

财税视野

一、支持政策

2020年7月13日，国务院发布《关于促进国家高新技术产业开发区高质量发展的若干意见》（国发〔2020〕7号），文件规定，要大力支持高新技术企业发展壮大，积极培育科技型中小企业发展。要建立健全政策协调联动机制，落实好研发费用加计扣除、高新技术企业所得税减免、小微企业普惠性税收减免等政策。持续扩大高新技术企业数量，培育一批具有国际竞争力的创新型企业。

2020年8月4日，国务院发布《关于印发新时期促进集成电路产业和软件产业高质量发展若干政策的通知》（国发〔2018〕8号），文件规定，从文件发布之日起，重点集成电路企业和重点软件企业自获利年度起，5年内免征企业所得税，从第六年开始，减按10%的税率征收企业所得税；其他鼓励类的集成电路企业和软件企业也有相应的减免企业所得税优惠。

2020年8月28日，国务院发布《国务院关于深化北京市新一轮服务业扩大开放综合试点建设国家服务业扩大开放综合示范区工作方案的批复》（国函〔2020〕

123号），文件规定，对在京从事集成电路、人工智能、生物医药、关键材料等领域生产研发类规模以上企业认定高新技术企业时，满足从业一年以上且在中国境内发生的研究开发费用总额占全部研究开发费用总额的比例不低于50%条件的，实行“报备即批准”。

2020年10月5日，《国务院关于进一步提高上市公司质量的意见》（国发〔2020〕14号），文件规定，要支持优质企业上市，培育科技型、创新型企业，支持制造业单项冠军、专精特新“小巨人”等企业发展壮大。

截止本文发布时止，国务院2020年以“国发”名义发布的总共14个文件中，有1个（国发〔2020〕2号）是奖励优秀科技人员的，有3个都是和科技企业相关的，支持科技的政策占全部政策的比例达到28.57%！由此可见，科技企业的分量有多么重要！

二、顺势而为

对于广大的科技企业群体，面对国家给予的一系列政策扶持——后续还会有各部门的具体支持细则出台，该做好哪些准备才能把握住这个“大势”，以便在未来

财税视野

的发展中能够“乘风破浪”，开创出更广阔的的新天地呢？

体现企业科技含金量的要素很多，但最能代表科技企业“含金量”的非“研发投入”莫属。维持并适度增加研发投入，不仅能有效维持企业的核心竞争力，更是把握好这个“大势”的关键所在。

而和研发投入密切相关的研发项目立项、研发项目管理、研发费用核算及研发费用辅助账建账，又是绝大部分科技企业的痛点和难点！

（一）研发项目

研发项目如何确定？每年多少个研发项目比较合适？每个项目周期多长比较好？

这些都是科技企业在落实研发立项细节时普遍关心的问题。

参照国家课题项目的立项要求，科技企业的研发项目立项不要过于分散，要基于企业自身的产品或技术方向确定研发项目，项目宜大不宜小。研发实施过程中各个技术小组所从事的开发工作可以认定为大研发项目的一个具体组成部分，从公司层面上不要把一个个组成部分当成一个独立研发项目对待。

研发项目的实施周期该如何确定？如

果按照上述原则确定好研发项目，从实践经验看，每个项目的实施周期最好能设定在1年以上，3年以下，具体期限可结合各企业的实际情况确定。

（二）研发费用

所有科技企业普遍存在的研发费用就是研发人员的人工成本。财务部门在日常会计处理时，要提前和科研部门、人事部门共同确定好哪些人员是从事研发工作的，参与的是哪些研发项目（如果研发项目能够提前确认）。根据确定的人员及对应的人工成本支出，财务部门记录相应的研发费用。

在研发项目不能提前确认的情况下，日常可以按研发人员记录人工成本的总数。待年度结束后，财务部门再根据科技部门确定的研发项目及参与人员，编制研发费用辅助核算账，从而确保研发费用的会计处理满足政策规定的要求。

当然，与研发费用有关的支出还有很多。有时间可以看看下面这本书。需要专业支持的，可公众号留言或联系华财会计。■

城镇土地使用税纳税人有 4 种类型

黄德荣



城镇土地使用税是以征收范围内的土地为征税对象，以实际占用的土地面积为计税依据，按规定税额对拥有土地使用权的单位和個人征收的一种税。城镇土地使用税纳税人有 4 种类型。

