



Raymond Yeung Tax Consultant

former IRD Assessor

飛鴻稅務顧問

前稅局評稅主任 楊輝洪

諮詢服務收費每小時 \$500

Tel / WhatsApp / WeChat 94735846

<http://www.rytc.com.hk>

稅務調查 之 刑事檢控 Criminal Prosecution under Tax Investigation

除了少數刑事逃稅及瞞稅個案引用普通法下的行騙公共收入罪名起訴 Tax evaders may face criminal prosecution of Cheating Public Revenue under Common Law, 大部份的逃稅及瞞稅的刑事檢控都按照稅務條例第 82 條進行 Most criminal prosecutions of tax evasion cases are undertaken under Section 82 of Inland Revenue Ordinance。

法理上, 稅例第 82 條是「公訴刑罪 Indictable Offence」。實務上, 基於行政效率, 絕大部份逃稅及瞞稅個案會根據稅例第 82A 條施以民事罰則, 或者以雙方協議的罰款 Compound Penalty 了結個案, 或者以第 80(2)條進行非刑事性的一般檢控〔這些罰款政策前面已有論述, 此處不贅〕, 而非刑事檢控。

據稅局公佈, 近三年來用稅務條例第 82 條作出的刑事檢控的個案, 每年大概有一至兩宗。相比於大約兩百萬個納稅個案, 刑事檢控的機會率其實是非常低的, 原因是絕大部份的違例個案都是以罰款解決。



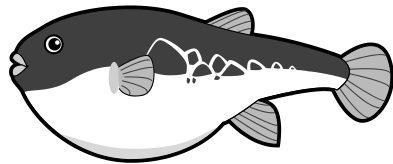
倘若稅局認為納稅人**蓄意逃稅**, 兼且**涉稅鉅大**〔少報稅款總額超過十萬元〕, **多年重犯**〔瞞稅期間不少於三年〕, 稅局便會考慮以刑事罪名控告納稅人。刑事檢控主要根據稅務條例第 82 條進行。惟對於**極為惡劣的逃稅者**, 政府亦可以用普通法下刑事罪行裏的行騙公共財政收入罪名 cheating of public revenue 去起訴納稅人。

行騙公共收入罪名 The Offence of Cheating of Public Revenue

普通法下行騙公共收入罪名的刑罰是根據《刑事訴訟程序條例 Criminal Procedure Ordinance》第 101E 條，它的**最高刑罰為入獄七年和沒定限的罰款**。

什麼是「行騙公共收入」罪名？根據英國案例 R v Mavji，這個罪名是指任何訛詐而令稅局失去應收稅款的行為 any form of fraudulent conduct which result in diverting money from the Revenue and in depriving the Revenue of money to which it is entitled。倘若以這個罪名檢控逃稅者，稅例所規定的刑罰便不適用，而量刑的準則是法官按照刑事罪行 Crimes Law 下的案例而酌情作出。

刑事檢控要講證據架，稅官大姐，你淨係單單識講：「你哋人」，咁係唔得個啲！

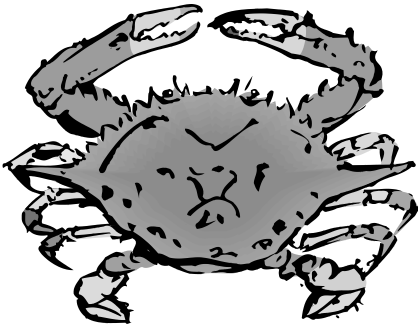


訛詐行為 Fraudulent Conduct

無論是普通法下「行騙公共收入」的罪名，抑或是稅務條例中第 82 條下的刑事罪名，兩者都是以納稅人的訛詐行為 Fraudulent Conduct 作為主要考慮。法理上，「訛詐行為」帶有欺騙 dishonesty 成份。而根據案例 R v Ghosh，判斷訛詐的準則是：(a)以合理而誠實的人作準則去考慮被告的行為是否訛詐？及 (b)一個合理而誠實的人是否會認為被告的行為是訛詐？

要證明納稅人訛詐並不容易，因為這是十分嚴重的刑事罪名。在刑事檢控裏，控方(即稅局)負有舉證責任。根據刑事法，刑事的舉證尺度是提出足夠法庭可接納的證據，以證明納稅人的**罪行 guilty act 及犯罪意圖 guilty mind** 是「**沒有合理疑點 beyond reasonable doubt**」的。究竟這個刑事舉證尺度是什麼呢？這是一個法律問題，簡單來說，

就是在法理上先假設被告無罪 Presumption of Innocence，然後，控方提出強而有力及法庭認可的證據 Strong and Admissible Evidence 去證明被告有罪 guilty。然後，被告才須列舉證據證明自己無辜，或者引用免責辯護來脫罪。倘若控方不能提出有力證據，或者證據不獲法庭接納，被告就當庭釋放，而無須為控方的控罪答辯。



刑事檢控的重要考慮因素是有沒有**足夠證據**證明逃稅者有罪。倘若稅局蒐集的證據不足以作刑事檢控，個案便會轉作一般性的調查個案處理，即向納稅人施以罰款。

證據 Evidence

何謂證據 What is evidence? 證據就是任何材料，足以說服法庭接納所指的事實是真確的，或所指稱的事實的可能性 Evidence is any material which tends to persuade the court of the truth or the probability of some facts asserted.

