

# THE FOREFRONT OF JUSTICE

THE LATEST CASES AND MATERIALS  
OF COURTS OF BEIJING



# 审判前沿 新类型案件 审判实务

北京市高级人民法院/编

总第32集

- ◆ 法官在行政规范性文件冲突中的选择适用权  
——赵某诉北京市某区劳动和社会保障局不服行政决定案法律问题研究
- ◆ 虚拟股东股东资格的司法认定  
——邵某诉中复电讯有限公司虚拟股东股东资格确认纠纷案相关法律问题探讨
- ◆ 夫妻离婚时承诺赠与未成年子女财产的行为可否撤销  
——李某诉滕某赠与合同纠纷案法律问题析
- ◆ 合同一方违反预约合同义务应当承担赔偿责任  
——某装饰工程公司诉某艺术家具公司装修设计合同纠纷案法律问题析
- ◆ 诉讼诈骗能否构成诈骗罪
- ◆ 建筑作品的独创性、保护范围以及侵权责任方式如何确定



法律出版社  
LAW PRESS · CHINA

**THE FOREFRONT  
OF JUSTICE**  
THE LATEST CASES AND MATERIALS  
OF COURTS OF BEIJING

# 审判前沿

## 新类型案件审判实务

2010年第2集·总第32集

北京市高级人民法院/编

 **法律出版社**  
LAW PRESS · CHINA

## 图书在版编目(CIP)数据

审判前沿:新类型案件审判实务.总第32集/北京  
高级人民法院编. —北京:法律出版社,2010.12  
ISBN 978-7-5118-0567-6

I. ①审… II. ①北… III. ①审判—案例—研究—中  
国—丛刊 IV. ①D925.05-55

中国版本图书馆CIP数据核字(2010)第233029号

审判前沿——新类型案件审判实务.总第32集  
北京市高级人民法院编

编辑统筹 法律应用出版社  
责任编辑 何海刚  
装帧设计 李 瞻

© 法律出版社·中国

出版 法律出版社  
总发行 中国法律图书有限公司  
经销 新华书店  
印刷 固安华明印刷厂  
责任印制 陶 松

开本 787×960毫米 1/16  
印张 13.25  
字数 231千  
版本 2010年12月第1版  
印次 2010年12月第1次印刷

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里7号(100073)

电子邮件/info@lawpress.com.cn

网址/www.lawpress.com.cn

销售热线/010-63939792/9779

咨询电话/010-63939796

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里7号(100073)

全国各地中法图分、子公司电话:

第一法律书店/010-63939781/9782

重庆公司/023-65382816/2908

北京分公司/010-62534456

西安分公司/029-85388843

上海公司/021-62071010/1636

深圳公司/0755-83072995

书号:ISBN 978-7-5118-0567-6

定价:28.00元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

# 目 录

## 案例研究

- ◆ 电子商务逃税的刑法规制
  - 黎依公司逃税案法律问题研究 ..... 于同志( 1 )
- ◆ 古董买卖纠纷案件的法律问题研究
  - 梁某诉刘某、张某古董买卖合同纠纷案法律问题研究  
..... 王 一 张 宁( 11 )
- ◆ 规划许可建筑妨害相邻不动产采光利益的处理
  - 邵某诉双建公司相邻通风、采光和日照纠纷案法律问题研究 ..... 俞里江 刘靖靖( 16 )
- ◆ 个体工商户的诉讼主体地位及行为性质相关问题
  - 吕某、孙某诉北京名人视觉文化发展有限公司服务合同案法律问题研究 ..... 罗红斌 苏 洁( 22 )
- ◆ 商标权和关联企业商号冲突研究
  - 赵某诉北京好苑唐宫海鲜舫有限公司侵犯商标权纠纷案法律问题研究 ..... 樊 雪( 28 )
- ◆ 婚姻关系存续期间人工授精所生子女在父母离婚时应由谁抚养
  - 朱某诉严某离婚纠纷法律问题研究 ..... 李春香( 33 )
- ◆ 快递合同中丢失物品未保价仅双倍赔偿快递费的格式条款无效
  - 某科技公司诉某快递公司邮寄服务合同纠纷案法律问题研究 ..... 李 丹( 37 )
- ◆ 农村私有房屋买卖合同效力问题研究
  - 孙某某诉赵某某房屋买卖合同纠纷案法律问题研究  
..... 张英周 杨小花( 41 )
- ◆ 对开发商出具的《住宅质量保证书》中的保修期限的分析
  - 赵某诉棕榈泉置业有限公司损害赔偿纠纷案法律问

题研究 ..... 程 屹(45)

