

# 石化行业 税务合规报告

2024



华税律师事务所  
二〇二四年一月

# 石化行业税务合规报告（2024）

## 前言

近年来，随着对石化行业变票案件的严厉查处，传统变票手段及成品油发票模块上线后衍生的新型变票方式均难以发挥作用，通过变票偷逃消费税的现象逐渐淡化。2023年6月30日，财政部、国家税务总局发布了《关于部分成品油消费税政策执行口径的公告》（财政部 税务总局公告2023年第11号），将大量化工产品纳入到成品油的征收范围之内，使得2022年8月以来成品油专项整治工作的化工产品消费税争议尘埃落定，而部分化工产品生产企业仍存在遗留的消费税风险。此外，2023年以来石化行业税收征管的另一大特征在于加油站专项稽查和对成品油流通领域新型业务模式的查处，从今年爆发的各类典型案件中也可以洞见，石化行业呈现一波未平一波又起而“严查狠打”一以贯之的监管态势，

《石化行业税务合规报告（2024）》是基于华税对石化行业的深入观察以及石化行业涉税刑事、行政案件代理经验的深刻总结而编制的法律研究报告，旨在揭示石化行业涉税刑事、行政案件的处理现状和司法查处趋势，分析石化行业风险高发的业务模式及其演变过程，并提出辩护策略与合规经营建议，以期为石化企业预防和弱化税务风险提供参考。

## 目录

- 一、2023 年石化行业涉税案件查处形势
- 二、2023 年石化行业虚开偷税典型案例观察
- 三、石化行业的主要涉税风险及变迁
- 四、石化行业涉税案件代理成果及抗辩要点
- 五、2024 年石化企业税务合规经营专业建议

## 一、2023 年石化行业涉税案件查处形势

### （一）全国七部门联合打击涉税违法犯罪持续推进

2018 年 8 月以来，联合有关部门开展打击“假企业”“假出口”“假申报”专项行动，于 2021 年 10 月底圆满收官，共依法查处涉嫌虚开骗税企业 44 万户，挽回税收损失 909 亿元，并构建常态长效打击机制。

2020 年 3 月 25 日，国家税务总局王军局长在全国税务系统视频会议上发表了题为《深入落细“四力”重点要求 有序推进税收全面工作》的讲话，首次提出严打“三假”的概念。王军指出，要在继续加强与公安、海关、人民银行合作，严厉打击“假企业”“假出口”的同时，严厉打击骗取疫情防控税费优惠政策的“假申报”行为。

2021 年 10 月 28 日，全国打击虚开骗税违法犯罪两年专项行动总结暨常态化打击工作部署会议在北京举行。会议决定，在税务总局、公安部、海关总署、人民银行四部门专项打击的基础上，新增最高人民法院、外汇管理局加入联合打击工作机制，并将打击“三假”和虚开骗税常态化，持续深入推进打击涉税违法行为各项工作。



2023 年 7 月 3 日，国家税务总局、公安部、最高人民法院、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，明确将最高人民法院纳入到常态化打击“三假”的

队伍中来。会议还指出，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，2023 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。同时，严查狠打骗取留抵退税违法犯罪，2022 年共查实涉嫌骗取或违规取得留抵退税企业 7813 户，挽回各类税款损失合计 155 亿元，有力震慑了违法犯罪分子，有效维护了经济税收秩序。

在协同联动、数据赋能、精准打击、以打促治的基础上，七部门仍特别强调精准打击“假企业”“假出口”“假申报”，精准打击行业性、区域性重大案件和职业化犯罪团伙，精准打击主犯、累犯和内外勾结犯罪分子。石化企业、煤化工企业进行的石化产品及成品油的购销、生产、加工等经营业务交易量庞大，成为“三假”重点监管对象，一旦出现资金流水异常、税负成本低、两头在外、票货分离等异常现象就会引发税警联合查处。此外，打击“三假”行动不再局限于空壳公司暴力虚开，有实体经营的石化企业参与到虚开变票案件也会受到查处。

## （二）“智慧税务”深化税收征管改革

### 1、“金税四期”推广上线

2021 年 3 月 24 日，中办、国办公布的《关于进一步深化税收征管改革的意见》提出，到 2023 年，税务执法体系要完成“从经验式执法向科学精确执法转变”；税务监管体系实现从“以票管税”向“以数治税”转变。因此，作为“金税三期”的结构升级版，“金税四期”将助力税务执法和监管更具科学性、精准性、智慧性。

“金税三期”实现了国地税数据合并统一，对全部税种、全部税务局、全部税务系统业务流程全面覆盖，数据信息可在总局和省局集中处理。2022 年 9 月 22 日，国家税务总局王军局长在第三届“一带一路”税收征管合作论坛上的发言指出，中国税务部门正在开发“金税四期”（智慧税务），今年年底将基本开发完成。“金税四期”将整合税收业务与非税业务，实现对各部委、人民银行涉税信息全覆盖，开发纳税人综合画像功能，实现分类精准监管。可以说，金税四期

上线后的“以数治税”，其前提条件是在对产品信息、物流信息、银行系统充分并网的基础之上进行的，会让虚开发票彻底消失。

## 2、“全面数字化电子发票”逐级落地



### 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 分享

2021年3月24日，中共中央办公厅、国务院办公厅联合发布《关于进一步深化税收征管改革的意见》（以下简称“意见”），要着力建设以发票电子化改革为突破口、以税收大数据为驱动力的具有高集成功能、高安全性能、高应用效能的智慧税务，大幅提高税法遵从度和社会满意度，明显降低征纳成本，充分发挥税收在国家治理中的基础性、支柱性、保障性作用，为推动高质量发展提供有力支撑。

意见指出，要稳步实施发票电子化改革，2021年建成全国统一的电子发票服务平台，24小时在线免费为纳税人提供电子发票申领、开具、交付、查验等服务。制定出台电子发票国家标准，有序推进铁路、民航等领域发票电子化，2025年基本实现发票全领域、全环节、全要素电子化，着力降低制度性交易成本。意见强调，要大力推进会计核算和财务管理信息化，通过电子发票与财政支付、金融支付和各类单位财务核算系统、电子档案管理信息系统的衔接，加快推进电子发票无纸化报销、入账、归档、存储。提出“全面推进数字化的电子发票”的要求。

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年先后在四川、浙江、江苏、山东等省份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》（以下简称《试点公告》）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。

从上海市的试点经验来看，数电票与当前电子发票管理存在较大区别：

（1）从管理方式来看，电子发票需要进行票种核定、需要进行税控设备申领、需要进行发票领用；而数电票无需上述程序。

（2）从实名制要求来看，电子发票出现风险只能锁定到税控盘；而数电票登录账号需要刷脸认证，发票出现风险可直接锁定到开票人。

（3）从发票开票限制来看，电子发票只能在给定份数和限额内开具发票；而数电票采用“授信制”，纳税人可在给定的总额度内开具任意额度与任意份数的发票。

（4）从监管环节来看，电子发票侧重于事后监控，在开票环节缺少高效的监控手段；而数电票强化事中监控，使用大数据对开票行为进行全程监控，开票行为存在风险的可能触发三类预警：一是红色预警，纳税人不能继续开票，只能到税务机关进行处理；二是黄色、蓝色预警，自动提示虚开风险并触发刷脸认证，完成刷脸认证后，可继续开票；三是单张大额提示提醒，首次开票额度大于发票额度的 50%，且开票金额大于 50 万，会触发大额发票提醒。若继续开票，则向网格员发送风险提示。

### 3、深化税收大数据部门协作

通过强化税收大数据治理与多部门跨区域联动协作，石化企业虚开发票的涉税风险爆发形势深刻加剧。石化企业与发票相关的各项经营活动和业务信息透明化，纳税信息不对称的格局根本改变，变票等相关问题业务的涉税风险潜伏期迅速缩减，税务风险向刑事风险的转化率急剧升高甚至成为必然，石化企业应对涉税刑事风险的回旋余地大大减少，应对税务稽查的同时往往还要应对公安侦查，公安税务异地协查数量大大增加，涉税风险向涉税刑事责任演变不断加剧。

#### （三）11 号公告扩大成品油消费税征税范围

2022 年 8 月，国务院督导组从各地税务机关抽调干部，携石化专家对陕西、山西、内蒙古、新疆等地的石油化工企业、煤化工企业入场调查。其中，针对石油化工企业主要调查了其稳定轻烃、异辛烷、环烷烃和混合烷烃、各类汽油组分

等产品的生产、销售情况；针对煤化工企业则是围绕各类煤化油、煤焦油、汽柴油组分等产品类型进行调查。到 2023 年 4 月底，督查基本结束，超 280 家企业被查，多种化工产品被征收消费税。

2023 年 6 月 30 日，财政部、国家税务总局发布了《关于部分成品油消费税政策执行口径的公告》（财政部 税务总局公告 2023 年第 11 号），对 2022 年 8 月国务院部署成品油专项整治工作以来的化工产品消费税争议作出了回应。根据 11 号公告，17 类化工产品将列入成品油税目，等同成品油征收消费税。同时 11 号公告将 17 类产品进一步划分为三大类，分别按汽油、溶剂油和石脑油的子税目征税。需要注意的是，11 号公告援引的征税依据系《财政部、国家税务总局关于提高成品油消费税税率的通知》（财税〔2008〕167 号），该文件主要对成品油 7 大子税目的具体范围作出了解释。换言之，11 号公告的内容是明确此 17 类产品符合成品油子税目的定义，属于财税〔2008〕167 号规定的成品油范围，本质上看是扩大了财税〔2008〕167 号确定的成品油的征税范围。



1、财税〔2008〕167 号文规定的汽油征税范围系“汽油是指用原油或其他原料加工生产的辛烷值不小于 66 的可用作汽油发动机燃料的各种轻质油。含铅汽油是指铅含量每升超过 0.013 克的汽油。汽油分为车用汽油和航空汽油。以汽油、汽油组分调和生产的甲醇汽油、乙醇汽油也属于本税目征收范围。”而 11 号公告将上列规定未提及的“烷基化油（异辛烷）”纳入汽油征税范围。

2、财税〔2008〕167 号文规定的石脑油征税范围是“以原油或其他原料加工生产的用于化工原料的轻质油”，包括“非标汽油、重整生成油、拔头油、戊烷原料油、轻裂解料（减压柴油 VGO 和常压柴油 AGO）、重裂解料、加氢裂化尾

油、芳烃抽余油”。11号公告将财税[2008]167号文未提及的“混合芳烃、重芳烃、混合碳八、稳定轻烃、轻油、轻质煤焦油”纳入石脑油征税范围。

3、财税〔2008〕167号文未列举具体的溶剂油征税产品，11号公告将“石油醚、粗白油、轻质白油、部分工业白油（5号、7号、10号、15号、22号、32号、46号）”纳入溶剂油征税范围。

11号公告发布后，相关化工产品贸易企业也会受到影响。根据国家税务总局2018年第1号公告，成品油发票只能在成品油发票模块中开具，17类化工产品被定性为成品油后，相关贸易企业也应当开启成品油发票模块，否则将无法在成品油模块中开具17类化工产品品名的发票，失去市场竞争力。

#### （四）加油站专项税务稽查强势来袭

2023年3月7日，最高人民检察院检察长张军向大会做最高检工作报告，明确指出“一些不法加油站、黑加油点购销“非标油”，隐匿收入、偷逃税款、危害生态环境”的问题，加油站隐匿收入偷税依然是税检部门重点关注的领域。随着税收征管水平显著提升，税务监管更加精准、高效。在这一背景下，2023年以来成品油领域“严查狠打”的监管态势有增无减。

##### 1、税检联合开展成品油涉税专项监督



2022年以来，北京市检察机关积极开展数字检察工作，通过构建和应用75个大数据法律监督模型，推动数字检察实践呈现“一子落而全盘活”的态势。其中，北京市检察院利用空天信息技术，研发了成品油涉税法律监督数据模型，开展北京市成品油行业涉税专项监督工作，该模型将成品油运输车辆轨迹、运输油量与成品油经营企业缴税油量进行大数据比对，从而发现成品油经营企业不如实

申报缴税油量线索，切实加强国有财产保护领域检察公益诉讼的办案力度。

2022年8月9日，专案组和朝阳区税务局工作人员对A加油站的企业负责人进行了约谈。约谈期间，检察官和朝阳区税务局工作人员向其讲明政策、释明后果，强调纳税主体依法纳税的法律义务，并将掌握的海量数据资料和证据材料一一展示。

据了解，这是模型试用专项工作中全市第一家补缴税款的加油站。实践中，除了北京几个基层试点检察院外，截至目前，该模型已经实现全市各基层检察院全覆盖应用。经统计，北京市检察机关通过该模型，以法治约谈方式已督促133家加油站主动补缴税款等超过1.98亿元。

