

# 税务刑事合规计划有效性标准的本土化建构<sup>\*</sup>

庄新宇 高倩萌

(中国政法大学刑事司法学院, 北京 100088)

**摘要:** 税务刑事合规计划有效性标准是评估涉税企业合规整改有效性的基础规范。通过对涉税企业合规既有标准与典型案例的考证分析, 当前税务刑事合规计划有效性标准存在表面式立标与脱标式司法的不当样态。通过对域外国家税务刑事合规计划有效性标准所呈现的专业式立标与协进式司法作比较分析, 我国需激活第三方管委会的立标职能, 出台《中国企业刑事合规标准指南(税务编)》以实现专业式立标, 探索法检典型案例以带动合规司法标准化, 进而达成税务刑事合规计划有效性标准的本土化建构。

**关键词:** 刑事合规计划; 有效性标准; 税务合规

**中图分类号:** F810.422 **文献标识码:** A **文章编号:** 1008-4614(2023)04-0067-08

税收作为我国财政收入的主要来源, 在引导产业发展、调节国民收入等方面发挥着重要作用。随着税务机关对税务执法力度、司法机关对刑事案件审结效率的追求不断提高, 企业因涉嫌逃税或虚开增值税发票而缴纳滞纳金、罚款或罚金, 被依法追究行政、刑事责任, 以致公开发行股票失败、退市的案例屡见不鲜。<sup>①</sup>为贯彻习近平总书记“保企业就是稳就业保民生”的民营企业座谈会精神, 激发市场经济主体活力, 2020年最高人民检察院开展涉案企业合规改革。自此, 涉嫌税收违法犯罪的企业可通过构建有效税务刑事合规计划, 在企业获得不起诉、免刑或缓刑, 减免税务机关罚款、滞纳金或罚金等行政刑事激励政策的同时, 实现企业财税制度修复与商业模式改进, 进而提升

企业经营效益。

2023年中央政法工作会议为涉案企业合规改革指明了方向。会议指出, 要探索建立中国特色现代企业合规司法制度, 规范经济犯罪案件立案审查机制。<sup>[1]</sup>有效推进中国企业刑事合规改革, 则需明确企业刑事合规计划乃企业刑事合规整改得以落实的具体管理举措, 其中的有效性标准在评估涉案企业刑事合规整改有效性中处于基础地位。在企业刑事合规改革中, 要抓住主要矛盾, 明确主攻方向。2022年3月, 最高检检委会专职委员万春指出, 在涉案企业合规改革一年试点中, 虚开发票类案件约占总数的三分之一。<sup>[2]</sup>2022年12月, 北京市海淀区检察院发布数据称, 在本院开展的企业合规案件中, 涉税犯罪高达66.7%。<sup>[3]</sup>基于涉

\* 收稿日期: 2023-06-12

基金项目: 国家社科基金青年项目“司法区块链的制度体系、可能风险及应对策略研究”(项目编号: 20CFX005); 中国政法大学科研创新项目“企业合规调查与治理”(项目编号: 1151-23622136); 中国政法大学硕士研究生创新实践项目“检察工作现代化: 检察官司法下的非法证据排除规则”(项目编号: 2022SSCX20210068)。

作者简介: 庄新宇(1997-), 男, 山东日照人, 中国政法大学刑事司法学院硕士研究生, 中国政法大学合规治理理论研究中心研究人员, 研究方向为诉讼法、企业合规; 高倩萌(1999-), 女, 山东青岛人, 中国政法大学刑事司法学院硕士研究生, 中国政法大学合规治理理论研究中心研究人员, 研究方向为诉讼法、企业合规。

税案件在刑事合规案件中占较高比重的实际现状,推进税务刑事合规计划有效性标准的建构对完善刑事合规制度规范体系具有重要意义。

### 一、问题的提出

税务刑事合规作为刑事合规专项领域之一,具有多重内涵。若从“合乎规范”的理论文义视角而言,税务刑事合规是企业遵循税收刑法、税收征收管理法、税收相关单行法、行政法规、部门规章以及税务合规标准等法律规范,制定的预防、识别及控制税务犯罪风险的治理方案;若从合规司法制度的本土实践出发,税务刑事合规可视为涉税犯罪案件企业在司法机关<sup>②</sup>与第三方机制<sup>③</sup>指导下,进行合规整改的涉案企业合规改革制度。<sup>[4]</sup>税务刑事合规与传统企业合规(即税务行政合规)<sup>④</sup>以及企业自我监管税务合规管理<sup>⑤</sup>一起,三者并属我国企业税务合规制度。

