

税务法律资讯

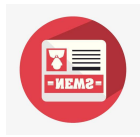
2022年10月刊

# 税务法律资讯



杭州市律师协会税务专业委员会编

# 目 录



## 行业新闻..... 1

- 一、税务总局全面实行税务行政许可事项清单管理：优化税收营商环境，激发市场主体活力..... 1
- 二、国家税务总局党委传达学习贯彻党的二十大精神：更加紧密团结在以习近平同志为核心的党中央周围，更加奋发有为发挥税收职能作用服务中国式现代化1
- 三、李克强主持召开国务院常务会议：部署持续落实好稳经济一揽子政策和接续措施、要求深入落实制造业增量留抵税额即申即退，支持企业纾困和发展..... 2
- 四、党的二十大报告相关涉税内容..... 4



## 政策速递..... 4

- 一、2022年10月1日开始实施的税费政策..... 4
  - 1、财政部、税务总局关于支持居民换购住房有关个人所得税政策的公告--财政部 税务总局公告2022年第30号..... 5
  - 2、国家税务总局关于支持居民换购住房个人所得税政策有关征管事项的公告--国家税务总局公告2022年第21号..... 5
  - 3、财政部 税务总局 科技部关于加大支持科技创新税前扣除力度的公告--财政部 税务总局 科技部公告2022年第28号..... 6
  - 4、商务部等17部门关于搞活汽车流通、扩大汽车消费若干措施的通知--商消费发[2022]92号..... 6
- 二、财政部、税务总局发文明确企业投入基础研究税收优惠政策..... 6
  - 财政部 税务总局关于企业投入基础研究税收优惠政策的公告 财政部 税务总局公告2022年第32号..... 6
- 三、财政部、海关总署、税务总局发布关于对电子烟征收消费税的公告..... 7
  - 财政部 海关总署 税务总局公告2022年第33号..... 7
- 四、国家税务总局关于电子烟消费税征收管理有关事项的公告..... 8

国家税务总局公告 2022 年第 22 号 ..... 8



**典型案例** ..... 9

一、利用阴阳合同少报转让收入造成少缴税款构成偷税——国家税务总局珠海市税务局第一稽查局税务行政处罚决定书珠税一稽罚〔2022〕14号..... 9

二、直播劳务报酬收入未办理纳税申报构成逃税——国家税务总局惠州市税务局稽查局税务行政处罚事项告知书惠税稽罚告〔2022〕56号..... 10

三、让他人虚开增值税专用发票的目的是取得增值税发票后报取货款，不具有骗取国家税款的目的，情节显著轻微、危害不大，不构成犯罪——旬邑县人民检察院不起诉决定书旬邑检刑不诉〔2022〕13号..... 14

四、国家税务总局福州经济技术开发区税务局、福建省传祺能源科技有限公司税务行政管理(税务)再审审查与审判监督行政裁定书——福建省高级人民法院行政裁定书（2019）闽行申 697 号..... 15

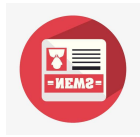
五、国家税务总局儋州市税务局那大税务分局、国家税务总局儋州市税务局等税务行政管理行政二审行政判决书(2022)琼 97 行终 63 号..... 16



**推荐阅读** ..... 24

一、郑岩、宋光恩、吴剑：“以票配货”型虚开增值税专用发票行为是否构罪..... 24

二、姚龙兵：黄政波非法出售增值税专用发票案——危害税收征管罪若干司法疑难之案解..... 30



## **一、税务总局全面实行税务行政许可事项清单管理：优化税收营商环境，激发市场主体活力**

为进一步落实党中央、国务院关于优化营商环境的决策部署，深入开展 2022 年“我为纳税人缴费人办实事暨便民办税春风行动”，近日，税务总局制发《国家税务总局关于全面实行税务行政许可事项清单管理的公告》《国家税务总局关于优化纳税人延期缴纳税款等税务事项管理方式的公告》，全面实行税务行政许可事项清单管理，推进税务行政许可标准化、规范化、便利化，更大激发市场活力和社会创造力，促进经济社会高质量发展。同时，优化部分税务事项办理程序，进一步便利纳税人缴费人，降低市场主体制度性交易成本。

全面实行行政许可清单管理是深化“放管服”改革优化营商环境的重要举措。《国家税务总局关于全面实行税务行政许可事项清单管理的公告》发布了全国统一实施的税务行政许可事项清单，根据国务院部署要求，将原有的 6 个税务行政许可事项减少至 1 个，“对纳税人延期缴纳税款的核准”“对纳税人延期申报的核准”“对纳税人变更纳税定额的核准”“对采取实际利润额预缴以外的其他企业所得税预缴方式的核定”“企业印制发票审批”等 5 个事项不再作为行政许可事项管理。同时将税务行政许可文书样式由 15 种减少至 12 种，并调整优化部分文书内容。

## **二、国家税务总局党委传达学习贯彻党的二十大精神：更加紧密团结在以习近平总书记为核心的党中央周围，更加奋发有为发挥税收职能作用服务中国式现代化**

10 月 24 日上午，国家税务总局党委书记、局长王军主持召开党委会议，传达学习党的二十大精神和党的二十届一中全会精神，并进行交流研讨。下午，王军主持召开税务总局机关和税务系统党员干部视频会议，进一步传达学习贯彻党

的二十大精神，部署全国税务系统学习贯彻落实工作。王军强调，全国税务系统要坚持以习近平新时代中国特色社会主义思想为指导，在以习近平同志为核心的新一届中央领导集体的坚强领导下，深入学习贯彻落实党的二十大精神，团结奋斗、踔厉奋发，以各项税收工作的提档升级，展现税务部门服务中国式现代化的实际成效，为全面建设社会主义现代化国家、全面推进中华民族伟大复兴作出新的更大贡献。

连日来，全国各省、自治区、直辖市和计划单列市税务局，税务总局驻各地特派员办事处及税务干部学院党委按照税务总局党委统一部署，通过召开党委会议、党委理论学习中心组学习会议、系统视频会议、省市县三级税务局连线联学等形式，迅速掀起传达学习贯彻党的二十大精神热潮。税务系统党员干部一致表示，将更加紧密团结在以习近平同志为核心的党中央周围，深刻领悟“两个确立”的决定性意义，牢记“国之大者”，增强“四个意识”、坚定“四个自信”、做到“两个维护”，心往一处想、劲往一处使，确保党的二十大精神在税务系统落地生根。

### **三、李克强主持召开国务院常务会议：部署持续落实好稳经济一揽子政策和接续措施、要求深入落实制造业增量留抵税额即申即退，支持企业纾困和发展**

国务院总理李克强 10 月 26 日主持召开国务院常务会议，部署持续落实好稳经济一揽子政策和接续措施，推动经济进一步回稳向上；听取财政金融政策工具支持重大项目建设和设备更新改造情况汇报，部署加快释放扩消费政策效应；要求深入落实制造业增量留抵税额即申即退，支持企业纾困和发展。

会议指出，要全面学习把握落实党的二十大精神。一分部署、九分落实。各部门要继续勤勉履职抓落实，做好经济社会发展工作。今年 4 月份以来，贯彻党中央、国务院部署，应对超预期因素冲击，靠前实施中央经济工作会议和《政府工作报告》确定的政策，及时果断推出稳经济一揽子政策和接续措施。政策措施有力合理，有利于稳住当前，有利于持续发展。二季度前期经济下滑势头及时得到扭转。当前经济回稳向上，极为不易，也是拓展回稳向上态势的关键窗口期。

要通过抓落实持续释放政策效应，稳就业稳物价，努力推动四季度经济好于三季度，保持经济运行在合理区间。一是继续狠抓稳经济一揽子政策和接续措施落地。深入落实退税缓税降费、稳岗补贴等政策。保障能源稳定供应。继续抓好交通物流保通保畅。促进平台经济持续健康发展。稳住经济大盘督导和服务工作组要继续督导协调解决问题。二是更大激发市场活力和社会创造力。中国人民勤劳智慧，市场主体已超过 1.6 亿户，这也是中国经济韧性所在。要坚持改革开放，深化“放管服”改革，优化营商环境。对相关措施要督促检查落地，稳定市场预期，提振市场主体信心。三是各地各方面都要履职尽责保民生，实施好低保保护围、失业补助救助，落实好价格补贴联动机制，地方确有困难的中央予以适当补助，兜牢基本民生底线。

会议指出，要针对有效需求不足的矛盾，推动扩投资促消费政策加快见效。一是财政金融政策工具支持重大项目建设、设备更新改造，要在四季度形成更多实物工作量。相关协调机制要持续高效运转，推动项目加快开工建设，确保工程质量。对未按时开工的，调整资金用于新项目。支持民间投资参与重大项目。加快设备更新改造贷款投放，同等支持采购国内外设备，扩大制造业需求并引导预期。二是促进消费恢复成为经济主拉动力。重大项目建设、设备更新改造要注意与扩消费结合，扩大以工代赈以促就业增收带消费，将中小微企业和消费类设备更新改造纳入专项再贷款和财政贴息支持范围。落实支持汽车等大宗消费和生活服务业的政策。因城施策支持刚性和改善性住房需求。

会议指出，实施大规模增值税留抵退税，对助企纾困、稳经济发挥了关键作用，消化了大部分积累多年的留抵税额，对国有、民营、外资市场主体一视同仁。制造业新增留抵退税到账平均时间已压缩至 2 个工作日，要继续落实好这一即申即退举措，同时加大对小微企业、个体工商户的退税服务力度，确保应退尽退快退、及时受惠，保市场主体、保就业和民生。对偷税漏税扰乱退税政策的依法惩处。