一、使用土地的单位和個人

《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》(以下简称城镇土地使用税暂行条例)第二条规定：在城市、县城、建制镇、工矿区范围内使用土地的单位和个人，为城镇土地使用税的纳税人。单位包

括国有企业、集体企业、私营企业、股份制企业、外商投资企业、外国企业以及其他企业和事业单位、社会团体、国家机关、军队以及其他单位；个人包括个体工商户以及其他个人。

二、从集体经济组织承租建设用地的单位和個人

《财政部、国家税务总局关于承租集体土地城镇土地使用税有关政策的通知》(财税〔2017〕29号)规定，承租集体所有建设用地，由直接从

集体经济组织承租土地的单位和个人，缴纳城镇土地使用税。例如，在海南省昌江县地方税务局、昌江县地方税务局第一税务分局与乐东黎族自治县农村信用合作联社(以下简称乐东县农信社)税务行政征收及行政强制一案，昌江黎族自治县人民法院(2015)昌行初字第 11 号行政判决乐东县农信社不是本案纳税人，二审法院维持原判，值得商榷。笔者认为，乐东县农信社名下《国有土地使用证》(昌国用〔2010〕第 0182 号)，拥有涉案土地使用权面积 564.61 亩，为本案纳税人。

三、拥有土地使用权的單位或個人

《国家税务总局关于发布〈关于土地使用税若干

具体问题的解释和暂行规定〉的通知》(国税地字〔1988〕第 15 号)第四条规定：城镇土地使用税由拥有土地使用权的单位或个人缴纳。如前例，乐东县农信社凭着涉案土地获得央行票据兑付、土地使用纳税人减免，其实际使用了涉案土地，享受其带来的利益，为涉案土地实际使用人。

四、土地代管人或实际使用人

国税地字〔1988〕第 15 号文第四条规定：拥有土地使用权的纳税人不在土地所在地，由代管人或实际使用人纳税；土地使用权未确定或权属纠纷未解决，由实际使用人纳税；土地使用权共有，由共有各方分别纳税。

财政部 税务总局关于明确无偿转让股票等增值税政策的公告

财政部 税务总局公告 2020 年第 40 号

现将无偿转让股票等增值税政策公告如下：

一、纳税人无偿转让股票时，转出方以该股票的买入价为卖出价，按照“金融商品转让”计算缴纳增值税；在转入方将上述股票再转让时，以原转出方的卖出价为买入价，按照“金融商品转让”计算缴纳增值税。

财税罗老师解读：

一、视同销售

本公告的视同销售，应属于财税〔2016〕36 号文件第十四条第(三)款的授权：财政部和国家税务总局规定的其他情形。

二、视同销售确定销售额的另一种形式

财税〔2016〕36 号首句即为：经国务院批准。36 号文件第十四条对视同销售的销售额确定，明确了三种方法，并未有授权。本公告另行规定销售额确定方法，值得商榷。

财税〔2016〕36 号文件第四十四条，纳税人发生应税行为价格明显偏低或者偏高且不具有合理商业目的的，或者发生本办法第十四条所列行为而无销售额的，主管税务机关有权按照下列顺序确定销售额：(一)按照纳税人最近时期销售同类服务、无形资产或者不动产的平均价格确定。(二)按照其他纳税人最近时期销售同类服务、无形资产或者不动产的平均价格确定。(三)按照组成计税价格确定。组成计税价格的公式为：组成计税价格 = 成本 × (1 + 成本利润率) 成本利润率由国家税务总局确定。

