

第七节 危害税收征管罪

危害税收征管罪（crimes of jeopardizing administration of tax collection），是指违反国家税收征管法规，侵害国家税收征管制度，妨害国家税收征管活动，情节严重的行为。在计划经济体制下，我国税种少，纳税主体窄，涉税犯罪不多，因此，1979年刑法中，只规定了偷税罪和抗税罪，伴随着经济体制改革的发展，我国税收征管体制也发生了重大变化，税收已经涉及到经济和社会生活的各个方面，成为各种利益冲突的焦点之一，涉税犯罪也日趋严重。为此，1992年9月4日全国人大常委会通过了《关于惩治偷税、抗税犯罪的补充规定》，提高了偷税罪、抗税罪的法定刑，增设了罪名。1994年开始，以增值税为标志的新税制开始实施，随之虚开增值税发票的犯罪一时泛滥，为此，全国人大常委会又于1995年10月30日通过了《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》，增设了有关增值税专用发票犯罪。1997年修订后的《刑法》，在上述两个单行刑法基础上作了进一步的修改和完善，形成了本节犯罪。

一、偷税罪

（一）偷税罪的概念和特征

偷税罪，是指纳税人、扣缴义务人采取伪造、变造、隐匿、擅自销毁帐簿、记帐凭证，在帐簿上多列支出或者不列、少列收入，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的手段，不缴或少缴应纳税款，情节严重的行为。本罪的主要特征是：

1、本罪的客体是国家税收征收管理制度。税收征收管理制度，是指税务机关和海关代表国家行使征税权，指导纳税人正确履行纳税义务，保障纳税人合法权益，对日常税收活动进行有计划地组织、管理、监督、检查的规章制度。包括税务登记、账簿、凭证管理、纳税申报，税款征收，税务检查等具体内容。[1] 纳税人不依法纳税、扣缴义务人不依法代扣代缴，都是对国家税收征管制度的侵害。

2、本罪的客观方面，表现为行为人违反国家税收法律、法规，实施偷逃应纳税款的行为。

首先，行为人违反了国家有关税收征管的法律、法规。改革开放以来，我国制定了一系

列的有关国家税收管理的法律、法规，2001年4月28日，全国人大常委会又修订通过了新的《中华人民共和国税收征收管理法》。行为人违反有关税收征管法律、法规，既是本罪客观方面的内容，也是行为人对偷税负刑事责任的重要法律依据。

其次，行为人实施了偷逃税款的行为。《刑法》列举了偷税的行为方式，概括起来主要有：（1）在发票、帐簿上弄虚作假。即采取伪造、变造、隐匿、擅自销毁帐簿、记帐凭证等手段偷逃应纳税款；（2）在帐簿上多列支出或者不列、少列收入；（3）拒不进行纳税申报，即经税务机关通知申报纳税而拒不申报；（4）因偷税被税务机关给予二次行政处罚又偷税的。

再则，构成本罪，客观方面必须达到“情节严重”才能构成。情节严重，主要从两个方面去分析：一是偷税数额占应纳税款的比例；二是偷税的绝对数额。《刑法》规定，纳税人偷税数额占应纳税额的10%以上不满30%并且偷税数额在1万元以上不满10万元的，或者因偷税被税务机关给予二次行政处罚又偷税的，均可构成本罪。^[2]而扣缴义务人只有不缴或者少缴已扣、已收税款的数额，达到占应缴税额的10%以上并且数额在1万元以上的，才能构成本罪。

3、本罪的主体是特殊主体，即纳税义务人和扣缴义务人（包括自然人和单位）。根据《税收征管法》第4条的规定：“法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人为纳税人。”“法律、行政法规规定负有代扣代缴、代收代缴税款义务的单位和个人为扣缴义务人。”具体地说，偷税罪的主体包括以下几种人：（1）承担直接纳税义务的单位和个人。在我国，纳税义务人，可分为两大部分，即各类社会组织和个人。社会组织包括各类公司、企业以及有预算外收入的机关、事业单位。个人包括中国人和外国人。

（2）扣缴义务人，是指法律和行政法规规定负有代扣代缴税款义务的单位和个人。所谓代扣，是指从持有的纳税人收入中扣除应纳税款并代为缴纳的单位和個人；所谓代缴，是指有义务借助经济往来向纳税人收取应缴税款并代为缴纳的单位和個人。这些人虽然不具有直接的纳税义务，但他们在税收征管中的作用相当于纳税义务人，他们根据国家法律和行政法规的规定，具有代扣、代缴、代收税款的责任，因此，他们能够成为本罪的主体。

