

SHUISHOU FAZHI
YANJIU

[税收法治研究]

戴子钧 胡立升 著

税收法治研究

戴子钧 胡立升 著

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税收法治研究 / 戴子钧, 胡立升著. — 北京: 经济科学出版社, 2006

ISBN 7-5058-5661-8

I. 税... II. ①戴...②胡... III. 税收管理-法律-研究-中国 IV. D922.220.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 061163 号

责任编辑：吕 萍 马金玉

责任校对：徐领弟

版式设计：代小卫

技术编辑：潘泽新

税收法治研究

戴子钧 胡立升 著

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)

山东海扬印刷有限公司印装

880×1230 32 开 10 印张 210000 字

2005年11月第一版 2005年11月第一次印刷

ISBN 7-5058-5661-8/F·4920 定价：25.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

目 录

第 一 部 分

第一章 税收法治理论

第一节 税收法治基本问题	1
一、对税收法治的一般理解	1
二、税收法治基本内涵	2
三、税收法治本质	7
四、税收法治基本目标	8
五、税收法治基本原则	13
第二节 税收法律性	16
一、法律性是税收的内在固有特性	17
二、法律性是税收运行规律的客观反映	19
三、法律性是税收管理的必然要求	21

第二章 税收法律基本问题

第一节 税法的概念及调整对象	25
----------------------	----

一、税法概念	25
二、税法调整对象	26
第二节 税法的本质和作用	28
一、税法的本质	28
二、税法的作用	29
第三节 税法的分类	34
一、按税法的制定机关划分	35
二、按征税客体的性质划分	39
三、按立法权限划分	42
四、按税法职能作用划分	43
五、按一国对人和地域效力范围划分	44
六、按主权国家行使税收管辖权范围划分	44
第四节 税收法律关系	45
一、税收法律关系的概念及性质	45
二、税收法律关系的特征	46
三、税收法律关系要素	49
四、税收法律关系的产生、变更与消灭	54
第五节 税法效力	57
一、税法效力的概念及意义	57
二、税法的时间效力	58
三、税法的地域效力	67
四、税法对人的效力	71

第三章 税收法治体系

第一节 税收立法体系	74
一、立法机关及其权限	74
二、税收立法的原则	77
三、税收立法的程序	83

第二节 税收执法体系	89
一、税法主体的权力、责任、权利、义务	89
二、税务组织机构及其权限	99
第三节 税收司法体系	101
一、人民公安制度	102
二、人民检察制度	104
三、人民法院审判制度	107
四、税务案件移送制度	113

第 二 部 分

第四章 税收法治回顾

第一节 治税思想的运用	118
一、我国古代治税思想的解析及运用	119
二、我国近代治税思想的解析及运用	123
三、我国现代治税思想的解析及运用	124
第二节 税收法治回顾	126
一、改革开放以前的税收法治化	126
二、1978 ~ 1992 年期间的税收法治化	132
三、1992 年之后的税收法治化	145

第五章 税收法治实务

第一节 切实树立税收法治观	157
一、矫正治税观念	157
二、树立严谨的税收法律观念	159

三、架构科学的税收法律体系	159
四、坚持公正、公开、效率的税收法律原则	161
五、依法确立规范、和谐、协调的税收法律关系	162
第二节 完善税收立法机制	164
一、设立专门的税收立法职能机构	165
二、严格遵循立法法规定的立法程序	165
三、灵活运用立法法规定的各种形式，规范税收 立法活动	166
四、坚持立法公开透明	166
五、保持立法的系统性，提高立法质量	167
六、健全税收法律制度	167
第三节 完善税收行政执法机制	169
一、认真贯彻落实行政法治基本要求	169
二、建立健全税收执法机制	177
三、建立税收行政执法责任制	186
四、规范税务行政的基本程序	198
五、规范税务行政行为	213
六、正确界定税务行政自由裁量权	224
第四节 建立健全税收法治监督保障机制	233
一、建立严密的税收执法司法保障机制	233
二、建立积极有效的税收护法体系	234
三、建立系统而严谨的税收执法监督体系	235
第五节 提高税务人员的法律素质	238
一、税务人员法律素质的概念及内涵	239
二、税务人员应当具备的法律素质	241
三、税务人员法律素质差距	253
四、提高税务人员法律素质的主要途径	255
第六节 其他重要问题	260

