

税收执法风险防范与控制

SHUI SHOU ZHI FA FENG XIAN FANG FAN YU KONG ZHI

朱俊福 主编



甘肃人民出版社

D/22.220.2
20132



税

收执法风险防范与控制

SHUISHOU ZHIFA FENGXIANFANGFAN YU KONGZHI



甘肃人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

税收执法风险防范与控制 / 朱俊福主编. -- 兰州:
甘肃人民出版社, 2012.2

ISBN 978-7-226-04262-5

I. ①税… II. ①朱… III. ①税收管理-行政执法-
研究-中国 IV. ①D922.220.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 021508 号

责任编辑:肖林霞

封面设计:王国鹏

税收执法风险防范与控制

朱俊福 主编

甘肃人民出版社出版发行

(730030 兰州市读者大道 568 号)

甘肃华瑞票证有限公司印刷

开本:787毫米×1092毫米 1/16 印张 18 插页 2 字数 292 千

2012年3月第1版 2012年3月第1次印刷

印数:1~3000册

ISBN 978-7-226-04262-5 定价:42.00元

序

现代风险管理是一个多维度的社会现象,涉及社会、经济、军事等诸多管理领域,风险管理理论也是社会进步不可或缺的指南和动力。近年来,随着依法行政工作的不断深入推进,纳税人的民主意识、法治意识和权利意识不断增强,税务机关执法责任风险在不断加大。因此,我们研究如何有效防范税收执法风险的问题已经刻不容缓。

当前,风险管理作为一种先进的理念和方法正在全面引入到税收管理工作之中,如纳税风险、执法风险、廉政风险管理等,这是时代进步的标志,是一个不可逆转、新的发展趋势。防范执法风险的根本,在于融法治意识、制度建设、科学管理于一体,在税收执法中引入风险管理理念,从源头上防止和减少税收违法行为,促进税收管理的法治化和规范化,深化依法治税。

2009年以来,甘肃省国家税务局党组把安排开展执法风险防范与控制课题调研作为全省国税部门推进依法治税的一项重要措施,省局领导、有关处室负责人和各市(州)国税部门“一把手”分别担任17项课题的组长,历时两年多时间,以税收执法日常工作内容和主要环节为主题,组织开展专题调研。这本《税收执法风险防范与控制》是这项工作的主要成果,书中通过梳理现行税收法律及政策的主要规定和实际税收执法中的难点问题症结与风险因素,深刻分析表现形式和成因,研究建立税收执法风险提示、防范、控制机制和落实措施,积极探索建立重大税收执法风险指标体系,具有较强的务实性、针对性,是规范税收执法、有效防范执法风险的操作指南,对各级国税执法人员具有很好的参考作用,也对税收执法工作具有普遍的指导意义,值得广大国税干部学习、借鉴。

实践证明,执法风险并不可怕,它不仅可以被有效管理与防范,还可成为税收服务社会创新发展的“动力”。我们决不能因执法有风险而谈“险”色变,也不能因执法过程中风险无处不在而对风险麻木不仁。有权必有责,违法受追究。只有增

强法治观念,增强法律素质,坚持依法行政,坚持实体法与程序法并重,牢固树立程序意识、责任意识、服务意识,正确处理权利、责任、义务之间的关系,并善于以制度管理人,以制度规范行为,坚持以人为本,认真历练“内功”,敬畏法律、崇尚法律,做好宣传,将风险意识内化于心,外化于行,才能增强防范风险的能力,才能掌控防范风险的规律,把风险转化成创新发展的新契机。

全省各级国税机关要时刻牢记“为国聚财,为民收税”的神圣使命,始终坚持依法行政的基本准则,大力弘扬甘肃国税精神,培养和造就一支具有较高政治、法律素质的干部队伍,尤其注重提高各级国税机关领导干部运用法律思维解决实际问题的能力,既要保障纳税人的合法权益,更要有效化解税务执法过程中的风险,全面推进法治型、责任型和服务型国税机关建设,为全省国税工作科学健康发展提供有力的保障。

