

# 海南保亭华保木器制品有限公司与国家税务总局海南省税务局稽查局行政处罚二审行政判决书

海南保亭华保木器制品有限公司与国家税务总局海南省税务局稽查局行政处罚二审行政  
判决书

海南省海口市中级人民法院  
行政判决书

(2019)琼 01 行终 174 号

上诉人（原审原告）海南保亭华保木器制品有限公司。

法定代表人涂志杰，总经理。

委托代理人邢福群，海南外经律师事务所律师。

委托代理人柳青阳，海南海新律师事务所律师。

被上诉人（原审被告）国家税务总局海南省税务局稽查局。

法定代表人张鹏飞，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。

上诉人海南保亭华保木器制品有限公司（以下简称华保公司）与被上诉人国家税务总局海南省税务局稽查局（以下简称稽查局）行政处罚一案，不服海口市秀英区人民法院作出的（2019）琼 0105 行初 58 号行政判决，向本院提起上诉。本院受理后，依法组成合议庭审理了本案，现已审理终结。

本案被诉行政行为：2018 年 7 月 26 日，稽查局作出的琼税稽罚（2018）15 号《税务行政处罚决定书》（以下简称 15 号处罚决定），对华保公司处罚款 2825097.54 元。华保公司不服 15 号处罚决定，向原审法院提起行政诉讼，请求：撤销 15 号处罚决定。原审法院查明：2014 年 7 月 25 日，原海南省地方税务局稽查局（2018 年 6 月 15 日后变更为国家税务总局海南省税务局稽查局，即本案被上诉人）在地方税收专项检查稽查过程中，发现华保公司存在未足额缴纳税款的情况，决定对华保公司涉嫌税收违法的行为

立案检查，并于同日向华保公司下达了《稽查任务通知书》。7月30日，稽查局依据《税收征收管理法》的规定向华保公司送达了《税务检查通知书》，通知华保公司将自2014年8月1日起对其2012年1月1日至2013年12月31日期间的涉税情况进行检查，要求华保公司如实反映情况，提供有关资料，并告知稽查局在检查过程中的职责和华保公司依法享有的权利和义务。稽查过程中，由于工作需要，稽查局于2014年9月28日对该案进行延期检查。11月6日、12月1日向华保公司送达限期提供资料的通知，要求华保公司提供涉案资料。经调查取证、询问等相关工作，稽查局完成对华保公司涉税事项的调查，并查明华保公司存在以下违法事实：华保公司在2010年度至2013年度中，合计应缴营业税6609035.58元，已缴1442053.64元，应补缴营业税5166981.94元；应缴城建税330451.81元，已缴72102.67元，应补缴城建税258349.14元；应代扣代缴个人所得税4715.95元；应缴纳印花税107404.50元，已缴18616.90元，应补缴印花税88787.60元；未缴纳三年的城镇土地使用税，应补缴131360.40元。以上因华保公司的违法行为导致少缴税款合计5650195.03元。稽查局根据查明的华保公司涉税基本违法事实后，先后于2017年1月13日、6月8日向华保公司送达《税务行政处罚事项告知书》，告知华保公司拟作出的处罚决定及华保公司依法享有陈述、申辩及听证的权利。华保公司于2017年1月15日、6月12日两次提出听证申请，稽查局受理后于2017年2月3日、6月23日先后两次举行了听证会，听取华保公司的陈述和申辩。

