

税务 行政复议 理论与实务

李仁国 李庆华 主编

山东人民出版社

税务行政复议理论与实务

李仁国 李庆华 主编

山东人民出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税务行政复议理论与实务/李仁国, 李庆华主编.
济南: 山东人民出版社, 2001.1

ISBN 7-209-02680-0

I. 税... II. ①李... ②李... III. 税收管理-行政
复议 IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2000) 第 59319 号

税务行政复议理论与实务

李仁国 李庆华 主编

*

山东人民出版社出版发行

(社址: 济南经九路胜利大街 39 号 邮政编码: 250001)

山东省东营市新华印刷厂印刷

*

850×1168 毫米 32 开本 6.375 印张 150 千字

2001 年 1 月第 1 版 2001 年 1 月第 1 次印刷

印数 1-5000

ISBN 7-209-02680-0

F·754 定价: 15.00 元

主 编 李仁国 李庆华

副主编 王 栋

编 委 李仁国 李庆华 王 栋

孟宪义 李 健 焦东文

王兴军 李兆炜

2017/18

序

崔俊慧

《中华人民共和国行政复议法》已于1999年10月1日起正式施行。本法作为继行政诉讼法、国家赔偿法、行政处罚法之后又一部规范政府行为的重要法律,进一步完善了行政复议制度,意义重大,影响深远。国家税务总局为贯彻实施行政复议法,在总结1993年制定的《税务行政复议规则》施行以来实践经验的基础上,对税务行政复议制度亦进行了重大调整和完善,如:扩大了税务行政复议范围;将税收规范性文件纳入复议审查范围;简化或放宽了税务行政复议条件、方式和程序,更充分体现了便民原则;缩短了税务行政复议机关审理复议案件的有关期限,进一步体现了效率原则;更加严格了税务行政复议机关和被申请人的责任。

新的税务行政复议制度不仅对保护纳税人、纳税担保人和其他税务当事人的合法权益,而且对保障和监督税务机关依法行使职权,促进依法治税,提高工作效率,加强税务干部队伍建设,密切征纳关系,维护社会稳定,都有重要意义。因此,广大税

务干部、特别是领导干部都应该认真学习税务行政复议制度,不断提高依法治税水平,严格执行税务行政复议制度的有关规定,认真履行行政复议职责,将行政复议法的精神实质贯彻落实到税收实际工作中去。

为配合学习宣传、贯彻实施行政复议法,更好地帮助税务当事人正确行使复议申请权,指导税务机关依法做好行政复议工作,山东省国税系统的李仁国、李庆华、王栋等同志,根据多年的实践和探索,结合税收执法工作的特点和实际,认真研究和总结税务行政复议工作的理论与实践,编写了《税务行政复议理论与实务》一书,对促进税务行政复议工作的开展将起到积极的作用。

该书的内容,力求理论知识与实际工作相结合,既详细讲解了税务行政复议制度的历史沿革、概念、性质、特点、目的、原则,概括介绍了有关行政法学的基础知识,又按照税务行政复议的申请、受理、审查、决定、执行一系列工作程序,进行了系统论述,汇集了有关行政复议的文件资料、法律文书,从而增强了实践的指导性和操作性。该书在注重使用文字准确、简洁的同时,力求语言通俗易懂,论述深入浅出,增强了可读性。为加深对税务行政复议知识的学习,作者精心编写了100道试题。因此,该书既可作为税务行政复议工作人员必备的工具书,又可作为广大税务执法人员的普法辅助教材;对众多的税务当事人而言,它也不失为一本能够提高纳税意识,维护自身合法权益的好读物。愿此书的出版,能够为税务行政复议工作的开展和依法治税水平的提高贡献力量。

目 录

第一章 税务行政复议概述	(1)
第一节 税务行政复议制度的历史沿革.....	(1)
第二节 税务行政复议的概念、性质与目的	(4)
第三节 税务行政复议的原则	(13)
第二章 税务行政复议范围	(18)
第一节 概述	(18)
第二节 税务行政复议的范围	(20)
第三节 税务行政复议对抽象行政行为的审查	(31)
第三章 税务行政复议工作机构与复议权的确定	(35)
第一节 税务行政复议工作机构及其职责	(35)
第二节 税务行政复议权的确定	(40)
第四章 税务行政复议参加人	(49)
第一节 税务行政复议申请人	(49)
第二节 税务行政复议被申请人	(58)
第三节 第三人	(61)
第四节 复议代理人	(62)

