

骗税与逃税的界分：以典型案例解决司法争议

陈兴良

危害税收征管罪是我国刑法分则第三章第六节设立的一类犯罪，它是破坏社会主义市场经济秩序罪的重要组成部分。本节之罪实际上包含了三种类型：第一是逃税罪，这是典型的税收犯罪。第二是骗税罪，骗税罪可以说是税收犯罪的财产犯。第三是税收犯罪的秩序犯。2024年3月20日施行的《最高人民法院、最高人民检察院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》（以下简称《解释》）对税收犯罪中的司法认定问题作了具体规定，在很大程度上解决了税收犯罪认定中的疑难问题。但由于《解释》以条文化的方式呈现，因而在理解《解释》的时候在理论与实务中仍然存在较大争议。为此，最高人民法院于2025年11月24日发布了一批依法惩治危害税收征管犯罪典型案例，这些案例涉及税收犯罪各种类型，对于司法机关办理税收犯罪案件具有重要指导作用。

在税收犯罪中，争议较大的问题之一是骗税与逃税的区分。这个问题长期以来困扰着司法机关。《解释》第一条第三项规定将“虚列支出、虚抵进项税额或者虚报专项附加扣除的”规定为逃税罪的“欺骗、隐瞒手段”。其中，“虚抵进项税额”如何理解就是一个较为突出的问题。对此，我国司法实务中存在两种不同观点：第一种观点认为，虚抵进项税额为手段的逃税是指纳税人在应纳税义务范围内，采取虚开抵扣的方法不缴或者少缴税款。第二种观点则认为，虚抵进项税额为手段的逃税是指利用虚开增值税专用发票以外的方法虚抵进项税额，不缴或者少缴税款。显然，上述两种观点存在分歧，核心问题在

于：虚开增值税专用发票能否成为逃税罪的手段？对于这个问题，如果把虚开增值税专用发票理解为行为犯，只要实施了虚开行为，即可构成虚开增值税专用发票罪；那么，行为人采取“虚抵进项税额”手段逃税的，不能包括虚开增值税专用发票并抵扣税款的情形。反之，如果把虚开增值税专用发票为目的的犯，则只有以骗取国家税款为目的的虚开增值税专用发票的行为才能构成虚开增值税专用发票罪。因此，不以骗取国家税款为目的，而是为以不缴或者少缴税款为目的的“虚抵进项税额”行为，只能构成逃税罪。关于这个问题，长期以来在司法实务中存在争议，虽然大多数情形下对虚开增值税专用发票发票罪以虚开为充足的构成要件，但对此以逃税罪论处的案例也并不鲜见。例如芦才兴虚开并用于抵扣税款发票案，被告人芦才兴虚开可以用于抵扣税款的发票，不是为了抵扣税款，而是出于逃税目的，不构成虚开用于抵扣税款的发票罪，而是以逃税罪论处。及至《解释》第十条第二款规定：“为虚增业绩、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，不以本罪论处，构成其他犯罪的，依法以其他犯罪追究刑事责任。”这一规定明确了虚开增值税专用发票罪属于目的犯的属性，如果行为人不以骗抵税款为目的，也没有因抵扣造成税款损失的，不应认定为虚开增值税专用发票罪。《解释》指出的“构成其他犯罪的，依法以其他犯罪追究刑事责任”，就包括虚开增值税专用发票，不以骗抵税款为目的，而是以逃税为目的的，应以逃税罪论处的情形。由此可见，按照体系

解释的方法理解《解释》第一条第三项中的“虚抵进项税额”，应当包含以逃税为目的，采用虚开增值税专用发票方法，通过虚抵进项税额不缴或者少缴税款的情形。此外，《最高人民法院关于充分发挥检察职能服务保障“六稳”“六保”的意见》第6条在论及依法慎重处理企业涉税案件时指出：“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，依法作出不起诉决定的，移送税务机关给予行政处罚。”在此，最高人民法院的意见明确了虚开增值税专用发票罪应当具有骗取国家税款的目的。由此可见，基于历史解释的方法，应当坚持将具有逃税目的的虚抵进项税额行为认定为逃税罪而非虚开增值税专用发票罪。

