

涉税刑事犯罪 案例解析

以案说法 由案明理

典型案例 精心筛选15个
涉税刑事犯罪案例

多重角度 税法和刑法理论、
辩护实务、风险防范

剖析缘由 罪与非罪、此罪与彼罪、
罪重与罪轻

实操应对 税务司法、刑事辩护、
税收筹划指南

The Analysis of
Tax Related
Criminal Cases



张明楷
清华大学法学院教授

刘剑文
北京大学法学院教授

文
法大学教授

熊伟
武汉大学法学院教授

荐

涉税刑事犯罪案例解析

以案说法 由案明理

刘兵 著



The Analysis of
Tax Related
Criminal Cases



中国市场出版社
China Market Press

· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

涉税刑事犯罪案例解析 / 刘兵著. —北京: 中国市场出版社, 2019.1

ISBN 978-7-5092-1640-8

I. ①涉… II. ①刘… III. ①税收管理-刑事犯罪-案例-中国 IV. ①D924.335

中国版本图书馆CIP数据核字 (2018) 第292576号

涉税刑事犯罪案例解析

SHESHUI XINGSHI FANZUI ANLI JIEXI

著 者 刘 兵

责任编辑 郭 佳 辛慧蓉 (xhr1224@aliyun.com)

出版发行  中国市场出版社
China Market Press

社 址 北京月坛北小街2号院3号楼

电 话 编辑部 (010) 68033692 读者服务部 (010) 68022950

发行部 (010) 68021338 68033577 68020340

总编室 (010) 68020336 盗版举报 (010) 68020336

经 销 新华书店

印 刷 河北鑫兆源印刷有限公司

规 格 170mm × 240mm 16开本

版 次 2019年1月第1版

印 张 21

印 次 2019年1月第1次印刷

字 数 330千字

定 价 78.00元

书 号 ISBN 978-7-5092-1640-8

推荐序

税收关乎国家，关乎企业，关乎每一位纳税人。涉税刑事案件是近年来经济犯罪中的高发案件，随着税制改革的不断深入，对这类违法犯罪行为必须依法严厉打击，以保证国家税收事业的健康发展。实践中如何防范“涉票”“涉税”刑事案件的发生，如何应对“涉票”“涉税”刑事案件的风险，如何依法惩处“涉票”“涉税”犯罪，是法律工作者应当研究的重要课题。由于关系到税法与刑法的法域界分以及如何衔接等问题，涉税刑事案件在司法实践中一直比较棘手。基于此，本书从税法和刑事法两方面入手，对常见涉税犯罪的原理、典型案例进行了深入研究，为实务工作者办理涉税犯罪案件和防范涉税风险提供了基本思路和专业方法。

作者刘兵长期从事涉税案件的办理和研究，活跃在税务争议解决的第一线。2006年4月，刘兵在办理一起某市地方税务局干部重大职务犯罪案件时，对税务机关的执法风险有了较为直接的了解，并发现当时关于税收执法风险防控方面的研究甚少。由此，他开始研究并专事税法领域的律师业务，成为国内为数不多的关注于税收风险防控业务的税务律师。十多年来，刘兵对待每一个案件始终坚守“事实清楚、证据确凿、适用法律准确、处理得当、程序合法”的基本准则，先后为几十名税务人员进行刑事辩护，使有罪的人受到公正审判，无罪的人不受刑事追究。此外，还担任百逾家税务机关法律顾问；担任多个省级税务机关的税务行政复议委员会专家委员、政府财税法律咨询专家委员；先后指导三十多个省、市级税务局执法风险防控工作，参与培训受益的税务干部达数万人次；主持税务执法风险防控座谈会超过百场；参与或指导300多个税务案件的审理、决定和执行；为近200亿元税款入库提供法律帮助。

本书是刘兵继《税务律师析税案》《企业涉税败诉案例解析》等著作后的又一税收法律与刑事法律相结合的力作。他以税务领域专业律师的独到见解，兼顾理论，注重实践，对涉税刑事案件的争议焦点和辩护要点进行了全新的阐述，对涉税案件的代理思路和法律文书制作进行了具体诠释，具有较强的实务指导性，是一部既具理论性，更具实践性的案头书。

戴长林

天津大学法学院教授，最高人民法院审判委员会原委员，刑三庭原庭长

2018年11月

前 言

税收是国家财政收入的主要来源。只有税收安全，国家财政才能安全，因此国家必须保证税款及时足额入库。

税收具有强制性、固定性和无偿性的特征，这就要求纳税人提高税收遵从度，按规定进行纳税申报，依法纳税，而不能反其道而行之。

但是，税收实践中，涉票、涉税违法行为仍然大量存在，以至于国家出重拳“打虚”“打骗”，打击偷税和发票违法行为。

涉票、涉税违法行为，在税法层面会受到税务机关的处理、处罚；如果构成刑事犯罪，则会受到司法机关的刑事处罚。行为人涉票、涉税入罪处刑的后果是严重的，要付出丧失人身自由的代价。涉票、涉税犯罪是经济犯罪，经济犯罪的目的是“赚

