



逃税罪初犯免责：价值、困境与出路

熊亚文

(厦门大学 法学院 福建 厦门 361005)

[摘要]逃税罪初犯免责条款所确立的二元化犯罪模式,具有发挥刑法的激励功能、提升刑法的经济效益、体现刑法的谦抑精神等方面的制度绩效。然而,作为一种纯粹利益导向式的立法,其同时存在刑法适用不公、预防效果不佳、纳税人权利保障不足等方面的现实困境。鉴于此,有必要对初犯免责条款予以立法重构,通过设置数额上限和行为要求来限制其适用范围;同时,对逃税罪的刑事处罚措施及方式进行相应的配套修正,以克服处罚范围扩大所带来的重刑化负担与刑罚单一化弊端。在立法修正之前,还可以充分利用刑法解释论的功能来弥补逃税罪处罚范围过窄的立法缺陷,并明确刑事司法机关及时介入重大逃税犯罪案件的合法性根据。

[关键词]逃税罪;初犯免责;行政处罚前置;主动披露政策

[中图分类号]F810.42 [文献标识码]A [文章编号]1004-9339(2019)02-0001-05

备受关注的范冰冰“阴阳合同”偷逃税案件已经尘埃落定,公众在惊叹于税务机关做出的“天价”罚款的同时,也对逃税过亿却只要在规定期限内补缴税款及滞纳金和罚款就依法不予追究刑事责任的处理结果表示哗然。为此,我国刑法逃税罪中的初犯免责条款由此又被推上了舆论的风口浪尖。本文拟借此契机,对逃税罪初犯免责条款展开系统研究,在肯定其制度绩效的同时,正视其存在的实践困境,继而分别从立法论和解释论上提出相应的解决方案,以期对逃税罪立法及其司法适用的完善有所裨益。

一、逃税罪初犯免责条款的制度绩效

在我国刑法中,逃税罪的犯罪模式独具特色。一般而言,罪刑规范均只从正面描述行为成立犯罪的条件,采取的是单一向度的犯罪化模式。然而,我国《刑法》第201条第1款首先规定了逃税罪的罪状和法定刑,第4款紧接着又规定了逃税罪的处罚阻却事由,前者属于逃税行为的犯罪化立法,而后者显然又属于逃税行为的非犯罪化立法。如此一来,在逃税罪的罪刑规范中便同时存在犯罪化和非犯罪化两个向度。对于这种“以犯罪化保障非犯罪化”的犯罪模式,刑法理论称之为“二元化犯罪模式”。^[1]笔者认为,逃税罪初犯免责条款所确立的二元化犯罪模式具有如下三个方面的制度绩效:

其一,能够充分发挥刑法的激励功能。逃税罪初犯免责条款所确立的“先行后刑、以刑促行”的二元化犯罪模式,有助于充分发挥刑法规定逃税罪的激励功能。在逃税案件的查处中,刑事处罚对行政处理和处罚起着直接的保障作用。只要行为人服从税务部门的行政处理和处罚决定,那么便不追究其刑事责任。反之,一旦行为人不履行税务部门的处理和处罚决定,其将面临更为严厉的刑事处罚。这种“行政处理优先的非犯罪化”和“刑事处罚保障的犯罪化”并存的二元化犯罪模式,能够引导和激励逃税人积极补充履行纳税义务。

[收稿日期]2018-10-24

[基金项目]国家社会科学基金重大项目“网络金融犯罪的综合治理研究”(项目编号:17ZDA148)。

[作者简介]熊亚文(1990-),男,安徽宿松人,厦门大学法学院经济犯罪研究中心研究员,法学博士。

其二 能够极大提升刑法的经济效益。逃税罪初犯免责条款所确立的二元化犯罪模式符合刑罚的经济性要求。一方面 逃税行为的犯罪化具有一定的事前一般预防效果 而初犯免责条款则具有事中的特殊预防作用 可以有效促使行为人悬崖勒马 及时改正错误以弥补国家税收损失; 另一方面, “以刑促行”不仅可以最大限度减少成本高昂的刑罚手段之适用 还能进一步提升行政手段的执行效率 从而使逃税罪立法达到“不战而屈人之兵”的治理效果。

