



高职高专经管类专业核心课程教材

税务稽查

郑建志 ■主 编
崔艳辉 张宏远 ■副主编



清华大学出版社



高职高专经管类专业核心课程教材

清华大学图书馆
藏书章

税务稽查

郑建志 ■ 主 编
崔艳辉 张宏远 ■ 副主编

清华大学出版社
北 京

内 容 简 介

税务稽查是税务机关依法对纳税人、扣缴义务人和其他税务当事人履行纳税义务、扣缴义务及税法规定的其他义务等情况进行税务检查和处理工作的行政执法行为。本书首先整体描述了税务稽查工作理论和工作程序;接着介绍了税务稽查工作的具体内容、税务稽查工作中常用的方法和如何获取和固定证据;最后介绍了税务稽查成果的分析与利用,以便通过税务稽查成果改进和加强税收征管、税收立法、提高社会纳税遵从度,真正做到“以查促管、以查促查”。

本书着力于培养学生的独立思维能力和实际操作能力,侧重于税务稽查实际工作程序的实战应用,适合高职高专税务、财务会计等相关专业作为教材使用,也适用于一般社会读者的阅读参考。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

税务稽查/郑建志主编. —北京:清华大学出版社,2011.10

(高职高专经管类专业核心课程教材)

ISBN 978-7-302-26903-8

I. ①税… II. ①郑… III. ①税收稽查—中国—高等职业教育—教材 IV. ①F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 193978 号

责任编辑:刘士平

责任校对:袁 芳

责任印制:王秀菊

出版发行:清华大学出版社

地 址:北京清华大学学研大厦 A 座

<http://www.tup.com.cn>

邮 编:100084

社 总 机:010-62770175

邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质 量 反 馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

印 装 者:北京鑫海金澳胶印有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:185×260 印 张:18.25 字 数:421 千字

版 次:2011 年 10 月第 1 版 印 次:2011 年 10 月第 1 次印刷

印 数:1~3000

定 价:37.00 元

产品编号:034717-01

FOREWORD

前言

本教材以高职高专院校学生所需专业知识和操作技能为着眼点,以税务稽查知识的运用为归宿,遵循“掌握方法,强化应用,培养技能”的编写原则,着力于培养学生的独立思维能力和实际操作能力,侧重于税务稽查实际工作程序的应用和实践,在内容和结构上充分体现高职高专的教育特色,不拘泥于理论的完整性,适当淡化理论演绎,同时,尽量将税务稽查工作的最新变化纳入其中。教材力求深入浅出,通俗易懂,各章配有学习要点、复习思考题,便于高职高专院校教师的讲授和学生自学。

在考虑高职高专教育特色的基础上,本教材注意了税务稽查工作的理论和实务的融合性,它既可以作为高等职业学校、高等专科学校、成人高等学校以及民办高校的经济、管理、税务、会计专业的教材使用,也可以作为企业经营管理人员、财务管理人员、会计人员、税务人员等学习、工作的参考资料。

税收作为国家调整经济的杠杆,随着经济形势的发展变化,其制度也随之不断地调整变化。特别是近几年以来,不论是程序法还是实体法都出现了较大的调整。为了能使學生掌握最新的税收程序法和实体法,我们尽量将最新的政策、制度内容纳入教材中,所适用的政策、制度内容基本截至2010年12月。

教材共分为八章,第1章税务稽查概述,就税务稽查工作理论和工作程序做了整体描述;第2~5章按照税务稽查工作程序,分环节介绍了税务稽查的具体工作内容;第6章介绍的是税务稽查工作中常用的方法;第7章主要介绍了税务稽查工作中如何获取和固定证据;第8章为税务稽查成果的分析与利用,主要介绍如何利用税务稽查成果改进、加强税收征管、税收立法、提高社会纳税遵从度,真正做到“以查促管、以查促查”。

教材由郑建志任主编,负责设计全书构架、拟定编写大纲,崔艳辉、张宏远为副主编。参加编写的有郑建志(第1、2章),曹海英(第3章),荣红霞(第4章),张云莺(第5章),崔艳辉、张宏远(第6、7章),赵丹丹(第8章)。复习思考题部分由郑建志、赵璇、赵凯、王娜、金鑫、徐佳丽共同完成。全书由姚旭教授担任主审。