无证经营者能否成为本罪的主体，理论上曾有不同的意见。根据《税收征管法》第37条的规定：“对未按照规定办理税务登记的从事生产、经营的纳税人以及临时从事经

营的纳税人，由税务机关核定其应纳税额，责令缴纳；……。”由此可见，这些人也可成为本罪的主体。对非法经营的人，一般认为不能成为本罪的主体。因为“非法经营”的“非法所得”，本来就属于没收的范围，自然也就不存在纳税的问题。 [3]

4. 本罪的主观方面是直接故意。行为人明知自己具有纳税义务，积极实施偷税行为，具有偷税的目的。行为人的动机是多种多样的，不同的动机对构成本罪没有影响，可在量刑时予以考虑。

（二）偷税罪的认定

1. 一般偷税违法行为与本罪的界限。主要看情节是否严重。对于违反税收法规，主观上有偷税故意，客观上偷税尚未达到“情节严重”程度的，应视为一般违法行为处理，由税务机关作行政、经济处罚。

2. 偷税与漏税的界限。纳税义务人与扣缴义务人因计算错误等失误，未缴或少缴税款，称之为漏税。两者的区别可归结为以下几点：（1）主观方面不同。偷税是故意的，行为人具有偷税的目的，漏税则是过失的，有时甚至是意外；（2）客观方面不一样。偷税的行为人故意实施了欺诈行为，而漏税则是由于行为人对税收法规、财务制度不了解、不熟悉，因而错计税率、漏报应税项目或少计应税数量引起的；（3）法律责任不一样。偷税情节严重者，可追究刑事责任，情节较轻者，由税务机关追缴其偷税款，处以罚款。根据《税收征管法》第 52 条的规定：“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。”也就是说，对漏税则仅要求限期照章补税，逾期未交的，加收滞纳金。不过，在实践中，行为人往往以漏税来掩盖自己的偷税行为，纳税人常常以业务不熟悉、工作中有过失和对财务制度有疏忽等来搪塞自己的偷税行为。这里的关键就是行为人是否采取了弄虚作假的欺骗手段，如果故意实施了欺骗手段，则应以偷税罪论处。

（三）偷税罪的刑事责任

根据《刑法》第 201 条的规定，犯本罪的，偷税数额占应纳税额的 10% 以上不满 30% 并且偷税数额在 1 万元以上不满 10 万元，或者因偷税被税务机关给予二次行政处罚又偷税的，处 3 年以下有期徒刑或者拘役，并处偷税数额 1 倍以上 5 倍以下罚金；偷税数额占应纳税额的 30% 以上并且偷税数额在 10 万元以上的，处 3 年以上 7 年以下有

期徒刑，并处偷税数额1倍以上5倍以下的罚金。单位犯本罪，对单位处罚金，对直接负责的主管人员和其他直接责任人员，按照自然人犯本罪的法定刑处罚。 [4]

关于偷税数额的计算，主要涉及的是多次偷税数额的计算问题。根据《刑法》第201条第3款的规定：“对多次犯有前两款行为，未经处理的，按照累计数额计算。”对于多次偷税行为的数额，无论是否构成偷税罪，都应累计计算。这里所谓“未经处理”，是指既没有受到刑事处罚，也没有受到行政处罚。只要其中受到过一次处罚的，都不能累计计算。

二、抗税罪

（一）抗税罪的概念和特征

根据《刑法》第202条的规定，抗税罪，是指以暴力、威胁的方法拒不缴纳税款的行为。本罪的主要特征是：

1. 本罪的客体是复杂客体，不仅侵犯了国家的税收征管制度，而且同时侵犯了税收征管人员的人身权利。本罪侵害的对象是依法执行征收应纳税款的税务人员以及税务机关和税务机关的财物。 [1] 如果行为人以暴力、威胁的方法针对海关工作人员或海关，抗拒缴纳关税的，则应构成走私罪和妨害公务罪。

2. 本罪的客观方面表现为行为人采用暴力、威胁的方法拒不缴纳税款的行为。本罪的“暴力”，可表现为两个方面：一是对他人人身实施暴力，主要是对征税人员的身体实施殴打或其他暴力强制行为；二是对税务机关的场所或设施实施冲砸等暴力，如冲砸税务机关的车辆、抢夺税务资料等。本罪的“威胁”，从内容上看可以是暴力威胁，也可以是揭露隐私、毁坏名誉等内容的精神威胁，威胁的方式可以是多种多样的。本罪的“拒不缴纳”，是指纳税人应当缴纳并且有能力缴纳但公然采取以上方法不缴纳。

