

第一章

税务稽查概述^①

在“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”的现行征管模式下，税务稽查在税收征管体系中的重要地位进一步凸显。税务稽查不仅是税务机关保障国家税收法律、法规贯彻实施的重要手段和发挥税收职能作用的重要工具，而且是营造公平公正的竞争环境、形成诚实守信的社会氛围、保护纳税人合法权益的有效途径。随着我国社会主义市场经济的不断发展，税收法治化进程的日益加快，税务稽查将在税收管理中发挥更加重要的作用。

第一节 税务稽查的概念、原则和依据

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与特征主要包括：

^① 本章由重庆市地方税务局稽查处曾洪波、张翼、邓晓东编写。

（一）主体特定

税务稽查的执法主体是税务机关，即省以下税务局的稽查局。

（二）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。

（三）对象明确

税务稽查的对象是指纳税人、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直接与稽查对象的涉税事项有关联的其他单位和个人。

（四）客体清晰

税务稽查的客体是指稽查对象纳税义务、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履行情况，即税收法律法规规定的接受和配合税务检查等义务。

（五）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、检查、审理和执行四个环节。

二、税务稽查与日常检查

日常检查是指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核查与系统审计的日常管理行为，是征管部门的基本工作职能和管理手段之一。

在实际工作中，纳税人接受的税务检查并非都是由稽查局实施的税务稽查。税务稽查与日常检查主要有以下区别：

（一）主体不同

税务稽查的主体是稽查局，日常检查的主体是税务机关的征管部门。

（二）程序不同

税务稽查程序包括选案、检查、审理、执行四个环节，有严格的专业化分工。日常检查方式灵活，不一定按照选案、检查、审理、执行四个步骤进行，只要是合法、有效的税务行政执法即可。

（三）内容不同

税务稽查是对纳税人和扣缴义务人其他税务当事人履行各项法定义务的核查，具有系统审计的功能，是全面、综合的检查。而日常检查是指税务机关清理漏管户、核查发票、催报催缴、评估问询，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，一般只是针对某一环节、某一方面进行。

三、税务稽查的原则

税务稽查的原则是指税务稽查执法应遵循的贯穿稽查工作始终的准则。具体包括：

（一）合法原则

合法原则是指税务机关在稽查执法过程中，必须依据法律，符合法律，不得与法律相抵触。既要符合实体法，又要符合程序法。税务稽查合法性原则主要表现在主体合法、权限合法、程序合法和依据合法四个方面。

（二）实事求是原则

实事求是原则是指税务机关在稽查执法过程中，必须查明事实真相，做到事实清楚、证据确凿、数据准确、资料齐全，不能以个人的主观想

象、臆断为依据，只能以客观事实为根据，对案件作出正确的处理。

（三）公开、公平、公正原则

公开是指税务机关在稽查执法过程中，除法律、行政法规、规章规定不能公开或者需要保密的事项外，应当依法将执法有关内容向行政相对人和社会公众公开，以使其知晓并有效参与和监督稽查执法权力的运行。公平是指税务稽查执法应当一视同仁，保持处理处罚标准的统一性，不因稽查对象的社会身份、性质和地位不同而采取差别对待。公正是指税务机关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执法的公正性。

（四）效率原则

效率原则是指税务稽查对税收行政效率原则的贯彻和体现。效率原则的核心是以最小的执法成本获取最大的执法收益。稽查效率原则贯穿于稽查选案、检查、审理和执行各环节。

（五）分工制约原则

稽查局查处税收违法案件时，实行选案、检查、审理、执行分工制约原则，即稽查局设立选案、检查、审理、执行部门，分别实施选案、检查、审理、执行工作。稽查执法人员在各环节分工明确，相互配合，能有效地提升执法人员的专业技能和执法质效。实行专业化分工后，每一个环节都会不同程度地受到其他环节的监控，从而形成对稽查执法权力的监督制约机制。

四、税务稽查执法依据

税务稽查执法依据是指税务机关据以开展稽查执法活动的根据。税务稽查执法的依据不是单一的法律，而是由实体法、程序法等构成的综合法律体系，其内容涉及税收的基本原则、征纳双方的权利义务、税务管理规则、法律责任、解决税务争议的法律规范等。按照制定主体、效力层次和制定程序的差别，税务稽查执法的依据可分为宪法、税收法律、

税收行政法规、地方性税收法规、税收规章、其他税收规范性文件。

（一）宪法

宪法是一个国家的根本大法，具有最高法律权威和最高法律效力，是制定法律法规的依据。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。

（二）税收法律

税收法律是享有立法权的国家最高权力机关依照法定程序制定的。我国税收法律是由全国人民代表大会及其常务委员会制定，其法律地位和法律效力次于宪法，如《中华人民共和国个人所得税法》（以下简称《个人所得税法》）、《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称《企业所得税法》）和《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《税收征管法》）等。

（三）税收行政法规

税收行政法规是国务院依据宪法和法律的授权所制定的，由总理签署国务院令公布，主要形式有“条例”或“暂行条例”。税收行政法规的效力低于宪法、税收法律。目前，税收行政法规有《中华人民共和国增值税暂行条例》（以下简称《增值税暂行条例》）、《中华人民共和国消费税暂行条例》（以下简称《消费税暂行条例》）和《中华人民共和国营业税暂行条例》（以下简称《营业税暂行条例》）等。

（四）地方性税收法规

地方性税收法规是省、自治区、直辖市以及省级人民政府所在地的市和国务院批准的较大的市人民代表大会及其常务委员会，依据宪法、税收法律和税收行政法规，结合本地区的实际情况制定的。另外，自治地方的人民代表大会有权依照当地民族的政治、经济和文化的特点，制定税收单行条例。地方性税收法规仅在制定地范围内适用。

（五）税收规章

税收规章分为税收部门规章和地方税收规章。税收部门规章是国务

院税收主管部门（财政部和国家税务总局）依据税收法律、法规，在本部门权限内按照规定程序制定的，如《税务行政复议规则》等。地方税收规章是省、自治区、直辖市以及国务院批准的较大的市人民政府根据法律、法规及地方性法规制定的。税收规章是税收征管活动的重要依据，但其法律效力较低。司法机关在参照规章时，应当对规章的规定是否合法有效进行判断，对合法有效的规章应当适用。规章制定机关作出的与规章具有同等效力的规章解释，人民法院审理行政案件时参照适用。

（六）税收规范性文件

税收规范性文件是行政机关依据法律、行政法规、规章的规定制定的，是对税收法律、行政法规、规章的具体化和必要补充。它在税收工作领域中数量最多、法律效力最低。

第二节 税务稽查的职能、任务和作用

税务稽查是税收征管的最后一道环节，担负着依法查处税收违法行爲，整顿和规范税收秩序，营造公平的竞争环境，保护纳税人合法权益的重任。

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。

（一）惩戒职能

惩戒职能是指税务机关在查处税收违法行为过程中，通过依法给予稽查对象行政处罚及其他制裁，并将涉嫌构成犯罪案件移送公安机关等手段，起到惩罚税收违法行为的作用。惩戒职能来源于法律赋予税务机关的税收行政处罚权，体现了税收的强制性。