由于案情重大、复杂，稽查局根据《重大税务案件审理办法》第十一条第五项的规定，提请原海南省地方税务局重大税务案件审理委员会审理。该委员会于2017年8月16日受理该案，经审理于2018年6月7日作出琼地税重审决字（2018）2号《重大税务案件审理委员会审理意见书》。随后，稽查局根据上述审理意见书，第三次作出《税务行政处罚事项告知书》并向华保公司送达，告知华保公司拟作出的处罚决定及华保公司依法享有陈述、申辩及听证的权利。华保公司逾期未提出申辩和听证。2018年7月26日，稽查局作出琼税稽处（2018）20号税务处理决定（以下简称20号处理决定），决定对华保公司少缴的税款进行追缴并加收滞纳金。同时，根据华保公司少缴税款的违法行为作出本案被诉的15号处罚决定，以华保公司在销售“聚仙阁”项目房产过程中，未按规定足额申报缴纳营业税、个人所得税、印花税、城镇土地使用税等共计5650195.03元，造成税款滞纳为由，根据我国税收征收管理法第六十四条第二款、第六十九条、第八十六条及《海南省地方税务局规范税务行政处罚自由裁量权细化基准表》的规定，决定分别对华保公司处罚款2712665.56元、2357.98元、44393.80元、65680.20元，以上罚款合计2825097.54元。20号处理决定和15号处罚决定于2018年7月30日同时向华保公司

送达。华保公司对 15 号处罚决定不服，遂向原审法院提起行政诉讼。

原审法院认为：本案当事人争议的焦点是稽查局对华保公司作出行政处罚的行为是否合法。经庭审质证后确认，本案稽查局针对华保公司未申报缴纳税款的行为，已经作出 20 号处理决定，要求华保公司限期补缴税款及滞纳金，并在该税务处理决定书认定华保公司违法事实的基础上，作出本案被诉的 15 号处罚决定，对华保公司的违法行为进行处罚。因此，20 号处理决定所认定华保公司的违法事实是 15 号处罚决定对华保公司作出行政处罚的基础。该 20 号处理决定因华保公司未在规定的期限内提起行政复议，现已发生法律效力，其所认定的事实可以作为认定本案华保公司违法行为的依据。20 号处理决定认定的事实是否合法不是本案需要审查的范围，本案仅需审查稽查局作出 15 号处罚决定的处罚幅度及依据、处罚的程序是否合理合法。因此，根据税务处理决定书所认定的事实，本案华保公司未申报缴纳税款的违法行为事实清楚。稽查局经立案调查、三次处罚事先告知、两次召开听证会、并经集体讨论，在查明华保公司违法事实的基础上，按最低处罚额度对华保公司作出本案被诉的行政处罚决定，其行为并无不当。综上，稽查局的辩解理由成立，原审法院予以采纳；华保公司起诉的理由与事实不符，且于法无据，原审法院不予支持，依法应予驳回。依照《中华人民共和国行政诉讼法》第六十九条之规定，判决驳回华保公司的诉讼请求。案件受理费人民币 50 元，由华保公司负担。

上诉人华保公司不服原审判决，向本院提起上诉，上诉请求：1. 请求撤销海口市秀英区人民法院作出的（2019）琼 0105 行初 58 号行政判决，依法改判为撤销稽查局作出的 15 号处罚决定。2. 由稽查局承担本案一、二审诉讼费用。事实与理由：一、原审判决没有对稽查局作出的 15 号处罚决定认定的事实进行审查，完全违背了行政诉讼以事实为根据、以法律为准绳的原则，其实质是对事实的藐视。原审判决认定没有法律依据，认定错误，没有任何法律法规规定税务处理决定生效后，对税务行政处罚进行审理时，无需再对其事实认定部分进行审查。《税务处理决定书》是税务机关对各类税务违法行为依法调查、审理后，作出补税等有关纳税义务处理决定的一种法律文书。它适用于向被处理对象追缴税款、滞纳金等。《税务处罚决定书》是税务机关对各类税务违法行为依法调查、审理后，作出处罚决定的法律文书。它适用于对被处理对象处以罚款、没收违法所得、暂停供应发票等。可见，税务处理决定与税务行政处罚是税务机关针对当事人税务违法行为进行稽查之后的两种不同处理方式。两者是两个互相独立的不同的行政行为，并不能因行政相对人未对前一具体行政行为申请行政复议或提起行政诉讼，法院就无需对后一具体行政行为进行合法性审查。原审判决违背行政诉讼法第五条规定的以事实为根据、以法律为准绳及的原则及第六条规定的对行政行为合法性进行审查的原则。

