

【法学研究】

# 涉税犯罪合规不起诉的理论研究与 实务操作探析

□张惠芳<sup>1</sup>, 张墉枫<sup>2</sup>

(1. 山西警察学院, 山西 太原 030401; 2. 山西省人民检察院, 山西 太原 030021)

**摘要:** 涉税犯罪一直是企业经营过程中的高发犯罪, 对涉税犯罪合规不起诉是预防企业税收犯罪、加强企业自我监管的积极举措。文章分析了近年来检察院办理的涉税犯罪案件合规不起诉的基本情况, 以及合规不起诉试点适用中存在的问题, 借鉴国外涉税犯罪合规不起诉的三种模式, 结合我国国情, 提出在我国应当建立“附条件合规不起诉模式”, 并从理论上提出了立法条文的设计, 从司法实务路径上对涉税犯罪合规不起诉的适用条件和程序启动等提出完善措施和建议。

**关键词:** 涉税犯罪; 企业合规; 附条件不起诉

**中图分类号:** D925.2

**文献标识码:** A

**文章编号:** 2096-4773(2023)05-0042-08

涉税犯罪一直是企业经营过程中的高发犯罪, 为营造法治化营商环境, 促就业保民生, 我国积极稳妥推进涉案企业合规改革。2015年我国出现“合规不起诉第一案”, 同时也是涉税犯罪合规不起诉第一案——浙江省岱山县检察院办理的某公司伪造增值税专用发票、虚构抵押物案。该案中, 涉案公司出具《自查及整改承诺书》并完成合规整改, 检察院最终决定对该公司不起诉。随着最高人民检察院先后发布两批次合规改革试点, 标志着“合规不起诉”进入体系化、制度化发展阶段。为更大力度保护企业合法权益, 落实严管厚爱的精神, 本文将对涉税犯罪合规不起诉理论与实务操作进行探析, 以为涉税犯罪合规不起诉的立法提供完善建议。

## 一、近年来检察院办理涉税犯罪案件合规不起诉基本情况分析

### (一) 涉税犯罪合规不起诉案件的主要特点

课题组通过检索2017年至2022年各地人民检察院公布的涉税犯罪合规不起诉案件, 共检索到与涉税犯罪合规不起诉有关的45起案件。本课题将

以检索到的45起案件为样本, 主要从涉案企业的经营类型、涉税相关罪名、涉案具体税额、涉案企业地域分布及涉案企业具有的从宽情节等方面进行对比和分析, 归纳出如下特点:

1. 从罪名分类来看, 虚开增值税专用发票罪在涉税犯罪不起诉案件中占比最大, 占91.1%

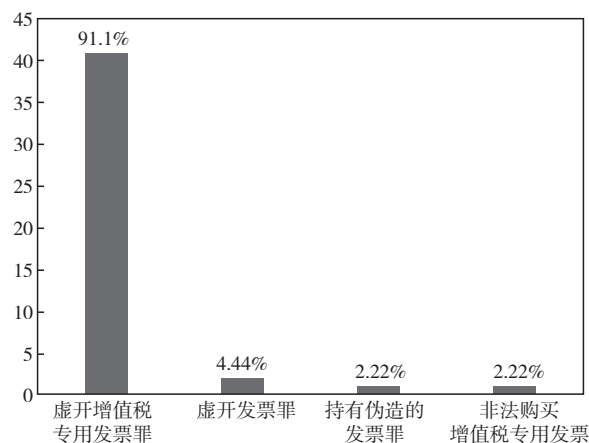


图1 涉税不起诉案件罪名统计

2017年至2022年, 全国涉税犯罪不起诉案件45起, 其中虚开增值税专用发票罪41起, 占91.1%,

收稿日期: 2023-05-23

基金项目: 2022年山西省人民检察院检察理论研究课题“涉税犯罪合规不起诉的理论研究与实务操作探析”(SX2022B03)

作者简介: 张惠芳(1973-), 女, 山西运城人, 山西警察学院法学系副教授, 主要研究方向为刑法学; 张墉枫(1978-), 男, 山西忻州人, 山西省人民检察院第四检察部副主任, 主要研究方向为刑事法律。

因增值税专用发票可以进行成本抵扣,减少企业营业收入,从而降低对税务部门缴纳的税款,故实务中,企业涉税犯罪主要为虚开增值税专用发票罪,且税务机关也严厉打击虚开增值税专用发票行为,刑法对其量刑亦重于其他涉税犯罪;虚开发票罪2起,占4.44%,虚开发票主要涉及虚开普通发票,因无法进行进项税额抵扣,对国家税款没有造成损失,所以实务中虚开发票的犯罪行为也相对较少;持有伪造的发票罪1起,占比2.22%;非法购买增值税专用发票罪1起,占比2.22%。(见图1)

