

国家税务总局海南省税务局第三稽查局、国家税务总局海南省税务局与海南亨利投资有限公司行政复议 议二审行政判决书

国家税务总局海南省税务局第三稽查局、国家税务总局海南省税务局与海南亨利投资有限公司行政复议二审行政判决书

海南省高级人民法院
行政判决书

(2019)琼行终 134 号

上诉人（原审被告）国家税务总局海南省税务局第三稽查局（原海南省地方税务局第二稽查局）。

法定代表人符和德，局长。

委托代理人黄家燕，国家税务总局海南省税务局第三稽查局副局长。

委托代理人严波，海南中邦律师事务所律师。

上诉人（原审被告）国家税务总局海南省税务局（原海南省地方税务局）。

法定代表人于智广，副局长。

委托代理人石旋，该局政策法规处工作人员。

委托代理人林德才，该局政策法规处工作人员。

被上诉人（原审原告）海南亨利投资有限公司。

法定代表人魏明江，董事长。

委托代理人田国建，海南外经律师事务所律师。

委托代理人胡蕴译，海南亨利投资有限公司财务经理。

上诉人国家税务总局海南省税务局（以下简称省税务局）、上诉人国家税务总局海南省税务局第三稽查局（以下简称第三稽查局）与被上诉人海南亨利投资有限公司（以下简称亨利公司）行政复议一案，不服海口市中级人民法院（2018）琼 01 行初 102 号行政判决，向本院提起上诉。本院依法组成合议庭，对本案进行了审理，现已审理终结。

2017年2月7日，原海南省地方税务局第二稽查局（以下简称原第二稽查局）作出琼地税二稽处[2017]4号《税务处罚决定书》（以下简称4号处罚决定）。亨利公司不服，提起行政复议，原海南省地方税务局（以下简称原省地税局）于2018年1月31日作出琼地税复决字[2017]7号《行政复议决定书》（以下简称7号复议决定），维持4号处罚决定。亨利公司不服，提起本案行政诉讼，请求撤销原第二稽查局作出4号处理决定及原省地

税局作出7号复议决定的行政行为。

一审查明，一、2016年9月18日，原第二稽查局向亨利公司发出《税务检查通知书》（琼地税稽二局检通一[2016]34号），告知：自2016年9月18日起对亨利公司2011年1月1日至2016年4月30日期间（如检查发现此期间以外明显的税收违法嫌疑或线索不受此限）涉税情况进行检查。2016年11月15日，原第二稽查局作出《税务事项通知书》（琼地税稽二局通[2016]42号），通知亨利公司应补缴营业税金及附加、个人所得税、印花税、契税；对多缴的土地增值税及土地使用税按照《征管法》相关规定处理；另对检查中发现的五张“不合规”发票将按税法有关规定处理，对亨利公司涉案发票1份，涉案票面金额10000元，受让伪造、变造发票入账的违法行为，拟处20,400.00元罚款。2016年12月7日，原第二稽查局作出《税务行政处罚事项告知书》（琼地税二稽罚告[2016]26号），告知税务行政处罚的事实和法律依据、拟作出的行政处罚决定以及亨利公司享有陈述、申辩与提出听证申请的权利等内容。同年12月14日，亨利公司提出书面申辩意见，未提出书面听证申请。2017年2月7日，原第二稽查局作出4号处罚决定。亨利公司不服，向原省地税局申请行政复议。2018年1月31日，原省地税局作出7号复议决定，维持原第二稽查局作出的4号处罚决定。

二、4号处罚决定认为亨利公司存在少缴税款及伪造、变造发票入账行为，根据《中华人民共和国税收征收管理法》及《中华人民共和国发票管理办法》作出如下处罚决定：（一）对亨利公司合计已补缴营业税及附加223,621.36元的行为，处予百分之二十的罚款44,724.27元。（二）对亨利公司已补扣缴2015年度应扣未扣、应收未收的“利息、股息、红利所得”个人所得税896,000.00元的行为，处予百分之二十的罚款179,200.00元。（三）对亨利公司已补缴的印花税9,497.10元的行为，处予百分之二十的罚款1,899.42元。（四）对亨利公司已补缴的契税39,646.61元的行为，处予百分之二十的罚款7,929.32元。（五）对亨利公司受让“变造”5份发票，涉案金额10,000,000.00元入账的违法行为，处予500,000.00元的罚款；对亨利公司受让伪造、变造1份发票，涉案金额10,000.00元入账的违法行为，处予20,000.00元的罚款。以

