



中国注册会计师协会“税务会计师”（CTAC）系列教材

# 税务稽查与企业纳税风险分析

SHUIWU JICHA YU QIYE NASHUI FENGXIAN FENXI

◇ 主编 张美中



经济科学出版社

中国注册会计师协会“税务会计师”(CTAC)系列教材

# 税务稽查与企业 纳税风险分析

张美中 主编

经济科学出版社

## 图书在版编目 (CIP) 数据

税务稽查与企业纳税风险分析/张美中主编. —北京: 经济科学出版社, 2010. 10

(中国注册会计师协会“税务师”(CTAC) 系列教材)

ISBN 978 - 7 - 5058 - 9844 - 8

I. ①税… II. ①张… III. ①税收管理: 风险管理 - 中国 - 教材 IV. ①F812. 423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 166689 号

责任编辑: 刘 瑾

责任校对: 刘 昕

版式设计: 代小卫

技术编辑: 潘泽新

## 税务稽查与企业纳税风险分析

张美中 主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京天宇星印刷厂印刷

华丰装订厂装订

787 × 1092 16 开 23. 75 印张 590000 字

2010 年 10 月第 1 版 2010 年 10 月第 1 次印刷

印数: 0001—5000 册

ISBN 978 - 7 - 5058 - 9844 - 8 定价: 58. 00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

## “税务会计师”系列教材编写委员会

主任：盖地

副主任：汤贡亮

委员：盖地 汤贡亮 王君彩 肖太寿 张美中  
谢新宏 蔡昌 李俊英 张孝先 罗斌元  
高金平 郎文俊

# 序 言

我国从计划经济快速转变为市场经济的进程中，会计也随着改革开放而经历了巨大的变革。在企业国际化经营与发展中，财会专业理论不断丰富更新，财会工作领域不断扩展，财会人员正在和必将发挥愈来愈重要的作用。

为适应社会主义市场经济环境下的需要，面对愈来愈复杂的现代税务法规制度和愈来愈高的企业管理的要求，企业会计应该与时俱进，并逐步建立健全由财务会计、税务会计和管理会计所组成的“三位一体”的企业会计体系。我国企业财会在完成会计制度与国际接轨之后，一定要苦练内功，深化企业管理机制与体制的变革，在公司治理、战略规划、预算管理、绩效管理、风险与内部控制等挑战面前，深入学习并准确执行税务法规制度，运用现代税务管理、科学纳税筹划等专业理论与方法，全面提升企业税务管理水平。

2010年2月22日，中共中央政治局召开会议，审议《国家中长期人才发展规划纲要（2010~2020年）》，“会议认为，制定实施《国家中长期人才发展规划纲要（2010~2020年）》，是贯彻落实科学发展观、更好实施人才强国战略的重大举措，是在激烈的国际竞争中赢得主动的战略选择。实现全面建设小康社会的奋斗目标，必须加快建立人才竞争比较优势，努力建设人才强国。要坚持服务发展、人才优先、以用为本、创新机制、高端引领、整体开发的指导方针，加强人才资源能力建设，推动人才结构战略性调整，创新人才工作体制机制，实行人才投资优先，实施更加开放的人才政策，加快人才工作法制建设，加强和改进党对人才工作的领导，培养造就宏大的高素质的人才队伍。”2010年6月6日，《国家中长期人才发展规划纲要（2010~2020年）》经党中央、国务院批准颁布实施。《人才规划》是我国第一个中长期人才发展规划，提出了到2020年我国人才发展的总体目标，即培养造就规模宏大、结构优化、布局合理、素质优良的人才队伍，确立国家人才竞争比较优势，进入世界人才强国行列，为在本世纪中叶基本实现社会主义现代化奠定人才基础。

国家税务总局在全国税务系统干部教育培训规划中指出：“按照素质优良、结构合理、突出重点、形成梯次的要求，积极开展业务骨干培训。要组织一些学科交叉、起点较高、专业性强的培训项目，精选一批有培养潜力的一线中青年骨干，有计划、分步骤地开展复合型人才培养，力争使税收工作急需的各领