◆法官在行政规范性文件冲突中的选择适用权

——赵某诉北京市某区劳动和社会保障局不服行政决定

案法律问题研究 ..... 付绍蓉 李志修(49)

疑案探讨

◆成人过继行为的法律效力探讨

——陈某诉马某赡养纠纷相关法律问题探讨 ..... 陈 乐(56)

◆虚拟股东股东资格的司法认定

——邵某诉中复电讯有限公司虚拟股东股东资格确认纠

纷案相关法律问题探讨 ..... 宋 毅(59)

◆职工离岗待业期间基本生活费问题是否属于劳动保障监察职责范围

——李某诉朝阳区劳动局不履行法定职责案相关法律问

题探讨 ..... 汴京英 崔析宗(63)

案例分析

◆交通事故定残后护理费的计算

——郭某诉张某、荣昊公司、华农保险公司交通肇事损害

赔偿纠纷案法律问题分析 ..... 孙之智(67)

◆商家必须履行附赠式买卖合同中的附赠义务

——北京灵山泉饮料厂诉北京龙宇辉科贸有限公司买卖

合同纠纷案法律问题分析 ..... 阚莲花 黄珑玲(71)

◆有限责任公司隐名股东资格的认定

——某管理咨询公司诉某餐饮公司、徐某股权确认纠纷

案法律问题分析 ..... 巴晶焱(75)

◆包工包料的建筑装修公司在施工过程中使用侵犯他人商标专用权的建材应当比照商标法关于销售假冒商品的规定予以规范

——北新集团建材股份有限公司诉中信室内装修工程公

司侵犯商标权纠纷案法律问题分析 ..... 李自柱(80)

◆夫妻离婚时承诺赠与未成年子女财产的行为可否撤销

——李某诉滕某赠与合同纠纷案法律问题分析 ..... 施舟骏·赵 莹(84)

- ◆公安机关丢失公民迁移证等材料的行为是否属于行政诉讼的受理范围
  - 刘某要求确认朝阳公安分局拖延履行职责违法案法律问题分析 ..... 朱军巍 崔析宗(88)
- ◆在未订立书面劳动合同的情形下如何区分劳动关系与劳务关系
  - 王某诉北京市昌平区某林业工作站劳动争议案法律问题分析 ..... 段连俊 董晶晶(92)
- ◆网络传播权案件原告主体资格的认定及网络链接行为的法律责任判断
  - 国家计生委人口中心诉北京暴风网际有限公司、上海全土豆网络公司侵犯信息网络传播权案法律问题分析 ..... 宋旭东(95)
- ◆博客侵权及法人名誉权侵害的认定
  - 某甲公司诉陈某、某公司名誉侵权纠纷案法律问题分析 ..... 梁爽 刘洋(100)
- ◆危险物品肇事的共同过失犯罪认定及处罚原则
  - “央视大火”案法律问题分析 ..... 刘克河 金昌伟(105)
- ◆出资请求权的行使是否适用诉讼时效
  - 北京隆华时代文化发展有限公司与常某股东出资纠纷案法律问题分析 ..... 谷慧慧(109)
- ◆一般自首的条件与认定
  - 张某某盗窃案法律问题分析 ..... 王莹(113)
- ◆合同一方违反预约合同义务应承担赔偿责任
  - 某装饰工程公司诉某艺术家具公司装修设计合同纠纷案法律问题分析 ..... 胡昌明(116)
- ◆劳动争议案件中双方当事人的举证责任
  - 刘某诉北京某公司劳动合同纠纷法律问题分析 ..... 范怡倩(120)
- ◆夫妻离婚协议分割股权的效力认定
  - 李某某诉詹某某、韩某某股权转让纠纷法律问题分析 ..... 任頌(124)

## 观点争鸣

- ◆ 诉讼诈骗能否构成诈骗罪 ..... 张维霞(128)
- ◆ 土地承包合同的期限能否短于30年应依承包方式确定 ..... 奉一兵(131)
- ◆ 投保人肇事逃逸保险公司是否应承担赔偿责任 ..... 郭颖(135)

## 指导案例

- ◆ 建筑作品的独创性、保护范围以及侵权责任方式如何确定 ..... (137)
- ◆ 在涉及公司重大利益时公司业务员非经授权一般不能构成对公司的表见代理 ..... (141)
- ◆ 未在我国从事经营活动但已符合驰名商标认定条件的未注册商标能否被认定为驰名商标 ..... (147)
- ◆ 申请执行人死亡其共同居住人承继原租赁关系后可申请恢复原生效法律文书的执行 ..... (152)