刑事合规作为国家治理企业犯罪的最新创举,在框架建构中引入了传统合规中企业自我监管的合规计划。刑事合规计划标准不等于刑事合规标准,前者是后者的一个子项,侧重于对企业的商业模式与管理制度的整改,后者包括方方面面,如合规案件的企业准入标准、第三方组织人员选任标准等。申言之,刑事合规计划的有效性标准在传统企业合规计划的有效性标准基础上发展而来,既与其存在共性,又对传统企业合规计划进行了突破。传统企业合规计划有效性标准散见于部门规章等法律性文件、技术性标准等管理性文件中,依制定主体是否具备执法效力为分类依据,分属法律性合规标准与管理性合规标准。<sup>[5]</sup>法律性合规标准即国家机关主要采用法律语言,将法律规定的合规义务、责任嵌入管理流程当中而制定的规范性文件。该类标准的制定主体一般是在企业合规管理中有执法权的机关或组织,以该标准作为执法机关指导并评估企业合规管理有效性的直接依据。如税务机关出台的《大企业税务风险管理指引(试行)》、国务

院国资委出台的《中央企业合规管理办法》等部门规章。而管理性标准指行业协会等团体采用管理科学等相关技术性语言,旨在为企业合规建设提供一个从基础概念到指标体系的详尽合规标准。如中国中小企业协会发布的《中小企业合规管理体系有效性评价》等团体性文件等。

我国刑事合规计划标准体系正处于探索建构阶段。在刑事合规计划标准领域,我国目前仅有两份国家层面的试行法律性合规标准及该标准的各地变通版本,且缺少专门管理性合规标准。国家税务总局、最高人民检察院等九部门分别于2021年11月与2022年4月,联合发布《〈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》(下称《实施细则》)与《涉案企业合规建设、评估和审查办法(试行)》(下称《合规办法》)。<sup>[6]</sup>两份法律性合规标准对包括税务刑事合规计划在内的刑事合规计划有效性评估标准作了统摄性的规定。《实施细则》指明有效刑事合规计划需具备可实现性、可操作性以及犯罪风险针对性的三个属性。<sup>⑥</sup>《合规办法》则明确有效刑事合规计划需具备合规管理制度、合规保障机制、合规文化等有效合规体系,以及对合规风险的有效处置的双要素。此后,我国国家层面的刑事合规各专项计划有效性标准文件尚未发布。目前,我国税务刑事合规已经在部分地区试行税务刑事合规计划有效性标准,司法机关也发布了数个税务刑事合规典型案例,却呈现“表面式立标”与“脱标式司法”的不当样态,缺乏体系性统合。所谓“表面式立标”,即仅形式化改造了部分法律性合规指标,缺失量化性指标与程序性指标,标准设计囿于表面。所谓“脱标式司法”是指合规司法的判决书中缺失参照标准及解释,阶段性评估难兼容表面式标准,以致司法裁量脱离标准。本文拟通过对税务刑事合规相关标准与典型案例适用标准的实然分析,结合域外税务刑事合规计划有效性标准的对照,以期对税务刑事合规制度发展

提供经验参照。

## 二、税务刑事合规计划有效性标准的不当样态

在涉案企业合规改革中,检察机关在认罪认罚从宽和相对不起诉的制度基础上,通过推行第三方监督评估机制,对涉案企业合规计划有效性进行评估,变通适用合规不起诉;法院则在既有酌定量刑情节的制度基础上,将合规计划有效性作为免予刑事处罚、适用缓刑或其他量刑的依据。台湾刑诉学者林钰雄有言,法律思维肇始于具体个案的判决,而非抽象思维的演绎。<sup>[7]</sup>除通过对标准文本的分析外,还需对税务合规实例进行考察,方能判明标准运用的实然状态。