域的专业骨干人才数量更加充足，业务更加精湛，结构更加合理，作用发挥更加充分。”

长期以来，中国注册会计师协会一直致力于各行各业企业总会计师等高、中级财会骨干人才的培训教育工作。近几年来，为适应新形势下强化企业依法纳税、规避企业税务风险、提高企业税务管理水平等方面的迫切需要，陆续组织举办了多种多样的涉税方面的培训活动，“协会”在服务会员和社会的工作中，深深感受到目前企业和社会对具有涉税资质的会计师专业人才的需求愈来愈迫切、愈来愈关注。

有鉴于此，中国注册会计师协会按照中央和有关部门的要求，深入学习贯彻科学发展观，为实施人才强国战略服务尽力，借鉴美国等发达国家税务会计师的经验，按照素质优良、结构合理、突出重点、起点高、专业性强的要求，组织推出了对具有一定的财务管理水平的企业财税骨干，有计划、系统性地开展涉税复合型人才培养项目。为此，“协会”诚邀了目前我国涉税领域一批知名专家学者，着眼于全面提高企业财税骨干的综合素质和涉税工作能力、理论联系实际，侧重实务操作，编写了这套税务会计师项目培训教材。

这套教材分为《企业税务管理》、《税务会计实务》、《纳税筹划》、《税务稽查与企业纳税风险分析》和《税法解析》等五册，由财政部会计准则委员会咨询专家、天津财经大学会计与财务研究中心主任、天津财经大学商学院会计学系首席教授、博士生导师盖地担任总纂。这套教材比较全面、系统地阐述了我国现行税收法规、企业涉税管理、税务会计处理与纳税筹划操作等方面的知识，既可作为税务会计师的培训教材，也可作为企事业单位财会人员、注册会计师、注册税务师等专业人士的参考读物。我们十分注重教材的开发与利用相结合，将及时更新并不断补充编写新教材。

我们相信，随着党和国家人才强国战略的实施，大力开发国民经济和社会发展重点领域急需紧缺专门人才，将为发展现代产业体系和构建社会主义和谐社会提供人才智力支持。我们一定要努力推进企业经营管理人才、专业技术人才等人才队伍建设，培养造就数以亿计的各类人才、数以千万计的专门人才，为我国企业腾飞和实现社会主义现代化奠定坚实的基础。

**董 锋**

2010年8月

# 前 言

2009年，中国注册会计师协会提出了税务会计师的培训认证项目，本书系为培训项目系列教材之一，税务稽查与企业纳税风险分析上下两篇。

我始终认为，征纳双方均应以一个国家税收法律法规为准绳，依法征税与依法纳税。税务机关的依法稽查可以帮助纳税人规范自身的纳税事宜，维护税收法律法规的权威性，为各类企业营造公平竞争所需的税收环境；而纳税人也应该在了解税务稽查相关内容的基础上，从税务稽查的角度加强自身税务管理水平，进一步防范纳税风险，因此，把税务稽查与企业纳税风险安排在一本书中加以介绍是一个逻辑上的需要与必然。

2009年年末，我有幸承担了国家税务总局教育中心委托中央财经大学网络教育学院承制的国家税务稽查人员的执业岗位考试的视频录制工作，积累了相当多的税务稽查素材，从而顺利地完成了本书的上篇编写工作。上篇分为税务稽查概述、稽查方法、稽查主要内容以及税务稽查案例分析，从案例介绍与分析中体会税务稽查方法的实际应用，因此，使得读者从理性到感性两个方面对税务稽查相关内容都有所掌握。

