涉税犯罪实务问题研究

——虚开增值税专用发票罪的司法认定

刘崇根

摘要：在刑事实务中，涉税犯罪占比最大的是虚开增值税专用发票案，“两高”司法意见以及指导性案例均明确了“不以骗税为目的，未造成国家税款损失的，不构成虚开增值税专用发票罪”的精神，引起强烈反响，然而现实中对于如何认定“具有骗税目的”以及“造成国家税款损失”存在诸多争议。本文旨在简要介绍增值税相关知识的基础上对虚开增值税专用发票罪的上述两个关键构成要件进行梳理剖析，以期为该罪名的审查提供更多的角度与思路。

关键词：虚开增值税专用发票；骗税目的；税款损失

**一、涉增值税相关知识简要介绍**

增值税是以商品（含应税劳务）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。如下图所示，甲将价税合计113万元（100万元+13万元税款）的货物销售给乙后，将其中代收的13万元增值税款缴纳给税务机关，并向乙开具增值税专用发票；乙加工货物后使其增值，该笔货物现价格为200万元，故增值额为100万元，对应的应缴增值税为13万元（100万元\*增值税率13%[[1]](#footnote-0)）。

为了实现增值税环环相扣从而加强税控管理的目的，税法采用的当期应缴纳增值税计算公式为：应纳税额=销项税额－进项税额，如下图所示，乙加工该批货物后以价税合计226万元（200万元+26万元税款）销售给丙，其中乙的销项税额即为乙销售货物时代收的丙所支付的26万元（销售货款200万元\*13%增值税率），进项税额即为乙购买原材料时所支付的13万元（购入货款100万元\*13%增值税率），销项税额减去进项税额后，乙在本环节应当缴纳13万元增值税款。因丙是该批货物的最终消费者，不再对该批货物进行加工增值，该批货物也不会进行贸易流转，因此丙应当承担前后两个环节总共26万元的增值税，不得进行抵扣。

缴纳增值税 缴纳增值税

13万元 销项26-进项13=13万元

销售货物100万元 加工后销售货物200万元

销项税13万元 销项税26万元

开发票 开发票

乙

（进项税

13万元）

丙

（进项税

26万元）

甲

支付113万元 支付226万元

虚开增值税专用发票的原理即为在商品生产流通中的任一个环节虚开增值税专用发票，导致受票方的进项税额虚增，进而在受票方用进项税额抵扣销项税额时，抵扣了应当缴纳的税款。紧接着上面的例子，丁向乙虚开了一张税额为13万元的增值税专用发票，导致乙的进项税额虚增了13万元，最终在申报抵扣时抵扣了乙应当缴纳的13万元税款，从而导致国家税款损失了13万元。

二、对虚开增值税专用发票罪的两个关键构成要件的分析

在税法意义上认定“虚开”，只需要审查“三流”（货物流、资金流和发票流）是否一致，在三流一致的情况下，当然不构成虚开，但在三流不一致时，税务机关必然认定属于虚开，并对其虚开行为进行税务处罚，但并不必然在刑法意义上构成虚开增值税专用发票罪，刑事司法实践中涉增值税专用发票的疑难问题主要出现于三流不一致时的情况。

2018年12月4日，最高人民法院发布第二批人民法院充分发挥审判职能作用保护产权和企业家合法权益典型案例，其中被告人张某强虚开增值税专用发票无罪一案的裁判要义提到“被告人张某强不具有骗取国家税款的目的，未造成国家税款损失，其行为不构成虚开增值税专用发票罪”。2020年7月22日，最高人民检察院发布《关于充分发挥检察职能服务保障“六稳”“六保”的意见》，其中提到：“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”。以上“两高”种种司法意见、典型案例等均明确了构成虚开增值税专用发票罪的两个关键构成要件是主观上“具有骗取国家税款的目的”（以下简称“具有骗税目的”）和客观上“造成国家税款损失”。而无论是从上述相关司法机关的意见还是从大量司法判例中不难发现，司法实务界普遍存在“有抵扣即有损失，有损失即有目的”的结果倒推式判断路径，看似符合逻辑，实则经不起推敲。

另外，司法实践中，办理虚开增值税专用发票案件不可避免地要涉及“有货虚开”问题，所谓“有货虚开”是指行为人与对方是有真实货物交易发生，但因为自己或者对方不够票或者不具有开具增值税专用发票资质（如小规模纳税人、自然人不能开具增值税专用发票）等种种原因，于是借用第三方名义开票。对于如何处理“有货虚开”问题，我们不能仅仅局限于表面上“有货”、“无货”的区别，不能简单地认为“无货虚开构成犯罪，有货虚开不构成犯罪”，而要从实质上审查行为人是否“具有骗税目的”和“造成国家税款损失”。“无货”的“虚开”不一定构成虚开增值税专用发票罪，如果行为人不具有骗税目的，也不能以本罪论处；而“有货”的“虚开”也可能构成虚开增值税专用发票罪。

