

骗抵税款视角下虚开增值税专用发票罪的规范展开

钱叶六^{*}

内容提要 虚开增值税专用发票罪是侵害国家增值税税款利益的经济诈骗类犯罪。本罪法益呈双重构造:国家增值税税款安全为实体性法益,增值税专用发票管理秩序为工具性法益。本罪属结果犯,其实行行为系利用虚开发票骗抵税款,并以国家税款因骗抵发生实际损失为既遂标准。本罪的参与人责任需个别判断,其中,“为他人虚开、介绍虚开”的共犯多以谋取开票费用为目的,对国家税款损失持放任心理。本罪与虚抵型逃税的区分关键在于是否基于真实交易垫付进项税款:无真实交易虚开或超额虚开并骗抵税款的,成立本罪;有真实交易且已垫付进项税款,仅虚假申报抵扣税款或拒不申报转出进项税额的,属虚抵型逃税。不以骗税为目的的虚开行为,即使存在支付开票费用的事实,也不宜定性为发票买卖类犯罪,可按虚开发票罪论处;目的行为构成其他犯罪的,从一重罪处罚。

关键词 虚开增值税专用发票罪 骗抵税款 结果犯 虚抵型逃税 虚开发票罪

目 次

- 一、虚开增值税专用发票罪的不法本质
- 二、虚开增值税专用发票罪的基本构造
- 三、虚开增值税专用发票罪与关联犯罪的界分
- 四、结语

^{*} 华东师范大学法学院教授。本文系 2025 年度最高人民检察院检察应用理论研究课题“虚开增值税专用发票罪罪质判断与司法适用”的阶段性成果。

虚开增值税专用发票犯罪行为不仅违反发票真实性要求,破坏增值税“道道课征,环环抵扣”(“上征下抵”)机制,妨害国家正常税收征管秩序,而且极易造成国家巨额税款损失,社会危害性巨大。然而,由于我国《刑法》第205条对本罪的罪状描述过于简单,刑法理论界与实务界对本罪的不法本质、行为构造、犯罪属性及其与关联犯罪的界限等问题,长期存在争议。例如,本罪的不法性究竟是体现为对国家增值税专用发票管理秩序的侵犯,还是体现为对国家增值税税款安全的侵犯?虚开行为是本罪的预备行为还是实行行为?本罪的实行行为是否要补充骗取增值税税款这一不成文的构成要件要素?这涉及本罪的行为构造问题。是否只要行为人实施了虚开行为即构成既遂,抑或需以因抵扣造成增值税税款损失为本罪的既遂条件?这又与本罪的犯罪属性问题紧密关联。

近年来,随着税收犯罪形势的变化,刑法理论界与实务界就本罪的限缩适用已成共识:不以骗取税款为目的,未因抵扣造成增值税税款被骗损失的虚开行为,不构成虚开增值税专用发票罪。^①2024年3月20日起施行的《最高人民法院、最高人民检察院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》(法释〔2024〕4号)(以下简称《危害税收征管案件解释》)第10条第2款的规定重申了限制入罪的立场。但问题由此产生,如何在学理上对为他人虚开和介绍他人虚开行为可能不具有骗税目的却仍然成立犯罪这一点作出妥当的解释?与此同时,《危害税收征管案件解释》将虚抵进项税额纳入《刑法》第201条逃税罪的欺骗、隐瞒手段范畴,由此引发虚抵型逃税与骗抵型虚开的界分争议。目前,关于无骗税目的的如实代开、对开、环开、挂靠开票、变票型虚开等不成立虚开增值税专用发票罪这一点,不论是在理论界还是实务界都不存在争议,但对于所谓“应纳税义务范围内”虚开行为的定性困惑依然存在,即究竟是成立逃税罪还是成立虚开增值税专用发票罪,还有待进一步探讨。此外,对于不以骗取税款为目的但受票方向开票方支付开票费、税点的虚开情形,能否认定为非法出售(购买)增值税专用发票罪,抑或应按照虚开发票罪定罪处罚,亦有分歧。

上述争议不仅导致司法适用标准不一,也影响本罪教义学体系的逻辑自洽性。对此,本文从骗抵税款这一不法本质切入,通过界定本罪的保护法益、剖析行为构造、明确犯罪属性,厘清本罪与关联犯罪的界限,进而为解决司法疑难问题提供理论参考。

一、虚开增值税专用发票罪的不法本质

犯罪的不法本质表现为法益侵害,刑法的目的则在于保护法益,二者实为问题的一体两面。某一行为之所以值得刑法规制,归根结底是因为该行为侵犯了刑法所保护的法

^① 参见张明楷:《论虚开增值税专用发票罪的构造》,载《清华法学》2024年第4期,第36-37页;周光权:《刑法各论》(第4版),中国人民大学出版社2021年版,第339页;蔡道通:《虚开增值税专用发票罪的性质认定与规范解释》,载《中国应用法学》2025年第3期,第104页;《最高人民法院关于充分发挥检察职能服务保障“六稳”“六保”的意见》(高检发〔2020〕10号);《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(第二批)》:“张某强虚开增值税专用发票案”,最高人民法院(2016)最高法刑核51732773号刑事裁定书。

益。法益具有指导构成要件解释的机能,要合理地解释一个犯罪的构成要件,首先必须确定该犯罪的保护法益。^②我国《刑法》第205条采用简单罪状的表现形式,对虚开增值税专用发票的构成要件作了概括性的描述,并具体列举了为他人虚开、为自己虚开、让他人为自己虚开、介绍他人虚开等四种类型的虚开行为,却未明确界定本罪的不法本质。刑法理论界基于对本罪立法目的的不同理解,就本罪的不法本质产生了秩序法益说与国家税款安全法益说的分歧。

(一) 法益解释的转向

传统秩序法益说主张,本罪的不法性表现在违反发票应当如实开具(真实性)的要求,进而破坏发票的公共信用。依此观点,只要行为人开具的发票“三流”不一致,便构成对发票管理秩序和公共信用的侵害,因而属于本罪构成要件中的虚开行为。至于行为人是否具有骗抵增值税税款的目的,该虚开行为是否侵害国家税款利益,均在所不问。^③从本罪入刑之初,最高人民法院相关司法解释便采纳这一立场。1996年最高人民法院《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〉的若干问题的解释》(法发〔1996〕30号)第1条明确规定,即便进行了实际经营活动,但让他人为自己代开增值税专用发票的,也属于虚开增值税专用发票的行为。之后,最高人民法院研究室《关于对无骗税或偷税故意,没有造成国家税款损失的虚开增值税专用发票行为如何定性问题的答复》中也明确指出,行为人虚开增值税专用发票,不论有无骗税或偷税故意、是否实际造成国家税款的损失,构成犯罪的,均应依照《刑法》第205条的规定定罪处罚。

与之相对,刑法学界新近主流观点指出,尽管秩序法益说是文义解释的结论,但该说过度强调对秩序法益的形式保护,而忽视对本罪刑事违法的实质判断,有违刑事违法判断的独立性原理。^④近年来,如实代开、对开、环开、挂靠开票、变票型虚开等不以骗取税款为目的的虚开行为频发。此类行为虽违反了发票管理的相关行政规范,但并未侵害国家税款利益,不能成立虚开增值税专用发票罪。换言之,唯有虚开的增值税专用发票被用于非法申报抵扣,进而侵害国家增值税税款安全的,才具备本罪实质的、核心的不法。^⑤

(二) 解释论转向的原因

虚开增值税专用发票罪保护法益解释论的变化,反映了学界对于本罪不法本质问题认识的实质转向。这一解释论转向的法理依据何在?对此,有必要在学理层面作进一步深入的系统阐释。

② 参见张明楷:《刑法分则的解释原理》(上册),高等教育出版社2024年版,第348-349页。

③ 参见马克昌主编:《经济犯罪新论:破坏社会主义经济秩序罪研究》,武汉大学出版社1998年版,第447-448页;周道鸾、张军主编:《刑法罪名精释:对最高人民法院、最高人民检察院关于罪名司法解释的理解和适用》(第4版),人民法院出版社2013年版,第418-419页。

④ 参见前注①,周光权书,第338页。

⑤ 参见陈兴良:《虚开增值税专用发票罪:罪名沿革与规范构造》,载《清华法学》2021年第1期,第22页;蒋晓春、周强:《虚开增值税专用发票罪中“虚开”行为的规范判断》,载《中国检察官》2024年第24期,第27页;前注①,蔡道通文,第100页。

