

法秩序统一视角下虚开案件 行刑认定冲突与协调

高苑丽*

目次

- | | |
|---------------------|-------------------------|
| 一、背景与问题 | 四、法秩序统一视角下虚开案件行刑认定冲突之协调 |
| 二、虚开案件中行刑认定冲突的法理分析 | 五、结语 |
| 三、排除虚开案件行刑认定冲突之价值考量 | |

摘要 虚开案件的违法行为以虚开行为和非法抵扣行为为核心,受税法和刑法的共同规制。实践中一些虚开案件在刑事司法中因抵扣行为未使国家税款受损不构成犯罪,而在行政执法中被认定为偷税,引发行刑认定冲突。税收违法行为的共通本质在于对法益的侵害,法益是虚开案件行刑认定的联结纽带。偷税罚和虚开增值税专用发票罪均以保护国家税款利益为共同法益,只是刑法在逃税罪之外,对利用虚开增值税专用发票造成国家税款损失的违法手段作特殊评价,而税法包含在偷税罚中。虚开增值税专用发票罪与偷税罚具有相同的构成要件要素,均可涵摄非法抵扣行为和国家税款损失结果。因此,两法域对非法抵扣行为造成的国家增值税款损失的认定应保持一致,综合增值税全链条作实质判断,禁止形式推定,从而区分“脱税罚”和“秩序罚”,以实现过罚相当。

关键词 行刑认定冲突 法秩序统一性原理 法益 脱税罚 秩序罚

一、背景与问题

近年来,党中央、国务院高度重视优化营商环境工作,税收关乎经济的发展和经营者的基本财产权利,是落实优化营商环境政策的重要领域。增值税是我国的第一大税种,以商品和服务流转环节的增值额为征税对象。我国实行发票型增值税,增值税专用发票(以下简称“专用发票”)具有抵扣进项税款的功能。在我国现阶段“以票控税”的税收监管模式下,虚开增值税专用发票

* 武汉大学法学院博士研究生、武汉大学财税与法律研究中心研究人员。本文为国家社会科学基金一般项目“中国特色自由贸易港特殊税收制度研究”(项目编号:20BFX158)的阶段性研究成果。

发票案件(以下简称“虚开案件”)一直都是税务稽查的重点。尤其是在第十三届全国人民代表大会第五次会议制定的大规模留抵退税政策落地后,为深入贯彻落实这一重大决策部署,税务机关、公安机关等部门开展联合打击行动,加大对虚开案件的稽查力度,该类案件数量有所增加。据统计,截至2022年底,各级税务机关官网全年累计曝光骗取留抵退税案件716起,其中通过虚开专用发票虚增进项税额、骗取留抵退税的案件共88起。违法犯罪行为理应予以处罚,但是,在严密防范和严厉打击虚开专用发票骗取税款违法行为的同时,也应当特别重视依法保护企业和企业家的合法权益,慎重处理涉税行刑交叉案件,避免产生税收执法和刑事司法认定冲突,以实现惩治违法犯罪与保障人权的平衡。如果对该类案件在行政执法与刑事司法程序中实施的处罚手段被滥用,则不仅可能造成国家税收来源的流失,而且可能侵害纳税人的合法权益,恶化营商环境。^{〔1〕}

虚开案件^{〔2〕}的违法行为以虚开行为和非法抵扣行为为核心。虚开行为是非法抵扣行为的前提,实施虚开行为并不会直接导致国家税款利益受损,受票方进一步实施非法抵扣行为才造成了国家税款利益损失。根据虚开案件违法行为的类型,可将虚开案件行刑交叉的情形分为两类,一类是开票方虚开了专用发票,受票方并未实施申报抵扣行为;另一类是开票方虚开了专用发票,且受票方实施了申报抵扣行为。

第一种类型涉及虚开发票罚和虚开增值税专用发票罪的行刑认定衔接。因该情形下仅有虚开行为,国家增值税利益并未遭受现实侵害,最多具有被侵害的危险。对于该种情形下的行刑认定,目前理论界和实务界的争议不大,在税法中只要开具与真实货物交易不符的专用发票即可处以虚开发票罚,而刑法中是否构成虚开增值税专用发票罪还要根据行为是否具有侵害国家税款利益的危险来判断。虚开发票罚和虚开发票罪保护的法益不同,税法中构成虚开发票罚并不影响刑事司法中构成虚开增值税专用发票罪,^{〔3〕}刑法中不构成虚开增值税专用发票罪也不影响税法中构成虚开发票罚。^{〔4〕}

第二种类型涉及偷税罚和虚开增值税专用发票罪的行刑认定衔接。实践中一些利用虚开的专用发票申报抵扣税款的虚开案件,税务机关对纳税人处以偷税罚并移交司法机关,刑事司法中认定纳税人没有造成税款损失,不构成虚开增值税专用发票罪,尔后有些税务机关据此撤销了之前做出的偷税罚,^{〔5〕}而有的税务机关并未撤销,^{〔6〕}使得纳税人对利用虚开的专用发票申报抵扣税款案件的刑事司法和行政执法认定产生疑惑。

目前无论是税法学界抑或刑法学界,对于虚开案件行刑认定的研究,主要集中在虚开发票罚和虚开增值税专用发票罪的衔接,对于偷税罚和虚开增值税专用发票罪的衔接问题,学界关注的较少,笔者以“虚开”为主题词,仅在“中国知网”数据库中搜集到一篇与该主题相关的文章。该文

〔1〕 参见周刚志、李琴英:《“两法衔接”的制度法理——基于“优化营商环境”的视角》,载《法学评论》2021年第2期,第94—95页。

〔2〕 本文所讨论的虚开案件是指利用专用发票抵扣税款功能而虚开专用发票、申报抵扣税款的案件。

〔3〕 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(西北政法大学学报)》2021年第4期,第144页。

