

# 论我国隐匿或销毁会计资料罪刑事立法的完善

## ——基于意大利隐匿或销毁会计资料罪立法的启示

翁武耀

**摘要：**在经过 25 年的实施之后，伴随社会、经济、法治等领域的持续发展和变化，我国隐匿或销毁会计资料罪刑事立法需要基于刑法谦抑性原则和罪刑相适应原则进行修正，该罪保护的法益也应当理解为国家有效掌握、监督企业等组织的活动信息和经营状况。参考意大利相关立法经验，修正的主要内容包括：从刑事处罚上特别考量以逃骗税为目的的隐匿或销毁会计资料行为；明确为目的犯，犯罪主观要件增加“为了使自己或者他人获得不正当利益或使他人利益受损”；以会计资料的不可支配性或不可查寻性来界定犯罪客观行为的特征，严格限制具有刑事处罚意义的隐匿、销毁行为；摒弃行为犯的认定，严重情节统一界定为“隐匿、销毁的会计资料涉及金额在 50 万元以上，并致使相关经济活动及成果情况无法重构”；适当增加刑事处罚力度，处以有期徒刑提高到 7 年。

**关键词：**隐匿或销毁会计资料罪；目的犯；具体危险犯；刑法谦抑性原则

〔中图分类号〕D924.33；D954.643 〔文献标识码〕A 〔文章编号〕2096-6180（2024）05-0107-17

### 引言

从 1999 年《中华人民共和国刑法修正案》（下称《刑法修正案》）在《中华人民共和国刑法》（下称《刑法》）第 162 条之一引入隐匿、故意销毁会计凭证、会计帐簿、财务会计报告罪（为便于论述，下称隐匿或销毁会计资料罪）以来，该罪立法至今未进行过修改。作为经济犯罪，在当前我国社会、经济、法治等领域快速发展、变化的背景下，隐匿或销毁会计资料罪刑事立法无疑需要进行一番检视，以符合新时期的需求。不过，目前学界较少关注本罪的刑事立法问题与完善，相关研究也并不多见，尤其是从打击税收犯罪的角度，毕竟隐匿或销毁会计资料会严重妨碍税收的有效征管。此外，国外隐匿或销毁会计资料罪刑事立法更是鲜有研究。意大利被称为“刑法之乡”，不仅在《意大利刑法典》中规定了废除、销毁和隐匿真实文书罪，还在税收单行刑法中专门规定了隐匿或销毁会计资料罪，同时有关该罪适用的司法判决亦非常丰富。为此，笔者以我国问

〔作者简介〕翁武耀，法学博士，中国政法大学民商经济法学院教授。

题为导向，在对意大利隐匿或销毁会计资料罪刑事立法及其适用进行深入阐释的基础上，比较中意两国立法的异同，结合相关司法裁判，为完善我国隐匿或销毁会计资料罪刑事立法探究可参考之经验，包括从更有效打击税收犯罪的角度，并提出立法完善建议。

## 一、意大利隐匿或销毁会计资料罪立法与构成要件剖析

关于税收犯罪，意大利并未在其《意大利刑法典》中进行规定，而是制定单行刑法予以规定。目前，该单行刑法为 2000 年 3 月 10 日颁布的《新所得税和增值税犯罪惩罚法》（第 74 号立法令，下称《2000 年税收犯罪惩罚法》）。<sup>〔1〕</sup>《2000 年税收犯罪惩罚法》第 10 条规定的隐匿或销毁会计资料罪只有 1 款，内容为：“除非事实构成更为严重的犯罪，任何人为逃避所得税或增值税的目的，或者为让第三人逃税的目的，隐匿或销毁全部或部分必须强制性保存的会计账簿或资料，致使所得或交易额无法重构，处 3 年至 7 年有期徒刑。”事实上，将隐匿或销毁会计资料行为纳入税收犯罪行为体系之中，与意大利税款征收制度以会计分析查定（*accertamento analitico-contabile*）为基础这一原则密不可分。<sup>〔2〕</sup>所谓会计分析查定，是指为对税基（如所得或交易额）进行查定，税务机关通过求助纳税人会计资料上的结果，对每一项所得或交易额的重要组成因素进行精准的核实或补全。<sup>〔3〕</sup>需要特别一提的是，《意大利刑法典》第 490 条规定了废除、销毁和隐匿真实文书罪，即“任何人完全或部分销毁、废除或隐匿真实的公文，或者为了使自己或他人获利或损害他人，销毁、废除或隐匿亲笔遗书、票据或其他可以转让或无记名的债权凭证，根据对有关文书的区别，分别处以第 476 条、第 477 条和第 482 条规定的刑罚”。<sup>〔4〕</sup>考虑到隐匿或销毁会计资料行为被包含在上述第 490 条规定的犯罪行为中，但是隐匿或销毁会计资料罪的构成还需要满足所得或交易额无法重构、为逃税目的等特别要件（或特殊内容），因此隐匿或销毁会计资料罪与废除、销毁和隐匿真实文书罪属于特殊与一般的关系。

### （一）保护的法益

为确保纳税人的税收透明以及税务机关会计分析查定职能的正确实施或正常开展，会计资料的存在至关重要。事实上，对于包括国库在内的债权人而言，会计资料具有基本的工具性功能，因为它们的存在能够或者便利揭示企业交易和所得的情况以及发现可能存在的税收犯罪踪迹。而隐匿或销毁会计资料行为无疑会阻碍、妨碍税务机关的查定活动，会使得对纳税人逃税行为的查实变得异常困难，正如用于说明《2000 年税收犯罪惩罚法》制定情况的政府报告所指出<sup>〔5〕</sup>，这构

〔1〕 Cfr. Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n.74 – Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

〔2〕 Cfr. Enzo Musco e Francesco Ardito, *Diritto penale tributario*, Zanichelli editore S.p.A., 2016, p. 270.

〔3〕 翁武耀：《意大利税法研究》，人民出版社 2024 年版，第 224 页。

〔4〕《意大利刑法典》第 476 条针对公务员在公文书上作假行为规定判处 1 年至 6 年的有期徒刑，第 477 条针对公务员在行政证明或批准文书上作假行为规定判处半年至 3 年的有期徒刑，第 482 条针对私人实施的作假行为规定判处第 476 条、第 477 条和第 478 条规定的刑罚，但减轻 1/3。

〔5〕 Cfr. il par.1 della Relazione ministeriale al D.lgs. 74/2000.