下篇内容即企业纳税风险分析，是一个较为前沿的内容，无论理论界还是实践界都没有充分认识到这部分内容对于企业经营的重要性，从我个人从事理论研究与税收实务角度来看，无论从理论高度的把握，还是从企业涉税实践的需要，我想中国注册会计师协会推出这个培训项目，旨在培养未来注册会计师岗位的从业人员，作为一个合格的注册会计师，我想其不应该仅是个账房先生，应该是一个具有宏观视野与微观实战，应该是一个具有较高财务与税收综合素养的人才，因此，下篇内容的安排较为宽泛与前沿，涉及税收立法、税收执法、税收司法、税收违法、税收机会成本等较为宽泛的知识结构，希望能全方位地把握企业纳税风险产生类型、产生机理以及规避的各个方面内容。但是，理论体系的把握与实践是否到位，也仅是希望唤起理论界与实务界对这一内容的重视程度，从而使更多的有识之士加入到企业纳税风险的研究行列，为规范征税工作，防范与化解企业纳税风险做出更多更大的贡献，繁荣中国税收事业。

在这里，借助本书的出版，感谢中国注册会计师协会各级领导和有关工作人员对本书编写与出版提供的大力支持与无私帮助，同时，也感谢经济科学出版社领导和本书责编。

鉴于本人水平的有限，本书的缺憾在所难免，竭诚欢迎广大读者不吝赐教，希望本书再版时，及时加以借鉴与吸纳。

张 姜 中

2010年7月

于中央财经大学

# 目 录

## 上篇：税务稽查

上篇小序	1
<b>第一章 税务稽查概述</b>	
第一节 税务稽查的基本内涵	3
第二节 税务稽查的职能任务	7
第三节 税务稽查的法律关系	10
第四节 税务稽查的法律适用	12
思考题	27
<b>第二章 税务稽查方法</b>	
第一节 查账方法	28
第二节 分析方法	35
第三节 调查方法	38
第四节 电子查账	43
思考题	47
<b>第三章 税务稽查内容</b>	
第一节 税务稽查的选案	48
思考题	63
第二节 税务稽查的实施	64
思考题	94
第三节 税务稽查的审理	95
思考题	123
第四节 税务稽查的执行	124
思考题	134
<b>第四章 税务稽查案例分析</b>	
第一节 加工制造业税务稽查案例	135



第二节	商品流通企业税务稽查案例·····	150
第三节	房地产开发企业税务稽查案例·····	165
第四节	建筑安装企业税务稽查案例·····	181
第五节	服务性企业税务稽查案例·····	183
第六节	发票税务稽查案例·····	199
第七节	关联企业业务往来税务稽查案例·····	219
第八节	会计电算化企业税务稽查案例·····	228

## 下篇：企业纳税风险分析

下篇小序·····	245
-----------	-----

### 第五章 企业纳税风险概述

第一节	企业纳税风险基本内涵·····	247
第二节	企业纳税风险管理·····	253
第三节	企业纳税风险管理的基本操作流程·····	263

### 第六章 企业税收立法风险分析与管理

第一节	案例导入与概念引出·····	267
第二节	中国税收立法现状·····	268
第三节	中国税收法律分类·····	273
第四节	企业税收立法风险的成因分析·····	289
第五节	企业税收立法风险的控制与化解·····	295

### 第七章 企业税收执法风险分析与管理

第一节	案例导入与概念引出·····	299
第二节	中国税收执法概念与特征·····	300
第三节	中国税收执法基本原则与税收执法监督·····	301
第四节	企业税收执法风险的成因分析·····	305
第五节	企业面对税收执法风险的控制与化解·····	318

### 第八章 企业税收司法风险分析与管理

第一节	案例导入与概念引出·····	322
第二节	中国税收司法涵义、原则与层次·····	323
第三节	中国税收司法现状·····	328
第四节	企业税收司法风险成因分析·····	329
第五节	企业面对税收司法风险的控制与化解·····	332

## 第九章 企业税收违法风险分析与管理

第一节	案例导入与概念引出·····	335
第二节	企业税收违法风险概述·····	338
第三节	企业税收违法风险的法律风险·····	343
第四节	企业税收违法风险成因分析·····	350
第五节	企业税收违法风险的控制与化解·····	351

