

试论偷税罪

徐雪林

税收是国家为了实现其职能，按照税收法的规定，强制地、无偿地、固定地取得财政收入的一种手段，是国家凭借政治权力直接参与国民收入分配和再分配的一种方式。它与国家取得财政收入其他方式相比，具有强制性这一特征，即国家税收以法律形式规定，由国家强制力保证。历代统治者对税收管理制度的实行和偷税罪的处罚，都是非常重视的。我国《刑法》第一百二十一条规定：“违反税收法规，偷税、抗税，情节严重的，除按照税收法规补税并且可以罚款外，对直接责任人员，处三年以下有期徒刑或者拘役。”税法上规定的直接负有纳税义务的单位和个人即纳税人，必须依法纳税，否则就要受到法律制裁。

偷税罪，是指纳税人故意违反税收法规，向国家税务机关隐瞒或伪造纳税事实，逃避国家税收的犯罪行为。笔者根据司法实践，试就其渊源、构成和认定谈一些粗浅的看法。

一

税收，亦称赋税或捐税。它随着国家的产生而产生。我国夏代的贡，可以说是税收的雏形。周代的税收制度，有了明显的发展。春秋时代鲁国鲁宣公十五年推行的“初税亩”，是我国封建社会初期最著名的税收制度。《汉书·刑法志》记载：“有税有赋，税以足食，赋以足兵。”由此，汉代出现了名目繁多的田赋、丝赋、口钱更赋等赋税。东晋以后，对田宅的典卖，也要征收契税，此制谓之税契。明朝政府为了增加国库的收入，对一般的流通商品都要征税。可见，封建社会的税收，是维护封建统治的物质基础，是扩充和豢养军队的主要财源，也是封建统治者赖以生存的经济命脉。正如马克思指出的，“赋税是政府机器的经济基础，而不是其他任何东西。”^①

国家的存在决定税收的存在；而有税收的存在，就会有其对立面——偷税行为的存在。

由于奴隶社会的生产力较低，税收以纳贡的形式，缴纳劳动产品。所以，当时的偷税形式，表现为纳贡者少报或少贡自己的劳动产品，奴隶主贵族则用各种手段，对这种逃避纳贡的行为，处以严酷的刑罚。

^① 《马克思恩格斯选集》第3卷，人民出版社1972年版，第22页。

在封建社会中，“田粮”和“户赋”的收入，是税收的主要来源，大都是根据土地和人口计算的。因此，“匿田”或“匿户”就意味着逃避课税。秦简《法律答问》中说：“已租诸民，弗言，为匿田。”意即已征收农民田租的，不向上报，叫“匿田”，这主要指官吏克扣赋税；而“弗令出户赋之谓也”（秦简《法律答问》）意即已分家立户而不向政府报告并不缴纳“户赋”的，为“匿户”，这主要是指一般居民逃避户口税而言。秦律对“匿田”、“匿户”者，均要严加惩罚。东晋时期，对田宅典卖而不纳契税者，要处笞刑五十，追回田宅买钱之一半。《唐律·户婚律》中对赋税也有明确的规定，如果少报户口、虚报年龄逃避课税者，或擅自赋敛不上缴国库者，都要处以刑罚。如：脱户者，家长徒三年；脱口及虚报年龄以逃避课役者，一口徒一年，二口加一等，罪止徒三年。随着封建经济的不断发展，封建统治者对匿税者的纠举、处罚越加重视。明朝政府对匿税者也规定了刑事责任，并对检举匿税者规定了予以奖赏。《明律·户婚律》云：“凡客商匿税及卖酒之家不纳课程者，笞五十。物货酒醋一半入官，于入官物内以十分为率三分付告人充赏。”明律中还规定，凡“欺隐田粮”者，处笞刑或杖刑，“其田入官，所隐税粮，依数征纳”，如果知而不举，与犯人同罪。