## 四、党的二十大报告相关涉税内容



### 加快构建新发展格局，着力推动高质量发展

其中提到要健全现代预算制度，优化税制结构，完善财政转移支付体系。

### 增进民生福祉，提高人民生活品质

其中提到要加大税收、社会保障、转移支付等的调节力度。

完善个人所得税制度，规范收入分配秩序，规范财富积累机制，保护合法收入，调节过高收入，取缔非法收入。

### 推动绿色发展，促进人与自然和谐共生。

其中提到要完善支持绿色发展的财税、金融、投资、价格政策和标准体系，发展绿色低碳产业，健全资源环境要素市场化配置体系，加快节能降碳先进技术研发和推广应用，倡导绿色消费，推动形成绿色低碳的生产方式和生活方式。



## 政策速递

## 一、2022年10月1日开始实施的税费政策



## 1、财政部、税务总局关于支持居民换购住房有关个人所得税政策的公告——财政部 税务总局公告 2022 年第 30 号



《公告》明确，自 2022 年 10 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日，纳税人出售自有住房并在现住房出售后 1 年内，在同一城市重新购买住房的，可按规定申请退还其出售现住房已缴纳的个人所得税。其中新购住房金额大于或等于现住房转让金额的，全部退还现住房转让时缴纳的个人所得税；新购住房金额小于现住房转让金额的，按新购住房金额占现住房转让金额的比例退还现住房转让时缴纳的个人所得税。

## 2、国家税务总局关于支持居民换购住房个人所得税政策有关征管事项的公告——国家税务总局公告 2022 年第 21 号



《公告》进一步细化了有关执行口径，明确了办理退税手续和需提供的资料，以及税务部门服务征管举措。根据规定，纳税人申请享受税收优惠的，应当向征收现住房转让所得个人所得税的主管税务机关提出申请，即向纳税人卖房时缴纳个人所得税的税务机关申请退税。纳税人申请退税时，需填写《居民换购住房个人所得税退税申请表》，提供纳税人身份证件、有关房屋交易合同、有关房产的不动产权证书等资料，税务部门将根据纳税人此前的相关完税信息帮助提供预填服务。



### 3、财政部 税务总局 科技部关于加大支持科技创新税前扣除力度的公告——财政部 税务总局 科技部公告 2022 年第 28 号



《公告》明确，高新技术企业在 2022 年 10 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日期间新购置的设备、器具，允许当年一次性全额在计算应纳税所得额时扣除，并允许在税前实行 100%加计扣除。凡在 2022 年第四季度内具有高新技术企业资格的企业，均可适用该项政策。企业选择适用该项政策当年不足扣除的，可结转至以后年度按现行有关规定执行。现行适用研发费用税前加计扣除比例 75%的企业，在 2022 年 10 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日期间，税前加计扣除比例提高至 100%。

### 4、商务部等 17 部门关于搞活汽车流通、扩大汽车消费若干措施的通知——商消费发【2022】92 号



《通知》明确，自 2022 年 10 月 1 日起，对已备案汽车销售企业从自然人处购进二手车的，允许企业反向开具二手车销售统一发票并凭此办理转移登记手续。

## 二、财政部、税务总局发文明确企业投入基础研究税收优惠政策

### 财政部 税务总局关于企业投入基础研究税收优惠政策的公告 财政部 税务总局公告 2022 年第 32 号

为鼓励企业加大创新投入，支持我国基础研究发展，现就企业投入基础研究相关税收政策公告如下：

对企业出资给非营利性科学技术研究开发机构（科学技术研究开发机构以下简称科研机构）、高等学校和政府性自然科学基金用于基础研究的支出，在计算应纳税所得额时可按实际发生额在税前扣除，并按 100%在税前加计扣除。

对非营利性科研机构、高等学校接收企业、个人和其他组织机构基础研究资金收入，免征企业所得税。

### 三、财政部、海关总署、税务总局发布关于对电子烟征收消费税的公告

#### 财政部 海关总署 税务总局公告 2022 年第 33 号

发布日期： 2022 年 10 月 26 日

为完善消费税制度，维护税制公平统一，更好发挥消费税引导健康消费的作用，现就电子烟征收消费税有关事项公告如下：

#### 一、关于税目和征税对象

将电子烟纳入消费税征收范围，在烟税目下增设电子烟子目。

电子烟是指用于产生气溶胶供人抽吸等的电子传输系统，包括烟弹、烟具以及烟弹与烟具组合销售的电子烟产品。烟弹是指含有雾化物的电子烟组件。烟具是指将雾化物雾化为可吸入气溶胶的电子装置。

#### 二、关于纳税人

在中华人民共和国境内生产（进口）、批发电子烟的单位和个人为消费税纳税人。

电子烟生产环节纳税人，是指取得烟草专卖生产企业许可证，并取得或经许可使用他人电子烟产品注册商标（以下称持有商标）的企业。通过代加工方式生产电子烟的，由持有商标的企业缴纳消费税。电子烟批发环节纳税人，是指取得烟草专卖批发企业许可证并经营电子烟批发业务的企业。电子烟进口环节纳税人，是指进口电子烟的单位和个人。

#### 三、关于适用税率

电子烟实行从价定率的办法计算纳税。生产（进口）环节的税率为 36%，批发环节的税率为 11%。

#### 四、关于计税价格

纳税人生产、批发电子烟的，按照生产、批发电子烟的销售额计算纳税。电子烟生产环节纳税人采用代销方式销售电子烟的，按照经销商（代理商）销售给电子烟批发企业的销售额计算纳税。纳税人进口电子烟的，按照组成计税价格计算纳税。

电子烟生产环节纳税人从事电子烟代加工业务的，应当分开核算持有商标电子烟的销售额和代加工电子烟的销售额；未分开核算的，一并缴纳消费税。

#### 五、关于进、出口政策

纳税人出口电子烟，适用出口退（免）税政策。

将电子烟增列至边民互市进口商品不予免税清单并照章征税。

除上述规定外，个人携带或者寄递进境电子烟的消费税征收，按照国务院有关规定执行。电子烟消费税其他事项依照《中华人民共和国消费税暂行条例》和《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》等规定执行。

本公告自 2022 年 11 月 1 日起执行。

## 四、国家税务总局关于电子烟消费税征收管理有关事项的公告

### 国家税务总局公告 2022 年第 22 号

成文日期:2022-10-25

根据《财政部 海关总署 税务总局关于对电子烟征收消费税的公告》（2022 年第 33 号，以下简称 33 号公告）规定，自 2022 年 11 月 1 日起对电子烟征收消费税。现将征收管理有关事项公告如下：

一、税务总局在税控开票软件中更新了《商品和服务税收分类编码表》，纳税人销售电子烟应当选择“电子烟”类编码开具发票。

二、《消费税及附加税费申报表》（《国家税务总局关于增值税 消费税与附加税费申报表整合有关事项的公告》（2021 年第 20 号）附件 7）附注 1《应税消费品名称、税率和计量单位对照表》中新增“电子烟”子目，调整后的表式见附件。

三、符合 33 号公告第二条规定的纳税人，从事生产、批发电子烟业务应当按规定填报《消费税及附加税费申报表》，办理消费税纳税申报。

四、根据《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》第十七条的规定和我国电子烟行业生产经营的实际情况，电子烟全国平均成本利润率暂定为 10%。

五、本公告自 2022 年 11 月 1 日起施行。《国家税务总局关于增值税 消费税与附加税费申报表整合有关事项的公告》（2021 年第 20 号）附件 7 的附注 1 同时废止。各级税务机关要根据 33 号公告和本公告的规定，对相关纳税人做好政策宣传和辅导工作，及时为其办理消费税税种认定。

特此公告。

国家税务总局

2022 年 10 月 25 日



## 典型案例

# 一、利用阴阳合同少报转让收入造成少缴税款构成偷税—— 国家税务总局珠海市税务局第一稽查局税务行政处罚决定书珠税一稽罚〔2022〕14 号

### 1、违法事实及证据

王某于 2020 年 8 月转让珠海市斗门区 XXX 号 31 栋 2 单元 901 房，于 2020 年 9 月 21 日在平沙税务局以成交价 1,230,000 元进行申报，缴纳个人所得税 8,266.42 元。而国家税务总局珠海市税务局第一稽查局在对该房屋进行涉税情况进行检查时发现，买方赵某在中国农业银行股份有限公司珠海斗门井岸支行的账户分别于 2020 年 8 月 24 日转入王某个人账户 400,000 元、2020 年 9 月 25 日转入王某个人账户 300,000 元。2020 年 9 月 25 日赵某在中国农业银行股份有限公司珠海斗门支行签订《个人购方担保借款合同》，合同抵押物清单列示：房屋地址斗门区 XXX 号 31 栋 2 单元 901 房，购房总价 2,080,000 元，以此贷款

1,380,000元,王某个人账户于2020年10月06日收到该笔贷款放款1,380,000元。即王某收到3笔转让该房产款项共计2,080,000元。故该房产实际成交价格2,080,000元。根据《中华人民共和国个人所得税法》第一条第一款、第二条第一款第八项、第三条第一款第三项、第六条第一款第五项,《国家税务总局关于个人住房转让所得征收个人所得税有关问题的通知》(国税发〔2006〕108号)的规定,王某少缴个人所得税150,534.2元。