（二）监控职能

监控职能是指税务机关通过检查纳税人和扣缴义务人有关生产经营情况、会计核算情况以及有关申报纳税与代扣代缴税款情况的过程，可以起到监控稽查对象是否全面、准确、及时履行法定义务情况的作用。

（三）收入职能

收入职能是指税务机关通过稽查执法活动所起到的增加税收收入的作用。稽查的收入职能由税收的财政职能所决定，是惩处税收违法行为及实现稽查以查促管结果的体现。

（四）教育职能

教育职能是指通过稽查执法对税收违法案件的查处，可以教育稽查对象和其他纳税人、扣缴义务人，从而起到引导纳税遵从的作用。税务稽查的教育职能一方面可以通过对稽查对象的检查、处理和处罚过程来实现；另一方面还要通过公告、新闻发布会和媒体曝光等宣传手段扩大稽查执法的影响面，形成教育广大纳税人，震慑税收违法活动的效果。

二、税务稽查的任务

税务稽查的任务是税务稽查职能的具体化。税务稽查的基本任务是依法查处税收违法行为，保障税收收入，维护税收秩序，促进依法纳税。现阶段，税务稽查的主要任务包括：

（一）查处税收违法案件

查处税收违法案件是税务机关对涉嫌存在税收违法行为的特定纳税人、扣缴义务人和其他税务当事人进行调查取证，并对违法事实进行处理处罚的过程。一方面，税务机关通过严格的稽查执法程序，发现和查处重大税收违法案件；另一方面，各级税务机关通过设立税收违法案件举报中心，集中受理单位和个人的检举线索，处理上级交办以及有关部门转办的案件，查处税收违法案件。同时，各级税务机关还加强与司法

机关的配合，对涉嫌涉税违法犯罪的案件依法移送司法机关，追究刑事责任。

（二）牵头组织开展税收专项检查和区域税收专项整治

税收专项检查是国家税务总局或省级税务局统一组织对某些行业或跨地区经营的大型企业集团某一纳税期间的经济活动、财务会计记录和申报纳税情况进行系统查阅、分析、审核，发现问题并依法进行处理的活动。包括对特定行业的专项检查和特定纳税项目的专项检查。区域税收专项整治是税务机关对各种迹象显示税收秩序明显异常地区的税收管理和纳税人遵从税收法律、法规情况进行全面检查或调查的执法行为。税收专项检查和区域税收专项整治由税务机关的税政、征管、法规、稽查等部门共同参与，其中稽查部门负责牵头组织。

（三）打击发票违法犯罪活动

打击发票违法犯罪活动是指税务机关联合公安等有关部门对制售、使用假发票和虚开、违法代开发票等违法行为进行调查取证并依法处理的行为。2008年11月，国务院作出统一部署，印发《全国打击发票违法犯罪活动工作方案》，专门成立了由国家税务总局、公安部、财政部、最高人民法院、最高人民检察院、工业和信息化部、监察部、审计署等17个部门参加的全国打击发票违法犯罪活动工作协调小组，协调小组办公室设国家税务总局。全国各地也成立了相应的协调机构，对发票违法犯罪活动实施综合治理。全国各级税务机关分别成立了打击发票违法犯罪活动领导小组，并将领导小组办公室设在各级稽查部门。现阶段，税务机关打击发票违法犯罪活动的任务主要包括两方面：一是与相关部门联合开展假发票“卖方市场”整治工作，即重点打击非法制售、贩卖假发票的违法犯罪行为。二是开展虚假发票“买方市场”整治工作，即对购买、使用虚假发票的企业、党政机关、事业单位、社会团体等单位和个人进行查处。

（四）开展常规性税务稽查

常规性税务稽查是税务机关有计划地对税收管辖范围内的纳税人、

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。常规性税务稽查的目的是发现纳税人、扣缴义务人的涉税问题，降低税收风险，防范重大税收流失，具有计划性、针对性和综合性等特点。

三、税务稽查的作用

在现代社会中，税收已经深入到经济生活的方方面面，征纳关系成为建设社会和谐的重要方面。税务稽查作为税收执法和税收公平正义的集中体现，在构建和谐征纳关系、促进经济社会健康发展方面起着重要的作用。

（一）促进社会公平正义

税务稽查可以有效遏制偷逃骗抗税等不和谐因素，避免税收流失，公平税收负担，为全社会各行业的纳税人提供公平的税收环境，使各市场主体都享有完全平等的税收权利，履行完全平等的纳税义务，从而促进社会公平正义。

（二）维护纳税人合法权益

税务稽查能发现和改进税收征管薄弱环节，有效约束税务人员的行为，减少税务人员滥用职权、以权谋私的机会，促进税务人员廉洁执法、公正执法，从而有效避免税务机关对纳税人权益产生侵害。

（三）培育依法诚信的纳税意识

诚信纳税是社会主义信用体系建设的重要内容。通过税务稽查严厉查处税收违法行为，可以加大不守法纳税人的违法成本，降低心存侥幸的心理预期，提高税法遵从度，从而在全社会形成依法诚信纳税的良好局面。

第三节 税务稽查的管辖

税务稽查管辖是指税务稽查在税收违法案件检查职责和权限方面的

划分，即具体的税收违法案件应由哪一级、哪一个税务机关查处。只有当某一税收违法案件属于某一税务机关的管辖范围时，该税务机关才能实施稽查。

一、税务稽查管辖的原则

税务稽查管辖是保证税务稽查有效实施的重要环节。正确确定管辖制度，对于明确税务机关的职责，有序地实施税务稽查，防止税务机关越权执法，及时、正确地查处税收违法行为，维护国家利益和纳税人、扣缴义务人及其他当事人的合法权益等都具有非常重要的作用。

税务稽查管辖的划分遵循以下原则：

（一）属地管理原则

属地管理原则是指稽查局应当在所属税务局的征收管理范围内实施税务稽查。遵循属地管理的原则，有利于稽查局就地查处涉税案件，节约税务稽查成本，有利于日常税收征管与税务稽查的有机结合。同时，也有利于纳税人依法行使法律赋予的各项权利。

（二）分税制管理原则

目前，我国实行分税制财政体制，根据收入归属将税收管辖权划分给国家税务局和地方税务局。税务稽查的管辖也按照税收管辖权的划分权限和范围，分别由国税机关和地税机关承担。

（三）统筹协调原则

在查处一些重大、特殊税收违法案件时，各级税务机关之间，不同地区税务机关之间，国税机关和地税机关之间应当在各自的权限范围内协调一致，密切配合，共同查处违法行为。

二、税务稽查管辖的种类

根据我国现行法律、法规的规定，税务稽查管辖的种类主要有职能

管辖、级别管辖、地域管辖、指定管辖和移送管辖五种。

（一）职能管辖

职能管辖是指不同的税务机关依据各自不同的职权，对实施稽查所作的分工，是税务机关根据各自的职能确定的对稽查事项的管辖权。由于我国实施的是分税制的财政体制，因此，在税收征管实际中，常存在国税机关、地税机关同时管辖同一纳税人不同税种的情况，此时应按各自的职能划分管辖权，由国税机关、地税机关分别负责所辖税种的税务稽查工作。