其三 最大限度体现刑法的谦抑精神。在逃税罪初犯免责条款所确立的二元化犯罪模式中 非犯罪化是优先模式 即“行政处罚优先 刑事处罚殿后” 这体现了刑法的补充性和宽容性。逃税犯罪的治理不能只靠刑法 税收关系的调整更不能只要达到了犯罪界限就立刻动用刑法规制 而是要首先强化行政法的调整职能 刑法则充当“不得不”的角色。如果仅凭行政手段就可以预防和惩治逃税行为 就没有必要再动用刑罚手段去制裁逃税犯罪 这就是逃税罪初犯免责条款的谦抑之维。

二、逃税罪初犯免责条款的实践困境

从比较法的视角来看 我国逃税罪初犯免责的适用条件可谓异常宽松。由此造成一个极不合理的现象 即与我国税收违法犯罪的严峻情势相比 司法实践有关逃税罪的判例却“少的可怜”。在《刑法修正案(七)》修改逃税罪为其设置初犯免责条款以来 如果考虑到税务部门查处的税收征管违法行为基数 以及尚未被发现的税收违法犯罪数 最终成立逃税罪的逃税行为可以说是极为罕见的。这意味着逃税罪初犯免责条款在实践中的适用范围极为广泛 基本涵盖了绝大部分的逃税行为。然而这种纯粹利益导向式的立法在发挥重要的刑事政策价值的同时 也存在刑法适用不公、预防效果不佳、纳税人权利保障不足等方面的现实困境 值得税法 and 刑法理论予以反思。

(一) 导致刑法适用的不公

根据刑法规定 逃税罪初犯免责可以同时适用于逃避缴纳税款数额较大和数额巨大的情形。然而对罪量存在显著差异的逃税行为不加区别地适用初犯免责 显然存在合理性与正当性疑问。综观我国刑法涉及刑事责任减免的有关规定 无不是根据犯罪行为的严重程度相应设置不同的刑事责任减免幅度。比如对于犯罪中止 没有造成损害的 应当免除处罚; 造成损害的 应当减轻处罚。对于正当防卫明显超过必要限度造成重大损害的 应当视情况减轻或者免除处罚。这表明 即便是罪质相同的犯罪行为 如果罪量存在明显差别 也应当予以区别对待。再者 逃税罪初犯免责旨在体现宽严相济的刑事政策 而宽严相济的核心要求在于“轻轻重重” 即对于轻微犯罪行为要从轻处理 而对于严重犯罪行为则要从重处理。但是对数额较大和数额巨大的逃税行为同等适用初犯免责 显然过分注重刑法“宽”的一面 而完全没有体现刑法“严”的一面。因此 逃税罪初犯免责既没能真正体现“轻轻重重”的宽严相济的刑事政策 还有违罪刑相适应的刑法的基本原则 也有损公正、平等的刑法基本价值 其后果是必然会变相鼓励行为人尽可能多地逃避纳税义务 从而给税收征管工作带来负面影响。

(二) 导致“以罚代刑”消解刑法的一般预防功能

逃税罪初犯免责条款确立了逃税案件的行政处罚前置程序 对于任何逃税案件 首先必须经过税务机关的处理 税务机关没有处理的 司法机关不得直接追究行为人的刑事责任。^[2] 由此 对于逃税行为的追究完全依赖于税务机关启动 其垄断了逃税案件的入口关。而公安司法机关只能等税务机关做出处理和处罚决定后 被动接收税务部门移交的“罚后不缴”的逃税案件。在实践中 逃税案件的行政处罚前置程序存在如下弊端:

其一 容易导致“以罚代刑”现象 造成行政权挤压甚至替代司法权的不良影响。税务机关是负责税收征管工作的行政执法机关 其并没有权力决定是否对已经构成犯罪的行为人追究刑事责任。因此 即使逃税行为完全满足初犯免责的条件 税务机关仍然有义务将其移交公安司法机关处理 而不能自己直接决定不予追究其刑事责任。然而 行政处罚前置实质上不仅在程序上赋予了税务机关对逃税犯罪案件绝对排他的调查启动权 而且在实体上将税务机关的行政处理和处罚结果作为是否追究刑事责任的判断标准 并由税务机关自己对是否应当追究刑事责任做出终局性判断。这无疑是行政权对司法权的僭越。