### (一) 表面式立标

当前,我国部分地方司法机关与税务机关在《实施细则》与《合规办法》的基础上,结合办理涉税合规案件的本地经验,发布了地方税务法律性合规标准。以地方试点先行的立标实践,为各地办理涉税合规案件提供规范参照。笔者以“税务合规”为关键词进行全网检索,发现五地已出台税务法律性合规标准(见表1)。除北京市海淀区订立标准全网公开及江苏省张家港市订立标准出版公开外,其余标准仅公开部分内容。笔者对上述标准公开内容进行规范考察,发现当前地方税务法律性合规标准在要素针对性及指标设计上存在一定问题,呈表面式立标的不当样态,难以满足不同地域、不同案件、不同诉讼阶段的合规整改需要。

表1 部分地方税务法律性合规标准

税务法律性合规标准	制定主体	实施时间	公开情况
《加强税务行刑衔接工作办法》	上海市松江区检察院、松江区公安分局、松江区税务局、上海市税务局第四稽查局	2023年2月	未全文公开
《危害税收征管犯罪涉案企业合规整改指南》	北京市海淀区人民检察院、海淀区公安局、海淀区工商联	2022年12月	全文公开
《税务行政执法与刑事司法衔接工作办法》《涉增值税案件企业合规指引》	山东省费县检察院、费县公安机关、费县税务局	2022年	未全文公开
《温岭市企业涉嫌危害税收征管罪合规工作指引(试行)》	温岭市人民检察院、市税务局	2022年	未全文公开
《税务专项合规指标体系》	江苏省张家港市人民检察院	2020年	全文公开

1. 要素不清:对专项合规的形式化改造。专项合规计划通常包含“基础性合规要素”与“专门性合规要素”两项要素。<sup>[8]</sup>前者即传统企业合规中所必须具有的基本合规制度,后者即针对具体领域风险,为防止相关违法犯罪而建立的专门合规管理制度。在已全文公开的北京市海淀区《危害税收征管犯罪涉案企业合规整改指南》与江苏省张家港市《税务专项合规指标体系》中,<sup>[9]</sup>尽管两者订立的合规计划有效性标准形式上包括基础合规要素与税务专门性合规要素,但此两类要素并非泾渭分明。《危害税收征管犯罪涉案企业合规整改指南》

的十四项专项要素中,除前四项与税务业务有关外,后十一项税务专项要素只是在基础性合规要素相关的“预警机制”“举报机制”等细分标准基础上,增加“税务”等名词修饰,<sup>⑦</sup>恐难以满足实际整改需要。《税务专项合规指标体系》则在结合刑法涉税犯罪的基础上,参照我国税务局2014年实施的《纳税信用管理办法(试行)》,将纳税信用有关内容引入,并进行了三级指标性的改造,以此作为衡量涉案企业合规的依据。但企业遵守纳税信用并非等同于针对性地消除税务风险,依纳税信用而设置的指标体系难以与刑法所规定的涉税犯罪行为

要件所兼容。

2. 指标缺失: 量化性指标、程序性指标缺失。合规指标作为合规计划各要素完成情况的衡量依据,在各合规标准中普遍存在。但对前述地方性法律性合规标准的指标进行考察,当前《危害税收征管犯罪涉案企业合规整改指南》与《税务专项合规指标体系》中的合规指标均为定性指标,尚未搭配权重数值来对合规计划的有效程度进行量化评估。申言之,当前司法机关在合规案例中更强调通过对合规计划是否有效的定性分析,来作出涉案企业与企业负责人是否应承担刑事责任的二元处理。已公开的税务法律性合规标准只能形式上衡量合规计划是否有效,而无法实质性衡量合规计划有效程度。此外,各法律性合规标准多偏重于指导合规整改时的实体性指标设计,忽视了不同行政刑事程序阶段的程序性指标设置。这导致在对合规计划有效性进行评估后,税务合规整改在税务稽查、刑事诉讼的侦查、审查起诉及审判等不同阶段,缺乏对涉案企业在行政处罚、相对不起诉、量刑上所能获得的不同激励措施的标准依据。

