

对刑法第 204 条第二款立法合理性的理解

马昕

(北京工业大学)

摘要:《刑法》第 204 条第二款规定,纳税人缴纳税款后,采取前款规定的欺骗方法,骗取所缴纳的税款的,依照本法第 201 条的规定定罪处罚;骗取税款超过所缴纳的税款部分,依照前款的规定处罚。

关键词:出口退税;逃税;诈骗;定罪处罚;国家财税款项;罪刑均衡;骗取出口退税罪

出口退税制度是中国商品税制度的重要组成部分,出口退税是国家为鼓励商品出口、增加外汇收入,用税收做为经济杠杆鼓励国内商品出口的一种税收优惠政策。1980 年财政部出台《关于进出口商品征免工商税的规定》,开创了新中国出口减免税的先河。1985 年国务院对外贸政策、外贸税收进行重大改革对所有经营外贸业务的企事业单位的出口产品全面实行退税政策,确立“征多少,退多少”的原则。伴随着出口退税优惠政策的实施,骗取出口退税款项的案件在全国各地大量出现,造成国家财税款项的严重流失。1979 年刑法规定对骗取出口退税行为以诈骗罪定罪处罚,全国人大常委会于 1992 年 9 月 4 日通过的《关于惩治偷税、抗税犯罪的补充规定》,将符合出口退税资格的企业以假报出口等手段骗取出口退税的情形,规定为“骗取出口退税罪”。1997 年《刑法》第 204 条规定:“以假报出口或其他欺骗手段,骗取国家出口退税款,数额较大……。纳税人缴纳税款后,采取前款规定的欺骗方法,骗取所缴纳的税款的,依照本法第 201 条的规定定罪处罚;骗取税款超过所缴纳的税款部分,依照前款的规定处罚。”《刑法》第 204 条的规定,骗取出口退税的行为分为两种:第一情况是第 204 条第一款规定的:从未发生出口贸易,通过虚构出口的事实骗取出口退税的行为,如伪造虚假的进出口买卖合同,虚开、伪造或非法购买增值税专用发票、伪造或以非法手段取得出口货物报关单等,欺骗税务机关,骗取国家出口退税,依《刑法》第 204 条第一款,以骗取出口退税罪定罪,以所骗取的退税款量刑处罚,在理论界与司法界中并无分歧;第二种情况是第 204 条第二款规定的:出口货物的贸易行为真实存在,但行为人采用假报或虚增出口货物数量、价格、金额等手段,骗取出口退税的行为,纳税额以内的骗退税行为定逃税罪,超过纳税额的骗退税行为定骗取出口退税罪,实行刑法典唯一一个对想象竞合进行数罪并罚的特殊规定。对于刑法第 204 条第二款立法规定,理论界和司法界存在颇多分歧意见,本文对刑法第 204 条第二款立法规定试加评析。

一、《刑法》第 204 条第二款的立法解析

《刑法》第 204 条第二款规定,纳税人缴纳税款后,采取前款规定的欺骗方法,骗取所缴纳的税款的,依照本法第 201 条的规定定罪处罚;骗取税款超过所缴纳的税款部分,依照前款的规定处罚。

据此,纳税人缴纳税款后又实施骗取出口退税的犯罪行为,以所骗取的出口退税款的犯罪数额是否超过所缴纳的税额为依据和标准,分为两个罪名作出不同处罚:1、骗取出口退税数额未超过所缴纳税款的部分,构成逃税罪;2、超过所缴纳税款的部分,构成骗取出口退税罪。

《刑法》第 204 条第二款的立法初衷是考虑到,该类案件的骗税人往往超过其所缴纳的税额骗取退税,为了做到罪刑相适应、均衡刑罚,区别二种情况进行定罪量刑。全国人大法工委也曾做出过立法说明,立法机关充分听取理论界和司法机关、税务部门的意见后,考量《关于惩治偷税、抗税犯罪的补充规定》的立法经验,改变原来以诈骗罪论处带来的种种不科学不合理的弊端,修订《刑法》第 204 条第二款,即骗回己方所缴纳的税款,等于实际上未缴纳税款,变相偷逃企事业单位的纳税义务,本质上讲与一般意义的偷税性质是一致的,如果骗取的税款超过所缴纳的税款,其所骗取的超过所缴纳的税款部分,实际上是国家财政收入中的资产,性质上属诈骗行为。

