

S

S

中华人民共和国 税收征收管理法 释义

● 顾小波 ● 姚嘉民 ● 刘宁/编著

法律出版社

中华人民共和国税收 征收管理法释义

顾小波 姚嘉民 刘宁 编著

法 律 出 版 社

(京)新登字 080 号

**中华人民共和国税收
征收管理法释义**

顾小波 姚嘉民 刘宁 编著

法律出版社出版发行

(北京宣武区广内登莱胡同 17 号)

新华书店经销

北京 2207 工厂印刷

787×1092 毫米 32 开本 4.125 印张 84,000 字

1992 年 11 月第一版 1993 年 1 月第三次印刷

印数 80,001—88,000

ISBN7-5036-1288-6/D·1042

定价 2.20 元

编写说明

本书采用逐条释义的法律注释方式,力求对《中华人民共和国税收征收管理法》的有关立法指导思想、基本原则、基本概念和基本制度作比较系统完整的解释说明,以便于税务工作者以及纳税人、扣缴义务人和有关方面的人员准确理解、研究并执行好这部法律。

本书是为了配合《税收征管法》的宣传贯彻工作而在较短时间内完成的,是对《税收征管法》进行法理性的解释,不作为法律依据。

本书由国家税务总局顾小波、姚嘉民、刘宁同志编写。由于水平有限,加上时间仓促,难免有不当乃至错误之处,谨请读者批评指正。

编 者

1992年11月

目 录

概述.....	1
第一章 总则.....	9
第二章 税务管理	23
第一节 税务登记	24
第二节 帐簿、凭证管理.....	32
第三节 纳税申报	42
第三章 税款征收	52
第四章 税务检查	79
第五章 法律责任	86
第六章 附则.....	116
附.....	122

概 述

《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征管法》),于1992年9月4日由第七届全国人民代表大会常务委员会第二十七次会议审议通过。1992年9月4日中华人民共和国主席令第60号颁布,自1993年1月1日起施行。这是我国建国以来制定的第一部税收征管法。它是从税收征收管理程序方面保证国家税收政策实施的法律,是调整征税机关与纳税人征纳税活动的法律规范。

一、立法的必要性

税收是国家财政收入的主要来源,宏观调控的重要经济杠杆。在实现我国社会主义现代化建设第二步战略目标中,税务机关担负着十分繁重的任务。党的十一届三中全会以来,伴随着经济体制改革,我国税制改革深入展开,在较短的时期内初步建立起具有中国特色的复合税制体系,进一步发挥了税收组织收入和调控经济的重要职能作用。为了保证国家各项税收法律、法规的贯彻实施,加强税收工作,国务院于1986年4月21日发布了《中华人民共和国税收征收管理暂行条例》(以下简称《征管条例》),使征收管理工作有了一个较为系统的执法依据。《征管条例》实行以来,对于坚持依法治税,统一税收征管制度,加强税收监督管理,保证国家财政收入都起到

了重要作用。但是,近几年来随着我国国民经济的发展和经济体制改革的深化,税收工作任务日益繁重。目前,由税务机关组织的收入一年近 3000 亿元,占国家财政总收入的 90% 以上;税收直接参与国民收入分配和再分配,已广泛地介入经济、社会的各个领域,处于各种利益分配矛盾焦点上,偷税与反偷税、避税与反避税的斗争十分尖锐、复杂。这种形势对税收征管提出了更高的要求,而现行的《征管条例》已不完全适应这种形势的要求,需要进一步完善。

(一) 现行税收征管法律、法规的适用范围不统一、不规范

我国现行国内税收的征收管理是依照《征管条例》执行,而涉外税收的征收管理是按照各个涉外税法的有关条款执行,使得国内税收和各种涉外税收在违章处罚的标准,以及一些征收管理的要求等方面不尽一致。如:滞纳金加收率,国内税收为 5%,工商统一税为 1%,涉外企业所得税为 2%。这样不仅内外税收政策不统一,规定不合理,不利于执行,而且也造成对内对外解释上的困难。这种“内外有别,税税有别”的做法,在改革开放初期,作为过渡是必要的。但是,随着改革开放的深入和完善法制建设的客观要求,制定统一的税收征管法愈显重要。目前国内税收的征管经过几年的改革实践,已基本形成体系;涉外税收的征管也逐步规范和统一,内外税收征管规定合二为一的条件业已成熟。从国际上看,发达国家和相当一部分发展中国家和地区都有对内对外统一适用的税收征收管理法。因此,制定统一的内外税收征管法也是符合国际惯例的。