2. 从涉案税额来看,税款金额集中在30万以上40万以下区间

45起案件中,山西省人民检察院未公布具体涉案税额1起,通过对其余44起案件进行统计分析,税款金额10万以下共6起,占比13.6%;10万以上20万以下6起,占比13.6%;20万以上30万以下3起,占比6.8%;30万以上40万以下15起,占比最多,高达34.1%;40万以上50万以下5起,占比11.4%;70万以上80万以下2起,占比4.5%;100万以上200万以下4起,占比9.1%;200万以上3起,占6.8%。对于税款金额巨大的,不符合合规不起诉的,检察机关将依法提起公诉。(见图2)

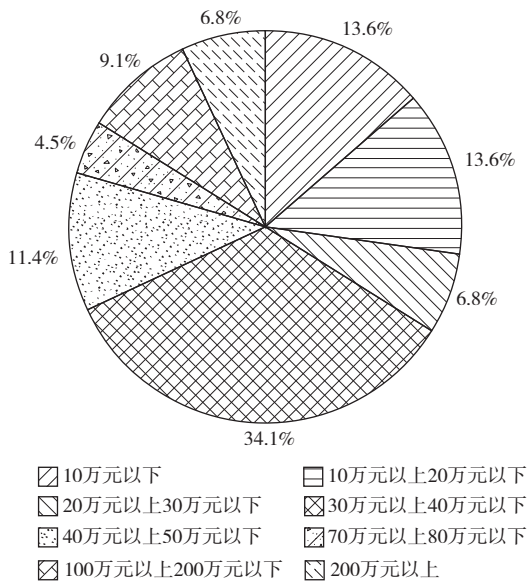


图2 涉案税额占比

3. 从地域分布来看,涉税犯罪合规不起诉案件主要集中在江苏省和浙江省

2020年3月起,最高人民检察院先后在6家基层检察院开展企业合规改革第一期试点工作,二期改革试点范围扩大至浙江、辽宁等省份,2022年4月已在全国范围内适用合规不起诉。从公布的45起涉税犯罪合规不起诉案件来看,35起来自最高人

民检察院第一批和第二批试点地区,其中江苏省涉税合规不起诉案件22起,主要集中在张家港市及建湖县;浙江省为6起;辽宁省为2起;湖北省为3起;山东省为1起;上海市为1起。10件来自非试点地区,其中安徽省为3起;河北省为1起;吉林省为1起;青海省为2起;贵州省为1起;山西省为2起。(见图3)

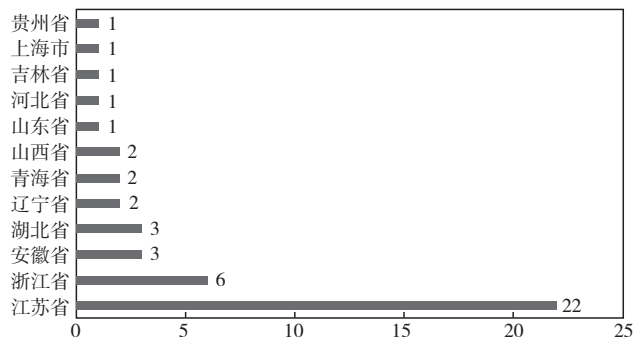


图3 涉税合规不起诉案件地域分布

4. 从涉案企业类型来看,涉税犯罪合规不起诉案件主要集中在交通运输业和制造业

45起涉税犯罪合规不起诉案例中,未公布涉案企业类型1起,通过对其余44起案件进行统计分析,发生在交通运输业的案件为11起、制造业为13起,其他分布在批发和零售业、采矿业、建筑业的为20起。这一现象反映出涉税合规不起诉适用不仅仅局限在某个具体行业,由于涉税犯罪企业牵涉面广、专业性强,当发生涉税犯罪后,往往牵连出上游、下游企业涉税犯罪,故涉税犯罪企业往往涉及多行业、多部门,其中近年涉税风险较高发的运输行业、制造业通过刑事合规不起诉化解风险的案件最为集中(见图4)。因该行业存在个人运输及制造情形,无法开具增值税专用发票,下游企业往往向其他企业购买发票,用于抵扣成本,此时可能涉嫌构成涉税犯罪。

