

浅析税务稽查中的程序正当原则

□金贝杯

法治兴则国兴，法治强则国强。在我国税收法治实践中，程序正当原则是“依法治税”的一项基础性原则，是发挥税收基础性、支柱性、保障性作用的重要基石，更是维护经济税收安全和促进社会公平正义的必然要求。在税务稽查实践中,它既可以有效维护纳税人的合法正当权益,也可以有力促进税务稽查部门公正执法,在刚性执法的同时体现合理柔性。

“程序正当原则”在稽查实践中的运用

程序正当原则无疑是税务稽查中运用最广泛的基本原则之一。

（一）广泛运用于“告知”环节

《税收征管法》规定：“税务机关派出的人员进行税务检查时，应当出示税务检查证和税务检查通知书”。稽查人员开展入户检查时，首先会向被查对象表明身份，简要告知检查事项及回避的权利。通过检查前的“告知”表明合法的主体资格和身份,体现基本的程序要求。此外,在拟作出税务处罚决定前,稽查部门也会以“税务行政处罚事项告知书”告知违法事实、证据、处罚依据、拟作出的处罚决定以及有关权益救济等。

（二）充分体现于“听取陈述、申辩”程序

在税务行政法律关系中，稽查部门和被查对象具有不对等的法律地位，因而充分保障纳税人的“陈述、申辩权”就显得尤为必要。《税收征管法》第八条第四款规定：“纳税人、扣缴义务人对税务机关所作出的决定，享有陈述权、申辩权”。通过听取纳税人合理的陈述、申辩意见，有助于稽查部门全面掌握案件情况、及时开展调查、收集证据、依法公正定性。

（三）深度融入于税务“听证”制度

《行政处罚法》规定：“对符合条件的行政处罚应当告知当事人有要求听证的权利，当事人要求听证的，行政机关应当组织听证”。税务机关对公民作出 2000 元以上（含本数）罚款或者对法人或其他组织作出 10000 元以上（含本数）罚款，纳税人便可以依法提出听证。通过设立听证制度，纳税人获得了与税务部门平等对话的平台，可以对违法事实、证据和即将作出的处罚决定进行充分申辩和质证，进一步澄清事实、核实证据，体现程序正当性。

（四）延伸拓展于案件“复核”义务

《税务稽查案件办理程序规定》规定：“应当充分听取当事人的陈述、申辩意见；经复核，当事人提出的事实、理由或者证据成立的，应当采纳”。《重大税收违法失信主体信息公布管理办法》也有复核的要求。这是首次突破性地规定了在当事人陈述、申辩后税务机关的“复核”义务。

当前落实“程序正当原则”的主要困境

实践中，“实体和程序”并重的理念已深入人心，“程序正当原则”已完全融入稽查四环节，但如何进一步准确运用程序正当原则仍然任重而道远。在部分司法审判中，人民法院因税务稽查部门未正确适用程序正当原则而撤销税

务处理决定的情况仍时有发生。

案例：2010 年 10 月 22 日和 2011 年 10 月 22 日,YT 公司先后与 HX 公司签订两份《委托代理出口协议》。2010 年 10 月~2012 年 4 月，双方又签订 119 份《工矿产品购销合同》。这些合同项下货物出口后,YT 公司申报获得出口退税款 2561.54 万元。2014 年 2 月 21 日，属地稽查局(以下简称“稽查局”)作出《税务处理决定书》，认定 YT 公司构成外贸出口“真代理、假进销”的违规操作，依据《关于进一步规范外贸出口经营秩序切实加强出口货物退(免)税管理的通知》(国税发[2006]24 号)第二条和《关于出口货物劳务增值税和消费税政策的通知》第七条规定,对该公司已获得的出口退税款 2561.54 万元予以追缴。2014 年 11 月 28 日，稽查局向 YT 公司登门送达《税务处理决定书》，被拒收，遂按规定对该文书留置送达。次年 11 月 10 日，YT 公司就上述税务处理决定向某市税务局申请行政复议，未获支持后向法院提起行政诉讼。YT 公司诉称,被诉税务处理决定作出前，稽查局未能保障 YT 公司的实质性陈述、申辩权,所作决定程序违法;形式上存在“双合同”与“真代理、假进销”的违规操作无必然联系;YT 公司作为出口退税主体应当享有出口退税权。

本案中，稽查局认为其检查程序合法，依照有关规程依法作出税务行政处罚决定，且此类案件法律法规并未设定听证程序，被诉税务处理行为依法无须进行听证。其次,认为双方实际履行的是《委托代理出口协议》，是假借“进销”名义而行“代理”之实,依法应当追缴 YT 公司已获得的有关出口退税款。该案历经区法院、市中级法院及省高级法院三级审理,省高级法院于 2020 年 6 月作出终审判决，认为稽查局在作出有关处理决定中,应当按照正当程序原则要求,依法告知并充分保障 YT 公司的陈述申辩权利。在作出该处理决定前,未因影响重大利益举行听证，亦未充分保障 YT 公司陈述申辩的权利。稽查局作出被诉税务处理决定后,时隔 9 个月才进行送达，程序明显违法。因而,被诉税务处理决定程序违法,应予撤销。

