

北方民族大学学术文库

纳税人 权利保护 理论与实务

NASHUIREN QUANLI BAOHU LILUN YU SHIWU

刘庆国◎著



中国检察出版社

北方民族大学学术文库

纳税人权利保护 理论与实务

中国检察出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

纳税人权利保护理论与实务/刘庆国著. —北京:

中国检察出版社, 2009.9

ISBN 978 - 7 - 5102 - 0153 - 0

I. 纳… II. 刘… III. 税法 - 研究 - 中国

IV. D922.220.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 162884 号

纳税人权利保护理论与实务

刘庆国 著

出 版 人: 袁其国

出版发行: 中国检察出版社

社 址: 北京市石景山区鲁谷西路 5 号 (100040)

网 址: 中国检察出版社 (www. zgjccbs. com)

电子邮箱: zgjccbsfxb@126. com

电 话: (010) 68650028(编辑) 68650015(发行) 68636518(门市)

经 销: 新华书店

印 刷: 北京鑫海金澳胶印有限公司

开 本: A5

印 张: 14 印张

字 数: 386 千字

版 次: 2009 年 10 月第一版 2009 年 10 月第一次印刷

书 号: ISBN 978 - 7 - 5102 - 0153 - 0

定 价: 35.00 元

检察版图书, 版权所有, 侵权必究
如遇图书印装质量问题本社负责调换

税收的法治与法制

任何政府要养活自己并为公民或臣民提供服务，就必须找出聚集资源的办法。通常使用的办法就是税收，因而，税收是维系政府运转的一个关键方式。政府的性质各有不同，政体的形式可能多种多样，在税收这一问题上，不论在税基和税率的选择上如何不同，但扩大税收，增加财政收入，提高政府的行政能力是共同的。当然，政府积聚财富的方式还有许多，通过垄断资源，国营或官营；通过通货膨胀转嫁都是一些经常性的策略。此外，还有服务的收费。在中国历史上，收费就是手段之一，于是税收和财政政策往往陷入“明税轻、暗税重、苛捐杂税无底洞”的局面。轻徭薄赋往往是恢复社会繁荣，回复社会信心的重要举措。减轻赋税，去除苛捐杂税也是社会反抗的经常性诉求。因此，合理的税收对于繁荣经济，稳定社会，提高公共服务水平，实现权利保护都至关重要。制定合理的税基和税率，建立有效的税收监管制度，是现代国家财政制度的重要内容。国家行政制度的改革，发展中心的移转都与税收相关，在我国，农业税的取消就是一个重要的例证。

对于公民个人而言，用交税来换取政府保护和公共服务，获得生存需要的社会秩序和安宁环境，有预期地安排个人和团体生活是生活的基本需求。从实证法的角度看，权利是个体或团体能够运用政府手段切实加以保护的利益，世上没有免费的午餐，权利要想真正成为法律赋予的权力，必须在司法上可执行。权利不是需要政府撒手，而是需要政府积极保护，必须依赖充足可支配的资金。因此，在国人看来，交付“皇粮国税”就如“杀人偿命、欠债还钱”一样天经地义。从另一个角度看，税收是一个通过公共过程将私人

财产转化为公共财产的过程。过分的税收负担不但影响资产的积累，生活的合理安排，甚至可能影响基本生存。因此，比较低的、合理的税收是百姓的基本诉求。同时，税收不会被扭曲、税收不会被浪费是其关心的核心议题。税收的前提是公民的基本政治权利，对公共事务的有效参与，没有这个前提，私人财产很容易在某种宏大叙事的高远目标下转变为公共财产，实质变为某些统治集团的财产。私人财产也很容易在某些经济制度的安排下被侵蚀，个人创制财富的空间被挤压，个人获得财富的机会被限制乃至被剥夺。从这个意义上看，税收制度是关系到政府绩效和每个公民福利的基本问题，税收法定、平等、便利，是合理制度安排的基本内涵。通过累进税率来解决社会财富的过分悬殊，通过各种减税和免税措施，鼓励将财富投入到非营利事业，实现社会财富的再分配和向社会回归也是实现社会公平的重要途径。

