

第 16 号参赛队

**2009 年第七届“理律杯”模拟法庭比赛
被告人书面答辩意见**

杨扬、杨楠呈递

2009-11-11

目录

第一部分 基本事实.....	3
第二部分 诉讼主张.....	4
一、法律适用：本案应适用旧《刑法》第二百零一条.....	4
1. 法律的权威性、稳定性要求杨扬、杨楠行为应适用同一法律。.....	4
1.1 案件的事实行为具有连续性、整体性。.....	4
1.2 法律的稳定性要求适用同一法律。.....	4
1.3 法律评价的唯一也有利于形成良好的社会效应。.....	5
2. 本案应该适用修改前的《中华人民共和国刑法》第二百零一条。.....	5
2.1 跨新旧法的连续犯应该按照行为主次，结合刑法原则适用法律。.....	5
2.2 基于从旧兼从轻原则的法律适用。.....	6
2.5 关于公诉方提及的1998年《批复》的答辩。.....	8
二、事实认定之主观方面：被告人不存在主观罪过.....	9
1. 被告人不具有偷税的故意。.....	9
2. 被告人不具有违法性认识的可能性。.....	9
3. 对被告人进行处罚将违背信赖保护原则。.....	10
4. 对被告人实施合法行为不具有期待可能性。.....	11
5. 被告人愿意补缴所欠税款，并且正在积极采取措施进行补缴，主观恶性较小.....	11
6. 杨扬、杨楠不存在不及时进行纳税申报的主观过错。.....	12
三、事实认定之客观方面：被告人不具有犯罪行为.....	13
1. 被告人不存在偷税行为。.....	13
2. 被告人的行为不符合我国《刑法》上偷税行为的构成要件。.....	13
3. 被告人的行为是一种避税行为。.....	13
4. 关于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公告》的适用范围。.....	14
5. 关于查账征收个体工商户的解释。.....	14
四、事实认定之犯罪情节：被告人情节并不严重.....	16
1. 起诉书中关于被告人违反纳税申报义务的指控证据不足。.....	16
2. 关于被告人偷税数额巨大的证据有误。.....	16
3. 从权利与义务平衡角度来看，不应对被告人处以刑罚。.....	16
4. 市场不健全、管理不完善，缺乏良好的外部法律环境。.....	17
5. 公诉人提供的证人证明书的证据效力存在问题。.....	17
五、结论.....	18
六、完善法治的建议.....	19
1. 关于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公告》的启示。.....	19
1.1 应着力理顺立法权和行政权的关系。.....	19
1.2 应着力保护公民的既得权利。.....	19
2. 平衡实体和程序之间的关系，树立程序正义的观念。.....	19
2.1 应着力完善国家的税务稽查、税收征管程序。.....	20
2.2 用程序正义保证实体正义。.....	20
3. 完善社会主义市场经济下的法制建设。.....	20
第三部分 附件.....	21

答辩人：杨扬，女，1980年6月3日出生，汉族，南方省秋宁县人，
鼎新批发市场个体工商户。

联系地址：**** 联系电话：*****

辩护人：***甲，***律师事务所律师

律师事务所地址：**** 联系电话：*****

答辩人：杨楠，女，1982年8月7日出生，汉族，南方省秋宁县人，
鼎新批发市场个体工商户。

联系地址：**** 联系电话：*****

辩护人：高翔，***律师事务所律师

律师事务所地址：**** 联系电话：*****

尊敬的审判长、审判员：

根据我国《刑事诉讼法》第三十三条和《律师法》第三十一条的规定，***律师事务所接受被告人杨扬、杨楠的委托，指派***律师和高翔律师担任杨扬、杨楠涉嫌逃避缴纳税款一案的辩护人。

辩护人依照法定的程序和职责，认真查阅了本案的卷宗材料和起诉书，多次会见被告人杨扬、杨楠。与此同时，我方还对与本案有关的证据材料进行了必要的调查和搜集，并反复研究了有关法律、法规和司法解释的适用问题。我方认为，春江县人民检察院在起诉书中对被告人杨扬、杨楠犯有逃税罪的指控，不能成立。

我方认为，本案的争议点主要有以下几个方面：

1、法律适用问题：本案是适用旧《刑法》第二百零一条还是适用《刑法修正案七》第三项的规定；

2、被告人的主观方面是否存在罪过；

3、被告人的客观方面是否存在刑法上的偷逃税行为；

4、被告人的欠税数额是否巨大、情节是否严重。

刑法是维护个人、组织和国家合法权益的武器，它不但维护被害人的合法权益也维护被告人的合法权益，通过刑事诉讼，查明事实真相，正确适用法律，确保有罪之人受到法律惩治，保证无罪之人不受刑法追究。刑事诉讼的判决结果涉及到对是非善恶的分辨，涉及到对被告自由、生命等基本人权的剥夺，所以必须慎重。根据案件事实和相关法律，现将被告人的答辩意见陈述如下，希望法庭予以考虑：

1、本案应当适用旧《刑法》第二百零一条有关偷税罪的规定；

2、被告人的主观方面不存在偷逃税款的犯罪故意；

3、被告人不具有违法性认识的可能性；

4、被告人的客观方面也不符合《刑法》偷税罪的特征；

5、起诉书对被告人欠税数额巨大且情节严重的指控，证据不足；

6、综上，被告人的行为不构成我国《刑法》上的犯罪。

第一部分 基本事实

被告人代理人提请审判庭注意，公诉方在案件基本事实的认定和陈述方面存在较为明显的偏颇，尤其是在对被告人的行为定性等方面。本着尊重客观事实、客观规律的原则，被告人提请审判庭注意以下事实：

1. 被告人的行为是较为典型的避税行为，和逃避缴纳税款的行为有着本质上的区别。

避税行为虽然会导致国家财政收入的减少，但因为不符合偷税罪的构成要件，所以不能认定为偷税罪。避税行为产生的根源是国家法律规定的模糊性，或者是国家立法和地方性法规衔接上的界限模糊所导致的。如果将国家的公权力运行当中的不合理性强加到公民身上，量刑的公正性将难以实现。

2. 公诉方片面强调我方被告人具有申报纳税的义务，导致了权利和义务的严重失衡。

查账征收是指由纳税人依据账簿记载，先自行计算缴纳，事后经税务机关查账核实，如有不符合税法规定的，则多退少补。这里就明确地说明了税务机关也有查账核实的义务。但是从案件材料我们可以从多角度、多层面看出税务机关工作人员并未履行任何查账义务。这些都导致本案中被告人的既得权利利益受损，在国家公权力和公民私权利上没有实现很好的对接，出现了严重的失衡。

3. 公诉方的证据不足，且部分证据缺乏说服力、证明力。

起诉书中提到《个人所得税自行纳税申报办法(试行)》第二条规定：“凡依据个人所得税法负有纳税义务的纳税人，有下列情形之一的，应当按照本办法的固定办理纳税申报：

‘（一）年所得12万元以上的’”（公诉意见书第7页，2.2节）。但是公诉人实际上模糊了所得额和营业收入的概念，这两个概念截然不同，所得=营业收入-营业成本，而营业成本在本案中并没有得到交代，我方认为，公诉方的主要证据不足、不充分，不具有证明力。

并且我们也可以看到，证据材料中所引用了证人证言，即证人王佳、谭鑫的证言属于言词证据，这根据我国刑事诉讼法及相关规定来看，证明力是相对较弱的证据。并且据证言来看：一方面证言的记录时间和事件发生时间相隔一年多之久，可靠性有待商榷；另一方面，证言有着很大的个人感情色彩，不具有客观性，不足以采信。