## 2、处罚决定

依据《中华人民共和国税收征收管理法》第六十三条,王某在转让上述房产纳税申报过程中利用阴阳合同少报转让收入造成少缴税款的行为是偷税。根据《中华人民共和国税收征收管理法》第六十三条第一款的规定,对王某偷税行为处少缴税款(个人所得税150,534.2元)0.5倍罚款:即罚款75,267.10元。

## 二、直播劳务报酬收入未办理纳税申报构成逃税——国家税务总局惠州市税务局稽查局税务行政处罚事项告知书惠税稽罚告〔2022〕56号

### 1、税务行政处罚的事实、理由、依据

国家税务总局惠州市税务局稽查局对惠州市税务局文娱领域从业人员税收综合治理工作中发现苏某2018年度取得直播劳务报酬收入204,781.26元未办理纳税申报,少缴个人所得税35,409.42元,2020年度取得直播劳务报酬收入未如实、足额进行综合所得个人所得税年度申报,且苏某存在逃避、拒绝或者以其他方式阻挠税务机关检查的行为,在收到税务机关送达的《税务事项通知书》后,未如实进行纳税申报或更正申报。

根据《中华人民共和国个人所得税法实施条例》(2011年7月19日中华人民共和国国务院令600号第三次修改并公布)第三十六条“纳税义务人有下列情形之一的,应当按照规定到主管税务机关办理纳税申报:(一)年所得12万元以上的;…年所得12万元以上的纳税义务人,在年度终了后3个月内到主管税务机关办理纳税申报。”、《个人所得税自行纳税申报办法(试行)》(国税发〔2006〕162号)第八条“本办法第六条所指各项所得的年所得按照下列方法计

算：…（四）劳务报酬所得，稿酬所得，特许权使用费所得，按照未减除费用（每次 800 元或者每次收入的 20%）的收入额计算…”的规定，苏某 2018 年度取得直播劳务报酬收入 204,781.26 元，经计算，年应纳税所得为 162,890.28（详见《苏泽凡 2018 年收入统计明细表》）元，已达 12 万元以上。经查询“金税三期”系统，苏某 2018 年度没有进行纳税申报的记录。

根据《中华人民共和国个人所得税法》（2011 年 6 月 30 日第十一届全国人民代表大会常务委员会第二十一次会议《关于修改〈中华人民共和国个人所得税法〉的决定》第六次修正）第一条“在中国境内有住所，或者无住所而在境内居住满一年的个人，从中国境内和境外取得的所得，依照本法规定缴纳个人所得税…”；第二条“下列各项个人所得，应纳个人所得税：…四、劳务报酬所得…”；第三条“个人所得税的税率：…四、劳务报酬所得，适用比例税率，税率为百分之二十。对劳务报酬所得一次收入畸高的，可以实行加成征收，具体办法由国务院规定…”；第六条“应纳税所得额的计算：…四、劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得、财产租赁所得，每次收入不超过四千元的，减除费用八百元；四千元以上的，减除百分之二十的费用，其余为应纳税所得额…”；第八条“个人所得税，以所得人为纳税义务人，以支付所得的单位或者个人为扣缴义务人。个人所得超过国务院规定数额的，在两处以上取得工资、薪金所得或者没有扣缴义务人的，以及具有国务院规定的其他情形的，纳税义务人应当按照国家规定办理纳税申报。扣缴义务人应当按照国家规定办理全员全额扣缴申报。”，《中华人民共和国个人所得税法实施条例》（1994 年 1 月 28 日中华人民共和国国务院令 142 号发布，2011 年 7 月 19 日中华人民共和国国务院令 600 号第三次修改并公布）第八条“税法第二条所说的各项个人所得的范围：…（四）劳务报酬所得，是指个人从事设计、装潢、安装、制图、化验、测试、医疗、法律、会计、咨询、讲学、新闻、广播、翻译、审稿、书画、雕刻、影视、录音、录像、演出、表演、广告、展览、技术服务、介绍服务、经纪服务、代办服务以及其他劳务取得的所得…”；第十一条“税法第三条第四项所说的劳务报酬所得一次收入畸高，是指个人一次取得劳务报酬，其应纳税所得额超过 2 万元。对前款应纳税所得额超过 2 万元至 5 万元的部分，依照税法规定计算应纳税额后再按照应纳税额加征五成；超过 5 万元的部分，加征十成。”；第二十一条“税法第六条第一款第四

项、第六项所说的每次，按照以下方法确定：（一）劳务报酬所得，属于一次性收入的，以取得该项收入为一次；属于同一项目连续性收入的，以一个月内取得的收入为一次…”的规定，苏某应补缴 2018 年度个人所得税 35,409.42 元。

以上事实有以下证据证明：（1）国家税务总局上海市浦东新区税务局第十三税务所提供的相关资料；（2）相关金融机构出具的资金流水；（3）询问笔录；（4）税务系统查询申报记录。

此外，苏某 2020 年度取得直播劳务报酬收入 142,295.27 元未如实、足额进行综合所得个人所得税年度申报。

根据《中华人民共和国个人所得税法》（2018 年 8 月 31 日第十三届全国人民代表大会常务委员会第五次会议《关于修改〈中华人民共和国个人所得税法〉的决定》第七次修正）第一条“在中国境内有住所，或者无住所而一个纳税年度内在中国境内居住累计满一百八十天的个人，为居民个人。居民个人从中国境内和境外取得的所得，依照本法规定缴纳个人所得税…纳税年度，自公历一月一日起至十二月三十一日止。”；第二条“下列各项个人所得，应当缴纳个人所得税：…（二）劳务报酬所得；…居民个人取得前款第一项至第四项所得（以下称综合所得），按纳税年度合并计算个人所得税；非居民个人取得前款第一项至第四项所得，按月或者按次分项计算个人所得税。纳税人取得前款第五项至第九项所得，依照本法规定分别计算个人所得税。”；第六条“应纳税所得额的计算：…劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得以收入减除百分之二十的费用后的余额为收入额…”；第十条“有下列情形之一的，纳税人应当依法办理纳税申报：（一）取得综合所得需要办理汇算清缴；…”；第十一条“居民个人取得综合所得，按年计算个人所得税；有扣缴义务人的，由扣缴义务人按月或者按次预扣预缴税款；需要办理汇算清缴的，应当在取得所得的次年三月一日至六月三十日内办理汇算清缴。预扣预缴办法由国务院税务主管部门制定。”，《中华人民共和国个人所得税法实施条例》（2018 年 12 月 18 日中华人民共和国国务院令 707 号第四次修订）第六条“个人所得税法规定的各项个人所得的范围：…（二）劳务报酬所得，是指个人从事劳务取得的所得，包括从事设计、装潢、安装、制图、化验、测试、医疗、法律、会计、咨询、讲学、翻译、审稿、书画、雕刻、影视、录音、录像、演出、表演、广告、展览、技术服务、介绍服务、经纪服务、代办

服务以及其他劳务取得的所得…”；第二十五条“取得综合所得需要办理汇算清缴的情形包括：…（二）取得劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得中一项或者多项所得，且综合所得年收入额减除专项扣除的余额超过6万元…”；第三十六条“本条例自2019年1月1日起施行。”的规定，苏某2020年度取得直播劳务报酬收入142,295.27元，经计算，对应的年应纳税所得为113,836.58 $[142,295.27 \times (1-20\%) = 113,836.58]$ 元，已达6万元以上，需要办理汇算清缴。经计算，苏某应补缴2020年度个人所得税2,333.26元。

以上事实有以下证据证明：（1）国家税务总局上海市浦东新区税务局第十三税务所提供的相关资料；（2）相关金融机构提供的资金流水资料；（3）深圳市南山区税务局第二税务所提供相关代扣代缴个税相关资料；（4）海南集时信息科技有限公司提供的《情况说明》；（5）税务系统查询的申报记录。

## 2、处罚决定

根据《中华人民共和国税收征收管理法》第六十四条第二款“纳税人不进行纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款。”的规定，苏某2018年度不进行个人所得税纳税申报，造成少缴税款35,409.42元，结合你的违法情节，拟处以少缴税款2倍的罚款，即罚款70,818.84元。

根据《中华人民共和国税收征收管理法》第六十三条第一款“纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证，或者在账簿上多列支出或者不列收入，或者经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，是偷税。对纳税人偷税的，由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任”的规定，苏某2020年度个人所得税进行虚假的纳税申报，造成少缴税款2,333.26元的行为已构成偷税，结合苏某的违法情节，拟对处以少缴税款2.5倍的罚款，即罚款5,833.15元。



### 三、让他人虚开增值税专用发票的目的是取得增值税发票后报取货款，不具有骗取国家税款的目的，情节显著轻微、危害不大，不构成犯罪——旬邑县人民检察院不起诉决定书旬邑检刑不诉〔2022〕13号

#### 1、案件事实

高XX，男性，1991年XX月XX日出生，户籍所在地陕西省延安市宝塔区，住XX镇XXX村。因涉嫌虚开增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪，于2022年4月1日被旬邑县人民检察院决定取保候审。2022年3月29日向旬邑县人民检察院移送起诉。

