

# 企业合规在税收征管改革中的导入

胡裕岭

(华东政法大学刑事法学院, 上海 201620)

[摘要] 税收共治与企业合规具有共同的理念契合与目的一致。单一的税收征管执法或刑事司法并不能起到税收治理和企业违法犯罪预防的良好效果。开展企业税务合规有利于推进企业健康发展,完善行刑衔接机制,建立共建共治共享的税收治理格局,实现税收个性化的正当性与合理性。税务部门应依据《行政处罚法》《行政强制法》等法律法规,以主观过错的认定、首违不罚的实践、执行协议的达成、行政和解的探索和主动接受检察机关的监督等切实举措开展企业税务合规制度构建,从而破解涉税违法犯罪发现与打击的局限性,化解柔性打击与统一执法的矛盾,寻求税收治理现代化的新路径,服务经济社会高质量发展,持续拓展税收共治格局,进而推进国家治理体系和治理能力现代化。

[关键词] 税收治理;企业合规;税务合规;犯罪预防

[中图分类号] F812.42 [文献标识码] A [文章编号] 1004-9339(2023)05-0039-05

近年来,民营企业涉税违法犯罪案件高发频发。企业一旦涉嫌违法犯罪调查,往往面临重大经营风险,甚至濒临破产。而在依法行政的规范框架之内,税务机关面临愈发凸显的合法性困境和威慑力陷阱,“罚不下去”的个案正义需求多发。<sup>[1]</sup>实际上,单一国家法律规制并不能在企业犯罪预防中起到良好效果。<sup>[2]</sup>现代化税收应当引导企业依法诚信纳税,预防企业涉税违法犯罪,营造现代化的税收法治环境。将企业合规作为一种新型治理方式,已经成为全球范围内的共同态势。<sup>[3]</sup>在企业刑事合规改革中,国家税务总局与最高人民检察院密切合作,推进涉案企业税务合规监管,构建第三方监督评估机制,成为落实“六稳”“六保”工作、优化营商环境、服务保障经济社会稳步健康发展的重要法治举措。

然而,仅仅在刑事领域开展涉案企业税务合规监管并不能发挥企业合规的真正实效。企业合规的本质是企业治理结构的现代化,是引导企业建立一种自我监督、自我管理的治理模式和企业文化。因此,对税收征管而言,企业税务合规是旨在激励和引导企业建立一套依法诚信纳税、主动承担必要的社会责任和道德义务、参与社会治理的现代治理体系和治理文化。税收共治与企业合规具有共同的理念契合与目的一致。可以说,将企业合规理念嵌入税收征管改革,开展企业涉税行政合规探索,是企业参与税收治理和税务部门实现税收现代化的创新方式和改革增长点。为此,税务部门应当积极关注企业合规的探索与实践,汲取企业刑事合规的经验成果,探索企业税务合规并将其视为创新税收治理理念、完善税收治理体系、提升税收治理能力的一种新思维、新方式和新手段。然而在探索中,我们首先必须回答的是,为何要导入企业合规制度,将企业合规导入税收征管是要解决哪些问题和矛盾?企业税务合规的价值是什么?以及我们如何实现企业税务合规的探索,从而实现税收治理体系的现代化创新。

## 一、导入必要:当前涉税违法犯罪治理的局限与矛盾

1. 涉税违法犯罪发现与打击的局限性。从企业监管的角度来看,我国执法和司法实践中普遍存在着“外部监管失灵”的现象。<sup>[4]</sup>与其他自然犯罪不同,企业涉税违法犯罪是理性选择。犯罪以获得这种利益的决策是最佳的选择。<sup>[5]</sup>企业涉税违法犯罪往往是经过风险、成本与收益三方考量后的一种抉择,必然要

[收稿日期] 2023-05-09

[基金项目] 华东政法大学科学研究项目“科学证据技术标准与采信规则的规范统一研究”

