

## 海问税务行政诉讼再审案件评析系列：（一）核定征收案

根据《中华人民共和国税收征收管理法》（“**税收征管法**”）的规定，纳税人（或扣缴义务人、纳税担保人，以下统称为“**纳税人等**”）与税务机关在纳税问题上发生争议时，须先申请行政复议；对行政复议决定不服的，可向法院起诉。但是，前述当事人对税务机关的处罚决定、强制执行措施或税收保全措施不服的，既可申请行政复议，也可直接向法院起诉。

在诉讼阶段，历经一审、二审程序，满足一定条件时，有机会进入再审程序。对于进入再审程序的案件，再审时间距离税务争议最初发生时间往往已经过多年，纳税人等和税务机关在争议事项上至此已耗费了相当大的精力和资源。在此情形下，选择通过行政诉讼再审程序来维护自己的立场和权益，反映了双方之间深刻的矛盾，往往也凸显了案情的复杂性。就此而言，税务行政诉讼再审案件通常包含着耐人寻味的税务技术争议点。在本系列文章中，我们将选取并评析一部分有代表性的税务行政诉讼再审案例，谨供各位参考。

在本文中，我们评析的是“胡某某不服资阳地税局税务处理决定案”。该案涉及核定征收个体工商户税款的争议。该争议案件的技术细节对于个人独资企业（如，明星个人工作室）、合伙企业乃至法人企业的税款核定征收问题亦有启发意义。

### 一、案情概况（以表格方式列举案情要点）

时间	案情要点描述
1998年5月	个体工商户胡某某经营的资阳四达自行车配件经营部开业。
1999年9月16日-2001年4月30日	1999年9月16日，胡某某在益阳市资阳区地方税务局（“ <b>资阳地税</b> ”）办理了税务登记，但直到2001年4月30日一直未办理纳税申报。
2001年2月26日（判决书另一处显示的日期为16日）	资阳地税针对2001年1月1日至2001年12月30日（注：判决书原文如此；似应为31日）期间的应纳税额作出《应纳税核定书》，核定胡某某每日应缴纳“地方税”若干元，以定期定额方式征收。
2001年4月13日	资阳地税向胡某某下达《催缴税款通知书》。
2001年4月30日	截至当日，胡某某的经营收入额超过了核定收入额，但其没有及时主动向征收机关申报调整纳税定额及缴纳相关税费。
未列明日期	资阳地税对胡某某作出罚款决定。由于胡某某不能提供完整有效的销售依据信息，资阳地税调取其销售账簿凭证等证据，核定其各项税款之金额，其中， <b>采取“附征”的方式，按定率征收的方法核定应补缴的个人所得税之金额。</b>
2001年5月22日	资阳地税再次向胡某某下达《催缴税款通知书》。
2001年5月24日	资阳地税对胡某某采取税收保全措施，并当场调取其销售日记账簿一本、逐日销售记载卡112张。
2001年5月30日	资阳地税对胡某某作出（2001）益资地税稽字01号税务处理决定（“ <b>第一次稽查处理决定</b> ”）。胡某某向益阳市地方税务局（“ <b>益阳地税</b> ”）提起行政复议。
2002年5月29日	益阳地税作出 <b>益地税复决字（2002）1号</b> 税务行政复议决定，对第一次稽查处理决定予以维持。
第一次起诉	胡某某不服复议决定，向益阳市资阳区法院（“ <b>资阳区法院</b> ”）提起行政诉讼。

#### 北京 Beijing

地址：中国北京市朝阳区东三环中路5号财富金融中心20层（邮编100020）

电话 (Tel)：+86 10 8560 6888 传真 (Fax)：+86 10 8560 6999 邮件 (Mail)：haiwenbj@haiwen-law.com

Address：20F Fortune Financial Center, 5 Dong San Huan Central Road, Chaoyang District, Beijing 100020 People's Republic of China