2020年4月至6月期间，高XX、曹XX等人合伙向中铁十局旬凤高速二分部供售柴油，因其无资质挂在延安XX工贸有限公司名下向旬凤高速二分部供售柴油，为降低供油成本，经高XX、曹XX二人商议后，由曹XX找到搞油品生意的白XX，白XX又找到自己的朋友延安XX能源有限公司公司法人郝XX，让郝XX给延安XX工贸有限公司开具100万元的增值税专用发票，郝XX同意后表示需收取10.5%的税点。2020年4月27日、2020年4月29日高XX先后分两次6笔通过延安XX工贸有限公司公户给延安XX能源有限公司转账合计100万元，在两公司未发生真实购销业务的情况下，2020年4月30日延安XX能源有限公司向延安XX工贸有限公司开具0号柴油196700升、价税合计金额为1000219.5元的增值税专用发票11份。后延安XX能源有限公司以还款方式转给郝XX849000.00元，郝XX又通过手机银行分五次转给高XX830500.00元，转给白XX79500.00元，合计910000.00元。郝XX的延安XX能源有限公司非法获利90000.00元，白XX非法获利15000元。延安XX能源有限公司将上述发票以1号凭证计入主营业务收入885150.00元，销项税115069.50元，价税合计金额为1000219.50元。延安XX工贸有限公司也对接受发票进项税额115069.50元进行了认证抵扣。

2021年9月国家税务总局延安市税务局第一稽查局根据旬邑县人民检察院提供的线索对延安XX能源有限公司和延安XX工贸有限公司分别进行了处理和处罚。上述公司也按要求对相关税款和罚款进行了补缴。

## 2、处理结果

旬邑县人民检察院认为，高 XX 尽管实施了让他人虚开增值税专用发票的行为，但其让他人虚开增值税专用发票的目的是取得增值税发票后向中铁十局第一工程有限公司旬凤二分部报取自己供应柴油的货款，不具有骗取国家税款的目的。故其情节显著轻微、危害不大，不构成犯罪，依照《中华人民共和国刑事诉讼法》第十六条第（一）项和第一百七十七条第一款的规定，决定对高 XX 不起诉。

# 四、国家税务总局福州经济技术开发区税务局、福建省传祺能源科技有限公司税务行政管理(税务)再审审查与审判监督行政裁定书——福建省高级人民法院行政裁定书（2019）闽行申 697 号

## 1、法院观点

本院经审查认为，《中华人民共和国发票管理办法》第二十二条第二款规定：“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；”《中华人民共和国行政诉讼法》第三十四条第一款规定：“被告对作出的行政行为负有举证责任，应当提供作出该行政行为的证据和所依据的规范性文件。”由此可见，为他人开具的发票记载内容与实际经营业务情况不符的，构成为他人虚开发票的违法行为；税务机关认定纳税人为他人虚开发票并作出行政处罚决定，在诉讼中应当提供证据证明发票记载内容与实际经营业务情况不符。本案中，申请人福州开发区税务局认定被申请人传祺公司购进原油、原料油、重质油，并以燃料油名义对外销售并开具增值税专用发票，存在改变货物品名进行销售并为他人开具与实际经营业务情况不符发票的行为。但是，传祺公司购入的油品实际属于原油、原料油、重质油还是属于燃料油，其进项发票所载油品品名与实际购进的油品是否相符以及是否存在上游企业虚开增值税专用发票的事实，进而传祺公司销售的油品实际是否为燃料油，其销项发票所载油品品名与实际销售的油品是否相符，这些涉及认定虚开增值税专用发票的重要问题，申请人在本案诉讼中并没有提供充分证据予以证明，且本案证据也不足以证明传祺公司的行为造成国家增值税款流失。因此，申请人认定传祺公司改变货

物品名进行销售，并为他人开具与实际经营业务情况不符的增值税专用发票共 6079 份，据此作出罚款 50 万元的决定，基本事实不清，主要证据不足，依法应予撤销。申请人以传祺公司未报告全部银行帐号的行为而处罚款 2,000 元的决定，认定事实清楚，适用法律正确，依法可予支持。综上，原二审判决撤销原一审判决，撤销被诉处罚决定书中的第一项处罚决定，驳回传祺公司其他诉讼请求，并无不当。

## 2、再审结果

福建省高级人民法院认为申请人的再审申请不符合《中华人民共和国行政诉讼法》第九十一条规定的情形。据此，依照《最高人民法院关于适用〈中华人民共和国行政诉讼法〉的解释》第一百一十六条第二款的规定，裁定驳回国家税务总局福州经济技术开发区税务局的再审申请。

# 五、国家税务总局儋州市税务局那大税务分局、国家税务总局儋州市税务局等税务行政管理行政二审行政判决书(2022)琼 97 行终 63 号

## 1、案件事实

2020 年 3 月 26 日，那大税务分局作出儋州税那大局税担(2020)01 号《责成提供纳税担保通知书》(以下简称 1 号《通知书》)，根据《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征管法》)第三十条第一款规定，限儋州丰福公司于 2020 年 3 月 30 日前向那大税务分局提供 12400000 元的纳税担保，逾期不能提供纳税担保，将依法采取税收保全措施，并告知提起行政复议的权利。2020 年 4 月 10 日，那大税务分局作出儋州税那大局保冻(2020)0001 号《税收保全措施决定书》(以下简称 1 号《保全决定》)。载明：根据《税收征管法》第三十八条第一款规定，经儋州市税务局局长批准，决定从 2020 年 3 月 31 日起冻结儋州丰福公司在中国农业银行儋州分行营业部的存款(壹仟贰佰肆拾万元整)。请于 2020 年 4 月 20 日前缴纳应纳税款；逾期未缴的，将依照根据《税收征管法》第四十条之规定采取强制执行措施，并告知儋州丰福公司提起行政复议或者行政诉讼的权利。儋州丰福公司不服，于 2020 年 5 月 25 日向儋州税务局申请行政复议，

儋州税务局于 2020 年 6 月 8 日作出儋州税复决字(2020)5 号《行政复议决定书》(以下简称 5 号《复议决定》), 维持了那大税务分局作出的 1 号《通知书》和 1 号《保全决定》。儋州丰福公司不服, 遂提起本案诉讼。

## 2、一审法院认为

一审法院认为, 本案的争议焦点为: (一)取得土地证后不能实际开发利用能否成为不如期纳税的法定事由; (二)儋州丰福公司是否存在未主动申报、按期纳税、申报不实的情形; (三)本案是否受追征期限的限制, 是否应当加处滞纳金; (四)1 号《通知书》是否违法及 1 号《保全决定》认定事实是否清楚、程序是否合法、适用法律是否正确, 儋州丰福公司诉请确认 1 号《通知书》和 1 号《保全决定》违法是否有事实和法律依据; (五)5 号《复议决定》认定事实是否清楚、程序是否合法、适用法律是否正确。

(一)取得土地证后不能实际开发利用能否成为不如期纳税的事由。税收是国家调控经济的重要杠杆之一, 依法纳税是每一个单位和个人应尽的义务。《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》第九条第一款第(二)项规定, 新征收的土地, 依照下列规定缴纳土地使用税: 征收的非耕地, 自批准征收次月起缴纳土地使用税。《海南省实施〈中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例〉办法》第九条规定, 土地使用税以纳税人实际占用的土地面积为计税依据, 依照规定税额计算征收。纳税人实际占用的土地面积的确定, 以土地使用权证书确认的占用土地面积为依据。本案中, 儋州丰福公司诉称儋国用[2008]第 574 号、儋国用[2008]第 575 号、儋国用(那大)字第 01556 号、儋国用[2008]第 1514 号、儋国用[2008]第 1638 号、儋国用(那大)第 11796 号、儋国用(那大)第 11797 号证所涉地块均因客观原因未实际性开发使用, 以上地块不应征税。一审法院认为, 《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》第九条第一款第(二)项和《海南省实施〈中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例〉办法》第九条缴纳土地税的起征点和计算方式都作出了明确规定, 儋州丰福公司要求行政机关不予计收缺乏依据, 如果儋州丰福公司符合相关税收减免政策的, 应当自行向那大税务机关申报, 故对儋州丰福公司该项主张不予支持。儋州丰福公司主张儋国用(那大)第 017163 号地块, 因政府规划人行道路使用了面积 300 平方米, 对这部分面积应不作为计税依据, 那大税务分局及儋州税务局辩称儋州丰福公司未提交证据证明该面积已被征用。

一审法院认为，儋州丰福公司对其主张的事实具有初步举证证明的责任，在案件审理过程中儋州丰福公司并未提交相应证据予以证明，对该部分主张不予支持。

(二) 儋州丰福公司是否存在未主动申报、按期纳税、申报不实的情形。本案中，儋州丰福公司涉案的土地共有 13 宗，其中儋国用(那大)第 017766 号、儋国用(那大)第 011978 号 [现为琼(2019)儋州市不动产权第 XXXXX 号]、儋国用(那大)第 10551 号、儋国用(那大)第 06353 号地块没有任何事由，均未按照《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》第九条第一款第(二)项规定如期申报缴纳使用税，存在未如期、如实申报纳税的情形。儋国用 [2008] 第 574 号、儋国用 [2008] 第 575 号 [现为(2019)儋州市不动产权第 0XXXX 号《不动产权证》]、儋国用(那大)字第 01556 号、儋国用 [2008] 第 1514 号、儋国用 [2008] 第 1638 号、儋国用(那大)第 11796 号、儋国用(那大)第 11797 号虽然有各类抗辩事由，但亦没有主动履行申报义务，其认为没有实际使用即不用履行申报义务的主张不予支持。儋国用 [2008] 第 1638 号地块虽然缴纳了 2014 年 7 月 1 日至 2019 年 6 月 30 日的税款和滞纳金，但是从取证之次月起至 2014 年 6 月 30 日的税款和滞纳金未进行申报。儋国用(那大)第 1581 号并没有缴纳所有纳税年度的税款和滞纳金，也存在未申报的情形。实际上，儋州丰福公司选择部分申报，是申报不实的行为。儋州丰福公司提交的证据 5 中，原儋州市地方税务局曾经多次要求按期缴纳税款，并因未如期申报纳税，作出多次行政处罚。以上 13 块土地并未有偷税、漏税的行为，存在未主动申报、未按期纳税、未如实申报的情形。