3. 本罪的主体是特殊主体，由纳税义务人和扣缴义务人构成。关于本罪的主体，刑法没有明确规定，本罪主体是仅仅是纳税人还是也象偷税罪一样包括扣缴义务人？理论上有不同的观点，学界一般认为，抗税罪的主体包括扣缴义务人。但也有观点认为，偷税罪主体之所以包括扣缴义务人，是因为有特别规定。在抗税罪的条文中没有这一特别规定，其犯罪主体也就不能包括扣缴义务人，只能是纳税义务人。 [2]

4. 本罪的主观方面是故意，行为人的目的是拒不缴纳税款。如行为人在缴纳税款后又对税务人员报复的，则不构成本罪，应视情况构成其他犯罪。

二、抗税罪

（二）抗税罪的认定

1. 罪与非罪的界限。刑法对抗税罪虽然没有规定数额标准和情节要求，但并不是说所有抗税行为都构成本罪。《税收征收管理法》第 67 条规定，“以暴力、威胁方法拒不缴纳税款的，是抗税，除由税务机关追缴其拒缴的税款、滞纳金外，依法追究刑事责任。情节轻微，未构成犯罪的，由税务机关追缴其拒缴的税款、滞纳金，并处拒缴税款一倍以上五倍以下的罚款。”这就是说，抗税情节轻微的，如抗税数额较小，行为程度较轻的，是一般行政违法行为，不构成犯罪。

2. 暴力抗税致人重伤或者死亡的定性。1992 年全国人大常委会《关于惩治偷税、抗税的补充规定》第 6 条第 2 款规定，以暴力方法抗税，致人重伤或者死亡的，按伤害罪、杀人罪从重处罚。现行刑法对此未作明确规定。刑法理论上，对于以暴力方法抗税致人重伤或者死亡案件的定性，有不同的观点：一种观点认为，此种情况属牵连犯，按照牵连犯的处罚原则，应从一重罪从重处断，即仍应按伤害罪、杀人罪定罪，从重处罚。[3] 第二种观点认为，这种情况属于想象竞合犯，应根据竞合个罪的轻重程度不同进行具体分析，择一重罪处断；[4] 还有观点认为，此种情况属于转化犯，暴力抗税故意致人重伤或者致人死亡的，应按故意重伤罪或者故意杀人罪论处；暴力抗税过失致人重伤或者致人死亡的，应按抗税罪和过失致人重伤罪或者过失致人死亡罪实行数罪并罚。[5] 本教科书认为，从抗税罪的法定刑规定看，本身不可能包括故意致人重伤或者致人死亡的情况，用故意致人重伤或者致人死亡的手段抗税，应属于牵连犯的情况，可按“从一重罪处断”的原则处理；对在抗税过程中因过失致人重伤或者过失致人死亡的，属于想象竞合犯的情况，应择一重罪论处。

（三）抗税罪的刑事责任

根据《刑法》第 202 条的规定，犯抗税罪，处 3 年以下有期徒刑或者拘役，并处拒缴税款 1 倍以上 5 倍以下的罚款；情节严重的，处 7 年以下有期徒刑，并处拒缴税款 1 倍以上 5 倍以下的罚款。

三、骗取出口退税罪

（一）骗取出口退税罪的概念和特征

根据《刑法》第 204 条的规定，骗取出口退税罪，是指以假报出口或者其他欺骗手段，骗取国家出口退税款，数额较大的行为。本罪的主要特征是：

1. 本罪侵害的客体是国家出口退税制度和国家财产所有权。所谓“出口退税”，是指根据国家规定，企业出口的货物，在向海关办理出口手续后，凭出口报关单等有关凭证，向税务机关办理退回已经征收税款的一部或者全部的制度。出口退税，使我国出口产品以不含税的价格进入国际市场，有利于提高我国出口产品在国际市场的竞争力。改革开放以来，我国已经形成了有关出口退税的一系列管理制度，骗取出口退税，正是对这种管理制度的侵害。同时，骗取出口退税的行为，直接以骗取国家财产为目的，侵害了国家财产所有权。