三、转出方

1. 无偿转让股票应税销售额：卖出价(卖出价 = 买入价) - 买入价 = 0；

2. 分批购入的买入价：可以选择按照加权平均法或者移动加权平均法进行核算，选择后 36 个月内不得变更；

3. 买入价的特别规定：税务总局公告 2016 年第 53 号第五条，单位将其持有的限售股在解禁流通后对外转让的，按照以下规定确定买入价：（一）上市公司实施股权分置改革时，在股票复牌之前形成的原非流通股股份，以及股票复牌首日至解禁日期间由上述股份孳生的送、转股，以该上市公司完成股权分置改革后股票复牌首日的开盘价为买入价。（二）公司首次公开发行股票并上市形成的限售股，以及上市首日至解禁日期间由上述股份孳生的送、转股，以该上市公司股票首次公开发行（IPO）的发行价为买入价。（三）因上市公司实施重大资产重组形成的限售股，以及股票复牌首日至解禁日期间由上述股份孳生的送、转股，以该上市公司因重大资产重组股票停牌前一交易日的收盘价为买入价。

四、转入方

转入方买入价 = 转出方卖出价；转入方将上述股票再转让时，可凭转出方开具的普票作为依据；不得开具专票。

值得注意：转出方无论确定买入价为多少，均不纳税，但却影响转入方再转让的计税基础。

五、思考：企业所得税应如何处理？

无偿转让与无偿捐赠？

二、自 2019 年 8 月 20 日起，金融机构向小型企业、微型企业和个体工商户发放 1 年期以上（不含 1 年）至 5 年期以下（不含 5 年）小额贷款取得的利息收入，可选择中国人民银行授权全国银行间同业拆借中心公布的 1 年期贷款市场报价利率或 5 年期以上贷款市场报价利率，适用《财政部 税务总局关于金融机构小微企业贷款利息收入免征增值税政策的通知》（财税〔2018〕91 号）规定的免征增值税政策。

财税罗老师解读：

一、《改革完善贷款市场报价利率（LPR）形成机制》（中国人民银行公告 2019 年第 15 号）第四条，将贷款市场报价利率由原有 1 年期一个期限品种扩大至 1 年期和 5 年期以上两个期限品种。银行的 1 年期和 5 年期以上贷款参照相应期限的贷款市场报

价利率定价，1 年期以内、1 年至 5 年期贷款利率由银行自主选择参考的期限品种定价。

二、1 年期以上（不含 1 年）至 5 年期以下（不含 5 年）小额贷款，选择 1 年期或 5 年期以上的 LPR，免征增值税。

1-5 年之间多个期限的小额贷款，只能选择两个期限品种的 LPR。并且，LPR 是按月公布，当月小额贷款要对应查询当月的 LPR。

实务中，当月签订合同，次月实际发放贷款的，应按合同签订当月来确定 LPR 选择是否正确？

1 年期以下、5 年期以上的小额贷款，只能适用财税〔2018〕91 号的规定。

三、未规定高于或低于 LPR 的处理。只能对照财税〔2018〕91 号规定，不高于人行同期贷款基准利率 150%（含本数）的单笔小额贷款取得的利息收入，免征增值税；高于人行同期贷款基准利率 150% 的单笔小额贷款取得的利息收入，按照现行政策规定缴纳增值税。

或者是，不高于人行同期贷款基准利率 150%（含本数）计算的利息收入部分，免征增值税；超过部分按照现行政策规定缴纳增值税。

四、如优惠期内增加 LPR 期限品种的，假设未能及时出台财税文件的，即便贷款期限与 LPR 期限吻合，也不得享受免征。

五、为什么“自 2019 年 8 月 20 日起”？因中国人民银行公告 2019 年第 15 号规定的 EPR 是自 2019 年 8 月 20 日起对外公布。同时也说明，本公告迟到了 1 年多。

三、土地所有者依法征收土地，并向土地使用者支付土地及其相关有形动产、不动产补偿费的行为，属于《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》（财税〔2016〕36 号印发）第一条第（三十七）项规定的土地使用者将土地使用权归还给土地所有者的情形。

本公告自发布之日起执行。此前已发生未处理的事项，按本公告规定执行。

特此公告。

财政部 税务总局

2020 年 9 月 29 日

虚开刑案裁判尺度如何统一？

刘天永

编者按：为统一法律适用标准，保证公正司法，提高司法公信力，加快推进审判体系和审判能力现代化，9 月 23 日最高人民法院发布了《完善统一法律适用标准工作机制的意见》（法发〔2020〕35 号），明确了人民法院统一法律适用标准的意义、应当坚持的原则并部署了具体执行措施，对下一阶段人民法院在司法审判工作中统一法律适用标准，实现“同案同判”指明道路。那么，作为涉税刑事案件中最高发且争议最大的虚开增值税专用发票案件，其审判实践在《意见》的影响有何变化？本文结合《意见》内容与读者共同探讨。