## 第十章 企业税收机会风险分析与管理

第一节	案例导入与概念引出·····	353
第二节	企业税收机会风险成因·····	355
第三节	企业税收机会风险的控制与化解·····	358

参考文献·····	365
-----------	-----

# 上篇：税务稽查

## 上篇小序

税务稽查是税务机关依法对纳税人、扣缴义务人以及其他税务当事人履行纳税义务、扣缴义务及税法规定的其他义务等情况进行检查和处理工作的行政执法行为。根据税务稽查分为检查与处理两大内容，主要内容包括税务稽查的选案、实施、审理、执行四个完整的环节。

税务稽查是为了保证纳税人及其他涉税等义务人税法遵从的最后一道防火墙。从法理上来看，一个法治国家应对纳税人持“无罪推定”之原则，但是，由于纳税人是理性的“经济人”，即都是自私的，如果没有税务稽查这道防火墙，税款实现从私人部门向公共部门的转移就是空中楼阁，因此，无论是发达的西方国家还是发展中国家，无一例外地不断加强税务稽查的理论建设与实践安排，其根本目的不在于处罚，而在于教育与惩戒那些不依法纳税而“免费搭车”就能享受国家无偿地提供的公共产品与公共服务的涉税欺骗者，从而最大限度地实现“税收公平与效率”。

基于上面的考虑，本篇内容安排如下：

第一章主要阐明税务稽查的基本内涵、职能与作用。

第二章主要介绍税务稽查查账的常用方法与分析方法。

第三章主要介绍我国税务稽查的四个环节所涉及的主要内容。

第四章基于我国近十年的税务稽查案例进行分类分析。

如果纳税人不知道税务主管部门如何稽查企业，企业日常税务管理水平也不会高到哪里去。

如果税务主管人员志在未来做一个比较好的税务会计师，就有必要掌握税务稽查的相关内容、相关方法与相关技巧。

如果普通的税务会计师想做未来的总会计师，税务稽查的相关知识更是其合理的知识结构不可分割的一部分，否则其综合素质上必然会存在一定程度上的缺陷，也必然会引导企业经营上的纳税风险。

如果掌握了这些内容，并在实践中加以检验与应用，从反税务稽查的角度加强本企业的日常税务管理活动，在很大程度上能防止相关涉税风险发生，获取涉税收益。

2009年年底，作者有幸接受国家税务总局教育中心的邀请，为配合国家税务总局对全国税务稽查岗位的考试，中央财经大学网络教育中心承制，由作者主讲了税务稽查相关视频

教学内容，并得到国家税务总局稽查局的大力支持与推广，为此，他们也提供了不少的一线税务案例，本书有选择地加以利用。

由于时间仓促与水平有限，书中不当之处，恳请读者批评指正，以便下次修订及时加以修正与完善。

# 第一章 税务稽查概述

**【本章概要】** 主要介绍税务稽查的概念、原则、职能和作用，以及税务稽查的法律关系等内容，通过本章的学习，将有助于稽查人员熟悉与掌握相关的法律与基本理论知识，也将有助于税务会计师或将来成为税务会计师的从业从反稽查的角度来审视自己的税务管理是否存在某些问题，从而化解将来税务稽查的可能性，这好比避税与反避税道理一样，不了解税务机关如何查你，企业在信息不对称的情况下必然会遇到税务稽查带来的未来可能的损失与处罚。

## 第一节 税务稽查的基本内涵

### 一、税务稽查的概念

税务稽查是税务机关依法对纳税人、扣缴义务人和其他税务当事人履行纳税义务、扣缴义务及税法规定的其他义务等情况进行检查和处理工作的行政执法行为。

税务稽查的基本内涵主要包括以下五个方面：

1. 主体特定。税务稽查的执法主体是税务机关。
2. 依据法定。税务稽查执法必须依据税收法律法规的规定，按照法定的职责、权限和程序进行。
3. 对象明确。税务稽查的对象是纳税人、扣缴义务人和其他税务当事人。其中纳税人是指税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人；扣缴义务人是指税法规定的直接负有代扣代缴、代收代缴税款义务的单位和个人；其他税务当事人是指稽查执法过程中直接与稽查对象的涉税事项有关联的其他单位和个人。
4. 客体清晰。税务稽查的客体是稽查对象纳税义务、扣缴义务及税法规定的其他义务的履行情况。具体内容包括三个方面：一是纳税人纳税义务履行情况，即纳税人税款核算及申报缴纳情况；二是扣缴义务履行情况，即扣缴义务人代扣代缴和代收代缴税款情况；三是税法规定的其他义务，如税收法律法规规定的接受和配合税务检查等义务的履行情况。
5. 内容完整。稽查执法的主要内容是检查和处理，具体包括选案、实施、审理和执行四个环节。

