

依法治税

税收行政执法争议解决制度的完善

SHUI SHOU XINGZHENGZHIFA ZHENGYI JIEJUE ZHIDU DE WANSHAN

靳东升 主编



经济科学出版社

依 法 治 税

——税收行政执法争议
解决制度的完善

靳东升 主编

经济科学出版社

责任编辑：刘欣欣
责任校对：杨晓莹
版式设计：代小卫
技术编辑：王世伟

依法治税

——税收行政执法争议解决制度的完善

靳东升 主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：[www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件：[esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京汉德鼎印刷有限公司印刷

永胜装订厂装订

850 × 1168 32 开 17.375 印张 440000 字

2007 年 2 月第一版 2007 年 2 月第一次印刷

印数：0001—2500 册

ISBN 978 - 7 - 5058 - 6090 - 2 / F · 5351 定价：38.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

2005 年全国工商税收收入第一次达到 30 866 亿元，比上年增长 20%，增收 5148 亿元，年收入规模迈上了 30 000 亿元的新台阶，2006 年继续保持较快增长，完成 37 636.27 亿元，比上年增长 21.9%，增收 6770.44 亿元。2006 年 10 月 16 日，国务院总理温家宝在广东省视察基层税务机关，亲切慰问基层税务干部。温家宝总理充分肯定了税收工作取得的成绩，他强调税收在经济社会发展中具有很大作用，第一，税收是国家财政收入的主要来源。第二，税收是经济调控的杠杆。第三，税收是调节国民收入分配的手段。通过税收进行再次分配，使国民收入分配更加公平。社会主义和谐社会的一个重要特征，就是公平正义。公平自然也包括社会财富分配的公平，而税收调节应该在这方面发挥更大的作用。

温家宝总理对进一步做好税收工作提出了要求，第一就是要加强税收法治建设。我们已经制定了《中华人民共和国税收征收管理法》等一系列法律法规，这是依法治税、依法行政的基础。

税务机关是国家重要的行政执法机关，国家财权、税收就体现在税收执法权上。我们每个税务工作者尤其是各级领导干部要牢固树立税收法制观念，真正做到依法治税、依法征管。企业、个人要照章纳税。在现代化进程中，要不断完善税收法律体系。第二要深入税收制度改革。第三要加强税收科学管理。

遵照温家宝总理加强税收法制建设讲话的精神，国家税务总局税收科学研究所依法治税课题组会同有关单位，在连续五年对“完善我国税收行政执法”、“构建我国税收法律体系”、“中央与地方税收关系”、“税收执法环境对比研究”等问题进行系统研究和探讨的基础上，将2006年重点课题“依法治税——税收行政执法争议解决制度的完善”的研究成果，集结成册，使5年来依法治税的研究成果论文集形成系列。参加调研和写作的许许多多税收科研工作者和税务干部倾注了大量心血，他们依据从事税收工作多年的经验，多层面地对税收执法争议现存的各种问题进行了剖析和探讨，提出了继续加强法制建设、完善税收执法环境和制度的具体建议。本论文集共收录论文、研究报告24篇。对于从事税收理论研究及税收执法的税务工作者具有一定帮助，对于社会各界也具有一定的参考价值。

参加本课题研究的有全国税务系统共23个单位。他们分别是：国家税务总局税收科学研究所、河北省国家税务局、内蒙古自治区国家税务局、辽宁省国家税务局、吉林省国家税务局、吉林省地方税务局、黑龙江省国家税务局、黑龙江省地方税务局、浙江省国家税务

局、宁波市国家税务局、宁波市地方税务局、厦门市国家税务局、厦门市地方税务局、江西省地方税务局、山东省国家税务局、青岛市国家税务局、河南省地方税务局、重庆市地方税务局、四川省国家税务局、贵州省地方税务局、陕西省国家税务局、甘肃省地方税务局、青海省地方税务局。

本书由靳东升主编，参加编选工作的有方洁、周禄芳、魏志梅、孙红梅等同志。

本书在调研、编写、出版过程中得到了总局有关领导、课题组所在单位及内蒙古自治区国家税务局、江西省地方税务局、四川省国家税务局、宁波市地方税务局、厦门市国家税务局的大力支持，在此一并表示衷心的感谢！