一、统一法律适用标准应坚持以人民为中心、服务经济社会发展大局原则

《意见》提出统一法律适用标准应当坚持四项原则。其中，坚持以人民为中心原则，就需要坚持依法治国和以德治国相结合，兼顾国法天理人情，不断增强人民群众对公平正义的获得感。坚持服务经济社会发展大局原则，就需要依法平等保护各类市场主体合法权益，营造稳定公平透明、可预期的法治化营商环境，实现政治效果、法律效果和社会效果有机统一。

在虚开行政案件的执法过程中，部分地方出现了“国有企业网开一面，民营企业紧盯不放”的选择性执法现象，进而导致民营企业因涉嫌虚开移送公安机关处理的案件占大多数，而对国有企业的查处则多集中于贪污、舞弊，很少追究虚开的刑事责任。即便在追究国有企业虚开刑事

责任的案件中，也会因“税款与国有资产是‘左口袋与右口袋’关系”的辩护而从轻、减轻了处罚。这种法律适用标准的不统一导致执法、司法的不公，削弱了人民群众对公平正义的获得感。

在这种现象下，《意见》要求统一法律适用标准应当“兼顾国法天理人情”，“依法平等保护各类市场主体合法权益”，一方面与习近平总书记在民营企业座谈会上讲话精神契合，对民营企业发展过程中出现的不规范问题应以“发展的眼光看待”，另一方面也要求对民营企业与国有企业一视同仁、平等保护，在虚开构罪法律适用标准上张弛有度，以实现政治效果、法律效果和社会效果有机统一为第一要义。

二、最新涉税司法解释制定工作或提速，虚开构罪的主观目的与结果要件或明确

《意见》提出，对审判工作中具体应用法律

问题，特别是对法律规定不够具体明确而使理解执行出现困难、情况变化导致案件处理依据存在不同理解、某一类具体案件裁判尺度不统一等问题，最高人民法院应当加强调查研究，严格依照法律规定及时制定司法解释。

今年3月19日，最高人民法院办公厅向院各单位印发了由最高人民法院审判委员会第1795次会议讨论通过的《最高人民法院2020年度司法解释立项计划》。2020年度司法解释立项计划为49件，分为二类：第一类共38件，要求2020年底前完成；第二类共11件，要求2021年上半年完成。其中第一类第八项为“关于办理危害税收征管刑事案件适用法律若干问题的解释”，承办单位为刑四庭。时近国庆节，距离第一类司法解释制定工作任务的期限仅两月，在《意见》的敦促下，最新涉税司法解释制定工作或将提速。

经查，我国现行涉税司法解释为2项，即《最高人民法院关于审理骗取出口退税刑事案件具体应用法律若干问题的解释》（法释[2002]30号）和《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》（法释[2002]33号）。前者解决了司法审判中关于骗取出口退税罪的定罪量刑问题，后者解决刑法第二百零一条逃税罪以及刑法第二百零二条抗税罪的法律适用问题。另有司法指导性文件3项，即最高人民法院印发《关于适用〈全国人民代表大会常务委员会关于惩治虚开、伪造和非法出售增值税专用发票犯罪的决定〉的若干问题的解释》的通知（法发[1996]30号）、最高人民法院关于在经济犯罪审判中参照适用《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）》的通知（法发[2010]22号）、《最高人民法院关于虚开增值税专用发票定罪量刑标准有关问题的通知》（法[2018]226号）。上述具有司法解释性质文件主要规定了虚开增值税专用发票罪的行为要件与追诉、量刑标准等，而均未涉及对虚开行为人主观目的与造成税款损失结果的