上海 Shanghai | 深圳 Shenzhen | 香港 Hong Kong | 成都 Chengdu

2002年8月20日， 一审判决	资阳区法院作出撤销第一次稽查处理决定的判决，要求资阳地税重新作出具体行政行为【注：再审裁判文书未披露一审法院责令重新作出具体行政行为的原因】，驳回胡某某的其他诉讼请求。胡某某不服，提起上诉。
2002年11月26日， 二审判决	益阳市中级法院（“益阳中院”）作出（2002）益行终字第22号行政判决，驳回胡某某提出的上诉，维持原判。
2002年12月23日	资阳地税作出（2002）益资地税重处字第1001号税务处理决定（“第二次税务处理决定”）：征收胡某某个人所得税、城市维护建设税、教育费附加若干元。胡某某对该税务处理决定不服，向益阳地税申请行政复议。
2003年10月10日	益阳地税作出益地税复决字（2003）3号税务行政复议决定，对资阳地税的第二次税务处理决定予以维持。
第二次起诉	胡某某不服该复议决定，向资阳区法院提起行政诉讼。
2003年12月11日， 一审判决	资阳区法院作出（2003）资行初字第33号行政一审判决，维持资阳地税作出的第二次税务处理决定；对于胡某某提出的要求维持资阳地税于2001年2月26日作出的《应纳税款核定书》以及要求资阳地税返还超征的个人所得税的诉讼请求不予支持。胡某某不服，提起上诉。
2004年3月12日， 二审判决	益阳中院作出（2004）益行终字第15号行政二审判决，认为资阳地税作出的第二次税务处理决定应予支持；判决驳回上诉，维持原判决。
再审 2011年8月22日， 再审裁定	<p>胡某某不服二审判决，向湖南省高级人民法院（“湖南高院”）申请再审。湖南高院作出（2010）湘高法行监字第044号行政裁定，指令益阳中院再审此案。</p> <p>胡某某诉称：1）资阳地税的重新处理决定仍据“稽查”，核税错误；2）资阳地税以查到的胡某某部分营业时间的营业额来推定未查到的营业时间的营业额，是错误的；3）资阳地税任意扩大胡某某的纳税时间，应予纠正；4）资阳地税核定胡某某补纳个人所得税，不依据法律法规“先核定出所得额再乘以税率”，而是依“营业额”直接乘以税率，做法错误，与税收征收政策相违背。据此，胡某某请求撤销原判决和资阳地税作出的第二次税务处理决定。</p> <p>资阳地税答辩称：1）依据《税收征管法》第23条第1款、《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》（“征管法实施细则”）第35条第4款的规定，税务机关可以核定纳税人的应纳税额。由于胡某某拒不提供其营业时间内的有关账簿凭证，税务机关依照合理方法核定胡某某的应纳税额的做法有法可依，符合客观实际；2）依据《征管法实施细则》第55条的规定，纳税人等当事人因偷税少缴或者骗取退税的，税务机关可无限期追征；3）附征个人所得税的税基是销售额或营业额，不是所得额，胡某某的理解是曲解国家税收政策。</p>
2012年3月6日， 再审判决	益阳中院认为，资阳地税依职权调取胡某某销售账簿凭证并依据现有证据核定应纳税所得额的做法之程序合法（注：原文如此；根据判决书中的前文，资阳地税未核定应纳税所得额，而是直接核定了“应纳税额”），资阳地税作出的（2002）益资地税查处字第1001号（注：原文如此，疑应为“（2002）益资地税重处字第1001号”）税务处理决定（即，第二次税务处理决定）符合《税收征管法》及其配套法律法规的规定，应予支持。判决维持该院2004年的二审判决。

## 二、技术要点评析

### 北京 Beijing

地址：中国北京市朝阳区东三环中路5号财富金融中心20层（邮编100020）

电话 (Tel) : +86 10 8560 6888 传真 (Fax) : +86 10 8560 6999 邮件 (Mail) : haiwenbj@haiwen-law.com

Address: 20F Fortune Financial Center, 5 Dong San Huan Central Road, Chaoyang District, Beijing 100020 People's Republic of China

上海 Shanghai | 深圳 Shenzhen | 香港 Hong Kong | 成都 Chengdu

本案争议主要围绕个体工商户纳税人胡某某的个人所得税税款核定与缴纳问题展开。针对资阳地税先后作出的 2 份税务处理决定书，胡某某分别提起了行政复议并继而提起行政诉讼。胡某某选择花费超过 10 年时间穷尽法定争议解决渠道维权，说明其与税务机关之间的矛盾难以调和。

由于判决书对大量事实细节未予披露，案外人无法了解胡某某与税务机关的争议全貌。尽管如此，判决书中披露的相关信息仍可供我们对相关技术要点进行有针对性的分析。

## 1. 个人所得税“附征”的法律法规依据探讨

1992 年版和 1995 年版的《税收征管法》第 23 条规定，税务机关在特定情况下，可以核定“应纳税额”。特定情况包括：（1）依照本法规定可以不设置账簿的；（2）依照本法规定应当设置但未设置账簿的；（3）虽设置账簿，但账目混乱或者成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全，难以查账的；（4）发生纳税义务，未按照规定的期限办理纳税申报，经税务机关责令限期申报，逾期仍不申报的。2001 年版（自 2001 年 5 月 1 日起施行）和 2013 年版的《税收征管法》对应的条款为第 35 条，增加了税务机关可以核定征收的另外 2 种情形：（1）擅自销毁账簿或拒不提供纳税资料的；（2）纳税人申报的计税依据明显偏低又无正当理由的。此外，该第 35 条还规定，税务机关核定应纳税额的具体程序和方法由国务院税务主管部门规定。也就是说，自 2001 年 5 月 1 日起，核定“应纳税额”的程序和方法只能由国务院税务主管部门规定，而不能由较低级别的税务机关规定。