朱俊福

2011年10月

目 录

第一章 税收执法风险管理概述	(001)
第一节 风险、税收风险和税收执法风险	(001)
第二节 税收执法风险管理	(006)
第三节 税收执法风险管理控制流程	(009)
第二章 税收执法风险诱因宏观分析	(012)
第一节 我国税务执法风险的表现形式	(012)
第二节 税收执法风险诱因的宏观分析	(014)
第三章 税收规范性文件管理风险与控制	(022)
第一节 税收规范性文件管理的基本要求	(022)
第二节 税收规范性文件管理中的常见问题	(025)
第三节 税收规范性文件管理的风险环节	(026)
第四节 问题及风险因素分析	(028)
第五节 防范税收规范性文件管理风险措施	(029)
第六节 案例分析	(031)
第四章 发票管理风险与控制	(035)
第一节 发票管理主要制度规定	(035)
第二节 普通发票管理的风险与控制	(038)
第三节 增值税专用发票管理的风险与控制	(043)
第四节 案例分析	(050)
第五节 “四小票”管理风险与控制	(052)
第五章 票证管理风险管理与控制	(059)
第一节 税收票证管理的政策依据	(059)

- 第二节 票证管理中容易出现的风险问题 (062)
- 第三节 票证管理风险点及成因分析 (064)
- 第四节 票证管理执法风险防范措施 (066)
- 第五节 案例分析 (069)
- 第六章 税源管理风险与控制 (076)
 - 第一节 税务登记管理中的执法风险控制 (076)
 - 第二节 税收管理员制度执行中的风险与防范 (081)
 - 第三节 案例分析 (087)
- 第七章 个体税收核定管理风险与控制 (089)
 - 第一节 个体税收核定管理的主要政策和程序规定 (089)
 - 第二节 个体税收核定管理中容易出现的问题 (091)
 - 第三节 个体税收核定管理中的执法风险点分析 (092)
 - 第四节 个体税收核定管理中的执法风险源分析 (094)
 - 第五节 个体税收核定管理中防范执法风险的途径 (096)
 - 第六节 案例分析 (098)
- 第八章 企业所得税税收核定管理风险与控制 (101)
 - 第一节 企业所得税核定征收的政策依据 (101)
 - 第二节 核定征收的作用及其操作中容易出现的执法风险点 (102)
 - 第三节 所得税核定管理风险的控制与防范 (104)
- 第九章 增值税一般纳税人认定管理风险与控制 (106)
 - 第一节 增值税一般纳税人认定的政策及程序规定 (106)
 - 第二节 认定管理中容易出现的问题 (108)
 - 第三节 执法风险点分析 (110)
 - 第四节 执法风险发生的成因分析 (113)
 - 第五节 防范与化解风险的措施或办法 (114)
 - 第六节 案例分析 (114)
- 第十章 申报征收管理风险与控制 (119)
 - 第一节 纳税申报管理中的执法风险与控制 (119)

第二节 延期申报申请审批防范与控制	(134)
第三节 延期缴纳税款申请审批风险防范与控制	(138)
第四节 多缴税款退付利息申请审批防范与控制	(143)
第五节 退(抵)税审批风险防范与控制(出口退税除外)	(147)
第十一章 政策性减免税管理风险与控制	(152)
第一节 企业所得税税收优惠政策规定	(152)
第二节 增值税税收优惠政策规定	(156)
第三节 税收优惠执法风险成因及对策分析	(160)
第四节 车辆购置税执法风险分析和防范	(166)
第五节 案例分析	(169)
第十二章 出口退税管理风险与控制	(171)
第一节 出口货物退(免)税管理的政策及程序规定	(171)
第二节 管理环节政策执行中容易出现的问题	(172)
第三节 执法风险点分析	(173)
第四节 执法风险诱因分析	(176)
第五节 防范与化解风险的对策	(177)
第六节 案例分析	(180)
第十三章 税务行政处罚管理风险与控制	(186)
第一节 税务行政处罚的基本规定	(186)
第二节 税务行政处罚在实践中存在的突出问题	(194)
第三节 税务行政处罚执法风险评估分析	(196)
第四节 税务行政处罚执法风险发生的原因	(202)
第五节 预防与控制税务行政处罚执法风险的措施	(203)
第六节 案例分析	(204)
第十四章 税务稽查执法管理风险与控制	(208)
第一节 税务稽查执法风险的表现形式及责任	(208)
第二节 税务稽查执法风险的成因分析	(212)
第三节 税务稽查执法风险控制	(215)