## 2、多地、多种形式开展加油机专项检查

2023年2月，徐州日报发布新闻：多部门联合执法为促进我市成品油行业健康发展，规范成品油市场经营秩序，市税务局主动向市政府作专题汇报，由徐州市成品油市场综合整治指挥部办公室牵头，成立专项整治领导小组，组织税务、公安、商务、市场监管、交通、人民银行等六部门召开专题会议，制定《加油站税收专项整治工作方案》。市税务局与商务、市场监管联合，按照县区组织全市加油站开展集体约谈，发放调查表，辅导加油站开展全面检查，在规定期限内，561户加油站稽查入库税款3.6亿元。据统计，2019年以来，共检查成品油零售企业50余户，查补各项税费2亿余元；其中2022年检查11户，查补税费8070余万元。

2023年3月16日，湖北黄冈市公安局网安支队根据事先掌握的证据联合当地质检、市场监督管理和计量部门对加油站开展统一清查行动，发现黄冈境内的黄州、浠水、麻城三地有多家加油站购买了用于加油作弊、偷逃税收的作弊芯片，现场查获7家存在严重犯罪问题的加油站。目前，黄冈警方已依法查封存在严重问题的加油站，加油站相关人员被调查，市局网安支队已以破坏计算机信息系统罪立案侦办。此次行动全市已刑事拘留7人，关停有问题的加油站7家，案件在进一步侦办中。



2023年4月，杭州市场监管部门对拱墅区焦家村加油站开展专项检查。市场监管执法人员现场检查了加油机铅封是否完整，加油枪计量是否准确，并查看了诚信计量承诺公示、计量管理制度、加油机日常管理维护保养等台账，询问考查专（兼）职计量人员相关计量知识。据了解，专项行动将持续至2023年12月底，严厉打击燃油加油机计量违法行为。



2023年6月19日，湖北省市场监督管理局下发《关于开展2023年加油机计量专项监督检查的通知》，要求重点查看加油机是否有作弊、偷换计量装置主板等计量违法行为；依法严厉打击加油站擅自改动或拆装加油机、偷换计量装置主板和计量芯片等计量违法行为。

### 3、全国多地开始试点推广加油站智能税控系统

2022年1月1日湖北省襄阳市成品油综合监管云平台全面启用以来，全市

181 家社会加油站 570 台加油机以及所有中石油、中石化加油站的数据采集设备与视频监控系统已安装完毕，相关数据实时传输至成品油综合监管云平台上。



### 湖北成品油税收监管进入“云时代”

发布时间：2022年02月16日 17:52 来源：《中国税务报》2022年... 字号：[大][中][小] 打印本页 分享到： [Weibo] [WeChat] [QQ]

成品油综合监管云平台是集数据收集、统计分析、监管、预警应急安全等功能为一体的信息化监管平台。它应用“互联网+物联网”模式，借助远程实时数据采集技术，采用云计算、云储存、边缘计算等手段，一方面通过税控数据采集器实时监控和采集加油机加油量、加油金额、加油时间等信息，并对异常情况预警提醒；另一方面通过实时监控加油站内所有场景，AI 智能分析抓取异常信息，并在“云平台”预警提醒。

#### 4、2023 年各地查处加油站偷税案件统计

2021 年以来，各地始终保持对成品油流通市场的精准监管与严厉打击。经查询各省级税务局行政执法信息公示平台，2023 年各地共对 633 起加油站偷税案件作出处罚。从案件分布看，云南省、广东省和山西省为多发地区。



#### (五) 刑事合规改革向法院系统延伸

2022 年 4 月以来，由最高人民检察院主导的涉案企业合规改革已在全国范

围内铺开，并在实践中取得了良好的效果。



2023年3月23日，履新不久的最高人民法院党组书记、院长张军，在全国法院学习贯彻全国两会精神电视电话会议上指出，人民法院“可以研究同检察机关共同做好涉案企业合规改革，依法判处缓刑、免于刑事处罚的，充分利用当地已构建起的第三方合规监管机制，引导民营企业诚信守法经营，对违规违法行为坚决依法规制、纠正”。在成品油行业涉税违法犯罪中，尤其是虚开增值税专用发票案件中，最高法定刑为无期徒刑，而涉案金额通常较大，刑罚较为严重，量刑辩护很难有效降低刑期，因而过去针对大型涉税犯罪主要以无罪、轻罪辩护为主。刑事合规改革推向全国后，为涉税犯罪量刑辩护提供了抓手，未来对于实体企业涉税犯罪，通过合规整改配合量刑辩护，将成为刑事辩护工作的一大趋势。

## 二、2023年石化行业虚开偷税典型案例观察

### （一）传统石化变票典型案例

#### 1、江苏沥青变燃料油定性偷税案

2016年12月~2018年2月，某石化公司接受燃料油总吨数合计221万吨，沥青等非消费税应税项目总吨数合计42万吨，开具燃料油总吨数合计255万吨，沥青711.34吨。该石化公司采取将购进发票上列明的沥青等在对外销售开具发票时变换为燃料油，数量34万吨，按照《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》规定的燃料油1吨=1015升换算，计34510万升，少申报消费税4亿余元。



## 国家税务总局泰州市税务局稽查局税务文书公告送达

发布时间: 2023-03-27 10:51

来源: 国家税务总局泰州市税务局

字体: [大][中][小]

打印本页 正文下载



江苏: 资源有限公司:

因《国家税务总局泰州市税务局稽查局税务行政处罚事项告知书》(泰税稽罚告〔2023〕18号)无法直接送达或邮寄送达,根据《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第一百零六条第二项规定,现向你单位公告送达,自公告之日起满30日,即视为送达。

联系人员:

联系电话: 0523—

联系地址: 泰州市药城大道789号307室

税务行政处罚事项告知书 .doc

国家税务总局泰州市税务局稽查局

2023年03月22日

根据《中华人民共和国税收征收管理法》第六十三条第一款、《国家税务总局上海市税务局 江苏省税务局 浙江省税务局 安徽省税务局 宁波市税务局关于发布〈长江三角洲区域登记 账证 征收检查类税务违法行为行政处罚裁量基准〉的公告》(2022年第5号)及国家税务总局关于发布《纳税信用管理办法(试行)》的公告(国家税务总局公告2014年第40号)第三十二条第五款之规定,泰州市税务局稽查局拟对该公司少申报缴纳的消费税4亿余元处少缴税款60%的罚款,罚款金额为2.5亿元。

## 2、全国首例利用黑客技术手段虚开专票案

2020年5月,鞍山市公安局经侦支队接到税务部门移送线索:鞍山海城市某有限公司涉嫌暴力虚开增值税专用发票,涉案金额巨大。

2021年7月28日,该案被公安部确定为督办案件。经查,2020年2月以来,海城市某有限公司经营者伙同他人,利用公司实施虚开增值税专用发票犯罪活动。公司经营者通过关系,结识了山东省东营籍从事售卖虚开增值税专用发票的马某,试图通过马某寻找技术黑客,对公司虚增进项库存,虚开增值税专用发票,以此达到获利的目的。马某几经辗转,联系到河南籍“黑客”技术人员何某华,随后,他不断利用黑客技术先后向该公司刷入10万吨成品油库存,并通过其他团伙成员,以每吨成品油获利200元或300元不等的价格,虚开给山东、黑龙江等省的多家石油化工有限公司,从中非法大肆获利。



2023年2月下旬，以何某华为首的利用黑客技术虚开增值税专用发票犯罪团伙已经依法判决，何某华被判有期徒刑12年，13名团伙主要成员分别被判处三年至十年不等刑罚，其他成员也已进入司法诉讼程序。目前，经公安部指挥协调，全国11省25市公安机关联合行动，收网打击，相关侦办工作正在进行中。

### 3、公安部督办的特大虚开增值税专用发票案

2022年10月，奈曼旗公安局刑事侦查大队接到国家税务总局内蒙古稽查局和上级公安机关转发线索，奈曼辖区有4家运输公司涉嫌虚开增值税专用发票。

历时5个月，专案组民警通过对海量信息抽丝剥茧，初步掌握了该团伙的业务流、信息流、资金流等关键证据，初步查清了团伙的人员构成、运转模式、组织架构等情况。目前，涉案的5名犯罪嫌疑人已被依法采取刑事拘留，案件正在进一步侦办中。

现已查明，4家涉案公司在无实际业务、无实际办公场所的情况下，通过虚构交易，从中违法获利。采取开具进项为原料油、粗白油等增值税专用发票，在变换为货物运输品名后，向外虚开销项增值税专用发票1102份，价税合计1.13亿元，抵扣税款数额921万余元，给国家造成损失747万余元。

### 4、石化企业过票、变票环开改判虚开发票罪

B 公司是一家炼化企业，C 公司是一家化工企业。甲某和乙某分别为 B 公司和 C 公司的实际负责人，其中，甲某为 B 公司所属集团公司的高管，同时控制 A 公司，乙某通过丙某还实际控制 D 公司。2015 年 11 月至 2016 年 1 月，甲某为集团子公司 B 公司逃避缴纳消费税，在没有真实货物购销情况下，通过集团隶属公司 A 公司与乙某控制的 C 公司、D 公司等签订虚假购销合同。期间，甲某指示 A 公司向 D 公司虚开货物品名为沥青的增值税专用发票，D 公司变更货物品名为燃料油，为 C 公司虚开增值税专用发票，C 公司再向 B 公司虚开货物品名为燃料油的增值税专用发票。上述公司经过“过票”、“变票”以环开发票方式将品名为沥青的货物 15 万吨，变更为同等吨数品名为燃料油的货物，虚开增值税专用发票 376 份，增值税税款合计 6292 万元，已由 B 公司全额抵扣。发票记载的货物产生消费税税款 1.82 亿元，已由 B 公司全额抵扣，造成国家税款损失 1.82 亿元。案发后，D 公司向公安机关上缴税款 5523 万元。

2019 年 4 月 29 日，H 检察院以甲某犯虚开增值税专用发票罪向一审法院提起公诉。2021 年 9 月 30 日，一审法院作出《刑事判决书》，以甲某犯虚开增值税专用发票罪，判处有期徒刑十四年。宣判后，甲某以一审判决事实认定不清、法律适用错误、量刑畸重，其有坦白情节为理由，提出上诉。二审法院经审查认为，B 公司系炼化企业，虽然 B 公司与其关联公司实施了以虚构交易方式开具增值税专用发票的行为，但其采用“环开”方式，将增值税专用发票“过票”、“变票”后流转回炼化企业，没有以抵扣增值税税款方式骗税，其行为客观上不会造成国家增值税税收损失，不构成虚开增值税专用发票罪。2023 年 11 月 27 日，二审法院撤销一审判决，改判甲某构成虚开发票罪，判处有期徒刑六年三个月。

## （二）化工产品消费税征收典型案件

### 1、11 号公告出台前某企业生产轻质煤焦油被视同石脑油征税

A 公司成立于 2011 年，注册资本 50 亿元，是大型煤炭开采和化工产品生产企业，注册经营范围是化工产品研发、生产和销售，煤炭开采和销售。

2020 年初，A 公司上线新生产线，利用煤炭等原材料加工生产轻质煤焦油、煤沥青等煤化工产品。2021 年底，A 公司在完善生产流程和产品研发基础上，开始大规模投产两化工产品。

2021年9月17日，主管税务机关向A公司作出《税务事项通知书》，认为A公司生产的轻质煤焦油1#应当视同石脑油缴纳消费税，轻质煤焦油2#应当按照柴油缴纳消费税，煤沥青视同燃料油缴纳消费税，要求A公司于2021年9月30日前办理消费税税（费）种认定，自行申报缴纳消费税。2023年1月12日，主管税务机关再次向A公司作出《税务事项通知书》，对A公司所属期为2022年11月的轻质煤焦油1#、轻质煤焦油2#认定为应税产品，分别按照石脑油、柴油核定应纳消费税应纳税额为5055万元，要求A公司限期缴纳消费税和滞纳金。

## 2、11号公告出台后某企业生产混合烷烃、环烷烃被要求缴纳消费税

2016年，B公司为提高煤气等副产品综合利用率和延伸副产品产业链条、增加产品附加值，经过广泛调研，从某设计院引进高温煤焦油馏份加氢技术，生产混合烷烃、环烷烃。2023年5月29日，B公司接到C县税务局第二税务分局的《税务事项通知书》，要求B公司在5个工作日内申请成品油生产企业认定。11号公告出台后，B公司7月1日起生产相关产品需缴纳消费税。

### （三）加油站偷逃税典型案例

2023年以来，国家税务总局共公布87起涉税违法犯罪案件，其中，有8起案件涉及加油站偷税。

#### 1、湖南省益阳市税务局第二稽查局依法查处一起加油站偷税案件



湖南省益阳市税务局第二稽查局根据相关部门移送线索，依法查处了桃江县某加油站偷税案件。

经查，该加油站在出租经营期间通过隐匿销售收入、进行虚假申报等手段，少缴增值税等税费764.78万元。税务稽查部门依据《中华人民共和国税收征收管理法》《中华人民共和国行政处罚法》等相关规定，对该加油站依法追缴少缴税费款，对少缴税款加收滞纳金并处1.5倍罚款，并将该加油站涉嫌税收违法犯

