

税务稽查培训资料

(法律部分)

税务稽查培训资料编写组 编

中国税务出版社

编写说明

加强税务稽查基础培训,是当前一项紧要任务。国家税务总局正在继续组织落实税务稽查培训计划,并决定今明两年分别对国税、地税系统稽查人员的业务情况进行考核和评比。这是个人自学、专门培训和统一考评相结合的一种教育形式。为了帮助税务稽查人员理解和掌握与本身业务密切相关的法律、法规、规章的基本内容,进一步增强法制意识,强化业务技能,提高整体素质,适应新形势下税务执法的需要,我们组织编写了《税务稽查培训资料(法律部分)》。该资料的主要内容是:税务行政处罚、税务行政强制、税务行政赔偿、税务行政复议、税务行政诉讼、刑法知识与涉税犯罪、税务稽查工作规程、税务案件证据的审查判断,以及对有关规定的重点条文和专业术语以及相关理论作了简要介绍和解释。由于编者水平和经验有限,加之编写时间仓促,不当之处在所难免,恳望大家在参阅过程中认真研究,提出批评改正意见,以便进一步修改完善。

编者

1998年3月6日

目 录

第一章 税务行政处罚	(1)
第一节 税务违法的概念及其构成要件	(1)
第二节 税务行政处罚的概念和特征	(3)
第三节 税务行政处罚与相关概念的区别	(4)
第四节 税务行政处罚的原则	(8)
第五节 税务行政处罚的种类和设定	(11)
第六节 税务行政处罚的实施机关和管辖规则	(17)
第七节 税务行政处罚的适用	(20)
第八节 税务行政处罚的决定程序	(23)
第九节 税务行政处罚的执行	(31)
第二章 税务行政强制	(34)
第一节 税务行政强制的概念和特征	(34)
第二节 税务行政强制的原则	(34)
第三节 税务行政强制的种类和形式	(36)
第四节 税务行政强制的程序	(38)
第三章 税务行政赔偿	(40)
第一节 税务行政赔偿的概念、性质、范围和意义	(40)
第二节 税务行政侵权赔偿责任的构成要件	(41)
第三节 税务行政赔偿程序	(42)
第四章 税务行政复议	(45)
第一节 税务行政复议的概念、特征、性质、 原则和意义	(45)
第二节 税务行政复议的受案范围	(47)

第三节	税务行政复议管辖	(48)
第四节	税务行政复议机关及机构	(50)
第五节	税务行政复议参加人	(50)
第六节	税务行政复议的申请与受理	(54)
第七节	税务行政复议的审理和决定	(56)
第五章	税务行政诉讼	(59)
第一节	税务行政诉讼的概念、特征、意义和原则 ...	(59)
第二节	税务行政诉讼的对象和范围	(61)
第三节	税务行政诉讼管辖	(62)
第四节	税务行政诉讼参加人	(62)
第五节	税务行政诉讼的审查标准	(67)
第六节	税务行政诉讼的法律适用	(67)
第七节	税务行政诉讼的审理程序	(68)
第八节	税务行政诉讼的判决、裁定和决定	(68)
第六章	刑法知识与涉税犯罪	(71)
第一节	刑法基础知识	(71)
第二节	偷税罪	(75)
第三节	抗税罪	(77)
第四节	逃避追缴欠税罪	(78)
第五节	骗取出口退税罪	(79)
第六节	虚开增值税专用发票、用于骗取出口 退税、抵扣税款发票罪	(81)
第七节	伪造、出售伪造的增值税专用发票罪	(82)
第八节	非法出售增值税专用发票罪	(84)
第九节	非法购买增值税专用发票、购买伪造的 增值税专用发票罪	(85)
第十节	非法制造、出售非法制造的用于骗取出口	

