



编者按 《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》第10条第2款对虚开增值税专用发票罪作出了“出罪”规定,但这一解释并未提及虚开发票罪的“出罪”条件。实践中,对于虚开发票罪是否也适用该“出罪”条款存在不同理解,这关系到发票虚开类罪中罪与非罪、此罪与彼罪的界定问题。为此,编辑部邀请法学专家与检察实务人士从两罪的立法初衷、侵害法益等角度进行探讨,敬请关注。

“未造成国家税款损失”可作为虚开发票罪“出罪”事由

□ 王新



对于司法实践中存在的虚开增值税专用发票罪认定难点问题,2024年《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》(下称《解释》)第10条第2款从“目的+害结果”两维度,在后端设置了“出罪口”,发挥了限缩适用的作用。据此,对于“不以骗抵税款为目的”的虚开增值税专用发票行为,理论界与实务界已经达成共识,认为“没有因抵扣造成税款被骗损失”,故不以虚开增值税专用发票罪论处。但是,对此能否直接认定为虚开发票罪的问题,却存在认识分歧。有司法人员在无法认定虚开增值税专用发票罪的情况下,滑向了虚开发票罪,甚至将其作为发票虚开类犯罪的“兜底”罪名。这需要从刑法解释和罪刑均衡的角度进行辨析。

法律渊源与立法目的

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,全国人大常委会在1995年10月通过的《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,以行为对象与危害行为的组合为标准,建立起“三种发票+五种行为”的惩治发票类犯罪的罪名体系。1997年修改后的刑法予以沿袭。其中,立足于发票的功能,立法者将发票划分为两个类别三种形态,并以此作为建立发票类罪名体系的基础:一类是专用发票,它不仅具有普通发票所具有的记载价款以作为财务收支记账凭证的功能,还兼有抵扣税款等特殊的作用,包括增值税专用发票和具有出口退税、抵扣税款功能的发票;另一类是普通发票,即不具有出口退税、抵扣税款功能的其他发票。对于虚开的行为对象,立法者只设置了增值税专用发票和用于骗取出口退税、抵扣税款发票这两种专用发票,不包括普通发票。

随着“金税工程”的推行,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转向普通发票,不仅直接诱发逃税等税收违法犯罪行为,还为财务造假、贪污贿赂、挥霍公款、洗钱等违法犯罪行为提供了条件,具有严重的社会危害性。为了加大对虚开发票行为的打击力度,刑法修正案(八)增设“虚开发票罪”,将虚开刑法第205条规定以外的其他发票的行为规定为犯罪,从而严密了虚开发票类犯罪的刑事法网。从有关增设虚开

发票罪的说明来看,虚开发票行为之所以被纳入刑法规制的范围,主要是防范由于虚开发票行为所引发的逃税行为,以实现防止国家税款损失的规范目的。

在体系位置上,虚开增值税专用发票罪与虚开发票罪同属于危害税收征管犯罪,二者在保护国家税收征管秩序的核心法益上具有一致性,均以保护国家税收利益为根本目的。虚开发票罪的独特性体现在其通过规制虚开普通发票的行为,针对性防范行为人利用普通发票在财务核算中的作用来实施逃税等危害税收征管的行为,防止国家税款因虚开行为而流失。至于利用虚开发票所实施的财务造假、贪污贿赂等其他衍生性犯罪,从处于上游的虚开发票罪与位于下游的相关犯罪之关系看,只是增设虚开发票罪的附带性预防效果,并没有偏离设立本罪是防止国家税款损失的规范性基础。

增值税专用发票与普通发票的功能差异:非包容关系

根据刑法第205条之一的罪状描述,“虚开本法第二百零五条规定以外的其他发票”是虚开发票罪的行为对象,这不仅关系到虚开发票罪的打击“半径”,还涉及虚开发票罪与虚开增值税专用发票罪的竞争适用问题。

在刑法学界,有学者分别从“本法第二百零五条规定以外”属于界定要素而非真正的构成要件要素,以及将该规定解释为“本法第二百零五条规定为犯罪以外”之两种路径,认为虚开发票罪的对象也包括增值税专用发票,即使虚开的是增值税专用发票,也可将其纳入刑法第205条之一的文义范围。这属于学理解释的结论,还有待进一步商榷。与此相对应,最高法刑事审判第四庭有关负责人在其所撰《〈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》一文中指出:“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。”从立法渊源看,2005年12月,全国人大常委会通过《关于〈中华人民共和国刑法〉有关出口退税、抵扣税款的其他发票规定的解释》,规定“其他发票”是指“除增值税专用发票以外的,具有出口退税、抵扣税款功能的收付款凭证或者完税凭证”。该立法解释明确采取“功能说”立场,奠定了认定发票类犯罪的规范基础。有鉴于此,笔者认为,应以发票的功能作为“黄金分割线”,以此辨析虚开普通发票罪与虚开增值税专用发票罪的竞合适用问题。

