

对虚开增值税专用发票行为认定标准的思考

郭滨辉(副教授)

【摘要】虚开增值税专用发票行为伴随着增值税制度的确立而出现,随着经济的快速发展,增值税专用发票虚开手段及虚开类型亦不断变化。相对于业务形式的推陈出新,虚开行为的认定标准明显滞后。基于此,对虚开增值税专用发票的概念由来及缺陷,虚开认定标准的调整及弥合,以及以“三流”一致为基础的现行认定标准存在的问题进行了详尽论述,并针对虚开行为认定标准的进一步完善提出建议。

【关键词】虚开;增值税专用发票;行为认定;三流一致

【中图分类号】F810.42 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2019)21-0168-4

一、虚开增值税专用发票概念及其缺陷

(一)虚开增值税专用发票概念的历史由来

我国1979年引入增值税制度,1994年对增值税进行了较为彻底的改革,实行凭增值税专用发票抵扣制度,并在全国范围内推行。1995年全国人大常委会发布《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》(以下简称“决定”),第一次提出了虚开增值税专用发票(以下简称“专票”)的概念。1996年,最高人民法院发布了《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),首次从刑事立法的角度给出了虚开的定义。该文件以是否存在真实交易为基础将虚开分为三种类型:一是无货虚开,即不存在货物购销或者未提供或接受增值税应税劳务而为他人及为自己、让他人为自己、介绍他人开具增值税专票。二是有货虚开,即存在货物购销或者提供或接受了增值税应税劳务但为他人及为自己、让他人为自己、介绍他人开具数量或者金额不实的增值税发票。三是有货代开,即存在实际经营活动,但让他人为自己代开增值税专票。1997年,《中华人民共和国刑法》将

决定中关于虚开的定义吸收进第二百零五条,一直沿用至今。2010年,新修订的《中华人民共和国发票管理办法》(以下简称“办法”)使用了虚开的概念,在行政法中第一次出现了虚开的立法。该办法定义的虚开,重点表现在开具的发票与实际经营业务情况不符。另外还借鉴了刑法中关于虚开主体的分类,即为他人以及为自己虚开、让他人为自己虚开和介绍他人虚开。

(二)虚开增值税专用发票概念的缺陷

虚开增值税专票定义中的重点是“何为虚开”的问题。无论是现行刑法还是行政法规,都只是笼统地规定了虚开的主体及表现,并未给出具体认定标准。笔者认为“虚开”概念存在如下缺陷:

1. 虚开在刑法和行政法上的概念区分不够明确。虚开增值税专票的定义最初来源于法发[1996]30号文件,属于刑法上的概念。办法中规定的“虚开”,沿用的亦是被当前社会所普遍接受的刑法概念,并未重新界定虚开的含义。其虚开的三个主体与刑法完全一致,只不过以“与实际经营业务不符”笼统涵盖了虚开的内容。从法理上讲,行政违法行为与刑事犯罪行为的社会危害程度是不同的。虚开增值税专票的行政违法行为以扰乱正常的增值税发票管

【基金项目】广东省普通高校重点科研平台和科研项目之特色创新类项目“虚开增值税专用发票行为的认定研究”(项目编号:2018WTSCX174)

理秩序为前提,刑事犯罪则强调对税收征管秩序的危害,即强调行为人具有骗取国家税款的目的及造成国家税款损失的结果,但均未在两类“虚开”概念的文义中表述出来。本文认为,应从两方面理解刑事虚开与行政虚开的关系:一是从概念而言,发票管理办法与刑法上的虚开,应理解为含义相同;二是在刑事认定上,决定虽未强调“虚开”犯罪行为要以骗取国家税款为目的,结合当时特定的时代背景,其本意应是针对行为人是骗取国家税款为目的的^[1]。

2. 虚开行为主体的身份界限不够严密。根据刑法及行政法中关于虚开的定义,虚开行为主体包括:为他人以及为自己虚开构成主动虚开的主体,让他人为自己虚开中对方构成被动虚开的主体,介绍虚开构成居间人身份的虚开主体。无论何种虚开,都存在主动或被动的情况。而被动地被要求虚开或被动地接受虚开,其主观恶劣性远小于主动虚开。若被动虚开行为中不存在侵占国家税款的目的,其社会危害性更小。由于对虚开行为主体的身份划分比较笼统,导致相当一部分情况下实务认定中将各类行为主体一概而论,处理和处罚之间没有明显界限,这种情况对被动虚开方显失公平。