二、原审判决以 20 号处理决定认定的事实直接作为认定本案华保公司违法行为的依据，违反行政诉讼的证据规则，证据不足。首先，税务处理决定不能直接作为定案依据。税务处理决定既非法院裁判文书，又非仲裁机构的裁决文书，显然在行政处罚的诉讼中不能作为定案依据。一审判决的错误在于将其等同于生效裁判文书。其次，税务处理决定在行政诉讼的证据种类中只是书证，原审法院显然应对其真实性、合法性和关联性进行审查。税务处理决定系税务机关制作的公文文书，只是证明力优于其他书证而已。作为稽查局税务机关的证据，法院显然应对其真实性、合法性和关联性进行审查。另外对于税务处理决定，根据《最高人民法院关于行政诉讼证据若干问题的规定》第六十八条规定，对已经依法证明的事实，只有在没有相反证据推翻的情况下，法院才可以直接认定。最后，需要指出的是税务处理决定已经生效不代表没有错误，法院应当对其合法性进行审查。税务机关如申请法院强制执行税务处理决定，法院尚需对其合法性进行审查，更何况在行政诉讼中作为证据使用的税务处理决定。

三、原审判决剥夺了华保公司进行法律救济的权利，违背“纳税人权利保护”原则。依据《行政处罚法》第六条、《税收征收管理法》第八十八条规定，对于行政处罚不服，可以提起行政诉讼。然而原审判决放弃了对税务行政处罚的实体审查，将华保公司挡在法律救济的门外。这样的判决明显是以税务处理决定的前置程序来限制纳税人对税务处罚决定的诉求，断绝了纳税人权利的救济途径，同时变相对税务处罚决定设置审查障碍，对纳税人来说无疑是雪上加霜，直接剥夺纳税人合法救济权利。

四、海口市龙华区人民法院作出的生效裁判文书认定的事实已证明稽查局作出的 20 号处理决定和 15 号处罚决定中认定的华保公司销售的房屋中部分销售事实错误，导致其认定华保公司的销售收入错误，据此认定华保公司少缴营业税、城建税、教育费附加、预缴土地增值税的税额错误及行政处罚认定事实错误。稽查局认为华保公司销售的房屋中包括预告登记在杜协长名下的 93 套房屋（见稽查局提供的证据二十四 P195、P235-261 页），而这 93 套房屋并非销售，实为借款担保。华保公司向出借人衍宏公司借款 2000 万元（见华保公司证据 3、4），之后为了对该项借款进行担保，华保公司按照出借人衍宏公司的要求，把华保公司名下的 93 套涉案房屋、共 7643.71 平方米（建筑面积）与衍宏公司指定的代表人杜协长签订《商品房预售合同》，并到保亭县房管局办理预告登记在杜协长名下（见稽查局提供的证据二十四 P239-261 页），以此作为对所借款项的担保。之后，由于华保公司没有按约定还款，衍宏公司起诉至法院，双方在龙华区法院达成《民事调解书》。由于华保公司没能按《民事调解书》约定向衍宏公司偿还借款及利息，衍宏公司就上述四案向龙华区法院申请强制执行，龙华区法院执行案号为（2013）

龙执字第 5187、5188、5189、5190 号，并查封、拍卖预告登记在杜协长名下作为上述借款担保的 86 套房屋。

2017 年 3 月 27 日龙华区法院作出（2013）龙执字第 5187-9 号《执行裁定书》，裁定将华保公司聚仙阁第四栋预告登记在杜协长名下的 73 套房产（见稽查局提供的证据二十四 P235、254 页，杜协长的认购房号表）以第三次拍卖保留价 2233648 元给衍宏公司抵偿华保公司对其的欠款及利息。2018 年 3 月 28 日，龙华区法院作出（2013）龙执字第 5187-9 号协助执行通知书，要求保亭县住房与房产管理局将预告登记在杜协长名下的上述 73 套房产过户至衍宏公司名下。以上事实证实了预告登记在杜协长名下的房产在龙华区法院 2017 年作出裁定前仍然属于华保公司的房产，而非如稽查局所认定的在 2011 年已经销售给杜协长。