[作者简介] 胡裕岭,男,华东政法大学刑事法学院讲师。

将风险发生的概率降到最低,必然会想尽办法逃避稽查和侦查。而现代企业内部治理结构和业务形式往往十分复杂,作为外部监管部门如果不了解企业的内部管理和业务范围,那么往往难以快速发现和甄别。可以说,企业行为是否违法甚至犯罪既难以发现,也难以定性。从近年涉税违法犯罪的案件量上看,警税合作加强打击力度所取得的成效并没有显示出案件量下滑的趋势,甚至可以说总体上趋于越打越多。高压打击是否能起到威慑效果,我们很难在现实中寻得答案。从这个意义上讲,企业涉税违法犯罪重在治理,而不在打击。

2. 公开打击与企业正常经营的矛盾。对涉税违法犯罪打击的负面影响也同样值得关注。尤其是对一些上市公司而言,企业涉税违法犯罪线索被曝光,或企业被行政司法机关公开介入调查,其负面影响非常巨大。如2018年财政部点名小米通讯技术有限公司可能存在偷逃税款问题,尽管该公司做出事后整改,并否认违法行为,但公司股票全天大跌了3%,再创上市以来新低。<sup>[6]</sup>2021年8月双汇集团被举报偷税漏税问题,相关上市公司一日之内市值蒸发超过百亿元。<sup>[7]</sup>市值波动不仅影响上市公司的正常经营运转,而且会导致股票下跌,甚至公司倒闭,波及股民,以至酿成社会事件,最终由社会买单。

3. 严厉打击与刑罚轻缓化的矛盾。刑法被誉为社会保障的最后一道防线,因而,涉税违法犯罪移送司法往往被认为是最为严厉的打击。一方面实践中不乏对部分税务部门“以罚代刑”现象的研究与指责,<sup>[8]</sup>要求税务部门严厉打击涉税违法犯罪行为,将涉嫌犯罪的线索依法移送司法机关,并要求检察机关加强监督。另一方面,在“六稳”“六保”方针下,检察机关办理涉税类案件时,除“暴力开票”等犯罪外,对企业和企业负责人坚持审慎处理的原则,“依法能不捕的不捕,能不诉的不诉,能不判实刑的就提出适用缓刑的量刑建议”,以实现刑罚的轻缓化。这就使实践中出现“一严一轻”的怪象,难免会产生行政执法与刑事司法衔接上的矛盾。事实上,刑罚对涉税违法犯罪的威慑效果也十分有限,尤其是对单位犯罪仅设有罚金刑。而税务部门在征管中除了罚款外,还可以提请工商行政管理机关吊销其营业执照。

4. 柔性打击与统一执法的矛盾。税收是中央与地方财政收入的主要来源。地方政府在征税与处罚上存在一定的矛盾,甚至存在地方间的竞争。<sup>[9]</sup>在打击涉税违法行为时,对纳税较多的企业存在柔性打击的现象。不少地方既要依法打击涉税违法行为,追缴税款,又要避免负效应,促进企业发展,增加税收收入。因此必然带来地方之间执法的不统一,甚至同一地方不同时间执法的不一致性,进而带来对税收个性化执法正当性、合理性的质疑。那么,是否可以像许多研究者呼吁的那样,通过统一立法来化解这一问题呢?立法具有滞后性,经济发展的快速性、多样性使得依靠全面、具体的税收立法来实现执法的确定性、统一性已不可能。即使是在全国层面上,目前我国税收法制并不完善,税收实务中仍然存在不少政策不明确的问题亟待解决。<sup>[10]</sup>如在虚开增值税专用发票、税收核定、逃避缴纳税款、税法与民商法协调等方面,一直存在着执法标准不规范、不明确、不准确等问题。<sup>[11]</sup>因此,各地税务部门对同一事项理解不一致导致执法不一的问题时有发生。这既给偷逃税行为的“理性选择”提供了空间,让那些没有被查的企业心生侥幸,又带来税收征管不确定性的困扰,无法对税务执法与司法产生敬畏。