(二) 税收征管手段不完善,不利于依法治税和保证财政

收入

税收的强制性是任何一种税收制度的共同特征,任何一个国家概莫能外。而现行税收征管法规中,赋予税务机关必要的行政强制执行权不够。与一些经济发达国家相比,中国税务机关征税的强制性较弱。例如,税务机关对纳税人利用帐户转移资金、偷逃税款的行为没有控制手段和措施;对拖抗税款、滞纳金、罚款的纳税人没有直接行使的强制执行手段,使得税务机关不能及时征收税款,难以严格执法,不利于有效地制止偷、漏、欠、抗税行为的发生。为此,需要通过立法完善税收征管手段。

(三) 现行税收征管法律、法规已不适应经济迅速发展的需要

近几年来,为了繁荣经济,促进改革开放,国家允许在坚持以公有制为主的前提下多种经营方式的存在,使得经济领域中各种形式的承包经营、租赁经营、股份经营和转让、兼并、联营以及跨地区经营、跨行业经营、跨国经营乃至各种经济联合体发展较快。对它们如何进行税收管理,急需制定相应的法律,以适应实际需要。

(四) 现行征管法规的法律效力有待提高

为强化税收征管,继《征管条例》之后,国务院多次作出加强税收工作的决定,并赋予税务机关一些必要的权限,国务院有关部门也单独或联合制定了贯彻的具体办法。这些规定在一定程度上增强了税务机关行政执法的力度,实践证明是有效的。但其法律效力仍显不够,实施的范围较为狭窄,有些还是内部掌握执行,难以充分发挥其应有的作用。因此,无论对内对外都需将现行税收征管法规的内容通过立法上升为国家

法律,以提高法律效力。

制定新的税收征收管理法,有利于进一步完善和健全我国的税收法律制度,它对加强税收征收管理,保障国家税收法律、法规的贯彻实施,维护国家的税收权益,保护纳税人的合法权益,必将发挥重要的作用。

二、立法原则

七届全国人民代表大会第四次会议通过的《中华人民共和国国民经济和社会发展十年规划和第八个五年计划纲要》提出的,要“按照统一税政,集中税权,公平税负的原则,逐步理顺税制结构,强化税收管理,严格以法治税,充分发挥税收在增加财政收入和对经济实施宏观调控的重要作用”是税收征管法据以立法的指导思想,并遵循了以下几条原则:

(一) 以现行的《征管条例》和各个涉外税法以及国务院近年来加强税收管理所制定的一些法规和有关规定为基础;

(二) 根据发展社会主义市场经济对税收工作的要求,总结、吸收近几年来税收征管工作的经验;

(三) 从我国的实际出发,借鉴国外税收征管的有益做法,本着必要与可行的原则,对现行税收征管法规的内容进行调整、充实,使其进一步系统化、规范化;

(四) 通过立法,使纳税人依法履行纳税义务并保护自己的合法权益,使税务机关依法履行职责并接受社会监督和司法监督,同时力求使一切与税收有关的社会行为都纳入法制轨道。

三、税收征收管理法的结构

《税收征管法》共分6章62条。第一章总则,规定了《税收征管法》的立法宗旨,适用范围、对象,主管机关及其权力和义

务,并对有关部门、单位的协税工作作了原则规定;第二章税务管理,规定了纳税人、扣缴义务人履行纳税义务或扣缴税款义务的基本程序和要求;第三章税款征收,规定了税务机关征收税款的程序和权力;第四章税务检查,规定了税务机关的各项检查权;第五章法律责任,规定了纳税人、扣缴义务人、其他当事人以及税务机关和税务人员违反本法规定所应承担的法律责任;第六章附则,明确了《税收征管法》的适用等问题。这一基本结构是按照税收征管的基本程序和要求设置的,既明确了征纳双方的权力(利)和义务,又使履行的程序清晰可循,有利于共同遵守,相互监督,以保证税收法律、行政法规的全面贯彻实施。

