

【法学研究】

# 对开、环开增值税专用发票行为的法律规制\*

沈贵明 刘源

**摘要:**有效实施增值税制度,打击通过虚开增值税专用发票的方式骗税逃税的行为,是我国《刑法》第205条和相关行政法规、规章的基本目的。司法机关应当准确把握有关立法精神,对对开、环开增值税专用发票的行为慎用刑事追责;需要适用《发票管理办法》进行行政处罚的,应当严谨执法。实践中,此类行为往往与会计核算相结合,违反我国《会计法》,侵犯会计管理秩序。因此,依据《会计法》对此类行为予以行政处罚,是正确的常规性规制路径。

**关键词:**虚开增值税专用发票;行政追责;《会计法》

中图分类号:D922.291.91

文献标识码:A

文章编号:1003-0751(2021)11-0052-07

## 一、问题的提出

对开、环开增值税专用发票,是指为夸大经营业绩,两个企业之间互相虚开增值税专用发票,或者三个及以下的企业之间循环虚开增值税专用发票的行为。1996年最高人民法院发布的《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)规定,虚开增值税专用发票的行为包括无交易虚开发票、存在交易但开具的发票数额不实、存在交易但让他人代开发票三类。<sup>①</sup>这实际上界定了虚开增值税专用发票行为的范围。对开、环开增值税专用发票的行为属于其中第一类,应当以虚开增值税专用发票罪论处。1997年修订的《刑法》第205条将此类行为纳入虚开增值税专用发票罪的规制范围,实践中主要依据该条规定对此类行为予以处理。不少学者认为,我国《刑法》第205条对虚开增值税专用发票罪的构成要件只是简单表述为虚开增值税专用发票,并没有其他限制性条件,因此,根据对法条罪状的理解,只要具备虚开

行为即可构成本罪。<sup>②</sup>

不过,2018年最高人民法院发布的《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)规定不再参照执行法发[1996]30号关于虚开增值税专用发票行为范围的界定,同时,没有明确包括对开、环开增值税专用发票在内的不以偷税逃税为目的的虚开增值税专用发票行为是否还应当认定为虚开增值税专用发票罪。2020年最高人民检察院发布的《关于充分发挥检察职能服务保障“六稳”“六保”的意见》(以下简称《意见》)第6条规定,“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,依法作出不起诉决定的,移送税务机关予以行政处罚”<sup>③</sup>。该规定是为维护有利于对外开放的法治化营商环境而设置的,严格地讲,不具有全局性意义。

实际上,在我国立法层面和司法解释层面,尚未明确对开、环开增值税专用发票的行为应当如何处理。此类行为的处理是否应当适用我国《刑法》第205条的规定?按照《意见》,税务机关依据什么法

收稿日期:2021-07-25

\* 基金项目:国家社会科学基金重大项目“中国特色自由贸易港国际法治研究”(20&ZD205)。

作者简介:沈贵明,男,华东政法大学经济法学院教授、博士生导师(上海 200042)。

刘源,男,华东政法大学经济法学院博士生(上海 200042)。

律规定、如何对此类行为实施行政处罚? 对此类行为应当如何规制,才能充分体现法治的科学性和正当性? 学界对这些问题存在争议,尚未形成共识。细致考察后可以发现,此类行为可能触犯我国《刑法》、《发票管理办法》(2019年根据国务院令第709号修订,下文中的《发票管理办法》若无特别说明,即指该修订版)和《会计法》。因此,本文围绕这三个方面的有关规定,从强化责任追究的精准性和正当性的角度,探讨对此类行为的规制路径,同时探索厘清相关争议问题。

## 二、《刑法》规制对开、环开增值税专用发票行为的路径

我国《刑法》设置虚开增值税专用发票罪的基本目的,是打击通过虚开增值税专用发票,损害国家税收利益、严重破坏国家税收管理制度的行为。因此,对此类行为的刑事追责,应当根据此类行为是否具有骗税目的、是否造成税款损失、是否具有其他严重违法情节等具体情况,谨慎适用我国《刑法》的有关规定。