第五章 税务行政复议申请与受理	(64)
第一节 税务行政复议申请	(64)
第二节 税务行政复议受理	(73)
第六章 税务行政复议决定	(76)
第一节 审查	(76)
第二节 决定	(86)
第三节 执行	(90)
第七章 税务行政复议工作中应注意的几个问题	(94)
第八章 习题精编	(99)
第一节 复习题	(99)
第二节 参考答案	(121)
附录一 国家税务总局关于贯彻实施《中华人民共和国 行政复议法》的通知	(128)
附录二 国务院关于贯彻实施《中华人民共和国 行政复议法》的通知	(131)
附录三 中华人民共和国行政复议法	(137)
附录四 税务行政复议规则(试行)	(149)
附录五 山东省行政复议主要法律文书统一格式	(167)

第一章 税务行政复议概述

第一节 税务行政复议制度的历史沿革

我国的税务行政复议制度,属于行政法律的范畴,也是行政复议制度“大家庭”的重要一员,其演变历程与我国的民主法制的发展和税制的发展一脉相承,息息相关。虽然在发展的过程中也遭受过严重挫折,但总的趋势是在不断发展中得到不断完善。新中国成立后,税务行政复议制度的发展历程分为四个阶段。

一、初创阶段

1949~1958年是税务行政复议制度的初创阶段。1950年12月19日政务院制定了《税务复议委员会组织通则》,明确规定了税务复议委员会的性质、任务和受案范围,这是新中国成立后的第一个有关行政复议制度的规定,它的制定是人民当家作主的充分体现,反映了党和国家当时要求保护人民合法权益的

迫切愿望。1958年制定的《工商统一税条例施行细则(草案)》对复议制度进行了调整,取消了税务复议委员会,但规定当事人可以向税务机关逐级申诉。

二、停滞退后阶段

1958~1976年,是税务行政复议制度的停滞退后阶段。在这一阶段,由于“左”倾思潮侵入国家的政治、经济、文化、社会生活的各个领域,一切以阶级斗争为纲,社会主义法制建设遭到了极大破坏。正处于发展初期的税务行政复议制度,也是厄运难逃。在1973年简化税制时,废除了税务行政复议制度。

三、恢复阶段

1976~1989年是税务行政复议制度的恢复阶段。中国共产党十一届三中全会以后,以经济建设为中心的各项社会主义建设事业逐步走向正轨和繁荣。经济基础决定上层建筑,国家的民主法制建设也蒸蒸日上。在这样一个大环境下,税务行政复议制度得到了逐步恢复和发展。1980年、1981年、1986年制定的《中华人民共和国中外合资企业所得税法》、《中华人民共和国个人所得税法》、《中华人民共和国税收征收管理暂行条例》都规定了税务行政复议制度的基本原则。但是,一方面由于当时税收法制工作刚刚起步,人们的法制意识还很淡薄,因而税务行政复议工作尚未很好地开展起来;另一方面,税务行政复议制度零散地体现在各法律规范性规定中,没有自成体系,缺乏逻辑性,缺少对税务行政复议的组织、范围、程序等问题的具体规定,实际操作性不强。因此,当时税务行政复议的制度建设和工作现状,已经与要求依法行政、保护行政管理相对人的社会发展不

相适应。在这样的背景下,作为国家重要行政执法机关的国家税务局(现为国家税务总局)把规范和完善税务行政复议工作列入了重要日程。1989年5月,国家税务局在河南省驻马店地区税务局进行了税务行政复议工作试点,并于当年10月制定试行了《税务行政复议规则》。

四、快速发展阶段

1989年至今,是税务行政复议制度的快速发展阶段。1989年、1990年、1992年,我国相继制定了《中华人民共和国行政诉讼法》、《行政复议条例》和《中华人民共和国税收征收管理法》。这些法律、行政法规对税务行政复议制度作了较大调整。1993年国家税务总局对试行的《税务行政复议规则》进行了修改,进一步规范、完善了税务行政复议制度。据不完全统计,自1990年以来,全国各级税务机关共办理复议案件1万多件,依法维护了税务机关应有的执法权,保护了当事人的合法权益,妥善解决了争议,稳定了税收秩序,促进了依法治税工作的进程。1999年4月29日,九届全国人大常委会第九次会议审议通过了《中华人民共和国行政复议法》,并于当年10月1日实施。《行政复议法》的颁布和实施,是我国实施依法治国方略的一个重大步骤,是我国民主法制建设的重要成果。行政复议法是继行政诉讼法、国家赔偿法、行政处罚法之后又一部规范政府行为的重要法律,不仅对保护公民、法人或者其他组织的合法权益,而且对保障和监督行政机关依法行使职权,促进依法行政,从严治政,提高工作效率,加强廉政建设,密切政府与人民群众的关系,维护社会稳定,都有重大意义。为了全面、正确地贯彻实施行政复议法,切实按照行政复议法的规定做好税务行政复议工作,国家

税务总局于 1999 年 9 月 3 日制定了《税务行政复议规则(试行)》,自 1999 年 10 月 1 日起施行,1993 年制定的《税务行政复议规则》同时废止。

