# 虚开增值税专用发票罪中相关数额的认定

《刑法》第205条明文规定，虚开增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪，是指违反国家税收征管和发票管理规定，为他人虚开、为自己虚开、为他人为自己虚开、介绍他人虚开增值税专用发票或者用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票的行为。《关于公安机关管辖的刑事案立案追诉标准的规定（二）》第61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，虚开的税款数额在1万元以上或者致使国家税款被骗数额在5000以上的，应予以立案追诉。法研（2014）179号规定，在新的司法解释指定前，对于虚开增值税专用发票案件的定罪量刑标准，可以参考《最高人民法院关于审理骗取出口退税刑事案件具体应用法律若干问题的解释》的有关规定执行。换言之，虚开增值税专用发票罪的中的“虚开的税款数额较大或者有其他严重情节”、“虚开的税款数额巨大或者有其他特别严重情节”的认定，应当参照《关于审理骗取出口退税刑事案件具体应用法律若干问题的解释》对刑法第204条骗取出口退税罪“数额巨大或者有其他严重情节”“数额特别巨大或者有其他特别严重情节”的解释执行。因而，虚开增值税专用发票罪的“数额巨大”和“数额特别巨大”的标准分别是50万元、250万元。可见，虚开税款的数额和骗取国家税款的数额不仅是认定虚开增值税专用发票的重要依据，还是对其刑罚的重要依据。但是在实践中，当行为人同时为他人虚开销项发票和让他人为自己虚开进项发票时，如何认定虚开税款的数额和骗取税款的数额一直存有争议，没有统一的标准。

1. 在行为人同时为他人虚开销项发票和让他人为自己虚开进项发票的情形十分常见，在此情况下如何认定虚开税款数额。

虚开增值税专用发票的税款数额是指虚开增值税专用发票上所载明的税额。对于简单的虚开增值税专用发票案，如只给他人虚开销项发票，受票单位利用虚开的增值税专用发票抵扣税款，或让他人为自己虚开进项发票，自己用于正常经营中的抵扣税款，一般只计算销项或进项的税款。但是对于行为人既有为他人虚开增值税专用发票，为掩盖向他人虚开的事实，又让他人为自己虚开的情形。如何计算虚开的税款税额，实践中存有分歧，主要有以下三种意见。

第一种观点认为，应当累加计算为他人虚开销项发票的税额和让他人为自己虚开进项发票的税额，理由是虚开销项税发票和虚开进项税额发票都是危害税收征管秩序和破坏增值税专用发票管理制度的行为，两种行为无论是否为统一行为人所为都应被刑法认定为危害行为。

第二种观点认为，应当以为他人虚开销项发票的税额认定虚开税额，理由是行为人为自己或让他人为自己虚开进项发票的目的是为了抵扣为他人虚开实际上并不存在真是纳税义务，也就不会造成国家税款的损失。

第三种观点认为，应比较为他人虚开销项发票的税额和让他人为自己虚开进项发票的税额，择一大者认定虚开税额。

笔者认为，累加计算为他人虚开税额和让他人为自己虚开税额不合理。在没有真实购销活动的情况下，行为人让他人为自己虚开增值税专用发票，就是为了弥补自己为他人虚开产生的损失，行为人通过这种“低买高卖”方式赚取中间差价。让他人为自己虚开发票的行为是自己为他人虚开行为的一部分，可以被吸收。

虚开增值税专用发票罪是目的犯，这已经得到普遍认可。即虚开增值税专用发票必须以骗取国家税款为目的，不具有骗取国家税款的目的，未造成国家税款损失的，不应认定为虚开增值税专用发票罪。在双向虚开的情形下，行为人让他人为自己虚开，是为了掩饰自己为他人虚开的事实，在这一环节国家税款不会造成任何损失。