3. 虚开概念具有历史局限性。根据法发[1996]30号文件,虚开定义中之所以仅列举三种虚开形式,一方面是由于20世纪90年代业务形式较为单纯;另一方面,1999年生效的合同法承认行纪行为、委托行为等民事代理行为,允许合同主体的变更行为,在动产交付方式上,承认指示交付、占有改定等交付形式。该种前提下,现今仍单纯地以虚开概念中三个表现来归纳虚开的标准已明显滞后。

二、虚开增值税专用发票行为的认定标准及弥合

根据《国家税务总局关于加强增值税征收管理若干问题的通知》(国税发[1995]192号),纳税人购进货物或增值税应税劳务、支付运输费用的,支付款项的单位必须与开具抵扣凭证的销货单位及提供劳务的单位一致才能抵扣进项税额。这就要求行为人购销货物、劳务或服务的物流、发票流、资金流(“三流”)相一致。上述文件仅是对增值税进项税额抵扣条件的规范,并未提及增值税专票的虚开行为的认定标准。但由于虚开增值税专票行为的行政及刑事概念表述皆较为简单,缺乏具体认定标准,税务机关逐渐以“三流”是否一致作为判断增值税专票是否虚开的重要条件^[2]。尽管国税发[1995]192号文件比较

老旧,但截至目前仍未被新的税收政策取代,该文件对实务中虚开增值税专票行为的认定产生了重要影响。又由于虚开定义的缺陷,虚开增值税专票行为的认定以“三流”是否一致为基础,经历了不断调整及弥合的过程。

(一)以善意取得制度区分虚开主体的身份界限

根据《国家税务总局关于纳税人取得虚开的增值税专用发票处理问题的通知》(国税发[1997]134号)及《关于〈国家税务总局关于纳税人取得虚开的增值税专用发票处理问题的通知〉的补充通知》(国税发[2000]182号),无论受票方与销售方是否存在真实交易,只要受票方取得的增值税专票不是由销售方开具,购货方以该发票抵扣税款或办理出口退税的,即按偷税或骗取出口退税处理。“一刀切”式的处理,在购货方不知其取得的增值税专票是销售方虚开的情况下,引起了严重的税企对立。因此,国家税务总局借鉴民法中善意第三人的概念,出台了《关于纳税人善意取得虚开的增值税专用发票处理问题的通知》(国税发[2000]187号)。结合对广东省国家税务局的国税函[2007]1240号批复,逐渐形成了虚开增值税专票认定中的善意取得制度。

受票方取得的销售方虚开的增值税专票,同时满足三个条件则构成善意取得:一是购货方与销售方存在真实交易且发票的所有要素与真实情况相符;二是受票方对销售方虚开增值税专票并不知情;三是销售方使用的是销售方所在省的增值税专票。国税发[2000]187号文件强调了专用发票上注明的销售方名称必须与实际相符,排除了销售方由第三方代开发票的情况。因此,上述善意取得制度仅针对被虚开发票获得手段不合法的情况,且必须由销售方开具、发票要素与实际相符。对于善意取得虚开发票的受票方,虽然不以偷税及骗取出口退税论处,但仍不能获得抵扣税款及办理出口退税。只有受票方从销售方处重新取得合法的专用发票,才能获得上述权利。根据国税函[2007]1240号批复,善意取得的受票人被追缴已抵扣的税款不适用加收滞纳金的规定。由此可见,善意取得虚开增值税专票的制度构成及税收待遇较为苛刻。但相对于不区分虚开主体的主观心态及被动身份而简单认定虚开的情况,又是处理上的一大进步。上述善意接受虚开的行为在手工开具增值税专票阶段较为普遍。目前,随着“金税三期”功能的日益强大,国税发[2000]187号文件规定的善意接受虚开已经失去了存在的环境基础。