由于水平所限，在编辑过程中不免有疏漏之处，敬请作者、读者批评指正。

编者

2006年11月2日



前言	(1)
我国税收行政执法争议解决制度的完善研究	
..... 国家税务总局税收科学研究所“依法治税”课题组	(1)
对税务行政复议的比较、判断和思考	刘红霞 李长江 (30)
关于完善现行税务行政复议制度的研究	
..... 内蒙古自治区国家税务局课题组	(65)
论税收行政执法监督与依法行政	
..... 辽宁省国家税务局课题组	(81)
税收行政执法争议解决制度的完善	
..... 吉林省国家税务局课题组	(100)
我国税收行政执法争议解决制度的现状及完善	
..... 吉林省地方税务局课题组	(119)
浅析税收减免争议的产生及解决	
..... 黑龙江省国家税务局课题组	(138)
关于正确处理税务行政复议的探讨	
..... 黑龙江省地方税务局课题组	(152)
依法治税中税收执法争议的产生及解决办法	
..... 浙江省国家税务局课题组	(161)

试论税收行政执法争议解决制度的完善	宁波市国家税务局课题组 (186)
对完善我国税务行政复议制度的思考	宁波市地方税务局课题组 (215)
完善税收司法救济制度问题研究	厦门市国家税务局课题组 (233)
税收行政执法争议解决的实践和思考	厦门市地方税务局课题组 (246)
我国税收争议的现状及其解决途径研究	江西省地方税务局课题组 (268)
税收执法责任制与税收管理机制相关研究	山东省国家税务局课题组 (303)
解决税收行政执法争议 构建公平正义和谐社会	青岛市国家税务局课题组 (338)
论我国税收行政执法争议解决制度及其完善	河南省地方税务局课题组 (351)
税务行政复议纳税义务前置存在的问题及对策研究	重庆市地方税务局课题组 (377)
寻求税收法治与和谐: 税务行政争议解决制度的完善	四川省国家税务局课题组 (387)
税收争议的产生及解决研究	贵州省地方税务局课题组 (407)
完善税收行政执法争议解决制度的研究	陕西省国家税务局课题组 (430)
国际税务争议分类和解决方法探析	何建堂 (449)
税收行政执法争议的产生及解决研究	甘肃省地方税务局课题组 (488)
完善税收行政执法争议解决制度的研究	青海省地方税务局课题组 (503)

我国税收行政执法争议解决制度的完善研究

随着我国社会主义市场经济体制的建立和发展,税收法制环境不断改善,纳税人的权利越来越受到尊重。党中央提出构建和谐社会的号召,如何公平、合法、合理、有效地解决征纳双方的涉税争议,和谐税收征纳关系将成为新的历史时期税收工作的重要内容。因此,“税收行政执法争议解决制度的完善”的研究不仅具有理论意义,同时也具有现实意义。

一、关于税收行政执法争议解决制度的基本认识

在税收法制的社会里,处理税收行政执法过程中的矛盾和冲突必须坚持“有法可依、有法必依”,建立和健全税收行政执法争议解决的制度。

(一) 税收行政执法争议概述

税收行政执法争议,又称税务争议、税务行政争议或涉税争议。税收争议有广义与狭义之分。广义的税收争议,是指所有涉

及税收问题的争议，既包括内部的税收争议，又包括外部的税收争议。狭义的税收争议仅指外部的税收争议。内部的税收争议包括两种：一是征税行政主体之间的争议，主要是有关税收权限的争议。如国家税务局和地方税务局都认为自己对某项事务有权管理，从而对税收管理权限产生了积极或消极的冲突。二是征税行政主体与其所属的公务员之间的争议，主要是有关行政处分的争议，如某个公务员不服税务机关对其执法过错的警告处分而产生的争议。外部的税收争议则是指征税行政主体与公民、法人或者其他组织之间在税收征收和管理过程中，因特定的税务具体行政行为而引起的纠纷。本文在狭义上使用税收争议，即：税收争议仅指外部的税收行政执法争议，一般是指纳税人、扣缴义务人、纳税担保人或者其他税务当事人同税务机关在纳税问题上产生不同看法、不同意见而引起的争议，或因对税务机关的处罚决定、强制执行措施或者税收保全措施等不服而产生的争议。

在实践中，各国的税收救济法律制度都或多或少地排斥部分争议，而让立法机关、公众舆论等方面成为解决部分涉税争议的有效途径，动用国家司法（准司法）资源以制度化的法律途径解决涉税争议，但一般只针对特定的征纳双方的涉税事宜范围。