第十五章 纳税担保、税收保全、税收强制执行管理风险与控制	(220)
第一节 纳税担保、税收保全和税收强制执行的政策依据及程序规定	(220)
第二节 纳税担保、税收保全和税收强制执行中的税收执法风险	(225)
第三节 纳税担保、税收保全和税收强制执行风险控制	(235)
第十六章 税务行政复议执法管理风险与控制	(240)
第一节 税务行政复议概述	(240)
第二节 我国税务行政复议执法的实施现状	(241)
第三节 税务行政复议执法风险的形成及种类	(243)
第四节 防范税务行政复议风险的几点建议	(245)
第十七章 税收执法风险防范与控制	(250)
第一节 风险管理的必要性和一般过程	(250)
第二节 当前我国诱发税收执法风险的原因分析	(252)
第三节 健全税收执法风险管理有效机制	(256)
第四节 防范与控制税收执法风险的有效对策	(257)
附录:税务执法人员违法违纪惩戒规定简述	(269)
参考文献	(278)
后记	(279)

第一章 税收执法风险管理概述

风险管理是20世纪初兴起的研究风险发生规律和风险控制技术的新兴管理学科,在行政管理工作中引进风险意识是近年来管理科学的发展趋势。经济合作与发展组织(OECD)税收政策与管理中心早在1997年就发布了关于税收风险管理的一般指导原则,首次将风险管理理论引入税收征管实践。2006年2月,欧盟正式发布税收征管中的风险管理指导原则。

国家税务总局在《2002—2006年中国税收征收管理战略规划纲要》中明确提出“引进风险意识可以使各级税务机关更加深刻地从战略管理的角度认识自身工作的本质及其规律,防范征管风险的举措又可以使税收征管工作获得更多的主动性”。至此,国家税务总局已经开始有意识地在我国税收征管实践中引入风险管理。

第一节 风险、税收风险和税收执法风险

(一) 风险的含义

按照《韦伯大词典》的解释,风险作为名词是指可能的亏损或危险因素或要素。现代汉语《辞海》将风险解释为:遭受损失、伤害或毁灭性危险。世界各国经济学家很早就关注风险这一概念。1864年,美国学者海斯从经济学角度给出了风险的定义,认为风险就是“损失发生的可能性”。芝加哥代表人物F.H.奈特(Knight)于1921年提出了风险与不确定性的关系问题:“如果一个经济行为所面临的随机性能用具体的数值概率来表述……那么,就可以说这种情况涉及风险。”可见,一般来说,风险包括“不确定性”和“会带来损失”两个基本要素。

