

税收 司法

原理 与案例

王霞 刘珊 董韬 著

18^个

税法典型案例

从案情简介—司法适用—
理论基础—完善建议
的思路进行探讨与思考

TAX
JUDICATURE
PRINCIPLE AND CASES



法律出版社 LAW PRESS • CHINA

国家社会科学基金项目“税收法治视野下的税收争议解决机制研究”
(15BFX131) 阶段性成果

税收 司法

原理
与案例

王霞 刘珊 董韬 著

TAX
JUDICATURE
PRINCIPLE AND CASES



法律出版社 LAW PRESS · CHINA

图书在版编目(CIP)数据

税收司法：原理与案例 / 王霞, 刘珊, 董韬著. --
北京：法律出版社, 2018
ISBN 978 - 7 - 5197 - 2067 - 4

I. ①税… II. ①王… ②刘… ③董… III. ①税法—
案例—中国 IV. ①D922.220.5

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2018)第 050680 号

税收司法:原理与案例
SHUISHOU SIFA:YUANLI YU ANLI

王霞 刘珊 董韬 著

策划编辑 陈妮
责任编辑 陈妮
装帧设计 马帅

出版 法律出版社
总发行 中国法律图书有限公司
经销 新华书店
印刷 北京京华虎彩印刷有限公司
责任校对 马丽
责任印制 吕亚莉

编辑统筹 财经出版分社
开本 720 毫米×960 毫米 1/16
印张 14.25
字数 250 千
版本 2018 年 4 月第 1 版
印次 2018 年 4 月第 1 次印刷

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

网址/www.lawpress.com.cn

投稿邮箱/info@lawpress.com.cn

举报维权邮箱/jbwq@lawpress.com.cn

销售热线/010-63939792

咨询电话/010-63939796

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

全国各地中法图分、子公司销售电话:

统一销售客服/400-660-6393

第一法律书店/010-63939781/9782 西安分公司/029-85330678 重庆分公司/023-67453036

上海分公司/021-62071639/1636 深圳分公司/0755-83072995

书号:ISBN 978 - 7 - 5197 - 2067 - 4

定价:56.00 元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

前 言

从不同侧面观察税收制度,它将呈现不同样貌。作为经济学学科的税法与作为法学学科的税法,无论是在学科的目的、遵循的原则还是思维的方式上都存在显著区别。一直以来,本人对“法学视角下的税法应该是什么模样”这个问题充满兴趣。从最初对“纳税人权利”这一财税宪法主题的关注,到攻读博士学位期间试图从税收优惠这一角度考察税法的规范性和正当性问题,再到今天从司法案例中探索税收争议所反映出的财税法法理,无不是个人内心深处好奇心驱动的结果。

税法的多维特征不仅体现在经济维度和法学维度的分野上,在法学领域内部,税法同样呈现立体状态。在一个具体的税法案例中,它可能涉及的法律部门相较于传统争议更多元和复杂,正因为如此,一种以问题为导向的“领域法学”思维开始兴起。领域法学并不是与传统部门法学相冲突的体系,而是建立在现代社会复杂社会关系基础上的一种思维方式和研究路径。它注意到研究对象的立体性特征,强调打破部门法的樊篱,以解决问题为根本目的。在这一思维路径下,税法个案研究不局限于任何孤立的法律部门,相反,它更关注不同部门法之间的法际衔接。

随着《中华人民共和国行政诉讼法》的修订和完善,法官处理财税案件的理念和态度也开始发生变化。税务行政机关和税收行政规范性文件引导司法走向的模式不仅应该,而且必然会成为历史。税收司法中对税收规范性文件的司法审查、财政利益与纳税人权利冲突时的司法选择、税法解释的原则和方法、税收实体法和程序法中的缺陷与弥补等问题在具体个案中逐渐凸显,并期待着理论的回应。本书正是在这一背景下酝酿完成的。

本书针对税法真实案例展开评析,并在此基础上提出并试图回答具有一定普适性的税法问题。对案例的遴选和分类,均以其是否具有系统性和反思性的学术问题为标准,因此,案例的司法争议焦点并不必然成为本书对该案例理论

研究的重点。每一篇案例都遵循“案情简介—司法适用—理论基础—完善建议”这一思路,试图实现从具体到抽象、从个体到整体、从实然到应然的有序推进,摆脱简单就事论事和纯粹理论抽象两种极端风格,从中体会“一花一世界、一叶一菩提”的学术玄妙!很明显,这些问题只是税法理论中的一小部分,后续还有值得我们努力的更广袤的税法神秘空间。