罪的线索问题移送公安机关。目前该加油站法定代表人唐某某因犯组织、领导黑社会性质组织罪、逃税罪等数罪并罚，被人民法院判处有期徒刑 25 年，并处没收个人全部财产。

## 2、浙江省台州市税务局第三稽查局依法查处一起加油站偷税案件



近期，浙江省台州市税务局第三稽查局根据税收大数据分析线索，依法查处了临海市某加油站偷税案件。

经查，该加油站通过隐瞒销售收入、进行虚假申报等方式偷税 504.26 万元。税务稽查部门依据《中华人民共和国行政处罚法》《中华人民共和国税收征收管理法》等相关规定，对该加油站依法追缴少缴税款、加收滞纳金并处罚款，共计 1013.06 万元。

## 3、河北省沧州市税务局稽查局依法查处一起加油站偷税案件



近期，河北省沧州市税务局稽查局根据精准分析线索，依法查处了献县某加油站偷税案件。

经查，该加油站通过隐匿销售收入、进行虚假申报等手段，少缴增值税等税费 364.08 万元。税务稽查部门依据《中华人民共和国行政处罚法》《中华人民共和国税收征收管理法》等相关规定，对该加油站依法追缴少缴税费、加收滞纳金并处罚款，共计 687.25 万元。

#### 4、河南省税务部门依法查处一起加油站偷税案件



近期，河南省税务局稽查局根据相关部门移送线索，指导郑州航空港经济综合实验区税务局稽查局依法查处了尉氏县某加油站偷税案件。

经查，该加油站通过篡改加油机主板芯片、安装作弊软件等手段隐匿销售收入，进行虚假申报，少缴增值税等税费 247.72 万元。税务稽查部门依据《中华人民共和国行政处罚法》《中华人民共和国税收征收管理法》等相关规定，对该加油站依法追缴少缴税费、加收滞纳金并拟处罚款，共计 526.36 万元。

#### 5、宁波市税务局第二稽查局依法查处一起加油站偷税案件



近期，宁波市税务局第二稽查局根据税收大数据分析线索，依法查处了慈溪市某加油站偷税案件。

经查，该加油站通过将第三方平台支付的部分优惠收入以“其他应付款”挂账等形式隐匿销售收入虚假申报等手段，少缴增值税等税费 128.56 万元。税务稽查部门依据《中华人民共和国行政处罚法》《中华人民共和国税收征收管理法》等相关规定，对该加油站依法追缴增值税等税费 128.56 万元和相应滞纳金，对偷税行为拟处以 1 倍罚款。

#### 6、辽宁省辽阳市税务局第二稽查局依法查处一起加油站偷税案件



近期，辽宁省辽阳市税务局第二稽查局根据精准分析线索，依法查处了辽阳市某加油站有限公司偷税案件。

经查，该加油站通过隐匿销售收入、进行虚假申报等手段，少缴增值税等税费 207.45 万元，税务稽查部门依据《中华人民共和国行政处罚法》《中华人民共和国税收征收管理法》等相关规定，对该加油站依法追缴少缴税费、加收滞纳金并处罚款，共计 357.91 万元。

#### 7、青岛市税务局第一稽查局依法查处一起加油站偷税案件



近期，青岛市税务局第一稽查局根据精准分析线索，依法查处了胶州市某加油站偷税案件。

经查，该加油站通过第三方收款平台和个人账户收款不入账等手段隐匿销售收入，进行虚假申报，少缴增值税等税费 653.71 万元。税务稽查部门依据《中华人民共和国行政处罚法》《中华人民共和国税收征收管理法》等相关规定，对该加油站依法追缴少缴税费、加收滞纳金并处罚款，共计 1038.97 万元。

#### 8、贵州省税务部门依法查处一起加油站偷税案件

## 贵州省税务部门依法查处一起加油站偷税案件

时间：2023-09-25

【字体：大 中 小】 打印 分享到：🌱🌹

近期，贵州省税务局稽查局根据相关部门移送线索，指导黔西南州税务局稽查局依法查处了兴仁市某加油站偷税案件。

经查，该加油站通过更换加油机主板、删除经营管理软件平台数据、设置“两套账”等手段隐匿销售收入，进行虚假纳税申报，少缴增值税等税费 418.09 万元。黔西南州税务局稽查局依据《中华人民共和国行政处罚法》《中华人民共和国税收征收管理法》等相关规定，对该加油站依法追缴少缴税费、加收滞纳金并处罚款，共计 831.96 万元。

### （四）成品油流通领域新型涉税案件

D 公司是一家成品油经销企业，主要从事成品油购销业务。

2021 年 11 月至 2023 年 2 月，D 公司从上游供货商处购进成品油 18.3 万吨，但取得对方开具的化工原料发票。因采购时未取得成品油发票，导致 D 公司的成品油模块中缺少库存，其向下游客户销售成品油时，无法开具增值税专用发票。为了合规销售，依法开出成品油发票，D 公司只能联系票源企业取得代开的成品油发票 5000 份，增加其成品油库存。

2021 年 12 月至 2023 年 2 月，D 公司向下游用油企业销售成品油 18.1 万吨，并依法向其开具了成品油发票。由于采购环节 D 公司取得了化工原料发票，在销售过程中仅将成品油发票开出，导致账面上留存大量的化工原料发票，为避免成本倒挂，D 公司进一步寻找下游用票企业来承接其化工原料发票，消化化工原料进项。

2023 年 2 月，因票源企业涉嫌虚开，D 公司被立案侦查。2023 年 9 月 14 日，侦查机关对 D 公司终结侦查并将案件移送公诉机关。2023 年 10 月 18 日，公诉机关以 D 公司涉嫌非法购买增值税专用发票罪，向法院提起公诉。目前，该案仍在进一步审理中。

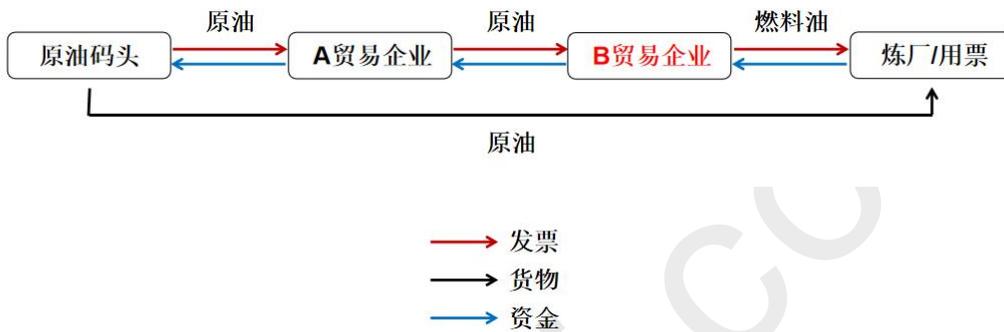
### 三、石化行业的主要涉税风险及变迁

#### (一) 传统石化变票遗留的虚开、逃税风险

##### 1、四类传统变票交易模式分析

传统变票交易行为早在 2000 年初即在全国各地普遍存在，直到 2015 年金税三期系统上线后其涉税刑事风险全面爆发，案件数量急剧增多。总结来看，传统的变票交易模式主要有以下四类：

##### 模式一：用于生产领域虚抵消费税的变票

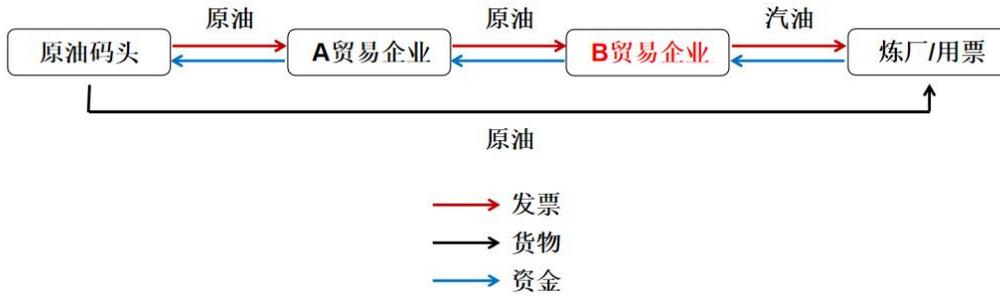


炼化企业作为用票企业从原油供货单位采购原油用于生产炼化成品油，但不直接取得原油发票，而是由原油供货商将原油发票开具给过票企业和变票企业，由变票企业将原油发票品名变更为燃料油发票后再开具给炼化企业。炼化企业在采购原油的同时取得燃料油发票，生产加工成品油时就可以虚假抵扣消费税每吨 1,200 余元，从而实现少缴不缴消费税的不法目的。这种变票模式的核心是炼化企业改变原材料采购环节的发票品名，从而变采购原材料为采购成品油，利用消费税抵扣制度偷逃消费税款。

##### 模式二：用于流通领域的变票

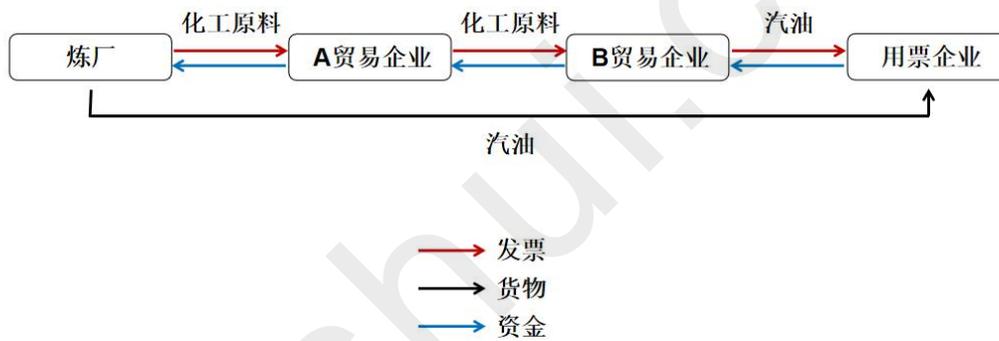
用于流通领域的变票主要是指炼化企业生产成品油并对外销售时无需进行消费税的虚抵，而是让变票企业开具成品油发票后直接配货流通，从而将生产行为掩盖为纯粹的货物购销行为，以实现直接逃避消费税纳税义务的目的。在此类变票交易之中，用票企业可以让变票企业在其采购环节变票，也可以让变票企业在其销售环节变票，因此存在以下两种情形。

##### (1) 采购环节（变进项票）



在上图所示的变票交易中，用票企业采购原油用于生产加工汽油，但其并不直接取得原油发票，而是将原油发票提供给过票企业和变票企业，让变票企业变更品名为汽油后再开具给用票企业。用票企业通过这种方式把“采购原油并生产销售汽油”的生产行为变更为“采购汽油销售汽油”的购销行为，从而规避触发消费税纳税义务，实现偷逃消费税的不法目的。

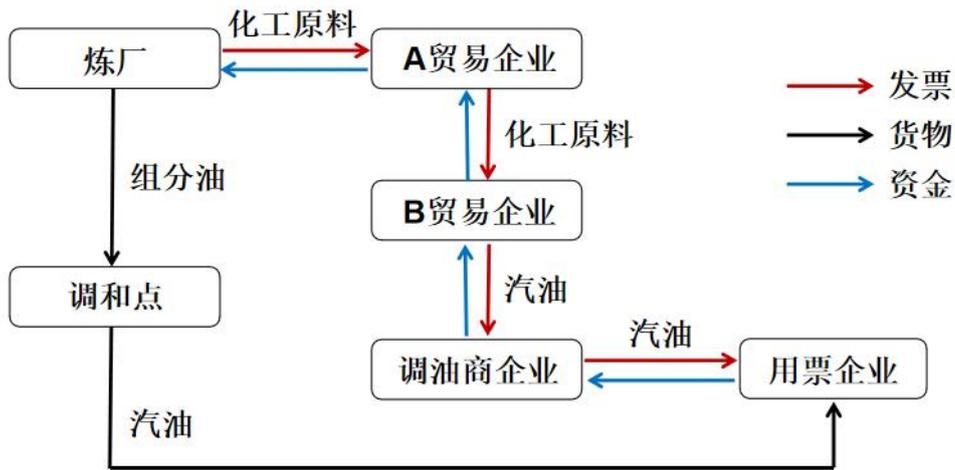
### (2) 销售环节（变销项票）



在上图所示的变票交易中，用票企业采购化工原料用于生产加工汽油，虽直接取得化工原料发票但并不直接对外开具汽油发票，而是对外开具化工原料发票给过票企业和变票企业，让变票企业变更品名为汽油后再开具给自己控制的关联公司，再配上汽油货物对外开票销售。用票企业通过这种方式把“采购化工原料并生产销售汽油”的生产行为变更为“采购化工原料销售化工原料”的购销行为，从而规避触发消费税纳税义务，实现偷逃消费税的不法目的。