1. 历史解释的视角

从历史解释的角度来看,《刑法》第205条的立法初衷,在于规制行为人借助虚开增值税专用发票非法抵扣税款、骗取国家财产的不法行为。20世纪90年代初,我国开始推行增值税制度改革,构建了以票控税为核心的增值税抵扣机制。在此制度框架下,增值税专用发票不仅保留了其作为商事交易记账和会计核算凭证的基本功能,更被赋予了一项关键的法律属性:作为购买方(以进项税额)抵减销项税额的法定凭证。彼时金税工程尚未落地,发票监管主要依靠发票领购登记制度维系,加之发票防伪技术落后,市场上充斥着大量无真实交易或开票金额远超实际交易金额的增值税专用发票。不少企业取得前述发票后用于抵扣进项税额,致使国家税收利益严重受损。有鉴于此,1995年10月30日起施行的《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》中明确说明,设置本罪旨在“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”。据此可知,本罪的立法目的在于保障国家流转税制度的稳定运行,其打击锋芒指向通过虚开增值税专用发票非法抵扣增值税税款,骗取国家财产的行为。^⑥

2. 体系解释的展开

从体系解释的视角考察,我国刑法针对虚开不同类型发票的行为配置了轻重悬殊的法定刑。这一立法安排旨在表明:虚开增值税专用发票罪与虚开发票罪的不法内涵与规范目的存在本质区别。具体而言,增值税发票包括专用发票与普通发票。《刑法修正案(八)》出台前,虚开增值税普通发票及其他发票(以下统称“普通发票”)的行为未被刑法规制。当时,针对虚开增值税专用发票犯罪的打击治理取得阶段性成效,不法分子遂将犯罪对象转向普通发票,致使虚开普通发票行为持续蔓延,愈演愈烈。此类行为不仅极易诱发逃税,还为财务造假、贪污贿赂、私分国有资产、洗钱等犯罪提供便利,严重扰乱市场秩序与社会管理秩序,社会危害性巨大,故而刑法专门增设虚开发票罪。然而,普通发票主要具有商事交易记账与会计核算凭证等功能,并不具有抵扣进项税额的凭证功能,其被虚开的场合更多体现为对国家发票管理秩序的破坏,进而侵蚀发票的公共信用。正因为如此,立法者为虚开发票罪配置的法定最高刑仅为七年有期徒刑。与之相对,虚开增值税专用发票罪则属于典型的重罪——在《刑法修正案(八)》之前,本罪最高可判处死刑;即便立法者基于削减死刑的考量,在《刑法修正案(八)》中删除了本罪的死刑规定,但其法定最高刑仍为无期徒刑。显而易见,刑法针对虚开增值税专用发票罪设置了显著重于虚开发票罪的法定刑。这一立法差异充分表明,刑法设立虚开增值税专用发票罪并非单纯地要保护发票管理秩序,其核心规范目的在于保护国家增值税税款安全、防范国家税款利益的损失。唯有秉持这一解释立场,才符合罪责刑相适应原则。^⑦

^⑥ 参见牛克乾:《虚开增值税专用发票罪与非罪之认定》,载《人民司法》2008年第22期,第16页。

^⑦ 参见滕伟等:《“两高”〈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〉的理解与适用》,载《法律适用》2024年第4期,第94-95页;黎宏:《刑法学各论》(第3版),法律出版社2025年版,第228页。

在此,可将本罪与诈骗罪、集资诈骗罪、贷款诈骗罪、信用卡诈骗罪、票据诈骗罪、骗取出口退税罪、合同诈骗罪等诈骗类犯罪作对比分析。正因为本罪属于兼具诈骗属性并侵害国家增值税税款安全的涉税犯罪,立法者在设置刑罚时,亦和上述诈骗类犯罪一样,以无期徒刑作为法定最高刑。依体系解释,若将虚开增值税专用发票罪视为仅规制破坏发票管理秩序的秩序犯(行为犯),便无法解释本罪的最高刑为无期徒刑这一立法安排。可见,将本罪的核心保护法益界定为国家增值税税款安全,才符合体系解释的结论。

再将本罪与逃税罪相比。逃税罪属于典型的实害犯,其以因纳税人不缴或者少缴应纳税款而导致国家税款损失这一实害结果为成立要件,但其法定刑最高仅为七年有期徒刑。与之相对,虚开增值税专用发票罪基本犯的主刑为三年以下有期徒刑或者拘役,情节加重犯的主刑则分别为“三年以上十年以下有期徒刑”与“十年以上有期徒刑或者无期徒刑”两档,法定刑整体明显更重。但是,对于仅存在形式虚开,而不以骗取税款为目的,根本不会因抵扣行为使国家税款遭受损失的情形,其法益侵害程度未必比造成税款流失的逃税罪更甚。如此看来,秩序法益说不仅不符合法益保护的原理,亦不能妥当解释刑法关于本罪与逃税罪之间刑罚设置存在显著差异的原因。

3. 实质解释的分析

立足于实质解释论,虚开增值税专用发票罪属于具备诈骗属性的隐性经济诈骗类犯罪,其核心目的在于保护国家税款安全。这一不法本质源于增值税的税种属性与底层计税逻辑。其一,增值税属于流转税,其并非针对商品、服务在各流通环节中的价款总和征税,而仅针对各流通环节的增值部分征税。依托增值税的“道道课征、环环抵扣”的税收征管机制,可以有效避免重复征税。其二,增值税实行终端消费负税规则,税负依托交易链条逐层转嫁,最终由终端消费者负担。处于交易链条上的各环节经营者,仅扮演代收代缴增值税的角色,无需实际承担税负;其向购买方收取的增值税销项税款属于国家应收税款,形成国家对经营者的税收债权;其在购买环节预先垫付的进项税款,是经营者对国家享有的债权。通过进项税额抵扣销项税额完成双向债权抵销,使经营者在流转环节最终不承担增值税负。可见,增值税抵扣是“国家通过债权抵销的方式还原企业的无税负状态,其本质是国家对纳税人预支税款的退还”^⑧。因此,已缴纳进项税款是纳税人申请抵扣销项税款的前提,没有缴税就不可能抵税。^⑨在虚开场景下,行为人并未实际承担进项税款,却凭借虚开的增值税专用发票申报抵扣进项税额,致使税务机关产生行为人具备合法抵扣权的认识错误,并据此准许其以虚假进项税额抵减销项税额。换言之,行为人不但没有承担“税负”,反而通过欺骗手段使得税务机关减免由其代收代缴、应归国家所有的税款,这本质上属于骗免(减)债务,导致国家应收税款(积极财产)的减少。于行为人而言,债务的减免意味着行为人取得了财产性利益,因而构成对国家财产的诈骗。正如有学者指出,进项抵扣权是一种退税权(债权),虚开增值税专用发票

^⑧ 刘荣:《虚开增值税专用发票罪的不法本质回归——基于逃税与骗税的二元认定路径》,载《清华法学》2025年第5期,第178页。

^⑨ 参见姚龙兵:《论“有货”型虚开增值税专用发票行为之定性》,载《人民法院报》2019年9月26日,第6版。

票罪的本质是利用虚开的增值税专用发票使得税务机关误认为行为人享有退税权(债权),进而履行“债务”,将对应的税款处分给行为人,行为人因此获得财产,国家相应地遭受财产损失。^⑩

4. 实践维度的考察

从实践维度观之,本罪设立之初,虚开增值税专用发票行为大多以骗取增值税税款为核心目的,相应立法规范亦是对当时涉税犯罪现实的针对性回应。但随着社会经济的发展,行为人虚开的主观动机日趋多元,司法实践中涌现出大量不以骗取增值税税款为目标,仅基于虚增业绩、融资、贷款,或是逃避缴纳消费税、企业所得税等目的虚开增值税专用发票的案件。此类虚开情形虽违反发票的真实性要求,损害发票的公共信用,甚至也会导致国家消费税、企业所得税的损失,但与以骗抵国家增值税税款、侵犯国家财产为目的的虚开行为存在本质区别。若无视这种差异,仅仅从法条文义出发解释虚开增值税专用发票罪的构成要件,将上述行为一概认定为本罪,进而与虚开并骗抵国家增值税税款的行为同等处罚,则不仅是对法律的机械性理解,而且明显违背了罪责刑相适应原则。

(三) 秩序犯与财产犯的双重不法性

《刑法》第205条所规定的虚开增值税专用发票罪,其不法本质与集资诈骗罪、贷款诈骗罪、信用卡诈骗罪、票据诈骗罪、骗取出口退税罪、合同诈骗罪等罪相同,均属于特定经济领域的诈骗犯罪,但又与这些犯罪在罪名中明确标示“诈骗”或“骗取”的显性经济诈骗罪不同,本罪在罪名中未体现诈骗属性,因而属于隐性经济诈骗罪。^⑪本罪的虚开并非单纯的行政违法意义上的虚开,而是侵害国家税款安全意义上的虚开。故而本罪的不法构造具备“妨害增值税专用发票管理秩序和侵害国家增值税税款利益”的双重不法性。^⑫此双重不法之间具有层次性和位阶性:虚开行为首先侵犯了增值税专用发票管理秩序,具体体现为对发票的公共信用和“上征下抵”征管机制的侵犯;但刑法通过对该秩序法益的保护,旨在保护国家增值税税款利益这一财产法益。其中,秩序法益是阻挡层的工具性法益(前置法益),国家税款安全是背后层的实体性法益(核心法益)。^⑬根据刑法上不法的独立性原理,侵害阻挡层法益的,未必侵害背后层法益;而侵害背后层法益的,则必然侵害阻挡层法益。因此,行为人虽实施违背发票真实性要求的虚开行为,但并未用于抵扣的,或者虽实施妨害增值税专用发票“上征下抵”机制的对开、环开行为,但因不存在真实应税交易,闭合链条内各主体因相互虚开发票所产生的销项税额与取得的进项税额在闭环中等量抵减的,既不会发生国家税款被骗取的实害后果,亦不具有造成国家税款损失的危险,故不成立虚开增值税专用发票罪。

