

中国审判指导丛书

2010年·第1辑

(总第21辑)

CHINA TRIAL GUIDE
GUIDE ON COMMERCIAL TRIAL

商事审判指导

最高人民法院民事审判第二庭 编

奚晓明/主编

本辑要目

【商事审判动态】

最高人民法院民事审判第二庭2010年工作要点

【请示与答复】

税收征收纠纷的民事诉讼解决机制及其限度

——以税务机关提起确认合同无效之诉为视角

【商事审判专论】

简述做空机制及法律问题

票据丧失法律制度研究

典当制度的探析和司法实践

【各省商事审判】

关于妥善审理破产案件、维护经济社会稳定

若干问题的讨论纪要

【法官学术交流】

保证保险司法解释论证会综述

【案例分析】

国家机关为地方政府使用的外国政府及国际组织的贷款提供担保之效力认定和责任承担

——中国光大银行沈阳分行与沈阳市经济贸易委员会等单位借款担保合同纠纷案

【裁判文书选登】

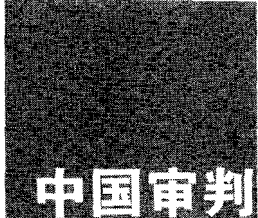
上诉人长春市商业银行北国支行与被上诉人新产业投资股份有限公司、吉林省商务厅以及原审被告吉林新产业投资有限责任公司借款合同纠纷案

——中华人民共和国最高人民法院民事判决书

(2007)民二终字第215号

人民法院出版社

09025 118 21



中国审判指导丛书

2010 年·第 1 辑
(总第 21 辑)

CHINA TRIAL GUIDE
GUIDE ON COMMERCIAL TRIAL

商事审判指导

人民法院出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

商事审判指导. 2010 年. 第 1 辑: 总第 21 辑/奚晓明
主编; 最高人民法院民事审判第二庭编. —北京: 人民法
院出版社, 2010. 7

(中国审判指导丛书)

ISBN 978 - 7 - 5109 - 0119 - 5

I. ①商… II. ①奚…②最… III. ①经济纠纷 - 民
事诉讼 - 审判 - 中国 - 参考资料 IV. ①D925. 118. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 145502 号

商事审判指导 2010 年第 1 辑 (总第 21 辑)

最高人民法院民事审判第二庭 编

主编 奚晓明

责任编辑 姜 峤

出版发行 人民法院出版社

地 址 北京市东城区东交民巷 27 号 (100745)

电 话 (010) 67550573 (责任编辑) 67550516 (出版部)
67550558 67550551 (发行部)

网 址 <http://courtpress.chinacourt.org>

E - mail courtpress@sohu.com

印 刷 北京人卫印刷厂

经 销 新华书店

开 本 787 × 1092 毫米 1/16

字 数 260 千字

印 张 13.625

版 次 2010 年 7 月第 1 版 2010 年 7 月第 1 次印刷

书 号 ISBN 978 - 7 - 5109 - 0119 - 5

定 价 38.00 元

版权所有 侵权必究

《商事审判指导》 编辑委员会

编委会主任 宋晓明

编委会副主任 周 帆 张勇健 刘竹梅 陈现杰

编委会委员 (以姓氏笔画为序)

王东敏 付金联 贾 伟 钱晓晨

王 闯 宫邦友 陈明焰 王宪森

执行编委 刘 敏 张雪梅

目 录

【商事审判动态】

最高人民法院民事审判第二庭 2010 年工作要点 (1)

【请示与答复】

税收征收纠纷的民事诉讼解决机制及其限度
——以税务机关提起确认合同无效之诉为视角
..... 李相波(6)

【商事审判专论】

简述做空机制及法律问题 贾 伟(16)
票据丧失法律制度研究 张雪樑(30)
典当制度的探析和司法实践 闫振喜 任 燕(48)

【各省商事审判】

保险合同纠纷案件审判实务若干问题研究
——甘肃法院保险合同纠纷案件审判情况调研报告
..... 茹作勋 周 雷(57)
关于妥善审理破产案件、维护经济社会稳定若干问题的讨论纪要
..... 江苏省高级人民法院民二庭(69)
公司清算案件法律问题研究
..... 上海市第二中级人民法院课题组(81)

