

中华人民共和国法律释义丛书

全国人民代表大会常务委员会
法制工作委员会编

中华人民共和国 税收征收管理法 释义

卞耀武/主编

法律出版社

中华人民共和国法律释义丛书

ISBN 7-5036-3430-8



9 787503 634307 >



责任编辑/吴剑虹
封面设计/曹 铎

ISBN 7-5036-3430-8
D·3147 定价: 18.00元

中华人民共和国法律释义丛书
全国人民代表大会常务委员会法制工作委员会编

中华人民共和国 税收征收管理法释义

主 编 卞耀武 (全国人大常委会法制工作
委员会副主任)

副主编 何永坚 (全国人大常委会法制工作
委员会经济法室副主任)

田燕苗 (全国人大常委会法制工作
委员会经济法室处长)

法律出版社

图书在版编目(CIP)数据

中华人民共和国税收征收管理法释义/卞耀武主编.
北京:法律出版社,2001.6
ISBN 7-5036-3430-8

I. 中… II. 卞… III. 税收管理-税法-注释-
中国 IV. D922.220.5

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2001)第 029461 号

出版·发行/法律出版社	经销/新华书店
责任印制/陶松	责任校对/杜进
印刷/北京朝阳北苑印刷厂	
开本/850×1168 毫米 1/32	印张/10 字数/240 千

版本/2001 年 7 月第 1 版 2001 年 7 月第 1 次印刷

社址/北京市西三环北路甲 105 号科原大厦 A 座 4 层(100037)
网址/<http://www.lawpresschina.com>
电子信箱/pholaw@public.bta.net.cn
电话/88414899 88414900(发行部) 88414121(总编室)
88414933 88414934(读者服务部)
出版声明/版权所有,侵权必究。

书号:ISBN 7-5036-3430-8/D·3147

定价:18.00 元

(如有缺页或倒装,本社负责退换)

本书撰稿人：

卞耀武 何永坚 田燕苗 王 清
李建国 王 柏 杨合庆

出版前言

《中华人民共和国法律释义丛书》是由全国人大常委会法制工作委员会主持组织编辑的一套系列丛书。

该套丛书由一系列法律释义组成。邀请有关专家、学者和部分参与立法的同志编著。该丛书坚持以准确地反映立法宗旨和法律条款内容为最基本要求,在每部法律释义中努力做到观点的权威性和内容解释的准确性。

我们相信,该套丛书的陆续出版,将会给广大读者进一步学好法律提供有益的帮助。

目 录

第一部分 绪 论

税收征纳关系的基本规范及税收法律的若干

问题…………… 卞耀武 (1)

第二部分 释 义

第一章 总 则…………… (33)

第二章 税务管理…………… (58)

第一节 税务登记…………… (58)

第二节 帐簿、凭证管理 …… (65)

第三节 纳税申报…………… (79)

第三章 税款征收…………… (86)

第四章 税务检查…………… (127)

第五章 法律责任…………… (143)

第六章 附 则…………… (187)

第三部分 附 录

附录一:

中华人民共和国税收征收管理法…………… (193)

关于《中华人民共和国税收征收管理法修正案

(草案)》的说明 …… (212)

全国人大法律委员会关于《中华人民共和国税

收征收管理法修正案(草案)》修改情况的汇报·····	(222)
全国人大法律委员会关于《中华人民共和国税收征收管理法修正案(草案)》审议结果的报告·····	(228)
全国人大法律委员会关于《全国人民代表大会常务委员会关于修改〈中华人民共和国税收征收管理法〉的决定(草案)》审议情况的报告·····	(232)
关于税收征收管理法等四个法律草案修改意见的报告(节录)·····	(238)
附录二:	
九届全国人大常委会第十七次会议分组审议税收征收管理法修正案(草案)的意见·····	(241)
九届全国人大常委会第十八次会议分组审议税收征收管理法修正案(草案二次审议稿)的意见·····	(247)
九届全国人大常委会第十九次会议分组审议税收征收管理法修改决定(草案)的意见·····	(254)
我国税收征收管理法实施和执法的基本情况·····	(258)
各省、自治区、直辖市和中央有关部门对税收征收管理法修正案(草案)的意见·····	(264)
中央有关部门对税收征收管理法修正案(草案)的意见·····	(273)
有关专家对税收征收管理法修正案(草案)的意见·····	(280)
河南省开封市农村税收征收管理的若干情况·····	(286)
加拿大税收制度和税收法律的有关情况·····	(292)
巴西、墨西哥税收征收管理制度的若干内容·····	(298)