^⑩ 参见卢建平、王昕宇:《新司法解释下虚开增值税专用发票罪骗税性质研究》,载《齐鲁学刊》2025年第5期,第90页。

^⑪ 参见前注^⑤,陈兴良文,第21页。

^⑫ 参见陈兴良:《虚开增值税专用发票罪的不法性质与司法认定》,载《法律科学》2021年第4期,第144页;张明楷:《刑法学》(第7版),法律出版社2026年版,第1243页。

^⑬ 参见欧阳本祺:《双层法益构造下虚开增值税专用发票罪的适用》,载《政治与法律》2024年第12期,第67页;前注^①,蔡道通文,第100页。

二、虚开增值税专用发票罪的基本构造

对本罪基本构造的规范阐释,应当立足于利用虚开的增值税专用发票骗抵国家增值税税款这一核心不法内涵展开。唯有紧扣骗抵税款这一不法内核,方能避免对本罪构造作出形式化解读。笔者将依次阐释本罪的行为构造、不同参与主体的主观责任,同时辨析本罪的犯罪属性,藉此构建逻辑自洽的教义学分析框架。

(一) 行为构造的实质解释

虚开增值税专用发票作为特殊的诈骗犯罪,其完整行为构造是虚开行为与骗抵国家增值税税款行为的复合。骗抵税款行为是本罪的实行行为,系不成文的构成要件要素;虚开行为仅为本罪的预备行为。

1. 虚开增值税专用发票仅属预备行为

基于虚开增值税专用发票罪属于诈骗犯罪这一本质属性,虚开行为仅为整个犯罪链条的起始环节,其目的在于后续骗取国家增值税税款创造条件。申言之,本罪立法所要惩治的是骗取国家增值税税款的行为。因而,本罪属于目的犯,而非单纯侵害增值税专用发票管理的秩序犯(行为犯)。^⑭就其表现形式而言,包括不存在真实的货物购销关系或未提供应税劳务,却开具增值税专用发票;或者虽然存在一定的真实交易基础,但所开具的发票金额、税率、税额等与实际交易情况不符。虽然此类虚开行为直接妨害国家发票管理秩序,损害发票作为税务管理工具的公共信用,但若仅有虚开行为,而尚未实施后续抵扣勾选与统计确认的行为,尚不会对国家税款安全形成紧迫、具体的危险,故而属于本罪的预备行为。

2. 利用虚开的发票骗抵国家税款系实行行为

从规范构造来分析,利用虚开的增值税专用发票骗抵国家税款是《刑法》第205条预设的、需要判断的要素(不成文的构成要件要素)。^⑮同时,通常而言,行为人只有在电子税务局税务数字账户中对虚开的增值税专用发票完成抵扣勾选与统计确认,才会对本罪保护法益形成紧迫、具体的危险。所以,利用虚开增值税专用发票骗抵国家税款的行为,是本罪的实行行为。

首先,立足于目的解释论,利用虚开的增值税专用发票骗抵国家税款是本罪的不成文的构成要件要素。依据文义解释,确实难以从《刑法》第205条第1款的规定中得出骗抵国家税款行为是本罪的构成要件要素的解释结论。这也是传统刑法理论多将“虚开增值税专用发票”表述为本罪的构成要件行为,而没有将骗抵国家税款的行为看作本罪的构成要件行为的根本原因所在。然而,法律解释虽以文义解释为原则,但文义解释具有局限性,只有当法条语义符合立法目的或者具有合理根据的时候,才能作为法律适

^⑭ 参见陈兴良:《虚开增值税专用发票罪:性质与界定》,载《政法论坛》2021年第4期,第60、68页;前注①,周光权书,第340页。

^⑮ 参见前注⑫,张明楷书,第1247-1248页。

用的依据;^⑩如果根据文义解释得不出合理结论时,就有必要采用目的解释、历史解释、当然解释、体系解释等解释方法,对刑法条文作出合理的解释。既然虚开增值税专用发票罪是隐性的经济诈骗类犯罪,其核心保护法益为国家的增值税税款安全,那么本罪便当然地包含骗取国家税款这一不成文的构成要件要素。相反,倘若否定本罪包含骗取国家税款这一不成文的构成要件要素,就容易将本罪归为纯粹的秩序犯,忽视其诈骗犯罪的本质特征,进而有偏离刑法设立虚开增值税专用发票罪规范目的之虞,该解释路径难言可取。

其次,从立法沿革来考察,也应认为本罪的构成要件行为包含了骗取国家税款的内容。虽然《刑法》第205条第1款中并未包含骗取国家税款的表述,但该条原第2款规定:有前款行为骗取国家税款,数额特别巨大、情节特别严重、给国家利益造成特别重大损失的,处无期徒刑或者死刑,并处没收财产。可见,该款中描述的“骗取国家税款,数额特别巨大,……”实为本罪加重处罚情节,而加重处罚情节的适用以行为完全符合基本构成要件为前提。因而,《刑法》第205条第1款规定的情形只能是骗取国家税款数额较大、数额巨大,否则,该条原第2款规定的加重情节就属于从仅实施了作为预备行为的虚开行为直接跳跃到“骗取国家税款,数额特别巨大,情节特别严重,给国家利益造成特别重大损失”的情形,如此一来就形成了巨大空档,难言妥当。^⑪虽然《刑法修正案(八)》将《刑法》第205条原第2款删除,但其目的只是废除本罪的死刑,并非改变本罪的行为构造与性质。而且,在该条原第2款被删除后,即使虚开增值税专用发票骗取国家税款数额特别巨大、情节特别严重、给国家利益造成特别重大损失的,也只能适用第1款。可见,本罪的构成要件行为实际上包括了骗取国家税款的内容。依该理解的逻辑,可对《危害税收征管案件解释》第11条第1款规定作如下理解:虚开增值税专用发票并骗取税款数额在10万元以上的,应当依照《刑法》第205条的规定定罪处罚;虚开并骗取税款数额在50万元以上、500万元以上的,应当分别认定为《刑法》第205条第1款规定的数额较大、数额巨大。

最后,从实质解释的角度分析,对国家税款产生紧迫、具体危险的行为只可能是骗取国家税款的行为,而不可能是虚开行为,因而虚开后的骗抵行为才是本罪的实行行为。构成要件是违法类型,即从客观上表征行为对法益的侵犯性。亦即,说明在什么样的条件下,通过什么样的行为,侵犯刑法所保护的法益。但是,实行行为必须是对法益具有紧迫、具体危险的行为。例如,根据《刑法》第243条的规定,捏造事实诬告陷害他人,意图使他人受刑事追究,情节严重的,是诬告陷害罪。理论上一般认为,本罪的实行行为是向公安、监察、司法机关等作虚假告发;告发之前的捏造事实行为,如撰写诬告信等,不是本罪的实行行为,而是本罪的预备行为。再如,《刑法》第198条规定的保险诈骗罪构成要件的内容为:使用各种欺骗方法如虚构保险标的、制造保险事故等,骗取保险金,

^⑩ 参见前注^⑭,陈兴良文,第58页。

^⑪ 参见前注^⑫,张明楷书,第1248页。

数额较大。其中,虚构保险标的、制造保险事故等行为,只是为诈骗保险金创造了条件,尚属该罪的预备行为;唯有当行为人向保险公司索赔时,保险公司的财产受侵害的危险性才达到紧迫、具体的程度,因此才是本罪的着手。基于同样的逻辑,就虚开增值税专用发票罪而言,在虚开之后唯有借助受票人的后续非法抵扣行为,才会对国家税款安全形成紧迫、具体的危险;仅仅虚开而不骗抵,自然不会对国家税款安全形成紧迫、具体的危险,因而受票人的骗抵行为才是本罪的实行行为。既然如此,就有必要将骗取税款补充为本罪的不成文的构成要件要素。也唯有如此,才能使本罪构成要件与法定刑对应的不法程度相当,从而体现罪责刑相适应原则。补充骗取国家税款这一不成文的构成要件要素,限制了虚开增值税专用发票罪的成立范围,保障了公民自由,并不违反罪刑法定原则。^⑮此外,补充骗取国家税款这一不成文的构成要件要素,意味着本罪的构成要件行为应为虚开并骗抵国家税款,从而在解释论上符合我国刑法分则以既遂形态为个罪蓝本的立法逻辑。

