

160

4039.4217
567

精 彩 英 语 阅 读 系 列

英 语 快 乐 林

英汉幽默与笑话精选

主 编 史建斌 弘 扬

新 时 代 出 版 社

· 北 京 ·

图书在版编目(CIP)数据

税收征管犯罪认定与侦查/魏东,唐磊主编. —北京:
群众出版社,2001.1

(经济犯罪认定与侦查实务丛书)

ISBN 7-5014-2330-X

I. 税… I. ①魏… ②唐… III. ①税收管理-经济犯罪-认定-研究-中国 ②税收管理-经济犯罪-刑事侦查-研究-中国 IV. D924.334

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 59954 号

技术设计:祝燕君

经济犯罪认定与侦查实务丛书

税收征管犯罪认定与侦查

魏东 唐磊 主编

群众出版社出版、发行

北京市白河印刷厂印刷

850×1168 毫米 32 开本 6.75 印张 166 千字

2001 年 1 月第 1 版 2001 年 1 月第 1 次印刷

ISBN 7-5014-2330-X/D · 1112 定价:11.80 元

内部发行

第一章

税收征管犯罪认定概述

一、税收征管犯罪的概念

税收征管犯罪是现行《刑法》第三章第六节“危害税收征管罪”的简称，指违反国家税收法规，故意实施偷税、抗税、非法制售发票等妨害国家税收征管活动，情节严重的行为。

“赋税是政府的奶娘。”^① 税收在整个国民经济活动中发挥着重要作用，它是国家凭借其政治权力，按照预定标准，无偿地征收实物或者货币而形成的特定的分配形式和征纳关系，因而它是国家财政收入的主要来源，是国家调节分配、调控经济的重要手段。依法纳税，是每一个公民和单位的光荣义务。

税收的基本特征表现为强制性、无偿性与规范性等“三性”。^② 一是税收具有强制性。税收的强制性，是指国家对征收捐税以法律、法规的形式加以规定，并依照法律规定强制征收。税收的强制性，主要表现为对纳税人的强制性与对征税机构及其工作人员的强制性。首先，对于纳税人来说，税收具有强制性。

^① 引自中共中央编译局马恩室编：《马克思恩格斯学说辑要》（下），1326页，天津人民出版社，1995。

^② 参见陈正云主编：《经济犯罪的刑法理论与司法适用》，398～400页，中国方正出版社，1998。

因为作为一种利益分配关系的税收，国家所代表的社会整体利益与纳税人所追求的个别、局部利益总是存在矛盾的。纳税人出于自身局部利益的考虑，很难自觉自愿地纳税。在这种情况下，国家就必须利用政治权力保障税收分配的顺利实现，从而使税收带有明显的强制性。一旦纳税人未按要求纳税，便会受到相应的制裁。其次，相对于具体的征税机构及其工作人员来说，税收也是强制的。作为税务机构及其工作人员，他们也同样有自身的利益，受其个人利益影响，他们可能使征税活动不按法律要求来进行。因此，税收的强制性要求，依法征税不仅是税务机关及其工作人员的权利，也是他们的义务。不论其是该征不征，不该征而征，多征或者少征，都因违背法律要求而要受到相应的制裁。二是税收具有无偿性。税收的无偿性，是指国家征税后，税款即成为国家的财政收入，不再归还给纳税人，也不支付任何报酬，是一种无偿征收。需要注意的是，税收的这一无偿性是相对于某一具体的纳税人与国家之间的特定的征纳关系来说的。因为就某一具体征纳关系而言，国家从某一纳税人手中征收税款而未相应地支付报酬，国家也不是因为对该纳税人事先付出了某种劳务或提供了某种服务等才相应征收税款的，因而纳税人缴纳的该笔税款是无偿的。但是相对于全体社会成员与国家之间的关系来说，全体纳税人把一部分收入以税收形式交给国家，国家才有能力执行公共事务，使社会成员得到了和平的环境、安定的秩序和便利的设施等。因此税收又是取之于民，用之于民的。从这一角度来说税收则又是有偿的。因此，税收的无偿性是相对于特定的征纳关系来说的，不具有绝对性。三是税收具有规范性。税收的规范性首先是指税收是正当的。从国家方面来看，它因作为执行社会公共职能的主体，而拥有征税的权利；从社会成员方面看，他们因为享受了国家执行社会公共事务所带来的益处而负有纳税的义务。因此对国家和社会成员任一方面来说，税收的征纳都是有其