本书是我和我的博士研究生刘珊、硕士研究生董韬的共同研究成果,前三章主要由我与董韬共同完成,后三章主要由我与刘珊共同完成,其中部分篇目经过了三人的共同讨论。成果的出版得到了法治湖南建设与区域社会治理协同创新中心的支持,同时也离不开法律出版社、湘潭大学法学院的鼎力相助,在此一并诚挚感谢!但是文责自负,本书的所有缺憾由我们三人共同负责。

王 霞

2018年1月30日

目 录

第一章 谁来承担责任？ ——税法主体问题

税务代理的法律责任 3

——“JN 公司与某市地税稽查局税务行政诉讼案”评析

扣缴义务人应扣未扣税款的法律责任 19

——“赖某与某区地税局税务行政复议与诉讼案”评析

纳税义务移转中的法律问题 32

——“HM 公司与某省地税局税务行政复议与诉讼案”评析

第二章 国家税收权力与纳税人税收权利 之间的冲突与平衡 ——纳税人权利问题

纳税人税款退还请求权 47

——“范某与某市地税局税务行政复议与诉讼案”评析

善意取得虚开增值税专用发票中的税款抵扣权 ——“JH 公司与某市国税局税务行政诉讼案” 评析	60
--	----

涉税信息公开与纳税人信息权的保护 ——“RGA 公司与某市地税局税务行政复议 与诉讼案”评析	68
--	----

第三章

效率还是公平？

——税收行政程序问题

税务行政行为的送达 ——“QA 公司与某区稽查局税务行政复议与 诉讼案”评析	81
--	----

《行政强制法》与《税收征收管理法》中税收行 政强制规则的协调 ——“GT 公司诉某省地税稽查局纳税担保复 函纠纷案”评析	92
---	----

第四章

经济实质还是法律形式？ ——税收裁量权问题

税收行政裁量规则的不足及完善 105
——“ZC 公司诉某海关税务征收案”评析

非法收入的可税性裁量 116
——“NT 公司与某区地税稽查局税务行政诉讼案”评析

“计税依据明显偏低且无正当理由”核定征税的裁量 129
——“RC 公司与某地税稽查局税务行政诉讼案”评析

第五章

税收法定主义与税法可操作性之间的纠结 ——税法解释问题

税法解释的目标和原则 141
——“YB 公司与某市国税局税务行政处理决定案”评析

税法解释的冲突与法律规制 151

——“谢某与某市地税局契税税务分局履行法定职责案”评析

税法解释的标准及其司法审查 162

——“NY 集团和 NY 投资公司诉某市地税局稽查局案”评析

税收规范性文件的司法审查 174

——“谢某与某海关税务行政处罚决定纠纷案”评析

**第六章
税收行政的效率与风险
——证明标准问题**

税务行政诉讼证明标准与刑事诉讼证明标准的界限 187

——“JG 公司诉某省国税稽查局税收强制执行决定案”评析

税务行政诉讼证明标准与税务行政证明标准的界限 197

——“BH 公司诉某市地税稽查局税务行政处罚案”评析

税务行政诉讼证据规则的完善

208

——“HT 公司与某市国税稽查局税务行政处罚案”评析

第一章 谁来承担责任？

——税法主体问题

税法主体是税收法律关系得以产生和运行的前提和载体,是指在税收法律关系中享有权利和承担义务的当事人,包括征税主体和纳税主体两类。具体而言,征税主体包括征税机关、征税委托主体、征税协助主体;纳税主体包括纳税人、扣缴义务人、纳税担保人、税务代理人等。在实践中,由于对主体认定与责任归属问题的理解不一致,产生了与税法主体问题相关的争议,方有必要从理论上对此加以厘清。本章选取“HM 公司与某省地税第四稽查局税务行政复议与诉讼案”“赖某与某区地税局税务行政复议与诉讼案”“JN 公司与某市地税稽查局税务行政诉讼案”,分别对纳税主体、扣缴义务人和税务代理的相关制度进行探讨。三个案例所体现的都是税法中的特殊主体的义务和责任问题。

首先,税收实务中存在大量的纳税人为转移税负与第三人约定由其代为履行缴税义务的情形,此种约定是否能够对抗税务机关的征税权?一般而言,税务机关更倾向于向法定纳税人要求缴纳税款,但纳税人又通常以其与第三人协议约定为由进行抗辩。笔者认为,该约定的实质为第三人代为履行,不以债权人同意为要件,仅尽到通知义务即可。