钱”，那么刑法打击经济犯罪的目的就是不让行为人“在经济上占到便宜”，行为人为此要付出金钱的代价。

近年来涉票、涉税刑事犯罪案件时有发生，特别是营改增之后，涉票案件发案率居高不下，其中不乏大案要案。防范和应对涉票、涉税刑事责任风险，需要思考、分析和总结。为此，笔者根据已经公开的司法裁判案例，从中选取了比较常见的逃税罪、逃避追缴欠税罪、骗取出口退税罪、虚开增值税专用发票罪、虚开发票罪、持有伪造的发票罪、购买伪造的增值税发票罪等犯罪案例，从辩护实务、风险防范和大数据的角度进行解析，分析罪与非罪、此罪与彼罪、无罪的原因、罪轻的原因，以此找到应对风险的最佳方法。

本书能够顺利出版，应当感谢武雪君律师所做的扎实基础工作，感谢吉林财经大学中国大企业税收研究所的支持，感谢中国市场出版社责任编辑的辛勤付出。谨此致谢！

刘 兵

2018年6月于广东

目 录

上编 涉税犯罪案例解析

第一章 逃税罪案例解析 / 003

第一节 逃税罪的犯罪构成要件 / 004

第二节 企业逃税案解析 / 005

链接 逃税罪相关规定 / 012

第三节 企业以政府承诺为由“零申报”逃税案解析 / 018

第四节 股权转让逃税案解析 / 033

链接 涉嫌逃税罪不起诉的辩护观点 / 044

第五节 法定代表人在破产清算后仍然承担逃税责任案解析 / 050

链接 1 法定代表人可能面临的法律风险 / 056

链接 2 逃税罪无罪裁判观点 / 059

第六节 逃税罪大数据分析报告 / 065

第七节 逃税罪辩护词 / 073

第二章 逃避追缴欠税罪案例解析 / 086

- 第一节 逃避追缴欠税罪的犯罪构成要件 / 087
- 第二节 逃避追缴欠税案解析 / 090
 - 链接 1 逃避追缴欠税罪的相关规定 / 101
 - 链接 2 逃避追缴欠税罪的司法解释 / 102
- 第三节 逃避追缴欠税罪大数据分析报告 / 103

第三章 骗取出口退税罪案例解析 / 113

- 第一节 骗取出口退税罪的犯罪构成要件 / 114
- 第二节 无主观故意不构成骗取出口退税案解析 / 117
 - 链接 骗取出口退税罪的相关规定 / 128
- 第三节 假自营真代理骗取出口退税案解析 / 132
- 第四节 骗取出口退税罪大数据分析报告 / 142

下编 涉票犯罪案例解析

第四章 虚开增值税专用发票案例解析 / 155

- 第一节 虚开增值税专用发票罪的犯罪构成要件 / 156
- 第二节 “为他人虚开” 被判处缓刑案解析 / 157
 - 链接 类似案例统计 / 170
- 第三节 “让他人自己虚开” 免于刑事处罚案解析 / 171
 - 链接 虚开增值税专用发票罪相关司法解释、批复 / 179
- 第四节 “有货虚开” 不构成虚开增值税专用发票罪案解析 / 183
 - 链接 不构成虚开增值税专用发票罪的相关规定 / 205
- 第五节 成立公司虚开增值税专用发票案解析 / 206
 - 链接 取得虚开增值税专用发票抵扣税款的法律后果 / 216
- 第六节 虚开增值税专用发票罪大数据分析 / 218

第五章 虚开用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪案例解析 / 230

第一节 虚开用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪的犯罪构成要件 / 230

第二节 企业虚开用于骗取出口退税发票案解析 / 232

链接 虚开增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪
不起诉观点汇总 / 240

第三节 虚开增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪大数据
分析报告 / 248

第六章 虚开发票罪案例解析 / 258

第一节 虚开发票罪的犯罪构成要件 / 259

第二节 企业虚开发票案解析 / 260

链接 虚开发票罪的相关规定 / 269

第三节 虚开发票罪大数据分析报告 / 273

第七章 持有伪造的发票罪案例解析 / 282

第一节 持有伪造的发票罪的犯罪构成要件 / 283

第二节 企业持有伪造的发票案解析 / 284

链接 《刑法》持有伪造的发票罪的认定 / 295

第三节 持有伪造的发票罪大数据分析报告 / 296

第八章 购买伪造的增值税专用发票罪案例解析 / 306

第一节 购买伪造的增值税专用发票罪的犯罪构成要件 / 307

第二节 企业购买伪造的增值税专用发票案解析 / 309

链接 非法购买增值税专用发票、购买伪造的增值税专用发票罪
不起诉情况统计 / 318

第三节 购买伪造的增值税专用发票罪大数据分析报告 / 319

上 编

涉税犯罪案例解析

税收刑事犯罪，实际上就是《刑法》^①规定的危害税收征管罪，涉及的罪名不少，归纳起来有两类，即涉税犯罪和涉票犯罪。

上编涉税犯罪案例，主要解析逃税罪、逃避追缴欠税罪和骗取出口退税罪涉及的案例，因为这三个罪名在司法实践中大量存在。

^① 本书涉及的法律法规名称均略去“中华人民共和国”，例如《中华人民共和国刑法》缩略为《刑法》。

第一章

逃稅罪案例解析

逃稅罪是《刑法修正案（七）》中規定的罪名，之前的名稱是偷稅罪。對逃稅罪實行的是“單罰制”，即“初犯補稅不追責”。同時，逃稅罪的犯罪主體是特殊主體，只有負有納稅義務或者扣繳義務的人——單位納稅人、非單位納稅人（責任人、個體工商戶）——才能成為本罪的犯罪主體。