增值税作为间接税或者价外税,是我国税收的“重仓”。增值税专用发票的核心功能是作为增值税的抵扣凭证,直接关联增值税税款的抵扣与缴纳,是增值税征管体系的核心载体。基于抵扣税款是增值税发票的专有功能,行为人通过虚开增值税专用发票,就会骗取进项税额的抵扣,造成增值税税款被骗的损失,这是我国刑法在发票类犯罪体系中重点打击的犯罪类型。相对而言,普通发票就不具备直接抵扣税款的功能,但其作为经济活动的原始凭证,是企业核算成本、费用的重要依据,也是企业所得税、个人所得税等税种计缴的基础。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。这决定了设立虚开发票罪具有自身独特的规范目的,即专门规制利用普通发票的财务核算功能实施的逃税行为,防止企业所得税等税种的损失。因此,立足于增值税专用发票与普通发票的功能,两者虽然均属于发票的范畴,但在税收征管中承担的角色各异,分别对应不同税种的征管需求,它们在功能上存在重大的差异。刑法则是从两者不同的功能侧面,在规制发票的虚开环节共同构建起保护国家税收利益的刑事法网。

在刑事规制层面,虚开发票罪中的发票,是特指增值税专用发票以外的发票,并不是“兜底”的一般发票,其与增值税专用发票并非包容关系,而是对立关系。因此,虚开发票罪并不是发票虚开类犯罪的“兜底”罪名。在司法认定时,虽然同为“虚开”

行为,但基于针对的发票对象是增值税专用发票时,就不能简单将不具有骗抵税款目的的虚开增值税专用发票行为直接认定为虚开发票罪,否则属于“张冠李戴”。当前,特别需要防止在虚开增值税专用发票基于“出罪口”而难以认定时,就以法定刑较轻的虚开发票罪来“兜底”适用,否则会导致对这种犯罪的打击面过大。

体系解释:虚开发票罪的“出罪口”设置

从其实规定看,《解释》并没有对虚开发票罪规定“出罪口”。根据刑法规定,虚开增值税专用发票罪的法定刑明显重于虚开发票罪,前者最高可判处无期徒刑,后者最高刑期为七年有期徒刑。从刑法体系解释的立场出发,既然对于同一类罪中社会危害性更大、法定刑更重的虚开增值税专用发票罪设有“出罪口”,对于社会危害性相对较小、法定刑更轻的虚开发票罪,理应适用相同的“出罪”逻辑,以便体现罪刑均衡原则。

国家税收利益的核心在于保障税收入人的及时、足额实现,这是税收征管制度的根本目标。至于发票管理制度,在本质上是以“票控税”的税收征管制度之手段,而非目的。无论虚开的是增值税专用发票,还是普通发票,在法律评价时均应最终聚焦在国家税收利益,应紧扣“国家税款是否损失”这一根本红线。这也是我们“一揽子”解决税收犯罪认定问题的底层逻辑。换而言之,在国家税款没有损失的情形下,对于违反发票管理制度的行为,就不应直接将其等同于对税收实体利益的侵害。也正立于此,对于虚开增值税专用发票的行为,在早期司法实践中,认为仅破坏增值税专用发票管理秩序,但客观上不会造成国家税款流失的,不应以虚开增值税专用发票犯罪论处。在《解释》第10条,则将“没有因抵扣造成税款被骗损失”作为该罪的出罪事由之一。有鉴于此,基于罪刑均衡和刑法体系解释的考量,并且借鉴有关司法解释的相关条款,也应将“未造成国家税款损失”作为虚开发票罪的“出罪口”,即规定为:“虚开发票,未造成国家税款损失,犯情情节轻微的,可以依法不起诉或者免予刑事处罚;情节显著轻微危害不大的,不作为犯罪处理。”

(作者为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。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实务问题研究”的阶段性研究成果)