成了隐匿或销毁会计资料行为单独定罪（同时没有规定入罪门槛）的原因。<sup>(6)</sup>换言之，隐匿或销毁会计资料罪刑事立法旨在维护会计资料强制性保存义务，即维护税收透明、确保税收查定活动的正常开展。考虑到会计分析查定的中心地位，即使税务机关可以启动推计课税，隐匿或销毁会计资料行为的危害性也并不因此消失。<sup>(7)</sup>何况，对于逃税行为的处罚，鉴于存在合法性的问题，并不能在建立逃税数额推计的基础上。因此，纳税人在（为掩盖罪迹）隐匿或销毁会计资料的情况下实施逃税，如果难以以逃税罪定罪处罚，保留以本罪的名义入罪处罚，有助于震慑逃税行为。为此，隐匿或销毁会计资料罪所保护的法益不仅体现为税收查定活动的正常开展，最终还体现为量能课税下的税款完整、及时的入库，即所谓保护法益的双层性，这一点与虚开发票罪是一致的。此外，由于本罪的构成也不要求以税收利益实际造成损失为条件，因此属于危险犯，对税收利益造成危险就可以构成犯罪。不过，源于要求“致使所得或交易额无法重构”，纳税人实际所逃税款数额无法确定（这也无法完全通过推计课税来解决），本罪不属于推定危险犯，因为最终法益受损的危险是内在于该罪行为之中，故本罪不属于抽象危险犯，而是属于具体危险犯。<sup>(8)</sup>

## （二）犯罪主体

根据《2000 年税收犯罪惩罚法》第 10 条关于“任何人”以及“为让第三人逃税的目的”的文字表述，显然本罪的犯罪主体可以是任何主体，包括对会计资料没有保存义务的主体，即属于典型的大众犯。根据意大利最高法院的判决，如果某一主体对会计资料有着支配作用，即属于事实上的保管者，就可以构成本罪的犯罪主体。<sup>(9)</sup>比如，企业雇员或会计师、律师等专业人员为雇主或顾客利益而隐匿、销毁雇主或顾客的会计资料，即使雇主或顾客并不知情，也可以成为本罪的犯罪主体。又如，破产管理人为便利破产企业主或者其他相关纳税人逃税，也可以构成本罪。<sup>(10)</sup>

## （三）主观要件

作为故意犯，为构成本罪，犯罪主体应当知晓并想要隐匿、销毁需要强制性保存的会计资料，且知道这个行为会导致税务机关对所得或交易额无法重构。因此，一方面，根据《意大利刑法典》第 43 条第 3 款的规定，对刑法外的规则的错误理解，即行为人对会计资料保存的强制性理解错误而实施隐匿或销毁行为，因为不属于故意，就不构成本罪。另一方面，如果行为人对强制性保存义务是否存在以及保存时间的理解有错误，是源于税收规则适用范围的不确定性这一客观原因，还可以根据《2000 年税收犯罪惩罚法》第 15 条，排除行为人主观上的故意，从而不构成本罪。除了属于故意犯以外，犯罪主体必须为了特定的目的或利益实施隐匿或销毁会计资料行为才可以构成本罪，而这个目的即体现为逃税，如果不存在这个目的，也无法构成本罪，因此本罪也属于

(6) Cfr. Luigi Quercia, *I reati tributari*, Edizioni Giuridiche Simone, 2018, p. 107.

(7) Cfr. Enrico Corucci, *Il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili*, in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, Collana diretta da C. Conti etc., CEDAM, 2016, p. 341.

(8) Cfr. Antonio D'Avirro, Marco Giglioli e Michele D'Avirro, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Wolters Kluwer, 2017, p. 275.

(9) Cfr. la sentenza di Corte di Cassazione del 26 marzo 2004, n. 28678.

(10) Cfr. Enzo Musco e Francesco Ardito, *Diritto penale tributario*, Zanichelli editore S.p.A., 2016, p. 271.

特定（逃税）目的犯。显然，逃税目的的规定，具有判断是否构成本罪的功能，也为此体现出对行为人的保护功能，即必须经过严格的查实来确定行为人是否存在逃税目的，而不能仅靠推测，因此限制了本罪的构成。当然，关于逃税目的，还需要明确以下三个方面的问题：（1）逃税分为两类。一类是固有的逃税，即通常理解的逃税；另一类则是其他的逃税，根据《2000 年税收犯罪惩罚法》第 1 条 d 项关于逃税目的的界定，是指纳税人取得一项不应有的退税或被认可一项不存在的税收债权，包括骗税。因此，为其他的逃税，也可以构成本罪。<sup>〔11〕</sup>（2）作为逃税目的犯，如果逃税目的没有实现，不影响本罪的构成。同时，如果伴随逃税目的，行为人还具有其他目的，也不影响本罪的构成。不过，如果缺乏逃税目的，即基于逃税以外的其他目的，如为使雇主受到与逃税不相关的损害，雇员隐匿或销毁雇主的会计资料，就不构成本罪。<sup>〔12〕</sup>再如，如果仅仅为了让业务看上去更好，让交易量比实际的更大，隐匿或销毁所得显示更小的会计资料，相比于剩下的会计资料显示的，也不构成犯罪。<sup>〔13〕</sup>（3）通常情况下，行为人隐匿或销毁会计资料是为了未来的逃税，即发生于虚假申报或不申报（申报期限截止未申报）行为之前。不过，存在争议的是，在虚假申报或不申报行为之后，行为人隐匿或销毁会计资料是否还存在逃税目的？对此，在意大利，大多数意见还是主张此时存在逃税目的：首先，关于逃税是否完成，只要税收查定的期限（即征收期限）还未过，税款就还没有最终性地逃脱。因此，隐匿、销毁前几个纳税年度的会计资料，也可以认为是为了逃税。其次，如果认为此时不存在逃税目的，就会造成不公平，因为隐匿或销毁行为发生于虚假申报或不申报行为之前还是之后，是否构成本罪的结果会不同，而不管是之前还是之后实施，实质上都是为了同一个目的，即不缴纳应缴纳的税款。<sup>〔14〕</sup>

#### （四）客观要件

##### 1. 强制性保存的会计资料范围

需要强制性保存的会计资料主要包括日常账册、财产清单账册、经营负债表、发票以及关于每一项交易事项的书信集、电报等。总之，但凡对纳税人税收债务的查定具有意义的资料，都在强制性保存的范围内，这一点也被意大利最高法院所确认。<sup>〔15〕</sup>而对于重构纳税人所得和交易额没有意义的资料，如酒店的住宿登记簿、黄金进出登记簿等，则不在强制性保存的范围内，隐匿、销毁这些资料不构成本罪。<sup>〔16〕</sup>至于保存的期限，《意大利民法典》第 2220 条规定了 10 年<sup>〔17〕</sup>，而

〔11〕 Cfr. Antonio D'Avirro, Marco Giglioli e Michele D'Avirro, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Wolters Kluwer, 2017, p. 306.

〔12〕 Cfr. Enrico Corucci, *Il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili*, in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, Collana diretta da C. Conti etc., CEDAM, 2016, p. 351.

〔13〕 Cfr. Enzo Musco e Francesco Ardito, *Diritto penale tributario*, Zanichelli editore S.p.A., 2016, p. 281.

〔14〕 Cfr. Perini A., in AA.VV., p. 157, per cui Antonio D'Avirro, Marco Giglioli e Michele D'Avirro, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Wolters Kluwer, 2017, p. 308.

〔15〕 Cfr. la sentenza di Corte di Cassazione del 17 gennaio 2012, n. 1377.

〔16〕 Cfr. Luigi Quercia, *I reati tributari*, Edizioni Giuridiche Simone, 2018, p. 111.

〔17〕 Cfr. l'art. 2220 del Codice Civile (Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 262 aggiornato, da ultimo, dal D.Lgs. 6 dicembre 2023, n. 224).

