

《关于税务机关就破产企业欠缴税款产生的滞纳金提起的债权确认之诉应否受理问题的批复》的理解与适用

文 / 孙佑海 吴兆祥 陈龙业

2012年7月12日,最高人民法院公布了《关于税务机关就破产企业欠缴税款产生的滞纳金提起的债权确认之诉应否受理问题的批复》(以下简称《批复》),对破产企业欠缴税款的债权性质及人民法院是否应当受理此债权确认之诉问题提出了明确意见。为便于审判实践中正确理解和把握《批复》的有关内容,现就《批复》的起草背景及主要内容作介绍和说明。

一、《批复》的起草背景和主要过程

对欠缴税款的纳税主体加收滞纳金,有利于促进纳税主体依法及时纳税和缴清欠税,这对于维护税收法律、法规的权威性、严肃性和国家的整体利益具有重要意义。但是,税款滞纳金制度在实践中也存在一些问题,其中之一就是我国现行法律对于欠缴税款产生的滞纳金法律属性没有明确规定,导致法律适用方面的困难。尤其是在企业破产法实施后,关于破产程序中欠缴税款产生的滞纳金是否可以与税款本身一起享受破产优先权的问题,一直在理论和实践中存有争议,致使裁判尺度不一。企业破产法及税收征收管理法等法律法规都将税款作为第一顺位的债权予以优先受偿。对于税款滞纳金,税收征收管理法第三十二条规定:“纳税人未按规定期限缴纳税款的,扣缴义务人未按规定期限解缴税款的,税务机关除责令限期缴纳外,从滞纳金之日起,按日加收滞纳金万分之五的滞纳金。”但是对于因欠缴税款产生的滞纳金是否属于破产债权,该滞纳金是否要与税款作为同一顺位一并予以优先受偿以及人民法院对于税务机关就该滞纳金提起的债权确认之诉应否受理等问题则并无明确规定,导致司法实践中对此理解和适用上的不一致。

2011年,青海省高级人民法院青民他字[2011]1

号《关于税务机关就税款滞纳金提起债权确认之诉应否受理问题的请示》(以下简称《请示》),针对税务机关就破产重整企业欠缴税款产生的滞纳金提起的债权确认之诉应否受理的问题向最高人民法院请示。《请示》中有两种意见:第一种意见认为,欠缴税款产生的滞纳金可以视为公债权,依照企业破产法第五十八条第三款的规定,税务机关对此滞纳金所提起的债权确认之诉,人民法院应当受理。此为倾向性意见。第二种意见认为,人民法院对此债权确认之诉不应受理,主要理由是:其一,税务机关收取滞纳金是基于公法原因,对未依法纳税者给予经济上的处罚,在企业宣告破产后,仍然执行滞纳金,无异于是将对破产企业的处罚转嫁由破产企业的债权人承担。其二,我国法律中尚无公债权概念,通过民事诉讼程序主张公债权并无法律依据。

最高人民法院经研究后认为,在破产程序中,有关欠缴税款滞纳金的案件人民法院应否受理的问题,不只发生在重整程序中,在破产和解程序及破产清算程序中都有可能产生这一问题,而上述问题也不应因该程序是重整程序还是清算、和解程序而有所区别。因此,应当将上述问题置于破产程序的整体框架下考虑。而对于税务机关就破产企业欠缴税款产生的滞纳金提起的债权确认之诉应否受理以及税款滞纳金的债权性质、及是否应与税款一起优先受偿等问题,现行法律、司法解释并无具体规定,有待进一步明确。鉴于《请示》所涉及问题在司法实践中具有一定的普遍性,在破产案件中,往往会涉及众多债权人,滞纳金是否可以作为破产债权参与破产财产的分配、以哪种顺序参与分配,势必与其他债权人的利益攸关,有必要制定司法解释予以规范,以统一裁判标准。经报最高人民法院院领导审批正式立项后,

研究室开展了深入调研,先后征求了全国人大常委会法工委、部分专家学者及我院有关部门的意见,并多次与国家税务总局沟通协调后,起草了《批复》,经最高人民法院审判委员会审议通过,予以发布施行。