## 二、价值导入:企业税务合规的正当性基础

从税收监管的角度来看,企业税务合规为前述矛盾的化解提供了一种新的方式,且合乎服务经济发展和税收共治理念。

1. 企业税务合规是具体的专项合规,有利于完善行刑衔接机制。自2020年以来,检察机关开启涉案企业合规改革试点工作,在“严管厚爱”的政策指引下,对涉案企业去犯罪化或合规整改,挽救了不少民营企业。然而,“受限于专业知识、办案经验、司法资源等现实情况,检察官监督和引导企业实现有效合规的能力具有明显局限。”<sup>[12]</sup>尤其是对税收征管工作而言,企业能否制定并实施有效的税务合规计划,司法机关难以有效监管。尽管一些地方检察机关与税务机关探索共同合作机制,但如前所述,行政权与司法权的衔接将成为长期存在而亟待解决的难题。实际上,检察机关主导的企业合规改革主要是企业刑事合规,并不全面。是否能够以刑事合规来推动企业建立有效的合规计划,实现从涉税犯罪预防到涉税违法预防?这是一种逆向逻辑,效果十分有限,而且加深了涉税违法犯罪打击的局限性。因此,作为业务主管部门,无论从专业性还是监管能力而言,税务部门应当主导开展企业税务合规工作,且能在一定程度上破解行刑衔接的局限性与断裂化。税务部门应当在企业税务合规中给予一定的行政监管激励措施,重在引导治理,而

非一味地给予处罚或涉罪移送。企业税务合规则是针对企业经营活动中存在的合规风险而建立的专项合规计划和管理活动。作为预防、发现和制止企业违法犯罪行为的内控机制,企业税务合规贯穿于企业正常经营治理、涉税执法与司法查处活动之中,可以弥补企业管理上的漏洞,消解涉税违法犯罪风险,或在风险发生后能够获得税务部门或司法机关的宽大处理。

2. 企业税务合规是企业信用的重要体现,有利于企业健康发展。企业税务合规是现代企业自我管理和风险防控的重要模式。首先,它可以成为企业与税务部门达成行政和解协议或争取司法部门宽缓处理的重要条件。企业一旦面临行业处分、行政处罚、司法追溯或国际组织的制裁等风险,就可能使企业受到社会和投资者的不信任,失去参与经营、招投标等市场准入资格,甚至会被吊销执照。企业之所以要建立税务合规专项计划,即是在涉税领域建立风险防控机制,防止因涉税不规范、违法犯罪行为而导致的不利后果,甚至灭顶之灾。其次,企业税务合规除了可以规避风险之外,还是企业承担社会责任、提升企业市场形象的行为模式,是企业综合实力和健康经营的重要体现。纳税是企业承担社会责任的重要体现,是衡量企业社会责任感的标尺之一。与一个偷漏税的企业合作必然存在涉税违法犯罪调查的风险和危机,可能会陷入合作伙伴随时丧失履约能力的重大隐患。企业依法依规纳税不仅是企业诚信的重要标志,而且也是企业良好“公民”形象的体现,从而会吸引更多客户和投资者,最终使企业获得更大的竞争优势和更多的盈利,促进企业长久健康发展。由此营造出企业自我管理、自我约束及企业之间相互传递合规理念的良好文化氛围。

3. 企业税务合规有利于建立共建共治共享的税收治理格局。企业税务合规的本质在于加强企业自我管理,引入协商、合作理念。企业税务合规是一个舶来品,但在中国化的进程中被赋予了新的理论内涵,由企业自治走向社会共治,成为加强和创新社会治理、推进治理体系和治理能力现代化的重要组成部分。从而使企业合规与税收共治具有共同的理念契合。中共中央办公厅、国务院办公厅《关于进一步深化税收征管改革的意见》明确指出,要持续深化拓展税收共治格局,加强部门合作、社会协同,精诚共治。共建共治共享的税收治理格局是全社会各相关主体在较为充分地协商和参与的基础上,尽可能达成较大共识后而采取协同配合的税收治理行动,是在单一式税收治理格局基础上的一种合作式税收治理格局,是一个将共建基础、共治过程和共享目标有机统一的新型税收治理模式和体系。<sup>[13]</sup>