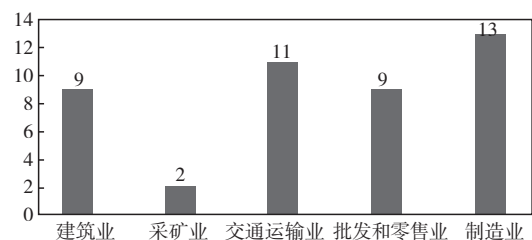


图4 涉税企业类型

5. 从量刑情节分析,45起案件均为认罪认罚案件

45起案件全部都是认罪认罚案件,体现了认罪认罚制度在促进企业合规经营、推动社会经济治理方面发挥着重要作用。在实务中,将企业认罪认罚

也作为适用合规不起诉的前提条件。案例除涉及认罪认罚外,其他量刑情节还包括:自首、补缴税款、从犯和立功等。其中,具有自首情节案件为16起;积极补缴国家税款损失为25起;具有从犯情节和立功情节各1起。(见表1)

表1 涉税合规不起诉案件量刑情节统计

量刑情节	认罪认罚	自首	补缴税款	从犯	立功
数量	45	16	28	1	1

综上,通过分析45起涉税犯罪合规不起诉案件特点,可以看出涉税犯罪合规不起诉案件中涉案罪名占比最大的是虚开增值税专用发票罪,涉案税额主要集中在30万至40万之间,涉案企业主要集中在交通运输业及制造业,主要分布在改革试点的江苏省和浙江省。此外,合规不起诉制度要求涉案企业必须具有认罪认罚、补缴税款、自首、立功等诸多从轻、减轻的犯罪情节。

(二) 涉税犯罪合规不起诉适用条件及存在的问题

#### 1. 涉税犯罪合规不起诉的适用条件

以上述45起合规不起诉涉税犯罪案件为基础,课题组结合各地人民检察院对合规不起诉条件的适用,总结出涉税犯罪案件启动合规不起诉的条件如下:

第一,犯罪情节较轻,可能判处有期徒刑应为3年以下,但可能判处3年以上10年以下有期徒刑的企业在满足一定条件下亦可适用;

第二,犯罪事实清楚,证据确实充分,且自愿认罪认罚;

第三,涉税企业积极采取退赃、补缴税款等措施;

第四,企业能够维持正常经营活动,具有合规的意愿和条件。

#### 2. 试点实践中暴露出的问题

试点实践为我国涉税犯罪合规不起诉制度的建立提供了可借鉴的经验,试点工作取得重大成果。但仍暴露出一些问题,主要集中在以下几个方面:

##### (1) 适用模式不统一

在实务操作中涉税犯罪合规不起诉主要存在两种模式:一是“不起诉+检察建议”模式,审查起诉机关在作出不起诉决定后,再作出检察建议;二是“检察建议+不起诉”模式,审查起诉机关在作出检察建议后,再综合考虑整体情况作出不起诉决定,具体模式分析如下:

第一种模式中,审查起诉机关在对涉案企业考察听证后,先作出不起诉决定,再向企业发出合规整

改的检察建议。该模式中,检察机关有权根据案件情况,直接作出不起诉决定,具有极强的效率性,这对涉案企业及其他利益相关人来说,可以最小化规避因违法行为而带来的不利影响,充分保护各方利益。但是,在涉案企业未作出合规计划或承诺的前提下,检察机关即作出不起诉决定,这在实务操作中往往导致企业合规建设流于形式,达不到合规整改的目的。即使企业未履行相关义务,未根据检察建议制定合规计划、实施合规整改,此时不起诉决定已经作出并生效,审查起诉机关也不会再作出撤销不起诉决定,而检察机关也不能再以同一事由再次提起公诉。

第二种模式中,该模式与我国未成年人附条件不起诉制度模式相似性极高,该模式流程设计为检察机关先督促、指导企业整改,考察合格后再作出不起诉决定。由于该模式可操作性较强,检察机关在办理合规案件中的裁量权及监督权可以得到充分保障,检察机关可视涉案企业的整改情况再决定是否作出不起诉决定,相较于第一种“不起诉+检察建议”模式的优势明显,在实务中大多数案件都采用此种模式。但是,该模式在实务过程中缺乏现行刑事法律依据,检察机关在作出不起诉决定时缺少统一的标准和依据,该模式的兼容性存在适用缺陷。

通过分析上述两种模式,可见当前涉税案件合规不起诉制度尚缺乏统一的刑事法律依据。我国要规范企业合规不起诉制度,就必须以立法形式确立统一适用模式,必须综合“不起诉+检察建议”模式与“检察建议+不起诉”模式的优势,以求充分发挥合规不起诉制度的实质效能。

##### (2) 适用主体不明确

一般来说,涉税犯罪合规不起诉主体包括实施单位犯罪的企业,以及以企业名义或者为企业利益实施犯罪的个人。但是除企业犯罪及与企业犯罪相关的个人犯罪外,自然人犯罪是否能够开展企业合规,目前我国没有统一论。在实务操作中,亦存在个人犯罪适用企业合规不起诉的情形。个人犯罪不涉及企业的刑事责任,也不存在功能代偿的基础,是否可以在个人犯罪案件中开展合规考察,需要在后续的实践中进行论证,并在立法中确认适用刑事合规的主体。

