

税务争讼指南

SHUI
WU
ZHENG
SU
ZHINAN

2.22

王国仲 郭梓楠 编

青海人民出版社

序 言

陈树勛

税收在调节国家、集体、个人三者利益关系过程中，由于多种原因，矛盾、纠纷在所难免。《行政诉讼法》、《税务行政复议规则（试行）》等法规政策，是保护税务征纳双方合法权益、解决税收纠纷的准绳。目前，不少税务工作人员还不善于“依法执法”；部分司法机关的工作人员对税收法规和税务行政复议制度等还不很熟悉；许多纳税人不善于或不敢通过法律诉讼来保护自己的合法权益，即缺乏“民告官”的意识和知识。

《税务争讼指南》，就是一本意在解决以上问题的普及性读物。它分析了税务行政纠纷的成因和特点；介绍了税务行政复议、税务行政诉讼的基本原理、基本知识和基本操作（方法、过程）。通俗地说，本书能够告诉读者怎样征税、怎样纳税、怎样运用法律的手段——“打官司”——来处理征纳税过程中的种种纠纷，保护国家利益和纳税人的合法权益。就这一点来说，本书理论联系实际，立论正确，文字简练，通俗易懂，对作好税务工作具有一定的

实用价值。

尤其重要的是，从1990年10月1日起《中华人民共和国行政诉讼法》的施行，对于贯彻执行宪法关于保障公民合法权益的原则，维护和促进行政机关依法行使职权、加强廉政建设、提高工作效率，必将起到促进作用。从这个意义上看，《税务争讼指南》一书的出版，积极贯彻了《行政诉讼法》有关行政争议、复议、诉讼及其原则等诸方面的精神，对于税务机关的工作人员，提高严格依法办事的自觉性，更加准确地理解行政诉讼法，都具有积极的作用。

目前，国内论及税务争讼的书籍尚不多见。本书的两位作者结合自己长期从事税务工作的经验，面对工作中许多有关税务争讼的难题，从解决问题、深化认识、提高税务工作人员素质、增强征纳双方的法律意识的愿望出发，积极探索，编写了这本小册子。尽管这本书还有某些不足之处，但仍具有一定的现实意义。

目 录

序 言	(1)
第一章 总 论	(1)
第一节 税务行政纠纷	(1)
第二节 税务行政纠纷的处理	(5)
第三节 正确处理税务行政纠纷的意义	(8)
第二章 税务行政复议	(11)
第一节 建立健全税务行政复议制度的意义	(11)
第二节 我国税务行政复议制度的建立和发展	(13)
第三节 税务行政复议的概念和特征	(16)
第四节 税务行政复议的基本原则	(19)
第五节 税务行政复议的种类和基本内容	(24)
第六节 税务行政复议申请人	(30)
第七节 税务行政复议机构	(33)
第八节 税务行政复议的提起	(35)
第九节 税务行政复议的受理	(39)

第十节 税务行政复议的审理和裁决·····	(43)
第十一节 税务争讼的证据和举证责任·····	(46)
第十二节 税务行政复议的送达与执行·····	(52)
第三章 税务行政诉讼·····	(54)
第一节 税务行政诉讼和税务行政 复议的异同·····	(54)
第二节 税务行政诉讼的基本原则·····	(57)
第三节 税务行政诉讼当事人的权利和义务·····	(64)
第四节 税务行政诉讼的提起·····	(67)
第五节 税务行政诉讼的管辖与受理·····	(69)
第六节 税务行政诉讼的审理和判决·····	(72)
第七节 审理税务行政案件中值得注 意的几个问题·····	(83)
第四章 强制执行·····	(91)
第一节 税务行政强制执行·····	(91)
第二节 法院强制执行·····	(93)
附录:	
《中华人民共和国税收征收管理暂行条例》···	(96)
《全国发票管理暂行办法》·····	(105)
《税务行政复议规则(试行)》·····	(110)
《中华人民共和国行政诉讼法》·····	(117)
后 记·····	(132)

第一章 总 论

第一节 税务行政纠纷

一 税务行政纠纷的概念

税务行政纠纷，是税务机关因实施税务管理采取行政措施，作出税务行政处理决定而与纳税人、代征人、代扣代缴义务人、直接责任人之间引起的争议。

随着我国改革开放的不断深入，我国的经济结构状况发生了深刻的变化。出现了以公有制为主体的多种经济成份、多种经营方式、多种流通渠道、多种分配形式相互并存、共同发展的新格局。与此相适应，国家参与国民收入分配和再分配的税收制度也由过去的单一税制转变为多税种、多环节、多层次征收的复合税制。税收成为国家财政收入的主要来源，成为国家管理经济、调节经济、正确处理国家、集体、个人三者之间分配关系以及调节社会各阶层之间分配关系的重要杠杆和手段。

