

# 德恒税法服务与研究

24

(2020年9月 / 总第二十四期)

特别约稿

如何解“失控发票”之围：争议、  
监管与遵从 / 周子韬、王敏志

扫描二维码关注  
德恒官方微信公众号  
获取更多热点资讯



德恒律师事务所  
DeHeng Law Offices

---

# 关于本刊

新法速递，摘要介绍当月国家税务总局制发的规范性文件，并附原文链接。

德恒解读，对当月国家税务总局制发的重要规范性文件进行专业的分析解读。

本月热点，对受到关注的本月税法热点问题进行专业评述。

德恒动态，报道德恒税法服务与研究中心的最新活动。

案例解析，对典型税法案例进行专业的事实和法律分析。

德恒研究，德恒律师在税法领域的理论和实务研究成果。

本刊根据当月实际，选择刊载部分或全部栏目。

德恒税法服务与研究中心希望能在这个信息爆炸和信息碎片化的时代，为您呈现经专业人士悉心筛选、整理和加工后，真正有价值有营养的税法内容。

您对本刊或德恒税法服务与研究中心有任何需求或反馈请联系：

010-52682951 或 [wangzixiang@dehenglaw.com](mailto:wangzixiang@dehenglaw.com)。

欢迎德恒各办公室专业人士投稿。请附作者简介后投稿到反馈邮箱。

德行天下 恒信自然

---

# 德恒税法 服务与研究中心

德恒专设税法服务与研究中心，深度整合在税法领域深耕多年的资深税法律师和在境内外投资、并购、重组、金融、地产、工程、影视、贸易、证券、知识产权、财富规划等方面有丰富税务及法律服务经验的律师，竭诚为企业和个人客户、各界专业人士在境内外重大交易、涉税争议协调和解决、涉税风险应对和管控、海关和进出口贸易、涉税刑事案件代理、财富规划等方面提供综合性、一站式、一体化、专业、优质、高效的税法服务。

德恒税法服务与研究中心与财税、海关部门保持着良好的沟通，精准理解税收法律、法规、规章和规范性文件，并积极参与国际交流，多次受邀参加国际组织、知名跨国公司和大学举办的境内外的税务会议、学术研讨。我们的客户主要包括跨国公司、国有企业、私营企业、税务机关、金融投资者、银行、外籍人士与高净值人士等。

## 主要法律服务：

- 重大交易税务规划
- 税务争议的协调和复议诉讼解决
- 税务机关法律顾问
- 稽查核查、转让定价和反避税应对
- 涉税刑事案件代理
- 海关、进出口贸易税务
- 企业专项或常年税法顾问
- 涉税风险管控
- 高净值人士的税收规划
- 税法解读和实务培训

## 01 新法速递

1. 《财政部 海关总署 税务总局关于 2020 年中国国际服务贸易交易会展期内销售的进口展品税收优惠政策的通知》（财关税〔2020〕36 号）
2. 《财政部 税务总局关于确认中国红十字会总会等群众团体 2020 年度公益性捐赠税前扣除资格的公告》（财政部 税务总局公告 2020 年第 37 号）
3. 《国家税务总局关于资源税征收管理若干问题的公告》（国家税务总局公告 2020 年第 14 号）
4. 《国家税务总局关于纳税信用管理有关事项的公告》（国家税务总局公告 2020 年第 15 号）
5. 《国家税务总局关于在广东省和大连市开展出口退税管理新系统试点工作的通知》（税总函〔2020〕172 号）
6. 《国家医保局 财政部 国家税务总局关于加强和改进基本医疗保险参保工作的指导意见》（医保发〔2020〕33 号）

02

## 特别约稿

如何解“失控发票”之围：争议、监管与遵从  
/ 周子韬、王敏志

03

## 德恒研究

虚开增值税发票刑事法律责任浅析 / 王自香

# 新法速递

## 1. 《财政部 海关总署 税务总局关于 2020 年中国国际服务贸易交易会展期内销售的进口展品税收优惠政策的通知》（财关税〔2020〕36 号）

内容提要：为支持 2020 年中国国际服务贸易交易会顺利举办，文件规定对在 2020 年服贸会展期内销售的限额内的进口展品（不包括国家禁止进口商品、濒危动植物及其产品、烟、酒和汽车）免征进口关税、进口环节增值税和消费税。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5156319/content.html>

## 2. 《财政部 税务总局关于确认中国红十字会总会等群众团体 2020 年度公益性捐赠税前扣除资格的公告》（财政部 税务总局公告 2020 年第 37 号）

内容提要：根据《中华人民共和国企业所得税法》及《中华人民共和国企业所得税法实施条例》的有关规定，文件公告了 2020 年度符合公益性捐赠税前扣除资格的群众团体名单，包

括：中国红十字会总会、中华全国总工会、中国宋庆龄基金会和中国国际人才交流基金会。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5156171/content.html>

### **3. 《国家税务总局关于资源税征收管理若干问题的公告》（国家税务总局公告 2020 年第 14 号）**

内容提要：为规范资源税征收管理，根据《中华人民共和国资源税法》《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则、《财政部 国家税务总局关于资源税有关问题执行口径的公告》（2020 年第 34 号）等相关规定，文件对原矿、选矿的混合销售扣除项目及计算方法等有关事项作出公告。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n364/c5156066/content.html>

### **4. 《国家税务总局关于纳税信用管理有关事项的公告》（国家税务总局公告 2020 年第 15 号）**

内容提要：为深入贯彻落实国务院“放管服”改革精神，优化税收营商环境，完善纳税信用体系，根据《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》和《国务院关于印发社会信用体系建设规划纲要（2014-2020 年）的通知》（国

发〔2014〕21号），文件就纳税信用管理有关事项作出公告。主要内容有：（1）非独立核算分支机构可自愿参与纳税信用评价；（2）自开展2020年度评价时起，调整纳税信用评价计分方法中的起评分规则；（3）自开展2019年度评价时起，调整税务机关对D级纳税人采取的信用管理措施。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5156715/content.html>