税收争议主体一般包括税务机关、各种当事人（可以是外国公民、法人及其他组织，比如中外贸易双方同时涉税而发生争议的情况）、其他当事人（采取查扣的税收强制执行措施时，被查扣的其他相关人等）。

从税收行政执法争议的内容来看：一是财产权争议，包括税款的缴纳及国家赔偿，这是目前税收争议的主要方面。二是程序权利争议，目前纳税人越来越关注自己在程序上的权利，已有多起案件因程序上的错误被撤销或改判。三是其他权利上的争议，如税务机关将稽查中获得的企业商业秘密进行公开，发布错误的企业欠税公告而导致侵害名誉权等。

《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《税收征

收管理法》)第八十八条规定了纳税争议的解决措施,《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第一百条解释了纳税争议,“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”。这些争议一般表现为行政争议,而不存在民事争议。但在具体实践中,民事主体往往因为“税费”的承担问题、“发票”问题而导致争议不断,并在外在表现上与行政争议大致相同,这使我们难以界定是行政争议,还是民事争议。按照公法债权的性质,我们把税收行政执法争议范围概括为:行为的主体是税务机关和税务机关的工作人员;行为针对的对象是特定的、具体的人或事,不具有普遍的约束力;行为的依据是税收法律、法规、规章以及上级税务机关制定和发布的具有普遍约束力的税收规范性文件。目前,税收争议多发生在税务管理、税款征收、税务处罚等环节。从争议发生的领域来看,一是税款征收争议。税款征收是税收征管的核心,是税务机关将纳税人依照税法应向国家缴纳的税款及时足额地收入国库的一系列活动的总称。它是税收征收管理工作的重要组成部分,是税务机关在税款征收管理过程中的最主要的职权,主要包括依法计征权、核定税款权、追征税款权。在税款征收过程中发生的争议主要有因税务机关未按法律规定要求纳税人履行义务或不履行法定职责引起的争议和纳税人不依法纳税,在漏、逃、偷税过程中引起的争议。二是纳税管理方面的争议。主要表现在税务登记批准、账簿凭证管理、发票管理、纳税申报管理、外出经营纳税管理方面,如迟于30日发证、账簿凭证毁损的处罚、代开虚开发票、跨区县携带发票的处罚等。三是减、免、退税的审批争议。减免税是指依据税收法律、法规以及国家有关税收规定(以下简称税法规定)给予纳税人少缴或不缴税。一方面,

税务机关非因客观原因未能及时受理或审批的，或者未按规定程序审批和核实造成审批错误，越权减免税以及因税务机关责任审批或核实错误，造成企业未缴或少缴税款；另一方面，纳税人实际经营情况不符合减免税规定条件的或采用欺骗手段获取减免税的、享受减免税条件发生变化未及时向税务机关报告的，以及未按规定程序报批而自行减免税。这些情况的发生造成减、免、退税的审批争议。四是税务检查争议。税务检查是税务机关依照税收法律、行政法规的规定，对纳税人、扣缴义务人履行纳税义务或扣缴义务及其他有关纳税事项进行审查、核实、监督的活动。通过税务检查，督促纳税人依法纳税，并对税收违法行为进行处理。税务检查不仅要检查纳税人、扣缴义务人遵守税收实体法的情况，同时，还要检查其遵守税收程序法的情况。然而，税务检查受时间、职权范围、行使的次数、地域、形式等方面限制，任何违反这些限制性规定都会引起争议的发生。五是税收保全和强制执行争议。在税收保全的适用对象、前提条件、程序及因保全而产生的消极后果上，存在发生争议的可能。《税收征收管理法》赋予了税务机关独立执行强制执行措施的权力。在保证目的实现的前提下，税务机关要尽量保护当事人的合法权益，确保管理相对人损害最小，不能为了达到目的而不择手段，从而引发争议。六是税收处罚争议。由于纳税人违规或违法行为，受到税务机关的处罚，对处罚结果不服或税务机关处罚不当，甚至税务机关滥用职权而引起税收相对人的不服。

税收行政执法争议具有以下特点：税收争议的一方当事人必然是征税机关；税收行政争议的对象是税务机关所作的税务行政行为是否合法与适当；税收行政争议发生在税收征收管理活动过程中，是由于税务机关在行使税收征收权的过程中与纳税人和其他税务当事人发生矛盾和争执而产生的。