合理根据的，所以是正当的。其次，税收的规范性还指税收是按法律预先规定的预定标准进行的。即国家在征税之前，总是先以法的形式将征税对象、对征税对象的征收比例或征收数额等征税标准确定下来。纳税人只要发生了应税行为或获得了应税之物，就应依标准纳税，国家是否征税、向谁征、如何征，也以此为标准确定。这使税收与摊派等不规范行为具有本质上的不同。第三，税收的规范性还指税收具有统一性和连续性。前者是指同样标准的纳税人，征税方法是统一的，后者是指征税标准确定后，只要连续发生应税行为或连续存在应税物件，征税过程则应连续进行。

在我国，税收制度主要包括以下基本内容^①：其一是税收主体。税收主体包括征税主体和纳税主体。征税主体即国家。国家既是征税标准的制定者，也是征税活动的组织者，还是以税收形式筹集的社会产品的占有者。国家由中央和地方各级政府组成，所以征税是国家，实际上也就是代表国家的中央和地方各级政府。在我国，税收的具体征收活动是由税务机关、税务机关工作人员代表国家来实施的。纳税主体是指负有纳税义务的单位和个人，也就是直接缴纳税款的主体。纳税人既可以是自然人，也可以是法人，还可以是非法人团体。纳税主体表明国家直接向谁征税或谁直接向国家纳税，在税收分配中具有重要的地位和作用。与纳税主体相关联的还有扣缴义务人和负税人这两类主体。扣缴义务人是根据有关法律或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；负税人则是税收的实际负担者。负税人可能就是纳税主体，也可能是被纳税人转嫁而承受税收负担的人。如国家向商品销售者征税，销售者通过提高商品售价把税收

^① 参见陈正云主编：《经济犯罪的刑法理论与司法适用》，400～403页，中国方正出版社，1998。

负担转嫁到商品购买者身上。这里销售者是纳税主体，购买者则是负税人。因此扣缴义务人、负税人是与纳税主体不同或不完全相同的两个概念，直接对国家负有纳税义务的只能是纳税主体。其二是征税对象。征税对象，是指国家对什么东西要征税或社会成员对什么东西要纳税。总的来说，税收客体是国民收入，但具体的征税对象则是纷繁复杂的。从社会再生产的运动过程角度看，它可以分为资源、产出、所得（收益）、支出、财产、凭证等几种形式。因此，税收客体与征税对象是不完全相同的两个范畴。税收客体的经济内容是国民收入，而征税对象本身则既可能是国民收入，也可能仅仅是与国民收入的生产、分配、使用、积累具有一定的联系，但其本身并不是国民收入。征税对象是税收制度中最基本的因素，它是区别不同税种的主要标志，在税收范围的确定和税种的划分上具有重要地位和作用。其三是税收比率。税收比率即税率，是指应纳税额和征税对象之间的比例。税率是计算税额的尺度，它直接表明国家应征多少税或纳税人应纳多少税，是税收关系中主体之间权利义务关系的核心部分，是衡量一种税收制度中税负轻重与否的重要标志，因而是税收制度的中心环节。税率的具体形式多种多样，目前我国实行的税率主要有以下两种：一是比例税率。比例税率是指不分征税对象数额的大小，只规定一个比例的税率。它一般适用于对流转额的征税，如我国的增值税即采用比例税率。比例税率可以分为额式比例税率与率式比例税率。前者是以定额形式表现的比例税率。如对大型电力征税计算税额时，不论应税电力为多少千度，每千度均纳税若干元，此即为额式比例税率，一般又把这种税率称之为固定税率；后者指以定率形式表现的税率。如对粮食白酒征税，不管销售收入大小，均按固定的比率计算税额，此即为率式比例税率，这是狭义上的比例税率。二是累进税率。累进税率即等级税率，是指按征税对象数额的大小规定不同等级的税率。征税对象

