

# 起诉书

公诉方：春江县人民检察院

被 告：春江县鼎新批发市场个体工商户杨扬、杨楠

第 8 号参赛队

2009 年 10 月 25 日

# 目录

<b>第一部分 基本事实</b> .....	- 4 -
<b>案件基本事实及争议点</b> .....	- 4 -
<b>第二部分 诉讼请求</b> .....	- 5 -
<b>第三部分 公诉意见</b> .....	- 6 -
<b>一、法律适用</b> .....	- 6 -
(一) 被告人属于跨时犯.....	- 6 -
(二) 被告人属于连续犯.....	- 7 -
1. 行为人必须实施性质相同的独立成罪的数个行为.....	- 7 -
2. 行为人连续实施数个行为必须基于同一或者概括的犯意.....	- 7 -
3. 性质相同、独立成罪的数个行为必须具有连续性.....	- 7 -
(三) 连续跨时犯罪应该适用新法的规定.....	- 8 -
(四) 被告人的行为不是漏税、避税行为.....	- 9 -
<b>二、事实理由</b> .....	- 10 -
(一) 该当性.....	- 10 -
1. “主体”即实施犯罪的行为主体符合法律规定.....	- 10 -
(1) 纳税人和扣缴义务人的认定.....	- 10 -
(2) 被告应按查帐征收的纳税方式缴纳税款.....	- 10 -
(3) 被告已缴税款不具备完税效力，被告行为仍属犯法.....	- 11 -
(4) 行政处罚是否刑事追诉的前置程序?.....	- 12 -

2. “行为”即被告故意以不申报的方式逃避纳税，侵犯了税收法律关系.	- 12 -
3. “客体”即被告侵犯的是税收法律关系.....	- 13 -
4. “危害结果”即造成国家税收损失，且其行为与危害结果间有因果关系	- 13 -
(1) 偶然性因素的排除.....	- 13 -
(2) 不法条件的排除.....	- 14 -
(3) 不作为犯罪的因果关系认定.....	- 14 -
<b>(二) 违法性.....</b>	<b>- 15 -</b>
1. 被告的行为不属于法令行为.....	- 16 -
2. 被告的行为不属于正当业务行为.....	- 16 -
3. 被告的行为不属于紧急行为.....	- 17 -
4. 被告的行为不属于被害人承诺行为.....	- 17 -
<b>(三) 有责性.....</b>	<b>- 17 -</b>
1. 责任能力.....	- 18 -
2. 罪过形式（故意责任）.....	- 18 -
3. 责任阻却事由.....	- 20 -
(1) 违法性认识错误.....	- 20 -
(2) 期待可能性.....	- 20 -
<b>三、程序及量刑情节.....</b>	<b>- 22 -</b>
<b>(一) 拘留程序合法.....</b>	<b>- 22 -</b>
<b>(二) 量刑情节.....</b>	<b>- 22 -</b>

# 春江县人民检察院

## 起诉书

春江检公诉字〔2009〕第 1133 号

### 第一部分 基本事实

#### 案件基本事实及争议点

被告人杨扬，女，1980 年 6 月 3 日出生，汉族，南方省秋宁县人，捕前系鼎新批发市场个体工商户，2009 年 6 月 29 日被刑事拘留，2009 年 7 月 1 日经南方省春江县人民检察院批准逮捕，同年 7 月 3 日被逮捕，现羁押于春江县看守所。

被告人杨楠，女，1982 年 8 月 7 日出生，汉族，南方省秋宁县人，捕前系鼎新批发市场个体工商户，2009 年 6 月 29 日被刑事拘留，2009 年 7 月 1 日经南方省春江县人民检察院批准逮捕，同年 7 月 3 日被逮捕，现羁押于春江县看守所。

辩护人高翔，长安律师事务所律师，春江县南街 23 号。

本案由春江县公安局侦查终结，于 2009 年 7 月 29 日依法移送本院审查起诉。本院受理后，于 X 年 X 月 X 日已告知被告人有权委托辩护人，依法讯问了被告人，听取了被告人的辩护人高翔的意见，审查了全部案件材料。

经审查查明：2001 年 2 月 22 日，被告人杨扬、杨楠在南方省秋宁县注册为个体工商户，之后一直长期从事纸张批发、零售经营活动。2008 年 2 月 1 日起，被告租赁春江县鼎新批发市场 A09 柜台，从事纸张批发、零售业务，至案发时，即 2009 年 4 月 1 日期间，共获得营业收入 34,000,000.50 元（应纳税部分为 3,081,428.57 元，净利润率为 9.063%），根据《个人所得税法》第三条之规定，应缴纳个人所得税共计 1,071,750 元，被告实际缴纳税款 700 元，逃避纳税金额共计 1,071,050 元。

认定上述事实的主要证据有：

1. 证人证言两份；
2. 书证：春江县人民政府文件《关于建立鼎新批发市场鼓励招商引资的公告》一份；
3. 书证：《春江县鼎新批发市场管理规定》一份；
4. 被告人杨扬、杨楠的供述两份。

## 第二部分 诉讼请求

本院认为，被告人杨扬、杨楠长期从事个体工商经营活动，应知且明知国家税收法律法规，但在鼎新市场经营过程中逃税，且数额巨大，其行为触犯了《中华人民共和国刑法》第二百零一条之规定，犯罪事实清楚，证据确实充分，应当以逃税罪追究其刑事责任。根据《中华人民共和国刑事诉讼法》第一百四十一条之规定，提起公诉，请依法判处。

## 第三部分 公诉意见

### 一、法律适用

《中华人民共和国刑法修正案（七）》已于 2009 年 2 月 28 日实行。该修正案对我国《刑法》第二百零一条做了如下修改：

“将《刑法》第二百零一条修改为：‘纳税人采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报或者不申报，逃避缴纳税款数额较大并且占应纳税额百分之十以上的，处三年以下有期徒刑或者拘役，并处罚金；数额巨大并且占应纳税额百分之三十以上的，处三年以上七年以下有期徒刑，并处罚金。’

‘扣缴义务人采取前款所列手段，不缴或者少缴已扣、已收税款，数额较大的，依照前款的规定处罚。’

‘对多次实施前两款行为，未经处理的，按照累计数额计算。’

‘有第一款行为，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。’

《最高人民法院、最高人民检察院关于执行〈中华人民共和国刑法〉确定罪名的补充规定（四）》中对《刑法》第二百零一条的罪名进行了规定：

**第 201 条（《刑法修正案（七）》第 3 条）定名为：逃税罪（取消偷税罪罪名）**

本院认为，本案应当适用刑法修正案（七）中关于逃税罪的规定，而不适用旧刑法中关于偷税罪的规定。

#### （一）被告人属于跨时犯

所谓“跨时犯”是指犯罪行为开始于新刑法生效之前，而结束于生效之后的情况，其中既包括犯罪行为和犯罪结果发生于新旧刑法之间，也包括同一犯罪行为跨越于新旧刑法之间的情况。<sup>①</sup>

在我国现行的刑法理论体系中，隔时犯是与刑法上犯罪追诉时效密切相关的一种犯罪形态。所谓隔时犯是指犯罪的行为与作为犯罪构成要件的结果发生于不同时间的犯罪。隔时犯最显著的特征是必须具有犯罪既遂结果的发生，且犯罪结果的发生与犯罪行为的实施之间相隔一定的时间。<sup>②</sup>我国刑法无专条明文规定隔时犯的问题，但从刑法相关规定的立法精神看，犯罪时间的确定是以犯罪行为实施的时间为标准的。《中华人民共和国刑法》第八十九条第一款规定：

“追诉期限从犯罪之日起计算；犯罪行为有连续或者继续状态的，从犯罪行为终了起计算。”

在本案中，被告人的逃避纳税行为从《刑法修正案（七）》出台之前持续到之后，已经符合了跨时犯的定义，即同一犯罪行为跨越于新旧刑法之间。本院认为，本案中被告人的逃避纳税行为是处于持续状态的，理应将其归为跨时犯罪。

<sup>①</sup> 刘方、单民等编：《刑法适用疑难问题及定罪量刑标准痛释》（修订本），法律出版社 2006 年版，第 19 页。

<sup>②</sup> 刘方、单民等编：《刑法适用疑难问题及定罪量刑标准痛释》（修订本），法律出版社 2006 年版，第 19 页。

## （二）被告人属于连续犯

刑法学界所共知，连续犯属于罪数形态中处断的一罪。连续犯是指基于同一或者概括的犯罪故意，连续实施性质相同的独立成罪的数个犯罪行为，触犯同一罪名的犯罪形态。<sup>①</sup>《中华人民共和国刑法》第八十九条第一款规定：

