

税务行政争讼

周林彬 王生林 主编

中国检察出版社

税 务 行 政 争 讼

主 编:周林彬 王生林

副主编:党 育 张 敏

中国检察出版社

京新登字109号

税 务 行 政 争 讼

主 编 周 林 彬 王 生 林

中国检察出版社出版发行

北京市东城区东总布胡同10号

山东东明县印刷厂印刷

850×1168毫米 32开 12.75印张 324千字

1992年4月第一版 1992年4月第一次印刷

印数：1—10,000册

ISBN7-80086-137-6/D·138

定价：7.70元

序言

税务争讼法律制度,是以法治税极为重要的一个方面。它主要规定了解决国家税务机关与纳税人之间税务行政纠纷的法律制度,它的基本目标是在纳税人合法权益受到违法或不当税收征管行为侵害时,为他们提供充分的法律救济,以此促进税务机关在税法规定的范围内依法进行税收征收管理活动,确保国家税收职能作用的充分发挥。本书研究了我国的税务争讼法律制度,从中可以看到我国法律在实现这一目标中所取得的成就。书中既涉及到实体行政法和税法的运用,又涉及税务争讼程序;既对某一方面的经验进行了总结,又对实践中的问题探讨了解决的途径;既对一些实际作法进行了理论概括,又对建立和健全某项制度提出了建议;既有理论原则,又有操作规程。总之,书中大部分内容对于税务争讼活动的开展和研究具有较强的现实意义和参考价值。

鉴于本书对税务争讼制度的全面系统论述,在我国尚属初次尝试。初试者,必有新颖、独到之处;当然也会有不足之处。但我相信,本书的出版,对建立具有中国特色的税务争讼法律制度,定会起到抛砖引玉的作用。

张 吾 乐

1991年9月11

编者的话

《中华人民共和国行政诉讼法》(以下简称《行政诉讼法》)和《行政复议条例》的相继制定实施,是我国社会主义法制建设的一个重要步骤,为有力推进我国社会主义民主政治和法制建设,保护公民、法人和其他组织的合法权益,为有效地维护和监督国家行政机关依法行政提供了重要的法律保障。它标志着我国社会主义法制建设进入了一个新的历史时期。

贯彻实行《行政诉讼法》和《行政复议条例》是各级政府机关的一件大事。特别是税务机关,作为行政执法的一个重要部门,它的各种具体行政行为将在更大范围内接受更加严格的司法监督。1990年以来,各地税务机关根据国务院和国家税务局有关文件精神,结合当地实际,为实施《行政诉讼法》积极采取各种措施,做了大量的工作,并取得了初步成效,但是,由于这方面的工作刚刚起步,我们都还缺乏经验,加之税务系统一些相应的程序和实体上的法规还不配套,所以各级税务机关在实施《行政诉讼法》和《行政复议条例》的过程中遇到了不少实际困难和具体问题,也使纳税人监督税收工作、维护合法权益存在诸多不便。甘肃省税务局为了适应这种新形势的需要,在宋冠军、吴丁甲、王乐民、刘思义、杨继元、郭德显等同志的大力支持下,积极组织法学界、司法界、政府法制部门和税务机关具有一定经验的同志,通过辛勤努力,完成了《税务行政争讼》一书的编写工作(书中简称税务争讼)。此书旨在给税务干部以及纳税公民、法人和其他组织正确认识和解决税务争讼问题,推动《行政诉讼法》的全面、深入地贯彻实施提供一些理论和实践方面的有益帮助。

我们在编写《税务行政争讼》一书的过程中,主要从税务执法的理论和实际出发,依据《行政诉讼法》和《行政复议条例》的法律原则,使实体法和程序法得到了较好的结合;全书着重体现了税务行政复议和税务行政诉讼的特点,以及较详尽地介绍了处理税务行政争讼案件所要采取的措施和应注意的问题。在文字表述上,力求通俗易懂。最后还附有在税务行政复议和税务行政诉讼中必不可少的法律文书式样。从本书的编写总体来看,基本达到了实用性的目的。