【法官学术交流】

保证保险司法解释论证会综述 林海权(103)

【案例分析】

国家机关为地方政府使用的外国政府及国际组织的贷款
提供担保之效力认定和责任承担

——中国光大银行沈阳分行与沈阳市经济贸易委员会等单位借款担保
合同纠纷案

..... 王宪森(110)

再审程序中恶意违约者约定违约金比例一般不予调整，
且违约金与赔偿金可同时并用

——雷彦杰与鞠自全、鞠炳辉股权转让纠纷再审案件

..... 李京平(122)

二审期间当事人告知债权已于一审期间转让的事实，
二审法院能否直接裁决变更诉讼主体

——辽源市佳林造革有限责任公司与 DAC China SOS (Barbados) SRL
借款合同纠纷案

..... 张雪樑(140)

金融不良债权转让中发生的不当得利纠纷人民法院应当受理

——中国信达资产管理公司济南办事处与中国银行股份有限公司淄博
市周村支行金融债权转让合同纠纷案

..... 王富博(155)

【裁判文书选登】

上诉人长春市商业银行北国支行与被上诉人新产业投资股份有限公司、
吉林省商务厅以及原审被告吉林新产业投资有限责任公司借款合同纠
纷案

——中华人民共和国最高人民法院民事判决书
(2007)民二终字第 215 号

..... (163)

上诉人山东京博石油化工有限公司与被上诉人中信银行股份有限公司青
岛分行、原审被告青岛华青进出口有限公司担保追偿纠纷案

——中华人民共和国最高人民法院民事判决书
(2009)民二终字第 130 号

.....	(176)
上诉人中国人民财产保险股份有限公司佳木斯市永红支公司与中国工商银行股份有限公司佳木斯分行保险代位求偿权纠纷案	
——中华人民共和国最高人民法院民事判决书	
(2007)民二终字第 67 号	
.....	(185)
上诉人中国信达资产管理公司成都办事处与被上诉人成都涤纶工业集团公司、被上诉人成都市国有资产投资经营公司借款合同纠纷案	
——中华人民共和国最高人民法院民事判决书	
(2007)民二终字第 214 号	
.....	(198)
一汽贸易总公司与吉林省汽车工业贸易集团股份有限公司拖欠货款纠纷案	
——中华人民共和国最高人民法院民事裁定书	
(2009)民二终字第 18 号	
.....	(204)

商事审判动态

最高人民法院民事审判第二庭 2010 年工作要点

2010 年,民二庭将认真贯彻党的十七大和十七届四中全会精神,认真贯彻中央经济工作会议和全国政法工作电视电话会议精神,始终坚持“三个至上”指导思想和“为大局服务,为人民司法”的工作主题,深入开展“人民法官为人民”主题实践活动。在党组的领导下,努力推进“社会矛盾化解、社会管理创新、公正廉洁执法”三项重点工作,继续抓好执法办案第一要务,坚持能动司法,不断强化自身建设,大力加强对下指导,全面提升审判管理水平,充分发挥商事审判职能作用,为经济平稳较快发展提供司法保障。

一、贯彻落实党中央重大战略部署,努力服务经济社会发展大局

1. 认真贯彻落实中央经济工作会议精神。高度关注国际金融危机形势的发展变化,及时掌握商事审判工作出现的新情况、新问题,根据中央经济工作会议提出的六项任务,大力加强调查研究和司法解释工作,重视司法政策的指导作用,保障国家宏观经济政策的落实。

2. 认真贯彻落实全国政法工作电视电话会议精神。紧紧抓住影响社会和谐稳定的源头性、根本性、基础性问题,深入推进三项重点工作,充分发挥商事审判“能动司法”的作用,注重协调和平衡各方面利益关系,维护当事人的合法权益。

3. 召开全国法院商事审判工作会议。进一步贯彻落实中央经济工作会议和全国政法工作电视电话会议精神,总结全国法院在应对国际金融危机过程中采取的措施和经验,研究民事诉讼法修订后出现的新情况、新问题,并就当前商事审判工作中急需解决的若干法律问题提出意见。