1973 年《关于所得税查定的共和国总统令》第 22 条规定<sup>〔18〕</sup>，会计资料的保存期限一直到关于相关资料所对应纳税年度的税收查定终结，因此会超过 10 年的限期。显然，如果超过保存期限，隐匿、销毁会计资料就不构成本罪。不过，关于是否属于本罪客体的会计资料，还需要明确以下两类特殊情况。

首先，“地下”会计资料（*contabilità nera*），多发生于小企业以及跨国企业之中，即交易记录没有记在企业正式的会计账本中，比如，通过专门的软件或者通过传统的笔记本进行记录，并可能藏在纳税人家里的抽屉中。虽然从文义上来看，“地下”会计资料并不是“必须强制性保存的会计账簿或资料”，但是由于在很多情况下，“地下”会计资料是唯一可以用来重构纳税人所得或交易额的工具，隐匿或销毁“地下”会计资料也将导致所得或交易额的无法重构。为此，在意大利有观点认为“地下”会计资料也属于本罪的客体。<sup>〔19〕</sup>不过，认为不属于本罪客体的观点还是占主流，因为“地下”会计资料在法律上确实没有保存的义务，否则将导致恶意类推（为法律上强制性保存的资料）的情形发生。<sup>〔20〕</sup>此外，让纳税人将构成违法行为证据的“地下”会计资料置于税收查定部门的支配下，也有违不自证己罪原则之嫌。<sup>〔21〕</sup>其次，跨国集团企业的特殊资料。跨国集团企业的特点在于将经营活动的不同功能如研发、生产、销售等，在集团内部的不同企业间进行划分，而这些企业坐落于不同的国家。为了重构在意大利的集团成员企业的所得，事实上需要查实以下这些信息：该企业在集团内部承担的功能，转移定价形成的计算方法，以及其他（不在意大利的）成员企业承担的功能。只有掌握这些信息，税务机关才能查实该意大利企业申报的所得是否与其在集团内创造的价值相符。否则，意大利税基将面临因转移定价而受侵蚀的问题。不过，税务机关为掌握上述信息，需要取得的资料包括邮件、开会记录（*verbali di riunioni*）等一些特殊资料，由于这些资料不属于法律规定的需要强制性保存的会计资料，并不在本罪指向的会计资料范围内。但是，后者这些需要强制性保存的会计资料却对意大利成员企业的所得重构意义不大。因此，在现行《2000 年税收犯罪惩罚法》的规定下，对跨国企业而言，隐匿或销毁上述相关特殊资料并不构成本罪而受刑事处罚，反映了现行法律未能根据社会经济的变化及时修订，存在陈腐的规定，需要通过修改《2000 年税收犯罪惩罚法》第 10 条或者修改税法、民法典等其他相关非刑事法律来填补漏洞。<sup>〔22〕</sup>

## 2. 隐匿和销毁行为的认定

首先，如果纳税人仅仅是没有保存会计资料，或者说纳税人并未对会计资料设置账目、建立

〔18〕 Cfr. l'art. 22 del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 – Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi.

〔19〕 Cfr. Luigi Quercia, *I reati tributari*, Edizioni Giuridiche Simone, 2018, p. 112.

〔20〕 Cfr. Enrico Corucci, *Il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili*, in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, Collana diretta da C. Conti etc., CEDAM, 2016, p. 348.

〔21〕 Cfr. Soana G.L., *I reati tributari*, Giuffrè, 2008, p. 264, per cui Enzo Musco e Francesco Ardito, *Diritto penale tributario*, Zanichelli editore S.p.A., 2016, p. 276.

〔22〕 Cfr. Antonio D'Avirro, Marco Giglioli e Michele D'Avirro, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Wolters Kluwer, 2017, p. 285–287.

档案,并不构成本罪。这是因为本罪的构成以纳税人已经保存会计资料或建账为前提<sup>(23)</sup>,否则不存在本罪所处罚的隐匿或销毁会计资料行为。换言之,根据意大利最高法院的观点,本罪保护的是面对税务机关会计资料的强制性保存(禁止隐匿或销毁),不是建账、建档,以避免抽象危险犯的产生。<sup>(24)</sup>此外,未保存会计资料不入刑事处罚,也是因为该行为危害性小,仅受行政处罚足矣。<sup>(25)</sup>至于纳税人已经建账的证明,其中一种方式是在企业未出示会计资料之后,企业开具的发票(作为调查客体)在该企业的客户内被发现,即可以证明。<sup>(26)</sup>

其次,总体而言,不管是隐匿行为还是销毁行为,实质在于造成查定机关对资料的不可支配性(*indisponibilità*),不管是临时的还是永久的,或者不管是全部的还是部分的。根据意大利最高法院在一项判决中的意见,如果在受检查的主体处没有找到相关会计资料,并结合其他因素,如该主体提供的理由不可信,或者在其他主体处找到了会计资料,即可以证明隐匿、销毁行为的存在。<sup>(27)</sup>不过,需要指出的是,行为人拒绝出示会计资料本身并不是隐匿、销毁行为,因为在多数情况下,它并不意味着会计资料无法被发现,如通过行政部门的强制权力,会计资料是可以被发现的,因此,该行为本身仅受行政处罚。<sup>(28)</sup>当然,拒绝出示会计资料可以是已经发生的隐匿行为的一种迹象,此时,鉴于搜寻的困难极大,如果迫使查定机关寻求一些法律特定规定的搜寻手段,即住宅、人身搜查、检查,比如1972年《关于增值税的共和国总统令》第52条、1973年《关于所得税查定的共和国总统令》第33条所规定的,需要在财政警察授权下实施,可以构成本罪。<sup>(29)</sup>

最后,就销毁和隐匿行为单独来看,销毁行为是一种特殊且是最终性的逃避义务形式,不仅是指会计资料物质上的毁灭,还包括通过涂改和删去、划掉相关内容,使得会计资料无法阅读这种情形。<sup>(30)</sup>如此,对于电子发票而言,因为也涉及到保存,会涉及本罪,如果硬盘或软盘(当数据被保存于此)被无法修复性地毁坏,也是本罪规定的销毁。<sup>(31)</sup>事实上,在实践中问题主要集中于对隐匿行为的认定。需要明确的是,隐匿行为的实质并非指特定会计资料物质上的隐藏,而是指会计资料的不可查寻性(*irreperibili*)。<sup>(32)</sup>换言之,会计资料被隐藏起来,使之无法被查定机关发现(也包括暂时的),才属于本罪的隐匿行为。为此,在任何情况下,会计资料如果实际上可以

(23) Cfr. Luigi Quercia, *I reati tributari*, Edizioni Giuridiche Simone, 2018, p. 108.

(24) Cfr. la sentenza di Corte di Cassazione del 28 maggio 2002, n. 16509.

(25) Cfr. Enrico Corucci, *Il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili*, in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, Collana diretta da C. Conti etc., CEDAM, 2016, p. 346.

(26) Cfr. Antonio D'Avirro, Marco Giglioli e Michele D'Avirro, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Wolters Kluwer, 2017, p. 279.

(27) Cfr. la sentenza di Corte di Cassazione del 26 giugno 2014, n. 11479.

(28) Cfr. Enrico Corucci, *Il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili*, in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, Collana diretta da C. Conti etc., CEDAM, 2016, p. 344.

(29) Cfr. Enzo Musco e Francesco Ardito, *Diritto penale tributario*, Zanichelli editore S.p.A., 2016, p. 274.

(30) Cfr. Luigi Quercia, *I reati tributari*, Edizioni Giuridiche Simone, 2018, p. 109.

(31) Cfr. Luigi Quercia, *I reati tributari*, Edizioni Giuridiche Simone, 2018, p. 112.

(32) Cfr. la sentenza di Corte di Cassazione del 27 gennaio 2003, n. 1807.