考量。但随着经济社会发展，商业活动中出现了越来越多不具有骗抵增值税主观故意、未造成国家税款损失、但符合虚开行为要件的交易模式，对这些交易一概以虚开定罪，违背了罪责刑相适应原则，致使虚开犯罪的打击面不当扩大。在最新涉税司法解释中，虚开犯罪主观目的与结果要件有望得以明确，并有望与最高检7月22日《关于充分发挥检察职能服务保障“六稳”“六保”的意见》中“对于有实际生产经营活动的企业为虚增业绩、融资、贷款等非骗税目的且没有造成税款损失的虚开增值税专用发票行为，不以虚开增值税专用发票罪定性处理”的意见达成一致。

三、虚开无罪、罪轻案例的作用进一步放大，类案检索成为虚开刑案突破口

《意见》提出，最高人民法院发布的指导性案例、典型案例对于正确适用法律、统一裁判标准、实现裁判法律效果和社会效果统一具有指导和调节作用。要求增强案例指导工作的规范性、针对性、时效性，针对经济社会活动中具有典型意义及较大影响的法律问题，或者人民群众广泛关注的热点问题，及时发布典型案例。同时要求各级法院承办法官做好类案检索和分析并规范类案检索结果运用。

根据《意见》要求，最高人民法院在下一阶段的工作中将推动指导性案例、典型案例的整理、发布，及时回应社会关切问题。经查，至今最高人民法院仅正式发布了两则典型案例涉及税法问题：一为2018年12月4日“张某强虚开增值税专用发票案”。在该案中，最高人民法院明确：“以其他单位名义对外签订销售合同，由该单位收取货款、开具增值税专用发票，不具有骗取国家税款的目的，未造成国家税款损失，其行为不构成虚开增值税专用发票罪”。二为2017年6月13日“德发案”。在该案中，最高人民法院明确：“在税务机关无法证明纳税人存在责任的情况下，可以参考税收征管法第五十二条第一款关于‘因税

务机关的责任，致使纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴税款的，税务机关在三年内可以要求纳税人、扣缴义务人补缴税款，但是不得加收滞纳金’的规定，作出对行政相对人有利的处理方式。”按照《最高人民法院关于统一法律适用加强类案检索的指导意见（试行）》的要求，案件当事人及其辩护人提交指导性案例作为辩护理由的，人民法院应当在裁判文书说理中回应是否参照并说明理由；提交典型案例及其他类案作为辩护理由的，人民法院可以通过释明等方式予以回应。对于指导性案例，人民法院应当参照作出裁判；对于典型案例及其他类案，人民法院可以将其作为作出裁判的参考。

在《意见》指导下，越来越多的涉税指导性案例、典型案例将得以出台，对于虚开犯罪的构成要件予以明确，此类案件以及各地方案例形成的类案检索将成为律师为涉税刑事案件无罪、罪轻辩护提供重要依据，也为司法机关实现“同案同判”、平等保护各类主体合法权利提供了重要保障。

四、专家学者在统一法律适用标准中的咨询作用将得以重视与发挥

《意见》提出，最高人民法院将建立重大法律适用问题发现与解决机制，搭建全国法院法律适用问题专门平台及时组织研究和解决各地存在的法律适用标准不统一问题。最高院强调，将充分发挥专家学者在统一法律适用标准中的咨询作用，积极开展专家咨询论证工作，通过组织召开统一法律适用标准问题研讨会等方式，搭建人大代表、政协委员、专家学者、行业代表等社会各界广泛参与的平台，为审判委员会统一法律适用标准提供高质量的辅助和参考。

专家意见虽然不是《刑事诉讼法》明确的证据类型，但是其本身提供的参考价值不容忽视。早在1993年最高人民法院便建立了咨询委员会，1999年最高人民检察院建立了专家咨询委员会。进入互联网时代，最高人民法院更是在2015年

建立了信息化专家咨询委员会。这些专家咨询委员会在最高司法机关制定司法解释、司法指导性文件以及个案审理当中发挥了重要作用，并且使“应邀参与重大疑难复杂案件咨询”成为专家委员重要的履职方式。