證據的分類 Classification of Evidence

證據可分為書面證據 documentary evidence，如會計紀錄 accounting records 及口述證據 oral evidence。另外，亦可分為直接證據 direct evidence 及環境證據 circumstantial evidence。直接證據乃能直接證實所指的事實 Direct evidence means evidence that substantiates the fact at issue，而環境證據則藉環繞事件發生的事情來推斷所指的事實 Circumstantial evidence means evidence surrounding the event or the offence from which the fact at issue may be inferred.

什麼是有力證據 What is Strong Evidence?

有力證據是指那些能證明控罪的證據，包括人證及物證。當然，若證據能直接證明有關控罪，那當然是很有力的證據。但有時，在未能找到直接證據 direct evidence 的情況下，法庭也會接受間接證據 indirect evidence，如環境證據 circumstantial evidence 來推斷控罪。在判定納稅人意圖瞞稅時，法庭多用環境證據 Wilful intent can be established by inference，見 Samuel Lam 案件 4HKTC704。另外，在 Yip Kam Sing 案件，法官說 Any inference may be drawn from facts by way either of logic or experience but is no different from any other forms of evidence。

什麼證據獲法庭接納 What evidence is admissible by courts? 法庭會考慮證據是否與案有關 relevant、是否適合 competent、是不是聽來的 hearsay 及是否可信 reliable? 一般來說，法庭不接納控方以不正當途徑獲得的證據，如威逼利誘、偷聽私人聚會間之八卦閒話，或未經法律規定的格式或程序所做的文件。此外，根據刑事法，法庭不接納聽來消息 hearsay 為有效證據。

證據是否與案件有關及是否適合，是一個法律與事實互相關連的問題，經常在法庭上爭拗。若一方律師認為它與案無關，或不宜作証據，他會向法官提出反對該等証據，然後由法官裁定証據是否適用。

至於証據是否可信，倘若那是文件證據 documentary evidence，雙方律師可援引專家意見，如科學鑑證報告。比方說，稅局指稱報稅表上的簽名是納稅人簽的，但納稅人說不記得，那麼稅局便會引用政府的鑑證專家報告，比對納稅人當年在其他文件上的簽署--如反對評稅信件、銀行支票等--來證明那是納稅人簽的；若那是口述證據 oral evidence，對方律師會提出諸多問題來質詢 cross examination 作供者，萬一作供者前言不對後語，或者供詞中有不誠實的地方，或對重要問題答覆閃縮含混，供詞的可信性 credibility 便大打折扣了。

什麼是聽來消息 hearsay? 比方說，甲聽到乙說：「丙以假單據虛報支出」，那麼，甲知道的就是聽來消息，但如果乙親眼見到丙以假單瞞稅，乙知道的就是直接證據 direct evidence。若乙作證，他的證供便是很有力的證據了。

由於刑事檢控比民事訴訟嚴重得多，它需要的舉證尺度比民事訴訟嚴謹很多。要成功刑事檢控納稅人，稅局必須提出充份的證據：證明納稅人在**行為**上〔actus reus 即 guilty act〕曾干犯刑事罪行 commit a criminal offence，兼且有**犯罪意圖**〔mens rea 即 guilty mind〕。

什麼是「行為」上干犯刑事罪 actus reus: guilty act

法理上，「行為 act」是指行動。以瞞稅 tax non-disclosure 及逃稅 tax evasion 來說，有關行動包括：納稅人在不正確的報稅表上簽署去聲稱報稅表是正確的 Taxpayer signed an incorrect tax return，或者是向稅局提交不正確的資料 Taxpayer provides incorrect information to IRD，包括提交虛假帳目 false accounting records、偽造文件或單據 forged documents and bills、在報稅表或任何申請表格內作不誠實的答覆 Taxpayer provided false information or reply in a tax return or in an application form 在回答稅局的信件內提交與事實不符的資料 Taxpayer gave false information in reply to IRD's queries...

倘若納稅人從未收到報稅表，又或者收到報稅表後置之不理，這兩種情況都不足以構成蓄意瞞稅的刑事罪行，因為納稅人沒有在「行動」上蓄意瞞稅。當然，如果納稅人須納稅而未收到報稅表，按照稅例第 51(2)條，他必須在有關課稅年度結束後四個月內書面通知稅局，若未遵照這個規定，稅局可以向納稅人施以罰則〔包括檢控〕，但**卻不能以刑事罪名起訴納稅人**。

稅局不單要提交證據，以沒有合理疑點的尺度去證明納稅人有逃稅的罰行，仲要證明納稅人有蓄意逃稅的意圖。控罪要成立，兩樣皆要有強力證據，缺一不可。基於舉證難度高，所以每年只有一兩宗刑事檢控，絕大部份的不正確報稅個案都是罰款了事。