第二节 税务行政复议的概念、 性质与目的

一、税务行政复议的概念

《税务行政复议规则(试行)》第二条规定:纳税人和其他税务当事人认为税务机关的具体行政行为侵犯其合法权益,可依法向税务行政复议机关申请复议;税务行政复议机关受理行政复议申请,作出行政复议决定,适用本规则。

由此可见,税务行政复议是指税务当事人(即税务行政管理相对人)认为税务机关作出的税务具体行政行为侵犯其合法权益,依法向税务行政复议机关提出复议申请,税务行政复议机关经依法审查并作出决定的活动。

税务行政复议包含以下几层含义:

1. 税务行政复议只能由作为税务行政管理相对人的税务当事人(纳税人、扣缴义务人、纳税担保人和其他税务当事人)提起。除此以外,任何其他人和组织不得提起税务行政复议。

2. 税务当事人必须认为所复议的税务具体行政行为侵犯了自己的合法权益。也就是说,税务当事人只要认为具体行政行为违法或者不当并侵犯了自己的合法权益,就可以依法申请行政复议。所谓违法的具体行政行为是指税务机关针对特定的

税务当事人作出侵犯对方权益的具体决定或者措施违反了实体法或者程序法的规定;所谓不适当的具体行政行为是指虽然在法律允许的范围和幅度内,但显失公正的具体行政行为。

3. 税务行政复议权只能由税务行政复议机关行使。税务行政复议机关有:对国家税务总局作出的具体行政行为不服申请复议,国家税务总局是税务行政复议机关;对省级地方税务局作出的具体行政行为不服申请复议,国家税务总局或省级人民政府是税务行政复议机关;对其他各级税务机关作出的具体行政行为不服申请复议,作出具体行政行为的税务机关的上一级税务机关是税务行政复议机关。

4. 税务行政复议对于税务当事人是一种程序性权利,不得被非法剥夺。作为一种权利,税务当事人既可以根据自己的意愿行使复议申请权,也可以放弃提起行政复议的权利。然而,当行政复议作为行政诉讼的必经程序时,税务当事人提起行政诉讼则必须先申请复议。如果放弃申请行政复议的权利,就承担无权再提起行政诉讼的法律后果。

5. 税务当事人作出具体行政行为依据的规定不合法,不能对该规定申请行政复议,但可在对具体行政行为申请行政复议的同时,向税务复议机关提出对具体行政行为依据的某些规范性文件进行审查的申请。

二、税务行政复议的性质

税务行政复议是税务行政复议机关按照法律规定的程序和方式解决行政争议的行政行为,因为其程序设定与司法程序有类似之处,因此有的学者又称之为税务系统内部的准司法行为。但我们认为行政与司法本来就是互相独立运作的,税务行政复

议程序设定之所以与司法程序有类似之处,是因为借鉴了行政诉讼程序中经过实践证明对复议工作也行之有效的规定。从实质上来看,税务行政复议是纯粹的税务行政行为。但是,与税务机关的征税行为、处罚行为、许可行为、确认行为、强制行为等相比较,复议机关是作为独立于争议双方之外的第三者,以特定的程序来解决行政争议的。税务行政复议还是依申请行政行为,即税务行政复议机关必须根据税务当事人的申请才能启动复议程序,实施相关的行政行为;如果税务当事人未申请复议,税务行政复议机关就不能“先入为主”,对具体行政行为进行复议。依申请行政行为不同于依职权行政行为,依职权行政行为是指税务机关依法定职权主动实施而无须税务当事人申请启动的行政行为,如税务机关依法对纳税义务人征收税款,对偷税行为进行处罚等等。另外,与非要式行政行为比较,税务行政复议是一种要式行政行为,申请复议的范围、复议管辖、复议机构、复议参加人、复议程序等都由法律严格加以规定,税务行政复议机关的各种复议行为都必须按照法律规定以具有一定格式的文书形式表现出来。

税务行政复议与税务行政诉讼是税收法制工作的两个方面,关系比较密切,我们在这里加以重点说明。

(一)税务行政复议与税务行政诉讼的共同特征

1. 解决税务行政争议是两者共同的目的。税务机关在实施税收管理职能的过程中,会和税务当事人发生各种争执,如具体行政行为是否合法,是否侵犯了税务当事人的合法权益等等。如果不及时有效地解决争议,就会使税务机关和税务当事人之间形成一种不信任关系,使税务当事人对税务机关的税收执法行为产生抵触情绪。长此以往,双方处在一种不稳定、易冲突的

氛围中,既不利于税务部门严格执法,又不利于保护当事人的合法权益。因此,需要通过双方都能接受和信任的途径来判断是非,解决争议,重新建立一种稳定的关系。复议和诉讼正是通过运用国家权力而达到上述目的的途径。

