# 判定偷税没有“一国两制”

来源：网络 作者：逝水流年 更新时间：2024-06-13

*判定偷税没有“一国两制” 判定偷税没有“一国两制” 判定偷税没有“一国两制” 很多人是谈“漏”色变，否认漏税存在的空间；认为刑事司法领域的偷税罪强调主观方面的故意，而作为行政领域的偷税行为属客观归责，只要同时达到了主体、行为、后果三个构成...*

判定偷税没有“一国两制” 判定偷税没有“一国两制” 判定偷税没有“一国两制”

很多人是谈“漏”色变，否认漏税存在的空间；认为刑事司法领域的偷税罪强调主观方面的故意，而作为行政领域的偷税行为属客观归责，只要同时达到了主体、行为、后果三个构成要件即为偷税，而并未强调偷税的主观故意性。税务机关在进行行政处罚时，应按照行政法律、法规规定执行，而不能将刑事司法方面的规定作为税务行政处罚的依据。因此，主观故意不是偷税的必备要件，而只影响行政处罚的轻重 .恰恰相反，《征管法》没有“漏”税的字样，不等于没有漏税存在的空间。在判定偷税上刑法和征管法其主观故意性是一致的，判定偷税没有“一国两制”。

一 、 漏税存在的法理

税收收入这一蛋糕大部分还是纳税人自行申报上来的多。余下的一块中，在《征管法》“法律责任”里以偷、逃、骗、抗税来调节——从范围上看，所调整的不是余下的全部，而是余下的部分。以前的《税收征管条例》是有过漏税概念的，近两部《征管法》只是没有了漏税的字样，但这并没有否认漏税的存在。

（ 一）、从调整的内涵看

1、第一部税收法规《税收征管条例》设定了“偷税”、“抗税”、“逃税”、“漏税”行为。

其重要的一点是行为相互之间各有内涵，在法律上形成了互不包容的调整范围。近两部《征管法》没有了漏税字样，但更重要一点是它们原有的内涵并没有改变，就是说没有了漏税的字样但漏税的内涵并没有加在“偷税”、“抗税”、“逃税”、“骗税”上，而是不在以上调整范围之中。

2、界定某一行为是否违法，要看是否符合违法设定的条件的内涵，而不是说因为《征

管法》上没有漏税字样就都是偷税了。《征管法》是《征管法实施细则》的上位法。原《征管法》并不否认漏税，否则新的《征管法》如不改变原《征管法》偷税的内涵，新《征管法》第六十四条及其《细则》第八十一条就不能成立。“杀人罪”无论是故意或过失都是在“罪”的前提下，所以其法规、规章、文件不能改变“罪”的属性；同样如果查补的都为偷的内涵，怎么还能有“善意”（本人指非故意）取得虚开发票的表述呢？

（二）、从调整的范围和对象看

有人认为漏税不是“法言法语”便否认漏税这一现象的存在，这是缺乏法律思维使然。持这种观点的人一定有这样的观点：应纳税额=申报额+偷税+逃税+骗税+抗税。其实不然，把应纳税额画一个圆，纳税人申报后余下的部分在法律上只有通过法律概念化或文字表述才能成为其调整的范围或调整对象。

1、社会上的现象是否构成法律调整的范围或对象就看其是否是在法律上有所设定，比如刑法其所调整的是罪，它就要对构成罪的予以概念化或表述。罪是它调整的范围，它不需要对非罪的现象进行列举而要有“法言法语”。那你能这么认为 “通奸”就是罪吗？用《征观法》上没有漏税的逻辑，“通奸”也是罪，因为刑法没说“通奸”不是罪啊？！“通奸”不是刑法上的“法言法语”，那能说这个现象不是法律概念就是“侵犯公民人身权利、民主权利罪”吗？相反，没有漏税字样其意思是漏税这一客观现象恰恰在不是其调整的对象，不能同偷税混为一谈。