(二) 参与人责任的个别判断

对于虚开增值税专用发票的主观责任必须是故意这一点已成共识,学界分歧焦点在于本罪是否为目的犯。主张否定说的论者认为,虚开增值税专用发票罪不属于目的犯,其核心理由在于:目的犯说不符合立法本意,无法妥当解释所有的情形。具体言之,“为自己虚开者”“让他人為自己虚开者”一般具有骗取税款的目的,但“为他人虚开者”“介绍他人虚开者”往往不具有骗取税款的目的,行为人多以追求开票费或者介绍费为目的。^⑯与此相对,主张肯定说的论者认为,本罪是目的犯,即行为人在主观上具有利用虚开的增值税专用发票非法抵扣国家税款的目的。^⑰

对此,本文的基本观点是:《刑法》第205条规定的四种行为类型中,为自己虚开是可以构成独立犯罪的情形,行为人主观上须具有骗取国家税款的目的;至于其他三种行为类型,各个行为人并非孤立存在,而是围绕“虚开发票—骗抵税款”的核心逻辑相互协力、相互配合,构成虚开增值税专用发票的共同犯罪。立足于“违法连带,责任个别”的原则,不同行为类型中参与人的主观故意及主观目的可能存在差异,应当分别作具体分析。

1. 让他人為自己虚开者主观上须以骗取增值税税款为目的

让他人為自己虚开者(受票人),是虚开发票的核心需求方,是骗抵增值税税款行为(实行行为)的实施者,故属于正犯,其要成立虚开增值税专用发票罪,主观上必须是出于故意,且具有骗抵税款的目的。如果不是基于骗抵国家税款的目的而让他人為自己虚

^⑮ 参见前注①,张明楷文,第44页。

^⑯ 参见黄明儒、程立然:《虚开增值税专用发票罪的层次法益建构》,载《湘潭大学学报(哲学社会科学版)》2025年第6期,第96页;周铭川:《论虚开增值税专用发票罪的抽象危险犯本质——兼与陈兴良教授和张明楷教授商榷》,载《上海政法学院学报》2020年第1期,第61页。

^⑰ 参见姚龙兵:《如何解读虚开增值税专用发票罪的“虚开”》,载《人民法院报》2016年11月16日,第6版;王志祥:《论虚开增值税专用发票罪的犯罪属性》,载《中国应用法学》2025年第3期,第78页。

开,自然也就不能认定为本罪。人民法院案例库中相关案例的裁判要旨就此予以了明确:原审被告王某某在无真实交易的情况下,与其他公司进行封闭式环开,主观上是为了将旧账转为新账、应对上级单位的年度审计,不具有骗取国家税款的目的;客观上不会导致国家税款的损失,不宜以虚开增值税专用发票罪定罪处罚。^{②①}

2. 为他人虚开者、介绍虚开者不以骗取增值税税款为目的为必要

在成立虚开增值税专用发票罪的场合,为他人虚开与让他人为自己虚开是典型的对向行为,二者相互协力,相互配合,共同实施虚开增值税专用发票的行为。但需明确的是,二者在犯罪参与中的角色或分工并不相同。基于“正犯与共犯区分”之规范的实行行为说,正犯和共犯的区分应以行为人是否亲自实施了实行行为为标准。具体到虚开增值税专用发票罪来说,由于本罪本质上是特殊的诈骗犯罪,其实行行为应是利用虚开的发票骗抵税款的行为,因而,让他人为自己虚开并骗抵者是正犯;与之相对,为他人虚开者则属于狭义的共犯,既可能是教唆犯,亦可能是帮助犯。而介绍他人虚开,则是为作为正犯的受票人与作为共犯的开票人之间,进行引荐、沟通、撮合等行为,促使双方达成虚开增值税专用发票的合意并完成虚开行为的参与人,因而属于帮助犯。

违法原则上是连带的,责任却是个别的。在共同犯罪的场合,数个参与人共同惹起了侵犯法益的危害结果,因而均要对该违法结果负责,但各个参与人的责任情况如故意的意志形式、主观目的情况等可能存在不同。具体而言,作为正犯的让他人为自己虚开者在主观上必须是直接故意,且具有骗取税款的目的;然而,作为共犯的为他人虚开者或介绍他人虚开者,其完全可能不具有骗税的目的,而至多出于放任其协力、加功的正犯骗取国家税款危害结果发生(间接故意)的心理,与受票方构成共同犯罪故意。^{②②}笔者认为,判断某一犯罪是否属于目的犯,在共同犯罪的场合应以正犯成立该罪是否要求其主观上具有特定目的为标准。至于教唆犯、帮助犯,则未必与正犯具备相同的目的。据此,对于虚开增值税专用发票罪,既然作为受票主体的正犯成立犯罪要求具备骗抵税款的特定目的,就应当认为本罪属于目的犯。也正是基于“责任个别”的原则,倘若有证据能够证实,为他人虚开者或者介绍他人虚开者对于作为正犯的受票人骗抵税款这一点并非明知(如被对方蒙骗),就不能以虚开增值税专用发票罪定罪处罚,而只能认定为虚开发票罪,此点体现了共同犯罪参与人的罪名独立性原理。

这里需要特别指出的是,为他人虚开者属于狭义共犯的观点可能会遭到如下质疑:专门实施“暴力虚开”的犯罪团伙本属刑法重点惩治的对象,若将其认定为共犯,可能弱化对此类行为主体的打击力度,难以有效遏制产业化、规模化的虚开增值税专用发票犯罪。对此,笔者认为这一质疑难以成立。其一,“暴力虚开”的犯罪团伙的行为通常具有一对多的特征,析言之,其并非只为一两家下游企业虚开,而往往是为众多下游企业虚开,根据数额累加的计算规则,其为他人虚开后被骗抵的增值税税款的金额往往特别

^{②①} 参见河北省高级人民法院(2021)冀刑再7号刑事判决书。

^{②②} 参见田宏杰:《虚开增值税专用发票罪的理论误区与治理重塑》,载《中国法学》2023年第4期,第230页。

巨大,因而即使按照从犯处理,处罚也未必轻缓。其二,我国刑法对共犯的认定和处罚采用参与类型与参与程度双层区分且非完全对应的规则,行为人即便在参与类型上属于狭义共犯,也可根据其在共同犯罪中的参与程度被评价为主犯。具体到“暴力虚开”的犯罪团伙,此类主体通常批量注册和控制无实际经营、无真实货物流转的空壳公司,这些公司专门从事对外大规模虚开发票。在犯罪过程中,其往往主动招揽受票客户、建立上下游犯罪产业链,形成稳定的虚开犯罪模式。同时,其统一制定开票规则,伪造购销合同、物流单据等材料,设计并操控资金回流、垫资过账、手续费结算等流程,刻意掩饰虚开行为、规避税务稽查。依据主从犯的实质判断标准,一般应认定“暴力虚开”的犯罪团伙在共同犯罪中起主要作用,属于主犯,自不适用从轻处罚的规定。

(三) 结果犯属性的理论证成

犯罪属性问题与犯罪行为构造存在紧密关联。既然本罪属于特殊的诈骗类犯罪,立法初衷在于保护国家增值税税款不被非法骗抵,那么唯有利用虚开的增值税专用发票完成进项税额抵扣,造成国家税款实际损失时,方能认定为既遂。在此意义上说,主张只要实施虚开行为便成立本罪既遂的行为犯说、抽象危险犯说或者实质的预备犯(预备行为实行化)说,不仅使得本罪的既遂时点过于提前,而且会导致出现同质性罪名的犯罪属性评价的冲突——普通诈骗、其他经济诈骗犯罪以结果发生为既遂条件,而利用增值税专用发票实施的特殊诈骗却以引起结果发生的虚开手段行为的实施为既遂,有失妥当。如此一来,本罪的犯罪属性争议便主要是其究竟属于结果犯抑或实害犯,其本质是对国家税款损失结果体系地位的理解分歧。具体而言,国家税款损失结果究竟是犯罪成立条件还是犯罪既遂条件?