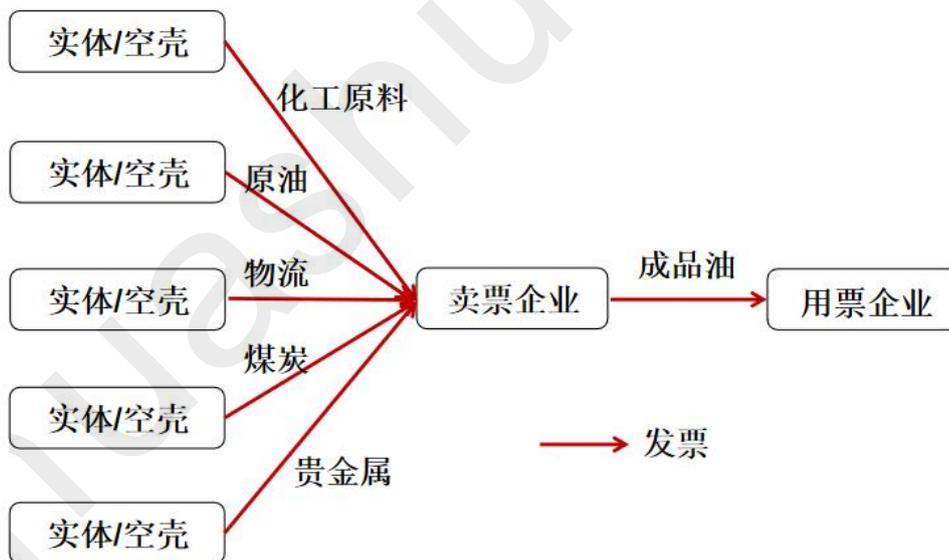
### 模式三：调油商变票

调油商变票模式通常表现为不具有生产炼化资质的调油商购进成品油组分，通过租用油罐实施物理调和的方式将组分油调和为成品油，并通过变票企业变票提供的成品油发票配货对外销售。其变票原理与用于流通领域的变票模式类似。



#### 模式四：脱离实货的变票

如下图所示，脱离实货的变票模式是指卖票人无需从用票企业处获取变票所需的增值税进项发票，而是从一些实体企业或空壳公司购进各种品名的增值税进项发票，虚构进项税额，再将这些发票品名变更成成品油发票后对外虚开出售牟利。可以看到，完全脱离实货的变票模式与前三种变票模式存在本质上的差异，发票与实际货物流转出现完全的偏离。



从实质上讲，变票行为系通过对消费税的“策划”，取得成品油发票，配票销售或抵扣税款，从而实现不缴或少缴税款的目的。变票行为本身不构成犯罪，这是因为只要发生正常的生产行为，进销项品名就会发生变化，无论原油、化工原料、成品油，增值税税率均为 13%，变票行为不会造成国家增值税税款损失。而上述交易模式违法的根本原因就在于其通过使生产

环节与变名环节脱节，隐瞒生产偷逃了消费税。从 2015 年到 2016 年，总局共筛选了第三批千余家企业列入消费税风险纳税户并发送到各省税局处理。这些企业的共同特点是都实施了大量的变票行为但都没有申报缴纳消费税。总局下发名单的初衷是为了让各地税局查补消费税，地方上逐渐把这类案件演化为了虚开案件。时间上又恰逢税警联合办案机制不断深入，消费税问题又牵动国家审计部门的深度介入，加之打虚打骗专项行动和公安部百城会战等一系列行动的影响，亦真亦假的所谓“部督”案件如雨后春笋，导致此类案件按照虚开处理态势愈演愈烈，难以收场。

## 2、成品油模块上线后新型变票模式的涉税风险

为了从根本上防止石化贸易企业的变票行为，2018 年 1 月国家税务总局出台《关于成品油消费税征收管理有关问题的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 1 号），于 2018 年 3 月正式上线成品油发票模块系统。

如果说金税三期为石化行业变票敲响了警钟，那么成品油发票模块的影响几近丧钟。成品油发票模块对贸易企业和生产企业使用成品油发票作出了重大限制和规范。对贸易企业而言是以进限出，即模块内有多少成品油库存，才能在模块中开出多少成品油发票，从而实现限制贸易企业恣意变名。对炼化企业而言是抵扣限制，即模块内有多少成品油库存，才能抵扣多少消费税，但是对炼化企业没有变名限制。

然而，成品油市场垄断的根本问题还将长期存在，炼化企业的削减成本需求始终存在，基于此，石化行业的发票违法犯罪就不会消失，并出现了诸多新型变票模式。

### （1）利用历史遗留虚假库存对外开票

历史遗留库存有限，开完即止，变票模式不可持续，且取得此类发票的事后风险极高。

### （2）伪造成品油海关进口缴款书虚增库存开票

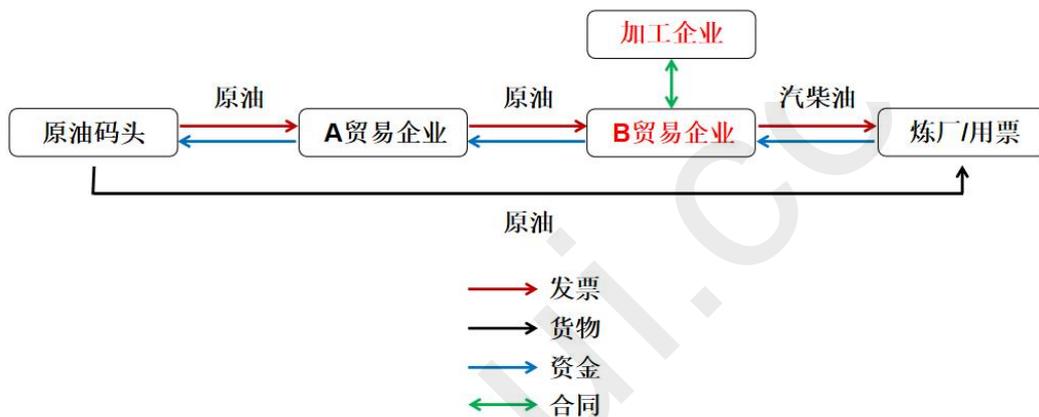
税警关银联合办案的背景下，海关和税务建立了信息交换机制，很容易被发现。

### （3）挂靠生产企业欠税开票

生产企业开票不受限制，但这种模式下进销项品名变更，应当视同生产缴纳消费税，企业只能欠税开票，短一段时间后因无力承担消费税税负便有可能走逃失联，因此取得此类发票的事后风险极高。

#### （4）委外加工欠税开票

用票企业转移加工环节，利用变票地和加工地税务机关沟通不畅、税务机关对委托加工消费税征管业务不熟练逃避消费税（按税法规定，加工企业有代收代缴义务）。此种交易行为必然会引发变票方税务系统消费税纳税风险预警，从而引发税警联查爆发虚开风险。



#### （5）利用成品油发票红冲时间差对外开票

从空壳企业取得进项后立即开出销项，空壳企业再作红冲处理，此时开出的销项票属于失控发票，已经不可抵扣，开票方利用受票方取得发票下月抵扣的时间差，短暂开票后走逃失联。

#### （6）加油站富余发票回流炼化企业

加油站作为石油化工链条的终端，向个体消费者、司机等销售成品油时，很多情形下不需要开具发票，这就使得加油站普遍有富余的进项发票。一些炼化企业与加油站开展“合作”，以支付开票费的方式，取得加油站开出的增值税专用发票。实践中，为了掩饰发票来源，通常还会在其中加入诸多过票企业。

#### （7）利用黑客技术篡改系统暴力开票

修改库存限制，实现不受控开票。

#### （8）与税务人员里应外合操纵模块开票

税务人员将系统中的贸易企业修改为生产企业。

可以看到，传统的变票交易可以在金税三期系统上线之前利用信息不对称的方式延续其生命周期，而金税三期系统上线后的成品油发票模块彻底改变了税企信息不对称的格局。上述所列全部的新型变票方式均可在很短的时间内被金税三期系统识别预警，从而进入到税务稽查和税警联查视野，因此成品油发票模块上线之后的各类变票类型普遍生命周期不长，都会在极短的时间内被查出。取得这些发票的企业的涉税风险乃至刑事风险的爆发速度大大加快。

此外，石化企业的变票虚开行为演化出一系列增值税利益驱动下的变票交易模式，主要表现为企业账外经营留存了化工原料、成品油的进项库存，再通过收取开票费的方式将富余的化工发票、成品油发票转变为具有一定合理性品名的发票再对外非法虚开销售，变更品名后的发票通常会进入到制造业、物流运输等行业领域。

### 3、变票交易中各方面临的涉税风险

#### （1）变票方

**消费税风险：**根据《国家税务总局关于消费税有关政策问题的公告》（国家税务总局 2012 年第 47 号公告），石化贸易企业将消费税非应税品以消费税应税品对外销售的，应按规定征收消费税。因此，具体实施变名的石化贸易企业，可能面临被征收消费税、加收滞纳金乃至偷税罚款的风险。

**虚开风险：**品名变更的行为往往会被税务机关和司法机关认定为不存在真实的货物购销交易，从而以虚开增值税专用发票为名，追究其行政责任乃至刑事责任。

#### （2）过票方

**增值税进项转出风险：**过票方又可分为变票企业上游和下游，由于变票企业极可能认定为虚开，变票企业下游过票方收到《已证实虚开通知单》、作进项转出的风险更大。下游过票方越靠近变票企业的，越容易产生进项转出的风险。

**虚开风险：**过票企业在整个交易链条中的作用是协助变票。通常过票方在开具和取得增值税专用发票的两个环节没有发生变名，但仍面临着较大的税法责任，主要是可能被认定为不存在真实货物购销交易，从而被追究虚开增值税专用发票的法律责任。不过，对过票方而言，其税法责任风险的产生取决于具体实施变名的企业的税务风险是否爆发。

### （3）用票方

**消费税风险：**第一，如果用票方自身发生了生产加工炼化行为，引发消费税纳税义务，但由于发票品名变更，生产环节的消费税纳税义务被转嫁到了变票方，从而隐匿了其生产行为和该环节的消费税纳税义务，一旦变票方涉税风险爆发，将极大可能引致该风险的爆发。

第二，由于炼化企业可以抵扣原料已含消费税税款，因此绝大多数用票方在取得由贸易公司变更而来的成品油发票后均进行了消费税抵扣的纳税申报，但所抵扣的税款实际上并没有被变票方予以缴纳，即用票方所抵扣的消费税税款实际上是未经缴纳入库的税款，存在被追回的风险。一旦变票方涉税风险爆发，将极大可能引致该风险的爆发。

**虚开风险：**尽管炼化企业发票品名未发生变更，但可能被认定为实际采购货物与发票不符，仍然存在虚开风险。一旦变票方涉税风险爆发，将极大可能引致该风险的爆发。

## （二）11号公告出台后的消费税纳税调整风险

2023年6月30日，财政部、国家税务总局公布了第11号公告，不少化工产品被纳入到成品油的消费税征税范围之内，不可避免地将提高相关化工产品的税负成本，并最终随着商品流转以增加产品售价的方式转嫁给消费者。由于这些化工产品中的部分产品（如异辛烷、混合芳烃）通过简单调和可得到汽柴油，长期以来一直是作为成品油的“平替”而在消费市场中广受青睐，开征消费税将使部分可替代产品丧失价格优势，原生产相关化工产品的企业也可能因税负增加而停止生产，从而引发产业链洗牌。

### 1、6月30日之后销售17类产品的生产企业应申报缴纳消费税

按照 11 号公告第五条“本公告自发布之日起执行。本公告所列油品，在公告发布前已经发生的事项，不再进行税收调整。”6 月 30 日之后销售 17 类产品的生产企业的消费税纳税义务应按照如下方法判断：

(1) 企业在 6 月 30 日当日无 17 类产品库存，6 月 30 日之后生产 17 类产品形成库存，并在 6 月 30 日之后销售产品的，应当按各月实现的销售数量申报缴纳消费税。

(2) 企业在 6 月 30 日当日有 17 类产品库存，6 月 30 日之后不再生产，并在 6 月 30 日之后销售库存产品的，应当按各月实现的销售数量申报缴纳消费税。

(3) 企业在 6 月 30 日当日有 17 类产品库存，6 月 30 日之后继续生产 17 类产品形成新库存，并在 6 月 30 日之后销售产品的，不论销售的是旧库存还是新库存，均应当按各月实现的销售数量申报缴纳消费税。

由此可见，成品油消费税的征管逻辑是以生产行为定义义务，以销售数量定税额。即便企业生产 17 类产品并形成库存的时间在 6 月 30 日之前，只要销售行为发生在 6 月 30 日之后，就会产生消费税纳税义务。

## 2、国务院消费税专项督查行动遗留法律风险

11 号公告与视同石脑油征税的政策体系并不矛盾，因此，专项督查行动中，部分税务机关依照视同石脑油征税政策对化工产品作纳税调整，这一遗留法律风险不会因新政发布而自动消除，企业面临的风险仍需要结合其具体情况进行判断。总的来说，企业的风险情形包括以下三种：