但是，在《稅收征收管理法》中沒有逃稅的概念，只有偷稅的概念。《稅收征收管理法》第六十三條對偷稅作了規定，其第一款規定針對的是納稅人，第二款規定針對的是扣繳義務人。《稅收征收管理法》關於偷稅的規定與《刑法》關於逃稅的規定不同，是因為其後果不同。逃稅的後果具有刑事危害性，應受懲罰。

在稅收實踐中，存在納稅人、扣繳義務人偷稅的現象，部分地區、行業甚至比較普遍，個中原因不一而足。作為納稅人、扣繳義務人，在生產經營中應當提高稅收遵從度，依法進行納稅申報，以期防控逃稅的刑事責任風險。根據《刑法》第二百零一條的規定，要防控逃稅罪的刑事責任風險，可以考慮充分利用刑事處罰的阻却事由來進行，即必須經過稅務機關的處理、處罰之後，案件才能移交公安機關處理。

本章選取四個案深度例解析逃稅風險和辯護實務。

第一节 逃税罪的犯罪构成要件

逃税罪的概念

逃税罪，是指纳税人和扣缴义务人不依法履行纳税、缴税义务的行为。具体说来，刑法对逃税罪主要规定了三种行为：（1）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10%以上的行为；（2）扣缴义务人采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报或者不申报，不缴或者少缴已扣、已收税款，数额较大的行为；（3）纳税人缴纳税款后，又以假报出口或者其他欺骗手段，骗回所缴纳的税款，数额较大的行为。

以上三种行为构成犯罪的条件并不相同。其中，第（2）、（3）种行为均只要求不缴或少缴应纳税款达到“数额较大”的标准，即可构成犯罪；而第（1）种行为要构成犯罪，必须同时具备以下三个条件：一是所逃避缴纳的税款数额较大；二是所逃避缴纳的税款占应纳税额的10%以上；三是必须具备一种客观处罚条件，即“经税务机关依法下达追缴通知后，拒不补缴应纳税款，拒不缴纳滞纳金，拒不接受行政处罚”。如果纳税人在接到税务机关下达的追缴通知后，按通知要求补缴了应纳税款、缴纳了滞纳金、接受了行政处罚，就不能再追究其刑事责任。这是因为，纳税人不依法履行纳税义务的行为，是在规定的期限内不向国家缴纳税款，致使国家没有按时收到相应税款，但如果纳税人在接到税务机关的追究通知后，补缴了应纳税款、缴纳了滞纳金，说明纳税人最终还是向国家履行了其纳税义务，只不过有所迟延而已，这与盗窃、诈骗他人财物之后返还赃物不一样，而与欠债之后迟延还债比较类似。不过，如果纳税人在五年内曾因逃税受过刑事处罚或者被税务机关给予二次以上行政处罚，则即使其在接到追缴通知后按要求补缴了应纳税款、缴纳了

滞纳金、接受了行政处罚，也仍然要承担刑事责任。需要注意的是，上述客观处罚条件仅适用于通常的试图逃税的纳税人，而不适用于先纳税、再以假报出口或其他欺骗手段将所纳税款全部骗回来的纳税人以及扣缴义务人，这说明，刑法对逃税者的宽容是有底线的。

逃税罪的犯罪构成要件详述

1. 客体要件

逃税罪的客体是指逃税行为侵犯了我国的税收征收管理秩序。

2. 客观方面

逃税罪的客观方面表现为：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且占应纳税额 10% 以上；扣缴义务人采取欺骗、隐瞒手段不缴或者少缴已扣、已收税款，数额较大。

3. 主体要件

逃税罪的犯罪主体是特殊主体，包括纳税人和扣缴义务人。既可以是自然人，也可以是单位，还可以是个体工商户。

4. 主观方面

逃税罪的主观要件包括故意和过失。虚假纳税申报行为是在故意的心理状态下实施的。不进行纳税申报一般是故意的行为，有时也存在过失的可能。确因疏忽而没有进行纳税申报的，属于漏税，依法补缴即可，其行为不构成犯罪。因此，逃税罪的主观要件一般是故意。

