

税务行政法简论

谢景开 王柳德 孟宗民 著

法律出版社

PUBLISHING HOUSE OF LAW

任。它强调对税收征收管理权这一行政权的法律控制,确定税收征收管理权限及其行政的原则、方式和程序。相对于前者来说,我国对后者的研究尚处于薄弱状态。既有的研究成果偏少,而且,也大多是从某一角度、某一侧面,就某个具体问题展开讨论的。全面而系统地研究税务行政法制问题,特别是将它作为一个独立学科加以研究的著述,还十分鲜见,由谢景开、王柳德、孟宗民同志合作完成的《税务行政法制简论》一书,为我们弥补了这一缺憾。

作者立足于1994年所确立的社会主义市场经济下的税制体系框架,根据多年的税务实际工作经验,并从如何确保税务行政行为正确、合法、有效入手,在概括说明税务行政行为理论的基础上,就实际工作中比较常见且容易引起纠纷的税务行政处罚、税收保全措施、税收强制执行措施以及解决税务行政纠纷的渠道,如税务行政复议、税务行政应诉、税务行政赔偿等,作出了尽可能详尽且富有操作性的阐述。

纵观全书,给人的深刻印象是说理透彻,深入浅出,通俗易懂。既有一定的理论色彩,又紧贴税收征管实际,具有相当强的操作性。这本书的问世,不但为广大税务工作者提供了可资参考和利用的文献,而且会对我国的税收法制建设发挥一定的指导作用。

感谢作者的盛意,要我写下这个序言。同时,亦同期望作者和广大的读者朋友一道,为进一步加强我国的税收法制建设,在我国尽快形成以法治税、依法治税的良好的税收环境,做出更大的努力。

高培勇

1997年6月20日于中国人民大学

848441

图书在版编目(CIP)数据

税务行政法制简论/谢景开等著.-北京:法律出版社,1997.11

ISBN 7-5036-2250-4

I. 税… II. 谢… III. 税收管理:行政管理-法制-中国

IV. D922.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字(97)第 22948 号

出版·发行/法律出版社

经销/新华书店

印刷/北京朝阳北苑印刷厂

开本/850×1168 毫米 1/32 印张/10 字数/249 千

版本/1997 年 12 月第 1 版 1997 年 12 月第 1 次印刷

印数/0,001—7,000

社址/北京市广安门外六里桥北里甲 1 号八一厂干休所(100073)

电话/63266794 63266796

书号:ISBN 7-5036-2250-4/D·1870

定价:18.00 元

(如有缺页或倒装,本社负责退换)

· 序 ·

从某种意义上说,税务行政法制是一门边缘学科。它将行政法学原理应用于税收法制建设,并从两者的结合上探讨、研究税务行政领域法制建设的规律性以及一系列的有关问题,具有非常广阔的研究前景。

市场经济越发展,税收越重要。这在世界上的其他国家是这样,在现时的中国亦是如此。随着市场化改革的日益深入和社会主义市场经济体制的逐步确定,税收在我国经济社会生活中被赋予的任务,或者,所应发挥的作用,已为越来越多的人所认同。显而易见,作为市场经济条件下政府取得财政收入的基本来源和执行经济社会政策的主要手段的税收,其“角色”能否到位,在很大程度上决定于税收制度的运行状况。税收制度的正常运行,又离不开税收法制的健全和完善这个基础。也许正因为如此,国家税务总局在 1995 年的全国税务局长会议上,将新时期的治税方针,明确界定为“法治、公平、文明、效率”,且把“法治”置于八字治税方针之首。

严格说来,税收法制建设应当包括两个方面的内容:一是以法治税,另一是依法治税。前者说的是税务机关以税收法律武器实施对自然人、法人和其他组织的管理,它强调税收征收管理权的法律强制力,自然人、法人和其他组织必须服从于税务机关征收管理;后者则说的是税务机关的一切税务行政行为都要有法律依据,严格在法律所赋予的职权范围内依法行事。一旦违犯了税收的法治原则,超越了法律所赋予的权限,就要承担相应的行政法律责任

