

税务干部培训系列教材 

税务稽查风险问题 分析与应对指导

Shuiwu Jicha Fengxian Wenti Fenxi Yu Yingdui Zhidao

孙丽英 / 著



经济科学出版社
Economic Science Press

税务干部培训系列教材

税务稽查风险问题 分析与应对指导

孙丽英 著

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税务稽查风险问题分析与应对指导/孙丽英著.

—北京: 经济科学出版社, 2013. 3

税务干部培训系列教材

ISBN 978 - 7 - 5141 - 3000 - 3

I. ①税… II. ①孙… III. ①税务稽查 - 中国 -
干部培训 - 教材 IV. ①F812. 423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 030376 号

责任编辑: 段 钢 卢元孝

责任校对: 徐领柱

版式设计: 代小卫

责任印制: 邱 天

税务稽查风险问题分析与应对指导

孙丽英 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 88191217 发行部电话: 88191537

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

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

北京中科印刷有限公司印装

787 × 1092 16 开 20.75 印张 350000 字

2013 年 3 月第 1 版 2013 年 3 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 3000 - 3 定价: 42.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 88191502)

(版权所有 翻印必究)



作者简介

孙丽英，辽宁税务高等专科学校税务稽查教研室主任，副教授，国家税务总局师资库名师，中国注册会计师、注册税务师、注册评估师。

长期从事税务稽查方面的教学与研究，讲授专题达三十余个。核心课程有“税务稽查风险管理”、“税务稽查证据的收集与固定”、“税务稽查技术与方法”、“行业税务稽查”等。

个人专著及主编教材有：

《当今执法环境下税务检查方法与检查指引》（大连理工大学出版社2010年出版）；

《房地产开发企业相关业务税务处理》（经济科学出版社2013年出版）。

参编高等教育统编教材两部（副主编）。

电子邮箱：sunliying353@sina.com

前言

税务稽查部门担负着整顿规范税收秩序、打击税收违法活动的重要使命。随着我国法制建设的不断完善，特别是纳税人维权意识和维权行为能力的日益增强，税务稽查部门因执法不当而发生税务行政复议、诉讼失败的情况时有发生。因此，防范和化解税务稽查执法风险，是当前税务稽查工作者关注的一个重要的课题。

所谓风险，是指在实现目标的过程中所产生的不利、损失、危险或毁灭的可能性，其后果有时是不可补救的。风险应对，就是针对风险问题可能导致的后果，运用政策、技术、策略、行为修正等对其进行有效规避、缓解或降低影响而采取的切实可行的防范措施。

税务稽查风险，是税务局稽查局在查处税收违法案件中履行税务稽查职能不当或过错导致的负面影响或损失。税务稽查风险的类型有：（1）税务稽查案件败诉的风险。税务稽查机关因某种原因做出的税务处理决定失当被税务行政复议决定撤销、变更，或被人民法院依法撤销或变更产生的风险。（2）税务稽查人员职务犯罪的风险。税务稽查人员在对税收违法案件检查、处理过程中因违法违纪而发生玩忽职守、徇私舞弊等行为，被依法行政处分或追究刑事责任的风险。（3）税务稽查职能弱化的风险。税务稽查案件结果因各种因素干扰被一再调整，严重削弱了税务稽查执法的刚性，践踏了税法的尊严，削弱了税务稽查职能，姑息迁就纳税人违法行为的发生，对税收遵从提高和建立公平的税收环境产生了负面的影响。其中，税务稽查案件败诉的法定情形包括：（1）主要证据不足；（2）适用法律、法规错误；（3）违反法定程序；（4）超越职权；（5）滥用职权。

