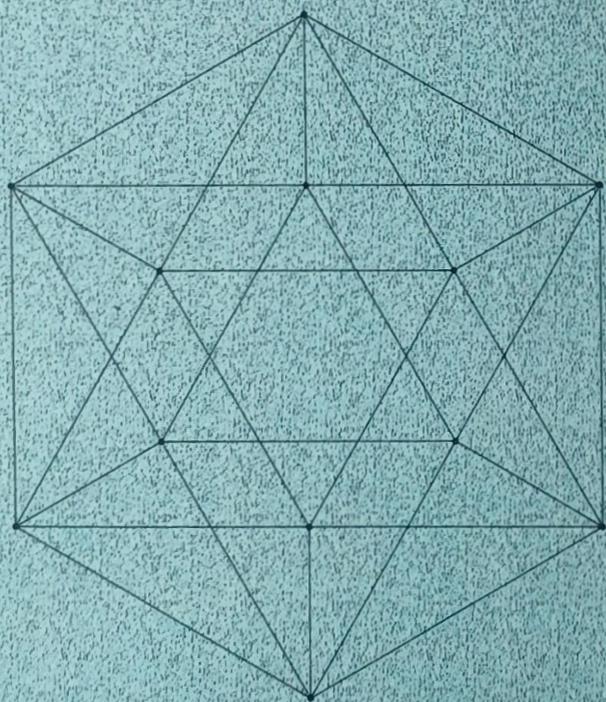


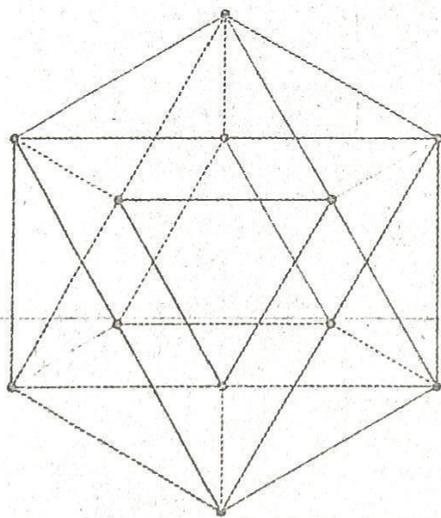
典型涉税司法案例解析

王家本——著



典型涉税司法案例解析

王家本 著



中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

典型涉税司法案例解析 / 王家本著. — 北京: 中国税务出版社, 2022.7

ISBN 978-7-5678-1156-0

I. ①典… II. ①王… III. ①税法—案例—分析—中国 IV. ①D922.220.5

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2021) 第 266587 号

版权所有·侵权必究

书 名: 典型涉税司法案例解析

作 者: 王家本 著

责任编辑: 王振波 范竹青

责任校对: 姚浩晴

技术设计: 刘冬珂

出版发行: **中国税务出版社**

北京市丰台区广安路9号国投财富广场1号楼11层

邮政编码: 100055

网址: <https://www.taxation.cn>

投稿: <https://www.taxation.cn/qt/zztg>

发行中心电话: (010) 83362083 / 85 / 86

传真: (010) 83362047 / 48 / 49

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 787 毫米 × 1092 毫米 1/16

印 张: 33.5

字 数: 530000 字

版 次: 2022 年 7 月第 1 版 2022 年 7 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-5678-1156-0

定 价: 89.00 元

如有印装错误 本社负责调换

前 言

法治，是人类现代文明的重要标志。我国作为社会主义法治国家，已形成具有中国特色社会主义法律体系，尤其是税收法定原则的强化与完善，为税务机关依法行政打下了坚实的法律基础。即便如此，囿于法律固有缺陷，以及国家税收的性质与功能所决定的，税务机关与纳税人之间的争议似乎从未停止，也不可能停止。在法律面前，一方面是税务机关对于执法公信力、依法行政的考量，另一方面是纳税人维护自身权益的合理合法需求。税务机关如何更好地依法行政，切实保护纳税人合法权益，在当今优化税收营商环境的时代背景下，显得尤为重要。

2021年3月24日，中共中央办公厅、国务院办公厅印发了《关于进一步深化税收征管改革的意见》（以下简称《意见》），标志着税收征管现代化建设开启了新征程。《意见》对深入推进精确执法、精细服务、精准监管、精诚共治作出全面部署，更加强调严格规范税务执法行为、不断提升税务执法精确度。