什麼是犯罪意圖 mens rea: guilty mind

「意圖 intention」，簡而言之，就是**明知故犯**了。舉例說，有人在圖書館看書入迷，忘記辦理外借，就把書拿走，當場給職員截獲，那麼即使他有偷書的「行為」，但沒有足夠證據證明他故意偷書，所以，他仍未算干犯刑事罪行。當然，納稅人蓄意瞞稅或逃稅，通常不會直認不諱，那麼，稅局就必須蒐集大量「環境證據 circumstantial evidence」來推論納稅人有蓄意瞞稅的意圖。

在 Johnson Wong 案件，法官在判詞中說：「意圖犯法，是被告知道並故意觸犯法例，而非無心之失... 那要確定他當時的實際思想，而非以其他合理人的角度去考慮他可能的思想 The word 'wilful' connotes elements of knowledge of the wilful act and conveys the concept of intentional as opposed to accidental wrongdoing... In assessing whether the defendant had that specific intent, I bear in mind that it is what was in the mind of defendant that is important and not what would be in the mind of a reasonable man in his position.」

在 Yip Kam Sing 案件，法官在判詞中說：「在按事實作推論前，該些事實必須已確定為恰當。而所得的推論，必須為該些事實的唯一合理的推論 Before I draw any inference from any of the facts, they must be proved to the proper standard and the inference must be the only reasonable inference to be drawn from those facts」

蓄意瞞稅 wilful tax evasion 通常是指納稅人明知報稅表上的資料是不正確的，但他仍故意在表上簽署去聲明它是正確。在不正確的報稅表上簽署本身是一項罪行 Signing an incorrect tax return is an offence in law per se，納稅人若無合理辯解，稅局可向簽署人施以罰則 If a taxpayer signs an incorrect tax return without reasonable excuse, he will be liable to penalty。如果稅局有證據證明簽署人明知報稅表上填報的資料不正確並引致應繳稅款減少，稅局可以向簽署人作刑事檢控 If IRD has sufficient evidence to prove that the taxpayer signed the tax return with a wilful evasion of tax, IRD can take criminal prosecution against the taxpayer。因此，在簽署報稅表前，納稅人必須小心核對報稅表內填報的所有資料，倘若不明白報稅表上的規定或所需的資料，可致電稅局詢問，或徵詢專業人士意見。

除了簽署不正確報稅表可被檢控，納稅人若明知資料不正確而將不正確資料提交稅局，亦觸犯稅例而遭罰則，包括刑事檢控。另外，除了納稅人，其他人〔包括僱主、納稅人的家屬〕向稅局提供不正確資料，稅局也可以向提供資料者施以罰則，或採取檢控，包括普通法下的妨礙司法公正，但實務上，由於舉証不易，這類檢控個案甚為罕見。

什麼是環境證據 What is Circumstantial Evidence?

環境證據，簡而言之，是用間接的事情去推論納稅人有蓄意瞞稅的意圖。Circumstantial evidence is an indirect material to infer that the taxpayer has an intention to evade tax wilfully. 比方說，稅局在突擊檢查 raid 中找到納稅人存有兩套帳目，一套自用，另一套用來少報利潤，那麼，稅局就可以用這個證據來推論納稅人的瞞稅意圖。又比方說，納稅人的父親在十年前移民美國，為了減稅，納稅人連續六年在報稅表內就父親申索供養父母免稅額和額外供養父母免稅額，並聲稱他與父親在那六個課稅年度內全年同住，稅局在抽查中向納稅人發信詢問，納稅人才直認不諱，於是，稅局就以他連續在六個報稅表內的虛假聲明作為環境證據，推論他有蓄意瞞稅的意圖。

稅局如何蒐集證據 How does IRD gather evidence?

在刑事檢控裏，證據就是真理。正如刑事法中經常引用的一個笑話：有位法官問：「我不是來聽真相的嗎 Am I not to hear the truth?」於是，有人就答：「你錯了，你不是來聽真相，你是來聽證據的 No. Your Lordship is to hear the evidence.」概括而言，在訴訟上，真相是不值一晒的，除非它能以證據證明之 Truth is worthless unless it can be proved by evidences in such a way that the court is prepared to accept and act on them.

