

# 解读最高人民法院、最高人民检察院 涉税犯罪司法解释

二零二四年四月  
第九期

## 摘要

2024年3月15日，最高人民法院、最高人民检察院（以下简称“两高”）联合发布了《关于办理危害税收征管刑事案件适用法律若干问题的解释》<sup>1</sup>（法释[2024]4号，以下简称《两高解释》）和8个依法惩治危害税收征管典型刑事案件<sup>2</sup>。随后，两高联合公安部、国家税务总局共同举办了新闻发布会<sup>3</sup>，就文件制定背景、主要内容、打击涉税犯罪措施和成效、及下一步如何贯彻《两高解释》做了阐述。

《刑法》<sup>4</sup>分则第三章第六节“危害税收征管罪”中规定了14种涉税犯罪，《两高解释》明确了相关税收犯罪的定罪量刑标准，将新型犯罪手段纳入打击范围，按罪责刑相适应的原则澄清了有关罪名的定性，对单位犯罪的处罚原则、行刑衔接等问题作出了规定，并体现了宽严相济的司法精神。《两高解释》自2024年3月20日起施行，此前发布的三个涉税犯罪司法解释同时废止。

本期《中国税务/商务新知》将介绍《两高解释》和新闻发布会的重要内容，并分享普华永道观察。

## 详细内容

### 一、明确涉税犯罪的认定与责任追究

#### 定罪量刑标准

《两高解释》统一了“数额巨大”、“情节特别严重”等标准。例如，对逃税罪定罪量刑的数额标准作了调整，明确纳税人逃避缴纳税款十万元以上、五十万元以上的，应当分别认定为逃税罪规定的“数额较大”、“数额巨大”。此外，对伪造、非法出售、购买、虚开发票等各类涉发票犯罪的定罪量刑标准予以明确。

#### 罪名定性

《两高解释》对虚开增值税专用发票罪、逃税罪、逃避追缴欠税罪、骗取出口退税罪等涉税刑事罪名的认定进行了明确或更新，将一些新型犯罪纳入打击范围。如虚开增值税专用发票罪的情形，《两高解释》增加了“非法篡改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相关电子信息”，是对当前税务机关全面推广电子发票征管现状的及时回应。又如逃税罪，基于当前社会经济发展中出现的新型违法手段，明确“以签订‘阴阳合同’等形式隐匿或者以他人名义分解收入、财产的”、“虚列支出、虚抵进项税额或者虚报专项附加扣除的”、“提供虚假材料，骗取税收优惠的”均属于逃税的具体行为方式。此外，《两高解释》明确列举了“假报出口”的8种表现形式，新增循环进出口、虚报出口产品功能等骗取

出口退税款的欺骗手段。

## 二、建立行刑衔接闭环

《刑法》第二百零一条规定了“初犯免刑”条款，即：有逃税行为的，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。此次《两高解释》明确，“初犯免刑”仅适用于公安机关立案前，且应在规定的期限或者批准延缓、分期缴纳的期限内足额补缴应纳税款、滞纳金，并全部履行税务机关作出的行政处罚决定的，才可以不予追究刑事责任。对于时点、补税方式的明确有助于减少司法争议。此外，虽然有“初犯免刑”条款，但也需要提醒纳税人注意，税务机关下达追缴通知后，如果纳税人对税款有异议，仍然有机会通过行政复议、行政诉讼等渠道寻求救济。

此外，个别实践案例中，税务机关在未完成税务检查程序、未下达税务文书的情况下，就将案件移送司法机关，导致无法实际触发逃税罪下的“初犯免刑”条款。针对该情况，《两高解释》明确“纳税人有逃避缴纳税款行为，税务机关没有依法下达追缴通知的，依法不予追究刑事责任”。这相当于是将税务机关的行政执法作为追究逃税罪刑事责任的前置程序，督促税务机关规范执法行为。

除了“正向衔接”外，《两高解释》第二十一条还明确了“反向衔接”，对于实施相关行为被不起诉或免于刑事处罚，需要给予行政处罚或其他处分的，依法移送有关主管机关处理。有关主管机关应将处理结果及时通知人民检察院、人民法院。可以看到《两高解释》致力于实现行刑衔接闭环，确保税收违法受到相应处罚，避免“两头不罚”的局面。