笔者自1990年开始为北京市税务系统提供法律服务，2007年开始受聘担任国家税务总局常年法律顾问，三十余年办理了大量涉税案件。出于对税务执法人员准确适用法律、规范执法行为、提高执法能力，对纳税人提高税法遵从度、依法维护自身合法权益、有效解决纳税争议能够有所帮助、借鉴的目的，笔者选择了近年来办理的一些具有代表性的案例，编写了《典型涉税司法案例解析》一书。本书收集的案例涵盖涉税征管活动的多个方面，具体包括税收法律适用、税收执法证据、税收执法程序、税收执法风险等，既涉及税

收实体问题，也涉及税收程序问题；既涉及税法和税收征管制度，也涉及税法与民法、刑法的衔接。例如，偷税行为认定案例，虚开增值税专用发票行为的认定与处理案例，优势证明标准在税务稽查案件中的适用案例，税收代位权、税收优先权具体适用案例，纳税争议解决案例，税务人员渎职犯罪案例，税收执法中法律适用案例，等等。案例解析均采用以案说法方式，按照基本案情、争议焦点、法院判决、法理分析的递进式写作思路，力图做到分析过程的说理性，处理结果和建议具有一定的指导性。

在本书编写过程中，笔者坚持以下三个原则：一是尊重法律发展进程，坚持辩证说理；二是以解决实际问题为导向，坚持法律指导实践；三是保护相关单位及个人合法权益，对相关未依法公开的内容均采取匿名或删除处理。

需要说明的是，本书部分案例由于时间跨度大，对于同一法律问题，法院在不同时期基于规定变化会形成不同裁判观点，请读者在阅读时关注案例时间背景，以厘清观点发展脉络。此外，本书案例援引的法律、法规、规章、规范性文件及司法解释都是税收争议发生时的相关规定（为阐述观点而在法理分析中引用最新规定的除外），在汇编成书时有的规定已失效或废止，部分规范性文件及司法解释变化情况以脚注形式进行了标注，法律、法规、规章制定和修改情况以附录形式列举。由于法律依据调整变化较快等原因，难免挂一漏万，如出现规定不一致或有新规定的，请读者结合最新规定学习。

本书案例解析仅为笔者一管之见，难免受认知局限而存在不当之处，如各位读者对案例的解析存在不同见解，欢迎批评指正。

王家本

2021年10月

目 录

税收违法行为的定性及处理

偷税的定性及处罚

- W投资公司偷税处罚争议案 (3)

偷税行为主观故意的判定

- J公司不服税务处理决定诉讼案 (16)

依法核定征收的应纳税额可以作为偷税数额的依据

- Y餐饮公司不服偷税处罚行政诉讼案 (25)

纳税人利用虚开的增值税专用发票抵扣税款的定性及处理

- Z公司利用虚开发票构成偷税案 (35)

涉税案件证据和证明标准

行政诉讼证据的证明标准

- C公司出口退税行政诉讼案 (51)

协查函和已证实虚开通知单的使用

- 两份税务稽查文书引起的诉讼案 (64)

《已证实虚开通知单》在查处虚开发票案件中的作用

- L公司不服稽查局对其取得虚开发票处理诉讼案 (79)

优势证明标准在税务稽查案件中的适用

- LD公司“死不认账”偷税案 (89)

鉴定意见的证明效力

- 鉴定意见瑕疵导致行政处罚被撤销案 (105)

人民法院生效裁判文书的证明效力

- 两起税务稽查案件对民事判决与刑事判决认定事实的处理 (117)

税收征管措施

税收代位权在税收征管中的适用

- 某稽查局追缴税款案 (129)

阻止欠税人出境在追缴欠税中的适用

- 某公司法定代表人不服阻止出境措施案 (141)

纳税人取得异常增值税抵扣凭证的处理

- B公司不服税务机关推送异常凭证诉讼案 (151)

税务机关申请人民法院强制执行的有关问题

- 人民法院裁定不予执行生效的税务行政处罚决定案 (161)

企业承包、租赁的纳税主体认定

- 承包租赁行为未向税务机关报告引发的纳税主体争议案 (173)

企业所得税权责发生制的适用问题

- 未实际缴纳的土地增值税能否在企业所得税税前扣除争议案 (184)