二、大力加强队伍建设，不断提高司法能力

4. 深化“人民法官为人民”主题实践活动。继续把“人民法官为人民”主题实践活动作为加强队伍建设的重点载体，提高国情意识，增强服务大局和群众观念，转变工作作风，增强人民法官的责任感和使命感，进一步提高司法公信力。

5. 深化司法廉政建设，继续抓好廉政警示教育，坚定不移地落实“五个严禁”，严格自律，充分发挥领导干部的带头作用，坚持不懈地抓好示范和警示教育，促进司法廉洁公正。

6. 健全完善审判管理机制。在审判工作中，充分发挥合议庭的职能作用。不断总结经验，加强科学管理，坚持统筹兼顾，遵循司法规律，提高司法能力，正确把握当前的司法环境、社情民意以及审判工作态势。

7. 深化案件质量评查工作。认真贯彻落实我院案件质量评查方案，深入开展案件质量二级评查工作，细化我院各项考核、考评指标，科学评价审判人员工作绩效，有效规范商事审判行为。

8. 坚持自觉接受人大代表监督。对人大代表反映的案件要做到认真办理，及时答复。

三、坚持执法办案第一要务，保证商事审判公正高效

9. 依法妥善审理在“调结构、扩内需、促转变、惠民生”中发生的各类商事案件。根据中央经济工作会议提出的任务，依法妥善审理商事合同、公司诉讼、企业改制、企业破产、金融纠纷等案件。为保持经济平稳较快发展提供司法保障。对于涉及群众利益的热点、疑难案件，要积极争取当地党委、政府的领导和支持，依法妥善解决。

10. 继续关注国际金融危机的发展趋势。加强对已出台的《关于正确审理企业破产案件为维护市场经济秩序提供司法保障若干问题的意见》、《关于当前形势下审理民商事合同纠纷案件若干问题的指导意见》、《关于审理公司强制清算案件工作座谈会纪要》、《关于依法审理和执行被风险处置证券公司相关案件的通知》等相关指导意见的监督执行，及时总结审判经验，发布指导案例，保证上述指导意见的贯彻实施。注意跟踪金融危机的发展趋势，关注商事审判相应出现的新情况和新问题，切实贯彻能动司法职能作用。

11. 审理好涉及保护国有资产的案件。要特别关注涉及国家资本金的案件；关注农业银行托管农村信用社所形成的历史遗留债务纠纷案件；关注国

有企业改制过程中涉及原企业管理层参与收购的案件。

12. 妥善审理金融不良债权转让案件。认真贯彻执行已下发实施的《关于审理涉及金融不良债权转让案件工作座谈会纪要》的精神和各项具体要求,加强对《纪要》理解和适用的监督指导,保证《纪要》精神和要求的贯彻实施。

13. 审理好与资本市场密切相关的案件。要重点关注企业收购、兼并、债权重组所引起的纠纷;股指期货、融资融券等新交易方式可能引起的纠纷;因股票发行引起的相关纠纷;股票交易中以虚假陈述以及内幕交易为表现形式的侵权纠纷;因国债回购、委托理财、次级贷款转让、资产证券化以及因其他衍生金融工具而产生的纠纷;基金清盘案件以及权证持有人诉讼等案件。

14. 关注涉及金融创新等新类型案件。加强对股权出质、中小企业互保融资等金融创新业务的调研,审慎审理浮动抵押、集合抵押以及应收账款质押案件,不断总结和积累相关案件的裁判经验。

15. 贯彻“调解优先、调判结合”原则。将调解工作贯穿于审判工作各个环节,规范司法调解程序,提高调解效率,努力从案结事了上化解矛盾。

四、树立全局意识,大力加强调查研究

16. 加强司法裁量权规范问题的调研。要加强对《民商审判司法裁量权的正当性标准及其规制》调研课题的论证和指导工作。通过加强审判指导,不断统一全国法院商事审判裁判标准,摸索和总结民商审判工作中对法官自由裁量权的约束和规范机制,确保司法公正。

17. 总结民事诉讼法修订后商事审判工作的新问题。加大工作力度,深入研究和总结全国法院民商审判工作如何应对民事诉讼法修订后出现的新情况和新问题。结合以往审判经验,从证据认定标准、释明权、裁判文书说理以及再审审查程序定位等多个角度积极探索应对措施。