目 录

第一章 税务行政行为概述.....	(1)
第一节 税务行政行为的概念和种类.....	(1)
第二节 具体税务行政行为.....	(9)
第三节 税务行政行为的法制化	(18)
第二章 税务行政处罚	(33)
第一节 税务行政处罚概述	(33)
第二节 税务行政处罚原则	(40)
第三节 税务行政处罚的种类和设定	(47)
第四节 税务行政处罚的管辖	(64)
第五节 税务行政处罚的适用	(69)
第六节 税务行政处罚程序概述	(86)
第七节 税务行政处罚的简易程序	(89)
第八节 税务行政处罚的一般程序	(92)
第九节 税务行政处罚听证程序.....	(110)
第三章 税收保全措施和税收强制执行措施.....	(119)
第一节 税收保全措施.....	(120)
第二节 税收强制执行措施.....	(132)
第四章 税务行政复议.....	(149)
第一节 税务行政复议概述.....	(149)
第二节 税务行政复议的受案范围与形式.....	(155)
第三节 税务行政复议机构与管辖.....	(169)
第四节 税务行政复议的参加人.....	(178)

第五节	税务行政复议的申请与受理·····	(184)
第六节	税务行政复议的审理与裁决·····	(191)
第五章	税务行政应诉·····	(213)
第一节	税务行政应诉概述·····	(213)
第二节	应诉税务机关在税务行政诉讼中的权利和 义务·····	(222)
第三节	税务行政应诉前的准备·····	(236)
第四节	出庭应诉·····	(257)
第五节	税务行政诉讼的上诉、申诉和执行 ·····	(272)
第六章	税务行政赔偿·····	(281)
第一节	税务行政赔偿概述·····	(281)
第二节	税务行政赔偿范围·····	(285)
第三节	税务行政赔偿请求人和税务行政赔偿义务 机关·····	(292)
第四节	税务行政赔偿程序·····	(296)
第五节	税务行政赔偿方式、计算标准和赔偿费用 ···	(302)

第一章 税务行政行为概述

第一节 税务行政行为的概念和种类

一、税务行政行为的概念和特征

税务机关的全部税收征收管理活动都是以一定的行为来表现的,这些行为就是税务行政行为。因此,我们讲依法治税,其实质含义就是如何保证各项税务行政行为正确、合法、有效,本书的写作目的也在于此。那么,如何给税务行政行为下一科学定义呢?我们认为税务行政行为就是指国家税务行政管理机关为实施税收管理而为之,能够直接或间接发生法律效力职权行为,即税务行政法律行为。比如国务院及其税收主管部门,地方各级人民政府及其税收主管部门根据宪法、法律、法令规定的税收征收管理措施,制定的税收行政法规、规章,作出的税收决定,发布的税收命令、指示等等皆是。

税务行政行为是税务机关行使税收征收管理权的法律表现形式,是税收法律关系产生、变更、消灭的法律根据,是组织国家财政收入,实现国家对经济的宏观调控,保证和促进社会主义市场经济持续、稳定、健康发展的有力武器。税务行政行为具有如下特征:

其一,税务行政行为是基于税务行政管理权能产生的,它是实现国家授予税务行政管理机关税务行政管理权的手段。所谓权能,即权力和职能。税务行政行为是税务行政管理机关如国务院、国家税务总局和各省、自治区、直辖市国家税务局、地方税务局及

其以下的各级国家、地方税务机关的行为,它是税务行政管理权能的延伸和归宿。税务行政管理机关为了推行和实现权力机关的意志——对国家税收事务进行管理,就必须通过各种措施把税务行政管理权能具体化,否则税务行政管理机关享有税务行政管理权就只能徒有虚名;税务行政管理机关对国家税收事务的管理权最终是通过公民、法人和其他社会组织的税收管理行为来实现的。由此可见,税务行政行为为基于税务行政管理权能产生并服务于税务行政管理权行使的目的,是税务行政行为区别于其法律行为的关键所在。