通常，个体工商户的生产经营规模较小，账簿资料不够健全，会计核算简单，税务机关难以对其进行“查账征收”。基于此种现实情况，一方面，国家税务总局制定了《个体工商户建账管理暂行办法》（1997 年 6 月 19 日发布第一版，2006 年 12 月 15 日发布第二版，2018 年对部分条款进行了修订），加强了对个体工商户的账簿管理，规定一定营业规模以上的个体工商户应设置简易账，一定营业规模以上的个体工商户应设置复式账；对于达不到上述建账标准的个体工商户，经批准，可建立收支凭证粘贴簿、进销货登记簿或使用税控装置。

另一方面，对于达不到建账标准的个体工商户，国家税务总局规定可依《个体工商户税收定期定额征收管理办法》（“《定期定额办法》”）的规定实行定额征税管理（个人独资企业税款的征收管理比照本办法执行），即，税务机关可采用核定征收的方式征收纳税人的各项税金。该文件发布于 2006 年 8 月 30 日，自 2007 年 1 月 1 日起施行，而 1997 年 6 月 19 日发布的《个体工商户定期定额管理暂行办法》（“《定期定额暂行办法》”）被《定期定额办法》废止。2018 年，国家税务总局对《定期定额办法》的部分条款进行了修订。

针对个人所得税，“附征”是税务机关常用的一种“核定”征收方式，即，税务机关基于纳税人在一定经营期内于流转税征收环节“确定”的“营业额”，“附带”于流转税“一并”征收个人所得税（即，核定的应纳个人所得税税额=营业额×附征率）。在《定期定额暂行办法》（该文件自 1996 年 6 月 19 日至 2006 年 12 月 31 日施行）中，曾规定主管税务机关可根据业户自报的生产经营情况和典型调查情况，参照同行业、同规模、同地域业户的生产经营情况及应纳税额，采用“相关方法”核定业户的应纳税营业额及收益额，并规定“缴纳增值税、消费税的定期定额户的应纳税经营额由国家税务总局负责核定；缴纳营业税的定期定额户的应纳税营业额及收益额或附征率由地方税务局负责核定”。而在后来生效且截至目前仍有效的《定期定额办法》中，则未提及“附征”，而是明确规定针对不同情形应分别核定

### 北京 Beijing

地址：中国北京市朝阳区东三环中路5号财富金融中心20层（邮编100020）

电话（Tel）：+86 10 8560 6888 传真（Fax）：+86 10 8560 6999 邮件（Mail）：haiwenbj@haiwen-law.com

Address：20F Fortune Financial Center, 5 Dong San Huan Central Road, Chaoyang District, Beijing 100020 People's Republic of China

上海 Shanghai | 深圳 Shenzhen | 香港 Hong Kong | 成都 Chengdu

“经营额”和“所得额”，即，分别针对流转税和所得税这2类不同性质的税种核定其对应的计税基础。

实际上，由于个人所得税领域的经营所得适用“超额累进税率”，在计算税额时，通常需要“分段”计算不同税率项下的“税额”，所以，“核定应纳税所得额”与“运用营业额及附征率核定应纳税额”这两种方法在一定情形下会导致基于同样的“营业收入额”却“核定出”不同的个人所得税“税额”的结果。这意味着，由于个人所得税和流转税的法定计税方式存在显著差异，有流转额未必有所得额，“附征个人所得税”可能导致“误征个人所得税”。

此外，在本案中，胡某某经营自行车配件业务，当时适用的流转税是增值税而非营业税，所以，根据案件发生时有效的《定期定额暂行办法》的规定，负有核定胡某某“经营额”职责的税务机关是国家税务局而非地方税务局。就此而言，资阳地税自行核定胡某某的“经营额”及对应的个人所得税“附征率”的做法，与《定期定额暂行办法》的规定不一致。当时，更稳妥的做法应是由资阳地税知会相关国家税务局，由相关国家税务局核定胡某某的“经营额”，资阳地税以前述核定的经营额为基础，适用相关的个人所得税税率，计算相应的个人所得税应交税款金额。