数额越大,税率越高,它一般适用于对收益额之类的对象征税,如我国的所得税用累进税率。累进税率一般可分为全额累进税率和超额累进税率两种形式。前者是指随着征税对象数额的增加而提高并以征税对象的全部数额为依据计算应纳税额的税率;后者则是指随着征税对象的增加而提高并分别以征税对象的各个档次的数额为依据计算应纳税额的税率。全额累进税率和超额累进税率都是按额累进适用的税率,不同之处在于前者以征税对象全部数额为基数适用一确定的该档次的税率,后者则是以征税对象各个级别的数额为基数分档适用不同级别的税率计算税额,再累计相加得出应纳税总额。因此两者不是有很大的区别的。其四是纳税环节和纳税期限。纳税环节是指在应税产品生产、流转过程中根据不同的税种,规定应纳税款在什么环节缴纳。具体来说,纳税环节包括生产环节、采购环节、批发环节、零售环节、进口环节等。由于我国实行多税种、多环节、多次征的复税制,确定纳税环节对控制税源,保证国家财政收入,促进经济结构调整有重要意义。纳税期限是指税法规定或者主管税务机关核定的,纳税主体必须实际履行纳税的义务的期限。纳税期限一般分为按期纳税和按次纳税两种。按期纳税即以纳税主体发生纳税义务的一定期间作为法定纳税期,如按月纳、按季纳、按年纳等。按次纳税是以纳税主体从事生产经营活动的次数为纳税期限。按次纳税期多由主管税务机关依纳税主体的生产经营规模、税款等多方面酌情核定。其五是税收减免。税收减免是指对应纳税额的减征或全部免征。税收减除包括对起征点数额以下之征税对象和征税对象中免于征税的数额的减免税外,一般还包括以下几种情况:一是政策性减免。如对残废金、抚恤费、复员转业费等收入免税。二是鼓励性减免。对国家计划试制的新产品给予定期减免税。三是不可抗力减免。如因遭受水火灾、地震、台风等致使不能纳税时可定期减免税。根据有关法律规定,纳税人申请减免税必须经

主管税务机关审核批准，减免税在批准前纳税人仍应按规定纳税；减免期届满后，纳税主体应重新纳税。

但是，一些单位和公民税法意识淡薄，公然违反国家税收法律法规，进行偷税、抗税、非法制售发票违法犯罪活动，严重侵害了国家正常的税收秩序。对此，国家的一系列法律法规和政策明确规定了惩罚和打击措施。新中国惩治涉税犯罪的立法沿革，大致经历了以下几个阶段：^①

（一）1979 年刑法颁布前的涉税犯罪规定

建国之初，政务院就于 1950 年 1 月 31 日同时颁布了《全国税政实施要则》、《货物税暂行条例》、《工商业税暂行条例》等税收法规，这些税收法规中均规定了惩治偷税、漏税等逃避纳税义务行为的有关内容，轻者追缴滞纳金或罚款，重者则移交人民法院处理。当时，我国正处于国民经济恢复和调整时期，生产资料的社会主义公有制改造尚未完成，多种经济成分并存，一些不法资本家和私营业主为了牟取私利大肆偷税漏税，直接危害到国家的经济秩序。因此，当时的偷税漏税与行贿、盗窃国家资财、偷工减料、盗窃国家经济情报被并称为“五毒”，国家为此在 50 年代初开展了“五反”运动。这些税收法规，在“五反”运动中对有效打击偷税、漏税，起到了一定的指导作用。但因无刑事法律规定，人民法院对偷税犯罪的认定和处罚，主要是依靠国家的有关方针政策，属于一种政治运动式的处理方式。

1958 年，我国完成了生产资料的社会主义公有制改造，在全国范围内建立了单纯的计划经济和高度的公有制，几乎不存在

^① 参见张翔飞、魏东：《惩治妨害税收犯罪的补充规定探析》，载《政法学刊》（甘），1993 年第 2 期；李永君著：《税收犯罪认定处理实务》，28～30 页，中国方正出版社，1997；中国人民大学法学院 1999 届硕士论文《偷税犯罪辨析》（闫海龙），“第一章偷税犯罪概述”。

其他经济成分，而国营企业又隶属于行政部门，按照行政命令向国家上缴利润，其自身消费又由国家拨款，所以企业不存在所谓的自身利益，因而偷税犯罪的根源基本上得以消除。此外，其间连续不断的政治运动，对偷税犯罪也有较大的抑制作用。因此，偷税现象十分稀少。在此期间，1957年制定的《中华人民共和国刑法（草案）》第22稿在妨害社会主义经济秩序罪一章第一百三十七条中规定了“违反税收法规、偷税漏税，情节严重的，处三年以下有期徒刑或拘役，可以并处或单处五千元以下罚金”。