对于华保公司提供的上述生效裁定书认定的事实，原审法院却视而不见，认为没有关联性。同为登记在杜协长名下的 93 套房产，一方面由生效的法院裁定文书裁定属于华保公司房产，由华保公司抵债给衍宏公司偿还借款，一方面稽查局 20 号处理决定中认定已于 2011 年销售给杜协长。如同稽查局所认定的登记在杜协长名下的房产已经于 2011 年销售给杜协长，则不可能在 2017 年由法院拍卖、抵偿华保公司借衍宏公司的款项。

此外，本案中，华保公司与其他出借人的指定代表人（如曾秋榕）在形式上都签订了《商品房预售合同》并进行预告登记（见稽查局提供的证据二十四 P298-326 页），但这些指定签订《商品房预售合同》及办理预告登记的代表人都并未向华保公司支付过任何房价款，华保公司也没有把涉案房屋所有权、使用权转移给这些指定代表人，因此才会出现上述的龙华区法院作出的以房抵债的裁定书。之所以出现华保公司与出借人的指定代表人签订《商品房预售合同》及进行预告登记的情况，事实是基于华保公司为了向小额贷款公司等人借款，应出借人的要求，华保公司以房屋预告登记的形式向借款人提供的借款保证。预告登记仅是一种借款保证行为，不能认定为销售。

综上，稽查局作出的 20 号处理决定、15 号处罚决定中认定的华保公司销售的房屋中部分销售事实错误，与生效的裁定文书认定的事实相违背。

五、人民法院作出的生效裁定文书认定的事实与稽查局作出的 20 号处理决定中认定的事实截然不同、互相矛盾时，从证明效力上，应以生效裁定文书认定的事实作为定案的依据。本案中，原审法院及稽查局均认为 20 号处理决定已经发生效力，应以其认定的事实作为对华保公司行政处罚的依据，不应再对 20 号处理决定中认定的事实进行审理。但对于稽查局在 20 号处理决定中认定的预告登记在杜协长等人名下的部分房屋究竟是否销售？华保公司提供的龙华区法院作出的（2013）龙执字第 5187-9 号《执行裁定书》及

龙华区法院作出（2013）龙执字第 5187-9 号协助执行通知书，要求保亭县住房与房产管理局将预告登记在杜协长名下的上述 73 套房产过户至衍宏公司名下，均证明了预告登记在杜协长名下的房产并未已经销售给杜协长，产权人仍是华保公司，预告登记仅是借款担保而非销售的事实。至此，稽查局作出的 20 号处理决定书中认定的事实与生效的执行裁定书中裁定的事实出现截然相反的认定。在 2017 年 3 月 27 日龙华区法院作出的生效裁定书已经裁定把涉案的 73 套房屋以第三次拍卖保留价 2233648 元给衍宏公司抵偿华保公司对其的欠款及利息情况下，稽查局于 2018 年 7 月 26 日作出的 20 号处理决定却认定上述房产已经由华保公司在 2011 年销售给杜协长，其作出的 20 号处理决定认定的事实与人民法院的生效裁定文书认定的事实相抵触。根据法律规定，人民法院作出的已经发生法律效力裁定文书所认定的事实具有最终法律效力，非经司法程序任何单位不得改变。即使发现已生效的裁定文书错误，也应由人民法院通过审判监督程序予以纠正。行政机关无权直接改变。稽查局超越了行政机关的职权范围。当税务处理决定认定的事实与人民法院生效裁定文书认定的事实出现矛盾时，应以人民法院生效裁定文书认定的事实作为定案的依据。原审判决在证据证明效力的认定上明显错误。