### 1. 不能简单以虚开增值税专用发票罪论处

我国《刑法》对虚开增值税专用发票行为定罪追责的规定(第205条),是基于实施增值税制度的需要而设置的。1993年国务院颁布《增值税暂行条例》,实行税制改革,开征增值税以替代传统的产品税和部分营业税。增值税是一个以商品(含应税劳务)在流转过程中产生的增值额作为计税依据的税种。1995年全国人大常委会颁布《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》,以单行刑事立法的形式设立了虚开增值税专用发票罪。1997年《刑法》修订时吸收了该单行刑事立法的内容,于第205条对虚开增值税专用发票罪予以规制。“增值税的一个显著特点就是根据购进货物发票所载的已纳税额,抵扣销售收入应纳税额,即用‘扣税法’来计算纳税义务。”<sup>④</sup>在我国,增值税的征收是基于抵扣进项税款的增值税发票而实施的,凭借增值税专用发票可依法直接抵扣增值税进项税额。这样,对增值税专用发票的严格管理就与增值税的有效征收之间产生直接联系,成为增值税管理制度实施中最为关键的环节。一方面,严格增值税专用发票的管理,有利于实施增值税征收,确保增值税税款足额入库;另一方面,只有严厉打击破坏增值

税专用发票管理的行为,才能有效阻止偷税逃税等行为,避免国家增值税税款严重流失。我国《刑法》第205条在发票开具环节增设罪名,“将虚开发票的行为入罪,就是希望能够从源头上打击和遏制发票犯罪”<sup>⑤</sup>。然而,对开、环开增值税专用发票的行为虽然构成“虚开”,却并无偷税逃税的目的,通常也不会造成国家增值税税款流失。虚开增值税专用发票是偷税逃税的方法之一,这并不意味着虚开增值税专用发票行为必然导致偷税逃税的结果发生。因此,不能简单地在虚开增值税专用发票行为与偷税逃税行为之间画等号。正因为此,很多学者反对司法实践中直接适用我国《刑法》第205条的规定将没有偷税逃税目的(或后果)的虚开发票行为认定为犯罪<sup>⑥</sup>,有学者甚至主张废除我国《刑法》中“虚开增值税专用发票罪”这一罪名<sup>⑦</sup>。

从法律效果来看,对未造成国家税款损失、社会危害性不大的对开、环开增值税专用发票行为不以虚开增值税专用发票罪论处,有助于形成良好的司法效果。其一,如果将对开、环开增值税专用发票行为与其他具有偷税逃税目的的虚开增值税专用发票行为不加区分,一概适用我国《刑法》第205条追究刑事责任,会加重一些被处罚者的刑事责任负担,有违司法的公平性。将此类行为与具有骗税目的且造成国家税款损失的虚开增值税专用发票行为区别对待,可以避免这种情况发生。其二,对情节不严重的对开、环开增值税专用发票行为不认定为犯罪,可促使司法机关在审判实践中认真对待不同的虚开增值税专用发票行为,认真甄别各种行为的不同情形及相关细节,提升审判质量。其三,对情节不严重的对开、环开增值税专用发票行为不认定为犯罪,能体现司法对市场经营活动的深度体察和合理宽容,有助于优化营商环境。

### 2. 可以适用我国《刑法》第205条对此类行为进行类型化规制

不能将我国《刑法》第205条的规定简单、直接适用于对开、环开增值税专用发票行为,并不意味着对此类行为不能适用该条规定追究刑事责任。在具有特定情节的情况下,此类行为存在适用我国《刑法》第205条的空间。

