



SHUISHOUZHIFAJIANDU

税收执法监督

谢 滨 陈建廷 主编

河北科学技术出版社

税收执法监督

主 编 谢 滨
副主编 陈建廷
编写者 陈建廷 葛玉刚
和 光 王 晋

河北科学技术出版社

图书在版编目 (CIP) 数据
税收执法监督/谢滨主编, —石家庄: 河北科学技术出版社, 2004
ISBN 7 - 5375 - 2900 - 0

I. 税… II. 谢… III. 税收管理—行政执法—司法监督—研究—中国 IV. D922. 220. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 136887 号

税收执法监督

主编 谢 滨 副主编 陈建廷

出版发行 河北科学技术出版社
地 址 石家庄市和平西路新文里 8 号 (邮编: 050071)
印 刷 石家庄市汇文印刷有限公司
开 本 850 × 1168 1/32
印 张 9.25
字 数 218000
版 次 2004 年 12 月第 1 版
2004 年 12 月第 1 次印刷
印 数 2000
定 价 30.00 元

[http: //www. hkpress. com. cn](http://www.hkpress.com.cn)

前 言

现代法治是以法律对权力的限制和约束为基点的。任何一项权力的行使，都必须受到其他权力的监督，失去监督的权力就会产生滥用职权，甚至导致腐败。这些年来执法随意、执法违法、执法腐败等问题之所以屡禁不止，其重要原因就是缺乏有力有效的监督，缺少一个全方面、全过程、全方位的监督制约机制。为此，国家税务总局在推进依法治税、强化执法监督方面建立了一系列制度和措施，这些制度措施在规范执法行为，纠正执法过错，促进依法行政，提高执法水平方面发挥了重要的作用。

随着依法治税的深入发展，税收法制工作越来越重要，税收法制机构和人员不断加强和充实，但由于机构新、人员新、工作新，许多税收法制人员对政策法规工作不甚熟悉，发挥规范和监督执法的职能作用不够充分，业务素质还不适应依法治税新形势的要求。为了尽快提高全国税务系统税收法制人员的业务素质，大力推进依法治税工作，我们从全国税务系统选拔既有扎实的理论水平，又有丰富实践经验的税收法制业务专家，广泛吸收全国各地的税收执法监督研究成果和实践经验，紧密结合依法治税的形势要求和税收法制工作实际，从理论和实践的結合上，采取理论阐释、实例讲解、案例分析和实务练习等形式，编写了深入浅出、生动实用的培训教材，并在部分省市进行实际培训和征求意见，学员普遍反映易学好懂、受益匪浅、收获很大。纷纷要求整理编写成书，发给大家，以便作为各地培训教材和工作指南。应广大学员的要求和反馈意见，我们对原有的讲课稿进行了修订、

前 言

补充、提炼和整合，力求体现全面性、系统性、规范性和实用性。陈建廷同志负责编写了税收执法监督、税收执法责任制、税务行政处罚听证、税务行政复议、税务行政诉讼和税务行政赔偿六章；葛玉刚同志负责编写了税收执法检查、重大税务案件审理两章；和光、王晋同志负责编写了税收规范性文件的制定与审核、税务行政已结案件的评议与复查两章。最后，由国家税务总局政策法规司谢滨同志统稿审定。

由于水平所限，难免有疏漏和不足之处，敬请各位同仁批评指正。

编者

2004 年 10 月

目 录

第一章 税收执法监督	(1)
一、税收执法监督的概念和特征	(1)
二、税收执法监督的意义和作用	(2)
三、税收执法监督的原则和依据	(3)
四、税收执法监督的对象和范围	(6)
五、税收执法监督的种类和方式	(8)
第二章 税收执法责任制	(11)
一、税收执法责任制的时代背景	(11)
二、税收执法责任制的发展历程	(17)
三、税收执法责任制的现实意义	(18)
四、税收执法责任制的制度内涵	(23)
五、税收执法责任制的考核评议	(33)
六、税收执法责任制的过错追究	(38)
七、税收执法责任制的实践经验	(47)
八、税收执法责任制的相关问题	(56)
第三章 税收执法检查	(60)
一、税收执法检查的基本内涵	(60)
二、税收执法检查的形式方法	(66)
三、税收执法检查的实施程序	(74)
第四章 重大税务案件的审理	(84)