在本教材的编写过程中,得到了哈尔滨金融学院有关领导的大力支持,管理系主任姚旭也提出了有益的意见和建议。还参考借鉴了许多专家学者的研究成果,在此一并表示感谢!本书成稿过程处于税制和税收政策处于较大的变革时期,所以聘请了黑龙江省地

税局、哈尔滨市道里区国税局、尚志市地税稽查局有关同志，以及黑龙江中盟集团公司副总经理兰海林、黑龙江省投资公司财务部主任云柏青对本书进行了认真的审读。

教材中的疏漏和不足之处，恳请专家和读者批评、指正。

编者
2011年8月

CONTENTS

目 录

第1章 税务稽查概述	1
1.1 税务稽查的内涵	1
1.1.1 税务稽查的特征	1
1.1.2 税务稽查的主体	3
1.1.3 税务稽查的客体	3
1.1.4 税务稽查的对象	4
1.1.5 税务稽查的主要内容	5
1.2 税务稽查的职能	5
1.3 税务稽查的基本原则	6
1.3.1 合法原则	6
1.3.2 依法独立原则	7
1.3.3 分工配合与相互制约原则	7
1.3.4 客观公正原则	8
1.3.5 群众路线原则	8
1.4 税务稽查的种类和程序	9
1.4.1 税务稽查的种类	9
1.4.2 税务稽查的基本程序	10
1.5 税务稽查管辖	11
1.5.1 税务稽查管辖的概念	11
1.5.2 税务稽查管辖的原则	11
1.5.3 税务稽查管辖的分类	12
1.6 税务稽查的法律依据	14
1.6.1 税务稽查法律依据的分类	14
1.6.2 法律适用原则	16
1.6.3 税务稽查中的法律时效	17
1.6.4 税务稽查相关法律及运用	18
1.7 税收违法行为及法律责任	29
1.7.1 税收违法行为	29
1.7.2 税收违法法律责任	31

5.3.2	行使撤销权	135
5.3.3	阻止出境	138
5.3.4	收缴或停止供应发票	139
5.3.5	停止出口退税	139
	本章小结	140
	复习思考题	142
第6章	税务稽查基本方法	143
6.1	查账方法	143
6.1.1	审阅法	143
6.1.2	核对法	145
6.1.3	详查法	148
6.1.4	抽查法	148
6.1.5	顺查法	148
6.1.6	逆查法	150
6.2	分析方法	150
6.2.1	控制计算法	151
6.2.2	比较分析法	152
6.2.3	相关分析法	153
6.2.4	因素分析法	154
6.3	调查方法	156
6.3.1	观察法	156
6.3.2	查询法	157
6.3.3	外调法	158
6.3.4	盘存法	158
6.4	电子查账	160
6.4.1	会计电算化企业财务会计软件及应用简介	160
6.4.2	电子查账软件系统	161
6.4.3	电子查账的工作步骤与方法	163
6.4.4	电子查账有关注意事项	164
	本章小结	165
	复习思考题	166
第7章	税务稽查证据	168
7.1	税务稽查证据概述	168
7.1.1	税务稽查证据的概念及特征	168
7.1.2	税务稽查证据的分类	169
7.1.3	证据规则	170
7.1.4	证据的证明与证明标准	171

7.1.5 税务稽查证据的收集原则·····	172
7.2 税务稽查证据的收集与固定·····	172
7.2.1 书证的收集与固定·····	172
7.2.2 物证的收集与固定·····	173
7.2.3 视听资料的收集与固定·····	173
7.2.4 证人证言的收集与固定·····	174
7.2.5 当事人陈述的收集与固定·····	175
7.2.6 鉴定结论的收集与固定·····	175
7.2.7 勘验笔录、现场笔录的收集与固定·····	175
7.3 主要税收违法行为的取证·····	175
7.3.1 偷税的取证·····	175
7.3.2 逃避追缴欠税行为的取证·····	179
7.3.3 骗取出口退税行为的取证·····	180
7.3.4 抗税行为的取证·····	181
7.3.5 虚开增值税专用发票的取证·····	181
7.3.6 虚开其他用于骗取出口退税、抵扣税款的凭证的取证·····	183
本章小结·····	185
复习思考题·····	187
第8章 税务稽查成果的分析与应用·····	188
8.1 税务稽查成果的分析·····	188
8.1.1 税务稽查成果分析的概念·····	188
8.1.2 税务稽查成果分析的方法·····	188
8.2 税务稽查建议制度·····	204
8.2.1 税务稽查建议制度的含义与作用·····	204
8.2.2 税务稽查建议基本内容结构·····	205
8.2.3 税务稽查建议的种类·····	205
8.2.4 税务稽查建议的提交程序·····	206
8.3 税务违法案件公告·····	209
8.3.1 税务违法案件公告的含义与作用·····	209
8.3.2 税务违法案件公告的对象和基本要求·····	210
8.3.3 税务违法案件公告的形式·····	211
本章小结·····	213
复习思考题·····	214
习题集·····	216
参考文献·····	282