第一,情节严重的,构成虚开增值税专用发票罪。我国《刑法》对增值税制度的保护是多方面的,既包括对税款征收的保护,又包括对税收管理秩序

的保护;既打击偷税逃税行为,又制裁情节严重的违反税收管理制度的行为。实践中的虚开增值税专用发票犯罪,“侵害增值税专用发票制度和国家税款的安全,因而具有经济犯罪和财产犯罪的双重性”<sup>⑧</sup>。在关注我国《刑法》对增值税制度的保护时,不能忽视该法对整个税收管理制度体系和国家、社会相关利益的保护。我国《刑法》将虚开增值税专用发票罪设置于第 2 编第 3 章“破坏社会主义市场经济秩序罪”,凸显了规制危害税收征管犯罪的立法意图。危害税收征管犯罪与其他涉经济秩序犯罪一样,“最终侵犯的是国家、社会与市场主体的经济利益”<sup>⑨</sup>。因此,我国《刑法》对严重破坏增值税专用发票管理制度的对开、环开增值税专用发票行为,不能置之不理。例如,在“周某毅虚开增值税专用发票案”中,被告人为达到融资目的,采取在其控制下的关联企业、公司之间反复进行虚假交易的方式,虚开增值税专用发票,经查证共有 16 家企业参与其中,虚开增值税专用发票 4.02 万余份,税价合计 260.01 亿余元,税额达 37.78 亿余元,其中直接用于票据贴现的增值税专用发票 8435 份,虚开税额 12.5379 亿元。<sup>⑩</sup>尽管被告人及其控制下的企业、公司后来缴纳了相应的税款,未造成国家增值税损失,但其将虚开的增值税专用发票用于汇票贴现并将贴现资金用于其他经济活动等行为,严重违反增值税专用发票管理规定,破坏国家金融管理秩序,应依法认定为构成虚开增值税专用发票罪,追究相应的刑事责任。换言之,如果此类违法行为涉案金额很大甚至巨大,则其即使未导致国家税款流失,也应考量其对税收管理制度的破坏情节、对社会经济秩序的影响等因素,决定是否适用我国《刑法》第 205 条追究刑事责任。

第二,后果严重的,构成虚开增值税专用发票罪。增值税专用发票管理不仅关系到增值税税源的保护,还会影响其他税源的保护。在有些情况下,对开、环开增值税专用发票行为并不会损害增值税税款征收,但可能造成其他税源减少。例如,实践中可能发生这样的情况:A 公司是甲地的龙头企业,所经营业务的增值税税率为 15%、企业所得税税率为 25%。B 公司是乙地一个高新技术园区内处于孵化阶段的小微企业,增值税税率为 15%,企业所得税实行优惠税率后实际税率为 5%。如果 A 接到一笔价值 200 万元的业务,毛利润为 100 万元,则其正常

情况下应缴纳增值税 15 万元、企业所得税 25 万元,共 40 万元。但是,如果 A 假装从 B 处采购了价值 100 万元的服务,B 虚开 15 万元增值税发票给 A,则此时 A 的利润为 0 元,B 的利润为 100 万元;A 不需要缴纳企业所得税和增值税,B 需要缴纳增值税 15 万元、企业所得税 5 万元,共 20 万元。由此可见,从国家税收层面看,有的对开、环开增值税专用发票行为不会造成增值税总额减少,但可能造成企业所得税的税源减少。当然,这种情况下企业所得税的税源实际上是否减少,还要看各地的企业所得税税率差异情况。如果此类行为确实造成国家税源大幅减少,则即使行为人不存在偷逃税款的目的,也可以适用我国《刑法》第 205 条追究刑事责任。

综上,将对开、环开增值税专用发票行为不加区分地以虚开增值税专用发票罪论处,或者一概不予追究刑事责任,都失之偏颇。应当依据此类行为的具体情节,考量此类行为对经济秩序的影响等因素,正确适用我国《刑法》第 205 条的规定,谨慎定罪量刑。对仅有对开、环开增值税专用发票行为,虚开发票数额不大,没有造成国家增值税税款或其他税款流失,对经济秩序影响不大的,可以不适用我国《刑法》第 205 条的规定,不以虚开增值税专用发票罪论处。对开、环开增值税专用发票的行为虽然没有造成国家增值税税款流失,但导致其他税源减少的,或者对开、环开增值税专用发票数额较大且对经济秩序造成不良影响的,应当适用我国《刑法》第 205 条的规定,以虚开增值税专用发票罪论处。需要指出的是,对没有造成国家增值税税款流失,但虚开发票数额过大、应当追究刑事责任的对开、环开增值税专用发票行为,在量刑方面应当有别于因偷税逃税而虚开增值税专用发票的行为。因为二者在行为人的主观恶意、行为与其造成的社会危害之间的因果关系等方面,均有所不同。对前者的处理,应当遵循罪刑相当的刑事司法原则,谨慎适用我国《刑法》第 205 条的规定,既要正确定罪,更要合理量刑,确保刑法规范的精准适用。

