

刘兵律师税务著作系列

本书由赵俊杰 赵永生担任顾问

中国第一本全面论述现行税收程序制度的专著

税 收程序法概论

SHUISHOU CHENGXUFU GAILUN

刘 兵 著



兰州大学出版社

刘兵律师税务著作系列

本书由赵俊杰 赵永生担任顾问

中国第一本全面论述现行税收程序制度的专著

税收程序法概论

SHUISHOU CHENGXUFU GAILUN

刘兵 著

LAW



兰州大学出版社

图书在版编目(CIP)数据
税收程序法概论 / 刘兵著. —兰州:兰州大学出版社, 2010. 12

ISBN 978-7-311-03633-1

I. ①税… II. ①刘… III. ①税法—研究 IV.
①D912. 204

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 245841 号

策划编辑 敬兆林
责任编辑 李 文
封面设计 管军伟

书 名	税收程序法概论
作 者	刘兵 著
出版发行	兰州大学出版社 (地址:兰州市天水南路 222 号 730000)
电 话	0931-8912613(总编办公室) 0931-8617156(营销中心) 0931-8914298(读者服务部)
网 址	http://www.onbook.com.cn
电子信箱	press@lzu.edu.cn
印 刷	兰州奥林匹克印刷有限责任公司
开 本	710×1020 1/16
印 张	23.75
字 数	458 千
版 次	2011 年 1 月第 1 版
印 次	2011 年 1 月第 1 次印刷
书 号	ISBN 978-7-311-03633-1
定 价	58.00 元

(图书若有破损、缺页、掉页可随时与本社联系)

序

正所谓“文章合为时而著”，《税收程序法概论》即将付梓，令人欣慰。

税收作为一种历史现象，随着国家职能的产生而出现，并在其后的发展中造就了与不同民族各个历史阶段的社会经济发展水平相适应的税收制度。但是作为规范和保障税收活动的税收程序制度，却并非自始即与税收法律制度相伴而生，具体到我国的税收程序制度，甚至可以说近些年才开始逐步成型。

改革开放至今，顺应社会主义市场经济建设的要求，同时也出于和国际税收规则接轨的需要，在我国税法制度逐步成熟的背景下，我国的税收程序法律制度也有了相当程度的发展。经历了1984年、1994年的两次税制大改革后，特别是基于WTO对公开、公平、公正的税收环境与简洁、高效的税收工作效率的要求，世纪之交的中国税制又呼唤着新一轮的改革，而其间，税收程序制度的建设和完善将成为重中之重。

虽然中国的法制传统中存在着“重实体、轻程序”的历史倾向，但人类的法治经验表明，完善的（税收）程序制度对（税收）实体规则的实现有着极为重要的意义。正如作为孟德斯鸠政治理想而被描绘成“自动售货机”的法律实现机制所揭示的那样，税收程序制度具有如下两个基本功能：控权和交涉。由于现实中的立法机关既不具备专业知识条件，同时也没有充足的时间和精力为税收机关及其征税行为制定“疏而不漏”的实体规则，致使具体征税过程中的税务行政机关的自由裁量权往往过大、过宽，亟须通过制定一套完善的税收程序规则来约束税收行政机关的恣意行为，令税务行政机关的税收行为在保证“道德耗费”与“经济耗费”最小化的前提下，实现税收实体规则所蕴含的立法目的与宗旨的最大化。另一方面，通过税收程序及其对纳税人主体地位的提升，使税收机关和纳税人之间形成平等为本质的良性互动关系，以替代传统的以“国家政权强制无偿剥夺”为特征的税收机关与纳税人之间的不平等的单向关系，使纳税人的意

见富有成效地参与和影响税收的决定过程及决定结果,进而使税务活动建立在征纳双方合意的基础上,最终达到控制税务机关征税权滥用的目的。

当然,税收程序制度在保障税收实体法及其立法目的实现的外在价值之外,还具有独立的内在价值,即程序规则所要求的程序中立、程序公正、程序参与和人格尊严等内在品质,不仅要求税收程序建设更多地注重如前所述的实践层面,而且还要求它关注通过对纳税人人格尊严和权利的尊重等心理层面上的机制保障来实现立法目的并有效解决争端。因为,对于同样的税收决定,纳税人在心理上更愿意接受在中立和公正的程序下所作出的决定;而且,如果在做出税收决定的过程中有相关纳税人的参与,即便纳税人的交涉意见未能实质性地影响税收决定,纳税人也可能更乐于接受该决定。因为,程序的参与消除了税收征纳双方之间的隔阂,并赋予了税收决定更多的合法性与合理性。