六、稽查局在同一天作出 20 号处理决定及 15 号处罚决定，未按法定程序对华保公司进行行政处罚，程序违法。1. 稽查局在同一天对华保公司作出 20 号处理决定书及 15 号处罚决定书，其当时依据尚未生效的 20 号处理决定认定的事实对华保公司作出 15 号处罚决定，程序违法。稽查局在确定的 15 日缴纳期限未届满时，且华保公司对处理决定内容是否申请复议不确定的情况下，又于同日作出本案 15 号处罚决定。当事人的行政复议程序及寻求司法救济的程序走完后，20 号处理决定才能生效，稽查局才能依据生效的《税务处理决定书》作出《税务行政处罚决定书》或《不予行政处罚决定书》。本案中，稽查局在同一天对华保公司作出《税务处理决定书》及《税务行政处罚决定书》，可见，当时稽查局是依据尚未生效的 20 号处理决定认定的事实来对华保公司作出 15 号处罚决定书，明显违反法定程序。2. 稽查局违反听取行政相对人（华保公司）陈述、申辩，以及对行政相对人提出的事实、理由和证据进行复核的程序，处罚程序违法。行政机关必须充分听取当事人的意见，对当事人提出的事实、理由和证据，应当进行复核；当事人提出的事实、理由或者证据成立的，行政机关应当采纳的规定。稽查局对华保公司所提出的涉案房屋并未销售实际为借款的事实与理由依法应进行复核，其未依法进行核实的行为属于程序违法。依据行政处罚法第二条“没有法定依据或者不遵守法定程序的，行政处罚无效”的规定，稽查局对华保公司的行政处罚无效，理应撤销。

七、稽查局作出的 15 号处罚决定对华保公司销售收入的认定没有合法依据，适用的

法律法规错误。稽查局作出的 15 号处罚决定中对销售收入的认定依据为“依据省局重审委员会审理意见确定的销售收入统计原则……”(见 15 号《税务处罚决定书》第一页)，在其作出的琼税稽罚告〔2018〕7 号《税务行政处罚事项告知书》中对涉案房屋销售收入具体表述为：经 2018 年 5 月 17 日重大税务案件审理委员会会议研究议定，本案销售收入应按“备案优先、签订合同优先、同等条件全部确认”原则进行确认。税收执法依据的是法律，尊重的是经济行为的实质，而不是稽查局某个部门几个人开会议定的“销售收入原则”。

综上，原审法院及稽查局均认为 20 号处理决定已经生效，税务处理决定书认定的事实不是本案需要审查的范围，但稽查局提供的龙华区法院作出（2013）龙执字第 5187-9 号《执行裁定书》充分证明了已经生效的 20 号处理决定认定的事实存在明显错误，则据以作出的 15 号处罚决定然错误原审判决认定事实错误，适用法律错误，证据不足，请求撤销 15 号处罚决定，以维护华保公司的合法权益。

被上诉人稽查局辩称：一、原审判决认定事实清楚，适用法律正确，依法应予以维持。

（1 原审判决关于 20 号处理决定已生效，并可作为 15 号处罚决定依据的事实认定清楚、准确。20 号处理决定是由稽查局在职权范围内依法定程序作出的，该文书作出后于 2018 年 7 月 30 日已送达至华保公司，本案华保公司在接到该文书后，于法定期限内并未提起行政复议，故 20 号处理决定已生效，其法律效力非经法定途径不容否定。据此，20 号处理决定中所认定的华保公司应当补缴税款、滞纳金等违法事实，依法应当作为审理本案和认定被诉行政行为合法的事实依据，直接予以确认。

