

虚开增值税专用发票罪新解

——从主、客二分视角转向系统运作视角

蓝学友*

内容摘要:虚开增值税专用发票罪旨在保护国家税收法益,但国家税收法益不应被拆解为国家占有的税款,而应当被整体视为参与国家涉税系统运作的一个要素。税既有作为财政收入的行政属性也有作为交易成本的经济属性,既受“多多益善”的行政逻辑支配也受“越少越好”的经济逻辑支配。虚开增值税专用发票罪的诸多司法争议都源于双重逻辑的内在张力。刑法保护税收法益不单是为了保护税款安全,更是为了确保涉税系统正常运作。在票控技术落后、交易结构相对简单的历史背景下,将本罪理解为行为犯具有一定的合理性;但随着票控技术升级、交易结构不断复杂化,将本罪理解为实害犯更有利于兼顾行政逻辑和经济逻辑,确保涉税系统正常运作。

关键词:虚开增值税专用发票罪 税收法益 财产法益

DOI:10.13415/j.cnki.fxpl.2025.04.006

一、问题的提出

根据我国《刑法》第205条第1款规定,“虚开增值税专用发票”的,构成虚开增值税专用发票罪,最高可判处无期徒刑并处没收财产。单看该条规定,很容易形成本罪系行为犯的前见,认为只要实施了虚开增值税专用发票行为,无论是否造成税款损失都构成本罪。^①然而,只需将本罪置于其所处的“危害税收征管罪”一节中加以理解,便会发现行为犯说很容易导致罪刑失衡:虚开增值税专用发票数额巨大,即便没有造成税款损失的,也要判处十年以上有期徒刑或无期徒刑,而直接造成税款损失的逃税、抗税以及逃避追缴欠税的,却只判处七以下有期徒刑,其中逃税者还可以通过事后补缴免责。

为克服行为犯说的缺陷,论者们发展出了目的犯说、危险犯说、主客观综合说和实害犯说等学说。其中,目的犯说认为只有以骗取税款为目的的虚开才构成本罪;^②危险犯说认为有可能造成国家税款损失的虚开才构成本罪;^③主客观综合说认为,主观上有骗取税款的目的,客观上已经造成或有可能造成税款损失的虚开才构成本罪;^④实害犯说认为,只有已经造成国家税款损失的虚开才构成本罪既遂,虽有危险但尚未造成实际损失的,应以未遂犯论处。^⑤不难看出,这些学说都试图通过添加不成文的构成要件要素来限缩本罪的处罚范围。而支撑这一系列教义学演绎的,其实是另一项更值得反思的前见:本罪旨在保护国家税收法益。

* 上海交通大学凯原法学院助理教授、上海交通大学廉政与法治研究院研究人员、最高人民检察院职务犯罪检察研究基地研究人员。

① 参见张军主编:《刑法(分则)及配套规定新释新解》(第9版),人民法院出版社2016年版,第766页;广西壮族自治区玉林市中级人民法院(2018)桂09刑终282号刑事裁定书。

② 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;山西省高级人民法院:《关于虚开增值税专用发票犯罪的调研报告》,载中华人民共和国最高人民法院刑事审判第一、二、三、四、五庭主办:《刑事审判参考》(总第114集),法律出版社2019年版,第246页。

③ 参见杜文俊:《发票犯罪若干问题辨析》,载《政治与法律》2013年第6期。

④ 参见周光权:《刑法各论》(第4版),中国人民大学出版社2021年版,第339页。

⑤ 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。

从立法沿革、法定刑配置和体系地位来看,本罪确实旨在保护国家税收法益。可是,该如何理解国家税收法益?当我们说成立本罪要求行为人主观上有骗取税款的目的、客观上已经造成或有可能造成税款损失时,其实只是在财产法益的意义上理解国家税收法益。此时,财产法益观中个人对财物的占有关系,被想当然地投射到了国家与税之间。国家被拟人化为某种先验主体,税被视为国家所占有的钱款。如此理解税收法益,至少存在以下三个缺陷:

其一,无法解释国家究竟如何现实地占有税款,难以处理国家税务人员虚开类案。众所周知,国家无法像自然人那样自主地占有财物,将税收法益理解为国家占有的税款其实是一种拟制或虚构。为掩盖这种虚构性,理论上不得不借助国家税务人员之手,将其具象化为国家税务人员对税款的占有。在此过程中,税收法益的国有属性被偷偷转移到了“国家税务人员”这一特殊身份上,而税收法益本身就只剩下与私人钱款一样的财产属性。此举虽然掩盖了国家占有税款的虚构性,但同时引发了一个无解的悖论:税务人员自己侵犯税收法益的,该如何处理?若以普通财产罪论处,那税收法益的国有属性便无从体现;若以处罚较轻的职务犯罪论处,那国家税务人员身份岂不成了降罪减刑的“护身符”?

其二,难以解释本罪与诈骗罪之间的罪刑关系。如果把税收法益理解为国家占有的税款,并具象化为国家税务人员占有的钱款,那么通过虚开增值税专用发票骗取税款的行为本质上就是诈骗行为,本罪自然也就成了诈骗罪的特别法。^⑥然而,本罪除了保护税收法益,还比诈骗罪多保护了发票管理制度法益。按理说本罪应当处罚更重、入罪数额标准更低才对,可实践中本罪的入罪数额标准反而更高,造成同等数额财产损失时处罚也更轻。原本,在发票管理制度法益的基础上引入税收法益,有助于强化本罪的处罚正当性;可是,如果只是在财产法益的意义上理解税收法益,那么在诈骗罪已经重刑保护财产法益的情况下,再将税收法益作为本罪的法益内容反倒削弱了本罪的处罚正当性。

其三,很容易导致司法者忽略真实发生的税收过程,作出偏离社会现实的裁判。一旦税收法益被理解为国家占有的一笔税款,那么税收法益是否受到侵害这一关键问题就会被简化为应纳税额与实纳税额的大小比较问题。而在一种似是而非的税收法定观念指导下,司法者又容易先入为主地以为应纳税额是一个给定的数值,只要拿着这一数值与行为人纳税数额比大小,就能判定税收法益是否受到侵害,至于数值产生前所发生的税收过程则统统抛给税务机关。可是,现实生活中每一笔交易的应纳税额都高度依赖此前发生的税收过程,如后文所述,该过程所涉众多行政因素和经济因素正是引发本罪诸多司法争议的根源。倘若把税收法益理解为国家占有的钱款,那无异于从一开始就回避了焦点问题。

有鉴于此,本文尝试跳出传统财产法益观,提供一种理解税收法益的新视角,即涉税系统运作视角。本文将从“税兼具财政收入属性与交易成本属性,同时受到行政逻辑和经济逻辑支配”这一基本事实出发,先揭示涉税系统内部固有的张力,并在此基础上重新审视本罪司法争议,最后回到本罪性质界定问题,阐释本罪从行为犯说向实害犯说演化的应然趋势。