从前述视角上看，税收不仅是一个法律问题，也可能是一个政治问题。在法治社会，通过合理的法律制度安排，建立公平和有效率的制度，以保护公民的基本权利和自由，实现古人所梦想的和谐与大同是政治家的责任，也是法律人的责任，在这方面税法的研究也应当有所担当。税法制度涉及两个方面，宪法层面上合理的税制安排，行政法层面上依法纳税。前者涉及税基和税率的确定，不同层级的政治实体在税收方面的合理利益分担，财权与事权的合理匹配；公民对公共事务的有效参与。后者涉及纳税人基本权利，以及相关的权利救济。在现代法治社会，后者与公民的利益更为贴近。税法是保护纳税人的权利之法，《纳税人权利保护理论与实务》从理论角度对税法的权利保护法性质、税收法律关系的平等性、国家税收权、纳税人权利等内容进行研究，并结合现行法律规范就纳税人在税务行政处罚、税务行政复议、税务行政诉讼、税务行政赔偿、涉税犯罪的辩护方面的现实权利的实现保障进行研究，突出了纳税人权利保护的实务性，具有独到的见解。对税收问题的研究，尤其是对纳税人权利保护的研究，对于拓宽法学研究的视野，促进人权保护都具有重要的意义。

因此，庆国兄就有关纳税人权利保护的研究是非常有意义的。庆国兄是我大学同学，我们共同经历了 20 世纪 80 年代后期那个激荡和曲折的岁月。大学毕业，大家各奔东西，然殊途同归，经过几个转折后，我们都回到了大学校园。我自己关注人权理论的研究，重点在于公民结社权和非政府组织的研究，庆国则关注于纳税人权利保护的研究，共同献身于人权保护。庆国在功课之余还从事法律实践，身为律师和注册会计师、注册税务师，对实践中的各种税法问题广泛涉猎，经过数年磨炼，写下这部有血有肉的著作。我是第一个全面的读者，他让我写一点想法作为序言，我至为惶恐。我虽然在研究非政府组织过程中涉猎过免税问题，曾在宪法的教学中讨论过税收与公共财政问题，也几次参与有关免税问题的讨论，但对税法是门外汉，很难有自己的见解。然庆国兄催促甚殷，我无法拒绝，只能在这里抛砖引玉。

刘培峰

2009 年 9 月

目 录

税收的法治与法制	(1)
第一章 税法性质及体系	(1)
第一节 法视野下的税收	(1)
一、税收概念	(1)
二、税收的基本特征	(4)
三、税收的作用	(5)
第二节 税法概念及基本原则	(6)
一、税法概念	(6)
二、税法基本原则	(7)
第三节 税法性质	(23)
一、税法是公法还是私法	(23)
二、税法是行政法还是经济法	(25)
三、税法是侵权法还是权利保护法	(26)
第四节 税法体系	(27)
一、理论上的税法体系	(27)
二、现实中的税法体系	(28)
第五节 税收实体法要素	(33)
一、纳税人	(33)
二、征税对象	(33)
三、税率	(35)
四、税收特别措施	(37)
五、纳税期限	(39)
六、纳税地点	(40)

第六节 税收程序法结构	(40)
一、税收程序法的含义及特征	(40)
二、税收程序法的基本原则	(42)
三、税收程序法的基本内容	(44)
第七节 税法价值及作用	(48)
一、税法价值	(48)
二、税法作用	(49)
第二章 税收法律关系	(52)
第一节 税收法律关系的性质	(52)
一、税收法律关系的特征	(52)
二、关于税收法律关系性质的学说	(54)
三、公法之债——税收法律关系性质之解读	(58)
四、税收法律关系的本质——平等性	(62)
第二节 税收法律关系的构成	(65)
一、税收法律关系的主体	(65)
二、税收法律关系的客体	(74)
三、税收法律关系的内容	(74)
第三节 税收法律关系的运行及保护	(80)
一、税收法律关系的运行	(80)
二、税收法律关系的保护	(81)
第三章 国家税权	(83)
第一节 税权与国家征税权	(83)
一、税权的含义	(83)
二、国家征税权	(85)
三、国家征税权的合法性、正当性	(92)
第二节 税收立法权	(93)
一、税收立法权的含义	(93)
二、税收立法主体	(94)
三、税收立法的基本原则	(98)
四、关于授权税收立法问题	(99)