一种观点主张实害犯说(犯罪成立条件说)。该观点认为,虚开增值税专用发票的实质危害在于虚开的发票可用于抵扣国家税款,若行为人不具备骗取国家税款的主观目的且未造成国家税款损失的实际危害后果,则不应以本罪定罪处罚。也就是说,虚开增值税专用发票罪应以国家税款损失结果为构成要件要素。如果无国家税款损失结果发生,则不成立本罪。^{②③}可见,该观点实质采取了实害犯说,其核心逻辑为:只有发生法定的法益侵害结果,犯罪方能成立;因骗抵行为造成国家税款损失是本罪的成立条件,而非犯罪既遂条件。

另一种观点主张结果犯说(犯罪既遂条件说)。该观点认为,造成国家增值税税款损失并非本罪的成立条件,而是本罪的既遂条件。^{②④}张明楷教授虽主张本罪系结果犯与实害犯,认为《刑法》第205条并不是单纯惩治虚开行为本身,而是通过禁止虚开行为进一步惩治利用虚开增值税专用发票骗取国家税款的行为,须将国家税款的损失补充为本罪的结果要件;但又进一步指出,行为人虚开增值税专用发票进而使用该发票骗抵增值税,造成国家税款损失的,才能认定为虚开增值税专用发票罪的既遂犯,而骗抵行为未

^{②③} 参见李营、张云瑞:《论虚开增值税专用发票罪的结果犯属性》,载《中国检察官》2021年第13期,第33页。

^{②④} 参见廖仕梅:《虚开增值税专用发票罪基本形态辨析与立法完善》,载《人民检察》2019年第5期,第54-56页。

得逞的,则应认定为本罪的未遂犯。^{②5}由此可见,张明楷教授并未将税款损失作为犯罪成立的绝对门槛,而是将其作为本罪的既遂条件,本质上采取了结果犯说的立场。

本文认为,应强调本罪属于结果犯,而非实害犯,理由如下:首先,结果犯与实害犯分属不同范畴。我国刑法学界通说认为,结果犯是与行为犯、危险犯相对而言的,是在讨论犯罪既遂的标准时对犯罪类型所作的区分。行为犯是指以危害行为的实施达到一定程度作为既遂标准的犯罪,例如非法拘禁罪、强奸罪、脱逃罪等。危险犯是指以行为在客观上形成一定的危险状态作为既遂标志的犯罪,具体包括抽象危险犯和具体危险犯。抽象危险犯的危险是立法者基于普遍经验,预设只要实施构成要件行为即推定存在的危险,司法上一般无需在个案中具体判断危险是否发生,但该种抽象危险是否存在,可以进行反证。如醉酒驾驶,一般而言,只要实施该行为即可入罪。具体危险犯的危险是指作为结果属性的危险,是行为对法益具有的现实、紧迫的危险。该种危险是否存在,须在个案中结合具体情境进行判断。如放火罪,需判断放火行为是否足以危及公共安全。就结果犯而言,特定的实害结果并非犯罪成立要件,而是既遂要件,故意杀人、故意伤害、抢劫、抢夺、诈骗等犯罪属于典型的结果犯。^{②6}实害犯系指以行为造成法律规定的实际损害结果为犯罪成立条件的犯罪,如过失致人死亡罪、生产、销售劣药罪、交通肇事罪等。由于法定危害结果的发生是实害犯的成立条件,而非结果犯的成立条件,所以结果犯未必是实害犯。而实害犯的成立以结果发生为前提,因此实害犯均属于结果犯。

其次,从体系解释的角度来看,虚开增值税专用发票罪应属于结果犯。我国刑法理论一般认为,包括诈骗罪在内的所有财产犯罪,均以被害人遭受财产损失为既遂标准,而非以实害结果的发生为成立条件。虚开增值税专用发票罪作为利用虚开发票实施的特殊诈骗犯罪类型,在行为构造、主观目的、犯罪性质等方面与诈骗罪具有同质性。具体而言,其实行行为表现为利用虚开的增值税专用发票骗取国家税款,以骗抵税款为目的。受票人以骗抵税款为目的实施虚开行为,就有成立本罪的空间:受票人已在电子税务局税务数字账户中对虚开的发票完成抵扣勾选并统计确认,因税务稽查介入等意志以外的原因未能实际抵扣税款的,虽未能造成国家税款损失的实害结果,但已具备造成国家税款损失的紧迫、具体的危险,应认定为本罪未遂;实际抵扣并造成国家税款损失的,则构成本罪既遂。故而在解释论上,不能由《危害税收征管案件解释》第10条第2款中“没有因抵扣造成税款被骗损失”的规定推出构成本罪必须以“抵扣造成税款被骗损失”为成立条件的结论。^{②7}该条款的规范意旨应当解读为:受票方虽利用虚开发票抵扣进项税额,但若开票方将该虚开税额计入己方销项税额,并足额申报缴纳销项税款,由于该虚开行为不具有侵害增值税税款的实质危险,亦不会因受票方的抵扣

^{②5} 参见前注⑫,张明楷书,第1245-1248页。

^{②6} 参见高铭喧、马克昌主编:《刑法学》(第10版),北京大学出版社、高等教育出版社2022年版,第147页;陈兴良主编:《刑法总论精释》(第3版),人民法院出版社2016年版,第445页;阮齐林、耿佳宁:《中国刑法总论》,中国政法大学出版社2019年版,第205-206页。

^{②7} 参见前注⑦,滕伟等文,第95页。

行为造成增值税税款被骗损失,因而不构成本罪。可见,本罪属于结果犯,而非实害犯。这样一来,既维护了诈骗类犯罪体系内部的逻辑统一,也清晰地区分了犯罪成立与犯罪既遂的界限;同时,还避免了对同属诈骗性质的犯罪却要适用不同既遂标准的体系矛盾。

最后,从司法实务来看,虚开增值税专用发票罪应属结果犯的观点亦为我国一些司法判决所采纳:虚开增值税专用发票且因骗抵行为造成国家增值税税款损失的,成立本罪的既遂;因意志以外原因未能完成骗抵行为的,应认定为本罪的未遂。^{②⑧}

综上,虚开增值税专用发票罪属于结果犯,行为人利用虚开的发票骗抵税款的行为是本罪的实行行为,唯有实际骗抵税款,造成国家税款损失才是本罪的既遂。根据共犯从属性原理,为他人虚开、介绍他人虚开的共犯,其实行着手与犯罪停止形态,均从属于作为受票人的正犯。在作为正犯的受票人虽进行申报抵扣,却由于其意志以外的原因未能完成骗抵行为,因而未造成国家税款实际损失的场合,由于正犯未达既遂状态,依附于正犯的开票人、介绍人自然无法成立既遂;唯有受票人利用虚开的发票完成进项税额抵扣且造成国家税款实际损失时,受票人成立既遂,开票人、介绍人亦相应地成立既遂。如若受票人主观上不具有骗税的目的,客观上亦未进行抵扣的,其行为自然不成立虚开增值税专用发票罪。根据共犯从属性之原理,开票人亦不成立虚开增值税专用发票罪,或者至少该受票人虚开的金额不应计入开票人(含空壳公司)的犯罪金额。但是,司法实践部门为从严打击空壳公司无实际经营、批量为他人虚开的行为,往往径直推定“暴力虚开”行为具有造成国家税款损失的危险,因而一概认定为虚开增值税专用发票罪(既遂),且其所虚开的税额即为犯罪金额,这一做法值得商榷。妥当的做法是,对受票人是否利用虚开发票实施骗抵税款的行为以及实际抵扣的税款数额予以查实。倘若该部分事实存疑,则应依据事实存疑有利于被告人的原则,作出对被告人有利的认定。

三、虚开增值税专用发票罪与关联犯罪的界分

虚开增值税专用发票罪与其他涉税犯罪的界分,一直是刑事司法实践中的疑难问题与争议焦点。为精准把握虚开增值税专用发票罪的构成要件内涵,明晰本罪的适用边界,避免定罪偏差与量刑失当问题,有必要对其与关联涉税犯罪的界限予以清晰划定。

(一) 虚开增值税专用发票罪与逃税罪的界分

实践中,逃税通常通过伪造、隐匿账簿、记账凭证,虚列经营成本,少列、不列应税收入等欺骗、隐瞒手段实施,行为人所逃避缴纳的税种也包括增值税,客观上同样会造成国家税款损失,进而出现逃税罪与虚开增值税专用发票罪适用上的模糊地带,但二者之间存在本质的不同。目前,理论界和实务界的相关争论主要集中在所谓“应纳税义务(应纳税额)范围内”虚开行为的定性问题。

^{②⑧} 参见山东省庆云县人民法院(2020)鲁1423刑初101号刑事判决书;安徽省淮南市田家庵区人民法院(2016)皖0403刑初281号刑事判决书;安徽省淮南市中级人民法院(2016)皖04刑终266号刑事裁定书;四川省威远县人民法院(2019)川1024刑初13号刑事判决书。