被查定机关取得或查寻到，就排除刑事责任，即使行为人原先是想隐藏这些资料。<sup>(33)</sup> 与此相关的一种情况是，行为人如果仅仅是将会计资料放置、保存在一个不是之前与税务机关确定的地点，如在一个不是纳税人居所地的地点，本身并不构成犯罪，因为这并不一定代表行为人想要逃脱查定，行为人可能随后指出了保存的地点，会计资料就会被查定机关发现。这种情况必须根据合理性原则进行判断，如果保存的地点是一个不能被查定机关发现的地点，才能构成隐匿。<sup>(34)</sup> 事实上，行为人将会计资料保存在之前确定的地点，也可能构成隐匿，如放在抽屉的暗格里，这样查定机关就很难找到、发现。而对于以电子形式保存的会计资料，如果行为人将其保存于国外，而该国与意大利没有签署行政互助协议，也可以构成隐匿。<sup>(35)</sup> 关于隐匿，并非绝对意义上的隐匿，即对所有人的隐匿，而是相对意义上的隐匿，即对部分人（包括查定机关）的隐匿。

### 3. 所得或交易额无法重构的认定

根据《2000 年税收犯罪惩罚法》第 10 条的规定，行为人实施隐匿、销毁行为，从构成本罪的角度看，还需要导致所得或交易额无法重构这一事实。这里所指的所得是指根据所得税法纳税人一个纳税年度内的总净所得，而交易额是指根据增值税法一个纳税年度内纳税人实施的商品转让、服务提供的总金额。对于这一结果的要求，本身没有异议，毕竟只有无法重构才产生侵害性，即对税收透明的侵害。不过，有争议的问题是如何理解无法重构，是指客观和绝对的无法重构还是相对的无法重构。根据相对无法重构的观点，造成所得或交易额重构的困难增加也构成本罪，因此，相对的观点取极大阻碍税收查定之意，查定机关如果根据从外部来源资料取得的数据得以进行所得或交易额的重构，比如通过交叉核对（*controtti incrociati*）、银行账户存款的查定，或从其他主体处取得资料（相关资料的复印件等），也构成本罪。在该观点下，如果会计资料完全被隐匿或销毁，本罪自动构成，如果是部分地被隐匿或销毁，仅仅在根据剩下没有被隐匿或销毁的资料查定机关可以重构的情形下，犯罪才被排除。换言之，本罪仅是针对纳税人自身内部的资料<sup>(36)</sup>，不包括外部来源的资料，本罪不会因为存在允许重构的外部来源的非正式会计资料而被排除。<sup>(37)</sup> 这样，根据绝对无法重构的观点，查定机关如果根据从外部来源资料取得的数据也无法对所得或交易额进行重构，才构成本罪。

## 二、比较视野下我国隐匿或销毁会计资料罪立法解构与适用

我国《刑法》第 162 条之一规定的隐匿或销毁会计资料罪是由 1999 年《刑法修正案》所引入，

〔33〕 Cfr. Enzo Musco e Francesco Ardito, *Diritto penale tributario*, Zanichelli editore S.p.A., 2016, p. 274.

〔34〕 Cfr. Enrico Corucci, *Il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili*, in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, Collana diretta da C. Conti etc., CEDAM, 2016, p. 344.

〔35〕 Cfr. Antonio D'Avirro, Marco Giglioli e Michele D'Avirro, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Wolters Kluwer, 2017, p. 294.

〔36〕 如果根据企业的内部会计资料（包括法律未规定的内部资料），查定机关可以重构纳税人所得或交易额，本罪就不构成。这一解释也更符合侵害严重性原则，否则就构成无法接受的刑事介入提前。

〔37〕 Cfr. la sentenza di Corte di Cassazione del 3 aprile 2013, n. 20741.

规定于《刑法》第二编“分则”第3章“破坏社会主义市场经济秩序罪”第3节“妨害对公司、企业的管理秩序罪”下，共两款。其中，第1款规定：“隐匿或者故意销毁依法应当保存的会计凭证、会计帐簿、财务会计报告，情节严重的，处五年以下有期徒刑或者拘役，并处或者单处二万元以上二十万元以下罚金。”第2款则规定了单位犯罪的处罚。相比于意大利《2000年税收犯罪惩罚法》规定的隐匿或销毁会计资料罪，虽然都旨在刑事处罚隐匿或销毁会计资料行为，且有诸多相同的方面，但是两国刑事立法也存在诸多差异。

#### （一）保护的法益

不同于意大利隐匿或销毁会计资料罪纳入税收犯罪体系之中，刑事立法专门旨在保护税收查定活动的正常开展以及税款完整、及时地入库，我国隐匿或销毁会计资料罪并未规定于《刑法》第二编“分则”第3章第6节“危害税收征管罪”之中，即并非一项专门的税收犯罪。因此，本罪保护的法益与税收征管和国库利益并不直接相关。《中华人民共和国会计法》（下称《会计法》）第23条（第一句）规定：“各单位对会计凭证、会计账簿、财务会计报告和其他会计资料应当建立档案，妥善保管。”根据该规定，我国刑法引入隐匿或销毁会计资料罪旨在打击违反会计资料强制性保管义务的行为，进而保护国家会计核算制度，这是因为会计核算能够将相关主体的经济活动及成果进行连续、系统、全面、真实的反映。<sup>〔38〕</sup>事实上，通过会计资料完整性、真实性的保存，相关主体的活动信息和经营状况可以被国家有效掌握、监督，有助于国家维护市场经济管理秩序。相反，相关主体隐匿、销毁会计资料，也往往出于隐匿、销毁证据和线索的目的，以掩盖其其他违法行为，这些违法行为并不局限于逃税等税收违法行为。不过，需要特别强调的是，虽然本罪被规定于“妨害对公司、企业的管理秩序罪”下，但是保护的法益并非仅限于公司、企业的会计核算制度，而是还包括国家机关、社会团体、事业单位和其他组织等所有应依法进行会计核算的组织的会计核算制度，比如根据相关案例的判决<sup>〔39〕</sup>，包括学校、乡村组织的会计核算制度。这是因为《会计法》并没有仅对公司、企业规定会计资料保管义务<sup>〔40〕</sup>，同时，1999年《刑法修正案》在引入本罪时也没有规定仅针对公司、企业的会计资料保管，而第162条之一显然也并不隶属于第162条<sup>〔41〕</sup>，后者明确规定是针对公司、企业的妨害清算违法行为。因此，如果说意大利隐匿或销毁会计资料罪保护的是以会计资料作为工具、手段的税收征管制度，目前我国隐匿或销毁会计资料罪保护的则是国家强制要求的会计资料保管本身，根据相关案例的裁决<sup>〔42〕</sup>，也可以说是国

〔38〕 罗朝辉：《论隐匿、销毁会计资料罪》，载《湖南大学学报（社会科学版）》2002年第1期，第91页。

〔39〕 河南省濮阳县人民法院刑事判决书，（2010）濮刑初字第21号；北京市第二中级人民法院刑事判决书，（2012）二中刑终字第285号。

〔40〕 《会计法》第2条第2款规定：“国家机关、社会团体、公司、企业、事业单位和其他组织（以下统称单位）必须依照本法办理会计事务。”同时，第3条规定：“各单位必须依法设置会计账簿，并保证其真实、完整。”