我们注意到，在后来生效执行的《定期定额办法》中，国家税务总局对国税局与地税局的核定工作的分工安排进行了重新明确：“国家税务局、地方税务局按照国务院规定的征管范围，分别核定其所管辖税种的定额”。而《湖南省个体工商户地方税收定期定额征收管理实施办法》（湘地税发〔2007〕6号）后来曾规定：主管地方税务机关负责辖区内定期定额户的定额核定工作；对以缴纳增值税、消费税为主的定期定额户，其应纳税定额原则上参照国税机关核定的定额；但主管地方税务机关有根据认定国税机关核定的定额明显不实的，可以采用合理的方法核定应纳税定额。

由于不同税种的计税方式存在差异，甚至存在较大差异，在核定征收的过程中，应以遵循特定税种的征税技术性规定为宜。就此而言，由于《税收征管法》规定的是程序性措施，该法的实施应基于特定实体税法的具体征税技术性规定而进行。因而，《税收征管法》所指称的“核定应纳税额”应理解为“税务机关根据具体税种特性通过适当的核定方式最终确定相关纳税人应缴纳的税款金额”而非“税务机关不论具体税种的特性直接核定纳税人的应纳税额”。这一立场也反映在《征管法实施细则》（1993年版）第35条的规定中。该第35条规定，纳税人有《税收征管法》第23条所列情形之一的，税务机关有权采用相关方式核定应纳税额，核税方式包括：类比收入或利润法、成本加成利润法、其他合理方法。可见，这些方法的目的在于核算出相关税种的特定税基金额，从而基于相关税基金额可以进一步计算出应交税金之金额，而非在于直接定出“应交税金”之金额。

在2002年版的《征管法实施细则》（自2002年10月15日起施行）中，对应的条款为第47条，该第47条将“类比收入或利润法”修改为“类比税负水平法”，将“成本加成利润法”修改为“营业收入推定法及成本加成利润法”。资阳地税在答辩过程中，未援引该版本的《征管法实施细则》的规定。

针对个人所得税这个税种，《中华人民共和国个人所得税法》（“个人所得税法”）未规定该税种的核定征收方法，而《中华人民共和国个人所得税法实施条例》（“个税法实施条例”）为该税种的核定征收方法提供了具体的技术规定（1994年版、2005年版、2008年版和2011年版的该条例为第17条第2款，2018年版为第15条第3款）。1994年版的《个税法实施条例》第17条第2款规定：“从事生产、经营的纳税义务人未提供完整、准确的纳税资料，

#### 北京 Beijing

地址：中国北京市朝阳区东三环中路5号财富金融中心20层（邮编100020）

电话（Tel）：+86 10 8560 6888 传真（Fax）：+86 10 8560 6999 邮件（Mail）：haiwenbj@haiwen-law.com

Address：20F Fortune Financial Center, 5 Dong San Huan Central Road, Chaoyang District, Beijing 100020 People's Republic of China

上海 Shanghai | 深圳 Shenzhen | 香港 Hong Kong | 成都 Chengdu

不能正确计算应纳税所得额的，由主管税务机关**核定其应纳税所得额**。”2005年版、2008年版和2011年版的该条例沿用了1994年版条例的前述规定。而2018年版的该条例第15条第3款的规定则有所不同：“从事生产、经营活动，未提供完整、准确的纳税资料，不能正确计算应纳税所得额的，由主管税务机关**核定应纳税所得额或者应纳税额**。”

也就是说，在2018年版的《个税法实施条例》施行之前（即，2019年1月1日以前），税务机关对于取得经营所得的相关个人所得税纳税人，只能先“核定其应纳税所得额”进而以之乘以适用税率（需考虑速算扣除数的影响）得出“应纳税额”，而不宜直接“核定应纳税额”。换言之，在2019年1月1日以前，税务机关基于纳税人在一定经营期内于流转税征收环节确定的“营业额”而“附征”个人所得税（计算公式为：应纳个人所得税税额=营业额×附征率）的做法，缺乏明确的法规依据。