第 1 章

税务稽查概述

学习要点

1. 税务稽查的概念;
2. 税务稽查的职能;
3. 税务稽查的基本原则;
4. 税务稽查的基本程序;
5. 税务稽查管辖。

1.1 税务稽查的内涵

税务稽查是税务机关依法对纳税人、扣缴义务人和其他税务当事人履行纳税义务、扣缴义务及税法规定的其他义务等情况进行税务检查和处理工作的行政执法行为,是监督、检查税收法律、法规有效实施的重要手段,是税收管理过程的必要环节。

1.1.1 税务稽查的特征

税务稽查具有以下特征。

1. 税务稽查主体的特定性

税务稽查主体的特定性是指税务稽查的主体是由《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征管法》)规定的税务机关。《税收征管法》第十四条指出:本法所称税务机关是指各级税务局、税务分局、税务所和按照国务院规定设立的并向社会公告的税务机构。《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》(以下简称《税收征管法实施细则》)第九条解释了“按照国务院规定设立的并向社会公告的税务机构”的含义:《税收征管法》第十四条所称按照国务院规定设立的并向社会公告的税务机构,是指省以下税务局的稽查局。稽查局专司偷税、逃避追缴欠税、骗税、抗税案件的查处。《税收征管法》及其实施细则明确了税务机关所涵盖的内容,也确定了省以下稽查局的稽查主体资格。各级税务稽查机构是行使税务稽查权的职能部门,代表国家行使行政执法权,监督检查纳税人是否依

法纳税,扣缴义务人是否依法代扣代缴、代收代缴税款,其他税务当事人是否履行税法规定的其他义务。

2. 税务稽查依据的法定性

税务稽查依据的法定性是指税务稽查执法必须依据税收法律法规和其他相关法律法规的规定,按照法定的职责、权限和程序进行。《税收征管法》第五条规定:地方各级人民政府应当依法加强对本行政区域内税收征收管理工作的领导或者协调,支持税务机关依法执行职务,依照法定税率计算税额,依法征收税款。各有关部门和单位应当支持、协助税务机关依法执行职务。税务机关依法执行职务,任何单位和个人不得阻挠。《税收征管法》对税务机关实施税务检查的权限和法定程序也作了明确规定。如《税收征管法》第五十九条规定:税务机关派出的人员进行税务检查时,应当出示税务检查证和税务检查通知书,并有责任为被检查人员保守秘密;未出示税务检查证和税务检查通知书的,被检查人有权拒绝检查。这一条规范了税务人员在进行检查前必须履行的法定程序。在税务检查过程中,按法定程序执行、不超越法定权限,是保证税务稽查合法、有效的重要前提。税务稽查依据的法定性,不仅包括税务稽查执法必须以法律为依据,还包括判断纳税人是否有税收违法行为、应受何种处罚,必须依据现行法律、法规、规章和其他规范性文件,以保证税务处理决定的合法性、公正性和有效性。税收法律法规是指直接调整税收法律关系的各种法律规范的总称,包括所有调整税收法律关系的实体法和程序法及相关文件;其他相关法律法规是指调整行政法律关系、刑事法律关系以及其他法律关系的同时,也调整税收法律关系的法律,如《中华人民共和国行政处罚法》、《中华人民共和国行政诉讼法》、《中华人民共和国刑法》等。

3. 税务稽查对象的确定性

税务稽查对象的确定性是指税务稽查对象必须是根据税收法律、法规的有关条款能够确定的对象,即纳税人、扣缴义务人以及税法规定负有其他义务的单位或个人。

《税收征管法》第四条规定:法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人为纳税人。法律、行政法规规定负有代扣代缴、代收代缴税款义务的单位和个人为扣缴义务人。纳税人、扣缴义务人必须依照法律、行政法规的规定缴纳税款、代扣代缴、代收代缴税款。纳税义务是指纳税人因税法的规定而产生的向国家缴纳税款的义务。纳税义务是法定义务,其内容不能由税务机关擅自或与私人协议加以变更。扣缴税款义务包括代收代缴义务和代扣代缴义务。代收代缴是指根据法定义务借助经济往来关系向纳税人收取应纳税款并代为缴纳的行为,代扣代缴是指根据法定义务从特定纳税人收入中扣除其应纳税款并代为缴纳的行为。