“……犯罪行为有连续或者继续状态的，从犯罪行为终了起计算。”

这是我们认为被告人构成连续犯的法律依据。一般而言，构成连续犯需要成立如下要件：

### 1. 行为人必须实施性质相同的独立成罪的数个行为

这是连续犯成立的前提条件。没有实施数个行为，或者数个行为中某些行为没有独立构成犯罪，则不能认定为连续犯。同时还要求连续实施的数个犯罪都各自独立地符合犯罪构成，触犯同一罪名。分开来看，行为人每一次行为都是独立犯罪行为，即都可单独构成犯罪，是充足构成要件意义上的行为。<sup>②</sup>

像偷税罪这种数额犯，是否每次行为都必须达到构成犯罪的程度对于定罪也有很重要。我们认为，多次实施同一行为，如盗窃，并不意味着每一次都必须达到构成犯罪的数额标准，才能视为连续犯。在一段时间里同一个人实施的数个盗窃行为中，有几次数额较大，达到定罪程度，即使有几次数额较小未达定罪标准，也视为连续犯。<sup>③</sup>

从本案的证据来看，被告人每月缴纳税款仅 50 元整，而其 1 年的营业纯收入高达 3,081,428.57 元，应纳税额为 1,071,750 元，其已经缴纳的税款额，远远不及应纳税额。也许被告人并非每月逃避纳税的数额都达到了犯罪标准，但必然有数月逃避纳税的数额较大，达到定罪的标准，即是符合了上述要件的构成。

### 2. 行为人连续实施数个行为必须基于同一或者概括的犯意

这是成立连续犯的主观要件。同一的犯罪故意，指行为人预计实施数次同一的犯罪故意，每次实施的具体犯罪都明确地包含在行为人的故意内容之中。概括的犯罪故意，指行为人概括地具有实施数次同一犯罪的故意，每次实施的具体犯罪并非都是明确地包含在行为人的故意内容之中。这也就是要求行为人具有连续意思，即行为人以连续的数行为实施犯罪，在主观上，于开始实施犯罪时，为了完成一个预定的犯罪计划，或为了实现一个总的目的（目标），或预见总的犯罪结果。<sup>④</sup>连续犯的主观要件之所以必须是故意，因为它是数个犯罪行为具有联系性的不可缺少的条件，而连续数次过失犯罪并有犯意，即使他们具有连续性，也不构成连续犯。

### 3. 性质相同、独立成罪的数个行为必须具有连续性

这是连续犯构成的重要条件；否则，独立成罪的数个行为之间，如果不具有连续性，则只能构成独立的数罪，而不构成连续犯。如何构成数个行为的连续性，我们认为连续犯的成立，不仅需要行为人主观上有连续犯罪的故意和同一犯罪的故意，而且还需要客观上数个行为有外部的类似联系和时间上的联络。客观上数个行为具有连续性表现为，数个行为的性质相同、手段类似。时间上的联系性，就是数个犯罪行为在时间上没有发生前后被隔断的情况。

从本案来看，虽然税务机关在统计之时是以年计，但是纳税人申报的行为却应该是以月

① 高铭喧、马克昌编：《刑法学》（第二版），北京大学出版社，高等教育出版社 2005 年 8 月第 2 版，第 205 页。

② 陈兴良：《刑法适用总论》（第二版），中国人民大学出版社 2006 年版，第 620 页。

③ 王作富：《中国刑法研究》，中国人民大学出版社 1998 年版，第 276 页。

④ 马克昌：《犯罪通论》，武汉大学出版社 1991 年版，第 672 页。

为单位，即是说，排除极端不合理的状态，被告人每月的税款应该是相近的，但是其所缴纳的税款却是固定的50元，其每个月的行为均是触犯了刑法第二百零一条的规定。这就符合了连续犯的构成要件，被告人实施了性质相同的独立成罪的数个行为。而在长达1年多的时间内，被告人从没有主动向税务机关申报纳税，并且在得知少缴税款之后的3个月内都没有将其“准备好的税款”上缴税务机关。由此我们可以认定，被告实施逃避纳税行为是基于同一犯意且被告具有连续犯的故意。而要求每月申报一次的税款，在客观上证明了被告的行为具有一定的持续性，即是符合连续犯的行为具有持续性的要件，所以本院认为，被告的行为完全符合连续犯的构成要件，被告属于连续犯。

### （三）连续跨时犯罪应该适用新法的规定

我国刑法中并没有确定连续犯的处罚原则，也没有在刑法分则中对其进行特殊的规定。但是一般将连续犯按照一个犯罪来处断，不实行数罪并罚。<sup>①</sup>具体采用如下的做法：如果刑法只有一个法定刑幅度，则该法定刑幅度就成为限定刑罚的根据。对于连续犯，应当按照该犯罪来定性，并在法定刑幅度内从中处罚。但如果按照该种方法定罪量刑，使得犯罪和刑罚之间出现不公时，则可以进行数罪并罚。如果刑法有两个以上法定刑幅度，则需要根据每一个单独犯罪所属的幅度进行定罪并选择相应的法定刑幅度，同时在相对较高的法定刑幅度内进行从重处罚。<sup>②</sup>

本院认为，虽然中国没有明文规定关于连续跨时犯的法律适用，但通过现有法条的分析，我们不难得出相应的结论，本案应当适用《刑法修正案（七）》修改后的规定，即被告构成逃税罪。

《中华人民共和国刑法》第八十九条第一款规定：

“追诉期限从犯罪之日起计算；犯罪行为有连续或者继续状态的，从犯罪行为终了起计算。”

最高人民法院《关于跨越修订刑法施行日期的继续犯罪、连续犯罪以及其他同种数罪应如何具体适用刑法问题的批复》（1998年12月2日颁布）

“对于始于1997年9月30日以前，连续到1997年10月1日以后的连续犯罪，或者在1997年10月1日前后分别实施同种数罪，其中罪名、构成要件、情节以及法定刑均没有变化的，应当适用新修订的刑法，并进行追诉；罪名、构成要件、情节以及法定刑已经变化的，应当适用新修订的刑法，但是新刑法规定较为严格的，应当适当从轻处理。”

以及最高人民法院《关于检察工作中具体适用修订刑法第十二条若干问题的通知》（1997年10月6日颁布）

“二 2、如果当时的法律认为是犯罪的，罪名、构成要件、情节以及法定刑已经变化的，根据从轻原则，确定适用当时的法律或者修订刑法追究刑事责任。三 如果当时的法律不认为是犯罪，修订刑法认为是犯罪的，适用当时的法律；但行为继续到1997年10月1日以后的，对10月1日以后构成犯罪的行为适用修订刑法追究刑事责任。”

上述法条依据虽然没有直接对跨时犯、连续犯适用法律问题作出有效的决定，但是也有一定的参考价值。从立法者的意图来看，无论是从旧或者从轻，都是以保护违法者的利益出发的，在本案中，被告人的行为无论是在刑法修正案七出台之前还是之后都应该被认定为犯

<sup>①</sup> 高铭暄、马克昌编：《刑法学》（第二版），北京大学出版社，高等教育出版社2005年版，第207页。

<sup>②</sup> 王作富：《刑法》（第三版），中国人民大学出版社2007年版，第218页。



罪，不涉及《刑法修正案（七）》中第二百零一条修改的地方。根据上述事实的立法意图，本院认为，在不涉及实质改动，且不会加重被告人刑事责任的时候，应当适用刑法修正案七的出台之后修改过的刑法第二百零一条。

#### （四）被告人的行为不是漏税、避税行为

逃税罪是一种故意的违法行为，用各种欺骗和隐瞒的手段达到不缴或少缴税款、逃避纳税义务的目的，逃避缴纳税款数额较大并且占应纳税额百分之十以上的，根据刑法第二百零一条构成犯罪的，就要移送司法机关定罪量刑。