2. 对税务具体行政行为发生争议而引起复议或诉讼程序的开始。税务当事人只有对发生效力的具体行政行为不服,才能通过复议或诉讼来保护自己受侵害的合法权益。仅对抽象行政行为不服,认为其不合法,不能通过复议或诉讼程序来解决。

3. 对税务具体行政行为的合法性进行一般性审查。《行政诉讼法》第五条规定,人民法院审理行政案件,对具体行政行为是否合法进行审查,这是我国行政诉讼的实质和核心。同样,《税务行政复议规则(试行)》第三十二条也规定,法制工作机构应当对被申请人作出的具体行政行为进行合法性与适当性审查。

4. 以独立行使职权为保障。《行政诉讼法》第三条规定,人民法院依法对行政案件独立行使审判权,不受行政机关、社会团体和个人的干涉。税务行政复议机关依法审理复议案件,是法律赋予的行使国家行政权的行为,同样不受任何干涉。

5. 不适用调解。无论是税务行政复议,还是税务行政诉讼,其最终目的都是解决税务行政争议。行政争议与民事争议不同。民事争议是平等的民事主体之间因民事权益而产生的争议,民事争议的当事人有权在法律规定的范围内自主处分自己的民事权利。行政争议是对国家行政权力的行使存在认识上的不同而发生的争议,解决行政争议就是对行政权力的行使进行审查认定的过程。税务行政权力是国家以法律的形式赋予税务机关的权力和义务,不仅对税务当事人有拘束力,对税务机关以

及其他一切组织和个人也同样具有拘束力,只能依法行使,不能随意变通和更改。也就是说,税务行政复议机关和法院都无权处分法律授予的税收行政管理权力。因此,税务行政复议机关和法院只能对于被申请的具体行政行为的合法性或适当性进行判断、裁决,而不能要求争议双方之间相互妥协,达成法律规定之外的和解协议。

6. 以不停止执行税务具体行政行为为原则。《行政诉讼法》第四十四条规定,诉讼期间,不停止具体行政行为的执行。但有以下情形之一的,停止具体行政行为的执行:(1)被告认为需要停止执行的;(2)原告申请停止执行,人民法院认为该具体行政行为的执行会造成难以弥补的损失,并且停止执行不损害社会公共利益,裁定停止执行的;(3)法律、法规规定停止执行的。对此,《税务行政复议规则(试行)》第二十四条也作了基本上相同的规定,即确定了复议期间不停止具体行政行为执行的原则。

(二)税务行政复议与税务行政诉讼的区别

1. 性质不同。税务行政复议是税务机关内部进行自我纠错的层级监督制度,是行政行为。税务行政诉讼是人民法院对税务机关所作具体行政行为实施的司法监督,属于司法行为。

2. 受理机关不同。税务行政复议的受理机关是税务行政复议机关。受理税务行政诉讼的机关则是人民法院。

3. 受案范围不同。由于税务行政复议程序与诉讼程序相比较,具有简单、及时、方便的特点,特别是具体行政行为专业性、部门性强的特点,更有利于快速有效地解决争议。因此,税务行政复议要比税务行政诉讼的受案范围广,表现在凡是能够提起行政诉讼的税务行政争议,都可以向税务行政机关申请

复议。具体来说,人民法院所受理的行政案件是行政违法的案件,而税务行政复议机关受理的则既有行政违法的案件,也可以有行政不当的案件。

4. 审查力度不同。人民法院只审查具体行政行为的合法性,而一般不审查其是否适当。税务行政复议机关的审查是全面审查,对税务具体行政行为的合法性和适当性都要进行一般性审查,因此,税务行政复议的审查力度要大于税务行政诉讼。

5. 审理依据和对抽象行政行为的处理不同。表现在两个方面:其一,人民法院审理行政案件,以法律、行政法规、地方性法规、自治条例、单行条例为依据,参照国务院部委根据法律、法规等制定的规章以及省、自治区、直辖市和省、自治区的人民政府所在地的市和经国务院批准的较大的市的人民政府根据法律、法规制定的规章。税务行政复议机关审理复议案件,以法律、行政法规、地方性法规、自治条例、单行条例、规章,以及上级行政机关依法制定和发布的具有的普遍约束力的决定、命令为依据。其二,人民法院认为地方人民政府制定的规章与国务院部委制定的规章不一致,以及国务院部委制定的规章之间不一致,由最高人民法院送国务院作出解释或者裁决。复议机关发现具体行政行为所依据的规章或者具有普遍约束力的决定、命令与法律、法规或者其他规章和具有普遍约束力的决定、命令相抵触,有权在其职权范围内依法予以撤销或改变。如无此权限,则报请有权机关处理。

6. 审理程序不同。人民法院审理行政案件实行的是两审终审制,公开开庭审理。税务行政复议基本上实行一级复议,以书面审理为原则,一般不开庭审理,不收取任何费用。