## 热点问题聚焦

- ◆ 关于北京市法院完善调解、和解机制的调查报告  
..... 北京市高级人民法院研究室(154)
- ◆ 关于刑事指定管辖问题的调查报告 ..... 张蕾 胡正喜(163)

## 法律文书之窗

- ◆ 北京市高级人民法院民事判决书  
(2008)高民终字第322号 ..... (171)
- ◆ 北京市海淀区人民法院民事判决书  
(2008)海民初字第21791号 ..... (183)

## 司法文件

- ◆ 《北京市高级人民法院为发展低碳经济,建设“绿色北京”提供司法保障和服务的若干意见》 ..... (196)
- ◆ 北京市高级人民法院《关于北京市法院处理执行信访问题的若干意见》 ..... (199)

## 分类索引 ..... (201)

## 【案例研究】

# 电子商务逃税的刑法规制

## ——黎依公司逃税案法律问题研究

于同志\*

### 一、据以研究的案例

被告单位黎依市场策划有限公司(以下简称黎依公司)1999年成立,被告人张某是该公司的法定代表人兼经理,全面负责公司经营管理。2006年6月,张某以黎依公司的名义在淘宝网上注册了专门销售婴儿用品的网页——“彤彤屋”,并设立了私人的银行账户进行交易。2006年6月至12月间,黎依公司通过“彤彤屋”网页及张某某的网上银行支付系统销售婴儿用品金额达568.9万元,其中含税金额人民币289.5万元,该公司通过不开具发票、不记账的方式不向税务机关申报纳税。经某区国家税务局税务核定,黎依公司应缴增值税人民币111,362.69元,已缴增值税0元,少缴比例达到100%。2007年1月下旬,张某在接受公安机关调查时,主动交代了公安机关尚未掌握的被告人单位逃税的犯罪事实。在法庭审理期间,黎依公司向税务机关补缴了全部税款。

某区人民检察院以被告单位黎依公司、被告人张某犯逃税罪,向某区人民法院提起公诉。

在法庭审理中,被告人张某对指控事实不持异议,但辩称其主观上没有逃税的故意,且已补缴了全部税款,不构成逃税罪。

某区人民法院经审理认为,被告单位黎依公司的行为构成逃税罪。被告人张某全面负责公司的经营管理活动,对公司所犯逃税罪负主管人员责任,亦应以逃税罪论处。因张某具有自首情节,黎依公司也缴清了所有税款,依法可减轻

---

\* 北京市高级人民法院刑一庭法官,法学博士。



处罚。据此,依照《刑法》第 201 条第 1 款、第 30 条、第 31 条、第 52 条、第 53 条、第 72 条规定,依法判决如下:

1. 被告黎依市场策划有限公司犯逃税罪,判处罚金 10 万元人民币。
2. 被告人张某犯逃税罪,判处有期徒刑 2 年,缓刑 2 年,罚金 6 万元。

## 二、相关法律问题研究

### (一) 电子商务税收的比较法考察

电子商务是新生事物,对其应否征税,偷逃税款的行为能否以逃税罪论处,目前尚存在较大争议,故有必要从比较法的角度,考察一下国际上对电子商务税收问题的处理对策。

#### 1. 美国

据美国零售联合会的报告称,2006 年美国电子商务销售额(不包括旅游业务)达 1465 亿美元,比上一年增长了 29%。网上购物在美国蓬勃发展与国家税收政策分不开。作为电子商务最发达的国家之一,美国人为了保持网络科技方面的优势,提高产品在全球市场的占有率和竞争力,在对网上销售行为征税问题上,持十分宽松的态度。目前美国网络公司的网上销售主要在免税区进行,美国许多州对网上销售行为仍不征收销售税。1998 年美国国会通过了《互联网免税法案》(1998 Internet Tax Freedom Act),公布了一系列针对网上在线销售的免税政策,并确定了 3 年的征税豁免期,在此期间,各州及地方政府不得对“互联网接入服务”开征新税,也不能征收任何“针对电子商务的多重税或歧视性税”。该法案的实施,表明了美国国会反对开征新的针对互联网的税种,以保护互联网上的交易行为不被征收新税,保证民众免受未预期税收或来自地方政府征税所产生的成本的侵扰。此外,该法案还决定建立一个临时性电子商务顾问委员会,该委员会建立后,在 2000 年 3 月 6 日向国会提交了一份多数成员通过的报告,包括再延长 5 年的网上销售豁免期。但这一法案至今仍受到世界上大多数国家包括其他发达国家的强烈反对,最后美国被迫同意对电子商务征收间接税。电子商务顾问委员会近期向政府建议:“电子商务不能永远免税。对于电子商务的征税不能多于也不能少于其他商务活动。”这些情况表明,美国对电子商务的税收政策整体上是宽松的,以鼓励电子商务的发展。