(二) 税收行政执法争议的解决制度

税收行政执法争议的解决制度对涉税争议的解决一般集中在征税主体与纳税主体之间的争议上，不包括征税主体之间及纳税主体之间的争议，尽管这部分问题的解决亦是十分重要的。解决涉税争议的途径有很多，一般可分为非法律途径和法律途径。非法律途径包括权力机关的监督、公众舆论的监督、个体的监督、政党监督及专门机构的监督等。非法律途径解决涉税争议有自身的特点，比如程序不太复杂，解决争议的效率有可能较高等。通过法律途径解决涉税争议一般是指通过税收行政执法争议的解决制度来解决涉税争议，税收行政执法争议的解决制度可划分为行政救济与司法救济两部分，行政救济即一般所说的行政复议，也有人称之为准司法救济；司法救济即行政诉讼。行政赔偿制度分散在行政复议和行政诉讼中，但又相对独立，因此，税收行政执法争议的解决制度（税收救济法律制度）由税收行政复议制度、税收行政诉讼制度和税收行政赔偿制度三部分组成。法律途径则因为其规范的程序、司法（含准司法）的介入，使人们更易相信其公正性和权威性。

我国《税收征收管理法》具体说明了解决税收争议的制度性规定：

(1) 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。

(2) 当事人对税务机关的处罚决定、强制执行措施或者税收保全措施不服的，可以依法向人民法院起诉。

(3) 当事人对税务机关的处罚决定逾期不申请行政复议也不向人民法院起诉，又不履行的，做出处罚决定的税务机关可以

采取强制执行措施，或者申请人民法院强制执行。

（三）税收行政执法争议解决制度的作用

税收行政执法争议解决制度对于促进税务机关和纳税人之间的和谐关系发挥了积极作用，具体表现在以下几个方面：

（1）促进完善税收法制。通过税收行政执法争议解决制度，可以及时发现税收法律、法规的缺陷，修改和健全税收法律制度。

（2）保障纳税人权益。通过税收行政执法争议解决制度的建设，纳税人权益得到了基本的保障，例如，通过税务行政复议案件的审理，撤销、变更或修改废止了一批不当的行政行为，及时地制止了对纳税人权益的侵害，切实保护了纳税人的合法权益。

（3）规范税收行政执法。通过税收行政执法争议解决制度的建设，税务机关的执法行为得到了应有的监督和制约，进而促进了税务机关更加规范地执法，为纳税人提供更加专业和高效的服务，在执法监督、纳税人权利保护之间形成良性循环。同时，通过复议反馈机制，发现税务机关自身在政策制定或行政执法中存在的问题，通过不断的工作改进，完善税务机关自身建设，提高了税收执法的整体质量，在促进税务机关依法行政方面发挥了重要的作用。

（4）实现社会和谐。通过税收行政执法争议解决制度的建设，有利于整顿和规范社会主义市场经济秩序，建立新型税收征纳关系，实现税收公平、建立和谐社会的目标。

二、税收行政执法争议解决制度的国际比较

许多国家都非常重视税收行政执法争议解决制度的建设，处理好税收征纳关系。本文选取三个有代表性的国家进行介绍和比较。

(一) 美国税收行政执法争议解决制度

美国的税收征管采取的是普遍申报纳税的方法，美国国内收入局每年按照两级抽选程序对纳税申报单进行筛选并做纳税检查。当国内收入局发现纳税人未按要求进行纳税申报时，就会与纳税人引发争议。

1. 争议解决的行政程序

(1) 30 天通知。当税务审查部门完成对一份纳税申报单的检查后，通常会向纳税人发出一份“30 天通知”，这份通知要求纳税人必须在 30 天内给予回复。该通知主要是告知纳税人审查部门已结束对其存在问题的纳税申报单的审查以及对纳税申报单应做的部分调整。如果纳税人认为其很可能要通过行政程序妥善解决争议，他应该对“30 天通知”提起复议，并要求与复议办公室人员会晤。