目 录

一、重大税务案件审理的概述	(84)
二、重大税务案件审理的程序	(86)
三、重大税务案件审理的执法检查	(89)
第五章 税收规范性文件的制定与审核	(109)
一、税收规范性文件概述	(109)
二、税收规范性文件的制定程序	(120)
三、税收规范性文件的审核把关	(122)
四、税收规范性文件的执法检查	(124)
第六章 税务行政已结案件的评议复查	(135)
一、税务行政已结案件评议复查工作的组织	(135)
二、税务行政已结案件评议复查的内容	(136)
三、税务行政已结案件评议复查前的准备工作	(139)
四、税务行政已结案件评议复查程序	(140)
五、税务行政已结案件评议复查结果的处理	(141)
第七章 税务行政处罚听证	(147)
一、税务行政处罚听证的意义	(147)
二、税务行政处罚听证的适用范围	(148)
三、税务行政处罚听证参与人	(149)
四、税务行政处罚听证程序	(154)
第八章 税务行政复议	(168)
一、税务行政复议的概念与特征	(168)
二、税务行政复议的功能	(171)
三、税务行政复议的基本原则	(174)
四、税务行政复议的范围	(184)
五、税务行政复议的管辖	(186)
六、税务行政复议机构的职责	(188)

目 录

七、税务行政复议参加人	(191)
八、税务行政复议证据	(195)
九、税务行政复议程序	(202)
第九章 税务行政诉讼	(229)
一、税务行政诉讼的概念和特点	(229)
二、税务行政诉讼的基本原则	(230)
三、税务行政诉讼的特有原则	(232)
四、税务行政诉讼的受案范围	(235)
五、税务行政诉讼原告的权利义务	(238)
六、税务行政诉讼被告的权利义务	(240)
七、税务行政诉讼的举证责任	(241)
八、税务行政诉讼的应诉准备	(244)
九、税务行政诉讼人员的庭审任务	(246)
十、税务行政诉讼的出庭应诉	(247)
十一、税务行政应诉人员的辩驳方法	(249)
十二、税务行政诉讼案件的上诉和二审应诉	(252)
十三、税务行政诉讼的申诉	(253)
十四、税务行政诉讼的终结	(254)
第十章 税务行政赔偿	(261)
一、税务行政赔偿的含义及特点	(261)
二、税务行政赔偿的构成要件	(262)
三、税务行政赔偿的范围	(266)
四、税务行政赔偿请求人	(268)
五、税务行政赔偿义务机关	(269)
六、税务行政赔偿的方式、计算标准与费用支付	(271)
七、税务行政赔偿的程序	(275)

第一章 税收执法监督

一、税收执法监督的概念和特征

税收执法监督，是指作为行政监督主体的税务机关，依照国家行政管理体制和税收管理体制的规定，对所属税务机关及其工作人员的税收行政执法行为进行的监督检查活动。

目前，我国社会主义民主法制建设日趋完善，建立健全了一整套对税务机关多层次、多角度、全方位的监督体系。按照监督主体和监督内容的不同，可分为国家权力机关的监督、司法机关的监督、政府及行政主管部门的监督、审计机关的监督、监察机关的监督、政治民主监督、社会民主监督、税务机关内部的执法监督等等，本章所讲的税收执法监督，特指税务机关内部的执法监督。根据税收执法监督的特定涵义，它具有以下三个特征：

第一，特定的监督主体。税收执法监督的主体是法律赋予监督权的税务机关。首先，必须是税务机关，非税务机关的组织或者个人也可以对税务机关及其工作人员进行监督，但这不属于税收执法监督的范围。其次，虽是税务机关，也并非都是税收执法监督的主体，它必须有法律上的授权。如县以上税务机关拥有法律授权，属于税收执法监督的主体，而税务所没有法律授权，不是税收执法监督主体。