虚开发票罪具有相对独立的法益侵害

□ 赵博



2024年3月《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》(下称《解释》),在第10条第2款中规定“为虚增业绩、融资、贷款等不以骗抵税款为目的,没有因抵扣造成税款被骗损失的,不以本罪论处,构成其他犯罪的,依法以其他犯罪追究刑事责任”,即对刑法第205条虚开增值税专用发票罪作出了“出罪”规定,这为解决司法实践中认定虚开增值税专用发票罪的罪与非罪提供了法律依据。但随之而来也引发了新的争论:该条款规定的“出罪”条件是否适用于虚开发票罪。笔者认为,考虑到两罪侵害法益与立法保护各有侧重,不能直接以没有造成税款损失为由予以出罪。

两罪侵害法益之异同

发票是一种收付款凭证,在购销商品、提供或接受服务等经营活动中开具、收取,能够证实交易的真实性。由于我国实行“以票控税”的征管模式,因此,发票不仅成为税收管理的工具,更是税收监控的重要抓手。国家通过制定税收征收管理法、发票管理办法等法律法规构建了完整的发票管理制度,并对此加以保护。

增值税专用发票罪于1997年修订刑法时被规定在第三章第六节危害税收征管罪中,立法原因是1994年我国进行税收体制改革,建立了以增值税为主体、消费税和营业税为补充的流转税制度,增值税专用发票具有直接抵扣税款的功能,是购货方抵扣税款的凭证。一些犯罪分子为谋取不法利益,利用虚开增值税专用发票折抵税款的方式偷税、骗税,给国家税款征收造成了重大损失,同时也严重威胁到新税制改革。据此,1995年第八届全国人大常委会第十六次会议通过《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》,设立了虚开增值税专用发票罪,1997年修订刑法时

鉴于虚开增值税专用发票罪与虚开发票罪在侵害法益与立法保护上各有侧重,在立法或司法解释作出明确规定前,《解释》第10条第2款规定的“出罪”条件仅适用于虚开增值税专用发票罪,不宜适用于虚开发票罪。

吸收1995年相关规定的基础上增设了沿用至今的虚开增值税专用发票罪。

基于上述立法背景不难发现,虚开增值税专用发票罪侵害的法益主要表现为直接抵扣税款功能被不法分子利用,通过虚开抵扣税款达到偷税或者骗税的目的,致使国家税款收入遭受重大损失。这也是《解释》对虚开增值税专用发票没有造成国家税收损失而予以出罪的理由所在。

虚开发票罪于2011年被刑法修正案(八)增设,同样被规定在刑法第三章第六节危害税收征管罪中,其原因在于,1997年增设虚开增值税专用发票罪加大了对虚开增值税专用发票行为的打击力度,在相当程度上遏制了虚开增值税专用发票行为,不法分子因而将犯罪目标转移到增值税专用发票以外的其他发票,虚开普通发票的行为由此泛滥,带来了严重的社会危害性。一方面,虚开发票影响税收征管,如虚开发票计人成本或费用,虚增支出降低利润,达到减少应缴企业所得额的效果;另一方面,虚开发票与其它违法、犯罪紧密关联,如通过虚开发票虚构交易规模,进而骗取银行贷款;通过虚开发票套取现金,掩盖资金流向等。

由此可见,与虚开增值税专用发票罪侵害法益不同,虚开发票罪侵害的法益更侧重于发票管理制度。普通发票是经济活动中的收付款凭证,也是税收征管的依据,国家通过法律、行政法规构建发票管理制度,规范企业经营行为,保障国家税收征管安全。立法增设该罪名的初衷是因为虚开发票行为增多带来的社会危害日益严重,行政处罚难以遏制,通过将该行为入刑,不仅可以加大打击力度,同时也完善了惩治发票犯罪的刑事法网。

两罪立法保护之侧重

立法是为了保护法益,行为侵犯了法益,就应当受到惩罚,惩罚的严厉程度与侵犯

法益的严重程度相关。与两罪侵害法益各具侧重相一致,刑法为虚开增值税专用发票罪与虚开发票罪设置了差别巨大的法定刑,虚开增值税专用发票罪最高法定刑为无期徒刑,而虚开发票罪最高法定刑为七年有期徒刑。两罪法定刑的差异,本身就值得重视。

对于虚开增值税专用发票罪,立法保护更侧重于其侵害的税收利益。增值税专用发票最核心的功能就是抵扣税款,这是区别于普通发票的本质特征,行为主体虚开增值税专用发票往往就是为了利用这一核心功能,通过抵扣税款以达到逃税、骗税的目的。立法者增设虚开增值税专用发票罪的初衷是打击逃税、骗税行为,保护国家税收利益。税收是国家经济和社会发展的命脉,其作用贯穿于财政收入、经济调控、社会公平等多个层面,因此,对虚开增值税专用发票罪设置了更严厉的刑罚。而对于虚开增值税专用发票罪所侵犯的发票管理制度,这是所有发票类犯罪必然侵犯的法益,但并非立法者单独设立该罪名所要专门保护的法益。