二、理解国家税收法益的新视角

究竟何为“税”?笼统地讲,税是国家财产。问题是,如何理解“国家财产”?对此,至少有以下两种理解方式:一是从静态的主、客二分视角出发,将“国家”主体化的同时将“财产”客体化,把“国家财产”拆解为“国家”这一主体所占有的“财产(包括债权)”,而税就是国家所占有的税款;^⑦二是从动态的国家运作过程视角出发,将“国家”过程化,将“国家财产”整体作为国家涉财系统运作过程的一个要素,而税就是参与国家涉税系统运作过程的一个要素。既有研究大多基于前一种视角理解税收法益,本文尝试转向后一种视角重新理解税收法益。

(一)从主、客二分视角转向系统运作视角

受“个人/国家”二元认识论图式的影响,人们习惯在“个人财产/国家财产”这组区分脉络中理解国家财

^⑥ 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。

^⑦ 即便把税收法益理解为债权或抵退计征机制,也还是基于主、客二分视角理解税收法益。相关论著可参见李貌:《论逃税罪的保护法益——基于“税收债权之履行利益”的分析》,载《清华法学》2024年第2期;田宏杰:《虚开增值税专用发票的理论误区与治理重塑》,载《中国法学》2023年第4期。

产概念。殊不知,这组区分只标示出了财产在归属主体上的差异。当我们从这组区分视角出发理解国家财产时,很自然就衔接上“主体/客体”二分视角。在此视角下,个人与国家在主体维度上确实是平等的,但这种平等是建立在个人“财产”与国家“财产”同质化的想象之上,即个人的财产和国家的财产被化约在同一个客体化了的“财产”概念之下。在此过程中,原本一体化的“国家财产”其实已经被拆解为主体化了的“国家”和客体化了的“财产”。此时“国家”与“财产”尚处在一种分离状态,但这种分离状态很快就被“人占有物”这一经验认知弥合。个人财产被如其所是地建构为个人所占有的财产,而国家财产也被类比建构为国家所占有的财产,二者共享“主体占有客体”这一结构。也正是这种结构上的同一性,才使得以个人财产法益为原型发展起来的教义学规则能够被类推套用到税收法益上,比如把诈骗罪的犯罪构造类推到虚开增值税专用发票罪上。^⑧

然而,“个人财产/国家财产”这组区分根本无法标示出个人财产与国家财产在本体论结构上的差异。只需追问国家如何像自然人那样现实地占有财产,便会发现前述国家财产观明显存在两处虚构:一是将“国家”主体化,这直接导致原本一体化的国家财产概念被拆解为主体部(即国家)和客体部(即财产);二是用“人占有物”这一经验结构代替国家财产的现实结构,认为国家也能像自然人那样占有财产。为了掩盖这两处虚构,理论上就不得不借助国家工作人员之手将“国家占有财产”具象化为“国家工作人员占有财产”。但此举只是掩盖了问题并没有化解问题,一到国家工作人员侵犯自己所占有的国家财产的情形,前述两处虚构便会再次暴露。此时,如果以普通财产犯罪论处,那么国家财产的国有属性便无法再通过国家工作人员身份体现;而如果以较轻的职务犯罪论处,那么国家工作人员身份又会沦为降罪减刑的“护身符”。

这种两难困局早已出现。例如,税务人员通过高开低征等方式为他人虚开增值税专用发票,造成税款损失的,该如何处理?起初,吴彩森案的生效判决认定这类行为构成虚开增值税专用发票罪;^⑨但随后最高法指出,这类行为不构成虚开增值税专用发票罪,应以渎职罪论处;^⑩不久后,最高检政研室再次反转定罪结论,指出这类行为构成虚开增值税专用发票罪。^⑪

归根结底,司法者已经习惯从“个人财产/国家财产”“主体/客体”这两组区分视角出发理解国家财产。而在这两组区分所建构的视野里,根本看不到国家财产在国家运作过程中的真实结构。唯有跳出这两组区分视角,我们才能意识到国家不是一个静态的主体,而是一个包含行政系统、经济系统等社会诸系统运作的动态过程。在此过程中,国家财产整体作为一个要素参与到了国家涉财系统运作过程之中。

从系统运作视角看,真正支配国家财产的并不是国家工作人员而是国家涉财系统运作逻辑,国家工作人员只是遵循系统运作逻辑经手国家财产。国家财产之所以是“国家”财产,并不是因为它由国家占有,而是因为它遵循国家涉财系统的运作逻辑、被用于国家涉财系统运作过程。国家工作人员之所以是“国家”工作人员,也是因为其遵循国家运作逻辑、参与国家运作事务。国家工作人员在经手国家财产的过程中,故意不遵循国家涉财系统运作逻辑使用国家财产的,就其“应当遵循而不遵循国家运作逻辑”而言构成职务犯罪,就其“导致国家财产偏离国家运作过程”而言构成侵犯国家财产犯罪,属于一个行为同时触犯多个罪名,应以想象竞合犯论处。前述税务机关工作人员通过高开低征等方式帮助他人虚开增值税专用发票,造成国家税款损失的,就应以渎职罪和虚开增值税专用发票罪的想象竞合犯论处。如此一来,国家工作人员自己侵犯自己财产的悖论问题也就迎刃而解。

此外,从系统运作过程视角理解税收法益,也有助于澄清本罪与诈骗罪的关系。如果把税收法益理解为国家占有的税款,那么虚开增值税专用发票罪自然会被理解为诈骗罪的特别法,其违法性实质也会被理解成侵犯税务人员对税款的占有,其行为构造也随之被建构为“行为人虚构交易事实→税务人员陷入认识错误并

⑧ 参见张明楷:《刑法学(下)》(第6版),法律出版社2021年版,第1059页。

⑨ 参见中华人民共和国最高人民法院刑事审判第一、二、三、四、五庭主办:《中国刑事审判指导案例》(第4卷),法律出版社2017年版,第319页。

⑩ 参见2001年最高人民法院《关于对〈审计署关于咨询虚开增值税专用发票罪问题的函〉的复函》(法函[2001]66号)。

⑪ 参见2004年最高人民检察院法律政策研究室《关于税务机关工作人员通过企业以“高开低征”的方法代开增值税专用发票的行为如何适用法律问题的答复》(高检研发[2004]6号)。

基于错误处分税款→国家遭受财产损失”。如此理解至少存在以下三个缺陷:(1)在实质违法性层面无法区分侵犯税款行为与侵犯税务人员私财行为;(2)很难说行为人虚构交易、不如实填写发票就会导致税务人员陷入认识错误,因为税务人员在处分税款时根本不需要对交易真实性有认识;(3)无法解释为什么保护双层法益的虚开增值税专用发票罪竟比只保护其中一层法益的诈骗罪处罚更轻。