一、关于税务法律文书的制作	260
二、关于税务检查的法律性质	265
三、税收执法证据的辨析	281
四、偷税构成及其认定	291
五、增值税一般纳税人认定制度	299
后记	307

第一部分

第一章 税收法治理论

第一节 税收法治基本问题

现阶段，我国实行的是市场经济制度，其显著特征就是法治化。因此，在市场经济条件下，税收作为国民收入再分配的手段，也应在既定的法律制度下，实现法治化管理。

一、对税收法治的一般理解

法治是税收管理的基本目标，也是社会主义市场经济的根本要求。在我国，实行税收法治就是要在宪法民主框架

内，通过合理的税收立法机制和完善的立法程序，统筹规划税收规模，平衡征纳双方利益，合理划分税权，建立完备、科学而公正的税收法治体系，既可保证国家依法行使税收权力，有效制止税收违法行为，又能把国家权力有效限制在法律规定的范围内和纳税人所能接受的范围内，切实保障公民的合法财产权利，保障国家公共支出的需要，保持社会政治、经济的稳定和持续发展。这就要求税收活动的整个过程都应纳入税收法律规定的范围内，参与税收活动的各个主体都在税收法律的框架内行使权利，履行义务，真正做到有法可依、有法必依、执法必严、违法必究，使市场经济在公正、透明的原则基础上运行。

税收法治是一个复杂的、开放的系统工程，它包括税收分配、税收征收、税收实现、税收监督等多方面的法治化、系统化体系。从内容上讲，税收法治，就是依法规范整个税收活动过程。税收法治，不能简单地等同于依法治税。依法治税，强调的是通过规范立法和既有的法律手段来实现税收足额征收，体现的是一种“权”本位思想，即在国家意志支配下以追求税收利益的最大化，实现国家组织财政收入、调控社会经济的基本目的。

二、税收法治基本内涵

税收法治包含税的产生、发展、形成的整个过程，因而有着深刻而广泛的基本内涵，概括起来主要有以下几个方面。

（一）制定税法

从本质上讲，税是一种利益分配工具。税收法治，就是通过法这一特定的规范形式来协调和规范税收利益各方的矛盾，以此达到纳税者能缴税、征税者有税收的社会目的。作为纳税人，要能有维护自身生存所必需的、稳定的收入来源，收入宽裕的还可以有一定经济积蓄；国家作为税收的直接获得者，要保障有一定的财政收入，以维持其公共支出和满足社会发展的需要。为维护社会稳定，促进共同发展，纳税人之间还要有一个公平税负的问题，对于经济困难的纳税人要给予一定的照顾，对于收入过高的纳税人还要通过税收进行一定的调节，以缩小社会贫富差距，同时地区之间、国家鼓励 and 限制发展的行业之间都需要通过税收来调节，以体现国家的产业发展政策。然而，税是阶级社会的产物，是国家赖以维系的经济源泉，国家要存在就需要征税。由于代表国家行使管理职能的是各级政府，政府是参与社会政治、经济生活的独立主体，有着自己独立的利益、意志和能力，如果不受外力约束和制约，势必会造成其权力、利益的膨胀，结果就会危及纳税人的利益，所以对于政府的税法确定行为也必须给予适当的限制，以保持税和社会政治经济的相对平衡和稳定，这就需要在税收立法上有一个公平、合理、效率的立法机制，使利益各方都应当遵守这样一个机制，以确保税法的有效性和稳定性。