## 三、体现宽严相济的司法精神

### 不以骗税为目的，未造成税款损失的行为，不作为虚开专票罪

《两高解释》统一了定罪量刑标准，明确了新型犯罪案件如何定性，并按照罪责刑相适应的原则澄清了部分行为如何定罪，例如《两高解释》第十条，明确将“虚增业绩、融资、贷款”等不以骗抵税款为目的，没有因抵扣造成税款被骗损失的行为排除在《刑法》第二百零五条所规定的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罪名之外。

实践中，有些企业为了更好地吸引融资、贷款甚至上市，虚构交易并开具发票，然后如实纳税。如果按照“只要实施了虚开专票的行为即可定罪，而无论是否有偷税、骗税的目的，以及是否造成税款损失的结果”的观点，显然对行为人是有害的。这一局面近年来已经有了改观，最高人民法院在2018年发布的保护企业家案例中，列举了“张某强虚开增值税专用发票案”<sup>5</sup>，并提出“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。”2020年7月，《最高人民法院检察职能服务保障“六稳”“六保”的意见》中提出“依法慎重处理企业涉税案件。注意把握一般涉税违法行为与以骗取国家税款为目的的涉税犯罪的界限，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，依法作出无罪或不起诉决定的，移送税务机关给予行政处罚。”

此次两高以司法解释的方式，明确将“虚增业绩、融资、贷款”等不以骗抵税款为目的，没有因抵扣造成税款被骗损失的，不以《刑法》第二百零五条所规定的罪名论处，体现了宽严相济的司法精神和罪刑法定原则。

但要提醒的是，将以上三种虚开行为排除在虚开增值税专用发票罪以外，采用的是“例外性规定”的方式，虽未仅限于此三种行为，但也不意味着“等”可以随意扩展。目前，较为合理的方式是“同类解释规则”，即：对于“等”的解释应当与“等”前列事项以及“等”后概括内容具有“质”上的一致性。例如：集团公司之间，为了解决进销项不平衡的问题，存在大量进项留抵金额无法短期内消化的公司，向没有进项留抵公司进行“定向开票”的行为是否构成虚开专票罪？这需要结合案情，从主观目的、具体手段和最终是否造成税款损失进行判定。

### 虚进虚出，按较大数额计算

《两高解释》第十一条在解释虚开增值税专用发票时指出，以同一购销业务名义，既虚开进项增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票，又虚开销项的，以其中较大的数额计算。规定体现了法律对于虚开增值税专用发票行为的严格界定和量刑原则，强调了在处理涉及虚开增值税专用发票的案件时，应当根据实际造成的税收损失数额来确定刑事责任的严重程度，也彰显了法律在确保税收公平、明确量刑标准、防止税款流失等方面的重要作用。另外，需要注意以较大数额计算（而非合计数额）仅适用于同一购销业务，不适用于无关联的业务。

#### 四、《两高解释》与《税收征收管理法》的衔接与差异

刑事司法与行政执法属于不同的法律体系，相互不应直接适用。《两高解释》适用于刑事司法程序中的涉税法律问题的解释与适用，而税务机关在税务行政执法程序中应当遵循法律、行政法规、规章及规范性文件。因此，《两高解释》无法直接适用于税务机关行政执法行为。

##### 《两高解释》对税务机关的借鉴意义

实践中，不排除税务机关可能也会参考及借鉴司法文件中对于具体问题的规定及解释。例如就逃避追缴欠税行为，《税收征收管理法》第六十五条对“纳税人欠缴应纳税款，采取转移或者隐匿财产的手段，妨碍税务机关追缴欠缴的”处以 50%-5 倍罚款，但是此前由于没有细化何为“采取转移或者隐匿财产的手段”，该处罚较难落地。现在税务机关可能会参考《两高解释》对于“采取转移或者隐匿财产的手段”的内容，对“放弃到期债权”、“无偿转让财产”、“以明显不合理的价格进行交易”、“隐匿财产”、“不履行税收义务并脱离税务机关监管”等行为予以处罚。