具体到个案中，专家意见对司法审判实践的影响体现在三个方面。第一个方面，对于重大疑难复杂案件，人民法院主动组织专家对于法律适用问题进行论证。第二个方面，对于社会关注的重大疑难复杂案件，专家在互联网上公开发表个人意见。第三，被告人及其亲属、辩护人组织专家对案件的法律适用问题进行论证，发表意见。除第二种情况外，专家在一定程度上涉及案件的案卷材料（非涉密案件），对案件的基本事实有一定程度的把握，因此作出的关于案件法律适用的意见更具有针对性。这两种类型的专家意见虽对法官裁判不具有约束力，但无疑会影响法官对法律适用问题的判断，也使法官裁判时更为谨慎。

随着法学理论研究的深入，越来越多的专家学者认为我国《刑法》第205条虚开罪的罪状描述过于简陋，如将该罪理解为行为犯，只要虚开增值税专用发票，侵犯增值税专用发票管理秩序的，即构成犯罪并要判处重刑，不仅不符合罪刑责相适应原则，更与经济社会发展的现实状况脱节。因此，更多的专家学者基于纳税人权利保护的思想，从立法目的、社会危害性等角度对于虚开构罪的法律适用问题作出了更加客观的建议。

小结

最高院《完善统一法律适用标准工作机制的意见》、《关于统一法律适用加强类案检索的指导意见（试行）》等司法指导性文件的出台，有利于虚开案件实现“同案同判”，切实维护案件当事人的正当权利，规范法官自由裁量权的合理行使，统一法律适用标准，维护司法公信力，更在“六稳”“六保”大政方针下真正做到对民营企业、民营企业一视同仁，平等保护。■



欠税不缴构成“偷税”？ 予以处罚不应忽视 纳税人主观因素

刘天永

《税收征收管理法》第六十三条第一款对偷税及其行为方式进行了规定。但是，对于“经通知申报而拒不申报”的程序和行为应如何理解和适用，税务征管实践中一直存在着较大的争议。同时，由于第六十三条未对偷税是否以纳税人主观故意要件进行明确表述，以致税务机关在行政执法过程中对纳税人少缴税款情形不加以区分，只要纳税人存在征管法中规定的少缴税款行为方式，即认定为偷税，这就造成了税企之间的税务争议。本文案例即出现了上述情形，纳税人因取得异常凭证被税务机关要求补缴增值税和滞纳金，纳税人未能按期补缴，税务机关在催缴未果后，径行向纳税人下达了《税务行政处罚决定书》，认定纳税人属于经通知申报而拒不申报纳税，构成第六十三条的偷税，处以应纳税款的一倍罚款。纳税人对此税务处罚决定不服提起诉讼，一审、二审、乃至再审均维持了税务机关的处罚决定。本案的发展过程一定程度上反映了第六十三条一直以来存在的争议，本文结合该案例对第六十三条的适用进行剖析。

一、案情简介

2016年11月，R公司取得东莞市K贸易有限公司、十堰市S商贸有限公司开具的增值税专用发票共计35份，增值税税额591270.42元，该税额已全部申报抵扣。2017年7月，H国税局根据《某省国家税务局税收风险管理领导小组办公室关于下发2017年第十二批税收风险管理派单的通知》（Y国税风险管理办发（2017）号）及其附件《2017年第十二批税收风险管理派单企业统计表》，对该35份增值税专用发票进行核查。

2017年9月27日，H国税局稽查局对R公司作出《税务处理决定书》（H国税稽处[2017]15号），认定R公司违反《关于走逃（失联）企业开具增值税专用发票认定处理有关问题的公告》（国家税务总局公告2016年第76号）第二条，35份增值税专用发票列入异常增值税扣税凭证，决定追缴R公司少缴的增值税591270.42元，按规定加收滞纳金。2017年9月28日、2017年10

月16日，H国税局稽查局作出《税务事项通知书》（H国税稽通[2017]2号）、《税务事项通知书》（H国税稽通[2017]3号），再次通知R公司缴纳增值税591270.42元及滞纳金，R公司仍未缴纳。2018年4月18日，H国税局稽查局作出《税务行政处罚事项告知书》（h国税稽罚告[2018]1号），告知R公司将对其予以处罚的理由等相关事项；2018年6月5日，H国税局稽查局作出《税务行政处罚决定书》（H国税稽罚[2018]1号），认定R公司经税务机关通知申报而拒不申报缴纳税款，已构成偷税，决定对其处以应纳税款591270.42元一倍的罚款即罚款591270.42元。