### 三、《发票管理办法》规制对开、环开增值税专用发票行为的路径

对于不适宜追究刑事责任的对开、环开增值税专用发票行为,由行政法进行规范,能使刑事法律制度更好地对接税收行政管理体制,促进国家税收保

护体系完善。《意见》第6条规定,检察机关对不以虚开增值税专用发票罪定性处理的对开、环开增值税专用发票案件,移送税务机关对有关违法行为进行行政处罚。这一规定疏通了在处理对开、环开增值税专用发票行为时刑事责任与行政责任相对接的通道。问题在于,行政执法机关对此类行为实施行政处罚的法律依据及法理基础是什么?下文对此予以厘清。

### 1. 一般情况下不宜适用《发票管理办法》予以行政处罚

对开、环开的增值税专用发票,属于发票管理法规范的客体。基于此,对对开、环开增值税专用发票行为进行行政处理时,应首先考虑《发票管理办法》的适用。此类行为属于《发票管理办法》第22条第2款第1项所明确的行为<sup>①</sup>,依据该办法第37条的规定<sup>②</sup>,应由税务机关没收行为人的违法所得,构成犯罪的,依法追究刑事责任。笔者认为,《发票管理办法》第37条规定的罚则可以适用于一般的虚开发票行为,而不应当适用于未造成国家税款损失的对开、环开增值税专用发票行为。

第一,适用《发票管理办法》对未造成国家税款损失的对开、环开增值税专用发票行为进行行政追责,与该办法所要保护的法益不完全吻合。《发票管理办法》是根据我国《税收征收管理法》制定的<sup>③</sup>,目的在于构建“以票管税”的税收征管模式,然而,对虚开发票行为进行行政处罚所要保护的法益主要是国家税款的征收。在我国,发票管理一直与国家税收有着密切的联系,尤其是改革开放以来,这种联系随着社会主义市场经济的不断发展而更加紧密。1986年财政部发布《全国发票管理暂行办法》,形成了完整、统一的发票管理体系,是发票进入全面税控的标志。<sup>④</sup>1993年财政部经国务院批准发布《发票管理办法》,将保障国家税收作为立法目的的一项重要内容<sup>⑤</sup>,对发票的印制、领购、开具、取得、保管、缴销、适用等作了统一规范,并将发票的印制、发放等管理职能赋予税务机关。为配合增值税改革的推进,2006年原国家税务局修订《增值税专用发票使用规定》,明确了增值税专用发票“是购买方支付增值税额并可按照增值税有关规定据以抵扣增值税进项税额的凭证”。以上法规、规章将增值税专用发票与增值税征收直接挂钩,赋予增值税专用发票管控税源的功能。2011年财政部修改《发票

管理办法》,加大了增值税发票管理力度,进一步完善,强化了发票的税收管控功能。《发票管理办法》对发票的严格管理,实质上是为了实现对税收的严控,主要目的在于保障税源。《发票管理办法》对不宜追究刑事责任的虚开发票行为,主要根据虚开发票金额的大小,决定予以行政处罚的数额。这一规则设计与我国《刑法》第205条的规定密切对接。对不宜追究刑事责任的虚开发票、偷税逃税行为,依据《发票管理办法》第22条、37条的规定予以行政处罚,有充分的法律依据和正当性。但是,对未造成国家税款损失的对开、环开增值税专用发票行为予以同样的行政处罚,就有失公允。此类行为虽然具有违法性,但无骗税的目的,如果没有造成国家税款损失,则在行为恶意或危害程度上与以偷税逃税为目的且造成国家税款损失的虚开增值税专用发票行为不能归为同类,不能同样追责,否则不符合《发票管理办法》的立法目的。