##### (3) 适用标准不一致

涉税犯罪合规不起诉案件适用条件一般为3年以下有期徒刑案件,但在2019年8月16日,最高人

民检察院发布涉民营企业司法保护的典型案例“吴某、黄某、廖某虚开增值税专用发票案”中,涉案企业累计接收17家公司虚开的增值税专用发票271张,涉案金额1977万余元,涉案税额336万余元,价税合计2314万余元。<sup>[1]</sup>根据《最高人民法院关于虚开增值税专用发票定罪量刑标准有关问题的通知》,虚开的税款金额在250万元以上的,认定为刑法第205条规定的“数额巨大”,可以处3年以上有期徒刑,本案显然不属于轻微刑事案件。但是,考虑到当事人具有自首、坦白、案发后积极补缴税款、认罪认罚等情节,检察机关在提起公诉后作出了从宽处理的量刑建议。由此可见,当前存在涉税犯罪合规不起诉适用标准不一致的问题,需要在立法中统一并确立一致的合规不起诉适用标准。

#### (4) 第三方监管作用发挥不力

最高人民法院院长张军曾指出:“企业的合规承诺想要落实落地,就必须建设好、使用好第三方监管机制。”<sup>[2]</sup>涉案企业通常专业性强、牵涉面广,建立第三方监管机制后,可以委派第三方监督评估组织对涉税企业进行监督整改,使企业合规制度落实到位,发挥合规作用,让企业能够合法、合规正常经营。但由律师、会计师等市场经营主体人员组成的第三方监管机构,在企业合规考察期内与涉罪企业联系较为紧密,如管理、协调不力,则会导致监管机构获取的企业合规信息不真实、不全面,无法做出真实判断。故针对第三方监管机构应制定具体的规章制度,有效组织、管理和协调人员,从而有效发挥第三方监管作用。

## 二、国外涉税犯罪合规不起诉制度的考察及比较

### (一) 美国“二元制”模式:不起诉协议与暂缓起诉协议并行

#### 1. 美国的合规不起诉包括:不起诉协议(NPA)和暂缓起诉协议(DPA)

美国的合规不起诉制度借鉴未成年人审前转处协议而设立。企业涉嫌犯罪时,为避免企业被起诉对第三方主体和社会利益产生不利后果,检察官不再作出不起起诉决定或者辩诉交易,取而代之的是与涉案企业签订不起诉协议或者暂缓起诉协议。美国合规不起诉制度的确立,目的也不仅是惩罚单位犯罪,更加注重于犯罪预防和社会治理。<sup>[3]</sup>

美国合规不起诉涉及两种方式:第一种为不起诉协议;第二种为暂缓起诉协议。二者区别在于:如果企业与审查起诉机关达成不起诉协议,则检察机

关不再向法院提交起诉书,法院也无法对该企业进行审判;如果企业与审查起诉机关达成暂缓起诉协议,则检察机关向法院提交起诉书后,视企业履行协议情况另行决定是否正式起诉。企业可以选择与审查起诉机关达成协议的方式,但通过比较分析,不起诉协议更能发挥检察官的自由裁量权,规避司法审查,在实践中适用更多。但不论选择不起诉协议还是暂缓起诉协议,以及签署协议的内容,均由检察机关负责,法院不得干涉。

#### 2. 关于美国企业涉税犯罪不起诉的路径分析

美国财政部与联邦税务局联合出台主动披露政策,在启动调查程序前,如纳税人主动向税务机关坦白犯罪事实,可不予追究其刑事责任。<sup>[4]</sup>在实践中,综合考虑案件事实及其他因素,对符合相关条件的涉税企业,可以不向司法机关移送相关材料:首先,主动向税务局供述企业未申报税收的事实;其次,提供证据证明企业收入均为合法收入;再次,主动供述时间点须在税务部门启动刑事调查前;继次,向税务部门提交申报书,内容须真实且有效,承诺企业诚信经营;最后,根据企业经营状况及收入情况,积极主动补缴税款。

可以看出美国主动披露政策适用范围更广,更注重纳税人承认并纠错的主动性以及积极悔过的良好态度,制度适用灵活性更高,但对行为人的主观要求也更为严苛。

#### (二) 英国“一元制”模式:暂缓起诉协议

2013年英国出台的《犯罪与法院法》首次提出对企业适用暂缓起诉制度。为具体落实该项制度,2014年英国重大欺诈办公室(SFO)与皇家检察署(CPS)联合发布《缓起诉协议实践准则》,正式确立了暂缓起诉制度。