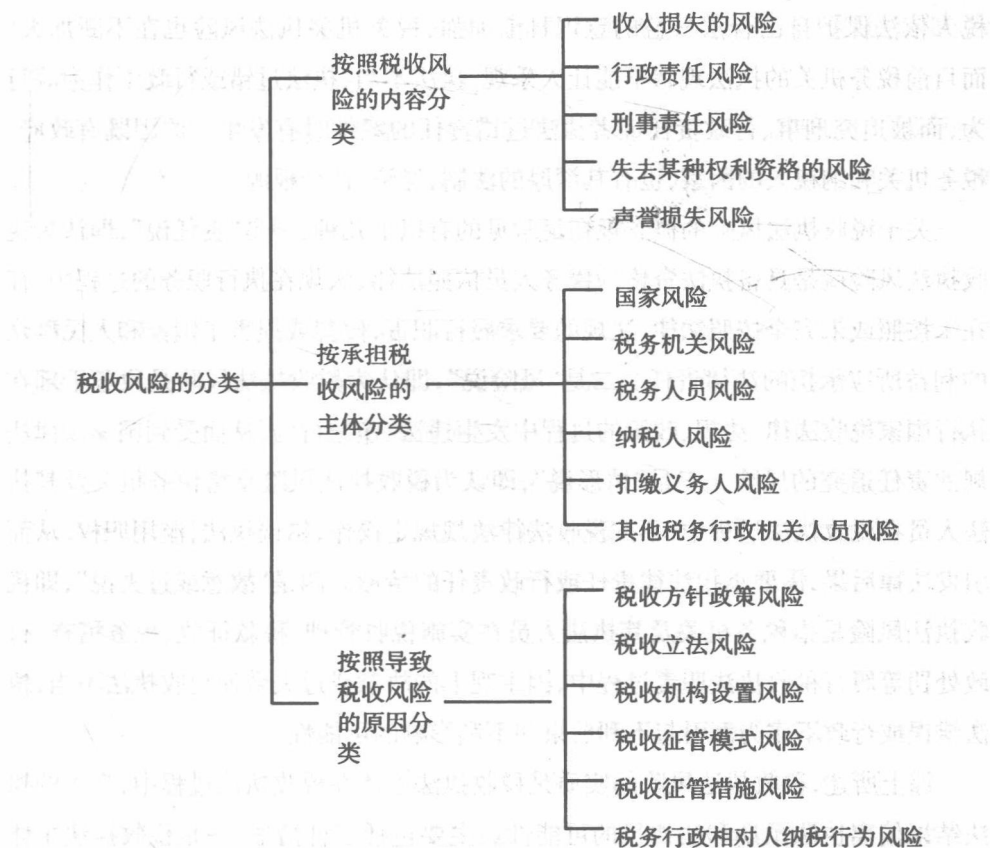
综合以上观点,可以把风险定义为:任何一种妨碍组织实现其目标的不利因素。它是消极的,人们不希望的后果发生的潜在可能性。

风险本质就是一项事件结果的不确定性。研究风险,须弄清风险的三个要素,风险因素、风险事故、损失。风险最终的后果和损失通常是一系列风险因素和风险事故依次作用的结果。风险因素是指促使损失频率和损失幅度增加的要素,是导致事故发生的潜在原因,是造成损失的直接或间接原因。风险事故是指造成生命财产的偶发事件,是直接或间接造成损失的事故,因此可以说风险事故是损失的媒介物,即风险只有通过风险事故的发生才能导致损失。损失是非正常的、非预期的经济价值或其他财产的减少。这三者的关系是风险因素的产生或增加,造成了风险事故的发生,风险事故的发生则又成为导致损失的直接原因。认识这种关系的内在规律是研究风险管理的基础。

(二) 税收风险的定义和分类

税收风险就是征纳双方信息不对称而引起的税收征管结果的不确定性。对于税务机关而言包括税收收入的不确定性、税收执法行为结果的不确定性;对于纳税人而言就是面临处罚的不确定性。税收风险可以定义为:任何妨碍税务机关实现目标的不利因素。

为了深入分析税收执法风险,有必要了解整个税收风险的分类。参看下图:



从以上分类可以看出,税收风险有多层次性,有广义与狭义之分。广义的税收风险包括税收运行所涉及的各种风险,狭义的税收风险主要是指税收征管过程中的风险。税收征管过程中的风险也是最普遍、最频繁发生的风险,是税务机关、税务人员、税务行政相对人经常面临的风险。而税收行政执法风险是税收风险体系中的一部分。

(三) 税收执法风险的定义和特征

近几年,人们逐渐将风险管理理念运用于行政执法管理中,目的在于强化国家公务员依法履行职责的全局意识、法制意识、责任意识、服务意识。在税收执法管理中,通过强化税收执法风险管理,预防执法人员行政“缺位”、“越位”、随意执法现象,达到规范执法行为,减少执法过错,避免执法责任追究,预防职务犯罪的目的。随着依法治税工作的不断推进,税收征纳双方的权利和义务得到了进一步明确,纳