(1) 已经就生产行为全额缴纳消费税的，不存在遗留法律风险

例如，某煤化工企业生产轻质煤焦油。2022 年 12 月，税务机关作出《税务事项通知书》，要求企业缴纳 2022 年 8 月至 12 月的消费税。企业在税务机关规定的期限内缴纳了 2022 年 8 月至 12 月的税款和滞纳金。如果企业在税务机关规定的期限内缴纳了 2022 年 8 月至 12 月的税款和滞纳金，不论企业选择于 2022 年 12 月后停产，还是此后继续生产销售，并在 2023 年 1 月之后按月申报缴纳消费税，由于其按照税务机关要求全额缴纳税款，基本无重大法律风险。

(2) 未就生产行为全额缴纳消费税的，仅一种情形不存在遗留法律风险

即某煤化工企业生产轻质煤焦油。税务机关于 2023 年 6 月作出《税务事项通知书》，要求企业自 2023 年 7 月 1 日起按月申报消费税。如果企业于 2023 年 6 月停产，由于 2023 年 7 月以后，企业不再生产，不存在纳税义务和法律风险。对于 2023 年 6 月以前的生产行为，由于税务机关未要求补税，且根据新政要求不再追溯调整，也不存在法律风险。

(3) 未就生产行为全额缴纳消费税的，三种情形存在遗留法律风险  
在下述情形中，国务院消费税专项督查行动遗留的法律风险仍存在。

其一，某煤化工企业生产轻质煤焦油。2022 年 12 月，税务机关作出《税务事项通知书》，要求企业缴纳 2022 年 8 月至 12 月的消费税。企业于 2022 年 12 月停产，一直未补缴消费税，或只补缴了部分消费税，剩余税款挂账。由于企业无力补缴税款，作挂账处理，形成了欠税，税务机关可以无限期地向企业追缴欠税，并加收滞纳金。企业经税务机关责令限期缴纳逾期仍未缴纳的，税务机关经催告后，可以扣划企业存款，扣押、查封、依法拍卖或变卖企业商品、货物、财产，用于抵缴欠税，还可以对企业处以 0.5 到 5 倍罚款。

其二，某煤化工企业生产轻质煤焦油。2022 年 12 月，税务机关作出《税务事项通知书》，要求企业自 2023 年 1 月 1 日起按月申报消费税。企业继续生产销售，但未申报 2023 年 1 月以后的消费税。在此情形下，税务机关可以责令企业限期办理纳税申报，报送纳税资料。企业拒不申报的，税务机关可以启动税务检查，以经通知申报拒不申报为由定性企业偷税，对企业加收滞纳金，并处以 0.5 倍到 5 倍罚款。企业不申报逃避缴纳税款数额较大（10 万元以上），且占应纳税额 10%以上的，还可能被税务机关移送司法机关追究其逃税罪的刑事责任。

其三，某煤化工企业生产轻质煤焦油。2022 年 12 月，税务机关作出《税务事项通知书》，要求企业缴纳 2022 年 8 月至 12 月的消费税。企业继续生产销售，未补缴 2022 年 8 月至 12 月的消费税，也未申报 2023 年 1 月以后的消费税。在此种情形下，企业在新政策下负有消费税纳税义务，企业

受到查处而不采取任何应对措施，对于其 2022 年 8 月至 12 月的欠税，应适用上述第一种情形的全部法律责任；对于其 2023 年 1 月以后的不申报行为，应适用上述第二种情形的全部法律责任。

### **（三）专项税务稽查下的加油站偷逃税风险**

随着成品油领域专项整治行动密集开展，税务监管插上税收大数据的“翅膀”更加“无孔不入”，加油站企图通过“体外循环”等方式脱离发票监管，偷逃税款将难以实现。

#### **1、未开票收入未及时确认收入**

因加油站对接终端消费者，无票销售的情况十分普遍。通常情况下，发生应税销售行为，无论是否开具发票，都需要申报缴纳增值税和企业所得税。加油站应当在月末统计无票销售收入，并在次月申报期内对无票销售收入进行申报。但是加油站采取资金体外循环等手段，不及时将无票销售部分如实计入当期收入，可能造成少缴增值税、企业所得税税款，引起补缴税款、滞纳金的责任，账外经营作为典型的偷税行为，还将承担 50% 到 5 倍的罚款，构成犯罪的，还将被追究逃税罪的刑事责任。事实上，销项不开发票、私户收款会导致企业库存虚高，且无法抵扣进项税。而随着税收征管能力的加强，油品交易存在大量单据，私户交易越来越无法逃避税务监管，税务机关通过大数据比对行业水平，也极易发现加油站经营情况异常，从而主动进行税务检查，上述风险极易被发现。

#### **2、违反税控加油机的使用规定**

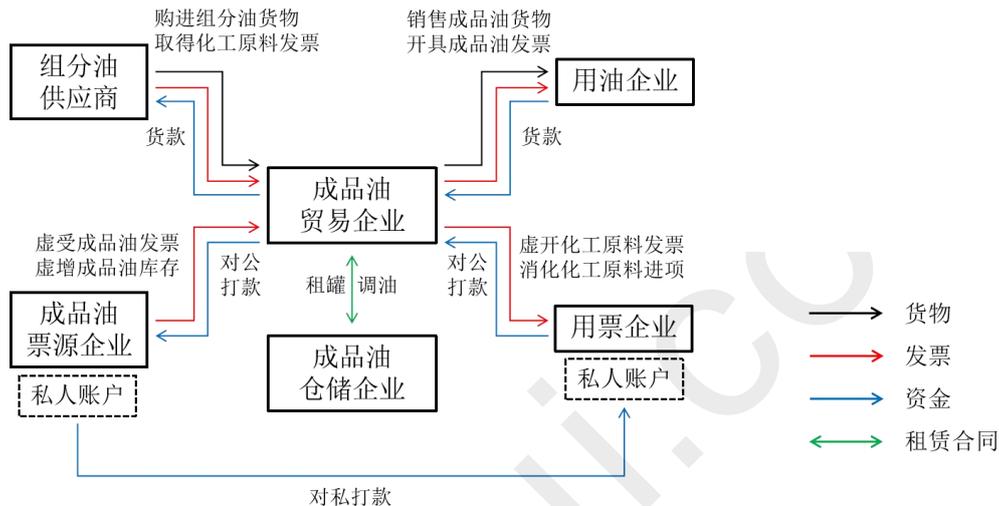
加油站在日常经营中采取装油设备销售油品等机外售油方式，或通过切断电源、安装作弊设备等手段阻止加油机税控装置上传数据，导致进销存数据失真。这种行为具有明显的偷税故意，一旦被发现不止将承担偷税责任，还将承担未按照规定安装、使用税控装置，或者损毁或者擅自改动税控装置的责任。根据《税收征收管理法》第六十条的规定，视纳税人情节轻重，将使其承担两千元以下或两千元以上一万元以下的罚款。并且，加油站的上述行为还构成计量违法违规行为，根据《计量法》第二十六条的规定，使用不合格的计量器具或者破坏计量器具准确度，给国家和消费

者造成损失的，主管部门可责令赔偿损失，没收其违法所得，甚至并处罚款。

从刑事风险上讲，加油站的加油机作弊行为构成犯罪的，不仅可能构成逃税罪，还有可能被追究破坏计算机信息系统罪、诈骗罪等的刑事责任。

#### （四）成品油流通领域新型业务的虚开风险

##### 1、成品油贸易企业新型调油模式



在该模式中，成品油贸易企业从组分油供应商处购进组分油货物，并取得化工原料发票，再向成品油仓储企业租赁油罐用来调和成品油。为将成品油合规向下游用油企业销售，成品油贸易企业亟需取得成品油发票，增加其成品油库存。而成品油票源企业在向加油站等没有进项发票需求的主体销售成品油时，不开具发票，留存了大量成品油进项发票，于是采取票货分离的方式将发票开具给成品油贸易企业。成品油贸易企业增加库存后在销售环节向下游用油企业开出成品油发票。为避免成本倒挂，成品油贸易企业进一步将其取得的化工原料发票向用票企业虚开，从而消化其化工原料进项。

在该模式中，成品油贸易企业存在较大的涉税风险：

##### （1）票货分离

如前所述，上游成品油票源企业之所以能够开出大量成品油发票，一方面是其本身存在票源不合规的风险，具体可能表现为将非成品油发票变名为成品油发票、利用黑客等技术手段篡改税务系统，增加成品油进项库存、将富余的成品油发票对外开出后，次月作红字冲销、伪造委托加工业

务，开出成品油发票和伪造、变造成品油海关进口缴款书虚增库存等不同形式。另一方面是上游成品油票源企业采用票货分离模式，向加油站等没有进项发票需求的主体销售成品油，将发票开具给成品油贸易企业。由于成品油票源企业与成品油贸易企业之间缺乏真实交易，上游企业开出的发票容易被定性虚开，上游企业主管税务机关将向下游受票企业主管税务机关发出《协查函》《已证实虚开通知单》。根据最高人民法院印发《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》的通知（法发〔1996〕30号）第一条，具有下列行为之一的，属于“虚开增值税专用发票”：（1）没有货物购销或者没有提供或接受应税劳务而为他人、为自己、让他人为自己、介绍他人开具增值税专用发票……成品油贸易企业虚受成品油发票属于让他人为自己虚开，根据公通字〔2022〕12号，虚开税额达到10万元以上的，即会被追究刑事责任。

#### （2）资金回流

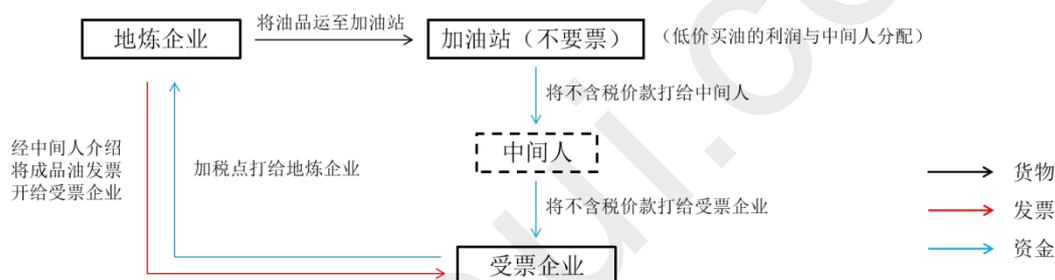
在采购环节，成品油贸易企业实际采购业务系从组分油供应商处购进组分油，其与成品油票源企业并无真实交易，仅仅为取得成品油发票。但成品油票源企业开具发票需要配合对公打款，成品油贸易企业向成品油票源企业支付的资金，扣除开票费后必然要循环回到成品油贸易企业控制的账户。在销售环节，成品油贸易企业实际销售业务系向用油企业销售成品油，但其在采购组分油时取得了化工原料发票，部分贸易企业选择将富余的化工原料发票对外虚开出售牟利。因其与下游用票企业无真实交易，其收到下游用票企业对公打款后，需扣除开票费，将剩余资金回流给下游用票企业控制的私户，形成资金回流。根据法发〔1996〕30号，成品油贸易企业虚开化工原料发票属于为他人虚开，也构成虚开增值税专用发票行为，也具有虚开的刑事风险。

#### （3）调和行为被定性为生产行为

从工艺角度来看，异辛烷、MTBE、混合芳烃、石脑油、二甲苯等组分油不能直接用作车用燃料，但经过简单物理调和即可得到符合国四甚至国五标准的汽油，成品油仓储企业名义上提供仓储服务，但承租油罐的成品

油贸易企业实质上在从事调油业务。如油罐出租人受到税务调查，则调和汽油行为极可能被定性为成品油生产行为，即贸易企业发生消费税应税行为，如果贸易企业生产成品油未依法申报消费税，属于《税收征收管理法》第六十四条第二款规定的“不申报”行为，纳税人不进行纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，税务机关有权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。如果贸易企业经税务机关通知仍不申报的，构成《税收征收管理法》第六十三条规定的“偷税”，税务机关除有权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外，构成犯罪的，还可能移送司法机关追究逃税罪的刑事责任。

## 2、成品油流通领域新型票货分离模式



在这一模式中，由于加油站向个体消费者、司机等销售成品油，不开具发票，也没有取得进项发票需求，采购、销售均“体外循环”，而地炼企业销售成品油需开发票，受票企业有要票的需求，中间人遂将地炼企业、加油站与受票企业衔接起来，加油站通过中间人向地炼企业传递油品采购需求，地炼企业将油品运至加油站，结算时加油站将油款（不含税价）打给中间人私人账户，中间人再在市场上寻求有要票需求的受票企业，将上述油款打给受票企业对公账户，受票企业再加上票点连同油款向地炼企业对公付款，地炼企业再把成品油发票开给受票企业。