在“虚抵进项税额”的情形中，行为入实施了虚开增值税专用发票的行为，并进行了抵扣，但其所抵扣的税款处于应纳税义务范围内，则此种行为的性质属于逃税而非骗税。逃税罪是税收犯罪中最常见的罪名，世界各国只要存在税收制度，无不设立了逃税罪的罪名。我国刑法第二百零一条对逃税罪的行为特征作了具体描述，即采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报或者不申报，逃避缴纳税款。笔者认为，对于逃税罪的行为特征不能从形式上理解，而是应当从性质上考察。正如刑法关于逃税罪的罪状所规定的那样，逃税行为的本质特征在于逃避缴纳税款，而采取何种方式实现逃避缴纳税款对于本罪的成

立并无根本影响。因此，逃税罪是义务犯。也就是说，逃税罪的本质特征是拒不履行纳税义务。刑法将违背纳税义务的行为规定为犯罪，在这个意义上可以说，逃税罪所侵犯的法益是国家税收权。国家税收权，亦称为国家税收权或者征税权，是指国家依据宪法和法律，对公民征收税款的权力。国家和公民之间存在税收法律关系，其中，国家是征税主体，而公民则具有依照法律纳税的义务。公民不履行纳税义务的行为侵犯了国家的税收权，因而刑法将之规定为犯罪。

不同于逃税罪，我国刑法中的骗税罪是指以虚开增值税专用发票或者其他可以用于抵扣税款的发票的方法，骗取国家税款的行为。我国刑法除了第二百零五条规定的虚开增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪以外，还包括第二百零四条规定的骗取出口退税罪。骗税罪是我国刑法基于税收征管制度而设立的独特罪名，其中虚开增值税专用发票主要是为保障增值税制度的顺畅实施，而骗取出口退税罪则是为保障出口退税制度的正确贯彻。骗税罪是诈骗罪的特殊罪名，其本身具有税收犯罪和财产犯罪的双重属性。刑法第二百零五条对虚开增值税专用发票罪的罪状中虽然没有将本罪的性质描述为骗税，但从本罪设立之初，其骗税的性质就被立法机构所明确。例如1995年10月30日全国人大常委会颁布的《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》）指出：“为了惩治虚开、伪造和非法出售增值税专用发票和其他发票进行偷税、骗税等犯罪活动，保障国家税收，特作如下决定……”在此，《决

定》将偷税（现改为逃税）与骗税相提并论，由此明确了虚开增值税专用发票的性质。为了严厉惩治骗税行为，《决定》采用预备行为正犯化的立法方式，将虚开增值税专用发票行为规定为基本的构成要件行为，并将“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”的情形设置为加重情形。如果说逃税的特征是应当缴纳的税款拒不缴纳，那么骗税的特征则是采取虚开增值税专用发票或者其他欺骗手段，将国家税款占为己有。虽然从结果来看，逃税与骗税所造成的国家税款损失是相同的，但两种行为的性质不同。应当指出，刑法中的定罪是根据行为性质而非结果。例如故意杀人罪和过失致人死亡罪虽然结果都是造成他人死亡，但杀人行为和过失致人死亡行为在性质上完全不同，因而应当分别定罪。在采用虚开增值税专用发票的方法，虚抵进项税额的情况下，行为入不仅实施了虚开增值税专用发票的行为，而且进行了抵扣，但只要抵扣数额处于应纳税义务范围内，则其行为仍然属于逃税而非骗税。

应当指出，刑法对于骗税与逃税的区分虽然没有明文规定，但在相关规定中立法机关的立场仍然清晰可见。例如刑法第二百零四条第一款规定的是骗取出口退税罪，这是典型的骗税罪。与此同时，第二款规定：“纳税人缴纳税款后，采取前款规定的欺骗方法，骗取所缴纳的税款的，依照本法第二百零一条的规定定罪处罚；骗取税款超过所缴纳的税款部分，依照前款的规定处罚。”根据这