税人依法保护自己合法权益的意识日渐加强,税务机关执法风险也在不断加大。而目前税务机关的执法现状不能让人乐观,执法不当、执法过错或行政不作为等行为,而被追究刑事、行政责任或者执法过错责任的案件时有发生。原因既有政府、税务机关和纳税人的因素,也有其深厚的法制、经济、社会根源。

关于税收执法风险的概念现在最常见的有以下几种:一是“责任说”,即认为税收执法风险就是具备执法资格的税务人员依照法律、法规在执行职务的过程中,存在未按照或未完全按照法律、法规的要求履行职责,侵犯或损害了国家和人民群众的利益所应承担的法律责任。二是“风险说”,即认为税收执法风险是税务干部在执行国家税收法律、法规、政策的过程中发生违法、违纪行为,从而受到国家法律法规的责任追究的风险。三是“情形说”,即认为税收执法风险是指税务机关及其执法人员在税收执法过程中,不按税收法律法规规定操作,错误执法,滥用职权,从而引发法律后果,需要承担法律责任或行政责任的情形。四是“故意或过失说”,即税收执法风险是指税务机关及其执法人员在实施税收管理、税款征收、税务稽查、行政处罚等履行税收执法职责过程中,因主观上的故意或过失致使税收执法不当,执法错误或行政不作为而引起不利后果和不利影响的可能性。

综上所述,税收执法风险的实质是税收执法主体在税收执法过程中,产生的执法结果偏离执法预期和法律目的可能性。主要包括三种情形:一是税收执法主体在税收执法过程中,因执法违法、执法不当或行政不作为,导致执法主体承担法律责任的可能性;二是税收执法主体按照不符合“上位法”规定的税收规范性“文件”执法,因执法依据错误,可能导致税收执法主体承担法律责任的可能性;三是税收管理资源配置不合理,导致执法主体客观上无法完全按规定进行执法,或导致行政不作为,导致执法主体承担法律责任的可能性。

税收执法风险分刑事责任风险和行政责任风险两个方面。刑事责任风险是指执法人员的执法过错较为严重,应承担刑事责任的风险。对税收执法人员而言,可能承担刑事责任的执法行为主要有滥用职权、玩忽职守、索贿受贿、徇私舞弊不移交刑事案件、帮助犯罪分子逃避处罚、徇私舞弊不征或少征税款、徇私舞弊发售发票抵扣税款或出口退税等。行政责任风险是指执法人员的执法过错较轻,尚未触犯刑法,或触犯刑律但依法免于刑事追究,但应受到系统内部党纪、政纪处分或经

济处罚的风险,还包括一些执法人员执法行为不当,造成个人荣誉、奖励、升职、资职等丧失的风险。

税收执法风险既具有风险和税收风险的共有特性,又具有自己的特征。了解和把握税收执法风险的特征,有助于正确认识、识别、防范和控制税收执法风险。税收执法风险具有以下特点:

1.客观性:税收执法风险是客观存在的,存在于税务机关及其执法人员实施税收管理、税款征收、税收稽查、行政处罚等税收执法行为的全过程中,是不能完全避免和消除的,只能通过采取有效措施降低风险事故发生的概率、损失程度。

2.损害性:税收执法风险事故造成的后果往往是造成一定程度的损失,包括物质和精神损失。这种损失有时可以用货币来衡量,有时却无法用货币衡量。例如,因执法腐败造成有税不征带来的国家税收流失、因执法过错承担行政赔偿责任,这里,流失的税款、赔偿的数额是可以币值计算的。但是,执法过错给税务机关以致国家带来的名誉上的影响,纳税人以及社会各界对税务机关的信任危机,是无法用金钱衡量的。