在此模式中，该交易链条中的各主体都存在较大的涉税风险：

### (1) 地炼企业

在该交易模式中，税务机关可能认定地炼企业存在票货分离行为，将成品油销售给加油站但未开具发票，与受票企业无真实货物交易但向受票企业开具成品油发票。

**不申报/偷税风险：**由于其向加油站销售成品油，既未向其开票，也未确认销售收入，少申报缴纳增值税、企业所得税，构成不申报行为，经税务机关通知申报仍拒不申报的，会转化为偷税。

**虚开风险：**地炼企业采取票货分离的手段，向没有取得进项发票需求的加油站销售成品油，积累了大量富余的进项发票。地炼企业将这些富余票向受票企业开具，主观上有放任受票企业虚抵的故意，客观上有造成国家税款损失的危险，可能被追究虚开增值税专用发票的刑事责任。

#### （2）加油站

加油站在购进成品油时不要求取得成品油发票，在向个体司机等终端消费者销售时也不开票，更不会申报未开票收入，构成账外经营，属于典型的偷税行为，需要承担补缴税款、滞纳金和罚款的行政责任，甚至还可能引发刑事风险。

#### （3）中间人

**不申报/偷税风险：**在上述交易模式中，由于加油站支付的货款通过中间人最终流向地炼企业，如中间人被定性为加油站供货人，则相应资金属于中间人取得的未开票收入，中间人未申报缴纳税款的，构成不申报，并可能转化为偷税。

**虚开风险：**由于中间人提供账户用于走账，客观上参与了案涉交易，如其同时帮助地炼企业联络受票企业接受发票，或者帮助受票企业联络地炼企业取得发票的，则其主观上对虚开知情，则属于开票方或受票方的虚开帮助人，极可能被认定为介绍虚开。

#### （4）受票企业

**虚开风险：**如果受票企业无法提供从地炼企业采购货物的证据，无法证明货物流存在，或者取得成品油发票虚增进项后，又对外虚开运输发票或其他品名的发票，由于交易链条中欠缺真实的货物基础，受票企业极易因接受虚开或对外虚开而被追究刑事责任。

**骗取出口退税：**如果受票企业取得成品油发票后，在没有真实出口业务的情况下，将发票用于申请出口退税，即其以虚构已税货物出口事实为目的，虚开增值税专用发票，根据《刑法》第二百零四条的规定，以假报

出口或者其他欺骗手段，骗取国家出口退税款，数额较大的，处五年以下有期徒刑或者拘役，并处骗取税款一倍以上五倍以下罚金。

#### **四、石化行业涉税案件代理成果及抗辩要点**

##### **（一）石化行业涉税案件代理成果**

自 2017 年石化行业“变票”案件爆发以来，华税律师近年代理了石化企业变票虚开案件近百件，基本都取得了良好的结案效果，在石化行业也赢得了较好的口碑，现选择列举五则不同司法程序中取得良好效果的典型案例解析。

##### **1、税局移交追究刑责，公安以“不应追究刑事责任”撤案**

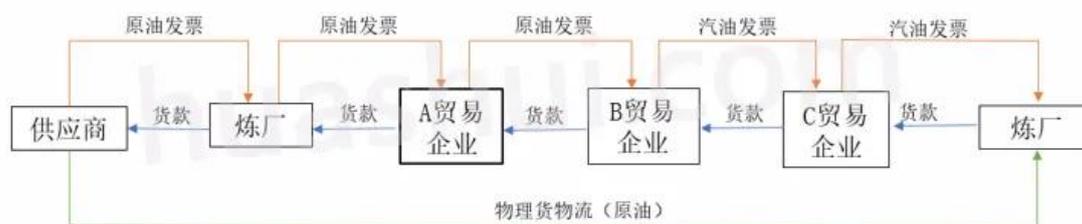
某石油化工有限公司等四家企业陆续成立于 2015 年，联合成立 X 自治区某石油交易中心并从事石化产品经销业务。在开展业务过程中，四家涉案公司存在购进环节取得发票所载货物品名与销售环节开发票所载货物品名不一致的情况。2016 年 X 月，Y 州国税局稽查局以四家涉案公司涉嫌虚开增值税专用发票为由实施税务稽查，并同时以四家涉案公司涉嫌犯虚开增值税专用发票罪为线索将案件移送当地公安机关。

Y 州公安局接到 Y 州国税局稽查局移交的案件后，对四家涉案公司以涉嫌犯虚开增值税专用发票罪决定立案侦查。在侦查过程中，公安机关经过深入调查四家涉案公司的合同、发票、银行收付款流水等各项交易资料及账簿凭证材料，以及走访调查四家涉案公司的上下游业务单位，认定四家涉案公司在从事石化产品购销交易业务过程中存在真实的货物购销交易、不存在无货虚开及有货虚开的情形，在增值税专用发票使用过程中仅存在品名变更的问题，并未对国家的增值税税款造成损失，不具有应受刑罚处罚的严重社会危害性，不应作为犯罪处理。因而在 2018 年 X 月 XX 日，Y 州公安局向四家涉案公司分别作出《撤销案件决定书》，决定撤销对四家涉案公司的立案侦查。

##### **2、检察院对某石化企业变票涉嫌“虚开”案以不起诉结案**

本案涉案的甲公司为石油炼化企业，甲公司在涉案交易中通过拉长交易链条，采取闭环交易的形式，对外开出原油的发票，经过一系列商贸企业的变票、过票，最终取得成品油发票，由此隐瞒生产加工环节，达到偷

逃消费税的目的。涉案交易模式具体变现为炼厂（甲公司）从原油供应商处购得原油，再将原油卖给 A 贸易企业，对外开具原油的增值税专用发票，A 贸易企业将原油销售至 B 贸易企业并开具原油发票，B 贸易企业再将原油以汽油的名义销售至 C 贸易企业，C 贸易企业取得汽油发票后再将货物销售至炼厂，并对炼厂开具汽油发票，整个交易环节货物直接由供应商处运至炼厂，中间环节无货物流。交易模式如下图：



本案被不起诉人贾某某为甲公司主要负责人，因涉嫌虚开增值税专用发票嫌疑，于 2018 年 X 月 XX 日被某省某市公安局刑事拘留；经某市人民检察院批准，于 2018 年 X 月 XX 日由某市公安局逮捕。本案由某市公安局侦查终结，以被不起诉人贾某某涉嫌犯虚开增值税专用发票罪，于 2018 年 X 月 XX 日向某市人民检察院移送审查起诉。经市检察院审查并二次退回补充侦查，市检察院认为某市公安局认定被不起诉人贾某某构成虚开增值税专用发票罪事实不清，证据不足，不符合起诉条件，依法对贾某某作出不起诉决定。

### 3、石化企业“变名销售”，法院判不构成虚开犯罪案

A 商贸公司在开展石化产品购销业务过程中存在变更发票品名的情况，即购进非成品油对外销售成品油。由于在 2016 年底国家税务总局依托金税三期系统下发了三百余家涉及变名销售的纳税风险户，A 公司赫然在册，遂 2017 年初该县公安机关以 A 公司、甲某涉嫌犯虚开增值税专用发票罪实施立案侦查。2017 年 X 月 XX 日，县公安机关侦查终结并以甲某涉嫌虚开增值税专用发票罪移送审查起诉。

2017 年 X 月 XX 日，县检察院以甲某涉嫌犯虚开增值税专用发票罪且数额巨大向县法院提起公诉。2018 年 X 月 X 日，本案合议庭作出一审判决，针对所指控的变名销售一事作出判词如下：“被告人实施的变名销售行为属于循环虚开，该虚开显然不是以抵扣税额为目的，以虚拟销售事项纳税，

再以虚拟购进货物抵扣税额，客观上不可能造成国家税额损失。从罪责性相适应的原则分析，如果不加区分行为人的目的以及造成的损害后果将导致处理结果不公正，偏离了实质正义。刑法第二百零五条虽然采用了简单罪状，但从立法宗旨和立法体系可以判断，该罪侵犯的是复杂客体，即增值税专用发票管理制度和国家税收的安全，刑事法律关于危害国家税收犯罪的规定均是从保障国家税收不流失这一根本目的出发。因此，被告人实施的变名销售行为并未造成国家税收流失，依法不构成犯罪”。最终，根据法院的判决，被告人甲某未因其实施变名销售行为而被追究刑事责任，案件取得了圆满的结果。

#### 4、某大宗商贸企业 20 亿虚开大案改判逃税罪结案

本案公诉机关指控，被告人甲某通过中间人联系乙某，以各自实际控制的 A 公司、B 公司从事变更增值税专用发票货品名，虚开燃料油增值税专用发票，从中牟取利润的“变票”活动。经查，涉案交易环节中虚开增值税专用发票金额高达 20 余亿元，通过一系列虚开活动，致使国家消费税损失约 7.8 亿元。公诉机关认为被告人甲某、乙某的行为构成虚开增值税专用发票罪的构成要件，应当以虚开增值税专用发票罪提起公诉。

该案经审理，法院认为：（1）虚开增值税专用发票罪应当以被告人主观上具有骗抵国家税款的目的。原因在于，虚开增值税专用发票罪是我国税制改革、实行增值税专用发票抵扣税款制度之后出现的新型经济犯罪。与普通发票相比，增值税专用发票不仅具有记载经营活动的功能，更具有凭票依法抵扣税款的功能。刑法之所以将虚开增值税专用发票行为规定为犯罪，即在于国家实行增值税专用发票制度之后，一些不法分子利用增值税专用发票能够抵扣税款的功能，虚开增值税专用发票用以套取国家税款。该行为不仅扰乱了正常的增值税专用发票管理秩序，更造成国家税款损失，具有极大的社会危害性。虽然刑法对虚开增值税专用发票罪采用的是简单罪状描述，但构成本罪要求行为人主观上具有骗取国家税款目的，更符合立法精神，也更符合罪责刑相适应原则。（2）增值税是以商品、劳务、应税行为在流转过程中产生的增值额作为计税依据而征收的一种流转税。就商品流通而言，只要增值税抵扣链条没有断裂，增值税税负就会层层转嫁，

由最终的消费者承担。在大宗商品贸易中，各环节参与者只要按照交易数量、金额如实开具增值税专用发票，其正常申报抵扣增值税进项税额的行为就不会造成国家增值税税款的流失。

## 5、石化企业 76 亿元变票大案以逃税罪结案

经公安机关查实：在没有真实货物交易的情况下，为非法牟取暴利，甲某、乙某、丙某形成了一个分工明确的变票虚开犯罪团伙，以甲某、丙某为中心，设定上下游开票环节并控制资金流向，乙某负责变票公司的日常管理。通过 B 公司、C 公司开具品名变更的发票，价税合计 76 亿余元，增值税税额 11 亿元，所开具的发票均用于增值税税款的抵扣，造成了国家增值税税款巨额损失，同时偷逃消费税 29.8 亿元，应当以虚开增值税专用发票罪追究刑事责任。经审查，本案公诉机关认定甲某、乙某、丙某利用增值税专用发票品名变更方式偷逃消费税税款约 29.8 亿元，改以逃税罪追究甲某、乙某、丙某的刑事责任。

经审理，该案于 2022 年 X 月作出一审判决，认定本案被告人甲某构成逃税罪，判处有期徒刑三年六个月，因被告人甲某在前案中通过 Y 公司变更发票品名，帮助炼化企业取得燃料油发票，偷逃消费税 7.79 亿元，被 Y 市法院以其犯逃税罪判处有期徒刑六年，法院认为，被告人甲基于一个犯意，在同一时期以同种手段实施同种逃税犯罪，对其实行数罪并罚不宜超过七年有期徒刑，决定执行有期徒刑六年十个月。

### （二）石化变票刑事案件辩护要点

#### 1、石化变票不符合虚开增值税专用发票罪的构成要件

2015 年 6 月《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》规定，“行为人进行了实际的经营活动，主观上并无骗取抵扣税款的故意，客观上也未造成国家增值税款损失的，不宜认定为刑法第二百零五条规定的虚开增值税专用发票”。2020 年 7 月《最高人民检察院关于充分发挥检察职能服务保障“六稳”“六保”的意见》亦明确规定，“对于有实际生产经营活动的企业为虚增业绩、融资、贷款等非骗税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”。根据以上规定及刑法第二百零五条的规定，行为人构成该罪需要具备以下要件：一是行为人在主观上具有骗抵国家增值税税款的主观故意；二是行为人实施了《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〉若干问题的解释》（法发〔1996〕30号）第一条规定的虚开行为；三是行为人的行为造成了国家增值税税款的损失的危害后果。那么，如果石化变票行为仅利用票证功能进行虚假的消费税纳税申报，逃避缴纳消费税，则不宜认定构成虚开增值税专用发票罪。

## 2、石化变票行为的社会危害性在本质上系逃避消费税纳税义务，而非骗取国家增值税税款

《刑法》第二百零五条规定的虚开增值税专用发票罪从其诞生即负有特殊使命。1994年我国实行分税制改革，同时实行增值税凭票抵扣制度。一些不法分子采用伪造、虚开增值税专用发票等手段进行偷税或者诈骗国家财产等违法犯罪活动，严重侵害了税制改革，造成了国家税款的大量流失。为了维护新税制的正常运行，严厉打击利用增值税专用发票和其他发票的犯罪活动，1997年《刑法》吸收合并了《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》中的相关规定，形成现行《刑法》条文中的第二百零五条。因此，虚开增值税专用发票入罪的立法目的在于惩治造成国家增值税税款损失的行为。