诚然,《税务行政争讼》仅仅是我们力求推动我国税收法制建设的一种新的尝试,我们全体编委会成员真诚地希望此书能够给大家以启迪,成为大家在实际工作中无声的得力助手。由于我们水平有限,时间仓促,书中当有疏漏欠缺之处,敬请读者评论赐教。

编委会

1991年9月9日

加強稅務法制建
設，促進以法治稅。
趙錫仁稅務行政學社

徐飛青敬題

一九九二年九月

《税务行政争讼》编写委员会

编委主任	宋冠军		
编委副主任	吴丁甲	王乐民	刘思义
	杨继元	郭德显	
主 编	周林彬	王生林	
副 主 编	党 育	张 敏	
编委委员	杨龙胜	叶孔亮	石金星
	王宏喜	李 斌	郑东风
	解 放	郑久瑞	张灵强
	裴兆军	李光耀	伏 斌

目 录

题词 甘肃省人大常委会主任 许飞青

序言 甘肃省人民政府副省长 张吾乐

编者的话

第一章 税务争讼概述..... (1)

第一节 税务争讼案件..... (1)

第二节 税务行政复议与税务行政诉讼的关系..... (5)

第三节 认真处理好税务争讼案件是以法治税的需要 ... (18)

第二章 税收管理体制 (26)

第一节 税收管理体制的沿革 (26)

第二节 现行税收管理体制 (35)

第三节 税法体系 (41)

第三章 税收征管行为 (59)

第一节 税收征管行为的特征 (59)

第二节 税收征管行为的法律原则 (65)

第三节 税收征管行为的内容和形式 (68)

第四节 税收征管行为的程序 (73)

第五节 税收征管行为的规范化 (80)

第四章 税务争讼的当事人 (86)

第一节 税务机关的法律地位 (87)

第二节 税务机关的权限和义务 (94)

第三节 纳税人的法律地位..... (102)

第四节 纳税人的权利和义务..... (105)

第五节 税务行政争讼的其他参加人..... (111)

第五章 税务行政争议	(122)
第一节 税务行政争议的特点和原因.....	(122)
第二节 税务行政争议的种类.....	(132)
第三节 税务行政争议的处理.....	(143)
第六章 税务行政复议	(148)
第一节 税务行政复议的特点和作用.....	(149)
第二节 税务行政复议的基本原则.....	(156)
第三节 税务行政复议机关及其管辖.....	(158)
第四节 税务行政复议的程序.....	(165)
第五节 涉外税务行政复议.....	(176)
第七章 税务行政诉讼的范围和管辖	(179)
第一节 税务行政诉讼的法定范围.....	(179)
第二节 税务行政诉讼的管辖.....	(187)
第八章 税务行政诉讼证据	(195)
第一节 税务行政诉讼证据的概念及特征.....	(195)
第二节 税务行政诉讼证据的种类及内容.....	(198)
第三节 税务机关的举证责任.....	(210)
第四节 税务行政诉讼的证明对象.....	(215)
第五节 税务行政诉讼证据的收集、审查、判断和保全	(218)
第九章 税务行政诉讼程序	(228)
第一节 税务行政诉讼的一审程序.....	(230)
第二节 税务行政诉讼的二审程序和审判监督程序.....	(261)
第三节 税务行政诉讼的执行程序.....	(270)
第十章 税务机关的侵权赔偿责任	(277)
第一节 税务机关侵权赔偿责任概述.....	(277)
第二节 税务机关侵权赔偿责任的特征.....	(280)
第三节 税务行政侵权赔偿请求的提起.....	(287)
第四节 税务行政侵权赔偿的审理.....	(289)
第五节 税务行政侵权赔偿责任的承担.....	(293)

第十一章 涉外税务行政诉讼	(297)
第一节 涉外税务行政诉讼的概念和特征.....	(297)
第二节 涉外税务行政诉讼的原则.....	(301)
第三节 涉外税务行政诉讼的范围.....	(307)
附录 税务行政争讼法律文书格式	(317)