漏税是指纳税人由于不知道或者不熟悉税法的有关规定，或者是由于工作中粗心大意和财务制度不健全而无意识地不缴税或少缴税。也就是说，纳税人主观上不存在不缴税或少缴税的意图，只是由于过失或疏忽没有缴税或少缴税。对于漏税行为，一般只要求补缴税款，即使处罚，一般也比偷逃税行为受到的处罚要轻。漏税和逃避缴纳税款是两种不同层次的税收违法行为。前者的目的不在于不缴或少缴税款，是非故意行为，在税法上属于一种过失，属于一般违法行为，不应做犯罪简单处理，税务机关应当令漏税的纳税人限期依法补缴所漏税款；逾期未缴的，从漏税之日起，按日加收所漏税款5%的滞纳金。

本院认为，在本案中，被告人的行为不是漏税行为，根据被告人陈述，其经营承包的商铺有明确有效的账簿存在，不符合漏税中财务制度不健全的条件，且被告人因为税款问题，特别询问过税务机关相关负责人，即是说明其内心对于税款多少问题存在怀疑，主观上也存在少缴税款的意图。被告人声称其账簿一直在保险箱中存放，并说税务机关一直都没有来查证，此供述恰恰说明被告人没有申报税款并不是因为其工作中一时的粗心大意，她们是知道税款每月需要查证核实的，只是因为税务机关一直不查而心存侥幸。这一心理也不能使被告的行为符合漏税的构成要件。

避税也是纳税人的主观行为，是在发生纳税义务之前，使用税法未明确禁止的行为，依靠税收筹划等方法，针对性地对其自身的生产经营及财务活动进行技术性的调整和安排，以期将纳税义务减至最低限度。避税有：利用经济特区的税收优惠政策减轻或避免纳税义务，也有是钻税法不够完善的空子。避税不违法，但不代表合法。避税行为具有时间性。因为避税行为是利用“法无禁止”的原则减轻税负，但在我国《税法》不断变化的前提下，法律条文不断的补充、完善，原本“法无禁止”的行为变成违法行为，再一意孤行，将受到法律的制裁。

在本案中，被告人的行为也不能构成避税。个体工商户缴纳税款的额度，在《税法》中已经有了明确的规定，被告根据《关于建立鼎新批发市场鼓励招商引资的公告》作出的行为，是与《税法》相抵触的。况且根据《中华人民共和国立法法》的有关规定，只有省、自治区、直辖市的人民代表大会及其常务委员会和较大的市的人民代表大会及其常务委员会在不与上位法抵触的前提下，根据具体情况和实际需要，制定本区域的地方性法规，县政府则无此权限。由此看来，本案中的犯罪嫌疑人所依的春江县人民政府文件，由春江县人民政府发展改革局所发出的《关于建立鼎新批发市场鼓励招商引资的公告》是没有法律效力的。被告人心存侥幸，在明知《关于建立鼎新批发市场鼓励招商引资的公告》中规定的税款存在问题的情况下，依然按照其规定一意孤行，其行为不能构成避税所要求的条件。

## 二、事实理由

大陆法系犯罪构成体系由构成要件该当性、违法性、有责性构成，由于这三个要件之间有逻辑递进关系，故称之为递进式的犯罪构成体系。<sup>①</sup>

该体系在判断一个行为是否构成犯罪时，首先判断该行为是否符合某罪的构成要件（构成要件该当性就是构成要件符合性）。如果符合，再判断该行为是否具有违法性。通常来说，符合构成要件的行为就是具有违法性的行为。但有时也有例外，例如正当防卫行为、紧急避险行为就是不具有违法性的行为。如果具有违法性，再判断行为人是否具有有责性，即行为人是否负有责任。通常来说，符合前两个要件的，就具有有责性。但是也有例外。例如 13 周岁的少年故意杀人的，或者丧失辨认和控制能力的精神病人故意杀人的，就没有有责性，就不承担刑事责任。

本院将从刑法三阶层的理论论证被告人的行为构成逃税罪：

### （一）该当性

构成要件该当性，又称“构成要件符合性”是指犯罪首先是必须符合刑法各本条以及其他刑法规所规定的某种构成要件的行为。<sup>②</sup>在以罪刑法定主义为原则的今日刑法之下，犯罪不只是反社会的侵害行为，而且，首先需要符合刑法规规定的构成要件。

一般认为，构成要件符合性的判断，是一般的、抽象的、定型化的、客观的判断。而对于其他关于行为人的身份、个性特征、主观恶性等并不在判断的范围之内。通说认为构成要件该当性主要包括以下几个方面：

#### 1. “主体”即实施犯罪的行为主体符合法律规定。

根据我国现行刑法及司法解释，逃税罪的主体为特殊主体，即纳税人和扣缴义务人。如何根据税收有关法律，准确地认定纳税人或扣缴义务人，是准确认定逃税罪的前提。

##### （1）纳税人和扣缴义务人的认定

纳税人，根据《税收征管法》第四条规定：

**“法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人为纳税人。”**

具体是指是依照税收法规及其实施细则规定承担直接纳税义务的单位和个人以及依照单行税收法规规定承担间接纳税义务的单位和个人。所谓直接纳税义务，是指根据税收法律规定，纳税单位和个人直接向税收主管单位履行纳税义务的一种纳税方式。所谓间接纳税义务，是指根据税收法律规定，纳税单位和个人不直接向税收主管单位，而是通过中间环节，间接履行纳税义务的一种纳税方式。案中犯罪行为人是应纳税的个体工商户，这就构成了本罪主体。

##### （2）被告应按查帐征收的纳税方式缴纳税款

a. 查账征收：查账征收是纳税人依法报送纳税资料，经税务机关审核以后缴纳税款的一种征税方式。其做法是：纳税人在税务机关规定的纳税期限以内，根据自己的生产、经营情况，填写纳税申报表。财务会计报表和其他有关资料，向税务机关办理纳税申报；税务机关对上述资料审核以后合格的，填开税收缴款书交纳税人；纳税人持税收缴款书向国库缴纳税款。这是我国广泛采用的一种征税方式。在实行这种征税方式时候，要求纳税人的会计核算

<sup>①</sup> 龚亨亨：《三大法系犯罪构成理论之比较》，载《法制观察》，2008年第2期。

<sup>②</sup> 陈兴良：《当代中国刑法新境域》（第二版），中国人民大学出版社2007年版，第320页。

资料齐全、真实、准确，纳税人的法制观念比较强，有专门的办税人员，并经过税务机关审查批准。

b. 核定征收：查账征收的前提是企业帐证齐全，纳税人具备下列情形之一的，应当采取核定征收方法：

第一、依照法律、行政法规规定可以不设置账簿的或者依照法律、行政法规的规定应当设置但未设置账簿的；

第二、只能准确核算收入总额，或收入总额能够查实，但其成本费用支出不能准确核算的；

第三、只能准确核算成本费用支出，或成本费用支出能够查实，但其收入总额不能准确核算的；

第四、收入总额及成本费用支出均不能准确核算，不能向主管税务机关提供真实、准确、完整纳税资料，难以查实的；

第五、帐目设置和核算虽然符合规定，但未按规定保存有关账簿、凭证及有关纳税资料；

第六、发生纳税义务，未按照规定的期限办理纳税申报，经税务机关责令限期改正，逾期仍不申报的。

如果纳税人具备以上情形之一的，应当采取核定征收方法，除此以外，为查账征收方式。

c. 定期定额征收：根据《个体工商户税收定期定额征收管理办法》第八条第一款规定，税务机关核定定额的第一步程序即为自行申报。定期定额户要按照税务机关规定的申报期限、申报内容向主管税务机关申报，填写有关申报文书。申报内容应包括经营行业、营业面积、雇佣人数和每月经营额、所得额以及税务机关需要的其他申报项目。同时，第十条规定，定期定额户负有纳税申报义务。定期定额征收税款的个体户是针对帐簿、凭证、财务核算制度不健全，无法据以如实核算，反映生产经营成果，正确计算应纳税款的纳税人。

根据《个体工商户税收定期定额征收管理办法》的规定，从事货物批发或零售的增值税纳税人月销售额在 80,000 元以上的，应当设置复式账；且税务机关对建账户采用查账征收方式征收税款。被告从 2008 年 2 月 1 日至 2009 年 4 月 1 日案发时，共得营业收入 34,000,000.5 元，平均月收入达 242 万余元，故应设立复式帐，同时应该以税务机关查账征收的方式所确定的数额缴纳个人所得税，而并非按照《关于建立鼎新批发市场鼓励招商引资的公告》中所规定的由定期定额征收方法所确定的每月 50 元人民币缴纳个人所得税的数额缴纳税款。因为根据《个体工商户税收定期定额征收管理办法》规定定期定额的税收征收方式只适用于经主管税务机关认定和县以上税务机关（含县级，下同）批准的生产、经营规模小，达不到《个体工商户建账管理暂行办法》规定设置账簿标准的个体工商户。