（二）华保公司的诉求实质上是对 20 号处理决定的内容不服，而该诉求不属于本案的审理范围。首先，关于“借款担保”的问题，企业销售收入的确认，必须遵守权责发生制和实质重于形式原则进行认定。权责发生制是以权利和责任的发生来决定收入和费用归属期的一项原则。指凡是在本期内已经收到和已经发生或应当负担的一切费用，不论其款项是否收到或付出，都作为本期的收入和费用处理；反之，凡不属于本期的收入和费用，即使款项在本期收到或付出，也不应作为本期的收入和费用处理。权责发生制又称“应收应付制”。它是以本会计期间发生的费用和收入是否应计入本期损益为标准，处理有关经济业务的一种制度。实行这种制度，有利于正确反映各期的费用水平和盈亏状况。因此，它在企业会计中被普遍采用。权责发生制属于会计要素确认计量方面的要求，它解决收入和费用何时予以确认及确认多少的问题。正如本案，杜协长与华保公司签订商品房预售合同，权责就已产生，其营业税纳税义务就产生，无论杜协长以何种形式付款（如以借款冲抵形式），即使杜协长未向华保公司支付一分钱的购房款，那也是杜协长与华

保公司之间的另一个民事法律关系,不影响其营业税纳税义务的产生和责任承担,这才是权责发生制。华保公司实际是想以收付实现制来进行主张,所谓收付实现制:是指以现金的实际收付为标志来确定本期收入和支出的会计核算基础。凡在当期实际收到的现金收入和支出均应作为当期的收入和支出;凡是不属于当期的现金收入和支出,均不应当作为当期的收入和支出。按照我国现行《企业财务通则》和行业财务制度,在企业财务核算中,绝大部分收支项目都实行了权责发生制。在日常生活中,一般只有行政事业单位因为支出必须有行政预算,不存在营利的问题,才能采用收付实现制。而华保公司不但错误理解了权责发生制,同时还以此作为要求撤销答辩人作出的行政行为的依据,这是没有任何事实和法律支撑的。同时,预售登记与华保公司所谓的借款担保有本质的区别,二者是不同的法律问题。预售登记实质上是一种信息公示行为。通过预售登记,在房地产主管部门的见证下,开发商公开销售信息,接受社会及政府部门的监督,避免开发商违规销售,损害购房人利益。预售登记从本质上说是一种程序或者形式。担保是一种法律责任,在被保人违约的情况下,担保人要承担法律责任,这是强制性的,具有较强的法律约束力。开发商担保,是开发商以自己的资产(包括土地、未售在建工程或其他有价证券等)向第三方提供履约保障的一种法律责任。从法律上讲,预告登记并不等于开发商担保,担保是为了保障将来实现债权,预售登记是为了保障将来实现物权。本案华保公司不但与购房人签订了商品房预售合同,同时还进行了预售备案,无论从实质还是形式,根据营业税条例及实施细则等相关规定,均产生了营业税等纳税义务,根据税收法律规定,只要发生了纳税义务,就应该依法承担缴纳税款的法定义务,无论纳税义务人是出于何种动机,对其应承担的纳税义务没有任何影响。其次,关于华保公司认为稽查局“对其销售收入认定无法定依据,适用法律法规错误”的问题,是华保公司的错误理解所导致。华保公司上诉称,稽查局作出的处罚决定书是以国家税务总局海南省税务局(以下简称省局)重审委员会确定的销售收入统计原则进行确认,故而认为稽查局是以某个部门几个人开会议定的销售收入原则作为税收执法依据,这是华保公司的错误理解。无论是处罚决定书还是税务处罚事项告知书,在文书中第一点“违法事实”这一部分,已详细说明了华保公司涉税的违法事实,无论是对营业税还是其他的税种,认定该违法事实所应该适用的税收法律法规写得十分清楚,同时文书在第二点“拟作出的处罚决定及依据”中,也对处罚决定的依据进行了明确阐述,不存在对华保公司进行处罚没有法律依据的情况。相反,稽查局作出的具体行政行为对华保公司的销售收入的认定具有合法依据,适用的法律法规准确。

(三) 原审判决对被诉行政行为的程序合法性予以了肯定。在办理稽查案件过程

中，稽查局严格遵守《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则、《税务稽查工作规程》、《重大税务案件审理办法》的规定办理税务稽查案件。在作出处罚决定的过程中，以事实为依据，以法律为准绳，经立案、检查、询问、审理、集体讨论、提请省局重大税务案件审理委员会审理、送达等程序，在检查结束时将查处的违法事实及依据向华保公司进行了反馈，先后两次召开听证会，充分听取了华保公司的陈述和申辩意见。正如原审法院认定的“稽查局经立案调查、三次处罚事先告知、两次召开听证会，并经集体讨论，在查明华保公司违法事实的基础上，按最低处罚额度对华保公司作出本案被诉的行政处罚决定，其行为并无不当”。