上（一）至（五）项，罚款合计 753,753.01 元。

三、（一）2010 年 11 月 1 日，亨利公司与万紫千红公司签订了《山水绿世界一期广告策划合同》，约定万紫千红公司完成座落于海南省五指山市××路山对面的一山水绿世界项目一期的广告策划、广告创意、广告设计工作，亨利公司支付广告报酬 1000 万元。亨利公司分别于 2011 年 11 月 8 日、10 日、18 日、2012 年 12 月 2 日、8 日从万紫千红公司取得 5 笔广告发票，每笔均为 200 万元，合计金额为 1000 万元。发票代码为 211001070050，发票号码为 xxx、20402632、20402635、20402638、20402647。在亨利公司 2011 年 11 月-12 月的记账凭证中共四笔 800 万元，借记销售费用-广告费，贷记其他应付款-安宪福；另外一笔其他应收款-安宁贷方发生额 200 万元，记账凭证附件有发票和费用报销单。以上 5 份发票经北京市朝阳区地方税务局稽查局核验为无效发票。省地税局二局登录北京市地税局的发票查询系统显示，该 5 份发票均未在税务机关报送数据，发票税控码为 16 位数字（发票税控码应为 20 位数字）。为查明事实，原第二稽查局去函北京市朝阳区地方税务局稽查局。2014 年 9 月 17 日，北京市朝阳区地方税务局稽查局协查回复函（朝地税稽协复[2014]57 号）答复如下：经“北京地方税务综合服务管理信息系统”查询，系统显示：万紫千红公司纳税人状态为“非正常注销”，对原第二稽查局所需协查问题已无法调查核实。经“北京地税发票税控综合管理系统”查询，来函所附发票号段为万紫千红公司于 2011 年 3 月 22 日从我局领购。其税控“用户卡汇总数据”查询显示：2011 年 11 月 1 日至 2011 年 11 月 30 日，万紫千红公司共开具发票 250 份，发票开具总金额为 156476.9 元；2011 年 12 月 1 日至 2012 年 1 月 1 日，万紫千红公司共开具发票 250 份，发票开具总金额为 130045.9 元。（二）亨利公司取得一张海南省地方税务局通用机打发票，发票代码为 246001160413，发票号码为 xxx，付款方亨利公司，收款方“海口明宏顺广告有限公司”，开票项目广告制作费，金额为 10000 元。该发票经检查组通过发票换证手续从公司凭证中换取并送到原省地税局进行查验鉴定，2016 年 11 月 4 日，原省地税局作出《关于回复省地税局二局查询发票信息的函》：经原省地税局税费征管信息系统查询，该发票实际领用人是海口成珉投资信息服务有限公司（纳税人识别号：460XXXXXXXXX5348）；根据税费征管信息系统发票开票信息查询模块，无发票代码 246001160413，发票号码 xxx 开票信息；该张发票原件无水印图案，经鉴定，该张发票为伪造变造发票。

一审认为，一、关于 4 号处罚决定程序是否合法的问题。依据《海南省行政处罚听证程序规定》（海南省人民政府令第 100 号）第十六条第一款规定及《税务行政处罚听证程序实施办法》（国税发[1996]190 号）第四条之规定，亨利公司应当在《税务行政处

