

# 2009 年第七届“理律杯”模拟法庭比赛

第 14 号参赛队被告方

## 辩 护 词

# 目录

第一部分：基本事实.....	3
第二部分：被告人的行为不符合逃税罪的犯罪构成要件.....	4
一、主体方面：被告人是享有税收优惠政策的纳税工商户.....	4
（一） 被告人有理由认为自己是享受政府优惠政策纳税的个体工商户.....	4
（二） 税务机关也认为被告人杨楠是按照政府文件规定纳税的个体工商户.....	4
二、主观方面：被告人不具有逃避缴纳税款的直接故意.....	4
（一） 逃税罪应是直接故意犯罪.....	5
（二） 本案被告人没有逃税的直接故意.....	6
（三） 被告人不存在完全正确辨析法律位阶效力冲突的期待可能性.....	8
三、客观方面：被告人没有采取欺诈、隐瞒手段虚假申报或者不申报.....	8
（一） 被告人对税务机关并没有采取任何欺骗、隐瞒手段.....	8
（二） 被告人没有虚假纳税申报，以逃避缴纳税款.....	8
（三） 被告人没有进行按照查账征收的方式进行纳税申报系基于对政府文件的信赖.....	9
第三部分：证据方面.....	10
一、春江县地方税务局税务稽查员吴雁证言.....	10
二、讯问被告人被告人杨楠的笔录 2 份.....	10
三、鼎新市场经营者及顾客证言.....	11
四、春江县人民政府《关于建立鼎新批发市场鼓励招商引资的公告》的文件规定.....	11
五、税务证明.....	12
第四部分：对政府文件效力的认识.....	13
一、被告人系基于对该县政府文件的信赖.....	13
（一） 存在信赖基础.....	13
（二） 属于善意信赖.....	13
（三） 信赖具有合理性.....	14
二、基于对政府文件的信赖产生行为.....	14
（一） 不按照查账征收的方式进行纳税申报是基于对政府文件的信赖.....	14
（二） 被告人认为自己是一享有税收优惠政策的纳税人进行那税.....	15
（三） 被告人行为的性质.....	15
第五部分：法律适用.....	16
一、公诉人投机取巧，没有找到相关法律规定作为基础，主观臆断.....	16
二、本案不适用《刑法修正案（七）》关于第二百零一条第四款关于不追究刑事责任条款的例外规定.....	17
（一） 本案符合“不追究责任条款”的要件.....	17
（二） 被告人在 2005 年与 2006 年所受行政处罚不应适用刑法修案七之但书规定.....	17
第六部分：结尾.....	18
附件.....	19
附件一 证据清单.....	19
附件二 辩护词副本 4 份.....	19

尊敬的审判长、审判员：

根据我国《刑事诉讼法》第三十二条和我国《律师法》第二十五条规定，长安律师事务所接受本案被告人被告人杨楠的委托，指派我担任其辩护人，参与本案诉讼活动。开庭前我查阅了有关材料，对起诉书进行了认真的分析和研究，会见了被告人，并进行了详细调查。本辩护人认为，起诉人指控被告人杨楠的犯罪事实不确实，证据不充分，指控的犯罪不成立，从而为其提供无罪辩护。现提出理由如下：

### **第一部分：基本事实**

被告人杨楠于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，系查账征收的个体工商户。被告人于2008年2月初来到鼎新批发市场，自2008年2月1日起租赁A09柜台，从事纸张批发、零售业务。到2009年4月1日期间，共获得营业收入34,000,000.50元整。在经营期间，被告人虽然登记为查账征收的个体工商户，但是却因为善意的信赖春江县政府文件的税收优惠政策，每月按照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》[春发2007第055号]的规定，每月缴纳50元的个人所得税，并且有税务机关的完税凭证证明被告人经营期间已经按照规定履行纳税义务。

## 第二部分：被告人的行为不符合逃税罪的犯罪构成要件

### 一、主体方面：被告人是享有税收优惠政策的纳税工商户

被告人在主观上善意信赖政府文件，认为其是按照政府文件规定的优惠政策纳税的个体工商户

（一） 被告人有理由认为自己是享受政府优惠政策纳税的个体工商户。

《关于建立鼎新批发市场鼓励招商引资的公告》第 3 条规定：“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”。依照该公告的意思，在鼎新市场从事批发、零售业务的所有商户都按照每户每月 50 元人民币来缴纳个人所得税，即，不论该商户实际登记为查账征收或核定征收，都一律采用政府文件规定的方式纳税。被告人作为普通的市场主体，善意合理的信任政府，在经营中相应政府号召，按照政府的规定办事，每月缴纳政府文件规定的 50 元的个人所得税。

（二） 税务机关也认为被告人杨楠是按照政府文件规定纳税的个体工商户。本案中，在案发之前，税务机关也认为被告人杨楠按照政府公告每月缴纳 50 元个人所得税是合法的。而且从税务机关在接到举报后只是责令被告人杨楠及时补缴，而并没有要求交纳滞纳金这一点上，也可以看出税务机关案发前一直将被告人杨扬、杨楠作为按照税收优惠政策纳税的个体工商户对待。

因此，被告人杨扬、杨楠共同经营的个体工商户，因善意信赖政府文件的规定认为自己是定额征收的方式缴纳个人所得税（每月缴纳 50 元）的市场主体，并按照规定及时足额的进行了缴纳。