一规定，骗税与逃税的区分并不在于是否采用了欺骗行为，而在于是否逃避缴纳税款。骗取出口退税罪属于骗税，其行为特征在于并未缴纳税款的情况下，以假报出口或者其他欺骗手段，骗取国家税款。但如果在税款已经缴纳的情况下，行为人采取假报出口的方法骗取所缴纳的税款的，仍然应当认定为逃税罪。对于“虚抵进项税额”是构成骗税还是逃税，也应当比照上述逻辑进行推理：如果“虚抵进项税额”在应纳税款范围内的，属于逃税，即应缴纳纳税的税款通过虚抵进项税额而逃避缴纳。但如果超过应纳税款范围，则应当认定为骗税，应当以虚开增值税专用发票罪论处。

本次颁布的典型案例1：郭某、刘某逃税案，被告人从某公司取得增值税专用发票共计880份用于抵扣税款，虚抵进项税额达5025万余元，可谓数额特别巨大。一审判决将本案认定为虚开增值税专用发票罪，二审判决改判为逃税罪。二审裁判理由指出：“虚开增值税专用发票与逃税罪的界分，关键在于行为入主观上是否以骗取国家税款的故意，还是基于逃避纳税义务的故意。负有纳税义务的行为人在应纳税义务范围内，通过虚增进项进行抵扣以少缴纳税款构成犯罪的，即便采取了虚开抵扣的手段，主观上还是为不缴、少缴税款，根据主客观相统一原则，应以逃税罪论处。”笔者认为，这一裁判理由是完全正确的，为我国司法实务中界分逃税罪与骗税罪提供了规范指引，具有重要意义。

（作者单位：北京大学法学院）

宽严相济惩治税收犯罪 服务保障高质量发展

施正文 姜漠辰

《最高人民法院、最高人民检察院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》(以下简称《解释》)施行以来，人民法院充分发挥审判职能，坚持治罪与治理并重，税收刑事审判工作创新发展。2025年11月24日，最高人民法院发布一批依法惩治危害税收征管犯罪典型案例，在以阐释法中具象化《解释》的法理精神、对当前税收犯罪及其刑事治理中出现的新情况、新问题提供司法样本，彰显裁判立场，有助于进一步全面贯彻落实宽严相济的刑事政策，实现依法、精准、有力惩治涉税犯罪与服务保障高质量发展的有机统一。

一、准确界分“逃税”与“骗税”型虚开，实质限缩虚开增值税专用发票罪的适用范围

《解释》的最大创新和进步，在于着眼当前税收犯罪治理需要，为“逃税”与“骗税”型虚开的刑事处理确立了宽严有别、罚当其罪的分流机制。将虚开增值税专用发票罪限缩为“骗税型虚开”，即没有应纳税义务或者超出应

纳税义务范围而骗取国家税款的为，着重打击空壳公司虚开行为、实体企业以“税点”方式骗取税款行为以及骗取留抵税额退税行为等严重涉税犯罪。将“虚抵进项税额”作为逃税罪的法定情形之一，从而把实践中大量存在的以逃避纳税义务为目的的虚开行为纳入逃税罪予以制裁，有助于降低实体企业过高的税收刑事风险。区分骗税型虚开与逃税型虚开，不仅符合税法的基本原理，增强对各个税种中逃税行为规制的统一性和公平性，也彰显了宽严相济的刑事政策，对于提振市场主体信心，服务保障高质量发展的有机统一。

在判定是否具有骗税目的要件时，关键是要准确把握“应纳税义务范围”，即增值税的应纳税额，它由当期销项税额减去进项税额得出。如果在真实的销项税额范围内而虚抵进项税额，一般构成逃税型虚开。例如，在“案例1：郭某、刘某逃税案”中，二人虽没有真实交易而取得虚开的增值税专用发票，但所经营企业申报的增值税进项税额未超过销项税额，其虚抵行为的目的是通过扩大进项抵扣数额以减少应纳税