本书定位在对税务稽查案件败诉的风险问题分析与应对指导上。这方

面的税务稽查风险大多是执法不当、政策执行不到位等原因导致的，可以通过对风险问题进行分析，提示税务稽查机关在执法中加以有效地防范和控制。

鉴于此，本书分为5个方面，共计32个问题。5个方面为：（1）税务稽查取证方面的风险问题分析与应对指导；（2）税务稽查案件适用的法律、法规方面的风险问题分析与应对指导；（3）税务稽查执法程序方面的风险问题分析与应对指导；（4）税务稽查法定职权方面的风险问题分析与应对指导；（5）其他存疑的问题与分析。

本书以贴近税务稽查工作实际、破解稽查工作中的难点和疑点问题、降低税务稽查风险作为写作宗旨，编写体例是通过设问的方式，首先提出税务稽查中的风险问题，然后对问题进行简单描述，运用法律工具对风险问题进行剖析，提出风险应对措施或指导意见，旨在解决教材使用者在税务稽查工作中的困惑。

为此，本书坚持“以问题为导向、以求实为核心”为总基调，突出体现三个观点，即提出的概念都有相应的学术基础，提出的问题都有相应的客观存在，提出的观点都有相应的法律依据。

以政策法律作为工具解决实务问题而不是仅仅研究法律问题是本书的写作思路。除此之外，本书还兼具如下的特点：

第一，具有较强的可读性。

由于本书由5个部分共计32个问题组成，每个问题都归属于其中某类风险，而每个问题本身又都是独立的，问题间不具有连续性，因此阅读的可读性较强，阅读方式灵活。读者根据自身的阅读习惯，既可以从本书的第一个问题开始通读全书直至最后一个问题，也可以根据兴趣和需要选择其中某个或某些独立的问题进行阅读；既可以闲暇时拿来阅读以充实自己的业务知识、提高技能和风险防范意识，也可以在遇到问题时翻阅此书寻找答案；既可以只阅读文中应对措施和指导建议，也可以同时学习文中归纳的政策依据；既可以在问题中找出解决的方案和建议，也可以通过文中参考文献和案例链接到互联网上补充了解相关情况。

第二，具有较强的精选性。

如前所述，税务稽查的风险具有多元化的特征，风险产生的原因有很多种，有的风险在基层税务稽查工作中是能够控制和防范的，有的风险则具有不可预见性或者无力抗拒的。风险的表现也是多发的，甚至是不可枚

举的。为此，本书在编写中精选了税务稽查风险中具有普遍性、确定性和可控性的问题，以及存在政策的空白或缺陷的甚至是亟须解决的、疑难的问题等，作为主要内容进行阐述，使教材的使用者通过此书能够最大限度地防范税务稽查执法风险。

第三，具有较强的通俗性。

本书旨在解决税务稽查人员在实际工作中的疑难问题，所表述的风险问题均取材于税务稽查工作实践，设置的问题采用税务稽查干部的习惯用语，所描述的风险表象是税务稽查中遇到的真实状况。同时，对政策法律以通俗的语言进行诠释，将经济元素注入于法律思维中，使本书的读者感到亲切和容易理解，并可以将此书作为工具书，随手翻阅，随身携带，随时解决稽查工作中的疑难和困惑，及时指导操作，同时也可以此书作为与纳税人沟通的桥梁，方便向纳税人进行政策宣传使用。

第四，具有较强的指导性。

本书中阐述的 32 个税务稽查问题，分别归类在 5 个执法风险方面。读者在阅读中可以通过不同的执法风险分类，了解实务中的风险并与风险可能导致的结果联系起来，对有效防范风险起到警示作用。同时，由于每类问题都能够比较完整和系统地收集和归纳政策依据，甚至有的问题还将刑事法律制度、民事法律制度做了完整引用，使读者在了解行政法律制度规定的同时补充了其他法律制度相关规定的知识，并且学会从法理上对相关问题进行归并和分析，指导税务稽查实践。