第二，特定的监督对象。税收执法监督对象不同于税收征收

管理所监督的对象。税收征收管理的监督对象是纳税人和其他税务行政管理相对人，而税收执法监督的对象是税务机关及其工作人员。

第三、特定的监督内容。税收执法监督的内容是税务机关及其工作人员所作的尚未构成犯罪的行政行为。通过税收执法监督，能及时发现并纠正税务机关在税务管理活动中不当的或者违法的行政行为，促进税务机关及其工作人员依法行政，保证国家的各项税收法律、法规的正确贯彻实施。这里需要注意两个问题：一是税收执法监督的内容仅限于税务行政执法行为，非税务行政执法行为，即使是税务机关及其工作人员所作的，如民事行为、个人的非职务行为，都不属于税收执法监督的范围；二是税务行政执法行为有一般违法与构成犯罪的之分，已经构成犯罪的行为，则属于司法监督的范畴。

二、税收执法监督的意义和作用

18世纪思想家孟德斯鸠在其著名的《论法的精神》一书中十分明确地论道：“一切有权力的人都容易滥用权力，这是万古不易的一条经验。有权力的人们使用权力一直到遇有界限的地方才休止”。这个界限现在是由法律规范来设定的。现代法治是以法律对权力的限制和约束为基点的。任何一项权力的行使，都必须受到其他权力的监督，失去监督的权力就会产生滥用职权，甚至导致腐败。这些年来之所以对执法随意、执法违法、执法腐败等问题屡禁不止，其重要原因就是缺乏有力有效的监督，缺少一个全方面、全过程、全方位的监督制约机制。目前，在税务系统内部对税收执法权的监督是一个非常薄弱的环节，并且多是事后监督，这种游离于税收执法过程之外的监督，从机制上讲很不健全，从实践中看也不十分有效。强化和完善税收执法监督已经被人们越来越认识到它的必要性和重要性，其意义和作用主要有以

下几点：

第一，有利于提高税务行政执法水平。税务行政执法经过几十年的实践，积累了较为丰富的经验，在税务工作中最重要、最基本的方面已经有法可依，但税收法制建设仍有有待完善的地方。同时，执法不严和违法不究的现象还程度不同地存在。在这种情况下，就需要通过监督，特别是通过税收执法监督来强化内部制约机制，保证各级税务机关及其工作人员严格公正、文明规范地依法行政。

第二，有利于保护纳税人和其他税务管理相对人的合法权益。通过强有力的税收执法监督，可以防止税务机关及其工作人员超越权限滥用职权等违法现象的发生，促使税务机关及其工作人员依法进行税务管理活动，从而保护纳税人或其他税务管理相对人的合法权益不受侵害或受到侵害时能得到及时、有效的补救。

第三，有利于树立税务机关的良好形象。通过加强税收执法监督，督促税务机关及其工作人员严格依法办事，对违法者依法惩治，维护法律尊严，使税务机关在人民群众中树立起良好的执法形象。

第四，有利于社会主义市场经济的建立和完善。社会主义市场经济是有序的法治经济，而税务机关又是重要的经济执法部门。因此，加强税收执法监督，使其更好地发挥税收职能作用，对于建立和发展社会主义市场经济也具有重要的意义。

三、税收执法监督的原则和依据

税收执法监督，作为税务机关内部的监督，必须依据国家法律、法规严格进行。因此，明确税收执法监督的原则和依据，是实施税收执法监督的重要前提。

（一）税收执法监督的原则

1. 依法监督的原则

依法监督原则是社会主义法制原则在税务管理中的体现和具体化。它要求税务管理活动要做到“依法行政，执法必严，违法必究”。具体到税收执法监督来说，税务机关的执法监督权是法律赋予的，实施税收执法监督的程序也是法律规定的，实施税收执法监督的效力也是由法律确认的。因此，在实施税收执法监督权时，必须在法律规定的范围内行使，且按照法律规定的程序进行。只要被监督的税务机关及其工作人员没有违反宪法、法律和法规的规定，就不能随意干涉其职务活动，也不能影响其正常行使职权。作为被监督的税务机关，也应积极支持监督机关依法行使监督权，并自觉地接受监督，主动为监督检查提供工作方便。这是实施税收执法监督最重要的原则。