【例 1-1】 A 县 S 汽车销售有限责任公司成立于 2001 年，自有一栋办公楼和 4S 店，为增值税一般纳税人，主营某品牌汽车销售、汽车保养和维修业务。该公司分别向 A 县国家税务局和 A 县地方税务局办理了税务登记，并分别向国、地税机关申报缴纳增值税、企业所得税、城市维护建设税、房产税、土地使用税、印花税等税种。根据税务稽查职能管辖的规定，A 县国家税务局对增值税有稽查管辖权，A 县地方税务局对企业所得税、城市维护建设税、房产税、土地使用税、印花税等税种有稽查管辖权。

（二）级别管辖

级别管辖是指上下级税务机关之间在实施稽查上的分工和权限。上级税务机关可以根据税收违法案件性质、复杂程度、查处难度以及社会影响等情况，组织查处或者直接查处管辖区域内发生的税收违法案件。下级税务机关查处有困难的重大税收违法案件，可以报请上级税务机关查处。

省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局稽查局、地方税务局稽查局可以利用税源管理和税收违法情况分析成果，按照纳税人生产经营规模、纳税规模；分地区、分行业、分税种的税负水平；税收违法行为发生频度及轻重程度；税收违法案件复杂程度；纳税人产权状况、组织体系构成以及其他合理的分类标准在管辖区域范围内实施分级分类稽查。

【例 1-2】 为了加强对增值税专用发票的管理，加大对利用增值税专用发票进行涉税违法活动的打击力度，某省国家税务局对增值税专用发票案件的查处，实行了按类别确定稽查权限，即实施级别管辖：

(1) 一类案件由省局组织查处。一类案件是指：

- ①虚开增值税专用发票，价税合计金额在亿元以上的特大案件；
- ②非法取得扣税凭证，且税额在 100 万元以上的偷、骗税案件；
- ③有税务人员参与犯罪的重大案件；
- ④涉及税务部门擅自制定和变通税收政策，违反增值税各项管理规定的重大案件。

(2) 二类案件由各地（市）局组织查处。二类案件是指：

- ①虚开增值税专用发票，价税合计在亿元以下、1000 万元以上的重大案件；
- ②非法取得扣税凭证，且税额在 10 万元以上的案件。

(3) 三类案件由各县（市、区）局组织查处，各市、地局直接予以协调督查。三类案件是指：

- ①虚开增值税专用发票，价税合计金额在 1000 万元以下的案件；
- ②非法取得扣税凭证，且税额在 10 万元以下的案件。

（三）地域管辖

地域管辖是指不同地区的同级税务机关之间，实施税务稽查的职权划分。一般而言，税务机关在其征收管理的地域范围内实施税务稽查。但如果没有明确税收征收管理机关的税收违法行为，可由税收违法行为发生地或者发现地的税务机关实施税务稽查。“发生地”，一般是指实施税收违法案件的一切必要行为的地点，包括预备地、实施地、结果地等。如果几个地方的税务机关依法都有管辖权的，一般由最先发现违法行为的税务机关管辖。

如《营业税暂行条例》规定，纳税人提供应税劳务应当向其机构所在地或者居住地的主管税务机关申报纳税。但是，纳税人提供的建筑业劳务以及国务院财政、税务主管部门规定的其他应税劳务，应当向应税劳务发生地的主管税务机关申报纳税，这一经营行为发生地的治理原则也适用于稽查管辖。

【例 1-3】 甲县 A 建筑安装公司到乙县建造某建筑工程，此时，对 A 公司在乙县建筑业劳务营业税的税务稽查就由乙县主管税务机关负责实施。

（四）指定管辖

指定管辖是两个以上税务机关对涉税案件查处的管辖权有争议时，上级税务机关可以协调裁定由其中一个税务机关管辖。上级税务机关指定管辖后，有关税务机关必须执行。“管辖有争议”是指两个或两个以上税务机关对同一案件在处理上互相推诿，或互争处理权，经协商不成而发生的纠纷。管辖权发生争议主要有两种表现形式：一是两个以上税务机关对同一涉税案件都认为有管辖权；二是两个以上的税务机关对同一涉税案件都认为自己没有管辖权。但不论是哪种形式，都应当按照指定管辖的程序办理。对此，《税务稽查工作规程》（以下简称《稽查工作规程》）第十一条规定，税务稽查管辖有争议的，由争议各方本着有利于案件查处的原则逐级协商解决；不能协商一致的，报请共同的上级税务机关协调或者决定。

（五）移送管辖

移送管辖是指已受理案件的税务机关，在受理案件后，发现该案件不属于自己管辖时，应当及时将案件移送至有管辖权的税务机关管辖。

第四节 税务稽查机构

我国税务稽查组织体系经历了一个逐步发展和完善的过程。尤其是自 1997 年国家税务总局稽查局组建以来，税务稽查各项规章制度逐步建立，以专业化管理和各环节分工制约为标志，机构设置规范、职责分工明确、管理科学的新型税务稽查组织体系基本形成，税务稽查的地位和作用大大提高，为促进各项税收任务的完成发挥了重要作用。

一、税务稽查机构的设置

（一）税务机构的设置

我国税务机构的设置与分税制财政体制相适应，在中央设置国家税务总局，省和省以下分设国家税务局、地方税务局两套机构。国家税务局系统在机构、编制、人员、经费、领导干部职务的审批等方面，实行国家税务总局垂直管理。省级地方税务局实行省级地方人民政府和国家税务总局双重领导，以地方政府领导为主的管理体制。省以下地方税务局实行省级地方税务局垂直管理。国家税务总局对省级地方税务局的领导，主要体现在税收政策、业务的指导和协调，对地方执行国家统一的税收制度、政策的情况进行监督，组织经验交流等方面。

（二）稽查局的设置

目前，我国的税务稽查机构分为四个层级，分别是国家税务总局稽查局，省级税务局稽查局，市（地）级税务局稽查局，县（市）级税务局稽查局。

1. 国家税务总局稽查局

国家税务总局是全国税收工作的组织、领导机构。国家税务总局稽查局是主管税务稽查工作的正司（局）级职能部门，负责指导、协调全国税务系统稽查工作。

2. 省以下税务局的稽查局

省以下税务局的稽查局是各级税务局依法对外设置的直属机构，均是独立的行政执法主体。其中省级稽查局为正处级直属机构，地市级稽查局为副处级直属机构，县级稽查局为副科级直属机构。省以下税务局的稽查局名称统一定为××省（地、市、县）国家税务局稽查局或××省（地、市、县）地方税务局稽查局，由各级主管税务局管理，上级稽查局对下级稽查局进行业务指导和执法办案的指挥协调。