〔4〕 参见王家本:《虚开增值税专用发票的刑事认定对税务行政处理的影响》,载《中国税务》2021年第12期,第62—63页。

〔5〕 如北京市第二中级人民法院行政判决书(2020)京02行终694号。

〔6〕 如浙江省瑞安市人民法院行政判决书(2017)浙0381行初28号,山西省怀仁市人民法院行政判决书(2018)晋0624行初32号,浙江省高级人民法院行政裁定书(2020)浙行申808号等。

以埃斯科公司案为线索对虚开增值税专用发票罪和偷税罪的衔接展开讨论。^{〔7〕} 该案的案件事实为：埃斯科公司向米高米公司购买冲床、模具及配件，约定埃斯科公司可以取得 17% 的增值税专用发票。因米高米公司只能开具冲床的增值税普通发票，埃斯科公司无法用于进项税额抵扣，米高米公司遂向埃斯科公司提供由第三方公司开具的货物名称为铜带的专用发票，埃斯科公司将上述发票认证抵扣。税务机关认定埃斯科公司的行为构成偷税，并因其涉嫌虚开增值税专用发票罪移送公安机关立案侦查。而公安机关判定该案“不具有骗取国家税款的目的，未造成国家税款损失”，认定埃斯科公司不构成犯罪，遂做出《撤案告知书》。埃斯科公司对税务机关的偷税处罚不服提起行政诉讼，而一审、二审直至再审法院均未支持埃斯科公司的诉求。再审法院认为，刑事责任与行政责任可以有不同的认定标准，刑法上不构成虚开增值税专用发票罪，并不影响行政法上对税收违法行为予以处罚，驳回了埃斯科公司的诉讼请求。^{〔8〕}

该学者肯定了该案中税务机关和行政诉讼中法官的做法，在实体方面，将虚开增值税专用发票罪和偷税罪的规范目的作差异理解，认为刑事司法中认定不构成虚开增值税专用发票罪，并不影响税法中认定为偷税；在程序方面，该学者认为税收执法程序和刑事司法程序中对案件事实认定的证明标准存在差异，基于执法成本的考虑，不能要求税务机关如司法机关一样，不计代价查明所有事实。然而，虚开增值税专用发票罪和偷税罪的规范目的和事实认定标准是否不同，值得进一步深入探讨。实践中，税收执法和刑事司法中对虚开案件国家税款损失的认定是否应当保持一致做法不一，这引起了纳税人的困惑与不解，有些纳税人不惜穷尽一切司法救济途径来维护自身权益，但结果却未必如愿，这不仅造成了一定程度的司法资源浪费，而且会使纳税人对我国税收制度的正当性产生怀疑。

基于目前实践中存在的争议以及理论研究的空缺，本文以协调虚开案件行刑认定冲突为主题展开研究：首先，通过对两法域的法律文本作规范分析，阐明两法域对同一法律事实的非同一性判断造成了行刑认定冲突；其次，探析产生冲突的原因在于两法域法律适用方法的分殊和法律事实认定标准的差异；进而，基于法秩序统一性原理，以税法保护的法益作为价值引导，将税收违法行为区分为“脱税罚”和“秩序罚”，虚开增值税专用发票罪和偷税罪均为以保护国家税款利益为目的的“脱税罚”，两法域对利用虚开的增值税专用发票申报抵扣税款行为造成的国家税款受损结果的评价应保持一致，即应根据增值税的运行机理，从全链条对国家税款损失作实质判断，禁止形式推定，从而推动虚开案件行刑认定的有效衔接。

二、虚开案件中行刑认定冲突的法理分析

对于受票方利用虚开的专用发票申报抵扣税款的行为，刑事司法中基于未造成国家税款损失认定不构成虚开增值税专用发票罪的，税收行政执法认定为偷税是否存在冲突？如果存在，产生冲突的原因何在？本节首先通过深入剖析两法域的法律规范，分析虚开增值税专用发票罪和偷税罪的构成要件，明确虚开增值税专用发票罪和偷税罪对同一法律事实的不同评价，引发行刑认定冲突；在此基础上，通过探求两法域法律解释方法以及事实认定标准的差异，探寻造成虚开案件行刑衔接障碍的原因。

（一）行刑认定冲突的前提：相同法律事实的非同一性判断

行政违法类型和刑事罪名由构成要件来确定适用范围，如果某个法律事实不同时在两者的构

〔7〕 参见刘丽娜：《涉税违法行为行刑认定的差异分析》，载《税务研究》2021年第9期，第102—107页。

〔8〕 参见浙江省高级人民法院行政裁定书，（2020）浙行申808号。

成要件范围内,则不能被行、刑两法域同时评价,便不可能存在行刑认定冲突,因而,对同属于行政违法类型和具体罪名构成要件的不同法律事实的不同法律评价是产生行刑认定冲突的前提。因而,为明确同一虚开案件在刑事司法中因未造成国家税款损失而不构成虚开增值税专用发票罪,而行政执法中认定为偷税,是否产生行刑认定冲突,应当分析偷税罚和虚开增值税专用发票罪的构成要件能否同时涵摄非法抵扣税款行为和国家税款受损结果。