4. 税务稽查客体的清晰性

税务稽查客体的清晰性是指税务稽查客体根据税收法律、法规的有关条款能够清晰的表明稽查的具体内容。

根据《税收征管法》第四条的相关规定,税务稽查具体内容包括三个方面:一是纳税人纳税义务履行情况,即纳税人税款核算及申报缴纳情况;二是扣缴义务人扣缴义务的履行情况,即扣缴义务人代扣代缴和代收代缴税款的情况;三是税法规定的其他义务的履行情况,如税法规定的接受和配合税务检查等义务的履行情况。

5. 税务稽查内容的完整性

税务稽查内容的完整性是指税务稽查工作内容、工作规程的全面、完整。

税务稽查执法的主要内容包括检查和处理两个方面。其工作规程因此具体包括选案、实施(检查)、审理和执行四个环节。

任何单位和个人不依法履行纳税义务、扣缴义务或税法规定的其他义务均属于税收违法行为,依据有关规定要接受处理;触犯刑法的,要移送司法机关刑事处理。税务稽查作为税收管理的重要手段,其主要职责就是维护税法,加大对各种税收违法行为的打击力度,营造公平的税收环境。

1.1.2 税务稽查的主体

税务机关是税务稽查的主体,负责对税收违法案件查处,《税收征管法实施细则》规定:稽查局专司偷税、逃税追缴欠税、骗税、抗税案件的查处。税务稽查机构是在改革开放中从无到有、从少到多、从上到下形成的,反映了税收工作的客观要求。当前,我国经济体制正在向社会主义市场经济体制过渡,税收征管模式也正处于改革之中,正在向“以申报纳税和优化服务为基础,以计算机网络为依托,集中征收,重点稽查,强化管理”的税收征管模式转变,影响税务稽查机构设置的因素已经或正在发生变化。这就要求税务稽查机构也要相应进行调整,以适应新形势下税收征管工作的需要。根据新的征管模式,借鉴国际经验,我国的税务稽查机构作为税务稽查的主体按如下原则设立与调整。

1. 按照法律规定设立

税务稽查机构是按照法律的规定设立,代表国家独立行使税收执法权,对纳税人、扣缴义务人和其他税务当事人是否按规定履行纳税义务、代扣代缴义务及税法规定的其他义务进行检查,发现涉税问题,依照法定程序予以处理。

2. 稽查主体内部按照专业化标准分工

专业化标准要求稽查机构与稽查人员两方面的专业化。首先,税务稽查机构内部按照税务稽查工作流程分工,即选案、实施、审理、执行等工作分别由不同的人或不同的部门完成。这种专业化分工,可以是稽查机构内部的专业化分工,也可以是在税务稽查机构间的专业化分工,以形成既有专业分工,又有协作的稽查机制。其次,专业化标准还要求从事税务稽查的人员要通过专门的培训,具有较高的业务水平和素质,符合现代经济社会对稽查专门人才的需要。

1.1.3 税务稽查的客体

税务稽查的客体是指税务稽查执法行为具体指向的事物,即纳税人、扣缴义务人履行纳税义务或者代扣代缴、代收代缴义务的情况。纳税义务的发生、确定、承继和消灭应以某种法律事实的存在为判断标准,具体是指以下几种情况。

1. 纳税义务的发生

纳税义务因满足税法所规定的各征税要件而发生,即在特定期间由征税对象归属于纳税人并可以将其数量化和适用税率时成立。对于纳税义务的成立时间,税法多有明文

规定。

2. 纳税义务的确定

一是纳税人自行计算并申报；二是由税务机关核定；三是税法明确规定从量定额征收的税款无需经过任何手续即可确定。

3. 纳税义务的承继

纳税义务作为一种债务，须在一定条件下发生承继，主要包括：负有纳税义务的被继承人、遗赠人死亡时，其纳税义务应作为遗产债务由继承人或受遗赠人承继或由其遗产清偿。负有纳税义务的企业及其他团体合并或分立时，被合并及改组前的企业及其他团体的纳税义务应由合并或分立后的企业及其他团体承继。被承继的纳税义务须依法予以履行。