根据《消费税暂行条例》第一条，“在中华人民共和国境内生产、委托加工和进口本条例规定的消费品的单位和个人……为消费税的纳税人，应当依照本条例缴纳消费税”。因此，炼化企业购入原油等非应税消费品，生产加工成燃料油等应税消费品，需要依法缴纳消费税。正常的交易模式是：炼化企业从进口商或者国内原油销售企业采购原油，取得原油的增值税专用发票，购进原油后对油品进行生产加工，产出符合国家标准燃料油等成品油对外销售给用油企业，对外开具品名为燃料油等成品油的增值税专用发票。

由于在税收征管中，税务机关难以实时监管炼化企业的生产加工情况，遂将对生产行为的监管转化为对进销项发票品名的监管。炼化企业取得原

油发票，对外开具燃料油等成品油发票的，税务机关即视为炼化企业发生了加工生产行为，应当申报缴纳消费税。而炼化企业取得原油发票，对外仍然开具原油发票的，或者取得燃料油发票，对外仍然开具燃料油发票的，在账面上则体现为贸易行为，即便其实际上发生了加工生产行为，税务机关也难以有效监测到，不会要求其缴纳消费税。炼化企业为了偷逃消费税，在实际使用原油加工生产成燃料油等成品油的同时，将发票品名变更的环节转嫁给购销链条上的上游企业或下游企业，从而利用税收征管漏洞，规避自身本应承担的消费税纳税义务。因此，石化变票行为的社会危害性在于隐瞒生产环节，逃避消费税纳税义务。

然而，石化变票交易不会造成国家增值税损失。首先，石化变票交易中，在变票环节仅仅发票品名发生了变更，而货物数量、金额等没有改变，与实际油品情况完全相符，能够反映实际油品交易应当缴纳的增值税。其次，我国增值税采用进销项抵扣方式纳税，在石化变票交易中，各参与企业均依法申报增值税，下一环节抵扣的进项税，即上一环节缴纳的销项税，油品流通环节产生的全部增值额均分散到各企业予以确认并申报纳税，故不会造成国家增值税损失。因此，变票交易的目的并不在于虚抵增值税款。

### **3、变票交易的绝大多数非法利益归属和交易主导权不在贸易企业而在炼化企业**

从利益分配来看，变票攫取的消费税利益大部分由炼厂取得。这是因为，石化行业变票本身就是炼化企业主导的为了降低自身消费税成本、实现成品油销售价格优势而实施的交易模式。换言之，石化变票的需求来源于炼化企业，没有炼化企业主导，变票将有供无求，无法实现偷逃消费税的目的。因此变票交易能够成行的前提是炼化企业提出需求，贸易企业主要起到变更发票品名、拉长交易链条的协助作用，变票必然是以炼化企业为主导的。根据税法相关规定，燃料油消费税单位税额 1.2 元/升，燃料油吨升换算公式约为 1 吨=1,015 升，因此使用原油生产 1 吨燃料油，需要缴纳消费税约 1,218 元。根据税法相关规定，燃料油消费税单位税额 1.2 元/升，燃料油吨升换算公式约为 1 吨=1,015 升，因此使用原油生产 1 吨燃料油，需要缴纳消费税约 1,218 元。根据商业惯例，变票企业仅在交易过

程中赚取 30-100 元/吨的贸易差价，过票企业更是仅赚取 5-10 元/吨的贸易差价。由此可见，炼化企业在整个交易过程中是利益的主要占有者，能够取得最终偷逃的消费税利益的 90%-95%。贸易企业从中获取的非法利益极其有限，过票企业的利益尤为微薄。

#### **4、变票交易的税收征管逻辑是“应税——欠税——偷税”，税法未将其定性为虚开，刑法也不能定性为虚开**

针对石化行业内通过贸易企业变票偷逃消费税的行为，国家税务总局在 2012 年就已发布《关于消费税有关政策问题的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 47 号）予以规范，该文第三条规定，“工业企业以外的单位和个人的下列行为视为应税消费品的生产行为，按规定征收消费税：（一）将外购的消费税非应税产品以消费税应税产品对外销售的……”。这一文件明确变票企业负有消费税纳税义务，将品名变更行为视为消费税应税行为，从而将变票链条中的消费税纳税义务由炼化企业转变为变票企业，堵塞了变票偷逃消费税的漏洞。根据这一文件，变票方即便不具备生产资质，只要其实施了变票行为，进销项发票品名发生改变，也需要依法申报缴纳消费税。

考虑到变票企业在交易链条中获益小，无力承担高额消费税纳税义务，国家税务总局瞄准变票链条中攫取绝大多数非法利益的用票单位，在 2015 年又发布了《关于取消两项消费税审批事项后有关管理问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 39 号），该文第一条规定，“纳税人以外购、进口、委托加工收回的应税消费品（以下简称外购应税消费品）为原料连续生产应税消费品，准予按现行政策规定抵扣外购应税消费品已纳消费税税款。经主管税务机关核实上述外购应税消费品未缴纳消费税的，纳税人应将已抵扣的消费税税款，从核实当月允许抵扣的消费税中冲减”。根据这一文件，如果变票方没有缴纳消费税，取得成品油发票的用票单位将承担补缴消费税的义务。

至此，石化变票行为在税法层面已经被全面规制，在变票企业和炼化企业两个环节完全堵塞了石化变票逃避缴纳消费税的漏洞。因此，通过税法即可有效处理石化变票行为，保障国家消费税利益。具体而言：石化变

票企业取得品名为原油的进项发票，对外开具品名为燃料油的销项发票的，视为发生了成品油生产行为，应当缴纳消费税（应税）；如变票企业没有按照国家税务总局公告 2012 年第 47 号之规定进行消费税纳税申报，则构成不进行纳税申报、不缴或少缴税款的欠税行为，税务机关依职权可通知变票企业限期申报纳税，并可以追究其补缴税款、滞纳金和罚款的行政责任（欠税）；如变票企业经税务机关通知申报消费税仍不申报的，则构成偷税行为，税务机关可以追究其补缴税款、滞纳金和罚款的行政责任（偷税）。根据《国家税务总局关于异常增值税扣税凭证管理等有关事项的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 38 号）第一条，“符合下列情形之一的增值税专用发票，列入异常凭证范围：……（四）经税务总局、省税务局大数据分析发现，纳税人开具的增值税专用发票存在涉嫌虚开、未按规定缴纳消费税等情形的……”。因此，税法明确将虚开发票与未按规定缴纳消费税的发票相并列，没有将变票作为虚开定性处理。根据法律解释的基本原则，入罪举轻以明重，出罪举重以明轻，如某类行为在税法上都不作为虚开予以评价，在刑法更不能定性为虚开。刑法应当尊重、认可税法的定性，即便相关企业拒不承担行政责任，最终涉嫌犯罪的，也不应将该类案件按照虚开犯罪处理。

#### **5、逃税罪的核心是“逃”，虚开犯罪的核心是“骗”，两者社会危害性相差巨大，不能以虚开犯罪评价石化变票行为**

逃税罪和虚开增值税专用发票罪的终极立法目的在根本上是一致的，就是要保护国家税收，打击严重侵害国家税款的行为，但按照现行《刑法》的规定，行为人虚开税额只要达到 250 万元，其最低法定刑就是十年有期徒刑，最高可达无期徒刑，而行为人即使逃税 100 亿元，其最高法定刑也是七年有期徒刑。可见，两罪的法定刑相差悬殊。

从税收征管秩序层面看，根据增值税制的设计，其本质是骗取税款，将合法占有的、原已被国家确认并归属于国家的税款进行骗取后非法占有。换言之，增值税纳税人的纳税义务是基于国家对其信任代收代缴下游承担的税款。虚开骗抵增值税的本质是纳税人代收税款后通过虚增进项方式非法将应代缴的税款据为己有，导致国家虽已确认税款但无法据实征收。其

原理与“偷盗”、“诈骗”类似，重在一个“骗”字，即将所有权系他人的财物据为己有，非法取得经济利益的正向增长，原归属于国家的税款直接减少。这种行为将在根本上推翻国家征收增值税的机制，对增值税的征管秩序产生毁灭性的危害。

而根据消费税不转嫁的征税原理，国家并不会预先对消费税税款进行确认，而是需要纳税人自主如实申报缴纳。换言之，这部分消费税税款国家尚未确认并取得，而是需要纳税人通过纳税申报方式确认债务，再依法向国家履行。其本质上属于国家的“预期税收利益”，而非“既得税收利益”。通过变票虚抵消费税的方式非法减少了其应申报缴纳的税款金额，造成国家预期税收利益的流失，其本质是逃避税收债务。其原理与恶意逃废债类似，系对应将所有权归属于自己的财物用于清偿法定之债的给付义务的逃避，对国家财物的所有权没有任何破坏和影响，而仅仅侵害了国家的债权，重在一个“逃”字。这种行为属于编造虚假计税依据的行为，虽将造成国家税收的流失，但不会危及国家税收征管秩序的根本。

因此，虚开罪所打击的犯罪行为是利用增值税专用发票骗取国家税款的行为，核心是“骗”；逃税罪所打击的犯罪行为是通过各种手段恶意逃避纳税义务的行为，核心是“逃”。正因为两者的社会危害性不同，其法定刑才有较大差异。石化变票行为触犯逃税罪的法益，其社会危害性与逃税罪相匹配，不能以虚开犯罪评价石化变票行为。司法机关不能以税款损失金额为依据，恣意逾越两罪的边界，尤其是不能将虚开犯罪任意扩大适用。否则，将严重违背刑法罪责刑相适应的基本原则，严重有违刑法的公平正义。

### **（三）化工产品纳税调整案件抗辩要点**

如前所述，11号公告的出台并没有彻底解决专项督查行动遗留的法律风险，尤其是在专项督查期间已经收到税务文书的石化企业的遗留风险，公告出台后，其欠税事实也已经形成，为了解决此类问题，相关纳税人可以向税务机关提出以下申辩理由：

#### **1、主张11号公告不能溯及既往调整**

11号公告第五条规定，“五、本公告自发布之日起执行。本公告所列油

品，在公告发布前已经发生的事项，不再进行税收调整”。该溯及力条款本身容易产生歧义，未明确已经发生的事项是否系已经进行纳税调整的事项。从有利于纳税人的角度来解释，该条规定应当允许纳税人通过变更税务文书来处理其遗留的法律风险或取得退税利益。具体而言，即纳税人通过与税务机关的沟通协调、组织专家论证会，提交专家意见、发表陈述申辩意见等方式，提出将纳税义务发生时间变更到 2023 年 7 月 1 日以后，主张以前年度的生产行为不应再进行纳税调整，已经缴纳的税款应当退还给纳税人，从而变更纳税义务、变更税务文书，实现消除消费税遗留风险甚至是取得退税利益的目标。

## 2、阻却视同石脑油征税规则的适用

根据国家税务总局 2012 年第 47 号公告、2013 年第 50 号公告，符合以下三个条件之一的，不应当视同石脑油征税：

(1) 属于环境保护部发布《中国现有化学物质名录》中列明分子式的产品和纳税人取得环境保护部颁发的《新化学物质环境管理登记证》中列名的产品。

(2) 纳税人取得省级以上质量技术监督部门颁发的《全国工业产品生产许可证》中除产品名称注明为“石油产品”外的各明细产品。

(3) 符合该产品的国家标准或石油化工行业标准的相应规定，且纳税人事先取得经国家认证认可监督管理委员会或省级质量技术监督部门依法授予实验室资质认定的检测机构出具的相关产品达到国家或行业标准的检验证明。

纳税人可以主张其生产的化工产品属于《中国现有化学物质名录》、依法申领《工业产品生产许可证》或者取得符合条件的产品检验证明，从而佐证产品的非应税性，避免适用视同石脑油征税规则。

### (四) 加油站偷逃税案件抗辩要点

#### 1、主观上没有偷逃税的故意

根据《税收征收管理法》第六十三条的措辞，即“伪造”、“变造”、“隐匿”、“擅自销毁”、“虚假申报”等，偷税的构成须具备主观故意。国家税务总局在其国税办函[2007]513 号、税总函[2013]196 号、税总函[2016]274

号等批复中，也明确“税务机关没有证据证明纳税人具有偷税主观故意的，不按偷税处理”。因此，逃税罪的主观方面要求行为人有故意，即行为人故意制造虚假情况或者掩盖真实情况，使税务机关无法正确核定或者核查其应纳税额或者应缴税额。如果行为人没有这种故意，而是因为疏忽、误解、无知、误导等原因而少缴了税款，就不能认定为构成逃税罪。