相比于美国“二元制”模式,英国“一元制”模式的程序及内容更为严格。企业涉嫌涉税犯罪后,案件并不会在某一个阶段终止,反而会经历侦查、审查起诉、审判三个阶段。<sup>[5]</sup>在进入审判阶段时,公诉机关才会与企业达成暂缓起诉协议,并将确定的协议提交法官审查。在协议的审查过程中,公诉机关与企业共同负责向法官解释说明,并论证合规整改计划的可行性,之后法官将举行听证会,并在听证会后决定是否同意与企业签订暂缓起诉协议,只有在经过法官同意后,公诉机关方可将协议内容对外予以公布。

英国暂缓起诉协议包括以下内容:第一,适用范围。英国暂缓起诉协议的适用范围为经济犯罪,而

不包含其他类型的犯罪。第二,适用标准。签订暂缓起诉协议前提必须符合证据要求和公共利益要求。证据要求方面,与企业犯罪事实有关的证据必须达到确实、充分要求,且确定在后续调查中能够获得证明待证犯罪事实的证据。公共利益要求方面,要求综合考虑企业犯罪行为的严重程度、犯罪行为对被害人的伤害程度、达成协议是否有利于公共利益的实现。第三,协议条款。协议一般包括如下条款:企业的财务状况、合规整改计划、补缴税款承诺及整改后企业经营制度等内容。第四,企业签订协议的程序。如企业符合合规整改要求,公诉机关可以向企业提出合规建议,在企业同意进行合规后,则应当与公诉机关就合规内容进行协商,就协商情况应当进行保密,直至双方最终达成合规暂缓起诉协议。公诉机关向法官提交协议,法官在听证会上对协议内容进行审核,确认企业能够适用合规。第五,企业违反协议的后果。企业在合规整改过程中,若存在违反协议规定的内容、不履行协议约定的情形,公诉机关有权向法官提出终止协议的申请,经法官审核确认后,可以决定继续履行协议还是终止履行协议。

### (三) 法国模式:基于公共利益的司法协议制度

2016年法国颁布《萨宾第二法案》,该法案规定涉案企业可以适用暂缓起诉协议制度,明确规定了协议具体内容,同时为限制检察官自由裁量权,赋予法官协议审查监督权力。<sup>[6]</sup>具体而言,当企业同意进行合规,与公诉机关初步达成协议意向后,企业首先需要缴纳罚款、制定合规计划,承诺在三年内完成合规整改,让企业能够正常经营。只有满足上述条件,企业才有资格与公诉机关签订正式的协议。如果企业履行协议约定的内容,则公诉机关将会告知法院不对该企业进行起诉。

在适用罪名方面,法国企业只有触犯部分经济类犯罪时才能够适用该协议。在协议的内容方面,须包含企业需要缴纳的罚款及缴纳的方式;承诺进行合规整改,确立企业合规管理制度,确保有合规监督管理人员;支付因企业合规整改第三方监管机构所产生的合理费用。在确定企业签订协议程序方面,如企业和公诉机关达成协议,则公诉机关将协议提请法院审议,法院以听证会的方式对协议条款、违约责任、罚金缴纳等内容进行审查,

如审查通过,则协议生效,企业应按照确定的内容进行履行。

综上,通过对美国、英国及法国合规不起诉制度的研究分析,我们可以看出各国在制定合规不起诉制度时,均出于保护企业的考虑,同时为避免企业滥用合规不起诉制度,制定了较为明确的签订合规不起诉、暂缓起诉的协议,以实现企业利益与司法权的均衡。参考他国合规不起诉制度的立法渊源及政策规定,分析他国合规不起诉制度中企业、检察机关、司法机关等各个主体的权利与义务分配,对构建符合我国实际情况的合规不起诉制度具有借鉴意义。

## 三、我国应建立附条件合规不起诉模式

根据我国国情,借鉴域外的立法经验,笔者以为,应在我国建立“附条件合规不起诉模式”,该模式更符合我国对企业轻缓化追责的司法实践和本国条件。

### (一) 企业附条件不起诉立法的制度基础

涉案企业适用附条件不起诉的前提是企业认罪认罚,而《刑事诉讼法》第15条规定的认罪认罚制度<sup>①</sup>为涉案企业合规适用附条件不起诉奠定了制度基础。根据规定,适用认罪认罚主体包括自然人和法人。企业作为独立法人,对其实施的犯罪行为,有能力独立承担责任,故企业通过合规整改、补缴税款或罚款后,经第三方评估合格,可以对企业附条件不起诉。此外,对犯罪嫌疑人认罪认罚的,可以从宽处罚。“从宽”量刑既可以从轻也可以不起诉。<sup>[7]</sup>当前我国对民营企业强调“严管厚爱”,对可以不起诉的案件检察机关依法可以作出不起起诉决定,而不起起诉决定中包括附条件不起诉。<sup>[8]</sup>故,以认罪认罚为基点对合规企业适用附条件不起诉制度,是立法上对建立合规计划的企业在涉罪时给予刑事法上的激励。