### 二、主观方面：被告人不具有逃避缴纳税款的直接故意

犯罪主观方面是犯罪主体对自己所实施犯罪行为及其危害结果所持的心理态度，包括罪过、犯罪动机和目的等因素。其中，罪过是任何犯罪构成不可缺少的要件，“无罪过即无责任，也无犯罪”是刑事责任的重要原则，罪过分为故意和过失两种类型。

犯罪故意是指明知自己的行为会发生危害社会的结果，并且希望或放任这种结果发生的心理态度。<sup>①</sup>其又分为直接故意和间接故意两种类型，直接故意是指行为人明知自己的行为会发生危害社会的结果，并且希望这种结果发生的心理态度。间接故意是指行为人明知自己的行为可能发生危害社会的结果，并且放任这种结果发生的心理态度。犯罪过失是指行为人

<sup>①</sup> 曲新久、陈兴良、张明楷等著：《刑法学》，中国政法大学出版社，2004 年 9 月第 1 版，第 217 页

应当预见自己的行为可能发生危害社会的结果，因为疏忽大意而没有预见，或者已经预见而轻信能够避免，以致发生这种结果的心理态度。可见，行为人所持有的主观心理态度对于认定其行为的性质从而判断其是否构成犯罪有重要影响。

（一）逃税罪应是直接故意犯罪。

2009 年 2 月 28 日，十一届全国人大常委会第七次会议表决通过了《刑法修正案（七）》，修订后的《刑法》对第二百零一条关于不履行纳税义务的定罪量刑标准和法律规定中的相关表述方式进行了修改，从此“偷税罪”这一罪名被“逃税罪”取而代之。修订后的刑法规定如下：

“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。”

从逃税罪的性质、手段等都可看出，逃税罪是一种目的型犯罪，即主观上想通过刑法上规定的一系列逃避缴纳税款的手段来达到不缴税或少缴税的目的，因而逃税罪的主观方面只能体现为直接故意的心理态度，即行为人明知自己的行为违反税收法规，有意逃避纳税义务，并且希望通过这种行为达到不缴或少缴税款的目的，过失犯罪和间接故意犯罪不能构成本罪。理由如下：

1、过失犯罪不够成本罪，如果行为人由于过失，如一时疏忽或不熟悉税收法规等原因，而造成未缴或少缴税款的，不构成逃税罪。在这点上，我国法律的规定和美国联邦税法等西方税法有异曲同工之妙，西方税法也特别强调“故意”作为逃税罪成立的必要要件，其对故意的解释是“自愿地、故意地违反一个明知的法律义务”。可见，逃税罪必须是犯罪主体主观故意所为的行为，过失不构成本罪。

2、间接故意不构成本罪，即纳税人或扣缴义务人在明知自己行为违法的情况下而放任这种行为的结果发生。根据 2002 年 11 月 4 日最高人民法院审判委员会第 1254 次会议通过的《最高人民法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 1 条规定的五种偷税方式，即伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证；在账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纳税；进行虚假纳税申报；缴纳税款后，以假报出口或者其他欺骗手段，骗取所缴纳的税款。修正案对逃避缴纳税款的手段做了较为笼统的规定：“采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报或者不申报”。根据 2009 年 6 月 15 日《国家税务总局关于未申报税款追缴期限问题的批复》：“税收征管法第五十二条规定：对偷税、抗税、骗税的，税务机关可以无限期追征其未缴或者少缴的税款、滞纳金或者所骗取的税款。税收征管法第六十四条第二款规定的纳税人不进行纳税申报造成不缴或少缴应纳税款的情

形不属于偷税、抗税、骗税，其追征期按照税收征管法第五十二条规定的精神，一般为三年，特殊情况可以延长至五年。”单纯的不申报并不构成逃税，只有采取欺骗、隐瞒方式的手段不进行申报才构成逃税。行为人并不是对自己的行为漠不关心，持放任态度，而是具有希望逃避缴纳税款的主观目的和心理态度。这种欺骗、隐瞒的行为方式与间接故意的要素相去甚远，所以，从以上规定的几种行为方式看，逃税行为只能被直接故意所支配，间接故意不构成本罪。

## （二）本案被告人没有逃税的直接故意

### 1、直接故意包含认识因素和意志因素两方面内容。

犯罪直接故意是指行为人明知自己的行为会发生危害社会的结果，并且希望这种结果发生的心理态度，包含认识因素和意志因素两方面内容，任何罪过心理都是认识因素与意志因素的统一，缺少其中任何一个因素，都不可能构成犯罪。而在这两个因素中，认识因素是意志因素的前提，意志因素是认识因素的发展，认识因素先于意志因素。

（1）明知自己的行为会发生危害社会的结果即为认识因素，这里的结果应当理解为广义的评价意义上的犯罪结果。犯罪结果是通过犯罪构成整体表现出来的，因此，行为人对于危害行为、行为对象、危害结果、危害行为的时间、地点、手段、主体的身份以及因果关系等犯罪构成要件，即对于符合具体犯罪构成客观要件的全部事实都有明确的认识。