第三节 国家税收债权	(101)
一、国家税收债权的性质与特征	(101)
二、国家税收债权的成立与变动	(102)
三、税收优先权	(104)
四、税收代位权	(108)
五、税收撤销权	(110)
六、国家税收债权的担保	(112)
第四节 税收管辖权	(113)
一、税收管辖权的概念	(113)
二、居民税收管辖权	(114)
三、地域税收管辖权	(116)
四、税收管辖权的国际协调与限制	(119)
第四章 纳税人权利	(123)
第一节 纳税人权利及体系	(123)
一、纳税人权利的含义	(123)
二、纳税人权利体系	(125)
第二节 纳税人基本权利	(128)
一、知情权	(128)
二、最低生活保障之税收豁免权	(135)
三、正当程序权	(136)
四、救济权	(137)
第三节 纳税人的程序权利	(137)
一、程序主持者或决定者的中立保障权	(138)
二、权利被告告知权及卷宗阅览权	(139)
三、听证权	(140)
四、陈述、申辩权	(140)
五、要求说明理由权	(141)
六、程序抵抗权	(141)
七、纳税人的保密权	(142)
八、纳税人的救济权	(143)

第四节 纳税人的实体权利	(143)
一、法定最低限额纳税权	(143)
二、免、减税权	(144)
三、抵免税权	(144)
四、税收返还请求权	(145)
五、出口退税权	(148)
六、纳税人信赖利益保护权	(148)
第五节 纳税人权利实现机制	(155)
一、依法行政是纳税人权利实现的最有效的途径	(155)
二、纳税人权利保护存在的主要法律缺陷	(159)
三、完善纳税人权利体系, 改善纳税人权利现状, 保护纳税人权益的路径	(161)
第五章 税务行政处罚中的纳税人权利保护	(164)
第一节 税务行政处罚的含义及种类	(164)
一、税务行政处罚的含义	(164)
二、税务行政处罚的种类	(165)
第二节 税务行政处罚的基本原则	(167)
一、处罚法定原则	(167)
二、处罚公正、公开原则	(171)
三、处罚与教育相结合原则	(172)
四、一事不再罚原则	(173)
第三节 税务行政处罚的实施主体	(176)
第四节 税务行政处罚对象	(179)
一、税务行政处罚对象的范围	(179)
二、关于税务行政处罚对象的几个特殊问题	(180)
第五节 税务行政处罚的行为类型	(184)
一、税务行政处罚的违法行为的内涵	(184)
二、违反税务管理的行为	(186)
三、直接妨害税款征收的行为	(198)
四、违反发票管理规定的行为	(205)

第六节 税务行政处罚程序	(206)
一、税务行政处罚调查取证程序	(206)
二、税务行政处罚简易程序	(210)
三、税务行政处罚一般程序	(213)
四、税务行政处罚听证程序	(218)
五、税务行政处罚执行程序	(220)
第六章 税务行政复议	(224)
第一节 税务行政复议的性质与特征	(224)
一、税务行政复议的法律性质	(224)
二、税务行政复议的特征	(227)
第二节 税务行政复议范围与复议机关	(228)
一、税务行政复议范围	(228)
二、税务行政复议机关	(233)
三、税务行政复议机构	(234)
第三节 税务行政复议申请权	(234)
一、税务行政复议申请权的法律保障	(234)
二、税务行政复议申请人资格	(245)
三、税务行政复议被申请人的确定	(247)
四、税务行政复议申请权行使条件	(248)
第四节 税务行政复议申请的审查与处理	(253)
一、税务行政复议申请的审查事项	(253)
二、税务行政复议申请的处理	(254)
第五节 税务行政复议的审理与决定	(257)
一、被申请人答复程序	(257)
二、税务行政复议证据制度	(260)
三、税务行政复议的审查方式	(262)
四、税务行政复议审查事项	(264)
五、复议决定	(266)
六、税务行政复议调解、和解	(271)
七、税务行政复议决定执行	(275)