对于虚开增值税专用发票罪,立法保护更侧重于其侵害的发票管理制度。普通发票是经济活动中的收付款凭证,也是税收征管的依据,国家通过法律、行政法规构建发票管理制度,规范企业经营行为,保障国家税收征管安全。立法增设该罪名的初衷是因为虚开发票行为增多带来的社会危害日益严重,行政处罚难以遏制,通过将该行为入刑,不仅可以加大打击力度,同时也完善了惩治发票犯罪的刑事法网。

当然,造成国家税款损失虽然不属于虚开发票罪的构成要件,但却是量刑时需要考虑的重要因素。没有造成国家税款损失的,在量刑时应当给予一定程度的从轻,这不仅是罚当其罪的具体体现,更是罪责刑相适应原则的基本要求。

通过虚开普通发票减少应缴企业所得税等,但立法保护更倾向于其侵害的发票管理制度,维护发票管理的有序、稳定,并为此配置了比较而言轻一些的刑罚。

《解释》第10条第2款规定适用之理解

鉴于虚开增值税专用发票罪与虚开发票罪在侵害法益与立法保护上各有侧重,在立法或司法解释作出明确规定前,《解释》第10条第2款规定的“出罪”条件仅适用于虚开增值税专用发票罪,不宜适用于虚开发票罪。

对于虚开增值税专用发票罪,骗抵税款的目的是构成犯罪的本质要求,这与增设该罪名时的立法初衷一脉相承,更与增值税专用发票最核心的功能相契合。在虚开的增值税专用发票被用于抵扣造成税款损失的情况下,如果没有相反证据,就可以推断行为人主观上具有骗抵税款的目的。《解释》第10条第2款规定的“出罪”条件仅适用于虚开增值税专用发票罪,不宜适用于虚开发票罪。

对于虚开增值税专用发票罪,骗抵税款的目的是构成犯罪的本质要求,这与增设该罪名时的立法初衷一脉相承,更与增值税专用发票最核心的功能相契合。在虚开的增值税专用发票被用于抵扣造成税款损失的情况下,如果没有相反证据,就可以推断行为人主观上具有骗抵税款的目的。《解释》第10条第2款规定的“出罪”条件仅适用于虚开增值税专用发票罪,不宜适用于虚开发票罪。

对于虚开增值税专用发票罪,骗抵税款的目的是构成犯罪的本质要求,这与增设该罪名时的立法初衷一脉相承,更与增值税专用发票最核心的功能相契合。在虚开的增值税专用发票被用于抵扣造成税款损失的情况下,如果没有相反证据,就可以推断行为人主观上具有骗抵税款的目的。《解释》第10条第2款规定的“出罪”条件仅适用于虚开增值税专用发票罪,不宜适用于虚开发票罪。

对于虚开增值税专用发票罪,骗抵税款的目的是构成犯罪的本质要求,这与增设该罪名时的立法初衷一脉相承,更与增值税专用发票最核心的功能相契合。在虚开的增值税专用发票被用于抵扣造成税款损失的情况下,如果没有相反证据,就可以推断行为人主观上具有骗抵税款的目的。《解释》第10条第2款规定的“出罪”条件仅适用于虚开增值税专用发票罪,不宜适用于虚开发票罪。

当然,造成国家税款损失虽然不属于虚开发票罪的构成要件,但却是量刑时需要考虑的重要因素。没有造成国家税款损失的,在量刑时应当给予一定程度的从轻,这不仅是罚当其罪的具体体现,更是罪责刑相适应原则的基本要求。

(作者为河北省廊坊市安次区人民检察院检察官)



□ 李南

《关于办理侵犯知识产权刑事案件适用法律若干问题的解释》(下称《解释》)对销售假冒注册商标的商品罪作出重大修订,其第5条明确规定“销售金额(5万元以上)与‘未销售商品的货值金额(达到销售金额标准三倍以上)’均纳入‘其他严重情节’的认定范畴。然而,当同一案件中并存已销售金额与未销售货值金额时,如何计算以判定量刑区间,实践中存在不同观点。该争议直接关乎是否构罪、是否适用升格刑期,亟须从法理与实务层面厘清。