在尚无新规定出台的情况下,目前认定受票方是否构成虚开的实务中,仍然将主动索取还是被动接受虚开的发票作为一个重要考量因素。

(二)以是否以骗取国家税款为目的作为行为人主观心态的考量因素

虚开定义中,并未对行为主体的主观心态做出具体规范。尽管很多人认为法发[1996]30号文件规定的虚开,应结合时代背景解读,虚开犯罪须以行为人主观上存在骗取国家税款的目的为构成要件,但毕竟文件本身缺乏对行为人主观心态的考量。因此,审判实务中不同法院对于同一类案情的涉嫌虚开案件得出不同判决结果的情况大为存在。该背景下,2004年,最高人民法院召开全国部分法院经济犯罪案件审判工作座谈会,并发布《全国法院经济犯罪案件审判工作座谈会综述》,其中指出了一般情况下不宜认定为虚开犯罪的三种情形:一是为虚增营业额、扩大销售收入的相互对开或环开行为;二是纳税人在经营过程中夸大销售业绩,虚增销售环节,虚开增值税进项或销项专票,未造成国家税款损失的行为;三是为夸大企业经济实力,通过虚开增值税进项专票虚增固定资产但并未抵扣税款,未导致国家税款损失的行为。综合上述三种情况,综述同时强调了构成虚开增值税专票罪的主观心态及客观结果,即虚开的目的不是侵占国家税款且客观上亦未造成国家税款损失,则不宜认定为虚开犯罪。尽管该座谈会综述不具有法律效力,但对实务中法院审理虚开案件的判决倾向产生了较大影响,一定程度上影响了税务行政机关对虚开行为的认定或处罚。

(三)以有条件的有货代开制度缩小虚开的外延

法发[1996]30号文件将有货代开列入虚开增值税专票的范围。但实务中有相当一部分代开增值税专票行为并不具有骗取国家税款的故意,亦未给国家税款造成损失。对所有的代开行为一概以虚开增值税专票认定,显然与业务实质不符。因此,国家税务总局发布《关于纳税人对外开具增值税专用发票有关问题的公告》(2014年第39号公告),规定同时符合三个条件的代开行为,不属于虚开增值税专票行为。最高人民法院研究室的法研[2015]58号复函从刑事认定角度解读了上述公告。综合上述两个文件,不构成虚开增值税专票的代开行为满足的条件包括:一是挂靠方挂靠被挂靠方,并以被挂靠方的名义向受票方进行实际交易,该实际交易属于真实交易;二是被挂靠方向受票方据实开具增值税专票;

三是交易款项由被挂靠方向受票方收取。上述条件强调了票流及资金流的流向,但并未强调物流。即发票必须由被挂靠人开具给受票人,款项必须由受票人支付给被挂靠人,而未强调货物、劳务或服务必须由开票人流向受票人。

三、虚开增值税专用发票行为认定中的现存问题

(一)“三流”一致的传统认定标准亟待改变

以“三流”是否一致判断增值税专票是否虚开,并非出于专门的行政或刑事法律规范,而是源于国税发[1995]192号文件。货物流、发票流、资金流的“三流”一致,其实质是要求发票所记载的交易信息与交易内容相一致。即货物所有权转移的方向、服务提供方向与发票记载相一致;交易双方发生的债权债务关系与发票记载一致。国税发[1995]192号文件将资金流简单规范成纳税人购进货物或劳务服务,其支付款项的单位必须与开具抵扣凭证的销货单位及提供劳务的单位一致的规定是极为片面的。根据我国现行的合同法,行纪行为、委托行为及合同主体的变更行为都会导致与“三流”一致相悖的情形,但上述交易都是合法的;债务的混同、抵销,货物或服务的增值税视同销售行为不存在资金流动;货物的提存、动产的简易交付、指示交付和占有改定皆不是由债务人直接向债权人交付标的物,但上述交付方式都受到合同法的保护,并不影响合同的履行。之所以存在以上情况,一方面是因为合同法生效的时间是1999年,晚于国税发[1995]192号文件。另一方面,经济的发展推动了交易形式的更新,导致国税发[1995]192号文件较滞后。目前,税务机关在执法实践中对“三流”一致的认定标准虽有所变化,但该标准依然是认定虚开的主流做法。另外,涉税刑事案例大多源于税务稽查,由于司法机关工作人员税务专业能力的欠缺,税务稽查结论往往决定了案件的判决结果。“三流”一致的认定标准不但导致实务中存在很多不切实际的问题,更涉及纳税人罪与非罪的界限问题。因此,以“三流”一致为基础判断增值税专票是否虚开的标准亟待进一步规范。

(二)行政认定与刑事认定的程序衔接不够完善

随着对虚开发票、骗取出口退税发票打击力度的不断加大,虚开增值税专票案件的行政认定与刑事认定程序衔接问题日益突出。主要存在两种情形:一是税务机关已经认定为行政虚开的行为。该类行