1. 两罪区分的一般规则

经营者虽为纳税义务人,但在商品、服务流转链条中仅扮演代收代缴增值税的角色,其本身并不实际负担税款,最终税负完全由终端消费者承担。进项税额抵扣制度的核心,是国家退还经营者于采购环节预先垫付的进项税款,使流转链条中的经营者维持无实际税负状态。在利用虚开的增值税专用发票骗抵国家税款的场合,行为人并未向上游销售方实际支付对应的进项税款,自始对虚开的税额不具备合法进项抵扣资格,却利用虚开的增值税专用发票从销项税额中抵扣事先未垫付的进项税款,这在本质上属于以欺骗手段使税务机关陷于认识错误而免除其对应进项税额部分的税款缴纳义务,导致国家应收税款(积极财产)的减少,构成对国家财产性利益的诈骗。与此相对,逃税的本质是消极逃避基于真实发生的应税事实产生的纳税义务。详言之,纳税人基于发生应税事实,依法产生纳税义务,却通过隐匿收入、虚增成本或者假报出口等欺诈手段不缴或者少缴税款,所侵害的法益是国家因纳税人发生应税事实而对其所享有的税收债权。

2. “应纳税义务范围内”虚开行为的定性

以“郭某、刘某逃税案”为例:2018年2月,郭某、刘某等人注册成立某金属制品(天津)有限公司;同年2月至12月,二人在无真实交易的情况下,从泸州某贸易有限公司等处取得880份增值税专用发票抵扣税款,上述发票价税合计1.69亿元,税额2363.90万元;同期,该公司从个人手中收购废旧钢材(未取得进项发票)后,销售至唐山某公司并开具发票,申报销项税额5262.68万元。^{②9}本案涉及的法律问题是:行为人让与其进行交易之外的其他公司另外虚开增值税专用发票并非法抵扣进项税额,应当如何定性?对此,一审法院认定郭某、刘某构成虚开增值税专用发票罪。然而,二审法院经审理认为,虚开增值税专用发票罪与逃税罪的界分,关键在于行为人主观上是基于骗取国家税款的故意,还是基于逃避纳税义务的故意。负有纳税义务的行为人在应纳税义务范围内,通过虚增进项税额进行抵扣以少缴税款构成犯罪的,即便采取了虚开抵扣的手段,主观上仍是为了不缴、少缴税款,根据主客观相统一原则,应以逃税罪论处。本案中,被告公司在接受虚开发票的纳税期限内,申报销项税额为5262.68万元,其虚假抵扣的税额为2363.90万元,因此虚假抵扣的税额未超过应纳税义务范围,应以逃税罪定性。^{③0}

理论界与实务界均有人撰文明确认可该裁判观点:骗税与逃税的界分标准,并非行为人是否实施欺诈手段,而在于行为本质是骗取国家财产还是不履行纳税义务。根据《刑法》第204条的规定,骗取出口退税罪属于骗税行为,其基本构造为:行为人未实际缴纳税款,却以假报出口或者其他欺骗手段,骗取国家税款。反之,若行为人已缴纳税款,再以假报出口等手段骗回自己已缴税款的,其本质是逃避自身纳税义务,应认定为逃税罪。对于虚抵进项税额是构成骗税还是逃税,也应当比照上述逻辑进行推理:若虚抵进

^{②9} 参见最高人民法院刑事审判第一、二、三、四、五庭编:《刑事审判参考》(总第147辑),人民法院出版社2026年版,第17-18页。

^{③0} 参见前注^{②9},最高人民法院刑事审判第一、二、三、四、五庭编书,第21-27页。

项税额未超过应纳税义务范围,属于逃税,即通过虚抵进项税额逃避缴纳应当缴纳的税款;但若超过应纳税义务范围,则应认定为骗税,当以虚开增值税专用发票罪论处。^{③①}

对于虚抵金额不超过应纳税义务范围(即应纳税额)仅构成逃税罪、不成立虚开增值税专用发票罪的认定逻辑,本文并不赞同。具体理由如下:第一,现行《增值税法》第14条设置了按照一般计税方法计算应纳税额的公式,即当期销项税额扣减当期进项税额后的余额为当期应纳税额。虽有虚开但未超出当期应纳税额的行为看似符合少缴税款的逃税特征,但逃税罪的保护法益为国家税收债权,该罪成立的前提是存在对应的应税交易事实。而在虚开场景中,就虚开税额而言,行为人不存在对应的应税交易事实,亦未支付相应的进项税款,因而不属于可以抵扣的范围,行为人却借助虚开的增值税专用发票进行抵扣,其实质是假借纳税人的名义,骗取“本不属于我”的国家税款,本质上系对国家税款利益的诈骗,与逃税罪的行为对象和犯罪本质均存在根本区别。^{③②}

第二,若认可上述仅构成逃税罪之观点的认定逻辑,无异于变相纵容经营者实施虚开行为:处于流转链条各环节的经营者都可将当期虚开进项税额控制在当期应纳税义务范围内;即便虚开税额过高产生大额留抵税款,亦能结转至后续纳税期分批抵扣,以此规避虚开增值税专用发票罪的适用,而至多被认定为逃税罪。据此推论,即便经营者委托专门从事“暴力虚开”的空壳公司为其虚开增值税专用发票,只要受票方刻意将虚开的进项税额控制在应纳税义务范围之内,其行为便仅能认定为虚抵型逃税,无法成立虚开增值税专用发票罪。根据共犯违法的连带性与从属性原理,若作为正犯的受票主体不具备虚开增值税专用发票罪的不法,则实施为他人虚开行为的空壳公司,因缺乏可依附的正犯不法基础,同样不能成立本罪。如此一来,就会彻底架空虚开增值税专用发票罪的适用空间,致使该罪名形同虚设。加之《刑法》第201条第4款设置了逃税罪的处罚阻却事由,即一般而言,纳税人根据税务机关要求,补缴应纳税款、缴纳滞纳金、接受行政处罚的,可不予追究刑事责任。若将本属于骗抵国家税款的虚开行为认定为逃税,则不仅未能准确评价该虚开行为的不法性,还可能使行为人借此逃脱刑事追责。这就与刑法设立虚开增值税专用发票罪的立法宗旨背道而驰。

第三,《刑法》第204条第2款前半句规定的逃税,是“骗回”基于真实应税事实缴纳至国家的税款。具体而言,行为人先是基于真实交易依法足额缴纳税款,之后再采用假报出口或者其他欺骗手段将自己已经缴纳的税款骗回。由于该部分退税款能对应其基于应税事实而上缴给国家的税款,属于先履行了纳税义务后又撤回已完成的纳税义务,最终效果等同于未履行纳税义务,符合逃税罪的构成要件。与此相对,根据《刑法》第204条第2款后半句的规定,在行为人骗取的税款超出已缴纳税款部分的场合,因该

③① 参见前注⑦,滕伟等文,第95页;陈兴良:《骗税与逃税的界分:以典型案例解决司法争议》,载《人民法院报》2025年11月25日,第7版。此外,周光权、刘艳红、王志祥教授亦持同种观点,参见前注②⑨,最高人民法院刑事审判第一、二、三、四、五庭编书,第222-223页。

③② 参见马春晓:《虚开增值税专用发票罪与逃税罪的界分——以“虚抵进项税额”的司法认定为中心》,载《法学家》2025年第3期,第83页。

超过部分并非事先基于真实交易而缴纳的税款,本质上属于从国家骗取财产,而非逃避自身纳税义务,构成骗取出口退税罪。同样的逻辑,在虚开场景下,由于行为人没有预先垫付税款,却利用虚开的增值税专用发票要求国家“退还”其未曾垫付的税款,或者说从销项税额中抵减其原本无权抵减的进项税额,属于对国家税款利益的诈骗。这与《刑法》第204条第2款前半句规定的纳税人缴纳税款后再以假报出口或其他手段骗回已缴纳的税款之逃税情形存在根本的不同,而恰恰是与该款后半句的立法逻辑相同。可见,将取得虚开的增值税专用发票并用于抵减销项税款但未超出应纳税义务范围直接类相比于《刑法》第204条第2款前半句确立的定性规则,并不具有充分的法理依据。

综上,行为人是否构成虚开增值税专用发票罪,关键不是看行为人虚开的税额是否在“应纳税义务范围内”,而是看行为人是否基于真实交易取得了相应的进项税额抵扣资格。以骗税为目的,未支付增值税进项税款而虚开,或者虚开税额超过真实交易产生的增值税进项税额,均可构成本罪。^③这一分析结论在《危害税收征管案件解释》中亦能找到明确依据。依据该解释第10条第1款第(二)项的规定,有实际应抵扣业务,但开具超过实际应抵扣业务对应税款的增值税专用发票的,应当认定为《刑法》第205条第1款规定的虚开行为。