第二部分 诉讼主张

一、法律适用：本案应适用旧《刑法》第二百零一条

1. 法律的权威性、稳定性要求杨扬、杨楠行为应适用同一法律。

1.1 案件的事实行为具有连续性、整体性。

连续犯是指行为人基于连续犯罪的故意，实施数个相互独立的犯罪行为，触犯同一罪名的犯罪形态。连续犯主观上具有连续犯罪的故意。连续犯罪的故意是概括的犯罪故意和数个犯罪意图的结合。概括的犯罪故意是实施犯罪前的总的犯罪意图，其对实施数次行为的行为对象、采用的手段、造成的后果等等，均有一定的认识；数个犯罪意图，是指行为人具有数次犯罪的意思，即行为人为实现总的犯罪意图，知道必须实施数次犯罪。

正是由于行为人在主观上基于一个总的犯罪意图，又有数个分犯罪意图，才使行为人实施数个犯罪的故意与行为具有连续的性质，即多次犯罪都是连续犯罪故意支配的结果。客观上连续实施的数个行为相互独立。行为人至少要直接实施两次以上的犯罪行为，才可成立连续犯。连续犯的数次犯罪行为基于的主观故意虽有连续性，但也有独立性，也就是说，连续犯的数次犯罪行为都可以独立地构成犯罪。数次行为触犯同一罪名是连续犯的法律特征。

连续犯的犯罪行为基于主观上的概括的和数次的犯罪故意，实施数次同一性质的犯罪行为，触犯的是同一罪名。同一罪名，既指犯罪具体罪名完全相同，又指犯罪具体名称不同，犯罪实际性质完全相同，还指刑法同一条文中，虽略有差异，但具体性质相同的选择罪名。^①

本案中，被告人的行为主观上出于同一个行为目的和动机，客观上实施了数个连续的相互独立的行为，并且数个行为都符合同一罪名的构成要件。所以，在考虑本案定性的时候应该合一考虑，即将被告人的行为作为一个行为考虑，而不应将其多次实施的性质相同的行为割裂开来。

我国《刑法》第89条明确规定连续犯罪的追诉期限从犯罪行为终了之时起计算，这一规定等于把连续犯罪作为一个犯罪进行追诉，意味着立法者承认连续犯是一罪。因为，刑法规定犯罪的追诉期限，是以独立犯罪为前提，以一罪为单位的，而对于数罪应分别计算追诉期限。立法者之所以承认连续犯是一罪，即对连续犯以一罪论处，主要基于以下两个方面：一是构成连续犯犯罪行为的连续性和犯罪性质的同一性的显著特征，使得对连续犯罪处罚上以一罪论处有着先天优势，即由于连续犯的连续性，使数个犯罪行为前后相联，密不可分，可视为一个整体行为。由于存在同一性，每次行为性质与整体行为性质相同的，完全可以赋予整体一个罪名反映连续犯罪行为的全貌。二是司法实践中，对连续犯以一罪论处有利于提高效率。

1.2 法律的稳定性要求适用同一法律。

新法出台后，就产生法律的溯及力的问题，并由此来解释跨新旧法行为的法律适用问题。如果在先行为适用一种法律价值判断，在后行为适用另一种法律价值判断。就割裂了行为的连续性，将本来同性质的行为牵强地赋予两种定性，这必然导致司法的混乱和社会公众的困惑，也不利于法律的稳定性、权威性。因此，出于维持法律稳定性的考虑，必然要适用同一

^① 朱旭伟：《跨新旧法连续犯处罚新探》，载于《现代法学》1996年第6期，第113-115页。

法律综合衡量案件。

1.3 法律评价的唯一也有利于形成良好的社会效应。

对同一种法律行为赋予确定的、唯一的法律评价对于形成良好的社会映射效应有很大的作用。公民的一种行为可能会被给予多种评价，如司法评价^①、行政评价^②等。这里就难免产生司法权和行政权的冲突问题。因此二者之间通过不断的博弈以期达到最终的平衡。但在这里，司法评价毕竟带有终局性，也是最容易使公众信服的评价。所以，这种评价就一定要明确、肯定、唯一。这不仅对以后的相类似案件起到借鉴的作用，同时也让公众形成对法律的合理信赖，促进其自觉的守法、护法。

综上，本案应该适用同一法律作出法律评价，不应该也没必要将同种性质的行为割裂开来分别定性。

2. 本案应该适用修改前的《中华人民共和国刑法》第二百零一条。

2.1 跨新旧法的连续犯应该按照行为主次，结合刑法原则适用法律。

目前，理论界及实践中就如何对跨新旧法连续犯适用法律，观点不一，归纳起来，主要有以下四种：

观点一：依照我国《刑法》第9条规定，新法原则上不溯及既往，但新法又认为犯罪或处罚较轻或新法有从轻规定的，则按新法处理。这是我国司法实践中的通行作法。

观点二：按行为主次，结合刑法原则适用法律。对跨新旧法连续犯的处罚上，应比较旧法施行时期行为与新法施行时期行为在全部行为中所占的比重，把比重大的行为视为全部行为，再按刑法规定的一般原则以及单行刑法规定的特别原则决定适用新法还是旧法。如果连续犯罪的主要事实发生于旧法施行时期，视为全部行为发生于旧法施行时期，一般依旧法，反之则依新法。如果新法有特别的从轻规定，也依新法。如果连续犯罪的主要事实发生在新法时期，则全体依据新法。^③

观点三：一律按轻法处理。台湾地区部分学者持此观点。^④

观点四：一律适用新法。对于此类行为，如果新法不认为犯罪的，整个连续犯罪行为不受处罚。如果旧法认为不是犯罪，而新法认为是犯罪的，旧法时期施行的行为不受处罚，只处罚新法期间实施的行为。如果新旧法均认为是犯罪行为，虽然处罚轻重不同，都适用新法，没有例外。^⑤

基于以上四种观点，没有绝对适用或绝对不适用的情况，但是综合比较和分析，观点二明显有其优势和可操作性，更加科学与合理，是现代化司法技术水平提高的必然趋势。

基于本案，二被告人逃避缴纳税款的行为系在2008年2月1日至2009年4月1日期间所为。而《中华人民共和国刑法修正案（七）》是在2009年2月28日通过的。并且税务机关工作人员是于2009年3月27日找到杨扬，告知二被告人交税少了，要求补齐，并且表示，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。从时间的跨度上我们可以很明显地看到在行为持续的

^① 即通过诉讼途径，最后由判决确定。

^② 即国家工作人员通过行政处罚等行政强制措施来评价公民的行为。

^③ 赵秉志：《刑法新探索》，群众出版社1993年第1版，第313页。

^④ 陈朴生：《刑法总论》，台湾五南图书出版公司1982年版，第27-28页。陈朴生先生认为：“惟裁判上之一罪，其性质本属数个行为可以分别独立，只因法律之规定，以一罪论者，如连续犯与牵连犯之类，其在旧法有效时期完成之行为，仍不无刑法第二条第一款之适用，即连续犯之一部分行为，仍应比较其孰为有利后，再依第五十六条从其一重论处。”

^⑤ 姜伟：《犯罪形态通论》法律出版社1994年版第340-341页。

14个月间，共有两个分割点的存在，其一就是2009年2月28日通过《中华人民共和国刑法修正案（七）》，其二就是2009年3月27日税务工作人员告知二被告人少缴税款的情况。

从新法出台到被告人被采取刑事强制措施仅一个月的时间，从税务机关告知二被告欠缴税款到被告人被采取强制措施仅短短五天时间。而自行为开始之日到新法出台有十三个月之久。数字表示出二被告的行为在旧法时期的比重要远远大于新法出台后的比重。连续犯的行为是多次同质同性的行为的集合，因此也不可能出现在最后一个月的行为颠覆以前所有行为的性质的可能性。所以按照行为主次结合的原则来分析，应该将旧法施行时期的行为作为全部行为来看待，即全部行为发生在旧法施行时期。这样的解释量、性结合，科学合理。因此在本案中应该适用旧法，即原《刑法》第二百零一条。