我国刑法对虚开增值税专用发票罪基本犯的罪状仅简单描述为“虚开增值税专用发票的”,未明确规定非法抵扣行为和造成国家税款损失为本罪的构成要件。为指导虚开案件的刑事司法认定,最高人民法院研究室发布的《〈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》(法研〔2015〕58号)明确指出,“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”虚开案件不构成虚开增值税专用发票罪。由于虚开行为并不会直接造成国家税款损失,只有纳税人进一步实施非法抵扣行为才会造成国家税款损失,因此,上述解释性文件针对的是纳税人虚开专用发票后,又实施以虚开的专用发票申报抵扣税款行为的案件。可见,虚开增值税专用发票罪的构成要件包含非法抵扣行为和国家税款受损结果。本罪的犯罪类型既可以是仅实施虚开行为的单行为犯,也可以是同时实施虚开行为和非法抵扣行为的复行为犯,两种情形均涉嫌构成本罪一罪,并且本罪的复行为犯为实害犯,以造成国家税款损失为要件。^{〔9〕}

在税法领域,根据1997年8月8日国家税务总局发布的《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)的规定,不论是否存在真实的货物交易,受票方以他人虚开的或第三方开具的专用发票申报抵扣税款的一律依照偷税处罚,而《税收征收管理法》第63条规定,偷税以造成不缴或少缴国家税款为结果要件。虽从文义上看,国税发〔1997〕134号暗含纳税人只要以虚开的专用发票申报抵扣税款即可构成偷税之意,并未明确要查明国家税款损失,但《税收征收管理法》为全国人大常委会制定的法律,其法律效力高于国家税务总局制定的规范性文件,因此,利用虚开的专用发票申报抵扣税款行为构成偷税以造成国家税款损失为要件。由此,偷税罚亦可同时涵摄非法抵扣行为和国家税款受损结果。

综上所述,虚开增值税专用发票罪和偷税罚均可涵摄非法抵扣行为和国家税款损失结果,两法域对于国家增值税款损失之同一法律事实的不同法律评价会造成行刑认定冲突。然而,实践中部分税务机关在虚开案件的执法过程中,对纳税人利用虚开的专用发票申报抵扣税款的案件,直接按照国税发〔1997〕134号的规定,径行将受票方以虚开的专用发票申报抵扣的税款数额认定为国家税款损失数额,致使一些实际上并未造成国家税款损失的虚开案件被认定为偷税。这一方面背离了《税收征收管理法》中关于构成偷税罚以造成国家税款受损结果为要件的规定,导致税法内部上下位阶的法律适用产生冲突;另一方面,致使一些实际上并未造成国家税款损失的虚开案件未构成虚开增值税专用发票罪,却被认定为偷税,导致税法和刑法对同一个法律事实的评价结果互斥,引发虚开案件行刑认定冲突。

(二) 解释方法冲突:形式解释与实质解释之分歧

法律以追求形式合理性和实质合理性的统一为终极目标。尽管立法者已尽可能试图避免,但在法律这套逻辑严密的规则体系中总是不可避免地存在漏洞。^{〔10〕}此时,仅仅从形式上适用法律,

〔9〕 见前注〔3〕,陈兴良文,第145—146页。

〔10〕 参见[英]尼尔·麦考密克、[奥]奥塔·魏因贝格尔:《制度法论》,周叶谦译,中国政法大学出版社2004年版,第246页。

便无法实现法律背后所蕴含的价值理念,难以得到公正的裁决,为了使法律不仅仅停留在形式合理性,应尽可能地通过探寻法律背后所蕴含的价值来追求法律的实质正义。^{〔11〕}目的解释是追求实质正义的主要方法之一。^{〔12〕}梳理我国对虚开案件违法行为的立法沿革和法律适用演变过程可知,虽然在立法层面,刑法和税法对虚开案件违法行为的规定都存有漏洞,但司法机关在适用刑法的过程中通过对条文作目的解释,得以及时填补漏洞,而在某些虚开案件的行政执法中,仍保留有形式主义色彩,进而导致虚开案件行刑认定产生冲突。

法律是社会经济制度发展的产物,对虚开案件违法行为的规制与增值税制度及税收征管水平的发展紧密关联。我国对虚开案件违法行为的立法沿革和法律适用逻辑大致可以分为两个不同阶段。第一阶段,在虚开行为入法之初,税、刑两法域对虚开行为“双管齐下”严厉打击。我国1994年实施增值税制度之初,缺乏对增值税专用发票的开具和抵扣进行有效监管的手段,犯罪分子虚开专用发票骗取税款的现象十分猖獗。增值税作为我国的第一大税种,在筹集财政收入功能上发挥重要作用,为严厉打击和预防犯罪分子通过虚开专用发票骗取税款,保护国家税款利益,这一阶段,税法和刑法的立法及法律适用都具有浓厚的形式主义色彩。在税法领域,国税发〔1997〕134号规定不论是否存在真实的货物交易,受票方以他人虚开的或第三方开具的专用发票申报抵扣税款的一律依照偷税处罚。在刑法领域,1997年《刑法》沿用了1995年10月30日全国人大常委会颁布的《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》对虚开增值税专用发票罪的规定,采用简单罪状,规定“虚开增值税专用发票……的,处三年以下有期徒刑或者拘役……”,并将最高刑设置为死刑。在这一阶段的刑事司法实践中,司法机关对虚开增值税专用发票罪的适用采文义解释,无论是否存在真实的货物交易,只要开具与实际货物交易不符的专用发票即可构成虚开增值税专用发票罪。这一时期两法域在立法及法律适用中体现的浓厚形式主义色彩,与当时的税收征管水平落后、国家税款利益极易受损的现实背景密切相关。

