

## 第五节 涉税犯罪

涉税犯罪，是学理上的概念，指依照《刑法》规定应受刑罚处罚的与国家税收有关的犯罪行为的统称。在《刑法》中，主要指**危害税收征管罪**。

**危害税收征管罪**，是指违反国家税收征收管理法律、法规，采取各种方式、方法，**逃避缴纳税款、逃避缴纳欠税、骗取出口退税、抗税以及虚开、出售发票**，破坏国家税收征管制度，扰乱市场经济秩序，情节严重的一类犯罪的总称。

### 一、逃税罪（★★★）

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，使国家税收受到侵害，数额较大的一种犯罪。

#### 1. 逃税罪的构成

(1) 客体：我国税收征收管理秩序。

(2) 客观方面

表现为：采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报或者不申报，不缴或者少缴税款行为。

**欺骗隐瞒手段**：①伪造、变造、转移、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证或者其他涉税资料的；②以签订“阴阳合同”等形式隐匿或者以他人名义分解收入、财产的；③虚列支出，虚抵进项税额或者虚报专项附加扣除的；④提供虚假材料，骗取税收优惠的；⑤编造虚假计税依据的；⑥为不缴、少缴税款而采取的其他欺骗、隐瞒手段。

逃避缴纳税款，涉嫌下列情形之一的，**应予立案追诉**：

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，数额在**10万元以上并且占各税种应纳税额10%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；

②**纳税人5年内**因逃避缴纳税款受过**刑事处罚**或者被税务机关给予**2次以上行政处罚**，又逃避缴纳税款，**数额在10万元以上且占各税种应纳税总额10%以上的**；

③**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**10万元以上的**。

(3) 犯罪主体

逃税罪的主体既可以是自然人，也可以是单位；包括**纳税人和扣缴义务人**。

**【注意】**不负有纳税义务和扣缴义务的单位和个人，不能独立构成本罪主体，但可成为本罪的共犯。

(4) 主观方面：直接故意。

**【例题-单选题】**王某5年内因逃税被税务机关给予3次行政处罚后，又采取欺骗手段进行虚假纳税申报。逃税20万元，占各税种应纳税总额8%，下列有关是否追究王某刑事责任的做法中，正确的是（ ）。

- A. 按逃税罪追究王某刑事责任
- B. 对王某不予追究刑事责任
- C. 按诈骗罪追究王某刑事责任
- D. 按逃避追缴欠税罪追究王某刑事责任

**答案：B**

**解析：**纳税人5年内因逃避缴纳税款受过刑事处罚或者被税务机关给予2次以上行政处罚，又逃避缴纳税款，数额在10万元以上并且占各税种应纳税总额10%以上的，应予立案追诉。本题中，逃税数额占各税种应纳税总额8%，未达到10%，属于一般逃税违法行为，应按照《税收征管法》的规定承担行政责任，而非追究刑事责任。

#### 2. 逃税罪与徇私舞弊不征、少征税款罪的区别

(1) 逃税罪是税务机关工作人员作为**共犯**，与逃税人**勾结**，故意不履行依法征税的职责，不征、少征税款。

(2) 徇私舞弊不征、少征税款罪是税务机关工作人员，知道行为人的逃税行为，但出于私利**佯装不知**，对行为人的逃税行为采取**放任态度**，因此不征、少征税款。

### 二、抗税罪（★）

#### 1. 抗税罪的构成

(1) 客体：复杂客体，不仅侵犯了国家税收征管秩序，妨害了税务机关依法征税活动，而且侵犯了依法执行

征税工作的税务人员的人身权利。

(2) 客观方面表现为以暴力、威胁方法拒不缴纳税款的行为。

- ①造成税务工作人员轻微伤以上的；
- ②以给税务工作人员及其亲友的生命、健康、财产等造成损害为威胁，抗拒缴纳税款的；
- ③聚众抗拒缴纳税款的；
- ④以其他暴力、威胁方法拒不缴纳税款的。

**【注意 1】** 行为人没有采取暴力、威胁方法抗拒缴纳税款，而是寻找借口，软磨硬泡，拖欠税款的，不能以抗税罪论处。

**【注意 2】** 构成抗税罪的关键，在于对税务人员实施了暴力、威胁的抗拒手段，而没有数额和比例的规定。

(3) 主体：纳税人或者扣缴义务人。

- ①本罪只能由自然人实施，单位不能成为本罪的主体；
- ②纳税人或者扣缴义务人以外的其他人不能独立成为本罪的主体，但可以成为本罪的共犯；
- ③单独实施以暴力威胁方法阻碍税务人员依法执行公务的行为，应当按妨碍公务罪定罪处罚。