第一部分 绪 论

税收征收关系的基本 规范及税收法律的若干问题

全国人大常委会法制工作委员会副主任 卞耀武

税收征收管理法经过国家最高立法机关决定予以修订,作出了全面的修改,从而使之成为一部新的税收征收管理法。这部法律在全国人大常委会的审议历时8个月,共进行了四次审议,广泛征求了全国各个地方、各个部门和研究机构、专家的意见,听取了城市和农村对税收征管的议论和建议。根据各方面的意见,在审议过程中作了反复的修改,形成十余个修改稿,最后形成的是提交全国人大常委会会议的建议表决稿。

新的税收征管法是一部重要的法律,在国家的活动中,在现实的社会中,在经济发展中,都会产生重要的影响,当然也会与亿万人有密切的联系,因而应当了解和研究这部法律的实质内容,掌握它所调整的方方面面的权利义务关系,这是有必要的,尤其是与税收有利害关系的单位或个人更有必要。

下面从几个主要的方面进行阐述,目的是想有助于理解具体的法律规范,把握立法内容,为正确地运用这部法律提供参考。

一、新税收征管法的意义和特点

新的税收征管法的基本内容是规范税收征收和缴纳行为,这也就是在这部法律中进一步明确和完善税收征收与缴纳的法律关系,并以这种关系为核心,增添和完善了税收征管的许多其他相关的规范,使整个税收征管制度呈现出了新的变化。这次修订税收征收管理法,共修改近九十处,增加了许多新的条文,原有的条文也有较大的改动,从立法宗旨、税收法律原则到基本条款以及若干操作规范,都有明显的修改与完善。

新的税收征收管理法,根据税收征管新的经验,新的情况,新的需要,确立了新的规范,完善了原有的规则,适应了当前加强税收征收管理的形势,在保障国家税收收入,保护纳税人合法权益,推进税制改革,调整税收征纳关系等方面都有积极的意义,能发挥重要的作用。对于税收法律制度来说,这部法律的修订,将会有力地推进税收的法制化,使税收更多地、更有效地纳入法制化的轨道,提高规范化的水平。

修订后的税收征收管理法表现出了以下一些重要特点:

1. 强调税收的征收与缴纳必须以法律为基础,确立和充实了一批新的规范,朝着完善税收征纳法律关系这个目标跨出了一大步。

2. 进一步明确征税的法定主体,为建立和维护良好的税收法律秩序作出了关键性的规定。

3. 增强对纳税人合法权益的保护,重视依法调整国家和纳税人之间的利益关系,培育纳税人依法纳税的自觉性。

4. 提高税收程序规范化的水平,从规范基础工作开始,到征收管理的主要环节,都补充和增添了有关行为规则的内容,强调按法定程序征税。

5. 强化保护国家的税收,促使纳税人依法履行纳税义务,从

税源控制到打击偷逃税收,在法律上作出系列规定,发挥法律的引导、保护、规范作用,依法增强惩罚力度。

6. 有力地推进税收执法行为的规范化,在推进规范化的基础上,提高执法水平,加强执法监督,实现秉公执法,严格执法。

7. 具体、深入地促进税收法制化,在修订税收征收管理法过程中,立足于将依法治国的基本方略贯彻于各项法律规范,既有具体的、可操作的规定,又有更深层次的法律调整。

上述七个方面的特点,是税收征收管理法在修订过程中体现出来的,其实也是这部新的税收征收管理法本身所应有的特点。这些特点是与这部法律的内容直接联系在一起的,下面将在阐述税收征收管理法的基本内容时,分析这些特点的具体表现,在阐述税收法律相关问题时,也将涉及这些特点。实质上这些特点是反映了税收征管立法上新的、重要的进展,也是新税收征收管理法的最为重要的内容,它直接决定着税收征管的实际活动。

