

区分不同类型 认定虚假代开发票行为

一、虚假代开增值税专用发票的常见情形与定性争议

案情简介：自2015年起，马某陆续注册成立数十家开票公司，此后以收取开票费的名义，通过与众多受票公司签订广告推广、咨询服务及市场营销等虚假合同的方式，进行资金走账，最终以代发工资的方式帮助受票公司员工少缴纳、不缴纳个人所得税，并从中获取地方政府的税收返利二十万余元。其间，刘某于2019年10月至2022年1月担任开票公司的薪酬组主管，具体负责增值税专用发票的开票业务指导、数据汇总以及与财务组的协调工作。经审计，开票公司虚开增值税专用发票价税合计人民币665,300,635.14元，税额人民币37,625,567.08元。

第一种观点认为，从行为犯、抽象危险犯的观点出发，参与代开虚开增值税专用发票的违法犯罪活动，主观上就具有为受票单位抵扣增值税的故意，客观上其虚开行为必然会引起国家税款流失的危险，应当以虚开增值税专用发票罪的共犯论处。

第二种观点认为，从目的犯、具体危险犯的角度来看，开票公司代开增值税专用发票行为的目的是为了帮助他人逃避个人所得税，而非以骗取国家税款为目的，虽然客观上实施了代开增值税专用发票的行为，如果案件中没有真实交易产生，国家自然没有征收流转税的税法依据，而且开票公司基于虚增交易这一形式上的税收法律事实，已缴纳了增值税，受票单位在前道纳税的基础上将进项发票予以抵扣的行为并未给国家税收带来实质危险，其行为不构成虚开增值税专用发票罪，只能以帮助逃税行为的共犯论处。

第三种观点认为，从法条竞合的角度出发，行为人收取服务费的名义为受票单位虚开增值税专用发票，其行为不仅侵犯了增值税专用发票管理制度也危害税收征管秩序，如果仅仅查明了虚开的数额但未查实纳税事实，在无法查证国家税款有无损失的情况下，从存疑有利于被告人的定罪原则，应以非法出售增值税专用发票罪定罪处罚（也有学者主张，对于不以骗取国家税款为目的的虚开行为可以虚开发票罪论处）。

二、正确理解虚开增值税专用发票罪的实质

根据《税法》规定，增值税是以商品或应税劳务在流转过程中产生的增值额为计税依据而征收的一种流转税，也是一种间接税，开票单位是纳税人，但不是真正的纳税主体，实际负担税款的是购买商品或服务的最终消费者。进言之，增值税的征收应以有实际商品流转或应税劳务发生且有增值为事实基础，同样开具增值税专用发票也应以实际发生商品流转或应税劳务为事实基础，在没有真实交易的情况下开具增值税专用发票，形式上符合税法对于虚开增值税专用发票行为的界定。但作为刑事领域的虚开增值税专用发票罪，应从实质上把握虚开增值税专用发票行为的客观危险。

根据刑法通说，虚开增值税专用发票是指违反税收有关法律的规定，故意虚开增值税专用发票的行为，该罪的立法原意是为了规范增值税专用发票管理制度，从而达到保护国家税款安全的目的，因此该罪的保护法益不仅是发票管理制度，而且也包含国家税款安全。实务中多数专家观点认为，虚开增值税专用发票罪的本质判断在于是否滥用增值税专用发票的“转嫁—抵扣”机制，即有无滥用抵扣权。从行为特征来看，虚开行为的实质危害在于直接造成商品或服务在交易环节中的国家税款流失，根据这一特征，应将虚开行为的最大外延涵摄在增值税流转环节之内，而非包括企业所得税、个人所得税等其他科目税费作为本罪的行为对象。质言之，如果单从刑事违法性的立场，将虚开

□管建明 李灿

虚开增值税专用发票罪一直是理论与实务界关注的焦点，根据北师大中国企业家犯罪预防研究中心发布的《2023 企业家刑事风险分析报告（2022 暨 2017-2021 数据对照分析）》显示，2020 年虚开增值税专用发票罪位于企业家犯罪总量中前四位。在中央大力促进民营经济发展壮大的背景下，正确认定虚开增值税发票罪对于保护市场主体信心，激活市场主体活力具有重要意义。实践中，对于开票单位成立后，在没有真实业务交易的情况下，从事代开增值税专用发票业务的行为如何定性存在争议。



资料图片

行为的危害后果扩大到整个税收征管秩序，只要虚开行为造成国家税款损失、扰乱税收征收管秩序，均推定虚开行为入具有骗取税款的动机，符合虚开增值税专用发票罪的罪责要素，有违罪刑法定原则。

三、区分不同类型认定代开票单位的虚开行为

针对在司法实践中，对代开票过程中虚开行为定性不一的情况，笔者认为，应当区别对待，将代开票单位的虚开行为分为以下几种类型并分别作出处理。

第一，“三流一致”的虚开行为。在传统交易模式下，开票单位接受委托单位的委托以自身名义为受票方开具发票（此时委托单位与开票单位形成了事实上的挂靠关系）并按照税法的规定进行了纳税，受票单位据此进行了抵扣，国家税款的负税主体已流转至下家。虽然在整个过程中开票单位客观上没有与受票单位发生真实业务，形式上可评价为虚开行为，但在此过程中，开票单位已尽到纳税主体的义务，其虚开行为并不会对国家税款产生现实危险，国家税款在之后的流转环节中没有流失，排除虚开行为的刑事违法性。因此，在“三流一致”的情况下，开票单位的代开行为不构成虚开增值税专用发票罪。如果是小规模纳税人刻意通过上述方式逃税，整体应评价为一般涉税违法行为，按照税法的相关规定依法惩处。