2.2 基于从旧兼从轻原则的法律适用。

本案情况基于从旧兼从轻原则考虑也应该明确适用原《中华人民共和国刑法》第二百零一条。

关于刑法的溯及力，我国的刑事立法历来采用的都是从旧兼从轻原则。该原则既符合罪刑法定原则的要求，又适应实际需要。刑法的时间效力问题归根到底是要解决新、旧刑法如何选择适用的问题。而这个问题的核心就是对行为人有利还是不利。从旧兼从轻原则的价值取向是有利于行为人，这与罪刑法定原则中保障人权的精神是相一致的。^①在此原则的指导下可以看出“从旧”、“从轻”并非两种平行、并列的观点，相反，二者之间应以“从轻”为主“从旧”为次，“从轻”是根本，“从旧”是一般。^②

原《中华人民共和国刑法》第二百零一条第一款规定，“纳税人采取伪造、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，不缴或者少缴应纳税款，偷税数额占应纳税额的百分之十以上不满百分之三十并且偷税数额在一万元以上不满十万元的，或者因偷税被税务机关给予二次行政处罚又偷税的，处三年以下有期徒刑或者拘役，并处偷税数额一倍以上五倍以下罚金；偷税数额占应纳税额的百分之三十以上并且偷税数额在十万元以上的，处三年以上七年以下有期徒刑，并处偷税数额一倍以上五倍以下罚金。”依此规定，本案中二被告人并无伪造、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、少列收入的行为，所以不违反修改前的刑法，不构成犯罪。

但是，二〇〇九年二月二十八日第十一届全国人民代表大会常务委员会第七次会议通过的《中华人民共和国刑法修正案（七）》，以逃避缴纳税款罪取代了原来的偷税罪。该修正案将原《刑法》第二百零一条修改成：“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。”据此规定，以不申报的“不作为”方式也可构成逃避缴纳税款罪。

因此，结合案情分析，如果适用新刑法进行法律价值评判，二被告人没有“作为”的申报纳税涉嫌构成逃避缴纳税款罪，而依据修改前的刑法第二百零一条第一款规定是不构成犯罪的，孰轻孰重一目了然。如果我们片面地将刑法惩罚犯罪、保护公民权益的任务放在首位，而置个别公民的权益于不顾，那么刑法保障人权的精神就无从谈起，变成了国家公权力和公民私权利的不均衡的对抗，而公民作为相对弱势的一方权利必然受到不当侵害。惩罚犯罪不是尽量将一切有可能的行为都归到刑法的管辖范围之内，这违背了刑法的谦抑精神，不利于社会的稳定、和谐。

^① 高铭暄 马克昌：《刑法学》北京大学出版社，高等教育出版社，2000年版，第39页。

^② 冯英菊：《试析从旧兼从轻原则与追诉时效问题》，载于《人民检察》2002年第5期，第15页。

2.3 基于法不溯及既往原则的法律适用。

法的溯及力问题与法律相伴而生,一切法律都有新旧交替,因此对一切法律都要回答是否具有溯及力的问题。法的溯及力从产生起就同时是一个价值判断问题。^①由于法不溯及既往原则具有限制国家权力、保护公民权利的价值取向,作为法的溯及力的基本原则的地位不可动摇。“法律仅仅适用于将来”虽然是一句古罗马的法律格言,但是却有着深刻的思想内涵。

我国对法的溯及力问题的理论研究不足,尽管历史上也有关于法的溯及力问题的立法,但没有在法理学方面形成系统的见解。确定法不溯及既往作为一项法律原则的是近年来的两个标志性立法,一个是1997年刑法确立的“罪刑法定原则”,另一个就是2000年《立法法》确立的“从旧兼有利原则”。司法实践中除刑法溯及效力坚持“从旧兼从轻”的原则,其他法律领域因“有利”内涵的不确切性,没有关于溯及力问题的统一原则,而是由不同的司法解释确定有关部门法是否可以溯及既往。

法不溯及既往作为重要的法律原则,是人类优秀法律文化传统之一,其从近现代开始,基本的价值追求就是防止公权力包括立法权和司法权的滥用对私权利造成侵害,维护公民的既得权利与原有的法律地位,保障公民的自由。人的自由,应是社会生活的最高价值之一,在法治社会,人的自由就是法律下的自由。“按照法律下自由的原则,不存在非法律规定的任何强制。法律沉默则一切自由。这项一般的自由权利使每个人享有其行为自由不受干涉的资格,除非这种干涉为法律所准许。”^②因此,要实现法律之下的自由,就必须坚持法不溯及既往的原则。如果法律溯及既往,人们就无法判断自己的行为是否在法律下是自由的。因为人们只有在知道行为时的法律是如何规定的情况下才可以自由地选择自己的行为。而且该原则也是西方法律遵循的主要原则,有着深厚的理论基础。^③

因此,结合本案的案情我们可以看出,如果适用修改后的《刑法》第二百零一条作出法律价值判断,实际等于对行为人既得权利^④的剥夺。二被告人在2008年2月1日至2009年2月28日期间行为并没有触犯当时的刑法(请参见事实认定之客观方面),如果仅仅因为事后一个月的违法行为就将全部行为定性为违反刑法的行为,无异于剥夺了二被告人在先的合法权益,有违人权保障的精神。

2.4 基于罪责刑相适应原则的法律适用。

我国修订的《刑法》第5条规定“刑罚的轻重,应当与犯罪分子所犯罪行和承担的刑事责任相适应。”而该原则作为《刑法》基本原则的含义是重罪重罚、轻罪轻罚、罪刑相称、罚当其罪,在分析罪重罪轻和刑事责任大小的时候,不仅要看犯罪的客观社会危害性,而且要结合考虑行为人的主观恶性和人身危险性,把握罪行和犯罪各方面因素综合体现的社会危害性程度,从而确定其刑事责任程度。

该原则的适用目的之一即为纠正重刑主义的错误思想,强化量刑公正的执法观念。

^① 朱力宇 孙晓红:《论法的溯及力的若干问题——关于法律不溯及既往的争议、实践、反思与主张》,载于《河南省政法管理干部学院学报》2008年第1期,第103-109页。

^② [英]米尔恩:《人的权利与人的多样性——人权哲学》[M]夏勇,张志铭译,中国大百科全书出版社1995年版,第131页。

^③ 美国宪法明确禁止追溯立法,该法第一条第九款第三项规定联邦不得通过有追溯力的法律;同一条第十款第一项规定任何州不得通过有追溯力的法律。法国《人权宣言》第8条规定:“法律只应规定确实需要和显然不可少的刑罚,而且除非根据在犯法前已经制定和公布的且系依法施行的法律以外,不得处罚任何人。”《法国民法典》第2条规定,“法律只对将来生效,没有溯及的效力。”法不溯及既往成为许多国家法律中的一项原则。

^④ 既得权理论可以上溯至洛克的理论,依洛克的政府论,政府必须保障人民获得财产权利,保障人民的财产权现状不受法律的侵害。该理论是法不溯及既往的理论基础之一。新法效力理论来自拉丁文法谚“新制定的法律仅能规定后来者,而非以前者之责任”。

本案中，被告人持续14个月的行为中，有13个月的行为都符合刑法的规定，没有触犯刑法，仅有最后1个月因法律变更而触犯了刑法。如果我们用1个月的行为去衡量全部，有违量刑公正的理念。所以，应该适用修改前的《刑法》第二百零一条，二被告人无罪。

