

# 谨防扩张适用虚开发票罪的实践倾向

王新

2019年至2023年期间，在全国检察机关受理审查起诉的税收犯罪案件中，虚开发票类犯罪占到91.9%，其中虚开增值税专用发票罪占比约为80%。针对司法实践中长期存在的虚开增值税专用发票罪的扩张适用问题，2024年3月，“两高”颁行《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》（以下简称《2024司法解释》），其中第10条第2款在后端设置“出罪口”，此为对虚开增值税专用发票罪进行限缩适用的“一次出发”。

但是，在实务中，有的司法机关在当前难以认定虚开增值税专用发票罪时，“另辟蹊径”滑向了虚开发票罪，特别是基于虚开发票罪的法定刑较轻而将其作为平衡各方主体需求的“稀释剂”，再加上《2024司法解释》对虚开发票罪没有设置“出罪口”，致使该罪变异为虚开发票类犯罪的“兜底”罪名而被泛化适用。依据最新数据，2025年，全国法院刑事一审收案持续下降，而虚开发票罪案件量反向增长32%，位列经济犯罪案件的第二位。这说明在虚开发票类犯罪的司法认定中，出现了“摁住葫芦（虚开增值税专用发票罪），起了瓢（虚开发票罪）”的问题，需要“二次出发”，考虑对虚开发票罪予以限缩适用。

## 案件切入：莫某等虚开发票罪案

2019年12月至2020年3月，某公司实际控制人王某某为了虚增公司业绩通过他人联系莫某等三人参与虚增业绩的闭环贸易。莫某等遂安排黄某等将某公司穿插排列在39条贸易链条中，形成具有物流、合同流、资金流、增值税专用发票流“四流合一”的虚假闭环贸易。事后，王某某等按照约定将“虚假”贸易账面利润全额返还给莫某等人，按照开具增值税专用发票总额的一定比例向莫某等支付服务费。

一审判决认为，该案中的虚假闭环贸易，不是以骗取国家税款为目的，也没有给国家税收造成损失，故七名被告人的行为均不构成虚开增值税专用发票罪。但是，莫某等人构成非法出售增值税专用发票罪，王某某等人构成非法购买增值税专用发票罪。后经二审法院审理，认为本案行为人构成虚开发票罪。

从一审和二审的判决说理看，该案实际上形成以下关于虚开发票类罪名在三个阶梯的逐级“下台阶”式认定路径：

首先，否定虚开增值税专用发票罪的适用。随着《2024司法解释》从“目的+实害结果”的两个维度对虚开增值税专用发票罪进行限缩适用，一审和二审判决均认定被告人的行为不构成虚开增值税专用发票罪。虽然判决书的用语没有完全契合《2024司法解释》第10条第2款的规定，但在法律适用

- 2025年，虚开发票罪案件量反向增长32%，位列经济犯罪案件的第二位。这说明在虚开发票类犯罪的司法认定中，出现了“摁住葫芦（虚开增值税专用发票罪），起了瓢（虚开发票罪）”的问题，需要“二次出发”，考虑对虚开发票罪予以限缩适用。
- 虚开增值税专用发票罪与虚开发票罪是结构对立的两个罪名，前者是以增值税专用发票的税款抵扣功能为核心，在本质上是侵犯财产犯罪，而后者主要保护普通发票管理秩序，两者并不是特别与普通的包含关系。
- 我国税收监管正从“以票管税”向“以数治税”分类精准监管转变，发票的功能在很大程度上也在弱化。因此，在理解和司法认定虚开发票类犯罪时，必须在观念上亦做到与时俱进。

上符合该“出罪口”的设置要义，打破了以往“一刀切”认定为虚开增值税专用发票罪的惯性思维，体现了限缩适用的新形势要求，值得充分肯定。

其次，纠正非法出售和非法购买增值税专用发票罪的认定。一审判决立足于收取和支付“开票费”或者“税点”的事实，将增值税专用发票的开票方和受票方分别认定为非法出售增值税专用发票罪和非法购买增值税专用发票罪。但是，二审判决从主观与客观相结合的角度，认为开票方之目的仅是为了虚增客户业绩而收取服务费，在发票流转过程的闭环链条中的各公司均如实缴纳相关税款，国家税收安全并未受到威胁；至于收取的服务费是虚增业绩或“流量”的费用，并不是购买增值税专用发票的对价，故纠正了一审判决关于非法出售和购买增值税专用发票罪的认定。需要注意的是，在《2024司法解释》颁行后，许多司法机关面对虚开增值税专用发票罪的限缩适用形势，却走向了作为虚开的手段或者目的行为的虚开发票类犯罪，认为只要存在“开票费”的收取和支付之基础事实，就应认定为非法出售和购买增值税专用发票罪的对价，致使这两种罪名被反向扩张适用。在此背景下，二审判决的纠正认定值得肯定。

最后，认定虚开发票罪。二审判决从实质解释的立场出发，认为不以骗抵税款为目的而虚开增值税专用发票的行为，实际上放弃了增值税专用发票抵扣税款的核心功能，故虚开的发票在名义上属于“增值税专用发票”，但实质上是仅起到记载交易行为、收付款原始凭证的作用的“普通发票”，由此将普通发票认定为本案虚开的犯罪对象。同时，认为不以骗取国家税款为目的而虚开增值税专用发票的行为，既破坏了发票管理秩序，还危害了财务会计管理制度、经营活动记录的真实性和刑事违法性和刑事惩罚性，应以虚开发票罪追究刑事责任。对此，从行为对象与规范保护目的来看，该判决值得商榷。