無論刑事檢控，抑或民事的稅務爭議，稅局都會著力蒐集證據。只不過在民事調查及訴訟中，目標是徵收稅款與罰款，對證據的要求較低，因為民事訴訟的舉證尺度是「以可能性去推斷 on a balance of probabilities」；而在刑事檢控裏，個案交與律政署作檢控，對證據的

要求較嚴謹，因為刑事訴訟的舉證尺度是要證明納稅人的瞞稅動機及行為是「沒有合理疑點 beyond reasonable doubts」。

為了取得足夠證據作刑事檢控，稅局除了用盡一切民事的稅務調查方法，有時還會採取激烈行動，如向法官申請搜查令 search warrant，突擊搜查 raid 納稅人的公司及住所，有時還到其會計師處查取有關帳目及核數文件〔稅局只取走會計師及稅務代表的工作文件，而不會取走會計師及稅務代表向納稅人提供意見的文件 IRD only takes away the working papers and not the opinion papers〕。稅局不會輕易用突擊搜查去獲取資料，因為一來勞師動眾，二來法官又未必批。實務上，只有重大案件及在足夠理據下，稅局才用此絕招。按照稅例第 51B 條，搜查令授權稅局職員進入任何地方而無需預先通知去查取納稅人及其配偶的所有文件，而屬於其他人士〔比方說，納稅人的子女〕的文件〔比方說，子女的在職文件〕，如與查稅有關，稅局只可複印及拿走複印本。

稅局是否只對搜查個案才作刑事檢控？當然不是。事實上，大部份的刑事檢控都沒經過搜查。那麼，未經搜查，稅局靠什麼證據告人？答案是人證和物證。人證方面，主要靠証人，但有時亦靠納稅人自己招認。

先說証人。誰會作証？比方說，稅局召見納稅人的客戶、供應商、業主、住客、僱主、僱員、會計主任、核數師、政府化驗師(用來鑑證文件的簽名)、政府估價師(用來估算物業價值)。為什納稅人的客戶、供應商、業主、住客、僱主、僱員、會計主任、核數師會挺身頂證納稅人犯罪？答案不能一概而論，但很多時要歸功於稅局調查員的說話技巧，使他們了解做公民的法律責任。

讀者或許會問，為何納稅人會蠢到自動招認蓄意瞞稅呢？原因可能好簡單，就是納稅人自作聰明，為自己做過的事諸多解釋，結果講多錯多，而愈錯就愈想說一些理由及事實去補救，而由於納稅人說得太多，其中總有一些事情對他不利，而調查員便專挑那些對納稅人不利的時候來紀錄，並要求納稅人對他說過的話簽署作實。所謂「落口供」，就是將說過的話**即時**用筆寫下來，所以盡量用口語而非書面語：It is a contemporaneous record of what was said。

在錄取口供時，主要由檢控組的一位評稅主任發問，而另一位評稅主任則負責紀錄問題及納稅人的答覆。在所有調查個案中，必定有這條問題：「報稅表是否由納稅人簽署？」因為如果納稅人蓄意在不正確的報稅表上簽署，那便可以構成一項刑事罪行。當然，是否蓄意，還需證據證明，但只要稅局能證明納稅人在不正確的報稅表上簽署，那已令檢控行動邁進一大步。事實上，「報稅表是否由納稅人簽署」是一項簡單的事實問題，納稅人只能據實回答，是就說是，不是就說不說，而含混其詞，亦只會陷納稅人於不坦誠的危險境地，因為稅局可以核對納稅人的過往簽名，及委託政府化驗師進行科學鑑証。故此，筆者忠告每一位納稅人，在報稅表上簽署前，必須小心核對所有資料是否正確無誤，然後才可動筆簽署，因為一旦在不正確的報稅表上簽署，就可能令你觸犯瞞稅罪名！

除了在不正確的報稅表上簽署，納稅人蓄意提供虛假資料，也是瞞稅行為，可被刑事檢控。故此，在盤問中，稅局調查員會把納稅人以往提交過的所有資料展示，並要求納稅人証實這些資料是否由他提供，及是否所有文件及單據都是真實不虛。倘若納稅人說有些資料可能不正確，調查員便會追問詳情及要求解釋。

法理上，會先假設一般瞞稅者不會自動認罪，因此萬一他在與稅局調查員作供時，供詞中提及一些對他不利的實事，而他又在這些供詞中簽署作實，這些供詞便會成為呈堂証供，而法庭就會考慮這些供詞的可信性，若認為可信，法庭就會信納這些「口供」為證據，而將納稅人定罪。

讀者或許會問，納稅人可以在錄完供詞後反口，說當時作供不是自願，又或者當時不知道這些口供將來用作呈堂証據，又或者受到稅局威嚇或利誘，才胡說八道。為了澄清這些疑點，調查員在面談一開始就對納稅人作出警誡 caution。這個警誡，相信讀者在電視或電影中已聽過無數遍，就是：「唔係是必要你講，除非你自己想講啦，但係你講嘅嘢，可能用筆寫低及用嚟做證供 Your are not obliged to say anything unless you wish to do so. But what you say may be put into writing and taken as evidence」。這個警誡真是可圈可點，因為調查員一早已指出，納稅人有權不說，可以不回答任何提問，而回答與否，純屬自願，故此納稅人將來不可辯稱他是受到調查員威嚇或利誘而作