（二）1979年刑法至“两高”解释阶段的涉税犯罪规定

偷税罕见之现象，长达20余年，一直持续到80年代初的改革开放。1979年《中华人民共和国刑法》（以下简称79《刑法》）颁布时，其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。”与原刑法草案相比，主要为：规定了抗税罪，剔除了漏税罪，未设罚金刑。这在当时的刑法分则中是非常普通的法条。79《刑法》刚一实施，我国就进入了变化剧烈的改革开放时期。随着经济制度、社会制度的发展变化，税收制度也开始进入巨变期，1983年、1984年进行了两步“利改税”的税制改革，与之配套的税收法律、法规、规章也纷纷出台。这一时期，随着偷税等逃避纳税义务的违法犯罪行为发案数量的大大增加，税收征收管理工作和惩治偷税抗税的刑法规定一起面临着前所未有的挑战。

1986年3月24日，最高人民检察院（以下简称高检）在《人民检察院直接受理的经济检察案件立案标准的规定（试行）》（以下简称《立案标准规定》）中将《刑法》第一百二十一条的偷税罪解释为：“偷税罪是指纳税人有意违反税收法规，用欺骗、隐瞒等方式逃避纳税，情节严重的行为。”并规定：

具有下列情形之一的，属情节严重，对直接责任人员应予

立案：

1. 国营、集体纳税单位和各类经济联合体以及有代征、代扣、代缴税款义务的单位，偷、抗税数额达到下列程度的：

(1) 偷、抗应纳税金额一万元以上，且偷、抗税额已占该单位同期应纳该种税款总额的百分之三十以上的；(2) 偷、抗税金额五万元以上，且偷、抗税额已占该单位同期应纳税种税款总额的百分之二十以上的；(3) 偷、抗税金额十万元以上，且偷、抗税额已占该单位同期应纳税种税款总额的百分之十以上的；(4) 偷、抗各种应纳税款总额金额达三十万元以上的。

2. 个体工商户或其他纳税个人偷税二千元，抗税一千元以上的。

3. 偷、抗税虽不足上述数额，但具有下列情形之一的也应立案：(1) 一贯偷税或抗税屡教不改的；(2) 为逃避追查而有意毁坏有关计税凭证或其他纳税资料的；(3) 偷税、抗税并有谩骂、殴打、威胁税务工作人员情节的；(4) 组织、煽动、指使、唆使纳税人偷税、抗税的；(5) 其他偷税、抗税情节恶劣，后果严重的。

随后，高检又在《关于〈立案标准规定〉中几个问题的说明》中第六条规定：“对同一纳税人同时偷、抗几种税的，其偷、抗税金额占应纳税金额的比例，应分税种计算。其中，只要有一种税的偷、抗税金额和比例达到规定数额的，即应予以立案，且其他税种的偷、抗税金额应一并计入偷、抗税总额。对代征、代扣、代缴税款单位应征未征、应扣未扣、应缴未缴税款金额占该单位同期应征、应扣、应缴同种税金额比例的计算，也按上述计算原则办理。”

高检的《立案标准规定》是司法机关对偷税犯罪的第一次较具体的解释，对偷税罪既作了定义性的规定，又对单位偷税和个人偷税分别规定了不同的立案标准，同时，对单位偷税金额作出

了数额加比例及分税种的具体的计算方式的规定。《立案标准规定》的施行,对司法实践起到了很大的指导作用。主要存在的问题是:未将单位偷税、抗税的立案标准分开,使两种社会危害性并不相同之犯罪的立案标准一致;将代征人、扣缴义务人均归入了纳税人的范畴;同时,对偷税罪仅作了定义性的概括式的简明规定,在实践中不利于把握。《立案标准规定》的法律效力问题,一开始就引起了争议,按我国法律解释的有关规定,这一规定只能适用于检察系统内部,不具有普遍的法律效力。虽然如此,但事实上,在实际工作中,这一规定却长期起到了司法解释的作用。

1986年4月21日国务院发布了《中华人民共和国税收征管暂行条例》(以下简称《征管条例》),其第三十七条对偷税、漏税、欠税、抗税等名词作出了行政法意义上的定义性规定,其具体规定是:

偷税,是指纳税人使用欺骗、隐瞒手段逃避纳税的行为。对偷税者,税务机关除令其限期照章补缴所偷税款外,并处以所偷税款五倍以下的罚款;对直接责任人和指使、授意、怂恿偷税行为者,可处以一千元以下的罚款。

漏税,是指纳税人并非故意未缴或者少缴税款的行为。

欠税,是指纳税人因故超过税务机关核定的纳税期限,未缴或者少缴税款的行为。

抗税,是指纳税人拒绝遵照税收法规履行纳税义务的行为。

并在第四十一条作了“纳税人违反税收法规,构成犯罪的,由税务机关提请司法机关追究刑事责任”的规定。

在此期间,国务院有关部门及一些地方政府也以行政规章或地方政府规章的方式对“偷税”作出了一些规定和解释。如,1986年10月4日,国务院税收、财务、物价大检查办公室在下发的《关于税收财务物价大检查处理经济违纪问题若干政策界

限》中第一条以“关于偷税、漏税问题”为题，对大检查中逃避纳税义务的行为作出了如下规定：

“依照国家税法的规定，及时足额地缴纳各种税款，是各纳税单位和纳税人对国家应尽的义务。违反税法和国家财务制度的规定，擅自把浮动加价或议价自销产品的价差收入、技术转让收入、各种劳务收入和从联营企业分得的利润等，直接转作企业留利，不计入企业销售收入的利润总额，从中偷漏税的；新办的集体企业，弄虚作假，免税期满另换招牌骗取国家减免税照顾的；国营企业为转移收入，将盈利的车间、分厂转作新办集体企业，或把应有国营企业经营的业务划给自办的集体单位经营，挖走国营企业利润，从中偷漏税款的；批发单位为推销产品，多分奖金，不按规定代扣个体商贩和集体商业企业营业税的；采取其他手段，偷漏各种税款和国家能源交通重点建设基金等，均属违反财经纪律的行为。”并规定：对于上述违反财经纪律的行为，应当按照国家有关规定检查处理；情节恶劣、性质严重、触犯刑律的，应当移交司法机关依法制裁。

又如：山西省人民政府在发布的《山西省处罚偷税漏税欠税行为的暂行规定》第三条中规定：“纳税人有下列逃避纳税行为之一的，为偷税：（一）涂改、伪造、销毁账、表、凭证或不按规定使用发票的；（二）转移、隐瞒账户、资产进行账外经营核算的；（三）隐匿应纳税项目或瞒报收入、收益的；（四）虚报成本、费用的；（五）违反税收法规，随意改变财务关系和财务会计制度的；（六）利用欺骗、隐瞒手段骗取减免税或逃避纳税的。代征人未按税收法规履行代征、代扣、代缴税款义务的，也属偷税行为。”

第十一条又规定：“偷税情节严重，构成犯罪的，除按本规

定第八条、第九条规定^①处罚外，应提请司法机关依法追究刑事责任。”

在这一时期，偷税等逃避纳税义务的违法犯罪行为日益增多，犯罪形式多样化，而各地之规定又五花八门，并不一致。因此，经常出现类似案件，定性不同，处罚差别较大的问题。为适应打击偷税、抗税等违法犯罪行为的需要，并统一刑事法律的适用，1992年3月16日，最高人民法院（以下简称高法）、高检联合制定了《关于办理偷税、抗税刑事案件具体应用法律的若干问题的解释》（以下简称《两高解释》），并于1992年5月1日起实施。该解释是对79《刑法》第一百二十一条的具体司法解释，内容丰富，对偷税、抗税犯罪的行为手段、犯罪主体、犯罪数额、案件情节、共同犯罪和处罚方式等均作了详细的规定，具体规定为：

“一、负有纳税义务的单位和个人（简称纳税人），违反税收法律、法规，采取欺骗、隐瞒手段，少缴或者不缴应纳税款，逃避履行纳税义务，情节严重的，以偷税罪对直接责任人员追究刑事责任。偷税通常采用的手段有：伪造、涂改、隐匿、销毁账册、票据、凭证；转移资金、财产、账户；不报或者谎报应税项目、数量、所得额、收入额；虚增成本、多报费用、减少利润；虚构事实骗取减税、免税等。二、纳税人违反税收法律、法规，采取公开对抗或者其他手段，抗拒履行纳税义务，情节严重的，以抗税罪对直接责任人员追究刑事责任。抗税通常采用的手段有：拒绝按照税收法律、法规缴纳税款、滞纳金；以各种借口拖延不缴或抵制缴纳税款；拒绝按照法定手续办理税务登记、纳税申报和纳税资料；拒绝接受税务机关依法进行的税务检查；冲击打砸税务机关，殴打、污辱税务人员（包括税务助征员、代征

