

裁判要旨：

存在真实的货物交易，物流、资金流和票据流，三流合一情况下，给国家税收造成损失的情况下，不论经营者之间关系如何，不构成“虚开”。

案件来源：

江苏省泰州市中级人民法院；（2015）泰中刑二终字第00150号；

案情介绍：

杜建中在担任原南京阳山公司总经理期间，由于向江苏东海县等地的农户购买原材料石英石时无法取得增值税专用发票，遂于2010年初与罗雨春商量，以与罗雨春的公司签订购买石英石的合同，由罗雨春的公司根据合同价款开具增值税专用发票的方式，解决其公司原材料正规发票来源问题，后罗雨春分别于2010年4月9日、2010年10月13日相继成立了兴化市捷宇石英石商贸有限公司（以下简称兴化捷宇公司）和兴化市春达非金属商贸有限公司（以下简称兴化春达公司）。2010年4月至2011年5月期间，原南京阳山公司职工陈某丙按照杜建中的安排在东海县负责采购原材料石英石，并根据杜建中的指示将所采购的石英石一部分运至南京、姜堰等地，一部分运至杜建中个人所有的盱眙县贝玉石料厂，由叶某在盱眙县贝玉石料厂组织工人分拣后再运至原南京阳山公司、江苏阳山公司或南京汤阳公司。罗雨春亦按照杜建中告诉其的价格和数量以兴化捷宇公司、兴化春达公司的名义拟订与原南京阳山公司、单位江苏阳山公司和南京汤阳公司石英石买卖合同，并根据合同内容开具增值税专用发票，原南京阳山公司、江苏阳山公司、南京汤阳公司收到原材料石英石和发票后，根据合同和发票金额打款至兴化捷宇公司或兴化春达公司账户，罗雨春收到货款后，按照杜建中的指示将实际采购原材料石英石的货款转至陈某丙的个人银行卡，陈某丙在东海当地支取现金交给农户，余款扣除其公司应得的费用后转给杜建中或按照杜建中的要求转给相关账户。在此期间，罗雨春所有的兴化捷宇公司、兴化春达公司分别向原南京阳山公司、江苏阳山公司、南京汤阳公司合计开出销售原材料石英石的增值税专用发票90份，价税合计人民币9222200元，税额合计人民币1339977.87元，全部由上述单位申报抵扣。

法院裁判观点：

杜建中让罗雨春经营的兴化捷宇公司和兴化春达公司为其负责的原南京阳山公司、江苏阳山公司、南京汤阳公司代开增值税专用发票的主要目的，是为解决其公司向

农户购买石英石无法开具增值税专用发票的问题，且其公司实际向农户采购了与票面记载数量相同的石英石，并按照票面的含税金额支付了货款，故从全案情况来看，存在真实的货物交易，物流、资金流和票据流，三流合一，且现有证据并不能证实杜建中让罗雨春为原南京阳山公司、江苏阳山公司、南京汤阳公司开具增值税专用发票的行为给国家税收造成了损失或破坏了国家税收征管秩序，因此杜建中、江苏阳山硅材料科技有限公司、南京汤阳硅材料科技有限公司、罗雨春均不构成虚开增值税专用发票罪，对江苏省泰州市人民检察院的支持抗诉意见本院不予采纳。杜建中身为公司直接负责的主管人员，违反国家税收征收管理规定，让他人为所在单位虚开用于抵扣税款发票，其行为已构成虚开用于抵扣税款发票罪，依法应予以惩处。杜建中自动投案，如实供述犯罪事实，是自首，依法可以从轻处罚。原审判决认定杜建中犯虚开用于抵扣税款发票罪的事实清楚，证据确实、充分，对原公诉机关指控杜建中犯职务侵占罪不予支持的理由成立，唯认定江苏阳山硅材料科技有限公司、南京汤阳硅材料科技有限公司、杜建中、罗雨春均不构成虚开增值税专用发票罪的理由不当，导致适用法律错误，应予纠正，法院认定不构成虚开增值税专用发票罪。

实务分析：

虚开增值税专用发票犯罪是刑法205条的规定，按照刑法条文的顺序来看位列发票类犯罪第一，在司法实践中也是涉税犯罪中排名第一的犯罪。这类犯罪由于增值税专用发票具有可以直接抵扣税款的特殊作用，大大刺激了不法之徒以此牟取暴利的犯罪欲望，使得增值税犯罪成为涉税犯罪中犯罪率最高的税种。但在法律适用过程中，发现刑法条文对虚开行为的定义和解释不够全面。对于什么是虚开，认定虚开的标准是什么，虚开包括哪些方面的内容、有哪些表现形式，都没有详细阐述，因而导致在司法实践中产生了对某些行为是否属于虚开的激烈争论。

到底什么是虚开？最高院的司法解释明确：1、没有货物销售或交易，开具发票；2、有真实的交易，但开的数量或金额不正确；3、有交易，但让他人代开。围绕这个解释，虚开一般是定位在三个情况下，无交易、有交易；有交易情况下，是数字不对和让他人代开。

但就这三种条文，不能满足当前案件处理的需要。

而在理解没有货物交易上，争议较大。在没有货物交易的情况下，要看是开票的交易不存在还是就从来没有任意的交易。还有分清楚，是真实的交易就没有，还是发票上反映的交易不存在？当前法院在这个问题上的理解有不同的观点。有判决认为，用发票来推交易，依据是三流合一的理论；有判决认为，看交易来认发票。其实都是用三流合一为基础进行分析。

随着社会经济不断发展，以及实际情况下一一些小规模纳税人的真实交易，这些交易真实存在，但小规模纳税人无法开出增值税专用发票，导致购买人无法取得进项发票，无法抵扣。第三方代开会是无法避免的情况，那么这样的代开是否为虚开？第三方的介入还要看是卖方联系还是买方联系。

回到本案，杜建中向农户购买石英石，让罗某开具增值税专用发票，法院认为是有三流合一的情况，存在物流、资金流、发票流的情况，这里我们仔细看一下会发现，真的是三流合一吗？从发票流和物流来说就明显不合一，发票流来自与罗某与杜建中所在公司，物流是在农户和杜建中之间发生，这里三流明显不合一。

再说，本案法院裁判认为，有真实的交易，按照实际状况缴纳了税款，就认定为虚开行为。这种观点，目前来说还有不同的认识，有人认为虚开发票侵害了两个方面的法律制度：税款以及发票的管理制度。少缴税是虚开，违法代开也是虚开。

虚开发票犯罪，当前还是有很多的不同观点，导致法院判决之间存在矛盾，司法机关和税务机关之间观点有矛盾。