有几点需要说明一下。本书沿用了一些即将失效的法律术语，例如“偷税”一词，这是基于现行《税收征收管理法》对第六十三条仍未修改，现行规定仍需有效执行的考虑。一些争议问题的讨论是基于现行法律框架的基础上展开的，目前尚不能脱离现行法律范畴。本书在体例上保持了基本的一致性，但是对微观问题的描述还是有所不同。例如在对问题的风险分析上，或实例、或争议、或现象，完全是服从内容的需要，而未强求全部的统一和内容的完整，且实践中的实例、争议、现象等，是无法穷尽的。在应对措施和指导建议上，或措施、或指导、或建议，同样没有完全地统一，同样是服从于问题的需要。书中提出的措施与指导，对于有明确法律依据的，本人依法进行了分析并得出结论，而对于没有明确法律依据的，则以建议的形式从法理上进行推理或从可操作性上进行分析而提出本人的观点。

由于纳税人的经营方式、经营行为、税务处理和违法手段等千差万别，税务稽查工作的经济环境、税收执法环境以及税务稽查实践等不断地发展和变化，加之本人的视野、能力和本书篇幅所限，没有涵盖所有的税务稽查风险问题。随着法律体系的不断完善和本人认识的逐渐加深，日后将会陆续更新和增添新的内容。值得欣慰的是本书所精选的风险问题都是具有典型性的，读者可以结合税务稽查实践，举一反三、触类旁通。

本书在写作过程中，得到了国家税务总局稽查局、辽宁省国税局教育处和稽查局、黑龙江省国税局教育处和稽查局、江苏省国税局稽查局、河北省国税局稽查局等的支持与帮助，回收了近千份的具有较高参考价值的专题调研问卷，为本书的写作提供了较为翔实的资料和鲜活的素材。得到了辽宁税务高等专科学校领导班子和科研处的关怀与支持，尤其是得到了佟俊海校长、张紫东副校长、郭江副校长、武振东处长、崔晓妍部长的指导与帮助。得到了黑龙江省鸡西市国税局稽查局李立臣副局长、黑龙江省哈尔滨市平房区国税局宋世民总会计师、辽宁省抚顺市国税局稽查局陈玉峰副局长、辽宁省本溪市国税局稽查局宋连武、辽宁税务高等专科学校李德权副教授、辽宁税务高等专科学校柳叶威讲师对本书的支持与帮助，在此，一并表示深深的感谢！

同时，真诚地希望本书的使用者能够将阅读此书的意见和建议反馈给我，以便做进一步的修改和完善，使本书的内容更加丰富、准确和实用。

孙丽英

2012年12月30日

目 录

第一部分

税务稽查取证方面的风险问题分析与应对指导

1-01 孤证可否作为定案的依据? 3

【要点导读】

孤证可否作为定案的依据? 税务稽查中主要有下列情形:

1. 只有一个间接证据, 没有取得直接证据或其他具有相互印证的间接证据。

2. 只有一个直接证据, 没有间接证据可以佐证。

3. 有若干个相互印证的间接证据而没有直接证据。

上述情形下的孤证, 法律并不一定全部以证据不足论处。

1-02 纳税人将原件销毁怎么办? 税务机关已经提取了原件的复制件, 可否以复制件定案? 13

【要点导读】

1. 税务稽查部门已经取得原件的复制件, 可否定案?

2. 纳税人销毁原件应承担怎样的法律后果?

3. 税务稽查部门对纳税人销毁原件情况下应该如何积极应对?