〔41〕 齐文远、刘代华：《关于〈中华人民共和国刑法修正案〉第1条的研讨》，载《法商研究（中南政法学院学报）》2001年第2期，第86页。

〔42〕 上海市第二中级人民法院刑事裁定书，（2021）沪02刑终595号。

家财务会计管理秩序，尽管也间接地保护了税收征管制度等其他一些犯罪所保护的法益。

## （二）犯罪主体和主观要件

首先，本罪犯罪主体属于一般主体，与意大利隐匿或销毁会计资料罪属于大众犯是一致的，即所有具有会计资料保管义务的国家机关、社会团体、公司、企业、事业单位等组织和个人都可以成为本罪的主体。其中，自然人犯罪主体，主要是相关组织内部的会计人员、有关主管人员和直接责任人员。<sup>〔43〕</sup>此外，参考意大利经验，对会计资料有着支配作用的任何主体（事实上的保管者）也可以成为本罪的主体。其次，本罪作为故意犯，这一点也与意大利隐匿或销毁会计资料罪是一致的，即犯罪主体知晓并想要隐匿或者销毁依法应当保存的会计凭证、会计账簿、财务会计报告，因过失或没有过错而导致会计资料被毁或遗失，则不构成本罪。对此，我国立法中还明确规定了“故意”两字，更是强调了这一点。不过，与意大利立法不同的是，我国隐匿或销毁会计资料罪并不属于特定目的犯，如逃税目的犯，现行立法没有规定本罪的构成需要行为人基于特定的目的。不过，在司法实践中，已经有相关案例的裁决认定行为人隐匿或销毁会计资料需要为了逃避有关监督检查部门依法实施的监督检查，才构成本罪；如果不是，比如因所在单位内部的矛盾出于泄愤等个人目的，就构成破坏生产经营罪。<sup>〔44〕</sup>

## （三）客观要件

### 1. 会计资料的范围

根据《刑法》第162条之一的规定，纳入本罪处罚范围的会计资料包括“会计凭证、会计账簿、财务会计报告”。其中，根据《会计法》第14条和第15条的规定，会计凭证包括原始凭证（如发票、收据等）和记账凭证，会计账簿包括总账、明细账、日记账和其他辅助性账簿。此外，根据2016年施行的《会计档案管理办法》第6条的规定，会计账簿还包括固定资产卡片，财务会计报告包括月度、季度、半年度、年度财务会计报告。不过，《刑法》关于本罪客体会计资料范围的规定，与《会计法》第23条规定的应当妥善保管的会计资料范围存在差异，后者除了规定上述三类会计资料以外，还规定了第四类，即“其他会计资料”。根据《会计档案管理办法》第6条的规定，其他会计资料包括银行存款余额调节表、银行对账单、纳税申报表、会计档案移交清册、会计档案保管清册、会计档案销毁清册、会计档案鉴定意见书及其他具有保存价值的会计资料。显然，因为缺乏兜底条款，我国《刑法》保护的会计资料范围小于《会计法》所规定的应当保管的会计资料范围，这样，无疑也小于意大利立法所规定的需要强制性保存的会计资料范围。比如，不同于意大利，关于每一项交易事项的书信集、电报、相关合同等资料并不属于我国隐匿或销毁会计资料罪处罚范围的会计资料。具体而言，不属于我国《会计法》所规定的原始凭证，因为不构成能够证明经济业务发生或完成情况的单证，当然，也不属于记账凭证、会计账簿和财务会计

〔43〕 王秀梅、杜澎：《论隐匿、销毁财会凭证罪》，载《中国刑事法杂志》2000年第4期，第47页。

〔44〕 上海市第二中级人民法院刑事裁定书，（2021）沪02刑终595号。

报告。不过,需要特别一提的是,作为主流的观点,根据相关案例的裁决<sup>〔45〕</sup>,企业账外资金的会计资料、非企业单位私设“小金库”的账目,即使是有关违法活动的收支凭证,只要反映实际发生的经济业务事项或资金往来情况,也被认为属于应当妥善保管的会计资料。

## 2. 客观行为

与意大利立法一样,我国立法关于本罪客观行为也简单地规定为隐匿或者销毁会计资料。其中,隐匿是指针对财政、审计、税务、人民银行、证券监管、保险监管等机关的依法检查监督,应当交出会计资料而不交出或加以藏匿的行为。<sup>〔46〕</sup>而销毁则是通过各种途径毁灭会计资料的行为。显然,隐匿、销毁的实质都在于造成查定机关对会计资料的不可支配性。不过,相比于意大利立法,我国立法存在两方面的特点:首先,关于会计资料保管的期限。根据《会计档案管理办法》第14条的规定,会计档案的保管期限分为永久、定期两类,定期保管期限一般分为10年和30年。保管期限届满后,除了特殊的情况外<sup>〔47〕</sup>,行为人即使销毁会计资料,也不够构成本罪,此时当然也不存在隐匿的问题。总体而言,我国关于会计资料保管的期限要长于意大利的规定。其次,我国立法没有像意大利立法有关于隐匿或者销毁会计资料数量的规定,即没有隐匿或销毁“全部或部分”会计资料的规定。当然,这种差异并不具有实质性的意义,隐匿或销毁会计资料的表述包含隐匿或销毁全部会计资料和部分会计资料的情况。

## 3. 严重情节

根据刑法谦抑性原则,隐匿或销毁会计资料本身并不足以构成犯罪。为构成犯罪,与意大利立法还规定要产生所得或交易额无法重构的结果一样,我国立法也规定还需要满足情节严重这一构成要件。当然,源于中意隐匿或销毁会计资料罪保护的法益的不同,并与保护的法益相对应,我国立法中的情节严重显然不会局限于税收领域的问题。对此,相关司法解释进行了明确规定。根据2022年修订后的《最高人民法院、公安部关于公安机关管辖的刑事案件立案追诉标准的规定(二)》(公通字〔2022〕12号,下称《追诉标准的规定(二)》)第8条的规定,隐匿或者故意销毁依法应当保存的会计凭证、会计账簿、财务会计报告,涉嫌下列情形之一的,应予立案追诉:(1)隐匿、故意销毁的会计资料涉及金额在50万元以上的;(2)依法应当向监察机关、司法机关、行政机关、有关主管部门等提供而隐匿、故意销毁或者拒不交出会计资料的<sup>〔48〕</sup>;(3)其他情节严重的情形。比如,有学者认为,其他严重情节包括多次隐匿、销毁会计资料,隐匿、销毁重要会

〔45〕 广州铁路运输中级法院刑事裁定书,(2013)广铁中法刑终字第19号;云南省文山县人民法院刑事判决书,(2017)云2601刑初57号。

〔46〕 罗朝辉:《论隐匿、销毁会计资料罪》,载《湖南大学学报(社会科学版)》2002年第1期,第92页。

〔47〕 比如,保管期限届满但未结清的债权债务原始凭证和涉及其他未了事项的原始凭证;正在项目建设期间的建设单位保管期限已满的会计档案。

〔48〕 根据《公安部经济犯罪侦查局关于对隐匿销毁会计资料罪有关问题请示的答复》(公经〔2002〕1605号)的规定,下列单位(人员)在执行公务中有权要求会计机构或会计人员提供会计资料:(1)依法实施监督检查的财政、审计、税务、人民银行、证券监管、保险监管、监察、党的纪律检查机关等监督检查机关(部门);(2)办理相关刑事案件的公安、司法机关;(3)上级主管部门、人民政府及其授权机构;(4)股东(大)会、董事会、监事会、职能监督部门或单位领导人、会计主管人员等;(5)法律法规规定的其他部门。