二、原审法院审理程序正当，依法应予以维持。原审法院在查明案件事实的基础上，认定稽查局作出的被诉行政行为符合法律的规定，因此，适用《中华人民共和国行政诉讼法》第六十九条之规定，判决驳回华保公司的一审诉讼请求。原审法院审理程序正当，依法应予以维持。

综上所述，稽查局认为，原审判决认定事实清楚，适用法律正确，程序正当。华保公司的上诉理由不能成立，依法应驳回华保公司的上诉请求，维持原判。

华保公司提起上诉后，原审法院已将原审判决所列证据随卷移送本院。二审期间，华保公司向本院提交海口市龙华区人民法院（2017）琼 0106 民初 11671 号民事判决作为证据。证明预告登记并非销售，实为借款担保，稽查局认定销售事实错误。稽查局的质证意见为，该份判决本身不属于新证据，仅证明华保公司与其他公司有借款关系，该借款关系与本案的行政诉讼是没有关系。本院经审查认为，上述证据不属于法律规定的新证据范围，且稽查局不予认可，故本院对上述证据不予采信。

二审经审理查明的事实与一审查明的事实一致。

本院认为：本案的争议焦点是稽查局作出的 15 号处罚决定是否合法。首先，《中华人民共和国税收征收管理法》第八十八条第一款规定：“纳税人、扣缴义务人、纳税担保人同税务机关在纳税上发生争议时，必须先依照税务机关的纳税决定缴纳或者解缴税款及滞纳金或者提供相应的担保，然后可以依法申请行政复议；对行政复议决定不服的，可以依法向人民法院起诉。”《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第一百条规定：“税收征管法第八十八条规定的纳税争议，是指纳税人、扣缴义务人、纳税担保人对税务机关确定纳税主体、征税对象、征税范围、减税、免税及退税、适用税率、计税依据、纳税环节、纳税期限、纳税地点以及税款征收方式等具体行政行为有异议而发生的争议。”依据上述规定，税务争议属于法定复议前置的情形，税务争议未经复议审查，不能直接进入司法审查。本案中，华保公司未对 20 号处理决定提出行政复议，该决定已经

发生法律效力，15号处罚决定中认定的事实与20号处理决定认定的事实一致，而华保公司异议的主要事实和理由均属于纳税争议，在未经复议审查的情况下，不能否定生效20号处理决定的合法性，据此，本案无法对20号处理决定认定的事实作出否定性评价。其次，稽查局经立案、调查、询问、三次处罚事先告知、召开两次听证会、提请省局重大税务案件审理委员会审理、集体讨论，并根据华保公司的违法事实，按最低处罚额度对华保公司进行处罚，程序正当，适用法律正确。此外，华保公司关于稽查局同一天作出20号处理决定和15号处罚决定违法的主张，没有法律依据，本院不予支持。

综上所述，华保公司的上诉理由不成立，原审判决认定事实清楚，程序合法，适用法律正确，应予维持。依照《中华人民共和国行政诉讼法》第八十九条第一款第（一）项的规定，判决如下：

驳回上诉，维持原判。

本案二审案件受理费人民币50元，由上诉人海南保亭华保木器制品有限公司负担。  
本判决为终审判决。

审 判 长 张莲凤

审 判 员 张珂瑜

审 判 员 吴 茜

二〇一九年九月三十日

法 官 助 理 文 静

书 记 员 郑惠芳

附相关法律法规条文：

《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）原判决认定事实基本不清，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，当事人提出上诉的，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](http://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/pfn1/a6bdb3332ec0adc49e68b0fdf14689b457900e662c47239bbdfb.html>