（二）依法行政

1. 职权法定。税务机关依法行政，主要是指各级税务机关行使国家税收征收管理的权力。这是一种公共权力，应

由法律授予或设定。各级税务机关应在法律规定的职权范围内活动，非经法律或法规授权，不能具有并行使某项税收职权的资格。这一点与公民私权明显不同。法理和事实告诉我们：凡是法律没有禁止的公民私权，公民皆可为之（当然有些也要受道德、纪律等约束）；而凡是法律法规没有授予的公共权力，行政机关就不得为之，对于税务机关来说，法律法规没有赋予的税收征收管理权力，或法律法规禁止的均不得行使，否则就是超越职权或滥用职权。在税务系统内部，横向超越、滥用其他税务机关的职责权限，或是纵向超越、滥用上下级之间的职责权限，就会侵害国家的税务行政权力，其行为是无效行为；在外部，超越职权或滥用职权，就会侵害纳税人的合法权益，应负法律责任。

2. 权责统一。税务机关的职权作为一种公共权力，在行使和处理时与公民私权不同。公民的权利既可以行使，也可以放弃，而税务机关的职权必须行使，而且不能放弃。因为法律法规授予税务机关的职权，实质上也是为税务机关设定的义务和责任，税务机关必须依法履行。因此，税务机关的职权与职责是统一的，也可以说，职权就是职责，就是必须履行的义务，是一个问题的两个方面，不能随意放弃或搁置职权。放弃职权，不依法行使职权，就是不履行义务，就是失职，应该依法追究责任。

3. 法律优先。也叫法律优位，主要有三层涵义：一是关于税收征收管理事宜，在已有规定的情况下，任何其他涉税规范，包括行政法规、地方性法规和各种规章，都不得与法律相抵触，否则无效。二是法律尚无规定者，其他法律性规范作了规定，而一旦法律就此做出规定，法律优先，

其他规范的规定服从法律。三是在有法律授权的前提下，制定涉税行政法规、规章或地方性法规，应当遵循宪法、法律规定的“根据”和“不抵触”原则，否则一律无效。

4. 依法办事。所谓依法办事，就是树立法律至上的信念，崇尚法律权威，税务机关的一切税收征收管理行为依据法律或法规而进行，即税务机关的一切涉税行政行为应有法律依据，否则无效，同时还要对无效的行政行为承担法律责任，这也是依法办事的题中之意。税务机关的涉税行政行为，无非是两大类：一是制定税收征收管理规范的抽象行政行为。二是直接影响纳税人权利和义务的具体行政行为。二者必须有法律依据，而且必须依据法律规定做出。这里的法律，依据我国税收法治的现实，理应指广义的“法”，包括依照法定程序制定的一切有效的税收法律、行政法规、规章和地方性法规等规范性文件。

（三）公正司法

公正司法，就是通过司法机关对税收征收和管理过程中的税务违法行为进行确定和制裁。在税收执法过程中，无论是征税方还是纳税方，都必须严格遵照税法规定履行职责并承担义务，若有违反就需承担相应的法律责任。要敢于对违犯税法的行为进行严肃处理，绝不纵容姑息。税务人员要依法保护纳税人的合法权益，严格按照法律规定的权限和程序进行税收执法，对那些不按税法征税、乱处罚的随意行为，按照谁的权力谁行使、谁的职责谁履行、谁的责任谁承担、谁出问题追究谁的责任的违法必究机制，依法追究相关责任。公安机关、检察机关、人民法院在履行司法职责过程中，相

对于征税人和纳税人来讲,始终处于一种中立地位,衡量征纳双方的标准就是税收法律规范。也只有在“中立”这样一个特殊地位上,才能够保障税收司法的公正,及时打击各种涉税违法犯罪行为,强化国家税法的刚性,维护税法的权威,保障国家税款的及时足额入库,维护纳税人的合法权益。