第二节 企业逃税案解析

本案例是一家煤炭销售公司的实际经营人在从事生产经营过程中，不如实申报纳税，在“经税务机关通知申报”后仍然不申报，由此触犯《刑法》

第二百零一条规定，构成逃税罪。解析本案例，旨在说明：逃税罪的风险是可以防控的，关键是应当怎样去防控。

基本案情^①

白某某作为Y市煤炭销售公司（以下简称煤炭销售公司）直接负责的主管人员，在为该公司办理纳税过程中，采取隐瞒手段不进行纳税申报，致使该公司2012年、2013年逃避缴纳增值税计人民币5 498 512.29元，逃避缴纳企业所得税计人民币329 045.64元，逃避缴纳税款共计人民币5 827 557.93元，占应纳税额的30.41%。2015年5月13日，经税务机关依法下达追缴通知书后，煤炭销售公司未补缴应纳税款及滞纳金、未接受行政处罚。

人民检察院观点^②

煤炭销售公司采取隐瞒手段不进行纳税申报，逃避缴纳税款，数额较大，并占应纳税额的30.41%，其行为触犯了《刑法》第二百零一条第一款、第二百零一条，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。白某某作为该公司直接负责的主管人员，对此应承担刑事责任。

被告人及辩护律师观点^③

煤炭销售公司观点

煤炭销售公司法定代表人李某某作为诉讼代表人，对煤炭销售公司逃税的犯罪事实无异议，但表示其在煤炭销售公司内只挂名而不负责具体业务。所知道的是公司当时没有钱，也进行过补充纳税申报，其没有逃税的主观故意。

①②③ 2017年3月6日摘自中国裁判文书网。

白某某观点

白某某认为，煤炭销售公司实际经营人是曹某某，公司财务由曹某某负责，业务也由其负责，当时是因没钱缴税，并没有逃税的主观故意，曾经多次找过J区国税局工作人员补充纳税申报，J区国税局受理了申请并出具了相关文书。煤炭销售公司只是欠税，不能视为逃税。

辩护律师观点

煤炭销售公司只是欠税，白某某不构成逃税罪，从出资情况等确定，白某某只负责公司销售业务，本案的法律责任不应由其一人承担，白某某向曹某某汇款的大量凭证能够证明曹某某才是煤炭销售公司的经营人，稽查报告以及相关文件中的数据是国税局稽查部门核定的，不能对市场的真实价值做出真实数据反映。

人民法院裁判观点^①

煤炭销售公司采取隐瞒手段不纳税申报，逃避缴纳税款，数额较大。白某某作为该公司直接负责的主管人员，对此应承担刑事责任。煤炭销售公司与白某某的行为已构成逃税罪，应依法受到惩处，人民检察院指控罪名成立。对于白某某及其辩护律师所提“白某某只负责煤炭销售公司销售工作，非实际经营人，并向税务机关提交了纳税补充申报，并非逃税”的观点，经查，白某某是煤炭销售公司直接负责的主管人员，煤炭销售公司以及白某某在税务机关稽查出其涉嫌逃税后，才向税务机关提交补充纳税申报，且未能补缴税款、缴纳滞纳金及接受行政处罚，符合刑法规定逃税罪的主客观要件，故白某某及其辩护律师的意见不予采纳。根据本案的事实与情节，结合公诉机关的量刑建议，人民法院依照《刑法》第二百零一条第一款、第二百一十一条、

^① 2017年3月6日摘自中国裁判文书网。

第三十条、第三十一条、第五十二条、第五十三条的规定，判决：（1）煤炭销售公司犯逃税罪，处罚罚金 100 万元；（2）白某某犯逃税罪，判处有期徒刑一年十个月，并处罚金 40 万元。

税务律师解析

案例中律师的辩护意见没有被人民法院采纳，原因不一而足。最主要的症结在于没有结合逃税罪的法律概念进行辩护。

律师必须注意，税法层面的偷税并不一定构成刑法层面的逃税罪。

本案中煤炭销售公司采取隐瞒手段不纳税申报，逃避缴纳税款，数额较大。白某某作为该公司直接负责的主管人员，对此应承担刑事责任。煤炭销售公司与白某某的行为符合逃税罪的构成要件。

因企业逃税被定罪量刑的并不一定是法定代表人

《刑法》第二百一十一条规定：“单位犯本节第二百零一条、第二百零三条、第二百零四条、第二百零七条、第二百零八条、第二百零九条规定之罪的，对单位处罚金，并对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员，依照各该条的规定处罚。”这里《刑法》实行的是“双罚制”，既处罚单位又处罚单位直接负责的主管人员和其他直接责任人员。需注意，这里规定的是“直接负责的主管人员和其他直接责任人员”，所以并非只有法定代表人才会受到刑事处罚。

例如，贵州省 P 县人民法院（2015）P 刑初字第 138 号《刑事判决书》表述，P 县九龙水泥厂违反税收征管规定，隐瞒部分销售收入不申报，经税务机关稽查发现催缴后仍未缴纳，逃避缴纳税款 860 111.90 元，数额巨大，且占应纳税款的 30% 以上。人民法院认为，被告人危某文身为 P 县九龙水泥厂的会计，负责该厂税务申报工作，系直接责任人员，应以逃税罪追究其刑事责任。