其二,税务行政行为体现的是国家意志,具有国家意志的权威性。我们知道,税务行政管理机关的职权是由无数税务行政行为构成的,税务行政行为之所以具有法律效力,是因为税务行政行为体现的是国家意志,具有国家意志的权威性。税务管理相对人倘若在税务行政行为生效后不服从税务行政行为所设定的义务,税务行政管理机关就有权以强制手段实现税务行政行为的目的,比如处以罚款,强制执行直至移送司法机关进行处理等。但是,税务行政行为的权威性是低于国家权力机关的行为比如法律、法令的权威性的,国家权力机关的行为具有至高无上的权威性。国家权力机关既然有授予税务行政管理机关为一定税务行政行为的权力,同样也拥有审查税务行政行为的实施是否合乎自身意志的权力或把税务行政行为的实施交由其他国家机关如司法机关审查的权力。具体来说,税务行政行为的权威性表现在三个方面:(1)税务行政行为的确定力,即税务行政行为一经实施完毕,相应税收法律关系就告确定。(2)税务行政行为的拘束力,即税务行政行为确定的税收法律关系一经成立,该税收法律关系的任一当事人都受其约束,非依法定程序不得变动。(3)税务行政行为的执行力,即税务行政行为确定的权利义务内容,作为被管理者的公民、法人和其他组织都具有服从和执行的义务,否则,拒绝税务行政管理机关

的管理行为便要招致相应的法律后果。关于税务行政行为的确定力、拘束力、执行力问题我们将在后面作进一步阐述。

二、税务行政行为同其他法律行为的区别

1. 税务行政行为同其他行政行为之区别。这主要从行政行为为主体的不同这一角度来加以区别的,除此之外,税务行政行为同其他行政行为没有本质上的区别。

2. 税务行政行为同立法行为的区别。法律系立法行为的结果。根据宪法第 58 条规定,我国立法权属于全国人民代表大会和它的常务委员会。宪法第 62 条第 1、3 两项规定:全国人民代表大会修改宪法,制定和修改刑事、民事、国家机构的其他基本法律。第 67 条第 2 项规定:全国人大常委会制定和修改除应当由全国人大制定的法律以外的其他法律。该条第 3 项还规定:在全国人民代表大会闭会期间,全国人大常委会对全国人民代表大会制定的法律进行部分补充和修改,但是不得同该法律的基本原则相抵触。全国人民代表大会是我国最高国家权力机关,它的常设机关是全国人民代表大会常务委员会。因此,一般说来,立法行为,就是国家最高权力机关及其常委会制定宪法、基本法和一般法律的行为。税务行政“立法”行为显然与之不同:其一,性质不同,一个是制定法律包括税收法律的行为,一个是执行税收法律的行为;其二,效力不同,如前所述,税收行政法规与税收行政措施等都是为实施税收法律而制定,不能与税收法律相抵触,否则无效;其三,内容不同,一个是原则规范多,一个是具体办法多;其四,税务行政行为从属于立法行为,这是由我国“议行合一”的政治制度决定的。

3. 税务行政行为同税务司法行为的区别。主要是:税务司法行为包括检察机关对税收法律实施的监督行为和审判机关对税务行政案件和税务刑事案件的审判行为,其特征是具体适用税收法律,税收法律怎样规定,就怎样执行,它没有税收立法权和税收行政管理权。不能对税收法律加以补充,增加新的规范。税务行政

行为则与此相反,它不仅执行税收法律,而且为了执行税收法律,还把税收法律规定的原则规范加以具体化,变为具体的行政规范,使之更富有操作性,借以实施税收法律。税务行政行为,是税收立法行为的继续和补充,它具有鲜明的规范性和约束力。但它必须以各税收法律为依据,不得与税收法律相抵触。这是社会主义行政行为民主原则的精神实质。

三、税务行政行为的种类

为了更深入地研究税务行政行为,基于不同的目的,根据不同的标准,可以对税务行政行为作各种各样的分类。

(一)抽象税务行政行为 and 具体税务行政行为

以税务行政行为的对象为标准,可以把税务行政行为划分为抽象税务行政行为 and 具体税务行政行为。抽象税务行政行为亦称税务行政立法行为,它是指国家税务行政管理机关依法在其职权范围内,针对普遍的对象制定和公布的具有普遍约束力的税务行政法律规范的公务行为。如国家税务总局制定和发布《增值税专用发票使用规定(试行)》的行为,广西壮族自治区国家税务局制定和发布《关于加强集体金融企业财务管理的通知》的行为等。由此可见,抽象税务行政行为是以制定和发布税收管理法规、规章和其他税收规范性文件的形式实现的,它不对具体事件作特别处理,但一切具体税务事件,凡符合税收行政法律规范的都在适用范围内。就是说,每个具体税务问题的处理都必须以各种税务行政法律规范为依据。因此,它往往是具体税务行政行为的依据之一。