2、任何一部法律都有其目的。就《征管法》而言纳税人申报后形成的不缴的结果有着各中各样的原因，《征管法》就要对不缴或少缴的现象中其要调整的进行概念或文字表述予以设定，不是其调整对象就不设定。《征管法》对这种不缴或少缴的结果处罚的调整分对有主观故意和非主观故意造成的不缴或少缴的设定。主观故意形成的不缴或少缴是指“欠、偷、逃、抗、骗税。非主观故意形成的不缴或少缴是指《征管法》六十四条二款”不进行纳税申报造成的不缴或少缴“。因此，应纳税额=申报额+偷税+逃税+骗税+抗税+漏税（六十四条二款”不进行纳税申报造成的不缴或少缴“）。漏税的含义是通过文字表述完成的。新旧两部《征管法》在漏税的处理上有所不同，旧征管法除加收滞纳金外对漏税没设定处罚，新《征管法》六十四条二款是对漏税的诠释。《征管法》六十四条二款的行为就不是该移送的法定范围

（三）、从调整的立法技巧看

1、“法无明文规定不为罪，罚无明文规定不为罚”。立法的惯例是用排除的方式即确定了法律调整的范围，不在其范围的就不再列举。比如界定罪的时候，不要把“非罪”一一列举。这种立法是指有了税收违法行为的时候，要用违法事实来对照“法条”，符合了哪条就用哪条去调整。不符合“偷税”、“抗税”、“逃税”、“骗税”条件的就不是它们的调整范围，那剩下的就有漏税了。

3、法律讲调整的范围，其有不同的调整方法。一种方法是给出概念，明确调整范围，

同时有又恐人们混淆而明确哪些不是给予列举；另一种是给出所要调整的概念而确定调整范围，其他不予列举。

（1）、《税收征管条例》采用的是给出“偷税”、“抗税”、“逃税”的概念又画蛇添足排出了漏税不是其调整范围的方法。

（2、）第一、二部《征管法》对于不缴或少缴的现象给出了“偷税”、“抗税”、“欠税”、“骗税”、“逃税”的概念，这就是调整的范围。不在其调整范围就不列举而余下了漏税。比如刑法的罪，其调整是靠刑法分则给出的罪名，“非罪”并没有列举。我们看看下面的话语是不是表达了同一个意思。“张三、李四、王五是先进工作者，杨六不是”：“张三、李四、王五是先进工作者。”第一句话是按《税收征管条例》立法方式表述的，明确了是与不是的范围；第二句话是按第一、二部《征管法》的立法逻辑说的，它确定了是的范围，不在其范围的（杨六）不是其调整对象就没列举。这两句话是同一意思，就是说“杨六”这个现象是客观存在的。这种立法技巧在新征管法中得以充分体现。

（3）、这一立法技巧是调整什么说什么。原征管法第“四十条”在偷税设定上条

含有刑法的内容（如偷税占应纳税10%等），这不是征管法所要调整的，因此新征管法删除了这类表述。同样新旧两部征管法因为漏税不是按偷税调整的，所以没有像《税收征管条例》那样，在其调整范围以外进行例举。很多法律都是按调整什么就对其调整的对象采用概念或文字表述的。这一立法技巧，保证了法律的严密性。避免了第一部《税收征管条例》中某些东西又像漏又像偷的问题。

（4）、即便是《税收征管条例》不用排除的方法给出漏税的概念，也并没意味着没有

漏税存在的空间。就像设定“强奸罪”一样，法上明确不明确“通奸”不是它调整的范围，现实中都不能看成是“强奸”而否认它的存在。

（四）、《征管法》中漏税含义的表述

在《征管法》中，漏税是通过文字表述完成的：

（1）《征管法》第五十二条规定：“因纳税人、扣缴义务人计算错误等失误，未缴或者少缴税款的，税务机关在三年内可以追征税款、滞纳金；有特殊情况的，追征期可以延长五年。对偷税、抗税、骗税的，税务机关追征其未缴或者少缴的税款、滞纳金或者所骗取的税款，不受前款规定期限的限制。”从这里可以看出在《征管法》中，在“法律责任”里设定未缴、少缴税款的特定违法行为同“税款征收”设定的一般违法行为是不同的。漏税的追征期最长为五年。如果“非欠即偷”就不需在税款的追征期上采取两个标准。

（2）、《征管法》第六十四条二款规定：“纳税人不进行纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，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”。这里须指出的是，纳税人以不进行纳税申报的手段实施的税收的违法行为与“经机关税务通知申报而拒不申报”是两中不同的违法行为：偷税行为是主观故意行为，而不申报并不全是主观故意行为。有些不申报是因纳税人法制观念淡薄、对税法规定不了解所致；有些不申报不是真正意义上的不申报，是延期申报的反映；有些根本就不知道应纳税而不申报。因此本规定未设定按偷税罚款。本条调整的