#### 2. 欧盟

1998 年 6 月 18 日,欧盟发表了《关于保护增值税收入和电子商务发展的报告》,认为不应将征收增值税与发展电子商务对立起来;还提出方案,拟对欧盟外的企业通过互联网向欧盟国家的消费者提供电子化商品和服务,包括对以数字化形式下载软件、磁盘、录像、电脑游戏等征收增值税。非欧盟国家可以在某一

个欧盟国家登记,并根据该国要求的税率缴纳增值税,但由于各国税率存在差异,对于具体实施仍可能存在一定的操作难度,但欧盟国家对互联网主张收税的立场却是基本清晰的。

### 3. 经济合作与发展组织(OECD)

经济合作与发展组织(OECD)是税务领域里处于领先地位的国际组织,在1997年11月于芬兰举行的会议中,对电子商务赋税问题达成共识,该组织强调税务问题不应成为电子商务发展的障碍,电子商务也不能侵蚀税基和破坏税收行政;1998年10月,OECD在另一次会议上达成协议:各成员国一致同意协力制定统一的网上交易税收办法,赞同目前暂时以现行税制应对电子商务课税,课征消费税应遵循消费地原则,对数字化产品应视为提供劳务课税等。

### 4. 多数发展中国家

在国际电子商务领域中普遍处于劣势地位的绝大多数发展中国家均对电子商务免征增值税持反对意见,认为免征增值税会大幅减少税基,影响税收收入,而且有导致大量逃税的可能,削弱政府的财政实力,从而进一步扩大全球领域里的贫富差距。1999年12月在美国西雅图市举行的WTO会议上,发展中国家还提出一个折中的方案,建议对电子商务征收5%的交易税,由出售国与购买国各征一半。但此方案由于交易性质、交易地区的不同也容易造成国际范围内的新的不公平,所以至今仍然难以被推行。

### 5. 联合国

2000年1月,联合国在其发表的《1999年人权发展报告》中提出建议:适时开征“比特税”(Bit Tax)。“Bit”一般译为信息单位,此税以信息单位为征税对象,即对信息传输的数字单位征税,包括对增值的数据交易,如数据搜集、通话、图像或声音传输等的征税,如果每100封电子邮件征收1美分的税,全球每年约有700万亿封电子邮件就可获得700亿美元的税收,以此资助发展中国家。所以,国际流行观点认为,“比特税”是对电子商务开征新税种的倾向性选择。但该方案也受到很多人的反对,主要原因是,比特税难于区分信息流的性质,从而不符合税收的公平原则。

由此可见,在“新经济”背景下,对于电子商务的征税问题,目前国际社会尚存在很大认识分歧。特别是C2C的交易,情况更为复杂,比如,二手货的交易、私人物品调剂等,要制定切实可行的纳税法律规则,殊非易事。即便是在美国,电子商务都不过是最近十几年崛起的新兴事物,所以,从整体上看,多数国家对电子商务都还是以观察和鼓励的姿态为主。

#### (二) 我国的政策立场与司法应对

2000年4月,时任中国财政部部长项怀诚在“世界经济论坛高峰会上”表

示:对电子商务“中国不想放弃征税”。<sup>①</sup>目前,虽然中国电子商务占世界电子交易额比重还很低,中国电子商务的大气候远未形成。但是,中国毕竟是一个具有相当大潜力的市场,许多大国的贸易大都聚焦在中国,可以预见,随着电子商务的蓬勃发展,中国的网络贸易在未来一定会拥有相当大的市场容量。如果对电子商务放松征管乃至完全免征增值税,这必然会给逃税者以可乘之机,导致电子商务可能成为征税盲点和逃税热点,从而造成了国家税款在网上大量被偷逃流失,国家的税收征管制度遭受严重亵渎和肆无忌惮的侵犯。<sup>②</sup>所以,从促进国家经济发展,维护市场经济秩序的角度看,对电子商务征税是有一定必要性的。

电子商务是“将传统的交易行为转移到计算机网络上的商务活动”,换句话说,它就是一种整合了商业运作中的信息流(信息的传递)、资金流(金钱的流动)和物流(商品实体的转移),并以电子传递形式或部分电子形式通过计算机网络来完成的商品交易新模式。<sup>③</sup>电子商务也要经过基本的贸易流程:采购→广告推广→物流送货并收款;货物由生产商→销售商→物流商→客户;货款由客户→物流商→销售商→生产商,客户与销售商联系的纽带也是广告商和电话商等。所以,电子商务的本质仍然是商业交易行为,作为经营者在法律上理应有纳税义务,这一点是毋庸置疑的。而我国现行的税收法律中也没有对其免税的相关内容,那么按照税收征收的普遍性原则与公平原则,电子商务的经营者自然也应当缴税。