### 二、税务稽查的分类

按照税务稽查对象来源性质的不同，税务稽查可以分为日常稽查、专项稽查和专案稽查

三类。

### （一）日常稽查

日常稽查是税务稽查局（以下简称稽查局）有计划地对税收管辖范围内纳税人及扣缴义务人履行纳税义务和扣缴义务情况进行检查和处理的执法行为。

日常稽查与征管部门负责的日常检查主要存在以下区别：

一是目的不同。日常稽查的目的在于发现、分析和掌握税收违法活动的动向和规律，查处税收违法行为；而日常检查是对检查对象的管理行为，目的在于掌握检查对象履行法定义务的情况，提高税收管理水平。

二是内容不同。日常稽查是对纳税人和扣缴义务人履行各项法定义务情况的全面核查，具有系统审计的功能；而日常检查是税务机关清理漏管户、核查发票、催报催缴、评估询问、了解纳税人生产经营和财务状况等不涉及立案稽查与系统审计的日常管理行为。

三是程序不同。日常稽查程序通常包括选案、实施、审理、执行四个环节。而日常检查则不必履行上述程序。

### （二）专项稽查

专项稽查是稽查局按照上级税务机关的统一部署或下达的任务对管辖范围内的特定行业、特定的纳税人或特定的税务事宜所进行的专门稽查。

专项稽查和税收专项检查既有共同点也有不同点。

共同点在于二者均应按照统一部署，集中人力、物力和财力解决带有普遍性的问题，都具有收效快、反响大的特点。

不同点在于专项稽查由稽查局组织和实施，而税收专项检查则由税务局统一安排，稽查局牵头组织，有关部门共同参与实施。从后者的角度讲，也可以将专项稽查看作税收专项检查的组成部分。

### （三）专案稽查

专案稽查是指稽查局依照税收法律法规及有关规定，以立案形式对纳税人、扣缴义务人履行纳税义务、扣缴义务情况进行调查和处理的执法行为。

专案稽查具有两个明显特点：一是稽查对象特定。专案稽查的对象来源于确定的线索，具有明显的税收违法嫌疑。二是适用范围广。专案稽查适用于举报、上级交办、其他部门移交、转办以及其他所有涉嫌税收违法案件的查处。

## 三、税务稽查的地位

税务稽查是税收征收管理体系的有机组成部分，其地位主要体现在以下三个方面。

### （一）税务稽查是税收征管的最后一道防火墙

国际货币基金组织的专家曾把税收征管内容结构比喻为一座“金字塔”，从底部向上依次为“为纳税人服务——纳税申报处理——税款缴纳——税务稽查——对违法行为的惩罚

和税务诉讼”。也就是说，由实体法规定的纳税义务须经征税主体对这些纳税义务的发生、计量、履行和消亡逐级进行确认后才得以实现，而上述各项义务的确认涵盖于以纳税服务、税款征收、税务稽查为主线的税收征管各环节中，它们与法律救济共同构成了四位一体的现代税收体系。在这个体系中，税务稽查处于税收征管的最后一道环节，如果这个环节出现严重疏漏，就会动摇整个税收征管体系。

## （二）税务稽查的效率在很大程度上决定着税收征管的质量与效率

理想状态下，如果公民自觉在规定的时期内准确缴纳税款，则税务机关的任务仅为帮助纳税人实现支付。但在现实中，理想与实际之间总是存在着不同程度的偏离。这就要求税务机关必须通过各种措施加强管理，最大限度地修正这种偏离。正是基于这一考虑，任何一个现代政府在税收制度安排上，都会把建立完善的税收征管体系与税制设计作为同等重要的内容，以追求税收征管的质量和效率来实现税收的全部功能。