当前,司法实践中,针对这类问题,主要存在以下三种观点:一是独立评价说。主张销售金额单独作为入罪及量刑依据,未销售的货值金额仅作为酌定从重情节,二者不作累计计算。仅在销售金额未达入罪标准时,才需要与未销售商品的货值金额直接相加,判断是否在销售金额标准三倍(15万元)以上。二是直接相加说。在销售金额未达入罪标准时,与独立评价方式相同。但涉及量刑升格时,主张将销售金额与未销售的货值金额直接相加。有的认为,总和超过销售金额升格标准(50万元)即适用升格量刑;有的则认为,总和需超过未销售的货值金额升格标准(150万元)方可升格。三是加权相加说(销售×3+未销售)。无论销售金额是否达到入罪标准,均对销售金额乘以系数3后与未销售货值金额相加,再以未销售的货值金额升格标准(150万元)作为量刑升格阀值。

笔者认为,独立评价说和直接相加说存在法理缺陷,具体理由是:

独立评价说存在三重法理缺陷。一是违反司法解释明文规定。《解释》第5条第2款明确规定“销售金额与货值金额合计达到本条前款相应规定标准十倍以上”即构成特别严重情节,未限定“销售金额不足入罪标准”为前提,独立评价说与之明显冲突。二是背离立法目的。已销售行为造成实际市场混淆,未销售部分反映犯罪规模及主观恶性,二者共同体现社会危害性。《解释》将未销售的货值金额纳入“其他严重情节”,旨在实现全面评价。若仅将未销售部分作为酌定情节,将弱化对行业行为的打击力度。三是导致量刑失衡。例如,已销售金额5万、未销售的货值金额146万,已销售部分可以包容评价为未销售,二者总和超过150万,但依独立评价说不升格量刑,造成罚不当罪;反之,若未销售部分单独达到150万元即升档,则出现“未销售处罚重于已销售”的悖论。

直接相加说虽便于操作,但其漏洞更为显著。一是混淆既遂危害差异。已销售行为已实际侵害商标权并误导消费者,危害性远高于未销售状态,将二者等值相加,实质是将未遂等同于既遂处理,违反刑法第23条对未遂犯从宽处罚原则,或变相降低既遂犯惩处力度。二是升格标准存在逻辑错位。无论以销售金额50万元或货值金额150万元作为升格阀值,均是将不同性质数额(受害与危险)按同一危害性标准评价,违背法益侵害原理。三是曲解司法解释本意。《解释》第5条将未销售入罪标准设定为已销售标准的3倍,体现立法者对未销售危害性的量化评价。直接相加等同否定该比例关系,构成对司法解释的隐性抵触。

鉴于上述分析,笔者认为,加权相加说是平衡法益保护与罪刑相适应原则的最优路径,其正当性体现于以下三个维度。

一是符合犯罪形态的刑法评价原理。刑法对既遂与未遂的区分评价需反映社会危害性的阶梯性差异。《解释》第5条将未销售货值金额的入罪门槛设定为销售金额的3倍,隐含“未遂行为的社会危害性约等于既遂1/3”的规范评价逻辑。加权相加说通过将已销售金额乘以系数3,实质是将既遂危害性还原至与未遂相当的基准线后合并计算,确保入罪与量刑升格仅适用于整体危害性达到法定阈值的案件,实现实质正义。

二是实现罪责刑相适应的司法实践需求。独立评价说与直接相加说可能导致罪刑失衡。例如,销售金额49万元、未销售货值金额9万元,按照独立评价说、直接相加说第二种观点均不升档,基准刑为三年以下有期徒刑;如果按照行加权相加说(49×3+9=156万元),则可升档,基准刑为三年以上十年以下有期徒刑。该案例与销售金额50万元、无国货的危害性相当。再如,销售金额4万元、未销售货值金额138万元,直接相加为142万元,按照独立评价说、直接相加说第二种观点均不升档;按照加权相加说(4×3+138=150万元),则可升档。该案例与销售金额5万、无国货的情形相比,危害性更甚。因此,加权模式通过动态折算弥合既遂危害差异,可以避免刑罚畸轻畸重。

三是维系刑法体系逻辑自治且符合司法解释文义。一方面,在生产、销售伪劣产品罪中,2008年《最高人民检察院、公安部关于公安机关管辖的刑事案件立案追诉标准的规定(一)》规定,伪劣产品销售金额不满五万元,但将已销售金额乘以三倍后,与尚未销售的伪劣产品货值金额合计十五万元以上的应予立案追诉,其核心逻辑是将未销售部分折算为等效既遂危害后果入罪。在销售假冒注册商标的商品罪中,采用加权相加说系