其次,基于税收征收管理效率的需要,我国现行税收法律规范中对扣缴义务人责任大多比照纳税人责任加以规定。然而,在实践中可以看出,扣缴义务人在税收征纳过程中承担了过重的义务和责任,与其责任承担能力和其所获得的收益不成正比。笔者认为,扣缴义务人的性质应为征税主体的代理人,其基于行政便利原则代为扣缴税款并享有一定的收益权。现行的立法过度加重扣缴义务人的义务与责任,建议重构扣缴义务人的责任制度,减轻扣缴义务人因过失造成的未扣、未缴税款的法律责任,对扣缴义务的履行予以充分、多样的制度激励。

最后,税务代理责任制度的构建是税务代理行业规范的关键,《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》(以下简称《税收征收管理法实施细则》)第 98 条作为税务代理责任规定的重要条款却因规定含糊不清较易引发税企争议,^①有必要完善现行的税务代理责任制度。

^① 《税收征收管理法实施细则》第 98 条规定:“税务代理人违反税收法律、行政法规,造成纳税人未缴或者少缴税款的,除由纳税人缴纳或者补缴应纳税款、滞纳金外,对税务代理人处纳税人未缴或者少缴税款 50% 以上 3 倍以下的罚款。”

税务代理的法律责任

——“JN 公司与某市地税稽查局税务行政诉讼案”评析

我国税务代理行业发展起步较晚,起初具有一定的行政附属性特点,在脱钩改制后,税务代理的独立市场主体地位得到彰显,但由于历史原因和社会观念的误解以及制度设计的不完善,在实践中税务代理独立执业的本质仍受到一定程度的干扰。现行制度中对税务代理作出规定的法律规范数量较少,且多为部门规章等政策性规范文件,法律层级不高且各规定间的冲突较多,这给实务中税务代理法律关系的适用带来了困扰。我国现行税务代理责任制度存在立法混乱、法律层级较低、责任主体认定不清、责任构成要件模糊以及责任形式混淆的问题。在税务代理实践中,争议较大的问题集中于在委托税务代理的情况下发生纳税人未缴、少缴税款的结果时,税务机关作出罚款处罚的对象应当是纳税主体还是税务代理人。本案以此为出发点,进而对我国税务代理责任制度进行整体分析。

【案情简介】^①

被告某市地方税务局稽查局(以下简称地税稽查局)对原告 JN 能源科技有限公司(以下简称 JN 公司)进行税务检查时发现其未申报 2011 年至 2012 年的营业税和城市维护建设税共计 1,243,702.85 元,作出令其补缴所欠税款并加处未缴税款 1 倍罚金的决定。

原告 JN 公司对当补缴 1,243,702.85 元税款并无异议,但指出其在 2011 年 6 月 17 日与 JLX 财务管理咨询有限公司(以下简称 JLX 公司)签订了《代理记账协议书》,约定 JLX 公司具有代理记账、税务申报的合同义务。后双方因其他纠纷导致该公司故意未按约定进行纳税申报,故 JN 公司认为依据《税收征收管理法实施细则》第 98 条的规定,即“税务代理人违反税收法律、行政法规,造成纳税人未缴或者少缴税款的,除由纳税人缴纳或者补缴应纳税款、滞纳金外,对税务代理人处纳税人未缴或者少缴税款 50% 以上 3 倍以下的罚款”,

^① 参见(2015)济行终字第 217 号。

JN 公司仅负有缴纳应缴税款和相应滞纳金的义务,而所处罚款应由 J LX 公司承担。

一审法院审理认为,现有证据无法证明被告地税稽查局对原告未缴、少缴税款的原因和责任主体进行了调查,被告未尽到审慎的职责,属于事实认定的证据不足,因此判决撤销该行政处罚决定书。

被告地税稽查局对一审判决不服提起上诉,并指出:首先,依照《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征收管理法》)第 63 条关于偷税的规定,^①无论不缴或少缴税款的原因是什么,只要被上诉人存在不缴或少缴税款的偷税行为,上诉人都有权依法对其进行处罚。其次,上诉人认为从事税务代理业务的中介机构应为税务师事务所,而 J LX 公司明显不是有权代理机构,其代理记账行为不属于税务代理行为。最后,上诉人认为其已履行了应尽的审查职责。被上诉人主动放弃听证程序,上诉人对其进行了询问并制作了笔录。被上诉人辩称,上诉人没有对税务代理机构进行审核和调查,其履行行政职责没有尽到审慎义务。