一旦转向系统运作过程视角,前述问题都迎刃而解。首先,既然国家财产是指遵循国家运作逻辑、被用于国家运作过程的要素,那么侵犯税款行为的违法性实质就是导致税款偏离国家涉税系统运作逻辑、未被用于国家涉税系统运作过程,这明显有别于侵犯税务人员对其私产的占有。其次,就系统运作逻辑而言,只有“被遵守/不被遵守”之分而没有“被骗/不被骗”之别。只要造成税款偏离国家涉税系统运作逻辑、未被用于国家涉税系统运作过程,就侵犯了税收法益,至于税务人员是否陷入认识错误则无关紧要。最后,虚开增值税专用发票罪之所以比诈骗罪处罚轻,是因为税收法益已经被纳入国家涉税系统运作过程,涉税系统本身就对税收法益起到一定的保护作用,刑法保护力度可以适度降低。

(二)系统运作视角下税的双重属性及其内在张力

在系统运作视角下,税收法益不再是一笔钱款或一个数值,而是受国家涉税系统运作逻辑支配的要素。其中,国家涉税系统包括行政系统和经济系统。在行政系统中,税是财政收入;在经济系统中,税是交易成本。税既有行政属性也有经济属性,既受行政逻辑支配也受经济逻辑支配。在传统税收法益观指导下,司法者很容易重视税的财政收入属性而忽视税的交易成本属性。作为交易成本的税具体包含两部分:一是税款本身,对于卖方而言意味着销售成本,对于买方而言则意味着购买成本,最终会反映在买卖双方的交易价格中;二是市场主体为完成纳税程序而投入的人力、物力和财力。^⑫作为财政收入的税与作为交易成本的税虽然在本体上指向同一笔钱款,但是在各自系统运作过程中却遵循不同逻辑,二者其实是同体异质的。

一方面,作为财政收入的税与作为交易成本的税是同体的,这使得税具有沟通行政系统与经济系统的媒介功能。对于行政系统而言,税收政策是一种财政政策,行政机关可以通过调整税收政策调节市场;对于经济系统而言,市场可以通过税收规模、税收结构等信号向行政机关反馈市场状况。例如,在“新冠疫情”期间,很多企业手中货物滞销、资金周转困难,这些市场信息通过税收媒介反馈给了行政系统,而行政系统随即推出增值税留抵退税政策,把本该在滞销货物出售后才抵退给企业的进项税款提前退还给企业,缓解其资金周转压力。^⑬在此过程中,“税”就起到沟通行政与经济系统的媒介功能,而实现这一功能的结构基础正是作为财政收入的税与作为交易成本的税的同体性。^⑭

另一方面,作为财政收入的税与作为交易成本的税又是异质的,它们在各自系统语境下发挥不同功能、遵循不同运作逻辑。在行政系统中,税的功能是为行政职能提供物质基础。随着行政职能的不断扩张,行政系统自然倾向于提高税收。相反地,以“降低成本、提高收益”为基本运作逻辑的经济系统始终倾向于降低税收。在这两种相反的系统逻辑作用下,税的双重属性之间始终存在着一股张力,这股张力不仅反映在最终的税款数额上,而且作用于整个税收过程。

其实,人们对税的双重属性并不陌生。只不过受日常经验现象影响,人们常常误以为税的行政属性和经济属性是分离开来的两种属性,同一笔税款在缴纳前是交易成本而在缴纳后就变成了财政收入、在市场主体手中是交易成本而在税务人员手中就变成了财政收入。支配税收过程的双重逻辑也常常被分配给两拨人,税务人员遵循行政逻辑征税,市场主体遵循经济逻辑避税。税收过程被想象成两拨人围绕一笔钱的博弈过程。表面上看这也是从动态视角理解税收法益,可实际上税收法益还是被当作主体占有的一笔钱款,只不过各时段的主、客关系被拼接在一起考察罢了。

^⑫ 参见[美]曼昆:《经济学原理(微观经济学分册)》(第7版),梁小民、梁砾译,北京大学出版社2015年版,第130—136、167—171、259页。

^⑬ 参见2022年3月21日国家财政部、税务总局《关于进一步加大增值税期末留抵退税政策实施力度的公告》;2022年3月22日国家税务总局《关于进一步加大增值税期末留抵退税政策实施力度有关征管事项的公告》。

^⑭ 社会学上把这种不同系统共享同一结构的现象称作“结构耦合”。参见鲁楠:《结构耦合:一种法律关系论的新视角》,载《荆楚法学》2022年第3期;祁春轶:《系统理论如何安放人》,载《人大法律评论》2019年第2辑。

真正从动态系统运作视角理解税收法益,是把征纳税这个看似瞬间发生的举动过程化,将税收现象理解为行政逻辑和经济逻辑共同支配下的一个过程。在这个过程中既有人(纳税人、税务人员)也有物(税款、税务大厅、征税设备等),也发生了人支配物的现象,但是整个税收过程之所以会发生、相关的人和物之所以会如此互动,并不是因为人支配了物,而是因为税的双重逻辑支配了相关的人和物。理解税收过程的关键并不是画面里的人和物,而是支配这些人和物的涉税系统运作逻辑。

从涉税系统视角看,作为财政收入的税与作为交易成本的税始终是一体两面的。同一笔税款,不管是缴纳前还是缴纳后、不管是在市场主体手中还是在税务人员手中,自始至终都受双重逻辑支配,只不过不同阶段的习惯性称谓不同罢了。双重逻辑也不是分别作用在两个阶段、两拨人身上,而是同时作用在所有涉税的人和物上。试想,假如市场主体的观念里只有经济逻辑而没有行政逻辑,税务人员的观念里只有行政逻辑而没有经济逻辑,那么双方根本不可能围绕“税”这件事展开互动,税收过程也不可能发生。当且仅当双方的观念里都有税的双重逻辑时,他们才可能在同一时间出现在同一空间共同完成税收过程。而只有在税收过程得以发生的基础上,法律才能进一步要求这一过程“应当发生”以及“应当如何发生”。

综上,税既有作为财政收入的行政属性也有作为交易成本的经济属性,既受“多多益善”的行政逻辑支配,也受“越少越好”的经济逻辑支配。作为财政收入的税与作为交易成本的税是自体异质的,自体性使得税具有沟通行政系统和经济系统的媒介功能,异质性使得每一个税收过程背后都注定存在行政逻辑与经济逻辑的张力。而这股张力正是引发虚开增值税专用发票罪诸多司法争议的根源。

三、虚开增值税专用发票罪司法争议溯源

如果只是在财产法益的意义上理解税收法益,那么税收法益是否受侵害问题就会被简化为应纳税额与实纳税额的大小比较问题,税额形成前的税收过程往往被司法者忽略。而如果把税收法益视为参与国家涉税系统运作过程的一个要素,那么司法者在认定法益侵害性时自然会关注到真实发生的税收过程及其背后的经济逻辑和行政逻辑。关于虚开增值税专用发票罪的诸多司法争议其实就源自这双重逻辑之间的张力。