### *(3) 被告已缴税款不具备完税效力，被告行为仍属犯法*

犯罪嫌疑人所述的依据春江县的该公告所缴纳的税款并不具有法律上的完税效力。税务机关在个体工商户未提交申报资料的前提下进行的定期定额的税收征收是不具有完税效力的；并且犯罪嫌疑人的主体是作为查账征收的主体，税务机关应按照个人所得税法重新计算出其应缴纳的税款，并要求其补缴未缴税款。

因此，税务机关在要求补缴的同时，我们应该认定之前的 2008 年 2 月至 2009 年

3月杨扬、杨楠经营的A09柜台按照每月50元人民币缴纳个人所得税的完税凭证不具有完税效力的。税务机关应要求杨扬、杨楠补缴税款1,071,050元,在其补缴完毕之后方可开付完税收据。此时的收据方才具有完税效力,纳税人的税款才算真正缴纳完毕。

#### (4) 行政处罚是否刑事追诉的前置程序?

根据《刑法修正案(七)》第四款的规定:

**“纳税人采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报或者不申报,实施了逃避缴纳税款的行为后,如果其补缴了应纳税款,缴纳了滞纳金,已受行政处罚的,就不予追究刑事责任。”**

所谓不予追究刑事责任,实质就是不构成犯罪。而纳税人实施逃避缴纳税款的行为后,其是否补缴应纳税款,缴纳滞纳金,接受行政处罚是不能确定的。因此,在行政处罚程序完成之前,是无法确定是否应该追究其刑事责任的。而根据《刑事诉讼法》第一百六十二条规定,“认为有犯罪事实需要追究刑事责任”是立案的条件之一,因此,对于不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纳税人,在行政处罚程序完成之前,公安机关不能立案。公安机关经侦部门在发现这种案件线索后,应将案件移交税务机关处理。但是,对于扣缴义务人的逃税行为,以及纳税人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两次以上行政处罚又逃税的,只要达到了立案追诉标准,可直接立案。可见本案中的被告,因其五年内因逃避缴纳税款受过行政处罚,因而,她们符合逃税罪的主体条件。即使税务机关未执行行政前置程序,两被告也不能脱罪。

## 2、“行为”即被告故意以不申报的方式逃避纳税,侵犯了税收法律关系。

行为(也称危害行为)——是指在人的意识支配下实施的侵犯法益的身体活动。首先,行为是人的身体活动或者动作,包括积极活动与消极活动。由于行为是人的身体活动,是客观的、外在的现象,故思想被排除在行为之外,随之被排除在犯罪之外。言论本身不是犯罪行为,但发表言论则是一种身体活动,固而也是行为。其次,行为是人的意识支配的产物,或者说是意识的外在表现。因此,无意识的举动被排除在行为之外。例如,人在睡梦中或者精神错乱下的举动、在不可抗力作用下的举动、在身体完全受强制下的举动等,就不属于刑法上的行为。最后,行为必须是在客观上侵害或者威胁了法益的行为,故没有侵害和威胁法益的正当行为被排除在构成要件的行为之外。

逃税罪通常能够表现为积极地采取各种手段,弄虚作假,掩盖其纳税义务,逃避税务机关的监督和调查。在少数情况下也表现为消极地不缴纳税款。逃税手段具有多样性和复杂性。《刑法修正案(七)》规定,“纳税人采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报或者不申报,逃避缴纳税款”,将原来具体罗列的偷税手段用“欺骗、隐瞒手段”统一概括,使处于模糊区域的问题得到实质的处理,如揭发隐私等其他手段、方法,在不触及申报制度和会计制度的前提下,收买或胁迫税务人员,让其徇私舞弊来达到不交或少交税款的目的。

本案中犯罪嫌疑人采用隐瞒的手段不向税务机关申报,也就是不作为的犯罪行为,从而达到逃避缴纳税款的目的。所谓申报是指税务人经过一段生产经营期间,依照纳税规定的环节和期限应在缴纳税款前,主动地向有管辖权的税务机关申报生产经营情况和计税金额,财务会计报表等资料的活动。首先,被告负有申报和缴纳个人所得税的法定义务。根据最高院《关于审理偷税抗税刑事案件具体应用法律若干问题的解释》第二条第二款规定:

**“对具有下列情形之一的,应当认定为‘经税务机关通知申报’,一,纳税人、扣缴义务人已经依法办理税务登记或者扣缴税款登记;二,依法不需要办理税务登记的纳税人,经税务机关依法通知其申报的;三,尚未依法办理税务登记、扣缴税款登记的纳税人、扣缴义务**

人，经税务机关依法书面通知其申报的。符合上述三种情况之一二拒不申报的，应认定为逃税罪。”

就是说，被告属于经税务机关通知申报的情况且需主动申报的。其次，被告有能力履行其法定义务。被告在讯问笔录中承认账簿在保险箱内，即是承认了其完全有履行申报纳税义务的可能性。最后，被告没有依法履行法定申报缴税的义务。根据案件事实，两被告已经在春江县办理的税收登记，即视作为税务机关已经通知其申报纳税，但被告人没有按照规定进行纳税申报，只是将其所有账簿记录放在摊位的保险柜里，而并没有向税务机关进行申报其摊位经营情况。在春江县地方税务局税务稽查员讯问后，犯罪嫌疑人并没有向税务稽查员展示其账簿内容，而是选择隐瞒其摊位的具体情况，以达到逃避缴纳税款的目的。同时犯罪嫌疑人也并没有主动向税务机关声明其为查账征收的个体户。犯罪嫌疑人抓住鼎新批发市场仅要求从事批发、零售业务的商户按照每个营业柜台（每户）每月 50 元人民币缴纳个人所得税，而没有做出要向税务机关申报这一点来逃避缴纳应缴税款以非法获取未缴纳税款来获取利益。其行为属于“采取隐瞒手段不申报”。

综上所述，本案被告采取隐瞒手段不申报纳税，数额占应纳税额百分之三十以上，其行为已经严重侵犯了税收法律关系。

### 3、“客体”即被告侵犯的是税收法律关系。

所谓犯罪客体是指“我国刑法所保护的而被犯罪行为所侵犯的社会主义社会关系。”<sup>①</sup>

“任何一种犯罪都必然要侵犯一定的客体，没有侵害客体的行为就是不具备社会危害性的行为，当然也就不可能构成犯罪。由此看来犯罪客体是决定犯罪社会危害性的首要条件，没有犯罪客体就没有犯罪问题可言。”<sup>②</sup>

从法理学的角度考察，刑法所保护的社会关系同时也是其他部门法所确认和调整的社会关系，涉税刑法所保护的社会关系实际上就是业已为税法确认和调整的税收关系，即本案中犯罪行为侵害的客体为税收法律关系。“从税收法定主义的角度来看：国家与国民之间就税收产生的关系即税收关系就是税收法律关系”。<sup>③</sup>

在本案中，被告涉嫌逃税罪的行为，侵害的是国家与纳税人之间的税收法律关系，数额之高已经严重威胁到刑法所维护的税收制度稳定性，应对其行为及行为人进行非难及给予严厉的刑事处罚。