2.5 关于公诉方提及的1998年《批复》的答辩。

公诉方在法律适用部分第二点第（三）项中明确提到了罪刑法定原则的适用，该原则的含义概括来讲即为“法无明文规定不为罪，法无明文规定不处罚。”该1988年最高人民检察院下发的《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》中明确指出“对于开始于1997年9月30日以前，继续或者连续到1997年10月1日以后的行为，以及在1997年10月1日前后分别实施的同种类数罪在新旧刑法都认为是犯罪且应当追诉的情况下，应当一概适用修订刑法一并进行追诉。对于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，也应当适用修订刑法，但在提起公诉时，应当提出酌情从轻处理意见”。

且不论该批复适用于本案是否合理，单从指导思想上来看，公诉方就忽视了其适用的前提条件，即在1997年10月1日前后分别实施的同种类数罪在新旧刑法都认为是犯罪且应当追诉的情况下。但是本案明显不符合此前提条件，因为修改前后的刑法有本质的区别，修改前的刑法认为二被告的行为无罪，但修改后的刑法却将其置于可定罪的范围之内。这都说明前后两法并未“都认为是犯罪且应当追诉”。丧失了前提条件，后面的论述也就成为无本之木。

同时公诉方提及根据《中华人民共和国刑法》第八十九条之规定，“当被告人的延续性犯罪行为的持续时间跨越新旧两法时，只能以一罪论处，应当适用实施终了时之法，即新法。”^①我国《刑法》第八十九条规定，对犯罪行为有连续或者继续状态的，从犯罪行为终了之日起计算。这条规定是要说明追诉期间的起算点，并非是要适用实施终了时之法，如果牵强的理解为任何连续犯都适用施行终了时之法，那么就法律的溯及力问题，从旧兼从轻原则都无从谈起。虽然看似大大简化了司法的程序，实际上是忽视了法律案件的复杂性，本末倒置。

综上，可以看出本案被告的行为是连续的行为，应该统一评价，同时依据从旧兼从轻原则、法不溯及既往原则和罪刑法定原则来看都应该适用修改前的《刑法》第二百零一条。只有这样才能有效地保障当事人的合法权益，提高诉讼效率，促进社会法治建设。

^① 见第17号队《公诉意见书》第4页。

二、事实认定之主观方面：被告人不存在主观罪过

1. 被告人不具有偷税的故意。

偷税罪要求被告具有逃避缴纳税款，以获取非法利益为目的，否则，不能以偷税罪论处，只能由税务机关根据税法的有关规定处理。^①

我国《刑法》第十四条规定：“明知自己的行为会发生危害社会的后果，并且希望或者放任这种结果发生，因而构成犯罪的，是故意犯罪。”我国《刑法》中的故意是一种实质的故意，要求行为人认识到法益的侵犯性。^②

可见，认识到危害社会结果的发生是构成犯罪的的一个必需要素。本案中的被告人却无法认识到危害结果的发生。

税收是国家取得财政收入的一种方式，从税率的确定到税款的征收都由国家机关进行。在一般人的观念中，税款就是给国家的钱。政府作为国家的代表，使人产生向国家纳税就是向政府纳税的感觉。所以当政府文件明确规定可以少纳税时，作为一个普通的个体经营者有理由对政府的此种规定产生合理信赖：既然是归政府管的钱，那么政府自然有权决定少要或不要；既然政府少要钱，给予大家优惠政策，我们又何乐而不为呢？我们少缴税是政府允许的，所以并没有侵犯政府的利益。

被告人依政府文件纳税，并没有意识到自己的行为会产生什么危害社会的结果，反而有理由认为自己是照章办事。（这涉及到违法认识的可能性问题，请参见下一节的论述）

至于政府调整税收的权力有多大，又需要经过怎样的程序才能算是合法地改变税收制度，这是一般的个体经营者无法判断的。

2. 被告人不具有违法性认识的可能性。

违法性的认识是指行为人在进行行为时认识到自己的行为违反国家规定。违法性认识可能性理论主张如果行为人在进行行为时不可能认识到自己的行为违反国家规定，则国家就不应对该行为人进行处罚，因为刑罚的目的在于教育犯罪人改过自新，但缺乏违法性认识可能性的行为人主观上并不存在罪过。

英美法中，以往一直坚持不知法律不免责的原则，理由是：具有辨认控制能力的人都应当知道法律；如果不知法律是免责事由，事实上又难以证明行为人是否知道法律，必然导致裁判无法进行；法秩序具有客观性，当法的客观含义与个人的信念相对立时，法律居于优先地位。

但进入20世纪后，美国出现了承认这一原则的例外判例。这种例外限定在基于相当理由完全不知法律存在的场合，以及信赖有关权威机关意见的场合；不知法律也仅限于不知行政或刑事法律。在美国，之所以优先地承认不知法律不免责存在例外，是因为社会的复杂化与行政刑事法律的膨胀以及行政机关决定权的扩大；“尤其是那些信赖具有权限的行政机关的意见的人，与其说他们具有违反法律的意思不如说具有遵守法律的意思，故不能因为行政机关的错误而将行为人认定为犯罪人。”^③

大陆法系的理论认为，就自然犯而言，不必将违法性的认识作为故意的要素，但法定犯要求将违法性的认识作为故意的要素。因为自然犯的反社会性不依赖于刑法所规定的构成要

^① 高铭暄、马克昌主编：《刑法学》，北京大学出版社、高等教育出版社2005年第2版，第476页。

^② 张明楷著：《刑法学》法律出版社2007年第3版，第267页。

^③ [日]木村光江：《主观犯罪要素的研究》东京大学出版社1992年版，第82页。转引自张明楷：《刑法学》法律出版社2007年第3版，第268页。

件，只要行为人认识到犯罪事实而实施行为，就表现了其反社会性格；与此相对，法定犯自身并不是犯罪，将其作为犯罪是基于政策上的理由，因此，仅有犯罪事实的认识还不够，只有知道该事实是违法的而实施行为，才能认定其反社会性格。

我国学者认为：成立故意犯罪，不要求行为人现实地认识到行为的形式违法性；但因缺乏形式违法性的认识而导致缺乏对法益侵犯性的认识时，则不成立故意犯罪，但可能成立过失犯罪；形式违法性的可能性是故意、过失之外的责任要素，故缺乏形式违法认识的可能性，是阻却有责性的要素。^①

虽然我国现行《刑法》没有将违法性认识可能性理论转化为明确的条文，但却是我国刑法原则的应有之意。我国《刑法》第五条规定：“刑罚的轻重应当与犯罪分子所犯的罪行和承担的刑事责任相适应。”即“罪责刑相适应原则”。其中的刑事责任包括社会危害性和人身危险性两个方面。如果一个人在行为时不具有违法性认识的可能性，则说明他在主观上并不存在恶性，这一点在行为人是由于遵守了国家的下位法而违反上位法时表现得尤其明显，此时行为人根本不具有人身危险性，所以不应承担刑事责任。

在特殊情况下，如果行为人由于不知法而不能认识行为的社会意义与危害结果时，则不能成立故意。如由于误解法律而不能认识行为的社会意义与危害结果，即行为人虽然知道某种法律的存在，但对有关内容存在误解，而且不知道自己的行为侵犯法益时，因为信赖司法机关或者其他有权机关的解释或者依赖较低层次的法规，而实施了法律所禁止的行为时，因为没有认识到行为的社会意义与危害结果，也不能成立故意犯罪。^②

本案中，被告人杨扬、杨楠虽然知道税法的存在，但对于税法所保护的法益并不清楚、明白。一个普通的个体经营者是没有能力去分辨纷繁复杂的税收权利体系的，当然也不可能判断政府文件与税收法律之间的效力位阶关系。所以当政府文件提供税收优惠政策时，被告人有理由信赖该文件内容，并依之行为。被告人由于法律认识错误而没有认识到行为的社会意义与危害结果。违法性认识可能性的缺乏阻却了有责性，不应承担刑事责任。不将杨扬、杨楠的行为认定为犯罪是罪责刑相统一的必然要求。