四、税收征管法的特点

税收征管法体现了“内外”统一,税权集中,权责兼顾,便于操作的原则,在税收征管立法上是一个突破性的进展,它的主要特点有:

(一)统一了“内外”税收的征管规定,有利于征管规范化

长期以来,国内企业与外商投资企业和外国企业之间,国内企业之间,中国公民和外籍人员之间,不仅在税收征纳程序、征纳制度上不尽相同,而且在征纳权责上也不一致。诸如加收滞纳金的比例、处罚标准的高低等许多方面都有差异。税收征管法的制定,实现了中外纳税人在税收征管上的平等地位,有利于企业间平等竞争。同时也使我国的税收征管法律规范同国际上的通行做法更加接近,从而有利于扩大对外开放,并为我国税收征管进行国际交流与合作提供了便利。

(二)强化了税务机关的执法手段

1. 赋予税务机关采取税收保全措施和强制执行措施的权

力。《税收征管法》规定,对于那些从事生产、经营,有逃避纳税义务行为的纳税人,税务机关在法定纳税期以前就可以责令限期缴纳税款;限期内若有明显转移、隐匿财产迹象,又提供不了担保人的,税务机关可以采取通知纳税人开户银行或其他金融机构暂停支付其存款或扣押、查封财产的税收保全措施。同时,在强制执行措施上较之《征管条例》新增加了扣押、查封、拍卖财产的权力,并明确了对纳税人、扣缴义务人、纳税担保人同样适用。

2. 扩大了离境清税制度的适用范围。随着对外开放的扩大,进出人员的结构发生了较大变化,出境需要清缴的税也不再限于个人所得税和个人收入调节税,还涉及到其他各种税。因此,《税收征管法》把这离境清税制度扩大适用到有关人员和各种税是非常必要的。

3. 明确税务检查的职权范围。现行征管法规中对税务检查权规定得比较原则、笼统,《税收征管法》使之——具体化,而且把国务院近几年赋予税务机关的一些检查权法律化。如可以到纳税人的货物存放地进行检查,可以查核从事生产、经营纳税人在金融机构的存款帐户和储蓄存款等。

(三)充分体现了对纳税人合法权益的保护

1. 新增了税款延期缴纳的规定。这一规定主要是为了缓解纳税人遇到特殊的暂时困难,如自然灾害的影响、意外事故的发生等,帮助纳税人度过难关,有利于生产经营的正常运转。这样,于国于纳税人均有利。

2. 设置了采取保全措施不当,造成纳税人损失的赔偿制度。《税收征管法》规定,税务机关采取保全措施不当,或者纳税人在限期内已缴纳税款而税务机关未立即解除保全措施,

使纳税人的合法利益遭受损失的,税务机关要承担赔偿责任。

3. 延长了纳税人申请退税的法定期间。《税收征管法》规定,纳税人超过应纳税额缴纳的税款,税务机关发现后应当立即退还;纳税人自结算缴纳税款之日起3年内发现的可以向税务机关要求退还。这比现行《征管条例》规定的有效期间延长了两年,有利于保护纳税人的合法权益。

4. 赋予了纳税人对复议的选择权,即对税务行政处罚、税收保全措施、强制执行措施的复议拥有选择权。现行法规规定,解决这类争议必须经过行政复议,对复议不服的,才能向法院起诉。《税收征管法》规定,对这类争议,纳税人可以选择不同的途径,既可以先复议后起诉,也可以直接向法院起诉。

