

◎全国人大常委会法制工作委员会  
刑法室



---

# 《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》释义

---



◎法律出版社

**《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》释义**

全国人大常委会法制工作委员会刑法室

---

出版·发行/法律出版社

经销/新华书店

印刷/中国人民解放军第一二〇二工厂

开本/787×1092毫米 1/64

印张/1.875 字数/47千

---

版本/1996年1月第1版 1996年1月第1次印刷

印数/0,001—15,000

---

社址/北京市广安门外六里桥北里甲1号八一厂干  
休所(100073)

电话/3266796 3266781

出版声明/版权所有,侵权必究。

---

书号:ISBN 7-5036-1808-6/D·1442

定价:3.80元

(如有缺页或倒装,本社负责退换)

## 前 言

1995年10月30日,第八届全国人大常委会第十五次会议审议通过了《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》(以下简称《决定》)。《决定》的公布标志着我国发票管理的法制化建设又迈进了重要的一步。《决定》不仅为司法机关严惩虚开、伪造和非法出售增值税专用发票以及其他有关发票的犯罪活动提供了有力的法律武器,而且对利用我国税制改革猖狂进行偷税骗税侵吞国家巨额资财的犯罪分子产生了巨大的震动作用。

我国自1994年起建立的以增值税专用发票为主体的流转税制以来,新税制为组织财政收入、加强宏观调控、推进改革开放和社会主义现代化建设发挥了积极作用。实践证明,我国的税制改革是成功的,我国的税收制度更加适应社会主义市

场经济的需要,进一步有力地保障了国家税收。但是应当看到,社会上一些不法分子借新旧税制交替之机,窥测方向,钻法律和制度上的一些漏洞,大肆进行虚开、伪造、非法出售增值税专用发票的犯罪活动,从中骗取国家巨额税款。一纸增值税专用发票虽然本身不是金钱,但却可以用来抵价千金、万金,成为犯罪分子借以侵吞国家资财的犯罪手段和工具。他们在高额利润的诱惑和驱动下,不惜铤而走险,图谋暴利。我们应当看到,这场斗争不仅仅是围绕着偷税与反偷税、骗税与反骗税的尖锐斗争,而且是关系到维护整个税制改革健康顺利发展,关系到经济改革能否进一步深化的重大问题。对这一类犯罪分子如不采取坚决有力的措施予以打击,其结果将不堪设想。全国人大常委会为了适应严厉打击各类发票犯罪活动斗争的需要,制定颁布了这个《决定》,是非常必要和及时的。

为了便于司法机关运用法律武器,依法严惩利用增值税专用发票以及其他发票进行各种犯罪活动的犯罪分子,全国人大常委会法制工作委员

会刑法室参加起草和制定《决定》的同志编写了这本小册子,介绍一些立法背景情况并对《决定》的条文逐一注释,供司法机关及税务部门的同志适用《决定》时参考。由于编写时间仓促,如有错误之处,敬请读者批评指正。

作者

1995年12月18日

# 目 录

前言.....	1
《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》释义 .....	1
附录	
关于惩治伪造、虚开代开增值税专用发票犯罪的决定(草案)的说明 .....	89
全国人大法律委员会关于《全国人民代表大会常务委员会关于惩治伪造、虚开代开增值税专用发票的犯罪的决定(草案)》审议结果的报告 .....	92
关于民用航空法(草案修改稿)、惩治虚开、伪造和非法出售增值税专用发票犯罪的决定(草案修改稿)、固体废物污染环境防治法(草案修改稿)和食品卫生法(草案修改稿)修改意见的汇报.....	98

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..... 101

# 《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》释义

**第一条** 虚开增值税专用发票的,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,并处没收财产。

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,并处没收财产。

虚开增值税专用发票的犯罪集团的首要分子,分别依照前两款的规定从重处罚。

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。

〔释义〕 本条是对虚开增值税专用发票犯罪行为的处罚规定。

根据建立社会主义市场经济体制的总体要求,1994年,我国对税收体制进行了重大改革,建立了以增值税为主体的流转税制度。流转税制度的改革,是为适应市场经济发展需要的重大举措,也是国家整个税制改革的关键。改革后的流转税制由增值税、消费税和营业税组成,在工业生产领域和批发零售商业普遍征收增值税。增值税制度的建立,对于进一步体现公平、透明、普遍的税收原则具有重要意义。这种新税制的计算方法是以工业企业在本期生产环节上新创造的净产值或者商业(批发和零售)企业新获得的毛利为基数,统一税率并征收税款。而企业在本期生产、经营中应该缴纳的税款,可以被在前一道生产、销售环节上已经缴纳过的税款进行抵扣,而增值税专用发票正是抵扣税款的依据,因此增值税专用发票不仅具有其他发票所具有的记载商品或者劳务的销售