对被告人危某文所提“税务是否申报不是我能决定的，主要都是单位领

导决定”的意见，人民法院认为：“危某文作为该厂会计，系该厂缴纳税款的直接责任人，其是否向该厂负责人请示汇报逃税事由，不能成为其免责事由，故该辩护意见不成立，本院不予采纳。”对被告人危某文所提“本案是单位犯罪”的辩护意见，人民法院认为：“本案中P县九龙水泥厂系纳税主体属实，但危某文作为该厂会计，是该厂缴纳税款的直接责任人，根据《中华人民共和国刑法》第二百一十一条和第二百零一条的规定，应以逃税罪追究危某文的刑事责任。”最终人民法院判决被告人危某文犯逃税罪，判处有期徒刑三年，缓刑五年，并处罚金人民币三万元。

逃税罪税务与刑事处罚的衔接

1. 移送的原则

《行政处罚法》第七条第二款规定：“违法行为构成犯罪，应当依法追究刑事责任，不得以行政处罚代替刑事处罚”，第二十二条规定：“违法行为构成犯罪的，行政机关必须将案件移送司法机关，依法追究刑事责任”。也就是说，《行政处罚法》确立了构成犯罪的要移送，不能以行罚代替刑罚的原则。

此外，根据《行政执法机关移送涉嫌犯罪案件的规定》第三条、第五条、第八条、第十一条的规定，如果违法行为已构成犯罪，行政机关不得以行政处罚代替刑事处罚。例如，其中第三条规定：“行政执法机关在依法查处违法行为过程中，发现违法事实涉及的金额、违法事实的情节、违法事实造成的后果等，涉嫌构成犯罪，依法需要追究刑事责任的，必须依照本规定向公安机关移送”；第十一条规定：“行政执法机关对应当向公安机关移送的涉嫌犯罪案件，不得以行政处罚代替移送”。

2. 移送的方式

《行政处罚法》第二十八条第二款规定：“违法行为构成犯罪，人民法院判处罚金时，行政机关已经给予当事人罚款的，应当折抵相应罚金。”

《最高人民法院关于执行〈中华人民共和国刑事诉讼法〉若干问题的解释》（法释〔2012〕21号）第三百五十九条第三款规定，行政机关对被告人就同一事实已经处以罚款的，人民法院判处罚金时应当予以折抵。

《行政执法机关移送涉嫌犯罪案件的规定》第十一条第三款规定，“依照行政处罚法的规定，行政执法机关向公安机关移送涉嫌犯罪案件前，已经依法给予当事人罚款的，人民法院处罚金时，依法折抵相应罚金。”

虽然《中共中央办公厅 国务院办公厅转发国务院法制办等部门〈关于加强行政执法与刑事司法衔接工作的意见〉的通知》（中办发〔2011〕8号）规定，“行政执法机关在移送案件时未作出行政处罚决定的，原则上应当在公安机关决定不予立案或者撤销案件、人民检察院作出不起诉决定、人民法院作出无罪判决或免于刑事处罚后，再决定是否对当事人作出行政处罚”，但是，对于逃税案件，应先进行税务行政处罚，而不能直接移送，理由是《刑法》第二百零一条规定的逃税罪确立了初犯补税免刑责的规定。《刑法》第二百零一条规定，纳税人采取欺骗、隐瞒的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且应纳税额10%以上的，处三年以下有期徒刑或拘役，并处罚金；数额巨大并且占应纳税额30%以上，处三年以上七年以下有期徒刑，并处罚金。有前款行为的，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。《刑法》第二百零一条对税务机关关于涉嫌逃税罪的违法行为移送前应先行税务行政处罚提供了明确的终局性的法律回答。

3. 罚款与罚金的衔接

罚款可能会远远高于罚金，这主要是由于以下两个方面的原因：首先，根据《税收征收管理法》规定，罚款的幅度大，为50%至5倍。其次，刑事责任的证明标准远远高于行政责任的证明标准，前者的证明标准要达到排除一切合理怀疑；而后者的证明标准法律尚未规定，一般认为其介于刑事责任证明标准和民事案件证明标准之间。因此，构成行政责任的证据往往会因证据未能成功转化或未达到刑事诉讼证明标准而在刑事诉讼中未被采信，因此导致了罚款远远高于罚金的现象。

4. 行政处罚追究时效与刑事处罚追诉时效的衔接

《税收征收管理法》第八十六条规定，违反税收法律、行政法规应当给予

行政处罚的行为，在五年内未被发现的，不再给予行政处罚。也就是说，该条规定了税务行政处罚的追究时效为五年。

《刑法》第八十七条规定，犯罪经过下列期限不再追诉：法定最高刑为五年以上不满十年有期徒刑的，经过十年；而根据《刑法修正案（七）》，逃税罪的最高刑期为七年，因此逃税罪的刑事责任追诉期限为十年。

问题由此产生：如果逃税行为发生日起超过五年但不满十年，则根据前文所述，行政责任不能被追究，但是刑事责任仍应被追诉。在此情形下，由于不能被追究行政责任，因此对犯罪嫌疑人来说就会因不满足初犯补税免刑责的三要件之一的“已受行政处罚”而被追究刑责，从而使初犯补税免刑责制度无法落到实处。