(三) 本案是否受追征期限的限制，是否应当加处滞纳金《税收征管法》第三十二条规定，纳税人未按照规定期限缴纳税款的，扣缴义务人未按照规定期限解缴税款的，税务机关除责令限期缴纳外，从滞纳税款之日起，按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金。第五十二条规定，因税务机关的责任，致使纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴税款的，税务机关在三年内可以要求纳税人、扣缴义务人补缴税款，但是不得加收滞纳金。因纳税人、扣缴义务人计算错误等失误，未缴或者少缴税款的，税务机关在三年内可以追征税款、滞纳金；有特殊情况的，追征期可以延长到五年。对偷税、抗税、骗税的，税务机关追征其未缴或者少缴的税款、滞纳金或者所骗取的税款，不受前款规定期限的限制。根据依法行政的基本要求，没有法律法规和规章的规定，行政机关不得作出影响行政相对人合法权益或者增

加行政相对人义务的决定。在法律规定存在多种解释时,应当首先考虑选择适用,有利于行政相对人的解释。本案中,儋州丰福公司主张根据其提交的证据5可以看出是属于纳税机关的责任,应适用《税收征管法》第五十二条第一款处理本案,上诉人辩称儋州丰福公司未如实纳税的情形不适用五十二条的三种情形,应依据《税收征管法》第三十二条和六十八条规定,追征其自取得土地使用证之次月起至今的税款及滞纳金。一审法院认为,首先应当考虑选择适用有利于行政相对人的解释。儋州丰福公司不如实申报纳税,那大税务分局适用《税收征管法》第三十二条要求缴纳税款和滞纳金并无不当,但是仍应参照《税收征管法》第五十二条的规定,对儋州丰福公司不如实申报税款的行为适用三年或五年的追征期。若限期缴纳的税款总额达到十万元以上的,应适用五年追征期,并且,还应从滞纳金之日起,按日加收滞纳金万分之五的滞纳金。儋州丰福公司收到《责令限期改正通知书》后,陆续缴纳了13宗地块2-5年不等的土地城镇使用税及滞纳金,对于儋州丰福公司自行申报的追征期内的税款及滞纳金应当予以扣除。需要提及的是,那大税务分局作出的《责令限期改正通知书》和621-692号《税务事项通知书》是否能作为那大税务分局作出责令担保、强制扣划的依据问题。一般情形下,对前置行政行为的审查都是以证据的标准来审查,即是否符合证据的三性,是否能够达到其证明目的,从而决定是否可以在案件中予以采信。但不能简单的认为,只要在后续的行政行为案件中就可以作为合法性证据,从而采信,并以此作为认定后续行政行为合法性的依据和基础。当前置行政行为存在重大明显违法时,就可以排除该证据的效力,即后续的行政行为没有依据。尤其是在当事人对前置行政行为起诉可能已经超过法定起诉期限的情况下,要求当事人另行对前置行政行为起诉,不在本案中进行实体审查,也不利于行政争议的实质性化解。本案中,因儋州丰福公司未在法定期限内对《责令限期改正通知书》和621-692号《税务事项通知书》提起行政复议或者行政诉讼,已经丧失了诉权。根据前述查明的事实和判断,那大税务分局对儋州丰福公司13宗土地追缴税款和滞纳金,作出的《责令限期改正通知书》和621-692号《税务事项通知书》系以13宗土地拿证的次月为起征点,没有适用追征期限,故认定事实和适用法律错误,据此排除《责令限期改正通知书》和621-692号《税务事项通知书》的证据效力。

(四)1号《通知书》是否违法及1号《保全决定》认定事实是否清楚、程序是否合法、适用法律是否正确，儋州丰福公司诉请确认1号《通知书》和1号《保全决定》违法是否有事实和法律依据。

1号《通知书》及1号《保全决定》的当事人相同，都是因税收征收行为而引起，合并审理有利于减轻当事人诉讼负担，亦符合《中华人民共和国行政诉讼法》第二十七条和《最高人民法院关于适用〈中华人民共和国行政诉讼法〉的解释》第七十三条第一款第四项规定，经双方当事人同意，决定合并审理。

那大税务分局认为儋州丰福公司存在未缴纳税款和滞纳金的情形，有权根据《税收征管法》第三十八条规定责令儋州丰福公司限期缴纳应纳税款，期限内不缴纳的，责令其提供担保，在儋州丰福公司不提供担保的情形下作出保全决定。但那大税务分局据以作出的1号《通知书》和1号《保全决定》的前置行为即：《责令限期改正通知书》和621-692号《税务事项通知书》存在事实认定和适用法律错误的情形，故而1号《通知书》和1号《保全决定》缺乏依据，被告那大税务分局做出1号《通知书》和1号《保全决定》，认定事实不清，适用法律错误，程序不当，儋州丰福公司诉请确认违法，有事实和法律依据，予以支持。

(五)5号《复议决定》认定事实是否清楚、程序是否合法、适用法律是否正确。《税收征管法》第八十八条第一款规定，纳税人、扣缴义务人、纳税担保人同税务机关在纳税上发生争议时，必须先依照税务机关的纳税决定缴纳或者解缴税款及滞纳金或者提供相应的担保，然后可以依法申请行政复议。对行政复议决定不服的可依法向人民法院起诉。本案中，儋州丰福公司向儋州税务局提起行政复议，符合前述法律规定。儋州税务局在作出5号《复议决定》前，依法履行了《中华人民共和国行政复议法》相关程序，程序合法，但因其维持了那大税务分局作出的1号《保全决定》，系认定事实不清，适用法律错误。儋州丰福公司诉请确认5号《复议决定》违法，有事实和法律依据，予以支持。

综上，儋州丰福公司诉请确认那大税务分局作出的1号《通知书》和1号《保全决定》、儋州税务局作出的5号《复议决定》违法有事实和法律依据。依照《中华人民共和国行政诉讼法》第七十四条第二款第(一)项、第七十九条的规定，遂判决：一、确认那大税务分局于2020年3月26日作出的1号《通知书》违法；

二、确认那大税务分局于1号《税收决定》违法；三、确认儋州税务局于2020年6月8日作出5号《复议决定》违法。

### 3、二审法院认为

本院认为，本案二审争议的焦点问题是：（一）上诉人那大税务分局作出的1号《通知书》和1号《保全决定》认定事实是否清楚、适用法律是否正确；（二）上诉人儋州税务局作出的5号《复议决定》程序是否合法、处理结果是否正确。

关于上诉人那大税务分局作出的1号《通知书》和1号《保全决定》认定事实是否清楚、适用法律是否正确的问题。

《税收征管法》第三十八条第一款规定：“税务机关有根据认为从事生产、经营的纳税人有逃避纳税义务行为的，可以在规定的纳税期之前，责令限期缴纳应纳税款；在限期内发现纳税人有明显的转移、隐匿其应纳税的商品、货物以及其他财产或者应纳税的收入的迹象的，税务机关可以责成纳税人提供纳税担保。如果纳税人不能提供纳税担保，经县以上税务局（分局）局长批准，税务机关可以采取下列税收措施：（一）书面通知纳税人开户银行或者其他金融机构冻结纳税人的金额相当于应纳税款的存款；（二）扣押、查封纳税人的价值相当于应纳税款的商品、货物或者其他财产。”由该条规定可知，税务机关责令纳税人提供纳税担保的前提条件是：在责令纳税人限期纳税的期限内，发现纳税人有明显的转移、隐匿其应纳税的商品、货物以及其他财产或者应纳税的收入的迹象。若存在上述法定情形，纳税人不提供纳税担保的，税务机关则可依据该条款第（一）（二）项的规定采取税收措施。本案中，上诉人那大税务分局作出的1号《通知书》和1号《保全决定》并冻结被上诉人儋州丰福公司在金融机构的帐户所适用的法律依据即是《税收征管法》第三十八条第一款的规定，但1号《通知书》和1号《保全决定》并未认定被上诉人儋州丰福公司在限期纳税的期限内有明显的转移财产迹象，在本案诉讼中也没有提供证据证实被上诉人有明显转移、隐匿应纳税的收入的行为。因此，上诉人那大税务分局作出的1号《通知书》和1号《保全决定》并冻结被上诉人儋州丰福公司的帐户，没事实依据，不存在应采取税收措施的法定情形，其适用的法律依据亦是错误的。

上诉人那大税务分局上诉称其是在作出《责令限期改正通知书》、621-692号《税务事项通知书（核定应纳税额通知）》之后才作出1号《通知书》和1号《保



全决定》的，也即是《责令限期改正通知书》、621-692号《税务事项通知书(核定应纳税额通知)》是其作出1号《通知书》和1号《保全决定》的依据。《责令限期改正通知书》是在2019年6月28日作出的，该通知书核定被上诉人取得涉案的13宗土地使用权后至2019年均未纳税的事实及应缴纳的税款，据此告知被上诉人在限定的期限内申报纳税。被上诉人根据该通知的要求，于2020年1月间在税务机关的监督指导下，缴纳了涉案的13宗土地年限不等的土地使用税，共计1000多万元，儋州市税务局给被上诉人出具了《税收完税证明》。由此可见，该通知书核定的事实已发生了变化，上诉人仍以该通知书作为其作出1号《通知书》和1号《保全决定》的依据，显然缺乏事实依据。