## 5. 《国家税务总局关于在广东省和大连市开展出口退税管理新系统试点工作的通知》（税总函〔2020〕172号）

内容提要：为深入贯彻落实党的十九届四中全会精神，深化税务系统“放管服”改革，持续优化营商环境，提升出口退（免）税服务质效，更好助力稳外贸工作，税务总局整合金税三期系统和出口退税管理系统，在金税三期系统中开发了出口退税管理新系统。按照先试点再推广的原则，税务总局决定先行在广东省和大连市试点推行新系统，文件将有关事项作出通知。主要内容包括：（1）推行工作目标；（2）精简退税申报具体项目；（3）推行工作安排；（4）试点工作任务；（5）推行工作要求。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5156814/content.html>



## 6. 《国家医保局 财政部 国家税务总局关于加强和改进基本医疗保险参保工作的指导意见》（医保发〔2020〕33号）

内容提要：为深入推进全民参保计划，进一步提高基本医保参保质量，保障参保群众权益，优化参保缴费服务，建好国家医疗保障信息平台基础信息管理子系统，文件就加强和改进基本医保参保工作提出以下指导意见。主要包括：（1）总体要求；（2）主要任务；（3）加强改进重点人群参保缴费服务；（4）工作要求。

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810825/c101434/c5156669/content.html>

## 如何解“失控发票”之围：争议、监管与遵从

周子韬（国家税务总局杭州市税务局第一稽查局公职律师）

王敏志（浙江六和律师事务所合伙人）

（本文仅为个人学术观点，不代表作者所供职单位意见）

**【规定概述】** 2016 年底，为进一步加强增值税专用发票管理，有效防范税收风险，国家税务总局发布了《关于走逃（失联）企业开具增值税专用发票认定处理有关问题的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 76 号）（以下简称“76 号公告”），明确“走逃（失联）企业开具增值税专用发票认定处理问题”，并于 2016 年 12 月 1 日生效。76 号公告主要内容见下表：

| 分析角度 | 公告主要内容                           | 具体描述  |
|------|----------------------------------|---|
| 制定依据 | 《中华人民共和国增值税暂行条例》。<br>税务登记管理有关规定。 |   |
| 概念界定 | <b>走逃（失联）企业判定</b>                | <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 不履行税收义务并脱离税务机关监管的企业。</li> <li>➤ 税务机关通过实地调查、电话查询、涉税事项办理核查以及其他征管手段，仍对企业和企业相关人员查无下落的，或虽然可以联系到企业代理记账、报税人员等，但其并不知情也不能联系到企业实际控制人的，可以判定该企业为走逃（失联）企业。</li> </ul> |

|        |               |   |
|--------|---------------|---|
| 发票处理   | 异常增值税扣税凭证判定   | <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 商贸企业购进、销售货物名称严重背离的；生产企业无实际生产加工能力且无委托加工，或生产能耗与销售情况严重不符，或购进货物并不能直接生产其销售的货物且无委托加工的。</li> <li>➤ 直接走逃失踪不纳税申报，或虽然申报但通过填列增值税纳税申报表相关栏次，规避税务机关审核比对，进行虚假申报的。</li> </ul>                              |
| 进项税额处理 | 暂不允许抵扣或办理退税   | <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 增值税一般纳税人取得异常凭证，尚未申报抵扣或申报出口退税的，暂不允许抵扣或办理退税；</li> <li>➤ 已经申报抵扣的，一律先作进项税额转出；</li> <li>➤ 已经办理出口退税的，税务机关可按照异常凭证所涉及的退税额对该企业其他已审核通过的应退税款暂缓办理出口退税，无其他应退税款或应退税款小于涉及退税额的，可由出口企业提供差额部分的担保。</li> </ul> |
| 核查后恢复  | 继续申报抵扣或办理出口退税 | <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 经核实，符合现行增值税进项税额抵扣或出口退税相关规定的，企业可继续申报抵扣，或解除担保并继续办理出口退税。</li> </ul>   |
| 查处流程   | 通过系统          | <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 异常凭证由开具方主管税务机关推送至接受方所在地税务机关进行处理；</li> </ul>  |

➤ 具体操作规程另行明确。

**【概念辨析】**关于问题发票，存在失控发票、异常凭证、虚开发票等含义有联系

而又有一定区别的概念，兹作辨析如下：

| 概念名称 | 定义文件   | 概念表述   |
|------|--|--|
| 失控发票 | 《国家税务总局关于增值税专用发票稽核系统(6.0版)运行有关问题的通知》(国税函[2007]794号)  | <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 防伪税控企业丢失被盗金税卡中未开具的专用发票以及被列为非正常户的防伪税控企业未向税务机关申报或未按规定缴纳税款的专用发票。</li> </ul>  |
| 异常凭证 | 《关于走逃(失联)企业开具增值税专用发票认定处理有关问题的公告》(国家税务总局公告2016年第76号)、《国家税务总局关于异常增值税扣税凭证管理等有关事项的公告》(国家税务总局公告2019年第38号) | <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 纳税人丢失、被盗税控专用设备中未开具或已开具未上传的增值税专用发票。</li> <li>➤ 非正常户纳税人未向税务机关申报或未按规定缴纳税的增值税专用发票。</li> <li>➤ 增值税发票管理系统稽核比对发现“比对不符”“缺联”“作废”的增值税专用发票。</li> <li>➤ 经税务总局、省税务局大数据分析发现，纳税人开具的增值税专用发票存在涉嫌虚开、未按规定</li> </ul> |

|      |                 |   |
|------|-----------------|---|
|      |                 | <p>缴纳消费税等情形的。</p> <p>➤ 走逃（失联）企业存续经营期间发生下列情形之一的：1.商贸企业购进、销售货物名称严重背离的；生产企业无实际生产加工能力且无委托加工，或生产能耗与销售情况严重不符，或购进货物并不能直接生产其销售的货物且无委托加工的。2.直接走逃失踪不纳税申报，或虽然申报但通过填列增值税纳税申报表相关栏次，规避税务机关审核比对，进行虚假申报的。</p> |
| 虚开发票 | 《中华人民共和国发票管理办法》 | <p>➤ 为他人、为自己开具与实际经营业务情况不符的发票。</p> <p>➤ 让他人为自己开具与实际经营业务情况不符的发票。</p> <p>➤ 介绍他人开具与实际经营业务情况不符的发票。</p>   |