4. 纳税义务的消灭

纳税义务基于下列原因消灭：缴纳（履行）、免除和消灭时效等。

纳税义务因纳税人及其关系人的不同情况而存在一些特殊情形，通常有以下三种：一是连带纳税义务，指两人或两人以上所共同负担的同一纳税义务。对于连带纳税义务，税务机关有权向各连带纳税人之中任何一人请求全部履行。二是纳税担保义务，指为纳税人提供担保的纳税担保人所负担的在纳税人不履行其纳税义务时代替其履行的义务。三是附带纳税义务，是指纳税人因滞纳税款而增加的纳税义务。

以上所述的纳税义务及其发生、确定、承继、消灭等问题，均是指纳税义务的实体方面即从缴纳税款的角度谈的。在税法上，为保证缴纳税款的及时、准确，还规定了纳税人在程序上的义务，这也是纳税义务的重要组成部分。这些义务包括办理税务登记，按规定设置、保管账簿凭证，按期申报，依法接受税务检查，按时报送财务会计制度、会计核算软件、纳税申报表以及财务会计报表，按规定印制、使用、保管发票等。不管是纳税实体上的义务还是纳税程序上的义务，都是纳税义务。纳税人履行这些义务的情况都是税务稽查的客体。

代扣代缴、代收代缴是税法规定的征收税款的重要方式。代扣代缴税款时，扣缴义务人直接持有纳税人的收入，可以从中扣除纳税人的应纳税款。代收代缴税款时，扣缴义务人不直接持有纳税人的收入，只能向纳税人收取应纳税款，并代为缴纳。这里借助的是经济往来关系。《税收征管法》规定，扣缴义务人必须依照法律、行政法规的规定代收代缴、代扣代缴税款。对法律、行政法规没有规定负有代收、代扣税款义务的单位和个人，税务机关不得要求其履行代收、代扣税款义务。扣缴义务人依法履行代收代扣税款义务时，纳税人不得拒绝。纳税人拒绝的，扣缴义务人应当及时报告税务机关处理。扣缴义务人应扣未扣、应收未收税款的，根据《税收征管法》第六十九条的规定，除由税务机关向纳税人追缴税款外，对扣缴义务人处应扣未扣、应收未收税款百分之五十以上三倍以下的罚款。

1.1.4 税务稽查的对象

税务稽查的对象是指《税收征管法》所规定的纳税人、扣缴义务人和其他税务当事人。

（1）根据《税收征管法》的规定，纳税人是指依照法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人。在我国的税法中，每一税种都有特定的纳税人。

单位和个人,是指国内各类企业、事业、机关、团体、部队以及中外合资企业、中外合作企业、外资企业、外国公司和其他经济组织及其在华机构等单位和个人。

(2) 扣缴义务人是指依照法律、行政法规规定负有代扣代缴、代收代缴税款义务的单位和个人,包括代扣代缴义务人和代收代缴义务人。

(3) 其他税务当事人是指依照法律、行政法规规定负有税收法律法规规定的其他义务的单位和个人。

1.1.5 税务稽查的主要内容

税务稽查除了对纳税人的税款缴纳情况进行检查外,还应该从纳税人的生产、经营、管理等内控环节入手,结合账簿、凭证以及核算方式,检查纳税人遵守国家税收法律、法规,执行会计准则、会计制度等的情况。

1. 检查纳税人执行国家税收法律法规的情况

国家的税收法律、法规是根据国家对经济进行宏观调控的需要制定的,具有较强的约束力,纳税人必须遵照执行。通过税务稽查,可以了解纳税人对税收法律、法规的执行情况,核实其有无隐瞒虚报收入偷税和拖欠挪用税款,有无弄虚作假、扩大开支、乱摊成本、减少或截留税收等情况。对一般性问题,应及时教育和督促纳税人纠正,补缴应纳税款,并计算加收滞纳金;情节严重的,要按《税收征管法》的规定追究其法律责任;对偷税、逃避追缴欠税、骗取出口退税、抗税等构成犯罪的纳税人,还应按照《刑法》等有关法律、法规的规定,追究其刑事责任。

2. 检查纳税人执行国家税收征收管理法律、法规的情况

《税收征管法》在法律上明确了对纳税人执行国家各项税收征收管理法律、法规情况的检查应作为税务检查的一项重要内容。检查纳税人对国家各项税收征收管理法律、法规的执行情况,主要是检查纳税人税务登记、账簿、凭证管理、发票领用存及纳税申报等方面的情况。