第二,适用《发票管理办法》第37条对未造成国家税款损失的对开、环开增值税专用发票行为进行行政处罚,与该条规定的处罚对象不相吻合。该条列举的三种虚开发票行为,都是通过虚开与实际经营业务不符的发票而骗取税款。该条规定的罚则以“有违法收益”为前提条件,以及条文中“由税务机关没收违法所得”的表述,都表明其处罚对象是与获取经济利益有直接联系的虚开发票行为。从该条规定的文义来看,“没收违法所得”是对该条规定的三种虚开发票行为的基本处罚措施。然而,一般的对开、环开增值税专用发票行为并不具有获取金钱利益的目的,不存在因此行为而可被没收的违法收益。尽管此类行为人可能通过夸大经营业绩的方式获得非法利益,但这些利益的获得与对开、环开增值税专用发票没有直接联系。

实际上,《发票管理办法》处罚的违法行为可分为两大类。一类是对金钱利益有所获取的行为,此类行为除虚开发票外,还包括私自印制、伪造、变造发票等。对于此类行为,《发票管理办法》规定了“没收违法所得”的基本处罚方式。另一类是不太可能获取金钱利益的行为,如拆本使用发票、以其他凭证代替发票使用、未按照规定缴销发票、未按照规定存放和保管发票等。对于此类行为,不能适用《发票管理办法》中“没收违法所得”的处罚措施。不同的处罚方式和规则反映了被处罚对象的不同社

会危害程度,隐含着特定处罚方式与特定违法行为之间的关联性。通过对《发票管理办法》处罚对象的分类梳理可以发现,对未造成国家税款损失的对开、环开增值税专用发票行为,《发票管理办法》中没有相应的处罚条款。对开、环开增值税专用发票行为与《发票管理办法》第 37 条所针对行为的特征相同,但不宜适用该条规定的“没收违法所得”的处罚措施;《发票管理办法》其他条款规定了不按违法所得实施处罚的规则,但这些条款所针对行为的特征与对开、环开增值税专用发票行为的特征不一致,故不能适用于对开、环开增值税专用发票行为。导致这种结果发生的根本原因是,未造成税款损失的对开、环开增值税专用发票行为与《发票管理办法》规定的处罚规则之间缺乏内在关联性。

综上,对不宜追究刑事责任的对开、环开增值税专用发票行为,一般情况下不宜适用《发票管理办法》予以行政处罚。此类行为如果未造成国家税款损失,就没有触碰《发票管理办法》所保护的法益;如果造成国家税款损失,就成为《发票管理办法》第 37 条的处罚对象。因此,对此类行为适用《发票管理办法》追究行政责任时,应当严谨执法,重点查证其是否造成国家税款损失。

2.《发票管理办法》中“维护经济秩序”的立法目的及其实现方式

或许有人疑惑,难道《发票管理办法》没有“维护经济秩序”的立法目的?的确,《发票管理办法》第 1 条关于立法目的的规定中有“维护经济秩序”的内容,但该办法中没有像实现“加强发票管理和财务监督”“保障国家税收收入”的立法目的那样的保障这一目的实现的具体措施性规范。<sup>⑩</sup>对此,笔者认为,经济秩序是涉及经济活动的各类主体之间关系的体系,《发票管理办法》通过规范发票的印制、开具、保管以及对发票违法行为进行追责,使各类主体在经济活动中形成关于发票使用和管理的良好关系;通过对发票的管理,促进合法、良好的税收关系以及其他商品交易关系的形成,由此实现维护经济秩序的立法目的。对这一问题更深层次的认识和理解,涉及发票的属性和《会计法》的规制原理。

