

## 虚开增值税发票风险及防范

作者：姜冬妮 | 袁世也 | 沈靖

在当前经济形势下，国家为了提振经济，多措并举，出台了多项惠民税收政策。而在提供税收优惠的同时，保障国家财政基本线也是非常重要的。

增值税作为我国第一大税种，对于国家税收收入的稳固以及宏观经济的调控有着重要影响。长期以来，我国采用“以票管税”的增值税征管模式，而在大力推进“金税四期”建设及向“以数治税”转变的监管背景下，对虚开增值税发票行为的管控力度将会进一步加强。

例如，某新三板挂牌公司H公司于2023年8月初发布公告声称其董事长、实际控制人在明知没有真实货物交易的情形下，为骗取抵扣税款，批准、纵容所控制的X公司以支付开票费的方式，让他人为自己（即X公司）虚开增值税专用发票，该实控人因此被法院以虚开增值税专用发票罪判处有期徒刑十一年。相关案例的教训说明，纳税人应当加强对于增值税发票的风险管理，避免因涉嫌虚开增值税发票而承担法律责任。

### 一、虚开增值税发票骗税的实质

我国增值税采用的是抵扣计税法，某一环节的纳税人仅对该环节商品或服务产生的增值额缴纳税款，也即根据当期销售额计算销项税额，同时可以凭借法定凭证扣除其实际承担的由前一环节纳税人缴纳的税款即进项税额。具体而言，除特别规定外，“应纳税额=当期销项税额-当期进项税额”。

其中，可用于扣除的法定凭证主要是指增值税专用发票或其他具有税款抵扣功能的发票（如农产品收购发票，下文以“**增值税专用发票**”作为具有税款抵扣功能发票的代表进行分析），而增值税普通发票一般不具有税款抵扣功能。

增值税专用发票之抵扣功能源于其所具有的证明功能，既证明了交易的存在及其细节，也证明发票所记载的税款已经被缴纳。基于增值税计税原理，正是因为持票人已经为前一环节的纳税人“垫付”销项税额，其才得以请求将已“垫付”的税款作为进项税额进行抵扣。

因此，增值税专用发票既是交易凭证，也是（前一环节的）税款缴纳凭证。纳税人如果虚开了增值税专用发票并用于抵扣税款，则是利用了前述证明功能，在形式上创造出已经“垫付”了税款的假象，从而骗取抵扣的税款。

## 二、虚开增值税发票的风险

### （一）不得抵扣

根据《中华人民共和国增值税暂行条例》第九条，纳税人取得的增值税扣税凭证不符合法律、行政法规或者国务院税务主管部门有关规定的，其进项税额不得从销项税额中抵扣。若已经抵扣，则应当做进项税额转出。

抵扣凭证不符合相关规定的典型情形是虚开发票，而对于何谓“虚开发票”，现行法律法规更多从整体行为类型与主体的角度进行界定。如《中华人民共和国发票管理办法》（以下简称《发票管理办法》）第二十二条将虚开行为分为“（一）为他人、为自己开具与实际经营业务情况不符的发票；（二）让他人为自己开具与实际经营业务情况不符的发票；（三）介绍他人开具与实际经营业务情况不符的发票。”但这一分类除了将“虚开”细化为“开具与实际经营业务情况不符的发票”的不同情形外并未提供更细致的阐释，究竟何种情况下属于与实际经营“相符”或“不符”仍需具体进行判断。

实践中，税务机关通常基于《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）的规定，认为可以抵扣的发票应当满足业务流、发票流和资金流“三流一致”的标准，也即“纳税人购进货物或应税劳务，支付运输费用，所支付款项的单位，必须与开具抵扣凭证的销货单位、提供劳务的单位一致”方能抵扣进项税额，而不符合“三流一致”标准则很可能被认定为行政法意义上的虚开。然而，由于“三流一致”并非前述文件的明文表述且并不能与真实交易完全对应，这一标准的适用性仍存在争议。

### （二）行政处罚

根据《发票管理办法》第三十七条，无论行为人虚开的是增值税专用发票还是增值税普通发票，均按统一标准处罚，除没收违法所得外，“虚开金额在1万元以下的，可以并处5万元以下的罚款；虚开金额超过1万元的，并处5万元以上50万元以下的罚款”。