由此可见,完善的税收程序制度对于一国税法制度的重要性不可言喻。但是,纵观我国税收程序的实务和理论表现,其现状均不容乐观。特别是从理论研究的角度,虽然税法作为一个年轻的学科,其研究的广度和深度都尚处于起步阶段,但新中国法治建设走过三十年历程后的今天,中国法学界对此领域依然未能给予应有的重视。迄今,在税收程序法方面有价值的专门论著鲜有面世就是明证。我手边的这本《税收程序法概论》的面世,对于税收理论和实务界而言,誉为“及时春雨”恐怕也并不为过。

本书分为总论与分论上下两编。上编总论,按照基本概念、法律关系、基本原则、法律原则、诉讼中的技术规定等主流体例来安排知识编排;下编分论,基于税收程序作为一个开放体系与刑法、民法和行政法等天然的、不可分离的联系,按照征收制度、管理制度、稽查制度及责任制度等税收征管的工作运作流程来安排结构。本书全面地介绍了与税收程序有关的所有问题,如总论中穿插了对税收程序法的发展历史和发达国家税收程序方面的历史经验的宏观描述;分论中(“发票管理程序法律制度”一章)又详尽介绍了从发票印制程序制度到发票检查程序制度等非常具体的技术环节,这种安排和叙述模式在其他税收程序法方面的著作中都是不多见的。另外,本书系统而全面地论述了税收程序制度的基本理论、法律规定。它的系统性,使得相关税收程序知识的学习和查阅方便

而快捷;它的全面性,又使得读者坐拥此书,便可综览税收程序法的全貌。除此之外,每章还都极具特色地附有“延伸阅读”,通过将本章的相关税收程序理论用于典型案例的分析,既深化了对抽象理论的认识和“消化”,同时又关注了税务实践中的热点案例。在案例分析中将理论与实践相结合,理论得以具体化,案例分析有了理论依托。总之,理论与实务并重、系统而全面是本书最大的特色。在某种意义上,可谓是一本为税收实务工作人员和即将走上税务岗位的法科学生专门量身定做的实用税收程序法手册,同时,它也为中国税法理论界反思与重构我国税收程序法律制度提供了具有实务慧眼的思路与样本。

最后,无论是从理论研究的角度还是从实务工作方面来看,我相信《税收程序法概论》都是一本顺应时代要求而诞生的著作,我祝贺她的降生。

兰州大学法学院副院长、教授

刘光华

2010年10月

前 言

税收程序法是关于税收征收程序基本制度的法律,是税收的基本法律。

我国现行税收征收管理体制是建国后经过几次较大的改革逐步建立起来的。总体上看,我国的税制发展大体上经过三个大的历史阶段,即1950—1973年税法的创建与调整阶段;20世纪80年代税法体系的重建与改革阶段;1994年以后新税制改革的确立与完善阶段。我国现行税收体制是按照“以纳税申报和优化服务为基础,以计算机网络为依托,集中征收,重点稽查,强化管理”原则构建的征管体制。围绕这一征管体制,我国建立了以《税收征收管理法》为中心的税收征收管理程序法律制度。

本书结合我国税收征管体制的特点,在上编总论部分论述税收程序法的基本概念、法律渊源、基本原则、税收程序法的地位和性质、税收程序法律责任,梳理税收程序法的历史发展脉络。

由于税收程序法包含的基本原理、基本制度、具体制度和法律责任是其主体,因此在上编总论部分的基础上,笔者以分论的形式用大量的篇幅来介绍税收程序法所包含的具体的程序制度。这些程序制度包括:税务登记程序法律制度、账簿凭证管理程序法律制度、发票管理程序法律制度、税收管理员程序法律制度、税收核定与纳税调整程序法律制度、纳税申报程序法律制度、纳税评估程序法律制度、税款征收程序法律制度、税款的追征与退还程序法律制度、税收优先权程序法律制度、税收代位权与撤销权程序法律制度、纳税担保程序法律制度、税收保全程序法律制度、税收强制执行程序法律制度、税收检查程序法律制度、税收稽查程序法律制度、税收行政处罚程序法律制度、税收行政复议程序法律制度、税收行政诉讼程序法律制度。由于我国的税收程序法律制度包含了“征”与“纳”的关系,是“税务机关征收税款”与“纳税人依法纳税”程序的有机结合,因此,对于具体的程序制度,笔者是按照主管税务机关应遵守的程序制度和纳税人应遵守的程序制度两个方面分别论述的,这样既便于税务人员阅读,也便于纳税人阅读。众所周知,在我国税法制度中,实体制度中没有规定具体的法律责任,这是我国税法的特殊之处。我国税法制度的责任问题是在程序制度中