由于税收杠杆所依据的是物质利益原则，税收

的征与不征、征多征少，是否罚款、罚款的多少，都直接影响到纳税人的经济利益。所以，纳税人与税务机关之间为了维护各自所代表的利益，就可能经常发生一些纠纷。而且，随着社会主义有计划商品经济的不断发展，这种纠纷将会越来越多。

二 税务行政纠纷的特点

税务行政纠纷有三个特点：

1. 税务行政纠纷是因税务机关实施税务管理而引起的有关税务方面的争议。凡是属于实施税务管理而引起的争议，不管是征与不征、罚与不罚，都属于税务行政纠纷；凡不属于实施税务管理而引起的争议，就不是税务行政纠纷。例如，税务机关与工商、物价等其它国家行政机关之间，在处理某一方面的行政管理工作时产生的不同意见，就不属于税务行政纠纷。这种争议，在实践中一般都是由两个机关互相协商，或由共同的或各自的有关上级领导机关出面，把双方召集到一起，统一思想，统一对涉及的法律、法规的理解。这种争议或纠纷，在国家机关内部是经常发生的，它虽然也可以说是产生了行政纠纷，但它不属于行政纠纷的范畴，更不是税务行政纠纷。

2. 税务行政纠纷的当事人，必有一方是税务机关，而其相对一方则必定是纳税人、代征人、代扣

代缴人和直接责任人。同时税务机关必然处于被告地位。这是因为，税务行政纠纷是因相对人不服税务机关的处理决定或在纳税问题上与税务机关发生争议而提起的。所以，相对人必然处于主动的原告地位。

3. 税务行政纠纷的范围，不应包括纳税人请求免除或减少纳税义务的争议。这是税务行政纠纷不同于其它行政纠纷的特点所决定的。一般行政纠纷只要是国家行政机关与其它国家行政机关、社会团体、企业事业单位及公民之间，因进行行政管理发生纠纷的，国家行政机关的相对一方都可以依法提请有关上级机关进行复议或者向人民法院提起诉讼。而税务行政纠纷就不同，如果纳税人在是否应当征税或征多少税的问题上与税务机关没有争议，那么他就没有权利就此而提请复议或提起诉讼。这是因为，我国宪法第五十六条规定：“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。”纳税人既然承认其应当纳税，而且也承认税务机关向其征收税款的金额，那么，他所提出的请求，其实质就是请求免除或减少公民应尽的义务，明显地违反了宪法规定精神。

在实践中，由于种种原因，上述情况是可能发生的。某一个体工商业户，承认税务机关查实他在一定期间少交了税款，但他却以税务机关对其实行

的是“定期定额”征收，每月交多少税是由税务机关确定的为理由，认为不应补税，并提请复议，后又提起诉讼。人民法院在二审判决原告败诉。很显然，人民法院判其败诉，是考虑了宪法规定精神的。但是，我们认为，这个个体工商业户，根本无权就已确认了的少缴税款的事实，而提起不应补税的诉讼。这是在今后完善税收法制中应考虑的一个问题。

三 产生税务行政纠纷的原因

如前所述，由于税收杠杆所依据的是物质利益原则，税务机关与纳税人之间为了维护各自所代表的利益而发生纠纷是经常可能的，这应该说是产生税务行政纠纷的根本原因。就我国目前税务管理和税法普及的程度而言，税务纠纷产生的原因有以下几方面：