二审法院审理认为,本案的争议焦点是委托第三人代为办理税务事宜,上诉人地税稽查局是否进行了复核,未进行复核是否影响行政处罚决定的正确性。而进行复核是行政机关的法定义务和正当程序的基本要求,也是确保结果公正的重要保障。上诉人未对被上诉人申辩的委托税务事宜进行复核,行政处罚程序违法可能影响处罚结果的正确。因此判决驳回上诉,维持原判。

【司法适用】

综观整个案件,双方围绕是否应对 JN 公司少缴税款的行为加以行政处罚提出不同的主张,法律适用过程中主要涉及以下问题。

一、税务代理关系是否影响偷税行为的成立

本案中,地税稽查局诉称,无论纳税人不缴或少缴税款的原因是什么,只要存在不缴或少缴税款的偷税行为的情况,上诉人就有权依法对其进行处罚,税

① 《税收征收管理法》第 63 条规定:“纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证,或者在账簿上多列支出或者不列、少列收入,或者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,不缴或者少缴应纳税款的,是偷税。对纳税人偷税的,由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金,并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款;构成犯罪的,依法追究刑事责任。扣缴义务人采取前款所列手段,不缴或者少缴已扣、已收税款,由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金,并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款;构成犯罪的,依法追究刑事责任。”

务代理的存在不属于本案审查范围或者不影响税务处理,从这一表述可以看出,地税稽查局认为偷税行为的构成要件并不以“主观故意”为必要条件。

根据《税收征收管理法》第 63 条的规定,构成偷税的行为主要有三种:一是伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证;二是在账簿上多列支出或不列、少列收入;三是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。从文义上解释,这三种行为都表现为积极的作为,主观上持故意心态,即纳税人明知自己的行为会造成不缴或少缴税款的结果,并且希望或放任这种结果的发生。因此,除去客观的偷税行为,纳税人的主观故意也是构成偷税的必要条件之一。

本案中,JN 公司主张其委托了税务代理机构 JXL 公司代为申报纳税,并提出相关证据证明其不存在偷税的主观故意,因此不应受到“偷税行为”的行政处罚,这一认识符合《税收征收管理法》对偷税行为的界定。地税稽查局和法院在审查行政处罚时,都应对税务代理的情形进行核实,首先,应当确认是否存在税务代理关系,代理人是否有资格成为税务代理人;其次,应当确认税务代理的范围,其权利义务为何;最后,确认纳税人少缴、未缴税款是否是因税务代理人资质欠缺所造成的。因此,地税稽查局主张的税务代理的存在不影响偷税行为的认定的说法是不正确的,这关系偷税行为的主观因素要件。基于这一考虑,一审和二审法院认为,地税稽查局在行使行政处罚职权时应当复核审查确认法律责任的承担主体,以查明纳税人是否存在偷税的主观故意以及是否实施了偷税的客观行为的判决理由并无不当。由于本案地税稽查局未对该情形进行考察就直接作出偷税的处罚,故法院应当依法判决撤销其行政行为。

二、税务代理人资格是否仅限于税务师事务所

本案中,地税稽查局诉称,从事税务代理业务的中介机构为税务师事务所,而被上诉人委托记账的某财务管理咨询公司并不属于专门的税务代理中介机构,其代理记账行为也不属于税务代理行为,因此,被告与 JXL 公司之间并不存在税务代理关系。

目前我国尚无税务代理及税务师的专门立法,在《税收征收管理法》中也只规定了纳税人和扣缴义务人可以委托税务代理人代为办理税务事宜,对税务代理的资格未作出更多规定。1994 年财政部颁发的《税务代理试行办法》是目前对税务代理作出专门规范的部门规章,其第 3 条规定:“税务代理人是指具有丰富的税收实务工作经验和较高的税收、会计专业理论知识以及法律基础知识,经国家税务总局及其省、自治区、直辖市国家税务局批准,从事税务代理的专门人员及其工作机构。”第 4 条规定:“从事税务代理的专门人员称为税务

师,其工作机构是按本办法规定设立的承办税务代理业务的机构。”第17条规定:“税务代理机构为税务师事务所和经国家税务总局及其省、自治区、直辖市国家税务局批准的其他机构。”可见,税务代理机构并不限于税务师事务所,也包括经国税总局和省级国税局批准的其他机构,关键是要由国家认定的具有税务师资格的人员为其代理相关税务事宜。《税务代理试行办法》第22条中明确规定:“经国家批准设立的会计师事务所、律师事务所、审计师事务所、税务咨询机构需要开展税务代理业务的,必须在本机构内设置专门的税务代理部、配备五名以上经税务机关审定注册的税务师,并报经国家税务总局或省、自治区、直辖市国家税务局批准,方能从事税务代理业务。”