但是,由于交易的虚拟性及交易产品的多样性,使传统的税收法制很难适用于电子商务交易。电子商务以其虚拟化、无形化、无界化、无址化以及电子支付的特点对以实务交易为基础的现行税收法律制度和原则造成了很大的冲击,凸显出了许多法律的空白和漏洞。比如,在逃税行为的确定上,利用账簿、发票等原始记账凭证逃税是常见的逃税手段之一。但在电子商务中,买方只需在网上通过电话、即时通讯工具等向卖方披露信用卡的有关信息,就可以完成交易,双方完全可以不在账簿或记账凭证上详细地记录每笔业务的发生和资金的转移情况,而且,即使凭证、账册和报表都在计算机中以电子形式填制,电子记录也并不像实物记录那样有力,它们可以轻而易举地伪造、变造、隐匿、销毁而不留任何线索、痕迹,交易额不能确定,征税就没有依据。失去了对行为人是否逃税的客观方面的行为表象,对逃税罪犯罪行为的界定就失去了客观基础。再如,在在线销

① 陈晖:“电子商务与偷税犯罪”,载《法学杂志》2003年第5期。

② 有关统计数据显示,目前我国每年网上交易漏税近十亿元。参见“网上交易偷税店主获刑2年网络不是避税天堂”,载《每日经济新闻》2007年7月16日。

③ 张楚主编:《网络法学》,高等教育出版社2003年版,第175页。

售的情况下,有些以传统方式销售的有形货物(如计算机软件、音乐 CD、书籍、图画等)都可以通过互联网以下载(download)的方式销售给顾客,对于这种销售究竟是按销售货物征收 17% 的增值税,还是按转让无形资产征收 5% 的营业税?也就是说,对原来征收增值税的部分有形产品转化为无形的数字化产品后,征税如何适用税种和税率则成了难题。从理论上说,对于数字化产品中的软件销售,若在网上实现交易,根据现行《税法》规定,由于产品没有实物载体,所适用的税种应由原来征收的增值税改为征收营业税。但是,现行《税法》中并未对此作出规定,这就会在实践中造成税务处理上的无所适从。此外,逃税行为认定中,“应纳税额”以明确的纳税期限为前提,但是,电子商务交易直接、快捷,纳税发生的时间极难确认。从电子货币和信用卡付款的特点来看,很多网上经营活动没有进行税务登记,既没有纸质发票,又没有现金、支票流动,税务部门很难掌握经营活动的全部收入,即使发现网址的交易行为也难以查出实际经营者并对其征税或通知其申报纳税,逃税证据难以全面取得,更无从对其网上逃税行为采取相应的处罚措施。公安部门在对逃税案件进行立案侦查时,在一定程度上也会受到技术手段的限制,导致应纳税额及逃税数额时常无法确定。另外,《增值税条例》规定增值税纳税地点为:固定业户应当向其机构所在地主管税务机关申报纳税;非固定业户销售货物或者应税劳务,应当向销售地主管税务机关申报纳税。但在电子商务领域,经营者从事贸易可能涉及住所地、登记地、服务器所在地、仓库所在地、客户住所地等多个地点,如何确定纳税地点也是一个问题。可以说,电子商务的经营者虽然没有理由违法或者偷逃纳税,但是,从实际操作的角度,对其进行税收征管确实面临着诸多法律上的难题。所以,如何确定电子商务税收的基础、构建电子商务税法体系应当成为当前税法研究的重要内容。目前为稳妥起见,笔者认为,对于电子商务这一新生事物,至少在短期内,在法律许可的前提下,还应以观察和鼓励为主,而不宜在刚一露头时就予以迎头痛击,否则可能扼杀其在国内的发展,加剧我国与发达国家的数字鸿沟。故可考虑待其矛盾暴露充分,研究足够深入时,再制定相关法律、法规,并在成熟时出台。

有鉴于此,在司法实践中,对电子商务中的逃税行为予以刑法规制时,应当审慎而行。具体操作上,有必要区分企业卖家与个人卖家。对于企业卖家,由于其在线下本身就是一个企业实体,电子商务不过是为其提供了新的销售平台,因此,在没有专门针对电子商务税法出台之前,企业卖家应按照国家现行的《税法》按时足额纳税。实际上,对于企业网上交易,目前主要通过网上交易平台监管,以系统审核机制判定卖家是否具有企业属性,再配以企业账号进行网上交易,工商、税收部门只要查看企业的银行账号等信息,就能基本了解交易情况,进行税收征管相对容易。对于个人卖家,则应视具体情况予以适当减免。这主要