解决的,例如在《税收征收管理法》、《发票管理办法》以及其他的相关法规中都有关于法律责任的规定,因此,笔者在介绍具体的程序制度时还将涉及法律责任问题。对于法律责任的论述,笔者也是按照税务人员违法应承担的法律责任和纳税人、扣缴义务人违法应承担的法律责任两个方面分别论述的。

总体上讲,税收程序法包括税务管理程序法、税款征收程序法、税收保障程序法、税务稽查程序法和税务争议处理程序法。从大的方面讲,在我国现行税法体系中,流转税、财产税、所得税、资源税和行为税等税种的征收管理由《税收征收管理法》及其他相关税法予以调整和规范。关税、进出口环节海关代征的增值税、消费税由《海关法》予以调整和规范。税务行政复议由《行政复议法》予以调整和规范,但《税收征收管理法》和《海关法》作了限制性的规定。税务行政诉讼和税务行政赔偿分别由《行政诉讼法》和《国家赔偿法》予以调整和规范。本书将围绕这一系列法律依据,详细介绍税收程序法中的相关理论和制度。

我国税收程序立法在总体上是比较落后的,还存在比较多的问题,主要有:“重实体,轻程序”的观念还广泛存在;税收程序法理论与实践相结合的研究还有待加强;税收管理行政行为缺乏操作性强的税收程序法规范,比如外出经营报验登记在外地该如何登记,没有相应的程序规定;税收程序制度没有法定化,比如发票管理问题,目前只有管理办法;税收程序法规范规定程序过于简单,比如,税收强制执行,目前只有一个法条有规定,并且是与税收保全制度规定在一起的,比如税收优先权问题该如何解决,也没有详细规定;税收程序法规范偏重于规范税务机关的行政行为,缺乏保护纳税人等当事人合法权益的规定;税收程序立法不统一,税收程序法规范比较凌乱,没有税收程序法的名称,更没有税收程序法典。

本书解决不了上述存在的问题,只是想从目前我国现有的税收程序法律规范中找到税收程序法的一些规律和原理,并试图运用这些规律和原理来解释、阐述、分析我国现行的税收程序制度。笔者是这样想的,也是这样做的,是否能达到这一预期的目的,有待读者评判和指正。