二、法院观点及争议焦点

一审法院认为，H国税局对R公司35份增值税专用发票即异常增值税扣税凭证依法核查，作出《税务处理决定书》（H国税稽处[2017]15号），R公司未在指定期限内缴纳税款591270.42元，已丧失申请复议的权利，该处理决定书已发生法律效力。H国税局在该决定书认定事实的基础上，履行了告知等程序后，对R公司作出《税务行政处罚决定书》（H国税稽罚[2018]1号）。对R公司作出行政处罚是出于R公司的偷税行为，《税务行政处罚决定书》（H国税稽罚[2018]1号）事实清楚、程序合法。

二审法院认为，根据《中华人民共和国税收征收管理法》第六十三条第一款规定，“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”。H国税局对R公司作出《税务处理决定书》后又作出《税务行政处罚决定书》，符合上述法律规定。

本案的争议焦点是，R公司的行为是否构成偷税？H国税局对R公司作出行政处罚是否符合法律规定？

三、华税观点

（一）偷税的行为要件

偷税在客观方面表现为违反国家税收法规，采取伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证，在账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，不缴或者少缴应缴纳的税款，情节严重的行为。

第一，伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿和记账凭证。“伪造”账簿、记账凭证是指行为人为了偷税而编造假凭证、假账簿；“变造”账簿和记账凭证则是指把已有的真实账簿和凭证进行篡改、合并或删除，以此充彼，以少充多或以多充少，或者账外设账、账外经营、从而使无法得知其经营收支情况，达到不缴或少缴税款的目的。

第二，在账簿上多列支出或者不列、少列收入。行为人通过此种手段以图减少应税数额，达到偷税目的。主要方法有：明销暗记；将货物作价抵债后不记销售；销售货物不开发票或以白条抵库不记销售；用罚款、滞纳金、违约金、赔偿金冲减销售收入等等。此外，多行开户同时使用，而只向税务机关提供其中一个，也是行为人隐瞒收入的常用方法。

第三，经通知申报而拒不申报。对偷税的客观行为的规定中，经税务机关通知申报而拒不申报从而导致不缴或者少缴应纳税款的，也会被认定为偷税。如果纳税人认为其依据相关法律法规，确实不应该交税，那么很容易就会做出通知申报而拒不申报的行为，即使事实上并未发生任何其他偷税行为。

第四，进行虚假的纳税申报。纳税申报是依法纳税的前提，纳税人必须在法定时间内办理纳税申报，如实报送纳税申报表、财务会计报表以及税务机关要求的其它纳税资料。行为人往往通过对生产规模、盈亏情况、收入状况、应税项目、真实收入、职工人数等内容进行虚假申报来达到

偷税目的。

（二）偷税的主观要件

偷税的主观要件是故意，并且具有逃避缴纳应纳税款而非法获利的目的。所谓故意是指行为人明知自己的行为是违反税收法规、逃避缴纳纳税义务的行为，其结果会使国家税收受到影响，而希望或追求这种结果的发生。如果不具有这种主观上的故意和非法获利的目的，比如过失行为，则不构成偷税。认定行为人有无偷税的故意，主要从行为人的主观条件、业务水平和行为时的具体情况等方面综合分析判断，如果行为人是因不懂税法或者一时疏忽而没有按时申报纳税，或者是因管理制度混乱，账目不清，人员职责不清或调动频繁因而漏报、漏缴税款的，都不构成偷税。

根据《行政诉讼法》的规定，被告对作出的行政行为负有举证责任，应当提供作出该行政行为的证据和所依据的规范性文件。原告可以提供证明行政行为违法的证据。原告提供的证据不成立的，不免除被告的举证责任。可见，在税务行政诉讼程序中，税务机关对其做出的行政行为合法性负有完全的举证责任。基于此，北京高院判决，行政机关以构成偷税行为为由对当事人作出行政处罚，应当对当事人不缴或者少缴应纳税款的主观方面进行调查认定，并在当事人提起行政诉讼后就承担举证责任。