税收执法风险

税收执法风险的识别与防范

- 税收执法风险案例分析 (195)

未采取税收保全措施和强制执行措施的执法风险	
—— 某税务所所长被追究玩忽职守责任案	(235)
涉税涉嫌犯罪案件移送的执法风险	
—— 三起移送涉税涉嫌犯罪案件引发的执法风险	(249)
公司注销后税收法律责任承担主体的认定	
—— S公司注销后的税务行政诉讼案	(265)
具体行政行为的合法性审查	
—— 解析五起税务稽查案件涉及的四类法律问题	(275)

税务行政复议与行政诉讼

纳税争议法律救济的程序	
—— 因纳税争议提起的复议诉讼程序引发的行政争议案	(295)
行政复议和行政诉讼中利害关系人的认定	
—— 丁某某申请行政复议、提起行政诉讼案	(311)
纳税争议应当通过法定程序解决	
—— 石某申请退税诉讼案	(319)
税务行政复议申请必须在法定期限内提出	
—— 某税务局不予受理税务行政复议申请案	(327)

税务案件行刑衔接

虚开增值税专用发票的刑事认定对税务行政处理的影响	
—— X公司虚开增值税专用发票案	(337)
行政处罚与刑罚的衔接及折抵	
—— F公司不服某税务局执行罚款案	(349)

涉税犯罪案件移送司法机关前税务机关具有行政处罚权

—— 某油料销售公司不服稽查局税务行政处罚决定案 (361)

涉税案件综合法律适用

民事法律关系与税收法律关系的协调

—— 最高人民法院提审DF公司纳税争议案 (375)

民事法律关系不能对抗纳税主体法定原则

—— Z公司不服稽查局行政处罚案 (408)

纳税争议的解决应当以税法为依据

—— YS房地产开发公司不服偷税行政处罚案 (416)

税务稽查案件的查处必须遵守税收法定原则

—— 稽查局查处FK公司偷税案 (424)

《税收征收管理法》第六十四条第二款的理解与适用

—— 某高速公路管理处不服行政处罚案 (456)

税收优先权在税收征管中的适用

—— 税务局行使税收优先权征收税款案 (467)

《税收征收管理法》第五十一条的理解与适用

—— 刘某某申请退税案 (477)

关于税收强制措施的法律适用

—— 某贸易有限公司不服税收强制执行诉讼案 (490)

税收执法中的新、旧法律适用规则

—— 稽查局作出的处罚决定被人民法院撤销案 (507)

附 录

本书涉及的部分法律、法规、规章制定和修改情况 (520)

税收违法行为的定性及处理

偷税的定性及处罚

——W 投资公司偷税处罚争议案

【导言】

偷税的认定，必须满足《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》）第六十三条列举的情形，即使纳税人的行为造成了不缴、少缴税款的结果，但未实施该条列举的手段也不构成偷税，因此税务文书对认定偷税行为的表述必须规范，避免引起争议；对偷税作出行政处罚的幅度，也须满足《中华人民共和国行政处罚法》（以下简称《行政处罚法》）设定的量罚相当的原则，严格按照行政处罚裁量基准作出适当的处罚，以达到行政处罚的目的。

一、基本案情

H 税务局稽查局（以下简称 H 稽查局）对 W 投资管理有限公司（以下简称 W 投资公司）的纳税情况进行检查发现：该公司在 G 银行 A 支行、Z 银行的两家支行分别开设银行账户，共计拥有 3 个银行账户。该公司将 G 银行 A 支行的账户设为基本账户，向税务机关进行了报告，将 Z 银行的 2 个账户设为一般账户，未向税务机关报告。W 投资公司针对 2 个一般账户分别设立了 2 本内部账，用于记载该公司与证券公司及其他公司的资金往来情况。经核实，W 投资公司就上述经济业务往来及资金情况并未汇总至该公司向税务机关报送的财务报表中，该公司的审计报告中也未对上述经济业务及资金往来情况进行披露。截至税务检查结束，该公司一直未将上述账户中记载的收入