##### 《两高解释》与《税收征收管理法》对“不申报”的规定差异

关于“不申报”，《刑法》和行政法规均做了规定，但两者对不申报的触发条件存在差异。

此次颁布的《两高解释》第一条规定：“具有下列情形之一的，应当认定为刑法第二百零一条（逃税罪）第一款规定的‘不申报’：（一）依法在登记机关办理设立登记的纳税人，发生应税行为而不申报纳税的；（二）依法不需要在登记机关办理设立登记或者未依法办理设立登记的纳税人，发生应税行为，经税务机关依法通知其申报而不申报纳税的；（三）其他明知应当依法申报纳税而不申报纳税的。”

而《税收征收管理法》第六十三条规定“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、少列收入，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。”

通过二者对比来看，对于已经依法办理设立登记的纳税人，《两高解释》并没有将“经税务机关通知申报”作为认定的前置条件，似乎认定逃税的刑事责任范围大于认定税收行政责任的范围。因此，企业应当着重关注这一“不申报”的刑事责任风险，摒弃“等税务机关通知申报才去申报”的侥幸心理，切莫在此问题上疏忽大意。同样对于个人纳税人而言，如果个人发生应税行为而没有申报，税务机关暂时没有通知个人申报，但有证据证明纳税人明知应当申报的，也可能被直接定性为不申报的逃税犯罪行为。因此，无论是企业纳税人还是个人纳税人，在申报问题上切不可掉以轻心，应当依法合规履行申报义务，从而有效防范刑事责任风险。

不过需要说明的是，刑事认定不同于行政法的认定，仍需要结合具体案件的情况才能做出客观判断。结合上文提到的“初犯免刑”条款，如果涉及到因“不申报”而面临承担刑事责任风险时，纳税人仍然有机会通过积极主张并行使税务行政救济等手段避免直接被刑事追责。

##### 《刑法》的追诉时效与《税收征收管理法》的税务追征期

《刑法》和《税收征收管理法》都有一个类似“追诉期”的概念。《刑法》第八十七条规定，法定最高刑不满五年有期徒刑的，追诉时效期限为五年；法定最高刑为五年以上不满十年有期徒刑的，追诉时效期限为十年……超过追诉时效，意味着不能行使求刑权、量刑权与行刑权，也不能适用非刑罚的法律后果。而《税收征收管理法》第五十二条规定了“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。”因此，即使过了刑法的追诉期不必承担刑事责任，若税务机关认定构成偷、抗、骗税的，纳税人仍然会面临行政追征。

---

#### 注意要点

整体而言，《两高解释》的发布明确了税收犯罪的界定标准和处罚原则，提高了法律的可操作性和执行力度，对于打击涉税违法犯罪行为具有重要意义。两高在新闻发布会中提及了检察机关下一步贯彻《两高解释》的举措，包括精准打击《两高解释》中明确的新型涉税违法犯罪，对利用买单配票、循环出口、低值高报等方式骗取出口退税，利用“空壳公司”虚开骗取财政返还、政府补贴等严重涉税犯罪，依法从严惩处，并积极探索建立健全全税种追缴机制和数字检察赋能，加快推进税收

违法犯罪大数据平台建设，堵塞行业性地域性的政策监管漏洞。建议相关行业和企业关注政策红线，及时进行税务健康检查，确保合规。

此外，《两高解释》随附 8 个典型刑事案件，一方面为社会公众提供了解税收犯罪法律后果的窗口；另一方面，对于提高法律透明度和可预测性，助力统一司法实践中的法律适用标准，实现同案同判意义深远。

《两高解释》第二十一条规定“实施危害税收征管犯罪，造成国家税款损失，行为人补缴税款、挽回税收损失，有效合规整改的，可以从宽处罚。”结合典型案例，我们观察到有企业根据第三方监督评估机制<sup>6</sup>进行合规整改后依法适用了从宽处理。相关企业可考虑在税务司法实践中申请由第三方组织对企业的税收合规进行评估和监督，尽可能为企业争取到更为公平的处理。

本次公布的案例不仅仅涉及对企业的处罚，对相关责任人员也具有警示作用。《刑法》第二百一十一条规定，单位犯罪的，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各条规定处罚。例如，对于虚开增值税专用发票的，最高可判处无期徒刑。