(2) 复议办公室。复议办公室的既定目标是“公平解决税务争端，并免于诉讼”。统计数据表明 90% 以上的税务争端最终都会在此阶段得到解决。

(3) 90 天通知。如果不能通过协商解决问题，复议办公室会根据其确认的税款不足额向纳税人发出一份法定税款不足通知，或称“90 天通知”。纳税人收到这份通知后，只有三种选择：在 90 天之内向税务法院起诉；在向申诉法院或联邦地方法院提出退款诉讼前支付税款，并对国内收入局提出退款申诉；或者签署“90 天通知”附加的 870 表，允许国内收入局对其税款立即评估和征收。

(4) 问题解决计划。当国内收入局的作为或不作为会导致纳税人严重经济困难局面出现的话，纳税人不能通过正常的申诉渠道，或者即便通过正常的申诉渠道仍不能解决问题。纳税人或纳税代理人可与国内收入局的问题解决计划办公室联系解决这类问

题。为制止国内收入局的作为或不作为，来自问题解决计划办公室的监察官须签发一份纳税人援助令（TAO）。例如，如果税法执行会导致纳税人资金被没收，而该资金必须用于支付药品和医疗服务费用，则监察官可以签发 TAO 中止国内收入局的行动。

（5）退税申请和退税诉讼。为收回被税务机构多征收的税款，纳税人必须提出退税申请。如果国内收入局不批准纳税人提出的退税申请，则纳税人可在联邦地方法院或申诉法院中提起退税诉讼。

2. 争议解决的诉讼程序

在美国，有三类法院可以受理税务诉讼：美国税务法院、美国地方法院以及美国申诉法院。每个法院操作程序不同，法官背景不同，而且判案先例也各不相同，纳税人应根据实际个案情况、法院的特征以及法院适用的程序决定最适合审判自己个案的法院。

（1）美国税务法院。美国税务法院位于华盛顿州，仅受理税务案件。它是三个法院中惟一的一个不以争议税款的支付作为起诉先决条件的法院。税务法院由 19 名法官组成，他们负责审理美国大部分较大城市内的税务案件和动议。他们的税务司法管辖权是全国范围的。税务法院的法官只审理税务案件，因此十分精通《国内收入法典》的复杂条款。法庭上的败诉方有权向美国申诉法院申请上诉。

（2）美国申诉法院。1982 年 10 月 1 日，前美国申诉法院被撤销，成立了新的美国申诉法院和美国联邦巡回上诉法院。新美国申诉法院继承了前美国申诉法院的退税案件和几乎所有其他案件的司法管辖权。新美国联邦巡回上诉法院是前美国申诉法院与美国关税专利上诉法院合并的产物。联邦巡回上诉法院有权管辖对申诉法院和其他特定法院判决的上诉以及对特定机构判决的起诉。

（3）美国地方法院。与受理全国各地案件的税务法院和申诉法院不同的是，地方法院只受理范围不超过一个州地区之内的

案件。地方法院受美国最高法院及自身所在地巡回法院判例的约束。为进行退税诉讼，纳税人必须付清国内收入局认为应支付的任何税款，然后才可以向有管辖权的地方法院提起退税诉讼。地方法院是惟一允许以陪审团形式审判的税务救济法院，所以在地方法院中，案件事实的认定由非法律人士凭借常识判断。

3. 税务行政赔偿

1946年8月2日，美国国会通过《联邦侵权赔偿法》，1948年改为《联邦司法法》，编入《美国法典》第28篇，此后又经多次修改，成为确立美国联邦国家赔偿责任的重要法律依据。

美国国家赔偿实施主观过错原则，故而限制了一部分赔偿请求权。它规定，国家对联邦政府人员在执行职务时因过失、不法行为或不作为，致人民财产之损害或损失，或人身伤害或死亡，受害人可以美国政府为被告，请求赔偿。

美国国家赔偿范围比较窄，保留着许多免责条款。如不论联邦政府人员执行法律时作为或不作为，只要尽到相当注意，国家就可以不负赔偿责任。

（二）德国税收行政执法争议解决制度

在德国就税收执法争议提起诉讼之前，必须先尝试进行行政救济。所有税务争议中，超过97%的案件是在行政程序中解决的。

1. 税务行政复议

（1）德国税务行政复议的目的和特点。

目的：主要是对纳税人提供法律保护；通过给予税务机关复核其决定的机会，加强税务机关的自控；减轻财政法院过重的税务案件上诉负担。

特点：负责复议的税务机关受到部门法令和行政规章的制约，但法院有权检查这些规章的合法性；做出纳税决定的税务机