退税、抵扣税款发票罪	(86)
第十一节 盗窃(发票)罪	(88)
第十二节 诈骗(发票)罪	(89)
第十三节 徇私舞弊不征、少征税款罪	(90)
第十四节 徇私舞弊发售发票、抵扣税款、出口 退税罪	(91)
第十五节 涉税犯罪的税款追缴	(92)
第七章 税务稽查工作规程	(94)
第一节 税务稽查的概念、特征、职能、任务、原则、 种类和程序	(94)
第二节 税务稽查权的设定	(96)
第三节 税务稽查管辖	(97)
第四节 税务稽查对象的确定	(99)
第五节 税务稽查的立案标准	(100)
第六节 税务稽查实施	(101)
第七节 税务稽查审理	(103)
第八节 税务处理决定执行	(106)
第八章 税务案件证据的审查判断	(108)
第一节 税案证据的概念、属性和分类	(108)
第二节 税案证据审查判断的涵义和任务	(109)
第三节 审查判断税案证据的基本方法	(111)
第四节 税案物证的审查判断	(113)
第五节 税案书证的审查判断	(115)
第六节 税案视听资料的审查判断	(119)
第七节 税案证人证言的审查判断	(120)
第八节 税案当事人陈述的审查判断	(123)
第九节 税案勘验、现场、检查笔录的审查判断	(125)

第 十 节	税案鉴定结论的审查判断·····	(126)
第十一节	税案犯罪嫌疑人、被告人供述和辩解的 审查判断·····	(128)
第十二节	税案被害人陈述的审查判断·····	(131)
附 录	参阅的法律、法规、规章及司法解释·····	(136)

第一章 税务行政处罚

【学习目的与要求】 理解税务违法的概念及其构成要件;弄清税务行政处罚的概念、特征、原则、种类和形式;明确税务行政处罚的管辖规则;掌握税务行政处罚的适用和程序。

第一节 税务违法的概念及其构成要件

一、税务违法的概念

税务违法,是指违反税收法律、法规,不履行相关法定义务的行为。违法,即守法的反面。从广义上说,税务违法是指违反一切有关税收的法律、法规,包括违反刑法的涉税犯罪行为;从狭义上说,税务违法是指违反刑法以外的税收法律、法规的行为,不包括涉税犯罪行为。规章设定的义务和处罚,必须有法律、法规依据。违反规章从一定意义上说亦属违法范畴。

二、税务违法的构成要件

一般而言,税务违法行为由以下四个要件构成,缺少任何一个,都不能称为税务违法行为:

第一,必须是违反税收法律、法规的行为,包括积极的作为或者消极的不作为,即作出了税收法律、法规不允许(禁止)的行为或者不作出税收法律、法规所要求的行为。

第二,税务违法必须是在不同程度上侵犯税收法律、法规所保护的社会关系的行为。

第三,税务违法要有行为人的故意或者过失。原则上,由于过错,才构成税务违法行为;但没有过错,税收法律、法规规定应当承担法律责任的,仍应承担。

第四,税务违法者必须具有法定责任能力或者法定行为能力。

税务违法的法律责任是由违反税收法律、法规主体即征纳双方当事人(包括税务机关、税务人员和纳税人、扣缴义务人及其他公民、组织)来承担的,主要靠行政处罚和行政处分两项措施来制裁。

三、税务违法的主观要件

违反税法的当事人,其行为必须在主观上有过错,即具有故意或者过失,才能受到行政处罚。如果当事人不是出于过错,而是确因特殊困难不能或者不能完全履行税法规定的义务,就可根据其主观过错程度予以减轻处罚或者免除处罚。如税法要求纳税人、扣缴义务人按期办理纳税申报或者代扣代缴、代收代缴税款报告,但如因不可抗力或者其他特殊缘故确实不能履行,不仅不受税务行政处罚,还可经税务机关核准,延期申报。因此,税务违法法律责任的确定,需要考察行为人的主观恶性程度,如动机、目的、事后的态度。对税务违法情节显著轻微的,主动消除或者减轻违法行为危害后果的,受他人胁迫、诱骗、教唆实施违法行为的,主动承认错误,并及时纠正违法行为的,配合税务机关查处违法行为有立功表现的,应当从轻、减轻或者免除处罚。对税务违法情节恶劣造成严重后果;不听劝说、警告继续实施违法行为;妨碍或者抵制税务机关检查,为逃避追查而有意毁坏、伪造计税凭证或者其他纳税资料;为逃避征税而有意转移、隐匿商品、货物和其他财产;利用职权实施违法行为;胁迫、诱骗、教唆他人实施违法行为的,