整理以上概念后可知，失控发票是一个税务部门提出较早的概念，在 2019 年《国家税务总局关于异常增值税扣税凭证管理等有关事项的公告》发布后，其概念已基本为异常凭证所吸收涵盖；异常凭证则是税务部门在结合近年税收征管

稽查情势变化的基础上，提出的一个对问题发票更为全面的概括表述；虚开发票则是异常凭证中违法情节较恶劣的一类，一般交由税务稽查部门进行处理处罚，涉嫌犯罪的还将移送公安机关。

**【配套措施】**在76号公告发布后，国家税务总局又相继发布了《国家税务总局关于印发〈异常增值税扣税凭证处理操作规程（试行）〉的通知》（税总发〔2017〕46号）、《国家税务总局关于异常增值税扣税凭证管理等有关事项的公告》（国家税务总局公告2019年第38号）等配套文件，对76号公告的有关规定作了进一步明确和完善，这些文件作为“金税三期”工程的重要配套措施，连同76号公告发布前已经出台的一系列增值税发票系统风险防范文件，组成我国“以票控税”监管网络。详见下表：

| 文件名称                               | 文号/<br>生效日期                 | 内容提要  |
|------------------------------------|-----------------------------|---|
| 国家税务总局关于印发《异常增值税扣税凭证处理操作规程（试行）》的通知 | 税总发〔2017〕46号<br>/2017年4月28日 | <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 自认定为异常凭证之日起10个工作日内，主管税务机关应将异常凭证信息通过手工录入或批量导入方式，录入《抵扣凭证审核检查管理信息系统》，并推送至异常凭证接受方所在地税务机关进行处理。</li> <li>➤ 接受异常凭证的纳税人所在地主管税务机关，通过抵扣凭证审查系统接收异常凭证信息，并自收到之日起10个工作日内，向接受异常凭证的纳税人发出《税务事项通知书》，通知其所取得的异常凭证</li> </ul> |

暂不得申报抵扣或用于出口退税，已经申报抵扣或用于出口退税的，应按有关规定处理。同时，主管税务机关应当告知接受异常凭证的纳税人，**如对税务机关认定的异常凭证存有异议的，应当自收到《税务事项通知书》之日起 20 个工作日内，向主管税务机关提出核查申请，并提交业务合同、银行凭证、运输仓储证明等有关说明材料。**

➤ 走逃（失联）企业重新与主管税务机关取得联系，履行完毕相关涉税义务、调查澄清相关涉税事项后，纳入税务机关正常监管的，主管税务机关应当解除其走逃（失联）企业身份，同时可解除异常凭证的认定，并在 10 个工作日内通过抵扣凭证审查系统，将解除信息推送至异常凭证接受方所在地主管税务机关，允许纳税人继续申报抵扣或办理出口退税。

➤ 接受异常凭证的纳税人，对税务机关认定的异常凭证存有异议，提出核查申请的，**主管税务机关一般应自接收申请之日起 90 个工作日内完成异常凭证的核实，核实过程中应重点关注以下方面：**

1. 纳税人稽核比对、纳税申报情况，增值税发票抵扣联备查簿，相关纸质信息与电子数据是否相符等。

|                                    |                                    |  |
|------------------------------------|------------------------------------|--|
|                                    |                                    | <p>2.增值税发票信息、业务合同、运输仓储证明以及银行账单资金流的一致性。</p> <p>3.需要委托异地税务机关协助调查的，可通过抵扣凭证审查系统，委托与纳税人发生交易的上、下游企业所在地主管税务机关协助核实。</p> <p>4.需要实地调查的，主管税务机关派员赴纳税人实际生产经营场所，就其经营状况、生产能力等进行调查。</p> <p>异常凭证经税务机关核实后，未发现异常情形，符合现行增值税进项抵扣或出口退税有关规定的，主管税务机关出具《税务事项通知书》，允许纳税人按照现行规定，继续申报 抵扣或办理出口退税。</p> <p>异常凭证的开具方和接受方涉嫌虚开发票、虚抵进项，骗取出口退税以及其他需要稽查立案的，移交稽查部门查处。</p> |
| <p>国家税务总局关于异常增值税扣税凭证管理等有关事项的公告</p> | <p>国家税务总局公告2019年第38号/2020年2月1日</p> | <p>➤ 符合下列情形之一的增值税专用发票,列入异常凭证范围:</p> <p>(一) 纳税人丢失、被盗税控专用设备中未开具或已开具未上传的增值税专用发票;</p> <p>(二) 非正常户纳税人未向税务机关申报或未按规定缴纳税的增值税专用发票;</p> <p>(三) 增值税发票管理系统稽核比对发现“比对不符”</p>   |



|  |  |   |
|--|--|---|
|  |  | <p>“缺联”“作废”的增值税专用发票；</p> <p>(四) 经税务总局、省税务局大数据分析发现，纳税人开具的增值税专用发票存在涉嫌虚开、未按规定缴纳消费税等情形的；</p> <p>(五) 属于《国家税务总局关于走逃(失联)企业开具增值税专用发票认定处理有关问题的公告》(国家税务总局公告 2016 年第 76 号) 第二条第(一)项规定情形的增值税专用发票。</p> <p>➤ 增值税一般纳税人申报抵扣异常凭证，同时符合下列情形的，其对应开具的增值税专用发票列入异常凭证范围：</p> <p>(一) 异常凭证进项税额累计占同期全部增值税专用发票进项税额 70% (含) 以上的；</p> <p>(二) 异常凭证进项税额累计超过 5 万元的。</p> <p>➤ 增值税一般纳税人取得的增值税专用发票列入异常凭证范围的，应按照以下规定处理：</p> <p>(一) 尚未申报抵扣增值税进项税额的，暂不允许抵扣。已经申报抵扣增值税进项税额的，除另有规定外，一律作进项税额转出处理。</p> <p>(二) 尚未申报出口退税或者已申报但尚未办理出口退税的，除另有规定外，暂不允许办理出口退税。适用增值税免抵退税办法的纳税人已经办理出口退税</p> |
|--|--|---|