### 4、“危害结果”即造成了国家税收损失，且其行为与危害结果之间有因果关系

刑法上的因果关系是指危害行为与危害结果之间的一种引起与被引起的关系。

刑法上非因果关系排除的规则主要表现在以下几个方面：

#### (1) 偶然性因素的排除

所谓的偶然性因素说是指危害行为本身不是产生危害结果的唯一根据，在其发展过程中，偶然介入了其他的因素，从而合乎规律的导致了危害结果的发生。

a. 若偶然因素只是促使或加速危害结果的发生，偶然性因素则只是导致危害结果发生的一个可能性因素而不是必然性因素，那么此时偶然因素就不是刑法上的因果关系。

① 高铭喧主编：《刑法学原理》，中国人民大学出版社 2005 版，第 472 页

② 刘宪权主编：《刑法学》，上海人民出版社 2006 版，第 93 页

③ [日]参见金子宏：《日本税法原理》，刘多田等译，中国财政经济出版社 1989 版，第 18 页。

b. 若偶然因素最终导致了危害结果的发生，那么偶然因素就是刑法上的因果关系。

c. 若偶然因素和先前行为共同构成危害结果发生的因素，偶然因素和危害结果就存在因果关系。

### (2) 不法条件的排除

不法条件是指可能导致危害结果发生的一个原因，它是独立的危害行为，但是不法条件并不是造成危害结果发生的根据，和危害结果不存在必然的因果关系，它只对危害结果的发生起到了一个相对辅助的作用。“内部原因，本质原因，直接原因通常起着决定性的作用，是危害结果发生的根据，而外部原因，非本质原因，间接原因一般起着辅助的作用，是危害结果发生的不法条件。”<sup>①</sup>不法条件与危害结果之间有很多相似之处，如两者都会导致危害结果的发生，两者都不同程度上违反了法律法规。但是两者之间还有很多不同之处，主要有以下几点：

a. 作为条件的行为必须是有可能导致危害结果的发生，而危害行为导致危害结果发生的可能性将远远大于条件。

b. 条件不是导致危害结果发生的主要原因，危害行为则是导致危害结果发生的主要原因。

c. 条件具有一定的任意性，而危害行为具有一定的客观性，因果关系更是一种客观上的联系，是不以人的意志为转移的，条件的发生具有一定的任意性。

根据罪责自负的原则，行为人只对自己的危害行为所造成的危害结果承担刑事责任，“在一般情况下，某一危害行为是某一危害结果发生的根据，该危害结果就应作为认定该危害行为性质的根据。”<sup>②</sup>如果该危害行为构成犯罪，就应对其造成的危害结果承担相应的刑事责任。而作为促使某一危害结果发生的条件的危害行为，如何认定其性质及刑事责任，则不能一概而论，应根据其危害行为本身的性质以及对危害结果发生起的作用程度来考量。

本案中，虽然被告杨楠辩称他们是“按法律交税”，按照的法律是《关于建立鼎新批发市场鼓励招商引资的公告》，姑且先不谈《公告》的法律效力，仅按照不法条件的排除理论，我们认为，春江县人民政府发展改革局制定与税法精神不一致的《公告》行为对造成了国家税收损失这一危害结果而言只是不法条件而并非危害根据，而对应此危害结果真正的犯罪根据是杨扬，杨楠不履行申报义务，逃避税款的犯罪行为。

所以，根据罪责自负的原则，对被告人杨楠，杨扬的危害行为性质的根据应是造成了国家税收损失这一危害结果，而又该行为显然构成了逃税罪，所以，两人因就其危害结果承担相应刑事责任。

### (3) 不作为犯罪的因果关系认定

刑法学界通说，肯定不作为与危害结果之间具有因果关系，首先，从权利义务关系上看，如果义务主体不履行义务，权利主体就不能享受权利，从而使法律关系受到伤害。其次，作为与危害结果之间的关系一般表现为：如果没有该行为，危害结果便不会发生，故该作为是原因。不作为与危害结果之间的关系则表现为：如果行为人履行义务，危害结果便不会发生，故不履行义务是原因。二者虽然有形式上的差异，但因果联系的内容是相同的。我们在界定不作为因果关系的时候应从以下两个方面出发。

<sup>①</sup> 张明余：《关于刑法因果关系性质的探讨》，载《湖南公安高等专科学校学报》，2006年第3期。

<sup>②</sup> 张明余：《关于刑法因果关系性质的探讨》，载《湖南公安高等专科学校学报》，2006年第3期。

a. 在认定不作为犯罪的时候一定要注意犯罪行为人的主观态度和危害结果的发生是否一定的联系

b. 区分意外事件和犯罪行为，不能将意外事件所引起的事故和危害结果相联系。

在本案中，被告人作为经商多年的个体工商户，应当了解相关的法律规定以及合法的纳税程序。而且被告人曾经因逃避纳税被行政处罚，所以被告对于自己所应缴纳的税种和缴纳方式有更深刻的了解，相较于初犯，主观恶性更加明显。被告在明知自己的行为会危害国家的税收征管制度，给国家造成财政上的损失的情况下，出于自身利益、逃避税款的目的，采取隐瞒手段不向税务机关申报，逃避缴纳税款高达1,071,750元，主观故意明显。

而且根据鼎新市场经营者及顾客证言，证人王佳、谭鑫表明被告曾经说过“这里连国家法律都可以不理”，同时她们看到被告人在询问税务机关相关负责人未果的情况下，主动放弃了继续追问，充分表明两位被告已经明知国家税法关于纳税的具体规定，但是抱着侥幸心理逃避纳税。

根据杨楠的询问笔录，她承认以前在秋宁县正常依法纳税时缴纳的税款比现在多很多，自己心里也含糊过，说明她们已经认识到在春江县的纳税情况不符合国家法律规定。杨楠还表示税务机关在2009年3月27日找过杨楠，要求她们补缴少缴的税款。说明她们在那时已经知道自己有欠税的情况，到2009年6月29日被告被拘留，中间有3个多月的时间，她们都没有积极补上税款，可见其主观上有逃避纳税的故意。

## （二）违法性

违法性是指行为从法律规范的角度而言没有价值，它是在该当构成要件行为的基础上，从法律规范的整体价值观上进行评价、判断，将法律精神所能容忍和许可的行为排除出去，即“存在违法阻却事由而否定行为的违法性，其他与整体法规范相对立、冲突的行为具备违法性，有构成犯罪的可能。”<sup>①</sup>换句话说，行为符合构成要件，原则上即可推定为其违法，但是如果例外地存在或满足正当化事由的时候，则阻却违法而不成立犯罪。所以违法判断说穿了即是违法阻却事由存在与否的判断。

本案的被告逃避税款的数额巨大，对于税收征管秩序造成的破坏是巨大的，所以对被损害的法益影响程度很重。应当受到刑罚惩罚。

在我国违法性不是犯罪成立的独立条件。但是违法性在我国的犯罪构成理论中依然存在。我国是将形式违法性和实质违法性融汇到了一起，并将违法性寓于犯罪的四个构成要件中，通过整个犯罪构成来体现。<sup>②</sup>即是说，在一般情况下，符合构成要件该当性的行为，可以推定其具有违法性，“该当性的行为是否具有违法性的特征，主要是通过法律评价而得出的”，<sup>③</sup>如果法律评价为正，那么就证明行为符合违法性要件，反之亦然。而大陆法系采用反面规定排除违法性的各种事由，不在违法阻却事由范围之内的该当构成要件行为类型就具有违法性。下面具体对被告的行为进行阻却违法事由的排除。

通常认为，违法阻却事由具体包括：第一，正当行为，即法令行为，正当业务行为；第二，紧急行为，即正当防卫、紧急避险；第三，超法规的违法性阻却事由，如自救行为、治疗行为、安乐死、被害人的承诺、推定的承诺等其他社会相当性行为。

① 屈学武著：《刑法总论》，社会科学文献出版社2004年版，第91页。

② 李洁，王勇：《中国犯罪构成理论构建的理论体系与价值前提》，载《刑事法学》（人大复印报刊资料），2009年第5期。

③ 杨兴培：《中国刑法学对域外犯罪构成的借鉴与发展选择》，载《华东政法大学学报》，2009年第1期。

## 1. 被告的行为不属于法令行为

“法令行为是指直接根据成文法律、法令的规定，作为刑事权利或承担义务所实施的行为，因而自然是适法行为。但是，有的行为从形式上看，是行为人基于法令，行使权利的行为，而实际上是一种滥用权利的违法行为。”<sup>①</sup>所以，具体的行为是否是法令行为，要按照法令的效力、理念以及精神进行判断。在我国，根据法令行为的刑法意义及其正当性根据来源，理论上将法令行为分为依照法律的行为和执行命令的行为两类，而本案仅牵涉到依照法律的行为，依照法律的行为是指依照有效的法律、法规所实施的行使权利或者履行义务的行为，具有以下特征：

- (1) 行为是依照有效地法律、法规所实施的；
- (2) 行为的内容是行使法律、法规所赋予的权利或者履行义务；
- (3) 行为必须在法定的限度之内。

其中所依的法律法规是否有效就成了具体法令行为是否成立的第一个标准。而根据《中华人民共和国立法法》的有关规定，只有省、自治区、直辖市的人民代表大会及其常务委员会和较大的市的人民代表大会及其常务委员会在不与上位法抵触的前提下，才有权根据具体情况和实际需要，制定本区域的地方性法规，县政府则无此权限。由此看来，本案中的犯罪嫌疑人所依的春江县人民政府文件，由春江县人民政府发展改革局所发出的《关于建立鼎新批发市场鼓励招商引资的公告》是没有法律效力的。既然公告没有法律上的效力，那么依托于有效法律的法令行为就无从谈起了。