其二 消解逃税罪的一般预防功能 变相助长了逃税行为。实践中 税务机关的行政程序过滤和消化掉了绝大部分逃税案件 最终进入刑事司法程序的十分少见。可以说 税务部门在一定程度上甚至成为了逃税人的“避风港” 其行政处罚前置程序使逃税罪的触角难以触及到逃税人。逃税罪由此几乎被架空 甚至形同虚设。加之当前我国税收征管制度并不十分完善 公民纳税意识普遍较低 税务部门行政执法存

在诸多不足,从而助长了逃税者的侥幸心理。最终,逃税罪初犯免责导致了事与愿违的后果:其实际上起到了激励逃税行为的作用,却反过来消解了逃税罪的一般预防功能。

(三) 纳税人行政救济权利保障不足

逃税罪初犯免责的必要条件之一是“已受行政处罚”,其要求行为人必须在主观上认可行政处理和处罚的内容,在客观上及时、充分履行相应的义务。这意味着面对税务机关的行政处理和处罚决定,行政相对人只能接受,而不能提起行政复议或者行政诉讼。对此,立法机关工作人员早已明确:初犯免责是对本已构成犯罪、本应追究刑事责任的逃税人做出宽大处理的特别规定,行为人只有无条件、无异议地按时主动足额缴纳罚款,才能被视为“已受行政处罚”;否则,税务机关就应当将案件移送公安机关进入刑事司法程序,追究刑事责任。^[3]然而,根据《税收征管法》等法律的规定,对于税务机关做出的行政处理和处罚决定,行政相对人应当享有提起行政复议或者行政诉讼的权利。因此,逃税罪初犯免责的适用,实际上变相剥夺了行政相对人的行政救济权。如此一来,即便行为人对税务机关的行政处理和处罚决定有异议,也无法寻求救济。这种税务部门单方面做出的不受约束和质疑的行政行为,无疑不利于行政相对人合法权益的保障,也不利于逃税案件事实的查清。

三、逃税罪初犯免责条款的立法重构

由于我国逃税罪初犯免责条款既具有一定的制度绩效,同时也存在诸多实践困境,因此,主张放弃初犯免责不符合宽严相济刑事政策的现实要求。最佳出路应在于:对逃税罪初犯免责条款进行立法上的重构,通过增设适用条件以限制其适用范围;与此同时,对逃税罪的刑事处罚措施及方式进行相应的配套修正,从而克服逃税罪处罚范围扩张所带来的重刑化负担与刑罚单一化弊端。

(一) 逃税罪初犯免责适用范围之限制

1. 初犯免责的数额限制。理论上,有学者主张直接取消逃税罪中的初犯免责条款^[4],也有学者提出对初犯免责附加一定的数额或情节条件。^[5]其实,早在逃税罪立法修正过程中,就有委员建议初犯免责不应适用于严重的、数额巨大的逃税行为。^[6]不过,该项建议最终未被采纳。笔者认为,可以借鉴《行政处罚法》第27条的立法模式,为逃税罪初犯免责设立一定的数额上限,从而限制其适用范围。根据该条规定,免予行政处罚除了要求行为人及时纠正违法行为之外,还要求“违法行为轻微”且“没有造成危害后果”。相应地,我国刑法理论和实践通常认为,法定刑在三年以下有期徒刑的犯罪行为属于轻罪。而逃税罪的基本法定刑恰好是“三年以下有期徒刑或者拘役,并处罚金”。因此,仅对处于基本法定刑幅度内的逃税行为适用初犯免责,既能够体现宽严相济基本刑事政策中的“轻轻”要求,也有助于维护刑法与行政处罚法两大制裁法秩序的统一性和协调性。

