

■本期嘉宾

- 顾晓军 上海市人民检察院第二分院副检察长
- 王世涛 上海市人民检察院检察官
- 何 萍 华东政法大学教授
- 张 蕾 崇明区人民法院法官

近年来,随着国家税制改革和发票管理制度的日趋完善,虚开增值税专用发票、虚开普通发票等涉税类犯罪行为方式呈现出犯罪手段更加多样、行为模式日益复杂、偷逃税种更加多样、资金流向趋于复杂、涉案行业不断拓展等特点,导致司法实践中对于罪与非罪、此罪与彼罪的认定出现了较大分歧。2024 年“两高”出台的《关于办理危害税收征管刑事案件适用法律若干问题的解释》(简称“2024 年司法解释”)虽然解决了部分难点,但仍面临一些存在争议的新型问题。

罪责刑相适应
主客观相统一

顾晓军:对于涉税案件,定罪量刑最核心的思路还是罪责刑相适应、主客观相统一,要结合证据,对行为人的主观故意和客观行为进行综合判断。

当前实践中容易产生困惑的情形是开票单位有真实业务,虚开了部分增值税专用发票,或者有些受票单位有真实业务,但是没有办法实现货票结合的情形。在此情形下如何定罪和量刑,还是要遵循罪责刑相适应的原则,依据个案的不同,全面考虑行为的社会危害性,衡量定罪给社会、企

业或者给经济发展形势造成什么样的影响,去综合评价应该构成非法购买增值税专用发票罪、非法出售增值税专用发票罪还是虚开增值税专用发票罪等罪名。在处理这类案件当中,不仅要看犯罪行为本身定什么罪,还要考虑自首、立功、主从犯、补缴税款等法定、酌定量刑情节,全面地协调量刑的均衡性。这是大工程、大体系,需要公检法各自履行好职责。同时,涉税案件是行政犯,有时需要行政机关判断行为造成国家税收损失的点在哪里,有助于司法机关综合评判行为的社会危害性。

是否需要
以造成国家税款损失为要件

王世涛:从理论上讲,虚开发票罪一般被认为是行为犯,刑法没有要求以造成税款损失为要件,而且司法实践也是按照行为犯来处理的。行为犯不存在着像结果犯既遂、未遂的问题,只要发生行为即构成犯罪,按照此原理,发票开出来,犯罪自然就既遂了。

顾晓军:我基本赞同王世涛检察官的观点,但我认为还要进一步的区分情况。根据刑法规定和实践一般做法,虚开发票罪确实不需要以造成税款损失为要件。从我国犯罪构成理论上来看,判断一个行为是否构成犯罪除了需要犯罪构成要件的符合性之外,还要对是否具有社会危害性进行实质性的审查。如果

认为虚开发票行为没有造成国家税款损失,但仍然需要作犯罪处理,就必须要进一步考虑社会危害性体现在哪里,要判断哪个环节还可能造成危害后果,而且危害后果不被其他罪名所评价。如果虚开发票行为没有造成国家税款损失,那作出较为轻缓的刑罚处理可能比较妥当一点。

何萍:理论界存在一个困惑,即虚开发票的目的是为了逃税,虚开发票是逃税的预备行为。

按照逃税罪的规定,如果行为人补缴了税款,就可以出罪。但是如果行为人只是虚开了发票,还没来得及进行逃税,预备行为反而构成了虚开发票罪,可见在逃税出罪机制设计上存在问题。

虚开发票犯罪中的
新型问题

资料图片

让他人为自己虚开发票后未实际入账部分能否计入犯罪数额

梁方军:为了更准确地评价虚开发票罪的相关行为人或单位的罪责刑,在虚开发票罪案件的犯罪数额也出现了些值得讨论的问题。

比如,涉案公司让他人为自己虚开发票后,未实际入账的部分能否计入犯罪数额?

有观点认为,以虚开发票的全部金额认定;也有观点认为,未实际入账部分数额不计入犯罪数额。

张蕾:行为人收到发票后部分入账、部分没入账,基于行为犯的要求,我们倾向于作定罪处理,且将所收到的发票全部认定为犯罪数额,但在量刑的时候可以考慮从轻。

司法实践中还存在先全部入账后又调出部分补税的情形,调出补税部分相当于被告人在案发前已经补缴了该部分税款,但虚开发票罪作为行为犯,该部分金额仍作为犯罪金额,但法官在量刑时会考虑到已补税的情况,酌情

从轻考虑。

这样处理,既与此罪的刑法理论和构成要件相一致,又能够做到罪责刑的相适应。

顾晓军:一般来说,只要有部分发票入账的,那就要进行全额认定。除非行为人能够拿出反证,证明目前没有入账的部分将来也不会入账,也不会从事其他有社会危害性的行为,那么他的辩解可能会被采纳,没有入账的部分不会被纳入犯罪数额。

司法处理中,要根据具体案件进行具体分析。

何萍:关于犯罪数额的计算问题,以贩毒为例,2015 年《全国法院毒品犯罪审判工作座谈会纪要》中规定:“贩毒分子被抓获后,对于从其住所、车辆等处查获的毒品,一般均应认定为其贩卖的毒品。确有证据证明查获的毒品并非贩毒人员用于贩卖,其行为另构成非法持有毒品罪、窝藏毒品罪等其他犯罪的,依法定罪处罚。”

与上述规定类似,虚开的发票即使只有部分入账的,还是应当作全额认定。

(召集人:崇明区人民检察院副检察长 梁方军;
发言整理:崇明区检察院 聂怀广 上海市检察院 樊华中)