1-03 税务稽查中遇到纳税人拒绝在稽查证据上签字该怎么办? 25

【要点导读】

税务稽查中遇到纳税人拒绝在稽查证据上签字怎么办? 在税务稽查中遇到拒绝在稽查证据上签字的情形大致有这样几种:

1. 纳税人拒绝在复制件上签名或盖章。
2. 纳税人拒绝在《税务稽查工作底稿》上签字。
3. 纳税人拒绝在《税务文书送达回证》、《提取证据专用收据》上签名或盖章。
4. 出证人拒绝在《证人证言》上签章、捺指印。
5. 纳税人拒绝在《调取账簿资料清单》核对后签章确认。
6. 纳税人拒绝在其他证明资料上签名或盖章。

税务稽查中除纳税人或证人拒绝在证据上签字外, 还有其他不配合稽查的表现形式, 例如没有签字、签字人身份错误等。

1-04 税务稽查中遇到纳税人不配合税务稽查工作该怎么办? 33

【要点导读】

1. 账簿资料被公安机关调取或被法院证据保全的, 税务行政执法可否独立于司法行为, 调取被法院查封的证据资料, 依法进行查处?

2. 确属账簿资料发生意外丢失或毁损的, 税务稽查部门可否就现有证据进行合理推定?

3. 对消极抵抗行为应采取哪些积极地应对措施, 以避免发生证据可能灭失或给纳税人编造虚假证据提供机会?

4. 对纳税人拒不提供资料、有意毁损资料、提供虚假的账簿资料或其他涉税资料或拒不提供资料的, 应该如何对纳税人进行惩处?

1-05 税务稽查案件的处理允许“零口供”吗? 42

【要点导读】

税务稽查人员能否通过其他证据形成证据链进行推论,在“零口供”的情况下证明其违法事实,并依法对被查企业进行处理?

1-06 对账簿资料上面红字记载内容复制后无法分辨,怎么办? 48

【要点导读】

这是关于原件和复制件的原始记录性与有效转换问题。主要有四个存疑的问题:

1. 对有红字记载的原始证据应该如何提取并固定?

2. 如果红字内容因复制而无法确认该怎么办?

3. 如果纳税人将有红字记载的原始证据销毁或藏匿起来,可否以该复制件已经纳税人签字确认即具有与原件同等的法律效力而定案?

4. 对复制后的电子证据与原始载体的内容和数据表现形式不一致的情况,可否以复制件经纳税人认可为由作为定案的依据?如果查后纳税人推翻怎么办?

1-07 纳税人在税务稽查取证上面加盖印章有何法律意义?在纳税人拒绝加盖企业印章的情况下如何保证证据的效力? 55

【要点导读】

针对一些纳税人不配合税务稽查加盖企业印章的情况,需要明确这样几个问题:

1. 用签字代替而不加盖企业印章行不行?

2. 加盖由财务部门管理的企业财务专用章可不可以?

3. 在纳税人否认印章使用人的行为时,加盖有企业印章的证据是否会被排除?

4. 纳税人拒绝盖章是否要承担法律后果?

1-08 搜查获取的证据一定会被排除掉吗? 62

【要点导读】

1. 遇到纳税人将证据锁在抽屉里或存放在住所里、服务器放在软件技术公司、数据资料存储在设有密码的电脑里、货物保存在异地租赁的仓库里等, 税务稽查部门该如何取证?

2. 税务稽查人员责令纳税人打开抽屉、电脑等不从怎么办?

3. 取得的证据会被排除还是会承担法律责任?

1-09 从其他机关调取的材料, 能否作为税务稽查证据使用? 69

【要点导读】

1. 行政证据可以直接用于司法证据, 那么, 司法证据能否直接用于行政证据?

2. 从公安机关调取的证据能否作为税务稽查证据使用?

3. 从人民法院取得的涉及纳税人民事案件的判决书可否单独作为定案证据使用?

4. 从其他有权机关取得的对外发生法律效力的文书可否作为税务稽查证据使用? 其证据效力如何?

5. 从其他单位或部门获取的纳税人涉税信息应该作为证据使用还是只能为税务稽查案件提供线索?

1-10 加盖骑缝章的证据有效吗? 78

【要点导读】

税务稽查中加盖骑缝章的情况较多, 很不统一, 基层税务稽查人员对加盖骑缝章是否符合取证要求认识较为模糊, 不知是否合法, 使用骑缝章需要注意哪些方面。

1-11 无当事人签名的《询问笔录》是否有效? 84

【要点导读】

1. 被询问人拒绝签字的《询问笔录》是否具有证据效力?