对于“由他人非法代开发票”的情形，其不符合前述“三流一致”的标准而原则上不得抵扣税款，同时根据前述第三十七条的规定其应当被处以行政处罚。

一般认为，虚开发票行为本身即构成行政违法，不要求实际造成税款损失的结果。如最高人民检察院关于印发《最高人民检察院关于充分发挥检察职能服务保障“六稳”“六保”的意见》的通知（高检发〔2020〕10号）中强调“对于有实际生产经营活动的企业为虚增业绩、融资、贷款等非骗税目的且没有造成税款损失的虚开增值税专用发票行为，不以虚开增值税专用发票罪定性处理……移送税务机关给予行政处罚。”

### （三）行政处罚的例外情形：“善意取得”虚开发票

《国家税务总局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）对“善意取得”虚开发票作出了规定，在满足特定条件下，对购货方不以偷骗税论处，但不予抵扣进项税款。

构成“善意取得”虚开发票的要件包括：1. 购货方与销售方存在真实的交易；2. 销售方使用的是其所在省（自治区、直辖市和计划单列市）的专用发票；3. 专用发票注明销售方名称、印章、货物数量、金额及税额等全部内容与实际相符；4. 没有证据表明购货方知道销售方提供的专用发票是以非法手段获得的。

《国家税务总局关于纳税人对外开具增值税专用发票有关问题的公告》(国家税务总局公告 2014 年第 39 号)则对“善意取得”虚开发票的标准进行了完善, **将满足特定条件的挂靠式代开排除出“虚开”的范畴, 同时可以享受进项税额抵扣。**

此种代开需要满足的条件则包括: 1. 纳税人向受票方纳税人销售了货物, 或提供了应税劳务、应税服务; 2. 纳税人向受票方纳税人收取了所销售货物、所提供应税劳务或者应税服务的款项, 或者取得了索取销售款项的凭据; 3. 纳税人按规定向受票方纳税人开具的增值税专用发票相关内容, 与所销售货物、所提供应税劳务或者应税服务相符; 4. 该增值税专用发票是纳税人合法取得、并以自己名义开具的。

#### (四) 刑事责任

《中华人民共和国刑法》(以下简称《刑法》)第二百零五条与第二百零五条之一分别规定了“虚开增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪”(以下简称“**虚开增值税专用发票罪**”)与“虚开发票罪”。**前者最高可处十年以上有期徒刑或无期徒刑, 后者最高可处二年以上七年以下有期徒刑并处罚金。**

两款罪名都可以由单位构成, 单位犯罪的情形下则实行“双罚制”——对单位处罚金, 并对直接负责的主管人员和其他直接责任人员进行处罚。

在量刑数额方面, 根据《最高人民法院关于虚开增值税专用发票定罪量刑标准有关问题的通知》(法〔2018〕226 号)的规定, 虚开增值税专用发票的税款数额在五万元以上的, 处三年以下有期徒刑或者拘役, 并处二万元以上二十万元以下罚金; 虚开的税款数额在五十万元以上的, 处三年以上十年以下有期徒刑, 并处五万元以上五十万元以下罚金; 虚开的税款数额在二百五十万元以上的, 处十年以上有期徒刑或者无期徒刑, 并处五万元以上五十万元以下罚金或者没收财产。最高人民检察院、公安部关于印发《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(二)》的通知(以下简称《**立案追诉标准规定(二)**》)则将虚开增值税专用发票罪的追诉数额修正为“虚开的税款数额在十万元以上或者造成国家税款损失数额在五万元以上”。

至于虚开发票罪的量刑数额, 《立案追诉标准规定(二)》仅规定在涉嫌“(一)虚开发票金额累计在五十万元以上的; (二)虚开发票一百份以上且票面金额在三十万元以上的; (三)五年内因虚开发票受过刑事处罚或者二次以上行政处罚, 又虚开发票, 数额达到第一、二项标准百分之六十以上的”三种情形时应当追诉, 可以参考认定其属于应受刑法处罚的“情节严重”情形。在何种情形下属于“情节特别严重”而应当适用更高额的法定刑, 则可以参考前述法〔2018〕226 号有关虚开增值税专用发票罪的量刑标准。