## (二) 脱标式司法

笔者以涉及虚开增值税专用发票或偷逃税款的犯罪行为三个典型案例为参照样本,包括最高人民检察院出台的涉案企业合规不起诉指导性案例中第一批典型案例(二)<sup>⑧</sup>,第二批典型案例(五)<sup>⑨</sup>以及近期报道的法院涉案企业合规整改第一案——芜湖中院虚开增值税专用发票案。<sup>[10]</sup>通过对上述税务合规具体案例的考证,发现当前涉税企业合规案件存在缺失参照标准及解释、阶段式评估难兼容表面式标准的问题,呈现脱标式司法的不当样态。

1. 标准缺失: 案例文书缺失参照标准及解释。自2021年6月到2023年1月,最高人民检察院先后发布了4批20例企业合规典型案例,包括税务合规、环境合规等多种专项合规案例。在最高检出台的环境合规典型案例中,<sup>⑩</sup>明文提到了《ESG国际合规标准》《污水

综合排放标准》等多项合规参照标准。但税务合规典型案例却未明文提及与税务合规相关标准抑或政策性文件。由于缺乏可参考税务合规计划有效性标准,司法机关常常要与税务机关协作评估。税务机关不仅需要企业提供补缴税款等证明企业合规计划进展的相关凭证,还要由税务机关工作人员参与第三方监督评估组织,对企业税务合规整改情况采取实质性调查与评估。尽管由税务专业人员主导参与一定程度上提高了评估效率,但也容易陷入“自查自审”的形式化评估之中。

在缺乏客观参照标准的前提下,案例文书中也鲜有司法机关对作出不起起诉决定及缓刑免刑等不同量刑决定的释法说理性文字。作为典型的行政犯,涉税犯罪的罪质与行政违法行为相近,二者仅存在偷逃税款及虚开发票数额量上的差异。在第一批典型案例(二)与第二批典型案例(五)中,涉罪企业负责人的法定责任刑均应为十年以上徒刑。<sup>⑪</sup>但在执行合规计划后,两起案例的刑事激励幅度却并不一致。在第一批典型案例(二)中,检察机关对负责人与涉案企业均予以起诉,并作出负责人缓刑,涉案企业罚金刑并须继续合规整改的判决。而在第二批典型案例(五)中,却确认合规计划有效,对负责人与涉案企业作出“双不起诉”的决定(见表2)。两起典型案例中检察机关都承认了合规计划的有效性,并给予了一定刑事激励,但合规计划缺乏必要的有效性层级标准,合规激励缺乏与合规计划有效性的对标尺度,甚至在典型案例中也难以统一激励幅度。

2. 标准难兼: 跨阶段式整改难兼容表面式标准。我国在涉税企业合规改革中采取“刑事先理,先刑后行”的处理规则,待司法机关作出不起起诉抑或缓刑免刑等判罚后,再由税务机关、海关等行政机关作出行政处罚。企业税务合规整改往往贯通于包括审查起诉、审判及执行等刑事诉讼阶段与行政执法各个阶段(见表2)。表面式的合规计划有效性标准难以兼容跨阶段式合规整改的现状。一方面,随着合规

计划的不断推进与落实,各个阶段的企业合规计划运行显然呈现不同样态。无量度无程序性指标的合规标准难以对不同阶段的企业合规计划有效性状况作出连续性评价。而司法机关通过探索与行政机关达成“合规互认”,来使刑事诉讼中合规计划有效的评估结果同样适用于行政执法阶段。此举虽然避免了重复评估的程序周转,但其本质是行政机关缺乏对

检法机关评估通过的企业有效性整改程度的感知,进而难以发挥行政机关本身行政处罚决定的裁量功效。申言之,对合规标准与激励政策理解的偏差可能导致部分行政机关将合规政策理解为“以罚代刑”,在原有判罚尺度内加重行政处罚,以致丧失“六保”“六稳”的合规整改初衷。