## **2、未经税务行政前置程序而直接追究刑事责任**

根据《刑法》第二百零一条第四款，“有第一款行为，经税务机关依法下达追缴通知后，补缴应纳税款，缴纳滞纳金，已受行政处罚的，不予追究刑事责任”，税务机关先予行政处罚是逃税罪刑事追诉的前置程序，公安机关在前置程序终结之前以纳税人涉嫌逃税立案侦查，属于逾越行政处罚前置程序的行为。纳税人不存在因偷税经税务机关依法下达追缴通知后既不补缴税款，又不缴纳滞纳金的行为，亦没有在五年内因逃避缴纳税款受过刑事处罚或者被税务机关给予二次以上行政处罚的情节，应当认定其不具备刑事追诉条件，不构成逃税罪。

## **3、行为人已按规定补缴税款、滞纳金，已受行政处罚**

根据《最高人民法院关于审理偷税抗税刑事案件具体应用法律若干问题的解释》（法释〔2002〕33号）第一条第三款，“纳税人或者扣缴义务人在公安机关立案侦查以前已经足额补缴应纳税款和滞纳金，犯罪情节轻微，不需要判处刑罚的，可以免于刑事处罚。”如果纳税人在公安机关立案后再补缴应纳税款、缴纳滞纳金或者接受行政处罚，则不影响刑事责任的追究。因此，纳税人已按规定补缴税款、滞纳金，已受行政处罚的，不应再追究其逃税罪的刑事责任。实践中，纳税人或纳税担保人以房地产等提供纳税担保，应视为已缴清税款，即便纳税人后续提起行政复议及行政诉讼，均是行使其合法权利，不影响认定其已经补缴应纳税款、缴纳滞纳金、已受行政处罚。因此，纳税人提供纳税担保后行使法律救济权利的，也不应以逃税罪追究其刑事责任。

### **（五）成品油流通领域涉税刑事案件辩护要点**

在成品油贸易企业新型调油模式中，涉税风险集中体现在成品油贸易企业的交易环节，针对这些风险，成品油贸易企业可以从以下几方面展开

抗辩：

### 1、采购化工产品取得代开的成品油发票不构成虚开

根据《最高人民法院人民检察院关于充分发挥检察职能服务保障“六稳”“六保”的意见》第6点以及《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）的相关规定，代开发票是否构成虚开增值税专用发票罪，需要考察行为客观上是否属于如实代开、行为人主观上是否具备骗取抵扣税款的目的以及行为客观上是否造成国家增值税税款损失。贸易企业在有真实采购的情况下，取得由第三方公司代开的增值税专用发票，不存在多开、错开的现象，依法构成如实代开行为。贸易企业主观上并无虚开骗取抵扣增值税的目的，在采购环节，支付的货款系含增值税进项税的价款，其取得化工发票上记载的进项税额即真实负担的进项税额，尽管发票品名有误，但不影响其抵扣权利。贸易公司对外销售成品油依法开具成品油销项发票，确认销项税额，以取得化工发票的进项税抵扣销售成品油的销项税，抵扣税额没有超过其实际支付货款所含的进项税额，客观上也不会造成国家税款损失，依法不构成虚开增值税专用发票罪。

### 2、将化工原料发票调剂给下游受票企业不构成犯罪

在采购环节，贸易公司取得代开的成品油发票后，客观上导致其产生进项富余，使得账面上出现成本倒挂现象。贸易企业为避免不作任何处理造成多抵扣增值税、多作企业所得税税前扣除的情况，向下游受票企业开具化工原料发票，并同时确认收入和销项税，从而消除进项发票增加产生的进项税和成本，本质上是借助增值税环环抵扣的原理，将进项税额转移、调剂到下游公司，而不是虚假抵扣进项税额，依法不会造成国家税款损失。

在成品油流通领域新型票货分离模式中，整个购销链条上的各个交易主体均承担有巨大的涉税风险，各方主体可以从以下几方面入手展开抗辩，强化该交易模式的合理性。

#### 1、举证证明受票企业与加油站之间的购销关系

当事人可以通过提供地炼企业与运输企业的委托合同、加油站的提油

单等证据，证明受票企业与加油站之间存在真实的油品交易和委托关系，受票企业从地炼企业超量采购油品后，又委托地炼企业向不需要进项发票的加油站销售。不能简单否定受票企业和加油站之间的购销关系。地炼企业不存在虚开和偷税的故意，偷逃税款实际上是受票企业向加油站销售成品油不申报未开票收入造成的。

## **2、指示交付符合大宗商品贸易的交易习惯**

受票企业与加油站之间建立了购销关系，并委托地炼企业代为销售，虽受票企业未从地炼企业实际提走采购的成品油，但基于受票企业与地炼企业之间的委托销售关系，受票企业要求采取“指示交付”的方式由地炼企业将成品油直接交付给加油站，符合大宗商品贸易的交易习惯。

## **3、增值税是价外税，受票企业高买低卖不影响利润**

在采购环节，受票企业按照含税价从地炼企业购进成品油时，取得增值税专用发票。而在销售环节，受票企业以不含税价向加油站卖出成品油，并通过账外经营等方式不确认销售收入，不进行纳税申报，在对企业其他业务进行纳税申报时，将成品油进项发票用于抵扣。依照税收与价格的关系，增值税属于价外税，对企业而言，税款没有包含在作为计税依据的价格内。因此，进项税不属于受票企业的成本，受票企业系按照购、销不含税价的差价来计算利润，受票企业取得虚开发票的本质就是为了赚取这一购销差价，这也是其“高买低卖”而仍能获利的根源所在。在这种交易模式中，造成国家税款损失是受票企业销售成品油不申报未开票收入所致，而不是因为虚开发票抵扣进项。

# **五、2024年石化企业税务合规经营专业建议**

## **（一）石化企业日常经营税务合规管理**

### **1、做好开票方的尽调工作，谨防接受失控发票引发虚开风险**

通常情况下，石化行业的产业链较长，各个环节可能涉及不同的供应商，一旦在某一环节中出现虚开、偷逃税款的违法行为，将给整个购销链条上的交易主体带来巨大的税务风险。在企业日常经营活动中，货物或者服务的购进方都会向卖方索取增值税专用发票作为进项税额抵扣凭证以及成本费用列支的所得税税前扣除凭证。石化企业在购销交易中亦是如此，

企业在选择供应商时，应充分考察供应商的基本情况，对供应商有无实体经营，有无重大税收违法行为等情况重点核查，确保企业能够在实际交易行为中取得合法有效的增值税专用发票，避免因上游企业走逃（失联）造成企业不必要的经济损失，甚至引来虚开风险。

## **2、做好企业原材料、产成品的进销存管理工作**

进销存，是企业管理过程中采购（进）→入库（存）→销售（销）的动态管理过程。进：指询价、采购到入库与付款的过程。销：指报价、销售到出库与收款的过程。存：指出入库之外，包括领料、退货、盘点、损益、借入、借出、调拨等影响库存数量的动作。对于商品流通企业而言，进销存管理是从商品的采购（进）到入库（存）到销售（销）的动态管理过程；对于工业企业而言，进销存管理是从原材料的采购（进）→到入库（存）→领料加工→产品入库（存）→销售（销）的动态管理过程。石化企业在购销交易中，做好进销存的管理工作，为应对税务及司法机关无真实货物交易的指控保留重要证据。

## **3、对业务流程严格管理，合同、货权转移等原始材料留存备查**

在石化行业变票案件中，最为常见的书面证据材料就是合同、货权转移凭证、运输单据、出入库单等。司法机关往往抓住交易链条无物理物流这一点，指控涉案交易为无货交易。然而，在石化行业变票交易过程中，往往一批发票流转都是配有相等数量、金额的货物，鉴于大宗贸易的特性，交易中间环节商贸企业往往没有物理物流流转，出现表面上的“票货分离”，再加之这类商贸企业员工一般都不会去核实货品，大多会作出无货的供述，掉进司法机关“无货虚开”的“圈套”中。因此，企业应当妥善留存购销合同、增值税发票、出入库单、仓储租赁合同、过磅单、运输发票、销售清单、记账凭证等资料，有利于佐证交易真实性。

## **4、健全企业发票管理流程，按照发票管理相关规定开具成品油发票**

为了加强成品油消费税的征收管理，实施生产、批发、零售的全流程税收监控管理，国家税务总局发布《关于成品油消费税征收管理有关问题的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 1 号），规定所有成品油发票均须通过增值税发票管理新系统中成品油发票开具模块开具。成品油发票开具模

块由主管税务机关开通，成品油的生产和经销企业分别使用相应的成品油发票开具模块。理论上来说，国家税务总局已经在技术上阻断了商贸企业变票的可能性，但是目前仍有部分公司利用不法手段将商贸公司伪装成生产企业或者通过虚假委托生产企业加工的方式对外开具成品油发票。为此，企业不仅应规范企业成品油发票管理，按照发票管理相关规定开具成品油发票。应当警惕历史成本的“倒查”风险，对于成品油发票开具模块上线之前的发票，企业应当开展系统的巡查工作，自查发现存在不合理支出，或者上、下游企业开具的发票被列为异常凭证时，及时采取进项转出的措施避免税务风险进一步扩大。

#### **5、建立健全企业合规部门，将企业风险化解在前端**

有条件的石化企业应组建内部合规风控部门，做到重大交易事项均有专业人士进行审查。并由合规风控部门向业务、财务部门、行政管理层定期开展税务合规培训，通过税务合规文化宣传，强化经营合规意识。若企业难以组建独立的合规风控部门，则建议与外部律师团队进行合作。

### **(二) 石化企业税务稽查阶段的应对策略**

#### **1、全力协助稽查局检查，提供真实、有效、全面的材料**

稽查局在检查期间会通过调取企业会计资料、业务资料及问询相关业务人员的形式了解案件的情况，核实业务真实性。在此期间，企业应全力协助稽查局检查，提供真实、有效、全面的材料。

#### **2、寻求专业律师支持**

石化行业变票交易行为一般都是以“虚开”的名义展开调查，企业一旦涉入交易中，将面对较高的刑事风险。不仅如此，目前各地对于该类案件的处理莫衷一是，定性存在较大分歧，非专业人员在沟通上很难取信于税务机关稽查部门人员。另一方面，石化行业变票交易牵连企业广，过票、变票及地炼大多分布于全国各地，涉案金额动辄上亿，在各地均属于重大疑难案件，专业人士尤其是税务律师的介入，不仅能从税务及法律方面提供专业支撑，还能提高与税务机关沟通的有效性。

#### **3、收集整理账务及业务材料，为陈述、申辩提供事实支撑**

石化变票案件涉及的企业较多，业务也较为庞杂，因此前期做好业务

材料及账务材料的梳理工作较为重要。其中财务材料主要包括：会计账簿（重点筛查记账凭证及所背面所粘贴的原始凭证）、纳税申报材料（增值税、企业所得税、消费税等）、进销项增值税专用发票、成品油库报告表、消费税抵扣税款台账、涉案期间银行流水等；业务材料主要就是涉案交易合同、相关资质材料等。涉案单位及个人要细致统计涉案交易业务中的交易流程及相关数据，为后续陈述、申辩提供事实支撑。

#### **4、积极与税务稽查部门保持良性沟通**

涉案单位及个人应积极主动寻求与税务稽查部门沟通，述明案件事实以及对案件法律定性的观点。就石化行业变票交易概况、涉案交易情况、该类案件全国范围内的查处情况等问题积极与税务机关进行交流。

### **（三）石化企业涉税案件移交刑事后的应对策略**

#### **1、公安侦查阶段**

我国《刑事诉讼法》规定，犯罪嫌疑人在被侦查机关第一次讯问后或者被采取强制措施之日起就可以聘请律师。律师在取得犯罪嫌疑人或其近亲属委托后可第一时间到其被羁押的看守所会见，同时可与侦查机关办理案件的工作人员进行沟通了解案情，办案人员有义务配合律师工作。石化类虚开案件涉及到税务问题，专业的税务律师及早介入有利于侦查机关对案件能有一个准确的认识，尽早地委托律师争取侦查阶段撤案是很有必要的。

#### **2、检察院审查起诉阶段**

公安机关侦查终结后，会向检察院移送审查起诉。公安机关侦查终结的案件，应当做到犯罪事实清楚，证据确实、充分，并且写出起诉书，连同案卷材料、证据一并移送同级人民检察院审查决定。该阶段主要是律师阅卷工作以及与公诉方的交流沟通工作。律师在阅卷后，对案件的事实进行梳理，对于法律适用问题进行充分的论证，向公诉方提交一套完整的代理意见并形成有效沟通，争取通过合规整改等方式将案件风险化解在前端。

#### **3、法院审理阶段**

检察院对于公安移交的案件，经审查认为符合起诉条件的，会向同级

人民法院递交起诉书，并连同案卷材料、证据一并移送至人民法院审理。该阶段代理律师要充分做好辩护工作，案件移送后要及时跟踪案件的立案状态，及时与分管案件的法官取得联系，向法官递交代理意见，沟通律师对案件的看法。庭审阶段律师要充分举证、质证，把握公诉机关的指控逻辑，各个击破，为当事人争取一个公平、公正的裁决。