企业税务合规可以成为共建共治共享税收治理格局的重要探索和关键构成。税务部门在加强税收大数据监管的同时,可以重构税企信任关系,指引企业建立税务合规自治体系,制定有效的合规计划,共同参与涉税违法犯罪治理之中。通过建立税收共治的合作模式以及企业税务合规计划的有效实施,不仅可以使税收监管减少稽查监督成本而获得收益,而且将帮助企业预防涉税违法犯罪行为,帮助其评估潜在的行政违法和刑事风险,甚至包括民事责任风险,以便尽早作出正确的应对策略。

4. 企业税务合规有利于实现税收个性化的正当性、合理性。企业税务合规还可以是一种税收争议解决机制。如前所述,受制于经营方式的多样性、法律的滞后性以及地方政策与自由裁量权等影响,税收法制统一执法口径在短时间内难以实现,这便带来了执法不统一、不规范的困扰,税收争议难以一时化解。而税收法定是税收的重要原则,为同类企业量身定做税收政策的个性化服务存在正当性与合理性的质疑。随着经济的迅速发展和技术的不断进步,导致税收个性化的正当性合理性问题将更为复杂。因此,税务部门可考虑在适当领域发挥行业协会和企业自身的作用,引导行业协会和企业结合经营实际制定企业税务合规计划,参与到税收政策的制定过程中,从而促进税务争议的平等化、协商化解决。参考企业税务合规计划订立的个性化税收政策带有明显的契约性质,既可以减少税收争议解决成本,又可以有效解决税收个性化的正当性、合理性难题,进而推动税收政策的稳定性以及法定化的可能性。

### 三、路径导入:企业税务合规的实践方式

企业税务合规的实践不能自由、自愿发展,否则合规体系被一些企业当作规避法律风险、逃脱法律制裁的“遮羞布”,<sup>[4]</sup>反而会引发合规的负面效应。开展企业税务合规应当发挥税务部门的主动引导和治理效能。

1. 以“主观过错”为要件,构建涉税事前合规激励机制。对企业而言,实现企业税务合规首先必然面对的是动力问题。企业合规的动力不但来自现代公司治理中的企业内部风险管理需要,同时也离不开国家刑事政策的正向激励和反向归咎。<sup>[14]</sup>为此,需要税务部门建立合规激励机制,即“胡萝卜”政策。这意

意味着,如果企业能够根据税务部门提供的企业税务合规的标准或指引建构一套针对企业自身特点和涉税合规风险的企业税务合规制度,则视为企业完成了事前合规建设,那么,该企业一旦发生涉税合规风险,税务部门应当对其减免处罚,如此方能激励企业去建构事前合规机制。我国《行政处罚法》第33条第2款也为这种事前合规不罚提供了法律依据,“当事人有证据足以证明没有主观过错的,不予行政处罚。法律、行政法规另有规定的,从其规定。”这里的证据当然可以用企业有效的事前税务合规机制予以举证。因为,企业履行了事前合规义务和合规承诺至少可以证明相似涉税合规风险并无主观过错。若客观上发生了未能及时制止的违法行为,税务部门可以据此对相关企业予以免罚。当然,在具体案件处理中,也要结合企业事前合规的有效性和行为的危害程度具体判断。