具体税务行政行为亦称税务行政执法行为,它是指国家税务行政管理机关为了行使税收管理权,依法针对特定的、具体的公民、法人和其他组织而采取的某种行政措施的单方公务行为(详细内容将在下一节“具体税务行政行为”中作专题论述),如税务行政处罚等。无论是抽象税务行政行为还是具体税务行政行为都必须依法实施。这两种税务行政行为都可能会侵犯公民、法人和其他

组织的合法权益。但是,根据我国宪法的规定,对抽象税务行政行为的监督权属于权力机关和上级国家税务管理机关,而不是人民法院,因此,抽象税务行政行为不能成为税务行政诉讼的客体。

把税务行政行为划分成抽象税务行政行为和具体税务行政行为,可以说从理论上高度地概括了税务行政管理机关管理国家税收事务的两种方式。一般地说,高层次的税务行政管理机关常常以实施抽象税务行政行为作为行使税收管理权的主要方式;相反,基层税务机关则主要以实施具体税务行政行为作为行使税收管理权的主要手段。

(二) 羁束税务行政行为与自由裁量税务行政行为

这两类税务行政行为一般只有在税收执法过程中才能发生。税务行政立法行为是无所谓羁束和自由裁量的,税务行政立法的效力是以独特的制订程序来保证的。羁束税务行政行为和自由裁量税务行政行为是以税务机关实施税务行政行为受约束程度为标准所作的划分。如果税收法律、法规、规章对一定税务行政行为在实施的范围、条件、方式和手段等方面作了明确、具体的硬性规定,没有给予任何自由权衡的余地,税务机关只能不折不扣地遵照该规定执行,那么税务机关在这种情形下实施的行为即称为羁束税务行政行为。例如,根据《中华人民共和国个人所得税法》第3条第5项的规定,对特许权使用费所得、利息、股息、红利所得、财产租赁所得、财产转让所得、偶然所得和其他所得,征收个人所得税时,适用20%比例税率,既不能多征,也不能少征。因此,羁束税务行政行为只存在合法与违法的问题,不存在适当与不适当的问题。而所谓自由裁量税务行政行为是指虽有税收法律、法规、规章的规定,但这些规定只是原则性的,并不明确具体,而是给了一定的幅度,税务机关可以在职权范围内依照税收管理的目的和税收法律规范确立的原则进行自由斟酌和权衡的税务行政行为。例如,对纳税人不仅欠缴应纳税款,而且还采取转移或者隐匿财产的

手段,致使税务机关无法追缴欠缴的税款,数额不满1万元的,《中华人民共和国税收征收管理法》第41条规定,税务机关除追缴欠缴的税款外,并可处以欠缴税款5倍以下的罚款。如某纳税人甲的行为符合上述规定的条件,那么,税务机关对纳税人甲除追缴欠缴的税款外,并可以处以欠缴税款4倍的罚款,也可以处以欠缴税款2倍的罚款,到底处罚多少倍为宜,税务机关有权在法定的幅度内根据纳税人甲的违法情节自由权衡决定。

自由裁量权是行政权的核心。自由裁量税务行政行为只要要在法律规定的范围和幅度内就是合法的,即使有时处理不大恰当,也只是适当与不适当、合理与不合理的问题,而不产生违法问题。但是税务机关不得曲解税法,滥用自由裁量权。各级税务机关特别是基层税务机关,要防止和减少滥用自由裁量权现象的发生,必须进一步深化税收征管改革,积极推行税务违法案件调查、审理、决定、执行相分离制度,建立和完善内部执法监督机制,提高依法行政的水平。