计资料,或者隐匿、销毁会计资料导致公司、企业遭受重大经济损失。<sup>(49)</sup> 根据以上关于严重情节的认定,由于上述司法解释规定的第2种、第3种严重情节,应当说我国隐匿或销毁会计资料罪也没有入罪门槛的规定。尤其是第2种严重情节,在很多情况下,行为人为掩盖违法行为,如针对纳税人逃税,税务机关实施税务检查,或者公安机关实施案件调查,要求纳税人提供相关会计资料,该情节本身就内含于《刑法》第162条之一规定的隐匿、销毁会计资料行为中。事实上,基于保护的法益是会计资料保管本身,本罪属于典型的行为犯,行为人实施隐匿或销毁会计资料行为即可构成本罪,相关案例的判决也确认了这一点。<sup>(50)</sup> 正如虚开增值税专用发票罪,如果将该罪保护的法益理解为是发票管理秩序本身,该罪就属于行为犯。也正是基于这一点,从作为犯罪构成限制条件的严重情节的角度,我国隐匿或销毁会计资料罪构成所受到的限制要小于意大利隐匿或销毁会计资料罪,毕竟在意大利还需要满足所得或交易额无法重构这一结果。

#### (四) 与其他相关犯罪的关系

首先,在我国,隐匿或销毁会计资料罪并不属于某项罪名的特殊犯罪。在某种意义上,鉴于我国隐匿或销毁会计资料罪构成要件的宽松性,比如,不要求特定犯罪目的和特定损害结果,我国隐匿或销毁会计资料罪与意大利废除、销毁和隐匿真实文书罪处于同一层面。这样,寻求和补充我国隐匿或销毁会计资料罪的特殊犯罪或特殊条款是存在空间的。此外,我国现行刑事立法也不存在一项与隐匿或销毁会计资料罪构成法条竞合的罪名,当然也无须规定依照重罪处理的原则,由此可以认为,我国对隐匿或销毁会计资料违法行为的刑事立法相对简单、清晰。

其次,与逃税罪、骗税罪、贪污罪等犯罪的关系。这里需要先行指出的是,在1999年《刑法修正案》之前,隐匿、销毁会计资料等一些严重破坏会计秩序的违法行为,“没有作为单独犯罪加以规定,而只是在其已经造成严重后果后,作为犯罪情节、手段,分别以偷税罪、逃避追缴欠税罪、骗取出口退税罪、贷款诈骗罪、贪污罪、挪用公款罪等追究刑事责任”。<sup>(51)</sup> 比如,在2009年《刑法修正案(七)》对《刑法》第201条逃税罪进行修改之前,该条对偷税行为的界定为“纳税人采取伪造、变造、隐匿、擅自销毁帐簿、记帐凭证,在帐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的纳税申报的手段,不缴或者少缴应纳税款”。在《刑法修正案(七)》之后,逃税行为已经界定为“纳税人采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报或者不申报”,当然,其中的欺骗、隐瞒手段也包括隐匿、销毁会计资料。<sup>(52)</sup> 那么,在目前隐匿、销毁会计资料行为被独立定罪的情况下,如果行为人以隐匿、销毁会计资料行为实施以逃税、

(49) 王秀梅、杜澎:《论隐匿、销毁财会凭证罪》,载《中国刑事法杂志》2000年第4期,第46页。

(50) 江苏省泰州市中级人民法院刑事判决书,(2018)苏12刑终66号。

(51) 项怀诚:《关于〈关于惩治违反会计法犯罪的决定(草案)〉的说明》,载法学学习网, <https://www.nlaw.org/a/lifacaoan/2014/0106/78997.html>。

(52) 对此,可以从以下这一点得到印证:2015年《中华人民共和国税收征收管理法修订草案(征求意见稿)》第97条第1款在对逃税行为按照刑法对逃税行为界定的方式进行界定之后,第3款列举了具体的欺骗、隐瞒手段,其中就包括伪造、变造、转移、藏匿、毁灭账簿凭证或者其他相关资料。

骗税、贪污等为目的的其他犯罪时,应当如何定罪,处一罪还是数罪并罚?对此,一方面,有相关案例的判决指出<sup>(53)</sup>,隐匿会计资料行为与逃税行为之间存在手段与目的的牵连关系,二者属于牵连犯,应以一重罪处罚,即应以逃税罪处罚。另一方面,有不少相关案例的判决指出<sup>(54)</sup>,为掩盖虚开增值税专用发票罪、逃税罪等罪行销毁会计资料,除构成虚开增值税专用发票罪、逃税罪等罪行外,还构成销毁会计凭证、会计帐簿罪,应数罪并罚。此外,我国学界也持有不同的观点。一种观点认为,隐匿、销毁会计资料行为与上述其他犯罪行为之间不存在手段和目的的关系,也不存在前行为是后行为发展的所经阶段、后行为是前行为发展的当然结果的关系,不管行为人实施隐匿、销毁会计资料行为是在其他犯罪行为之前还是之后,都是为掩盖后行为的败露,因此不存在牵连关系或吸收关系,应数罪并罚。<sup>(55)</sup>对此,相关案例的判决也确认了这一点。<sup>(56)</sup>另一种观点认为,需要根据不同的情形分别确定:(1)行为人采用隐匿、销毁会计资料的手段进行逃税,属于法条竞合,根据特殊法条以逃税罪加以认定;(2)行为人在实施骗税、贪污等其他犯罪行为前隐匿、销毁会计资料,后行为与前行为之间有牵连关系,应当从一重罪处罚;(3)行为人在实施逃税、骗税、贪污等其他犯罪行为后隐匿、销毁会计资料,应当数罪并罚。<sup>(57)</sup>对于这两种观点,需要先排除法条竞合的情况,这是因为隐匿、销毁会计资料一项行为并不会构成逃税罪,逃税罪的构成有待纳税人实施虚假申报或不申报纳税。余下,在第一种观点和第二种观点之间,显然第一种观点更具有说服力,因为严格来讲隐匿、销毁会计资料并不能被视为逃税等犯罪行为的实行方法、手段。以逃税为例,行为人必须实施虚假申报或不申报行为才可以构成逃税,隐匿、销毁会计资料是为了掩盖这一违法行为,不管是在该违法行为实施之前还是之后。

#### (五)处罚

关于处罚,除了罚金基本持平以外,我国立法的量刑要轻于意大利。比如,关于作为主刑的自由刑,我国立法规定的最高刑是5年,低于意大利7年的规定,同时我国也没有最低刑期(意大利规定为3年)限制的规定。此外,相比于我国《刑法》规定的税收犯罪,我国隐匿或销毁会计资料罪的处罚也要轻于逃税罪等绝大多数税收犯罪,这些税收犯罪最高自由刑都在7年或7年以上。当然,由于目前我国隐匿或销毁会计资料罪构成要件相对更为宽松,犯罪打击面也更大,处罚更轻也具有一定的合理性。

(53) 广西壮族自治区平果县人民法院刑事判决书,(2015)平刑初字第177号。

(54) 云南省高级人民法院刑事判决书,(2017)云刑终665号;湖北省高级人民法院刑事判决书,(2010)鄂刑三终字第48号。

(55) 齐文远、刘代华:《关于〈中华人民共和国刑法修正案〉第1条的研讨》,载《法商研究(中南政法学院学报)》2001年第2期,第88页。

(56) 安徽省广德县人民法院刑事判决书,(2018)皖1822刑初200号。

(57) 罗朝辉:《论隐匿、销毁会计资料罪》,载《湖南大学学报(社会科学版)》2002年第1期,第93页。

### 三、新时期我国隐匿或销毁会计资料罪立法改造

从我国《刑法》引入隐匿或销毁会计资料罪至今已有 25 年,但对第 162 条之一的规定并未有过修改。事实上,随着我国社会、经济、法治等领域的不断发展、变化,尤其是在大数据应用和信息时代下,为掌握公司、企业等组织的经济活动及成果信息,除通过这些组织所保存的会计资料以外,相关机关可以从外部渠道获取信息,比如其他行政部门以及金融机构、数字平台等第三方提供信息,会计资料强制性保存的重要性在下降。换言之,我国隐匿或销毁会计资料罪保护的法益不能再局限于会计资料保管本身,应当理解为会计资料保管所要保护的国家利益,即国家有效掌握、监督企业等组织的活动信息和经营状况,用以维护市场经济管理秩序,这就包括了国家税收的有效征管。因此,有必要对现行隐匿或销毁会计资料罪刑事立法问题进行一番检视,并予以完善。均是针对隐匿或销毁会计资料这一违法行为,意大利刑法关于隐匿或销毁会计资料罪的规定,尽管与我国立法存在诸多差异,但是也正是由于存在其中的一些差异,给我国隐匿或销毁会计资料罪立法问题检视和完善提供了诸多有价值的启示。