实践中，行为人对于犯罪构成要件事实的认识总是表现为经验性认识，而不是使用精确之法律概念的抽象思维。因此，故意的认识内容总是表现为，行为人依据日常生活中通常使用的概念，对那些具有犯罪构成要件意义之事实的认识，与犯罪构成要件意义无关的具体事实，不属于故意的认识内容。

（2）意志因素就是指对危害社会结果的希望和追求，即在明知自己的行为事实上符合犯罪构成的基础上，决意实施这种行为的心理状态。其对于危害结果的发生持积极追求的态度，法律所否定的结果正是行为人所追求的目标。结合本案，意志因素的内容须包括以逃避缴纳税款为目的，追求逃避缴纳税款结果的实现。

实践中，行为人为逃避缴纳税款义务所实施的具体行为是判断其主观心理的最好参考。同时，结合行为人的主观个性条件、业务能力和行为时的具体情况进行综合分析，如对行为人从事业务时间的长短、对税收、财务制度的了解程度、业务水平的高低以及账单、会计凭证、原始发票是否涂改等“个人活动”加以综合考评，从而作出比较符合行为人的主观心理的判断。

（3）实践中，由于故意或过失都是一种主观心理态度，很难为外人所查知，所以在主观判定上，应根据主客观相统一的原则，那么，行为人为逃避缴纳税款义务所实施的具体行为是判断其主观心理的最好参考。同时，结合行为人的主观个性条件、业务能力和行为时的具体情况进行综合分析，如对行为人从事业务时间的长短、对税收、财务制度的了解程度、业务水平的高低以及账单、会计凭证、原始发票是否涂改等“个人活动”加以综合考评，从而作出比较符合行为人的主观心理的判断。不能仅以行为人的辩解为依据：对于假漏税真偷税的，就应以偷税认定；对查无实据、或者证据不足的，根据疑罪从无的原则应以漏税处理，

给予经济的或者行政的制裁。结合本案，我们认为被告人杨楠二人并无逃税的主观故意，其既具备逃税的认识因素也不具备意志因素。

#### A 被告人不具备认识因素

本案中，故意所认识的内容应包括行为人认识到自己实施了违反国家税法，逃避缴纳税款，拒不履行纳税义务的行为。

a 被告人杨杨、杨楠均为从事小规模经营的个体工商户，文化水平不高，更无任何法律专业知识，其对于税法的相关规定不甚了解，虽知晓其为查账征收的个体工商户，但对于何为查账征收以及如何操作这些专业事项都无更深了解，更不明白政府文件之间的效力等级这些专业问题。《关于建立鼎新批发市场鼓励招商引资的公告》，第 3 条规定，每个摊位每月缴纳个人所得税 50 元。杨杨、杨楠二人出于对政府文件权威性的尊重，按照文件规定按时足额纳税。而且就纳税问题，被告人曾经咨询过春江县税务机关工作人员吴雁，她当时说：“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。”于是，被告人基于一个善良公民对政府的信赖，对政府工作人员的信赖，认为按照政府文件的规定缴纳税款，并无任何不当之处，其并没有认识到也不可能认识到自己实际上少缴了税款。

b 被告人杨杨、杨楠于 2001 年 2 月 22 日于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，生意颇为兴隆。根据讯问笔录（一）中杨杨的表述以及讯问笔录（二）中杨楠的表述，可以看出，2008 年 2 月 1 日，二人是因春江县的招商引资政策而迁至此处，并租赁春江县鼎新批发市场 A09 柜台，继续从事纸张批发、零售业务的。可见，当初春江县确有招商引资政策，也进行了广泛的宣传，正是基于被告人认为政府给予相应优惠政策，才迁来此处重新开始经营活动。其有理由认为相比较之前在秋宁县少缴的税款是基于春江县的招商引资政策和税收优惠。

c 讯问笔录（二）中杨楠的笔录显示，鼎新市场的摊位都是定额交税，从没人申报，也没人问，大家都一样。因此，杨杨、杨楠二人认为自己和其他商户性质一样，同样按照政府文件缴税是合法合理合情的。

因此本案中，杨杨、杨楠二人没有认识到也不可能认识到其行为违反了税法的相关规定，是逃避缴纳税款，拒不履行纳税义务的行为。

#### B 被告人不具备意志因素

a 本案中被告人杨楠并没有以逃避缴纳税款为目的实施任何具体行为，其所有账簿记录都没有造假或销毁，非常齐全，而且将账簿置于摊位的保险柜里。如果税务机关要求查看，随时都可出示。

b 被告人曾就纳税一事咨询过春江县税务机关工作人员吴雁，得到的回答是“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。”实际上，被告人也是这样做的，其在春江县鼎新批发市场经营期间一直按时足额纳税，并有完备的纳税凭证。可见，其对于少缴税款的结果并不是希望和追求，也从没有为此而实施任何违法行为，不能认定被告人具备逃税罪的故意。

c 被告人收到税务机关通知后，虽产生过疑问，认为政府文件不可以这样出尔反尔，但是出于其自觉守法的公民意识和对政府权威的尊重，还是积极准备补缴所有税款，在能够凑到 1,071,050 元的最短时间里，就打算补缴上，但就在想交的时候被拘留，随后又被逮捕，因此税款一直没有交成，但并不是其故意实施行为逃避缴纳税款造成的。可见，被告人并没有想逃税，也没有以逃避缴纳税款为目的实施任何违法行为，不具备逃税罪的意志因素。