在此,有必要对《危害税收征管案件解释》第1条第1款第(三)项规定的虚抵进项税额型逃税作出解释。虚抵型逃税是指存在真实经营且已实际垫付进项税款,但因具备法定不得抵扣的事由而通过虚假申报方式违规抵扣,或是发生进项税额转出事由却拒不作转出申报的,在性质上属于不缴或者少缴税款,侵害的是国家税收债权。例如,A公司向B公司采购价值100万元的货物,取得B公司基于真实交易据实开具的增值税专用发票,对应进项税额为13万元,且B公司已就该笔交易对应的销项税额全额申报缴税。后续A公司将全部外购货物用于职工集体福利,但未依法将对应进项税额作转出处理。依据《增值税法》第22条第(四)项、《增值税法实施条例》第24条的规定,购进货物用于集体福利、未用于经营应税项目的,对应进项税额不得在销项税额中抵扣;已经申报抵扣的,应当履行进项税额转出义务。本案中,A公司采购货物实际用于集体福利,依法负有进项税额转出申报义务却故意不作转出申报处理,符合《危害税收征管案件解释》第1条第1款第(三)项进行虚假纳税申报,虚抵进项税额,不缴或者少缴应纳税款之情形,构成虚抵型逃税。

因此,虚抵型逃税与骗抵型虚开在不法本质上存在根本的差异:前者系“税后骗税”,即纳税人利用基于真实交易开具的、但不符合法定抵扣条件的发票进行虚假申报抵扣,或者抵扣后不予转出,逃避税款缴纳义务;与之相对,后者系“非税骗税”,即行为人利用非基于真实交易、亦未缴纳进项税款而开具的发票进行非法申报抵扣,以骗取国家税款。^④

^③ 参见前注①,蔡道通文,第104页。

^④ 参见刘荣、韩风艺:《增值税骗税行为司法认定的二元路径及行刑衔接》,载《税务研究》2025年第2期,第69页。

但需要重申的是,在虚开场景中,因不存在真实经营业务,开票方并未发生对应的增值税应税事实,因而不产生相应增值税纳税义务。在此前提下,即便受票方使用虚开的发票申报抵扣税款,若开票方已经申报并足额缴纳票面对应的增值税税款,则受票方的抵扣行为不具有导致国家税款损失的危险,即“没有因抵扣造成税款被骗损失”,因而不成立虚开增值税专用发票罪。虚增纳税基数骗取地方财政补贴案件即是典型:受票方虽利用虚开发票实施进项税额抵扣,但开票方已足额申报缴纳销项税款,国家增值税税收利益不会因抵扣行为遭受损失,相关行为不构成虚开增值税专用发票罪;开票方通过虚构纳税贡献骗取地方财政补贴的,应当以诈骗罪定罪处罚。^⑤

(二) 无骗税目的之虚开行为定性

司法实践中,不少受票方为虚增业绩、融资、贷款,或者逃避缴纳消费税或企业所得税等目的,让他人为自己虚开增值税专用发票,并给付相应开票费用。此种情形下,因行为人欠缺骗抵税款的主观目的,无法成立虚开增值税专用发票罪。但对于开票方与受票方,究竟应分别认定非法出售增值税专用发票罪、非法购买增值税专用发票罪,还是以《刑法》第205条之一规定的虚开发票罪论处,值得探讨。

1. 不成立非法出售、购买增值税专用发票罪

理论界和实务界有观点主张,受票方无骗税目的而让他人虚开增值税专用发票的,不成立虚开增值税专用发票罪。而当受票方以支付开票费、税点等对价取得发票时,双方实质上是买卖增值税专用发票,故而对开票方、受票方应分别以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定罪处罚。^⑥相关人民法院入库案例、指导性案例裁判要旨均明确采纳该观点。^⑦本文不赞同该观点,主要理由如下:

第一,从体系解释视角观察,非法出售或购买增值税专用发票罪的行为对象只能是空白增值税专用发票。尽管我国刑法关于非法出售或购买增值税专用发票罪的规定中未将行为对象限定为空白发票,但从《刑法》第208条第2款的规定可以清晰推知立法本意。具体言之,非法购买增值税专用发票后又虚开或者出售的,分别依照虚开增值税专用发票罪、非法出售增值税专用发票罪定罪处罚。该规定表明,立法者在设置该罪时,已然将非法购买增值税专用发票的行为,预设为可进一步实施虚开、出售等后续行为的前序行为。在规范意义上,非法购买增值税专用发票罪的设立实质上是将后续的虚开、非法出售增值税专用发票罪的预备行为予以实行化。然而,若增值税专用发票上已经完整记载交易主体名称、税号、开户银行及账号、品名、数量、金额、税率、税额等票面信息,即属于已填开完毕的发票,则该发票既无法再被虚开,亦不具有二次流通的价值。只有当交易标的系空白增值税专用发票时,购买者后续实施的“又虚开或者出售”行为才具

^⑤ 参见前注②,最高人民法院刑事审判第一、二、三、四、五庭编书,第111-119页。

^⑥ 参见前注⑦,滕伟等文,第96页;前注⑬,欧阳本祺文,第73页;唐久英:《给予、收取开票费可构成非法购买、出售增值税专用发票罪》,载《人民司法》2019年第26期,第24页。

^⑦ 参见山东省济南市市中区人民法院(2019)鲁0103刑初556号刑事判决书;前注②,最高人民法院刑事审判第一、二、三、四、五庭编书,第106-110页。

有经济活动意义上的可能性。这种逻辑上的排他性说明,立法者预设的规制对象仅限于空白增值税专用发票的非法交易行为。^{③⑧}实践中亦有司法案例裁判要旨采纳了这一观点:“虚开增值税专用发票罪与非法购买增值税专用发票罪存在较为明确的界限,其关键在于犯罪嫌疑人购买的增值税专用发票是否已经被虚开。若已经被虚开,则购买该发票的犯罪嫌疑人涉嫌虚开增值税专用发票罪;若依旧是空白发票的,则购买该发票的犯罪嫌疑人涉嫌非法购买增值税专用发票罪。”^{③⑨}

第二,从税法的基本原理考察,增值税专用发票的核心功能为抵扣功能:开票方通过开具发票代国家收取增值税,形成自身应上缴的销项税额;受票方预先垫付该部分税款,进而取得相应的进项税额,依法享有抵扣(要求退税)的权利。可见,开具与接受增值税专用发票,其实质为增值税税款的代收与垫付行为,核心围绕税款抵扣权的创设与行使展开。实践中,开票方收取开票费、税点,其交易目的在于为受票方开具不实计税信息发票,使其获得虚假抵扣权,对价对应的是虚开行为,而非买卖已经填开交易主体、税号、品名、数量、价格、税率、税额等信息的纸质或者电子凭证本身。^{④⑩}若无视这一本质,将此类开具、受票行为解释为买卖发票,则所有支付开票费、税点的虚开行为都将被认定为非法出售或非法购买增值税专用发票。这将从根本上混淆虚开增值税专用发票罪与非法出售、购买增值税专用发票罪的界限,导致罪名适用出现偏差,在法理上难言妥当。

第三,从规范分析视角来看,非法出售增值税专用发票罪与非法购买增值税专用发票罪作为典型的对向犯,二者的法定刑配置存在显著悬殊:前者最高可判处无期徒刑,后者最高仅可判处五年有期徒刑。刑罚轻重的鲜明对比,足以表明非法出售行为的不法程度显著高于非法购买行为。若将以收开票费、税点为对价实施的虚开行为认定为非法出售增值税专用发票罪,则行为人可能面临无期徒刑的重刑;而实施对向行为的购买方(受票方),至多仅被判处五年有期徒刑。但从行为实质危害性观察,此类被认定为“非法出售”的虚开行为本身无法直接利用涉案发票抵扣税款,真正能够直接凭借虚开的发票实施骗抵税款、侵害国家增值税征管秩序与税款利益的,反而是非法购买方。依此逻辑推演,似乎购买行为的不法程度理应重于出售行为,其实不然,从刑法规定来看,非法出售行为的刑罚要明显重于非法购买行为。问题是,立法上何以作此规定?究其本质原因,在于前者向不特定人出售的是空白且真实的增值税专用发票,导致任何购买该发票的行为人都可能再予以虚开或者出售。^{④⑪}

第四,从历史解释维度审视,非法购买增值税专用发票行为,是相对于增值税专用发票合法领购行为而言的。该罪侵害的法益为发票领购管理制度,行为对象应限于空白增

^{③⑧} 参见张明楷:《危害税收征管罪的体系解释》,载《财经法学》2025年第4期,第12页;童惠筠、周彧卉、陈颖:《“以骗抵税款为目的”视角下虚开增值税专用发票行为研究》,载《中国检察官》2025年第16期,第26页。陈兴良、周光权、刘艳红、刘剑文教授亦持该观点,参见前注^{②⑨},最高人民法院刑事审判第一、二、三、四、五庭编书,第225页。

^{③⑨} 安徽省黄山市歙县人民法院(2018)皖1021刑初54号刑事判决书。

^{④⑩} 参见前注^{③⑧},童惠筠、周彧卉、陈颖文,第26页。

^{④⑪} 参见前注^{③⑧},张明楷文,第13页。

增值税专用发票。在金税工程运行之前,发票开具、核验高度依赖人工操作;加之发票管控技术相对落后,行为人从税务机关以外的主体非法购买空白增值税专用发票后,大多可成功申报抵扣,因而非法买卖空白增值税专用发票的行为十分猖獗。故立法专门设立非法出售增值税专用发票罪、非法购买增值税专用发票罪,用以严惩破坏增值税专用发票管理秩序、侵害国家增值税税款利益的行为。然而,随着金税工程的推进,特别是全面数字化电子发票的普及,发票监管模式正式由“以票控税”迈向“以数治税”的新阶段:发票开具方式从传统纸质开票逐步转为线上电子开具,票面数据同步实时归集至税务系统,纳税人原则上无需再向税务机关申领纸质空白增值税专用发票。如此一来,传统场景中非法买卖空白纸质增值税专用发票的行为已近乎绝迹,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的历史使命已基本完成,不宜再扩大其适用范围。

2. 宜以虚开发票罪定罪处罚

根据《危害税收征管案件解释》第10条第2款的规定,不以骗抵税款为目的而实施虚开增值税专用发票行为的,不以虚开增值税专用发票罪论处,构成其他犯罪的,依法以其他犯罪追究刑事责任。其中存在的争议是,该款中所指其他犯罪的范畴是否包含虚开发票罪?换言之,无骗税目的的虚开增值税专用发票行为,可否认定为虚开发票罪?