二、税收征纳关系必须遵循法律而建立

税收征收管理法是以规范税收征收和缴纳行为为基本内容的,这种征收和缴纳的行为,形成了税务机关征税与纳税人纳税的征纳关系。对于这种关系,需要分析和明确它的形成的基础,凭以建立的依据,所涉及的内容。

1. 税收征纳关系的形成

首先,应当从认识税收的产生和本质来分析征纳关系的形成。税收发生于国家产生和发展之后,只有有了国家才会有税收,税收是国家行使其权力的结果。国家为什么以其权力来征收税收,一个明显的目的是满足国家的需要。国家为了实现自己的职能必需有物质财富的支持,它就凭借其权力从纳税人那里无偿取得。无偿地从纳税人那里取得财富的数量和方式,往往取决于国家的发展和职能的变化,也取决于社会经济的发展 and 纳税人的财富积累。

在现代,国家的需要增加,同时税收又成为调控手段,税收的作用加大;纳税人也会承担更多的纳税义务,税收渗透到社会生活的各个方面。在这样的背景下,国家凭借其权力征税,纳税人履行纳税义务纳税,一方征税,无偿地征收集聚物质财富,另一方纳税,将自己的财富无偿地转移到国家那里。在税收中,这两方面谁也不可缺少,必须紧紧地结合在一起,形成了由税收征收和缴纳两种行为,由征税主体和纳税主体共同形成税收征纳关系,这种关系的存在是制定税收征收管理法的客观条件,没有这种客观的条件,税收征管立法就缺乏必要的前提。

2. 税收征纳关系的确立以法律为基础

税务机关征收税款,纳税人缴纳税款,这都不是随意的、听其自愿的行为,也不是由双方平等协商达成协议后实施的行为,如果是那样,就形成不了税收,更难以形成税收征纳关系。税收机关征收税款,凭借的是国家的权力,带有强制性;纳税人履行纳税义务,将一部分财富转移给国家,是服从国家的权力,接受强制性。这都以遵守和执行一个共同意志为前提,这个共同意志就是表现为法律的国家意志。税务机关执行国家意志,征收税款,从纳税人那里无偿地取得归国家支配的财富;纳税人遵循国家的意志,履行纳税义务,将一部分财富交由国家支配,归国家所有。这种征收和缴纳的关系,都是由国家的意志所决定的,权威的表现形式就是以法律为基础建立规范的税收征纳关系。法律的普遍性、权威性、强制性,适应了国家税收的需要,国家的税收制度只有采用法律形式才能确立,才是有效的和有权权威性的。税收征纳关系以法律为基础,征纳双方才能相对应地结合在一起,没有法律的权威和约束力,如果征税主体缺乏征税的权力,或者纳税一方不受约束,不履行纳税义务,税收征纳关系是无法形成的,税收的征收管理就将是不现实的,或者是被扭曲的,不能正确地实施。因此,税收征收和缴纳的关系是以法律为依据建立起来的,并获得法律的有力保护,这就是

税收征收管理法立法的前提,基本的理论,必须贯彻的原则。如果不肯定或者不坚持税收征纳关系以法律为基础,那就没有必要制定一部好的税收征收管理法来规范税收征纳关系。当然,现在已经制定并完善了税收征收管理法,不需要再讨论是否制定这部法律,但必须强调的是,税收征纳关系的建立和调整,应当以法律为准绳,要增强法律意识,有明确的以法治税的指导思想。

这里需要说明的是,税收征收管理法是一部税收程序法,它所调整的是税收的确定和税收的征收过程,确立在这个过程中一系列的行为规则和办事程序。而与税收程序法相对应的是税收实体法,所调整的内容是什么样的人需要履行纳税义务,有哪些义务,这些义务的变更或解除等。或者说,税收实体法是规定收什么税、收多少,是否减免的问题,而税收程序法则是规定如何去征收这些税,完成征收税款的手续问题。对于税收实体法来说,要求它正确地体现国家的税收政策,内容是明确的;而对税收程序法,则要求体现公正执法,依法行事的原则,税收征收和缴纳的程序都是规范的。