18. 对已经立项的保险法、物权法担保物权编和融资租赁合同所涉法律问题的司法解释以及农村信用社与农业银行脱钩后遗留债权债务纠纷的相关司法政策开展全面的调研工作。

19. 认真学习新颁布的侵权责任法。特别关注该法颁布对商事审判领域的影响,跟踪典型案件的审理进展,注重积累实践经验,为顺利处理商事侵权案件打下坚实基础。

20. 加强对票据、信托、金融期货等案件所涉问题以及破产程序审判监督问题的调研工作,适时纳入司法解释和司法政策的制订计划。

五、推进司法解释制定工作，加强商事审判业务指导

（一）计划2010年报请审判委员会的司法解释建议稿

21. 关于适用公司法若干问题的规定（三）
22. 关于适用公司法若干问题的规定（四）
23. 关于审理保证保险纠纷适用法律问题的司法解释
24. 审理商事案件涉及行政诉讼和行政行为若干问题的规定
25. 买卖合同章所涉法律问题的司法解释
26. 上市公司破产重整程序的司法解释
27. 《人民法院破产程序法律文书样式》和《管理人破产程序法律文书样式》
28. 关于融资融券交易担保账户司法冻结、扣划问题的司法解释
29. 国债回购纠纷案件中涉及登记结算公司法律地位及民事责任问题的处理意见
30. 关于审理期货纠纷案件若干问题规定的补充规定
31. 关于企业破产案件诉讼费用交纳办法的补充规定
32. 中央财政资本金“拨改贷、贷改投”所涉法律问题的指导意见

（二）2010年召开论证会，进一步修改完善的司法解释稿

33. 企业破产法司法解释
34. 关于关联企业合并破产方面的司法解释
35. 证券侵权，特别是内幕交易、操纵市场等行为所涉法律问题的司法解释

六、参与相关立法工作，努力服务中央决策

36. 按照我院关于参与全国人大和国务院立法工作的分工方案，积极参与相关立法工作。

37. 结合审判工作实际，积极应对突发事件，并向院领导和中央有关部门提出司法建议，为院党组和中央领导决策提供参考依据。

七、加强业务规范管理，开展商事审判指导

38. 加强本庭商事审判业务学习。结合公司法、破产法、证券法、保险法、侵权责任法等新法和相关司法解释的贯彻实施，邀请相关专家授课，并

就相关热点、难点问题展开讨论。

39. 组织全国法院商事审判法官培训。继续派出法官支持地方法院就物权法、公司法、破产法、证券法、保险法、侵权责任法等新法和相关司法解释理解适用以及商事审判中疑难问题的培训工作。

40. 充分发挥《商事审判指导》刊物的作用。加强民商法前沿问题研究,对商事审判中出现的热点、难点问题以案例分析、论文、调研报告等多种形式及时提出指导意见。

41. 推进民商裁判文书写作规范化。贯彻落实我院《2008—2012 年工作规划纲要》的要求,积极探索向社会公布民商裁判文书的渠道和方式;结合国际交流和广泛调研取得的成果,抓紧修订民商裁判文书样式。

八、完善案件流程管理制度,提升商事审判工作质量与效率

42. 进一步完善案件流程制度,特别是审限管理方面,有计划、分步骤推行合议庭组成后限时开庭审理案件、开庭审理后限时合议案件的工作制度。

43. 加强案件归档工作。严格遵守院内关于案件归档期限的规定,制定具体的实施细则,对归档责任、标准、要求等作进一步明确规定,建立定期集中归档制度,提高案件归档率。

请示与答复

税收征收纠纷的民事诉讼解决机制及其限度

——以税务机关提起确认合同无效之诉为视角

李相波*

民事诉讼程序是国家为解决平等民事主体之间的纠纷而设定的诉讼程序，其启动、发展与结束均是以平等民事主体之间发生的纠纷为前提和基础。在税收征收法律关系过程中发生的纠纷为非平等民事主体之间的纠纷，税务机关通过民事诉讼程序解决此等纠纷应仅限于税收征收管理法第五十条规定的代位权和撤销权情形，税务机关不宜以原告身份提起确认合同无效之诉。