申报纳税。

针对上述事实，H稽查局对W投资公司分别作出税务行政处理决定和税务行政处罚决定。

税务行政处理决定的主要内容：根据《中华人民共和国营业税暂行条例》^①（以下简称《营业税暂行条例》）、《中华人民共和国城市维护建设税暂行条例》^②（以下简称《城市维护建设税暂行条例》）、《征收教育费附加的暂行规定》，补缴营业税、城市维护建设税、教育费附加共计×××元；根据《中华人民共和国企业所得税暂行条例》^③（以下简称《企业所得税暂行条例》），补缴企业所得税×××元；根据《税收征收管理法》第三十二条的规定，加收滞纳金×××元。

税务行政处罚决定的主要内容：认定W投资公司2005年通过设置“两套账”的手段，隐匿借款利息收入、银行存款利息收入、费用支出，造成少缴营业税、城市维护建设税、教育费附加、企业所得税800余万元；2006年通过设置“两套账”的手段，隐匿股票交易所得、银行存款利息收入、费用支出，造成少缴企业所得税700余万元。根据《税收征收管理法》第六十三条第一款规定，对W投资公司按上述少缴的税款处以三倍罚款4700余万元。

W投资公司不服H稽查局作出的税务行政处罚，向人民法院提起行政诉讼，理由：

（1）H稽查局认定W投资公司违法的证据不足，适用法律错误。

H稽查局认定所依据的证据材料不能证明W投资公司存在设置“两套账”的事实。所谓“两套账”，是指“一真一假”，并以作假来欺骗税务部门。W投资公司设立的2个一般账户的账簿，实际上仅为台账，并非另一套假账。另外，H稽查局作出处罚决定的法律依据是《税收征收管理法》第六十三条第一款，W投资公司不存在该款列举的偷税情形。因此，本案不应适用关于

^① 该文件自2017年11月19日起全文废止，参见《国务院关于废止〈中华人民共和国营业税暂行条例〉和修改〈中华人民共和国增值税暂行条例〉的规定》（中华人民共和国国务院令 第691号）。下同。

^② 该文件自2021年9月1日起全文废止，参见《中华人民共和国城市维护建设税法》（中华人民共和国主席令 第五十一号）。下同。

^③ 该文件自2008年1月1日起全文废止，参见《中华人民共和国企业所得税法》（中华人民共和国主席令 第六十三号）。下同。

偷税的相关规定，H稽查局适用法律明显错误。

(2) H稽查局作出的税务行政处罚决定明显不当。

H稽查局在税务行政处罚决定中对W投资公司处以的罚款共计4700余万元，加之税务行政处理决定书要求W投资公司补缴的税款及滞纳金1680余万元，共计6380余万元，已远远大于该公司全年收入，并且该公司少缴税款在情节、性质及社会危害上均属轻微。因此，H稽查局作出的行政处罚明显不当。

二、争议焦点

本案的争议焦点在于：W投资公司偷税事实是否成立；H稽查局适用法律是否正确。

三、法院判决

(一) 关于W投资公司是否构成偷税问题

根据《税收征收管理法》第六十三条的规定，本案中，W投资公司虽然将其在G银行设立的银行账户作为基本账户向税务机关申报，但未将其在Z银行设立的2个一般账户向税务机关申报，其行为违反《税收征收管理法》第十七条，纳税人应将其在银行或者其他金融机构设立的基本账户和其他存款账户，全部向税务机关申报的规定。W投资公司通过上述在Z银行设立的2个一般账户，与相关证券公司和其他公司从事证券交易和资金往来，且未将所取得的收入及相关成本、费用等汇总至向税务机关提交的财务报表中，也未将上述情况在审计报告中予以披露，更未就其所取得的收入、所得等缴纳税款。据此，H稽查局认定W投资公司的行为属于《税收征收管理法》第六十三条第一款规定的偷税行为，并作出行政处罚，具有充分的事实依据和法律依据。

(二) 关于H稽查局适用法律是否正确问题

W投资公司主张，被诉税务行政处罚决定所确定的罚款数额，加之税务

行政处理决定要求该公司补缴税款的数额，已经远远超出其收益，故被诉处罚不当。法院认为，H稽查局根据《税收征收管理法》的相关规定，分别作出补缴应纳税款的税务行政处理决定与罚款的税务行政处罚决定，二者法律依据不同，具体行政行为性质不同，因此，W投资公司补缴税款和缴纳罚款的数额不能简单相加。W投资公司关于处罚不当的意见，没有合法依据。H稽查局依据查明的事实，根据《税收征收管理法》第六十三条第一款的规定，在法律规定的罚款比例范围内对W投资公司作出少缴税款三倍的处罚，符合《行政处罚法》规定的“行政处罚与违法行为的事实、性质、情节以及社会危害程度相当”的法律原则。