税务机关的税收征管质量与效率，主要从四个方面来衡量：一是执法是否规范，即是否按照法定的权限与程序严格执法、公正执法、文明执法；二是征收率的高低，即税款实征数与法定应征数之间的差距；三是成本的高低，即征税成本和纳税成本的高低；四是社会是否满意，即是否为纳税人提供优质高效的纳税服务。

税务稽查的效率取决于三个方面：一是税收违法有效查处概率，即一定时期内税务机关查处的税收违法与客观发生的税收违法之间的比例以及二者形成的查补收入与税款流失之间的比例；二是执法是否公平公正，即是否依照法定的权限与程序执法，处理处罚是否公平公正；三是稽查执法的成本，即查处税收违法所需的执法成本。

可以看出，税收违法有效查处概率决定着纳税人在违法与守法之间的取向，进而在很大程度上决定着税款征收率的高低；稽查执法是否公平、公正是评价税收执法和纳税服务的重要尺度；稽查执法成本在两个方面决定着税收成本：一是稽查执法成本直接决定征税成本；二是低成本高效率的稽查执法意味着税务机关可以减少其他不必要的税收征管措施，从而进一步降低征税成本和纳税成本。为此，我国将税收征管的目标模式定义为“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，强化管理”的34字方针，从而凸显了税务稽查在我国税收征管工作中的重要地位和作用。

## （三）税务稽查是有效提高纳税遵从（Tax-compliances）的重要手段

纳税遵从是指纳税人依照税法规定履行纳税义务的程度和水平，在一定意义上，它反映出纳税人依法诚信纳税的道德水平和法制意识，因而也是衡量一个国家税收征纳关系是否和谐的主要指标。

“纳税遵从”包含两个层面的内容：一方面，它反映的是纳税人在税收法律框架内的自律水平，也就是在不考虑税务机关监管的情况下，纳税人是否能够依照税收法律法规的规定自觉缴纳应缴税款；另一方面，它反映的是纳税人在税收法律框架内的他律程度，也就是在考虑税务机关监管的情况下，纳税人是否或在何种程度上依照税收法律法规的规定缴纳应缴税款。在前一种情况下，纳税人即使不能自觉纳税，也不会承担法律责任；而在后一种情况下，纳税人一旦不能依法纳税，将很有可能受到税务机关的查处，承担相应的法律责任。

一般而言，成熟的市场经济国家的纳税人普遍具有较强的自律意识，但这种自律意识并不是与生俱来的天然本性，而是纳税人在征纳双方长期博弈过程中作出的符合自身利益的必然选择。尽管如此，在市场经济条件下，任何政府都不可能期望纳税人通过自律实现完全的纳税遵从。我国目前仍然处于社会主义初级阶段，市场经济体制尚不完备，在这种条件下，更应当主要基于后一种情况来考虑和研究如何通过建立完善的税收征管体系，强化对纳税人的监管来提高纳税遵从。现实中，税务机关正是通过有效的税务稽查来查处税收违法行为，达到强化纳税人的税收法律责任意识，增加违法成本的目的，从而迫使纳税人在涉税行为的取向上，更多地选择“守法”而放弃“违法”。事实证明，税务稽查在引导纳税遵从方面具有不可替代的重要作用，是实现纳税人从“他律”向“自律”转变的“催化剂”。