3. 对被告人进行处罚将违背信赖保护原则。

信赖保护原则的基本含义是政府对自己做出的行为或承诺应守信用，不得随意变更，不得反复无常。行政机关对行政相对人做出授益行政行为后，事后即使发现有违法情形，只要这种违法情形不是因相对人过错（行贿或提供虚假资料、信息等）造成的，行政机关就不得撤销或改变，除非不撤销或改变此种违法行为会严重损害国家、社会公共利益。行政机关撤销或改变其违法做出的行政行为，如果这种违法情形不是因相对人过错造成的，要对相对人受到的损失予以赔偿。^③

本案中，春江县人民政府为了鼓励招商引资，提供了税收优惠政策。（证据5）虽然该政策有违反上位法的嫌疑，但这种政策规定错误显然不是被告人杨扬、杨楠造成的。恰恰相反，杨扬、杨楠正是由于信赖了该优惠政策所以才来到春江县地域进行经营活动的。（证据4）

杨扬、杨楠对政策与法律的关系的确存在不清楚的地方，所以她们刚到春江县就主动询问当地的税务稽查人员。该税务稽查员告知她们：听政府的，按政府说的去做错不了。（证据2，证据3讯问笔录（二）第二次对话）

^① 张明楷：《刑法学》法律出版社 2007 年第 3 版，第 270 页。

^② 张明楷：《刑法学》法律出版社 2007 年第 3 版，第 270 页。

^③ 姜明安主编：《行政法与行政诉讼法》北京大学出版、高等教育出版社 2007 年第 3 版，第 70 页。

税务稽查员作为一名专职的税收执法监督人员当然应当熟悉法律，^①比普通经营者更了解当地政策与国家法律之间的关系，他说没错，自然就应当是正确合法的。税务人员的回答无疑又增加了被告人对政府文件的信赖。（证据3，讯问笔录2）此后在长达一年多的时间里，被告一直按照该政府文件光明正大地经营纳税，也没有人对她们进行处罚或告知她们此种行为违法，如今却突然宣布她们触犯了刑法、已构成犯罪，要对她们处以刑罚，这显然是杨扬、杨楠“万万没有想到”的，远远超出了法的可预见性。

可以说被告人的行为都是按照政府的规定进行的。（证据7）如果由于政府的行为违法而导致被告人的行为违法，那么此种责任也应当由政府承担。被告人基于对政府的信任而遭受损失，依据信赖保护原则，此种损失也应当由政府最终承担。被告人杨扬、杨楠依据县政府在招商引资中优惠政策减少税款支出，只能算是“避税”行为，而不能认定为是偷税。（参见事实认定之客观方面）

4. 对被告人实施合法行为不具有期待可能性。

人性存在弱点。法律将人假设为一般人来作为设立各种权利义务的前提。所以对于一般人都具有的缺点，法律不应将其作为犯罪来进行惩罚，这正是法不责众的道理。

所谓期待可能性，是指根据具体情况，有可能期待行为人不实施违法行为而实施其它合法行为。期待可能性理论认为，如果不能期待行为人实施其它合法行为，就不能对行为人的行为进行非难，也就不存在刑法上的责任。^②

本案中，被告人虽然对政府文件中的内容也曾存在过疑虑，但我们应知道每个商人都有在追求利益的心理，这是一个行业的特征，我们不能苛求一个商人在违背自己利益的情况下还去纠正政府的错误。被告人杨扬、杨楠少缴税款的结果在很大程度上是因政府的行为引起的。可能有人会说，杨扬、杨楠应该提醒政府统一定额征税是违法的或者她们不应遵守政府的规定。这里需要强调的有两点：首先，被告人杨扬、杨楠并不知道该政策是违法的，至少是不能肯定，这从她们对税务稽查员的询问中就可以看出来，而税务稽查员的回答无疑使她们打消了顾虑（证据2，证据3讯问笔录（二））；其次，我们不能期待每个人都有舍身护法的精神，要求一个个体工商户抛弃自己的既得利益去挑战政府的权威是不现实的。所以不应由杨扬、杨楠替政府的违法行为买单，杨扬、杨楠不应承担主要责任，她们的违法行为相对轻微，不构成刑法上的犯罪，只需进行行政处罚就可以满足惩治的需要了。

5. 被告人愿意补缴所欠税款，并且正在积极采取措施进行补缴，主观恶性较小。

被告人杨扬、杨楠此前一直按照政府文件的规定缴纳税款，（证据7）当税务机关于3月27日通知她们政府文件的规定有错误，让她们补缴时，杨扬、杨楠立即开始准备。虽然需要补缴的税款数目较大（共1,071,050元），但杨扬、杨楠克服困难在4天内就准备齐

^① 税务稽查是税收征收管理工作的重要环节，是税务机关代表国家依法对纳税人的纳税情况进行检查监督的一种形式。税务稽查的依据是具有各种法律效力的各种税收法律、法规及各种政策规定。税务稽查的基本任务：依照国家税收法律、法规、查处税收违法行为，保障税收收入，维护税收秩序，促进依法纳税，保证税法的实施。为此税务稽查必须以事实为依据，以国家发布的税收法律、法规、规章为准绳，依靠人民群众，加强与司法机关和其他有关部门的配合。税务稽查的范围：包括税务法律、法规、制度等的贯彻执行情况，纳税人生产经营活动及税务活动的合法性，偷、逃、抗、骗、漏税及滞纳金情况。资料来源于百度百科 <http://baike.baidu.com/view/388591.htm>。

^② 期待可能性理论通常被认为源于德国的“癖马案”。该案案情如下：被告人受雇于马车店以驭马为生。因所驭之马有一种用尾巴缠绕缰绳的恶癖，马车夫数次告知雇主该马极易引发事故，并请求更换马匹。雇主非但不换，反以解雇相威胁。一次驾驶时该马癖性发作，致使一人受伤。于是马车夫被以过失伤害罪为由起诉。法院判决被告人无罪，理由是期待被告人不顾自己职位之得失、违反雇主命令拒绝使用此马，因此被告人不负过失责任。

全了，就在正要补缴时却被拘留了（即4月1日，距杨扬、杨楠被告知欠税的第5天），后来又被逮捕，所以才没有补缴成功。本案中的被告人虽然少缴了税款但并没有采用欺诈或暴力抗税等恶劣的手段，只是由于政府文件错误造成的，并且当被告人知晓错误时，立即主动补缴，并无恶意拖欠的意图，所以她们的主观恶性并不大，希望法官能予以考虑。

6. 杨扬、杨楠不存在不及时进行纳税申报的主观过错。

杨扬、杨楠在秋宁县做生意的时候，税务机关对她们进行查账征收税款，按照账簿的记录确定征税数额。杨扬、杨楠认真记账，并将账簿放在摊位，以供税务机关随时检查核对，7年来这已经成为一种习惯。（证据1起诉书第三段，证据3讯问笔录（一）第三次对话）来到春江县后，杨扬、杨楠按照以前在秋宁县的做法，认真记账并将账簿放在摊位以备查阅。（证据3讯问笔录（一）第二次对话）但由于春江县实行定额征收，每户按每月50元征收个人所得税。（证据5春江县人民政府文件第3条）所以税务机关并不来查账。（证据3询问笔录第4次对话）对于这种新变化，杨扬、杨楠曾经专门咨询过春江县税务机关的工作人员吴雁，得到的答复是：“按照政府说的去做没有错。”（证据2，证人证明书；证据3询问笔录（二）第二次对话）所以，被告人杨扬、杨楠并无隐瞒真相的故意，之所以发生漏缴税款的事情完全是由于国家机关的误导造成的。