综上所述，被诉税务行政处罚决定事实清楚、证据确凿、适用法律正确，符合法定程序，处罚适当，故法院判决维持H稽查局作出的税务行政处罚决定。

四、法理分析

（一）关于偷税的认定

本案双方当事人对案件基本事实，即W投资公司在Z银行设立的2个银行账户未向税务机关申报，其记载的收入、所得等未汇总至向税务机关提交的财务报表，也未向税务机关申报纳税均无异议，争议在于这一行为是否构成《税收征收管理法》第六十三条第一款规定的偷税。

1. 《税收征收管理法》对偷税的规定系正列举立法表述方式

《税收征收管理法》第六十三条第一款对偷税的定义为，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。这种表述方式系完全正列举的表述方式，列举了四种构成偷税的手段。据此，在判断纳税人的行为是否构成偷税时，就需按照该条正列举的手段将纳税人实施的行为与之相对照，符合其规定的情形之一的是偷税，否则不能认定为偷税。或者说，认定纳税人的某一行为构成偷税，必须属于该条款规定的其中一种情形，或是将其有机地归结为其中的一

种情形。纳税人不缴、少缴税款有各种各样的复杂原因，税法规定的偷税也是以造成不缴、少缴税款为必要而充分的条件，同样是不缴、少缴税款的结果，而区分是否属于偷税的依据，就是纳税人不缴、少缴税款所采取的手段。这在《中华人民共和国刑法》（以下简称《刑法》）的立法中体现得尤其充分：根据《中华人民共和国刑法修正案（六）》（中华人民共和国主席令第五十一号）修正的《刑法》第二百零一条对偷税的表述为“纳税人采取……的手段”，根据《中华人民共和国刑法修正案（七）》（中华人民共和国主席令第十号，以下简称《刑法修正案（七）》）修正的《刑法》第二百零一条同样规定“纳税人采取欺骗、隐瞒手段”。就是说，采取所列手段不缴、少缴税款的是偷税，而未采取所列手段虽也造成不缴、少缴税款但不是偷税。对这种正列举式的立法条文适用，一般来说，应采取对列举之外的情形一概排除的方式，以体现违法行为法定和罪刑法定的原则。

2. 《税收征收管理法》正列举的偷税行为表述存在局限性，已不满足查处偷税行为的需要

随着社会经济的发展，《税收征收管理法》采取正列举方式对偷税的规定已经不能准确、全面地反映现实状况，更不能满足税收征管的执法需要。

一方面，《税收征收管理法》第六十三条第一款对纳税人偷税的规定存在重叠交叉。例如，无论是“纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证”，还是“在账簿上多列支出或者不列、少列收入”，最终都会体现在“进行虚假的纳税申报”行为之中。因此，上述规定的手段是重叠交叉的，但从税务执法人员认定纳税人偷税行为的执法角度来说，凡纳税人的纳税申报与实际发生的纳税义务不符而造成不缴、少缴税款结果的，似乎都可以根据“进行虚假的纳税申报”作出认定，这又在一定程度上解决了对正列举之外的税收违法行为的认定问题。

另一方面，《税收征收管理法》第六十三条第一款对纳税人偷税的规定不能涵盖现实中所有偷税行为。行为人逃避缴纳税款的方式、手段多种多样、形形色色，难以完全列举，不可能涵盖全部逃避缴纳税款的行为。因此，现实中多种逃避缴纳税款的情形难以准确地归结到《税收征收管理法》第六十三条第一款列举的偷税手段之中。这也使得税务机关对一些具有明显逃避缴纳税款行为特征的行为难以定性处罚。例如，虽然《国家税务总局关于

纳税人取得虚开的增值税专用发票处理问题的通知》(国税发〔1997〕134号)规定,明知是第三方开具的增值税专用发票而取得的行为是偷税,但此种行为是否属于《税收征收管理法》第六十三条第一款列举的偷税手段,很难作出准确界定。再如,《税收征收管理法》第六十三条第二款规定:“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。”而在股权转让过程中,自然人作为股权受让方,在支付股权转让款时代扣转让方的个人所得税,但未向税务机关解缴税款,此行为具有明显的采取隐瞒手段逃避缴纳税款的特征,但对此行为也难以归结为上述“前款所列手段”中的任一手段,按照偷税对其进行处罚。