#### 四、税务稽查的原则

税务稽查原则是指税务稽查执法应遵循的准则。这里主要介绍税务稽查的合法原则、依法独立原则、分工制约原则和客观公正原则。

##### （一）合法原则

合法原则是依法治国方略在税务稽查执法中的具体体现，它要求稽查执法必须以税收法律法规为准绳，其基本内容是：

1. 主体合法。如果税务稽查的执法主体不合法，则执法行为就不合法。就税务机关而言，不仅是税务稽查实施的主体要合法，税务审理和稽查执行的主体也必须合法。
2. 权限合法。相关的法律法规规定了稽查局的执法权限，稽查执法不得超越这些法律法规赋予的权限，否则即构成违法。
3. 程序合法。为了保护行政管理相对人的合法权益，相关的法律法规均对行政主体的行政执法程序予以严格的规定。因此，税务稽查的立案、调查、取证、定性、处理、处罚等程序必须符合法律法规的规定。否则，稽查执法将面临极大的风险。
4. 依据合法。稽查局对税收违法事实的认定和处理的依据，必须符合法律法规和政策的规定。

##### （二）依法独立原则

依法独立原则表现在两个方面：一方面，《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《税收征管法》）及其实施细则在明确了省以下稽查局的执法主体资格和法定职责的同时，还规定税务局与稽查局的职责应当明确划分，避免交叉。因此，省以下税务局的稽查局在行使法律法规赋予的职权时，其执法行为受法律的保护，任何部门、任何人不得以非法律因素进行干预。另一方面，选案、实施、审理和执法四个环节是税务稽查内部的执法程序，不应被肢解。《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》（以下简称《税收征管法实施细则》）第八十五条规定，税务机关应当制定合理的税务稽查工作规程，负责选案、检查、审理、执行人员的职责应当明确，并相互分离、相互制约，规范选案程序和检查行为。该条规定在法律上明确了选案、检查、审理、执行人员的职责四个环节均属于税务稽查的职责范



围。据此，国家税务总局在《关于进一步加强税收征管基础工作若干问题的意见》（国税发〔2003〕124号）中规定，税收违法案件的查处（包括选案、检查、审理、执行）由稽查局负责。因此，任何将上述四个环节从稽查局肢解出去的做法均与《税收征管法实施细则》的精神相悖。

### （三）分工配合与相互制约原则

依照《税收征管法实施细则》及《税务稽查工作规程》（以下简称《稽查工作规程》）规定，税务稽查各环节应当分工明确，相互配合，相互制约。它包括分工、配合与制约三个方面：

1. 分工是提高行政效率的有效途径。只有实行稽查各环节的专业化分工，使稽查执法人员各司其职，才能为迅速提高执法人员的专业技能水平和稽查执法效率提供有效途径。
2. 配合是提高行政效率的基本要求。分工的目的在于提高效率，但如果不注重相互之间的配合，就有可能出现各环节相互掣肘的问题，不利于提高执法效率。因此，必须在分工的前提下加强配合，才能做到分工不分家，把各环节、各部门的工作统一到总体的工作目标上，从而保证稽查执法效率。
3. 制约是依法行政的基本保障。实行专业化分工后，不同环节的人员可以在各自职权范围内行使相应的权力，但任何一个环节的人员都无法独揽稽查执法的全部权力；同时，在执法业务流程上，每一个环节都会不同程度地受到其他环节的监控，从而形成一个有利于明确并追究执法责任的监督制约体系。

实践中，贯彻分工制约原则应从组织、制度、资源三个层面予以相应的保障。首先，应在稽查局内部按照四个环节的要求设置相应的机构或岗位；其次，必须建立健全各环节的工作职责和工作制度；最后，应根据各环节的特点投入相应的人力、物力和财力资源。

### （四）客观公正原则

公正原则是指在税务稽查工作中，稽查局应依法查明涉税事实，公正、公平地处理税收违法行为。所谓客观，是指稽查局必须实事求是地查明稽查对象履行法定义务的情况及存在的问题，作出符合法律事实的稽查结论，正确评价纳税人、扣缴义务人履行法定义务的情况。这是公正、公平处理的前提条件。所谓公正，是指稽查局在行使自由裁量权时，应合法适当，不得因执法人员的主观意志影响行政处罚的公正性。

## 第二节 税务稽查的职能任务

### 一、税务稽查的职能

税务稽查职能是指税务稽查执法活动所固有的功能。一般而言，税务稽查的职能主要包括惩戒职能、监控职能、收入职能和教育职能。