表2 典型案例标准适用情况

典型案例	合规整改阶段	税务机关评估参与	激励政策
第一批典型案例(二)	审查起诉、审判、刑事执行	提供纳税凭证、参与回访	对企业负责人判缓刑,企业判罚金刑
第二批典型案例(五)	审查起诉、行政执法	参与第三方组织与合规互认	企业负责人与企业不起诉
芜湖中院虚开增值税专用发票案	审判(二审)、判后回访	参与第三方组织	企业负责人与企业免予刑事处罚

### 三、税务刑事合规计划有效性标准的域外对照

税务刑事合规作为舶来品,通过归纳域外标准的立标模式与司法适用,可为我国构建本土式税务刑事合规标准提供参照。笔者选取税务刑事合规典型的先发展国家与后发展国家,即美国、德国与英国、意大利的立标模式与标准指标体系进行共性研究。尽管域外国家企业税务刑事合规制度各异,但域外税务刑事

合规计划有效性标准呈现着专业式立标与协进式司法的共性特征。

#### (一) 专业式立标

在标准出台方面,综观前述国家税务刑事合规法律与标准,均因循着专业式立标模式,即由国家立法机关出台法律确立刑事合规制度,专业性较强的税务机关或专门行业协会出台税务刑事合规计划有效性标准的专业式立标模式(见表3)。刑事合规制度滥觞于美国。在长期合规司法实践中,美国已在税务刑

表3 域外国家税务合规法律与标准

国家	刑事合规制度代表法律	立法部门	税务合规计划有效性标准	立标部门
美国	1991年《美国联邦组织量刑指南》	美国联邦量刑委员会	各类行业性税务合规计划指南	美国国家税务局
德国	1987年《违反秩序法》	德国联邦议会	2011年《IDW PS 980》	德国法定审计师协会
英国	2017年《刑事金融法》	英国议会	2017年《处理逃税:预防逃税失职罪政府指引》	英国国家税务局
意大利	231/2001号法令	意大利议会	5437/2016号法令	意大利国家税务局

事合规领域建构起涵盖各行业的合规计划有效性标准指南体系。德国、英国及意大利的税务刑事合规标准数目则相对有限,但也在各行业税务刑事合规司法中广泛适用。

在标准内容方面,各国标准专业性也较为突出。美国国家税务局出台的各税务合规标准指南以问答式内容为主,注重合规计划在不同情景下的具体操作。德国法定审计师协会出台的IDW PS 980规定,税务刑事合规计划有效性标准要素包括能有效预防、监测及处理合规风险的企业合规规范与制度体系。英国国家税务局出台的《处理逃税:预防逃税失职罪政府指引》以指导案例与具体标准相结合的形式,明确在“商业组织预防逃避英国税收失职罪”与“商业组织预防逃避外国税收失职罪”两项罪名中,企业需通过建立包括合比例程序、高层承诺、风险评估、尽职调查、沟通与培训、监控与审查六要素的“充分程序”合规计划来尽到规避逃税行为的合规义务。意大利国家税务局发布的5437/2016号法令,将税务犯罪的行为构成要件抽象为合规风险,针对合规风险提出具体且专业的合规计划要求。<sup>[11]</sup>

## (二) 协进式司法

尽管除英国外,多数国家的税务刑事合规计划有效性标准并非与刑事合规制度确立同步出台(见表3)。但在标准确立之前,各国税务机关也会出台相应专门性政策文件,以使司法机关在合规司法中有规范性文件标准可依,实现行政机关与司法机关协进参与合规司法的“协进式司法”。以2002年美国毕马威会计欺诈案为例,在美国,会计欺诈罪是合规刑事案件中最常见的企业犯罪类型,而涉税犯罪是会计欺诈罪的重要子项。毕马威自20世纪90年代末,通过新设皮包公司、伙同银行贷款等财会手段,供客户虚构投资,以减少账面盈余进行避税。美国国家税务局立标先行,在2000年便发布通知,将没有经济实质的避税手段列入“税务合规清单”。2002年美国国家税务局依照前述政策对毕马威发出传票,要求其提供