由此可见，在税务稽查领域落实程序正当原则或存在以下疏漏和风险：

（一）落实“程序正当原则”理念还不够深入

稽查人员大多能准确依据实体法依法依规对案件定性处理，但容易忽略程序正当性的要求。通常对一些具有执法文书要求的“刚性”程序做到位了，而对没有文书要求的“柔性”程序没有正确履行，但这些“柔性”程序中往往蕴含了程序正当的要求，比如应该告知的没有依法告知，应该听取陈述、申辩的没有及时听取，应该回避的没有按规定范围回避等。部分基层干部在观念上仍

然存在“轻程序”的情况，并对如何准确落实程序正当性存在能力不足。

（二）保障“陈述、申辩权”的异议制度尚不完善

《税收征管法》规定：“纳税人、扣缴义务人对税务机关所作出的决定，享有陈述权、申辩权。”稽查领域的“决定”通常涉及税务行政处理、处罚、税收保全、税收执行以及移送起诉等环节，但徒法不足以自行,现实中除了《行政处罚法》这类“其他法律规范”有明确规定提起异议的制度外,对于其他“决定”均因无细化的异议制度支撑而难以在实践层面落实陈述、申辩权,对税务部门履行程序正当原则带来一定风险。

（三）在部分重大税务案件中“听证”或存在缺漏

根据《行政处罚法》规定，对于较大金额的处罚，纳税人有权提出听证请求。《税务稽查案件办理程序规定》第规定：“被查对象或者其他涉税当事人按照法律、法规、规章要求听证的，应当依法组织听证。”在案件查处过程中，纳税人一般基于“税务行政处罚告知书”提出听证。与此同时，《重大税务案件审理办法》也规定对于提请审理委员会审理的重大税务案件，纳税人可按规定提起听证。但现实中，纳税人有时并不知晓案件是否列为重大税务案件，而且部分被列为重大税务案件审理的案件并不一定予以税务处罚，因而可能无法保证当事人依法获得听证的权利。上述列举的案例中，该企业因不涉及行政处罚，因而无法通过听证来获得陈述、申辩的权利。法院在再审中认为因该税务处理决定涉及纳税人重大利益，应该予以通过听证或其他方式予以保障陈述、申辩的正当权益。

（四）运用“说理式执法”还有待深化

目前，基层单位运用说理式执法还不普遍，没有将“释法说理”贯穿于税务稽查执法全过程，未从推进程序正当性原则的高度贯彻说理式执法的要求，未充分“说透”事理、法理和情理，还仅仅停留在罗列违法事实、法律证据、处理处罚依据的层面。

推进“程序正当原则”的路径探索

坚持程序正当原则可以更好地促进稽查部门依法行使职权，充分保证案件查处程序公正。

（一）提升法治素养，强化程序正当意识

随着正当程序原则在税务执法领域日益深入，稽查部门应当进一步强化程序正当意识，要放在和实体法同等重要的位置上予以落实。同时，应加大对基层干部法治素养培训，提高运用法治思维和法治方式查处案件的能力。从稽查

四环节入手，梳理可能影响执法公正性的关键点和风险点，并细化落实程序正当原则的执行标准,例如:在告知和回避制度方面，建议以文书形式明确查前告知的具体内容，要求执法人员必须告知纳税人享有回避申请的权利以及回避人员范围等。

（二）完善制度衔接，健全陈述申辩机制

保护纳税人“陈述、申辩权”是体现程序正当性原则的重要方面。《行政处罚法》《税收征管法》及《税务稽查案件办理程序规定》等多部法律法规均对“陈述、申辩权”作出了原则性规定。具体实施中，建议加强法律法规和相关实施细则之间的制度衔接，充分保障纳税人程序权利真正“落地”。进一步细化陈述申辩的告知标准，如果税务处理决定会对纳税人的重大权益产生实质性负面影响时，也可以参照行政处罚程序，向纳税人说明作出税务处理的依据、事实和理由，告知纳税人可以依法享有陈述、申辩权甚至可以要求听证，这完全符合程序正当原则的精神实质。对于纳税人作出的陈述和申辩的内容应当全过程记录在案，对于合法合理的意见应当认真研究考虑并及时予以复核。

（三）聚焦大案听证，推进维护实质公正

对于重大税务案件，纳税人可按规定提起听证。被列为重大税务案件大多会对被查对象的重大利益产生影响，因而确有必要通过完善听证制度来确保纳税人充分表达陈述和申辩意见。建议对未达到听证标准的非处罚类重大案件也可通过“税务事项通知书”的形式来事先告知纳税人享有类似的听证权。换言之，当被列为重大案件集体审理前，拟作出的税务处理决定影响纳税人某种重大利益时，法律虽未明确规定听证程序，但依照利益受损的程度，税务机关仍可按照程序正当原则来保障纳税人的听证权利，全面充分听取其陈述、申辩意见，进而维护实质公正。

（四）推广说理执法，促进征纳关系和谐

坚持程序正当原则，要求执法程序的实施细节应当既有力度又有温度，这就要求税务部门应向被查对象充分说明行为的根据和理由，在稽查全过程大力推行说理式执法。我们要以规范化文书说理为主，从事理、法理、情理、文理等方面进行全方位剖析诠释，在做出可能对纳税人产生不利影响的税务处理决定时，应当向纳税人说清涉税事理、说明执法理由、说透执法依据以及在自由裁量时所考虑的各种因素等，充分取得纳税人的理解信任，提高稽查执法的说服力和公信力，将“于法有据、于情有理”的程序正当性要求贯穿全过程。

（作者系国家税务总局上海市税务局第二稽查局副局长）