2. 被询问人拒绝签字该怎么办?

1-12 当事人陈述、证人证言、询问笔录的证据效力哪一个更高？	88
---------------------------------------	----

【要点导读】

1. 三种证据可否相互替代？它们的证明力与证据效力有没有区别？哪一种效力更高？
2. 对同一案件而言在取证方面更倾向于提取哪一种证据形式？

第二部分

税务稽查法律法规方面的风险问题分析与应对指导

2-01 《税务处理决定书》不引用征管法有效吗？	101
--------------------------------	-----

【要点导读】

1. 在《税收征收管理法》中无法找到相应条款的，可否不引用《税收征收管理法》，而仅引用实体法即可？
2. 现行的《税收征收管理法》存在对税收违法行为进行处理处罚情形列举不全的问题，税务稽查中应该怎么办？
3. 规范性文件能否作为执法依据？

2-02 检查前或检查期间补缴税款行为如何定性及确定纳税人法律责任？	112
--	-----

【要点导读】

1. 欠税的确定应以“纳税期限”还是《税务处理决定书》送达时间为标准？
2. 对纳税人主动补缴税款的，可否适用《行政处罚法》关于从轻、减轻或者不予行政处罚的规定？

2-03 超期未缴的流转税能否在所得税前扣除？	122
-------------------------------	-----

【要点导读】

1. 超期未缴的流转税能否在所得税前扣除？应该在税款缴纳

当期扣除还是该税款的所属期扣除？

2. 延期申报补缴税款是否加收滞纳金？税务机关退还多缴税款时能不能计算并退还利息？

2-04 纳税人取得虚开发票可否在企业所得税前扣除？ 129

【要点导读】

1. 纳税人取得虚开发票可否在企业所得税前扣除？税务机关是否需要对税前扣除的项目的真实性进行认定？

2. 税务机关对纳税人取得虚开发票应如何处理和处罚？是按“未按规定取得发票”处2 000元以下罚款还是按虚开发票最高可以处50万元的罚款？

3. 税务机关对纳税人以取得的虚开发票作为凭据在企业所得税税前扣除的，税务机关是否应按“一事不二罚”原则进行处理？应该行为罚还是结果罚？

2-05 取得虚开增值税专用发票行为如何定性处理？ 138

【要点导读】

1. 对善意取得增值税专用发票行为如何处理处罚？应该按《行政处罚法》关于“一事不二罚”原则的规定，仅对违法结果进行处理处罚，还是按照《发票管理办法》的规定对行为进行处罚？

2. “知道或者应当知道是私自印制、伪造、变造、非法取得或者废止的发票而受让”、“没有证据表明购货方知道销售方提供的专用发票是以非法手段获得的”等规定如何掌握？

2-06 不申报缴纳税款可以定偷税吗？ 146

【要点导读】

对不申报缴纳税款的违法行为，在定性方面，应当依《税收征收管理法》第六十三条第一款还是第六十四条第二款规定进行处理？还是属于一般的欠税问题，由税务机关责令限期改正？在措施方面，何种情况下可以采取强制执行措施？

2-07 虚增收入或提前确认收入征不征税、算不算“偷税”? 153

【要点导读】

税务稽查中发现被查对象虚增收入或提前确认收入应如何定性和处罚? 具体表现为以下四个方面:

1. 以骗取出口退税为目的的虚增收入或提前确认收入应如何定性和处罚?

2. 以节税为目的或者为了获取税收利益的虚增收入或提前确认收入应如何定性和处罚?

3. 为了获取税收以外利益而虚增收入或提前确认收入应如何定性和处罚?

4. 为了规避税务稽查风险, 虚拟收入、虚增利润, 抵缴未来税务稽查可能查处应如何定性和处罚?