621-692号《税务事项通知书(核定应纳税额通知)》，是在2020年3月17日作出的。也即是在被上诉人完税后，仅隔两个月上诉人又对被上诉的13宗土地重新核定纳税额，该系列通知书均是追征涉案的13宗土地多年前单个年份需缴纳的税款，并未明确是哪宗地的税款，且最长时间的甚至追征到20年前的税款。《税收征管法》第五十二条规定：“因税务机关的责任，致使纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴税款的，税务机关在三年内可以要求纳税人、扣缴义务人补缴税款，但是不得加收滞纳金。因纳税人、扣缴义务人计算错误等失误，未缴或者少缴税款的，税务机关在三年内可以追征税款、滞纳金；有特殊情况的，追征期可以延长到五年。对偷税、抗税、骗税的，税务机关追征其未缴或者少缴的税款、滞纳金或者所骗取的税款，不受前款规定期限的限制。”对该条规定如何理解适用，国家税务总局于2009年6月15日作出国税函[2009]326号《批复》认为：“《税收征管法》第五十二条规定：对偷税、抗税、骗税的，税务机关可以无限期追征其未缴或者少缴的税款、滞纳金或者所骗取的税款。《税收征管法》第六十四条第二款规定的纳税人不进行纳税申报造成不缴或少缴应纳税款的情形不属于偷税、抗税、骗税，其追征期按照《税收征管法》第五十二条规定的精神，一般为三年，特殊情况可以延长至五年。”从《税收征管法》第五十二条规定和国税函[2009]326《批复》规定的追征期限可知，虽然纳税人依法应及时申报纳税，但税务机关也应主动履行监管、征税职责，而不主动履行职责，除非纳税人存在偷税、抗税、骗税的法定情形外，对纳税人不进行纳税申报造成不缴或少缴应纳税款情形的，对其追征税款，则受法定追征期限的限制。这是法律的

规定，也是依法行政的要求。被上诉人儋州丰福公司在取得 13 宗涉案土地后，存在未及时申报缴纳税款的情形，但上诉人没有证据认定其属于偷税、抗税、骗税的情形；根据上述规定，那大税务分局追征儋州丰福公司案涉税款的追征期为三年，特殊情况下追征期可以延长至五年。上诉人那大税务分局未充分考虑上述规定，其以 621-692 号《税务事项通知书(核定应纳税额通知)》为依据作出 1 号《通知书》和 1 号《保全决定》，亦属认定事实不清，适用法律错误。

上诉人上诉称《责令限期改正通知书》、621-692 号《税务事项通知书》未被撤销仍然有效。虽然被上诉人在收到上述通知书后未及时向复议机关申请行政复议或向人民法院提行政诉讼诉请撤销上述通知，但在本案诉讼中上述通知书已作为证据向人民法院提交。作为税务机关作出行政处罚会对行政相对人权益产生重大影响的证据，人民法院可依法对证据的真实性、关联性、合法性进行审查。上述通知书显然存在认定不清，适用法律错误的情形，虽然未被依法撤销，但也不应作为认定 1 号《通知书》和 1 号《保全决定》合法的依据。

关于儋州税务局作出的 5 号《复议决定》程序是否合法，处理结果是否正确问题。儋州税务局受理儋州丰福公司的 1 号《通知书》和 1 号《保全决定》的复议申请后，履行了《中华人民共和国行政复议法》规定的相关程序，保障了双方当事人的陈述权、申辩权，程序合法。但是，那大税务分局作出的 1 号《通知书》和 1 号《保全决定》认定事实不清，适用法律错误。儋州税务局作出的 5 号《复议决定》维持 1 号《通知书》和 1 号《保全决定》亦属认定事实不清，适用法律错误，处理结果不当。

综上所述，上诉人那大税务分局作出的 1 号《通知书》、1 号《保全决定》和儋州税务局作出的 5 号《复议决定》认定事实不清，适用法律错误应予撤销。鉴于 1 号《通知书》和 1 号《保全决定》作出之后，上诉人那大税务分局据此冻结被上诉人儋州丰福公司的帐户，并作出《税收强制执行决定书》从被上诉人账户强制扣缴税款 6234995.18 元、滞纳金 6106002.17 元，合计 12340997.35 元，此后已作出了《解除税收保全措施决定书》和《解除冻结存款通知书》，也即其保全措施已执行完毕并已解除。被上诉人儋州丰福公司已对《税收强制执行决定书》另行提起诉讼，因此，撤销 1 号《通知书》和 1 号《保全决定》已无必要，但应确认 1 号《通知书》、1 号《保全决定》和 5 号《复议决定》违法。一审判

决认定事实清楚，程序合法，适用法律正确，依法应予以维持。上诉人那大税务分局、儋州税务局的上诉请求缺乏事实根据和法律依据，其上诉理由不充分，依法应予以驳回。



## 推荐阅读

# 一、郑岩、宋光恩、吴剑：“以票配货”型虚开增值税专用发票行为是否构罪

来源：《中国检察官》2022年第18期，第77页

## 一、基本案情

A公司系宁夏T市经营废旧物资回收的企业，是一般纳税人，主要经营废钢加工、销售业务，经营模式为从散户手中收购废钢后出售给下游钢厂，包括两种方式，一种是收购后加工再出售，A公司自称为“自营模式”，一种是组织散户将废钢直接运送到钢厂，A公司称之为“组织经营模式”。无论何种方式，收购时散户均无法向A公司提供增值税专用发票，但A公司出售时需要向下游钢厂开具增值税销项发票。2016年10月至2017年4月，A公司为抵扣税款，在时任副总经理被告人王某的决定下，经王某甲介绍，从远在山东省的B公司等20多家无实际经营的公司虚开增值税专用发票5000余份，价税合计6亿余元，税额共计8784万余元，A公司全部用于抵扣税款并自制凭证下账，且为逃避监管进行了资金回流。开票公司与受票公司之前互不认识，双方从来没有过真实业务往来，A公司支付的开票费为价税合计金额的7%-8%。

## 二、分歧意见

本案自营模式中，A公司买货加工后出售，是最常见的经营增值，增值税本身就是针对商品或者应税劳务在流转中的增值设立的税种，A公司出售时向下游钢厂开具销项增值税专用发票自然是合法的，不存在争议。争议点为组织经营模式中A公司向下游钢厂开票是否合法。A公司为抵扣发票销项，根据“自营”“组

织经营”中收购的散户废钢情况，从B公司开票，“以票配货”，此种情形是否构成虚开增值税专用发票犯罪。

第一种观点认为A公司在组织经营模式中给下游钢厂开票不构成犯罪，根据自营模式和组织经营模式中散户的真实交易，从B公司等20多家公司“以票配货”，取得进项用于抵扣销项，也不构成犯罪。理由为涉案发票是根据A公司实际收购的货物情况开具的，有对应的真实交易，A公司之所以从B公司开票是因为散户无法向其提供增值税专用发票，这种模式在废旧物资行业较为普遍。根据《国家税务总局关于废旧物资回收经营业务有关税收问题的批复》（以下简称“国税函〔2002〕893号文件”）规定，废旧物资收购人员（非本单位人员）在社会上收购废旧物资，直接运送到购货方（生产厂家），废旧物资经营单位根据上述双方实际发生的业务，向废旧物资收购人员开具废旧物资收购凭证，在财务上做购进处理，同时向购货方开具增值税专用发票或普通发票，在财务上做销售处理，将购货方支付的货款以现金方式转付给废旧物资收购人员。鉴于此种经营方式是由目前废旧物资行业的经营特点决定的，且废旧物资经营单位在开具增值税专用发票时确实收取了同等金额的货款，并确有同等数量的货物销售，因此废旧物资经营单位开具增值税专用发票的行为不违背有关税收规定，不应定性为虚开。A公司的组织经营模式与该规定非常契合，A公司向下游钢厂开具增值税专用发票的行为是根据真实交易的“如实代开”，不构成犯罪。同理，不论自营模式还是组织经营模式都是散户向A公司的真实供货，B公司等20多家公司根据这些真实供货向A公司开具增值税专用发票的行为，也可以视为B公司代散户向A公司“如实代开”，根据国税函〔2002〕893号文件，也不应认定为犯罪。

第二种观点认为A公司组织经营模式中给下游钢厂开票构成犯罪，自营模式和组织经营模式中从B公司“以票配货”，用于抵扣也构成犯罪。理由为国税函〔2002〕893号文件虽然认可组织经营模式，但国税函〔2002〕893号文件本身是否符合刑法规定有待商榷，组织经营模式中货物流是散户到钢厂、发票流是A公司到钢厂，资金流是钢厂到A公司到B公司再到散户，“三流”不一致。钢厂涉嫌从A公司买票匹配到散户交易上，是为了非法获得进项，A公司向钢厂开票构成虚开增值税专用发票罪。因B公司等20多家公司并未参与A公司收购废钢