2. 合理监督的原则

合理监督原则同依法监督原则一样是税务机关实施行政执法监督必须遵循的一项主要原则。合理监督原则是指对于税收执法监督机关在自由裁量范围内所作出的具体行政行为，必须恰当、公正地予以监督。所谓自由裁量的行为，是指行政法律规范不对执法行为进行详尽的规定，而是由税收执法监督机关在法定幅度和范围内作出具体的行政行为。在实施税收执法监督中，作出这种自由裁量行为必须做到轻重有度，合情合理，不能事无巨细，动辄查问，使被监督机关处于谨小慎微、不能大胆创造性工作的状况。当然，合理性必须在合法性的前提下运用，离开了合法性，就谈不上真正的合理性。

3. 注重行政效率的原则

保证行政效率，是税务管理的一项重要要求，也是税务管理的目标之一。税务机关是国家权力机关的执行机关，担负着繁重

的税收征管任务。税收执法监督是否有力，直接影响着税务执法活动的效率，因此，税收执法监督应当遵循提高效率的原则。在实施税收执法监督中，上级税务机关发现下级税务机关的违法行为，要及时予以制止，迅速作出处理；下级税务机关发现上级税务机关政令违法时，要及时予以提醒，或向上级税务机关反映。税务机关各部门之间要注重配合，形成合力，防止扯皮和内耗现象的发生，齐心协力、共同提高整体的行政效率。

4. 保护纳税人或其他税务管理相对人合法权益的原则

税务机关代表国家行使税收管理权，对纳税人或其他税务管理相对人具有强制力。因此，税务机关与税务管理相对人的地位存在着事实上的不平等。表现为管理与被管理、支配和服从的关系。为了切实保障纳税人的合法权益，在税收执法监督中一定要贯彻“保护纳税人和其他税务当事人合法权益”这一原则。

5. 程序化与规范化的原则

程序化、规范化是实施税收执法监督的重要保障。适用税收执法监督的程序，一是国家颁布的具有普遍效力的法律、法规中规定的监督程序；二是税务机关自身规定的监督程序，如国家税务总局从监督执法、制约执法角度出发，制定了税收执法责任制和过错责任追究制，使自我监督体系日臻完善。

（二）税收执法监督的依据

税收执法监督，主要是对税务机关的行政执法活动是否符合国家法律、法规进行监督，对其工作人员来说，还包括监督其行为是否遵守有关的规章制度和税务机关制定的规范性文件所提出的要求。因此，国家的法律、法规、规章和规范性文件是实施税收执法监督的主要依据。

税收执法监督的法律依据包括《宪法》中的法律规范及一

般法律中的法律规范，如《税收征收管理法》、《行政处罚法》、《行政监察法》；国务院制定的行政法规和省、自治区、直辖市人大及其常委会制定的地方性法规；省、自治区、直辖市人民政府、国家税务总局制定的行政规章；省级税务机关根据有关法律、法规制定的规范性文件。

四、税收执法监督的对象和范围

明确税收执法监督的对象和范围，是有效实施税收执法监督的重要一环。只有明确了税收执法监督的对象和范围，税务机关才能有效地实施执法监督。

（一）税收执法监督的对象

前面讲过，税收执法监督的对象是税务机关及其工作人员，同时，还需要进一步明确税收执法监督对象的具体内容，即作为税务机关内部的执法监督，应该监督哪些行政行为。一般来讲，税收执法监督，既要监督抽象税务行政行为，又要监督具体税务行政行为。

1. 对抽象税务行政行为的监督

这主要包括，一是检查税务机关制定和发布的税收规范性文件是否合法，是否与国家税收法律、法规和规章相抵触、相冲突。二是检查地方性税收法规、规章及规范性文件备查、备案是否及时，对审查处理意见贯彻执行的是否准确。《行政复议法》第七条规定，行政复议申请人认为行政机关的具体行政行为所依据的国务院部门的规定，县级以上地方各级人民政府及其工作部门的规定，乡镇人民政府的规定不合法，可以一并向行政复议机关提出对这些规定进行审查的申请。因此，税务机关对抽象税务行政行为加强监督，就显得尤为必要。

2. 对具体税务行政行为的监督

对具体税务行政行为进行监督的主要内容，一是作出具体税务行政行为的机关是否具备税收执法主体资格；二是适用税收实体法律规范是否正确；三是作出的具体税务行政行为是否超越了法定职责和权限；四是作出的具体税务行政行为是否符合法定程序，是否具备必要的条件。