省以下税务局稽查局内设机构一般分别为办公室或综合科（股）、综合选案科（股）、检查科（股）、案件审理科（股）、案件执行科

(股)、举报中心。没有设立举报中心的县(区)税务局稽查局由专门部门负责税收违法检举管理工作。

稽查局视不同情况既可按行政区划设置,也可跨区设置。

二、稽查局的职责

(一) 稽查局职责分类

国家税务总局的稽查工作职责可以分为业务指导类职责与系统管理类职责。业务指导类职责包括与稽查相关的法律法规的解释;税务稽查工作制度建设;组织、督办、协调查处税收违法案件;牵头组织全国税收专项检查;协查信息系统管理与发票协查等。系统管理类职责包括税务稽查体制模式建设;参与组织稽查人员培训;稽查工作情况统计;稽查队伍建设;稽查专项经费使用管理等。

省、地市两级税务稽查局的职责可以分为稽查执法类职责与系统管理类职责。稽查执法类职责包括按照国家税务总局的统一部署以及本辖区税收管理的需要,组织开展税收专项检查;组织查处本辖区重大税收违法案件;督办、协调下级稽查局查处税收违法案件;组织开展发票违法案件的协查;制定税务稽查工作制度;税务协查信息系统的管理等。系统管理类职责主要是按照国家税务总局以及省市税务局的统一部署和要求,结合本辖区税务稽查工作的实际,具体落实税务稽查体制;参与组织稽查人员培训;稽查工作情况统计;稽查队伍建设;稽查专项经费管理等。

(二) 国家税务总局稽查局的职责

国家税务总局稽查局主要负责起草税务稽查法律、行政法规草案、规章及其他规范性文件;审批省级国家税务局稽查局内设机构、省以下各级国家税务局稽查局数量、名称、级别、职责;查处重大税收违法案件;指导、协调全国税务系统稽查工作,负责协调税务稽查中涉刑事案件的法律适用和司法工作。具体职责是:

1. 负责起草税务稽查法律、行政法规草案、规章及其他规范性文

件，并组织实施对税务稽查法律、行政法规、规章及其他规范性文件在执行过程中的一般性问题进行解释。

2. 负责协同立法、公安、检察和审判机关及其他有关部门解决税务稽查和涉税刑事案件的法律适用和司法解释工作。

3. 组织、督办、协调查处税收违法案件。

4. 参与重大税收违法案件的审理工作；负责处罚听证的组织实施。

5. 负责牵头组织全国税收专项检查工作；负责组织全国或地区性税收专项整治工作。

6. 负责协调税务稽查中的司法工作；参与税务治安的协调工作。

7. 负责受理税收违法案件的举报、选案、查处工作；负责境内纳税人之间避税（转让定价）案件的查处工作。

8. 负责增值税专用发票及其他可抵扣凭证的协查工作；负责协查信息管理系统建设。

9. 参与稽查专项经费分配、管理使用。

10. 参与税务稽查人员培训工作。

11. 办理国家税务总局领导交办的其他事项。

（三）省及省以下稽查局的职责

1. 组织贯彻税务稽查规章制度，拟定具体实施办法。

2. 负责稽查选案、检查、审理、执行等工作。

3. 负责税收举报案件、上级交办、转办及征收管理部门移交的有关税收违法案件的查处工作，管理举报奖金。

4. 负责对上级稽查局组织的稽查情况复查复审的配合工作。

5. 负责与公安、检察、法院协调税务稽查中的司法工作，负责涉嫌犯罪的案件移送公安机关工作。

6. 负责增值税专用发票和其他抵扣凭证涉税问题稽查和协查工作。

7. 牵头组织税收专项检查和整顿规范税收秩序工作。

8. 完成本级税务局交办的其他工作。

三、一级稽查体制

一级稽查体制是指在市（地）的全部城区、直辖市的区和县（市）

的全域集中设置一个稽查局，或在大城市跨城区设置若干稽查局，市（地）的区级税务局（分局）不再保留稽查局，以实现市（地）、县（市）统一稽查的稽查模式。2001年以来，国家税务总局在市（地）、县（市）两级逐步推行一级稽查模式，各地税务机关根据税收征管改革的总体部署，结合当地实际情况，积极推进，取得了较好效果。

（一）市（地）级一级稽查体制模式

在一级稽查体制下，市（地）的区级稽查局不再保留，稽查执法权由分级行使变为统一行使；稽查和征收、管理相互分离，稽查人员由分散管理变为集中管理；稽查局内部按照稽查“四分离”原则分设选案、检查、审理和执行等科室。目前各地一级稽查的体制模式，主要包括以下几种：

1. 市（地）税务局只设一个稽查局

具体模式可分为在稽查局内设若干检查科（室）或者下设若干稽查分局。稽查分局不具有执法主体资格，其稽查对象由市（地）稽查局集中选定，由稽查分局实施检查后提交市（地）稽查局统一审理。这种模式主要适合城市规模不大、交通条件较为便利、经济总量一般、企业分布集中度较高的中小城市。这种模式将稽查业务管理权和执法权集中在市（地）稽查局，有利于集中全市的稽查力量查办大要案，形成稽查合力，提高稽查管理的统一性和组织性，而且稽查执法以市（地）稽查局的名义进行，有助于规范稽查执法行为，减少稽查阻力。

2. 除在市（地）税务局设一个稽查局外，另设若干与之平行的稽查分局

市（地）稽查局主要负责稽查业务管理、查处大要案件；市（地）税务局内如设稽查处或检查处，则只负责稽查业务管理。平行稽查分局按专业或者区域分工进行稽查，同样具有执法主体资格。这种模式主要适用于经济较为发达、税收规模较大、辖区面积广、企业类型多、软硬件设施齐备的大城市。在该种模式下，由于市（地）稽查局和稽查分局都具有执法主体资格，下放了对应的行政执法权限，可以减轻因城市规模大、纳税人数量多带来的工作压力，降低执法成本，提高稽查效率和执法力度。

（二）县（市）一级稽查体制模式

从各省县（市）级一级稽查体制的实际运行情况来看，通常在县（市）税务局设立一个稽查局对全县进行统一稽查，各税务所不再行使稽查执法权。

（三）一级稽查体制的优势

1. 减轻税收负担

实行一级稽查体制后，征管机构取消了稽查职能，稽查权限由分级行使到稽查局集中行使，不仅使稽查归口管理，突出了征、管、查协作制衡的工作机制原理，而且克服了重复检查、多头检查的弊端，减轻了纳税人的负担，优化了稽查执法服务。

2. 规范执法行为

实行一级稽查后，稽查权限适当集中于稽查局，提高了稽查执法层次，减少了稽查执法的随意性，减少了地方行政干预和阻碍，增强了稽查执法的刚性和严肃性，统一了执法尺度，促进了稽查公平公正执法。

3. 促进工作转型

实行一级稽查体制模式后，基层税务机关的稽查执法权统一由市（地）、县（市）稽查局管理，在一定程度上促进了稽查工作由收入导向型向收入保障型转变。

第二章

税务稽查当事人的权利与义务^①

税务稽查当事人包括稽查执法主体和稽查执法相对人。在税务稽查过程中，税务稽查当事人经过法律明确双方的权利与义务后，这种关系实质上已上升为一种特定的法律关系。了解税务稽查法律关系、明晰双方当事人的权利与义务，对于规范执法、切实维护稽查执法相对人的合法权益，具有重要的意义。