^① 该规定的第八九条均为行政处罚规定。

员)等。三、负有代征代缴税款义务的单位和个人(简称代征人)、负有代扣代缴、代收代缴税款义务的单位和个人(简称扣缴义务人),有上述第一、二条所列行为之一的,以偷税罪、抗税罪追究刑事责任。四、偷税罪、抗税罪的直接责任人员,是指偷税、抗税单位中对该罪负有直接责任的法定代表人、主管人员和其他直接参与人员,以及偷税、抗税的个人。五、各类企业、事业和社会团体等纳税单位以及负有代征、扣缴义务的单位,偷税数额达到下列标准之一的,属于偷税情节严重:(一)偷税五千元以上不满一万元,且达到该单位同期应纳税种税款总额的百分之四十的;(二)偷税一万元以上不满五万元,且达到该单位同期应纳税种税款总额的百分之三十的;(三)偷税五万元以上不满十万元,且达到该单位同期应纳税种税款总额的百分之二十的;(四)偷税十万元以上不满三十万元,且达到该单位同期应纳税种税款总额的百分之十的;(五)偷税总额达三十万元以上的。对个体工商户、个人承包户、租赁经营户、个人合伙或者其他纳税个人以及负有代征、扣缴义务的个人,认定偷税情节严重的数额起点为二千元至五千元。各省、自治区、直辖市高级人民法院、人民检察院可以结合本地区情况,在本条第二款规定的数额幅度内制定本地区的执行标准,并报最高人民法院、最高人民检察院备案。六、偷税数额虽未达到但接近前条所定数额标准,并有下列情形之一,尚不构成犯罪的,也属于偷税情节严重:(一)偷税三次以上经教育不改的;(二)为逃避追查而有意毁灭、伪造计算凭证或者其他纳税资料的;(三)阻碍税务机关依法检查的;(四)向税务人员行贿的;(五)其他偷税情节严重的……九、同一纳税人同时偷、抗二种以上税的,只要其中一种达到上列构成犯罪标准的,所偷、抗其他税种的数额应当一并计入偷税、抗税的总额。十、与纳税人、代征人、扣缴义务人勾结,为偷税犯罪提供账号、发票、证明,或者以其他手段共同实

施偷税罪的，以偷税共犯论处。税务人员犯前两款罪的，从重处罚。十一、对同一税款，既犯偷税罪，又犯抗税罪的，实行数罪并罚……十二、人民法院、人民检察院在办理偷税、抗税案件中，如果发现纳税人登记的经济性质（包括所有制性质和分配方式）与实际不符的，应当根据查明的情况，按其实际的经济性质依法处理。”^①

《两高解释》是 79《刑法》颁布后，在对十多年司法实践的经验和现实存在的问题高度总结的基础上，对偷税、抗税罪规定的第一次全面的正式司法解释，在定性和定量等问题的规定上应该说是比较合理的。^②

（三）《关于惩治偷税、抗税犯罪的补充规定》的主要内容

随着我国社会主义市场经济的逐步建立和发展，税收犯罪又出现了一些新情况和新问题，原有的税收犯罪条款已不能适应新形势的需要。因此，全国人大常委会于 1992 年 9 月 4 日及时制定了《关于惩治偷税、抗税犯罪的补充规定》（以下简称《补充规定》），修改 1979 年刑法关于偷税、抗税的规定，并设置新的罪名，使司法机关打击税收犯罪有了更加具体明确的依据，为新形势下打击偷税、抗税等犯罪提供了有力的法律武器。与 1979 年刑法第一百二十一条相比，《补充规定》有下列几点修改和补充^③：