应当从重处罚。

四、税务违法主体责任能力

税务行政处罚的对象必须具备法定的责任能力。违反税法的如是自然人(纳税个人或者责任人员),只要达到法定年龄,精神和智力正常而无障碍,即具有责任能力。《行政处罚法》第25条规定:不满14周岁的人有违法行为的,不予行政处罚,责令监护人管教;已满14周岁不满18周岁的人有违法行为的,从轻或者减轻行政处罚。凡在实施税务违法行为时,处于精神错乱状态或者其他病态中而丧失辨认或者自控的行为,应为无责任能力,不负法律责任。由于智力所限,如聋哑人、盲人,应为限制责任能力,予以从轻或者减轻处罚。《行政处罚法》第26条规定:精神病人在不能辨认或者不能控制自己行为时有违法行为的,不予行政处罚,但应当责令其监护人严加看管和治疗。间歇性精神病人在精神正常时有违法行为的,应当给予行政处罚。税务行政处罚对象除自然人外,还有法人或者其他组织(即纳税单位、扣缴义务单位等),实施的大多是财产性的处罚。对免除税务行政处罚的违法当事人,其应纳的税款仍应缴纳,有特殊情形法律、法规规定可以豁免者除外。在一般情况下,判断税务违法主体的责任能力,主要是看其是否能够以自己的名义独立享有权利和承担义务,否则不具有责任能力。

第二节 税务行政处罚的概念和特征

一、税务行政处罚的概念

税务行政处罚,是指依法享有税务行政处罚权的税务机关,对违反税收法律规范尚未构成犯罪的税务行政管理相对人(纳税人、扣缴义务人或者其他当事人)给予行政制裁的具

体行政行为。

二、税务行政处罚的特征

(一)税务行政处罚的主体是税务机关,实施税务行政处罚必须依据法定权限,超越法定权限的处罚无效。

(二)税务行政处罚是针对有违反税收法律规范行为的纳税人、扣缴义务人及其他行政相对人的制裁。

(三)税务行政处罚是一种以惩戒税务违法为目的的具有制裁性的具体行政行为。这种制裁性体现在:对税务违法者权益的限制、剥夺,或者对其科以新的义务。

(四)税务行政处罚是对于违反税收法律规范尚未构成犯罪的纳税人、扣缴义务人或者其他行政相对人的制裁。

第三节 税务行政处罚与相关概念的区别

一、税务行政处罚和税务行政处分的区别

税务行政处罚,是指税务行政主体依法对违反税收法律、法规规定的相对人进行处罚的一种行政制裁。这种制裁只给予犯有较轻微税务违法行为尚不够刑事处罚者,处罚必须依据法律、法规,并以被处罚对象违反税法为前提。处罚的目的是为了维护税收法纪和财政利益。税务行政处罚权主要是由税务机关行使,被处罚对象是纳税人、扣缴义务人及其他税务违法者。税务行政处分是税务机关按照隶属关系对犯有轻微税务违法失职行为尚不够刑事处罚者的一种制裁。给予税务违法失职人员的行政处分,有些可以在通过一定时期的考察,本人确有认识并认真改正错误后,由所在单位领导部门及时进行审核,重新作出决定,撤销或者变更其原处分,以示鼓励。

比较行政处罚和行政处分,二者主要的区别有:

(一)施处行为的性质不同。税务行政处罚是税务行政主

体对外部相对人进行制裁的行为,它属于外部行政行为;而税务行政处分主要是税务行政主体对所属人员进行制裁的行为,它属于内部行政行为。

(二)制裁主体不同。税务行政处罚是由有管辖权和行政处罚权的主管税务机关按照法律、法规规定的权限进行科处;行使制裁的税务机关与被制裁者是征管与被征管的关系。税务行政处分一般是由违法失职行为者所属的税务机关或者监察机关按人员管理权限进行科处。

(三)制裁对象不同。税务行政处罚的对象是有税务违法行为的纳税人、扣缴义务人及其他公民、组织;税务行政处分对象只能是税务机关所属的工作人员,即与作出这种处分的税务机关有行政隶属关系的人员。

(四)受制裁者所违反的法律、法规不同。税务行政处罚和税务行政处分都适用于税务违法行为,但前者适用的是违反某种特定税收法律、法规的违法行为,而后者适用的是一般税务违法失职行为。

(五)制裁的形式不同。税务行政处罚的主要方式有罚款、没收违法所得、停止出口退税权等。税务行政处分主要方式有警告、记过、记大过、降级、撤职、开除六种。

(六)监督途径不同。税务行政处罚是外部行政管理行为,其监督途径主要包括行政、司法两种,相对人对税务行政处罚不服,可依法向税务机关申请复议或者向人民法院提起行政诉讼,请求法律救济。而税务行政处分是内部行政管理行为,监督主要依靠税务系统的自律,相对人对税务行政处分不服,只可向作出处分决定的税务机关或者其上级机关或者监察机关提出申诉,以行政程序和行政手段解决,不能向人民法院提起行政诉讼。

二、税务行政处罚与税务刑事处罚的区别

税务行政处罚与税务刑事处罚的关系极为密切。一种税务违法行为仅仅因为危害程度的不同,就会适用两种迥然不同的制裁方式。如纳税人有逃避纳税或者其他税务违法行为,由税务机关追缴应缴的税款,处以罚款等;但构成犯罪的,还要由司法机关追究刑事责任。税务行政处罚和税务刑事处罚都是对税务违法行为人的法律制裁,但其性质和内容具有很大的差别,主要有:

(一)处罚的性质不同。税务行政处罚的违法行为虽然具有危害性,但其情节和后果一般较轻;而税务刑事处罚的违法行为具有社会危害性,情节和后果比较严重。

(二)处罚的依据不同。税务行政处罚的依据是行政法律规范,而税务刑事处罚的依据是刑事法律规范。在行政法律规范中虽有相关刑事责任的规范,但这些规范都是有关适用刑法的准用性规范,并不是对刑事责任方式的独立设定。

(三)处罚的适用、执行机关不同。税务行政处罚决定是由税务机关为行政主体作出并执行,必要时可依法申请人民法院强制执行;而税务刑事处罚则由人民法院作出判决,由公安机关执行管制和拘役,由劳改机关执行判处死缓、徒刑的判决,死刑判决或者各种附加刑则由人民法院执行或者会同公安机关执行。

(四)处罚适用的程序不同。税务行政处罚适用行政程序,由《行政处罚法》、《税收征管法》及有关税收法律规范加以规定;税务刑事处罚适用刑事诉讼程序,由《刑事诉讼法》及有关刑事诉讼规范加以规定。

(五)处罚的种类不同。税务行政处罚是由税法规定并由税务机关依据作出的,处罚的种类主要有财产罚(罚款、没收

违法所得)和行为罚(停止出口退税权);而税务刑事处罚由刑法规定并由人民法院作出判决,设有五种主刑(死刑、无期徒刑、有期徒刑、拘役、管制)和三种附加刑(罚金、剥夺政治权利、没收财产)。

三、税务行政处罚与税务行政强制的区别

税务行政处罚与税务行政强制都是具体税务行政行为,都是税务机关对税务违法行为采取的以国家强制力为后盾的强制行为,而且有着某种承接关系,往往是相对人不履行税法义务而引起的,但二者仍有严格的区别:

(一)性质不同。税务行政强制不以设定新义务、制裁相对人为主旨,本质上属于执行行为,在纳税人、扣缴义务人、纳税担保人或者其他当事人履行税法义务时,强制措施即应停止或者解除;而税务行政处罚是对税务违法行为的制裁,以剥夺、限制相对人利益、惩戒相对人、设立新义务为根本属性,处罚决定不因相对人停止违法或者应允停止违法而解除失效。

(二)目的不同。税务行政强制的目的在于敦促强迫当事人履行缴纳义务;而税务行政处罚的目的在于通过制裁税务违法者以维护税法。

四、税务行政处罚与税务执行罚的区别

(一)性质不同。税法设定执行罚的目的,在于促使相对一方当事人履行法定义务。例如《税收征管法》第20条规定,纳税人未按规定期限缴纳税款,扣缴义务人未按规定期限解缴税款,税务机关除责令限期缴纳外,从滞纳税款之日起,按日加收滞纳税款2%的滞纳金。但是,一旦纳税人、扣缴义务人履行了缴纳税款义务,就立即停止加收滞纳金。税务执行罚实质上是一种行政强制措施,只不过是具有处罚的外在形式而已。而税务行政处罚则是以相对一方当事人实施了税收法律、法

规明文规定要给予处罚的税务违法为前提的；没有税务违法行为，就不能给予行政处罚。

(二)原则不同。税务执行罚以“一事多罚直至履行义务”为原则，既可以是对当事人一次行为，也可以对同一当事人多次、反复适用，直到其履行税法义务为止。而税务行政处罚适用“一事不再罚原则”，不得对同一税务违法行为处罚两次或者两次以上。

(三)构成要件不同。税务行政处罚要求行为人具有主观过错，包括违法的故意或者过失。税务执行罚则不要求具有主观上的过错，只要纳税人、扣缴义务人在客观上没有履行缴纳税款义务，税务机关就可以对其实施执行罚。

(四)目的不同。税务行政处罚的目的在于对有税务违法行为的当事人给予惩戒或者制裁。税务执行罚的目的则只在于促使当事人履行税法义务，是以强制的方式来促使纳税人、扣缴义务人依法履行缴纳税款义务。从此意义上也可以说，税务行政处罚是针对已发生的税务违法行为而采取的制裁措施，税务执行罚则是针对未履行的税法义务而采取的制裁措施。

基于上述情况，《税收征管法》将税务行政处罚与加收滞纳金、税收保全、强制执行区别开来，规定不同的执行程序 and 救济途径。

第四节 税务行政处罚的原则

税务行政处罚的原则，是指对税务行政处罚的设定和实施具有普遍指导意义的准则。根据《行政处罚法》、《税收征管法》的规定和税务行政管理的实践，税务行政处罚通常要遵循以下原则：

一、处罚法定原则

处罚法定原则,是税务行政合法性原则在税务行政处罚中的具体表现和要求,指税务行政处罚必须依法进行。处罚法定原则包含:一是实施处罚的主体必须是法定的行政主体,即有处罚权的税务机关;二是处罚的依据是法定的,即实施处罚必须有税收法律、法规的明确规定;三是税务行政处罚的程序合法。处罚法定原则不仅要求实体合法,也要求程序合法,即应遵循法定程序。

二、公正、公开原则

所谓公正,就是公平、正直,没有偏私。公正原则是处罚法定原则的必要补充,是指在实施税务行政处罚时不仅要求形式上合法,是在自由裁量的法定幅度的范围内实施的,而且要求内容上的合法,符合立法意旨。所谓公开,就是处罚过程要公开,要有相对方的参与和了解,以提高公民对税务机关及其实施的行政处罚的信任度,同时监督税务机关及其工作人员依法公正地行使职权,保障相对方的合法权益。为了保证处罚公正,较为有效的方法就是坚持和贯彻处罚公开的原则。处罚公开的原则要求对税务违法行为给予行政处罚的规定必须公布,不仅实体规定要公布,而且程序规定也要公布;未经公布的,不得作为处罚的依据。只有这样,才能形成税务行政处罚的社会舆论监督,才能保证税务机关依法施罚,同时达到处罚惩戒税务违法者并保证其以后不再犯的目的。