的,应根据列入异常凭证范围的增值税专用发票上注明的增值税额作进项税额转出处理;适用增值税免退税办法的纳税人已经办理出口退税的,税务机关应按照现行规定对列入异常凭证范围的增值税专用发票对应的已退税款追回。

纳税人因骗取出口退税停止出口退(免)税期间取得的增值税专用发票列入异常凭证范围的,按照本条第(一)项规定执行。

(三) 消费税纳税人以外购或委托加工收回的已税消费品为原料连续生产应税消费品,尚未申报扣除原料已纳消费税税款的,暂不允许抵扣;已经申报抵扣的,冲减当期允许抵扣的消费税税款,当期不足冲减的应当补缴税款。

(四) 纳税信用 A 级纳税人取得异常凭证且已经申报抵扣增值税、办理出口退税或抵扣消费税的,可以自接到税务机关通知之日起 10 个工作日内,向主管税务机关提出核实申请。经税务机关核实,符合现行增值税进项税额抵扣、出口退税或消费税抵扣相关规定的,可不作进项税额转出、追回已退税款、冲减当期允许抵扣的消费税税款等处理。纳税人逾期未提出核实申请的,应于期满后按照本条第(一)项、第(二)项、第(三)项规定作相关处理。

|                          |                                |   |
|--------------------------|--------------------------------|---|
|                          |                                | <p>(五) 纳税人对税务机关认定的异常凭证存有异议，可以向主管税务机关提出核实申请。经税务机关核实，符合现行增值税进项税额抵扣或出口退税相关规定的，纳税人可继续申报抵扣或者重新申报出口退税；符合消费税抵扣规定且已缴纳消费税税款的，纳税人可继续申报抵扣消费税税款。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 经税务总局、省税务局大数据分析发现存在涉税风险的纳税人，不得离线开具发票，其开票人员在使用开票软件时，应当按照税务机关指定的方式进行人员身份信息实名验证。</li> <li>➤ 新办理增值税一般纳税人登记的纳税人，自首次开票之日起3个月内不得离线开具发票，按照有关规定不使用网络办税或不具备风险条件的特定纳税人除外。</li> </ul> |
| <p>中华人民共和国税收征收管理法</p>    | <p>主席令第四十九号<br/>/2001年5月1日</p> | <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 从事生产、经营的纳税人、扣缴义务人有本法规定的税收违法行为，拒不接受税务机关处理的，税务机关可以<b>收缴其发票或者停止向其发售发票。</b></li> </ul>   |
| <p>国家税务总局关于修改《税务登记管理</p> | <p>国家税务总局令第三十六号<br/>/2015年</p> | <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 纳税人办理注销税务登记前，应当向税务机关提交相关证明文件和资料，结清应纳税款、多退（免）税款、滞纳金和罚款，<b>缴销发票、税务登记证件</b>和其他税务证件，经税务机关核准后，办理注销税务</li> </ul>   |

|  |                                       |   |
|--|---------------------------------------|---|
| <p>办法》的决定</p>                          | <p>3月1日</p>                           | <p>登记手续。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 已办理税务登记的纳税人未按照规定的期限申报纳税，在税务机关责令其限期改正后，逾期不改正的，税务机关应当派员实地检查，查无下落并且无法强制其履行纳税义务的，由检查人员制作非正常户认定书，存入纳税人档案，税务机关暂停其税务登记证件、发票领购簿和发票的使用。</li> <li>➤ 纳税人被列入非正常户超过三个月的，税务机关可以宣布其税务登记证件失效，其应纳税款的追征仍按《税收征管法》及其《实施细则》的规定执行。</li> </ul> |
| <p>国家税务总局关于创新税收服务和管理的意见</p>            | <p>税总发〔2014〕85号</p>                   | <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 对新增纳税人已领用发票却未及时申报等情况，采取停止供应发票、实地核查等应对措施。</li> <li>➤ 对列入企业异常名录的纳税人采取停供发票措施。</li> </ul>  |
| <p>国家税务总局关于印发《增值税专用发票审核检查操作规程(试行)》</p> | <p>国税发〔2008〕33号通知<br/>/2008年3月26日</p> | <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 经区县主管局长批准，税务机关管理部门对审核检查结果分别进行处理：（一）属于“企业操作问题”和“税务机关操作问题或技术问题”，符合税法规定抵扣条件的，允许其抵扣增值税进项税额；（二）属于企业问题中“一般性违规问题”的，依据现行规定处理；（三）属于企业问题中“涉嫌偷骗税”的，不需要对企业作出税务处理，将《增值税抵扣凭</li> </ul>   |

|     |  |   |
|-----|--|---|
| 的通知 |  | <p>证审核检查移交清单》及相关资料移交稽查部门查处。</p> <p>➤ 对于走逃企业或者非正常户的异常发票，经过审核检查确能证明涉嫌偷骗税行为的，移交稽查部门查处。</p> |
|-----|--|---|

**【稽核背景】**税务机关按照“税控装置、认证校验、稽核处理、申报比对”等逻辑预警，对纳税人虚开、失控行为进行监管，所依赖的系统包括：金税三期系统及其抵扣凭证审核系统、“一窗式比对”系统等。

| 文件名称   | 文号/生效日期                          | 内容提要  |
|--|----------------------------------|---|
| 国家税务总局关于印发《增值税纳税申报比对管理操作规程（试行）》的通知             | 税总发〔2017〕124号/2018年3月1日          | ➤ 明确申报比对范围及内容、规则、操作流程。  |
| 国家税务总局 海关总署关于实行海关进口增值税专用缴款书“先比对后抵扣”管理办法有关问题的公告 | 国家税务总局 海关总署公告2013年第31号/2013年7月1日 | <p>➤ 稽核比对的结果分为相符、不符、滞留、缺联、重号五种。</p> <p>➤ 稽核比对结果异常的处理。</p> <p>➤ 增值税纳税申报表及税务机关“一窗式”比对项目的调整。</p> |
| 国家税务总局办公厅关于开展海关进口增                             | 税 总 办 发〔2017〕53号                 | ➤ 在抵扣凭证审核检查管理信息系统中增加了海关缴款书联网  |

|  |                                |   |
|--|--------------------------------|---|
| 增值税专用发票稽查<br>信息化管理工作的通<br>知                  | /2017年6月1<br>日                 | 核查功能。   |
| 国家税务总局关于重<br>新修订《增值税专用<br>发票数据采集管理规<br>定》的通知 | 国税发〔2003〕<br>97号/2003年9<br>月1日 | ➤ 征收机关运用认证子系统对企业报送的专用发票抵扣联或专用发票抵扣联软盘数据进行识伪认证,认证相符(包括计算机自动认证相符和人工校正认证相符)的,读入认证子系统。 |