供，同時他亦清楚知道，講過的話可能作為呈堂証供--這個警誡下的供詞，以法律術語來說，就是「警誡供詞 cautioned statement」。

須知道，警誡供詞中的第一句「唔係是必要你講」，就是表示納稅人有緘默權。這個緘默權，其實是納稅人在刑事調查裏的最重要保護自己的盾牌。換言之，納稅人最好少說，若問題對自己不利，更應盡量少說。當然，答什麼要看問什麼。但無可否認，人的記憶力是有限的：如果事情記不起，可以回答：「時間太久，忘記了」；如果對事情不清楚，可以回答：「不知道」。但千萬不可以說謊，亦不該胡言亂語，觸怒調查員。

稅局檢控組的調查員是千挑萬選及訓練有素的精英，他們不會一開始就切入要害，因為那會警醒納稅人，令他築起了一道沈默的防範圍牆。調查員大多以聊天開始，問些與調查無關的問題，比方說，納稅人用什麼交通工具來？外面的天氣熱嗎？近來工作忙嗎？... 這些無關的問題，基於禮貌，納稅人一定回答，這樣，僵硬的氣氛便會融化，而納稅人亦開始放棄沈默了。然後，調查員會問個案中一些簡單的事實，來試探納稅人的反應，及分散納稅人對防備的注意，而在不經意間，才提問重要的問題，來探測辯解和反駁，而一旦當納稅人承認了一些漏稅的事，調查員便立即將納稅人的說話用筆寫下，作為招認 confession / admission 的證據，那麼納稅人日後便難以在法庭上推翻這些口供了。

既然納稅人與調查員的面談是如此凶險，納稅人可否不去接受盤問呢？聰明的讀者，當然亦會估到，稅例賦與稅務局長有權傳召納稅人到稅局問話--見稅例第 51(4)(b)條。若果納稅人不出席，可被檢控及施以罰則。故此，即使凶險，亦要走一趟。只要記著凡事要忍，不張狂，少說話，就化險為夷了。

在錄取供詞中，除了沈默權，納稅人還有尋求律師意見的權利，和要求休息的權利。當供詞錄取完畢後，調查員會向納稅人宣讀內容，並要求納稅人在每頁供詞上簽署確認，並提醒納稅人，若他認為供詞不符他所說的，可要求修改，然後才簽署確認。當納稅人閱畢整份供詞後，調查員必須請納稅人在供詞結尾親自寫下：「我已閱讀過這份口供，我知道我可以隨意作任何修改、更正、或修補。

這份口供內容全部屬實，而且是我自願作供的」

若果納稅人不肯在供詞上寫下上述聲明及簽署，調查員仍照一貫程序錄取口供，即照樣盤問，照樣紀錄答覆，照樣宣讀供詞，並將納稅人的不合作情況照實紀錄在供詞上，然後由稅局調查員簽署確認，作為呈堂證供，並在日後的聆訊中，親身作證。

實務上，不是每個供詞錄取個案稅局都會執行檢控，因為檢控與否須考慮眾多因素，包括證據性質及是否足夠、案件性質、涉稅款額、當年的檢控數字、當時的工作量...等。此外，稅局還須徵得律政署 Department of Justice 的同意 approval 才作檢控，而律政署的刑事檢控政策 Criminal Prosecution Policy 是：

1. 須在有足夠法庭信納的證據下，以使有合理機會定罪的情況下，才進行檢控 There must be legally sufficient evidence to support a prosecution; that is, evidence that is admissible and reliable and, together with any reasonable inferences able to be drawn from it, likely to prove the offence
2. 律政司若認為公眾利益令他不應作出檢控，他就不會作出檢控 The Secretary for Justice shall not be bound to prosecute an accused person in any case in which he may be of opinion that the interests of public justice do not require his interference。

稅局在作出刑事檢控前，要做好多野架！唔係話告就告，因為要攞到律政司署檢控官嘅同意，才可以作出刑事檢控行動㗎。



律政署 Department of Justice 的刑事檢控

倘若稅局初步認為個案要作刑事案檢控，稅局便將個案轉交律政司作法理上的考慮。於是，律政司在考慮稅局蒐集到的證據時，除了

考慮引用稅務條例第 82 條作出檢控外，還會考慮引用其他法律向納稅人作出檢控，如普通法下的行騙公共收入罪名。另外，倘若律政司署的檢控官在審閱證據時，發現納稅人干犯了其他刑事罪名，也會考慮加控稅務條例以外的罪名，如製造或行使虛假文書、妨礙司法公正等罪名。



朋友，千祈唔好為咗應付稅局的問題就製造不符事實的文件，如合約或會議紀錄，並在文件內簽署及寫上不實的日期，咁可能令你觸犯製造或行使假文書罪名，累你跌入法律陷阱，而抱憾終生啊！

製造或行使虛假文書 Making or Using a False Document

按照刑事罪行條例第 200 章第 71 條，任何人**製造虛假文書**，意圖由他本人或其他人使用該文書，而誘使另一人接受該文書為真文書，並因接受該文書為真文書而作出或不作出某些作為，以致對該另一人或其他人不利，則該名首述的人即犯偽造文書罪行，一經循公訴程序定罪，可處**監禁 14 年**。

