

税务机关可否依据司法解释 对不申报缴税行为罚款

蔡斌 胡俊坤

(南通市广播电视大学 江苏南通 226002 南通市地方税务局 江苏南通 226008)

一、提出问题

2007年9月,某地税务机关在清理漏征漏户时发现,某单位于2007年2月成立,于2月8日领取营业执照,并于同月22日办理了税务登记手续,主要从事家庭装潢与装修业务。但是由于该单位招用的会计人员不了解税收政策,因而自领取税务登记证开始营业并取得应税收入起至2007年9月19日税务机关清漏之日,该单位一直未办理任何纳税申报手续,也没有缴纳任何税款。税务机关经核查确认,这段时间中,该单位应当缴纳有关税款共计8 000余元。税务机关依据《最高人民法院关于审理偷税抗税刑事案件具体应用法律若干问题的解释》(简称《司法解释》)即法释[2002]33号的规定,将该单位的不申报行为定性为偷税,并依据《税收征收管理法》第六十三条的规定,除追征该单位应交未交的税款和滞纳金之外,还对该单位课处应交未交税款一倍的罚款。税务机关在实施行政处罚过程中的程序合法有效。纳税人在缴纳有关税款之后,认为税务机关在适用法律法规特别是将其定性为偷税方面存有错误,因而向其上级税务机关提出行政复议申请,要求撤消税务机关的行政处罚决定。

在行政复议中,税务机关内部出现了两种对立的观点:一种观点认为,基层税务机关在纳税人违法行为认定上事实清楚、证据确凿,适用法律法规正确,实施程序合法有效,因而应当维持处罚决定。另一种观点则认为,尽管基层税务机关在认定上事实清楚、证据确凿,程序也符合法律规定,但是在法律运用上却有不妥之处,因而主张撤消征管分局的行政处罚决定,重新依据《税收征收管理法》第六十二条的规定处理:由税务机关责令限期改正,可以处二千元以下的罚款。

笔者认为,综合现行的法律法规等的规定,税务机关的处理与处罚存在不当之处。

二、分析问题

仅从《司法解释》的规定看,税务机关可以将纳税人不申报与不缴纳税款的行为定性为偷税,并按照《税收征收管理法》第六十三条的规定对纳税人课处一定金额的税收罚款。

但是,问题的关键并不在于按照《司法解释》可不可以将纳税人的行为认定为偷税,而在于税务机关在税收征管中能否依据《司法解释》的规定对纳税人的违法行为实施税务行政处罚?如果能,那么税务机关的定性处罚就是对的,如果不能,那么税务机关的定性处罚就应当予以撤消。

《人民法院组织法》第三十三条规定:最高人民法院对于在审判过程中如何具体应用法律、法令的问题,进行解释。该条款规定得很清楚,即最高人民法院只就司法机关在审判过程中如何具体应用法律、法令的问题进行解释。

《全国人民代表大会常务委员会关于加强法律解释工作的决议》也规定:①凡关于法律、法令条文本身需要进一步明确界限或作补充规定的,由全国人民代表大会常务委员会进行解释或用法令加以规定。②凡属于法院审判工作中具体应用法律、法令的问题,由最高人民法院进行解释。凡属于检察院检察工作中具体应用法律、法令的问题,由最高人民法院进行解释。最高人民法院和最高人民检察院的解释如果有原则性的分歧,报请全国人民代表大会常务委员会解释或决定。③不属于审判和检察工作中的其他法律、法令如何具体应用的问题,由国务院及主管部门进行解释……这一决定对《司法解释》的约束力更是作了全面的规定,从规定中也不难看出,《司法解释》仍然只对法院的审判有效,对于非审判的其他法律法规,其解释权归属国务院及主管部门。

实际上,《司法解释》在对有关偷税抗税问题进行解释时,也明确规定:根据《刑法》的有关规定,现就审理偷税、抗税刑事案件具体应用法律的若干问题解释如下……具有下列情形之一的,应当认定为《刑法》规定的经税务机关通知申报……可见,其解释也是针对《刑法》所作出,并不是针对《税收征收管理法》所作出。《税收征收管理法》第九十三条也规定:国务院根据本法制定实施细则。即只有国务院才对《税收征收管理法》拥有解释权,其他任何部门与机关都不能对《税收征收管理法》进行解释。众所周知,司法机关以及行政机关适用《司法解释》是有条件的,即必须法律没有规定,或者法律规定得不够完善。如果法律规定很合理,而且也很完善,那么司法机关与国家行政机关不必适用《司法解释》。