1. 因纳税人依法纳税观念不强，违反税法，偷税抗税而引起的纠纷。这种情况在税务纠纷中数量最多；

2. 因税收立法不够完善，税收法规跟不上经济体制改革和政治体制改革的需要，有些经济活动无法可依，致使税务机关与纳税人之间对税收政策、法规理解不一致引起的纠纷；

3. 因税务机关或税务人员的违法行为导致在税

务处理决定上的显失公平所引起的纠纷；

4. 因税务机关或税务人员在税务管理过程中有失误或方法不当引起的纠纷。

第二节 税务行政纠纷的处理

正确处理税务纠纷是贯彻依法治税、促使各级税务机关依法行政、提高税务行政执法水平的重要方面。国务院于1986年4月21日发布的《中华人民共和国税收征收管理暂行条例》第四十条规定：“纳税人、代征人或其他当事人同税务机关在纳税或者违章处理问题上发生争议时，必须首先按照税务机关的决定缴纳税款、滞纳金、罚款，然后在十日内向上级税务机关申请复议。上级税务机关应当在接到申诉人的申请三日起三十日内作出答复。申诉人对答复不服的，可以在接到答复之日起三十日内向人民法院起诉。”国家税务局1989年10月发布的税务行政复议规则第三条规定：“各级税务机关在作出征税决定和违章处理决定时，有责任告知当事人，如对决定不服，在先按决定缴清税款、滞纳金或罚款后，可在缴款三日起十日内向上级税务机关申请复议。”这些规定明确了正确处理税务纠纷的原则及程序，从而也确立和统一了税务行政复议和诉讼

制度。它的确立对促使纳税人依法纳税和税务工作人员依法征税，保证国家税法的贯彻执行起到了保证作用。

一 我国税务行政纠纷的性质

我国的税务行政纠纷是在税务机关与纳税人根本利益一致的基础上产生的一种行政纠纷。这是由我国人民民主专政国家性质所决定的。在实践中，大量的税务行政纠纷的处理，并不是通过法定程序进行复议或诉讼来解决的。在一般情况下，税务机关的相对一方，向原处理机关或其上级机关申请说明其理由或实际情况，原处理税务机关或其上级税务机关应向相对人解释据以处分的理由和依据。从而达到双方的统一认识和谅解。这种通过民主的方法、耐心说服的方法，使税务机关及其相对一方在民主协商的基础上使纠纷得到解决的作法，实际上是一种行政调解。这种行政调解虽然不属于行政复议或行政诉讼的范畴，但从广义上讲，它属于一种非正式的行政复议形式。在税务机关与其相对人根本利益一致的社会主义中国，这是一种应该经常采用的有效形式。税务机关工作人员应该从实事求是、坚持原则、依法办事的原则出发，耐心细致地做好调解工作，这不仅是为了密切税务机关同纳税人的征纳关系，减少税务行政纠纷的复议和诉讼，

而且也是一个政治问题。我们国家人民民主专政的性质，决定了国家的一切权利属于人民，国家行政机关是人民意志的执行者，一切国家机关的工作人员（当然也包括税务机关的工作人员）都是人民的公仆，国家行政机关及其工作人员所拥有的执法权，是以其具有为人民服务的义务为前提的。因此，这种权力，必须严格依照宪法、法律和有关行政法规的规定行使，使之符合于绝大多数人民的利益。所以，税务机关及其工作人员努力做好行政调解工作，从根本上说，是密切党和国家与人民群众关系的政治工作。

但是，这种行政调解，毕竟不是真正意义上的税务行政纠纷的处理。真正意义上的税务行政纠纷的处理，包括税务行政复议和税务行政诉讼两个阶段。

二 税务行政复议

税务行政复议，是指税务机关的处理决定的相对一方即纳税人、代征人、代缴代扣人和直接责任人，不服税务机关的具体处理决定而提出复议申请，由上一级税务机关对原处理决定进行审查并作出复议裁决处理纠纷的活动。税务行政复议是及时妥善处理税务行政纠纷的一种有效方法，它和行政调解一样可以使大量的税务行政纠纷，在税务机关内部

得到解决，所不同的是，税务行政复议必须通过法定的行政程序得到解决。而行政调解则没有法定程序。税务行政复议，可以保证有效地实施税务行政管理，从而提高行政管理的效率，并可减少诉讼，减轻人民法院和税务机关的负担。

三 税务行政诉讼

税务行政诉讼，是指税务机关的相对一方当事人不服上一级税务机关的复议裁决而依据法律规定的条件向人民法院提起诉讼，由人民法院依据法定诉讼程序，根据法律及税收法规作出裁决的活动。税务行政诉讼对于保证宪法关于“中华人民共和国的一切权力属于人民”规定的实施，对于保证和促进社会主义现代化建设顺利进行，加强税务行政管理和加强民主与法制建设都具有十分重要的意义。