另外，按照刑事罪行條例第 200 章第 73 條，任何人知道或相信某虛假文書屬虛假，而**使用該文書**，意圖誘使另一人接受該文書為真文書，並因接受該文書為真文書而作出或不作出某些作為，以致對該另一人或其他人不利，則該名首述的人即屬犯罪，一經循公訴程序定罪，可處**監禁 14 年**。

以下是在稅務調查中常見的犯罪例子：

1. 納稅人為有限公司董事，為了使稅局相信公司在某天在某地召開董事會議通過某項決議，如購買物業是用作長收租，或向某人因某事發放一筆業務賠償金，納稅人製造了有關的董事會議紀錄，並將它提交稅局。在調查中，調查員由納稅人及有關人等的出入境紀錄得知在當天及當地並沒有該會議。由於當天沒有董事會議文書所述的會議，所以該文書便是虛假文書，如果納稅人在文書上簽署，他便在製造虛假文書，而納稅人將它呈交稅局，那便是行使虛假文書了。
2. 納稅人編製並簽署一份合約，並聲稱該合約是在某日與某公司簽署的。而事實上，納稅人在當天並沒有簽署該份合約。這是製造虛假文書。此外，有些人以為可隨意在文件上寫下任何日期，以令稅局相信該份文件在所述當天簽署及生效，而事實上該份文件並沒有在文件所述當天簽署，那便屬於製造或行使虛假文書〔這罪行多發生於將納稅人將文件的簽署日期推前 date back the document，由於他聲稱的簽署並沒有於當天發生，所以文件屬虛假，若他向稅局呈交該文件，並聲稱該文件在文件所述日期簽署，那便屬於行使虛假文書。至於一般人將文件的生效日期推後，例如開出未到期的支票，一般而言，那不屬於製造虛假文書，因為當事人只想將付款的生效日期推延至寫下的日期，而非向其他人〔如稅局調查員〕聲稱該文件在當日簽署〕

妨礙司法公正 Perverting the Course of Justice

妨礙司法公正出自英格蘭和愛爾蘭法律。倘若納稅人在司法過程中以干擾、欺騙等手段，使法庭作出偏向自己或第三者的判決，以致公義無法獲得彰顯，他便可能觸犯妨礙司法公正的罪名。簡單來說，凡一切可能破壞公義，或導致公義不能伸張的行為，皆可列入妨礙司法公正的罪名。

你聽過劉夢熊案件嗎？劉先生發電郵給特首梁振英先生，要求終止

廉政公署終止對他的調查。劉被控犯妨礙司法公正，罪名成立，被判入獄 18 個月。當心！任何人以不正當手段干擾稅局調查員的查稅及評稅工作也可能干犯妨礙司法公正罪行。

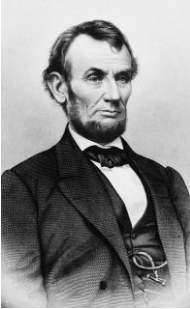
另外，按 WONG SHING YIM 案件，當執法者的刑事調查開始了，甚至在準備階段時，納稅人亦有可能觸犯這個罪行。有些人以為只是警方、海關、入境處的官員才是執法者，事實上，稅局的評稅主任也是執法者，他是執行稅務條例、或商業登記條例、或印花稅條例。任何人使用不正當的手段，如恐嚇評稅主任以影响或妨礙他的工作、誘使其他人向稅局提交錯誤資料、向稅局提出虛假證據、恐嚇或騷擾證人、在與稅局調查員會晤時作出虛假口供...都可能構成妨礙司法公正。另外，根據謝霆鋒案件，即使納稅人沒有積極參與上述行動，但他默許、允許、或同意該等行為，亦足以構成這個罪行。

妨礙司法公正是普通法下的可公訴罪行 indictable offence。由於普通法中沒有就公訴罪行定下特別的罰則，所以監禁刑期沒有上限。理論上**最高刑罰是終身監禁**，但近年已經沒有罰得如此重了。當然，法庭會根據案例去施以罰則。

以下是在稅務調查中常見的犯罪例子：

1. 納稅人在報稅表內申索供養父母免稅額及額外供養父母免稅額，並在報稅表內回覆確認在有關課稅年度內有供養父母及全年連續與父母同住。事實上，他的父母早已遷居深圳多年，他只間中到深圳探望父母。為使稅局信納他的申索，他教唆父母向稅局提交虛假書面聲明，聲稱在有關課稅年度內他們與納稅人全年連續與納稅人同住。納稅人的教唆行為，便屬於妨礙司法公正。
2. 納稅人是公司高級僱員，他向稅局申請因所有工作在內地做而豁免納薪俸稅。事實上，他在有關課稅年度內經常回香港公司開會及上班。他與公司董事串謀，由公司向稅局提交虛假聲明及工作紀錄，以使他的申請免稅獲批。納稅人這個串謀行動，便屬於妨礙司法公正。