### (二) 企业附条件不起诉立法的法条文设计

企业附条件不起诉条文设计应在立法设计上重点规定适用条件和范围、合规考察、决策程序等。<sup>[9]</sup>鉴于我国刑诉法已经规定了不起诉,为了保持立法的一致性,建议通过立法修改我国附条件不起诉的规定。修改建议如下:第一,增加《刑事诉讼法》第15条企业认罪认罚的内容,以区别自

<sup>①</sup> 《刑事诉讼法》第15条规定:“犯罪嫌疑人、被告人自愿如实供述自己的罪行,承认指控的犯罪事实,愿意接受处罚的,可以依法从宽处理。”

然人认罪认罚的标准,使企业自愿认罪、悔罪,进行合规整改。第二,增加《刑事诉讼法》第182条规定不起诉情形<sup>①</sup>,如将企业是否具备合规整改能力、是否积极补缴税款或罚金、以及企业及负责人是否主动认罪认罚等情节作为考量因素。<sup>[10]</sup>第三,增加企业合规考察期<sup>②</sup>的规定。根据案件具体情况,合理设定考察期,由第三方监督机构对企业进行合规监督,监督主要包括:企业是否履行合规计划;企业是否可以正常经营;企业在监督期内是否能够遵守法律,合法经营。<sup>[11]</sup>

#### 四、涉税犯罪合规不起诉案件的实务操作路径

##### (一) 涉税犯罪合规不起诉的启动程序设置

为保障合规不起诉制度的公平适用和合规考察的顺利进行,应当对涉税犯罪企业启动合规不起诉程序设定适用条件。只有符合条件,企业才能进行合规整改。<sup>[12]</sup>根据2021年九部门联合印发的《关于建立涉案企业合规第三方监督评估机制的指导意见(试行)》(下文简称“意见”)第4条规定,涉税犯罪合规程序的启动需要符合以下条件:

##### 1. 涉案企业认罪认罚,承认指控的犯罪事实

我国认罪认罚从宽制度要求犯罪嫌疑人承诺认罪认罚并签署认罪认罚具结书。在认罪认罚具结书中,明确企业构成的罪名及具有的减轻、从轻的量刑情节,企业明确表示认罪认罚,公诉机关基于上述事实及认罪认罚情节,作出从宽处罚的量刑建议,并说明从宽处罚的理由。在合规计划中,涉案企业认罪认罚应该签署合规计划承诺书。在合规计划承诺书中应当包含以下内容:第一,企业及其负责人、法定代表人、管理人员承认企业实施犯罪行为;第二,企业制定可行性合规计划,包括企业基本情况、企业发展核心能力、企业涉案的经过、成因分析、制定合规计划遵循的原则以及企业合规整改方案,具体从构建合规管理体系、建立合规整改机制、合规实施机制等方面进行整改;第三,企业负责人及管理层对合规计划做出绝对承诺;第四,第三方组织及公诉机关对

企业进行现场指导,听取企业合规自查报告,对企业合规计划进行评估;第五,对企业开展最终的评估考核,通过听取汇报、提问企业、检查业务凭证资料等方式,全面评估企业履行合规承诺、落实整改计划的情况,对企业提出量刑意见。

##### 2. 涉案企业具有合规能力

企业合规能力是指企业在制定合规整改计划后,有能力按照已经制定的整改计划履行。<sup>[13]</sup>针对第三方组织和公诉机关提出的建议和意见,涉案企业能够修订《合规计划书》,并确定合规整改具体方案,将每个整改事项落实到位,通过优化人力资源、规范制度机制、建设合规文化,从而规范公司的生产经营、防范公司经营中的合规风险、全面优化生产经营管理的各个环节。

##### 3. 涉案企业做出合规承诺

企业及相关人员自愿认罪认罚,愿意主动进行合规整改,接受监管机关的评估、考察,并就合规事项作出承诺,保证通过合规整改,坚决杜绝再发生同类违法犯罪行为。具体来说,涉案企业作出的合规承诺应当包含:设立企业内部治理机制,重大事项决定经过科学论证;财务管理正规化,符合现代企业会计管理制度,依法缴纳税款;合同签订更加规范,杜绝签订虚假合同;充分认识到合规管理的重要性,将合规贯彻到生产经营的方方面面。