罚事项告知书》送达后三日内向税务机关书面提出听证；逾期不提出的，视为放弃听证权利。本案中，原第二稽查局作出罚款 753753.01 元的行政处罚决定，数额较大，亨利公司有要求举行听证的权利。原第二稽查局于 2016 年 12 月 12 日向亨利公司送达《税务行政处罚事项告知书》，亨利公司于同月 14 日向原第二稽查局提出书面陈述和申辩，但未提交书面听证申请。因此，亨利公司在法定期限内未向原第二稽查局提交书面听证申请，视为放弃听证权利。亨利公司主张《中华人民共和国行政处罚法》没有规定申请听证采取何种形式，一审认为，《中华人民共和国立法法》允许下位法在不与上位法相抵触的前提下，可以根据实际情况进行具体细化，以更好地操作执行。海南省政府规章及税务总局部门规章均规定采用书面形式申请听证，只是对听证程序中申请形式的具体细化，并不违反《中华人民共和国行政处罚法》。二、关于 4 号处罚决定认定亨利公司少缴营业税金及附加、印花税、契税违法事实是否清楚的问题。对于该问题，一审已在

（2018）琼 01 行初 101 号案件中详细说明，不再赘述。三、关于原第二稽查局对 5 张发票违法事实认定是否清楚问题。本案中，各方当事人对金额总计 1000 万元的 5 张发票属于“变造发票”的事实无异议，关键在于亨利公司在受让发票时，主观上是否属于应当知道。（一）本案证据显示：亨利公司向原第二稽查局提供了 5 笔金额分别为 200 万元的记账凭证，每份凭证后附有万紫千红公司开具的发票及费用报销单，但并未附付款凭证。万紫千红公司在 2011 年 11 月 1 日至 2011 年 11 月 30 日、2011 年 12 月 1 日至 2012 年 1 月 1 日期间正常开票份数均为 250 份，金额分别为 156476.9 元、130045.9 元，说明万紫千红公司在正常开票情况下，并无大额交易。因此，亨利公司与万紫千红公司之间是否具有真实的交易关系，不明确。（二）亨利公司称已通过网络查询 5 张发票属万紫千红公司从北京税局部门领用的发票，发票号和发票密码正确，但原第二稽查局通过北京市地方税务局官方网站查询，上述 5 张发票尚未在税务机关报送数据。通过防伪码验证查询发现，5 张发票的税控码均为 16 位数字，正确的发票税控码应为 20 位数字。因此，从上可以推断亨利公司应当知道该 5 张发票是变造发票。原第二稽查局对该部分事实认定清楚，予以确认。

综上，4 号处理决定对亨利公司少缴营业税金及附加、印花税、契税违法事实，认定不清，应予撤销，原第二稽查局可以重新作出处罚决定。7 号复议决定适用法律错误，应予撤销。依照《中华人民共和国行政诉讼法》第七十条第（一）、（二）项的规定，判决：一、撤销 4 号处理决定；二、撤销 7 号复议决定。案件受理费 50 元，由原第二稽查局负担。

上诉人第三稽查局上诉称，一审判决部分事实认定不清。一审法院对税收征管制度及税

收法律法规不甚了解，对追征期计算错误。先适用税款抵扣再适用追征期的做法符合相关法律规定以及税收征管的实际情况。一、根据《征管法》第二十五条第一款的规定，纳税人具有主动、如实申报纳税的强制性义务。税收申报、缴纳由于涉及到不同的税种，纳税人在申报缴纳税款时，各个税种存在交织的可能，一个税种或税款的变化有可能引起其他税种或税款的变化。因此，实际中普遍存在企业存在少缴和多缴税款的情况。二、根据《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》（以下简称《实施细则》）第七十九条的规定，在长期的税务稽查实践中，当纳税人既存在多缴税款，又存在未缴或少缴税款时，通常先适用税款抵扣，再适用追征期。主要原因为：（一）作为纳税主体未申报缴纳税款的行为，该违法行为具有连续或继续状态，应当作为一个整体进行法律评价。故针对该状态产生的多缴或少缴的税款，税务机关在征收税款时，先抵扣完毕再根据追征期追缴税款。同时，这种税款结算方式在保护国家的税收秩序和税收收入的同时，也最大限度地保护纳税人的合法权益，减少纳税人因少缴税款而产生的滞纳金，否则可能会导致纳税人欠缴税款、滞纳金的大幅增加，给纳税人造成不必要的税收负担。