第二阶段,随着税收征管水平的提高,两法域对利用虚开的专用发票申报抵扣税款行为的处罚范围进行限缩。为了有效遏制利用专用发票实施违法犯罪活动,国务院自1995年即开始建设金税工程,目前已经发展到第四期,与增值税制度设立初期的征管水平已不可同日而语,税务机关查明虚开案件国家税款损失的征管能力逐渐提升。随着我国经济的快速发展,实践中出现了大量不以骗税为主要目的的“对开、环开、虚增业绩型虚开、如实代开等案件”^{〔13〕},在刑法领域,为适应时代的变革,对虚开增值税专用发票罪的适用从文义解释转变为目的解释。最高人民法院、最高人民检察院相继下发法研〔2015〕58号、《关于充分发挥检察职能服务保障“六稳”“六保”的意见》等解释性文件和指导案例,明确指出不具有骗税目的、未造成国家税款损失的虚开行为不构成虚开增值税专用发票罪。

在税法领域,继国税发〔1997〕134号后,国家税务总局陆续发布国税发〔2000〕187号、国税发〔2014〕39号这两个规范性文件,限缩利用虚开的专用发票申报抵扣行为构成偷税的范围,但依旧带有形式主义色彩:(1)从主观要件层面进行限缩。根据国税发〔2000〕187号的规定,购货方与销售方存在真实交易且购货方对虚开不知情的善意受票方,使用虚开的专用发票的,不以偷税论处。

〔11〕 参见刘艳红:《实质刑法观》,中国人民大学出版社2009年版,第43页。

〔12〕 参见劳东燕:《刑法中目的解释的方法论反思》,载《政法论坛》2014年第3期,第77页。

〔13〕 这类案件都构成行政法意义上的虚开,虽然不以骗税为主要目的,但是否造成国家税款损失还应该视具体情况而定。

但按照该规定,无论是否造成国家税款损失,善意受票方一旦抵扣的,都应当补缴税款;另外,受票方虽明知发票为虚开,但实质并未造成国家税款受损的,仍然构成偷税。(2)从行为要件层面进行限缩。根据国税发〔2014〕39号的规定及国家税务总局办公厅的解读,挂靠方以被挂靠方名义进行交易,被挂靠方对外开具专用发票的行为不认定为虚开,但如果挂靠方对外以自己名义交易,而由被挂靠方开票的,应构成虚开,受票方据此申报抵扣进项税额的,则构成偷税。税法对形式不同但经济实质相同的两种情形区别对待,而刑法与之不同,根据法研〔2015〕58号的规定,不论是否形成挂靠关系,纳税人从事真实的经营让他人代开专用发票的,只要不具有骗取国家税款目的,未造成国家税款损失的,则不构成虚开增值税专用发票罪。可见,两法域的规范性文件体现的法律解释理念存在明显差异,税法注重形式,而刑法更注重经济实质。然而,税法作为前置法,如果不能根据违法行为实质的法益侵害性设定违法类型,便只能接受刑法的“逆向协调”,将永远处于“修订—不适应—再修订—仍不适应”的循环怪圈。^{〔14〕}

(三) 事实认定标准差异:国家税款损失实质认定与形式推定之争

对于受票方利用虚开的专用发票申报抵扣税款的行为,刑法中构成虚开增值税专用发票罪和税法中构成偷税都应当以造成国家税款损失为要件,因而,国家税款损失的判断是虚开案件定性的关键因素。刑事领域中,虚开税款数额和骗取国家税款数额均为虚开增值税专用发票罪的犯罪构成事实,是影响该罪定罪量刑的关键要素。^{〔15〕} 最高人民法院、公安部2022年4月6日修订的《关于公安机关管辖的刑事案件立案追诉标准的规定(二)》明确将“造成国家税款损失”数额作为虚开增值税专用发票罪的定罪量刑标准,这倒逼法官在虚开案件的刑事审判过程中据实查明国家税款损失。虚开行为可能具有侵害国家税款利益的危险,对于该抽象危险可以结合经济生活经验进行判断,而国家税款受损的结果是能够查明且客观存在的事实,不能推定。刑事司法实践中为查明纳税人利用虚开的专用发票申报抵扣是否造成国家税款损失,往往根据是否存在货物交易、结合上下游税款申报缴纳情况,从增值税全链条综合判断。^{〔16〕}

不同于刑法的实质判断,税法对纳税人以虚开的专用发票申报抵扣税款行为造成的国家税款损失仅从单环节做形式判断,推定受票方以虚开的专用发票申报抵扣即造成增值税税款损失。根据《增值税暂行条例》第9条的规定,纳税人行使抵扣权以发票合法为必备形式要件,虚开的专用发票因不符合《发票管理办法》的规定,不得进行抵扣,纳税人如若明知发票不具备合法的形式要件而抵扣的,作为法律后果,根据国税发〔1997〕134号文件的规定,税务机关将按照偷税予以处罚。

从税法原理、现行征管技术和欧洲各国的做法来看,税法中采用形式推定标准判断增值税税款损失的做法值得深思。首先,这背离了增值税的运行机理。增值税最终负税人为消费者,结合增值税“转嫁—抵扣”的运作机制,上游申报缴纳税款是下游抵扣的重要原因,评价国家税款损失不应割裂各链条的关联,若不从增值税整个链条上查明国家税款损失,会发生国家税收债权未实质受损而要求纳税人补缴税款的情况,导致增值税纳税人被重复征税,侵害了纳税人的合法财产权利。其次,重形式而忽略了经济实质。发票并非证明纳税人应税事实真实性的唯一工具,基础

〔14〕 参见李海滢、金玲玲:《我国偷税罪立法完善新思维——以刑法与税法之协调为进路》,载《政治与法律》2009年第3期,第44页。

〔15〕 参见刘荣、高苑丽:《虚开增值税专用发票罪量刑规范化研究》,载《税务研究》2018年第2期,第57页。

〔16〕 如河北省石家庄市中级人民法院刑事判决书,(2017)冀01刑终334号;青岛市中级人民法院刑事判决书,(2017)鲁02刑再2号等案件。

交易合同、会计账簿、运输凭证、银行流水等也是证明应税事实真实性的凭证,纳税人的抵扣权不因瑕疵发票而消灭。税务机关仅因发票效力存在瑕疵,即禁止纳税人抵扣,甚至处以偷税罚的做法背离了课税的经济实质。另外,我国正在推进从“以票控税”向“信息管税”转变,持续拓展税收信息大数据,在金税工程下,上下游税收数据已实现有效贯通,现行的税收征管效能和治理水平能够实现全链条查明税款损失。