第二，“三流不一致”的虚开行为。随着我国市场经济的快速发展，交易模式发生重大变革，导致“货流”“资金流”“票

流”不一致的虚开情况时有发生。针对这一客观情况，在具体评价虚开行为有无刑事违法性时，应根据《刑法》的实质解释论立场，对虚开各主体之间的交易行为和相对应的纳税义务进行研判，本着谁纳税谁抵扣的评价标准，结合虚开中增值税流转的整体过程和分段环节予以实质评价，判断国家税款在此过程中有无损失。如代开单位以收取开票费的名义，将自己的“富余票”虚开给没有真实交易的受票单位，其行为实质上又虚构了一个交易环节，相当于将已经销售给下家的货物或者服务形成了流转给受票单位的假象。此时无论开票单位有无抵扣，应该认定给国家税款安全产生了实质危害，对于开票单位的行为应以虚开增值税专用发票罪论处。

受票单位事后也不能以交付高额开票费为由抗辩，毕竟支付开票费的购票行为不能取代真实买家的法定负税地位。需要特别注意的是，当受票单位作为下家与上家存在真实交易时，非法购票行为并不影响对其真实负税主体的事实判断，更不能就此证明受票单位具有骗取国家税款的主观故意，此时虚构的交易环节被真实的交易环节所吸收，虚构的增值税流转进程自然中断；受票单位在之后的商品交易流转过程中依据瑕疵进项发票进行抵扣的行为并不会给国家税款造成损失，国家税款的负税主体已流转至下下家。与之对应，代开票单位的虚开行为也因缺乏骗税这一罪责要素，其虚开行为只能评价为侵犯了发票领购制度，如果符合罪量要求，存在成立非法出售增值税专用发票罪的空间。

第三，没有真实交易的对开、环开行为。行为人在实施对开、环开的过程中，虽然没有真实货物交易，客观上存在虚开增值税专用发票的行为，但是由于受票方往往出于虚增营业额、业绩、固定资产等动机，而非以骗取国家税款为目的，在双方的资金流、票流一致且按照形式上的税收法律事实缴纳了增值税，受票方基于给付对价获取了开票方开具的（销项）增值税专用发票，然后据此抵扣。由于没有真实交易的发生，国家不存在收取税款的法定理由，在整个虚开过程中国家税款事实上也没有损失，虚开的增值税专用发票没有流转至第三方的现实风险。因此，对于上述虚开行为不能以虚开增值税专用发票罪论处。

第四，出于逃税目的的虚开行为。受票单位出于逃税的目的，降低用人成本，向开票单位支付对价，开票单位为此虚增交易环节，收取包含税额在内的开票费用，受票单位据此获得了相应的抵扣资格，并据此抵扣。在此过程中，国家的增值税虽没有损失，但受票单位达到了逃税目的，这种收取高额开票费的帮人逃税的行为客观上危害税收征管秩序，实质上应评价为具有刑事违法性。帮助他人逃税的行为因缺乏逃税罪必须具备税款追缴这一前置程序，故暂时无法以逃税罪追责。非法出售增值税专用发票罪的客观表现为，出售人向受让人出售增值税专用发票，并收取一定的价款。该罪的保护法益系增值税专用发票的领购制度。行为人以非法牟利为目的，在没有真实业务的情况下，以收取高额开票费的方式出售增值税专用发票，其行为侵犯了增值税专用发票的领购制度，在不能查实购票单位具有骗取国家税款目的的情况下，应以非法出售增值税专用发票罪论处。

四、结语

通过上述分析，结合本案情况，被告人刘某的行为不应构成虚开增值税专用发票罪。本案中，开票单位的刘某等人出于帮助受票单位员工逃税的目的，虚增交易环节，其虚开行为客观上扰乱了税收征管秩序，但国家税收损失并未查清。同理，当地政府以企业扶持资金的形式向开票单位进行税收返利，本质上属于政府补助，和税收征收属于不同的法律层面，不能一概而论，不属于骗取国家税款。本案仅查明虚开行为中的虚开数额，并未查证该行为对国家税款的现实风险，根据举证规则，在无法查明存在国家税款损失风险的情况下，不能因为查证难度大就把举证责任转嫁给虚开行为人，应遵守刑法谦抑性而作出有利于虚开行为人的认定。因此，本案缺乏虚开行为中骗取国家税款的罪责要素，根据主客观相一致的原则，开票单位员工刘某的行为不构成虚开增值税专用发票罪，故第一种观点值得商榷。

笔者认为，刘某的行为应以非法出售增值税专用发票罪和诈骗罪数罪并罚。刘某帮助他人逃税的行为因缺乏逃税罪必须具备税款追缴这一前置程序，故暂时无法以逃税罪追责。非法出售增值税专用发票罪的客观表现为，出售人向受让人出售增值税专用发票，并收取一定的价款。该罪的保护法益系增值税专用发票的领购制度。根据在案证据，刘某等人以非法牟利为目的，在没有真实业务的情况下，以收取高额开票费的方式出售增值税专用发票，其行为侵犯了增值税专用发票的领购制度，在不能查实购票单位具有骗取国家税款目的的情况下，应对刘某等非法出售增值税专用发票的行为作客观性评价，以非法出售增值税专用发票罪论处。另外，刘某等人虚构税款增收骗取地方政府税收返利的行为构成诈骗罪，属于另起犯意。因此，本案应以非法出售增值税专用发票罪和诈骗罪数罪并罚。

（作者分别为上海市人民检察院第一分院三级高级检察官、上海市人民检察院第一分院检察官助理）