面对上述现状，如何认定“具有骗税目的”和“造成国家税款损失”对于认定虚开增值税专用发票罪就显得尤为重要。

（一）如何认定“具有骗税目的”

刑法实务中对于如何认定“具有骗税目的”的争议不大，基本上可以通过“有申报抵扣即具有骗税目的”进行判断，现实中存在行为人为虚增业绩、融资、贷款等目的而进行虚开增值税专用发票，但是行为人不会将虚开的增值税专用发票用于申报抵扣，在行为人仅开票但未申报抵扣的情况下，因客观上无抵扣行为不可能造成国家税款的损失，故推断其不具有骗税目的，其行为不构成虚开增值税专用发票罪。因此，实践中为虚增业绩等非骗税目的虚开增值税专用发票后未用于抵扣的行为一般不作为犯罪处理。

例如，2001年福建省高级人民法院请示的泉州市松苑绵涤实业有限公司等虚开增值税专用发票案，最高人民法院答复认为：被告单位不以抵扣税款为目的，而是为了显示公司实力以达到在与外商谈判中处于有利地位的目的而虚开增值税发票，其行为不构成犯罪。

（二）如何认定“造成国家税款损失”

**1. 有虚开行为但未申报抵扣，不认定为有造成国家税款损失**

有虚开但未申报抵扣，当然就不会造成国家税款损失，但此处需要说明的是，将虚开增值税专用发票不用于抵扣但用于入账冲减营业额偷逃其他应缴税款的行为虽然也造成了国家税款损失，但因不是以抵扣税款的方式导致国家税款损失，仍不能以虚开增值税专用发票罪对行为定性。对于该类无抵扣但造成国家税款损失的行为，因其属于采取隐瞒、欺骗手段不进行纳税申报或者虚假申报的行为，若逃避缴纳应纳税款数额较大并且拒绝补缴，则应以逃税罪追究其刑事责任。

例如，最高人民法院所公布的刑事指导案例第107号芦才兴虚开用于抵扣税款发票案，其中的裁判要义提到：本案中所有用票单位都是运输企业，均不是增值税一般纳税人，无申报抵扣税款资格。因此行为人为别人虚开或者让别人为自己虚开的发票在运输企业入账后，均不可能被用于抵扣税款。行为人主观上明知所虚开的运输发票均不用于抵扣税款，客观上使用虚开发票冲减营业额的方法偷逃应纳税款，其行为符合偷税罪的构成要件，而不符合虚开用于抵扣税款发票罪的构成要件。

**2. 有虚开行为且抵扣税款，不同情况存在不同认定方法**

在司法实践中，虚开增值税专用发票后申报抵扣的行为通常会造成国家税款的流失，但笔者认为这两者不可以直接划等号。在认定是否造成国家税款损失以及具体造成损失的数额时，应当结合增值税流转原理具体情况具体分析。

**（1）有虚开+有抵扣，但行为人在虚开时已全额缴纳增值税的，国家税款并未流失，不应认定为犯罪**

细究增值税流转的原理即可发现，增值税流转中存在上家缴纳增值税与下家以进项税（即上家缴纳的增值税）抵扣销项税的两个环节，因此即使下家受票方存在以虚开的增值税专用发票申报抵扣行为，若上家开票方全额缴纳了虚开增值税专用发票所对应的增值税，而不是用手中剩余的进项税去抵扣或在缴纳后利用税收优惠政策申报退税，那么即使发票是虚开的，国家税款也并未因为受票方的抵扣行为而有所受损。

例如上文所提及的张某强虚开增值税专用发票一案中，最高人民法院经复核认为：行为人以其他单位名义对外签订销售合同，由该单位收取货款、开具增值税专用发票，所产生的交易税款由他人公司代缴抵扣，实际货物由本人提供，此种存在事实上的挂靠关系且开票方已实际缴纳增值税的情况，即使存在虚开但因未造成国家税款的流失而不构成犯罪。

再例如实践中，小规模纳税人不具有开具增值税专用发票的资质，但在个别客户为抵扣销项税坚持要求其在销售时根据交易开具增值税专用发票时，小规模纳税人为促成交易愿意承担开票产生的税款，让其他公司代为开票并要求其在收到货款后如实缴纳相应税款再将剩余货款转回给自己。在这过程中，虽然存在虚开行为，受票方在拿到发票后也必然会用于抵扣，但因小规模纳税人要求开票方如实缴纳增值税，国家税款并未流失，故上述行为不应认定为犯罪。