一、案情概述

2003年初，案外人韦广兵（已判刑）在案外人马利荣（已判刑）处购得四家虚假公司开具的增值税专用发票143份后，即以票面出现的四家公司的名义，与广西金秀炉料经营部（以下简称金秀炉料经营部）签订焦炭购销合同，并出具上述增值税专用发票给金秀炉料经营部用于抵扣税款。2004年1月至11月间，韦广兵卖给金秀炉料经营部焦炭1.8万多吨，并以华贵公司的名义将焦炭发给广西八一铁合金（集团）有限责任公司（以下简称八一集团）。金秀炉料经营部将其中的134份增值税专用发票拿到金秀瑶族自治县国家税务局（以下简称金秀国税局）处认证抵扣税款，通过认证的124份增值税专用发票抵扣税款2049191.67元；2004年12月9日有10份发票未通过认证，金秀国税局通知金秀炉料经营部补交税款16.94万元。之后，金秀炉料经营部将剩余的9份发票退给韦广兵。2004年11月13日，金秀国税局以金秀炉料经营部涉嫌虚开增值税专用发票抵税予以立案。同月29日，金秀国税局向金秀炉料经营部下发了进行税务检查通知书，并于同

* 最高人民法院民二庭法官。

年12月13日对金秀炉料经营部的法定代表人吴军、业务员何伟宏、会计周艳及焦炭经营合伙人梁方德就2004年2月至2004年10月间金秀炉料经营部取得的用于抵扣税款的增值税发票情况进行询问。2005年1月13日,金秀炉料经营部书面说明124份税票的来源及抵税过程并陈述了自己不应补税的理由。2005年7月25日,鉴定证明金秀炉料经营部的124份增值税发票为假发票。2005年12月5日,金秀国税局作出《税务处理决定书》,认定金秀炉料经营部自2004年2月开始至2004年10月间,用124份假增值税发票抵扣进项税额,造成每月少缴应缴纳税款,已构成欠税,按照税收征收管理法的相关规定,应对金秀炉料经营部追缴税款并加收滞纳金。税务处理决定书生效后,金秀国税局向一审法院申请非诉执行。一审法院对金秀国税局的强制执行申请予以立案,并裁定提取了金秀炉料经营部已转到广西金秀宏军矿业有限公司(以下简称金秀宏军公司)名下、在八一集团的货款2603109.78元。2006年9月1日,案外人金秀宏军公司提出执行异议,一审法院裁定驳回了金秀宏军公司的执行异议。金秀宏军公司不服,向二审法院申请复议,二审法院于2007年11月19日裁定撤销一审法院民事裁定。

另外,2005年8月1日金秀炉料经营部与周雪清签订协议书一份,协议书的主要内容为:由于八一集团拖欠货款,造成金秀炉料经营部无法按期归还周雪清借款,金秀炉料经营部以八一集团拖欠的货款4074567.16元归还周雪清,周雪清委托金秀宏军公司收取;金秀炉料经营部与金秀宏军公司到八一集团办理货款交接手续后即视为金秀炉料经营部已归还周雪清借款本息。金秀国税局在调查金秀炉料经营部的货款去向时,金秀炉料经营部于2006年1月20日向金秀国税局出示了向周雪清借款的借条四张。借条分别记录:2005年1月10日、3月3日、4月7日、5月1日金秀炉料经营部借到周雪清现金人民币30万、50万、140万、180万元,期限暂定一年,利率按月息6‰计算,到期本息一次性归还。金秀国税局在八一集团调取了金秀炉料经营部与金秀宏军公司于2005年8月2日出具给八一集团的证明2份,内容为:因金秀炉料经营部欠金秀宏军公司货款,现将八一集团所欠货款4074567.16元转给金秀宏军公司,金秀宏军公司同意接收该货款,由此引起法律纠纷由转让双方承担。八一集团接到双方的债权转让证明后,于2005年8月3日作了账面处理,将欠金秀炉料经营部的货款转到金秀宏军公司名下的账页。此后,八一集团向金秀宏军公司实际履行了大部分债务,至2006年4月12日止,八一集团处尚有货款2603109.78元未付。