#### 四、《会计法》规制对开、环开增值税专用发票行为的法理逻辑及其展开

对没有造成国家税款流失、没有对经济秩序造

成较大不良影响的一般性对开、环开增值税专用发票行为,应当由我国《会计法》进行规制。《会计法》规制此类行为的法理逻辑源于此类行为的法律属性和行为实质。

1.对开、环开增值税专用发票行为的属性:虚假证明

要正确认识对开、环开增值税专用发票行为的法律属性,应当首先了解增值税专用发票的功能。发票记载着商事交易的日期、主体、客体、数量、金额等经济活动的基本信息,是交易活动发生的证明。“历史地看,证物功能是发票的本原功能”<sup>⑪</sup>,基于国家税收管理需要而产生的控税、报账等其他功能都是证物功能的延伸功能。在我国发票管理体系中,“以票控税”的完整制度体系及其良好实践效果凸显增值税专用发票的控税功能,而增值税专用发票的证物功能却被淡化和忽略了。然而,证物作为发票的本原功能,是伴随着发票的存在而存在的,不会因各种衍生功能的出现而消亡或淡化。当今社会中商事交易活动愈加复杂多样,发票的客观证明作用显得更加重要。增值税专用发票作为发票的一种,与其他类别的发票一样,都是证明特定交易行为发生的物证,体现着发票证物的本原功能。考察对开、环开的增值税专用发票的本原功能及其衍生功能时,如果只关注控税功能,就会因纳税人缴纳了应缴税款而将此类发票认定为真实的发票;而如果充分认识到发票对交易的证物功能,就会发现此类发票因缺乏相应的交易行为而属于虚假发票。因此,对开、环开增值税专用发票的行为,在法律属性上是虚开发票的虚假证明行为。

2.对开、环开增值税专用发票行为的实质:违反我国《会计法》,侵犯会计管理秩序

如前文所述,对开、环开增值税专用发票行为直接违反《发票管理办法》的规定,虚假证明商业交易发生。除此之外,此类行为似乎并无其他社会危害。实际上,随着对开、环开的增值税专用发票被作为虚假证明使用,此类行为还会造成更多社会危害。换言之,此类行为对社会的更大危害性,是使用对开、环开的增值税专用发票这一物证的行为所导致的。发票作为物证,其证物功能如果没有展现,其对社会而言并无多大价值。所有的物证,只有当它提供一定的证明作用时,才能显现它的证物功能和社会价值。增值税专用发票也是如此。

在现代社会,发票的证明作用集中体现在会计制度中。发票的证物功能主要通过会计核算展现出来,会计核算通过记账、算账和报账反映特定主体经济活动状况的会计活动。所有的记账、算账和报账活动都是以会计凭证为基础的,发票则是最为重要的原始会计凭证。会计核算的任务,就是要真实“反映经济活动情况,为经济管理提供会计信息”<sup>⑧</sup>。因此,确保发票的真实性,对于会计核算能否真实准确地反映经济活动情况,能否为经济管理提供真实的会计信息,显得至关重要。基于发票对会计核算乃至整个会计制度实施的重要性,有学者认为,“适应复杂经济发展需要的会计核算功能作为证物功能的衍生是发票的基本功能”<sup>⑨</sup>。会计核算作为发票的基本功能,表明了发票的价值所在,也表明了一个极为重要的观念:发票功能中与发票联系得最为密切和直接的是会计核算,而非其他。增值税专用发票尽管是为增值税征收而设计和启用的,更是“以票控税”“以票管税”的重要工具,但增值税征收仍是以会计核算为基础的,增值税专用发票所记载的数据仅仅起到证明应当扣除的交易数额的作用,应缴税额是在发票证明的基础上通过会计核算确定的。增值税功能的顺利发挥,在相当大程度上取决于纳税人所作的真实、详细、完整的会计记录。增值税专用发票与一般发票一样,与其关系最为密切和直接的经济管理法仍然是会计法,尽管表面上看似乎是税收管理法。