最后,从世界各国或地区增值税的发展沿革来看,各国司法实践中对利用虚开的专用发票申报抵扣的态度有所转变,从一律禁止抵扣并加以处罚,逐步转变为宽松缓和、允许特定情况下进行抵扣而不加处罚的态度。发票抵扣型增值税是现行增值税中最普遍的一类,OECD 国家中除了日本外均采用这一类型。^[17] 发票是纳税人享有抵扣权的法定形式要件,作为增值税制度的创始国,法国传统的立法和司法实践对于发票的使用采用严格的形式主义,《法国税法典》(Code Générale des Impôts, C.G.I)第 283 条第 4 项规定,当发票与货物的交付或劳务的履行内容不符,或价款实际上并非由买受人支付时,即禁止受票方抵扣。^[18] 法国中央行政法院曾严格执行该规则,一律禁止受票方以实际交易主体以外第三人开具的发票进行抵扣,如在 CE 14 déc.1979, n° 11-798, Comité de propagande de la banane 一案中,法国中央行政法院认为,即使本案存在真实的货物交易,应纳销项税额已缴纳国库,仍不应允许受票方以第三人开具的发票抵扣。^[19] 欧盟各成员国法院在审查涉及欧盟税法的税务纠纷时可请求欧洲法院初步裁定,欧洲法院在解决发票问题上发挥了重要作用,其对各国采用的严格形式主义作了调整,逐步确立起“善意标准”和“国库无损失标准”。如在 Strobel 案中,欧洲法院审判时提出,增值税发票仅为行使进项税额抵扣权的工具,应以国库有否发生实际税款损失作为纳税人是否丧失抵扣权并对其进行处罚的依据,而无论纳税人是否为善意。^[20] 包括法国在内的各成员国受欧盟法院的影响,在发票问题上对严格的形式主义进行了变革,允许纳税人在不以偷逃税款为目的、具有挂靠经营的交易习惯等情形下,可对瑕疵发票补正后抵扣。

通过分析增值税原理,对比其他国家或地区的做法,以及分析我国刑事司法实践中国家税款损失的判断标准,可知在现行征管体制下,税收立法及执法实践中如若仅从形式上推定利用虚开的专用发票申报抵扣造成的国家增值税税款损失,将不利于保护纳税人的合法权利。目前刑法和税法对虚开案件国家税款损失的认定明显存在冲突,税法作为前置法,若仍对国家税款损失作形式推定,显然不利于虚开案件行政执法和刑事司法的衔接。

三、排除虚开案件行刑认定冲突之价值考量

(一) 基于法秩序统一性原则排除行刑认定冲突

恩吉施提出,整体法秩序内部背后的法律目的应协调一致,在法律规范及其适用存在冲突时,不应总是基于“固定规定下来的法律规范来理解”,而应探求法律规范的“精神”和内在理性。^[21]

[17] 参见[美] 艾伦·申克、维克多·瑟任伊等:《增值税比较研究》,熊伟、任宛立译,商务印书馆 2018 年版,第 33 页。

[18] C. G. I. § 283(4).

[19] 转引自黄浩源:《论进项税额扣抵权之成立及行使》,载《月旦法学杂志》2007 年第 140 期,第 105 页。

[20] ECJ's Judgment of the Court of 19 September 2000, Schmeink & Cofreth AG & Co. KG v. Finanzamt Borken, and Manfred Strobel v. Finanzamt Esslingen, Case C-454/98.

[21] [德] 恩吉施:《法律思维导论》,郑永流译,法律出版社 2014 年版,第 198 页。

法秩序统一是各法领域合目的性的统一。^[22] 在法律适用中,法条文义是解释的起点,文义解释方法只能提供初步的判断,其功能是有限的。^[23] 法规范是实现法律目的的手段,法秩序的统一性要求目的和手段的协调性,如果不顾及规范目的的法域关联性,手段就可能溢出规范目的的原初设定,对其他法域的规范目的产生复杂的影响。^[24]

我国采用自然犯和法定犯一体化的立法体例,尤其应当注意前置法与刑法的衔接,避免发生冲突。^[25] 秉持法秩序统一性原理,可避免不同法律部门组成的法秩序内部存在冲突和矛盾,为公民提供明确、统一的行为标准,维护法律秩序安定性和可预测性。根据法秩序合目的性统一理论,对于行刑冲突应当根据刑事不法与行政不法的规范目的是否同质而分别看待。当行、刑两法域具体规范的保护目的一致时,刑事违法性的判断原则上从属于行政违法性;规范目的相异时,刑事违法性的判断相对于行政违法性具有独立性。^[26] “法益是规范保护目的指向的对象,也是它背后的东西。”^[27] 刑法的罪名体系围绕法益构建,作为后置法其保护的法益同样彰显前置法的规范目的,因此,可将法益作为不同法域的连接点,解决刑法和其他法域的冲突应当探求前置法所保护的法益,与刑法的评价体系建立关联。