因此，我们认为本案中被告人杨杨、杨楠二人并没有认识到其行为实际少缴纳了税款。而且被告人杨楠不具有谋取非法经济利益，拒不履行纳税义务的主观目的，因此无逃避缴纳税款的主观故意。所以，被告人既不符合逃税罪的认识因素也不符合逃税罪的意志因素，不具有逃避缴纳税款的直接故意，不符合逃税罪的主观方面。

(三) 被告人不存在完全正确辨析法律位阶效力冲突的期待可能性。

被告人杨楠只是普通的老百姓，进行小规模批发、零售经营业务，其自身文化水平不高，既不具备专门的法律知识，也没有条件聘请法律顾问。在这种情况下，我们无法期待被告人杨楠能够明了不同位阶法律冲突时效力如何认定的问题，从而也不可期待其放弃对政府的合理善意信任，从而对政府文件持有否定态度。如果法律真的对当事人有这样的期待，则无疑给当事人设定了不可预期的义务，法律的公平和正义将荡然无存！而且税务机关工作人员吴雁在回答被告人的询问时也是要求被告按照政府文件的规定纳税，那么被告人就更确定其信赖政府文件的规定纳税是正确的了。

### **三、客观方面：被告人没有采取欺诈、隐瞒手段虚假申报或者不申报**

《刑法修正案（七）》以“逃税罪”对原来“偷税罪”在客观方面进行了较大的简化，将原来对该罪危害行为手段的具体罗列进行了简单概括。修订后的“逃税罪”在客观方面表现为纳税人通过采取欺骗、隐瞒的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危害行为。而就具体到本案而言，辩方认为被告方并未实施任何上述犯罪行为。

(一) 被告人对税务机关并没有采取任何欺骗、隐瞒手段。

尽管《刑法修正案（七）》以“逃税罪”取代了“偷税罪”，对逃避税款的犯罪行为客观方面进行了概括和简化。但毫无疑问，偷税罪对于逃避税款的犯罪行为具体行为手段的规定对于本罪的认定仍然具有十分重要的参考价值。根据原规定，逃避税款犯罪一般会采取“伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证；在帐簿上多列支出或者不列、少列收入”等欺骗、隐瞒手段。而被告人自 2008 年 2 月 1 日搬到春江县从事纸张批发、零售经营活动起，对经营活动的收入支出依据我国税法的规定进行了细致完善的记载，对税务机关也从未隐瞒过自己系查帐征收的个体工商户。根据被告人杨扬的讯问笔录，被告人的所有账簿记录均非常齐全，没有任何造假或销毁，而且按照曾经在秋宁县的习惯性做法，将帐簿放置在了摊位的保险柜里，以便税务机关随时查看。而被告人在觉得所缴税款可能存在差错的情况下，主动咨询了税务工作人员吴雁，并一直按照吴雁的回答依据春江县政府规范性文件的规定按时纳税，对税务机关从未进行过任何欺骗和隐瞒。

(二) 被告人没有虚假纳税申报，以逃避缴纳税款。



春江县人民政府发展改革局 2007 年 9 月 1 日发布的《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 条规定,“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。”依照该条规定,在鼎新市场从事批发、零售业务的所有商户都应按照每户每月 50 元人民币来缴纳个人所得税,即,不论该商户性质如何,实际登记为查账征收还是核定征收,均应按照每户每月 50 元人民币缴纳个人所得税即可。被告人曾就缴税事宜主动咨询了春江县税务机关工作人员吴雁。根据证人王佳和谭鑫的证言,当被告人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。吴雁回答说:“政府怎么说你们就怎么做,政府的法律怎么规定就怎么办,听政府的,错不了。”从该回答可知,吴雁作为一个专业的税务机关工作人员,其所指的政府规定当然应该是指的上述《公告》。于是,被告人基于一个善良公民对政府规范文件的信赖,对税务机关工作人员如此信誓旦旦的肯定回答的信任,依据春江县政府的规范性文件的规定缴纳税款。根据税务机关提供的完税证明显示,2008 年 2 月至 2009 年 3 月被告方被告人杨楠经营的 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。这充分的证明了被告人在经营期间,严格依照春江县政府的规范性文件进行了纳税申报,按时足额的缴纳了税款,履行了一个守法公民应尽的纳税义务。

可就在今年 3 月 27 日,税务机关却认为被告人少缴了税,并向被告人下达了补缴税款的通知。对于政府出尔反尔的行为,被告人仍然忍让,本着守法经营,“听政府的,错不了”,“政府不会错”等普通老百姓的通常想法,按照税务机关的要求积极补缴税款。根据被告人杨楠的讯问笔录,在税务机关通知被告人补缴税款后,被告人就积极多方奔走,筹措税款。但就在当事人好不容易筹集好所有税款,正准备前去税务机关补缴税款的时候,却遭到了公安机关刑事拘留,随后又被批准逮捕,以致准备好的税款至今尚未交成。