由此可见，“匿田”，“匿户”或“匿税”，就是我国封建社会中的偷税罪。

社会主义的税收，是国家财政收入的主要来源，它通过国家预算的安排，有计划地用于发展社会主义经济，并在生产发展的基础上，不断提高人民的物质文化生活水平。正如马克思在《哥达纲领批判》一文中指出的：“从一个处于私人地位的生产者身上扣除的一切，又会直接或间接地用来为处于社会成员地位的这个生产者谋福利。”^①我国的现行宪法第五十六条规定：“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。”我国的税收制度，是以法律形式确定的，它包含二层意思，一是纳税人应根据税法的规定，自觉地履行纳税义务；二是如果故意违反税法偷逃税收达到一定程度的，就要受到法律的制裁。我国《刑法》把偷税罪列为破坏社会主义经济秩序罪中的一种，其目的就是要保护这种“直接或间接地用来为处于社会成员地位的这个生产者谋福利”的社会主义税收，以及维护为之建立的社会主义税收管理制度。

二

纳税单位和个人发生偷税行为，情况是十分复杂多样的，实践证明，运用刑法理论中的犯罪构成来指导对偷税案件的分析和判断，有利于准确打击偷税罪犯，保障社会主义税收工作的顺利进行。

第一，偷税罪的主体，必须是直接责任人员。

我国的社会主义经济制度，是以全民所有制经济和劳动群众集体所有制经济为主导，个体劳动者经济为补充。所以，实施偷税行为的纳税人，可以是国营和集体所有制企业、农村经济组织，也可以是个体工商户以及其他负有纳税义务的个人。我国实行了“对外开放，对内搞活经济”的政策后，实施偷税行为的纳税人，还可以是中外合资经营的企业或外国企业，根据我国《刑法》规定，犯罪主体只能是自然人，法人不能作为犯罪的主体，对情节严重的偷税行为，要追究其直接责任人员的刑事责任。

所谓直接责任人员，必须具备如下条件：

^① 《马克思恩格斯选集》第3卷，人民出版社1972年版，第10页。

(1) 必须是达到法定年龄的，具有刑事责任能力的自然人；

(2) 必须是税法上规定的、负有纳税义务的个人或工商企业（以独立的经济核算为单位）中的有关人员；

(3) 必须是偷税行为的主要实施者，或指使、授意、怂恿偷税行为的人。

上述三个条件必须同时具备。缺少其中任何一个条件，就不能成为偷税罪的犯罪主体。例如：某独立经济核算的工厂，在厂长的决定下，经上级公司经理的同意，由会计伪造帐册，销毁原始凭证，并在厂长和会计的指挥下，由供销员和仓库保管员清点、转移库存产品，偷税七万余元。其中厂长是指使人，会计是主要实施者，都是直接责任人员。公司经理虽同意这种偷税行为的实施，但他不是负有纳税义务的企业中的有关人员，不能成为偷税罪的主体。供销员和仓库保管员在整个偷税行为的实施过程中，起次要的作用，也不属于直接责任人员，不能处以刑罚。

第二，偷税罪的主观方面，只能是直接故意。

偷税罪的主观方面，必须是直接故意。即明知自己或本企业有关人员的行为，是违反税法，逃避国家税收的行为，会造成偷税结果，却实施、指使这种行为，希望和导致这种结果的发生。

凡是有责任能力的人的任何故意行为，都出于一定的动机，追求一定的目的。纳税人在实施偷税行为时，同样也存在着一定的动机和目的。纳税人偷税的动机是各种各样的，有的为了扩大再生产，有的为了使本企业转亏为盈，有的为了职工多得奖金，有的是为了个人赚钱得利，等等。但通过这些心理活动所要达到的目的，都是为了将国家税款非法地占为本企业或自己所有。

第三，偷税罪侵犯的直接客体，是国家的税收管理制度。

偷税罪，是破坏社会主义经济秩序罪的一种，它的同类客体是国家的经济管理活动。我国的税收制度，反映着国家与纳税人之间一定的社会关系，涉及国家、集体和个人三方面的利益，是国家的一项主要财政制度。它通过国家立法，由国家强制力保证实施。所以，我国的税收制度，是社会主义法制的一个重要组成部分。纳税人偷逃国家税收，实质上妨碍了我国税收活动的正常进行，其行为直接指向我国的税收管理制度。因此，偷税罪是以侵犯国家税收管理制度为直接客体的犯罪行为。在分析本罪的构成时，还应区分它的直接客体和犯罪对象。税收管理制度是一种社会关系；而税收本身不是社会关系，它是这种社会关系的物质表现。因此，税收是偷税罪的犯罪对象。