为被移送司法机关追究刑事责任,若刑事判决书未采用行政处罚决定依据的事实或行政处罚适用的法律或政策依据而判决无罪,说明行政处罚认定的事实不清,适用法律法规错误。但由于刑事判决不能对税务行政处罚的正确与否直接作出认定,该种情形下,虚开的行政再认定须依赖于行政复议或行政诉讼。即使存在行政认定错误,行政相对人往往由于复议或诉讼期限届满而失去诉求纠正的机会。二是税务机关尚未做出认定的行为。若刑事判决书不是基于否认行政处罚依据的事实或法律政策依据,而是依据刑事责任构成。如前所述,符合特定条件的代开增值税专票行为,不以骗取国家税款为目的且未造成国家税款损失的虚开行为,在实务中不宜被认定为犯罪的导向愈来愈鲜明。从法理上,该种行为虽不被认定为刑事犯罪,但侵犯了正常的发票管理秩序。司法及行政机关对该类未予定罪处罚的行为如何进行后续交接,不存在明确规定。

（三）虚开行政处罚中忽视了产生增值税纳税义务的原因行为

增值税是基于货物、劳务及服务的流转而产生的增值额征收的一种税,但为了管理上的方便,采取就流转额全额征税,而增值税专票仅是作为增值税征收管理的载体而存在,并不是征收增值税的原因行为。根据国家税务总局2012年第33号公告,虚开增值税专票对应的销项税额需要补缴税款,取得虚开增值税专票对应的进项税额不得抵扣。该规定人为地割裂了增值税抵扣链条,针对善意的受票方,不能抵扣进项税额明显不合理。对于无货虚开行为,由于未发生真实交易,即不存在增值税纳税义务,对其征收销项税额的做法更加不妥。上述公告中对虚开增值税专票的处罚措施体现的思路是将征收增值税的原因行为与增值税专票的载体功能倒置,将开票本身作为产生增值税纳税义务的原因,忽略了其背后的实质交易关系。

四、完善虚开增值税专用发票认定标准的建议

综上所述,虚开增值税专票行政认定及刑事认定中存在的问题越来越突出,亟待通过制定规范的认定标准加以解决。本文认为,应从以下方面规范增值税专票虚开行为的认定。

1. 对行政认定标准及刑事认定标准进行明确区分。除金额标准外,应从行为人主观心态、被侵害

的社会关系以及造成的危害结果方面对虚开行政违法行为及刑事犯罪行为的具体构成要件做出规范。对于行政违法行为,应以侵害发票管理秩序及税收征管秩序为前提,而不必要求行为人具有虚开及骗取国家税款的故意,更不以造成危害结果为要件。对于刑事犯罪行为,应以行为人是否具有骗取国家税款的目的以及是否造成国家税款损失作为认定罪与非罪的重要界限。同时,进一步划分行政处罚与刑事处罚的时间界限,理顺税务行政机关与司法机关的协作流程,避免对行为人实施过度的财产罚,以体现宽严相济的处罚原则。

2. 改变以主观的“三流”一致为基础的虚开认定思路。本文认为,应从业务流程及业务实质角度,对虚开行为进行科学归类,建立以类别为基础的虚开认定标准。严厉打击以骗取国家税款为目的的无货暴力虚开行为;对于以虚增业绩及营业额,并未造成国家税款损失的无货虚开行为以及各类有货代开行为,即使达到刑事犯罪的金额起点,亦不能认定刑事犯罪行为,而以行政手段加以处罚。同时,应关注伴随经济高速发展产生的新兴业务形式,适时补充完善认定标准,改变税务法律规范滞后于经济发展的局面,从而正确评判行为人,减少税企矛盾。

3. 重视产生增值税纳税义务的原因行为,对虚开行为进行合理财产罚。目前,虚开增值税专票的行政及刑事处罚除罚款或罚金的财产罚外,多辅以不允许接受虚开发票的一方抵扣进项税额、虚开方须缴纳销项税额的规定。对于存在基础交易的有货虚开或代开行为,因产生增值税纳税义务,虚开方理应缴纳销项税额,不允许另一方抵扣进项税额彰显了对虚开的惩戒。但对于无真实交易的虚开,并未发生增值税纳税义务,仅仅由于开具发票而要求虚开方纳税,颠倒了因果关系,对行为人容易产生误导。因此,对于不存在基础交易的虚开,应尊重增值税纳税义务的产生原因,由罚“纳税”转移到完全施以罚金或罚款的财产罚上,以规范处罚手段。

主要参考文献:

- [1] 姚龙兵. 如何解读虚开增值税专用发票罪的“虚开”[N]. 人民法院报, 2016-11-16.
- [2] 张杰. 虚开增值税专用发票认定问题浅见[J]. 财会月刊, 2017(10): 71~73.

作者单位: 广州商学院会计学院, 广州 511363