(三) 被告人没有进行按照查账征收的方式进行纳税申报系基于对政府文件的信赖。

被告人认为,春江县政府的规范性文件是招商引资的税收优惠政策。因此,尽管存在效力争议,但作为一个普通的纳税人,判断有效与否显然非其能力范围之事。而作为政府的一个权威部门制定的文件,其颁布是在 07 年 9 月 1 日,被告来到春江县从事个体经营是在 08 年,在被告人来之前该文件已经在适用了。同时,同业竞争者中也有不少都是按照这种方式纳税,这让被告人有理由相信该文件就是春江县的纳税依据,因此被告人严格按照政府文件规定每月申报和缴纳 50 元的个人所得税,而没有进行额外的纳税申报。

### 第三部分：证据方面

#### 一、春江县地方税务局税务稽查员吴雁证言

（一）税务人员吴雁回答：“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。”这里的“政府”应该指春江县人民政府，“政府法律”“政府文件”指春江县人民政府的《关于建立鼎新批发市场鼓励招商引资的公告》文件。原因是：吴雁是地方税务局的税务稽查人员。应该熟悉当地政府对鼎新市场的税收优惠政策。如果吴雁认为春江县政府文件规定有错误，纳税人应该按照全国人大颁布的税法纳税，那么作为法律素质远高于被告人的税务工作者，吴雁不论是否知悉被告人的情况，都应当当场告知被告人该如何纳税，但证据显示吴雁并未这样做，有力的证明了吴雁知道并且认可春江县的税收优惠政策。

（二）行使国家征税权力的税务人员的职务行为具有可信赖性，税务人员吴雁的行为是代表地方税务局做出的，被告人因信赖吴雁的回答依据春江县政府文件纳税的行为没有错误。

（三）本案发生后，不仅涉及到被告人是否构成逃税罪，也涉及到行政机关工作人员责任追究问题，吴雁作为可能被行政处分者，其以“不知道她们的具体情况，也不好回答”，“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”等说辞想当然的认为自己回答的是“按税法纳税”，不仅有违常理，而且难免有推卸责任的嫌疑。

#### 二、讯问被告人被告人杨楠的笔录 2 份

（一）鼎新市场的所有摊位每月不论盈亏，都缴纳 50 元税款。而在众多的经营者中，唯有被告人被起诉构成逃税罪，违背公平原则，让人匪夷所思。

（二）税务机关从未查过被告人的帐，也从未因税务问题找过被告人，可见税务机关是明知并且认可春江县政府文件的效力的，也认可被告人的纳税方式。在认定是否有逃税行为方面，税务机关作为税收的专门负责机关有绝对的权威性和可信赖性。既然税务机关从未认为被告人构成逃税行为，那么具有谦抑性和最后性的刑法又如何能够认定被告人构成逃税罪呢？（感觉像是说逃税罪的构成要件之一是税务机关认为构成逃税，如果税务机关不认可逃税，即使其他要件符合也不构成犯罪似的）

（三）2009 年 3 月 27 日税务机关因为有人举报而要被告人补缴税款，但有几点需要注意：

1、税务机关究竟为何突然要被告人补缴的原因我们暂不能肯定，如果真是因为举报而让补缴，那么究竟是被告人故意逃税的错误造成的还是行政机关的失误造成的，我们并不知晓，那么就不应该在没有调查清楚，没有确凿证据的情况下就一口咬定了是被告人的故意逃税行为造成应该补缴的后果。

2、税务机关让被告人补缴税款的行为是否合法合理还有待于调查核实，但税务机关让被告人补缴的同时并没有认定被告人就是逃税行为，有逃税故意。更应该注意的是，税务机关并未让被告人缴纳滞纳金。根据《中华人民共和国税收征收管理法》第三十二条规定：纳税人未按照规定期限缴纳税款的，扣缴义务人未按照规定期限解缴税款的，税务机关除责令限期缴纳外，从滞纳金之日起，按日加收滞纳金万分之五的滞纳金。而该法第五十二条规定：“因税务机关的责任，致使纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴税款的，税务机关在 3 年内可以要求纳税人、扣缴义务人补缴税款，但是不得加收滞纳金。”同时在《税收征管法实施细则》第八十条对什么是税务机关的责任作了进一步明确：“《税收征管法》第五十二条所称税务机关的责任，是指税务机关适用税收法律、行政法规不当或者执法行为违法”。按照《税收征管法》及《税收征管法实施细则》的规定，因税务机关的责任造成的未缴少缴税款，税务机关虽然在 3 年内可以追征，但是不得向纳税人征收滞纳金，这是出于信赖保护原则，体现的是对纳税人权益的保护。

那么，辩方认为，本案中税务机关不让被告人缴纳滞纳金的行为的依据应该就是《税收征管法》及《税收征管法实施细则》的规定，税务机关以自己的行为表明让被告人补缴税款的行为是因为税务机关的责任，致使纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴税款，不是因为被告人存在故意逃避缴纳税款的行为。

### 三、鼎新市场经营者及顾客证言

首先，证人王佳也是鼎新市场的经营者，其也应该是依据春江县政府文件的规定每月缴纳 50 元税款。那么为何同为经营者，同样依据政府文件纳税，被告人被告人杨楠要被扣上无视法律，逃税漏税之名，甚至要被追究刑事责任，而证人王佳却成了合法经营，依法纳税的良好公民呢？

其次，根据法庭调查可知，被告人经营所得数目较大，盈利丰厚，证人和被告人同为鼎新市场的经营者，二者是竞争者的关系，证人可能出于嫉妒心理作出此番证言，因此我方认为证人王佳的证言的客观性，真实性存在质疑，建议法庭不予采纳。