额以作为财务收支记帐凭证的功能,而且是兼记销货方纳税义务和购货方进项税额的主要依据,是购货方据以抵扣税款的证明。

本条规定的“增值税专用发票”,是指国家税务部门根据增值税征收管理需要,兼记货物或劳务所负担的增值税税额而设定的一种专用发票。按照有关规定,增值税实行价外计征的办法,即按不包含增值税税金的商品价格和规定的税率计算征收增值税,企业在零售以前各环节销售商品时,必须按规定在增值税专用发票上注明增值税税额和不含增值税的销售额。比如甲企业出售一批材料给乙企业,收货款 117 万元,其中 100 万元为不含税的销售额,17 万元为根据国家规定按销售额的百分之十七计征的增值税税额,应上交给国家税务部门。该材料经乙企业加工后,又以产品形式出售给丙企业,收货款 234 万元,其中 200 万元为不含税的销售额,34 万元为百分之十七的增值税税额。乙企业本应将 34 万元增值税税款上交国家税务部门,但因其在上一个环节中已在购买这批材料时付出 17 万元作为上一个环节增值税税款,

因此,乙企业可以凭在上一环节中购进该批材料所得的增值税专用发票对本期应缴纳的增值税税额进行抵扣,即从本期应缴纳增值税的税额中抵扣 17 万元,本期只须再缴纳 17 万元税款即可。

增值税专用发票的使用,对于完善税制,强化征管,建立对纳税人双方进行交叉审计稽查体系起到积极的作用。但由于增值税专用发票可以作为直接抵扣税款的凭证,自 1994 年增值税专用发票实行以来,社会上一些图谋暴利的违法犯罪分子很快就把犯罪目标转移到利用增值税专用发票侵吞国家巨额税款的犯罪活动上来。其中,虚开增值税专用发票,就是这些犯罪活动中危害最为直接、严重的一种犯罪行为。根据国家有关规定,开具增值税专用发票必须真实、正确、完整、有效。其中“真实”是最基本的要求,即专用发票所反映的内容必须与实际发生的商品交易一致,票面金额与实际收取的金额必须相符,发票的全部联次一次开具,上下联的内容、金额、税额必须一致。票、物不符,票面金额与实际收取的金额不符或者单联开具,上下联金额、税额等内容不一致的,不得

作为抵扣税款的凭证。从实际发生的案件情况看，“虚开”主要有两种情况，一种是根本不存在商品交易，无中生有，虚构商品交易内容和税额开具发票，然后利用虚开的发票抵扣税款；另一种是虽然存在真实的商品交易，但是以少开多，达到偷税的目的。我们可以用前面的例子说明，如果第一张117万元的增值税专用发票是虚开的，根本不存在商品交易，即该企业没有缴纳过17万元的税款，那么该企业如果在下一道环节中用这张虚开的发票抵扣税款，就可以少交税款17万元。同样，如果在第一道环节中确实有117万元的商品交易，该企业已付出17万元的税款，但是在该企业用作抵扣税款的发票联上却以少开多，写成234万元的交易额，造成该企业已交付34万元税款的假象，那么在下一道环节中该企业同样可以用这张发票抵扣税款，达到偷税17万元的目的。这种在部分具有真实商品交易基础上的“虚开”也就是通常所说的“大头小尾”虚开发票中的一种形式。目前，增值税专用发票一般分为四联次，第一联是存根联，由售货方留存备查；第二联是发票联，归

购货方记帐时使用；第三联为抵扣联，由购货方交税务机关作为抵扣税款的凭证；第四联为记帐联，由售货方记帐时使用。采用“大头小尾”的方法虚开发票，即在同一份发票的不同联次上填写不同的内容，以达到虚假记帐，偷逃税款的目的。增值税专用发票实行近两年来，一些犯罪分子千方百计地利用虚开发票进行偷税、骗税的犯罪活动，给国家财政收入造成重大损失，严重干扰了国家税制改革的正常进行。近期发现的一批案件，虚开的数额令人震惊，有的案值高达亿元甚至几十亿元，给国家造成直接税款损失不仅是几十万元、上百万元，而且经常高达几千万元、上亿元。有的企业根本不从事正常的生产经营，就靠几个人带着增值税专用发票到外省外地专门为其他企业单位代开虚开发票，从中牟利。有些不法分子通过各种手段弄到增值税专用发票后，流窜各地，为他人代开虚开发票，形成成百上千人的“开票大军”，他们主动到企业代开虚开发票，甚至有的还到政府机关兜揽生意。利用虚开增值税专用发票侵吞巨额国家税款的犯罪活动已经达到十分猖獗的地步，对