务负担。二审法院指出其犯罪目的和结果为“造成国家应征税款损失”而非“骗取国家已收税款”，应以逃税罪论处。如果没有应纳税义务或者超出应纳税义务范围而虚开增值税专用发票，一般构成骗税型虚开。在“案例6：陈某某虚开增值税专用发票案”中，陈某某在没有真实交易的情况下，既虚开进项发票又虚开销项发票，且两者虚抵的实质效果是在没有应纳税义务或超出应纳税义务范围的情况下，通过收取“票点”的形式骗取了国家税款，应以虚开增值税专用发票罪论处。

二、回应新经济新业态税收犯罪治理需求，强化打击新型和多发税收犯罪

当前新经济新业态层出不穷，也是新型税收犯罪的多发领域。在“案例5：沈某某非法出售增值税专用发票案”中，沈某某利用网络货运平台的政策红利，伪造货物运输交易信息虚开增值税专用发票，实质上已异化为“卖票”平台，法院在精准把握犯罪实质的

基础上改判非法出售增值税专用发票罪，为网络货运等新业态的规范发展划定了“司法红线”。签订“阴阳合同”被一些人认为是经济生活中的“灵活操作”，但如果以此逃避纳税义务则必须予以制裁，“案例2：新疆某房地产开发有限公司、毛某某逃税案”警示企业必须诚信经营、依法纳税。为了扩大开放，我国不断加大出口退税政策力度，这也成为少数不法分子实施涉税犯罪的重点领域。有的通过“循环进出口”方式虚构出口贸易，有的通过“买单配票”伪装出口交易，有的通过“伪报品名”出口不予退税的货物，其共同特征都是在没有真实出口交易或者不予退税的情况下而骗取国家出口退税款，是主观恶性深、社会危害性大的骗取国库税款犯罪行为。在案例4、案例7、案例8中，人民法院均以骗取出口退税罪予以严厉惩处，精准契合“当严则严”的刑事政策。以上典型案例编织出“覆盖传统行业与平台经济、统筹国内国际双循环”的新型多发税收犯罪打击网络，体现了新形势下司法机关惩治税收犯罪的责任担当。

三、坚持宽严相济、精准治罪的司法立场，推动税收刑事审判工作提质增效

《解释》的法理精神与制度创新在典型案例的裁判中得以生动诠释，其要义在于宽严相济、精准治罪。其中，“严”的锋芒，始终对准主观恶性深、社会危害大的税收犯罪。对于搭建网络货运平台“批量卖票”、组织团伙“链条式骗税”等严重税收犯罪，司法机关不仅严格落实“数额+情节”的双重定罪标准，更通过“高额罚金+没收违法所得”的经济制裁手段，剥夺犯罪嫌疑人的非法收益与再犯能力。“宽”的温度，则聚焦于主观恶性小、社会危害轻的税收犯罪。对于具有自首、认罪认罚情节的，依法予以从轻处罚并适用缓刑，既维护税法刚性，又给予改过机会。这种“严中有宽、宽以济严”的政策理念，既立足保护国家税收利益的基本要求，又避免了因严刑重罚导致企业破产、职工失业等连锁反应，有助于营造民营经济发展的法治环境，保护企业