2. 以“首违不罚”为核心,构建涉税事中合规免责机制。企业合规一定是建立在合规风险基础之上的。因此,要求所有企业建立事前税务合规制度并不现实,而且存在“一人生病,全家吃药”的行政执法超限风险。所以,企业税务合规的开展必然以事中合规、涉案合规为主。这意味着,税务部门在税务稽查中应当有意识地树立事中合规的理念,通过具体案件的办理引导和激励企业根据迫在眉睫的合规风险开展税务专项合规建设。并根据案件事实情况和企业开展合规建设的成效给予从轻、减轻甚至是免除行政处罚。同时,我国《行政处罚法》第33条第1款、第32条为事中合规的减免处罚提供了法律依据。特别是第33条第1款开设“首违不罚”的规定,即“初次违法且危害后果轻微并及时改正的,可以不予行政处罚。”这为事中合规建设提供了有力支撑。同时,该条款还规定“违法行为轻微并及时改正,没有造成危害后果的,不予行政处罚。”第32条规定“(一)主动消除或者减轻违法行为危害后果的;(三)主动供述行政机关尚未掌握的违法行为的……应当从轻或者减轻行政处罚。”这意味着,税务部门在税收征管过程中发现企业的涉税违法行为,可以正向引导企业积极消除或减轻违法行为,开展企业税务合规建设,如果行为轻微且合规整改有效并能够有效预防再犯,那么可以依据《行政处罚法》不予行政处罚;如果达不到行为轻微的标准,但合规整改有效并能够有效预防再犯,减轻危害结果或是进一步进行合规风险排除发现新的涉税合规风险的,可以依据事实情况给予从轻或减轻行政处罚。从而引导企业恢复生产经营,进而化解公开打击与企业正常经营的矛盾,在一定程度上解决涉税违法犯罪线索发现难的问题。

3. 以“执行协议”为抓手,构建涉税事后合规整改机制。企业一旦未按照法律规定进行税款的缴纳,税务机关可以责令其进行缴纳后,采取查封、扣押、冻结、拍卖等强制执行措施。对企业经营而言,行政强制措施并不亚于刑罚手段。税务部门一旦采取前述措施,对企业的经营而言可谓致命打击。行政强制措施虽然可以达到一定的威慑效果,但在部分情况下,会使部分本就经营困难的企业难以获得喘息的机会。在此前提下,税务部门可以探索构建涉税事后合规和解机制,对那些不具备偷逃税款主观恶意的企业分阶段执行或减免加处的罚款或滞纳金。主要依据是我国《行政强制法》第42条之规定,“实施行政强制执行,行政机关可以在不损害公共利益和他人合法权益的情况下,与当事人达成执行协议。执行协议可以约定分阶段履行;当事人采取补救措施的,可以减免加处的罚款或者滞纳金。”其中,不具备偷逃税款主观恶意以及不损害公共利益和他人合法权益的证明可以是企业有效的税务合规整改计划。从而实现监管、惩罚与教育、服务相结合,进而优化营商环境,服务经济发展。

4. 以“主动监督”为保障,构建涉税合规监督评价机制。企业税务合规探索应当依法依规开展,决不能“以罚代刑”或“有案不移”。开展企业合规制度建设在实现现代化治理、服务于经济发展的同时,也会滋生权力寻租的空间和改革措施违法的责任风险。违法与犯罪之间并不存在无法逾越的鸿沟。税务部门在探索企业合规建设时,应当牢牢把握涉税违法与犯罪的界限,将犯罪线索及时移送司法机关。为此,税务部门应当加强与检察机关开展企业合规层面的制度合作。一方面,在开展涉税企业行政合规时,应当主动邀请检察机关作为法律监督机关开展监督,防范刑事风险;另一方面,鉴于检察机关在涉案企业合规改革工作中的经验,税务部门应当与检察机关联合制定涉税专项合规整改标准,优化行刑衔接机制。税务部门在评估企业税务合规有效性时,应当充分听取检察机关的建议,避免“纸面合规”使得企业税务合规治理成为“不知不理”。此外,为了实现行刑衔接和全流程合规,在适用涉税刑事合规的案件中,检察机关即使对涉案企业做出不起诉的决定,也应当邀请税务部门开展合规监管或与其达成行政承诺协议,在一定期限内继续接受税务部门的合规考察。唯有建构涉税行政与刑事合规的衔接,强化全面合规效果,才能形成部门协同、社会协同,推进国家治理体系和治理能力现代化建设。