的业务，A公司为了抵扣开具到钢厂的销项，从B公司等20多家公司买票抵扣的行为也构成犯罪，犯罪数额是进项和销项的税额之和。

第三种观点认为A公司组织经营模式中给下游钢厂开具增值税专用发票不构成犯罪，但从B公司开具发票“以票配货”用于抵扣，构成虚开增值税专用发票罪。根据国税函〔2002〕893号文件的规定，组织经营模式中，A公司根据散户供货向钢厂开具增值税专用发票的现象，在废旧物资行业比较普遍，废钢是由A公司联系并组织散户运到钢厂的，A公司实际参与了业务联系，本质上与自营模式的先买后卖没有区别。因此，A公司组织经营模式符合国税函〔2002〕893号文件规定，向钢厂开增值税专用发票的行为严格按照散户供货情况开具，并不违法，也不构成虚开增值税专用发票罪。同时，公安部、最高法、最高检、相关规范性文件规定，如果能够证实开票方系没有实际经营业务的开票公司，则不适用国税函〔2002〕893号文件规定，开票行为构成犯罪的，适用刑法及相关司法解释。经查实，B公司等20多家公司系无实际经营的走逃公司，存续时间均在1年以内。因此，A公司为了抵扣开给钢厂的销项从B公司等20多家公司购买进项的行为是否构成犯罪，还要回到刑法层面上予以认定。而是否构成虚开增值税专用发票罪，关键是看A公司是否有骗取税款的目的、是否给国家税款造成了损失，本案中因A公司“以票配货”的目的是为了抵扣税款，支付的开票费点数远远低于税点，客观上给国家税款造成了损失，因此构成虚开增值税专用发票罪。

### 三、评析意见

笔者同意第三种观点，理由如下：

（一）A公司组织经营模式合法，因其真实参与了联系散户向钢厂供货，故按照散户真实供货情况向钢厂开增值税专用发票的行为不构成犯罪

废钢是大宗物品，如果无需加工的话，现实中没有必要先运到A公司再送货至钢厂。散户按照A公司指令直接送货到钢厂，是经营回收公司将先买后卖的两次交易缩短为一次供货，客观上缩短了交易环节，节约了资源。根据国税函〔2002〕893号文件规定，鉴于废旧物资行业的经营特点，A公司作为废旧物资经营单位，开具增值税专用发票的行为不违背有关税收规定，其行为不应定性为虚开。虚开增值税专用发票罪是行政犯，既然不违反税法，自然不能评价为犯罪，这也符合公众对期待可能性的认知。同时，根据最高法研究室《〈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》(法研〔2015〕58号),如果是散户先与钢厂之间有了合作意向,为了给钢厂开票主动找A公司合作,挂在A公司名义之下供货,此种行为亦不构成虚开增值税专用发票罪。这两种业务模式是经济交往形式和市场主体多元化的体现,恰恰说明了市场经济的活跃,传统机械根据“三流”不一致就认定为虚开的观念在现代经济中已经过时,应当摒弃,国税函〔2002〕893号文件是适应市场做出的变通,有积极意义。

(二)A公司为抵扣税款,“以票配货”从B公司等20多家公司开票,客观上造成了国家税款损失,主观上有骗取税款的目的,构成虚开增值税专用发票罪

1.虚开增值税专用发票犯罪应以主观上有骗取税款的目的、客观上给国家税款造成了损失作为入罪标准。1994年我国税制改革,对增值税实行凭票抵扣制度,随即出现通过虚开骗取国家税款的行为。1979年刑法未规定虚开增值税专用发票犯罪,为打击虚开行为,1995年10月,全国人大常委会出台了单行刑法《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》,规定了虚开增值税专用发票罪,法定最高刑为死刑;1997年3月,虚开增值税专用发票罪入刑。

本罪是具体危险犯、抽象危险犯还是实害犯,是否存在未遂、以开票税额还是以抵扣税额作为犯罪数额,对为了向下游虚开而从上游虚开的,犯罪数额是双向累加还是取单向较大值,理论和实践中多有争论,各地在执行标准上也不尽一致。近年来,最高法通过会议纪要[1]、复函[2]、无罪判例[3]的形式对虚开增值税专用发票罪作了入罪限缩,认可了“挂靠”的合法性,将为了虚增业绩、环开、虚增实力用于谈判等不具有骗取税款的目的,同时未给国家税款造成损失的行为认定为无罪,认为本罪主观上须具有骗取税款的目的,客观上给国家税款造成了损失。目前对主观的入罪标准认识较为统一,但客观上是否必须造成税款损失仍有争议[4]。笔者认为,从实务角度考察,客观上本罪法定刑偏重(根据司法解释规定,虚开数额250万元以上为“数额巨大”,法定刑为10年以上有期徒刑至无期徒刑),而实务中虚开数额在250万元以上的情形比比皆是,如果入罪门槛低,势必过于严苛,造成打击面过大。因此,除数额标准外,结合司法判

例及理论观点，以主观上具有骗取税款的目的、客观上给国家税款造成了损失作为入罪标准能够有效缩小打击面，保持刑事司法谦抑，更有利于实现惩治与保护并重的目的，为企业发展营造相对宽松的司法环境。

2. 开票费点数是认定国家税款损失的切入点，也是判断受票公司是否具有骗取税款的目的的重要依据。增值税是以商品（包括应税劳务）在流转过程中产生的增值额作为计税依据而征收流转税，征收对象是交易环节中的新增价值。该税种有三个特征，一是只对增值部分征税，没有增值不征税，在流转中存在重复申报，因此需要用抵扣方式避免重复征税；二是“先缴后抵”原则，交易主体抵扣的权利来自缴纳，正常情况下，上游开票后依法申报纳税，税款虽然是上游缴纳的，但实际是下游以支付含税货款的形式承担的，因此下游取得发票后可以用于抵扣，抵扣权源于先行缴纳；三是由消费者最终负担，增值税为国家委托中间环节代理收税，因消费者不再进行商品流转，无法使商品再次增值，因此不能再进行抵扣。

从 2019 年以来笔者所在辖区办理的虚开增值税专用发票类案来看，开票费点数多在 6%—8% 之间，发票来源常见的有四种：（1）从上游虚开后向下游虚开，买票卖票；（2）从税务局领票开票，次月不缴税走逃[5]；（3）向下游卖货不开票，将多余的票卖给第三方，即“富余票”；（4）开票费享受税收优惠政策，利用政策卖票赚差价。第（2）种一般是暴力虚开公司，没有正常经营，第（1）、（3）、（4）种涉案单位可能既有正常经营也有违法虚开，本案 B 公司等 20 多家开票公司都是第二种没有实际经营的暴力走逃公司。无论是哪一种，开票公司都必须首先保证自己有足够的进项以抵扣开出的销项，不用真实缴税，否则，根据“金税三期”征管系统一开票就必然申报，必须缴纳货物价值 17% 的税（以本案案发时的税率为例），转算后约是价税合计金额的 14.53%。换言之，A 公司只有支付 14.53% 的开票费，且上游合法申报纳税，才不会造成税款损失，根据“先缴后抵”原理，A 公司才有抵扣的权利。

本案中，A 公司支付的开票费是 7%—8%，远远低于 14.53%，A 公司及中间介绍人明知开票公司不会替 A 公司缴纳足额税款，会造成税款损失，依然买票用于抵扣，构成虚开增值税专用发票罪。王某供述买票的目的就是为了抵扣，因此，如果不买票抵扣就需要全额纳税，A 公司实质上是通过低成本的违法开票逃避高

成本的纳税义务，自然不会支付 14.53% 以上的开票费。同时，如果不能通过异常进项来抵扣开到 A 公司的销项，B 公司等开票公司势必“赔本卖票”，不符合常理，本案中 B 公司等 20 多家公司系以更低的开票费点数，从上游购买发票用于抵扣开到 A 公司的发票赚取差价。A 公司经王某甲介绍方知道 B 公司等 20 多家开票公司的存在，双方除买卖发票外没有过任何往来，供货散户都是 A 公司自己联系的本地个体户。A 公司明知远在千里之外的 B 公司等 20 多家公司与自己没有任何交情、与散户没有挂靠关系，自然明知开票公司不会赔本替自己承担税款，也不可能将税款以挂靠费的形式转嫁给散户。因此，A 公司能够判断出开票公司低价卖票行为异常，能够预见到开票公司进项可能来路不明，也应当预见到买卖发票的行为会造成税款损失。反之，如果 A 公司支付的开票费点数是 14.53%（可能出于其他目的，比如为了少缴企业所得税虚构成本），不宜认定其构成虚开增值税专用发票罪。因为从增值税角度来说，其已经将足额税款交给了 B 公司，如果 B 公司依法纳税，自然不会造成国家增值税款损失。即便 B 公司不合法缴税造成税款损失，也不能归责于 A 公司，因为根据“先缴后抵”原理，A 公司有抵扣的权利。

（三）“有货开票”如果主观上有骗取税款的目的、客观上造成国家税款损失，依然构成虚开增值税专用发票罪

法益是入罪的基础，本案以开票费点数为切入点能够推导出受票方低价买票行为造成了几千万元的税款损失，开票方、中间介绍人对受票方骗取税款的目的都是明知的，即便按照笔者认为的较高的主客观入罪标准，也已经构成虚开增值税专用发票罪。实践中，类似“以货配票”的案例不在少数，行为人往往以“有货”作为出罪的辩解，对于此类案件如果不严厉惩治，便是对法益侵害行为的视而不见，势必导致打击不力，并形成错误的价值导向。可见，是否构成本罪，与是否“有货”没有必然关系。山东省人民检察院典型案例中有“以票配货”构成虚开的案例，“有货虚开”一定不是犯罪的观点得到法官的批判[6]，认为构成本罪必须有骗取税款的目的，而有真实交易与是否有骗取国家税款目的之间没有必然联系，“有货”型虚开犯罪，行为人在买货环节没有缴税，以从第三方取得的发票（大多是购买）抵扣税款，是将交易成本转嫁给国家，与无货套取税款没有本质区别，判断是否属于虚开增值税专用发票犯罪行为，不能基于“有货”“无