目 录

上 编 总 论

第一章 税收程序法的概念、特征和法律渊源 / 3

第一节 税收程序法的概念和特征 / 3

第二节 税收程序法的法律渊源 / 8

第二章 税收程序法律关系 / 14

第一节 税收程序法律关系的概念与特征 / 14

第二节 税收程序法律关系的构成要素 / 18

第三节 税收程序法律关系的产生、变更与消灭 / 24

第四节 研究税收程序法律关系的理论和实践意义 / 28

第三章 税收程序法的基本原则 / 29

第一节 税收程序法基本原则的含义 / 29

第二节 税收程序法基本原则的作用 / 30

第三节 我国税收程序法基本原则的二重性特征 / 31

第四节 税收实体性原则体系的基本内容 / 34

第五节 税收程序性原则体系的基本内容 / 37

第四章 税收程序法的性质、作用 and 地位 / 40

第一节 税收程序法的性质 / 40

第二节 税收程序法的作用 / 41

第三节 税收程序法的地位 / 43

第五章 税收程序法的体系、发展历史和发达国家的历史经验 / 44

第一节 我国的税务管理机构和税收程序法的体系 / 44

第二节 税收程序法的发展历史 / 47

第三节 发达国家税收程序法的历史经验 / 50

第六章 税收程序法律责任 / 54

第一节 税收程序法律责任的概念和特征 / 54

第二节 税收程序法律责任的构成要件 / 56

第三节 税收程序法律责任的追究 / 58

第七章 税收程序法的效力、税务管辖、期间和送达 / 62

第一节 税收程序法的效力 / 62

第二节 税务管辖 / 63

第三节 期间 / 63

第四节 送达 / 64

下 编 分 论

第一部分 税务管理程序法

第八章 税务登记程序法律制度 / 71

第一节 开业登记程序制度 / 72

第二节 变更登记程序制度 / 77

第三节 停业、复业登记程序制度 / 79

第四节 外出经营报验登记程序制度 / 81

第五节 注销登记程序制度 / 83

第六节 法律责任 / 84

第七节 延伸阅读——纳税人违反税务登记规定案 / 86

第九章 账簿、凭证管理程序法律制度 / 88

第一节 账簿、凭证管理程序制度概述 / 88

第二节 账簿、凭证管理程序制度的基本内容 / 89

第三节 法律责任 / 91

第四节 延伸阅读——违法索取虚假报销凭证案例 / 92

第十章 发票管理程序法律制度 / 94

第一节 发票管理程序制度概述 / 94

第二节 发票印制程序制度 / 97

- 第三节 发票领购程序制度 / 99
- 第四节 发票开具程序制度 / 100
- 第五节 发票保管程序制度 / 102
- 第六节 发票检查程序制度 / 103
- 第七节 几类特殊发票的管理程序制度 / 104
- 第八节 法律责任 / 109
- 第九节 延伸阅读——重大发票犯罪案 / 118

第十一章 税收管理员程序法律制度 / 121

- 第一节 税收管理员制度概述 / 121
- 第二节 税收管理员制度的基本内容 / 125
- 第三节 法律责任 / 127
- 第四节 延伸阅读——税收管理员违法案 / 127

第二部分 税收征收程序法

第十二章 纳税评估程序法律制度 / 130

- 第一节 纳税评估制度概述 / 130
- 第二节 纳税评估程序制度的基本内容 / 134
- 第三节 法律责任 / 136
- 第四节 延伸阅读——江苏省南京市国家税务局科学评估案 / 136

第十三章 纳税申报程序法律制度 / 140

- 第一节 纳税申报程序制度概述 / 140
- 第二节 纳税申报程序制度的基本内容 / 146
- 第三节 法律责任 / 149
- 第四节 延伸阅读——亏损纳税人应当进行纳税申报案 / 150

第十四章 税收核定与纳税调整程序法律制度 / 152

- 第一节 税收核定程序制度概述 / 152
- 第二节 税收核定程序制度的基本内容 / 156
- 第三节 法律责任 / 161
- 第四节 延伸阅读——对关联企业转让定价进行调整案 / 162

第十五章 税款征收程序法律制度 / 164

- 第一节 税款征收程序制度概述 / 164
- 第二节 税款征收程序制度的基本内容 / 169
- 第三节 法律责任 / 174
- 第四节 延伸阅读——2009年国家税务总局公布的重大偷税案 / 178

第十六章 欠税公告程序法律制度 / 183

- 第一节 欠税公告程序制度概述 / 183
- 第二节 欠税公告程序制度的基本内容 / 185
- 第三节 法律责任 / 186
- 第四节 延伸阅读——税务机关公告欠税应依法进行案 / 186

第十七章 税款的追征与退还程序法律制度 / 189

- 第一节 税款追征程序制度概述 / 189
- 第二节 税款退还程序制度 / 191
- 第三节 法律责任 / 192
- 第四节 延伸阅读——税款的追征与退还案 / 193

第三部分 税收保障程序法

第十八章 纳税担保程序法律制度 / 196

- 第一节 纳税担保程序制度概述 / 196
- 第二节 纳税保证程序制度 / 197
- 第三节 纳税抵押程序制度 / 201
- 第四节 纳税质押程序制度 / 204
- 第五节 纳税担保的税法适用 / 205
- 第六节 法律责任 / 206
- 第七节 延伸阅读——纳税担保案 / 207