文件接受调查。在认定毕马威涉嫌犯罪且消极配合后,将该案移交联邦检察院。经过与检方谈判,毕马威接受了补缴税款与罚款,禁止开展私人税务服务业务并进行合规整改等诸多判罚,以与检方达成暂缓起诉协议,后经法院举行听证会批准检察院暂缓起诉,最终由司法部审查其合规计划有效性,撤销毕马威会计欺诈案。撤案后,美国国家税务总局对毕马威合规计划监管又持续了两年,并根据该案更新了相关政策文件。<sup>[12]</sup>美国国家税务局作为行政机关,在毕马威案中,与美国司法部、检察院及法院等司法机关在合规计划标准立标与司法方面通力协作,对我国税务刑事合规本土化立标与司法提供了思路参照。

## 四、税务刑事合规计划有效性标准的本土化建构

域外税务机关与行业协会的合理参与推动了税务刑事合规计划有效性标准的专业化立标以及协进式司法。我国可参照域外经验,以合规立标实质化与合规司法规范化为目标,推动我国税务刑事合规计划有效性标准的本土化建构。

### (一) 合规立标专业化

1. 激活第三方管委会的税务立标职能。第三方机制管委会由税务机关、检察机关等九部门共同组建而成,履行研究制定涉企犯罪的合规考察标准等职能。<sup>⑫</sup>但自2021年11月组建以来,第三方机制管委会尚未出台全国性的专项刑事合规考察标准。当前应在现有第三方机制管委会组织架构基础上,投入专项资金与行政资源,结合各级地方第三方机制管委会组织筹备经验,推动《第三方机制管委会管理条例》等规范性文件出台,切实有效地推动第三方机制管委会行使其在税务刑事合规标准制定方面的法定职能。对于当前税务刑事合规标准表面式立标的问题,我国应参照前述域外专业化立标模式,由国家税务总局牵头,确

立权威专业的全国性税务刑事合规标准。待第三方机制管委会立标职能激活后,可结合已有的涉案企业合规改革试点标准与传统合规计划有效性标准的规范性文件,通过引入大数据、区块链以及人工智能等合规科技,构建第三方机制管委会监督评估平台。推动其与数字检察办案平台、“金税四期”税务平台的互联互通,<sup>[13]</sup>比照“同案同判”,通过设立各行业管理细分领域更为具体化的法律性合规标准,使企业税务刑事合规制度的实施更贴合企业发展实际。最终,对大型企业、中小型企业、外资企业等不同类型的企业的不同税务犯罪达成“同企同案同整改”的合规治理效果。

2. 出台《中国企业刑事合规标准指南(税务编)》。参照域外国家的税务刑事合规计划有效性标准立标进程,在确立企业刑事合规制度的相关前置性规范立法后,均总结本国合规实践经验,生成具有本土特色的企业刑事合规标准指南。当前,《中华人民共和国税收征收管理法》中已具备引入合规制度的事前合规激励机制、事后合规整改要求以及依合规有效性程度确定罚款数额的规定基础。<sup>[8]</sup>260-263 在我国刑事诉讼法将涉案企业合规司法作为特别程序加以立法确立后,<sup>[14]</sup>可参照域外国家,采取两步走的立标过程。第一步,基于国际视野,丰富法律性合规标准,整理管理性合规标准。法律性合规标准应结合既有合规司法经验,理顺税务机关、司法机关与第三方机制的职责权义,细化税务刑事合规在行政执法阶段与刑事诉讼阶段,以及刑事诉讼内部各阶段的衔接条款,避免重复无效立规与冲突不当立规等瑕疵样态的出现;管理性合规标准要与企业业务相结合,注重合规文化建设,集管理有效性与治理科学性于一体。第二步,由第三方机制管委会牵头,在国家税务总局等部门的参与下,结合已有的法律性合规标准与管理性合规标准,出台《中国企业刑事合规标准指南(税务编)》,落实具有我国本土实践特色的量化性指标与程序性指标层进式体系。可参照2022年

7月生效的《中小企业合规管理体系有效性评价》,在中小企业合规管理体系指标基础上,拓宽设计大中型企业合规管理体系指标。鼓励以此标准指导企业积极构建有效合规计划,在传统企业合规有效性标准的基础上,完善事前合规,规避税务刑事犯罪风险。