**【典型税案】**在此期间,围绕“停售发票”、“失控发票”、“虚开发票”产生一系列税案,笔者结合判决网等数据库,将涉案类型归纳如下:

| 诉讼类别 | 诉讼焦点问题             | 案例文号                                       |
|------|--------------------|--|
| 民事诉讼 | 开具发票为失控造成<br>损失被索赔 | ➤ (2013)台温商初字第1072号<br>➤ (2014)烟商初字第140号   |
|      | 因失控发票拒付货款<br>败诉    | ➤ (2016)粤03民终4757号<br>➤ (2015)深中法破初字第61号   |
| 行政诉讼 | 税务机关停售发票被<br>诉     | ➤ (2015)苏中行终字第00215号<br>➤ (2014)淮中行终字第0013 |

|      |                   |                          |
|------|-------------------|--------------------------|
|      |                   | 号                        |
| 刑事诉讼 | 虚开巨大被判重刑          | ➤ (2013) 葫刑二初字第 00012 号  |
|      | 找别人代开, 自己和公司都被判刑罚 | ➤ (2014) 海刑初字第 1587 号    |
|      | 找别人代开, 自己和中介都被判刑  | ➤ (2016) 冀 0982 刑初 299 号 |
|      | 自首从轻处理            | ➤ (2011) 静刑初字第 142 号     |

**【发票风险】**而对于善意取得抵扣凭证的纳税人而言, 其面临的解决方案在目前还不能区分开票单位是否故意 (包括漏报或故意作废发票), 均需要先行转出, 除非《国家税务总局关于纳税人对外开具增值税专用发票有关问题的公告》(国家税务总局 2014 年 39 号公告) 的条件; 在企业所得税上, 根据《国家税务总局关于发布〈企业所得税税前扣除凭证管理办法〉的公告》(国家税务总局公告 2018 年第 28 号) 规定, 企业取得的不合规发票不能在企业所得税税前扣除, 但可以要求真实交易对方补开、换开发票, 能重新取得合规发票的, 则允许作税前扣除。这些针对善意纳税人的文件包括:

| 文件名称            | 文号/生效日期        | 内容提要  |
|-----------------|----------------|---|
| 国家税务总局关于纳税人善意取得 | 国税发〔2000〕187 号 | ➤ 购货方与销售方存在真实的交易, 销售方使用的是其所在省 (自治区、直辖市和计划单列市) 的专用发票, 专用发票注明的销售方名称、印章、 |

|                   |                   |   |
|-------------------|-------------------|---|
| 虚开的增值税专用发票处理问题的通知 | /2000 年 11 月 16 日 | <p>货物数量、金额及税额等全部内容与实际相符，且没有证据表明购货方知道销售方提供的专用发票是以非法手段获得的，对购货方不以偷税或者骗取出口退税论处。但应按有关规定不予抵扣进项税款或者不予出口退税；购货方已经抵扣的进项税款或者取得的出口退税，应依法追缴。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 购货方能够重新从销售方取得防伪税控系统开出的合法、有效专用发票的，或者取得手工开出的合法、有效专用发票且取得了销售方所在地税务机关已经或者正在依法对销售方虚开专用发票行为进行查处证明的，购货方所在地税务机关应依法准予抵扣进项税款或者出口退税。</li> <li>➤ 如有证据表明购货方在进项税款得到抵扣、或者获得出口退税前知道该专用发票是销售方以非法手段获得的，对购货方应按《国家税务总局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）和《国家税务总局关于〈国家税务总局关于纳税人取得虚开的增值税专用发票处理问题的通知〉的补充通知》（国税发〔2000〕182号）的规定处理。</li> </ul> |
| 国家税务总局关于发布        | 国家税务总局公告          | <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 企业取得私自印制、伪造、变造、作废、开票方非法取得、虚开、填写不规范等不符合规定的发</li> </ul>  |



|                             |                                     |  |
|-----------------------------|-------------------------------------|--|
| <p>《企业所得税税前扣除凭证管理办法》的公告</p> | <p>2018 年第 28 号 /2018 年 7 月 1 日</p> | <p>票（以下简称“不合规发票”），以及取得不符合国家法律、法规等相关规定的其他外部凭证（以下简称“不合规其他外部凭证”），不得作为税前扣除凭证。</p> <p>➤ 企业应当取得而未取得发票、其他外部凭证或者取得不合规发票、不合规其他外部凭证的，若支出真实且已实际发生，应当在当年度汇算清缴期结束前，要求对方补开、换开发票、其他外部凭证。补开、换开后的发票、其他外部凭证符合规定的，可以作为税前扣除凭证。</p> <p>➤ 企业在补开、换开发票、其他外部凭证过程中，因对方注销、撤销、依法被吊销营业执照、被税务机关认定为非正常户等特殊原因无法补开、换开发票、其他外部凭证的，可凭以下资料证实支出真实性后，其支出允许税前扣除：</p> <p>（一）无法补开、换开发票、其他外部凭证原因的证明资料（包括工商注销、机构撤销、列入非正常经营户、破产公告等证明资料）；</p> <p>（二）相关业务活动的合同或者协议；</p> <p>（三）采用非现金方式支付的付款凭证；</p> <p>（四）货物运输的证明资料；</p> <p>（五）货物入库、出库内部凭证；</p> |
|-----------------------------|-------------------------------------|--|