(三)要式税务行政行为和不要式税务行政行为

这是以税务行政行为的实施和成立是否需要具备法律规定的特定的形式为标准所作的划分。要式税务行政行为,系指税收法律规范明确规定必须以一定方式或遵守一定的程序实施的税务行政行为。如果不具备法定的形式或不遵守一定的程序,该税务行政行为的实施就会产生相应的法律后果,如引起税务争议,导致税务行政行为无效等。如《税收征收管理法》第49条第2款关于“税务机关罚款必须开付收据”的规定就属这种情形。不要式税务行政行为是指税收法律规范并没有严格规定实施该行为的特定方式,实施方式可以由税务机关自由选择,无论以书面形式还是以口头表示均可生效的税务行政行为。这里所讲的“要式”和“不要式”的“式”都是指税收法律规范明文规定的税务行政行为的程序规则。由于税务机关拥有较大的执法权,其行为正确与否直接关系

到纳税人的合法权益,因此,税务行政行为是以要式为原则,以不要式为另外的。

(四)依职权而为的税务行政行为和依申请而为的税务行政行为

这是以税务机关实施税务行政行为是否须税务管理相对人事先提出申请所作的分类。依职权而为的税务行政行为,是指税务机关基于法律赋予的税收征收管理职权自行决定实施,不需要税务管理相对人提出申请而为的税务行政行为。依职权而为的税务行政行为主要是出于维护国家利益和社会整体利益的需要而实施的。这种行政行为适用的领域广,数量大。如对在中华人民共和国境内生产、委托加工和进口《中华人民共和国消费税暂行条例》规定的消费品的单位和个人征收消费税的行为等。依申请而为的税务行政行为,是指税务机关根据税务管理相对人的请求而被动实施的税务行政行为。如税务管理相对人甲对税务机关作出的征收其增值税的决定不服,向上一级税务机关申请复议,上一级税务机关基于税务管理相对人甲的申请而进行的复议行为。随着市场经济体制的建立和发展以及政府职能的转变,依申请而为的税务行政行为在税收执法中的含量将会逐步增加。

(五)须受领税务行政行为与不须受领税务行政行为

税务行政行为视其是否必须为税务管理相对人所了解,可分为须受领税务行政行为和不须受领税务行政行为两类。在税务行政行为开始实施前,凡必须将税务行政行为所产生的权利义务关系告知税务管理相对人,并使之了解税务行政行为的法律后果之后才能实施的税务行政行为,都属于须受领税务行政行为的范畴,如按照《中华人民共和国行政处罚法》第31条、第32条的规定,税务机关及其税务执法人员在作出税务行政处罚决定之前,应当告知当事人作出税务行政处罚决定的事实理由和依据,除当事人放弃陈述或者申辩权利外,还须充分听取当事人的陈述和申辩意见,

否则,税务行政处罚不能成立。法律之所以作出这样的规定,主要是因为须受领税务行政行为的实施一般会对公民、法人和其他组织的权益造成较大影响。不须受领税务行政行为则是指税务机关自表达行为意志始,即发生法律效力,一般不须税务管理相对人事先了解的税务行政行为。这种税务行政行为是普遍的大量的,如征税行为等。

从上述对税务行政行为的分析可以看出,税务机关实施的所有税务行政行为,都有直接确定、变更和撤销税务机关与税务管理相对人之间权利义务关系的效力。但在实际税收行政执法过程中,还有一些行为,它们本身多数并不直接影响税务管理相对人的权利义务,不直接产生特定的法律后果。因此,这种行为尽管属于税收法律规范规定的税务机关的行为,但它毕竟不是完整意义上的税务行政行为,而是一种税务机关实施的具有相对独立性的程序性行为,按人们习惯,我们不妨把它称为“准税务行政行为”。准税务行政行为主要指以下四种:

1. 通知行为。它是税务机关使行为对象(特定人或多数不特定人)知悉某种事件或行为的表明行为。通知多是一种附属行为,是他种行为程序的一部分,如通告法规的颁布。

2. 确认行为。是指税务机关基于税务管理相对人的申请对于某一种特定的税收法律事实或税收法律关系的存在与否,以及该税收法律事实或税收法律关系发生争议时,依据法律、法规对其有效性作出宣告的行为。确认行为只确定某种税收法律事实或税收法律关系的是否存在或是与非,而不产生新的税收法律事实或创设新的法律关系,因而,确认行为多是羁束行政行为。确认行为一旦生效,则具有拘束力。