5. 对于“不予追究刑事责任”的税收行政违法案件，税务行政机关是否需要报送

《行政执法机关移送涉嫌犯罪案件的规定》第三条规定：“行政执法机关在依法查处违法行为过程中，发现违法事实涉及的金额、违法事实的情节、违法事实造成的后果等，根据刑法关于破坏社会主义市场经济秩序罪、妨害社会管理秩序罪等罪的规定涉嫌构成犯罪，依法需要追究刑事责任的，必须依照本规定向公安机关移送。”该规定强调相对人违法行为“涉嫌构成犯罪的”，“必须”向公安机关移送。但是在《刑法修正案（七）》实施后，税务行政机关对于“涉嫌构成犯罪”但已经给予行政处罚的违法行为是否需要报送公安机关，目前各地的实践并不统一。

6. 行政处罚与刑事责任追究证据标准的衔接

对偷税行为的行政处罚和对逃税罪行的刑事责任追究都离不开证据证明，而且举证责任在于税务机关和司法机关。但由于行政处罚与刑事责任追究对违法者者的影响具有质的差别，案件事实所要达到的证明程度，即证明标准相应地有很大差别。一般认为，在刑事责任追究中证据必须达到“排除一切合理怀疑”的标准；而行政处罚中的证据则应当达到“实质性的证据”或“清楚，令人明白、信服”的标准，这个标准低于“排除一切合理怀疑”的标准，但高于民事案件中的“占优势盖然性证据”标准。故在实践中，可

能出现税务机关根据行政处罚的证据要求所证明的相对人偷税行为，因达不到刑事责任追究的证据要求而被司法机关变更或否定（如“不认为是犯罪或者免于刑事处罚”），但在此情形下，只要达到法定的证据标准，税务机关仍然可以维持先前对偷税行为进行的认定、处理和处罚，而不受司法认定的影响。



链接

逃税罪相关规定

逃税罪是指纳税人采取欺骗、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的行为。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。

（一）《刑法》基本规定

第二百零一条 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。

第二百零四条 以假报出口或者其他欺骗手段，骗取国家出口退税款，数额较大的，处五年以下有期徒刑或者拘役，并处骗取税款一倍以上五倍以下罚金；数额巨大或者有其他严重情节的，处五年以上十年以下有期徒刑，并

处骗取税款一倍以上五倍以下罚金；数额特别巨大或者有其他特别严重情节的，处十年以上有期徒刑或者无期徒刑，并处骗取税款一倍以上五倍以下罚金或者没收财产。

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。

第二百一十一条 单位犯本节第二百零一条、第二百零三条、第二百零四条、第二百零七条、第二百零八条、第二百零九条规定之罪的，对单位判处罚金，并对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员，依照各该条的规定处罚。

第二百一十二条 犯本节第二百零一条至第二百零五条规定之罪，被判处罚金、没收财产的，在执行前，应当先由税务机关追缴税款和所骗取的出口退税款。

（二）《最高人民法院公安部关于公安机关管辖的刑事案件立案追诉标准的规定（二）》

第五十七条 [逃税案（刑法第二百零一条）]逃避缴纳税款，涉嫌下列情形之一的，应予立案追诉：

（一）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，数额在五万元以上并且占各税种应纳税总额百分之十以上，经税务机关依法下达追缴通知后，不补缴应纳税款、不缴纳滞纳金或者不接受行政处罚的；

（二）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二次以上行政处罚，又逃避缴纳税款，数额在五万元以上并且占各税种应纳税总额百分之十以上的；

（三）扣缴义务人采取欺骗、隐瞒手段，不缴或者少缴已扣、已收税款，数额在五万元以上的。

纳税人在公安机关立案后再补缴应纳税款、缴纳滞纳金或者接受行政处罚的，不影响刑事责任的追究。

(三)《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》(法释〔2002〕33号)

为依法惩处偷税、抗税犯罪活动,根据刑法的有关规定,现就审理偷税、抗税刑事案件具体应用法律的若干问题解释如下:

第一条 纳税人实施下列行为之一,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且偷税数额在一万元以上的,依照刑法第二百零一条第一款的规定定罪处罚:

- (一) 伪造、变造、隐匿、擅自销毁帐簿、记帐凭证;
- (二) 在帐簿上多列支出或者不列、少列收入;
- (三) 经税务机关通知申报而拒不申报纳税;
- (四) 进行虚假纳税申报;
- (五) 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。

扣缴义务人实施前款行为之一,不缴或者少缴已扣、已收税款,数额在一万元以上且占应缴税额百分之十以上的,依照刑法第二百零一条第一款的规定定罪处罚。扣缴义务人书面承诺代纳税人支付税款的,应当认定扣缴义务人“已扣、已收税款”。

实施本条第一款、第二款规定的行为,偷税数额在五万元以下,纳税人或者扣缴义务人在公安机关立案侦查以前已经足额补缴应纳税款和滞纳金,犯罪情节轻微,不需要判处刑罚的,可以免于刑事处罚。

第二条 纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁用于记帐的发票等原始凭证的行为,应当认定为刑法第二百零一条第一款规定的伪造、变造、隐匿、擅自销毁记帐凭证的行为。