## (二) 合规司法标准化

以经典判例中的标准适用裁判为基准点,能够为案件裁判凝练法律方法。<sup>[15]</sup>通过在典型案例的裁判文书中标准适用展开解释说理,可为之后企业税务刑事合规建设、第三方机制税务刑事合规审查、司法机关税务刑事合规司法裁判提供具体标准指引,以缓解脱标式司法的不当现状。2023年3月,最高人民法院院长张军在赴北京市海淀区人民法院调研时强调,除检察院外,法院也应当在涉企合规改革中发挥作用。<sup>[16]</sup>最高人民法院已经发布四批二十例企业合规典型案例。随着审判阶段涉企合规改革展开,<sup>[17]</sup>最高人民法院为指导地方人民法院办理涉税合规司法案件,也将依司法惯例发布合规司法典型案例。典型案例一般是通过裁判审查要点,将争议情况所在的法律规范模糊区变成清晰区。<sup>[18]</sup>因此,税务刑事合规典型案例承载着将模糊的税务刑事合规计划有效性标准清晰化的释标功能。在《中国企业刑事合规标准指南(税务编)》出台前,法院检察院发布的典型案例应通过引用地方变通的法律性合规标准,带动各地第三方机制管委会的立标实践。另外,典型案例还应借鉴域外先进经验,通过与税务机关专业人员的联席会议等方式,协作进行量化性指标与程序性指标的探索与实践,为指南的编纂提供司法实务借鉴。在《中国企业刑事合规标准指南(税务编)》出台后,法院检察院可在裁判文书中更为细致地解释在行政执法阶段以及侦查、审查起诉、审判及执行等不同刑事诉讼阶段所适用合规标准的合理之处与泛用之处,验证量化性指标与程序性指标的科学性与可行性,以期提升对合规标准的实质适用,推动两类指标在刑事诉讼阶

段与行政执法阶段的衔接。

## 五、结语

目前我国涉案企业合规改革正在探索以宏观试行文件统领合规改革方向,进而设计专项合规试点文件带动专项合规领域构建,最终完善整体合规司法的制度进路。在法治轨道内,完善税务合规政策和标准体系是实现全体人民共同富裕的中国式现代化的应有之义。随着对税务刑事合规计划有效性标准的域外有益经验借鉴及本土化思考,税务刑事合规基础理论研究必将开辟新的前沿领域。

## 注释

- ①如曾经被称为“木业第一股”的宜华生活科技股份有限公司、“中国卫浴第一股”的新疆亿路万源实业控股股份有限公司,皆因涉税财务造假被退市。2022年,泛亚卫浴首次公开发行股票的申请被证监会终止,而时隔4年再度尝试公开发行股票的时代装饰同样被否。参见中国证监会《行政处罚决定书》(2022)44号,中国证券监督管理委员会新疆监管局《行政处罚决定书》[2020]1号,中国证监会《发行监管部首次公开发行股票审核工作流程及申请企业情况》2021-00291381号。
- ②对于“司法机关”的外延范围,最狭义的理解仅指法院,最广义的理解则包括检察院、公安机关以及司法行政机关。本文针对涉税企业刑事合规案件,取通说,仅包括法院与检察院。
- ③第三方机制是指人民检察院在办理涉企犯罪案件时,对符合企业合规改革试点适用条件的,交由第三方监督评估机制管理委员会选任组成的第三方监督评估组织,对涉案企业的合规承诺进行调查、评估、监督和考察。第三方监督评估组织由第三方监督评估机制管理委员会选任组成,其所作的考察结果作为人民检察院依法处理案件的重要参考。参见《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)》第1条。
- ④税务行政合规指企业遵守税法,配合税务机关纳税指导、税务申报、税务稽查等工作而设置的合规管理制度体系。
- ⑤企业自我监管税务合规管理包括中央企业等国有企业在国务院国有资产监督管理委员会发行的《中央企业合规管理指引(试行)》《中央企业合规管理指南》等部门规章指导下,所建立起的税务合规管理制度,以及上市企业在海内外证券市场等金融活动中所建立起的ESG(环境、安全与治理)合规信息披露机制中的企业社会责任之缴税数据的披露。
- ⑥参见《〈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》第29条。
- ⑦参见《危害税收征管犯罪涉案企业合规整改指南》第25条。
- ⑧上海市A公司、B公司、关某某虚开增值税专用发票案。
- ⑨深圳X公司走私普通货物案。
- ⑩包括第一批案例(一)张家港市L公司、张某甲等人污染环境案、第三批案例(四)广西陆川县23家矿山企业非法采矿案、