## 2. 被告的行为不属于正当业务行为

“正当业务行为，是指从事一定业务的人员正当地执行其业务的行为。业务是指人在社会生活上反复或继续实施的行为。正当业务行为不具有违法性并非因为‘业务’，而是因为‘正当’，才能阻却违法。”<sup>②</sup>

成立正当业务行为，须具备下列要件：

(1) 业务之本质须为法律所容许：所谓业务，指合法之业务而言。业务之种类甚多，持续的从事特定之业务，而不违背公序良俗者，即为合法之业务，并不以曾经主管机关许可之业务为限。

(2) 从事之人须有持续性及固定性：业务虽系合法，若从事之人仅偶尔为之，即非其业务。必须其从事业务，有持续性及固定性，始有阻却违法之可言。

(3) 其行为须为业务范围以内：凡属业务，必有其一定范围，若逾此范围，则不能谓为属于业务上之行为。

(4) 其行为须不逾越必要之程度：正当行为之“正当”，应作“适当”解，必其行为不超出业务上必要之程度，始属正当。至于何种情形为必要，须依客观事实认定之。

从上述构成要件上来看，被告人少缴税款的行为没有得到主管机关的许可，且她们的逃税行为也违背了公序良俗，不符合正当业务行为的构成要件。实际上，本院认为，被告人的行为不是业务行为，因为逃避纳税不是两被告持续从事的特地的业务，因此，所谓正当业务行为也就无从谈起。

<sup>①</sup> 田宏杰，《刑法中的正当化行为》，中国检察出版社 2004 年版，第 534 页

<sup>②</sup> 田宏杰：《刑法中的正当化行为》，中国检察出版社 2004 年版，第 533 页。



### 3. 被告的行为不属于紧急行为

我国《刑法》第二十条规定：

“为了使国家、公共利益、本人或者他人的人身、财产和其他权利免受正在进行的不法侵害，而采取的制止不法侵害的行为，对不法侵害人造成损害的，属于正当防卫，不负刑事责任。”

而紧急避险是指为了使国家、公共利益、本人或者他人的人身、财产和其他权利免受正在发生的危险，不得已采取的紧急避险行为，造成损害的，不负刑事责任。紧急的正当化行为，是指在紧迫情况下的正当化行为。具体说，是指在能够受到法律保护的急迫紧急的事态中，为了保护法益而突然进行、为法律所宽容的行为。<sup>①</sup>

从概念上，本院认为完全可以排除被告的行为是一种紧急行为。

### 4. 被告的行为不属于被害人承诺行为

被告人有能力支付税款，也曾表示愿意补缴税款，那么就排除了他的行为是一种自救行为的可能，而所谓被害人承诺行为是指“被害人承诺行为人可以对其法益予以侵害所表示的允诺。”<sup>②</sup>

被害人承诺的有以下几个构成条件：<sup>③</sup>

(1) 承诺人有承诺的意思表示且行为人了解承诺的内容。

(2) 承诺必须明确。承诺的明确性不仅关涉承诺的意愿，也与承诺事项本身的性质、内容、范围与结果有关。

(3) 承诺必须真实。承诺必须出于承诺人的真意，不能出于虚伪或被胁迫或其他原因所为的承诺。对行为人的承诺是否出于真实意愿的判断，可以依据社会的一般认识与个案中的实际情形进行综合判断。

(4) 承诺人须有承诺能力。承诺能力与承诺人的年龄与意志能力有关。承诺人必须具有一定的辨认控制能力，对承诺的事项的内容、范围、结果乃至最终意义有相应的理解能力与意思能力。所以，不能理解承诺事项的意义、价值与结果的年幼的人与精神病人所进行的承诺是无效的。

(5) 承诺人有权处分法益，并且在事先或行为时作出承诺。权利人可以放弃属于自己的个人权利。对国家与社会法益，个人无权处分。

任何法益或权利，都只能在特定的人际关系中相对于法律认可而存在。<sup>④</sup>暂且不论政府公告是否可以视作为“被害人”承诺，即是符合主体条件，作为国家社会法益的国家税收征收管理秩序，个人是无权处分的，对于这部分法益，即使政府有所承认，也不能认为被告人因此而成立违法性阻却事由。

### (三) 有责性

“没有责任就没有刑罚”，这是近代刑法的一个根本原理，只有当行为人存在主观的责

① 张明楷：《刑法格言的展开》，法律出版社 1999 年版，第 245 页。

② 陈兴良：《刑法学》（第二版），复旦大学出版社 2009 年版，第 114 页。

③ 陈兴良：《刑法学》（第二版），复旦大学出版社 2009 年版，第 116 页。

④ 冯东：《犯罪构成与诸特殊形态之关系辨析》，载《法学研究》，2004 年第 5 期。

任、个人的责任时，其行为才成立犯罪。所谓主观的责任，是指当行为人具有责任能力与故意或过失、违法性的意识（可能性）以及期待可能性时，才能对行为人进行非难；所谓个人的责任，是指只能对行为人自己实施的个人的行为进行非难<sup>①</sup>。

因此，是否追究行为人的刑事责任，除了要满足构成要件该当性和违法性外，行为人还必需具有有责性。所谓有责性，是指对实施违法行为的行为人进行非难、谴责的可能性，即非难可能性。具体而言，有责性的要素包括责任能力、故意、过失、违法性的认识（或违法性认识的可能性）与期待可能性。

我认为，被告人杨扬、杨楠二人具有逃税罪的可责性要件，结合本案中被告人二人的行为，对她们的可责性问题分析如下：

### 1. 责任能力

责任能力，指行为人的刑事责任能力，是指行为人对自己行为的辨认能力和控制能力，即行为人认识自己特定行为的性质、结果、意义以及行为人支配自己实施或不实施特定行为的能力。在实务中，判断行为人是否具有责任能力的标准通常有年龄标准、智力标准和精神状况等。

本案中，在年龄方面，《中华人民共和国刑法》第十七条第一款的规定：“已满十六周岁的人犯罪，应当负刑事责任。” 本案中，被告人杨扬、杨楠都已满十六周岁。在精神和智力方面，从被告人杨扬、杨楠二人 8 年的经营能力中我们不难推断出，被告人二人在精神和智力方面均属正常。

综上，被告人杨扬、杨楠二人具有完全的刑事责任能力。

### 2. 罪过形式（故意责任）

本案中被告人杨扬、杨楠二人具有故意责任，即二人对自己的逃税的行为具有犯罪故意。《中华人民共和国刑法》第十四条第一款规定，犯罪故意，是指明知自己的行为会发生危害社会的结果，并且希望或者放任这种结果发生的心理态度。将犯罪故意细分，又可以分为两个因素：一是认识因素，即行为人明知自己的行为会发生危害社会的结果；二是意志因素，即希望或者放任这种结果的发生，二者的有机统一才构成具体的犯罪故意。

结合本案，对被告人杨扬、杨楠二人的犯罪故意具体分析如下：

（1）被告人杨扬、杨楠二人作为具有多年经营经验的个体工商户，是合格的商主体，具有一定的商事能力，对国家的税收征管方面的法律规范应当具有足够的了解，对南方省春江县的政府文件违反法律规定的情况当属明知；同时，二人在明知南方省春江县的政府文件可能违法的情况下，未依照法律规定向税务机关办理纳税申报、未依照法定程序申请依照定期定额缴纳税款的方式做出申请，被告人二人明知自己的行为违反法律的规定，并会对税收征管秩序造成破坏，仍然依据南方省春江县的政府文件实施逃税行为，二者对自己的行为性质属于明知，然而被告人二人仍放任损害结果的发生，构成逃税罪的犯罪故意。

在传统商法上，商事主体也叫商人。欧洲 11 世纪中叶，随着城市的兴盛，越来越多的人从事商业，逐渐产生了商人这一特定社会阶层<sup>②</sup>。商事主体，也称为商事法律关系主体、商主体，是指依照商法的规定具有商事权利能力和商事行为能力，能够以自己的名义独立从