具有下列情形之一的,应当认定为刑法第二百零一条第一款规定的“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的;
- (二) 依法不需要办理税务登记的纳税人,经税务机关依法书面通知其申报的;
- (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

稅務機關依法書面通知其申報的。

刑法第二百零一條第一款規定的“虛假的納稅申報”，是指納稅人或者扣繳義務人向稅務機關報送虛假的納稅申報表、財務報表、代扣代繳、代收代繳稅款報告表或者其他納稅申報資料，如提供虛假申請，編造減稅、免稅、抵稅、先徵收後退還稅款等虛假資料等。

刑法第二百零一條第三款規定的“未經處理”，是指納稅人或者扣繳義務人在五年內多次實施偷稅行為，但每次偷稅數額均未達到刑法第二百零一條規定的構成犯罪的數額標準，且未受行政處罰的情形。

納稅人、扣繳義務人因同一偷稅犯罪行為受到行政處罰，又被移送起訴的，人民法院應當依法受理。依法定罪並判處罰金的，行政罰款折抵罰金。

第三條 偷稅數額，是指在確定的納稅期間，不繳或者少繳各稅種稅款的總額。

偷稅數額占應納稅額的百分比，是指一個納稅年度中的各稅種偷稅總額與該納稅年度應納稅總額的比例。不按納稅年度確定納稅期的其他納稅人，偷稅數額占應納稅額的百分比，按照行為人最後一次偷稅行為發生之日前一年中各稅種偷稅總額與該年納稅總額的比例確定。納稅義務存續期間不足一個納稅年度的，偷稅數額占應納稅額的百分比，按照各稅種偷稅總額與實際發生納稅義務期間應當繳納稅款總額的比例確定。

偷稅行為跨越若干個納稅年度，只要其中一個納稅年度的偷稅數額及百分比達到刑法第二百零一條第一款規定的標準，即構成偷稅罪。各納稅年度的偷稅數額應當累計計算，偷稅百分比應當按照最高的百分比確定。

第四條 兩年內因偷稅受過二次行政處罰，又偷稅且數額在一萬元以上的，應當以偷稅罪定罪處罰。

（四）海關總署《關於偷稅、逃稅的走私案件如何處理稅款問題的批复》

一、對於偷稅、逃稅構成走私，並將有關物品沒收的案件，在變價處理走私物品時，考慮到查處走私案件需要開支一定的費用，而且有百分之五十的變价款是上交國庫的，因此，在走私物品變價後可不再予以補征進口關稅和產品稅（或增值稅）。

二、对于偷税、逃税案件确定按走私案件处理而又免于处分或仅科处罚款的，仍应照章补税。如走私人纳税有困难时，可向海关请求减征税款。

三、我署（86）署货字第37号文转发的国发（1985）136号文第三款未句“其中免税进口的，必须照章纳税”，此系指接受捐赠而予免税进口的二十四种商品，经批准运出经济特区、海南行政区和广东、福建两省时，应照章补税。至于依法按走私没收的物品，在运出上述地区时，仍可比照第一项规定办理，不需予以补税。

（五）《公安部关于如何理解〈刑法〉第二百零一条规定的“应纳税额”问题的批复》（公复字〔1999〕4号）

河北省公安厅：

你厅《关于青县磷肥厂涉嫌偷税案有关问题的请示》（冀公刑〔1999〕函字240号）收悉。现就如何理解《刑法》第二百零一条规定的“应纳税额”问题批复如下：

《刑法》第二百零一条规定的“应纳税额”是指某一法定纳税期限或者税务机关依法核定的纳税期间内应纳税额的总和。偷税行为涉及两个以上税种的，只要其中一个税种的偷税数额、比例达到法定标准的，即构成偷税罪，其他税种的偷税数额累计计算。

（六）《公安部关于印发公安机关办理危害税收征管刑事案件管辖若干问题的规定》（公通字〔2004〕12号）

一、偷税案、逃避追缴欠税案（刑法第201条、第203条）

纳税人未根据法律、行政法规规定应当向税务机关办理税务登记的，由税务登记机关所在地县级以上公安机关管辖。如果由纳税义务发生地公安机关管辖更为适宜的，可以由纳税义务发生地县级以上公安机关管辖；纳税人未根据法律、行政法规规定不需要向税务机关办理税务登记的，由纳税义务发生地或其他法定纳税地县级以上公安机关管辖。

扣缴义务人偷税案适用前款规定。

(七)《公安部关于对未依法办理税务登记的纳税人能否成为偷税犯罪主体问题的批复》(公复字〔2007〕3号)

甘肃省公安厅:

你厅《关于无证经营的行为能否构成偷税主体的请示》[甘公(法)发〔2007〕17号]收悉。现批复如下:

根据《中华人民共和国税收管理法》第四条、第三十七条的规定,未按照规定办理税务登记的从事生产、经营的纳税人以及临时从事经营的纳税人,可以构成偷税罪的犯罪主体。其行为触犯《中华人民共和国刑法》第二百零一条规定的,公安机关应当以偷税罪立案侦查,依法追究刑事责任。

