作者：王如僧律师，税务诉讼律师，广东广强律师事务所

## 第一，票货不符就是虚开了

追究当事人虚开增值税专用发票的刑事责任的前提，就是当事人实施了虚开行为，那么是虚开呢？

很多人是根据《发票管理办法》第二十二条的规定，认定这个最关键的客观构成要件的内涵，该《办法》）第二十二条规定：

“开具发票应当按照规定的时限、顺序、栏目，全部联次一次性如实开具，并加盖发票专用章。任何单位和个人不得有下列虚开发票行为：

为他人、为自己开具与实际经营业务情况不符的发票；

让他人为自己开具与实际经营业务情况不符的发票；

介绍他人开具与实际经营业务情况不符的发票。”

根据上述规定可知，所谓虚开，是指开具了与实际经营业务情况不符的发票。

刑法
是法益保护的角度进行规定的，保护的是国家税款征管秩序。开具了与实际经营业务情况不符的发票，就一定损害或者威胁到了国家税款安全吗？

答案是否定的。

例如，很多人虚开的发票，是为了骗取贷款，是为营造企业虚假繁荣，根本就没有申报进项税额，不可能损害或者威胁到国家税款安全。

最极端的是，笔者曾经见
过一个当事人，他所在的企业是小规模纳税人，都不具有
抵扣进项税额
的资格，这种情况下，拿到虚开的专票就更加不可能损害或者威胁到国家税款安全了。

因此，刑法意义上的虚开，不仅要求开具的发票与与实际经营业务情况不符，还要求该发票将用于抵扣，并且抵扣行为将会损害或者威胁到国家税款安全。

## 第二，虚开增值税专用发票罪不需要以骗取国家增值税款为目的

《刑法》第二百零五条规定：

“虚开增值税专用发票或者虚开用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票的，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……”

根据上述规定，只要存在虚开行为就可以入罪，并没有说到虚开增值税专用发票罪需要具有骗取国家税款的目的。

然而，这只是机械的解读条款，虚开增值税专用发票罪实际上就是一种隐形的诈骗行为，与诈骗罪是特殊法条与一般法条的关系。

《刑法》第二百六十六条规定：

“诈骗公私财物，数额较大的，处三年以下有期徒刑、拘役或者管制，并处或者单处罚金；数额巨大或者有其他严重情节的，处三年以上十年以下有期徒刑，并处罚金；数额
特别巨大或者有其
他特别严重情节的，处十年以上有期
徒刑或者无期徒刑，并处罚金或者没收财产。”

这条罪名也没有规定诈骗罪要以非法占有为目的啊，为什么实务界、理论界均一致认为诈骗罪必须具备非法占有为目的呢？

这种明明必须具备却没有明文规定在刑法条文
中的构成要件，叫做不成文的构成要件，是从法理中推出来了，或者说立法者认为这是不言自明的，没有必要规定在刑法条文中，就忽略不写了。

## 第三，骗取增值税款以外的其他税款的，也构成虚开增值税专用发票罪

虚开增值税专用发票，导致国家增值税款流失了，自然罪名成立，但是虚开专票导致了企业所得税、消费税等其他税款流失的，构成虚开增值税专用发票吗，根据《刑法》第二百零五条规定，看不出来，因此很多人认为虚开增值税专用发票罪保护的法益，并不仅限增值税款，也包括所得税、消费税等其他税款。

要了解虚开增值税专用发票罪保护的客体是什么，就要从该罪的立法沿革中寻找答案。

1995年，全国人大常委会颁布了《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》，正式将某些虚开增值税专用发票行为规定为犯罪。

2011年2月25日，全国人大常委会颁布的《刑法修正案八》，删去刑法第二百零五条第二款，并在刑法第二百零五条后增加一条，作为第二百零五条之一：“虚开本法第二百零五条规定以外的其他发票，情节严重的，处二年以下有期徒刑、拘役或者管制，并处罚金；情节特别严重的，处二年以上七年以下有期徒刑，并处罚金。单位犯前款罪的，对单位判处罚金，并对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员，依照前款的规定处罚。”

最终刑法第二百零五条规定如下：“虚开增值税专用发票或者虚开用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票的，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;虚开的税款数额较大或者有其他严重情节的，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;虚开的税款数额巨大或者有其他特别严重情节的，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。……

虚开本法第二百零五条规定以外的其他发票，情节严重的，处二年以下有期徒刑、拘役或者管制，并处罚金;情节特别严重的，处二年以上七年以下有期徒刑，并处罚金。单位犯前款罪的，对单位判处罚金，并对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员，依照前款的规定处罚。”

由于虚开增值税专用发票是1995年颁布的，虚开发票罪是2011年颁布的，这意味着从1995年到2011年，虚开增值税专用发票之外的其他发票是不构成犯罪的，为什么在这段时间内，虚开增值税专用发票构成犯罪，虚开其他发票就不构成犯罪呢，虚开增值税专用发票罪与虚开发票罪有什么不一样的地方呢？

这要从增值税专用发票与其他发票有什么不同说起。

我们都知道，增值税专用发票除了具有票证功能（证明交易事项，以及列入成本，冲抵企业所得税等等）之外，还具有抵扣功能（通过申报进项，抵扣销项，少交增值税），而其他发票只有票证功能，没有抵扣功能。这说明跟虚开其他发票相比，虚开增值税专用发票多了一项可以抵扣增值税款，少交增值税的社会危害性。

从这里就可以推出：
在2011年，即《刑法修正案八》颁布之前，虚开其他发票不构成犯罪，那是因为这些行为无法导致国家增值税款流失，虚开增值税专用发票之所以构成犯罪，那是因为这些行为可以导致国家增值税款流失。换一句话也就是说，虚开增值税专用发票罪保护的客体，实际上仅限于国家增值税款，并不包括企业所得税、消费税等其他类型的税款。