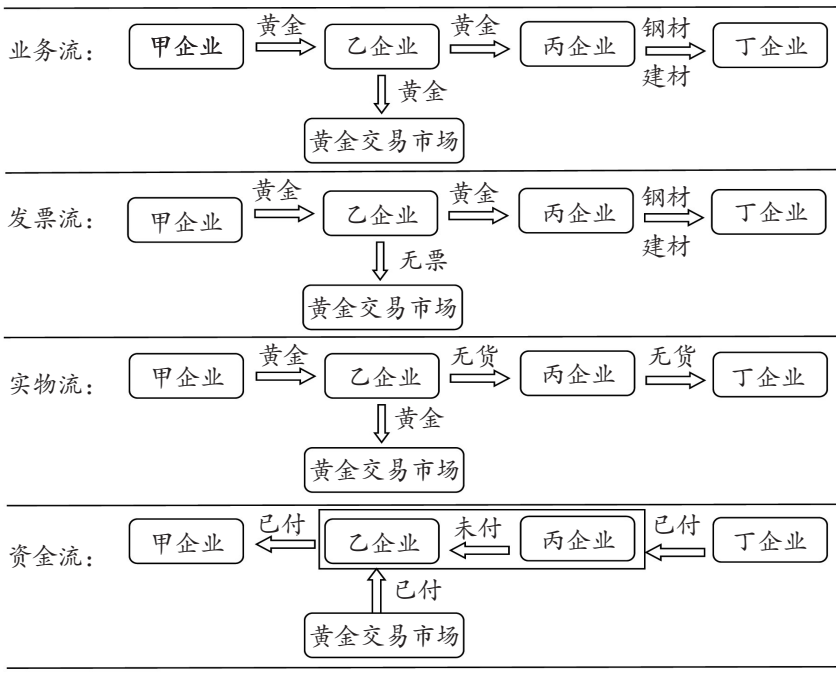

图 2 虚开“黄金票”交易链的“四流”

如图2所示，虚开“黄金票”涉案企业的业务流、发票流、实物流、资金流都不一致。第一，发票流与业务流不一致，存在黄金购销业务，但没有获取增值税专用发票。第二，实物流与业务流不一致，有业务往来，但没有发生实物交割。第三，业务流链条上存在购进、销售货物严重背离的现象。第四，资金流断裂，资金主要汇集在犯罪团伙内部。通过梳理整个交易链的“四流”，很容易发现涉案企业存在虚假开票的嫌疑。

3. 完善黄金交易的用户、市场和信息监管。虚开“黄金票”业务链条的起点是向黄金经销企业购买黄金，获取大额的增值税专用发票。一方面，为完善黄金交易的增值税发票链条，相关部门应针对无须对黄金市场个体工商户开具增值税专用发票的规定做出灵活变动。只要销售黄金，就会产生销项税额，承担纳税义务，避免产生巨额增值税专用发票进项税额富余，切断虚开“黄金票”、逃避增值税纳税义务的源头。另一方面，为实现税务源头控制，税务部门应利用税务大数据平台，与黄金交易会员单位建立数据连接，实时掌握黄金动向，确定“黄金票”税务稽查的范围和重点，从而尽可能地防止利用黄金交易虚开增值税专用发票现象的发生。

4. 充分借鉴农产品进项税额抵扣核定制度。黄金和农产品类似，既可以直接销售，也可以加工后再销售。购入黄金进项税额的抵扣可以借鉴农产品进项税额核定扣除规定，即不再凭扣税凭证直接抵扣增值税进项税额，而是根据购进黄金的各期加工或销售情况，按照一定的扣除标准，核定当期可抵扣的进项税额。实施进项税额核定扣除，税务部门需要根据黄金交易的特点，设置恰当的扣除标准，区分纳税人行为，确定核定扣除公式。一方面，能够平滑各期税收，保证税收的连续性和稳定性；另一方面，可在一定程度上加强税务机关对“黄金票”的控制，保证黄金交易的真实性，从而给短期内大量虚开“黄金票”后走逃的企业加上一道枷锁，保证税收安全。

虚开“黄金票”案件涉及范围广、业务链条长、涉税金额大、性质恶劣，严重扰乱市场秩序，危及国家税收安全。为了提高税务稽查的效率和效果，建立全国统一的税务大数据平台是大势所趋，完善增值税抵扣链条、加强黄金交易市场监管是必然手段，确立“业务为本，四流合一”是关键环节。期望通过这些改进措施，增强税务稽查功能，发挥威慑与警示作用，降低虚开“黄金票”行为发生的几率，维护市场秩序，保证国家税收安全。

主要参考文献：

[1] 施斌. 企业虚开走逃，税警依法定性[N]. 中国税务报，2018-2-27.

[2] 刘峰. 虚开增值税专用发票案件的防范对策[J]. 税务研究，2016(3)：56～59.

作者单位：青岛大学商学院，青岛 266071