### 四、春江县人民政府《关于建立鼎新批发市场鼓励招商引资的公告》的文件规定

首先，该文件第三条，第四条明确规定在鼎新市场从事批发、零售业务的商户的纳税方式是每月缴纳 50 元，因此被告人的纳税方式是有明确的依据的。

其次，该文件是春江县人民政府春江县人民政府发展改革局于 2007 年 9 月 1 日颁布，在被告人 2008 年 2 月 1 日到鼎新市场从事经营活动时，该文件已经实施将近半年的时间，

已经落实执行得相当充分。而在这段期间里，春江县政府，春江县地税局国税局及其他有权机关，包括市场经营者均未对该文件的效力提出异议，这更充分证明了县政府招商引资的税收可优惠政策在被告人经营期间是有效并充分实施的，被告人本着对政府的信赖，依法经营，依法纳税，并没有故意逃避缴纳税款的故意和行为。

## **五、税务证明**

2008年2月至2009年3月被告人杨楠经营的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。这充分的证明了被告人在经营期间，在春江县政府文件有效实施期间，已经完全按照政府的规定，如实的缴纳税款。其没有逃税故意，也没有公诉方所谓的逃税行为，更不可能构成逃税罪。

#### 第四部分：对政府文件效力的认识

##### 一、被告人系基于对该县政府文件的信赖

###### （一）存在信赖基础。

根据春江县《关于建立鼎新市场鼓励招商引资的公告》第三条的规定，凡在本市场从事批发、零售业务的商户，按照每个柜台（每户）每月 50 元人民币缴纳个人所得税。被告是严格按照春江县的政府文件进行纳税的。

###### 1、文件非为核定征收的纳税方式。

根据《个体工商户税收定期定额征收管理办法》第二条：“个体工商户税收定期定额征收，是指税务机关依照法律、行政法规及本办法的规定，对个体工商户在一定经营地点、一定经营时期、一定经营范围内的应纳税经营额（包括经营数量）或所得额（以下简称定额）进行核定，并以此为计税依据，确定其应纳税额的一种征收方式”。第八条：“税务机关核定定额程序：（一）自行申报…（二）核定定额。主管税务机关根据定期定额户自行申报情况，参考典型调查结果，采取本办法第七条规定的核定方法核定定额，并计算应纳税额。（三）定额公示…（四）上级核准。主管税务机关根据公示意见结果修改定额，并将核定情况报经县以上税务机关审核批准后，填制《核定定额通知书》。（五）下达定额。将《核定定额通知书》送达定期定额户执行。（六）公布定额。主管税务机关将最终确定的定额和应纳税额情况在原公示范围内进行公布。

根据核定征收的纳税方式，纳税额的核定是根据纳税者应纳税额而定的，并且随时会产生变动，而非一刀切统一规定纳税数额。

###### 2、文件性质属于税收优惠政策。

春江县《关于建立鼎新市场鼓励招商引资的公告》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《关于建立鼎新市场鼓励招商引资的公告》系由春江县人民政府发展改革局为招商引资制定的税收优惠政策。经营者进入本县进行生产经营，即享有税收上的减免优惠。被告人也正是基于对该文件的此种理解才到此县。

###### （二）属于善意信赖。

1、被告人并不知文件违法。

作为查账征收的纳税个体，被告人是知道其纳税义务的。但是正如上所述，被告人对于文件性质的认识是基于国家法律的现状，政府文件违法与否，作为一个普通的纳税人，是无法准确判断的。

2、被告人已尽合理注意义务。

被告人作为一个查账征收的纳税经营户，对于该份文件有过质疑。她们曾经询问税务机关的相关人员，税务人员给予的答复是“相信政府的，错不了”。这一答复打消了当事人的顾虑。

(三) 信赖具有合理性。

作为一名普通的纳税人，被告在履行纳税义务时还享有基本的权利。《宪法》规定纳税人负有依法纳税的义务，国家税收是法律予以保护的，但是纳税人的信赖利益同样是法律所予以保护。在被告人已尽必要注意义务的前提下，因为政府文件的问题导致被告人少缴税，却因此认定被告人构成逃税罪，显然是缺少理由和依据的。

这种理解并非空穴来风。《立法法》第 8 条规定有关税收基本制度的法律保留，但基于政策导向，国务院政府部门和地方政府部门立法规定税收优惠政策的现象已经屡见不鲜。如北京市政府发布的《北京市鼓励在京设立科技研究开发机构规定的通知》对技术研发的个税收入给予税收优惠。国家税务总局也有出台相关部门性规章，以税收优惠鼓励相关产业发展。被告人从电视新闻中、从报纸上也经常听到或看到“税收优惠”这样的字眼，当自己也得到政府给予的税收优惠时，认为这是再正常不过的了，没有怀疑这种优惠政策是否与税法相违背的理由。

## 二、基于对政府文件的信赖产生行为

本案被告人未按照查账征收进行纳税申报，但并不等于构成逃税。

(一) 不按照查账征收的方式进行纳税申报是基于对政府文件的信赖。

被告人在秋宁县一直是按照查账征收的方式缴纳税款，得知春江县的该项税收优惠政策后来到该县经营，是出于对政府的信任，相信政府的这一行为是予民利好的政策。被告人也是在经过一番仔细询问之后才没有按照查账征收的方式纳税，而是按照政府文件的要求，按照每月 50 元的标准按时纳税。