2008年2月26日,金秀国税局向一审法院起诉,请求确认金秀炉料经营部与周雪清于2005年8月1日所签订的债权转让性质的协议书及金秀炉

料经营部和金秀宏军公司于2005年8月2日出具给八一集团的债权转让性质的证明无效,确认金秀国税局对金秀炉料经营部在八一集团处尚有的到期债权2603109.78元享有税收优先权。

二、案涉主要问题及处理意见

我国税收征收管理法第五十条规定了税务机关可以依照合同法第七十三条、七十四条的规定行使代位权、撤销权,但对于因税收征收过程中发生的纠纷,税务机关能否以原告身份提起确认无效之诉,通过民事诉讼程序向欠税人追收税款问题,并无明确规定。而该问题又是此类案件能否进入民事诉讼程序的前提和基础。鉴于该问题具有一定的典型性,本文拟对此做一探讨。

对于税务机关在税收征收法律关系中能否成为提起确认合同无效之诉的适格原告,通过民事诉讼程序向欠税人追收税款的问题,实践中有两种不同的意见:一种意见认为,在税收征收法律关系中,税务机关作为行使公权力的国家机关,其履行税收征收职责时是行使的公权力,其与被征收人不是平等的民事主体关系,不宜作为民事主体进入民事诉讼程序。虽然我国税收征收管理法第五十条规定了税务机关可以依照合同法第七十三条、七十四条的规定行使代位权、撤销权,但也仅限于代位权和撤销权。而且,根据合同相对性原则,合同的效力仅作用于合同当事人之间,合同以外的第三人不受合同效力的约束,无权就合同的效力提出主张,如果突破合同相对性必须有法律的明确规定。此外,税务机关追缴税款是行使公权力行为,为了维护国家对税款征收的权威性,对于欠交税款的单位或个人,税务机关可以采取行政强制措施直接追收,而不必通过民事诉讼程序解决。另一种意见认为,税务机关可以作为案件适格的原告提起确认合同无效之诉。因为合同无效是指违反了法律法规的强制性规定和公序良俗的合同。我国民法通则第五十八条和合同法第五十二条规定的合同无效是指合同自始、当然、确定、永久无效,所以任何人都可以主张合同无效。如果双方当事人之间的债权转让,导致了税务机关的税务处理决定无财产可供执行,损害了国家税收债权,税务机关作为国家税收债权的代表,与当事人之间的债权转让有直接的利害关系,符合我国民事诉讼法第一百零八条起诉的条件,人民法院应该受理。

三、案涉问题的探讨和分析

(一) 税收征收的公法属性及征收手段的私法化扩张

在西方社会法治源流中,公法与私法的领域界分由来已久。19世纪,公私法概念被普遍应用于大陆法系法典编纂和法律改革中,成为大陆法系中最为基础的一种法律分类。尤其是在近代资产阶级革命之后,公法与私法的划分更具有了法治的意义,其划分更加明确,公法规范是既定的、强制性的,私人之间不能通过协议加以变更,而私法则主要是强调个人意思自治的权利法。^①针对公私法各自不同的性质,其相应的救济方式、救济程序也不尽相同。

税收征收是国家为实现其管理和服务职能的需要,凭借其政治权力,按照特定的标准,强制、无偿地取得财政收入的一种形式。税收法律关系是由税法确认和调整的,在国家税收活动中各方当事人之间形成的权利义务关系。在现代社会,因税收是国家财政的主要来源,是一个国家得以维持运转的有效经济来源,因此,世界各国对于税收的征收和收取一般都采取较为严厉的方式,甚至采取国家专政的手段和方法(刑罚)来确保国家税收的实现。具体就是,为保障国家税收权的实现,各国大都会对税收给予宪法上的保护,即在宪法中对有关税收征收权、公民的纳税义务等内容作出规定,进而再通过行政法律、法规等具体规定税收强制措施、行政处罚等强制手段,给予行政法上的保护。而在刑事法律中,则通过规定偷税罪、抗税罪等罪名及其相应的刑罚,对税收征收给予刑法上的保护。^②由此可知,在税收征心法律关系中,税收征收所体现出的单方性、强制性均符合公法的特质。所以,按照公私法概念的划分标准以及税收征收法律关系体现的特点,因税收