|   |                                    |  |
|---|------------------------------------|--|
|   |                                    | <p>(六) 企业会计核算记录以及其他资料。</p> <p>前款第一项至第三项为必备资料。</p>  |
| 国家税务总局关于纳税人善意取得虚开增值税专用发票已抵扣税款加收滞纳金问题的批复 | <p>国税函〔2007〕1240号/2007年12月12日</p>  | <p>➤ 纳税人善意取得虚开的增值税专用发票指购货方与销售方存在真实交易，且购货方不知取得的增值税专用发票是以非法手段获得的。纳税人善意取得虚开的增值税专用发票，如能重新取得合法、有效的专用发票，准许其抵扣进项税款；如不能重新取得合法、有效的专用发票，不准其抵扣进项税款或追缴其已抵扣的进项税款。</p> <p>➤ 纳税人善意取得虚开的增值税专用发票被依法追缴已抵扣税款的，不属于税收征收管理法第三十二条“纳税人未按规定期限缴纳税款”的情形，不适用该条“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”的规定。</p> |
| 国家税务总局关于纳税人虚开增值税专用发票征补税款问题的公告           | <p>国家税务总局公告2012年第33号/2012年8月1日</p> | <p>➤ 纳税人虚开增值税专用发票，未就其虚开金额申报并缴纳增值税的，应<u>按照其虚开金额补缴增值税</u>；已就其虚开金额申报并缴纳增值税的，不再按照其虚开金额补缴增值税。税务机关对纳税人虚开增值税专用发票的行为，应按《中华人民共和国税收征收管理办法》及《中华人民共和国发票管理办法》的有关规定给予处罚。</p>   |

|                               |                             |  |
|-------------------------------|-----------------------------|--|
|                               |                             | <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 纳税人取得虚开的增值税专用发票，不得作为增值税合法有效的扣税凭证抵扣其进项税额。</li> </ul>   |
| 国家税务总局关于纳税人对外开具增值税专用发票有关问题的公告 | 国家税务总局公告2014年第39号/2014年8月1日 | <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ 纳税人通过虚增增值税进项税额偷逃税款，但对外开具增值税专用发票同时符合以下情形的，不属于对外虚开增值税专用发票：一、纳税人向受票方纳税人销售了货物，或者提供了增值税应税劳务、应税服务；二、纳税人向受票方纳税人收取了所销售货物、所提供应税劳务或者应税服务的款项，或者取得了索取销售款项的凭据；三、纳税人按规定向受票方纳税人开具的增值税专用发票相关内容，与所销售货物、所提供应税劳务或者应税服务相符，且该增值税专用发票是纳税人合法取得、并以自己名义开具的。</li> <li>➤ 受票方纳税人取得的符合上述情形的增值税专用发票，可以作为增值税扣税凭证抵扣进项税额。</li> </ul> |

可见，随着近年来增值税发票系统升级、征管系统 3.0 上线以及税务机关不断加强税控稽核，纳税人切不可仍对虚开增值税专用发票，或虚开用于骗取出口退税抱有侥幸心理。但基于实务经验，围绕 76 号公告，笔者认为，还有如下问题亟待破解：

### 【征管衔接：非正常户管理、失控发票管理、走逃企业管理如何衔接？】

根据征管法、增值税条例、税务登记管理办法等规定，税务机关在对未抄税、未申报、未缴税、未转出等一系列税收违规、违法行为“有权”采取一系列措施，包括“停售发票”、“收缴发票”、“暂停出口退税”、“行政处罚”以及“行政强制措施”等。然，非正常户、失控发票、走逃企业的范围有交叉、程序有先后、责任有大小，税务机关需要慎重行使权力，在法定程序内进一步理清其规程，明确内部职能机构权责，不得擅自扩大其范围，更不得轻易做出判定或处理，避免合规受票方直接损失，也可降低自身引起行政复议或诉讼的风险。有实例表明，当出现失控、重号等异常情况，纳税人只能选择自力救济，起诉开票单位。在现行规定下，无法从税务机关获得先行补偿。同时，也应权衡考虑《国家税务总局关于认真做好增值税失控发票数据采集有关问题的通知》（国税函〔2007〕517号）的文件精神，进一步明确判定“走逃”企业的职责机构。实务中，现有稽核系统仍未能实现实时查验真伪，受票单位所面临风险仍有时间差。如何改进系统，也是当前当务之急。至于76号公告中所述担保之权责，也应依法妥处。

【合规风险：善意取得纳税人如何保障权利不受损害？】而对于合规纳税人而言，其既有可能作为销货方，因为“漏抄税”、“丢失发票”、“丢失税控装置”、“错误申报”等行为，又加上实际经营地址和注册地址不符（并未直接到税务机关变更、增加地址或联系方式），间接导致被认定为前述情形；也有可能作为购货方，因为上游企业被认定，而不得不转出进项税额（包括认证时失控和认证后失控两种情形）。更为重要的是，转出月份如在申报抵扣当月，则有调账、补充申报和滞纳金风险；所得税处理上也有无法作为报销凭证的纳税调整风险；恢复

抵扣在核实次月，且无利息补偿；此三种情形 76 号公告及后续配套文件尚未规定（部分应参照《国家税务总局关于纳税人善意取得虚开增值税专用发票已抵扣税款加收滞纳金问题的批复》（国税函〔2007〕1240 号）），有关合规风险，亟待税务机关进一步明确。

**【商业习惯：合同交易双方如何通过契约保障自身权利？】**对于合同交易双方而言，发票给付义务一直以来是合同重要一环。实务操作中，为防止受票方取得发票后，因稽核比对不符，导致认证抵扣不能，受票方往往采取截留税款部分货款方式，形成纠纷并增加交易成本。有判例表明，在合同未约定上述操作的情况下，发票给付义务作为附随义务无法对抗支付货款的合同主义务，受票方仍面临败诉风险。为规避发票风险，建议合规企业在合同签订时，即应对发票开具、寄送等要求和权责予以明确约定。同时，企业也应完善内部控制，从物流岗、销售岗、客户岗、财务岗等各个方面全方位强化风险管控。