根据再审裁判文书中披露的信息，资阳地税答辩称，其行政行为依据的是《税收征管法》第23条（即，“纳税人有下列情形之一的，税务机关有权核定其应纳税额：……”）以及《征管法实施细则》第35条第4款的规定【注：由于1993年版的《征管法实施细则》第35条一共只有2款，资阳地税提及的第4款似应指该条第1款第4项“按照其他合理的方法核定”的规定】。资阳地税认为，附征个人所得税的税基是销售额或营业额，而不是所得额，胡某某的理解是曲解国家税收政策。就此而言，如前所述，由于《税收征管法》所指称的“核定应纳税额”不应被理解为“税务机关不论具体税种的特性直接核定纳税人的应纳税额”，税务机关应遵循当时有效的《个税法实施条例》的相关规定。即，在2018年版的《个税法实施条例》施行之前（2019年1月1日以前），税务机关对于取得经营所得的相关个人所得税纳税人，宜先“核定其应纳税所得额”（=营业额×所得率）进而以之乘以适用税率从而算得“应纳税额”（=营业额×所得率×适用税率—速算扣除数），而不宜直接“核定应纳税额”（=营业额×附征率）。就此而言，胡某某可能并未“曲解国家税收政策”。

另一方面，根据《中华人民共和国立法法》（“立法法”）（2000年版）第83条的规定，同一机关制定的法律、行政法规、规章等，特别规定与一般规定不一致的，适用特别规定；新的规定与旧的规定不一致的，适用新的规定。对于本案的个人所得税争议事项，1994年版的《个税法实施条例》既是特别规定，也是新的规定，而1993年版的《征管法实施细则》则是一般规定和旧的规定。

综上所述，由于“附征个人所得税”这一征管方法所依据的文件（即，《定期定额暂行办法》）的立法层级较低，缺乏《个税法实施条例》的支持，而《定期定额暂行办法》当时规定只有缴纳营业税的定期定额户的应纳税营业额及收益额或附征率才由地方税务局负责核定，缴纳增值税或消费税的定期定额户的应纳税经营额应由国家税务局负责核定，这就造成纳税人与税务机关在资阳地税的执法权限及核定征收方法问题上发生认识分歧，最终导致争议解决过程消耗双方大量的时间、精力、资源。

上述规范层面与实践层面的冲突龃龉，导致相关征管问题需要依靠有关税务干部和纳税人在实践中碰撞、磨合以便适应和解决。这也导致胡某某在本案再审程序中指出，资阳地税依营业额乘以税率计算核定其应补纳的个人所得税税款的行为是“错误”的行为，要求法院予以撤销。面对胡某某的申诉，资阳地税笼统辩称胡某某的理解“是曲解国家税收政策”，而益阳中院亦只能笼统援引《税收征管法》、《个人所得税法》及“地方征收标准的相关规定”，未能援引《个税法实施条例》的规定，未深入剖析税收法律法规的法理机制和解读路径。

## 北京 Beijing

地址：中国北京市朝阳区东三环中路5号财富金融中心20层（邮编100020）

电话（Tel）：+86 10 8560 6888 传真（Fax）：+86 10 8560 6999 邮件（Mail）：haiwenbj@haiwen-law.com

Address：20F Fortune Financial Center, 5 Dong San Huan Central Road, Chaoyang District, Beijing 100020 People's Republic of China

上海 Shanghai | 深圳 Shenzhen | 香港 Hong Kong | 成都 Chengdu

## 2. 税款核定过程中的方法论问题

在本案中，资阳地税在 2001 年 2 月针对 2001 年 1 月至 2001 年 12 月期间的应纳税额作出了《应纳税核定书》，核定胡某某每日应缴纳“地方税”若干元，实行定期定额征收。这意味着，资阳地税在当年 2 月即核定了胡某某全年的应交税款，此种事先核税安排可能导致纳税人被核定的应纳税额与其实际营业额不匹配。据此，胡某某认为，资阳地税以查到的胡某某部分营业时间的营业额来推定其余营业时间的营业额，做法错误。

囿于判决书中的信息，我们推测，资阳地税是基于其调取的胡某某一段时间内的销售日记账簿及逐日销售记载卡，以“年化”方法核定胡某某的“全年”营业额及对应的应纳税额。

如前所述，《征管法实施细则》（1993 年版）第 35 条规定了税务机关核定税额的一些方式，前述第 35 条在 2002 年版的《征管法实施细则》中的对应条款为第 47 条。值得注意的是，2002 年修订《征管法实施细则》时，该第 47 条增加了第 3 款：“纳税人对税务机关采取本条规定的方法核定的应纳税额有异议的，应当提供相关证据，经税务机关认定后，调整应纳税额。”这意味着，2002 年 10 月 15 日前（即，本案中第一次稽查处理决定作出时），“核定应纳税额”方法项下针对所核定税款的具体金额之合理性的举证责任完全在于税务机关。