2. 本罪的客观方面，表现为以假报出口或者其他欺骗手段，骗取国家出口退税款，数额较大的行为。本罪的行为方式是多种多样的，通常的手段是：行为人以欺骗手段先假报含税产品出口，采取伪造、涂改、贿赂等手段制作虚假退税的申报凭证（开出产品的假发票、虚报退税计税数额、假完税证明、假外贸合同、虚假报关单、假结汇单等），然后到税务机关申请退税。根据《刑法》第 204 条的规定，只有骗取出口退税数额较大的，才构成犯罪。根据前述《追诉标准》第 52 条，“数额较大”的起点是 1 万元。

3. 本罪的主体，是一般主体，自然人和单位都可以构成。本罪的主体是否以纳税人为限，理论上有不同的观点，有观点认为，本罪的主体应是特殊主体，是未缴纳税款的纳税人。^[1]也有观点认为，作为单位构成本罪的，应是具有出口经营权的单位，如果以虚假的手段假冒具有出口经营权的单位骗取国家的税款，应以诈骗罪论处。^[2]本教科书认为，刑法对本罪的主体没有限制，假冒出口经营权的资格，只是行为人欺骗行为的一个环节，本罪的主体应为一般主体。

4. 本罪的主观方面是故意，行为人具有非法占有国家财产的目的。如果由于出口企业或者退税管理机关的过失导致多退税款的，则不能构成本罪。

（二）骗取出口退税罪的认定

1. 骗取出口退税案件罪与非罪的界限。根据刑法的规定，骗取出口退税，只有“数额较大”才能构成，如果没有达到“数额较大”的标准，则应根据《税收征管法》第66条规定由税务机关追缴其骗取的退税款，并处骗取税款1倍以上5倍以下的罚款；对骗取国家出口退税款的，税务机关可以在规定期间内停止为其办理出口退税。

2. 本罪与偷税罪的界限。两者的区别主要表现在：（1）两罪侵犯的客体不同。本罪侵犯的客体是复杂客体，即国家出口退税的管理制度和国家财产所有权；偷税罪侵犯的是税收征收管理制度。（2）行为方式不同。本罪是用假报出口等欺骗手段向税务机关骗取退税款；偷税罪是以收入不入帐、虚列开支等欺骗手段不向税务机关缴纳应缴税款。（3）主观目的不同。本罪行为人主观上具有非法占有国家财产的目的，而偷税罪行为人主观上具有偷逃税款的目的。

应当注意的是，《刑法》第204条第2款规定，纳税人缴纳税款后，采取假报出口或其他欺骗手段，骗取所缴纳的税款的，依照偷税罪定罪处罚；骗取税款超过所缴纳的税款部分，依照骗取出口退税款的规定处罚。也就是说，两罪在一定的情况下可以转化，关键看纳税人是否已缴纳了税款。本罪本质上是诈骗犯罪，如果行为人根本没有纳税，凭空骗取出口退税款的，构成本罪；如行为人已缴纳税款，不符合退税条件，用出口退税的形式骗回所纳税款的，本质上是偷税的一种表现形式，达到数额标准的，应以偷税罪论处。如果行为人采取出口退税的形式，骗取的税款超过所缴纳的税款，对骗回的已缴纳的部分，按偷税罪论处，而对超过已缴纳税款的部分，依照骗取出口退税款的规定处罚。不过，行为人实施一次骗取出口退税的行为，骗取税款超过所缴纳税款，其骗取所纳税款构成偷税罪，超过所纳税款的部分构成骗取出口退税罪，是择一重罪处罚还是数罪并罚呢？对此，刑法学界有不同观点。一种观点认为，此种情况应按照刑法的规定数罪并罚。^[3]但也有观点认为，这是一行为同时触犯数个罪名是想象的竞合犯，应当择一重罪处断。如果实行并罚显然是违背罪数理论的。^[4]本教科书认为，从罪数理论看，后一种观点是正确的，但从法条规定看，可将其视为想象竞合犯实施数罪并罚的特例。