第一章 税务争讼概述

以法治税,是我国税收工作的一项基本法律原则。是几十年税收实践经验的总结。不论在任何情况下,统一税法、集中税权的原则都不能有丝毫的动摇。为此,我国税收的征收管理工作,要严格基于法律的规定进行,坚持有法可依,有法必依,执法必严,违法必究。但是违反法律规定进行税收征收管理的现象,也是时有发生。而且即使是以法治税,若在出现违法进行税收征收管理现象时,不能保障纳税人对此享有争议和要求保护的权利,那么以法治税只不过是“画饼充饥”。由此可见,税务争讼从保护纳税人的权利出发,具有十分重要的意义。税务争讼制度是坚持以法治税原则不可缺少的因素。税务争讼,由纳税人对税务机关的不服争议而引起的复议和诉讼构成,前者称为“税务行政复议”,后者称为“税务行政诉讼”。

税务争讼在我国现行法律体系中是行政争讼的一种。它既是我国税法的调整对象,也是我国行政法的调整对象;它既有实体法的内容,也有程序法的内容。所以,我国税务争讼的法律理论和实践,在很大程度上有赖于我国行政法和税法的理论和实践的发展。

第一节 税务争讼案件

一、税务争讼案件的含义

税务争讼案件,是指税务行政复议机关或人民法院立案受理后依法处理的各种税务行政纠纷的总称。

税务行政纠纷是指税务机关与企事业单位、社会组织和公民之间,因实施税收征收管理行为所引起的争议。

税务行政纠纷与一般的民事纠纷不同。首先,税务行政纠纷的

当事人一方必然是税务机关,这是税务行政纠纷与民事纠纷的一个显著区别。例如,税务机关与不服违章处理的企事业单位之间的纠纷即税务行政纠纷,纠纷当事人中总有一方是税务机关。而民事纠纷是企事业单位之间或公民之间的纠纷,纠纷当事人中并非一定要有国家行政机关出现,即使有行政机关(如税务机关),该机关也是以法人即以民事主体身份出现的。其次,纠纷当事人的地位不同。在一般民事纠纷中,纠纷当事人地位是平等的,一方的行为不能直接支配另一方,一方的权利就是另一方的义务。而在税务行政纠纷中,双方当事人的地位就不一样。作为行政主体的税务机关享有带有强制命令性的税收征收管理权力,作为相对人的另一方(主要是纳税人),只有负有无条件服从税收征收管理权力的义务,它对税务机关的税收征收管理行为,诸如征税和违章处罚的行为不服,不能通过自己的行为直接改变或对抗,只能通过税务行政复议或税务行政诉讼来补救。最后,税务行政纠纷由税收征收管理行为引起,它不同于民事纠纷的起因即民事行为。比如,税务机关与其他单位在房产租赁中发生的民事纠纷,因不涉及相应的税收征收管理行为,也就谈不上税务行政纠纷。

产生税务行政纠纷的原因是多方面的,分析其原因主要有:一是税法宣传不够广泛深入,纳税人对税法不熟悉;二是少数纳税人法制观念淡薄,制造种种借口掩盖偷漏税行为,钻税法的空子,牟取非法收入;三是多数纳税户主要是承包经营户和个体工商业户未按规定建立帐簿,给税收征管工作带来很大困难;四是少数税收专管人员素质低,法制观念不强,有章不循,甚至以感情代替政策,乱征乱减乱罚的情况均有出现;五是有些税收的具体政策规定不清,甚至有自相矛盾的地方,征纳双方均可作出对自己有利的解释,等等。可见税务行政纠纷是客观存在的,这种客观存在是进行税收征收管理工作所不可避免的社会矛盾。而由于税务机关经常与广大人民群众打交道,具有十分广泛的社会联系,所以认真、及时、合理地解决税务行政纠纷,是维护税收秩序和社会安定的十分重要的手段。

有效地解决客观存在的税务行政纠纷,就意味着要有解决这种纠纷的法律方式。从我国目前的有关法律规定来看,解决税务行政纠纷的法律方式有两种:一是由税务机关自身解决税务行政纠纷,亦称税务行政复议;二是由人民法院行使审判权解决税务行政纠纷亦称税务行政诉讼。不论何种纠纷解决方式,它都意味着税务行政纠纷一经有关机关依法受理,即变为税务行政复议案件或税务行政诉讼案件,二者统称税务争讼案件。