3. 納稅人是某公司董事長，他威嚇下屬向稅局提交不正確的陳述及與事實不符的資料，以促使公司能取得海外利潤豁免。納稅人這個威嚇行動，便屬於妨礙司法公正。



任何人觸犯稅例，稅局都可以向他施以罰則，而不限於納稅人。另外，除了引用稅例，政府還可用其他刑事罪名向犯法者採取檢控。故此，我們要時刻警醒，誠正守法，光明磊落，咄至為之暢快做人啊！

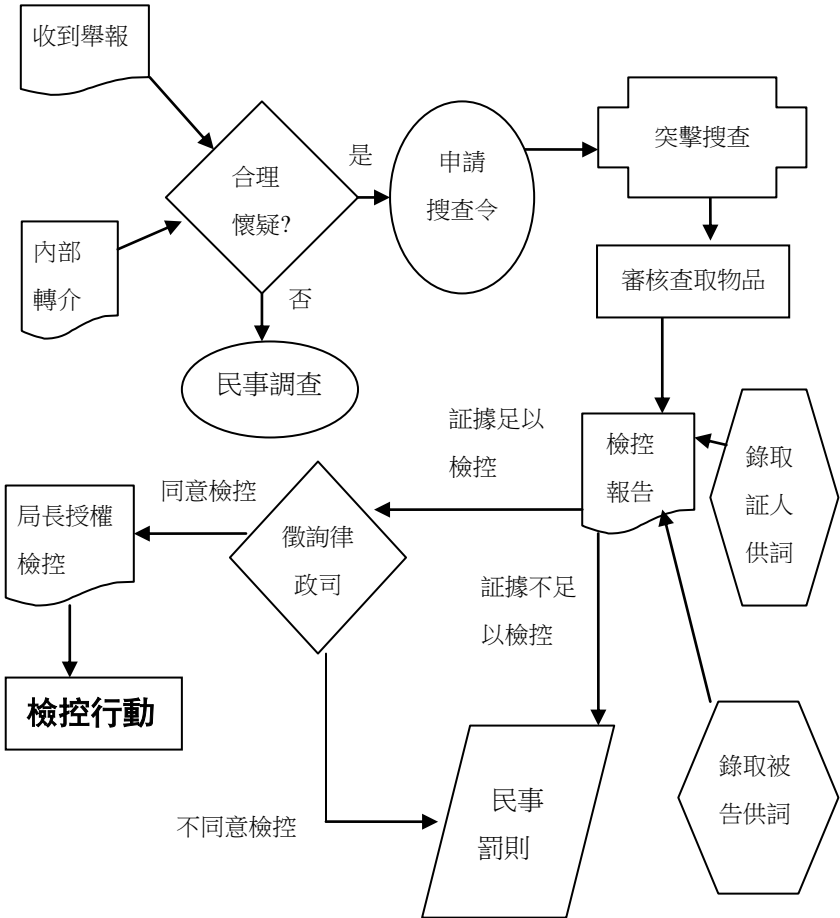
除了納稅人，政府也可控告其他人

按照稅例第 82(1)條，**任何人蓄意協助他人逃稅也屬犯罪** Any person assists other person to evade tax commits an offence under section 82 of Inland Revenue Ordinance 罰則與納稅人所受的相同。即是說，除了納稅人，稅局也可以控告其他人，如納稅人的配偶、子女、父母、僱員、僱主、商業夥伴，甚至他的律師、會計師、稅務代表。「協助他人逃稅」包括向稅局作虛假陳述或提交虛假資料。

另外，前面提及的「製造或行使虛假文書」與「妨礙司法公正」罪名，也適用於一切人士，不單只局限於納稅人。

一般而言，政府控告其他人會較控告納稅人困難得多，原因是政府難於舉證其犯罪意圖。在考慮犯罪意圖時，法庭通常會考慮被告人是否從罪行中取得金錢、報酬或好處。事實上，稅局以刑事罪名檢控其他人〔非納稅人〕的案件好像從未出現過〔以筆者的記憶來說〕。當然，作為一個守法的香港公民，我們必須時刻警醒，千萬不可因一時貪念而犯法。此外，我們平時也要多學多問，以免因缺乏法律常識而誤墮法律陷阱，遺憾一生。

刑事檢控工作流程圖



刑事檢控與民事罰則的主要分別

刑事檢控 Criminal Prosecution	民事罰則 Civil Penalty
引用稅務條例第 82 條。	觸犯稅例第 80 條而作出票控，或引用第 82A 條施以罰款，或引用第 80(5)作協議罰款。
稅局必須證明被告有犯罪意圖：蓄意瞞稅 或 蓄意協助他人瞞稅	稅局不須證明納稅人有犯罪意圖。適用於納稅人觸犯稅務條例而無合理辯解的違例個案
稅局必須證明納稅人有犯罪行為。適用於嚴重性及重覆性的違例個案。	納稅人不遵守稅務條例，或呈交了不正確的報稅表或資料。適用於絕大部份的違例個案。
無檢控時限。即無論多少年後，稅局都可作刑事檢控。	一般而言，只能在有關課稅年度內及之後 6 年內施以罰則。
稅局提出的證據能沒有合理疑點地證明納稅人犯罪。	納稅人提出證據及辯解，以免除罰則。