由此可见,有资格成为税务代理人的主体不限于税务师事务所,即使本案中的代理人不具备税务代理人资格,税务机关也应履行复核税务代理相关情况的职责,并确认JN公司是否存在偷税的主观故意,并在此基础上作出行政处罚。

三、税务行政行为复核程序是否为税务行政处罚的必要前置程序

二审法院将本案的争议焦点,归结为JN公司委托第三人代为办理税务事宜,上诉人地税稽查局是否对被告的申辩进行了复核,未进行复核是否可能影响相应行政处罚决定的有效性。

依照《中华人民共和国行政处罚法》(以下简称《行政处罚法》)第32条的规定,“当事人有权进行陈述和申辩。行政机关必须充分听取当事人的意见,对当事人提出的事实、理由和证据,应当进行复核;当事人提出的事实、理由或者证据成立的,行政机关应当采纳”。因此,在行政处罚程序中,对当事人提出的事实、理由和依据进行复核是行政机关的法定义务。依照该条的规定,当JN公司提出有第三人代为办理税务事宜的事实、理由和证据后,地税稽查局有对其进行复核的法定义务。

复核程序是正当程序的基本要求,任何人在受到公权力不利行为的影响时,有获得告知、说明理由和提出申辩的权利。在复核程序中,行政机关应对当事人提出的申辩事项展开调查处理,当事人提出的事实、理由或者证据成立的,行政机关应当采纳,相关复核证据应当存入卷宗。本案中,地税稽查局虽认为自身对JN公司的主张及其提供的证据进行了复核,但没有提供相关证据证明其已履行了复核义务。虽然本案中JN公司随后撤回了听证申请,但不能免除地税稽查局的复核义务。

复核程序是确保结果公正的重要保障。在复核程序中,行政机关应对当事人的陈述、申辩理由充分加以考虑,以确保行政处罚结果正确。此外,复核程序

对于完善税务行政执法程序,实现自我监督的制度设计目的,掌握调查过程中尚未掌握的事实及证据,防止错误行政处罚的作出具有重要意义。本案中地税稽查局未对 JN 公司的陈述、申辩及证据进行复核,无法确定承担法律责任的主体,可能影响被诉行政处罚决定的合法性与合理性。因此,复核程序是作出税务行政行为前必经的程序,否则会面临因程序不合法而被撤销的风险。

【理论基础】

本案虽然围绕税务行政行为的作出是否以复核为必要条件展开审理,并以程序不合法为由判决地税稽查局败诉,但其中涉及的税务代理人责任问题却是实务中容易引发争议的领域,鉴于理论上尚未明确哪些主体可以作为税务代理人,税务代理人的权利、义务为何,在委托人未缴、少缴税款的情形下,税务代理人是否应当承担责任以及应当承担怎样的责任等问题,笔者试图对上述问题展开系统论述。

一、我国税务代理责任立法的现状

1992 年《税收征收管理法》首次提出了税务代理的概念,该法第 57 条规定,“纳税人、扣缴义务人可以委托税务代理人代为办理税务事宜”,但对税务代理的主体、范围及权利义务等其他基本事项并未在立法中予以进一步的明确。1994 年国家税务总局颁布的《税务代理试行办法》首次对税务代理的概念进行了明确界定,设专章规定了税务代理人的权利义务和法律责任,但该试行办法的规定过于粗糙和原则,有待进一步细化。2006 年国家税务总局制定实施的《注册税务师管理暂行办法》,对注册税务师资格的取得及权利义务和罚则事项进行了细化,明确了注册税务师不同的执业违法行为应当承担的法律后果,使注册税务师行业进入了规范发展时期。但自此之后,税务代理的概念在立法和相关制度规范中较少被提出,更多以注册税务师行业规范的形式进行规定。2014 年国务院发布《关于取消和调整一批行政审批项目等事项的决定》,将国务院各部门设置的没有法律、法规或国务院决定作为依据的准入类执业资格予以取消,由于注册税务师资格规定《注册税务师管理暂行办法》属于部门规章,因此,注册税务师由准入类资格调整为水平评价类职业资格,此举进一步扩大了税务师行业的队伍,但也同时带来了管理规范上的难度。

二、我国税务代理法律责任制度存在的问题

(一) 税务代理立法混乱、层级低

从法律层面来看,我国仅仅是在《税收征收管理法》中提及纳税主体可以