（三）骗取出口退税罪的刑事责任

根据《刑法》第204条的规定，犯本罪，数额较大的，处5年以下有期徒刑或者拘役，并处骗取税款1倍以上5倍以下罚金；数额巨大或者有其他严重情节的，处5年以

上 10 年以下有期徒刑，并处骗取税款 1 倍以上 5 倍以下罚金；数额特别巨大或者有其他特别严重情节的，处 10 年以上有期徒刑或者无期徒刑，并处骗取税款 1 倍以上 5 倍以下罚金或者没收财产。应当注意的是，纳税人在缴纳税款后用骗取出口退税的方法骗取所缴纳税款的，依照偷税罪论处，如骗取税款超过所缴纳的税款部分，依照骗取出口退税罪论处。单位犯本罪，对单位处罚金，对直接负责的主管人员和其他直接责任人员，依照自然人犯本罪的法定刑处罚。

四、虚开增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪

（一）虚开增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪的概念和特征

根据《刑法》第 205 条的规定，虚开增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪，是指实施为他人虚开、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、用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票的行为。本罪的主要特征是：

1. 本罪侵害的客体是复杂客体，即国家的税收征管制度和国家的发票管理制度。犯罪对象是增值税专用发票和可用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票。所谓增值税，是指以商品生产和流通中各环节的新增价值或者商品的附加值为征收对象的流转税。所谓发票，是指在购销商品、提供或者接受服务以及从事其他经营活动中，开具、收取的收付款凭证，发票既是商品交易中的一种重要的商事凭证，又是财务开支、会计核算的法定凭证和税收计征稽核的重要证据。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，兼记货物或者劳务所负担的增值税税额而设定的一种专用发票。增值税专用发票具有可以抵扣税款的作用。所谓其他可用于骗取出口退税、抵扣税款发票，是指除增值税专用发票以外的可以用于出口退税或抵扣税款的发票，如运输发票等。

2. 本罪的客观方面表现为实施了虚开增值税专用发票或者其他可用于骗取出口退税、抵扣税款发票的行为。根据最高人民法院 1996 年《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》，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；（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；（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。

因此，从虚开的对象看，主要有以下几种：（1）“为他人虚开”。是指合法拥有增值税专用发票等发票的单位或者个人，在他人没有货物销售、提供应税劳务或者他人虽然有货物销售，但不应由行为人出具发票的情况下，为他人开具发票的行为；（2）“为自己虚开”。合法拥有增值税专用发票等发票的单位或者个人，没有货物购销或者没有提供应税劳务的情况下，自己虚开发票，或者虽然有货物购销或者提供应税劳务但自己开具数量或者金额不实的发票；（3）“让他人为自己虚开”。是指没有货物购销或者没有提供劳务的单位或者个人，让他人为自己开具内容不真实的发票；（4）“介绍他人虚开”。是指在发票的拥有者和需要虚开的请求人之间斡旋、沟通的行为。

3. 本罪的主体是一般主体，自然人和单位都能成为本罪的主体。一般而言，本罪的主体是发票的合法持有人，但事实上，行为人用非法的手段获取发票或者伪造发票进行虚开的，同样可以构成本罪。

4. 本罪的主观方面是故意，行为人主观上一般具有获取非法利益的目的，但目的不是本罪的构成要件。

（二）虚开增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款发票的认定

1. 虚开增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款发票案罪与非罪的界限。从《刑法》第 205 条的规定看，本罪属于行为犯，本身并没有数额的要求，只要实施了相应的虚开行为，就能构成犯罪。但如果虚开的数额很小，行为人又是初犯，则可视为“情节显著轻微，危害不大”的情况处理，不构成犯罪。因此，前述《追诉标准》第 53 条确定的立案标准是：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，虚开的税款数额在一万元以上或者致使国家税款被骗数额在五千元以上。如果达不到上述标准，则应作为一般的违法行为处理。

2. 本罪罪数问题。行为人虚开增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款发票的目的，常常是为了偷税或骗取出口退税，这一目的行为同时触犯了偷税罪或者骗取出口退税罪的罪名，这是手段行为与目的行为的牵连，应按牵连犯的一般处理原则，择一重罪论处。由于本罪的法定刑明显重于可能牵连的其他罪，因此，一般应以本罪论处。

（三）虚开增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪的刑事责任

根据《刑法》第 205 条的规定，犯本罪，处 3 年以下有期徒刑或者拘役，并处 2 万元以上 20 万元以下的罚金；虚开的数额较大或者有其他严重情节的，处 3 年以上 10 年以下有期徒刑，并处 5 万元以上 50 万元以下的罚金；虚开的税款数额巨大或者有其他特别严重情节的，处 10 年以上有期徒刑或者无期徒刑，并处 5 万元以上 50 万元以下罚金或者没收财产。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。单位犯本罪，对单位处罚金，对直接负责的主管人员和其他直接责任人员，处 3 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 3 年以上 10 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 10 年以上有期徒刑或者无期徒刑。