目前, 理论和实务界对“是否实施了虚开增值税专用发票的行为就构成虚开增值税专用发票罪”存在争议, 有观点认为只要实施了虚开行为即构成本罪, 也有观点认为本罪以骗取国家税款目的且(或)国家税款损失结果为要件。

近年来, 越来越多的法院倾向采纳“目的+结果”标准, 如最高人民法院在“张某强虚开增值税专用发票案”中认为“被告人张某强以其他单位名义对外签订销售合同, 由该单位收取货款、开具增值税专用发票, 不具有骗取国家税款的目的, 未造成国家税款损失, 其行为不构成虚开增值税专用发票罪。”北京市第二中级人民法院则在“合慧伟业商贸(北京)有限公司等虚开增值税专用发票案”中(该案获评中国财税法学研究会“第二届年度影响力税务司法审判案例”)认为“合慧伟业公司及其实际控制人赵伟因主观上不具有骗取国家税款的目的, 客观上认定造成国家税款损失的证据不足, 因此, 合慧伟业

公司、赵伟的行为不构成虚开增值税专用发票罪。”

然而，即使可能不构成虚开增值税专用发票罪，但不以骗取税款为目的且（或）未造成国家税款损失的虚开行为仍可以成立虚开发票罪，因此虚开发票的刑事责任不容忽视。

### 三、虚开增值税发票的风险管理

鉴于前述虚开行为涉及的严重法律风险，纳税人应当做好开票与受票过程中的风险管理。

#### （一）加强内部信息化体系建设，健全内控管理制度

企业应当建立完善的商品采购、库存管理、产品销售等内控管理制度，并通过信息化系统对资金流、发票流、货物/业务流进行实时跟踪管理，确保各项交易凭证的真实、准确与完整，并与实际经营业务情况相符。

#### （二）提高人员合规意识，加强税务合规教育

根据《刑法》的相关规定，当单位构成虚开发票类犯罪时，其“直接负责的主管人员和其他直接责任人员”同样需要承担刑事责任。具体实施虚开行为的人员可能构成“其他直接责任人员”，包括单位的法定代表人、董事、高管在内的人员则可能构成“直接负责的主管人员”。在具体的判定上，可以参考《全国法院审理金融犯罪案件工作座谈会纪要》中“直接负责的主管人员，是在单位实施的犯罪中起决定、批准、授意、纵容、指挥等作用的人员，一般是单位的主管负责人，包括法定代表人”这一规定。

因此企业应当开展针对高级管理人员、从事财税工作或具体购销业务的人员的培训，提高其税法与刑法合规意识，不能因规避税收等目的而尝试虚开增值税发票。

#### （三）积极与税务机关及相关机构沟通协调，保障税务处理合规

企业在经营过程中应当与税务机关保持沟通，对于需要由税务机关代开发票等情形主动联络税务机关，而不得委托他人非法代开发票。对于因上下游企业存在虚开发票而导致受到税务机关稽查的，及时完整地向税务机关提供相关资料并配合税务机关调查；同时可以委托相关中介机构参与后续程序，维护自身的合法权益。

## 特别声明

汉坤律师事务所编写《汉坤法律评述》的目的仅为帮助客户及时了解中国或其他相关司法管辖区法律及实务的最新动态和发展，仅供参考，不应被视为任何意义上的法律意见或法律依据。

如您对本期《汉坤法律评述》内容有任何问题或建议，请与汉坤律师事务所以下人员联系：

### 姜冬妮

电话： +86 10 8524 5898  
Email: [dongni.jiang@hankunlaw.com](mailto:dongni.jiang@hankunlaw.com)

### 袁世也

电话： +86 10 8524 9477  
Email: [shiye.yuan@hankunlaw.com](mailto:shiye.yuan@hankunlaw.com)

### 沈靖

电话： +86 10 8524 5855  
Email: [gilbert.shen@hankunlaw.com](mailto:gilbert.shen@hankunlaw.com)