(二) 税法之保护法益及其分层与机能

有学者认为虚开案件行刑冲突源于两法域的规范目的不同,其视税法为行政法的一个分支,认为行政法侧重于维护行政管理秩序,而刑法侧重于保护法益。^[28] 然而,法益虽为刑法学者广为提倡,却非刑法学所独有的概念。法益是指根据宪法的基本原则,由法所保护的、客观上可能受到侵害或者威胁的人的生活利益。保护法益不仅仅是刑法的目的,而且是所有法的目的。正如德国著名刑法学家罗克辛所说,“法益保护并不会仅仅通过刑法得到实现,而必须通过全部法律制度的手段才能发挥作用”。^[29] 刑法作为所有部门法的后盾与保障,其所保护的法益的内涵与实质,并非由刑法独立规定,而是由刑法分则条文致力于保障的前置法予以确立。^[30] 然而,税法中尚未就建构税法之保护法益体系达成共识,对其内涵与外延、分层与机能等基础理论研究乏善可陈,在实质化学说思潮背景下,笔者认为税法中有必要引入法益理论,构建法益体系,在税收立法、执法和司法的全过程中贯彻法的目的,推动法治财税建设。

法益是“法”所保护的利益,权利是利益的重要组成,税法保护的法益以作为税收法律关系主体的国家和纳税人之间的权利和义务为内容。纵观税法发展的历史,税收法律关系的性质经历了从权力关系说到债务关系说的演变。税法学界对税收法律关系的核心关系为债权债务关系基本

[22] 参见陈少青:《刑民交叉实体问题的解决路径》,载《法学研究》2020年第4期,第80页。

[23] 参见周光权:《法秩序统一性的含义与刑法体系解释——以侵害英雄烈士名誉、荣誉罪为例》,载《华东政法大学学报》2022年第2期,第6页。

[24] 参见陈金钊、吴冬兴:《论法秩序统一性视角下违法判断的法域协调》,载《东岳论丛》2021年第8期,第169页。

[25] 参见张明楷:《刑法学·上》(第5版),法律出版社2016年版,第93—94页。

[26] 参见于改之:《法域冲突的排除:立场、规则与适用》,载《中国法学》2018年第4期,第84—88页。

[27] [英]安德鲁·冯·赫尔希:《法益概念与“损害原则”》,樊文译,载陈兴良主编:《刑事法评论》第24卷,北京大学出版社2009年版,第193页。

[28] 参见王志祥、徐嘉崎:《“骗取国家税款”要素与虚开增值税专用发票罪的出罪》,载《山东法官培训学院学报》2022年第2期,第6—7页。

[29] [德]克劳斯·罗克辛:《德国刑法学·总论》,王世洲译,法律出版社2005年版,第23页。

[30] 参见田宏杰:《刑民交叉研究:理论范式与实践路径》,载《交大法学》2023年第1期,第136页。

达成了共识,这是其与行政法最显著的区别,但不可否认,税收征管程序仍带有很强的权力色彩。^[31]因此,税收法律关系兼具债权债务关系和权力关系之二元属性。^[32]国家在税收法律关系中扮演着在横向上与纳税人具有平等地位的债权人和在纵向上命令纳税人的管理者双重角色。税收违法行为是纳税人违反税收义务的行为,在债权债务关系中,纳税人作为债务人,负有向作为债权人的国家缴纳税款的义务。在税收权力关系中,基于税务案件的课税数据主要由纳税人掌握,纳税人具有在税收征管程序中主动向税务机关提供课税数据的协力义务,^[33]具体包括税务登记、记录并保存账簿及凭证、合法开具和使用发票、申报纳税、提供涉税信息、配合税收机关检查等义务。由此,纳税人实施的税收违法行为侵害的“国家法益”可分为国家税款利益与税收征管秩序。

处理虚开案件的行刑认定冲突,应以法益作为价值指引,建立税法与刑法的关联,贯彻两法域合目的性统一。法益具有指导立法及解释论的机能,在立法论层面,应受处罚行为以存在法益侵害性且具有处罚必要性为前提,对违法行为的处罚应当与侵害法益的严重程度相均衡。在解释论层面,法律的目的是保护法益,符合法律规定的构成要件行为必须切实侵害或者威胁了法益,才可能具有实质的违法性,当不同的解释方法得出不同的结论时,应当以目的论解释为最高准则,否则会扩大处罚范围,从而使该条文的目的落空。^[34]

四、法秩序统一视角下虚开案件行刑认定冲突之协调

法定犯具有双重违法性,其犯罪行为必然首先违反了民商法、行政法、经济法等部门法中的禁止性或命令性行为规范,亦被前置法所规制。刑法规范作为后置法,具有不完整性和不周延性,只有在前置法的配合与协调下,刑法才能发挥作用。^[35]税法作为前置法,应在立法中根据纳税人违反税收义务所侵害法益的严重程度,建立逻辑自恰、过罚相当并与刑法有效衔接、协调一致的税收法律责任体系,并贯彻于税收执法中。

(一) 税收立法中应根据法益侵害层次区分“秩序罚”和“脱税罚”

目前税法对于利用虚开的专用发票行为的规制及某些虚开案件的行政执法中并未贯彻法益理念,导致个案中税收行政责任的认定过罚失当,亦无法与刑法有效衔接。纳税人的违法行为应受行政处罚的依据并不仅仅在于形式上违反了税法规范,而在于该行为具有实质违法性,即侵害了税法规范所保护的法益。为充分发挥法益的指导立法和解释论机能,实现税法的实质合理性,税法中应秉持过罚相当原则,根据违法行为侵害法益程度的不同设置不同的制裁措施,并且只有对造成实质法益侵害的违法行为才能处以对应的处罚。

纳税人违反协力义务与违反缴纳税款义务侵害法益的程度有所不同。纳税人违反协力义务而实施诸如未办理或延迟办理税务登记、虚开专用发票等行为,与实施真正可能发生国家税款损失的虚假申报抵扣之实行行为间,尚有段时间上的距离,其并未立即造成国家税款损害之后果,^[36]仅具有侵害国家税款利益的危险,而纳税人违反缴纳税款的实体性义务则直接侵