基于以下考虑:首先,我国《增值税条例》规定的起征点是,销售货物的为月销售额 600~2000 元;2003 年财税部门规定又将该起征点提高至 2000~5000 元。所以,对于 C2C 交易,如果每次交易超过 200 元,一个月累计超过 2000 元,才需要缴纳增值税。根据淘宝网的统计,2006 年网站全年成交额 169 亿元,但注册的个人卖家中,平均每人每月成交额都在 2300 元以下。<sup>①</sup> 即使考虑到各地增值税起征点的不同,绝大多数个人卖家的月成交额也基本不够起征点。其次,如果需要有关网站监测个人卖家的交易额,技术虽也能达到,但是对国家税务部门而言,对数以百万计的个人卖家进行甄别、征税,成本会比较高,实际操作难度极大。最后,从国际范围内看,对 C2C 交易是否征税,是一个争议较大的复杂问题,即使是美国,在一半以上的网民开始习惯于网上购物的背景下,依然几次通过并延长互联网免税法案。我国的电子商务还刚刚起步,在现阶段宜在政策上适当给予鼓励和扶持。当然,从长远来看,则应做好准备。

就本案而言,作为经营企业的黎依公司,一方面,它并非纯粹地从事网上交易,它在有了一定的固定客户基础后,采取电话联系、上门送货等形式,进行长期的、大规模的交易;另一方面,黎依公司在经营模式上属于 B2C(企业对个人),但却利用 C2C(个人对个人)的形式来交易,由此掩盖了 B2C 的实质,这本身就是一种故意逃税的方法。因为,对一般纳税人来说需要按 17% 计算缴纳增值税,如果是小规模纳税人则以 4% 缴纳增值税。根据《刑法》第 201 条的规定,纳税人采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申请或者不申报,逃避缴纳税款数额较大并且占应纳税额百分之十以上的行为,构成逃税罪。本案中,黎依公司为偷逃国家税款,采用不开具发票、不记账的方式隐匿经营收入,不进行纳税申报,逃税数额达 11 万余元,占同期应纳税额的 100%,其行为完全符合逃税罪的犯罪构成要件,故依法应以该罪论处。尽管“此案并不能从根本上引发互联网电子商务行业的重新洗牌”,<sup>②</sup>但它至少清楚地向社会公众表明了我国的司法立场,电子商务绝非“免费的晚餐”,更不能成为逃税的“避风港”,网上交易仍需要缴纳税费。所以,本案的裁判仍具有不容忽视的社会意义。

### (三) 无证经营和非法经营者能否成为逃税罪的主体

2007 年 3 月 6 日发布的商务部《关于网上交易的指导意见(暂行)》对网上交易参与方作出如下规定:“法律规定从事商品和服务交易须具备相应资质,应当经过工商管理机关和其他主管部门审批。”2007 年 12 月 1 日实施的《北京市信息化促进条例》也明确规定,所有企业必须到工商部门办理营业执照后才可以

<sup>①</sup> 参见“淘宝网:‘期待法规更完善’关注首例网络交易偷税案”,载《人民日报》2007 年 8 月 22 日。

<sup>②</sup> 董正伟:“网络交易引发监管难题”,载《新财经》2007 年第 9 期。

进行网上电子商务活动。然而目前工商登记法规中,没有对“网上交易”这一领域进行规定,但原则上网上交易也是需要办理营业执照的,因为按照规定,个人以营利为目的,销售全新的商品,也需要缴税。所以,以营利为目的的网上小店和网站,也应该在工商注册登记后,才是合法的。<sup>①</sup> 据统计,目前在网上商贸特别是 C2C 领域,绝大多数商家如同本案被告黎依公司一样,都没有办理工商执照,而提供商家开店的网站对此也多没有强制要求。这就产生了一个问题,即无证经营和非法经营者能否成为逃税罪的主体,对此理论认识上存在分歧。第一种观点认为,纳税人资格成立的唯一根据为法定性,无证经营和非法经营从事了《税法》中列举的经营活动,符合某种单行税法有关纳税人的规定,就应该是纳税人,只不过是违法的纳税人。<sup>②</sup> 第二种观点认为,按照《税收征收管理法》第 25 条的规定,无证经营者可以成为逃税罪主体;而对于非法经营,各行政法规或《刑法》都作了“没收非法所得”的规定,既然非法所得已被收缴国库,又从何征税?承认非法经营者纳税主体地位,就会陷入一种悖论,即非法经营者主动缴纳税款而让税务机关发现其非法经营,从而等待国家的制裁。<sup>③</sup> 第三种观点则持全盘否定态度,理由是如果把无证经营和非法经营者作为逃税罪主体,就等于默认其经营行为的合法性。<sup>④</sup> 这些认识分歧给司法实践带来了混乱,各地法院对此做法不一,已在不同程度上损害了法律适用的统一性。