事实上,对于单纯的不申报行为的法律责任问题,《税收征收管理法》第六十二条规定得相当明确:由税务机关责令限期改正,可以处二千元以下的罚款;情节严重的,可以处二千元以上一万元以下的罚款。对于不申报并引发税款不缴与少缴行为的法律责任问题,《税收征收管理法》第六十四条也作了明确的规定:纳税人不进行纳税申报,不缴或者少缴应纳税款的,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。笔者

视同销售行为的所得税处理

胡胜蓝 林梦秦

(湖南大学会计学院 长沙 410205)

【摘要】 现行企业所得税法在具体内容上做了较大的改动,本文对企业所得税法下视同销售行为的税务处理进行了详细分析。

【关键词】 视同销售 非货币性资产交换 公允价值

视同销售行为不同于一般销售,是一种特殊的销售行为。视同销售行为并没有给企业带来现金流入,但从税收的角度实现了“生产、交换、分配、消费”中一个环节的职能——分配职能,所以应视同一般销售计缴税金。

一、《企业所得税法实施条例》与国税发[2006]56号对视同销售行为的规定

1. 《企业所得税法实施条例》第二十五条对视同销售行为的规定如下:企业发生非货币性资产交换,以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的,应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务,但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

2. 《国家税务总局关于修订企业所得税纳税申报表的通知》(国税发[2006]56号)及附件《企业所得税年度纳税申报表》填表说明则是这样规定的:

《企业所得税年度纳税申报表》附表一第13行“自产、委托

.....
认为:对于纳税人的不申报行为,主管税务机关应当依据《税收征收管理法》第六十二条的规定进行处罚;而对于纳税人不申报并引发不缴纳或者少缴纳税款的行为,则应当根据第六十四条第二款的规定进行处罚。鉴于纳税人不缴纳或者少缴纳税款的行为皆因不申报所引起,因而应当将纳税人的不申报行为与不缴纳税款的行为合并处罚:由主管税务机关责令纳税人限期改正,并课处不缴或者少缴税款的百分之五十以上五倍以下的罚款。

我们不主张税务机关在税收征管中依据《司法解释》对纳税人进行行政处罚还有另一个很重要的理由,即依据《司法解释》进行行政处罚将产生一系列的问题:

第一,税务机关在税收征管中适用《司法解释》对纳税人实施处罚将使《税收征收管理法》第六十二条形同虚设。对于已经办理了税务登记手续而又不申报的纳税人,税务机关应当按照《税收征收管理法》第六十二条的规定进行处罚。由于有了《司法解释》,而且《司法解释》还规定,已经办理了税务登记的纳税人,如果不申报就是偷税,那么税务机关就必须按照《税收征收管理法》第六十三条的规定对纳税人实施处罚,否

加工产品视同销售的收入”应填报用于在建工程、管理部门、非生产机构、赞助、集资、广告、样品、职工福利奖励等方面的材料和自产、委托加工产品的价值金额。第14行“处置非货币性资产视同销售的收入”则填报将非货币性资产用于投资、分配、捐赠、抵偿债务等方面按照税法应视同销售确认收入的金额。非货币性交易中支付补价的,按照会计准则应确认的收益,填报在本表第20行“非货币性资产交易收益”中。

二、对两法规定差异的理解

《企业所得税法实施条例》明确规定了两项视同销售行为:一是企业发生的非货币性资产交换;二是将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途。对非货币性资产交换视同销售,在《企业所得税法实施条例》中第一次做了明确规定。这一转变实际上是出于更好地做到税法与企业会计准则的协调。《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》做了明确规定,所以从《企业所得

.....
则就是不依法办事,将构成违法。很显然,有了这一《司法解释》之后,《税收征收管理法》第六十二条的规定也就是多余的了。

第二,税务机关在税收征管中适用《司法解释》对纳税人实施处罚将严重地扩大打击面。按照《司法解释》的规定,已经办理了税务登记的纳税人不申报就是偷税,那么纳税人就要受到税务机关的处罚,如果这种处罚有了两次,纳税人又实施了不申报行为,那么该纳税人不申报的行为就构成偷税犯罪。但是从税收征管的实践情况看,那些已经办理了税务登记手续的纳税人,在五年之内(《司法解释》中规定了五年的限制)由于种种原因不按照规定及时办理纳税申报手续并且不申报次数超过三次的纳税人大有人在,在面上不会低于25%。那么这25%的纳税人是不是都应当被视为偷税犯罪而要接受刑事处罚呢?因此,若按照《司法解释》执行,偷税犯罪的打击面将过大。

鉴于目前各地税务机关在税收征管中普遍存在依据《司法解释》对纳税人实施行政处罚的问题,建议国家税务总局对此加以规范。○