三、事实认定之客观方面:被告人不具有犯罪行为

1. 被告人不存在偷税行为。

被告人一直是按照规定交纳税款的,即依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》第 3 条:“在本市场从事批发零售业务,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。”(证据 5) 虽然该规定有违反税法之嫌,但不能否认被告人是依据国家规范进行经营活动的事实。

税务机关证明:“2008 年 2 月至 2009 年 3 月杨扬、杨楠(即被告人)经营的 A09 号柜台按照每月 50 元缴纳个人所得税,完税凭证齐全。”(证据 7)

被告人之所以受到公诉人的指控,仅由于被告人和公诉人所依据的规范内容不同而已。被告人遵循的是春江县人民政府的文件,公诉人遵循的是人大的法律。人民政府的文件属于下位法,是对上位法的细化规定和补充。在具体的执法、守法过程中有下位法的,应当遵守执行下位法。虽然该下位法有违反上位法之嫌,但在被宣告无效或撤销之前,它是有效力的,人们应当遵守和执行。依据该下位法,被告人是合法纳税,不存在偷税行为。所以被告人杨氏姐妹的行为并没有错,错的是县政府。政府的过错不应由普通公民来承担。杨氏姐妹依据政府文件而进行的行为,不应受到刑法的谴责,否则将使政府的威严扫地,动摇人民政府的公信力。

2. 被告人的行为不符合我国《刑法》上偷税行为的构成要件。

本案应当适用 97《刑法》而不是《刑法修正案(七)》(关于这一点请参见法律适用部分的论述)。根据 97《刑法》第二百零一条和第二百零四条的规定。偷税行为的客观表现包括以下五种:

- ① 伪造、变造、隐匿擅自销毁账簿、记账凭证
- ② 在账簿上多列支出或者不列、少列收入
- ③ 经税务机关通知申报而拒不申报纳税
- ④ 进行虚假纳税申报
- ⑤ 交纳税款后,以假报出口或者其他欺骗手段,骗取所缴纳的税款。

本案中的被告人显然没有从事上述的任何一种行为。所以被告的行为不能被认定为是刑法上的偷税行为。

3. 被告人的行为是一种避税行为。

避税是指纳税人利用国家税收规定的漏洞或模糊之处,通过对经营活动和财务活动的调整与安排来减轻或规避其本应承担的纳税义务。^①

避税行为表现为以下四种情况:一是利用选择性规定避税;二是利用不清晰的规定避税;三是利用伸缩性规定避税;四是利用矛盾冲突性规定避税。^②

避税行为虽然也会导致国家财政收入的减少,但因为不符合偷税罪的构成要件,所以不

^① 陈安主编:《国际经济法学》北京大学出版社 2007 年第 4 版,第 513 页。

^② 张明楷著:《刑法学》法律出版社 2007 年第 3 版,第 610 页。

能认定为偷税罪。^①

同时,又因为这种损失是由于国家规定自身的缺陷引起的所以世界各国多是通过修改税收规定,恢复纳税人本来应承担的纳税义务,而不是像对待偷税罪那样追究纳税人的法律责任。^②一个人不应因为遵守了国家的规定而受到国家的处罚。

在本案中,春江县人民政府制定规范性文件《关于建立鼎新批发市场鼓励招商引资的公告》作为一种行政行为,一经产生,即具有公定力和拘束力。^③它虽然违反上位法,但在被认定为无效和撤销之前,应当推定是有效的。

被告人杨氏姐妹将经营地点由秋宁县搬迁至春江县鼎新市场,其经营活动受到春江县政府规范性文件的约束,同时也享有该文件所赋予的权利,被告人依据春江县政府的规范性文件经营、纳税,以减少自己的支出,符合避税行为中的第四点(即利用矛盾冲突性规定避税),是一种典型的避税行为,不应认定为犯罪。

由于被告人杨氏姐妹少缴税款的原因是由于政府文件规定的错误,所以不应由被告人杨氏姐妹承担法律责任。正因为如此,当税务机关于3月27日通知被告人杨氏姐妹少缴税款时才允许她们免交滞纳金。滞纳金作为一种行政处罚是针对违法行为作出的,被告人杨氏姐妹的行为是有法律依据的,所以不应受到行政处罚。税务机关的此种做法是符合法律规定和法治精神的。

既然连行政处罚都不应由被告人承担,那么就更应该让她们承担更严厉的刑事处罚。

4. 关于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公告》(以下简称《公告》)的适用范围。

公诉方在起诉书中认为该《公告》的适用范围仅限于定额征收方式的个体工商户。(公诉意见书第1页第一部分·本案事实·二被告人纳税情况)

《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。”

规范条文的结构可以分为三个部分,即假定、处理、和制裁。假定是条文中指出适用这一条文的前提、条件或情况的部分;处理是条文中具体要求人们做什么或禁止做什么的那一部分;制裁是条文中指出行为要承担的法律后果的部分。^④

从《公告》第3条可以看出:“在本市场从事批发、零售业务的商户”相当于假定,它指出了该规范的适用范围,即所有在鼎新市场从事批发、零售业务的商户都应遵守该规范,并无区分定额纳税人和非定额纳税人的意思。后面的“按照每个营业柜台(每户)每月50元人民币缴纳个人所得税”属于处理,指出在鼎新市场从事批发、零售业务商户的具体义务。

所以《公告》第3条应理解为,所有在鼎新市场从事批发、零售业务的个体工商户都有义务按每户50元缴纳个人所得税。

公诉人混淆了《公告》第3条的逻辑结构:将句子中的宾语误认为是主语的定语,所以才导致《公告》适用范围的异常缩小。

被告人杨氏姐妹作为在鼎新市场从事批发业务的个体工商户,当然应该遵守《公告》的规定,承担《公告》的义务。

5. 关于查账征收个体工商户的解释。

^① 张明楷著:《刑法学》法律出版社2007年第3版,第610页。

^② 陈安主编:《国际经济法学》北京大学出版社2007年第4版,第513页。

^③ 姜明安主编:《行政法与行政诉讼法》,北京大学出版、高等教育出版社2007年第3版,第218页。

^④ 张文显主编:《法理学》,高等教育出版社、北京大学出版社2003年第2版,第92页。

根据《中华人民共和国税收管理法》和《中华人民共和国所得税暂行条例》中的规定，查账征收与定额征收是相互并列的两种征税方法。对纳税人确定了其中的一种征税方法，就不能再同时适用另一种征税方法。而且对个体工商户具体选择哪种征税方法，国家没有统一标准，实践中都由地方国家机关确定，并不是由纳税人自己确定。

本案中，根据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公告》的规定，对在鼎新市场从事批发、零售业务的个体工商户按每户每月 50 元人民币征收个人所得税。这就客观决定了被告人杨氏姐妹已经成为定额征收的个体工商户。虽然这种不问经营数量统一定额征收的方式有违反税法的嫌疑，但这种错误并不是被告人引起的。根据信赖保护原则，国家应当保护被告人因信赖该《公告》而既得的利益。

四、事实认定之犯罪情节：被告人的情节并不严重

1. 起诉书中关于被告人违反纳税申报义务的指控证据不足。

起诉书中提到《个人所得税自行纳税申报办法(试行)》第二条规定：“凡依据个人所得税法负有纳税义务的纳税人，有下列情形之一的，应当按照本办法的规定办理纳税申报：‘(一)年所得12万元以上的’”（公诉意见书第7页，2.2节）。

公诉人仅仅是查明了被告自2008年2月1日至2009年4月期间的营业收入为34,000,000.50元。但所得与营业收入并不是同一概念：

所得=营业收入-营业成本^①

我们知道批发行业具有薄利多销的特点，虽然营业额很大，但所得并不多。公诉方在未查明被告人营业成本的情况下，直接将营业收入作为判断是否应进行纳税申报的标准，其行径已经背离了有关规定。