笔者认为,无证经营和非法经营者能否成为逃税罪的主体,关键是他们能否成为纳税人。对于逃税罪主体之一的纳税人,我国《税收征收管理法》第 4 条规定:“法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人为纳税人。”第 37 条规定:“对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,由税务机关核定其应纳税额,责令缴纳;不缴纳的,税务机关可以扣押其价值相当于应纳税款的商品、货物。扣押后缴纳应纳税款的,税务机关必须立即解除扣押,并归还所扣押的商品、货物;扣押后仍不缴纳应纳税款的,经县以上税务局(分局)局长批准,依法拍卖或者变卖所扣押的商品、货物,以拍卖或者变卖所

---

① 值得注意的是,《北京市信息化促进条例》规定的是企业网上交易必须办理执照,但对于个人从事电子商务活动是否应办理执照的问题未加以明确。有关负责人解释,工商与有关部门正对此问题进行研究,可以肯定的是,如果个人从事电子商务的业务量非常大或者违反了条例的规定,肯定也要在工商部门办理执照。参见张楠:“北京市规定企业网上交易须办执照”,载《北京晚报》2007 年 11 月 13 日。

② 张旭主编:《涉税犯罪的认定处理及案例分析》,中国人民公安大学出版社 1999 年版,第 49 ~ 50 页;赵秉志主编:《疑难刑事问题司法对策》(第 2 册),吉林人民出版社 1999 年版,第 175 页。

③ 于志刚主编:《热点犯罪法律疑难问题解析》(第 4 集),中国人民公安大学出版社 2001 年版,第 312 页。

④ 王惠:“偷税罪若干问题探究”,载《犯罪研究》2003 年第 3 期。

得抵缴税款。”由此可见,未进行税务登记甚至也未进行工商登记的无证经营者具有法定的纳税义务,因此无证经营者也是纳税人。这种纳税义务的确定不但有法律依据,而且也是合理的。“无证经营者是经营内容合法但形式要件有欠缺的经营者,其违法之处在于其经营形式而不是其经营内容,其合法的经营内容是纳税义务产生的根据,只要具备了合法的应税行为或事实,就必须依法缴纳税款,其经营形式上的欠缺,应当依法承担相应的行政责任,但不能以此规避缴纳税款。”<sup>①</sup>

并且,现行法律并未要求税务机关在对某项应税经济行为征税时必须甄别该经济行为的合法性,判断行为合法与否的权利在法院,税务机关对某一违法经济行为征收了税款并不等于认可其经营行为的合法性,所以无证经营和非法经营者应当成为纳税义务人。当然无证和非法经营的性质决定了其不会主动申报纳税,而绝大多数无证经营和非法经营者之所以从事无证和非法经营,原因正是想采取无证和非法经营以躲避税务机关的监管,从而不纳税。仅从这一角度说,明确无证和非法经营者为纳税人和逃税罪主体,依法予以刑法规制,断绝其谋取不当利益的企图,可以更好地防范无证和非法经营的产生。所以,本案被告黎依公司作为网上销售商品的无证经营者,这一身份情况并不影响其行为成立逃税罪。

#### (四)逃税罪的刑事责任主体

逃税罪的主体系纳税人,包括扣缴义务人。狭义的纳税人是指法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人,如私营企业主、个体工商户、企事业单位等。这里所说的纳税人是广义的,包括扣缴义务人。扣缴义务人是指法律、行政法规规定的负有代扣代缴、代收代缴义务的单位和个人。其中,代扣代缴义务人是指有义务从持有的纳税人收入中扣除其应纳税款并代为缴纳的单位和个人;代收代缴义务人是指有义务借助经济往来关系向纳税人收取应纳税款并代为缴纳的单位和个人。在法律上不负有纳税义务后者扣缴义务的个人和单位,不能单独构成逃税罪。当然,如果他们与纳税义务人相互勾结,帮助逃税的,可以构成逃税罪的共犯。

由于单位犯罪在刑法理论和司法实践中存有诸多问题,实践中如何认定单位犯逃税罪时直接负责的主管人员一直是个难点。我国《刑法》第31条规定:“单位犯罪的,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判处刑罚。本法分则和其他法律另有规定的,依照规定。”从立法可以看出,单