3. 税收征纳关系的法律依据

这就是在法律中如何确立税收征纳关系,首先,在最具有权威的宪法第五十六条中规定:“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。”这是一条宪法原则,不但所有的人要遵守,而且所有的法律要贯彻,依法征税,依法纳税,是人们普遍遵行的行为规则。

在税收征收管理法中对税收的征收和缴纳依照法律规定的条款主要有:

一是,明确规定凡依法由税务机关征收的各种税收的征收管理,均适用本法,也就是适用税收征收管理法。这是一项普遍的要求,即依法征收的税收,都一律要执行法定的程序,不能有例外,也就是它们之间的征纳关系都必须受法律的调整;纳入法律轨道。

二是,明确规定税收的开征、停征以及减税、免税、退税、补税,

依照法律的规定执行。这是表明税收征纳关系中的各项具体行为,或者说征纳关系中的种种具体关系,都必须依法调整,不得有随意性,更不得擅自决定。在审议税收征收管理法修订草案时,有的意见指出,有的地方擅自订立项目,征收税款,应当制止。实际上这种擅立征税项目就是违法开征税收,税收征收管理法的规定加以明确禁止,排除了这种不规范的、无法律根据的行为。一切税收的征收和缴纳都必须具有合法性。

三是,指明关于规范税收征纳关系的依据,如果法律授权国务院规定的,则依照其制定的行政法规的规定执行。这是反映了中国在一定的阶段所出现的情况,即法律授权国务院以行政法规的形式决定征收税款的,这种行政法规与法律一样执行。

四是,明确规定任何机关、单位和个人不得违反法律、行政法规的规定,擅自作出税收开征、停征以及减税、免税、退税、补税和其他同税收法律、行政法规相抵触的决定。这项规定的实质是在税收中排除一切不合法的行为,无法律规定的必须予以禁止。因为税收是以强制力为后盾,无偿地从纳税人那里收取财富,必须要有法律、行政法规为依据,任何征税活动包括税务机关征收什么税,要求纳税人履行何种纳税义务,都不得任意作出决定,而必须根据法律、行政法规的明确规定。当然,法律、行政法规规定的纳税义务,也只能依法减免,必须有法律上的依据。

五是,规范税收征收和缴纳关系的,只应当是国家的法律和由法律授权制定的行政法规,其他任何单位和个人都不能作出税收方面违反法律、行政法规的决定,如果作出则应承担法律责任。税收征纳关系只能由法律调整,排除与之相抵触的决定,是保证税收集中,行为规范,税制统一,防止税收秩序混乱的必要措施,这项措施的核心就是维护税收法律的权威性,不容许侵犯这种权威性。

除宪法及税法对税收征纳行为作出有关规定外,其他一些相关的法律也对税收征纳关系作出规定,比如会计法规定,税务部门

应当依照有关法律、行政法规规定的职责,对有关单位的会计资料实施监督检查;违反会计法规定,同时违反税法规定,尚不构成犯罪的,由税务部门在自己的职权范围内依法进行处罚。又比如在中外合资经营企业法、个人独资企业法等法律中都有税收征收方面的规定,这些规定都是调整税收征纳关系的法律依据。

总之,在税收征收管理法中所要确立的规则是,税收征收和缴纳关系的建立,必须以法律为根据,无法律明确规定的,不应形成合法有效的税收征纳关系;我国法律已为税收征纳关系作出了相关的规定,应当以此为依据维护我国的税收制度,建立正常的税收秩序。税收必须法定,无法律规定的不得征税,纳税人缴纳税款是法定的义务,无法律规定的不得形成纳税义务。

三、严格规范税收征收主体

税收征收管理法的修订,在内容上一项实质性的、重要的进展,应当是严格地规范了税收的征收主体。它对正确贯彻国家的税收政策,保护国家税收,维护纳税人合法权益,都有直接的意义和深刻的影响,因此作如下分析。