刑事檢控的考慮因素

Factors considered for Criminal Prosecution

在考慮刑事檢控時，稅局會考慮下述全部因素，若其中一項不利於檢控，稅局也會將個案轉作民事罰則處理，因此雖然每年查稅個案(包括第一、二科的評稅組及第四科的調查科)數以千計，但每年能成功引用稅務條例第 82 條作刑事檢控的案件卻只有兩三宗。

漏報稅款

從眾多案例可見，刑事檢控的**涉稅總額在十萬元以上**。若涉稅不多，以成本效益來看，稅局不會花大量人力及時間來搜集證據。原因是即使成功檢控，判罰亦不重，難收警誡之用。

涉及事項

倘若涉及事項只是一些小事，如納稅人把地址弄錯、寫錯了僱主的名稱、將課稅年度搞錯... 稅局不會因這些小錯失而作刑事檢控。原因是納稅人可以用一時遺忘或記錯為辯解。但若涉及的事項明顯**出於故意**，並**多年重犯**，例如納稅人的少報的營業額以百萬元計、納稅人有多個出租物業但多年少報鉅額租金、納稅人多年蓄意申索虛假的工資開支... 一旦稅局掌握了有力證據，便考慮作刑事檢控。

瞞稅行為的次數

瞞稅行為的次數：納稅人若多次呈報同類錯誤資料，法官就不易相信那是無心之失，而犯罪意圖便較易推定，而成功檢控的機會亦較高。如果只涉及一個課稅年度，個案多不作檢控。

證據的掌握

倘若稅局找到人證物證，證明納稅人的瞞稅意圖及罪行，便會考慮作刑事檢控。若果證據不足以作刑檢，便轉做民事調查，並按公開的罰款政策施以罰款。

檢控成功的機會率

本質上，刑事檢控個案與民事調查個案都是漏稅個案，但在調查檔案開立時，如果第四科的總評稅主認為檢控成功率高，便將個案派給調查科的**4B8 組**（即刑事檢控組），嘗試以刑事檢控的尺度來蒐集

證據。如果蒐集到的證據不足以作刑事檢控，個案便以民事罰款了結。簡而言之，當納稅人接到檢控組的召見信件，而面見又以「**警誠供詞**」作為開端，那就可能是刑事檢控的先兆了。若然，納稅人應尋求法律意見，以保護他的法律權益。

律政司的意見

由於刑事檢控是由律政司的檢控官負責，所以對於是否檢控，律政司的意見有決定性。一般來說，律政司會以檢控成功的機會率為主要考慮因素，但有時亦會考慮檢控對社會的影響--即所謂考慮「公眾利益 public interest」。

正在處理中的檢控個案數量

由稅局的年報可知，每年只有兩三個引用稅務條例第 82 條的刑事檢控判案。其實，稅局每年都要有少量的刑事檢控個案，以儆效尤。因此，倘若正在處理中的檢控個案不足，調查員便須著力尋找可作刑事檢控的個案。反之，如果正在處理中的檢控個案足夠，便傾向採取民事罰則。

檢控對同類個案的警誠的作用

稅局藉著刑事檢控，法庭對瞞稅者的判監，及透過傳媒的報導，警告市民不要逃稅。因此，如果稅局認為某類個案的瞞稅情況嚴重，便會著力尋找可檢控個案，以收殺雞儆猴之效。



公佈刑事檢控案件

稅局會不時在網上公佈刑事檢控案件，藉以警醒市民，要依法報稅，不要瞞稅。以下是稅局網上公佈的一個刑事檢控的範例：

一名商人早前於區域法院被裁定逃繳利得稅罪名成立，被判入獄十五個月，罰款共3,500,000元。罰款額等於逃稅金額約百分之一百五十。

被告〔稅局會隱去其姓名〕，50歲，一間貿易公司的獨資經營者。在2004至2005課稅年度至2008至2009課稅年度，被告指示其兼職會計員在帳目內誇大公司的購貨額。而在2007至2008課稅年度，被告偽造供應商發票及送貨單，以掩飾誇大的購貨額。該公司在有關年度內因而合共少報利潤13,000,000元，涉及的少徵稅款合共2,000,000元。

被告被裁定8項逃稅罪名及1項行騙公共財政收入罪名成立。控罪包括4項在報稅表內漏報公司應報利潤觸犯《稅務條例》第82條第(1)(a)款；3項授權他人擬備或備存公司的虛假帳目，觸犯《稅務條例》第82條第(1)(f)款；1項使用或授權使用欺騙手段、詭計手段，在公司的帳目中訛稱向供應商付款，觸犯《稅務條例》第82條第(1)(g)款，以及1項行騙公共財政收入，觸犯普通法和《刑事訴訟程序條例》第101E條。

稅務局提醒市民，《稅務條例》訂明蓄意逃稅是刑事罪行。一經定罪，每項控罪的最高刑罰為入獄三年和罰款五萬元，另加一筆等於少徵稅款三倍的罰款。