2002 年修订版《征管法实施细则》实施后，资阳地税作出了第二次税务处理决定。根据《立法法》（2000 年版）第 84 条的规定，法律、行政法规、规章等不得溯及既往，但为了更好地保护公民、法人和其他组织的权利和利益而作的特别规定除外。也就是说，2002 年修订的《征管法实施细则》的规定，对于初始发生于 2001 年的税务争议而言，有利于胡某某的，应适用，不利于胡某某的，不应适用。换言之，在本案中，“核定应纳税额”方法项下针对所核定税款的具体金额之合理性的举证责任仍应委于税务机关。

资阳地税指出，因胡某某拒不提供营业时间内的有关账簿凭证，因而税务机关依照“合理方法”核定胡某某的应纳税额的做法有法可依，符合客观实际。就此而言，由于前述“合理方法”的“合理性”的判断标准完全由税务机关“制订及执行”，税务机关负有进一步阐明其“合理性”在程序法上和实体法上的依据的举证责任。遗憾的是，再审裁判文书并未披露支持税务机关举证充分度的细节信息。

根据本案争议初始发生时有效的《定期定额暂行办法》的规定，“定期定额征收”是税务机关按照纳税人一定经营期内的应纳税经营额及收益额确定应纳税额的一种征收方式。各地税务机关执行定期定额征收税款安排时，单个“定额执行期”的期限通常介于 3 个月至 1 年之间。其中，3 个月的执行期相对较短，逐期调整“核定金额”相对及时准确，但税务机关的核税工作频次较密，工作强度较大；而 1 年的执行期相对较长，逐期调整“核定金额”相对舒缓迟滞，相应地，税务机关的核税工作频次较疏，工作强度相对较小。就此而言，如果税务机关选取的经营期是业务旺季，那么，以旺季经营收入“年化”推定全年营业收入时，可能会“虚高”业务淡季的营业收入，导致全年的“核定税额”偏高。反之亦然。

在本案中，一方面，胡某某配合程度不足，未能提供足以供税务机关公允推定其全年营业额的经营数据（资阳地税只取得胡某某的逐日销售记载卡 112 张，至多相当于 3 个多月的销售记录）；另一方面，税务机关“不得已”而依据取得的部分经营数据“年化”推定胡某某全年的“核定税额”，核税工作未做到（似乎也无法做到）“扎实细致”。

### 北京 Beijing

地址：中国北京市朝阳区东三环中路5号财富金融中心20层（邮编100020）

电话 (Tel)：+86 10 8560 6888 传真 (Fax)：+86 10 8560 6999 邮件 (Mail)：haiwenbj@haiwen-law.com

Address：20F Fortune Financial Center, 5 Dong San Huan Central Road, Chaoyang District, Beijing 100020 People's Republic of China

上海 Shanghai | 深圳 Shenzhen | 香港 Hong Kong | 成都 Chengdu

根据本案争议初始发生时尚有效的《个体工商户建账管理暂行办法》（1997年版）的规定，个体工商户依照本办法应设置但未设置账簿的，或者虽设置账簿但账目混乱，成本、费用凭证残缺不全，难以查账征收的，税务机关有权根据当地同行业同等规模其他纳税人的纳税水平按月**从高核定其应纳税额**，并可依照《税收征管法》的有关规定处以罚款。而2006年版的该《办法》取消了1997年该文件中的“从高核定应纳税额”的规定。这意味着，对于“难以查账征收”的情形，税务机关不再秉持惩罚性的“从高核定应纳税额”的立场。本案争议发生时，如果税务机关抱持惩罚性的“从高核定”思路，核定的税额一旦与实际经营情况有较大出入，就容易激化与纳税人的矛盾。而2006年版的该《办法》取消了“从高核定”规定，有利于缓和征纳双方之间的潜在紧张关系。

### 3. 行政复议及行政诉讼中的“禁止不利变更”原则

《中华人民共和国行政复议法实施条例》（“**复议条例**”）第51条规定：“行政复议机关在申请人的行政复议请求范围内，不得作出对申请人更为不利的行政复议决定”。此即“禁止不利变更”原则。该规定有利于缓解行政相对人担心提起复议反而会加重自己责任的后顾之忧。在本案中，益阳地税先后于2002年5月和2003年10月两次作出复议决定，分别维持资阳地税的2份税务处理决定书的处理意见。我们注意到，尽管这2份“维持”复议决定均在《复议条例》施行之前（该条例自2007年8月1日起施行）作出，但它们并未对胡某某的税务负担作出“不利变更”的操作，与《复议条例》规定的精神一致。