<sup>①</sup> 国家司法考试辅导用书编辑委员会：《国家司法考试辅导用书》第二卷，法律出版社 2009 年版，第 39 页。

<sup>②</sup> 赵旭东主编：《商法学》，高等教育出版社 2007 年版，第 28 页。

事商事行为，在商事法律关系中享有权利和承担义务的个人和组织。以组织形式与人格属性为标准，商事主体可以划分为商个人、商合伙、商法人三种。其中，商个人是指以营利为目的，从事营业活动的自然人。依据我国法律，商个人的具体类型和形态又可以划分为个体工商户、农村承包经营户、个人独资企业、公众个人投资者和其他以自然人名义从事营业者<sup>①</sup>。

结合本案，被告人杨扬、杨楠作为商事主体，并且有多年的经营经验，相对于普通公民而言，被告人二人对与其经营活动相关的法律规定应该有更高的敏感性，对于税收征管方面的法律规定，也应当如此，而被告人二人知法懂法但不守法，明知自己的行为违反法律规定仍然放任危害结果的发生，具有犯罪故意。

(2) 被告人杨扬、杨楠于 2001 年 2 月 22 日在南方省秋宁县注册为个体工商户，长期从事纸张批发、零售经营活动，属于查账征收的个体工商户。至 2009 年 4 月，被告人二人已经有 8 年的工作经验，作为有多年经营经验的纳税主体，应当明白依法纳税是每一个纳税人应当承担的义务，结合上一部分的陈述，本案中的被告人二人明知我国对税收征管方面的法律规定，在未就定期定额缴纳税款的方式依法进行申请的情况下，仅仅按照南方省春江县人民政府的文件进行缴纳，在认识因素上属于明知，在意志因素上属于放任，因此构成逃税罪的故意。

税收是现代国家赖以生存的血液，财政开支的重要物质基础<sup>②</sup>。在文明社会中，税是国家提供公共产品的代价，其存在的意义即在于满足社会的公共需要。其实，公共需要也是一种个人需要，只是因为无法通过市场自身的方式予以满足，需要借助于国家的强制力量和超然地位，所以才称之为公共需要。国家的存在本身不是目的，而是为了满足公共需要，最终是为了更好地实现个人需要。<sup>③</sup>我国税法上的纳税主体包括两类：纳税人和扣缴义务人。纳税人是指法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人。

本案中的被告人二人属个体工商户，具有应纳税所得额，但无扣缴义务人，根据《个人所得税法实施条例》第三十六条的规定，应当按照规定到主管税务机关办理纳税申报。故，本案中被告人二人依法属于纳税人。

纳税人享有丰富的权利，如税收优惠权、退税请求权、陈述申辩权和税收知情权、税收秘密权、检举控告权等等；同时，纳税人也承担着一定的义务。纳税人依法履行其纳税义务是国家税收债权得以实现的主要保障。纳税人的义务主要包括以下几项：依法办理税务登记的义务、账簿、凭证和发票方面的义务、按期进行纳税申报的义务、依法纳税的义务、主动接受税务检查的义务。<sup>④</sup>

本案中，被告人二人作为具有多年纳税经验的商事主体，既未履行依法申报纳税的义务，又未经法定程序申请即擅自按定期定额缴纳税款的方式缴税，被告人二人明知自己的行为不符合法律的规定，会破坏我国的税收征管秩序，仍放任自己的行为，追求逃避税款行为可能带来的利益，故，被告人二人对自己的行为具有犯罪故意。

综上，被告人杨扬、杨楠二人作为具有多年纳税经验的商事主体，在明知自己的行为违反法律规定，会产生破坏我国税收征管秩序的后果的情况下，仍放任自己的违反行为，具有逃税罪的犯罪故意。

---

① 肖海军主编：《商法学》，湖南大学出版社 2004 年版，第 51 页。

② 刘剑文：《财税法专题研究》（第二版），北京大学出版社 2007 年版，第 149 页。

③ 刘剑文：《财税法专题研究》（第二版），北京大学出版社 2007 年版，第 150-151 页。

④ 刘剑文主编：《财税法学》，高等教育出版社 2004 年版，第 355-356 页。

### 3. 责任阻却事由

#### (1) 违法性认识错误

故意的成立除了要求对符合犯罪构成的客观事实有认识外,还必须以具有现实的违法性认识为必要条件<sup>①</sup>。刑法中的违法性认识意味着:“行为人知道自己所干的是在法上不允许的,而且是禁止的”<sup>②</sup>。违法性的认识错误,是指虽然没有事实错误,但是行为人不知其所为的行为为法律所禁止或者行为人误以为其行为是法律允许的行为。一般说来,违法性认识错误可以分为两种情形:一种是可以回避的违法性认识错误,在这种情形下,行为人具有违法性认识的可能性;另一种是不可以回避的违法性认识错误,在这种情形下,行为人没有违法性认识的可能性。

本案中,依被告人的供述、证人证言推断,可知被告人杨扬、杨楠二人明知自己的行为违反法律的规定,仍然实施逃税的行为,被告人不存在的违法性认识错误。具体分析如下:

a. 根据被告人杨楠的供述,被告人杨扬、杨楠最初对的南方省春江县的政府文件的合法性存在疑问,并且就此特意询问过春江县税务机关的工作人员,但被告人二人在对南方省春江县的政府文件的合法性产生怀疑的情况下,虽然询问税务机关的相关人员,但在未得到确切的答复的情况下,二者在对违法问题存在疑问的情况下,佯装不懂法律,放任南方省春江县政府文件的不合法性,以逃税为目的,依照文件规定定期定额缴纳税款,掩盖其内在的犯罪故意。

b. 在鼎新市场经营者和顾客提供的证人证言中,我们得知被告人二人明知自己的行为不符合国家法律的规定,但是仍然依照春江县人民政府的文件纳税,还声称可以对国家法律的规定置之不理,此外,从证人证言中我们可以知道,被告人杨楠在就南方省春江县的政府文件的合法性询问税务人员时,被告人杨扬拉住杨楠不让其继续询问下去,并小声说少交还不好,由此可见,被告人二人对自己的行为违反法律是明知的,不存在违法性认识错误。

综上,从二人对我国法律的态度和杨扬阻止杨楠继续询问有关税收征管问题的行为中,我们可以看出,作为具有多年纳税经验的被告人杨扬、杨楠二人,明知南方省春江县人民政府发展改革局的公告可能违反法律的规定,对法的状况产生疑问,但是受利益的驱使,在侥幸心理的作用下,仍然依照公告的规定定期定额纳税。故,被告人杨扬、杨楠二人明知自己的逃税行为违反法律的规定,会产生危害税收征管秩序的后果,仍然执意为之,不存在违法性认识错误。

#### (2) 期待可能性

非难的前提是,除却责任能力和责任条件外即故意或过失之外,还必须要求行为人有实施合法行为的可能性但却没有实施,行为人的行为才值得非难而有责任,此即期待可能性思想<sup>③</sup>。所谓期待可能性,是指根据现实生活中的具体情况,有可能期待行为人不实施违法行为而实施其他合法行为的可能性。

本案中,被告人杨扬、杨楠二人具有多年的纳税经验,并且二人作为商事主体,具有相当的商事行为能力,对我国就税收征管方面的法律规定应当具有足够的了解,根据此情况,

---

① 吴学斌:《规范责任论视野下的违法性认识与违法性认识的可能性》,载《清华法学》,2009年第3期。

② 吴学斌:《规范责任论视野下的违法性认识与违法性认识的可能性》,载《清华法学》,2009年第3期。

③ 刘艳红:《调节性刑罚豁免事由:期待可能性理论的功能定位》,载《中国法学》,2009年第4期。

要求被告人二人依法办理纳税申请、依照法定程序申请依照定期定额的方式缴纳税款等一系列活动是可能的，具有足够的期待可能性。

综上，被告人杨扬、杨楠二人都具有完全刑事责任能力，并具有逃税的犯罪故意，同时，二者不具有违法性认识错误，法律对此二人实施合法的纳税行为具有足够的期待可能性；因此，被告人杨扬、杨楠二人具有逃税罪的有责性，应当依照法律规定追究被告人二人的刑事责任。

### 三、程序及量刑情节

#### （一）拘留程序合法

《刑事诉讼法》第六十一条规定，公安机关对于现行犯或者重大嫌疑分子，如果有下列情形之一的，可以先行拘留：

1. 正在预备犯罪、实行犯罪或者在犯罪后即时被发觉的；
2. 被害人或者在场亲眼看见的人指认他犯罪的；
3. 在身边或者住处发现有犯罪证据的；
4. 犯罪后企图自杀、逃跑或者在逃的；
5. 有毁灭、伪造证据或者串供可能的；
6. 不讲真实姓名、住址，身份不明的；
7. 有流窜作案、多次作案、结伙作案重大嫌疑的。