^① 我国立法上并没有采纳公法与私法概念及相关的划分规则,但是,在我国的现实立法活动中,采纳了公法与私法的相关理念。例如,我国多将私法上的法律关系表述为“平等主体之间的法律关系”,如民法通则第二条对其调整范围表述为:“中华人民共和国民法调整平等主体的公民之间、法人之间、公民和法人之间的财产关系和人身关系”;再如,合同法第二条关于合同的定义表述为:“本法所称合同是平等主体的自然人、法人、其他组织之间设立、变更、终止民事权利义务关系的协议”;民事诉讼法第三条关于其适用范围表述为:“人民法院受理公民之间、法人之间、其他组织之间以及它们相互之间因财产关系和人身关系提起的民事诉讼,适用本法的规定。”

^② 我国亦是如此,在我国的宪法中规定公民有依法纳税的义务,而在我国的税收征收管理法等行政性法律法规之中,则明确规定了对税收权的保障和救济措施等。而且税收征收管理法中明确规定该法的保障方式和救济手段要优于其他方式。在我国的刑法中则规定了偷税罪等罪名及其惩罚的方式和手段等。

征收所发生的法律关系当属公法领域的法律关系，而税收征收权则属于公权力。

税收征收法律关系作为一种公法上的法律关系，原本与解决平等主体之间民事纠纷的民事诉讼泾渭分明，但随着社会经济的发展，对税收征收法律关系的界定出现了不同观点，但是，大多学者主张税收债权是一种国家之债，可以用私法领域的债权债务关系加以调整。^① 受上述意见影响税收征缴方式也发生了重大变化，这种变化主要体现在缴税义务人从传统的纳税人扩展到与纳税人有财产上利害关系的第三人之上。税收债权债务关系的效力之所以要扩张至纳税人之外的第三人，是因为伴随现代国家公共服务职能的扩张，税赋普遍繁重，纳税人无力或者逃避缴税义务的现象大大增加，税务机关的强制征税方式若只限定于纳税人的个人财产，就很容易陷入个人财产不足的困境，很难防范纳税人的恶意逃税行为。正是在此背景下，许多国家将民法上债的保全制度引入税法并赋予税务机关税收代位权和撤销权，从而来保障税收债权的实现。我国亦不例外，明确规定国家税务机关可以借用民法上的债权保全制度，通过提起代位权和撤销权的民事诉讼方式追缴税款。^② 代位权、撤销权作为典型的民事权利，立法机关将其赋予了行使公共权力的国家税务机关，这在我国行政立法上是一种全新的制度设计，打破了公法与私法的传统界限划分，为公权力的行使提供了新的路径，理论与实践意义可谓深远。

（二）税收征收手段私法化扩张的限度

1. 税收征收公法属性对适用民事诉讼程序的制约

在现代法治社会，行政机关行使公权力的任何行为都应当在法律明确授

^① 当前，学界对税收法律关系的定性主要有四种观点：权力关系说、债务关系说、二元关系说、全权债务关系说。权力关系说由德国学者 Otto Mayer 主张，认为税收法律关系依靠行政权力而存在，国家以权力主体的身份出现，相对于人民是单方面的服从关系。我国传统的税收理论都强调国家作为权力主体，纳税人为义务主体的权力关系说。债务关系说则认为国家与纳税人是一种公法上的债权债务关系，国家为债权人对于纳税人享有征收税收债务的权利。二元关系说则认为税收法律关系中包括各种类型的法律关系，主张从二元关系的角度予以把握。全权债务关系说认为税收法律关系的性质是公法上的全权债务关系，主要是由日本的北野弘久教授所提出。参见樊丽明、张斌等：《税收法治研究》，经济科学出版社 2004 年版，第 111 页。

^② 我国税收征收管理法第五十条规定：“欠缴税款的纳税人因怠于行使到期债权，或者放弃到期债权，或者无偿转让财产，或者以明显不合理的低价转让财产而受让人知道该情形，对国家税收造成损害的，税务机关可以依照合同法第七十三条、第七十四条的规定行使代位权、撤销权。税务机关依照前款规定行使代位权、撤销权的，不免除欠缴税款的纳税人尚未履行的纳税义务和应承担的法律责任。”