在审判实践中，北京市第四中级法院（“**四中院**”）作出的（2017）京04行初789号行政判决书为行政复议环节的“禁止不利变更”原则提供了实务注解。该判决书指出，《复议条例》第51条所规定的“对申请人更为不利的行政复议决定”既包括行政复议机关作出的对申请人更为不利的变更原行政行为的决定，也包括行政复议机关作出的将间接导致对申请人更为不利结果的撤销原行政行为的决定。在该案中，被告行政机关作出行政复议决定，以适用法律错误为由，撤销了复议被申请人（下级行政机关）作出的行政处罚决定。四中院经审理，认为一旦复议被申请人重新作出行政处罚决定，势必将导致对行政相对人更为不利的后果，因此，四中院判决被告的行政复议决定违反了《复议条例》第51条的“禁止不利变更”原则，决定撤销该复议决定。

在行政诉讼环节，1990年10月1日起施行的《中华人民共和国行政诉讼法》（“**《行政诉讼法》**”）（1989年版）未规定“禁止不利变更”原则。《最高人民法院关于执行〈中华人民共和国行政诉讼法〉若干问题的解释》（**法释〔2000〕8号**，自2000年3月10日至2018年2月7日施行）第55条规定：“人民法院审理行政案件不得加重对原告的处罚，但利害关系人同为原告的除外。”在2014年修订的《行政诉讼法》中，该原则得到了法律的确认，该法第77条规定：“行政处罚明显不当，或者其他行政行为涉及对款额的确定、认定确有错误的，人民法院可以判决变更。人民法院判决变更，不得加重原告的义务或者减损原告的权益。但利害关系人同为原告，且诉讼请求相反的除外。”

资阳区法院的第一次判决不属于法释〔2000〕8号文件所规定的“变更判决”，但其撤销资阳地税的第一次稽查处理决定后，可能导致资阳地税后来作出的第二次税务处理决定相较于此前的税务处理决定对胡某某产生更为不利的影响。

税务行政诉讼的重要目的是为了能够更好地保障纳税人的合法权益，因此，如能在修订《行政诉讼法》的规定时，将“禁止不利变更”原则也适用于法院判决撤销税务机关原行政行为

#### 北京 Beijing

地址：中国北京市朝阳区东三环中路5号财富金融中心20层（邮编100020）

电话（Tel）：+86 10 8560 6888 传真（Fax）：+86 10 8560 6999 邮件（Mail）：haiwenbj@haiwen-law.com

Address：20F Fortune Financial Center, 5 Dong San Huan Central Road, Chaoyang District, Beijing 100020 People's Republic of China

上海 Shanghai | 深圳 Shenzhen | 香港 Hong Kong | 成都 Chengdu

的情形，将有利于更有效地保障纳税人的合法权益，消除其提起诉讼的后顾之忧。此外，如能进行前述修订，还有利于将行政诉讼环节的“禁止不利变更”规定与行政复议环节的“禁止不利变更”规定相互协调。

#### 4. 法院在审判中对税务机关规范性文件的参考斟酌

本案涉及的主要法律、法规、部门规章等文件包括《税收征管法》、《征管法实施细则》、《个人所得税法》、《个税法实施条例》、《定期定额暂行办法》等文件。其中，《税收征管法》和《个人所得税法》是法律，《征管法实施细则》和《个税法实施条例》是行政法规，《定期定额暂行办法》是部门规章。

本案再审法院在判词中援引了《税收征管法》、《个人所得税法》以及“地方征收标准”，资阳地税在辩词中援引了《税收征管法》、《征管法实施细则》。二者均未援引《个税法实施条例》，也未明确提及《定期定额暂行办法》。相应地，《个税法实施条例》中“从事生产、经营的纳税人未提供完整、准确的纳税资料，不能正确计算应纳税所得额的，由主管税务机关核定其应纳税所得额”的规定在审判过程中未获提及。《定期定额暂行办法》中“缴纳增值税、消费税的定期定额户的应纳税经营额由国家税务局负责核定”的规定在审判过程中也未获提及。

根据 1989 年版的《行政诉讼法》第 32 条的规定，被告（行政机关）对作出的具体行政行为负有举证责任，应当提供作出该具体行政行为的证据和所依据的规范性文件。该法第 52 条和 53 条规定，法院审理行政案件时，以法律和行政法规、地方性法规为依据（地方性法规适用于本行政区域内发生的行政案件），参照国务院部、委根据法律和国务院的行政法规、决定、命令制定、发布的规章以及省、自治区、直辖市和省、自治区的人民政府所在地的市和经国务院批准的较大的市的人民政府根据法律和国务院的行政法规制定、发布的规章。