2002年1月23日公安部《关于无证经营的行为人能否成为偷税主体问题的批复》(公复字〔2002〕1号)不再适用。

(八)《税收征收管理法》

第四条 法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人为纳税人。

法律、行政法规规定负有代扣代缴、代收代缴税款义务的单位和个人为扣缴义务人。

纳税人、扣缴义务人必须依照法律、行政法规的规定缴纳税款、代扣代缴、代收代缴税款。

第六十三条 纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证,或者在账簿上多列支出或者不列、少列收入,或者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,不缴或者少缴应纳税款的,是偷税。对纳税人偷税的,由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金,并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款;构成犯罪的,依法追究刑事责任。

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,由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金,并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款;构成犯罪的,依法追究刑事责任。

第八十条 税务人员与纳税人、扣缴义务人勾结,唆使或者协助纳税人、扣缴义务人有本法第六十三条、第六十五条、第六十六条规定的行为,构成犯罪的,依法追究刑事责任;尚不构成犯罪的,依法给予行政处分。

第三节 企业以政府承诺为由“零申报”逃税案解析

地方政府的承诺不管是否适当，均不能成为纳税人“免税”的理由。本案的发生值得纳税人深思。类似本案，不乏其例，特别是涉及与地方人民政府“交集”的建设项目中的涉税问题。地方政府为了某种目的，往往会对纳税人做出某种涉税承诺，纳税人信以为真，忽视依法进行纳税申报，形成涉税风险甚至逃税风险。

本案中逃税与其他行为交织。在司法实践中，纳税人的其他不当行为往往会牵扯出涉税问题。例如，某小额贷款公司与县委书记有不当交往，县委书记被检察院立案之后，即牵扯出了小额贷款公司的逃税问题。反过来看，权力机关为了查办纳税人的其他不当行为，也可能以涉税问题为突破口。所以，作为纳税人、扣缴义务人，在涉税层面应当注意防控风险。

基本案情^①

1. 逃税事实

2008年11月28日至2009年3月30日，Z市地方税务局稽查局（以下简称Z稽查局）对汇林置业有限公司（以下简称H公司）2000年6月19日至2008年12月31日期间履行纳税义务情况进行了检查，查出H公司在2000年8月1日至2008年12月31日期间分别采取隐匿账簿、记账凭证和虚假的纳税申报等手段，共逃各种税款总计11 341 833.27元；2004年1月1日至2007年5月31日期间采取不进行纳税申报手段少缴各种税款总计9 233 287.03元。上述两项共计20 442 412.21元（不包含2008年企业所

^① 2017年3月9日摘自中国裁判文书网。

得税 1 506 685.62 元及 2004 年 1 月 1 日至 2008 年 12 月 31 日的教育费附加 132 708.09 元)。

Z 稽查局另查明, 2007—2008 年度, H 公司在有销售收入的情况下, 以账目被查封无法申报纳税为由, 骗取税务机关批准 H 公司对全年度营业税零申报。因为 2006 年 × 县人民检察院查封的 H 公司账目不包括 2007—2008 年度账目凭证, 并且 H 公司进行零申报时, 账目已解封, × 县人民检察院同意将其将账全部退回。

2008 年 11 月 19 日, H 公司填写了《延期申报申请核准表》, 2008 年 11 月 20 日 Z 稽查局承办人李某签发了“经调查属实, 同意自账目解封之日起正常申报”的批复, 并加盖了公章。H 公司于 2008 年 11 月 20 日向 Z 市地方税务局直属局递交了关于缓交税款的申请。

Z 稽查局于 2009 年 4 月 8 日作出〔2009〕1 号《税务处理决定书》, 责令 H 公司追缴、补缴上述所逃税款, 同时责令其按规定预缴 2008 年度企业所得税 1 506 685.62 元, 于 2009 年 5 月 31 日前报送 2008 年度企业所得税纳税申报表, 并汇算清缴 2008 年度企业所得税。2009 年 4 月 23 日, Z 稽查局对 H 公司下发了《限期缴纳税款通知书》, 限其于 2009 年 4 月 30 日前到税务机关缴纳上述应纳税款共计 22 081 805.92 元及滞纳金, H 公司逾期没有缴纳。Z 稽查局根据相关法律规定, 于 2009 年 5 月 19 日对 H 公司下发了 Z 地税稽强拍〔2009〕1 号《税收强制执行决定书》, 自 2009 年 5 月 19 日起对 H 公司的五宗土地使用权进行查封, 依法予以拍卖, 以拍卖所得抵缴税款 22 081 805.92 元及滞纳金。2009 年 6 月 22 日, Z 稽查局针对 H 公司的逃税行为作出了 Z 地税稽罚〔2009〕2 号《税务行政处罚决定书》, 对 H 公司罚款 70 932 807.46 元。

2. 单位行贿事实

2001 年 8 月至 2003 年春节, 为了和原 Z 市市长张某某搞好关系, 在公司经营开发征地项目上让张某某帮助协调关系、提供帮助, 谋取不正当利益, 作为 H 公司董事长的范某林代表 H 公司五次向张某某行贿, 总计人民币 32 万元、美元 2 万元。