在税收执法实践当中，由于对纳税人主观心理进行判别具有相当大难度，税务机关往往选择忽视，直接以行为认定偷税。而在诉讼程序当中又不得不进行举证，使对纳税人主观方面进行举证成为一道绕不开的关卡。随着税收法治的推进，将纳税人主观方面的考察，作为对纳税人税收违法行为认定与处罚的重要酌定情节，乃至作为税收违法行为认定与处罚的构成要件，对保护纳税人合法权益，进一步推进税收文明具有积极作用。

（三）本案中 R 公司不构成偷税

前已述及，构成偷税须行为人主观上有故意且客观上采取相应的虚假或不为人知的手段隐瞒

收入，继而达到不缴或少缴税款的目的。在前述案例中，增值税税额 591270.42 元在取得发票当期已经认证并申报抵扣，591270.42 元税款已由 H 国税局认定，R 公司主观上不存在隐瞒、偷漏税款的故意。

稽查局以 R 公司存在经税务机关通知申报而拒不申报税款的行为为由，认定 R 公司构成偷税，但 H 国税局提交的证据材料不足以证明 R 公司存在经通知申报而拒不申报的行为，因 R 公司以如实进行增值税认证抵扣，不存在经通知申报而拒不申报的违法行为，H 国税局认定 R 公司构成偷税缺乏主要证据。

此外，H 国税局作出的《税务处理决定书》和《不予税务行政处罚决定书》仅认定 R 公司的行为属于欠税，不属于偷税，故责令 R 公司限期补缴税款 591270.04 元，未对 R 公司进行处罚。R 公司未按时缴纳税款，应进行强制执行，而不是行政处罚。

小结

对偷税行为的认定除了需要具备行为要件、结果要件以外，还需具备主观故意要件。对纳税人的行为是否构成偷税，应从以上三个方面进行综合认定。同时，对于“经通知申报而拒不申报”行为的适用应具体问题具体分析。例如在纳税人与税务机关产生税务争议时，税务机关即要求纳税人缴纳税款，纳税人不缴纳税款的，加之税局认定的少缴税款的结果，就可以被认定为偷税。从对纳税人的影响来看，这其实加大了纳税人构成“偷税”的几率。此外，从法条的逻辑性来看，偷税要求产生“不缴或者少缴应纳税款的”的后果，但是仅仅通知申报而拒不申报也并不必然造成“不缴或少缴企业应纳税款”的后果。因此税务机关不能仅依据该行为要件认定纳税人构成偷税，而应结合偷税的构成要件综合考虑，避免税务机关滥用税收执法权，损害纳税人合法权益。■

资源税的两项税收管理新政

唐守信



编者按《资源税法》已由第十三届全国人民代表大会常务委员会第十二次会议于 2019 年 8 月 26 日通过，自 2020 年 9 月 1 日起施行。为了配合《资源税法》的实施，近期，财政部、国家税务总局陆续出台了相关配套实施文件，这些新文件都有新规定，并相应调整了以往的政策、管理规定，建议大家予以关注。

国家税务总局下发了 2020 年第 14 号公告——《关于资源税征收管理若干问题的公告》（以下简称 14 号公告）。14 号公告共四条，条条都很重要，分别是：

1. 明确以外购原矿与自采原矿混合洗选加工为选矿产品销售时准予扣减的外购产品购进金额（数量）按本地的原矿与选矿税率比计算，即：

外购原矿购进金额（数量）×（本地区原矿适用税率 ÷ 本地区选矿产品适用税率）

2. 颁布新的《资源税纳税申报表》。
3. 纳税人享受资源税优惠政策方法：“自行判别、申报享受、有关资料留存备查”。
4. 公告自 2020 年 9 月 1 日起施行。并废止前期多个资源税管理文件。

其中，第一条和第三条为新内容尤为重要。

附录：资源税法及其配套文件目录

1. 资源税法
2. 财政部公告 2020 年第 34 号 关于资源税有关问题执行口径的公告
3. 财政部公告 2020 年第 32 号 关于继续执行的资源税优惠政策的公告
4. 国家税务总局公告 2020 年第 14 号 关于资源税征收管理若干问题的公告。■