## 虚开增值税发票刑事法律责任浅析

德恒律师事务所 王自香律师

增值税是我国第一大税种，增值税缴纳、抵扣主要通过发票进行管理，同时发票也是企业所得税税前扣除的主要凭证，因此发票是税务机关监管的重点。2018年8月开始的打击虚开增值税发票、骗取出口退税违法犯罪两年专项行动，加大了对虚开增值税发票违法犯罪行为的查处。为更好地帮助企业了解虚开增值税发票犯罪的刑事法律责任，本文进行简要分析。

### 一、虚开增值税发票的基本法律规定

#### 1、虚开增值税发票的概念

| 序号 | 文件   | 内容   |
|----|--|--|
| 1  | 《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》主席令第五十七号(1995年) | 一、虚开增值税专用发票是指有为他人虚开、为自己虚开、让他人为自己虚开、介绍他人虚开增值税专用发票行为之一的。 |
| 2  | 《中华人民共和国刑法》  | 第二百零五条：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，是指有为他           |

|   |  |   |
|---|--|---|
|   |  | 人虚开、为自己虚开、让他人为自己虚开、介绍他人虚开行为之一的。   |
| 3 | 《最高人民法院<br>关于适用<全国人民<br>代表大会常务<br>委员会关于惩治<br>虚开、伪造和非法<br>出售增值税专用<br>发票犯罪的决定><br>的若干问题的解释<br>》（法发<br>[1996]30号） | 一、具有下列行为之一的，属于“虚开增值税专用发票”：（1）没有货物购销或者没有提供或接受应税劳务而为他人、为自己、让他人为自己、介绍他人开具增值税专用发票；<br>（2）有货物购销或者提供或接受了应税劳务但为他人、为自己、让他人为自己、介绍他人开具数量或者金额不实的增值税专用发票；<br>（3）进行了实际经营活动，但让他人为自己代开增值税专用发票。 |
| 4 | 《最高人民检察<br>院关于充分发挥<br>检察职能服务保<br>障“六稳”“六保”<br>的意见》（2020年<br>7月）  | 对于有实际生产经营活动的企业为虚增业绩、融资、贷款等非骗税目的且没有造成税款损失的虚开增值税专用发票行为，不以虚开增值税专用发票罪定性处理，依法作出不起诉决定的，移送税务机关给予行政处罚。  |

## 2、虚开增值税发票构成刑事犯罪的标准及刑事法律后果

| 序号 | 类别 | 文件 | 内容 |
|----|----|----|----|
|----|----|----|----|

|   |           |                                |   |
|---|-----------|--------------------------------|---|
| 1 | 虚开增值税专用发票 | 《中华人民共和国刑法》                    | <p>第二百零五条 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。</p> <p>单位犯本条规定之罪的，对单位处罚金，并对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员，处三年以下有期徒刑或者拘役；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；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。</p> |
|   |           | 《最高人民法院关于虚开增值税专用发票定罪量刑标准有关问题的通 | <p>二、在新的司法解释颁行前，对虚开增值税专用发票刑事案件定罪量刑的数额标准，可以参照《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）第三条的执行规定，</p>   |



|   |           |  |   |
|---|-----------|--|---|
|   |           | 知》（法〔2018〕226号）                              | 即虚开的税款数额在五万元以上的，以虚开增值税专用发票罪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；虚开的税款数额在五十万元以上的，认定为刑法第二百零五条规定的“数额较大”；虚开的税款数额在二百五十万元以上的，认定为刑法第二百零五条规定的“数额巨大”。           |
| 2 | 虚开增值税普通发票 | 《中华人民共和国刑法》                                  | 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。<br><br>“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。” |
|   |           | 《人民检察院、公安部关于公安机关管辖的刑事案件立案追诉标准的规定（二）的补充规定》公通字 | 二、在《立案追诉标准（二）》中增加第六十一条之一：[虚开发票案（刑法第二百零五条之一）]虚开刑法第二百零五条规定以外的其他发票，涉嫌下列情形之一的，应予立案追诉：<br><br>（一）虚开发票一百份以上或者虚开金额累计在四十万元以上的；                          |

|  |  |             |  |
|--|--|-------------|--|
|  |  | [2011] 47 号 | (二)虽未达到上述数额标准,但五年内因虚开发票行为受过行政处罚二次以上,又虚开发票的;<br><br>(三)其他情节严重的情形。 |
|--|--|-------------|--|

虚开增值税发票犯罪根据专用发票和普通发票的不同,其入罪的标准也不同。虚开增值税专用发票不仅扰乱了发票管理秩序,还造成国家增值税税款的损失,虚开税额 5 万即可构成刑事犯罪,且最高可处以无期徒刑。虚开增值税普通发票未造成国家增值税的损失,其入罪的标准相对宽松,最高为有期徒刑 7 年。

## 二、虚开增值税发票犯罪的要件分析

### 1、主体要件

虚开增值税发票犯罪的主体为包括自然人和单位。即实施为他人虚开、为自己虚开、让他人为自己虚开和介绍虚开增值税发票的单位和个人都可构成此罪的主体。为他人虚开、为自己虚开是指开具发票一方违法行为,让他人为自己虚开是指接受发票一方违法行为,介绍虚开发票指作为居间人的违法行为。从虚开发票犯罪的主体范围可知,该罪将所有参与虚开发票的主体都包括在内,包括开票方、受票方和撮合虚开发票的中间人。

### 2、客体要件

该罪侵犯的是复杂客体,一是增值税专用发票管理秩序,二是国家税收征管制度,二者缺一不可。实行增值税改革以来,国家主要是通过对发票的监管来保障对税

款的征收。虚开增值税发票在《刑法》第三章第六节危害税收征管中规定，国家税收征管制度应当属于主要客体。

### 3、主观要件和客观要件

虚开发票犯罪主观上为直接故意，即行为人明知违反税收法律制度，还虚开增值税专用发票和用于骗取出口退税、抵扣税款发票以外的其他发票。而善意取得虚开的增值税发票不属于本罪调整的范围，<sup>1</sup>也不属于行政违法行为。