具体而言,逃税罪初犯免责仅适用于“逃避缴纳税款数额较大并且占应纳税额10%以上”的基本犯罪行为,而不适用于“数额巨大并且占应纳税额30%以上”的严重犯罪行为。对于后者,即便行为人按时补缴应纳税款、缴纳滞纳金,且已受行政处罚,仍应当追究其刑事责任。不过,为了保证国家税收收入,此时仍有必要设置一定的刑罚宽宥制度,以激励行为人积极弥补纳税义务。比如,可规定逃税数额巨大并且占应纳税额30%以上,纳税人补缴应纳税款、缴纳滞纳金,已受行政处罚的,应当从轻或者减轻处罚。

2. 初犯免责的行为要求。当前,逃税罪初犯免责对纳税人行为的核心要求为“补缴欠款、缴纳滞纳金和罚款”,除此之外并没有附加任何行为要求。相较而言,我国逃税罪初犯免责的适用条件相当宽松。这种纯粹利益导向式立法存在诸多弊端,比如,容易产生“花钱买刑”的不良印象,过分注重具体个案税收利益的弥补而忽视整体国家税收利益的保障,过于纵容逃税人而消解刑法对逃税行为的一般预防功能。因此,有必要对逃税罪初犯免责设立更为严格的行为要求。

笔者认为,可以借鉴美国关于逃税犯罪案件的主动披露政策来完善我国逃税罪初犯免责制度。美国的主动披露政策是对逃税人彻底免除刑事责任的主要途径,其作用和效果均与初犯免责制度相同。不过,主动披露政策除了要求纳税人补缴税款、滞纳金和罚款外,还具有更为严格的及时性、真实性和充分性的行为要求。其中,及时性要求纳税人要在联邦税务局刑事调查程序之前主动披露;真实性要求披露内容真实;充分性要求披露内容充分且与联邦税务局充分合作,后者主要体现为纳税人必须补交真实准确的纳税申报,并提供所有的账簿、文件和记录。^[7]不难看出,美国的主动披露政策不仅具有一定的利益导向,而且还旨在引导逃税人主动认识并弥补过错,“将功折罪”。这是初犯免责制度理应具有的价值导向。单纯补缴税款、滞纳金和罚款,属于纳税人履行最低限度法律义务的行为,不应成为刑法宽容的理由。^[8]

其实,我国《税收征管法》第56条早已明确规定纳税人“必须接受税务机关依法进行的税务检查,如实反映情况,提供有关资料,不得拒绝、隐瞒”的行为义务,这与美国主动披露政策之行为要求基本相同。因此,刑法立法完全可以此为基础重构逃税罪初犯免责制度。具体而言,只有当纳税人在接受税务机关依法进行的税务检查时(及时性),如实反映逃税事实(真实性),充分配合税务机关的检查,补交真实准确的纳税申报,提供所有相关材料(充分性),并且在税务机关做出行政处理和处罚决定后,补缴应纳税款,缴纳滞纳金,已受行政处罚的,才不予追究其刑事责任。反之,如果逃税人在税务检查时未主动反映全部逃税事实,或者采取欺骗、隐瞒及其他手段逃避甚至对抗税务检查,或者没有补缴欠税、缴纳滞纳金和罚款,那么则不能对其适用初犯免责。

(二) 逃税罪刑事处罚的配套修正

通过增设数额上限以及其他行为要求,逃税罪初犯免责的适用范围将会大大缩小,相应地,逃税罪的打击范围将被拓宽。为了克服逃税罪处罚范围扩张所带来的重刑化负担与刑罚单一化的弊端,有必要对逃税罪的刑事处罚措施及方式进行相应的配套修正。

其一,在逃税罪的基本法定刑中增设单处罚金,实现刑罚配置的轻缓化。当前逃税罪的基本法定刑为“自由刑+罚金刑”,欠缺“单处罚金”,这种刑罚配置仍旧偏重。其实,单处罚金与行政罚款存在本质区别。罚金作为刑事处罚,其还意味着行为人及其犯罪行为具有道德上的可谴责性。加之刑事处罚的负面效应很大,这对企业及其法定代表人是一种极大的潜在威慑。因此,在逃税罪中增设单处罚金,不仅能够实现刑罚配置轻缓化的同时保有刑罚的一般预防效果,还能弥补短期自由刑的诸多弊端。