本次公布的涉税犯罪案例披露了各项案件中对个人的定罪量刑，也再次呼应了新《公司法》对于高管人员法律责任的规定。新《公司法》将于 2024 年 7 月 1 日起施行。相较于 2018 年《公司法》，本次修订的亮点之一就是强化了董监高的法律责任，并且将董监高的忠实勤勉义务贯穿公司成立至注销的全生命周期。结合《刑法》的规定，董监高可能被认定为直接负责的主管人员和其他直接责任人员，进而承担刑事责任的风险无疑是加大的，行为人需要证明自身没有参与公司经营决策，没有参与虚开增值税专用发票的行为，才有可能不作为单位犯罪应当追究的责任人员。换言之，在刑事责任方面，对董监高、企业法人以及实控人的税务合规和纳税遵从度提出了更高的要求。

---

## 注释

---

1. 《两高解释》：<https://www.court.gov.cn/zixun/xiangqing/428482.html>
2. 8 个依法惩治危害税收征管典型案例：  
[https://www.spp.gov.cn/spp/xwfbh/wsfbt/202403/t20240318\\_649705.shtml#1](https://www.spp.gov.cn/spp/xwfbh/wsfbt/202403/t20240318_649705.shtml#1)
3. 新闻发布会文稿：<https://www.chinacourt.org/chat/chat/2024/03/id/53219.shtml>
4. 《刑法》：<https://flk.npc.gov.cn/detail2.html?ZmY4MDgxODE3OTZhNmY2YTAxNzk4MjJhMTk2NDBiOTI>
5. 中国法院网：张某强虚开增值税专用发票案：  
<https://www.chinacourt.org/article/detail/2018/12/id/3596517.shtml>
6. 《关于建立涉案企业合规第三方监督评估机制的指导意见（试行）》：  
[https://www.spp.gov.cn/spp/xwfbh/wsfbt/202106/t20210603\\_520224.shtml](https://www.spp.gov.cn/spp/xwfbh/wsfbt/202106/t20210603_520224.shtml)

---

## 联系我们

---

为了更深入讨论本刊物所提及的问题对您业务可带来的影响，请联系**普华永道税务分歧协调服务团队**：

龚亮  
普华永道中国税务分歧协调服务合伙人  
+86 (21) 2323 3824  
liang.gong@cn.pwc.com

马龙  
普华永道中国税务分歧协调服务合伙人  
+86 (10) 6533 3103  
long.ma@cn.pwc.com

张智营  
普华永道中国税务分歧协调服务合伙人  
+86 (20) 3819 2187  
calvin.zhang@cn.pwc.com



## 全维度中国税务资讯平台“税界”3.0全新上线 不止于随身知识导航，更是你的专属税务智囊



苹果手机下载  
(iOS 10以上)



安卓手机下载  
(Android 6.0以上)



- 安卓手机也可以在腾讯应用宝中搜索“税界”进行下载
- “税界”网页版链接：<https://shuijie.pwcconsultantssz.com>



文中所称的中国指中国内地，不包括香港特别行政区、澳门特别行政区和台湾地区。

本刊物中的信息仅供一般参考之用，而不可视为详尽的说明。相关法律的适用和影响可能因个案所涉的具体事实而有所不同。在有所举措前，请确保向您的普华永道客户服务团队或其他税务顾问获取针对您具体情况的专业意见。本刊物中的内容是根据当日有效的法律及可获得的资料于2024年4月23日编制而成的。

这份中国税务/商务新知由普华永道中国税收政策服务编制。**普华永道中国税收政策服务**是由富经验的税务专家所组成的团队。团队致力搜集、研究并分析中国内地、香港地区和新加坡现有和演变中的税务及相关商务政策，目的是协助普华永道税务部专业人员提供更优质的服务，并通过与有关的税务和其它政策机关、学院、工商业界、专业团体、及对我们的专业知识感兴趣的人士分享交流，以保持我们在税务专业知识领域的领导地位。

如欲了解更多信息请联系：

马龙  
电话: +86 (10) 6533 3103  
[long.ma@cn.pwc.com](mailto:long.ma@cn.pwc.com)

有关最新商业问题的解决方案，欢迎浏览普华永道 / 罗兵咸永道之网页：<http://www.pwccn.com> 或 <http://www.pwchk.com>

# [www.pwccn.com](http://www.pwccn.com)

© 2024 普华永道。版权所有，未经普华永道允许不得分发。普华永道系指普华永道网络中国成员机构，有时也指普华永道网络。详情请进入 [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure)。每家成员机构各自独立，并不就其他成员机构的作为或不作为负责。