1. 《补充规定》对偷税、抗税罪作了明确的界定

我国 1979 年刑法第一百二十一条关于偷税、抗税罪的规定，是采用概括原则性的规定，对偷税、抗税的行为方式未作具体明

① 《两高解释》的第七、第八条，第十一条的第二款均为关于抗税的规定，在此从略。

② 参见李永君著：《税收犯罪认定处理实务》，30 页，中国方正出版社，1997。

③ 见张翔飞、魏东：《惩治妨害税收犯罪的补充规定探析》，载《政法学刊》（甘），1993（2）。

确的表述，难免出现理解各异，不利于正确适用。《补充规定》弥补了这一缺陷，对偷税罪和抗税罪作了明确的界定，这对我们正确理解和适用法律提供了具体的标准。

根据《补充规定》，所谓偷税罪，是指纳税人采取伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证，在账簿上多列支出或不列、少列收入，或者进行虚假的纳税申报的手段，不缴或者少缴应纳税款，数额较大，或者因偷税被税务机关给予两次行政处罚又偷税的行为。构成偷税罪必须具备以下条件：第一，客观上必须符合《补充规定》中所列的行为特征，不符合上述行为特征的，不能构成偷税罪。第二，偷税数额必须达到一定标准，或者因偷税被税务机关给予两次行政处罚又偷税的。根据《补充规定》，构成偷税罪的限制性条件有两种情况：一种是偷税数额必须是占应纳税数额的百分之十以上并且偷税数额在一万元以上，即比例数额和总数额标准必须同时具备，其中之一不具备规定数额标准的，都不能构成犯罪；另一种是以是否受过税务机关的两次行政处罚作为构成犯罪的前提，对第三次偷税，构成犯罪的数额在原则上不作要求。第三，偷税罪的主体为负有纳税义务或代缴义务的个人或企业事业单位。第四，主观上必须是故意，而且是直接故意，即明知自己应缴或代缴税款而采取法律规定的方式不缴或少缴税款，企图非法占有应缴的税款。

所谓抗税罪，是指纳税人以暴力、威胁方法拒不缴纳税款的行为。其构成条件为：第一，客观上必须有以暴力、威胁方法拒不缴纳税款的行为。暴力指行为人针对执行税收公务的国家工作人员的身体和执行税收公务用的器具如交通工具等实行强制或打击、破坏，如捆绑、殴打、轻伤、禁闭执行税收公务的国家工作人员，砸毁在执行税收公务的国家工作人员乘坐的交通工具等。但如果造成人员重伤或死亡，应依《补充规定》第六条第二款的规定追究行为人的刑事责任。威胁指行为人对执行税收公务的国

家工作人员的精神实行强制，主要是以杀伤、毁坏财产、损害名誉等对税务人员进行恫吓和威胁。这种威胁可以是直接的，也可以是间接的。如对执行税收公务的国家工作人员的家属实行恫吓和威胁，即属于对执行税收公务的国家工作人员的间接的威胁。第二，犯罪主体只能是负有纳税义务的自然人，即首先必须是具有纳税义务，如果不具有纳税义务，就不能成为本罪主体；其次，由于抗税行为方式的特殊性，只能由自然人实施，单位组织不能成为抗税罪的主体。第三，本罪的主观方面必须是故意，且只能是直接故意，即明知应该纳税而故意采用暴力、威胁方法拒不纳税。应当指出的是：《补充规定》对抗税罪未作数额的限制，原则上不要求数额大小，只要使用暴力、威胁方法拒不缴纳税款，就可构成犯罪。

2. 《补充规定》增设了新罪名

1979年《刑法》第一百二十一条只设置了偷税和抗税罪两个罪名，无法涵盖现实生活中各种妨害国家税收管理制度的犯罪行为，出现了“黑洞”现象。为弥补这一不足，《补充规定》针对近年来新出现的妨害税收管理制度的行为特点，增设了两个新罪名，即逃避追缴欠税款罪和骗取国家出口退税款罪。

在《补充规定》颁布以前，1992年3月16日发布的“两高”《关于办理偷税、抗税刑事案件具体应用法律的若干问题的解释》（以下简称《解释》）规定：纳税人欠缴应纳税款，采取转移或者隐匿财产的手段，致使税务机关无法追缴欠缴税款，情节严重的行为，以抗税罪定罪处刑。但实际上，此种转移或者隐匿财产逃避追缴欠税款的行为，并不符合抗税罪中采用暴力、威胁方法抗税的行为特征，二者的社会危害也有差异，“名”不副“实”，从立法上看不科学，从司法上看不便操作。因此，《补充规定》增设逃避追缴欠税款罪，十分必要。至于骗取国家出口退税款的行为，则是近年来新出现的严重妨害税收管理制度的行为，但由于