对于《刑法》第 204 条第二款的立法规定,无论是学术界还是司法界观点不一、褒贬不一。首先,是持赞同意见的,认为该立法规定具有一定的立法合理性,能够保障罪刑的均衡,特别是符合中国经济发展现状和司法实践操作,更有力的打击骗取出口退税行为;其次,是持反对意见的。反对意见中又分为两种观点,第一种观点认为缴纳税款后又骗取出口退税的行为,同时触犯两个罪名,想象竞合,应择一重罪论处,不应实行数罪并罚,若数罪并罚,则意味着对一个行为进行重复评价、对一个行为进行重复处罚,与法理相左。第二种观点认为该立法规定混淆了骗取出口退税罪和逃税罪的界限,两种犯罪构成迥然各异,逃税罪侵犯的客体是国家的税收征管制度,骗取出口退税罪侵犯的客体是国家出口退税管理制度,所以不论行为人缴纳税款后骗取的税款是否超过已缴纳的税款,都应当定性为骗取出口退税罪。

二、立法演变和犯罪构成对《刑法》第 204 条第二款进行剖析

上述笔者所列分歧意见的焦点在于,对行为人骗取出口退税数额未超过所缴纳税款数额部分的行为以逃税罪定罪处罚是否合理。《刑法》第 204 条第二款的立法依据是:“骗取自己所缴纳的税款,

实际上等于没有缴纳,性质与偷税差不多。”^①骗取出口退税未超过所缴纳税款的行为与逃税行为在外部表现及危害结果上貌似一致。但是由于交纳税款与骗回税款在行为节点和行为时空上已发生变化,行为性质也必然发生变化。

1、依犯罪构成理论进行分析

法律界普遍认为犯罪构成体系是罪与非罪、此罪与彼罪的标准,以下笔者依犯罪构成理论对第204条第二款的规定进行分析。首先,从(客观)违法阶层分析,骗取出口退税罪与逃税罪都是侵害法益的犯罪,侵犯了国家财产权和税收制度,造成国家财政款项的流失。但从侵害的具体法益上分析,二者又各有不同,逃税罪的犯罪客体是税收征管制度,犯罪对象针对的是国家征收的法定税种;而骗取出口退税罪则是侵犯国家出口退税管理制度,犯罪对象是已交纳到国库中的财政收入。从犯罪主体上分析,逃税罪的犯罪主体是特殊主体,即纳税人和扣缴义务人;骗取出口退税罪的犯罪主体是一般主体,单位亦可构成。从犯罪客观方面上分析,逃税罪的犯罪主体负有依法纳税的义务,应当为而不为,骗取出口退税罪的犯罪主体采用欺骗手段骗取退税,属于不应为而为之。其次,从(主观)责任阶层分析,在犯罪主观方面上两罪都是故意犯罪,但在故意犯罪的预期目的上有所不同,逃税罪的故意犯罪的预期目的是通过“消极”、“被动”的不履行纳税义务,从而自己“钱包”里的财产不减少,骗取出口退税罪的故意犯罪的预期目的则是“积极”、“主动”的去骗取国家“钱袋”里的钱,使自己的财产不减少甚至增加。