3. 检查纳税人执行会计准则、会计制度的情况

会计准则和会计制度是正确计算和缴纳税款的重要保证,纳税人必须严格遵守。通过税务稽查,可以掌握纳税人会计凭证、科目、账户的设置是否正确;成本的核算是否符合规定,费用的开支是否合理;会计事务的处理程序和方法是否符合规定;会计核算是否准确无误;会计报表的填报是否准确、及时等情况。

1.2 税务稽查的职能

税务稽查的职能是指税务稽查执法活动所固有的功能。一般而言,税务稽查的职能主要包括监督职能、惩戒职能、收入职能、教育职能。这些基本职能是统一、完整的体系,各种职能之间相互关联、相互依存,每一种职能只有在稽查机制规范运行的状态下才可能发挥。税务稽查基本职能发挥的好坏,直接影响税务稽查基本任务的实现。

1. 监督职能

税务稽查监督职能是指稽查局通过检查纳税人和扣缴义务人有关生产经营情况、会

计核算情况以及有关申报纳税与代扣代缴税款情况的过程,可以起到监督稽查对象是否全面、准确、及时履行法定义务的作用。通过这种监督,可以督促纳税人、扣缴义务人正确地履行纳税义务或者扣缴义务。税务稽查的监督主要通过对稽查对象生产经营情况以及其他有关纳税、解缴税款情况的稽核、审查得以实现。因此,为使税务稽查的监督职能充分发挥,必须在稽查的广度、力度和深度上下工夫。没有一定的稽查面,监督的范围就会很小;没有一定深度的稽查,就不可能形成有效的监督;而不能做到有法必依,执法必严,稽查的力度就难以达到。

2. 惩戒职能

税务稽查的惩戒职能是指税务机关在查处税收违法过程中,通过依法给予稽查对象行政处罚及其他制裁,起到惩罚与戒勉税收违法的作用。税务稽查的惩处职能是税收的强制性和税务机关的行政处罚权在税务稽查中的集中体现。我们应重视惩处职能的发挥,充分行使税务机关的行政处罚权,打击各类税收违法,震慑企图偷税、逃避追缴欠税、骗取出口退税、抗税的纳税人和扣缴义务人,营造公平的税收环境,维护正常的税收秩序,确保国家财政收入应收尽收。

3. 收入职能

收入职能是指稽查局通过稽查执法活动所起到的增加税收收入的作用。稽查的收入职能由税收的财政职能所决定,是惩处税收违法及实现稽查追补税款结果的体现。税务稽查的收入职能不仅仅体现在直接查补的收入上,还包括通过稽查执法的震慑作用所增加的税收收入、通过案件协查在其他地区实现的税收收入和通过以查促管而避免税收流失所增加的税收收入。我们应当正确理解税务稽查的收入职能,不能简单地把税务稽查作为完成收入任务的工具,这样势必造成任务压力重时超越法律权限使用稽查手段,任务压力轻时放任税收违法现象。

4. 教育职能

教育职能是指通过稽查执法对税收违法案件的查处,可以教育当事人和其他纳税人、扣缴义务人,从而起到引导纳税遵从的作用。税务稽查的教育职能是由税务稽查的最终目的决定的。稽查局对纳税人履行纳税义务情况进行监督、惩处的最终目的是为了教育纳税人依法纳税。同时,教育职能又是从监督和惩处职能中派生出来的,其效用的力量源泉来自监督和惩处职能。通过正面的税收宣传提高纳税意识是一种手段;而通过惩处,让纳税人直接感受到不依法纳税会受到制裁,教育的效果会更好。

1.3 税务稽查的基本原则

税务稽查的基本原则是税务稽查机构及稽查人员在税务稽查工作中应遵循并贯彻工作始终的基本行为准则。

1.3.1 合法原则

合法原则是依法治国方略在税务稽查执法中的具体体现,它要求稽查执法必须以税

收法律法规为准绳。

《税务稽查工作规程》规定:“税务稽查应当以事实为根据,以法律为准绳。”这是税务稽查工作的一项基本原则,是依法治税原则在税务稽查中的重要体现。这项原则的基本要求是:①主体合法。如果税务稽查的执法主体不合法,则执法行为就不合法。就税务机关而言,不仅是税务稽查实施的主体要合法,税务审理和稽查执行的主体也必须合法。②权限合法。相关法律法规规定了稽查局的执法权限,稽查执法不得超越这些法律法规赋予的权限,否则即构成违法。③程序合法。为了保护行政管理相对人的合法权益,相关的法律法规均对行政主体的行政执法予以严格规定。因此,税务稽查的立案、调查、取证、定性、处理、处罚等程序必须符合法律法规的规定。否则,稽查执法将面临极大的风险。④依据合法。稽查局对税收违法事实的认定和处理的依据,必须符合法律法规的规定。