对开、环开增值税专用发票行为对社会的危害程度,是通过会计核算体现的。发票证明作用的发挥离不开会计活动,并且发票主体和会计活动的主体通常是同一法律主体。因此,尽管发票开具与核算是两个内容不同的行为,但只有将两者结合起来,才能准确揭示虚开发票行为的侵害后果及其侵犯的客体。对开、环开增值税专用发票行为的目的,是通过虚构交易而夸大营业业绩,这一目的只有通过会计核算才能实现。因此,从整体上看,对开、环开增值税专用发票行为会导致会计核算失真,导致形成虚假的财务会计报表。真实,是会计核算的生命和灵魂。如果会计核算不能真实、完整地反映客观的经济活动情况,不能提供真实的会计信息,就会误导使用会计信息者,引发错误的结果甚至造成难以想象的危害。我国《会计法》第1条明确将“保证会计资料真实、完整”作为重要的立法目的。为

实现这一立法目的,该法第9条规定:“各单位必须根据实际发生的经济业务事项进行会计核算,填制会计凭证,登记会计帐簿,编制财务会计报告。任何单位不得以虚假的经济业务事项或者资料进行会计核算。”如果将对开、环开的增值税专用发票作为会计核算的原始凭证,就会将并不存在的经营交易数据注入会计核算,导致虚假的会计信息生成,违犯我国《会计法》保护的会计信息应真实、完整的制度规则,侵犯使用会计信息者的利益。

对开、环开增值税专用发票行为不仅违犯我国《会计法》,还有可能造成其他社会危害。从微观层面看,此类行为造成会计信息失真、会计报表虚假,会使第三方产生误判,埋下交易风险隐患,甚至导致直接经济损失。这种风险隐患和经济损失既可能发生在公司经营活动中,又可能发生在资本市场上的投资活动或其他经济活动中。从宏观层面看,如果不制止对开、环开增值税专用发票行为,就会因此形成大量的虚假会计信息,引发企业相关统计数据失真,对国家宏观管理产生不良影响。因此,应当充分认识对开、环开增值税专用发票行为的社会危害性,绝不能因该行为未对国家增值税收入造成损害而忽视对其进行必要的法律规制。

### 3. 对开、环开增值税专用发票行为的区别追责:我国《会计法》中行政处罚措施的适用

上文关于对开、环开增值税专用发票行为的属性及其实质侵权状况的分析表明,对未造成国家税款损失、不宜追究刑事责任的此类行为,应当适用我国《会计法》进行规制。法院在个案审理中应当根据具体情况,分以下两个层次正确适用法律并实施相应的处罚。

第一个层次是,依据我国《会计法》的规定,仅对将对开、环开的增值税专用发票作为原始凭证,导致会计核算虚假的行为,追究其违犯《会计法》的行政责任。将对开、环开的增值税专用发票作为原始凭证进行会计核算的行为属于我国《会计法》第42条第3项规制行为的,可适用该条规定,由县级以上政府财政部门责令行为人限期改正;对单位可并处三千元以上五万元以下的罚款,对单位直接负责的主管人员和其他直接责任人员可处以二千元以上二万元以下的罚款,属于国家工作人员的,还应当由其所在单位或者有关单位依法给予行政处分。

第二个层次是,针对对开、环开增值税专用发票

形成的虚假会计核算信息以及相应的虚假会计报表所造成的第一个层次之外的损害,根据具体情况适用相关法律,追究相关行为人的责任。例如,对开、环开增值税专用发票形成的虚假会计报表导致上市公司信息披露错误,进而导致投资人损失的,投资人可以依据有关法律寻求救济,证券管理机构也可以依据证券法律规定对信息披露错误的公司及相关责任人追究相应的法律责任。

以上两个层次的追责,实质上是对两个层面的不同违法行为的追责。第一个层次的追责是对违犯《会计法》行为的制裁。严格地讲,对对开、环开增值税专用发票行为实施行政处罚的主要法律依据应当是《会计法》,依据《会计法》对此种行为进行行政处罚是正确的常规性规制路径。第二个层次的追责是对违犯《会计法》后又实施其他违法行为的追责,是对使用对开、环开增值税专用发票形成的违犯《会计法》的行为与其他违法行为相结合所形成的危害社会行为的制裁。