(四)严格了对税务机关行使职权的约束

《税收征管法》不仅重申了税权集中的一贯原则,而且突出强调了税务机关不得违反法律、行政法规的规定开征、停征、多征或少征税款,并对征税权的委托作了严格的限制。最显著的特点是十分注重执法程序和手续完备。无论是税收保全措施、强制执行措施的行使,还是查核银行帐户等检查手段的实施,《税收征管法》都规定了严格的使用条件,包括要经县以上税务局(分局)局长批准。批准过程本身就是一个内部层级监督、自我约束的过程。与此同时,《税收征管法》中对税务机关执法过程中手续完备的规定也比比皆是,如扣押财产时,必须开付收据;查封财产时,必须开付清单;征收税款时,必须开具完税凭证等等。粗略统计,《税收征管法》对税务机关、税务人员的约束性规定有12条之多,占整个法条的1/5还强。这些约束规定是必要的,不仅可以防止税务机关用权不当或者滥用职权而发生侵权行为,避免因手续不全引起不必要的

税收争议和法律后果,也有利于培养和增强税务人员的民主与法制意识,有利于促进和加强税务队伍的廉政勤政建设。同时,这也是从另一个方面和更高层次上体现对纳税人合法权益的保护。

(五)明确了税务所作为行政执法主体的法律地位

税务所是最基层的执法单位,然而,长期以来对其执法主体的合法地位却一直没有明确,有的对税务所是行政执法主体还是民事主体,有不同看法;有的则把执法资格与机构体制混为一谈,因为税务所是派出机构而不承认其作为独立的执法主体存在。《税收征管法》明确规定税务所为税务机关,赋予其管、征、查、处的行政职权,使其在行政诉讼中获得了诉讼主体的资格。这样规定,对于增强税务所的使命感、责任心,加强税务所建设和整个税收工作都有很大的促进作用。

(六)确立了税务代理制度

税务代理制度,已为西方发达国家普遍采用,相当多的发展中国家也加以试行和推广。这已成为一种发展趋势。我国从80年代初正式在涉外税收领域推行,近年来,吉林、辽宁等一些省市已开始将这一制度引入内税征管,许多地区的税务咨询机构也承办了税务代理业务,并已初见成效。但是,无论是代理人的资格认定,还是代理的范围以及代理的法律责任等等,都还不够明确,不够健全,也缺乏必要的法律依据。《税收征管法》明确“纳税人、扣缴义务人可以委托税务代理人代为办理税务事宜”,这就为在我国建立系统的、健全的税务代理制度确立了法律依据。

第一章 总 则

总则为纲领性、概括性的规定。它规定了有关共同适用的基本原则,反映税收征管立法的总的精神。人们能够通过总则,提纲挈领地掌握税收征收管理法的概貌,便于人们适用。

总则共 8 条:①说明本法立法的宗旨(如:第 1 条);②明确本法的适用范围(如:第 2 条);③规定本法调整的对象(如:第 4 条);④属于特殊的规定(如:第 3 条、第 5 条、第 6 条、第 7 条、第 8 条)。

第一条 为了加强税收征收管理,保障国家税收收入,保护纳税人的合法权益,制定本法。

〔释义〕 本条是关于我国税收征收管理法的立法宗旨的规定。根据本条规定,制定《税收征收管理法》的目的是:加强税收征收管理,从而保障国家税收收入,保护纳税人的合法权益。

税收征收管理是国家税务机关依据国家税收法律、行政法规的规定,按照统一的标准,通过一定的程序,对纳税人应纳税额组织入库的一种行政活动,是国家将税收政策贯彻落实到每个纳税人,有效地组织税收收入及时、足额入库的重要途径。税收征管工作的好坏,直接关系到税收职能作用的发挥。而《征管条例》在工作程序、征纳制度等方面不尽科学、严

密；缺乏征管手段且刚性不足，同时，征管规定的法律地位也亟待提高。因此，《税收征管法》将加强税收征收管理这一主要目的贯穿于全法，既对各项具体的征管程序做了科学的、严密的规定，又赋予了税务机关必要的税收保全措施和税收强制执行措施，以及多方位的税收行政手段。对纳税人、扣缴义务人的义务、责任以及征税机关——税务机关和税务人员的工作规范，提出了更高的要求；对征纳双方违反税收法律、行政法规的行为制定了更严厉的处罚规定。所有这些都是国家加强税收征收管理的重要措施，也是强化税收工作的重要方面，是国家政权的具体体现。