3. 证明行为。是指税务机关应税务管理相对人的申请而对某一特定的税收法律事实或法律关系的存在作出权威性认可的行为。证明行为一经成立,在未被反证推翻之前,其所证明的事实或

关系被视为真实可靠,如证明某企业一般纳税人资格行为。证明行为与确认行为的区别在于:前者的对既定事实的认可,后者是对处于不定状态事实的确定。

4. 受理行为。这是指税务机关针对税务管理相对人的某种请求,表示接受并同意予以相应处理的一种行为。它是一种被动的或应请求的行为表示,以税务管理相对人的意思表示为发生前提。受理的直接效果是使受理税务机关有审查处理所受理事项的义务,如受理纳税人的复议申请就是受理行为的典型事例。

第二节 具体税务行政行为

一、具体税务行政行为的概念和特征

具体税务行政行为是税务行政行为的一种,它是相对于抽象税务行政行为而言的。关于具体税务行政行为的概念,我们在第一节中已经作了介绍,它是指国家税务行政管理机关为了行使税收征收管理职权,依法针对特定的公民、法人和其他组织而单方面采取某种行政措施的公务行为。如某税务局根据《税收征收管理法》的规定,对个体工商户张三的偷税行为实施的行政处罚行为,以及依照有关税法规定对纳税义务人作出的征税决定的行为等等。税务机关(包括国家税务局和地方税务局)的主要职责就是组织税收收入,并通过组织收入实现国家对经济的宏观调控。但税务机关的职责权限是一个“静止”的抽象的东西,必须通过一定的形式才能体现出来。具体税务行政行为就是税务机关赖以实现其税收征收管理职权的行为,没有具体税务行政行为,法律赋予税务机关的税收征收管理职权就无法落实到具体的管理对象,即作为税务管理相对人的公民、法人和其他组织的身上去,国家的税收收入就无法征收上来,税收征收管理职权也就形同虚设,发挥不出其应有的作用。为了使国家税收及时足额地征收入库,保证国家

经济建设的资金需要,具体税务行政行为在税务机关中特别是在基层税务机关那里总是经常地、大量地、普遍地进行着,可以说,基层税务机关的税收征收管理活动就是由无数具体税务行政行为组成的。具体税务行政行为不同于抽象税务行政行为,它具有如下特点:

一是行为的主体是税务机关和税务机关的工作人员。税务机关和税务机关的工作人员在具体税务行政行为的实施过程中居于优越于税务管理相对人,即纳税义务人、扣缴义务人的权威地位,他们代表国家行使税收征收管理权。根据行政法关于特定的行政主体只能行使特定的行政职权的原则,税务机关如果行使了不属于其职权范围内的权力或者其他行政机关的职权即应视为行政越权。那么,因越权作出的行为是否仍属于具体税务行政行为的范畴?我们认为,回答是肯定的,只不过这一具体税务行政行为是无效的,管理相对人不服可以依法提起复议或行政诉讼予以撤销,造成损害的,税务机关还应给予赔偿。如果该行为系法律、法规授权税务机关委托行使税收征收管理权的组织或个人作出的,那么该行为是否仍属于具体税务行政行为的范畴?我们认为应看其所处理的事项是否在其所管辖的领域或事项之内。如果在其职权或职责范围内,则应视为具体税务行政行为,如果在其职权或职责范围外,则不能视为具体税务行政行为。尽管如此,以上两者仍有一点是共同的,即不论是否属于具体税务行政行为,但都属于无效行为。只不过二者所引起的争议的性质和解决争议的渠道有所不同,前者引起的争议属税务行政争议,应通过行政复议或行政诉讼渠道解决,后者所引起的争议属于民事争议或其他争议,应通过民事诉讼渠道或其他渠道解决。

二是行为针对的对象是特定的、具体的人或事,因而不具有普遍的约束力。深而论之,具体税务行政行为所针对的对象是可统计的,对象中的事件必须且只能是已往的或业已发生的,该具体税