#### 注释

①该司法解释第 1 条规定,具有下列行为之一的,属于虚开增值税专用发票:没有货物购销或者没有提供或接受应税劳务而为他人、为自己、让他人为自己、介绍他人开具增值税专用发票;有货物购销或者提供或接受了应税劳务但为他人、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专用发票;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。②参见陈兴良:《虚开增值税专用发票罪:性质与界定》,《政法论坛》2021 年第 4 期。③《意见》将“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,依法作出不予起诉决定”,作为“维护有利于对外开放的法治化营商环境”的第 3 项措施规定于第 6 条。④⑦⑧余丹:《论发票功能的异化》,《现代财经》2011 年第 12 期。⑤⑦王佩芬:《发票犯罪立法研究》,

华东政法大学博士学位论文,2015 年,第 81、113—116 页。⑥参见陈兴良:《虚开增值税专用发票罪:罪名沿革与规范构造》,《清华法学》2021 年第 1 期;姚龙兵:《论“有货”型虚开增值税专用发票行为之定性》,《刑事法判解研究》2021 年第 1 期;马春晓:《虚开增值税专用发票罪的抽象危险判断》,《政治与法律》2019 年第 6 期;周光权:《刑法各论》(第 3 版),中国人民大学出版社,2016 年,第 296 页。⑧陈兴良:《虚开增值税专用发票罪:罪名沿革与规范构造》,《清华法学》2021 年第 1 期。⑨张明楷:《刑法学》(第 5 版),法律出版社,2016 年,第 734 页。⑩参见上海市第二中级人民法院(2007)沪二中刑初字第 123 号判决书。⑪《发票管理办法》第 22 条第 2 款规定:“任何单位和个人不得有下列虚开发票行为:(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。”⑫《发票管理办法》第 37 条规定:“违反本办法第二十二条第二款的规定虚开发票的,由税务机关没收违法所得;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;构成犯罪的,依法追究刑事责任。”⑬《发票管理办法》第 1 条规定:“为了加强发票管理和财务监督,保障国家税收收入,维护经济秩序,根据《中华人民共和国税收征收管理法》,制定本办法。”⑭参见余丹:《发票功能论》,中国社会科学出版社,2016 年,第 35 页;王佩芬:《发票犯罪立法研究》,华东政法大学博士学位论文,2015 年,第 81 页。⑮1986 年《全国发票管理暂行办法》第 1 条对立法目的的表述是“加强税收管理和财务监督,有利于税收法规、政策的贯彻实施,保护合法经营”,而 1993 年《发票管理办法》第 1 条将立法目的的表述为“为了加强发票管理和财务监督,保障国家税收收入,维护经济秩序”。前者未涉及税收收入,落脚点是保护合法经营;后者则明确提出“保障税收收入”。相比之下,后者突出了“保障税收收入”作为立法目的的重要性。⑯2019 年《发票管理办法》第 1 条对立法目的的表述是,“为了加强发票管理和财务监督,保障国家税收收入,维护经济秩序”。关于“加强发票管理和财务监督”,该办法中有大量的具体规定,并在第 35 条规定了处罚措施;关于“保障国家税收收入”,该办法也规定了处罚措施。⑰李海波、蒋瑛主编:《新编会计学原理——基础会计》(第 18 版),立信会计出版社,2017 年,第 5 页。

责任编辑:邓 林

## The Legal Regulation of Issuing Special Invoice of VAT Mutually or Circularly

Shen Guiming      Liu Yuan

**Abstract:** The basic purpose of Article 205 of The Criminal Law and relevant administrative regulations is to effectively implement the value-added tax system and crack down on tax fraud and evasion by falsely issuing special VAT invoices. Judicial organs should accurately grasp the spirit of relevant legislation and carefully use criminal accountability for the acts of issuing VAT invoices mutually or circularly. If it is necessary to apply *The Invoice Management Measures* for administrative punishment, strict law enforcement shall be carried out. In practice, such behavior is often combined with accounting, which violates *The Accounting Law* and the accounting management order. Therefore, it is a correct routine regulation path to impose administrative punishment on such acts according to *The Accounting Law*.

**Key Words:** falsely issuing special VAT invoices; administrative accountability; The Accounting Law