(一)代开类案:交易流与发票流的从属关系之争

代开类案是目前争论较多的一类案件,其原型是:甲公司先向没有开票资质但售价较低的散户采购应税商品,再通过支付开票费(含应纳税款)的方式让有开票资质的乙公司替散户开票,甲、乙公司是否构成本罪?^⑤如果只是在财产法益的意义上理解税收法益,就很容易径直判断涉案行为是否会导致税款损失;而如果把税收法益理解为参与涉税系统运作过程的一个要素,就会发现发票流与交易流的从属关系才是更为关键的问题。

详言之,在以票控税制度下,一笔应税交易应当包含货物流、货款流和发票流三个流程,其中货物流与货款流并称交易流。根据《发票管理办法》等法律法规,合法合规的开票行为应当做到三流一致,否则就是行政管理意义上的“虚开”。^⑥由于税务机关难以查证所有交易的真实性,只能根据票载信息征税,所以“发票流与交易流是否一致”实际上也是判断相关行为是否侵犯税收法益的操作性标准。

然而,如何判断发票流与交易流是否一致?这在很大程度上取决于解释者对以下问题的认识:发票流与交易流究竟能否做到绝对一致?如果预设发票流与交易流能够绝对一致(或应当绝对一致),那么在判断二者一致性时自然无需顾及二者的主从关系。可事实上,发票流与交易流不可能绝对一致,两者的主从关系将直接影响“虚开”的认定。

首先,发票流与交易流不可能绝对一致。因为发票所能承载的信息有限,而现实交易却可以无限复杂化。这种复杂性程度上的落差决定了,票载信息注定只是现实交易信息被化约后的结果。对于同一笔交易,采用不同的化约方式,所得发票信息可能完全不同。交易越复杂,票载信息与现实交易信息的复杂性落差越

^⑤ 参见中华人民共和国最高人民法院(2016)最高法刑核 51732773 号刑事裁定书、四川省宜宾市高县人民法院(2015)宜高刑初字第 85 号判决书、北京市第一中级人民法院(2019)京 01 刑终 275 号刑事判决书。

^⑥ 参见《中华人民共和国发票管理办法》第 22 条;2014 年国家税务总局《关于纳税人对外开具增值税专用发票有关问题的公告》。

大,发票流与交易流的偏离也就越大。而且,交易流与发票流本就是分离开来的两个过程,发票往往是在交易完成后才另外启动一个开票程序开具,需要当事人另外投入审计成本才能完成。在审计成本得不到保障的情况下,发票流与交易流不一致恐怕才是常态。

其次,既然发票流与交易流不可能绝对一致,那么有关二者是否一致的问题就转化成了可以容许二者在多大程度上不一致的问题,此时就不得不顾及二者的主从关系。如果认为发票流应当从属于交易流,那么在判断二者一致性时就应当着眼于整个交易过程,以促进交易实现为导向,在是否开票、如何开票等事项上赋予市场主体较大自主空间。相反地,如果认为交易流应当从属于发票流,就可以从票面信息出发,严格要求票面信息真实存在且完整呈现交易过程,否则就是“虚开”,市场主体的自主空间随之缩小。

最后,也是最为关键的是,在发票流与交易流的主从关系上,行政逻辑与经济逻辑导向恰恰相反。在以票控税的制度背景下,行政逻辑倾向于要求交易流从属于发票流,因为如此才能确保各个交易环节都足额纳税(只会多征而不至于少征)。相反地,经济逻辑倾向于先促成交易再考虑开票事宜,让发票流从属于交易流。由于每一个税收过程都同时受到行政逻辑和经济逻辑支配,所以每一个税收过程背后其实都存在发票流与交易流的主从关系之争,围绕“虚开”认定标准产生的诸多司法争议正是根源于此。

以前述代开类案为例。甲公司先向没有开票资质但售价较低的散户采购应税商品,再通过支付开票费让乙公司代开,对此有以下两种解释倾向:(1)在行政逻辑主导下,解释者自然认为交易流应当从属于发票流,于是从票面信息出发查验票载主体(即甲、乙)之间是否真的存在票载交易,最终自然会得出入罪结论;(2)在经济逻辑主导下,解释者自然认为发票流应当从属于交易流,于是就着眼于整个交易过程,容许市场主体优先促成交易再自主决定开票事宜,最终会得出出罪结论。在实践中,控方往往基于第(1)种解释指控被告人构成虚开,被告方常常基于第(2)种解释辩称不构成虚开,而审判机关的立场则经历了明显转向。最高司法机关曾在行政逻辑指导下指出“自己未进行实际经营活动但为他人经营活动代开的”或者“进行了实际经营活动但让他人为自己代开的”,都应当认定为虚开。^⑩但晚近以来,最高司法机关明显转向经济逻辑,认为“行为人利用他人的名义从事经营活动,并以他人名义开具增值税专用发票的,即便行为人与该他人之间不存在挂靠关系,但如行为人进行了实际的经营活动,主观上并无骗取抵扣税款的故意,客观上也未造成国家增值税款损失的”,不宜认定为虚开。^⑪

单从司法文件表述上看,司法机关改变立场似乎是因为考虑了骗税目的和税款损失这两个因素。可事实上,这两个因素一直存在于这类案件中,之所以晚近才被纳入视野,主要是因为出现了从行政逻辑到经济逻辑的转向。不过,这种转向并未遍及所有个案。比如,丁某某、段某某等虚开增值税专用发票案的裁判理由就指出,在代开类案中交易主体与票面所载主体必须保持一致,否则依然构成虚开。^⑫之所以出现这种左右摇摆的司法态度,并不是因为司法者在本罪是否保护税收法益、是否以骗税为目的等教义学问题上摇摆不定,也不是因为司法者在实质解释与形式解释之间摇摆不定,而是因为税所遵循的行政逻辑与经济逻辑之间本就存在着张力,在这股张力的拉锯作用下,司法机关难免摇摆不定。

(二)融资类案:分环节计税法与整体计税法之争

融资类案也是争议较大的一类案件。以合慧伟业公司、赵某等虚开增值税专用发票案为例。被告人赵某既是甲建筑公司的总经理,也是被告单位合慧伟业公司的实控人。2010年8月,甲公司在承揽某建设工程项目后资金周转困难,赵某遂联系乙央企帮忙融资,具体操作方式是:(1)甲先和乙签订钢材买卖合同(没有实际交付钢材),然后以支付货款的名义向乙央企开具一张商业承兑汇票,乙央企再利用其在银行的信用将该汇票贴现;(2)乙央企与赵某实际控制的合慧伟业公司签订钢材买卖合同(没有实际交付钢材),然后以支付货款的名义将(1)中贴现所得1.2亿元转给合慧伟业公司。合慧伟业公司向乙央企开具了等额的增

^⑩ 参见1996年最高人民法院《关于对为他人代开增值税专用发票的行为如何定性问题的答复》和《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》第1条第2款第3项。