其二,增设特定情形下“应当从轻、减轻或者免除处罚”的刑罚宽宥制度,实现刑罚适用的轻缓化。美国的主动披露政策由于条件严苛而使逃税人通常难以符合其要求,辩诉交易制度由此成为重要的补充。由于我国并不存在辩诉交易制度,因此,有必要在逃税罪中规定相应的刑罚宽宥制度,作为初犯免责制度的重要补充。比如,可规定数额较大并且占应纳税额10%以上的,纳税人补缴应纳税款,缴纳滞纳金,已受行政处罚的,应当从轻、减轻或者免除处罚(包括单纯的有罪宣告或者仅处以非刑罚处罚措施)。

其三,规定应当适用从业禁止或禁止令,探索设立各种资格刑,实现制裁体系的多元化。当前,我国税务行政处罚并不包括限制或剥夺从业资格的处罚措施,此乃一大立法缺陷,今后有必要在《税收征管法》中加以规定。为弥补税务行政处罚措施的缺陷,有必要充分利用我国刑法中的从业禁止和禁止令制度。建议通过司法解释等方式明确:犯逃税罪被判处刑罚的,应当同时适用从业禁止;对于宣告缓刑的,应当同时宣告禁止令。资格刑在各国税收犯罪刑罚设置中都是重要的一部分。^[9]特别是规定禁止担任与税务相关职位的资格刑,对于防止再犯具有重要作用。^[10]因此,从长远来看,我国刑法也应当在刑罚种类中增设各种资格刑,如限制或者剥夺民事权利、亲权、职业资格等,从而在实现刑罚轻缓化、行刑社会化的同时,更好地发挥刑法的一般预防和特殊预防功能。

四、余论:逃税罪实践困境的解释论出路

自《刑法修正案(七)》颁布以来,税法和刑法学界有关修改逃税罪的呼声就从未停止过。然而,逃税罪的立法修正至今尚未被提上日程。加之理论和实务界对于逃税罪中的初犯免责条款、“数额+比例”标准以及刑罚配置等问题的认识和评价均不一致,可见逃税罪的修改完善必将是一个非常漫长的过程。因此,当前应当充分发挥刑法解释论的功能,以弥补逃税罪处罚范围过窄的立法缺陷,并明确刑事司法机关及时介入重大逃税犯罪案件的合法依据。

一方面,根据“想象竞合从一重”的刑法原理,应充分利用与逃税罪存在交叉竞合关系的其他罪名来惩治逃税行为。比如,逃税手段可能同时触犯隐匿、故意销毁会计凭证、会计账簿、财务会计报告罪、非法经营罪以及发票犯罪等。对此,司法机关应当适用相关罪名对逃税人加以处罚,以严密逃税犯罪的刑事法网。至于逃税数额的大小,则可以作为相关犯罪的量刑情节加以考量。

另一方面,若从逻辑学视角来解释逃税罪初犯免责条款便可发现,该款中的“已受行政处罚”是“不予追究刑事责任”的必要条件,即“ $p(\text{不予追究刑事责任}) \rightarrow q(\text{已受行政处罚})$ ”,由此,不能得出“ $\neg p(\text{追究刑事责任}) \rightarrow q(\text{已受行政处罚})$ ”的结论。^①换言之,已受行政处罚并不是追究刑事责任的必要条件,即初

^① 即 q 是 p 的必要条件,可以推出 q 不是 $\neg p$ 的必要条件。若用单纯的逻辑公式来表达就是“ $p \rightarrow q \neq \neg p \rightarrow q$ ”。

犯免责条款并未将税务机关的行政处罚作为司法机关追究刑事责任的前置条件或必经程序。因此,对于符合逃税犯罪构成要件案件,税务机关既可以“罚后不缴再移”(这是当前实务的主流做法),也可以“未罚先移”,后者并没有违反《刑法》第201条第4款的规定。事实上,税务机关对涉嫌逃税犯罪的案件“未罚先移”的做法不仅于法有据,而且还有案可查。基于此,公安司法机关理应有权对涉嫌逃税犯罪的案件依法启动刑事追诉程序,而不必将税务机关的行政处罚作为前置程序。