二、《批复》的主要内容

关于破产企业在破产案件受理前欠缴税款产生的滞纳金是否属于破产债权的问题

税款滞纳金是否可以作为破产程序中的破产债权,涉及对税款滞纳金的性质认定及功能定位问题。在调研过程中,对于这一问题,主要有两种意见:一种意见认为,企业破产法第一百一十三条及税收征收管理法第三十二条、第四十五条均未明确规定欠缴税款产生的滞纳金属于破产债权。最高人民法院《关于审理企业破产案件若干问题的规定》(法释[2002]23号)第61条第1款规定,人民法院受理破产案件后债务人未支付应付款项的滞纳金不属于破产债权。而关于人民法院受理破产案件前债务人未支付应付款项的滞纳金是否属于破产债权,该司法解释未予明确。而且滞纳金本身属于基于公权力而产生的强制征收的款项,在本质上应属于行政罚款,应当通过有权机关行使相应的行政权力来实现,不应将其列入破产债权,甚至纳入民事诉讼案件的受案范围。另一种意见认为,该滞纳金是税收管理法规定的对未按期缴纳税款的纳税人征收的款项,其性质是对因欠缴税款给国家利益造成损失的利息补偿。滞纳金不是处罚,而是纳税人或者扣缴义务人因占用国家税金而应缴纳的一种补偿,应当列入破产债权。我们经研究后认为,应当将税款滞纳金作为破产债权,理由主要有以下三点:

第一,从税款滞纳金的性质看,破产税款滞纳金作为纳税主体未按照税收法律法规规定的期限缴纳税款,征税机关依法对该占用国家资金、影响国家财政收入的行为所附加征收一定数量的金钱给付,虽然也具有督促、强制、制裁甚至惩罚的功能,但其在本质上不同于罚款,应属对因欠缴税款给国家利益造成损失的一种补偿,与税款本身密切相连,属于国家税收利益的重要组成部分,纳税主体应当承担相应的清偿义务。

第二,从企业破产法对于破产程序的定位看,虽然学理上通常都认为税收是一种公法之债,法定之债,与私法上的债权存在明确区别,但是由于企业破产案件常常表现出法律关系多维化、利益指向广泛化、矛盾纠

纷复杂化、法律适用与企业管理复合化等特点,这就决定了破产程序不仅是一个认定事实和适用法律的单一过程,而且是一项需要统筹兼顾、综合考量的系统工程。从程序设计目的上看,破产程序需要最终清理破产企业的所有财产及负债,实现纠纷的一揽子解决,因此,破产程序中对于债权债务范围的界定要比普通债权债务的范围要宽泛。2007年实施的企业破产法第一百一十三条即明确将有关社会保险费用及税款请求权作为一种破产债权来进行规范。因此,在税款请求权已被作为破产债权的前提下,对于与税款本身密切相连的滞纳金也应被列入破产债权。

第三,从现行司法解释的规定看,上述最高人民法院《关于审理企业破产案件若干问题的规定》的规定仅是将人民法院受理破产案件后债务人未支付应付款项的滞纳金排除在破产债权之外,对于在破产案件受理之前已经发生的欠缴税款的滞纳金作为破产企业对外负有的债务,应与其他债务同等对待,依法列入破产债权。

关于税务机关就该企业欠缴税款产生的滞纳金提起的债权确认之诉应否受理的问题

在将税款滞纳金定性为破产债权的前提下,依据最高人民法院《关于企业破产法施行时尚未审结的企业破产案件适用法律若干问题的规定》(法释[2007]10号)第9条的规定:“债权人对债权表记载的债权有异议,向受理破产申请的人民法院提起诉讼的,人民法院应当依据企业破产法第二十一条和第五十八条的规定予以受理。”依据企业破产法第二十一条的规定,人民法院受理破产申请后,有关债务人的民事诉讼,债权人有权向受理破产申请的人民法院提起。同时企业破产法第五十八条第三款规定:“债务人、债权人对债权表记载的债权有异议的,可以向受理破产申请的人民法院提起诉讼。”因此,对于税务机关就破产企业欠缴税款产生的滞纳金应否纳入破产债权的争议依法向受理该破产案件的人民法院提起诉讼的,人民法院应当依法受理。

关于破产企业在破产案件受理前欠缴税款产生的滞纳金作为破产债权的清偿顺序问题

税款滞纳金在破产债权中的清偿顺序问题,涉及企业职工利益、普通债权人利益以及企业自身利益与国家税收利益的平衡问题,对此主要有三种意见:第一种意见认为,税款滞纳金是国家税款利益不可分割的重要组成部分,应当与税款本身一起优先受偿。第二种