（二）不考虑税收征管的实际情况，只认定三年或五年的追征期，在追征期限内适用以退抵欠税款结算，将导致纳税人故意不申报、隐瞒申报或者不如实申报纳税的比例增多等问题，使国家税收秩序和税收法制环境遭到严重破坏，最终导致国家税款的大量流失，给国家造成巨大的经济损失，这与《征管法》第一条的制定目的相悖。三、对亨利公司欠缴税款的追征符合法律规定。2016年，对亨利公司进行税务检查之前，所有超过追征期的税款均已抵扣完毕，故不存在一审判决认定“变相延长税款追征期限”的问题。亨利公司作为纳税主体，未申报缴纳涉案税款的行为违反相关税收管理制度，具有连续或继续状态，应当作为一个整体进行法律评价。综上，请求：撤销原判，驳回亨利公司的诉讼请求。

上诉人省税务局上诉称：7号复议决定认定事实清楚，适用法律正确，应予维持。

（一）根据《实施细则》第七十九条的规定，按照先适用税款抵扣的方式对亨利公司应退税款和欠缴税款进行抵扣，再适用追征期进行税款结算，既符合《征管法》的立法目的及税收相关法律法规的规定，也符合我省税务稽查工作的实际情况。（二）在涉案税务检查之前，亨利公司欠缴的契税已经得到全额的抵减。（三）根据《中华人民共和国契税暂行条例》第九条、第十条、第十一条第一款、第十一条第二款的规定，2012年5月31日之前，契税的纳税期限为办理土地、房屋权属变更登记手续前，故亨利公司受让国有土地使用权应缴契税的纳税期限为2013年11月23日前。（四）依照《征管法》第五十二条、《实施细则》第八十二条及《国家税务总局关于未申报税款追缴期限问题的

批复》(国税函〔2009〕326号)的规定，亨利公司2011年少缴契税的追征期为三年，于2016年9月18日向亨利公司发出《税务检查通知书》展开追征，并未超过追征期。

(五)2012年6月1日起，我省契税申报纳税规定了具体的纳税期限，亨利公司应自纳税义务发生之日起最长90日内缴税。本案追征的税款为2013年1月以后的契税，并未超过追征期。(六)原第二稽查局对发票违法事实认定清楚，处罚得当，7号复议决定予以维持是正确的。综上，请求：撤销原判，驳回亨利公司的诉讼请求。

被上诉人亨利公司答辩称，一、关于税务稽查期间的问题。根据《征管法》第五十二条规定，纳税人依法纳税，税务机关应依法在法定期限内追征税款，不得随意追溯，否则有违立法本意。在追征期内，多缴和欠缴税款的互抵是为了方便计算和避免退税程序复杂而采取的简便方式，不应改变税款的所属期间，更不应变相延长追征期。二、关于代收款项是否应作为营业税应税收入的问题。(一)代收代缴契税不应认定为营业税价外费用而作为计税收入计征营业税。(二)亨利公司依财政部门及税务部门下达的相关文件，并接受税务机关的委托代收代缴，既方便税务机关征收，也方便纳税人缴纳，该责任不应转嫁给亨利公司。三、关于销售费用-广告费发票存在瑕疵而被地方税务机关处罚的问题。(一)亨利公司与广告服务商已签订广告业务服务合同，并接受对方提供的广告服务，业务真实存在。(二)亨利公司善意取得发票，并不知道亦无法判断该发票存在瑕疵情况，税务机关的历次检查过程中查看过发票却未提出异议。(三)该发票入账影响的税收仅为企业所得税，亨利公司并未将该发票作为税前扣除凭证，在做该企业所得税汇算清缴鉴证报告时，已对该发票费用扣减，并未导致亨利公司少缴企业所得税。同时当时主管税务机关为五指山市国家税务局，不属于地方税务局管理和稽查的范围，因此由地方税务局做出处罚是不恰当的。(四)涉案处罚的法律依据是《中华人民共和国发票管理办法》第三十九条，该规定是针对发票提供人或变造人的处罚，而非针对发票接受方或接收方的处罚。亨利公司只是发票的接收方，故行政处罚不当。综上，请求：驳回上诉，维持原判。