第一节 税务稽查法律关系

一、税务稽查法律关系概述

（一）税收法律关系的概念及特征

税收法律关系是税法所确认和调整的，国家和纳税人之间在税收分配过程中形成的权利义务关系。税收法律关系是法律关系的一种具体形式，因而具有法律关系的一般特征。但它是国家政治权力介入经济生活的税收关系在法律上的反映和体现，也必然具有一定的独有特征。

1. 主体的一方只能是国家

^① 本章由重庆市地方税务局稽查处屈涛、车倩、罗鹏丹编写。

在税收法律关系中，国家不仅以立法者与执法者的姿态参与税收法律关系的运行与调整，而且直接以税收法律关系的主体身份出现。构成税收法律关系主体的一方可以是任何负有纳税义务的法人和自然人，但是另一方只能是国家。而国家征税的权力总是通过立法授权具体的国家职能机关来行使。在具体的税收法律关系中，行使征税权的征税主体包括各级税务机关。

2. 体现国家单方面的意志

税收法律关系只体现国家单方面的意志，不体现纳税人一方的意志。税收法律关系的成立、变更、消灭不以主体双方意思表示一致为要件。这是因为税收以无偿占有纳税人的财产或收入为目标，从根本上讲，双方不可能意思表示一致。只要当事人发生了税法规定的应纳税的行为或事件，就产生了税收法律关系。

3. 权利义务关系具有不对等性

税法作为一种义务性法规，其规定的权利义务是不对等的。即在税收法律关系中，国家享有较多的权利，承担较少的义务；纳税人则相反，承担较多的义务，享受较少的权利。这种权利义务关系的不对等性，根源在于税收是国家无偿占有纳税人的财产或收益，必须用强制手段才能达到目的。赋予税务机关较多的权利和要求纳税人承担较多的义务恰恰是确保税收强制性，以实现税收职能的法律保证。但是，在税收法律关系中权利主体双方只是权利与义务不对等，双方法律地位平等。

4. 具有财产所有权或支配权单向转移的性质

在税收法律关系中，纳税人履行纳税义务、缴纳税款，就意味着将自己拥有或支配的一部分财物无偿地交给国家，成为政府的财政收入，尽管纳税人可以享受国家的各种社会公共服务，但国家不再直接返还纳税人。所以，税收法律关系中的财产转移，具有无偿、单向、连续等特点，只要纳税人不中断税法规定应纳税的行为，税法不发生变更，税收法律关系就将一直延续下去。

（二）税务稽查法律关系的特殊性

税务稽查法律关系作为税收法律关系的重要组成部分，主要体现为稽查执法主体和稽查执法相对人的权利义务关系。因此，它除具有税收

法律关系的各项基本特征外，还表现出以下特殊性：

1. 执法主体的特殊性

《税收征管法》第十四条规定，本法所称税务机关是指各级税务局、税务分局、税务所和按照国务院规定设立的并向社会公告的税务机构。《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》）第九条规定，《税收征管法》第十四条所称按照国务院规定设立的并向社会公告的税务机构，是指省以下税务局的稽查局。稽查局专司偷税、逃避追缴欠税、骗税、抗税案件的查处。该条第二款同时规定，国家税务总局应当明确划分税务局和稽查局的职责，避免职责交叉。《稽查工作规程》第二条规定，税务稽查由税务局稽查局依法实施。

上述规定从三个层面规定了稽查执法主体的特殊性：一是省以下税务局的稽查局具有执法主体资格；二是稽查局承担了税务局的部分职责，即专司偷税、逃避追缴欠税、骗税、抗税案件的查处，同时授权国家税务总局明确划分税务局和稽查局的职责；三是税务局与稽查局应当各司其职，不得混淆执法主体。

2. 法律关系内容的特殊性

就税务稽查而言，税收法律关系的特殊性主要表现在对稽查执法主体的权利和义务、稽查执法相对人的权利和义务的特别设定上。另外，《稽查工作规程》中还规定了税务稽查的管辖关系，这也构成了税务稽查法律关系的内容。

税收法律、法规对稽查法律关系内容的特别设定，既有对稽查执法的保护，也有对稽查执法的约束。同时，还在规定了纳税人、扣缴义务人及其他当事人接受税务检查、调查义务的同时，明确了保护其合法权益的条款。这些设定，体现了税务稽查法律关系中双方在法律地位上的平等。

3. 税务稽查法律关系保护

税务稽查法律关系的保护是指对税务稽查当事人权利和义务的保护。保护税务稽查法律关系。这种保护体现在三个方面：一是稽查执法必须按照法定的权限和程序行使法律规定的职权。二是法律对稽查执法权力的保护，部分来自于对稽查执法相对人义务的规定；反之，对稽查执法相对人权利的保护，也部分来自于对稽查执法主体义务的规定。三是违法者应承担相应的法律责任。

二、税务稽查法律关系的构成要件

（一）税务稽查法律关系的主体

税务稽查法律关系的主体是指税务稽查法律关系中依法享有权利和承担义务的双方当事人，包括稽查执法主体和稽查执法相对人。

1. 稽查执法主体

稽查执法主体是指参加税务稽查法律关系，享有国家税务稽查权力和履行国家税务稽查职能，依法对执法相对人进行税收检查的当事人。从严格意义上说，只有国家才能享有税收的所有权，因而国家是真正的执法主体。但是，国家总是通过法律授权的方式赋予具体的国家职能机关来代其行使征税权力。因此，稽查局通过获得授权成为法律意义上的执法主体。

2. 稽查执法相对人

在税务稽查法律关系中，稽查执法相对人包括纳税人、扣缴义务人和其他税务当事人。纳税人是指法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人。扣缴义务人是指法律、行政法规规定负有代扣代缴、代收代缴税款义务的单位和个人。不同种类的执法相对人，在税务稽查法律关系中享有的权利和义务也不尽相同。

（二）税务稽查法律关系的内容

税务稽查法律关系的内容就是权利主体所享有的权利和所承担的义务，这是税务稽查法律关系中最实质的东西，也是税法的灵魂。它规定权利主体可以为或不可以为的行为，以及违反了这些规定，须承担的法律 responsibility。它主要包含了两方面的内容：一是稽查执法主体的职权和义务，二是稽查执法相对人的权利和义务。这两方面的具体内容，后面章节会有详细阐述，这里不再赘述。

（三）税务稽查法律关系的客体

法律关系的客体是指法律关系主体权利义务指向的对象，也就是一

定的利益。对税务稽查法律关系的客体也可以作如上理解。税务稽查法律关系的客体主要包括物和行为。

三、税务稽查法律关系的变动

与其他社会关系一样，税务稽查法律关系也是处于不断发展变化之中的，这一发展变化过程可以概括为税务稽查法律关系的产生、变更和消灭。

（一）税务稽查法律关系的产生

税务稽查法律关系的产生是指税务稽查法律关系主体之间形成的权利义务关系。一般来说，税务稽查法律关系基于税务稽查程序的启动而产生。

（二）税务稽查法律关系的变更

税务稽查法律关系的变更是由于某一法律事实的发生，使税务稽查法律关系的主体、内容和客体发生变化。引起税务稽查法律关系变更的原因是多方面的，如《稽查工作规程》第四十四条规定，当事人被有关机关依法限制人身自由的，经稽查局局长批准，中止检查，从而引起税务稽查法律关系的变更。