1.3.2 依法独立原则

依法独立原则表现在两个方面:一方面,《税收征管法》及其实施细则在明确了省以下稽查局的执法主体资格和法定职责的同时,还规定了税务局和稽查局的职责应当明确划分,避免交叉。因此,省以下税务局的稽查局在行使法律法规赋予的职权时,其执法行为受法律的保护,任何部门和个人不得以非法律因素进行干预。另一方面,选案、实施、审理和执法四个环节是税务稽查内部的执法程序,不应被肢解。《税收征管法实施细则》第八十五条规定,税务机关应当制定合理的税务稽查工作规程,负责选案、检查、审理、执行人员的职责应当明确,并相互分离、相互制约,规范选案程序和检查行为。该条规定在法律上明确了选案、检查、审理、执行人员的职责四个环节均属于税务稽查的职责范围。据此,国家税务总局在《关于进一步加强税收征管基础工作若干问题的意见》中规定,税务违法案件的查处由稽查局负责。因此,任何将上述四个环节从税务稽查局肢解出去的做法均与《税收征管法实施细则》的精神相悖。

1.3.3 分工配合与相互制约原则

专业化分工和相互制约原则既是社会化大生产的要求,也是税收工作发展对税务稽查工作的要求。依照《税收征管法实施细则》及《税务稽查工作规程》规定,税务稽查各环节应当分工明确,相互配合,相互制约。它包括分工、配合与制约三个方面:第一,分工是提高行政效率的有效途径。只有实行稽查各环节的专业化分工,才能使稽查执法人员各司其职,迅速提高执法人员的专业技能水平和稽查执法效率。第二,配合是提高行政效率的基本要求。分工的目的在于提高效率,但如果不注重相互之间的配合,就可能出现各环节相互制约的问题,而不利于提高执法效率。因此,必须在分工的前提下加强相互间配合,才能做到分工不分家,把各环节、各部门的工作统一到总体的工作目标,从而保证稽查执法效率。第三,新的税务稽查形势要求专业化分工基础上的制约,制约是依法行政的基本保障。随着新税收征管模式的推行,自觉纳税申报制度的建立,税务代理制度的推进,税务机关的征管工作重点必然向税务稽查调整、转移,税务稽查权就显得比较突出。然而,任何一种权力都必须置于被监督、受制约的状态之中。实行选案、实施、审理、执行专

业化分工的税务稽查体系就能较好地解决稽查权力过于集中的矛盾。实行专业化分工后,选案、实施、审理、执行在各自职能范围内自行行使相应权力,但任何一个环节都无法独揽稽查执法的全部权力。同时,在执法业务流程上,每一个环节都会不同程度地受到其他环节的监控,共同形成一个监督制约体系。

在稽查实践中,贯彻分工制约原则需要从组织、制度、资源三个层面予以相应的保障。首先,应在稽查局内部按照四个环节的要求设置相应的机构或岗位;其次,必须建立健全各环节的工作职责和工作制度;最后,应根据各环节的特点投入相应的人力、财力和物力资源。

1.3.4 客观公正原则

客观公正原则是指在税务稽查工作中,稽查局必须实事求是地查明稽查对象履行法定义务的情况及存在的问题,作出符合法律事实的稽查结论,正确评价纳税人、扣缴义务人履行法定义务的情况,在此基础上,公正公平地处理税收违法行为。《税务稽查工作规程》规定:“税务稽查应当以事实为根据,以法律为准绳,坚持公平、公开、公正、效率的原则。”这是税务稽查工作的一项基本原则,是依法治税原则在税务稽查中的重要体现。这项原则的基本要求是:在税务稽查工作中坚持实事求是的原则,在税务处理时严格按照税收法律、法规、规章的要求办事。根据这项原则,我们在税务稽查工作中,一方面必须实事求是,一切从实际出发。税务稽查是对纳税人、扣缴义务人履行纳税义务、代扣代缴或者代收代缴义务情况的稽查。这里的“实际”就是纳税人、扣缴义务人履行纳税义务或者代扣代缴、代收代缴义务的实际情况。税务稽查工作都应从这个“实际情况”出发,实事求是地处理问题。在实施稽查时,必须查明事实真相,做到事实清楚,证据确凿充分,数据翔实准确,资料齐全。另一方面必须有法必依、执法必严、违法必究。这是社会主义法制的基本要求。所谓有法必依,对税务稽查工作来说就是不折不扣地按税收法律、法规、规章的规定办事。执法必严是社会主义法制权威性的要求,对于税务稽查工作来说尤其重要。根据执法必严的要求,在税务稽查工作中必须严格遵守法律规定,严肃执行法律规范,切实按照法律规范的内容和实质办事,按照法律规范的程序办事。违法必究是税收强制性的体现。它要求对于一切违法行为都要依法认真追究,使违法者承担相应的法律责任。它要求排除干扰,切实贯彻法律面前人人平等的原则,反对特权,不得因执法人员的主观意志影响行政处罚的公正性。