（2）有虚开+有抵扣，行为人未缴纳增值税或未全额缴纳增值税，也并不意味着必然造成国家税款流失，需针对不同虚开模式展开具体认定

现有司法实践中较为高发的两种虚开模式分别为“单环虚开”与“双环虚开”。

① 在“单环虚开”中，开票方在未缴纳或未全额缴纳销项税（以剩余进项税进行抵扣或利用退税政策缴后退税）的情况下，受票方利用虚开的增值税专用发票申报抵扣增值税，必然会造成国家税款的流失，在虚开税款金额达到5万元以上时应以虚开增值税专用发票罪对行为人进行定罪处罚。同时，因国家税款损失在一定程度上能体现行为的社会危害性与主观恶性从而影响量刑，故实践判例中通常也会对此进行具体的数额认定。（此处需要说明的是，下文所提及的计算国家税款损失的各类情况仅针对案发过程中因虚开发票且申报抵扣行为导致国家税款被骗金额，司法实践中在最终认定国家税款损失时还会结合考虑行为人在侦查以及审判阶段的补缴数额。）从增值税流转抵扣的原理来看，在上述情形下的国家税款损失数额应当为受票方实际抵扣金额与开票方实际缴税金额之差，该认定观点也在实践中的不少判例中得到印证。

例如浙江省衢州市中级人民法院（2012）浙衢刑初字第18号判决书、山东省泰安市中级人民法院（2014）泰刑三终字第38号判决书等生效判决，其中前判例的裁判理由列明，“经查，被告人徐某某无真实交易，以支付开票费的方式，让其他企业为其控制的兴宇公司、自强公司、三都公司虚开增值税专用发票，用于抵扣销项税额，致使其应纳税款未予缴纳，造成了国家税款的损失......2009年国家对废品回收企业实行退回70%税款的政策，相关企业在向兴宇、自强、三都公司虚开增值税专用发票的过程中，确已缴纳了30%的税款，在计算国家税款损失时可予扣除。”

② 在“双环虚开”中，中间开票人为下家虚开增值税专用发票，同时为解决虚开销项所带来的进项税额不足抵扣销项税额的问题，中间开票人又让他人为自己虚开增值税专用发票，虚增自己的进项税额用于抵扣。对于这类“虚进虚销”的案件，两个环节均不存在任何真实的商品或劳务交易，即不存在缴纳增值税的事实基础，但存在区别的是，第一个虚开环节是为了虚增中间开票人的进项税额用于抵扣下一个虚开行为所产生的销项税额，但因该销项税额本身缺乏真实的商品或劳务增值的事实基础，进而不存在缴纳增值税的义务，故第一个环节的虚开与抵扣并未造成国家税款的流失，不应被评价为虚开增值税专用发票罪；第二个虚开环节是为了虚增受票人的进项税额用于抵扣其真实交易所产生的销项税额，从而会导致基于真实交易所应当缴纳的增值税款的流失，对该环节的虚开行为应当认定为构成虚开增值税专用发票罪，国家税款损失数额的计算标准应当为受票人实际申报抵扣的数额。上述认定观点在众多司法实践判例中也得到了印证。

例如2019年中国法学会财税法学研究会公布的“十大年度税务司法审判案例”之一的合慧伟业商贸（北京）有限公司等虚开增值税专用发票案、福建省三明市中级人民法院（2019）闽04刑终397号判决书等，其中后判例的裁判理由中提到，“上述事实反映，中硅公司让西腾公司虚开进项增值税专用发票，系发生于其为映日公司虚开销项增值税专用发票期间，目的是冲抵因为映日公司虚开增值税专发票造成的进项发票不足。中硅公司利用西腾公司虚开的增值税专用发票所抵扣的，是其因虚开给映日公司增值税专用发票而缴纳的税款。因中硅公司与西腾公司及映日公司之间均不存在真实的货物交易，本不存在缴纳税款的义务，故该抵扣没有造成国家税款损失。因此，中硅公司让西腾公司虚开增值税专用发票的行为，不应计入本案犯罪金额。但中硅公司虚开给映日公司增值税专用发票，为映日公司向税务机关抵扣税款创造了条件，映日公司也实际进行了相应的抵扣，故虚开的该部分增值税专用发票税款数额，应认定为犯罪数额。”

综上所述，“是否造成国家税款损失”对虚开增值税专用发票罪的定罪与量刑都至关重要，而对该问题的判断不可机械性地以“抵扣即损失”作为认定所有案件税款损失的统一标准，应当结合增值税流转抵扣原理针对实践中各类情况以及行为模式进行具体分析。

1. 2019年4月1日以后，销售货物的增值税税率为13%。 [↑](#footnote-ref-0)