(四) 实施有效监督

税收法治是一个有机的活动过程,在这个过程中,通过科学的立法,确立税的利益分配机制;再通过严格的行政执法和公正的税收司法,确保各方认真履行职责,保障税法的贯彻执行。但是,在此过程中,各权力(权利)主体都有各自的职责范围和利益存在方式,税务机关少征税款而纳税人不声张,纳税人对税务机关的违法行为不予抗辩,司法机关裁判不公等,都可能造成税法的扭曲和一定的税收主体权益的侵害。这又需要一个监督机制来有效监督税法的实施,但这种监督也需要通过立法,依法进行监督。监督的内容主要有五个方面:一是税务机关对纳税人纳税情况的监督。二是税务系统内部上级机关对下级机关监督以及税务机关对其工作人员的监督。三是检察机关对公安机关、法院审判人员、税务机关及其人员的监督。四是立法机关对人民检察院、人民法院、公安机关、税务机关及其人员的监督。五是审计机关、社会群众、纳税人、舆论对整个税收活动的监督。通过各方的有效监督,才能够确保税法的正确贯彻实施。

正确认识和把握税收法治的内涵,是贯彻和坚持依法治税的基础和前提。税务机关在行使税务行政管理职权过程中,只有坚持、贯彻上述原则,才能逐步促进税收的法治化

进程，最大限度地实现税收的宏观调控目标，达到公平税负、鼓励竞争、促进发展、增加收入的目的。

三、税收法治本质

作为税收工作的基本原则，税收法治在整个税收工作中的地位非常重要，事关税收工作的全局和税收事业的成败，事关能否正确处理好税收与经济、政治的关系。因此，这既是一个重要的理论问题，又是具有直接效益的实践问题。应当说，税收法治是税收工作的核心和总抓手，其核心地位是由以下因素决定的。

（一）税收与税法的关系

税收与税法相互依存，相互联系，一切税收活动必须通过法律形式来规范。有税必有法，这是公认的道理和事实。税收作为一种分配关系，是生产关系的一部分，属于经济基础范畴；税法作为国家法律的组成部分，是国家意志的体现，属于上层建筑范畴。税收决定税法，既决定税法的内容，又决定税法的性质和形式，但税法不是被动地服务和从属于税收，而是能动地规定和影响税收。因为税收是以国家为主体的分配方式，国家意志在税收分配中起着确定、规范之作用。这种国家意志始于立法程序，体现于税法之中，完成于征收管理过程。国家组织税收收入，调整税收关系，运用税收调控经济运行机制，都必须以税法为根据。税收与税法之间的这种关系决定了一切税收活动都必须依法进行，决定了税收法治在税收工作中的核心地位。

（二）税收工作的主要矛盾

税收工作的主要矛盾是由税收工作的本质特性决定的。税收工作的本质就是税务机关代表国家依法进行税收的征收与管理，这样，就产生了征纳双方这对与生俱来的矛盾，税务机关要履行职责，依法征收税款，而纳税人往往为了追求自身利益的最大化，而抗拒税法，逃避税务机关的税收监管，不缴或少缴应纳税款，集中表现为偷逃税收与反偷逃税收的矛盾。客观上，一切税收征管活动都是围绕这一矛盾而展开的，而解决这一矛盾的关键，就是税收法治。因此可以说，税收法治是正确处理征纳双方权利与义务关系的总枢纽，其在税收工作中的核心地位显而易见。

（三）税收的职能作用

在我国市场经济条件下，税收的职能作用主要是组织财政收入、宏观调控市场经济和监督社会经济运行。只有坚持税收法治，严格依法行政，将税收法律法规严格执行到位，税收的职能作用才能够充分发挥出来，才能促进市场经济的健康、协调、稳定发展。

四、税收法治基本目标

（一）维护社会稳定

税收法治是指在税权集中、税法统一的前提下，依照税收法律、法规的规范来统筹和管理税收分配活动，保证纳税