1.3.5 群众路线原则

《税务稽查工作规程》规定:“税务稽查应当依靠人民群众,加强与有关部门、单位的联系和配合。”这就是税务稽查中应坚持的群众路线原则。这条原则概括地说就是税收综合治理。

社会经济的发展要求国家集中更多的财力,因而税收调节国民收入分配和再分配的力度将加大,偷税与反偷税、骗税与反骗税的斗争势必更加激烈。这就不仅要求税务机关进一步加强税收征管,加强税务稽查,而且要求进一步探索加强税收综合治理工作的新

途径。

(1) 部门配合形式应多样化。税务机关与公、检、法等部门、机关的配合应探讨一些新的模式,如税务警察等;与有关经济管理监督部门的配合,仍存在诸多矛盾和问题,不利于有效地控制偷骗税行为的发生。应借鉴国外经验,建立部门信息联网、收入扣缴制度等,从而有效控制各种应税收入和所得,建立起覆盖范围广、反应迅速的监控网络。

(2) 强化社会监督。税收的综合治理除立法、行政、司法外,社会监督也是一种非常重要的手段。强化社会监督,一是要强化会计师的社会监督功能,使企业有账可查,而且账实相符。这是税款征收的基础,也是税务稽查的重要前提。二是要强化社会舆论宣传。一方面,仍应继续开展正面宣传教育,传播税收知识;另一方面,对查出的偷税、骗税、抗税等案件要公开曝光,充分发挥案件的惩戒作用。

(3) 组织协税护税。

1.4 税务稽查的种类和程序

1.4.1 税务稽查的种类

按照税务稽查对象的来源性质不同进行分类,税务稽查可分为日常稽查、专项稽查和专案稽查三类。

(1) 日常稽查

日常稽查是指税务稽查局有计划地对税收管辖范围内纳税人及扣缴义务人履行法定义务情况进行检查和处理的执法行为。

日常稽查与征管部门的日常检查不同,主要区别是:第一,目的不同。日常稽查的目的在于发现、分析、掌握税收违法活动的动向和规律,查处税收违法行为;而日常检查是对检查对象的管理行为,目的在于掌握检查对象履行法定义务的情况,提高税收管理水平。第二,内容不同。日常稽查的内容和范围是全面的,既有广度,又要求深度,它是对纳税人和扣缴义务人履行各项法定义务情况的全面核查,具有系统审计的功能;而日常检查是税务机关清理漏管户、核查发票、催报催缴、评估问询、了解纳税人生产经营和财务状况等不涉及立案稽查与系统审计的日常管理行为。第三,程序不同。日常稽查程序包括选案、实施、审理、执行四个环节;而日常检查则不必履行上述程序。

日常稽查具有以下特点。第一,稽查对象的来源是根据计算机或人工筛选产生的,不是举报、转办或案中案带出来的。因此,这类稽查最具有计划性。第二,稽查的内容和范围是全面的,既有广度,又要求深度,具有系统审计的功能。第三,稽查的目的是全面掌握纳税人、扣缴义务人履行纳税义务、代扣代缴或者代收代缴义务和执行税收征管制度情况的例行检查。第四,稽查时要事先通知纳税人及其他被查对象。

(2) 专项稽查

专项稽查是税务稽查局按照上级税务机关的统一部署或下达的任务,对管辖范围内的特定行业、特定的纳税人或特定的税务事宜所进行的专门稽查。

专项稽查和税收专项检查既有共同点又有不同点。共同点在于两者均应按照统一部