#### (一) 隐匿或销毁会计资料行为: 逃骗税目的的特别考量

会计与征税存在紧密的特别关联,在此不再赘述。需要特别强调的是,为贯彻量能课税原则,具体而言,为遵循根据纳税人真实负税能力课税的原则,税务机关必须准确把握纳税人总净所得、交易额等税基的实际数额,而这无疑有赖于税务机关的会计分析查定,即我国通常所说的查账征收。对此,纳税人建立健全会计核算制度并按照《会计法》规定妥善保管会计资料至关重要。事实上,不仅是为贯彻量能课税原则的需要,当前《中华人民共和国税收征收管理法》修订内容所代表的征税趋势也预示着纳税人妥善保管会计资料对征税的特别意义。其修订以加强税收征管确定为目标之一,将完善自主纳税申报制度、健全税收确定(查定)制度、以建立纳税评定制度为重点,并将加强税收征管信息化建设、健全涉税信息提供制度。<sup>(58)</sup>这样,税款的会计分析查定不仅将有明确的法律依据,还将有坚实的保障,进一步而言,会计分析查定作为税收查定的基本原则将在我国得到巩固。在这样的背景下,隐匿或销毁会计资料行为无疑将对我国量能课税原则的贯彻、税收征管的正常开展造成侵害,也将严重阻碍税务机关、司法机关对逃骗税等税收违法行为的查处。因此,我国刑法可以像意大利税收刑法那样从税收犯罪的角度特别考量隐匿或销毁会计资料行为。当然,这并不是指在逃税等税收犯罪中将该行为作为特定的手段予以考量,而是指在对隐匿或销毁会计资料行为单独定罪处罚的基础上,对行为人以税收犯罪为目的所实施的这类行为给予特别的考量,如处以更重的刑罚。据此,由于我国刑法并不存在像《意大利刑法典》第

(58) 施正文:《论〈税收征管法〉修订需要重点解决的立法问题》,载《税务研究》2012 年第 10 期,第 58 页。

490 条规定的废除、销毁和隐匿真实文书罪，应当保留《刑法》第 162 条之一规定的隐匿或销毁会计资料罪，作为一般犯罪，在此基础上，可考虑增加一款，即规定为（自己或他人）逃骗税的目的实施隐匿或销毁会计资料的，并单独规定刑罚，作为特殊条款。事实上，相比于单独定罪处罚的虚开发票违法行为，同样都属于逃骗税的预备行为，从基于保护税收利益进行单独定罪处罚的需求来看，隐匿或销毁会计资料行为不亚于前者。

### （二）主观要件：故意犯与目的犯

首先，本罪属于故意犯，不过，不管是隐匿还是销毁，从文义上来理解都是故意行为，不存在有过失之嫌，无须在条文中仅就销毁行为特别强调“故意”的主观内容。<sup>(59)</sup> 因此，参考意大利税收刑法关于隐匿或销毁会计资料罪的规定，我国《刑法》第 162 条之一第 1 款亦可以简化为“隐匿或者销毁……”，即去掉“故意”二字。

其次，行为人实施隐匿或销毁会计资料，往往出于某种违法目的，比如逃避监督检查（掩盖罪行）、清算，或逃避债务、损害其他人的利益等。<sup>(60)</sup> 不过，我国现行立法并没有就行为人实施隐匿或销毁会计资料行为的目的进行特别规定，这也容易造成我国隐匿或销毁会计资料罪的打击面过宽，有违刑法的谦抑性。在意大利，不仅隐匿或销毁会计资料罪的构成须考虑行为人的犯罪目的，废除、销毁和隐匿真实文书罪也规定了犯罪目的，即“为了使自己或他人获利或损害他人”。当然，如果仅仅要求逃避监督检查的目的，则其规范内容稍显狭窄，同时，逃避监督检查也仅仅是手段，背后还存在行为人真正的目的。因此，我国有必要将本罪也明确为目的犯，即增加“为了使自己或者他人获得不正当利益或使他人利益受损”。一方面，这与上述增加“逃骗税目的实施隐匿或销毁会计资料的”特殊条款相契合；另一方面，这也与《追诉标准的规定（二）》第 8 条规定的第 2 项的严重情节相契合，即行为人依法应当向监察等相关机关、有关主管部门等提供而隐匿、故意销毁或者拒不交出会计资料的，就是为逃避监督检查，背后往往是出于某种违法目的。

### （三）客观要件：扩大会计资料范围、限制要件构成情形

首先，关于作为本罪客体的会计资料范围，我国现行《刑法》第 162 条之一仅规定包括“会计凭证、会计帐簿、财务会计报告”，正如上文已经指出的那样，该范围偏小。这是因为对于本罪保护的法益而言，其他会计资料的妥善保管同样有着重要意义，同时《会计法》也规定了其他会计资料的保存义务，需要与《会计法》的规定保持一致。此外，在本罪将来也成为目的犯以后，一方面，对于相关犯罪目的的实现，显然隐匿或销毁其他会计资料也有着作用；另一方面，在通过转变本罪为目的犯限制本罪的构成的情况下，即使扩大作为本罪客体的会计资料范围，本罪的入刑处罚也能够得到有效控制。当然，增加“其他会计资料”这一兜底性的条款，更为重要的是，

(59) 齐文远、刘代华：《关于〈中华人民共和国刑法修正案〉第 1 条的研讨》，载《法商研究（中南政法学院学报）》2001 年第 2 期，第 87 页。

(60) 罗朝辉：《论隐匿、销毁会计资料罪》，载《湖南大学学报（社会科学版）》2002 年第 1 期，第 92 页。

可以及时跟进社会经济的发展变化。对此,一方面是因为“其他会计资料”在公司、企业等组织会计核算制度中的重要性在逐步提高;另一方面通过解释“其他会计资料”的外延,不管是在会计相关法规层面,还是司法解释的途径,可以将一些最新出现的重要资料纳入本罪保护的范畴。根据意大利经验,尤其是其中一些对特定企业而言,在反映其特殊经济活动及成果方面具有重要意义的资料,比如,针对跨国集团企业(实施转移定价)而言,邮件、开会记录等一些特殊资料;房地产企业签订的预售合同,如果能够证明定金等款项支付的话。