2014 年版和 2017 年版的《行政诉讼法》第 34 条除规定被告对作出的行政行为负有举证责任及应提供作出行政行为的证据和所依据的规范性文件外，还规定“被告不提供或者无正当理由逾期提供证据，视为没有相应证据。但是，被诉行政行为涉及第三人合法权益，第三人提供证据的除外”。其第 53 条明确规定，公民、法人或者其他组织认为行政行为所依据的国务院部门和地方人民政府及其部门制定的规范性文件不合法的，在对行政行为提起诉讼时，可以一并请求对该规范性文件（不含规章）进行审查。其第 63 条规定，法院审理行政案件，参照规章。其第 64 条规定，法院在审理行政案件中，经审查认为本法第 53 条规定的规范性文件不合法的，不作为认定行政行为合法的依据，并向制定机关提出处理建议。

由上述分析可知，本案发生时适用的 1989 年版《行政诉讼法》未规定法院对规范性文件的审查权，而现行有效的《行政诉讼法》则明确赋予法院对规范性文件（例如，湖南省相关税务机关制订的规范性文件）的审查权。

#### 5. 纳税人应积极主动与税务机关沟通技术细节问题，以免被“误伤”

胡某某办理税务登记后，未办理纳税申报。资阳地税发出《应纳税核定书》后，胡某某消极应对，以致资阳地税进一步下达《催缴税款通知书》并对其罚款，随后又对其采取税收保全措施。最终，当资阳地税对胡某某作出基于税务稽查程序的“税务处理决定”后，胡某某不得不通过行政复议和行政诉讼寻求救济。

#### 北京 Beijing

地址：中国北京市朝阳区东三环中路5号财富金融中心20层（邮编100020）

电话 (Tel)：+86 10 8560 6888 传真 (Fax)：+86 10 8560 6999 邮件 (Mail)：haiwenbj@haiwen-law.com

Address：20F Fortune Financial Center, 5 Dong San Huan Central Road, Chaoyang District, Beijing 100020 People's Republic of China

上海 Shanghai | 深圳 Shenzhen | 香港 Hong Kong | 成都 Chengdu



实际上，根据本案争议初始发生时有效的《定期定额暂行办法》第5条的规定，“业户自报其预计的生产经营情况和应纳税经营额及收益额”是税务机关核定税额程序中的重要一步。该条还规定，定期定额户对主管税务机关核定的定额有异议的，可在接到通知书之日起10日内，向主管税务机关申请重新核定。因此，如果胡某某早期能够积极参与应纳税额核定过程，有可能可以通过与税务机关的稳妥沟通而妥善解决分歧。

2006年的《定期定额办法》延长了业户的异议反馈期（即，向税务机关提出重新核定定额申请的期限），由《定期定额暂行办法》项下的“接到《定额核定通知书》之日起10日内”延长至“接到《核定定额通知书》之日起30日内”。《定期定额办法》还规定，定期定额户也可以直接向上一级税务机关申请行政复议；对行政复议决定不服的，可以向人民法院提起行政诉讼。

### 三、我们的服务

依法纳税对纳税人而言，纳税是义务，依法是权利。要依法，就需要对税收法律法规有全面的掌握和深刻的理解。海问律师事务所的税务团队立足于“税+法”的专业立场，针对客户的需求，致力于提供如下“依法纳税”服务：

- 日常税务咨询服务；
- 交易架构设计服务；
- 合同涉税条款的制备、审阅、修订服务；
- 涉税争议解决支持服务；
- 税收事项的税务遵从服务。

如您有意进一步了解我们的服务内容及相关事项，敬请与以下人员联系：

郭永茂 税务合伙人

电子邮件：[guoyongmao@haiwen-law.com](mailto:guoyongmao@haiwen-law.com)

李杨 高级律师

电子邮件：[liyong@haiwen-law.com](mailto:liyong@haiwen-law.com)

田越 律师

电子邮件：[tianyue@haiwen-law.com](mailto:tianyue@haiwen-law.com)

张天阳

电子邮件：[zhangtianyang@haiwen-law.com](mailto:zhangtianyang@haiwen-law.com)

#### 北京 Beijing

地址：中国北京市朝阳区东三环中路5号财富金融中心20层（邮编100020）

电话 (Tel)：+86 10 8560 6888 传真 (Fax)：+86 10 8560 6999 邮件 (Mail)：haiwenbj@haiwen-law.com

Address：20F Fortune Financial Center, 5 Dong San Huan Central Road, Chaoyang District, Beijing 100020 People's Republic of China

上海 Shanghai | 深圳 Shenzhen | 香港 Hong Kong | 成都 Chengdu