（三）税务稽查法律关系的消灭

税务稽查法律关系的消灭是指这一法律关系的终止，即其主体权利义务关系的终止。税务稽查法律关系的消灭主要有以下情形：

1. 稽查执法相对人履行义务

这是最常见的税务稽查法律关系的消灭原因，它包括稽查执法相对人依法如期履行税法义务和执法主体采取必要的法律手段，强制稽查执法相对人履行税法义务这两类情况。

2. 纳税义务因超过期限而消灭

《稽查工作规程》第四十五条第二款规定，稽查执法相对人税收违法行为均已超过法定追究期限的，经稽查局局长批准后，终结检查。我

国税法规定，未征、少征税款的一般追缴期限为3年。超过3年，除法定的特殊情况外，即使纳税人没有履行纳税义务，税务机关也不能再追缴税款。

3. 稽查执法相对人的消灭

《稽查工作规程》第四十五条第一款规定，执法相对人死亡或者被依法宣告死亡或者依法注销，且无财产可抵缴税款或者无法定税收义务承担主体的，经稽查局局长批准后，终结检查。没有执法相对人，税务稽查无法进行，税务稽查法律关系因此而消灭。

4. 其他情形

法律、行政法规或国家税务总局规定的其他可以终结检查的情形。

第二节 稽查机构的职权

稽查执法权由国家法律授予，是税收执法权的重要组成部分，必须按照法定程序行使，不能自由放弃或转让，因而体现为稽查机构的职权。

一、检查权

检查权，是国家赋予税务机关进行税务检查的权力，税务检查权是税收征收管理权限的重要组成部分。税务机关在检查过程中可以行使以下权力：

（一）查账权

查账权是指税务机关对纳税人账簿、记账凭证、报表和有关资料以及扣缴义务人代扣代缴、代收代缴税款的账簿、记账凭证和有关资料进行检查的权力。税务机关行使此项职权时，可以在纳税人、扣缴义务人的业务场所进行；必要时，经县以上税务局（分局）局长批准，可以将纳税人、扣缴义务人以前会计年度的账簿、记账凭证、报表和其他有关资料调回税务机关检查；有特殊情况的，经设区的市、自治州以上税务局局长批准，税务机关可以将纳税人、扣缴义务人当年的账簿、记账

凭证、报表和其他有关资料调回检查。

对采用电子信息系统进行管理和核算的纳税人，可以要求其打开该电子信息系统，或者提供与原始电子数据、电子信息系统技术资料一致的复制件。纳税人拒不打开或者拒不提供的，经稽查局局长批准，可以采用适当的技术手段对该电子信息系统进行直接检查，或者提取、复制电子数据进行检查，但所采用的技术手段不得破坏该电子信息系统原始电子数据，或者影响该电子信息系统正常运行。

（二）场地检查权

场地检查权是指税务机关到纳税人的生产、经营场所和货物存放地检查纳税人应纳税的商品、货物或者其他财产，检查扣缴义务人与代扣代缴、代收代缴税款有关的经营情况的权力。

通过场地检查，可以发现账务检查中难以发现的账外证据资料和相关线索，场地检查是账务检查的延续和补充，有利于扩大稽查实施的效果。

（三）责成提供资料权

责成提供资料权是税务机关指定或要求纳税人、扣缴义务人提供与纳税或者代扣代缴、代收代缴税款有关的文件、证明材料和有关资料的权力。

税务机关可以责成纳税人、扣缴义务人在限期内提供与纳税或扣缴税款有关的资料，在收取这些资料时必须开列清单，并在规定时间内归还。

（四）询问权

询问权是指税务机关询问纳税人、扣缴义务人与纳税或者代扣代缴、代收代缴税款有关的问题和情况的权力。

询问可以在被询问人的单位或住所进行，也可以通知当事人到税务机关接受询问。询问时应当告知被询问人如实回答问题。

（五）查证权

查证权是指税务机关到车站、码头、机场、邮政企业及其分支机构检查纳税人托运、邮寄应纳税商品、货物或者其他财产的有关单据、凭证和有关资料的权力。

（六）存款账户检查权

存款账户检查权是指税务机关对纳税人、扣缴义务人在银行或者其他金融机构的存款账户进行检查的权力。

经县以上税务局（分局）局长批准，凭全国统一格式的“检查存款账户许可证明”，查询从事生产、经营的纳税人、扣缴义务人在银行或者其他金融机构的存款账户。税务机关在调查税收违法案件时，经设区的市、自治州以上税务局（分局）局长批准，可以查询案件涉嫌人员的储蓄存款。税务机关查询的内容，包括纳税人存款账户余额和资金往来情况。

（七）取证权

取证权是指税务机关在税务检查时调取证据资料的权力。

税务机关在调查税收违法案件时，对与案件有关的情况和资料，可以记录、录音、录像、照相和复制。但应当依照法定权限和程序，收集能够证明案件事实的证据材料。收集的证据材料应当真实，并与所证明的事项相关联。不得违反法定程序收集证据材料；不得以偷拍、偷录、窃听等手段获取侵害他人合法权益的证据材料；不得以利诱、欺诈、胁迫、暴力等不正当手段获取证据材料。

二、处理权

处理权是指税务机关对稽查执法相对人的税收违法行为按照有关法律、法规规定，给予追缴税款和罚款等项处理的权力。

（一）追缴税款权

《税收征管法》第五十二条规定，因税务机关的责任，致使纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴税款的，税务机关在3年内可以要求纳税人、扣缴义务人补缴税款，但是不得加收滞纳金。因纳税人、扣缴义务人计算错误等失误，未缴或者少缴税款的，税务机关在3年内可以追征税款、滞纳金；有特殊情况的，追征期可以延长到5年。对偷税、抗税、骗税的，税务机关追征其未缴或者少缴的税款、滞纳金或者所骗取的税款，不受前款规定期限的限制。所谓特殊情况，《税收征管法实施细则》第八十二条规定，是指纳税人或者扣缴义务人因计算错误等失误，未缴或者少缴、未扣或者少扣、未收或者少收税款，累计数额在10万元以上的情况。

（二）加收滞纳金权

《税收征管法》第三十二条规定，纳税人未按照规定期限缴纳税款的，扣缴义务人未按照规定期限解缴税款的，税务机关除责令限期缴纳外，从滞纳税款之日起，按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金。

加收滞纳金是迫使税收违法者履行纳税义务的一种强制手段。需要注意的是，加收滞纳金并不是行政处罚，它仅是对纳税人未按期向国家缴纳税款的一种补偿性措施。

（三）税务行政处罚权

对纳税人、扣缴义务人以及其他当事人的税收违法行为，税务机关可以依法予以税务行政处罚。根据税法的规定，现行的税务行政处罚种类主要有三种：一是罚款；二是没收违法财物和非法所得；三是停止出口退税资格等。