## [参 考 文 献]

- [1]熊樟林. 企业行政合规论纲[J]. 法制与社会发展,2023,(1):60-80.
- [2]李本灿. 企业犯罪预防中国国家规制向国家与企业共治转型之提倡[J]. 政治与法律,2016,(2):51-53.
- [3]马明亮. 作为犯罪治理方式的企业合规[J]. 政法论坛,2020,(3):168-169.
- [4]陈瑞华. 论企业合规的基本价值[J]. 法学论坛,2021,(6):5-20.
- [5]理查德·沃特利. 犯罪心理学:犯罪为何会发生[M]. 马皑,宋业臻,译. 北京:中国法制出版社,2019:238.
- [6]刘晓阳. 小米、苏宁回应财政部点名;贵州茅台两日市值蒸发千亿[EB/OL]. (2018-10-30)[2023-02-07] <http://www.bjnews.com.cn/finance/2018/10/30/516074.html>.
- [7]涂端玉. 猪肉巨头市值一天蒸发超百亿元[N]. 广州日报,2021-08-19(A10).
- [8]张义明,夏志祖,吴德良. 涉嫌税收违法案件“以罚代刑”现象的成因分析[J]. 税收征纳,2014,(11):14-15.
- [9]魏福成. 税收竞争与不确定性情形下地方政府征税能力的影响因素[J]. 税务研究,2017,(9):29-33.
- [10]卢奕. 拥抱未来:对数字化时代税收征管改革的理解与展望[J]. 国际税收,2021,(10):27-32.
- [11]翟继光. 2020年度税收法治研究综述[J]. 税务研究,2021,(4):43-49.
- [12]李奋飞. 涉案企业合规刑行衔接的初步研究[J]. 政法论坛,2022,(1):104-116.
- [13]漆亮亮,赖勤学. 共建共治共享的税收治理格局研究——以新时代的个人所得税改革与治理为例[J]. 税务研究,2019,(4):19-23.
- [14]孙国祥. 刑事合规的理念、机制和中国的构建[J]. 中国刑事法杂志,2019,(2):3-24.

责任编辑:冯媛媛

# The Introduction of Enterprise Compliance in the Reform of Tax Collection and Management

HU Yu-ling

(Criminal Justice College, East China University of Political Science and Law, Shanghai 201620, China)

**Abstract:** Tax co-governance and enterprise compliance have the same idea and purpose. A single tax collection and administration of law enforcement or criminal justice can not play a good effect of tax governance and enterprise crime prevention. Carrying out enterprise tax compliance is conducive to promoting the healthy development of enterprises, improving the convergence mechanism of execution, establishing a tax governance pattern of co-construction, co-governance and sharing, and realizing the legitimacy and rationality of tax personalization. The tax department should, in accordance with the Administrative punishment Law, Administrative Enforcement Law and other laws and regulations, carry out the construction of enterprise tax compliance system with practical measures such as the identification of subjective fault, the practice of the first violation of punishment, the conclusion of the implementation agreement, the exploration of administrative reconciliation and the active acceptance of the supervision of procuratorial organs, so as to solve the limitations of tax-related crimes and crackdown, and resolve the contradiction between flexible strike and unified law enforcement. Seek a new path for the modernization of tax governance, serve to ensure high-quality economic and social development, continuously deepen and expand the pattern of co-governance of taxation, and then promote the modernization of the national governance system and governance capacity.

**Keyword:** Tax Governance; Enterprise Compliance; Tax Compliance; Crime Prevention