《刑法修正案(七)》对前述问题已予以彻底解决,将原列举式的立法方式改为抽象概括的立法方式,即以“欺骗隐瞒手段”的抽象表述方式,概括逃避缴纳税款的手段是“进行虚假纳税申报或者不申报”。这一表述涵盖了逃避缴纳税款的任何手段和方式,只要行为人弄虚作假,其行为符合欺骗隐瞒特征,无论在哪个环节,采取什么方式,只要其纳税申报是虚假的或者不进行纳税申报,就构成逃避缴纳税款行为。

3. 认定偷税必须符合《税收征收管理法》对偷税的规定

本案中,双方当事人对W投资公司的行为是否构成偷税的争议也源自《税收征收管理法》对偷税的列举式的表述方式,W投资公司正是看到了《税收征收管理法》对偷税手段的列举方式,才试图以该条款未列举“两套账”为由,否定H稽查局的认定。但实质上,H稽查局在处罚决定书中表述的“两套账”手段,是税务机关对“纳税人设置不向税务机关申报的记载其经营情况的账簿,并不就账簿记载的收入、所得进行纳税行为”的一种形象的表述方式。由于该套账是向税务机关申报账簿以外的第二套账簿,因此称为“两套账”。客观地说,无论设置几套账与偷税都无必然的因果关系,关键在于账簿记载的收入、所得是否向税务机关申报纳税,处罚决定书这种表述的问题在于未将此表述与《税收征收管理法》第六十三条列举的偷税手段相衔接,即未将其归结到法定的偷税手段中去,从而引起纳税人的质疑。

那么,上述手段到底属于法定的哪一种偷税手段呢?这也是法庭审判人

员在法庭上向稽查局询问的问题。对此，按照《税收征收管理法》第六十三条的规定，上述手段应当属于“不列、少列收入”“进行虚假的纳税申报”的情形。据此，法院判决书的表述将这二者有机地联系起来：W投资公司通过上述在Z银行设立的2个银行账户，在相关证券公司和其他公司从事证券交易和资金往来，且未将所取得的收入及相关成本、费用等汇总至向税务机关提交的财务报表中，也未将上述情况在审计报告中予以披露，更未就其所取得的收入、所得等缴纳税款，W投资公司的行为属于《税收征收管理法》第六十三条第一款规定的偷税行为。

4. 税务文书应当采用规范的法律文书语言

除上述对《税收征收管理法》第六十三条的理解与适用外，还需要指出的是，作为行政执法机关的法律文书，应当使用法言法语，用规范的概念表述事实，不宜以一些约定俗成的、口语化的方式表述事实，尤其是对违法事实的表述和认定，例如，将某种发票违法行为表述为“大头小尾”“阴阳票”“虚假发票”“第三方发票”等用词在法律规范中都无出处，但这些说法所表述的行为，在发票管理法规中都有专门的概念、定义并有特定的内涵；再如，除本案中偷税手段的表述“两套账”的说法外，还有“账外账”等说法，这些不规范的表述都会引发纳税人及司法机关的质疑，并产生争议，应当予以杜绝。

（二）关于税务行政处罚决定的适当性问题

《行政处罚法》规定，行政处罚遵循公正、公开的原则。设定和实施行政处罚必须以事实为依据，与违法行为的事实、性质、情节以及社会危害程度相当。

1. 行政处罚应当遵循公正原则

根据上述规定，行政处罚必须遵循公正的原则。所谓公正，是指行政处罚要与违法行为的事实、性质、情节及社会危害程度相当，即不得违反“过罚相当”的原则而滥处罚权。“过罚相当”原则的设立，是基于法律规范授予行政执法机关作出行政处罚的行政自由裁量权而设定的。行政自由裁量权，是指法律授予行政执法机关根据违法事实、情节、性质、后果并全面考虑行为人实施法律行为时的主观、客观因素，最终作出与行为人违法行为相