五、逃避追缴欠税罪

逃避追缴欠税罪，是指纳税人欠缴应纳税款，数额较大，采取转移或者隐匿资产的手段，致使税务机关无法追缴欠缴应纳税款的行为。本罪客观方面首先存在着行为人欠缴应纳税款的事实，即纳税人超过纳税期限未缴或少缴应纳税款。其次，行为人实施了转移或隐匿资产的行为；再则，行为人转移和隐匿资产后致使税务机关无法追缴税款。本罪的主体是纳税义务人。主观方面是故意，行为人有能力纳税而故意逃避追缴欠税。

处理本罪，应注意本罪与偷税罪区别。两罪的区别主要有两点：一是犯罪故意不同。本罪的行为人在承认应纳税款的前提下，主观上是能拖则拖、能赖则赖；而偷税罪，行为人则采取欺骗手段，隐瞒其应纳税款的事实；二是手段不一样。本罪是行为人采取转移或隐匿财产的手段，造成一种自己无力缴纳税款的假象；而后者则表现为行为人采取各种欺骗手段，造成自己已履行纳税义务或不应履行纳税义务的假象。

根据《刑法》第 203 条的规定，犯本罪的，数额在 1 万元以上不满 10 万元的，处 3 年以下有期徒刑或者拘役，并处或单处欠缴税款 1 倍以上 5 倍以下罚金；数额在 10 万元以上的，处 3 年以上 7 年以下有期徒刑，并处欠缴税款 1 倍以上 5 倍以下的罚金。

六、伪造、出售伪造的增值税专用发票罪

伪造、出售伪造的增值税专用发票罪，是指伪造增值税专用发票或者出售伪造的增值税专用发票的行为。所谓“伪造”，是指依照增值税发票的基本栏目、式样，采取印制、复印等方法制作假的增值税发票的行为。本罪虽然是行为犯，但如果数额、数量很小，可作为“情节显著轻微”的情况，不作为犯罪处理。前述《追诉标准》第 54 条确

定的追诉标准是：伪造或者出售伪造的增值税专用发票 25 份以上或者票面额累计在 10 万元以上。

根据《刑法》第 206 条的规定，犯本罪，处 3 年以下有期徒刑、拘役或者管制，并处 2 万元以上 20 万元以下罚金；数量较大或者有其他严重情节的，处 3 年以上 10 年以下有期徒刑，并处 5 万元以上 50 万元以下罚金；数量巨大或者有其他特别严重情节的，处 10 年以上有期徒刑或者无期徒刑，并处 5 万元以上 50 万元以下罚金或者没收财产；数量特别巨大，情节特别严重，严重破坏经济秩序的，处无期徒刑或者死刑，并处没收财产。单位犯本罪，对单位处罚金，对直接负责的主管人员和其他直接责任人员，处 3 年以下有期徒刑、拘役或者管制；数量较大或者有其他严重情节的，处 3 年以上 10 年以下有期徒刑；数量巨大或者有其他特别严重情节的，处 10 年以上有期徒刑或者无期徒刑。

七、非法出售增值税专用发票罪

非法出售增值税专用发票罪，是指非法出售增值税专用发票的行为。前述《追诉标准》第 55 条确定本罪的追诉标准是：非法出售增值税专用发票 25 份以上或者票面额累计在十万元以上。根据《刑法》第 207 条的规定，犯本罪，处 3 年以下有期徒刑、拘役或者管制，并处 2 万元以上 20 万元以下罚金；数量较大的，处 3 年以上 10 年以下有期徒刑，并处 5 万元以上 50 万元以下罚金；数量巨大的，处 10 年以上有期徒刑或者无期徒刑，并处 5 万元以上 50 万元以下罚金或者没收财产。单位犯本罪，对单位处罚金，对直接负责的主管人员和其他直接责任人员，按自然人犯本罪的规定处罚。