杨扬、杨楠姐妹两人在从 2008 年 2 月 1 日起至被拘留时一直处于逃税状态，属于正在实行犯罪，因而公安机关可以对其拘留。

《刑事诉讼法》第六十九条规定：公安机关对被拘留的人，认为需要逮捕的，应当在拘留后的三日以内，提请人民检察院审查批准。在特殊情况下，提请审查批准的时间可以延长一日至四日。

杨扬、杨楠 2008 年 6 月 29 日被拘留，7 月 1 日被逮捕，期间相隔三天，符合刑诉法之规定。

因而，在拘留的程序上，公安机关、检察机关并未出现违法执行，其程序合法性毋庸置疑。

#### （二）量刑情节

在定罪量刑上，被告人应缴纳个人所得税共计 1,071,750 元，实际缴纳税款 700 元，逃税金额共计 1,071,050 元，逃税金额可谓“数额巨大”，而且逃避缴纳税款占应纳税额比例远在百分之三十以上，因此本院建议法院根据《刑法》第二百零一条的规定，对被告人处以三年以上七年以下有期徒刑并处以根据犯罪情节处以相应罚金。

(本页无正文)

此致  
春江县人民法院

检察员：方晓艾  
二〇〇九年八月十二日  
(院印)

附：

1. 被告人杨扬，现羁押于春江县看守所。  
被告人杨楠，现羁押于春江县看守所。
2. 证据目录 4 份
3. 主要证据材料复印件 4 份
4. 起诉书副本 4 份



## 证据目录

1. 春江县地方税务局税务稽查员吴雁证言
2. 讯问被告人笔录 2 份
3. 鼎新市场经营者及顾客证言
4. 春江县人民政府文件《关于建立鼎新批发市场鼓励招商引资的公告》
5. 春江县鼎新批发市场管理规定《春江县鼎新批发市场管理规定》
6. 2008 年 2 月至 2009 年 3 月被告人缴税之后的完税凭证

## 证据材料：

### 证据一：春江县地方税务局税务稽查员吴雁证言

#### 证人证明书

本人是春江县税务机关工作人员吴雁。2008年3月初的一天，我在鼎新批发市场进行市场纳税调查时，曾遇到在该市场租用摊位的个体户杨扬和杨楠。当时她们曾问税收数额的问题。因为我不知道她们的具体情况，也不好回答，所以当时就说：“按照政府说的和政府法律规定的做。听政府的，依法经营，错不了。”每一个纳税户都应该明白国家法律是什么。她们一看就不是新手，是从别的市场转过来的，当然应该明白税法是怎么规定的。

我们在工作中遇到这样的问题，都是把政府的政策和国家法律作为前提来讲。而且多数纳税人都能够按照税法纳税。

以上所说属实。

证明人：吴雁（签名）

2009年4月29日

### 证据二：讯问被告人笔录 2 份

#### 讯问笔录（一）

2009年4月4日

.....

问：什么时候到鼎新市场营业的？

杨扬：我们一直从事纸张批发、零售业务，以前在秋宁县兴旺市场做，因为春江县人民政府招商引资，曾经广泛宣传，希望我们到这边做，所以我们在2008年2月初就来到鼎新批发市场，好像是在2月1日开始租赁该A09柜台营业。

问：知道触犯了什么法律吗？

杨扬：好像是说我们违反了税法。可是，这真是冤枉啊。我们一直守法经营，所有账簿记录都没有造假，而且非常全，账簿就放在摊位的保险柜里了。我没有逃税。

问：账簿就放在摊位了？

杨扬：是的。我们是查账征收的个体工商户，以前在秋宁做生意的时候，税务的人有时

会来查账。习惯了，到了春江也放摊位了，方便；不过这儿的税务从来没要求看过。

问：春江县的税务机关有没有找你们询问过账簿？

杨扬：没有。文件说我们这个市场按月交税，所以账查不查都一样，不管赚还是赔，每月都 50。

问：其他摊位也交 50 吗？

杨扬：是的。鼎新市场的摊位都是定额交税的。不用申请，也没人问，大家都一样。

问：你是否向税务机关声明是查账纳税的个体户？

杨扬：税务的人从来没问过我；就一直按他们要求的每月 50 交了，从来没迟交过。

.....

## 讯问笔录（二）

2009 年 4 月 4 日

.....

问：你们是按照国家税法缴税的吗？

杨楠：我们是按法律缴税。具体按哪一个法律我也不知道。但是春江县政府在招商引资的时候曾经有个什么文件，对了，好像叫《关于建立鼎新批发市场鼓励招商引资的公告》，我对它的文件号记得很清楚，因为和我孩子的出生日期相同，是 2007 年 9 月 1 日，文件号是[春发 2007 第 055 号]。这个文件第 3 条规定，每个摊位每月缴纳个人所得税 50 元。

问：你们是老个体户了，难道不知道应该交多少个人所得税吗？

杨楠：真的不知道，以前在兴旺交的多很多，但是这里不是政府招商吗？这里交的少，我们才过来的。而且我们心里也含糊过，所以就专门咨询过春江县税务机关工作人员，好像是姓吴的。他说政府说的没错。

问：税务机关有没有就少缴税的事找过你们？

杨楠：今年 3 月 27 号税务找过我姐，说我们交税少了，让补。我姐说我们是按政府规定办的，你们怎么能出尔反尔呢。税务他们原来也认为每月交 50 就行了，可最近有人举报。说鉴于这种情况，滞纳金就算了，把税补上就行，一共 1, 071, 050 元。我们正准备缴纳所有税款，钱都准备好了，就想交的时候就被拘留了，后来又被逮捕了，因此就没有交成。可是我们根本就没想逃税呀。而且就是偷了，我们也愿意补上呀。

问：以前有没有因为税务问题被查处过？

杨楠：有，但都是小事。2005 年、2006 年我们在秋宁做生意的时候被税务罚过款，说

税交少了：一次几百、一次几千。事情不大，具体时间和数额都记不住了。

.....

### 证据三：鼎新市场经营者及顾客证言

#### 证人证明书

杨扬和杨楠姐俩以前是别的市场的个体户。她们可精明了，一直说到这里来少交税。还说过，这里连国家法律都可以不理。我在 2008 年 3 月 3 日看到春江县地税局税收征管员吴雁到鼎新市场来现场办公时，曾经讯问杨楠她们的摊位。杨楠她们心里不踏实，还问吴雁，是不是每月交了固定的个人所得税，以后就什么也不交了。吴雁说，政府怎么说你们就怎么做，政府的法律怎么定就怎么办；听政府的，错不了。我看见杨扬马上把杨楠拉到一边，小声嘀咕，让她别问了，说少交还不好。

我有时还和她们开玩笑，说你们对交税的事儿还挺上心的，她们说过类似“反正也不多”的话。但是她们具体交了多少，我们也不清楚。

以上是我们所了解的情况，保证是根据我们的记忆如实提供。

证人：王佳（A06 柜台经营者）

（签字）

证人：谭鑫（顾客，住址[略]）

（签字）

2009 年 4 月 12 日

### 证据四：春江县人民政府文件《关于建立鼎新批发市场鼓励招商引资的公告》

#### 《关于建立鼎新批发市场鼓励招商引资的公告》

[春发 2007 第 055 号]

.....

第 3 条：在本市场从事批发、零售业务的商户，应参照国家有关税收的法律，按照每个营业柜台（每户）每月 50 元人民币缴纳个人所得税。

第 4 条：申请减免有关税收的，应当向县税务部门提出申请，获得批准后可以享受减免的优惠。

.....

春江县人民政府发展改革局

2007年9月1日

**证据五：春江县鼎新批发市场管理规定《春江县鼎新批发市场管理规定》**

**《春江县鼎新批发市场管理规定》**

.....

第5条：依法经营，依法纳税，遵守市场管理规则，诚实信用，买卖公平,童叟无欺。

第6条：接受市场管理委员会的管理，如实报告经营情况和有关事项。

.....

春江县鼎新批发市场管理委员会

2008年2月1日

**证据六：2008年2月至2009年3月被告人缴税之后的完税凭证**

2008年2月至2009年3月杨扬、杨楠经营的A09柜台按照每月50元人民币缴纳个人所得税，完税凭证齐全。