^⑪ 参见2015年最高人民法院研究室《〈关于如何认定以“挂靠”有关公司名义实施经营活动并让有关公司为自己虚开增值税专用发票行为的性质〉征求意见的复函》;中华人民共和国最高人民法院(2016)最高法刑核51732773号刑事裁定书。

^⑫ 参见北京市第一中级人民法院编:《裁判方法与法律适用》,法律出版社2020年版,第35—37页。

增值税专用发票；(3)合慧伟业公司将(2)中所得钱款转给甲建筑公司用于工程建设，待资金回笼后再将钱款归还给乙央企，由乙央企最终归还给银行。在完成该融资过程后，合慧伟业公司账上遗留了1.2亿余元增值税销项。为冲抵这部分销项，赵某让其他公司为其开具等额进项票，并支付475万元开票费。

检方指控，合慧伟业公司向乙央企开具的1.2亿余元发票，以及合慧伟业公司为冲抵这1.2亿余元销项而让其他公司为自己开具的进项票，都属于没有真实交易的虚开。被告方辩称，合慧伟业公司是出于融资目的而非骗税目的，况且相关交易本就是虚构的，所以没有纳税义务，即便事后冲抵销项也不会造成税款损失。一审法院支持控方，认定涉案行为构成虚开增值税专用发票罪；二审法院则支持被告方，推翻一审判决，仅就“赵某请他人有偿为自己开票”这一行为，认定其构成非法购买增值税专用发票罪。^{②①}

表面上看，本案争议焦点似乎是被告人有无骗税目的以及是否造成税款损失；但仔细分析控辩双方的主张，不难发现真正的对立出现在计税方法上。众所周知，增值税是依照单个交易环节征缴，增值税专用发票也是依照单个交易环节开具。但是，这并不意味着司法者也应当以单个交易环节为单位认定本罪。因为交易并不总是以单环节的形式发生，市场主体也不会为了方便开票而只从事单环节交易，立法者更不应为了方便征税而要求市场主体只能开展单环节交易。一笔交易可能涉及多个主体、多个环节，司法者只有先查清一整个案件所涉全部交易环节，才可能对其中单个环节的开票行为作出准确评价。

而司法者一旦将审查视角从单个开票环节转向整个案件，就会面临分环节计税与整体计税的选择问题。在此问题上，支配税收过程的行政逻辑与经济逻辑再次表现出相反的倾向：为了确保足额征税，行政系统倾向于采取分环节计税法，因为只要确保各个环节都足额征税，那么整体上就不会有税款流失（只会多征而不会少征），而且监督单个环节、单张发票显然要比监督一整笔交易更省时省力。相反地，为了降低税收成本，经济系统更倾向于将多个环节整合起来计税，因为一次性开展多环节交易比多次进行单环节交易的成本低，而且相比于单环节交易，多环节整合交易在纳税方案上有更大的选择空间。比如，根据有些地区的税收政策，达到一定规模的交易才享受税收优惠。

行政逻辑与经济逻辑都是支配税收过程的现实逻辑，并没有对错之分。相应的，分环节计税法与整体计税法也没有对错之分。但采用不同的计税方法确实会得出不同的裁判结论。例如，在前述合慧伟业公司、赵某等虚开增值税专用发票案中，控方和一审法院就遵循税的行政逻辑采取分环节计税法，把“合慧伟业公司为完成贸易融资而向乙央企开票”与“合慧伟业公司事后为冲抵融资遗留的销项而让他人自己开票”视为两个独立的计税环节。由于这两个环节确实都不存在真实的货物往来，相关发票也都有被用于抵扣税款的风险，所以这两个开票行为都被认定为“虚开”。相反地，辩方和二审法院遵循税的经济逻辑采取整体计税法，将两个开票行为都纳入贸易融资的整体框架，由此认定两个开票行为都是出于贸易融资目的而实施，主观上没有骗税目的，客观上也没有造成税款损失，所以两个开票行为都不构成虚开。

其实，无论是控方还是辩方，无论是一审法院还是二审法院，都不否认两次开票行为是在没有真实交易的情况下做出的，也不否认相关发票有被用于抵扣税款的危险。双方的真正分歧并不在于有无骗税目的以及是否造成税款损失，而在于遵循何种计税逻辑、采取何种计税方法。虽然本案生效判决最终采用整体计税法，但是这并不意味着整体计税法优于分环节计税法，更意味着经济逻辑优于行政逻辑。本案二审改判轻罪与其说是纠错，不如说是被迫在行政逻辑与经济逻辑之间重新权衡。这种权衡标准其实很难被简单地概括为有无骗税目的、是否造成税款损失，进而推广适用到其他个案，因为不同个案所涉众多经济、行政因素都可能对权衡过程产生影响。

（三）卖票类案：发票商品化限度之争

当前争议较多的案件还有对开、环开、变票、^{②②}高于或低于真实交易额开票、^{②③}利用故意积攒的开票额度

^{②①} 参见最高人民法院中国应用法学研究所编：《人民法院案例选》（总第154辑），人民法院出版社2021年版，第13—19页。

^{②②} 参见谢文浩：《虚开增值税专用发票逃避缴纳消费税的构罪分析》，载《人民司法（案例）》2022年第5期。

^{②③} 参见陈金林：《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。

定向开票。^③ 在这些案件中,发票其实都被当成有价商品交换。司法者能在多大程度上容认发票商品化,将直接影响裁判结论。

回顾发票的演化史,不难发现发票并非某个人或某个机构主观设计的产物,而是市场主体之间互动的结果。在过去很长一段时间里,发票只是一种交易凭证,既供卖方入账之用也供买方凭票维权之用,是否开票以及如何开票皆由买卖双方自主协商决定。^④ 由于发票既满足卖方如实记账的需求,也满足买方凭票维权的需求,所以买卖双方得以互相牵制,发票内容自发趋于真实。此时,发票不会被当作商品进行交易,因为发票除了供当事人使用外,并不具有普适的交换价值。

自从发票被税务机关赋予税收凭证功能以后,原本买卖双方自发互相牵制的结构就被打破了。当票载信息直接关系到交易成本,买卖双方自然会在是否开票以及如何开票的问题上重新衡量各自的成本与收益。倘若不如实开票比如实开票更有利可图,那么买卖双方就有动力不如实开票。而且,不如实开票所产生的收益也会被双方重新分配,比如餐饮店承诺向不索要发票的顾客返利。此时,发票就被当作商品进行交易,而且其交换价值具有一定的普适性。比如,餐饮店先从众多不索要发票的顾客那里省下开票额,再定向给其他需要同类发票的主体开票以赚取开票费。如果说发票被赋予税收凭证功能是导致其商品化的前提,那么降低税收成本的经济逻辑便是促使发票商品化的不竭动力。

相反地,如果从支配税收过程的行政逻辑出发,必然要反对发票商品化。因为发票商品化很可能导致票载信息偏离真实交易信息,而在以票控税制度背景下这无疑会妨碍税务机关征税。正因如此,税务机关才垄断发票制售环节,并通过不断优化税控技术强化发票流与交易流的耦合性,目的就是阻止发票商品化,让发票与特定交易过程绑定,仅供交易凭证之用。