二、税务争讼案件的法律特征

税务争讼案件的法律特征,是税务争讼案件区别于其他行政案件的标志,也是构成税务争讼案件的重要条件。

一般认为,税务争讼案件具有以下法律特征:

(一)税务机关始终是税务争讼案件的一方当事人。税务机关是国家税收行政管理机关,是国家税收政策、法律、法规等的执行、监督、检查机关,是办理国家税收业务的职能机关。由于税务争讼案件是由税务机关及税务机关工作人员的具体税务行政行为引起的,所以税务机关始终是税务争讼案件的一方当事人。在税务行政复议中一方必须是作出处理决定的税务机关。在税务行政诉讼中表现为:原告和被告的诉讼地位不能互换或倒置,具有恒定性,即被告必须是税务机关,而不能是纳税人、代征人、代扣、代缴义务人、直接责任人和其他税务争讼当事人。明确税务机关始终是税务争讼案件的一方当事人,表明税务机关是税务争讼案件中矛盾的主要方面。所谓矛盾的主要方面,就是税务机关对税务争讼案件的产生和解决起着主导作用,税务机关自身的问题解决好了,案件涉及到的其他问题就容易得到解决。只要税务机关及其工作人员能够做到以法治税、奉公守法,纳税人对税务机关的信任感就会增强,税务行政纠纷就会减少,税务争讼案件发案率也会自然下降。而且即使发生税务争讼案件,只要税务机关及其工作人员的具体税务行政行为合法、恰当,则案件的解决同样有利于促进纳税人依法纳税,树立正确的纳税意识,减少税务行政纠纷的发生。可见,税务机关工作人员努力学法、用法、守法,在税务争讼中起良好的主

导作用,其意义是十分明显的。

(二)税务争讼案件的对象是税收征管行为中的具体税务行政行为。这是由税务争讼的特点所决定的。税务争讼案件是由税务行政复议机关和人民法院分别解决的税务行政纠纷,而税务行政纠纷则由税务机关的具体税务行政行为引起,所以税务争讼案件争议的对象,是税务机关在行使税收征收管理权力时所作出的具体税务行政行为。此行为的具体内容,详见本书第三章。

(三)税收征收管理相对人认为,税务机关的税收征收管理行为为不合法,是税务争讼案件的起因。税务机关因行使税收征收管理权而实施具体税务行政行为,一般有三种情况:一是合法;二是违法;三是处理不当。为了确保国家财政收入,需要赋予税务机关充分的税收征收管理权,包括一定的行政强制及行政处罚等权力。税务机关依法行使这些权力,当然会对公民、法人及其他组织的权益给予必要的限制。但是,按以法治税的原则要求,税务机关对违法者(如偷税者)采取的强制措施如果是合法的,就不能说税务机关侵犯公民、法人的合法权益。只有税收征收管理相对人认为税务机关的具体税务行政行为侵犯了自己的合法权益,才能由相对人即纳税人、代征人或其他当事人等提起税务行政复议或诉讼。为什么说“认为”呢?因为是否真的“侵犯”,要等复议或审判后才能最终确定。此外,税务行政复议是税务行政诉讼的前置阶段,即只有税务行政纠纷的当事人不服税务行政复议机关的复议决定,才能向人民法院提起税务行政诉讼。有关此内容,详见本书第六章。

(四)税务争讼案件由税务行政复议机关或人民法院依照法定程序解决。税务争讼案件只能是由税务行政复议机关作出复议决定或由人民法院依法作出判决的税务行政纠纷。公民、法人或其他组织对税务机关的征税决定和违章处理决定不服,有权依照《行政复议条例》向税务行政复议机关申请复议,复议机关应该按规定的程序,依法作出复议决定,维持、变更或撤销原处理决定。申请人对复议决定或裁决不服的,税务机关逾期未作处理决定的,以及根据法律规定可直接向人民法院起诉的,由申请人依照《中华人民共和