[31] 参见刘荣:《我国税收犯罪主体定位之思考》,载《法商研究》2015年第4期,第125页。

[32] 参见[日]金子宏:《日本税法》,战宪斌、郑林根等译,法律出版社2004年版,第21页。

[33] 参见陈清秀:《税法总论》,法律出版社2019年版,第489—503页。

[34] 参见张明楷:《法益初论》,中国政法大学出版社2000年版,第196—236页。

[35] 参见陈兴良:《民法对刑法的影响与刑法对民法的回应》,载《法商研究》2021年第2期,第27页。

[36] 参见柯格钟:《租税刑罚与租税行政罚之关系——从法益保护与行为阶段之观点》,载《月旦财税实务释评》2022年第28期,第12页。

害国家税款利益,相比于违反协力义务的行为,社会危害性更重。课予纳税人协力义务的目的在于通过建立有序的征管秩序进而保障国家税收债权的实现,国家税款利益为“本”,税收征管秩序为“末”,切不可本末混淆或本末倒置。

从各个国家或地区理论及立法中对税收违法行为处罚的分类来看,日本学者将其划分为“直接侵害国家税收债权的脱税犯”与“因有妨碍国家正常行使税收确定权及征收权危险而予以处罚的税收危害犯”。^[37]德国《租税通则》(Abgabenordnung, AO)同样将税收行政罚分为因侵害国家税款利益而处以的“漏税罚”(第378条)与因违反协力义务,产生侵害税款利益危险而处以的“危险罚”(第379条)。根据纳税人违反税收义务侵害法益之不同,可将我国对违法行为的税收行政处罚类型划分为“秩序罚”和“脱税罚”。纳税人违反税收协力义务,实施如虚开发票、未依法办理登记、未依法管理账簿、未依法办理纳税申报等违法行为的,具有侵害国家税款利益的危险而处以“秩序罚”;纳税人违反纳税义务并实质侵害国家税款利益的,则处以“脱税罚”,包括偷逃税、漏税、欠税、骗税及抗税等违法类型。

偷税罚与虚开增值税专用发票罪都保护双重法益——国家税收征管秩序和国家税款利益,并以保护国家税款利益为深层法益。只不过偷税罚保护国家所有税种的税收利益,而虚开增值税专用发票罪仅保护国家增值税进项税款不被非法抵扣的利益。构成偷税罚和虚开增值税专用发票罪应当具有实质的法益侵害性,两者对虚开案件造成的增值税税款损失应当统一认定。税法中对于虚开案件中的违法行为应当根据侵害法益程度不同分别予以评价,单纯侵害发票管理秩序的虚开行为应按照虚开发票违法行为处罚,利用虚开的专用发票申报抵扣税款只有造成国家税款受损的,方能按照偷税处罚。若不能严格区分“秩序罚”和“脱税罚”,将损害纳税人的权益,有违实质法治之理念,使税收行政处罚彻底沦为经济管制的工具。

(二) 国家税款损失行刑认定的一致性判断

理论界对税务案件行政证据证明标准和刑事证据证明标准是否一致存在争论。有学者认为,税收行政不法事实与犯罪事实是两个相对独立的法律事实,两者处于不同的法律位阶,税收刑事案件的证明要求比行政违法证据更严苛。^[38]而有的学者指出,税收行政处罚会对纳税人的权益造成实质性影响,应当适用最严格的证明标准,排除一切合理怀疑。^[39]对于税收行政证据和刑事证据证明标准的不同解读,深层次上还是对两法域规范目的的不同理解,第一种观点将税法的规范目的完全等同于行政法的规范目的,具有片面性。虽然税收征管程序有权力色彩,但税收法律关系的核心内容是税收债权债务关系,与行政法有本质区别。税收行政处罚的目的在于保障税收实体法的规范目的实现,“脱税罚”旨在保护国家税款利益,对纳税人处以“脱税罚”以造成国家税款损失为结果要件,因而是面向“过去行为的制裁”^[40],对违法纳税人处以应得的报应和法律威慑。^[41]国家税收债权作为财产性权利,如果国家“净财富”没有受损,纳税人就不应当承担“脱税罚”的法律责任,此类税收违法行在情节严重时转化为刑事犯罪,如果不采用严格的证明标准,极易与税收刑事犯罪的认定相冲突。因而,处以“脱税罚”的案件事实证明标准应与刑事证据的证明标准保持一致,即对国家税款受损事实的认定应做到事实清

[37] 见前注[32],金子宏书,第555页。

[38] 参见何兆奎、丁健鸽:《法域视角下虚开增值税发票法律竞合问题研究——以偷逃税目的下虚开增值税专用发票案为例》,载《税务研究》2022年第8期,第60—61页。

[39] 参见王霞、刘珊:《税务证据法律问题研究》,法律出版社2019年版,第181页。

[40] 张淑芳:《行政强制与行政处罚关系的若干问题探讨》,载《中国法学》1999年第3期,第86页。

[41] 参见王立峰:《惩罚的哲理》,清华大学出版社2006年版,第75页。

楚、证据充分,排除一切合理怀疑。而处以“秩序罚”保护的法益为国家税收征管秩序,与一般的行政处罚目的相同,主要在于风险预防,系国家在发生税款损失前提早介入的手段。有鉴于此,处以“秩序罚”的案件事实证明标准应当适度放松,采取优势证明标准,即对税收违法行为侵害国家税款利益危险性的判断允许推定,从而契合风险社会下行政处罚的发展需求。^{〔42〕}“脱税罚”与“秩序罚”保护的法益和对纳税人权利影响程度不同,两者的证明标准应当存在差异,否则会混淆“脱税罚”与“秩序罚”,使前者的范围过宽。