可见,在发票商品化的问题上,主导税收过程的行政逻辑与经济逻辑之间同样存在张力。这股张力并不会因为法律禁止而自行消失。事实上,“花钱买票”“以票换钱”只是发票商品化的一种显性表现形式,在对开、环开、变票、高于或低于真实交易额开票、利用故意积攒的开票额度定向开票等行为背后还存在着众多隐性的发票商品化。在以票控税的制度背景下,人们很容易形成“应当通过立法禁绝发票商品化”的极端观念。这一观念其实只顾及支配税收过程的行政逻辑,忽略了同时支配着税收过程的经济逻辑。一旦正视经济逻辑,就会发现绝对禁止发票商品化既不可行也不正当。因为在经济逻辑作用下,凡是与税收成本或经济收益相关联的事物,都有被商品化的倾向,这种倾向源于市场主体趋利避害的本能和自由。通过立法彻底遏制这种由无数市场主体本能驱动的系统性倾向,不仅会持续消耗大量行政资源和司法资源,而且有侵犯个人自由之嫌。当然,这也不意味着应当彻底放任发票商品化。问题的关键其实不在于是否禁止发票商品化,而在于应当在多大程度和范围内禁止发票商品化。而这又取决于行政逻辑与经济逻辑之间的张力。

综上所述,虚开增值税专用发票罪的诸多司法争议,其实都源自税收过程背后的行政逻辑与经济逻辑之间的张力。行政系统倾向于要求交易流应当从属于发票流、分环节计税以及禁止发票商品化,而经济系统倾向于要求发票流应当从属于交易流、整体计税以及允许发票商品化。在双重逻辑的拉锯作用下,个案裁判标准难免左右摇摆。诸多未被教义学化的行政因素和经济因素,都通过影响所谓“目的”“危险”“实害”等不成文构成要件要素的认定,事实上左右着个案裁判结果。如果脱离现实的税收过程,仅在刑法教义学体系内探讨这些构成要件要素,恐怕意义有限。而如果从行政逻辑与经济逻辑的张力视角出发,揭示出行为犯说、目的犯说、危险犯说、主客观综合说、实害犯说等学说的适用环境与演化趋势,或许更有助于指导本罪的司法适用。

四、从行为犯说到实害犯说的演化逻辑

如果只在刑法教义学体系内探讨虚开增值税专用发票罪的性质,就会把行为犯说、目的犯说、危险犯说、主客观综合说和实害犯说等学说理解为并列关系,最终选择其中某个优点较多、缺点较少的学说加以提

^③ 参见胡云腾主编:《刑法百罪疑难问题精析(上)》,人民法院出版社2022年版,第549页。

^④ 参见余丹:《发票功能论》,中国社会科学出版社2016年版,第8—10页。

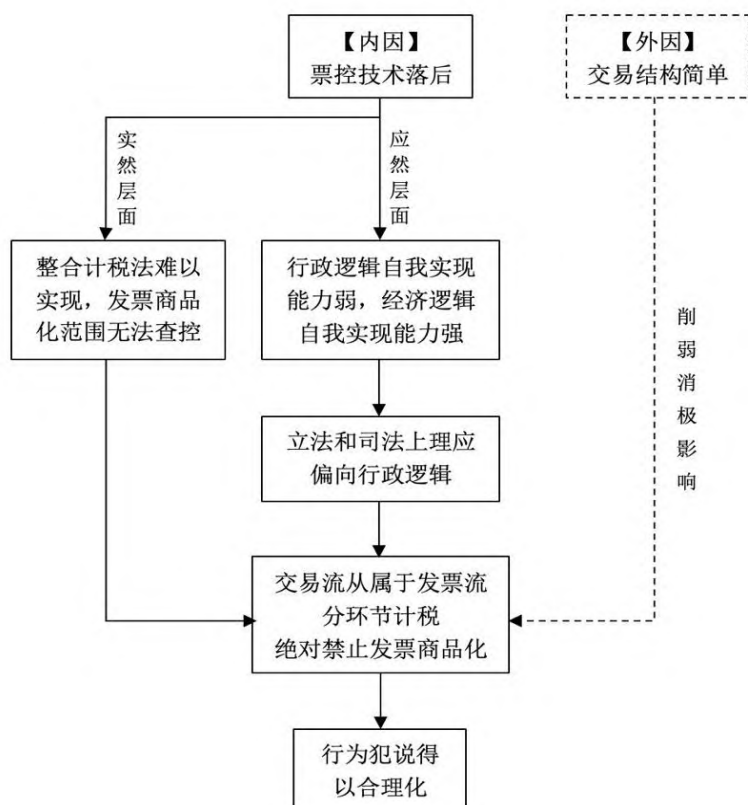
倡。^⑤ 如果转向涉税系统运作视角,就会发现这些学说并不是静态的并列关系,而是动态的演化关系。从单一行为要素的“行为犯说”经由“目的犯说”“危险犯说”“主客观综合说”逐步演化到全要素的“实害犯说”,这既是本罪处罚范围不断限缩的过程,也是不同环境条件下行政逻辑与经济逻辑彼此调适的过程。

在此过程中,票控技术水平与交易复杂性水平是最重要的内因和外因。在票控技术落后的历史阶段,行政逻辑的自我实现能力明显弱于经济逻辑的自我实现能力,司法上确有必要偏向行政逻辑,强调交易流从属于发票流、采取分环节计税法以及禁止发票商品化;在此环境中,行为犯说具有一定的实践合理性。但是,随着交易结构不断复杂化、票控技术水平不断提升,行政逻辑的自我实现能力与日俱增,原来偏向行政逻辑的立场逐渐丧失正当性,行为犯说赖以持存的环境日渐消解,从行为犯说到实害犯说的演化不可避免。

(一)行为犯说得以合理化的历史环境

行为犯说的合理性首先源于《刑法》第205条第1款规定。在立法条文只规定虚开行为而没有规定危害后果的情况下,将本罪理解为行为犯不无道理。但有必要追问的是,为什么刑法只规定虚开行为而没有规定危害后果?本罪曾多次进入立法修订程序,但是其作为行为犯的立法样态却一直未见调整。^⑥ 单从刑法教义学体系逻辑来看,行为犯说的缺陷确实是显而易见的;但是,从本罪持续二十余年的行为犯立法样态以及相关司法实践来看,恐怕难以否认行为犯说曾在更大实践范围内的合理性。

本文认为,要想解释行为犯说如此广泛且持久的实践合理性,就应当诉诸同样持久且广泛的系统运作逻辑,即支配税收过程的行政逻辑与经济逻辑。从涉税系统运作逻辑视角看,本罪长期呈行为犯样态的环境条件是:在税收领域,行政逻辑的自我实现能力一直弱于经济逻辑的自我实现能力。而维系这一环境的内因是票控技术落后,外因则是交易结构相对简单,如下图所示:



由于降低成本、提高收益的经济逻辑源自市场主体的趋利本能,所以在税收过程中,经济逻辑天然具有较强的自我实现能力。相反地,在以票控税制度背景下,行政逻辑的自我实现能力明显受制于票控技术水

^⑤ 同前注⑤,张明楷文。

^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》,载《清华法学》2021年第1期。

平。当票控技术落后时,很容易出现经济逻辑过度支配税收过程,阻碍行政逻辑实现,最终引发大范围税款流失的后果。1994年增值税制度实行初期全国各地涌现出大量虚开专票骗税案便是适例。^⑦ 彼时,司法上确有必要偏向行政逻辑,要求交易流从属于发票流、采取分环节计税法以及禁止发票商品化。

正是在这种环境中,行为犯说才得以合理化。

其一,在交易流从属于发票流的环境中,市场主体事实上被广泛赋予了一种不成文的“义务”,即必须在能如实开票的前提下开展交易。这种环境很容易催生出极端一元合法观,即只有严格依照指定方式完成开票的交易,才是完全合法合规的交易,否则都有违法违规之嫌。司法者自然倾向于根据行为犯说认定本罪,即只有严格依照指定方式开票的,才是完全合法合规的“实开”,否则都有“虚开”之嫌。例如,甲公司为了降低生产成本,先向没有开票资质但售价较低的散户采购应税商品,再通过支付开票费的方式让有开票资质的乙公司代替散户向甲开票。如果结合交易流严格从属于发票流的背景分析本案,就会认为甲公司明知无法完成开票仍选择向散户采购,这本身就违背“必须以能够如实开票为前提开展交易”的“义务”,理应自主承担无法开票的后果,而不能为了躲避这一后果再让乙公司为自己开票。在此观念下,司法者根据行为犯说将这类行为认定为虚开也在情理之中。

其二,在严格分环节计税的环境中,市场主体也被要求每一个交易环节都必须有相应的发票,每一张发票都必须存在相应的交易环节。“有票但无交易”或“有交易但无票”的,都会受到负面评价。这也为司法者依照行为犯说认定“虚开”铺平了道路,因为既然每个环节都必须如实开票,那么只要能够证明某个环节的发票没有对应的交易,就可以认定其构成“虚开”,无需顾及整笔交易。例如,甲为融资而依据虚构的买卖合同向乙开票,乙以货款的名义将投资款打给甲,事后甲为了冲抵之前开给乙的销项票又让第三人丙为自己开具进项票。在采用分环节计税的背景下,司法者自然倾向于根据行为犯说将这两次开票行为都认定为非法虚开,因为两个开票环节单独来看确实都只有票而没有交易。

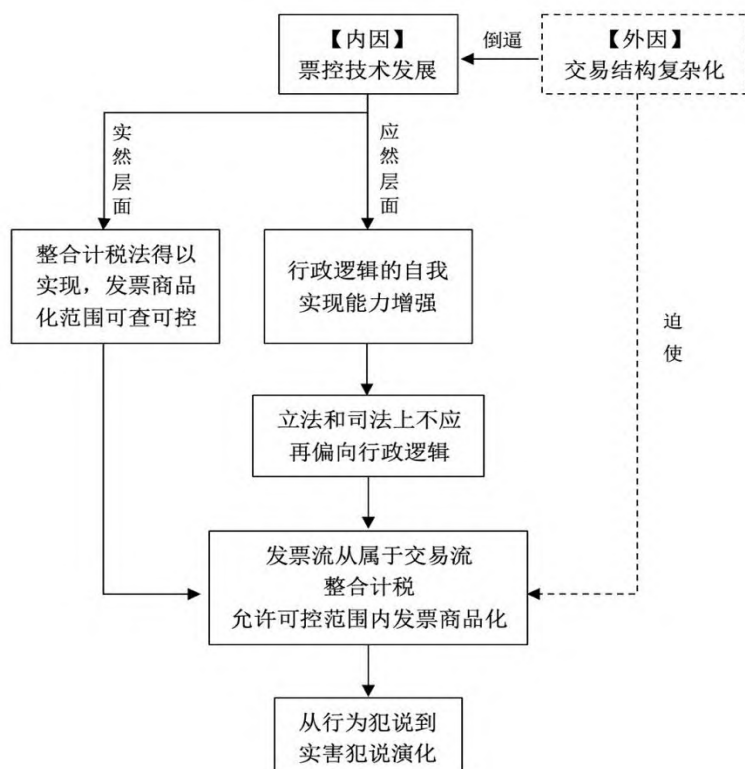
其三,在禁止发票商品化的环境中,市场主体也被禁止将发票当作有价商品进行交换,任何将发票当作有价商品进行交换的行为都有可能遭到负面评价。在此情况下,司法者同样会倾向于采用行为犯说,因为既然每一张发票都必须与特定交易过程绑定,那么只要能够查证涉案发票脱离特定交易过程,就可以认定行为构成虚开。比如,甲、乙、丙等多家公司在无真实交易的情况下相互对开或环开,如果结合禁止发票商品化的背景分析,就会认为发票事实上被当作有价商品交易,每一张发票都脱离了真实交易过程,此时司法者根据行为犯说将这类行为认定为虚开也不无道理。

显然,要求交易流从属于发票流、分环节计税以及禁止发票商品化,并不是发展市场经济的最优环境,而只是票控技术落后条件下的权宜之计。强制要求交易流从属于发票流很容易导致发票制度异化为市场准入制度,有些主体仅仅因为不具备开票资质而被排除在相关市场之外;分环节计税在客观上也抑制了跨时间、跨地域、多环节交易的实现;禁止发票商品化则极大限制了市场交易自由。这些消极影响一直存在,只不过在市场经济初期,交易结构普遍比较简单,这些消极影响表现并不突出。

(二)从行为犯说到实害犯说演化的必然趋势

随着市场规模的扩大,交易结构不断复杂化,交易流从属于发票流的要求愈发难以实现,对跨时域、多环节交易进行整体计税的需求不断增长,隐性的发票商品化手段更是层出不穷。这些变化不断冲击行为犯说赖以持存的环境,同时也倒逼票控技术水平提升。而随着票控技术水平逐渐提升,行政逻辑自我实现能力日益增强,原来偏向行政逻辑的司法立场逐渐丧失正当性,行为犯说的合理化环境日益消解,从行为犯说到实害犯说的演化成为必然趋势,如下图所示:

^⑦ 参见何秉松主编:《税收与税收犯罪》,中信出版社2004年版,第439—442页。



交易结构复杂化是大规模市场互动的必然结果，具体表现在单笔交易主体数量增加、环节增多、所涉时间和地域范围扩大等诸多方面。这些变化在两个面向上冲击原来行为犯说赖以合理化的环境。一方面，随着交易结构的复杂化，交易流从属于发票流、分环节计税以及禁止发票商品化的要求难以为继。一则，要求交易流从属于发票流的做法并没有切实提升行政逻辑的自我实现能力，而是把实现行政逻辑的成本转移给交易主体。在交易结构相对简单的情况下这部分成本尚可承受，但随着交易结构复杂化，这部分成本很可能超出承受范围，强制要求交易流从属于发票流，无异于人为阻止交易发生。二则，对跨时间、跨地域、多环节复杂交易进行分环节计税的审计成本极高。三则，各种隐性的发票商品化手段实际上已经架空了禁止发票商品化的要求。另一方面，交易结构复杂化也在倒逼票控技术发展。因为复杂交易为当事人开辟了更多降本增效空间，单凭刑罚威慑并不足以保证行政逻辑的实现，唯有提升票控技术水平，才能切实增强行政逻辑的自我实现能力。而随着票控技术水平的提升，行政逻辑自我实现能力的增强，原来袒护行政逻辑的立场也随之丧失正当性，在此环境中得以合理化的行为犯说自然也就不再合理。

问题是，在行为犯说丧失合理性之后，又该如何理解本罪？单凭教义学体系逻辑恐怕推导不出这个问题的答案。因为在教义学视野里，我们只能看到“行为犯说导致处罚范围不当扩大”这一因果环节，只知道应当修正行为犯说，却不知道该往哪个方向修正。唯有从真实的涉税系统运作过程切入，才能看清整个因果链条，才会发现行为犯说既是导致处罚范围扩大的“因”，也是“交易流从属于发票流、分环节计税以及禁止发票商品化”这一历史环境所孕育的“果”。原本合理的行为犯说之所以不再合理，主要是因为外部环境变迁，而这种环境变迁之中也蕴藏着行为犯说之后的演化方向。

在“交易流从属于发票流、分环节计税以及禁止发票商品化”被“发票流从属于交易流、多环节整体计税以及允许可控范围内发票商品化”取代以后，本罪的违法性评价重心也将从开票行为过渡到造成税款损失这一实害结果上，即从行为犯说过渡到实害犯说。

其一，在发票流从属于交易流的环境中，市场主体在开票事宜上被赋予较大的自主空间，可以在促成交易的前提下自主选择税收成本较低的纳税方案。在此情况下，司法者认定“虚开”的重心自然从开票行为转移到相关发票“是否造成税款损失”这一结果上。只要最终没有造成税款损失，就没有必要发动刑罚。例如，甲公司为降低成本向没有开票资质但售价较低的散户采购应税商品，再通过支付开票费的方式让有开票资质的乙公司代为开票。如果结合发票流从属于交易流的背景分析，首先就应该肯定甲有自主选择交易对象、

自主设计交易结构的自由,然后考察相关发票最终是否会造成税款损失结果。

其二,在可以进行多环节整体计税的环境中,市场主体在开票单元的选择上被赋予较大的自主空间。尤其是在多环节交易中,市场主体可以相对自主地选择将其中某几个交易环节整体作为一个开票单元。司法者在认定“虚开”时就不应再着眼于单个交易环节、单张发票,而应当着眼于被当事人视为整体的交易单元,考察多个开票行为构成的整体是否会造成税款损失结果。例如,甲为融资而依据虚构的买卖合同向乙开票,乙再以货款的名义将投资款打给甲,事后甲为了冲抵之前开给乙的销项票又让第三人丙为自己开具进项票。如果结合整体计税的背景分析,就会根据当事人甲的交易设计,把“甲向乙开票”和“甲让丙为自己开票”这两个行为整体作为甲实现融资的手段,判断整体上是否会造成税款损失结果。

其三,在允许发票商品化的环境中,发票的交换价值得到认可,供票方与需票方可以围绕发票这一有价商品开展交易。在商品化了的发票之上其实存在着两笔交易信息,一是围绕票载商品的交易信息,二是围绕发票本身的交易信息。这就意味着发票不再总是与票载商品交易过程绑定,在此情况下认定“虚开”的关键就不再是看开票行为是否发生在特定的票载商品交易过程中,而只能考察相关发票最终是否会造成税款损失结果。

从行为犯说到实害犯说的演化过程,既是违法性评价重心转移的过程,也是违法性评价要素多元化的过程。与只评价单一行为要素的行为犯说相比,实害犯说为行为、结果、因果关系、目的等要素都预留了评价空间。这些要素逐渐被挖掘和吸纳进本罪的违法性评价框架之中的。当然,环境变迁不是一蹴而就,票控技术提升与交易结构复杂化也需要一个过程。在此过程中,税的双重逻辑因应外部环境条件变化而不断失衡与再平衡,而行为、结果、因果关系、目的等要素就为这种调适与平衡提供了概念工具。从这个角度看,目的犯说、危险犯说、主客观综合说都是过渡性学说,这些学说为相关行政因素和经济因素进入教义学分析视野开辟了通道,同时也为将这些“法外”因素教义学化提供了契机。

五、结论

虚开增值税专用发票罪旨在保护国家税收法益,但是国家税收法益不应被理解为国家占有的一笔钱款,而应当被整体视为参与国家涉税系统运作过程的一个要素。税既有作为财政收入的行政属性也有作为交易成本的经济属性,税收过程既受“多多益善”的行政逻辑支配也受“越少越好”的经济逻辑支配。虚开增值税专用发票罪的诸多司法争议都源自这双重逻辑固有的张力。刑法保护税收法益不单是为了保护作为财产法益的税款,更重要的是兼顾行政逻辑与经济逻辑,确保涉税系统正常运作。在票控技术落后、交易结构相对简单的历史环境中,将本罪理解为行为犯有助于确保涉税系统正常运作。但随着票控技术升级、交易结构不断复杂化,行为犯说逐渐丧失合理性,将本罪理解为实害犯更有利于确保涉税系统的正常运作。

Abstract: The offense of issuing false special VAT invoices is intended to protect the Tax Legal—interests. However, this legal interest should not be narrowly construed as the state's entitlement to specific tax revenues; rather, it should be understood holistically as a constitutive element in the operation of the national tax system. Taxation bears both an administrative character and an economic character. It is simultaneously governed by the administrative logic and the economic logic. Many of the judicial controversies stem from the inherent tension between these dual logics. Criminal law protects the legal interest in taxation not merely to safeguard the collection of public funds, but more fundamentally to ensure the proper functioning of the tax—related regulatory system. In historical contexts characterized by rudimentary invoice control mechanisms and relatively simple transactional structures, it was reasonable to interpret this offense as a conduct crime. However, with the advancement of invoice control technologies and the increasing complexity of commercial transactions, it is more appropriate to interpret this offense as a result crime. Such an interpretation better reconciles the administrative and economic logics and contributes to the stability and integrity of the tax system.

Key Words: The Crime of Falsely Issuing Special VAT Invoices; Tax Legal—interests; Property Legal—interests

(责任编辑:何荣功)