货”这个标准，有货的虚开也可构成犯罪，“无货”的“虚开”，如果不是为了骗取税款的目的，也不能以本罪论处。

同时，国税函〔2002〕893号文件是针对废钢行业惯常存在的经营模式做出的变通，前提是不违背税收规定，更不能违反刑法，公检法三机关对该函所做回复，类似于注意规定，即便不做说明，如果行为模式符合骗取税款主观目的，且客观上造成税款损失，也应当认定行为人构成虚开增值税专用发票罪。

2022年3月，本案一审判决，因犯虚开增值税专用发票罪，A公司被判处有期徒刑50万元，王某作为A公司单位犯罪中直接负责的主管人员，被判处有期徒刑12年，王某甲因介绍虚开，被判处有期徒刑13年、并处罚金40万元。

## 二、姚龙兵：黄政波非法出售增值税专用发票案——危害税收征管罪若干司法疑难之案解

**来源：姚龙兵：《危害税收征管罪若干司法疑难之案解》，载《人**

**民司法·案例》2019年第5期，第15页**

**关键词：**主观方面 拘役 无期徒刑 基本原则

近年来，司法实践中对危害税收征管犯罪的法律适用争议频频，既有定性问题，也有量刑标准问题。这既与税法极强的专业性有关，也与有关司法解释的规定滞后相关。有些争议能够通过制定新的司法解释予以明确，有些则要依赖刑法解释学原理对法条进行科学解释方能解决。本期刊登的黄政波非法出售增值税专用发票案、王小禹等虚开增值税专用发票案和孙伟虚开增值税专用发票案，均是从不同角度反映了当前对危害税收征管犯罪有关具体罪名在适用中存在的困惑与争议，值得探究。

### 一、当前有关罪名定罪量刑的数额标准

当前仍未被明令废止的关于危害税收征管犯罪的司法解释主要有以下几个：1996年最高人民法院《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，以下简称《增值税解释》）、2002年最高人民法院《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》(法释〔2002〕30号,以下简称《出口退税解释》),以及最高人民法院《关于审理偷税、抗税刑事案件具体应用法律若干问题的解释》(法释〔2002〕33号)。上述三个司法解释,对于相关危害税收征管犯罪定罪量刑的数额标准作了明确规定,在当时对于指导人民法院准确适用法律,发挥了重要作用。但是,经济犯罪定罪量刑的数额标准应该与社会经济的发展水平相匹配,如果标准规定过低,社会主体就极易构成犯罪,刑法失之过严;反之,标准规定过高,则法律规定就会被虚化。二十年来,我国社会发生了翻天覆地的变化,经济发展水平更是今非昔比,如果还按照《增值税解释》规定的标准对非法出售增值税专用发票行为定罪量刑,确与现行的经济发展水平不匹配,从而导致量刑畸重,有失公正。

刑法一旦制定,它就成为客观的存在,而社会关系包括经济发展水平是不断变化的,决定了对刑法的需求也是不断变化的。司法作为连接规范与事实的“调节器”,要保持刑法规范不与社会脱节,就需要司法人员将刑法的规定始终朝着正义的方向解释。鉴于危害税收征管犯罪的上述三个司法解释已经严重滞后,最高司法机关一方面启动了新的司法解释制定工作,同时在新的解释出台前,作为权宜之计,对实践中相对比较常见的虚开增值税专用发票罪的量刑标准,分别在2014年以电话答复的形式和2018年8月以正式通知的形式,适当予以调整,防止实践中对该罪的量刑畸重。

毋庸讳言,非法出售增值税专用发票罪最直接地危害增值税专用发票的管理秩序;同时,由于增值税专用发票具有凭票抵扣税款的功能,非法出售增值税专用发票行为又可能极大地侵害国家的增值税税款,其行为的社会危害性与虚开增值税专用发票罪在一般情况下是大致相当的。在最高司法机关已提高虚开增值税专用发票罪定罪量刑标准的情况下,从司法公正角度而言,依照提高后虚开增值税专用发票罪的数额标准,相应提高非法出售增值税专用发票罪的定罪量刑数额标准也是应有之义。因此,黄政波案的裁判结果较好地体现了司法的能动性,彰显了公平正义。

新的司法解释正在制定中,关于危害税收征管犯罪的定罪量刑数额标准,新的解释将根据当前税收犯罪和发票管理现状,结合经济发展水平,作出全面调整。

在新的解释出台前,对有关案件的处理,如按照现行司法解释将导致量刑畸重的,审理法院应按照最高人民法院 2018 年 8 月通知的精神,酌定处理。

## 二、对“虚开”的理解

现行刑法中,除了第二百零五条规定的虚开增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪外,2011 年刑法修正案(八)又增加规定了虚开发票罪,即“虚开本法第二百零五条以外的其他发票,情节严重”的行为。对于两个不同罪名中的“虚开”应如何解读,特别是对前罪中的“虚开”该如何理解,理论和实践中争议很大,导致司法实务中对这类案件在定性上把握不一。

“虚开”从字面上理解,可以指一切不真实的开票行为,甚至包括过失的不实开票行为。显然,这是对“虚开”最广义的理解。其次,可以将“虚开”界定为故意的不真实开票,即将过失行为排除在“虚开”之外。刑法第二百零五条之一虚开发票罪之“虚开”即指此意。再次,根据罪责刑相适应原则,是指具有特定目的的不真实开票行为,易言之,即对于虚开增值税专用发票罪之“虚开”,应进一步限缩范围,根据虚开增值税专用发票行为所具有的独特性、特有的危害性,对“虚开”进行限缩。

由于从不同的主观方面进行界定,“虚开”的范围不同,而刑法第二百零五条又是以简单罪状的表述方式规定虚开增值税专用发票罪,由此致理论界、实务界对本罪“虚开”的理解分歧很大。代表性的观点主要有:(1)行为犯说。该观点认为,刑法第二百零五条的文义中,并没有规定该罪的主观要件——偷逃税款、骗取税款之目的;而虚开增值税专用发票行为,无论是否给国家造成税款损失,都破坏了国家税收管理制度。因此,只要是虚开增值税专用发票行为,无论是否具有偷逃税款、骗取税款的目的,符合该罪客观构成要件的,都应当以本罪论处。(2)危险犯说。该观点认为,司法机关应以一般的经济运行方式为根据,判断是否具有骗取国家税款的危险(造成国家税款损失的危险)。如果虚开行为不具有骗取国家税款的危险,则不宜认定为本罪。(3)结果犯说。该观点认为,构成虚开增值税专用发票罪以给国家税款造成损失为要件。(4)目的犯说。该观点认为,成立虚开增值税专用发票罪要求行为人具有特定的目的,其中,有的认为要求必须具有骗取国家税款的目的;有的则认为必须要有偷骗税款的目的。显然,从行为人的角度,上述结果犯说对其最有利,行为犯说于其最不利。

笔者认为，对虚开增值税专用发票罪的“虚开”之理解，应该与虚开发票罪之“虚开”的把握相区别。对于刑法的同一用语，应尽可能保持内涵和外延的一致；但是，由于词语本身数量的局限，“只可意会不可言传”的现象是经常存在的，即词语不可能对所有的事物、现象都能准确无误地表达。同时，词语还有一个从核心含义到边缘含义越来越模糊的延伸特征。刑法中不乏同一语词含义不完全相同的例子，最典型的是关于刑法中的“暴力”一词，抢劫罪的暴力与暴力干涉婚姻自由的暴力，程度上显然不能作同一理解。法律的灵魂是正义。当对刑法条文可以作出多个不同含义的解释时，我们应该对该条文作最符合正义的解释，而不是相反。所以，对刑法的同一词语，固然应尽可能作同一解释，但不能由此就认为同一词语在刑法中的含义必须一致。对于虚开发票罪的“虚开”行为的理解，没有什么争议，即指故意不真实的开票行为。但笔者认为，虚开增值税专用发票罪之虚开，虽也属于故意不真实的开票行为，但其范围还应进一步限缩，即不能笼统地认为本罪属于行为犯，否则对本罪的认定将失之过宽。实践中，同为不实开具增值税专用发票行为，有的是为了通过抵扣骗取国家税款，有的则不是为了抵扣税款而仅是为了融资、贷款等其他目的，客观上也不会造成国家税款损失，等等。对于不同的不实开票行为，无论是行为人的主观恶性程度，还是行为的客观危害后果方面，都有很大的差别。对不同主观恶性、不同危害后果的行为，在立法上不应作同一评价。而刑法第二百零五条关于本罪的法定刑，则从拘役到无期徒刑——在刑法修正案(八)之前，最高刑则为死刑。显然，在立法者看来，本罪属于重罪。在上述诸种不实开具增值税专用发票行为中，只有那种以利用增值税专用发票的核心功能——抵扣税款，通过不实开票抵扣税款为目的的虚开行为，才具有与刑法第二百零五条法定刑相匹配的社会危害性。

对虚开增值税专用发票罪的“虚开”，依据不同的标准进行限缩，得出的结论是不同的。就具体个案的处理结果而言，按照危险犯说和按照目的犯说得出的结论不会产生差异，但笔者认为，将本罪的“虚开”界定为包含特定目的的不实开票行为，既符合对该条的正义解释，也符合主客观相统一的刑法基本原则。

至于虚开增值税专用发票罪之量刑数量标准，已如前所述，在新的司法解释出台前，2014年最高人民法院研究室通过电话答复形式，2018年8月又以最高

人民法院通知的形式，明确了本罪的定罪量刑数额标准，可以参照《出口退税解释》第3条的规定执行。该问题的最终解决，将有赖于新的规定。