《税收征管法》第八十六条规定，违反税收法律、行政法规应当给予行政处罚的行为，在5年内未被发现的，不再给予行政处罚。5年的期限是从行为发生之日起计算。违法行为有连续或继续状态的，自行为终了之日起计算。所谓连续行为，是指行为人在一定时间内连续数次实施了同一性质完全相同的行为。另外，税务机关对同一个违法行为不能

给予两次以上罚款的处罚，但对纳税人的数个违法行为可以依法分别处罚，合并执行。

（四）移送司法机关权

《税收征管法》第七十七条规定，纳税人、扣缴义务人有本法第六十三条、第六十五条、第六十六条、第六十七条、第七十一条规定的行为涉嫌犯罪的，税务机关应当依法移交司法机关追究刑事责任。

三、执行权

执行权是指税务机关依照税收法律、法规的规定，将稽查执法相对人应当缴纳的税款追缴入库的权力。

（一）税收优先权

税收优先权是指当税收债权与其他债权并存时，税收债权就债务人的全部财产优先于其他债权受清偿。《税收征管法》第四十五条规定，税务机关征收税款，税收优先于无担保债权，法律另有规定的除外；纳税人欠缴的税款发生在纳税人以其财产设定抵押、质押或者纳税人的财产被留置之前的，税收应当先于抵押权、质权、留置权执行。纳税人欠缴税款，同时又被行政机关决定处以罚款、没收违法所得的，税收优先于罚款、没收违法所得。

（二）代位权和撤销权

《税收征管法》第五十条规定，当欠缴税款的纳税人因怠于行使到期债权，或者放弃到期债权，或者无偿转让财产，或者以明显不合理的低价转让财产而受让人知道该情形，对国家税收造成损害的，税务机关可以依照《中华人民共和国合同法》第七十三条、第七十四条的规定行使代位权、撤销权。税务机关依照前款规定行使代位权、撤销权的，不免除欠缴税款的纳税人尚未履行的纳税义务和应承担的法律责任。

代位权和撤销权本是合同保全制度的两种手段，《税收征管法》为了保证税务机关及时、足额追回由于债务关系造成的、过去难以征收的

税款，赋予税务机关可以在特定情况下依法行使代位权和撤销权。代位权是指在债务人怠于行使其债权，危及债权的实现时，债权人应代债务人行使其权利，即代替债务人对其债务人即第三人提起诉讼，请求第三人给付的权利；撤销权是指在债务人作出无偿处分或以明显低价处分财产给第三人而有害于债权人的行为时，债权人有权请求人民法院予以撤销的权利。

四、强制权

（一）税收保全措施权

税收保全措施权是指税务机关对可能由于纳税人的行为或某种客观原因，致使以后税款的征收不能保证或难以保证而采取限制纳税人处理或转移商品、货物或其他财产措施的权力。

《税收征管法》第五十五条规定，税务机关对从事生产、经营的纳税人以前纳税期的纳税情况依法进行税务检查时，发现纳税人有逃避纳税义务行为，并有明显的转移、隐匿其应纳税的商品、货物以及其他财产或者应纳税的收入的迹象的，可以按照本法规定的批准权限采取税收保全措施或者强制执行措施。

经县以上税务局（分局）局长批准，税务机关可以采取下列税收保全措施：

1. 书面通知纳税人开户银行或者其他金融机构冻结纳税人的金额相当于应纳税款的存款。
2. 扣押、查封纳税人的价值相当于应纳税款的商品、货物或者其他财产。其他财产包括纳税人的房地产、现金、有价证券等不动产和动产。

个人及其扶养家属维护生活必需的住房和用品，不在税收保全措施之内。个人所扶养的家属，是指与纳税人共同居住生活的配偶、直系亲属以及无生活来源并由纳税人扶养的其他亲属。生活必需的住房和用品不包括机动车辆、金银饰品、古玩字画、豪华住宅或者1处以外的住房。税务机关对单价5000元以下的其他生活用品，不采取税收保全

措施。

（二）税收强制执行措施权

税收强制执行措施权是指税务机关对纳税人、扣缴义务人以及纳税担保人不履行法律、法规规定的义务，而采取法定强制手段，强迫当事人履行义务的权力。它是保障税收安全，维护国家税法尊严的重要措施。

经县以上税务局（分局）局长批准，税务机关可以采取下列强制执行措施：

1. 书面通知其开户银行或者其他金融机构从其存款中扣款。
2. 扣押、查封、依法拍卖或者变卖其价值相当于应纳税款的商品、货物或者其他财产，以拍卖或者变卖所得抵缴税款。

扣押、查封、拍卖或者变卖被执行人的商品、货物或者其他财产时，对于被执行人个人及其所扶养的家属维持生活必需的住房和用品，不在强制执行措施的范围之内。对价值超过应纳税额且不可分割的商品、货物或者其他财产，税务机关在纳税人、扣缴义务人或者纳税担保人无其他可供强制执行财产的情况下，可以整体扣押、查封、拍卖。

税务机关将扣押、查封的商品、货物或者其他财产变价抵缴税款时，应当交由依法成立的拍卖机构拍卖；无法委托拍卖或者不适合拍卖的，可以交由当地商业企业代为销售，也可以责令纳税人限期处理；无法委托商业企业销售，纳税人也无法处理的，可以由税务机关变价处理。国家禁止自由买卖的商品，应交由有关单位按照国家规定的价格收购。拍卖或者变卖所得抵缴税款、滞纳金、罚款以及扣押、查封、保管、拍卖、变卖等费用后，剩余部分应当在3日内退还被执行人。

（三）阻止出境权

阻止出境权是指税务机关对欠缴税款的纳税人或者其法定代表人限制出境的权力，这是税务机关督促纳税人依法缴纳欠税，防止国家税款遭受损失的重要措施。

《税收征管法》第四十四条规定，欠缴税款的纳税人或者他的法定代表人需要出境的，应当在出境前向税务机关结清应纳税款、滞纳金或

者提供担保。未结清税款、滞纳金，又不提供担保的，税务机关可以通知出境管理机关阻止其出境。

第三节 稽查机构的义务

税法是征纳双方共同的行为准则，税务机关在稽查执法过程中，除了依法行使职权外，还应当履行法定义务，从而确保纳税人合法权利的实现。

一、税法宣传的义务

《税收征管法》第七条规定，税务机关应当广泛宣传税收法律、行政法规，普及纳税知识，无偿地为纳税人提供纳税咨询服务。我国税收法律、法规数量日益增多，种类复杂，税务机关应使用各种有效的宣传工具，让纳税人及时、全面地了解国家税收法律、法规的规定，提高纳税遵从度。

二、接受监督的义务

《税收征管法》第九条第二款规定，税务机关、税务人员必须秉公执法，忠于职守，礼貌待人，文明服务，尊重和保护纳税人、扣缴义务人的权利，依法接受监督。当前，这种监督主要来自两个方面：一是外部的社会监督，包括立法和司法机关、新闻媒体和社会公众等税务机关以外的监督。二是内部的行政监督，包括接受上级、同级税务机关的执法检查、案件复查、纪检监察等内部监督。关于税务稽查监督制约的具体内容，第六章会有详细阐述，这里不再赘述。