2-08 税务稽查发现被查对象违法收入能否追缴税款? 167

【要点导读】

1. 税务稽查过程中发现纳税人存在违法收入的能否追缴税款?

2. 其他有权机关发现纳税人违法收入, 税务机关能否追缴税款?

2-09 对开票公司虚开增值税专用发票如何定性处罚? 179

【要点导读】

1. 对虚开增值税专用发票后未申报缴税即走逃的开票公司, 应如何定性处罚?

2. 对虚开的增值税专用发票申报缴税并让他人为自己虚开增值税专用发票的开票公司, 应如何定性处罚?

3. 对虚开的增值税专用发票申报缴税并为自己虚开增值税专用发票的开票公司, 应如何定性处罚?

2-10 《税收征收管理法》第六十四条规定的编造虚假计税依据的适用范围有哪些? 190

【要点导读】

下列三种情况下是否应当按照《税收征收管理法》第六十四

条第一款“编造虚假计税依据”进行处罚？

1. 税务稽查查补的增值税税款与纳税人申报的留抵税款相抵后为负数；

2. 在汇算清缴期内，税务稽查查增应纳税所得额或核减应纳税所得额；

3. 在汇算清缴期结束后，税务稽查因发现纳税人在汇算时虚增收入或提前确认收入而虚增利润导致查后核减应纳税所得额。

第三部分

税务稽查执法程序方面的风险问题分析与应对指导

3-01 税务机关已出示检查证的证据由谁举证？ 201

【要点导读】

1. 是否所有参加检查的人员都应出示税务检查证？

2. 是否在检查开始时需要出示税务检查证，检查过程中就不需要出示税务检查证？

3. 税务稽查部门是否应留下已出示税务检查证的证据以及如何留下证据？

3-02 调账权运用时应注意哪些问题？ 211

【要点导读】

1. 税务稽查超期调账，能否导致其行政处罚无效？

2. 调账超过法定期限怎么办？可否通过重复调账弥补调账时间不足等问题？

3. 可否用《调取账簿资料清单》提取电子证据原件？应该使用哪个执法文书？

4. 计算机算不算“账”？可否按调账程序提取资料？

3-03 税务机关按照《征管法》第六十三条规定对纳税人做出偷税处理决定后，是否应一律将案件同时移送司法机关？ 222

【要点导读】

1. 认定被查对象偷税是否应考虑其是否具有主观过错?
2. “偷税(逃税罪)”案件移送的标准是什么?
3. 关于逃避缴纳税款占各税种应纳税总额 10% 以上和 5 年内因逃避缴纳税款被税务机关给予 2 次以上行政处罚的案件移送标准,是否应在国地税联合检查后才能认定?
4. “偷税(逃税罪)”案件移送的环节是审理环节还是执行环节?
5. 税务稽查案件的移送机关是谁? 主管税务机关还是负责案件查处的税务稽查部门?

3-04 《征管法》未规定处罚的是是否就不予处罚? 此时不予处罚是否就不需下达《不予税务行政处罚决定书》? 233

【要点导读】

1. 税务稽查发现纳税人违法行为不属于《税收征收管理法》规定的处罚情形的,是否就不应处罚? 此时不予处罚是否就不需下达《不予税务行政处罚决定书》?
2. 税务稽查案件可否适用《行政处罚法》第二十七条规定的“从轻或减轻处罚”、“不予处罚”?
3. 不予处罚是否就不需下达《不予税务行政处罚决定书》?
4. 超过行政处罚时效的偷税案件还需要移送吗?
5. 《税务行政处罚事项告知书》中未告知行政处罚事实能否导致行政处罚决定不成立?

第四部分

税务稽查法定职权方面的风险问题分析与应对指导

4-01 税务稽查局未按国家税务总局《重审办法》规定应由大局做出税务处理决定的,是否违反法定程序和超越职权? 245