家经营信心，实现“治罪与治理并重”的刑事司法目标。

本批典型案例的发布，是税收刑事司法服务高质量发展大局的生动实践。税收刑事司法不仅要“惩罚一个”，更要“挽救一批”“规范一片”。对税收犯罪的现代化治理并非简单“从宽”或“从严”，而应基于行为性质、主观恶性、社会危害及事后表现等因素进行精细化裁量，实现惩治犯罪与保障人权的有机统一。典型案例的“活法”价值，有助于具体指导司法裁判、强化惩治效果、引导税法遵从。人民法院在危害税收征管类案件的处理中，应始终坚持主客观相统一、罪责刑相适应的基本原则，重点把握罪名关联与各罪界限，既精准打击多发新型税收犯罪、严厉打击严重税收犯罪，筑牢国家税收利益的“防火墙”；又借由准确界分逃骗税的罪刑分流与“法益修复从轻”等机制设计涵养税源，落实宽严相济、法理相融、罪刑克制等司法理念，实现政治效果、社会效果和法律效果的有机统一。

（作者单位：中国政法大学民商经济法学院）

为了那抹纯真的笑容 “外嫁女”笑了

重庆市北碚区人民法院法官 刘向东

本报记者 陶 琛 本报通讯员 晏可慧 曾雨田

我的办案故事

11月5日的午后，风中夹着丝丝凉意，我指尖轻触照片，目光停在女孩脸上——那笑意干净得透亮，我的嘴角悄悄漾起了弧度，眼底原有的冷意也慢慢散了。这个女孩名叫小艾。思绪悄然飘回2024年初见她的那一刻，彼时的她，身形瘦弱、面色蜡黄，眼睛里满是惊惶与戒备，让人看了满心疼痛。今昔这般鲜明的反差，让此刻小艾脸上的笑容显得格外珍贵，也更动人。小艾的父母赵刚(化名)与张红(化名)在刚成年时相遇相恋，后来一起搭建了小家。可面对生活的琐碎压力和抚育孩子的辛苦，两人最终选择分手，而小艾的抚养权归属成了横在他们之间最棘手的难题。赵刚因车祸负伤居家，没了经济来源；张红刚被诊断出产后抑郁，甚至有自残倾向。两个年轻人都清楚，自己眼下没办法独自抚养小艾，却又都不肯松口，反而陷入了无休止的推诿与拉扯。最让人揪心的是，两岁的小艾好几次陷入无人照管的险境。无奈之下，赵刚向法院提起诉讼，希望法院明确孩子的抚养权归属。而我，正是这起案件的承办人。

仔细翻阅完卷宗后我清晰地意识到，这个案件绝不是简单判决“抚养权归谁”就能画上句号，其背后真正的核心，是要为这个支离破碎的家庭找到一条既能稳得住小艾的权益，又能让她的父母重新扛起责任的路。

那一刻我暗下决心，一定要用足够耐心细致的调解敲开双方心中的坚冰。

我第一时间联系妇联、婚姻家庭纠纷人民调解委员会等相关组织，召集大家共同商议，为这个特殊的家庭定制一套最贴合需求的调解方案。

妇联的唐主任是位经验丰富的老干部，在家庭纠纷调解领域深耕多年，还具备扎实的心理学背景。

听说张红的情况后，她主动提出定期上门拜访。与此同时，赵刚所在的社区也迅速响应，计划帮赵刚寻找合适的就业机会，助他重新找回赚钱养家的信心与责任感，为小艾的生活提供切实保障。

而我选择把突破口放在了小艾的家人身上。我特意组织了一场亲情座谈会，把赵刚、张红，还有他们双方的父母都请了过来。

在座谈会上，我并未急于提出调解方案，而是对双方讲起民法的相关规定，我心里盼着，能用这些实实在在的法律规定，让他们看清自己的责任，别再把孩子当成争执的“筹码”。

在普及完法后，我便开始逐一和赵刚、张红，还有他们双方的父母深聊。

在深入的交谈中，我逐渐了解到：小艾自出生起，大部分时光都是由爷爷奶奶照料。两位老人对孩子的饮食喜好、作息习惯了然于心。

结合这个实际情况，我心里有了清晰的思路。我跟大家提出了“隔辈参与抚养”的方案：先让赵刚的父母继续照料小艾，等张红的情绪慢慢平复、稳定下来，再把孩子的抚养权平稳过渡到张红手上。