目前关于虚开增值税专用发票犯罪是危险犯、行为犯、目的犯还是结果犯尚无定论，《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;.....”从文字表述中，字面理解为只要实施了虚开的行为，无论是否主观上是否具有骗取国家税款的故意，无论是否造成国家税款实际损失，均构成虚开增值税专用发票犯罪。但经过司法实践的探索，该罪通过字面意思进行解释的观点逐渐被摒弃。

最高人民法院研究室《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）对上述理解作出调整：关于“进行了实际经营活动，但让他人自己代

---

<sup>1</sup> 《国家税务总局关于纳税人善意取得虚开的增值税专用发票处理问题的通知》国税发(2000)187号规定：购货方与销售方存在真实的交易，销售方使用的是其所在省（自治区、直辖市和计划单列市）的专用发票，专用发票注明的销售方名称、印章、货物数量、金额及税额等全部内容与实际相符，且没有证据表明购货方知道销售方提供的专用发票是以非法手段获得的，对购货方不以偷税或者骗取出口退税论处。但应按有关规定不予抵扣进项税款或者不予出口退税；购货方已经抵扣的进项税款或者取得的出口退税，应依法追缴。

开增值税专用发票”也属于虚开的规定，与虚开增值税专用发票罪的规定不符，不应继续适用；如继续适用该解释的上述规定，则对于挂靠代开案件也要以犯罪论处，显然有失妥当。”虚开增值税发票罪的危害实质在于通过虚开行为骗取抵扣税款，对于有实际交易存在的代开行为，如行为人主观上并无骗取的扣税款的故意，客观上未造成国家增值税款损失的，不宜以虚开增值税专用发票罪论处。虚开增值税专用发票罪的法定最高刑为无期徒刑，系严重犯罪，如将该罪理解为行为犯，只要虚开增值税专用发票，侵犯增值税专用发票管理秩序的，即构成犯罪并要判处重刑，也不符合罪刑责相适应原则。

2018年最高人民法院公布关于张某强虚开增值税专用发票典型案例，最高人民法院经复核认为，被告人张某强以其他单位名义对外签订销售合同，由该单位收取货款、开具增值税专用发票，不具有骗取国家税款的目的，未造成国家税款损失，其行为不构成虚开增值税专用发票罪。

《最高人民法院人民检察院关于充分发挥检察职能服务保障“六稳”“六保”的意见》<sup>2</sup>，对于有实际生产经营活动的企业为虚增业绩、融资、贷款等非骗税目的且没有造成税款损失的虚开增值税专用发票行为，不以虚开增值税专用发票罪定性处理，依法作出不起诉决定的，移送税务机关给予行政处罚。

通过上述文件可以看出，目前司法机关逐渐认识到，虚开增值税专用发票犯罪行为主观上具有骗取国家税款的故意，客观上造成国家税款损失的结果，对不具

---

<sup>2</sup> 2020年7月公布

有骗取国家税款目的的虚开增值税专用发票,不按照虚开增值税专用发票犯罪处罚。这种观点体现了刑法的罪责刑相适应原则。

### 三、虚开增值税专用发票与逃税罪的不同

虚开增值税发票不仅扰乱发票管理秩序,造成国家增值税税款的损失,还可能造成国家对企业征收的企业所得税税款的损失,其也属于广义的逃税行为,与逃税罪<sup>3</sup>存在以下几方面不同。

#### 1、侵害的税种不同

逃税罪是对纳税人、扣缴义务人采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报或者不申报,逃避缴纳税款达到一定数额且占应缴纳税款总数额一定比例,即构成该罪规范的刑事违法行为。其侵害的税种包括所有应缴纳税款的税种,数额按照应缴纳税款或解缴的各种税款总计。并按照年度计算数额比例,可在5年内累计计算。虚开增值税专用发票侵害的税种仅限于增值税,虚开增值税税额达到一定数额即可构成该罪,不要求虚开税款数额的比例。

#### 2、量刑存在巨大不同

逃税罪的最高刑为有期徒刑7年,而虚开增值税专用发票的最高刑可以达到无期徒刑,并可处以没收财产。

---

<sup>3</sup> 第二百零一条【逃税罪】纳税人采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报或者不申报,逃避缴纳税款数额较大并且占应纳税额百分之十以上的,处三年以下有期徒刑或者拘役,并处罚金;数额巨大并且占应纳税额百分之三十以上的,处三年以上七年以下有期徒刑,并处罚金。

扣缴义务人采取前款所列手段,不缴或者少缴已扣、已收税款,数额较大的,依照前款的规定处罚。

对多次实施前两款行为,未经处理的,按照累计数额计算。

有第一款行为,经税务机关依法下达追缴通知后,补缴应纳税款,缴纳滞纳金,已受行政处罚的,不予追究刑事责任;但是,五年内因逃避缴纳税款受过刑事处罚或者被税务机关给予二次以上行政处罚的除外。

### 3、是否 2 次以内行政处罚免罪不同

《中华人民共和国刑法修正案（七）》将刑法第二百零一条第四款修改为：“有第一款行为，经税务机关依法下达追缴通知后，补缴应纳税款，缴纳滞纳金，已受行政处罚的，不予追究刑事责任；但是，五年内因逃避缴纳税款受过刑事处罚或者被税务机关给予二次以上行政处罚的除外。”即逃（偷）税行为在五年内被税务机关给予二次行政处罚，并补缴税款、滞纳金和缴纳罚款的可免于刑事处罚。而虚开发票则没有二次以内免于刑事处罚的规定，达到虚开税额标准的即应给予刑事处罚。

因此，虚开增值税专用发票犯罪与逃税罪属于不同犯罪，尽管对同一违法行为虚开增值税专用发票的后果也可能出现逃税的情形，但二者的客体不同。其次虚开增值税发票犯罪作为特别条款，其在适用上也优于逃税罪一般条款的适用，故个人认为对虚开增值税专用发票实现逃税后果的不宜按虚开增值税专用发票罪和逃税罪数罪并罚。



# DEHENG LAW OFFICE IN CHINA



北京市西城区金融大街19号富凯大厦B座12层 100033

Tel: +86-10-52682888

Fax: +86-10-52682999

Email: [deheng@dehenglaw.com](mailto:deheng@dehenglaw.com)

Web: [www.dehenglaw.com](http://www.dehenglaw.com)