意见认为,税款滞纳金毕竟不同于税款本身,为避免国家公权力与普通债权人争利,使得该滞纳金最终转嫁到普通债权人身上,应当将税款滞纳金置于劣后于普通债权而优先于股权的顺序,在破产财产清偿了其他债权后仍有剩余时再予以清偿。第三种意见认为,应当作为普通债权清偿。我们同意第三种意见,即应当将税款滞纳金作为普通债权接受清偿,不宜将税款滞纳金作为劣后于普通债权的债权进行清偿。对于税款滞纳金作为劣后于普通债权的债权予以清偿,虽然对保护破产企业的普通债权人的利益具有积极意义,但是这种做法在现行法框架下缺乏法律依据,而且这也涉及与国家税收利益乃至整个国家财政收入之间的平衡问题。如果将税款滞纳金作为劣后债权,其可能获得清偿或者部分清偿的概率大大降低,这必然会使该滞纳金对国家税收征缴的保障功能及对国家税收损失的补偿功能大打折扣,进而影响国家整体上的税收利益。

另外,也不应将税款滞纳金与税款本身一起优先受偿,主要理由有以下三点:

第一,对该滞纳金予以优先受偿并无法律依据。作为突破债权平等性的优先权,其存在会对其他债权的实现造成较大的障碍,以至于会影响甚至牺牲其他债权人的利益。因此,为防止对其他债权人造成不测妨害,维护交易安全和秩序,任何优先权的创设都应以有明确的法律依据为限。企业破产法第一百一十三条第一款规定:“破产财产在优先清偿破产费用和共益债务后,依照下列顺序清偿:(一)破产人所欠职工的工资和医疗、伤残补助、抚恤费用,所欠的应当划入职工个人账户的基本养老保险、基本医疗保险费用,以及法律、行政法规规定应当支付给职工的补偿金。(二)破产人欠缴的除前项规定以外的社会保险费用和破产人所欠税款。(三)普通破产债权。”税收征收管理法第四十五条也规定:“税务机关征收税款,税收优先于无担保债权,法律另有规定的除外;纳税人欠缴的税款发生在纳税人以其财产设定抵押、质押或者纳税人的财产被留置之前的,税收应当先于抵押权、质权、留置权执行。”可见,上述法律规定仅是明确规定了税款本身的优先受偿权,并未涉及税款滞纳金部分。因此,虽然税款滞纳金与税款本身密切相连,但是在现行法律框架下,在破产案件中税款滞纳金并不能同税款一样优先受偿。

第二,税款滞纳金的性质与功能不同于税款本身。

如上所述,税款滞纳金作为税收管理法规定的对未按期缴纳税款的纳税人征收的款项,不仅具有惩罚功能,也是对因欠缴税款给国家利益造成损失的一种补偿。征缴滞纳金的目的和税款也存在很大差异,税款直接涉及国家的财政收入乃至国家机器的正常运转,而滞纳金仅是对因欠缴税款给国家利益造成损失的补偿,是税收征缴的重要保障,这与税款本身有明显区别,不可与之等量齐观。而且,税款滞纳金作为一种类似于利息性质的补偿债权,与其他金钱债权的利息也不宜有本质区别,应当与其他普通金钱债权一样,作为破产程序中的普通债权清偿。

第三,为有力推动破产企业摆脱困境及合理保护债权人利益所需要。妥善适用重整、和解程序,挽救符合国家产业结构政策且具有挽救价值和希望的债务人企业,实现各方互利共赢,是人民法院充分发挥审判职能、切实践行能动司法理念的重要举措。在当前受国际国内因素影响,我国经济体制中的深层次矛盾和经济发展引发的新矛盾相互交织,经济社会中的不确定性因素较多,人民法院维护社会和谐稳定的任务日益繁重的背景下,通过对符合再生条件的债务人企业充分运用破产和解及重整程序,以实现企业再生,就显得尤为重要。如果把破产企业在破产案件受理前欠缴税款产生的滞纳金作为税收债权的组成部分予以优先受偿,就会由于滞纳金数额过高,不仅会使本可以通过和解程序或者重整程序生存下去的企业破产倒闭,也会使得许多普通债权得不到实现,既无法取得良好的法律效果,更会造成不好的社会效果,影响社会和谐稳定。

关于破产案件受理后因欠缴税款产生的滞纳金,人民法院如何处理的问题

最高人民法院《关于审理企业破产案件若干问题的规定》(法释[2002]23号)第61条规定:“下列债权不属于破产债权:(二)人民法院受理破产案件后债务人未支付应付款项的滞纳金,包括债务人未执行生效法律文书应当加倍支付的迟延利息和劳动保险金的滞纳金;……上述不属于破产债权的权利,人民法院或者清算组也应当对当事人的申报进行登记。”因此,人民法院受理破产案件后欠缴税款产生的滞纳金应当属于本条规定的人民法院受理破产案件后债务人未支付应付款项的滞纳金的范畴,人民法院对此滞纳金应当按照本条的规定处理,对当事人的申报进行登记,但不应列入破产债权。

(作者单位:最高人民法院)