第四批案例(二)山东潍坊X公司、张某某污染环境案以及第四批案例(四)山东潍坊X公司、张某某污染环境案。

- ⑪第一批典型案例(二)中,被告人及涉案企业虚开增值税专用发票共219份,价税合计2887余万元。按照2018年最高人民法院发布的《关于虚开增值税专用发票定罪量刑标准有关问题的通知》,虚开的税款数额在250万元以上的,应认定为刑法第205条“数额巨大”,直接负责的主管人员和其他直接责任人员,处10年以上有期徒刑或者无期徒刑。第二批典型案例(五)中,X公司偷逃税款合计397万余元。按照最高法、最高检2014年公布的《关于办理走私刑事案件适用法律问题若干问题的解释》第16条的规定,偷逃应纳税额在250万元以上的,应认定为“偷逃应纳税额特别巨大”。X公司已经属于单位走私情节特别严重的情况,法定刑在有期徒刑10年以上。
- ⑫参见《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)》第六条第二款第五项。

## 参考文献

- [1]蔡长春,鲍静.全力履行职责使命,重点抓好七方面工作[N].法治日报,2023-01-10(1).
- [2]沙雪良.专访最高检检委会副部级专职委员万春:涉案企业合规改革向纵深推进[EB/OL].[https://www.spp.gov.cn/zd gz/202203/t20220308\\_547986.shtml](https://www.spp.gov.cn/zd gz/202203/t20220308_547986.shtml).
- [3]海淀检察院.海淀区人民检察院、海淀区工商联重磅发布!《危害税收征管犯罪涉案企业合规整改指南》[EB/OL].<https://mp.weixin.qq.com/s/bTJw5Fde51alGpnb5bu2Zw>.
- [4]张庆云.对企业涉税案件合规建设引入第三方机制启动时点前移的探讨[J].湖南税务高等专科学校学报,2023(1):34-40.
- [5]中国企业评价协会企业合规专业委员会.企业合规事务管理[M].北京:中国法制出版社,2022.
- [6]企业合规第三方监督评估机制管理委员会官网.法规制度[EB/OL].<http://qyhgjg.acfic.org.cn/fgzd/>.
- [7]林钰雄.刑事诉讼法(下册)(各论编)[M].台北:元照出版有限公司,2010:49-50.
- [8]陈瑞华.企业合规整改中的专项合规计划[J].政法论坛,2023(1):28-44.
- [9]刘艳红.企业合规中国化的民刑体系性立法[M].北京:法律出版社,2022:368-372.
- [10]周瑞平.善意文明司法,合理合法发展[N].人民法院报,2023-05-09(4).
- [11]张远煌.企业合规全球考察[M].北京:北京大学出版社,2021:49-55,103-111,156-180,222-241.
- [12]布兰登·L.加勒特.美国检察官办理涉企案件的启示[M].刘俊杰,王亦泽等译.北京:法律出版社,2021:51-92.
- [13]李伟.涉案企业合规第三方监管的中国方案[J].法学论坛,2023(2):37-48.
- [14]李奋飞.“单位刑事案件诉讼程序”立法建议条文设计与论证[J].中国刑事法杂志,2022(2):37-54.
- [15]安恒捷.“司法克制”的法律方法分析:以美国法判例为线索[J].华东政法大学学报,2021(1):182-192.
- [16]张超,沈燕.深化做实涉案企业合规机制改革[N].人民法院报,2023-05-28(2).
- [17]李阳.审判阶段涉企合规改革,湖北破冰[N].人民法院报,2023-04-09(1).
- [18]邓矜婷.指导性案例的比较与实证[M].北京:中国人民大学出版社,2015:81-91.