（五）、从《国际税收协定》上看

《国际条约》优于国内法。《国际税收条约》是我国法律的一个渊源，是根据我国基本法律制定的。就《税收协定》而言是根据刑法和征管法有关规定制定的。刑法和征管法不否认漏税，否则不会不顾损害我过的基本法律制度而另起炉灶用\"漏税\"字样。

我国政府对外签定的《税收协定》如《国家税务总局关于我国政府和保加利亚共和国政府避免双重征税和防止偷漏税协定的议定书生效及执行的通知》（二00三年二月十一日 国税发[2003]11号）都是采用漏税字样的。谁能解读其漏税含义？

（六）、从《税务稽查工作规程》上看

《税务稽查工作规程》第十三条规定了税务稽查对象具四种情形应立案查处：

1、偷税、逃避追缴欠税、骗取出口退税、抗税以及为纳税人、扣缴义务人非法提供银行帐户、发票、证明或者其他方便，导致税款流失的；

2、未具有本条第一条第一项所列行为，但查步税款在5，000元至20，000元的（具体标准由省级税务机关确定）；

3、私自印制、伪造、倒卖、非法代开、虚开发票，非法携带、邮寄、运输或者存

放空白发票，伪造、私自制作发票监制章、发票防伪专用品的；

4、税务机关认为其他需要立案查处的。

《税务稽查工作规程》第十三条二款规定的稽查立案情形是：“未具有本条第一项所列行为，但查补税额在5000元至20000万元以上的。”这一层次的查补税款为非偷、逃、骗、抗税行为的税款。不是偷，不是逃，不是抗，不是骗。 还能是什么？如果不采用《国际水税收协定》中的漏税，哪位朋友还能发明叫什么税……偷税是要按立案程序查处的，因为涉及了对纳税人行为的定性；漏税数额到了规定的标准也要按立案程序查处，因为量的变化会对纳税人减少利益。

（七）、《税务干部法律知识读本》（谢旭人主编第384页）

偷税行为与一般未缴少缴税款行为。

2.偷税罪与一般偷税行为的界限。

二者在主观方面、客观行为方式上完全相同，其界限是数额是否较大，即偷税数额是否达到法定标准。

应注意到，这是税务官员的第一次在判定偷税上使用“故意”二字。是符合法理的解释，希望能有影响力。这才漏出真正依法判定偷税的曙光。

二、正确判定偷税和漏税

与《刑法》中的偷税罪相衔接，非主观故意不构成“危害税收征管罪”，《征管法》 第六十四条二款是漏税的诠释。违反《征管法》第六十四条不负刑事责任（不能移送），但有等同于偷税处罚的自由裁量，这足以有法可依了，为何动辄偷税且自找不移送的罪名呢？税务机关很大一部分的工作是考虑如何把纳税人没缴上的税款征收上来。因此，这部分如何定性是非常重要的，也是依法治税和保护纳税人合法权益的生动体现。

拨开对偷税认识的一头雾水，正确认识偷税与漏税，需要用法律观念来武装我们的头脑：不唯上，不唯权，不唯书，只唯法。我们要从法律层面来界定偷税，不管是什么机关的文件，也不管其权力有多大，也不管其有什么理论。

（一）、偷税只能由税收法律来设定

1、偷税只能由税收法律设定，法规、规章及规范性文件无权设定偷税

法律的法定原则是“法无明文不为罪，罚无明文不处罚”，只有符合《征管法》第六十三条即“纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁帐簿、记帐凭证，或者在帐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，或进行虚假纳税申报不缴或者少缴税款的。扣缴义务人采取前款所列手段，不缴或少缴已扣、已收税款的”是偷税。执法的基本原则是法制原则，只有符合以上所列行为才能认定偷税。不符合以上所列条件的就不是偷税。

2、同税收法律有同等法律效力的偷税设定是立法解释和司法解释

国税发[1997]91号：“征得最高人民法院同意，不申报不缴纳税款的为偷税”。这种文件看似是一种变相的司法解释，虽征得最高人民法院同意，但发文机关是行政机关，本质上不是一种司法解释。随着法制化进程的加快，这种不规范的文件也不会存在。真正的立法解释和司法解释来源于有立法权的机关和司法部门。