国行政诉讼法》(以下简称《行政诉讼法》)的有关规定向人民法院起诉,由人民法院依照该法规定的法定程序,审理判决。

第二节 税务行政复议与税务行政诉讼的关系

税务行政复议指按照税法规定,在公民、法人或其他组织不服税务机关征税决定和违章处理决定而申请复议时,由主管税务机关或上级税务机关对引起争议的处理决定进行复查的一项法律制度。税务行政诉讼指公民、法人或其他组织对税务行政复议机关的决定或裁决不服,或税务行政复议机关逾期不作处理决定及根据有关法律规定可以直接向人民法院起诉的,向人民法院提起诉讼,由人民法院依法审理的全部活动。如前所述,税务行政复议和税务行政诉讼是解决税务行政纠纷的两种法律方法,这两种法律方法是相互促进、相互配合的。为了准确、有效地运用两种法律方法,有必要对税务行政复议和税务行政诉讼的相互关系作进一步分析。

《中华人民共和国税收征收管理暂行条例》(以下简称《税收征收管理暂行条例》)第四十条规定:“纳税人、代征人或其他当事人同税务机关在纳税或者违章处理问题上发生争议时,必须首先按照税务机关的决定缴纳税款、滞纳金、罚款,然后在10日内向上级税务机关申请复议。上级税务机关应当在接到申诉人的申请之日起30日内作出答复。申诉人对答复不服的,可以在接到答复之日起30日内向人民法院起诉。”本条规定了税务行政复议和税务行政诉讼的关系。对此,可以从以下两个方面进一步分析和理解:

一、税务行政复议与税务行政诉讼的联系

(一)两者的目的是相同的。从税务行政复议与税务行政诉讼的横向关系来看,我国解决税务纠纷采用“双轨制救济方法”,即法律明文规定当相对人认为税务机关的税收征收管理行为不合法时,可以采用税务行政复议和税务行政诉讼两种方式获得救济。我国《行政复议条例》第一条规定:“为了维护和监督行政机关依法行使职权,防止和纠正违法或者不当的具体行政行为,维持公民、法

人和其他组织的合法权益,根据宪法和有关法律,制定本条例。”该条例第六条规定:“行政复议遵循合法、及时、准确和便民的原则”。我国《行政诉讼法》第一条规定:“为保证人民法院正确、及时审理行政案件,保护公民、法人和其他组织的合法权益,维护和监督行政机关依法行使行政职权,根据宪法制定本法。”可见,税务行政复议与税务行政诉讼两者的目的都是为了正确及时处理税务争讼案件,保护公民、法人或其他组织的合法权益,维护和监督税务机关依法行使职权。这种相同的目的说明税务行政复议机关和人民法院在处理税务争讼案件中只有职责和功能上的分工,而无实质上的分歧。税务行政复议解决了一部分税务行政纠纷,从而减轻了税务行政诉讼的负担;税务行政诉讼则最终解决税务行政复议仍然没有解决的纠纷,最终彻底实现上述的目的。

在我国,实行税务行政纠纷“双轨制救济方式”有以下好处:

1. 有利于保证税务行政复议机关和人民法院正确、及时审理税务争讼案件。税务行政复议条例和税务行政诉讼法是程序法,而程序法相对实体法而言,是实施实体法的保证。没有程序法,公民、法人或其他组织的实体权利就不能得以实现和保障。因此,税务行政复议和税务行政诉讼的首要目的是,保证税务机关严格按照我国税法的规定进行税收征收管理活动。而保证的具体途径即为税务行政复议机关或人民法院正确、及时审理税务争讼案件。所谓正确审理税务争讼案件,就是要求税务行政复议机关或人民法院在查明事实的基础上,正确运用法律,作出公正的决定、裁定或判决。查明事实是正确审理税务争讼案件的基础,也是正确运用法律的前提。查明事实,主要是查明作出征税决定和违章处理决定所依据的税法和税务行政纠纷的事实。只有把这两个方面的事实搞清楚了,才能作出正确的裁定或判决。正确运用法律,包括正确运用实体法和严格执行程序法。税务行政复议机关和人民法院审理税务行政争讼案件应当依照相关法律规定的程序进行,依照实体法规定的权利、义务作出裁定或判决。

所谓及时审理税务争讼案件,就是要求各级税务行政复议机