(4) 主观方面：直接故意。

### 三、逃避追缴欠税罪(★★)

(一) 逃避追缴欠税罪的构成

- 1. 客体：国家税收征管制度和国家财产所有权。
- 2. 客观方面：表现为纳税人在欠缴应纳税款情况下，采取转移或者隐匿财产手段，致使税务机关无法追缴欠缴的税款，数额在 1 万元以上的行为。  
欠缴税款是本罪成立的前提。构成本罪必须具备以下四个条件：
  - (1) 有欠税事实的存在；
  - (2) 行为人为了不缴纳欠缴的税款，实施了转移或者隐匿财产的行为；
  - (3) 行为人转移或者隐匿财产的行为致使税务机关无法追缴到其欠缴的税款；
  - (4) 税务机关无法追缴的欠缴税款数额必须在“1 万元以上”。
- 3. 主体：欠缴应纳税款的纳税人，扣缴义务人不构成本罪主体。
- 4. 主观方面：故意。

(二) 逃避追缴欠税罪与逃税罪

	逃避追缴欠税罪	逃税罪
主体	纳税人	纳税人、扣缴义务人
主观目的	逃避税务机关追缴其所欠的应纳税款的目的	通过欺骗、隐瞒手段，达到不缴或少缴应纳税额的目的
客观要件	采取转移或者隐匿财产的手段致使税务机关无法追缴其欠缴的应纳税款	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者不列、少列收入，经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假申报手段，不缴或者少缴应纳税款
构成犯罪	数额较大(≥1 万元)	情节严重

(三) 逃避追缴欠税罪与抗税罪

	逃避追缴欠税罪	抗税罪
客体	国家税收征收管理制度、国家财产所有权	国家税收征收管理制度、依法执行征税职务活动的税务人员的人身权利
客观要件	采取转移或者隐匿财产的手段致使税务机关无法追缴其所欠的应纳税款	以暴力、威胁方法拒不缴纳税款
构成犯罪	数额较大(≥1 万元)	以暴力、威胁方法拒不缴纳税款

**【例题-单选题】**根据《刑法》规定，犯罪主体仅限于纳税人的犯罪是（ ）。

- A. 逃税罪
- B. 逃避追缴欠税罪
- C. 骗取出口退税罪
- D. 抗税罪

**答案：B**

**解析：**（1）逃税罪的犯罪主体：纳税人和扣缴义务人；（2）骗取出口退税罪的犯罪主体：一般主体（纳税人、非纳税人均可）；（3）抗税罪的犯罪主体：纳税人和扣缴义务人。

#### 四、骗取出口退税罪（★★）

##### 1. 骗取出口退税罪的构成

（1）客体（复杂客体）：国家出口退税管理制度和公共财产所有权。

（2）客观方面表现：利用国家出口退税制度，以**假报出口**或者**其他欺骗手段**，骗取国家出口退税款，数额在**10万元以上**的行为。

（3）主体：一般主体。既可以是纳税人，也可以是非纳税人；既可以是个人，也可以是单位，且单位不限于是否具有进出口经营权。

（4）主观方面：故意。

##### **【注意1】**假报出口

- （1）伪造或者签订虚假的买卖合同；
- （2）以伪造、变造或者其他欺骗手段取得出口货物报关单、出口收汇核销单、出口货物专用缴款书等有关出口退税单据、凭证；
- （3）虚开、伪造、非法购买增值税专用发票或者其他可以用于出口退税的发票；
- （4）其他虚构已税货物出口事实的行为。

##### **【注意2】**假报出口或者其他欺骗手段

- （1）使用虚开、非法购买或者以其他非法手段取得的增值税专用发票或者其他可以用于出口退税的发票申报出口退税的；
- （2）将未负税或者免税的出口业务申报为已税的出口业务的；
- （3）冒用他人出口业务申报出口退税的；
- （4）虽有出口，但虚构应退税出口业务的品名、数量单价等要素，以虚增出口退税额申报出口退税的
- （5）伪造、签订虚假的销售合同，或者以伪造、变造等非法手段取得出口报关单、运输单据等出口业务相关单据、凭证，虚构出口事实申报出口退税的；
- （6）在货物出口后，又转入境内或者将境外同种货物转入境内循环进出口并申报出口退税的；
- （7）虚报出口产品的功能、用途等，将不享受退税政策的产品申报为退税产品的；
- （8）以其他欺骗手段骗取出口退税款的。

##### 2. 需要注意的问题：

（1）纳税人缴纳税款后，采取上述欺骗方法，骗取所缴税款的，按逃税罪处罚；骗取税款超过所缴纳的税款部分，对超过的部分以骗取出口退税罪论处。

（2）实施骗取国家出口退税行为，没有实际取得出口退税款的，可以比照既遂犯从轻或者减轻处罚。

（3）从事货物运输代理、报关、会计、税务、外贸综合服务中介组织及其人员违反国家有关进出口经营规定，为他人提供虚假证明文件，致使他人骗取国家出口退税款，情节严重的，依照规定追究刑事责任。

**【例题-单选题】**纳税人缴纳税款后，实施假报出口手段骗取出口退税。骗取税款数额超过其缴纳的税款部分，涉嫌构成（ ）。

- A. 骗取出口退税罪
- B. 虚开用于骗取出口退税、抵扣税款发票罪
- C. 抗税罪
- D. 逃税罪

**答案：A**

**解析：**纳税人缴纳税款后，以假报出口或者其他欺骗手段，骗取所缴纳的税款的，依照逃税罪定罪处罚；骗取税款超过所缴纳的税款部分，依照骗取出口退税罪的规定处罚。