第十九章 税收保全程序法律制度 / 209

- 第一节 税收保全程序制度概述 / 209
- 第二节 税收保全的相关理论 / 212
- 第三节 税收保全程序制度的基本内容 / 214

第四节 法律责任 / 216

第五节 延伸阅读——税收保全案 / 216

第二十章 税收代位权、税收撤销权程序法律制度 / 218

第一节 税收代位权、税收撤销权程序制度概述 / 218

第二节 税收代位权、税收撤销权程序制度的基本内容 / 227

第三节 法律责任 / 236

第四节 延伸阅读——税收撤销权案 / 236

第二十一章 税收优先权程序法律制度 / 238

第一节 税收优先权程序制度概述 / 238

第二节 税收优先权程序制度的基本内容 / 242

第三节 法律责任 / 243

第四节 延伸阅读——税收优先权案 / 244

第二十二章 税收强制执行程序法律制度 / 246

第一节 税收强制执行程序制度概述 / 246

第二节 税收强制执行程序制度的基本内容 / 255

第三节 法律责任 / 258

第四节 延伸阅读——强制执行措施不当案 / 259

第四部分 税务稽查程序法

第二十三章 税务检查程序法律制度 / 262

第一节 税务检查程序制度概述 / 262

第二节 税务检查程序制度的基本内容 / 263

第三节 法律责任 / 267

第四节 延伸阅读——税务检查案 / 267

第二十四章 税务稽查程序法律制度 / 269

第一节 税务稽查程序制度概述 / 269

第二节 税务稽查程序制度的基本内容 / 272

第三节 法律责任 / 275

第四节 延伸阅读——税务稽查案 / 276

第五部分 税务争议处理程序法

第二十五章 税务行政处罚程序法律制度 / 278

第一节 行政处罚的相关法律制度 / 278

第二节 税务行政处罚程序制度的基本内容 / 284

第三节 法律责任 / 293

第四节 延伸阅读——税收行政处罚案 / 297

第二十六章 税务行政复议程序法律制度 / 299

第一节 行政复议的法律制度 / 299

第二节 税务行政复议程序制度概述 / 303

第三节 主管税务机关应遵守的程序制度 / 307

第四节 我国税务行政复议制度本身存在的问题 / 315

第五节 国外税务行政复议制度的启示 / 317

第六节 法律责任 / 318

第七节 延伸阅读——税务行政复议案 / 319

第二十七章 税务行政诉讼程序法律制度 / 321

第一节 税务行政诉讼程序制度概述 / 321

第二节 税务行政诉讼的管辖问题 / 325

第三节 税务行政诉讼被告的确定原则和具体规定 / 328

第四节 关于税务行政诉讼其他当事人的规定 / 332

第五节 税务行政诉讼的法定程序 / 333

第六节 延伸阅读——税务行政诉讼案 / 346

附录 / 348

参考文献 / 360

后记 / 361

上编 总 论

这一编,是对税收程序法一般原理的论述。主要论述:税收程序法的概念、特征、法律渊源;税收程序法律关系;税收程序法的基本原则;税收程序法的性质、作用和地位;税收程序法的体系、历史发展和发达国家的历史经验;税收程序法律责任;税收程序法的效力、管辖、期间和送达。

第一章 税收程序法的概念、特征和法律渊源

目前,我国税收程序管理方面的法律是《税收征收管理法》以及其他大量的行政法规,还没有税收程序法典。因此,税收程序法这一概念,也是在理论界存在。为了讲清楚税收程序法的内涵问题,本章首先阐述了法律程序、税收程序的含义,在此基础上,归纳了税收程序法的概念和税收程序法的特征,然后概括阐述了税收程序法的法律渊源问题。

第一节 税收程序法的概念和特征

一、税收程序法的概念

要理清税收程序法的概念,必须先理清法律程序的含义和税收程序的含义。

1. 法律程序的含义

要准确地理解程序的含义,应当从以下几个方面入手。

第一,从法理学的角度来看,程序主要体现为法律关系主体按照一定的顺序、方式和步骤来作出决定的相互关系。

程序的基本表现形态是:法律关系主体按照某种标准和条件整理争论点,公平地听取各方当事人意见,在使当事人可以理解或认可的情况下作出某种具有法律意义的决定。但是,程序不能简单地等同于某种结果的决定过程,因为程序还包含着决定成立的前提,存在着左右当事人在程序完成之后的表明态度的机会,并且保留着客观评价决定过程的可能性。程序通过促进各种意见疏通、加强法律理性思考、扩大选择范围、排除外部干扰来保证法律关系主体作出的决定的成立和正确性。