第六节 完善税务行政复议程序建议	(275)
一、废止纳税争议行政复议前置条件	(275)
二、重构税务行政复议机构	(277)
第七章 税务行政诉讼	(280)
第一节 税务行政诉讼概论	(280)
一、税务行政诉讼的概念和特征	(280)
二、税务行政复议与税务诉讼的衔接关系	(281)
三、税务行政诉讼的合法性审查原则	(282)
四、税务行政诉讼的作用	(283)
第二节 税务行政诉讼的受案范围及管辖	(285)
一、税务行政诉讼的受案范围	(285)
二、税务行政诉讼管辖	(285)
第三节 税务行政诉讼的原告和被告	(288)
一、税务行政诉讼原告	(288)
二、税务行政诉讼原告的诉讼权利及法律保障	(290)
三、税务行政诉讼的被告	(294)
四、税务行政诉讼被告的诉讼权利和义务	(295)
第四节 税务行政诉讼证据规则	(295)
一、税务行政诉讼的举证责任分配	(295)
二、税务行政诉讼证据的提供要求	(298)
三、税务行政诉讼证据的质证	(303)
四、税务行政诉讼证据的审核认定	(308)
第五节 税务行政诉讼第一审程序	(312)
一、起诉	(312)
二、起诉的审查与处理	(313)
三、审理程序	(314)
四、审理程序中的各项制度	(318)
第六节 税务行政诉讼第二审程序和审判监督程序	(319)
一、税务行政诉讼第二审程序	(319)
二、税务行政诉讼审判监督程序	(321)

第七节 税务行政诉讼的法律适用与判决形式	(324)
一、税务行政诉讼的法律适用	(324)
二、法律规范冲突及其适用规则	(324)
三、税务行政诉讼的判决形式	(325)
四、税务行政诉讼一审适用裁定的情形	(327)
五、税务行政诉讼二审裁判形式	(328)
第八章 税务行政赔偿	(333)
第一节 税务行政赔偿的含义与赔偿范围	(333)
一、税务行政赔偿的含义	(333)
二、税务行政赔偿的范围	(334)
第二节 税务行政赔偿的归责原则及构成要件	(338)
一、税务行政赔偿的归责原则	(338)
二、税务行政赔偿的构成要件	(340)
第三节 税务行政赔偿请求人与赔偿义务机关	(343)
一、税务行政赔偿请求人	(343)
二、税务行政赔偿义务机关	(343)
第四节 税务行政赔偿程序	(346)
一、税务行政赔偿请求途径	(346)
二、税务行政赔偿行政程序	(348)
三、税务行政赔偿复议处理程序	(351)
四、税务行政赔偿的诉讼程序	(352)
第五节 税务行政赔偿方式和赔偿标准	(353)
一、税务行政赔偿方式	(353)
二、税务行政赔偿的标准	(355)
第六节 税务行政追偿	(356)
一、税务行政追偿的特征	(356)
二、税务行政追偿的性质和形式	(357)
三、税务行政追偿的条件与标准	(358)
四、税务行政追偿程序	(359)

第九章 涉税犯罪及辩护	(360)
第一节 犯罪与刑法概述	(360)
一、犯罪概念及特征	(360)
二、刑法基本原则	(361)
三、犯罪构成要件	(364)
四、刑罚与量刑情节	(367)
五、涉税犯罪类型	(368)
第二节 逃避纳税义务犯罪	(370)
一、逃避缴纳税款罪	(370)
二、抗税罪	(377)
三、逃避追缴欠税罪	(379)
四、骗取出口退税罪	(382)
第三节 危害发票管理犯罪	(385)
一、危害发票管理犯罪概况	(385)
二、虚开增值税专用发票罪	(386)
第四节 税收征管渎职犯罪	(392)
一、徇私舞弊不征、少征税款罪的犯罪构成	(393)
二、税务工作人员收受贿赂而不征或者少征税款 如何定性	(394)
第五节 涉税犯罪辩护	(395)
一、辩护权及辩护的意义	(395)
二、涉税犯罪辩护职责和辩护方式	(398)
参考文献	(419)
后记	(431)

第一章 税法性质及体系

第一节 法视野下的税收

税收或称租税、赋税、捐税等，简称税。因其历史悠久，演变复杂，形式纷繁，故而形成了人们认识上的诸多分歧。税收既是税法的基本性概念，又是经济学的基本范畴，并且税法的法学概念又深受经济学的影响，因此不同国家的不同学者关于税收的界定不尽相同。

一、税收概念

（一）国外的观点

1. 美国

美国国税局的定义：依据立法机关行使课税权强制征收的，为获得用于公共或政府目的的收入而征收的一种强制性捐献。税收不是为了取得某些特权或享受服务的付款，因此它和依据政府的专门职能和权力征收的其他各种目的的收费是不同的。^①