适应裁决的一种权力。《国家税务总局关于规范税务行政裁量权工作的指导意见》（国税发〔2012〕65号）中“一、充分认识规范税务行政裁量权的必要性”规定：“行政裁量权是行政机关依法行使行政处罚、行政许可、行政强制、行政征收、行政给付等职权时，根据法律、法规和规章的规定，依据立法目的和公平合理的原则，自主作出决定和选择行为方式、种类和幅度的权力。”可以说，自由裁量权的设立应当体现的是法律的公正，法律授予行政执法机关自由裁量权的目的是保证法律、法规的准确实施。但是，这种权力不是没有限制的，自由裁量权并不是执法者随心所欲的任意裁量。虽然在具体的行政处罚案件中，处罚额度的把握属于行政机关的自由裁量权，但是，裁量幅度是否合理必须受到法律公正性和公平性的约束。

2. 衡量行政处罚是否公正的标准

对某一行为是否应当给予行政处罚，是合法性问题，自由裁量权是在处罚合法性的前提下，决定给予什么样的行政处罚，属于合理性问题。不合理，导致的结果就是不公正，明显的不合理即属于显失公正。行政处罚是否显失公正，应当看处罚的数额，是否符合《行政处罚法》规定的“与违法行为的事实、性质、情节以及社会危害程度相当”。具体来说，处罚显失公正是指行政处罚畸轻畸重，较轻的违法行为给予较重的处罚，较重的违法行为给予较轻的处罚；同等情况，不同处罚；不同情况，相同处罚；行政处罚超出违法者的实际承受能力等情形。

3. 行政复议和行政诉讼程序对处罚是否公正进行审查

在行政复议程序中，对行政机关具体行政行为的审查，既包括对具体行政行为的合法性的审查，也包括对其适当性或合理性的审查，而对具体行政行为适当性或合理性的审查，就是对行政自由裁量权的审查。《中华人民共和国行政复议法》（以下简称《行政复议法》）第二十八条第一款第（三）项规定，行政复议机关可以决定撤销、变更或者确认具体行政行为违法的情形之一，是具体行政行为明显不当。所谓不当，即不合理，主要针对行政自由裁量权的结果而言。

在行政诉讼程序中，《中华人民共和国行政诉讼法》（以下简称《行政诉讼法》）第五十四条第（四）项明确规定，对于行政处罚显失公正的，可以判决变更。此即设定了法院对处罚是否符合公平公正的法律原则进行司法



更多法律电子书尽在 docsriver.com 商家巨力书店

审查的程序，对于行政执法机关滥用自由裁量权作出的行政处罚，法院可直接作出变更判决予以纠正。

4. 规范行政自由裁量权以保证行政处罚的公正

针对税收执法活动中存在的一些滥用自由裁量权的情形，国税发〔2012〕65号文件明确规范税务行政裁量权的基本要求，并建立税务裁量基准制度，其目的就在于防止税务机关滥用行政裁量权、侵害当事人的合法权益。但是，在规范自由裁量权的过程中，应当以行政自由裁量权的根本性质和作用为基础，过度地限制自由裁量权将会否定自由裁量权的根本性质，丧失自由裁量权的作用。因为构成某一类违法行为的事实、情节及原因非常复杂，而将构成某一类违法行为的上述因素全部列举归类是不现实的。除此，由于过度地限制自由裁量权将导致丧失调解的空间，使行政执法机关在行政执法活动中无法适用调解，不能达到“定分止争”的目的。另外，对于一些情况特殊的案件将难以处理。因此，规范行政自由裁量权必须保留自由裁量的空间。

本案是一起情况特殊的案件。法庭在对H稽查局的行政处罚决定进行审理时，要求H稽查局说明对W投资公司作出三倍罚款的理由：为什么在《税收征收管理法》第六十三条规定的百分之五十以上五倍以下的范围内选择作出三倍的处罚？在H稽查局作出说明后，法庭询问：对偷税的处罚有无规定裁量标准？应当注意：一是对于情况特殊案件的处罚标准，应当在规范自由裁量权时对此作出特别规定；二是自由裁量标准应当在一定范围内统一制定，否则，又会出现不同区域内裁量标准不一的情形，从而产生新的不公。

（三）关于“减轻处罚”具体适用问题

在税收执法过程中另一需要讨论的问题是对偷税行为的行政处罚，行使行政处罚自由裁量权时能否适用“减轻处罚”？

1. 何谓“减轻处罚”

《税收征收管理法》第六十三条规定对偷税的处罚标准为“不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款”，采取的是规定处罚幅度“上下线”的方式。所说“减轻处罚”是在上述规定的“下线”即百分之五十