至此我们可以看出，被告人所得是否超过12万，公诉方并无正确的证据证明。所以公诉方认为被告人应当履行纳税申报义务是缺乏依据的。

2. 关于被告人偷税数额巨大的证据有误。

由于公诉方误将被告人的营业收入作为营业所得，并以此来计算应缴纳的所得税数额，其结果显然是远远超出实际水平的。关于被告人到底欠税多少，公诉人并未查明。

所以，我们请求法院对公诉人有关被告偷税数额巨大的指控不予采纳。

3. 从权利与义务平衡角度来看，不对被告人处以刑罚。

本案中，公诉方强调二被告人系查账征收的个体工商户经营者，根据《个人所得税法》第八条规定，“纳税义务人应当按照国家规定办理纳税申报。”和《中华人民共和国税收征收管理法》第二十五条规定，“纳税人必须依照法律、行政法规规定或者税务机关依照法律、行政法规的规定确定的申报期限、申报内容如实办理纳税申报，报送纳税申报表、财务会计报表以及税务机关根据实际需要要求纳税人报送的其他纳税资料。”

被告人有如实申报纳税的义务，但是查账征收是指由纳税人依据账簿记载，先自行计算缴纳，事后经税务机关查账核实，如有不符合税法规定的，则多退少补。这里就明确的说明了税务机关也有查账核实的义务。

在2009年4月4日对被告人杨扬的讯问笔录中，被告人明确说“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。”，“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。”，“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。”

从上面的讯问笔录中可以明确看出，税务机关存在得过且过的不作为情况，没有履行其查账核实的义务，甚至面对整个市场的情况从来没有进行任何的询问，只是一味的按照《关于建立鼎新批发市场鼓励招商引资的公告》收缴税款。税务机关及其工作人员难逃失职之嫌。

所以，如果将所有的责任都归结到本案被告人没有履行申报义务的话，就等于默认了税务机关的失职行为，否认了税务机关及其工作人员查账核实的义务，这是既不合理也不公

^① 《个人所得税自行纳税申报办法(试行)》第8条第2项。

平的，也不符合我国一贯坚持的权利本位的思想。

4. 市场不健全、管理不完善，缺乏良好的外部法律环境。

鼎新批发市场的管理秩序和法律环境通过多个证人证言和被告人讯问笔录可见，都是极其混乱的，被告人反复说，市场上根本就没有人查账。税务稽查员即使在被问到有关收税问题的时候也是用“听政府的，依法经营，错不了”，这样一句模糊不清的话予以回答。

税务稽查员的职责就是保证国家良好的税收环境和税法秩序，而在鼎新批发市场，逃避税款已经成为连稽查员都睁只眼、闭只眼的普遍情况了。甚至连《中华人民共和国刑法修正案（七）》出台以后，也没有进行彻底有效地税务稽查，而是等到有人举报，到了不可不处理的情况才匆忙让被告人补缴税款。工作人员还说过“滞纳金就算了，把税补上就行。”这也表明税务机关工作人员承认了自己的工作失职，没有履行好自己监督、管理的职责和义务，不利于良好的税收环境的建设，也是造成了被告人欠缴税额巨大的原因之一。

5. 公诉人提供的证人证明书的证据效力存在问题。

在证据4的证人证言中，据鼎新市场A06柜台经营者王佳和顾客谭鑫的证人证言：“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。”，并且还说“我看见扬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。”

所谓证人证言是指知道案件真相的当事人以外的第三人，向办案人员所做的有关案件部分或全部事实真相的陈述。证人证言属于言词证据，它的优点是生动、形象、具体，但客观性较差，特别是在社会风气不正的情况下，证人会受到各种客观因素的影响，同时每个证人的情况不同，在对案件实施的感觉能力、记忆能力、表达能力等方面都是千差万别的，即使是一个诚实的证人的证言，也有失真的可能性，因此，证人证言的证明力，其真假具有不确定性。^①

因此从两位证人的证言上可以看出她们对二被告人的记忆带有个人偏见的色彩。比如证言称“她们可精明了……”这明显带有贬义或者嫉妒的色彩在里面。因此证言“这里连国家法律都可以不理……”的准确性、真实性、可信度都有待商榷。这种带有个人色彩的证人证言在采用的时候，就要去伪存真，将带有感情色彩的语句排除，经过和其他相关证据的相互印证，得出接近于客观真实情况的证言或证据。

同时，从时间上可以看出证人接受询问的时间是2009年4月12日，但是他们所陈述的事实是发生于2008年3月3日的。时隔一年多，受人的记忆曲线的作用，二证人不可能做出完全准确的不带有任何个人色彩的证言。甚至证人自己也承认“是根据我们的记忆如实提供。”既然是记忆，而且是时隔一年多的记忆，其可信度，可采纳或予以考虑的程度就大打折扣。

而被告人在经营过程中，对于鼎新批发市场鼓励招商引资的公告有过质疑，并且能够在存疑的情况下主动向春江县税务局税务稽查员吴雁询问相关政策。这就足以表明被告人是主动寻求遵守法律或政策的规定。春江县的《关于建立鼎新批发市场鼓励招商引资的公告》语意含糊不清，容易产生歧义，被告人对其的理解产生偏差是情有可原的情况，并非主动钻营如何逃避缴纳税款。而且在证据3讯问笔录（二）中被告人也明确说明自己按法律缴税的，并且连春江县招商引资公告的文件号都熟记于心。如此可见，说被告人“可精明了”“连国家法律都可以不理”完全是带有个人色彩的证言，不足取信。

^① 陈光中：《刑事诉讼法》，北京大学出版社 2005年第2版，第158页。

五、结论

通过前面的分析论述，我们可以得出以下几个基本结论：

1. 罪刑法定原则要求法不溯及既往，当刑法发生改动时，应坚持“从旧兼从轻”的适用方法。本案中，被告人客观方面的行为在旧《刑法》中不构成犯罪，但在《刑法修正案七》中却涉嫌构成犯罪。遵循“从旧兼从轻”的方法，本案应当适用旧《刑法》。
2. 本案中，由于春江县政府文件和税务稽查人员的误导，被告人一直以为自己是在依法纳税，所以不存在偷逃税款的故意。政府机关的行政行为具有公定力和拘束力，被告人对此产生了合理信赖，以至于缺乏违法性认识的可能性，阻却了有责性。
3. 被告人依据政府招商引资的优惠政策减少税款支出，是符合当地规定的，其实质上是一种避税行为，而不是《刑法》上的偷税行为。
4. 公诉方没有查明被告人的真实所得，直接以营业收入作为计算个人所得税的依据，明显违法了税法的计算方法，所以起诉书中关于被告人违反纳税申报义务，欠税数额巨大的指控不能成立。被告人之所以欠税，很大程度上是由于政府行为引起的，因为政府过错行为而导致的损失，不应由被告人承担。根据权利义务平衡原则，也不应对被告人处以刑罚。

鉴于上述事实和法律依据，我们认为起诉书中关于被告人行为构成偷税罪的指控不能成立。为了维护法律的公正，为了维护公民的基本权利，请法庭考虑并采纳上述意见。

六、完善法治的建议

根据本案的具体情况以及社会上此类矛盾的典型性，作为被告人的辩护人，也对今后此类问题的预防提出了立法、司法、执法上的建议和意见如下：

1. 关于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公告》的启示。

1.1 应着力理顺立法权和行政权的关系。

《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。”正如公诉方《公诉意见书》中第五部分所讲“根据《中华人民共和国立法法》第八条和第九条的规定，只有全国人大及其常委会才能制定与税收相关的法律，国务院要在全国人大及其常委会的授权下，可以根据实际需要，对税务问题制定行政法规。”春江县发改局没有相应的权利对国家的税收政策作出解释，而且是既含糊又易产生歧义的解释。