（二）、只有符合《征管法》六十三条所列偷税手段才能判定偷税

2、走出“非欠即偷”的认识误区，只有符合《征管法》六十三条所列行为才能认定偷税。不符合以上所列条件的就不是偷税。判定偷税一定要归结到《征管法》所列的偷税手段上，归结到“立法解释”或“司法解释”对偷税的设定上。在《征管法》偷、逃、抗、骗税调整范围以外形成的不缴或少缴的税款，不管采用漏税字样是否贴切，但并不是查补的税款都为偷税。我们注意到《征管法》六十四条二款就是来调整偷、逃、抗、骗税调整范围以外形成的不缴或少缴的税款。我们从税款的追征期可以看出如果“非欠即偷”就不需在税款的追征期上采取两个标准。《征管法》第七十七没有设定有六十四条行为可以移送，也就是说漏税没有量化的标准不负刑事责任。而偷税达到一定的量化标准负刑事责任。

（三）、判定偷税要遵循有不缴或少缴的结果

无论是原《征管法》还是新《征管法》定性偷税是“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”，也就是说定性偷税处罚的主旨要遵循有不缴或少缴的结果。还需要明确的是，进行偷税处罚的行为必须是尚不构成偷税罪的行为，这是一个基本原则。除“免于刑事处罚”外，构成了危害税收征管罪，税务机关就不应给予税务行政处罚了，这是刑法调整的范畴。

2、《一般纳税人发生偷税行为如何确定偷税和补税、罚款的通知》（国税发[1998]66号）经查实后，“销项税额大于进项税额的按实际补缴税款，如果销项、进项均查有问题，偷税额的确定为瞒报的销项税额和多列的进项税额之和并依此做为处罚基数。”

在税务稽查实践中往往受错误的观念影响，只要企业的申报数额同税务稽查不一致，就进行处罚。这里关键是是否对“不一致”能认定偷税，只有认定偷税的才能处罚，如果认定不了偷税就绝对不能处罚，只能是补税或进行调整。

3、国税发〔1996〕635号文件和国税发〔1998〕66号件违背了定性偷税以不缴或少缴的税款进行处罚的主旨。更主要的是把查补的税款建立在全是偷税的基础上

（四）、有主观故意是判定偷税的基石

有不缴或少缴税款结果还不够，用证据证明有主观故意才是定性偷税的关键。有人认为《征管法》第六十三条看不出有主观故意的字样，其实《征管法》和《刑法》的中偷税一样，其主观故意含盖在偷税手段上。有无主观故意是确定偷税的关键；定案的依据要用证据证明。

（五）对偷税认识的误区

现实中对偷税的认识有很多误区，一是查补的税款都为偷，二是不遵循法律对偷税的设定而自行以规章或文件设定偷税，三是判定偷税不遵循少缴的结果，四是不考虑主观故意，偷税在刑法和《征管法》的一致性被人为地割裂开来，五是够移送的仍在处罚 .

现在，“非欠即偷”的观念仍横行在依法治税的舞台上，痼疾顽深，损害了不少纳税人的合法权益。税务机关最常出现的一句话就是“《征管法》上没有漏税了。”这种认识是一个很大的误区，现实中有许多漏税的现象。财政部、国家税务总局关于医疗卫生机构有关税收政策的通知》财税［2000］42号一条（三）款规定：“对非赢利性医疗机构自产自用的制剂，免征增值税。” 根据《消费税条例细则》第四条规定，医院若生产酒精之类的消费税应税产品用于医疗服务应属《消费税条例细则》中的用于其他方面的提供劳务，不但要缴纳增值税，还要缴纳消费税。就是说很多的医疗机构都没有申报缴纳这部分税款。类似这种对税收政策不熟悉而非故意不申报缴纳税款的则不属于偷税的范畴。

当前，税务机关在定性偷税上需要“救命稻草”，因为税务机关的某些定性偷税赢在了诉讼时效上。我们不希望“税务王海”的出现才去正视这个问题。在定性偷税上我们不要怕纳税人无主观故意，税务机关的本事就是要用证据证明偷税的故意。税务人应敞开胸怀面对漏税现象，打击真正的偷税者，真正依法治税，保护纳税人合法权益。

本文档由028GTXX.CN范文网提供，海量范文请访问 https://www.028gtxx.cn