被告人其实也明白自己是查账征收的个体工商户，但已经按照优惠政策进行申报，被告人就认为不用再额外申报。被告人主观上是没有不申报的故意的。根据 2009 年 6 月 15 日《国

家税务总局关于未申报税款追缴期限问题的批复》：“…税收征管法第六十四条第二款规定的纳税人不进行纳税申报造成不缴或少缴应纳税款的情形不属于偷税、抗税、骗税，其追征期按照税收征管法第五十二条规定的精神，一般为三年，特殊情况可以延长至五年。”仅凭不申报就认定逃税于法无据。

（二）被告人认为自己是一享有税收优惠政策的纳税人进行那税。

被告人之所以不按照查账征收的纳税方式进行纳税申报，是对政府文件关于纳税优惠政策遵守的结果。作为税收优惠政策，《公告》第四条明确规定经过纳税人申请方可享有税收优惠。被告人已经提出过申请并且获得批准，在这之后被告人按照每月 50 元缴纳税款完全有理有据。因此，被告人是严格按照文件纳税的。

（三）被告人行为的性质。

对于政府文件有效与否已经不是本案的争议点所在。纳税人的信赖利益保护才是需要引起关注的问题。我们强调国家税收法律的稳定性和税收利益的维护，但往往将纳税人的税收权利忽视。不容否认，纳税人的纳税意识是有待提高，但是将纳税制度的错误全都归咎于纳税人的行为也是极为不正确的做法，这会导致很多原本没有逃税故意的纳税人因为少缴税而被认定为逃税。

本案中，被告人正是一个基于对文件的信赖而导致少缴税款的典型。正如上述，被告人没有进行纳税申报的原因是已经申请了税收优惠。被告人认为春江县这一鼓励招商引资的税后优惠政策具有合理的法律根据。而作为一个普通纳税人，不可能对政府文件的法律效力作出准确的判断，更何况被告已经尽了应当的注意义务。因此，被告人因为信赖政府文件而造成少缴税款的结果，但是不构成逃税罪。

## 第五部分：法律适用

公诉人在公诉词中主张“逃税罪”为不作为犯罪，且不作为犯罪的成立时间为作为义务履行期限届满。在本案中，即应视2009年4月1日为逃税罪成立时间，因此应当适用新法。

在对于适用新法的问题上，我们同意公诉人观点，认为应当适用新法。但是我们质疑公诉人的理由。

### 一、公诉人投机取巧，没有找到相关法律规定作为基础，主观臆断

公诉人在公诉词中如是说到“被告人违反纳税申报的义务，是一种不作为犯罪。我国刑法及司法解释均没有对不作为犯的行为时间作出明确规定；但是由于在作为义务的截止时间之前，行为人...”公诉人因为没有找到法律依据，从而仅凭主观臆断，认为本案中被告人的犯罪成立时间为2009年4月1日。我们认为这是不妥的。

首先，逃税罪是否属于“不作为”犯罪，在当今学界仍然争议不断，公诉人没有论证其认为逃税罪属于不作为犯罪的理由。

其次，公诉人对税法的相关规定片面理解，断章取义。公诉人强调：税法中规定：年所得12万元以上的纳税义务人，在年度终了后3个月内到主管税务机关办理纳税申报。因此给了行为人以三个月的预缴期，因此在预缴期届满前，不成立逃税罪。但是《税法》明确规定：“个体工商户的生产、经营所得应纳的税款，**按年计算，分月预缴，由纳税义务人在次月7日内预缴，年度终了后三个月内汇算清缴，多退少补。**”由此可见，纳税义务人的作为义务并不仅仅存在于年度终了后三个月，而是每个月都有。

再次，犯罪行为成立时间不能以条件成立时为标准。三个月的纳税申报期的经过，仅仅是逃税罪的一个**构成条件，并非构成要件**。这点非常重要，满足了逃税罪的条件，是不一定构成逃税罪的，因此不能以构成条件的满足来判定犯罪构成时间。我们认为本案中不存在犯罪，也就不存在犯罪成立时间。

由上述三点理由可见，公诉人并没有经过深思熟虑，其理由不可采信。

在法律虽然没有对“不作为犯罪”行为时间的规定的情况下，但是我们认为公诉人起诉被告人的行为属于“连续行为”，而《最高人民法院关于对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》中对连续犯罪的跨越新旧刑法规定的情况有名文规定。可见公诉人没有做好法律检索工作。

根据《最高人民法院关于对跨越修订刑法实行日期的继续犯罪、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》中规定：



(1)对于开始于1997年9月30日以前,继续到1997年10月1日以后终了的继续犯罪,应当适用修订刑法一并进行追诉。

(2)对于开始于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类数罪,其中罪名、构成要件、情节以及法定刑均没有变化的,应当适用修订刑法,一并进行追诉;罪名、构成要件、情节以及法定刑已经变化的,也应当适用修订刑法,一并进行追诉,但是修订刑法比原刑法所规定的构成要件和情节较为严格,或者法定刑较重的,在提起公诉时应当提出酌情从轻处理意见。