基于此《公告》的含糊规定，可以看出立法权和行政权的博弈。立法权是我国各项国家权力中的第一权，在法理意义上处于高于行政权、审判权和检察权的地位，是其他各项权力的渊源。其他各项权力虽各自具有相对的独立性，均须由立法权加以规定，并受立法权的制约。^①但是部分地区为了招商引资或者“政绩”的需要，擅自颁布一些与国家法律、法规相抵触的规定。利用行政权干涉立法权，对社会主义法制建设产生了不良的影响。

因此，在推进社会主义和谐社会建设的进程中，党和国家为解决好立法权、行政权及其相互关系这个事关国家政体和国家权力活动的重大问题要作出进一步的努力。明确好二者之间的关系，即为总体与具体，主体与载体的关系，只有这样才能树立起法律应有的权威。

1.2 应着力保护公民的既得权利利益。

信赖保护原则是诚实信用原则在行政法中的体现，正确认识和准确运用信赖保护原则将对我国构建诚信政府起到重要作用。

本案中，杨扬、杨楠基于对于春江县发改局《公告》的信任，实施了相关的行为，并且在2008年2月1日到2009年3月27日进行了为期一年两个月的经营。在这段相对较长的时间里，作为国家机关工作人员的税务稽查人员从未进行过账簿核查，未履行其应尽的职责。并且根据春江县地方税务局税务稽查员吴雁的证言，其曾经对被告人说过“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。”而他作为专业的税务机关的人员，既没有看出这个关于规范鼎新市场的文件和国家的税法的不协调之处，同时在受到被告人询问的时候，没有详细询问，敷衍了事。

《公告》于2007年9月1日发布，适用的时间相对较长，没有受到任何方面质疑。这些都使得被告产生了合理的信赖利益^②，信赖利益的产生就必然要求对其的合理保护，行政主体对对方的合理信赖应给予保护，不应任意变动既存的法律状态，即使出于其他合理利益的考虑不得不进行变动时，也应给予无过错并抱有合理信赖的相对人一定的补偿。

2. 平衡实体和程序之间的关系，树立程序正义的观念。

^① 李琪：《20年来我国立法权和行政权及其相互关系的完善与发展》，载于《政治学研究》1998年第4期，第36-40页。

^② 信赖利益：行政相对人基于行政主体一贯所采取的政策、法制、措施以及实施的行政行为的效力性而产生合理的取得特定的权益的信赖。其构成要件各国多认为有三方面：信赖基础，即国家行政行为；信赖表现，即相对人因信赖之而做出相当法律关系行为；信赖值得保护，相对人诚实、正当、合理，并斟酌公益。

2.1 应着力完善国家的税务稽查、税收征管程序。

在税收程序中，税务机关不仅是程序行为的实施者，而且是代表国家对税收事项作出课税决定的决定者。基于税收的公益性，为了保证税款的足额及时入库，实现国家的社会公共职能，征税权力必须积极主动地行使，特别是在纳税人实施偷逃骗税等违法行为时，税务机关更应该主动启动税收检查程序、强制执行程序、行政处罚程序等，以制裁税收违法为行为。

完善国家的税收征管程序就要求在实践中坚持税收程序的原则。税收程序的原则主要包括公开原则、比例原则、参与原则、尊重纳税人原则等。基于本案的案情，在此要着重强调尊重纳税人原则。

基于人性尊严和人的主体性的要求，作为税收程序当事人的纳税人应当立于程序的主体地位，而不是受征税权支配的客体，征纳双方都是税收程序的主体。因此，尊重纳税人权利原则是各国法律普遍规定的一项税收程序法原则，税收程序法上的很多制度，纳税人享有的很多权利，都与这一基本原则有关。

上述这些制度和权利，使纳税人得以参与征税权的行使过程，并有效地影响征税决定的作出，维护了自己的尊严和合法权益，体现了作为程序主体的法律地位。^①

2.2 用程序正义保证实体正义。

《刑事诉讼法》在我国已颁布多年，但在司法领域内没有真正发挥其相应的作用，常出现理论与实践脱节的现象。根本原因在于我国重实体，轻程序的传统，使得诉讼程序的研究未能深入。实践中往往忽略了程序法的独立性、优先性。程序法仅仅作作为实体法的工具而存在。

程序正义是实体正义的基本保证，只有实现程序的正义才能达成双方当事人均可接受的事实。

因此，在我国法律体系构建过程中，着力发展程序正义是应有的题中之义。

3. 完善社会主义市场经济下的法制建设。

中国经济正处于一个迅猛发展的阶段，市场经济的瞬息万变和法治的稳定性之间产生了必然的矛盾。在这种特殊的时期，既要保障经济的良性发展又要维持法律的权威性，困难很大，也产生了很多以前不存在的问题。

这些都要求不断提高国家机关工作人员的素质，加强法制宣传教育，树立公民的知法、懂法、守法、护法的理念，保障公民用法律的武器维权途径的畅通。“法不可知，则威不可测”的时代已经过去，在当今市场经济的大环境下，国家要尽可能的为经济发展构建良好的法制环境。这种良好的大环境的形成，需要行政、立法、司法、法制宣传教育等多方面的共同努力。

此致
敬礼！

答辩人：杨扬

杨楠

辩护人：***甲（***律师事务所律师）

高翔（***律师事务所律师）（章）

2009年11月11日

^① 《税收程序法基本原则导论》来源于：http://www.3edu.net/lw/jjf/lw_91717.html.

第三部分 附件

1. 附件一：授权委托书

授权委托书

【2009】第1997号

春江县人民法院：

你院受理的由春江县人民法院提起公诉的杨扬、杨楠涉嫌逃税罪一案，
****律师事务所受委托人杨扬之委托，指派***甲律师担任犯罪嫌疑人的辩护人。

律师在杨扬、杨楠涉嫌逃税罪一案中，代理权限为：一般代理

本委托书有效期自即日起至2009年12月15日止。

委托人：杨扬

受委托人：***甲

律师事务所（章）****律师事务所

2009年 11月 11日

（注：本委托书一式三份，由委托人、律师事务所各持一份，交人民检察院或人民法院一份。）

授权委托书

【2009】第1998号

春江县人民法院：

你院受理的由春江县人民检察院提起公诉的杨扬、杨楠涉嫌逃税罪 一案，
律师事务所受委托人**杨楠** 之委托，指派**乙律师**担任犯罪嫌疑人的辩护人。

律师在杨扬、杨楠涉嫌逃税罪一案中，代理权限为：一般代理

本委托书有效期自即日起至2009年12月15日止。

委托人：**杨楠**

受委托人：**高翔**

律师事务所（章）***律师事务所

2009 年 11 月 11 日

（注：本委托书一式三份，由委托人、律师事务所各持一份，交人民检察院或人民法院一份。）

附件二：相关法条：

- 1、《中华人民共和国刑法修正案（七）》（略）
- 2、《中华人民共和国个人所得税法》（略）
- 3、《中华人民共和国个人所得税法实施条例》（略）
- 4、《税务登记管理办法》（略）
- 5、《个体工商户个人所得税计税办法（试行）》（略）
- 6、《国务院关于印发所得税收入分享改革方案的通知》（略）

附件三：春江县地方税务局税务稽查员吴雁证言（略）

附件四：讯问被告人笔录2份（略）

附件五：鼎新市场经营者及顾客证言（略）

附件六：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》（略）

附件七：《春江县鼎新批发市场管理规定》（略）

附件八：税务证明（略）

附件九：本书面答辩意见副本5份