学者塞得格曼认为，税收是政府对人民的一种强制征收，以供支付谋取公共利益所需要的费用，但此项征收究竟能否给予被强制者特殊利益，则并无联系。^②

2. 德国

1919年德国《租税通则》第一条规定：租税作为一种无偿的特别给付，是公法上的团体以收入为目的，对符合法定课税要件而

① [美] 凯文·E. 墨菲、马克·希金斯著，解学智、夏琛舫、张津译：《美国联邦税制》，东北财经大学出版社2001年版，第4页。

② 曾繁正等编译：《税收管理》，红旗出版社1998年版，第1页。

应履行给付义务的一切人，一次性或连续性取得的金钱给付。^①

3. 日本

金子宏教授认为，实施国家以实现为提供公共服务而筹集资金这一目的，依据法律规定向私人所课的金钱给付。^②

北野弘久教授基于纳税人权利保护立场认为，税收是国民基于宪法的规定，对符合宪法理念所使用的租税，遵从合宪的法律所承担的纳税义务。^③

(二) 国内观点

林新祝教授认为，税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力，按照法律规定的标准，向单位和个人无偿地、强制性地征集一定货币或实物所形成的一种特殊分配关系。^④ 这是传统的国家分配论的税收定义。

陈刚教授认为，在权利与义务相统一的现代法治精神下，公民依法承担的纳税义务是以享受宪法规定的各项权利为前提的，因此法律意义上的税收是指作为法律上的权利与义务主体的纳税者（公民），以自己的履行纳税义务作为其享有宪法规定各项权利为前提，并在此范围内，依照遵从宪法制定的税法为依据，承担的物质给付性义务。^⑤

刘剑文教授认为，在人民主权国家思想的指导下，以社会契约论中的合理因素为参考，借鉴交换说和公共需要论的观点，税收是

① [日] 北野弘久著，陈刚、杨建广等译：《税法学原论》（第4版），中国检察出版社2001年版，第16页。

② [日] 金子宏著，战宪斌、郑林根等译：《日本税法》，法律出版社2004年版，第7页。

③ [日] 北野弘久著，陈刚、杨建广等译：《税法学原论》（第4版），中国检察出版社2001年版，第19页。

④ 林新祝：《新编税法教程》，中央民族大学出版社1995年版，第1页。

⑤ 陈刚：《税的法律思考与纳税者基本权利的保障》，载《现代法学》1995年第5期。

人民依法向征税机关缴纳一定的财产以形成国家财政收入，从而使国家得以具备满足人民对公共服务需要的能力的一种活动。^①

刘剑文教授基于法律的视野，认为税收是国家为财政收入或其他附带目的，对满足法定构成要件的人强制课予的无对价金钱给付义务。^②

德国《租税通则》对税收的定义较为成熟和科学，刘剑文教授的观点与其基本相同。从上述不同视角对税收的定义，可以看出税收应当包含以下几个方面的含义：

1. 税收以金钱给付为内容。在货币经济条件下，税收一般都以金钱给付为内容，我国在取消了农业税后，现行所有的税收都是以金钱给付为主要内容，金钱给付既可以凭借法定支付工具使给付内容具体化，又可以降低纳税人的费用，有利于税收的征收管理。

2. 税收是由国家凭借政治权力征收。征税权是国家主权的一种，国家凭借公权力课征税收，以满足于向其国民提供非国家不得、不能或不愿提供的公共服务为目的。没有国家公权力，税收将无法实现。

3. 税收是强制课征，且无直接对价支付，是一单方负担。税收的征收不但与国家对于人民提供的各种公共产品或公共服务之间无直接明显的对价关系，而且依法强制课征，不以人民的个别同意为征收基础。由于税收是一种无直接对价支付的单方负担，所以国家可以自行选择支付目标，也可以自行确定其征收手段，而不受对价之约束。这一点区别于有直接对价给付为内容的规费收入，如工商登记服务费、税务登记费等。

4. 税收以获得财政收入为主要目的。税收最原始、最基本的功能在于筹集财政收入，到了近现代，税收更是“庶政之母”，在财政收入中占据绝对地位。我国现阶段，税收收入占国家财政收入的90%以上。单从税收占财政收入的比例看，我国已是税收国家。

① 刘剑文：《税法专题研究》，北京大学出版社2002年版，第101页。

② 刘剑文：《税法基础理论》，北京大学出版社2004年版，第10页。