三、处罚与教育相结合的原则

税务行政处罚不仅是制裁税务违法行为的手段,而且是教育人们遵守税法的一种形式。税务行政处罚的目的不仅是“惩”已然的税务违法行为,而且是“戒”未然的税务违法行为。通过惩戒与教育,使人们认识到税务违法行为的危害性,从而

培养自觉守法的意识。但是,对于已然税务违法行为,教育必须以处罚为后盾,不能以教育代替处罚。对应受行政处罚的税务违法者在给予处罚的同时,予以鞭策教育,二者不可偏废,否则达不到制止、预防税务违法的目的。

四、一事不再罚原则

一事不再罚原则,是指对相对方的同一税务违法行为,不得给予两次以上同类(主要是罚款)处罚。或者说相对方的一个行为违反一种税收法律规范时,只能由一个税务机关作出一次处罚。一事不再罚原则解决的是多头处罚与重复处罚的问题。正确理解这一原则,应当领会其三层含义:一是行为人的一个行为,同时违反了两个以上税收法律、法规的规定,可以给予两次以上的处罚,但如果处罚是罚款,则只能罚一次;另一次处罚可以是没收违法所得,也可以是停止出口退税权,或者其他处罚,只是不能再罚款。二是行为人的一个行为,违反一个税收法律、法规规定,该法律、法规同时规定处罚的税务机关可以并处两种处罚,如可以没收违法所得,并处罚款;罚款并处停止出口退税权,这种并处不违背一事不再罚原则。三是税务违法行为性质严重已构成犯罪的,依法追究其刑事责任的同时,依法应予以行政处罚的当然适用。

五、过罚相当原则

税务机关在进行行政处罚时享有一定的自由裁量权,具体表现在处罚规则的选择、罚款数额的确定、违法情节的认定以及法律、法规的适用等方面,因而所科处的处罚种类、处罚幅度要与税务违法人的违法过错相适应,既不轻过重罚,也不重过轻罚,避免违此罚彼或者畸轻畸重的不合理、不公正的现象。在设定税务行政处罚时,必须考虑其所要处罚的税务违法行为的特点,以及给社会造成危害的大小,根据这些预见和过

罚相当原则而设定适当种类、幅度的处罚。

六、保障相对人权利的原则

税务行政处罚所指向的对象是税务违法行为人的权利，但违法或者不当的税务行政处罚，不仅不能达到预期的目的，而且还会损害相对人的合法权益。只有确保相对人有充分的事前参与权利和完备的事后救济途径，才能切实保护相对人的合法权益，从而体现税务机关严于律己、依法行政、有错必纠的精神风貌。保障相对人权利的原则的具体内容是：相对人对税务机关所给予的行政处罚，享有陈述权、申辩权；对税务行政处罚不服的，有权依法申请行政复议或者提起行政诉讼；认为税务行政处罚违法侵犯其合法权益的，有权提出赔偿要求。未经正当法律程序，任何人的权利不得被剥夺或者限制；无救济途径的规定，便不设立税务行政处罚；无必要的救济途径，便不实施税务行政处罚，并且实施处罚之前或者实施处罚之时均须告知相对人有关权利。

第五节 税务行政处罚的种类和设定

一、税务行政处罚的主要种类

税务行政处罚根据税务违法性质及相应的处罚标准进行分类，主要种类有罚款、没收违法所得的财产罚和停止出口退税权的行为罚。

（一）罚款。是指税务机关强制违法相对方承担金钱给付义务，在一定期限内缴纳一定数额款项的处罚形式。行政处罚的罚款形式，既有经济性，又具有强制性，从而与不具有经济性的处罚形式相区别。同时又与行政强制中的执行罚以及司法强制措施中的罚款和刑罚中的罚金相区别。税务执行罚的目的是强迫纳税人、扣缴义务人履行缴纳税款义务，而罚款则