由于增值税的计税方法与其他税种不同,具有较强的技术性,应结合增值税的特殊运行机理来判断虚开案件是否造成了国家税款损失。增值税具有消费税性质,乃是着眼于民众购买与消费货物或劳务之事实课税,^{〔43〕}增值税采用抵扣制使得货物或劳务流转的各个环节环环相扣,如同一串“链条”,从而保障国家对增值额课征税收,避免不合理地重复征税,体现税收中性原则。

基于增值税环环相扣、道道课征之运行机制的特殊性,判断虚开案件的增值税税款损失,应结合整个交易环节的经济实质与税款缴纳情况作综合判断。例如本文第一部分提到的埃斯科公司案,埃斯科公司获取的专用发票虽然由斯特佳洲公司代开,但其与米高米公司存在真实的货物交易,且斯特佳洲公司已向税务机关支付此笔税款。从整个交易链条来看,本案具有真实货物交易,发票的瑕疵不影响其背后的经济实质,国家增值税利益只不过通过纳税人的安排,转由不同的纳税主体负担,受票方的抵扣行为不会造成国家税款利益实质受损,仅构成违反税收征管秩序的违法行为。因而,为保护纳税人合法利益,判断国家税款损失应遵循实质课税原则,区分货物交易真实情况,从整个交易环节具体判断是否存在国家税款的实质损失,而不能从形式上推定国家税款受损并一律认定为偷税。

有学者认为税务机关的案件调查水平弱于刑事司法机关,税务机关无法查实因虚开行为造成的税款流失数额,而刑事司法机关可从全链条综合判断国家税款损失。^{〔44〕}考虑到行刑交叉虚开案件的特点,增值税经营链条多,涉及跨地区、跨部门的信息汇集和交叉比对,对于税款损失的认定,应有效利用税务机关和侦查机关各自的优势,完善税警协作机制,加强协调配合和信息共享,积极推动涉税违法犯罪及相关犯罪活动的联合查处工作。

五、结 语

我国将严重违反前置法的犯罪行为统一规定于刑法典中,这一立法模式导致刑法与前置法就违法行为的规制存在一定程度的割裂,易引发刑法和前置法的衔接不畅。理论上,对于法定犯,在刑法和前置法规范目的一致时,刑法作为后置法应该从属于前置法的违法性认定,然而如果前置法未根据法益侵害程度建立过罚相当的处罚体系,在法律适用中不根据违法行为是否实质侵害了法益做违法性认定,刑事违法性认定时则无法采纳前置法的认定结论。鉴于此,有必要在解决行刑冲突问题时反思我国前置法存在的处罚体系混乱、功能缺位的问题。

随着大规模留抵退税政策的实施,留抵退税未来或将成为增值税制度改革的方向。作为贯彻增值税中性原则、回归增值税对消费课税属性的一项政策红利,其同时也增加了国家税款流失的风险,给虚开案件的税收征管带来挑战。保护法益不仅仅是刑法的目的,而且是所有法的立法及

〔42〕 参见熊樟林:《行政处罚的目的》,载《国家检察官学院学报》2020年第5期,第34页。

〔43〕 参见陈清秀:《税法分论》,法律出版社2016年版,第412页。

〔44〕 见前注〔38〕,何兆奎、丁健鸽文,第57—58页。

法律适用的目的,在严厉打击税收违法的同时,税收行政处罚中应秉持法益保护理念,维护纳税人的合法权益。税收行政处罚会切实影响纳税人的合法权利,甚至会质变为刑事处罚。从法域协调的立场出发,有必要将法益概念引入到税收行政处罚中,根据法益的立法论功能和解释论功能,在立法中预先根据行为侵害法益程度不同建立过罚相当的违法行为处罚体系,区分侵害税收征管秩序的“秩序罚”和侵害国家税款利益的“脱税罚”;在法律适用中就违法行为是否侵害法益作实质解释。对于利用虚开的专用发票申报抵扣税款行为,结合增值税抵扣制运行机理,应从整个交易链条对国家增值税款损失作实质判断,不宜一刀切地认定只要利用虚开的专用发票申报抵扣就造成国家税款损失并一律处以“脱税罚”。这既是实质判断违法行为法益侵害性,有效防止法秩序冲突,以实现法秩序统一性原则的要求,也有利于深入推进税务机关精确执法,优化营商环境,保护企业与企业家的合法权益。

Abstract In practice, there is a certain conflict between administrative determination and criminal judicial determination of falsely issuing special VAT invoices cases. Some cases, which are recognized as the evasion of tax, do not constitute the crime because the deduction behavior doesn't cause damage to national taxes. The common essence of tax violations lies in the infringement of legal interest. The evasion of tax and the crime of falsely issuing special VAT invoices have common legal interest of protecting the interest of national taxes benefits, but the criminal law makes a special evaluation of the illegal means of using false VAT special invoices to cause national tax losses, while in tax law, the negative evaluation of this illegal means is contained within the evasion of tax. The crime of falsely issuing special VAT invoices and the evasion of tax have the same constituent elements, including the act of illegal deductions and causing the results of national tax losses. Therefore, the determination of national value-added tax losses caused by illegal deductions in administrative determination and criminal judicial determination should be consistent, which means to make substantive judgments based on the whole chain of value-added tax. So that “tax evasion punishment” and “order punishment” could be distinguished and the principle of the equivalent penalties can be achieved.

Keywords Conflict between Administrative Determination and Criminal Judicial Determination, Unity of Legal Order, Legal Interest, Order Punishment, Tax Evasion Punishment

(责任编辑:王桦宇)