其次,关于隐匿或者销毁行为的认定,意大利立法及相关司法判决对我国相关规定有着诸多重要启示,尤其是在严格限制具有刑事处罚意义的隐匿或销毁行为构成方面,相关内容在我国可以通过司法解释的方式予以明确:(1)隐匿或销毁会计资料以公司、企业等组织已经对会计资料进行建账、建档为前提,公司、企业等组织未对会计资料进行建账、建档,不管是出于故意还是过失,不属于本罪旨在打击的隐匿或销毁会计资料行为,不构成本罪。(2)不管是隐匿还是销毁会计资料,实质在于导致相关监督、检查机关对会计资料的不可支配性或不可查寻性。因此,尤其是对隐匿行为的认定,必须强调相关会计资料实际上无法被相关机关取得或查寻到。相反,如果行为人仅仅是拒不交出会计资料,但是相关机关凭借通常的检查手段依然可以从行为人处取得或查寻到,就不应当认定为隐匿行为。除非公安等特定机关只能凭借住宅、人身搜查、检查的特殊手段才能取得或查寻到相关资料,此时可以认定为构成隐匿行为。对此,《追诉标准的规定(二)》规定,即依法应当向监察等相关机关、有关主管部门等提供而隐匿、故意销毁或者拒不交出会计资料,存在不妥之处。具体而言,不应当把拒不交出行为与隐匿、销毁行为并列,有必要删除“拒不交出”行为。同样,行为人未将会计资料放置、保存在一个应当保管的地点本身也不构成隐匿,除非保管的地点是一个不能被相关机关发现的地点,才能构成隐匿。此外,对于销毁行为而言,除了物质上资料的毁灭,还应当包括通过涂改和删去、划掉相关内容,使得资料无法阅读的情形。(3)对于电子形式的会计资料或以电子形式保存的会计资料,用于保存该资料的硬盘或软盘被毁坏且无法修复,可以认定为本罪的销毁行为;而就隐匿行为的构成,可以特别考虑这样一种情形,即行为人将这类资料保存于国外,但该国与我国没有签署行政互助协议。

最后,关于严重情节的界定,需要说明以下几点:(1)与意大利隐匿或销毁会计资料罪立法规定“所得或交易额无法重构”作为犯罪构成要件一致,我国现行立法用“严重情节”这一更为宽泛、抽象的结果作为犯罪构成要件,本身是要肯定和保留的。(2)关于《追诉标准的规定(二)》具体列举的两项严重情节,应当说已经不再具有合理性了。一方面,单纯以隐匿、销毁的会计资料涉及的金额大小为标准,而完全不考虑隐匿、销毁行为可能带来的危害结果,在新时期下,本罪的入刑处罚将显得过于严厉、打击面也会过宽。另一方面,关于依法应当向监察等相关机关、有关主管部门等提供而隐匿、销毁会计资料,应当认为何谓隐匿、销毁会计资料行为的解释就应在该情节下进行理解,这是因为行为人实施隐匿或销毁行为往往旨在掩盖其相关违法行为,

即通过无法重构其经济活动及成果情况,以逃避监察等相关机关、有关主管部门等的查(询)处。因此,这一情节不能作为严重情节而存在,应当予以删除。(3)与主观要件增加“为了使自己或者他人获得不正当利益或使他人利益受损”这一犯罪目的相对应,摒弃行为犯的认定,严重情节应当界定为:隐匿、销毁的会计资料涉及一定金额(目前50万元的规定可以保留)以上,并致使相关经济活动及成果情况无法重构。其中,增加“致使相关经济活动及成果情况无法重构”这一结果,使得本罪按照具体危险犯来认定,是因为本罪保护的法益只有在无法通过会计核算反映相关主体的经济活动及成果时才被侵害,并符合刑法的谦抑性原则。此外,从罪刑法定原则的角度,这一严重情节宜直接规定在《刑法》第162条之一中。

#### (四)其他方面:适用提高刑事处罚力度、明确相关适用问题

首先,在隐匿或销毁会计资料罪刑事立法修正为目的犯以及客观要件构成情形限缩后,本罪的犯罪构成将变得更为严格、受限。因此,目前规定的最高刑5年有期徒刑将使得量刑上稍显过轻,本着罪刑相适应原则,可以将最高刑适当提高,保持在7年有期徒刑以下。如果就为逃骗税实施隐匿或销毁会计资料行为增加一款以单独规定刑罚的话,至少对这一行为应当将刑罚提高到7年有期徒刑以下。其次,在追诉时效的起算上,区分销毁和隐匿两种犯罪行为。具体而言,在构成犯罪的前提下,销毁行为从会计资料毁灭之时开始起算,因为此时犯罪行为即为完成,而隐匿行为因为存在不法状态的持续,在相关机关或部门实施查处之时开始起算。最后,在犯罪次数的认定上,对于多次实施隐匿或销毁会计资料的行为,如果是基于同一犯意,即为掩盖某一违法行为,如逃避缴纳某一纳税年度的税款,当属一罪,否则应当认定为数罪。

## 四、结语

由于我国社会、经济、法治等领域的持续发展,一部分犯罪刑事立法修正需要及时跟进,以满足时代变化的要求,尤其是经济犯罪刑事立法,如隐匿或销毁会计资料罪。基于修正的目的,关于该罪现行刑事立法问题和完善的研究,不仅应当从我国国情出发,还应当具备比较法的视野。通过深入阐释意大利隐匿或销毁会计资料罪刑事立法及其适用,并比较中意两国隐匿或销毁会计资料罪刑事立法之间的差异,可以更加清晰地反映出我国刑事立法可能存在的问题,并可就如何完善寻得可参考之经验。作为立法修正的指导原则,我国隐匿或销毁会计资料罪应当明确限于打击那些为取得不正当利益或损害他人利益的隐匿或销毁行为,并提高犯罪构成要件满足标准、限缩该罪的打击范围,以符合刑法谦抑性原则。具体而言,该罪保护的法益应当是国家有效掌握、监督企业等组织的活动信息和经营状况,而非会计资料保管本身,立法修正的主要内容则包括特别考量逃骗税目的下隐匿或销毁会计资料行为,主观要件将本罪明确为目的犯,扩大作为本罪客体的会计资料范围,但摒弃行为犯的认定,限制客观要件构成情形,适当提高刑事处罚力度等。

## **Perfection of Chinese Legislation on Crime of Concealment or Destruction of Accounting Documents: A Study Based on the Italian Legislation on Crime of Concealment or Destruction of Accounting Documents**

WENG Wuyao

**Abstract:** After 25 years of implementation, along with the continuous development and changes in the fields of society, economy and rule of law, China's criminal legislation on the crime of concealment or destruction of accounting documents needs to be amended according to the modest and restrained principle of criminal law and the principle of suiting punishment to crime. Therefore, the legal interest protected by the legislation on this crime should be understood as the following interest that the nation can effectively grasp and supervise the activity information and business situation of enterprises and other entities. Referring to the relevant legislative experience of Italy, the main contents of the amendment should include the following aspects. Firstly, in terms of criminal punishment, the amendment should give special consideration to the act of concealing or destructing accounting documents for the purpose of tax evasion and fraud. Secondly, the amendment should define this crime as purpose crime, and add "in order to obtain illegitimate interests for oneself or others, or to cause damage to the interests of others" as the subjective element of the crime. Thirdly, the amendment should define the objective criminal behavior with characteristics of non-controllability or non-searchability of accounting data, and strictly limit the scope of the concealment or destruction as criminal behavior. Fourthly, this crime can't be qualified as conduct crime, therefore the aggravating circumstance should be defined uniformly as "the accounting documents concealed or destructed involve the amount of more than 500, 000 RMB and render it impossible to reconstruct the situation on relevant economic activities and results". Besides, the amendment should appropriately increase the criminal penalties, with the maximum penalty of imprisonment at liberty raised to seven years.

**Keywords:** Crime of Concealment or Destruction of Accounting Documents; Purpose Crime; Crime of Concrete Danger; Modest and Restrained Principle of Criminal Law

(责任编辑: 王乐兵 汪友年)