---

<sup>①</sup> 最高人民法院刑事审判第一庭、第二庭主办:《刑事审判参考》(第4辑),法律出版社2002年版,第205~206页。

位犯罪的,参与其中的自然人承担刑事责任的范围有所限制,并由法律作出了明确界定。对于单位犯罪,通常情况下除需对单位判处罚金外,还应对单位的“直接负责的主管人员和其他直接责任人员”判处刑罚,即所谓的双罚制。但在实践中如何认定《刑法》所规定的“直接负责的主管人员和其他直接责任人员”,一直有不同的理解。一种观点认为,只要是单位的法定代表人或单位的负责人,在单位犯罪时即应承担相应的刑事处罚。因为单位是一个整体,作为单位的主要负责人,在单位中具有领导、决策权力,一般情况下在单位里对重要问题起着至关重要的决定作用,单位实施犯罪的,作为法定代表人即应受到刑事处罚。<sup>①</sup>另一种观点则认为,作为单位的法定代表人,在单位犯罪时不能一概而论,需视其是否具体介入了单位犯罪行为,在单位犯罪过程中是否起到了组织、指挥、决策作用而定。如果由单位的法定代表人或负责人主持领导集体研究决定,或依职权个人决定实施单位犯罪的,法定代表人应属“直接负责的主管人员”,应受刑事处罚。如果由单位其他领导策划、组织、实施的犯罪行为,在法定代表人并不知情的情况下,则不应以单位犯罪的“直接负责的主管人员”追究其刑事责任。<sup>②</sup>笔者认为,第二种观点相对更为稳妥、合理。

从《刑法》第31条的规定来看,对单位犯罪中自然人承担刑事责任的范围有所限制,立法者专门在应承担刑事责任的“直接负责的主管人员”和“其他责任人员”之前冠以“直接”,其意在表明,只有在单位犯罪意志形成中或单位犯罪实行的相关环节中起到主要或关键作用的人,才能谈得上其“直接”作用,才能予以治罪。具体来说,对于直接负责的主管人员而言,其既应当是单位的“主管人员”,又应当是单位犯罪的组织、策划或指挥者,即不仅要有单位领导身份,而且要实施特定的危害行为。因此,“直接负责的主管人员”,是指那些在单位中具有一定的领导、决策权力,并且与单位实施的犯罪行为具有直接关系的单位成员。这也就是说,直接负责的主管人员一般是单位的负责人或者单位的领导,属于单位中实际行使管理职权的负责人员,同时其与单位实施的犯罪行为还有着直接的联系。“直接的联系”大致应有两种情况:一是该单位的负责人直接参与了单位犯罪的实行行为,是单位犯罪的实行犯;二是该单位的负责人直接组织、指挥、策划了单位实施的犯罪。至于单位的其他主管人员或负责人,则不应单位犯罪承担刑事责任。这是由于单位行为的复杂性,为了避免追究刑事责任的扩大化,刑事立法采用了“直接负责”这样的限定词,对单位犯罪成员进行限制,也是刑法谦抑性的必要体现。

① 沙君俊:《单位犯罪的定罪与量刑》,人民法院出版社2002年版,第130~131页。

② 田宏杰:《单位犯罪适用中疑难问题研究》,吉林人民出版社2001年版,第19页。



司法实践中,主管人员一般包括单位的法定代表人、主要负责人、部门经理等人,但上述单位的主管人员并非在任何情况下都要对单位犯罪承担刑事责任,只有当其在单位犯罪中起着组织、指挥、决策作用,所实施的行为与单位犯罪行为融为一体,才能成为单位犯罪的直接负责的主管人员(如本案被告人张某),对单位犯罪承担刑事责任。单位的法定代表人作为单位的最主要的领导成员,一般情况下,对单位的重要问题起着至关重要的作用,但在单位犯罪的特殊情况下,是否应承担刑事责任,不能一概而论,应视其是否具体介入了单位犯罪行为,在单位犯罪中是否起到了组织、指挥、策划作用而定。如果是由法定代表人主持单位领导层集体研究、决定或依职权个人决定实施单位犯罪的情况下,应属“直接负责的主管人员”。反之,在单位其他负责人决定、指挥、实施单位犯罪,法定代表人并不知情的情况下,则不应以单位犯罪的直接负责的主管人员追究其刑事责任。至于法定代表人对其他负责人直接指挥实施的单位犯罪应承担什么责任,应视具体情况来分析。但应明确一点的是,法定代表人不应承担单位犯罪的刑事责任,但并不因此免除其可能因为疏于管理而承担的其他行政或刑事责任。

(责任编辑:欧彦峰)