我国的税收，是国家实现其职能的物质基础，是国家组织财政收入、平衡预算、调节生产与消费的重要措施，是国家积累社会主义建设资金的主要源泉。它“取之于民，用之于民”。纳税人偷逃国家税收为己用，有些从表面上看，有利于局部地区的生产和消费，有利于小集体中的大多数人。但在整体上，却减少了国家利用税收服务于广大人民群众的财政来源。所以，偷税罪所侵犯的是整个国家的利益和全体人民的利益。

第四，情节严重的，才能构成偷税罪。

我国《刑法》贯彻“惩办与宽大相结合”的原则，并非所有偷税行为均须论罪处刑。根据《刑法》第一百二十一条的规定，只有情节严重的，才能构成犯罪，由司法机关予以法律制裁。情节轻微的，由税务机关给予批评教育和罚款。所以，偷税罪的客观方面，必须是情节严重的，也就是对国家税收管理制度所造成的严重危害。它是区分本罪的罪与非罪的关系。

键。犯罪的客观方面，包括犯罪行为和结果以及二者间的因果关系。因此，偷税罪的“情节严重”，可按行为和结果两方面划分：

偷税罪的犯罪行为，是以不作为的犯罪形式出现的。也就是说，纳税人不履行税法明文规定的应当履行的纳税义务。但是，这种不作为的犯罪形式，不同于一般的消极行为，它的实施采取了一定的欺骗手段。如：少报、隐瞒应税项目；虚增成本，乱摊费用、缩小利润数额；把零售收入改为批发收入，把购销关系改为委托加工关系；改变销售产品名称，按低税产品纳税；虚列开支、多报耗料、私运私销；少报营业额、多开工资、明销暗记；谎报灾情等。构成本罪的情节必须是严重的，在行为上具体表现为：(1)一犯再犯、屡教不改；(2)纳税人的偷税行为已被税务机关发现，并接到补税或罚款的通知后，故意拖延补税或罚款的期限；(3)为了偷税编造假帐，隐匿或毁灭帐册单据和记帐凭证，使税务机关无查补税收根据；(4)对揭发偷税的检举人、税务人员实施打击报复等。

偷税罪的结果，也必须是严重的。它首先表现为国家税收管理制度遭到破坏，使税务人员无法正常履行公务；其次表现为偷税款额较大。这是因为偷税的款额越大，国家的财政收入和资金积累遭到的破坏越严重，引起生产和消费的比例失调，势必导致国家经济管理秩序的混乱，客观上影响了国民经济的正常发展，对社会具有较大的危害性。

三

要正确认定偷税罪，有效地运用法律武器，不枉不纵地打击破坏国家税收管理制度的犯罪分子，就必须严格分清罪与非罪、此罪与彼罪的界限。在认定偷税罪的过程中，比较容易混淆的是偷税罪与漏税、欠税行为以及抗税罪的界限。虽然它们侵犯的客体，都是国家的税收管理制度，但他们的性质不同，实施的方法不同，对社会的危害程度不同。

1. 偷税罪与漏税、欠税行为的区别。

偷税罪，是一种有意识的犯罪。它在实施犯罪行为前有一定的预谋，在实施犯罪行为中有一定的手段。因此，它具有欺骗性和隐蔽性的特点。偷税罪的构成，必须是主观与客观的统一，原因与结果的统一。如果偷税行为既遂，税务机关又无所察觉，就会带来较大的社会危害性。

漏税，是指纳税人属于无意识而发生的漏缴或少缴税款的行为。它无动机和目的，是一种过失的行为。漏税的原因很多，大都是应当预见到自己的行为是漏税的行为，因工作马虎、粗心，缺少专业知识而未预见到的。如：错用税率，漏报应税项目，少计应税数量、销售金额和经营利润等。还有些根本无法预见的行为，也属漏税。如：税务机关因遇特殊情况，未及时传达调整税率或增加新税种的通知；当纳税义务人或负责纳税的人遇意外情况，无法缴纳税款时，由不熟悉业务的其他人员代替纳税等。一般情况下，有关部门进行财务检查或纳税人财务自查时，比较容易发现，漏税者能较快地补缴其所漏税款，国家亦可及时地收回漏缴或少缴的税款，其社会危害性较小。

欠税，是指纳税人超过税务机关核定的纳税期限，未按时缴纳税款的拖欠行为。欠税行为是公开的，其行为是暂时的拖欠行为，主观上无偷税故意，这是与偷税罪的本质区别。

例如：上海某生产落地式电扇的集体企业，在接到一九八一年六月一日的财政部税务总局发出的《关于电扇零件应当按照电扇税率征收工商税的通知》之后（该《通知》发出前电扇零件的税率为5%，整台电扇的税率为25%），为了使本厂职工多得奖金，其有关人员采取