大家各司其职又紧密配合，从心理修复到生计帮扶，一步步为这个深陷困境的家庭铺就了一条希望之路。

就这样，赵刚与张红的心结终于解开，就小艾的抚养权归属问题达成了一致。

调解结束后，变化悄然发生：张红积极参与各种育儿讲座和亲子互动活动，精神状态逐渐明朗，和小艾也建立起融洽的亲子关系；赵刚则成了一名外卖骑手，承担起了小艾的生活开支。

那些调解过程中的场景，如电影画面般一帧帧在我脑海里回放。我时常觉得，我们法官更像是复杂现实里的解題家：法律是确定的公理与定理，当事人的境遇是纷繁的已知与未知数。我们将它们代入司法公式，既要逻辑严谨，又要获得认同，最终求解出那一份既合法理又暖人心的“司法最优解”。

（本报记者 刘 洋 本报通讯员 赵梓霖 整理）

基层法庭故事

“村里开会说，我们嫁出去了，虽然户口在，但不算‘集体经济组织成员’，不应该分钱。”晓晓的声音带着疲惫与不解，“我们的身份证、户口本都没变，为什么待遇就不同了？”

时间回到3年前，湖南省岳阳市云溪区长岭街道某村组因项目建设，大量土地被征用。村民陆续获得了一笔可观的补偿款。然而，在发放名单上，晓晓和其他6名同样虽婚嫁但仍将户口留原村的女子却发现，自己的名字旁被标注了“待议”二字，补偿款迟迟未能到账。

这种基于婚嫁状况的“区别对待”，成了纠纷的直接导火索。晓晓等7名“外嫁女”一纸诉状将村民委员会及村民小组诉至湖南省岳阳市云溪区人民法院南山人民法庭。

3年来，双方的反复争执让昔日和睦的乡里乡亲变得剑拔弩张，信任的裂痕越拉越大，成了共同的“心病”。

为避免“一案判了、世代结怨”，法院并未轻易下判，而是启动了深入细致的调解程序。

“这钱怎么分，关系到每家每户的切身利益，也关系到项目的顺利推进和村里的长远和谐。”收到案件后，南山法庭庭长徐景带着法官助理就往村里走。

看到法官前来，村委会主任无奈地说：“一些

村民认为‘嫁出去的女儿泼出去的水’，不愿意将她们纳入集体经济组织成员。另一方面，有些外嫁女听到组上要分征收补偿款后才迁回来，这种行为也不被大家接受。”

“补偿款怎么分，法律有规定，情理也有讲究。咱们今天不吵不闹，一条条说清楚。”法官挨家挨户走访，坐在村民家的板凳上、灶台边，耐心倾听诉求，细致讲解土地管理法、妇女权益保障法。

与此同时，法庭引入“调解智囊团”，联合司法所、街调委共同开展调解工作。调解过程中，各方发挥专业优势，围坐一堂，分别从法律、政策、乡情等多维度进行调解。

法庭负责释法明理，明确告知村组国家法律对妇女权益的平等保护，阐明“村规民约”若与法律抵触则无效。司法所从情理角度切入，向村组表示败诉不仅需全额支付补偿，更可能伤了乡里乡亲的和气。街调委则侧重协调沟通，引导晓晓等7名“外嫁女”换位思考，理解村组在资金分配上的现实顾虑，寻求一个既能维护自身权益又能被集体接受的解决方案。

“法官、司法所长、调解员这么多人一趟趟跑，讲法讲理更讲情，都是一个村里的，我们也不想一直吵。”经过多轮磋商，双方的态度逐渐软化。最终在法院的主持下达成调解协议。

暮色轻抚村庄，炊烟与暮霭逐渐交织成轻柔的纱幔。签署完调解协议的村委会干部和“外嫁女”终于卸下心防，如释重负的笑容重新绽放在每个人的脸上。夕阳的余晖洒在这片土地上，将他们的身影拉得悠长，渐渐融入了这片希望的田野。