第三节 正确处理税务行政纠纷的意义

正确处理税务行政纠纷，是监督和保证税务机关的执法行为合法、适度的重要措施，是依法治税的重要内容，也是使税务机关和税务人员置于群众和法律监督之下的有效保证。

正确处理税务行政纠纷有以下作用：

一 保证税法的正确实施

税务行政复议和税务行政诉讼，可以为税务机关相对一方当事人依法维护自己的利益不受侵害提供一种有效的补救手段。这种补救，实际上体现了相对一方的当事人对税务行政执法机关及其工作人员的执法行为是否合法、适当的一种监督，它对税务机关正确贯彻实施税收法规起到积极的促进作用，有利于提高税收征收管理和执法水平。如果没有这样的补救手段，在当事人对税务机关及其工作人员执法行为不服或不满时，将“上告无门”，这不仅不利于监督税务机关的执法行为，而且还会使当事人与税务机关的矛盾加剧，从而导致当事人对国家税收法规的不满，进而破坏和阻碍国家税法的顺利实施。

二 保护公民、法人及其它经济组织的合法权益

依法纳税，是每个公民应尽的义务，依法征税，是每个税务工作人员应尽的职责。但是，当税务机关由于某种原因，如工作失误或某些工作人员的违法行为等，侵害了公民、法人及其它经济组织的合法权益时，让被侵害者有请求第三者给予补救的机会，有利于及时、妥善地处理税务行政纠纷，及早发现和迅速纠正税务行政管理中的违法和不当行为，

从而保护公民、法人和其它经济组织的合法收入和利益不受侵害。

三 促进税务机关廉政建设

税务机关是国家税法的具体实施者。正确处理税务行政纠纷，有利于公民、法人和其它经济组织运用法律保护自己。同时又有利于公民、法人和其它经济组织加强对税务机关工作人员进行监督，使其自觉地依法办事，清廉从税，从而促进税务机关的廉政建设和业务素质的提高。

四 有利于不断完善税收法规

我国目前正处在建立健全社会主义法制的阶段，税收法制也正处在改革和完善阶段。然而，税收法制不论如何完善，它作为一种经济法规，必然具有相对稳定性，它既不可能包罗万象地囊括社会经济生活的各个方面，更不可能适应不断变化着的经济发展情况。正确处理税务行政纠纷，不仅可以保证依法办事，而从处理税务行政纠纷所反馈的信息中，可以反映出税收法规不适应经济基础的方面，以提供给税务机关或党政部门参考，从而可以弥补税法的不足。这对于不断完善税收法规显然是有重要意义的。

第二章 税务行政复议

第一节 建立健全税务行政复议制度的意义

建立健全税务行政复议制度在当前具有十分重要的现实意义。

首先，是社会主义经济法制建设的需要。邓小平同志明确提出，要“一手抓建设，一手抓法制”。近几年来，我国的法制建设已经取得了很大的成绩，但还存在一些薄弱环节，尤其是经济法制的建设还不够健全，一般地说，行政人员的执法水平也比较低。税法是调整国家同纳税人分配关系的法律规范，是一个极为重要的经济法规，它不仅数量多，涉及面广，调整的社会经济利益也十分广泛，同人民群众经济利益有着十分密切和直接的关系。因此，重视并建立健全税务行政复议制度，是健全社会主义经济法制的-一个重要内容，它有利于促使税务机关工作人员做到有法可依，有章可循，依法办事，依率稽征，从而对治理经济环境，整顿经济秩序起到

积极作用。

其次，是正确贯彻实施税法的需要。宪法第四十一条第一款规定：“中华人民共和国公民对于任何国家机关和国家工作人员有提出批评和建议的权利；对于任何国家机关和国家工作人员的违法失职行为，有向有关国家机关提出申诉、控告或者检举权利。”

行政诉讼法实施后，税务机关的行为将在大的范围内接受法律监督。如果税务机关在组织实施税务法规中不依法办事，依率计征，随时都可能产生争议并进而引起复议和诉讼。因此，开展税务行政复议工作，既可以促使税务机关加强自我监督，提高执法水平，又可以通过税务行政复议把税务争议主要解决在复议阶段。这样可以减少税务机关当被告、上法庭的可能性，有利于税务机关依法行使职权，增强税收工作的透明度，从而密切征纳关系，密切税务机关同群众的关系。

再次，是保障纳税人合法权益，实现对税务机关监督的需要。我国税务机关的主要任务是认真贯彻国家税法规定，依法办事，依率计征，并为保护纳税人合法权益，提供必要的保障，使纳税人的合法收入不受侵犯，一旦受到侵犯，又能迅速得到纠正和补救。税务行政复议制度的建立，就是通过税