（二）税收执法监督的范围

税收执法监督的范围与监督的对象密切相连。作为监督对象的行政行为，往往成为税收执法监督的范围。

1. 税收法律规范确定的监督范围

税务机关是国家权力机关的执行机关，而执行机关的主要任务就是执行国家权力机关制定的法律、法规。如何保证这些法律、法规的正确实施，是税务机关履行职责的重要体现，而进行税收执法监督就是税务机关为保证税收法律、法规实施所采取的手段。因而，税收执法监督的范围，既包括国家权力机关制定的法律和地方性法规的执行情况，也包括税务机关制定的税收规范性文件执行情况。

2. 监督主体的职能范围

明确监督主体的职能范围，对税务机关有效实施执法监督具有较强的指导意义。根据目前税务工作实际，税务机关作为税收执法监督主体，其职能范围主要包括以下几个方面：

（1）协调税务机关内部部门之间的行政执法活动。作为税收执法监督的主体，对税务行政执法中出现的空当，应责令有关部门予以补漏；对执法部门间的互相推诿情况，应当予以协调；对行政执法部门因有关法律、法规和规章不明确的或有分歧的地方，应当按照权限作出明确的解释。

（2）撤销违法的或不当的、侵害纳税人或其他税务当事人

合法权益的税务行政行为。税收执法监督主体在实施监督中，发现或被告知监督对象的具体行政行为有侵犯纳税人或其他税务当事人合法权益的情况时，应当按照法定权限和程序撤销该具体行政行为，必要时可责令监督对象重新作出具体行政行为；如果发现监督对象的抽象行政行为有明显的违法或不当之处，也应予以撤销；如果发现某一税收规范性文件存在问题时，应及时告知有关机关进行修正。

(3) 处理监督对象在税务行政执法中越权、滥用职权或失职、渎职行为。税收执法监督主体在实施执法监督时，发现监督对象有违法行为，诸如越权、滥用职权和失职渎职，要予以处理，处理措施包括责令限期改正和行政处分。

(4) 指导监督对象的税务行政执法活动。监督对象特别是下级税务机关及其工作人员，往往会出现执法条件、执法依据等不够明确的问题。对此，税收执法监督主体应予以及时指导，以便使税务行政执法工作进行顺利。

五、税收执法监督的种类和方式

(一) 税收执法监督的种类

根据税务机关组织结构和管理体制的特点，税收执法监督通常分为以下三类：

1. 上级税务机关对下级税务机关的监督

上级税务机关对下级税务机关的执法监督是税务机关内部实施的一种最常见、最普遍的监督。这种监督具有全面性和强制性，特别是在人、财、物垂直管理的情况下更是如此。通常，承担这种监督职能的是税务机关内设的监察、法制、审计等机构。这些机构根据法律规定的权限或税务机关领导的授权，以本级税务机关名义实施监督。

2. 下级税务机关对上级税务机关的监督

下级税务机关对上级税务机关的监督，实际上是发生在税务机关内部的民主监督。如在决策过程中，下级税务机关有权对上级税务机关提出意见和建议。在决策作出后的实施过程中，下级税务机关仍有权反映有关情况和问题，提出意见、建议和批评。对于这些来自下级的意见、建议和批评，上级税务机关必须予以高度重视，并加以具体分析。对于正确的部分，应加以采纳和吸收，对于不正确的部分也应作出解释，而不能置之不理。但这种监督不是税务机关依法定职权所实施的具有行政强制力的监督。而是按照民主集中制原则所实施的监督。因此，它不直接发生法律效力。

3. 同级税务机关内部部门之间的监督

为提高执法水平，减少执法过错，对于各项税收政策和征管制度的制定、涉税重大问题的处理，各级税务机关均采用了有关部门会审、会签制度，这实质上是一种自律性的执法监督活动。很多省市县级以上税务机关都设置了法制机构，负责税收政策出台前的审核把关工作，实施了事前监督。

（二）税收执法监督的方式

从税务机关的隶属关系、内部结构的特点出发，税收执法监督主要有以下几种方式：

1. 报告

报告即工作报告，它是指下级税务机关向上级税务机关就行政执法工作的重大措施、主要事项、重大事件、主要问题等所作的工作报告，以便上级税务机关能及时了解下情、掌握动态、发现问题、采取措施，进而有效地领导和监督下级税务机关的行政执法工作。