3.不确定性:税收执法风险的发生是不确定的,时间上来说,某一具体税收执法风险事故何时发生是无法准确预知的。空间上来说,某一风险事故是否发生,其结果是不确定的。损失大小、程度上来说,某一执法风险事故造成的损失程度和大小是事先无法确定的。税收执法风险贯穿于税收执法过程,税收执法风险事故有大有小。

4.动态性。税收执法风险既取决于该项税收执法行为的特点也取决于对该项执法行为的监控程度,还取决于该项执法行为违法出现的频率。由于税务机关对税收执法行为的监控在不断加强,税收执法行为不断规范,税收执法风险也处于不断变化中。税务机关在一定的时间内,以近期的税收执法情况为基础,对税收执法风险点进行科学评估,确定风险点及风险等级的大小,这一系列过程也处于动态和变化之中。某项税收执法行为在去年被确定为风险点,如果通过健全监控机制完全控制了这一违法行为的发生,那么,通过评估,该项执法行为在一定时期内就不一定作为风险点;同理,某一项税收执法行为在去年有可能被确定为高风险等级,但通过健全监控措施,违法现象已大大下降,那么今年该行为的风险等级就应被降

下来,因此,总体上来讲,动态性是税收执法风险的固有特征之一。

5.履职性。税收执法风险来自于税收执法过程中,税收执法主体执行税收法律是不可推卸的履职责任,这种行为和企业的经营行为不同,风险的特点也不同。在企业经营中,可能存在很大风险的经营项目,企业为了避免风险,可以选择放弃这一经营项目。税务机关因为履职不能随意放弃执法行为,否则就形成行政上的不作为。由于税收执法风险具有履职性的特点,一般来讲,规避风险不能用放弃执法行为来实施,而需要通过科学规范的制度机制设定来防范。

6.隐蔽性:税收执法风险蕴藏于每一项税收执法行为中,每一项税收执法行为风险的大小,往往难以被人们所认知、所重视,具有一定的隐蔽性,给人们对于税收执法风险发生规律的研究以及预防执法风险带来了一定的难度。

7.可控制性:税收执法风险虽然是客观存在的、不可根除的,但并非完全无法防范与控制。税务机关可以通过行之有效的风险管理措施,规范执法行为,严格执法程序,加大风险防范意识教育,严格依法治税,将会降低执法风险发生的概率。税收执法风险的可控性特征,为税务机关进行税收执法风险管理、防范与控制提供了可能。

8.法律明示性:税收执法风险与一般风险产生不同,税收执法风险的风险结果不是凭空产生的,即税收执法风险的产生是有法律依据的。这是因为执法风险是在税收执法过程中产生的,而税收执法工作的最基本要求是遵循税收法定主义原则,即执法权利法定,执法程序法定,执法责任法定。一切税收执法行为都要有法律依据。没有法律依据,税务机关及其执法人员,无从征税。一切执法行为都要承担法律责任,没有执法责任的执法权利是不存在的。税务机关及其执法人员因税收执法违法而被追究执法责任,是有着严格的法律依据的,而且随着执法责任制的不断推进,执法责任追究制将不断完善,执法过错的责任追究将会越来越全面,越来越严格。

第二节 税收执法风险管理

风险管理作为一门新兴的管理学科,是研究风险发生规律和风险控制技术的

一门效用性较强的学问,是各经济单位通过风险识别、风险衡量、风险评价,优化组合各种风险管理资源,对风险实施有效控制,妥善处理风险后果,以最少成本获得最大安全保障的措施。有效的风险管理技术对提高企业经济效益十分重要,也是提高行政执法质量,促进国家公务员正确履行职务,有效保护国家行政执法人员,实现法律效果和社会效果统一的重要保障。税收执法风险管理是税务机关通过科学规范的风险识别、风险评估、风险控制、风险应对等手段,对税收执法过程中的执法风险点进行确认,并对风险点进行有效控制的过程行为。税收执法风险管理的最终目的是控制和减少各类税收执法违法、执法过错行为的发生,提高税收执法的效能。