肯定论认为,增值税专用发票除具有进项税额的抵扣功能外,同时承载普通发票所具有的商事交易记账、会计核算凭证等功能。不以骗抵税款为目的实施的虚开增值税专用发票行为同样妨害发票管理秩序,损害发票的公共信用。据此,虚开增值税专用发票罪与虚开发票罪并非互斥关系,而是特别法条与一般法条的关系。^④由此,无骗抵增值税税款目的、未因抵扣行为造成国家税款被骗损失的虚开行为不能认定为虚开增值税专用发票罪,但行为人所虚开的发票完全可能被用于虚列企业经营成本以偷逃企业所得税、变票偷逃消费税,或用于骗取财政科研资金、政府财政补贴、私分国有资产、洗钱等不法目的,严重损害发票管理制度,侵蚀发票的公共信用,应以虚开发票罪定罪处罚;其目的行为构成逃税罪、贪污罪、诈骗罪、私分国有资产罪、洗钱罪等犯罪的,两行为之间存在手段与目的的牵连关系,应从一重罪处断。

否定论认为,鉴于虚开发票罪的对象被限定为增值税专用发票之外的普通发票,基于增值税专用发票与普通发票的功能性差异,两者之间是互斥关系,故不应将虚开发票罪理解为发票虚开类犯罪的“兜底”罪名。^⑤

本文认为,我国《刑法》第205条之一虚开发票罪的罪状表述为“虚开本法第二百零五条规定以外的其他发票”,从文义上看,似将虚开增值税专用发票的行为排除在该罪规制范畴之外。但实际上,这里的“本法第二百零五条规定以外”属于界限要素,而不

^④ 参见前注^②,田宏杰文,第228页;陈金林:《虚开增值税专用发票罪的困境与出路——以法益关联性为切入点》,载《中国刑事法杂志》2020年第2期,第57页。

^⑤ 参见王新:《虚开发票罪的刑法解释与限缩适用》,载《法学》2026年第5期,第69页;任素贤:《涉税刑事案件办理指南》,法律出版社2026年版,第421-425页。

是真正的构成要件要素。^{④④} 界限要素,又称为表面的构成要件要素或虚假的构成要件要素,是指刑法条文中设立的,无需为犯罪成立所必需的违法性、有责性提供根据,而仅仅是为区分相关犯罪(包括同一犯罪的不同处罚标准)的界限提供根据的要素。例如,《刑法》第153条规定的“本法第一百五十一条、第一百五十二条、第三百四十七条规定以外”的货物、物品这一要素,只是对区分不同的犯罪起作用,属于表面的构成要件要素。因此,误将贵重金属当作普通金属走私出境的,有成立走私普通货物、物品罪的余地。^{④⑤} 按照该解释逻辑,既然虚开发票罪条款中“本法第二百零五条规定以外”的其他发票属于表面的构成要件要素,那么,该罪的行为对象并非仅限于增值税专用发票以外的普通发票,而是包含增值税专用发票在内的全部发票类型。据此,所有虚开发票的行为,只要其罪量达到定罪标准,均可构成虚开发票罪。当然,倘若行为人利用虚开增值税专用发票骗抵税款的,则应成立虚开增值税专用发票罪。值得关注的是,学理上亦有与这一解释逻辑结论一致的解释方案:《刑法》第205条之一规定了虚开发票罪,其行为表述为虚开“本法第二百零五条规定以外的其他发票”。这里的“规定”,是指规定为犯罪。由于以骗取国家税款为目的虚开增值税专用发票的行为已经被《刑法》第205条规定为犯罪,因而当然不能构成虚开发票罪。然而,不以骗取税款为目的虚开增值税专用发票的行为,并没有被《刑法》第205条规定为犯罪,仍然可以涵括在《刑法》第205条之一虚开其他发票的构成要件之内,完全可以认定为虚开发票罪。^{④⑥}

从实务来看,上述观点亦获得相关司法裁判要旨的认可:从实质解释的角度看,不以骗抵税款为目的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,此时虚开的发票虽然名义上属于增值税专用发票,但实质上仅是起到记载交易行为、收付款原始凭证作用的普通发票;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,又损害了财务会计管理制度和经营活动记录的真实性,应当以虚开发票罪追究刑事责任。^{④⑦}

四、结 语

虚开增值税专用发票罪属于侵害国家增值税税款安全的特殊涉税诈骗类犯罪,其典型特征为以虚开的增值税专用发票为手段,利用增值税的抵扣机制骗取国家税款,侵害国家税收利益。司法实践应当立足本罪骗抵税款的本质,严格适用《危害税收征管案件解释》所确立的核心规则,维护类案法律适用的统一与公正。一方面,应严厉惩治以虚开的增值税专用发票骗抵国家税款的行为,切实维护国家增值税税款安全;另一方面,应

^{④④} 参见前注^⑫,张明楷书,第1250页。

^{④⑤} 参见张明楷:《犯罪构成体系与构成要件要素》,北京大学出版社2010年版,第255-257页。

^{④⑥} 参见前注^⑭,陈兴良文,第69页。

^{④⑦} 参见新疆维吾尔自治区高级人民法院生产建设兵团分院(2024)兵刑终2号刑事判决书;采同样观点的裁判,可参见前注^⑳,最高人民法院刑事审判第一、二、三、四、五庭编书,第94-102页。

当纠正对本罪保护法益的片面理解,防止因规范认知偏差,将不具有骗税目的,或不会因抵扣造成国家税款被骗损失的虚开行为认定为本罪,不当扩张本罪的处罚范围。与此同时,还应当准确把握《刑法》第 205 条与《刑法》第 205 条之一之间的关系。具体言之,两个条文之间并非互斥关系,而是特别法条与普通法条的关系,故此,对于实施虚开行为但因欠缺骗抵税款目的,或客观上不具有造成税款被骗损失的危险,而不能认定为虚开增值税专用发票罪的,仍可按照虚开发票罪予以评价。唯有坚持法益导向下的实质解释,方能精准定罪量刑,不枉不纵,真正达成有效保护国家税收利益与合理保障市场主体利益的有机统一。

Abstract: The crime of falsely issuing special VAT invoices is an economic fraud crime targeting state VAT revenue. The legal interest presents a two-tier structure: state VAT revenue security constitutes the substantive legal interest, while the regulatory order of special VAT invoices serves as the instrumental legal interest. As a consequential offence, the perpetrating act lies in using falsely issued invoices to defraud and offset state tax, with the offence consummated upon causing actual losses to state VAT revenue. The liability of participants in this crime must be determined individually; specifically, accomplices who falsely issue special VAT invoices for others or facilitate false invoicing transactions usually seek to obtain ‘invoicing fees’, while passively allowing the result of state tax losses to occur. The key to distinguishing ‘defrauding state taxes’ under this crime from ‘false offsetting’ in tax evasion lies in whether the actor has actually paid input tax based on genuine transactions. If there are no genuine transactions or the falsely issued amount exceeds genuine transactions, using falsely issued invoices to defraud and offset state tax constitutes this crime. In contrast, if genuine business operations exist and input tax has been paid, but the actor improperly claims a credit for non-deductible items or refuses to file a reversal declaration for input tax credit, such conduct constitutes tax evasion in the form of falsely offsetting input tax. For acts of falsely issuing invoices without the intent to defraud and offset state tax credits, even where the recipient pays ‘invoicing fees’ to the issuer, such acts shall not constitute the crime of illegally buying or selling invoices. Instead, they shall be deemed the crime of issuing false invoices. Moreover, if the intended act constitutes another crime, the actor shall be convicted and punished for the offence carrying a heavier statutory penalty.

(责任编辑: 王 楷)