1. 税收征收主体概念

税收征收主体,应当有一个明确的概念,并且是具有确定性的,这是因为在税收征收和缴纳过程中,需要界定谁是有权代表国家征收税款的,而又同时必须明确,谁有资格接受纳税人缴纳的税款。而只有规范地确定谁有权征税和有资格接受纳税,才能严格地落实税收责任,包括征税责任、执法责任、保护纳税人利益的责任、保护国家税收的责任等。征收主体规范化,才能防止税收秩序的混乱和国家税收的流失,避免税收权力的滥用和有职权者怠于职守。因此,必须规范税收的征收主体,将这些主体法定化、公开化,使社会各界特别是纳税人既承认其权威,又可以对其进行监督,这在当前税收活动中是很有现实意义的。税收征收管理法在

这方面作出了明确的、进一步的规定,有力地推进税收的法制化。

税收征收主体,在税收征收管理法中采取了法定原则,也就是谁作为征收主体由法律规定,或者由国务院按照法律的授权来规定。根据我国的实际情况,法律还规定税务机关可以依法委托一定的单位和个人进行税款征收活动,或者由法律、行政法规规定一定的单位和个人代扣、代收税款,这些都应当看作是法定的征收主体的一部分,但它又与税务机关有所区别,它们所承担的责任有别于税务机关。

2. 法定征收主体

税收征收主体必须依法确定,不依法确定为征收主体的,无权征收税款。在依法确定的税收征收主体中,有两种情况:一种是依法确定的征收主体本身,另一种是法定征收主体依法延伸的部分。下面分别叙述:

(1)法定的税务机关

首先,法律规定国家设立税务机关,负责税收征收管理工作。按照层级区分,国务院税务主管部门主管全国税收征收管理工作;各地国家税务局和地方税务局按照国务院规定的税收征收管理范围分别进行征收管理。在税收征收管理法中规定,税务机关是指各级税务局、税务分局、税务所,因而在各级税务局中应当包括国家税务总局以及在全省、自治区、直辖市所设的国家税务局和地方税务局,除此以外,税务机关还包括在地市级、县级按地区设立的税务分局,或者按行业设置的税务分局;在税务局或者税务分局以下设立的税务所,也都列入税务机关的序列,都作为法定的征收主体。

第二,在税务机关中还有一个法定的组成部分,就是在税收征收管理法修订时所明确的,即按照国务院规定设立的并向社会公告的税务机构,也是法定的税务机关。之所以要作出这样的有一定灵活性的规定,其出发点在于适应税收征管改革的需要。在税

收征管改革中,目的是确立以申报纳税和优化服务为基础,以计算机网络为依托,集中征收,重点稽查的税收征管运行机制,促使集征、管、查于一身的全职能基层单位转变为机构间职权分离的专业化基层单位,从而使税收征收机构有了若干变化,尤其是推进实现市区集中征收、属地分类管理、市级一级稽查的征管格局,这就需要在法律上对此作出适当反映,考虑到改革中出现的这些新问题,授予国务院一定的权力是必要的。

(2) 税务机关委托的单位和人员

这是税收征收管理法修订时对税收征收主体所作的一项重要规定,它首先的意义是征收主体必须规范、合法,除了税务机关作为法定征收主体外,其他任何单位和人员必须依照法律、行政法规的规定,受到税务机关的委托才能进行税款征收活动,也就是作为一种特定的税收征收主体,参与税收征收。这种由税务机关依法委托征收税款的单位和人员,是一种特定的征收主体,因为他们只限于在委托的范围内征收税款,在征收税款过程中按委托事项征收税款产生的法律责任则由税务机关承担,这种受委托征收税款的单位和人员,是依法成为税收征收主体的一个特定部分,对纳税人来说将其视为税务机关的代表,但是受委托的代表,并不能等同于税务机关的本身。在这方面将逐步形成一套完善的制度,规范委托和受托双方的权利义务,调整这种特定的关系。

(3) 扣缴义务人

在税收征收管理法中规定,法律、行政法规规定负有代扣代缴、代收代缴税款义务的单位和个人为扣缴义务人;扣缴义务人依照法律、行政法规的规定履行代扣、代收税款的义务;扣缴义务人依法履行代扣、代收税款义务时,纳税人不得拒绝;纳税人拒绝的,扣缴义务人应当及时报告税务机关处理;税务机关按照规定付给扣缴义务人代扣、代收手续费。对于扣缴义务人如何定位,这是有不同认识的,在修订税收征收管理法时,我们进行研究的意见是