此外,涉案企业合规承诺应当具有可行性和有效性。企业应当本着实事求是、客观务实的原则,按照检察机关和第三方组织要求进行整改,合规整改应与企业发展现阶段规模、能力、效益相适应,确保将每一个整改事项落实到位,避免承诺但无法实际履行的情况,以求合规承诺后可以产生实际效果,防范企业风险,达到合规建设的可行性和有效性的有机统一。

##### (二) 合规考察期的设置

实务中,检察机关对已经有合规计划的涉案企业决定不起诉的,应当设定一定期限的考察期。检察机关是否最终决定不起诉,应当综合判断涉案企

<sup>①</sup> 建议增加条款内容为:第182条之一 企业涉嫌犯罪的,符合起诉条件,但具有下列情形的,人民检察院可以作出附条件不起诉的决定:(一)企业及其负责人具有认罪认罚等其他从轻或减轻的量刑情节;(二)企业具备实施合规整改的能力;(三)企业积极缴纳罚金、弥补损失。

<sup>②</sup> 建议增加条款内容为:第182条之二 人民检察院作出附条件不起诉时,可以设定三个月以上一年以下考察期,考察期内,由人民检察院委托的第三方评估机构对企业进行监督,并制作合规考察书面报告。具体考察内容根据2021年6月3日《关于建立涉案企业合规第三方监督评估机制的指导意见(试行)》实施细则确定。经第三方评估机构认定企业合规整改有效的,考验期满后人民检察院应当作出不起诉的决定。如企业在考验期内具有下列情形之一的,人民检察院可以撤销不起诉决定,向法院依法提起公诉:(一)企业实施新的犯罪或还有其他犯罪需要追诉的;(二)违反第三方监督机构管理规定,情节严重的。

业是否积极履行其承诺的合规方案。如果涉案企业积极履行合规方案,并达到了合规计划的目的,则检察机关可以决定对其附条件不起诉;如果涉案企业没有按照合规计划及承诺进行合规整改,或落实整改不到位的,未达到整改效果,则检察机关仍有权对涉案企业提起公诉,依法追究企业刑事责任。在这个过程中,应当给予涉案企业合理的时间进行合规整改,也即设置合规考察期。

考察期期限的设置。根据《意见》第12条的规定,由第三方组织根据涉案企业合规计划的可行性和案件具体情况,确定合规考察期限。但是未明确规定考察期限的具体时间。故,建议可根据企业性质设定不同的考察期,其中小微企业可设定3个月考察期,中等企业可设定6个月考察期,大规模企业可设定1年的考察期。对涉税企业应根据企业经营状况及合规整改计划分别设定考察期限。如企业在考察期内未完成合规整改,原定的考察期不能满足实际需要,希望延长合规考察期,可以向检察机关或第三方组织提交书面申请,要求延长合规考察期。检察机关在收到申请后,经过审查,如认为客观情况属实,予以延长合规考察期,根据具体情况,延长15天至30天。

(三)制定税收征管专项指引,明确税收征收合规有效性的评估标准

我国税收征收合规有效性评估标准仍然处于探索阶段,尚缺乏统一的立法规定。对涉税企业开展合规有效性评估,牵涉面广、专业性强。如何建立健全涉案企业税收征收合规有效性评估标准,是司法实务和学术界都在研究的问题。笔者认为:首先,税收行政部门应制定税收征管专项指引,让企业能够按照指引规范缴纳税款,减少涉税刑事案件发生。其次,人民检察院应制定涉税犯罪企业合规整改评估标准,作为验收涉税犯罪企业合规合格的评价体系文件。具体内容包括三方面:第一,企业合规管理体系设计的有效性,重点考察企业制度设定、合规管理机构的设置、合规讲座培训等方面内容;第二,企业合规整改能力的评定,包括企业内部管理机构及人员架构、企业的生产能力、社会公益、公共利益、合规记录、司法合作和补救措施、合规管理绩效纳入企业考评体系等;第三,企业履行合规计划的兑现考察,包括审查企业落实整改计划及后续合规发展的能力等。通过上述举措,以推动我国涉税犯罪企业合规制度切实发挥实效,引导企业进行事前合规计划和合规文化的建设。

(四)建立完善涉税犯罪涉案税款全面追缴的

刑行衔接机制

在我国,只有行政执法部门拥有对涉案企业追缴税款、罚款等行政处罚权,主导合规的人民检察院不享有行政处罚权。如要实现对税款的全面追缴,在办理涉税企业犯罪合规案件中,应加强与税务机关的合作,逐步完善刑行衔接机制,才能更好地实现对涉案税款的全面追缴,保证被侵害的法益得到修复。在“附条件不起诉”模式下,建立完善刑行衔接机制,实现对涉税犯罪企业税款的全面追缴,可以设置统一的操作路径。