同理，第三种观点也不能成立。有人反驳说，完全以虚开销项发票税额计算虚开税额，与《刑法》规定相违背。《刑法》第205条第3款明文规定，虚开行为包括为他人虚开、为自己虚开、让他人为自己虚开、介绍他人虚开四种。只计算销项发票税额，完全不考虑进项发票税额，就没有对让他人为自己虚开的行为作为评价。《刑法》规定虚开行为包括让他人为自己虚开，是为了打击单向的，只让他人为自己虚开的进项发票的行为，用于正常经营过程中的抵扣税款或者骗取出口退税。

因而，笔者认为，在双向虚开增值税发票情况下，应当以为他人虚开的发票税额计算虚开税额。在没有实际购销情况下，行为人虚开增值税发票是为了让他人进行抵扣，是为他人虚开的，并从中获得好处。而让他人为自己虚开进项发票是为了抵扣自己为他人虚开的销项发票，弥补损失，同时也为了掩盖因虚开销项发票而带来了进、销库存不平衡问题，掩盖犯罪事实，该部分虚开增值税发票的行为不具有骗取国家税款的目的。在此期间，行为人本身无纳税义务，国家税款不会因为行为人让他人为自己虚开的进项发票而遭到损失。让他人为自己虚开进项发票应当被认为是行为人为他人虚开销项发票的一部分，应当被吸收。在认定行为人虚开增值税发票数额时，应当以为他人虚开的销项税额计算才是合理的。当销项税额大于进项税额时，行为人的犯罪数额只能是销项税额；当进项税额大于销项税额时，司法人员在案件侦办中可能还有未查明的销项税额被虚开，此时，根据存疑有利于被告人原则，仍然应当以销项税额计算犯罪数额。

二、虚开增值税专用发票案件中，如何界定骗取国家税款的数额。

在既虚开销项发票又虚开进项发票，骗取国家税款数额的计算，主要争议点在于行为人让他人为自己虚开并抵扣的进项税额是否应该认定为骗取国家税款数额。

在计算骗取国家税款的数额时，首先应考虑受票人是否已经将虚开的增值税专用发票向税务机关申报进项税抵扣。如果受票人没有向税务机关申报抵扣进项税，那么对于行为人的犯罪数额就只存在虚开数额，而不存在骗取税额。如果受票人已经申报进项税抵扣，则要以实际抵扣数额为被骗取数额进项认定。

虚开增值税发票案件界定骗取国家税款的数额，应当以“纳税人视角”，以具体的“纳税义务”为评判标准。在行为人完全没有真实购销的情况下，既虚开销项税额又虚开进项税额时，行为人让他人为自己虚开并抵扣的进项税额不应该认定为骗取国家税款数额。因为此时，行为人并不是纳税人，没有纳税义务。行为人抵扣虚开的进项税额一方面时为了掩饰虚开的销项发票的行为，另一方面是为了抵扣虚开销项发票所带来的损失。

如果行为人存有部分真实的购销行为，此时，如果虚开的销项税额大于进项税额，那么国家被骗取的税额应当是受票方实际抵扣的税额减去行为人多交的税额，也即应当减去行为人虚开的销项税额和虚开的进项税额之差；如果虚开的销项税额小于虚开的进项税额，那么国家被骗取税额不仅是受票方实际抵扣的税额，还要计算行为人利用虚开的超额进项税额抵扣了自己实际经营活动所应产生的应纳税额。

在虚开增值税专用发票罪中还涉及的数额是给国家造成损失的数额。在《刑法修正案八》之前，原第二款规定“有前款行为骗取国家税款，数额特别巨大，情节特别严重，给国家利益造成特别重大损失的，处无期徒刑或者死刑，并没收财产。”《刑法修正案八》虽然删除这一法定量刑规定，但是给国家利益造成的损失也可作为酌定的量刑情节。给国家利益造成的损失，也即给国家税款所造成的数额，应当以骗取国家税款的数额扣除案发后追缴税款、行为人及其亲属等补缴税款后的余额来认定。

总之，虚开增值税专用发票的犯罪数额认定，受到行为人虚开方式多样性和计算方式复杂性的影响，要根据案件的不同合理准确的认定虚开增值税专用发票相关的犯罪数额。