## 专用发票与普通发票的功能性差异与互斥关系

依据《刑法》第205条之一的规定，“本法第205条规定以外的其他发票”是虚开发票罪的行为对象。有学者分别将该规定解释为“本法第205条规定为犯罪以外”，以及该规定属于界限要素而不是构成要件要素的两种不同路径，认为虚开发票罪的对象也包括增值

税专用发票。与此相对应，最高法院则持有倾向性的审慎态度，在《2024司法解释》的制定说明中指出：“对于不以骗抵税款为目的虚开增值税专用发票的行为，能否按照虚开发票罪论处，如基于《刑法》第205条之一的文义，仅从虚开的发票对象上是无法得出上述结论的。”在立法者的说明中，虚开发票罪与虚开增值税专用发票罪的主要区别是犯罪对象不同，前者是普通发票，后者是增值税专用发票。因此，虚开发票罪的犯罪对象特指普通发票，并不是一般意义上的“兜底”发票。

抵扣税款是增值税专用发票的专有核心功能，但普通发票不具备抵扣税款的功能，仅作为经济活动的原始凭证，行为人通过虚开普通发票来虚增成本或费用，可以减少应纳税额，进而不缴、少缴税款，间接造成国家税收损失。因此，从全国人大常委会采取的“功能说”立场出发，立足于增值税专用发票与普通发票的功能差异，分别对应不同税种的征管需求。在此立论基础上，虚开增值税专用发票罪与虚开发票罪就形成结构对立的罪名，前者是以增值税专用发票的税款抵扣功能为核心，在本质上是侵犯财产犯罪，而后者主要保护普通发票管理秩序，两者并不是特别与普通的包含关系。在司法认定时，不能将虚开发票罪理解为虚开发票类犯罪的“兜底”罪名。

反观前述莫某等虚开发票罪案，由于该案被告人围绕增值税专用发票实施虚开行为，根本未涉及普通发票，故从犯罪对象都不具备的前提条件看，该案在认定逻辑上不可能成立虚开发票罪。立足于发票的功能，即使二审判决认定本案不涉及增值税专用发票抵扣税款的核心功能，也不必然就落脚到普通发票。从底层的认定逻辑看，二审判决混淆了专用发票与普通发票的功能性差异以及互斥关系。

## 适用虚开发票罪应准确理解立法演变与规范保护目的

1995年10月，为了惩治虚开、伪造和非法出售增值税专用发票和其他发票进行偷税、骗税等犯罪活动，保障国家税收，全国人大常委会通过《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》，设立了虚开发票类罪名体系。1997年《刑法》则完全予以沿袭。在当时重点保护增值税专用发票的时代背景下，立法者对于虚开发票类犯罪的

对象，只设定专用发票，并不包括普通发票。后来，考虑到虚开增值税专用发票的违法犯罪活动得到有效遏制，不法分子将违法犯罪目标和重点转向普通发票，为逃税、财务造假、贪污贿赂、洗钱等违法犯罪的发生提供了便利，严重扰乱市场经济秩序，助长腐败蔓延，具有严重的社会危害性，《刑法修正案（八）》（2011年）增设了虚开发票罪，主要是防范基于虚开普通发票所引发的逃税行为，以及其他利用虚开发票实施的衍生性犯罪，设置的法定刑也远比虚开增值税专用发票罪轻缓。

从虚开发票类犯罪的分类看，《2024司法解释》的最大创新和进步，在于将虚开进行区分，为“逃税型”与“骗税型”虚开的刑事处理确立了宽严有别、罚当其罪的分流机制，其中将虚开增值税专用发票罪限缩为“骗税型”虚开，而虚开发票罪则属于“逃税型”虚开的范畴。

从类型化分析看，在以虚开发票作为手段行为时，以行为人是否为了逃税为标准，其所指向的后续目的行为可分为两种类型：为了逃税，或者为了实施财务造假、贪污贿赂等其他违法犯罪行为。如果行为人为了逃避缴纳税款而虚开发票，则通过逃税罪足以调整；倘若行为人虚开普通发票是用于财务造假等其他违法行为，则可以根据后续行为的罪名予以规制。只有当后续衍生行为不构成犯罪，或者法定刑低于虚开发票罪时，才可以考虑认定虚开发票罪。

当前，许多人士认为发票管理秩序是虚开发票罪的侵害法益。但从本质看，发票管理制度是“以票管税”的税收征管手段，虚开发票罪是预备手段行为。同时，发票管理秩序具有典型的抽象性特征，几乎无法为虚开发票罪的司法认定提供指导，且难以划定虚开发票在行政不法与刑事不法之间的界限，进而存在过度扩大本罪“犯罪圈”的风险。另外，根据双层法益理论，即使认为虚开发票罪的侵害法益包括发票管理秩序，也应将其具体化为国家税收利益。因此，刑法对发票管理秩序的法益保护，最终落脚点还是保障国家税收的核心规范性基础，应紧扣“国家税款是否损失”这一根本红线。

前述莫某等虚开发票罪案在三个阶梯的逐级“下台阶”式的认定逻辑和结论，在当前司法实践中比较普遍。特别是在已经采取强制措施虚开发票类案件中，有的司法机关在难以证明和认定虚开增值税专用发票罪时，就将目光投向法定刑较轻的虚开发票罪，以此来平衡被告人以及控辩审各方主体的诉求，最终以虚开发票罪来“兜底”，从而导致其被扩张适用。这应引起我们的高度警惕。我国税收监管正从“以票管税”向“以数治税”分类精准监管转变，发票的功能在很大程度上也在弱化。因此，在理解和司法认定虚开发票类犯罪时，必须在观念上亦做到与时俱进。

（作者系北京大学法学院教授、博士生导师，国家检察官学院兼职教授，中国廉政法制研究会副会长，中国刑法学研究会常务理事）



扫描左侧二维码关注