检察机关在确定合规不起诉的考察对象时,可以听取税务机关的意见,了解涉案企业的纳税情况、补缴税款情况,将是否补缴税款作为开展合规不起诉的前提。由此,检察机关不仅可以给企业有效地施加压力,督促涉案企业全面补缴税款,也可以让检察机关更加了解涉案企业,准确认定涉案企业合规整改结果。例如,在检察院公布的第三批合规典型案例中,检察机关及第三方评估机构除了了解企业经营状况外,还了解企业纳税情况及补缴税款的事实。

但是,如果机械地将涉案企业是否补缴税款作为启动合规不起诉的前提,可能使得部分确有困难、无法一次性补缴税款但合规整改意愿强烈的成长型企业,无法进入合规不起诉程序。针对上述情况,检察机关可以设置一定的缓冲期,先将符合条件的涉案企业导入合规不起诉程序中,随后,检察机关可以商请税务部门一起与涉案企业签署补缴税款的监督协议使税务部门及时监督企业缴纳税款。根据企业在考察期内的最终履行情况,检察机关决定是否对涉案企业提起公诉。由此,检察机关在办理涉税犯罪合规不起诉中,既可以实现对涉案税款的全面追缴,又能形成激励机制,将“严管厚爱”做到实处。

#### 【参考文献】

- [1]最高检发布首批涉民营企业司法保护典型案例[EB/OL].(2019-01-17)[2023-04-01].  
[https://www.spp.gov.cn/xwfbh/wsfbt/201812/t20181219\\_405690.shtml#1](https://www.spp.gov.cn/xwfbh/wsfbt/201812/t20181219_405690.shtml#1).
- [2]张军.创新检察履职,助力构建中国特色的企业合规制度[EB/OL].(2020-12-28)[2023-05-23].  
<http://cpc.people.com.cn/n1/2020/1228/c64094-31981456.html>.
- [3]杜冰兰.刑事合规不起诉制度研究[D].杭州:浙江工商大学,2022.

- [4] 胡婧. 刑事审判程序分流研究[D]. 北京: 中国政法大学, 2018.
- [5] 王春芳. 企业合规不起诉制度的本土化构建研究[D]. 兰州: 甘肃政法大学, 2022.
- [6] 冯登军. 我国企业合规不起诉制度研究[D]. 兰州: 兰州大学, 2022.
- [7] 徐化成. 涉案企业合规不起诉检察建议模式探析[N]. 检察日报, 2021-11-23(007).
- [8] 唐彬彬. 检察机关合规不起诉裁量权限制的三种模式[J]. 法制与社会发展, 2022(1): 40-58.
- [9] 曾磊, 刘雪婵. 企业刑事合规不起诉的立法检视与路径考量[J]. 政法学刊, 2022(2): 51-60.
- [10] 李勇. 企业附条件不起诉的立法建议[J]. 中国刑事法杂志, 2021(2): 78-96.
- [11] 李勇. 检察视角下中国刑事合规之构建[J]. 国家检察官学院学报, 2020(4): 99-114.
- [12] 李玉华, 李华晨. 合规不起诉考察程序的启动条件: 以最高检企业合规典型案例为样本[J]. 北京科技大学学报(社会科学版), 2022(5): 563-570.
- [13] 李本灿. 企业犯罪预防中合规计划制度的借鉴[J]. 中国法学, 2015(5): 177-205.

## Theory and Practice of Compliance Non-Prosecution for Tax-Related Crimes

ZHANG Huifang<sup>1</sup>, ZHANG Yongfeng<sup>2</sup>

(1. Shanxi Police College, Taiyuan Shanxi 030401, China;

2. People's Procuratorate of Shanxi Province, Taiyuan Shanxi 030021, China)

**Abstract:** Tax-related crimes have always been seen most among enterprises. The compliance non-prosecution for tax-related crimes is a positive measure to prevent enterprises to involve in tax crimes and supervise enterprises themselves. This research firstly analyzes the related compliance non-prosecution cases handled by Procuratorates in recent years, knowing their basic situation and problems in piloting applications. Using the three models in foreign countries for reference, and considering China's national conditions, this research also proposes that we should initiate a conditional compliance non-prosecution model, theoretically putting forward design of legislation provisions, judicially providing measures to perfect application conditions and program initiation of compliance non-prosecution for tax-related crimes.

**Key words:** tax-related crime; compliance of case-involved enterprises; conditional non-prosecution

(责任编辑:郝英英)