八、非法购买增值税专用发票、购买伪造的增值税专用发票罪

非法购买增值税专用发票、购买伪造的增值税专用发票罪，是指非法购买增值税专用发票或者明知是伪造的增值税专用发票而购买的行为。非法购买行为，既可以从非法取得增值税专用发票的人手中购买，也可以从出售增值税专用发票的税务机关非法购买。前述《追诉标准》第 56 条确定本罪的追诉标准是：非法购买增值税专用发票或者购买伪造的增值税专用发票 25 份以上或者票面额累计在 10 万元以上。根据《刑法》第 208 条的规定，犯本罪，处 5 年以下有期徒刑或者拘役，并处或单处 2 万元以上 20 万元以下罚金。单位犯本罪，对单位处罚金，对直接负责的主管人员和其他直接责任人员，按自然人犯本罪的法定刑处罚。如果行为人购买上述发票后又进行虚开、出售或其他犯罪活动的，应按“从一重罪处断”的原则处理。

九、非法制造、购买非法制造的用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪

非法制造、购买非法制造的用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪，是指伪造、擅自制造或者出售伪造、擅自制造的可以用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票的行为。前述《追诉标准》第 57 条确定本罪的追诉标准是：擅自制造或者出售伪造、擅自制造的可以用于骗取出口退税、抵扣税款的非增值税专用发票 50 份以上。根据《刑法》第 209 条第 1 款的规定，犯本罪，处 3 年以下有期徒刑、拘役或者管制，并处 2 万元以上 20 万元以下罚金；数量巨大的，处 3 年以上 7 年以下有期徒刑，并处 5 万元以上 50 万元以下罚金；数量特别巨大的，处 7 年以上有期徒刑，并处 5 万元以上 50 万以下罚金或者没收财产。对单位处罚金，对直接负责的主管人员和其他直接责任人员，按自然人犯本罪的法定刑处罚。

十、非法制造、出售非法制造的发票罪

非法制造、出售非法制造的发票罪，是指伪造、擅自制造或者出售伪造、擅自制造的非用于骗取出口退税或抵扣税款的其他发票的行为。前述《追诉标准》第 58 条确定的立案标准是：伪造、擅自制造或者出售伪造、擅自制造的不具有骗取出口退税、抵扣税款功能的普通发票 50 份以上。根据《刑法》第 209 条第 2 款的规定，犯本罪，处 2 年以下有期徒刑、拘役或者管制，并处或单处 1 万元以上 5 万元以下罚金；情节严重的，处 2 年以上 7 年以下有期徒刑，并处 5 万元以上 50 万元以下罚金。单位犯本罪，对单位处罚金，对直接负责的主管人员和其他直接责任人员，按照自然人犯本罪的法定刑处罚。

十一、非法出售用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪

根据《刑法》第 209 条第 3 款的规定，非法出售用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪，是指非法出售可以用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票的行为。前述《追诉标准》确定本罪的立案标准为：非法出售可以用于骗取出口退税、抵扣税款的发票 50 份以上。犯本罪，按非法制造、购买非法制造的用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪的法定刑处罚。

十二、非法出售发票罪

非法出售发票罪，是指非法出售各种不能用于骗取出口退税、抵扣税款的发票的行为。前述《追诉标准》第 60 条确定本罪的追诉标准为：非法出售普通发票 50 份以上。根据《刑法》第 209 条第 4 款的规定，犯本罪，按照非法制造、出售非法制造的发票罪的法定刑处罚。

六、伪造、出售伪造的增值税专用发票罪

伪造、出售伪造的增值税专用发票罪，是指伪造增值税专用发票或者出售伪造的增值税专用发票的行为。所谓“伪造”，是指依照增值税发票的基本栏目、式样，采取印制、复印等方法制作假的增值税发票的行为。本罪虽然是行为犯，但如果数额、数量很小，可作为“情节显著轻微”的情况，不作为犯罪处理。前述《追诉标准》第 54 条确定的追诉标准是：伪造或者出售伪造的增值税专用发票 25 份以上或者票面额累计在 10 万元以上。

根据《刑法》第 206 条的规定，犯本罪，处 3 年以下有期徒刑、拘役或者管制，并处 2 万元以上 20 万元以下罚金；数量较大或者有其他严重情节的，处 3 年以上 10 年以下有期徒刑，并处 5 万元以上 50 万元以下罚金；数量巨大或者有其他特别严重情节的，处 10 年以上有期徒刑或者无期徒刑，并处 5 万元以上 50 万元以下罚金或者没收财产；数量特别巨大，情节特别严重，严重破坏经济秩序的，处无期徒刑或者死刑，并处没收财产。单位犯本罪，对单位处罚金，对直接负责的主管人员和其他直接责任人员，处 3 年以下有期徒刑、拘役或者管制；数量较大或者有其他严重情节的，处 3 年以上 10 年有期徒刑；数量巨大或者有其他特别严重情节的，处 10 年以上有期徒刑或者无期徒刑。