2、依立法沿革与演变进行分析

1992年9月4日全国人大常委会通过《关于惩治偷税、抗税犯罪的补充规定》骗取出口退税的犯罪进行最早立法规定“企业事业单位采取对所生产或者经营的商品假报出口等欺骗手段,骗取国家出口退税款,数额在一万元以上的,处骗取税款五倍以下的罚金,并对负有直接责任的主管人员和其他直接责任人员,……。前款规定以外的单位或者个人骗取国家出口退税款的,按照诈骗罪追究刑事责任,并处骗取税款五倍以下的罚金;单位犯前款罪的,除处以罚金外,对负有直接责任的主管人员和其他直接责任人员,按照诈骗罪追究刑事责任。”上述《补充规定》对骗取出口退税罪的认定,是根据主体是否具有出口退税资格,区别骗取出口退税罪与诈骗罪。此后,立法机关修订草案意见稿中规定:以骗取出口退税的定罪量刑不再以主体的性质来决定,而是以行为是否缴纳税款为标准。具体规定为:“纳税人缴纳税款后,采取对所生产或者经营的商品假报出口等欺骗手段,骗取国家出口退税款,数额在一万元以上的,处骗取税款一倍以上五倍以下罚金……;未缴纳税款者,骗取国家出口退税的,依照本法第二百三十九条的规定处罚,并处骗取税款一倍以上五倍以下罚金。”征求过程中有关部门提出两罪量刑结果相差悬殊,建议对骗取出口退税罪规定统一的罪名,依据骗税数额,设定不同的量刑档次。立法机关经过研究和论证,又对本罪法条中

被援引的犯罪作了调整:“以假报出口或者其他欺骗手段,骗取国家出口退税的,依照本法第二百六十四条的规定处罚,并处骗取税款一倍以上五倍以下罚金。纳税人缴纳税款后,采取前款规定的欺骗方法,骗取所缴纳的税款的,依照本法第二百零一条的规定定罪处罚;骗取税款超过所缴纳的税款部分,依照前款的规定处罚。”后又对204款第1款规定之罪修订由援引法定刑的模式变为独立的法定刑,直至1997年刑法保留草案最终意见。

从立法沿革和演变可看出,一是骗取出口退税罪的犯罪性质与一般意义上诈骗是有区别的,危害结果也严重的多,从诈骗罪中分离出来而单独设置是符合立法规律和立法要求的。二是骗《刑法》第204条第二款规定以所骗取的出口退税款的犯罪数额是否超过所缴纳的税额为依据和标准,对骗取出口退税数额未超过所缴纳税款的部分,定逃税罪,超过所缴纳税款的部分,构成骗取出口退税罪的立法规定并无不当之处。

三、《刑法》第204条第二款合理性

1、法条表述符合法理要求

纳税人纳税后,所纳税款收入国库,从性质上讲,税款已成为国家财产的一部分,纳税人失去这些税款的财产权,如果纳税人缴纳税款后,以假报出口或者其他欺骗手段,骗取国家出口退税,所骗取的款项不是其所缴纳的纳税款,而是国家拥有合法所有权的国家财产,侵犯了国家财产的所有权,所以《刑法》第204条第二款所述:“纳税人缴纳税款后……骗取所缴纳的税款”的法条表述符合法理逻辑。

2、符合刑法罪数理论

依据第204条第二款所涉及的规定,即交纳税款以内的骗取行为被规定为逃税行为,侵犯国家税收征管制度,造成税款流失,而超过交纳税款部分的骗取行为被规定为骗取出口退税行为,侵犯国家出口退税管理制度,造成国家财产损失,实行数罪并罚,并不是对一个犯罪行为进行重复评价,符合刑法罪数理论,同时逃税罪与骗取出口退税罪相比法定刑轻得多,两罪竞合实行数罪并罚,也遵循了罪刑均衡的刑法原则。

参考文献:

- [1]张明楷:《刑法学》法律出版社2021年8月第6版
- [2]李淳、王尚新:《中国修订的背景与适用》法律出版社1998年版
- [3]王佩芬:《骗取出口退税犯罪立法问题评析》海关与经贸研究2015年04期
- [4]陈建清:《论骗取出口退税行为的刑法适用及处罚》暨南学报(哲学社会科学版)2016年第11期

注释:

- ①李淳、王尚新:《中国修订的背景与适用》法律出版社1998年版,第257页