因此,就公诉机关起诉的罪名逃税罪而言,我们也同意适用新法。

## 二、本案不适用《刑法修正案(七)》关于第二百零一条第四款关于不追究刑事责任条款的例外规定。

(一)本案符合“不追究责任条款”的要件。

《刑法修正案(七)》关于第二百零一条第四款之规定,“有逃避缴纳税款行为的纳税人,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”。

本案中,根据被告人杨楠的讯问笔录中可知,2009年3月27号税务机关让被告人补缴税款,由于税款数额过大,有一百余万元,因此两被告人需要一定时间准备,刚刚将钱准备好,便被抓获。由此可见,两被告人已经准备补缴税款,愿意接受行政处罚。由于税务机关没有给出法定补缴期限,两被告人在准备补缴税款的过程中被抓毫无根据。因此,可以看出,只要司法机关给二被告人一个机会,二被告人即会将税款补齐,并缴纳罚款。

虽然此行为表面不符合“已受行政处罚”的规定,但是,根据司法实践的一般性原则,只有在其他途径无法救济或者无法达到处罚的情况下,才会适用刑法,即刑法具有“最后性”的特性。因此,正确的做法应当是可以先用行政处罚达到惩罚教育目的的,应当先用行政处罚。但是本案中,被告人已经愿意接受并且已经准备好要接受行政处罚的时候,便被拘留进而逮捕,显然违反刑事立法的目的。因此,我们认为,而被告人如果愿意补缴税款、缴纳滞纳金并且接受行政处罚,是应当给予他们这一改过自新的机会的,应当使用该条“免责条款”。

(二)被告人在2005年与2006年所受行政处罚不应适用刑法修正案七之但书规定。

根据《刑法修正案(七)》第四款规定,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不能免除责任。

刑法的一个非常重要的立法价值就在于其具有“指导行为”的作用,这也是刑法不溯及既往的原因。因此,至于两被告人在2005年与2006年的两次行政处罚,我们认为不应当适用刑法修正案(七)的关于“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”不能免除责任的规定。

两次行政处罚相互独立不具有连续性,并且均在《刑法修正案(七)》生效前即已完成,

并且此两次行政处罚均与公诉人起诉的行为没有任何关系，不应适用《刑法修正案（七）》中的相关规定。

## 第六部分：结尾

被告人不仅合法经营，而且依法纳税，是勤劳为社会、为家庭创造财富的好公民。杨楠、杨扬二人基于对春江县政府招商引资优惠政策的青睐，基于对《关于建立鼎新批发市场鼓励招商引资的公告》这一政府文件的合理善意信任，而从秋宁县搬迁到春江县进行经营活动。在春江县鼎新市场经营期间，被告人杨楠与其他市场商户一样，经申请取得税收优惠资格，并且严格按照政府文件规定及时积极地缴纳个人所得税。被告人杨楠的上述纳税行为也得到了税务机关的认可。

被告人杨楠并不存在逃避缴纳税款的故意，也并不追求这一目的，而且其客观上也没有《刑法》第 201 条规定的逃税行为。因此，被告人杨楠并不构成逃税罪。

被告人杨楠每月缴纳 50 元个人所得税的行为，完全是基于对政府文件和政府工作人员的善意合理信任，其应当适用信赖保护。政府对自己作出的行为或承诺应守信用，不得随意变更，不得反复无常。<sup>①</sup>公民依据政府行为作出的行为，也应受到信赖保护，而不应被法律所否定。如果公民完全按照政府文件办事，勤勤恳恳劳动，严格按照政府文件和税务机关的指示积极缴纳税款，却还要以“逃税罪”被起诉，面临巨额罚款和牢狱之灾，这难道就是法律所主张的公平与正义？让一个守法公民承受不可预期的刑罚，这难道会是法律所追求的目的？如果真是这样，公民对政府、对国家机关的信任将荡然无存。公民的合法权益也将时刻面临着不可预期的危险。试想，在这样一种法治环境中，作为个体的公民将何去何从呢？

另外，与被告人同处鼎新市场经营的其他商户，都享受政府的税收政策按照每月 50 元的个人所得税进行纳税。他们的行为合法，而被告人的行为却构成犯罪。税收公平之天平将严重倾斜。社会主义市场经济所追求和建立起的公平竞争秩序也将付诸东流。市场主体不再被鼓励发挥其主观能动性有序竞争，而是被任意宰割的“羔羊”！

被告人不满足“逃税罪”的构成要件，而且如果对其施以刑罚，将严重威胁到司法公平和市场秩序。辩护人坚决认为，被告人杨楠无罪。

此致

敬礼

辩护人：高翔 长安律师事务所  
2009 年 11 月 1 日

<sup>①</sup> 姜明安主编：《行政法与行政诉讼法》，北京大学出版社，2007 年第三版，第 70 页

附件

附件一 证据清单

附件二 辩护词副本 4 份

序号	证据名称	证据来源
1	证人证明书	春江县税务局稽查员吴雁
2	证人证明书	鼎新市场经营者及顾客
3	询问笔录（一）、（二）	被告人杨扬、杨楠
4	《关于建立鼎新批发市场鼓励招商引 资的公告》	春江县人民政府发展改革局发布
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委员会发布
6	税务证明	春江县税务局

附件一

证据清单