国家新税制的改革和正常运行已经产生非常严重的威胁,与此同时,伪造、倒卖、盗窃增值税专用发票的犯罪活动也是十分严重的,同这些犯罪活动进行坚决斗争,对于保障国家税收、保障我国改革开放和建设的顺利进行,是十分重要的。

本条第一款规定:“虚开增值税专用发票的,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,并处没收财产。”这一规定,将刑罚分为三个幅度。第一个量刑幅度,是对一般虚开增值税专用发票的处罚,这里没有具体规定虚开税款的数额,即原则上讲,凡虚开增值税专用发票的,就构成犯罪,体现了在当前形势下对这类犯罪行为从严打击的精神。当然,法律作这样的规定,也不能作绝对的理解,并不意味着虚开几元几十元的税款都一律要定罪判刑。刑法总则第十条对不构成犯罪行为的基本条件作了原则

性规定,其中规定:“情节显著轻微,危害不大的,不认为是犯罪”。这类行为,虽然违反法律,但因为情节显著轻微,没有造成较大的社会危害,可以不作为犯罪处理,按照有关的规定给予行政上或经济上的处罚就可以了。但是在原则上对于虚开增值税专用发票的行为要贯彻从严打击的精神。本款规定的第二个量刑幅度,是针对虚开的税款数额较大或者有其他严重情节的情况。“虚开的税款”是指没有商品交易无中生有开出的税款或者有商品交易,但所谓“税款”是指以少开多而多开出来的那部分税款。这里对“数额较大”和“情节严重”都没有作具体规定,这主要是考虑到实践中发生的这类案件的情况比较复杂,法律不宜也难以对数额等具体情节作出明确具体的规定。在总结经验的基础上应当由最高人民法院和最高人民检察院在司法实践中根据司法实践作出司法解释。本款规定的第三个量刑幅度,对虚开税款数额巨大或者有其他特别严重情节的作处罚规定。其中“数额巨大”和“特别严重情节”也应由最高人民法院和最高人民检察院作出具体司法解释。在上述

三个量刑幅度中,为了对犯罪分子进行经济上的制裁,在规定对犯罪分子判处徒刑的同时,都规定了对犯罪分子判处一定的财产刑,并处罚金和没收财产。同时将具体的罚金数额分别规定为“二万元以上二十万元以下”和“五万元以上五十万元以下罚金”,根据这一规定,人民法院在对犯罪分子依法判处自由刑的同时,必须同时判处一定数额的罚金刑。在第三个量刑幅度中,规定了“并处没收财产”,即在人民法院对犯罪分子依法判处自由刑的同时,必须同时判处没收财产。“没收财产”,是根据刑法第五十五条的规定,没收犯罪分子个人所有的一部或者全部财产。由于这种刑罚可以将犯罪分子个人的所有财产予以没收,所以是一种比较严厉的财产刑,本款规定对判处十年以上有期徒刑或者无期徒刑的犯罪分子适用并处没收财产,也说明它是对比较严重的犯罪分子所适用的一种刑罚。

本条第二款规定: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,并处没收财



产。“有前款行为”是指有前款规定的“虚开增值税专用发票”的行为。“骗取国家税款”是指利用虚开增值税专用发票进行骗取国家税款的犯罪活动，例如犯罪分子利用国家对出口企业在税收上优惠政策而采取欺骗手段骗取国家出口退税的犯罪行为。出口退税是我国改革开放以来为鼓励出口而采取的一项税收政策，我国实行出口退税制度始于1985年，为了使国家的出口商品降低成本，在国际市场上增强竞争力而采取的一项措施，也是国际上许多国家为鼓励出口所普遍采取的作法。但同时也使一些不法分子为了牟取暴利，千方百计地伪造有关票证、凭证，搞假出口，骗取国家退税款，其中以虚开增值税专用发票骗取出口退税作为一种重要的手段。也有的企业虽然出口了一些货物，但是虚填有关的票证单据，以高出几十倍的价额和税额，骗取国家的出口退税。这些情节直接后果不仅侵吞了大量的国家财产，而且造成我国出口创汇虚盈假象，危害十分严重。所以本决定第一条第二款规定，虚开增值税专用发票，骗取国家税款，数额特别巨大、情节特别严重、给国家利