“未罚先移”的做法使公安司法机关与税务机关共同处于查处逃税犯罪案件的一线位置,行政处罚与刑事处罚也由此同时成为逃税人可能面临的法律后果,如此不仅可以极大强化逃税罪的一般预防效果,而且还能有效化解税收征管实践中的“以罚代刑”、行政权挤压甚至替代司法权的不良现象。当然,在这种情况下,需要出台相应的规范性文件,以明确税务机关与公安司法机关各自的角色与定位,科学合理确立二者的分工与合作,并建立有效的行政执法与刑事司法衔接机制来协调二者的办案关系。笔者认为,在分工上,可以通过司法解释或者规范性文件规定,对于“数额巨大并且占应纳税额30%以上”的重大逃税犯罪案件,税务机关应当采取“未罚先移”的做法,将案件移送公安司法机关追究刑事责任;而对于其他轻微逃税犯罪案件则仍由税务机关先行处理和处罚,沿用“罚后不缴再移”的做法。在合作上,可以通过建立税收犯罪联络办公室、协调联席会议等机构和工作机制,使税务机关与公安司法机关之间能够及时、有效地实现信息共享,开展分工合作,共同惩治逃税违法犯罪行为。

[参 考 文 献]

- [1]姜涛. 行政犯与二元化犯罪模式[J]. 中国刑事法杂志, 2010 (12).
- [2]张明楷. 逃税罪的处罚阻却事由[J]. 法律适用, 2011 (8).
- [3]黄太云. 偷税罪重大修改的背景及解读[J]. 中国税务, 2009 (4).
- [4]郭昌盛. 逃税罪的解构与重构——基于税收制度的整体考量和技术性规范[J]. 政治与法律, 2018 (8).
- [5]李翔. 论逃税犯罪中的初犯免责[J]. 中国刑事法杂志, 2009 (7).
- [6]苏大城. 关于破坏社会主义市场经济秩序的犯罪——分组审议刑法修正案(七)草案发言摘登(二) [EB/OL]. (2008-12-27) [2018-10-18]. http://www.npc.gov.cn/huiyi/cwh/1106/2008-12/27/content_1465123.htm.
- [7]Jerome Borison. Effectively Representing Your Client Before the “New” IRS[M]. Washington D. C.: American Bar Association Section of Taxation, 2004.
- [8]刘荣. 美国逃税罪刑事法网之介评及启示[J]. 比较法研究, 2012 (4).
- [9]刘荣, 徐大勇. 论我国税收犯罪的刑罚配置[J]. 税务研究, 2009 (5).
- [10]施正文, 翁武耀. 意大利逃税刑事法律责任的立法及其对我国的借鉴[J]. 税务研究, 2010 (6).

责任编辑:冯媛媛

First Offence Exemption of Tax Evasion Crime: Value, Dilemma and Way out

Xiong Ya-wen

(School of Law, Xiamen University, Xiamen 361005, China)

Abstract: The dual-criminal crime model established in the exemption clause of tax evasion crimes has the incentive function which is like the function of criminal law. It can improve the economic benefits of criminal law, and demonstrate the institutional performance of criminal law such as the spirit of modesty. However, as a kind of purely interest-oriented legislation, it is faced with the practical dilemma such as unfairness of criminal law application, the poor prevention effect, and the insufficient protection of taxpayer's rights. In view of this, it is necessary to re-construct the first-offence exemption clause, and restrict the scope of application by setting the upper limit and behavioral requirements. At the same time, it is vital to carry out corresponding amendments to the criminal punishment measures and methods of tax evasion crime in order to deal with the burden of heavy punishment and the simplification of punishment due to the scope of punishment expansion. Before the legislative amendments, it is still essential to make full use of the function of the criminal law interpretation theory to make up for the legislative defects because the scope of tax evasion punishment is too narrow. It is also crucial to clarify the legal basis for the criminal judicial organs to promptly intervene in major tax evasion crime cases.

Keyword: tax evasion crime, first offence exemption, preposition of administrative penalty, voluntary disclosure policy