虚开一九八一年五月以前的销售发票的手法，按《通知》下达前的5%的低税率缴纳工商税，偷税七万余元。此案中的有关人员明知电扇零件的税率从5%调整为25%，明知各企业接到《通知》后，必须按新税率纳税，却故意违反《通知》规定，以提高本厂职工奖金的动机，推动其虚开发票的行为实施，以达到将国家税款非法地占为本企业所有的目的。所以，本案应认定为偷税罪。假如，该厂的有关人员在该《通知》发出后，未接到税务机关的传达，根本不知道电扇零件的税率已作调整，仍按《通知》发出前的低税率纳税，则不能认为偷税，只能作漏税处理。再假如，该厂的有关人员已接到《通知》，但因遇特殊情况或将应缴税款暂作它用，未按期纳税，并向税务机关表示数天后一定补缴未纳税款。其行为则属欠税行为，只能由税务机关对其进行教育或加补滞纳金，也不能按偷税罪论处。

2. 偷税罪与抗税罪的区别和认定。

抗税罪，是指纳税人抗拒按照税法规定履行纳税义务的犯罪行为。抗拒纳税，一般采取暴力的形式。如：围攻和殴打税务人员；威胁、扰乱税务机关依法进行的纳税检查；聚众闹事、拒不缴纳税法规定的税款等。但也有采取软磨硬抗方式抗拒纳税的。如：以各种借口抵制税务机关的纳税或补税的通知，拒不按照纳税程序办理纳税申报以及其他手续等。但是，不管抗税以怎样的形式出现，它与偷税罪区别的关键，就在于采取的手段不同。偷税是采用隐瞒和欺骗的手段，是在税务机关未发现纳税人不缴或少缴税款的情况下实施的；抗税则是采取公开抗拒的手段，是在税务机关已发现纳税人不缴或少缴税款的情况下实施的。比如：某企业因漏报应税项目而少缴税款，税务机关发现后，发出了补税通知，但该企业接到通知后，拒不补税，当税务人员前往征税时，还遭到该企业有关人员的围攻和殴打。此案由漏税发展成为抗税，应认定为抗税罪。又如：湖北省沔阳县某代销店营业员姚某、胡某，在从事非法经销业务的过程中，偷税二千一百余元。税务机关查出后令其补税，但姚、胡两人却煽动不明真相的群众，辱骂和殴打税务人员。此案前后出现两种行为，其目的都是为了少缴税款二千一百余元。这种由偷税发展成为抗税的行为，是牵连犯。一般按一罪论处。其中抗税情节较重于偷税情节，应按“从一重处断”的原则，认定为抗税罪。

但是偷税罪和抗税罪是两个单独的罪名。在一般情况下，以几个分别的故意，实施几个分别的行为，产生几个分别的犯罪结果，触犯上述两个罪名的，应认定为数罪。例如：某企业在生产和销售甲产品的过程中，采取把零售收入改为批发收入的手法，偷税三万余元。半年之后，该企业转产，改为生产和销售乙产品，当税务机关发出对乙产品纳税四万五千元的通知时，该企业中的有关人员拒绝缴税，并用暴力阻止税务人员履行公务。该案中存在着偷税和抗税这两个分别的故意，实施了隐瞒和抗拒这两个分别的行为，产生了偷税三万余元和抗税四万五千元这两个分别的结果，分别触犯了偷税罪和抗税罪这两个罪名。它们之间不存在原因和结果的关系以及前罪与后罪的相互牵连的关系，应认定为偷税和抗税两罪，按“数罪并罚”论处。

目前，我国正在进行以经济建设为中心的社会主义现代化建设，需要筹集大量的资金，以保证工业投资、农业投资、国防投资、科技事业投资以及民用投资等。特别是在我国全面实行税制改革，扩大企业的自主权，由原来的国营企业向国家缴纳纯收入，改为缴纳税款的情况下，打击偷税罪犯，教育纳税人自觉地遵守国家税收法规，如实地办理纳税申报，及时足额地缴纳税款，以保证国家建设有充足的财源，是十分必要，不容忽视的。