首先,实施税收执法风险管理,可以有效预防和降低风险“事故”的发生,严格执法行为。税务机关是行使国家征税权力的职能机关,履职过程中和众多的纳税人发生行政关系。大量实践证明,税务人员行使执法权常常面临内外双重执法风险,在税务人员自身利益遭受损失的同时,税务机关的形象也受到影响。实施风险管理,树立风险意识和责任意识,实施有效的风险管理措施,可以将潜在的风险隐患消除在萌芽状态,不仅能很好地保护税收执法人员,也有效地提升了税务机关在公众中的形象和地位。

其次,实施税收执法风险管理,可以为广大税务干部安全执法创造良好的环境,促进税收事业健康发展。税收执法风险的发生,除了个别执法人员在执法中权钱交易、知法犯法、故意违法外,绝大多数税收执法人员的执法错误是非主观过失造成的。这里面成因也是比较复杂的,有执法依据错误的因素、有征管资源配置不合理的因素,有对税收政策理解失误的因素,也有体制上的因素。一旦造成责任追究,不论什么理由都难脱其责。很多税务干部感到对税收执法失去了安全感,甚至有的用消极态度对待执法来避免税收执法上的风险。因此,实施税收执法风险管理,树立风险意识、实施风险控制、优化征管资源配置,健全完善规范制度,从根本上消除风险隐患,不但可以为广大税务干部安全执法创造良好环境,也可以健全完善科学的制度体制机制,促进税收事业健康发展。

第三,实施税收执法风险管理,可以促进税收征收管理的科学化、精细化,提高税务系统执法水平。优化管理是提升税收工作水平的基础和重要手段。税收执法

风险管理是税收科学化、精细化管理的有机组成部分,它根植于税收执法和各项税收业务管理之中,弥补了对业务管理和税收执法监控方式的不足,将监控环节提前,由结果监控和处理转变为过程监控和管理,从而提高税收征管科学化、精细化水平。

税收执法风险管理的目标脱离不了“以最少的成本实现最大安全保障的效能”的风险管理目标的一般规律,但税收执法风险管理目标还包括更广泛的内容,具有特定的行业特点,主要是:最大限度地降低或减少各类税收执法过错事故发生的概率和由此带来的损失,维护税务部门的执法公信力和良好的执法形象;促进依法治税,规范执法,预防职务违法和职务犯罪,这是由税收执法的基本要求决定的,具有税收执法风险管理目标的特殊性。

税收执法风险管理的技术具有特殊性。在企业经营风险管理实施过程中,必须选择适当的风险管理技术,通常认为有四种风险管理技术在企业经营风险管理中较为普遍应用,即:风险自留、风险避免、损失控制及风险转移。这些在企业经营风险管理中常用的风险管理技术,在税收执法风险管理中却不一定适用。如:风险避免是以放弃或者拒绝承担风险作为控制方法来回避损失发生的可能性的一种企业风险管理方法,一般来讲,任何责任风险都可以通过放弃或消极从事来达到避免风险的目的,但由于税收执法风险具有履职性的特点,这种方法对于税收执法来说,并不是可行的,在税收执法风险管理中采用风险避免会直接导致行政不作为的发生。税收执法风险的特殊性,使在税收执法风险管理中,不能照搬企业风险管理的一般技术,而应寻求适用于税收执法风险管理特征的专用风险管理技术来实施风险管理。

从全国范围来看,风险管理理念运用于税收执法管理目前还处于探索阶段,大部分税务机关的税收执法风险管理还停留在较为笼统的风险评定和风险提示阶段,并没有将风险管理贯穿于税收执法和税收业务管理的始终,更没有解决“由谁干、怎么干”的问题,税收执法风险管理还停留较浅的层次上。因此,实现税收执法风险管理的途径,首要是突破组织机构的障碍,要将税收执法风险管理与现有的组织构架进行有效融合,确定各岗位、部门在风险管理流程中的角色和位置,使税收执法风险管理贯穿于整个税收执法和业务管理过程中。其次是突破税收执法风险