一审期间，双方当事人提交的证据均已移送至本院。经审查，本院确认一审判决对上述证据的认证意见正确。根据上述有效证据，本院对一审判决认定的事实予以确认。本院认为，本案审查的是4号处罚决定、7号复议决定的合法性。根据查明的事实，亨利公司欠缴、少缴同时又多缴部分税款的事实清楚，税务部门经抵扣后对涉案税款予以追缴并处以罚款，不违反《征管法》第五十二条、《实施细则》第七十九条的规定。《征管法》第五十一条规定：“纳税人超过应纳税额缴纳的税款，税务机关发现后应当立即退还；纳税人自结算缴纳税款之日起三年内发现的，可以向税务机关要求退还多缴的税

款并加算银行同期存款利息，税务机关及时查实后应当立即退还；涉及从国库中退库的，依照法律、行政法规有关国库管理的规定退还。”本案中，亨利公司在个别年度多缴税款，至今未提出退还要求，税务部门先予以折抵，有利于维护纳税人的合法权益。对于个人所得税的认定和处罚亦有事实根据和法律依据。对于亨利公司从万紫千红公司取得的五笔广告发票，经北京市朝阳区地方税务局稽查局核验为无效发票，亨利公司主张善意受让的理由不成立。亨利公司取得的收款方为海口明宏顺广告有限公司的发票，经鉴定为伪造变造发票，事实清楚，依法应予处罚。7号复议决定认定事实清楚，适用法律正确，程序合法，亦应予以维持。

综上，4号处罚决定、7号复议决定，认定事实清楚，适用法律正确，处理结果并无不当。原审判决认定事实清楚，但适用法律和处理结果错误，应予撤销。上诉人第三稽查局、省税务局的上诉请求和理由成立，本院予以支持。依照《中华人民共和国行政诉讼法》第八十九条第一款第（二）项、第八十九条第三款、第六十九条之规定，判决如下：

一、撤销海南省海口市中级人民法院（2018）琼01行初102号行政判决；

二、驳回海南亨利投资有限公司的诉讼请求。

一、二审案件受理费各50元共100元，由被上诉人海南亨利投资有限公司负担。

本判决为终审判决。

审 判 长 聂海波

审 判 员 李 贝

审 判 员 陈 焱

二〇一九年四月十六日

法官助理 陈欣欣

书 记 员 颜 恺

附：相关法律依据

中华人民共和国行政诉讼法

第八十九条人民法院审理上诉案件，按照下列情形，分别处理：

（一）原判决、裁定认定事实清楚，适用法律、法规正确的，判决或者裁定驳回上诉，维持原判决、裁定；

（二）原判决、裁定认定事实错误或者适用法律、法规错误的，依法改判、撤销或者变

更；

（三）原判决认定基本事实不清、证据不足的，发回原审人民法院重审，或者查清事实后改判；

（四）原判决遗漏当事人或者违法缺席判决等严重违反法定程序的，裁定撤销原判决，发回原审人民法院重审。

原审人民法院对发回重审的案件作出判决后，当事人提起上诉的，第二审人民法院不得再次发回重审。

人民法院审理上诉案件，需要改变原审判决的，应当同时对被诉行政行为作出判决。

© 北大法宝：（www.pkulaw.com）专业提供法律信息、法学知识和法律软件领域各类解决方案。北大法宝为您提供丰富的参考资料，正式引用法规条文时请与标准文本核对。

欢迎查看所有[产品和服务](#)。法宝快讯：[如何快速找到您需要的检索结果？法宝 V6 有何新特色？](#)



扫描二维码阅读原文

原文链接：

<https://pkulaw.com/pfnl/a6bdb3332ec0adc46b2efddd872febf479389d5249453d29bdfb.html>