七、非法出售增值税专用发票罪

非法出售增值税专用发票罪，是指非法出售增值税专用发票的行为。前述《追诉标准》第 55 条确定本罪的追诉标准是：非法出售增值税专用发票 25 份以上或者票面额累计在十万元以上。根据《刑法》第 207 条的规定，犯本罪，处 3 年以下有期徒刑、拘役或者管制，并处 2 万元以上 20 万元以下罚金；数量较大的，处 3 年以上 10 年以下有期徒刑，并处 5 万元以上 50 万元以下罚金；数量巨大的，处 10 年以上有期徒刑或者无期徒刑，并处 5 万元以上 50 万元以下罚金或者没收财产。单位犯本罪，对单位处罚金，对直接负责的主管人员和其他直接责任人员，按自然人犯本罪的规定处罚。

八、非法购买增值税专用发票、购买伪造的增值税专用发票罪

非法购买增值税专用发票、购买伪造的增值税专用发票罪，是指非法购买增值税专用发票或者明知是伪造的增值税专用发票而购买的行为。非法购买行为，既可以从非法取得增值税专用发票的人手中购买，也可以从出售增值税专用发票的税务机关非法购买。前述《追诉标准》第 56 条确定本罪的追诉标准是：非法购买增值税专用发票或者购买伪造的增值税专用发票 25 份以上或者票面额累计在 10 万元以上。根据《刑法》第 208 条的规定，犯本罪，处 5 年以下有期徒刑或者拘役，并处或单处 2 万元以上 20 万元以下罚金。单位犯本罪，对单位处罚金，对直接负责的主管人员和其他直接责任人员，按自然人犯本罪的法定刑处罚。如果行为人购买上述发票后又进行虚开、出售或其他犯罪活动的，应按“从一重罪处断”的原则处理。

九、非法制造、购买非法制造的用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪

非法制造、购买非法制造的用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪，是指伪造、擅自制造或者出售伪造、擅自制造的可以用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票的行为。前述《追诉标准》第 57 条确定本罪的追诉标准是：擅自制造或者出售伪造、擅自制造的可以用于骗取出口退税、抵扣税款的非增值税专用发票 50 份以上。根据《刑法》第 209 条第 1 款的规定，犯本罪，处 3 年以下有期徒刑、拘役或者管制，并处 2 万元以上 20 万元以下罚金；数量巨大的，处 3 年以上 7 年以下有期徒刑，并处 5 万元以上 50 万元以下罚金；数量特别巨大的，处 7 年以上有期徒刑，并处 5 万元以上 50 万以下罚金或者没收财产。对单位处罚金，对直接负责的主管人员和其他直接责任人员，按自然人犯本罪的法定刑处罚。

十、非法制造、出售非法制造的发票罪

非法制造、出售非法制造的发票罪，是指伪造、擅自制造或者出售伪造、擅自制造的非用于骗取出口退税或抵扣税款的其他发票的行为。前述《追诉标准》第 58 条确定的立案标准是：伪造、擅自制造或者出售伪造、擅自制造的不具有骗取出口退税、抵扣税款功能的普通发票 50 份以上。根据《刑法》第 209 条第 2 款的规定，犯本罪，处 2 年以下有期徒刑、拘役或者管制，并处或单处 1 万元以上 5 万元以下罚金；情节严重的，处 2 年以上 7 年以下有期徒刑，并处 5 万元以上 50 万元以下罚金。单位犯本罪，对单位处罚金，对直接负责的主管人员和其他直接责任人员，按照自然人犯本罪的法定刑处罚。

十一、非法出售用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪

根据《刑法》第 209 条第 3 款的规定，非法出售用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪，是指非法出售可以用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票的行为。前述《追诉标准》确定本罪的立案标准为：非法出售可以用于骗取出口退税、抵扣税款的发票 50 份以上。犯本罪，按非法制造、购买非法制造的用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪的法定刑处罚。

十二、非法出售发票罪

非法出售发票罪，是指非法出售各种不能用于骗取出口退税、抵扣税款的发票的行为。前述《追诉标准》第 60 条确定本罪的追诉标准为：非法出售普通发票 50 份以上。根据《刑法》第 209 条第 4 款的规定，犯本罪，按照非法制造、出售非法制造的发票罪的法定刑处罚。