税收是财政收入的主要来源，经济建设的重要支柱。组织国家财政收入是税收基本职能之一，而每一分税款都是通过具体的征收管理活动征收入库的。因此，制定《税收征管法》的另一主要目的就是要通过加强税收征收管理，保证国家应征税款的及时、足额入库。

税收征收管理作为国家的行政行为，一方面要维护国家的利益，另一方面要保护纳税人的合法权益不受侵犯。税收是国家凭借其政权向纳税人强制征收的，具有无偿性、固定性和强制性的特点。纳税人必须无条件地按照国家法律、行政法规的规定缴纳税款，否则就会受到法律的制裁。税收的强制性决定了征税行为必须合法，任何一种超过法律、行政法规规定的征税行为，都是对纳税人的合法权益的侵害，是法律所不允许的。我国的税收是取之于民，用之于民的。做为税收主要来源的国营、集体经济，是国家经济建设的支柱；合法经营的个体工商户和私营经济是社会主义公有制经济的补充。我国《宪法》规定：国家保障国营经济的巩固和发展，保护城乡集体经

济组织的合法的权利和利益,保护个体经济的合法的权利和利益,保护公民的合法的收入、储蓄、房屋和其他合法财产的所有权。另外,我国《宪法》第18条第2款规定:“在中国境内的外国企业和其他外国经济组织以及中外合资经营的企业,都必须遵守中华人民共和国的法律。它们的合法的权利和利益受中华人民共和国法律的保护。”因此,无论是国内纳税人,还是在中国境内的外国纳税人的合法权益均应受到保护。《税收征管法》在具体的条款中对此作了明确的规定,如有申请退还多缴税款的权力;有要求税务机关因行政行为不当造成损失的索赔权力;有申请上级税务机关或上诉法院对税务机关行政行为进行复议或诉讼的权力等等,从而有效地保证纳税人的合法权益不受侵犯。同时,《税收征管法》对纳税人违反国家法律、行政法规,侵害国家利益所取得的非法利益,做出了必须依法处理的规定。

第二条 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。

〔释义〕 本条是关于《税收征管法》适用范围的规定。根据本条规定,《税收征管法》只适用于依照法律、行政法规的规定,由税务机关负责征收的各种税收的征收管理,包括对国内企业、事业单位和个人所征收的税种和对在中华人民共和国境内的外商投资企业、外国企业以及外籍个人所征收的税种的征收管理。《税收征管法》生效前,国家制定的由税务机关负责征收的各种税收的法律、行政法规中有关征管方面的规定以及国家制定的税收征管法规,凡与《税收征管法》有抵触的,一律以《税收征管法》为准。《税收征管法》生效后,除国家法律对税收征管另有特殊规定的,均适用本法。

目前,由税务机关负责征收的税种有 32 种,它们是:产品税、增值税、营业税、牲畜交易税、集市交易税、城市维护建设税、资源税、盐税、国营企业所得税、集体企业所得税、私营企业所得税、国营企业调节税、城乡个体工商户所得税、个人收入调节税、房产税、城镇土地使用税、车船使用税、印花税、固定资产投资方向调节税、国营企业奖金税、集体企业奖金税、事业单位奖金税、国营企业工资调节税、烧油特别税、特别消费税、屠宰税、筵席税、工商统一税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税、车船使用牌照税、城市房地产税。

第三条 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;法律授权国务院规定的,依照国务院制定的行政法规的规定执行。

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、补税的决定。

〔释义〕 本条是关于税收立法权的规定。根据本条规定,我国税收的立法权在全国人民代表大会及其常务委员会。任何税种的开征、停征以及所有减税、免税、退税、补税的规定,都要由全国人民代表大会及其常务委员会以法律的形式发布实施。但法律授权国务院规定的,也可以依照国务院制定的行政法规的规定执行。如 1984 年 9 月 18 日,第六届全国人民代表大会常务委员会第七次会议通过的,《关于授权国务院改革工商税制和发布试行有关税收条例(草案)的决定》明确规定:“授权国务院在实施国营企业利改税和改革工商税制的过程中,拟定有关税收条例,以草案形式发布试行,再根据试行经验加以修订,提请全国人民代表大会常务委员会审议。”因此,除了国家法律规定的,以及国务院在法律授权范围内作出的