三、依法行政的义务

税务机关在稽查执法过程中，必须按照法定权限、程序行使职权，具体体现在以下几个方面：

（一）示证检查的义务

《税收征管法》第五十九条规定，税务人员进行税务检查的时候，应当出示税务检查证和税务检查通知书；无税务检查证和税务检查通知书的，纳税人、扣缴义务人及其他当事人有权拒绝检查。同时，《稽查工作规程》第二十二条第二款规定，检查应当由两名以上检查人员共同实施，并向执法相对人出示税务检查证和《税务检查通知书》。上述规定明确了两个问题：一是出示税务检查证件和《税务检查通知书》才能检查；二是税务检查必须两人以上才能进行。

【例 2-1】 某市税务局稽查局于 2009 年 7 月 2 日派出两名税务稽查人员对 A 企业进行税收检查，稽查人员在出示了各自的检查证后即要展开检查，该企业以稽查人员未出示《税务检查通知书》为由而拒绝检查，以此维护自己的权益。

（二）依法回避的义务

《税收征管法》第十二条规定，税务人员征收税款和查处税收违法案件，与纳税人、扣缴义务人或者税收违法案件有利害关系的，应当回避。税务系统作为与公民利益直接相关的部门，实行回避制度是确保税务人员公正执法的基本要求。

《税收征管法实施细则》第八条规定，税务人员在核定应纳税额、调整税收定额、进行税务检查、实施税务行政处罚、办理税务行政复议时，与纳税人、扣缴义务人或者其法定代表人、直接责任人有下列关系之一的，应当回避：①夫妻关系；②直系血亲关系；③三代以内旁系血亲关系；④近姻亲关系；⑤可能影响公正执法的其他利害关系。

（三）听取陈述申辩意见的义务

纳税人对税务机关的决定提出陈述申辩意见，税务机关有义务认真听取，即使纳税人的陈述或申辩不充分合理，税务机关也应当解释其实施行政处罚的原因，并将纳税人的陈述内容和申辩理由记录在案，以便在行政复议或司法审查过程中能有所依据。税务机关不得因纳税人申辩

而加重处罚。

（四）处罚告知的义务

税务机关在拟定案件处理意见，正式作出税务行政处罚决定之前，必须向当事人送达《税务行政处罚事项告知书》，告知当事人拟作出的税务行政处罚的有关事项，当事人可依法进行陈述、申辩或提出听证要求。

（五）举行听证的义务

对纳税人符合法律法规规定的听证申请，税务机关应按法定程序举行听证。听证费用由组织听证的税务机关承担，不得由要求听证的当事人承担或者变相承担。

四、保守秘密的义务

《税收征管法》第八条第二款规定，纳税人、扣缴义务人有权要求税务机关为纳税人、扣缴义务人情况保密。税务机关应当依法为纳税人、扣缴义务人的情况保密。《税收征管法实施细则》第五条规定，《税收征管法》第八条所称为纳税人、扣缴义务人保密的情况，是指纳税人、扣缴义务人的商业秘密及个人隐私。纳税人、扣缴义务人的税收违法行为不属于保密范围。为保证税务机关的工作人员履行保密义务，《税收征管法》第八十七条规定，未按照本法规定为纳税人、扣缴义务人、检举人保密的，对直接负责的主管人员和其他直接责任人员，由所在单位或者有关单位依法给予行政处分。

第四节 稽查执法相对人的权利

保护纳税人权利是我国征管法立法的一贯原则，《税收征管法》中有大量条款就涉及纳税人权利保护的内容。2009年11月，国家税务总局发布《关于纳税人权利与义务的公告》，进一步明确了纳税人的权利与义务。根据现行法律、法规规定，稽查执法相对人在税务稽查过程中享有以下权利：

一、知情权

《税收征管法》第八条第一款规定，纳税人、扣缴义务人有权向税务机关了解国家税收法律、行政法规的规定以及与纳税程序有关的情况。稽查执法相对人的知情权具体分为：

（一）税收政策知情权

稽查执法相对人对税收政策的全面了解，是依法纳税的前提，是构建和谐征纳关系的基础。为保护稽查执法相对人的税收政策知情权，一方面，稽查机构应采取多种形式，广泛地向稽查执法相对人宣传相关法律、法规和税收政策规定，为稽查执法相对人提供咨询服务。另一方面，稽查执法相对人可以通过办税服务厅、“12366”纳税服务热线、税务网站等渠道，咨询税收法律、法规以及政策调整的相关情况，了解办税程序。

（二）涉税程序知情权

稽查执法相对人有权获知各种税收事项的办理时间、方式、步骤以及需要提交的资料，比如，了解稽查机构实施税务检查、税务行政处罚等税务事项时的法定程序等，以保障自身的合法权益。

（三）救济途径知情权

税务机关稽查执法过程中，征纳双方发生争议或纠纷时，稽查执法相对人有获知如何申请行政复议、提出行政诉讼等方面具体规定的权利。

二、陈述和申辩权

《税收征管法》第八条第四款规定，纳税人、扣缴义务人对税务机关所作出的决定，享有陈述权、申辩权。

陈述权是指纳税人对税务机关作出的决定所享有的陈述自己意见的

权利，申辩权是纳税人对税务机关作出的决定所主张的事实、理由和依据享有申诉和解释说明的权利。陈述申辩权是纳税人在税收程序中不可缺少的正当权利，它作为与征税权相对应的抗辩权，对于制约征税权的滥用有积极作用。在稽查执法过程中，纳税人有权对税务机关作出的决定进行陈述或申辩，如果有充分的证据证明自己的行为合法，税务机关就不得实施行政处罚；即使陈述或申辩不充分合理，税务机关也不会因此而加重处罚。

三、听证权

税务行政处罚听证是指税务机关在对当事人某些违法行为作出处罚决定之前，按照一定形式听取调查人员和当事人意见的程序。听证的本质是给予当事人一个陈述自己意见的机会，是国家以法律形式赋予当事人的合法权利。这种权利必须借助于公开的、法律所承认的程序形式才能达到实际的效果。稽查执法相对人享有听证权，有利于稽查机构全面客观地查清税收违法事实，听取各方当事人的意见，从而使税务行政处罚建立在公开、公正、合法的基础之上；有利于减少税务行政争议，提高税务行政效率；有利于公民对税务机关的监督，强化稽查机构内部的自我约束。

税务行政处罚听证的范围是对公民作出 2000 元以上，或者对法人或者其他组织作出 1 万元以上罚款的案件。《稽查工作规程》第五十三条规定，税务行政处罚听证主持人由审理人员担任。

除涉及国家秘密、商业秘密或者个人隐私的不公开听证的以外，对于公开听证的案件，应当先期公告案情和听证的时间、地点并允许公众旁听。

四、救济权

稽查执法相对人对稽查执法主体作出的决定，依法享有申请行政复议、提起行政诉讼、请求国家赔偿等权利。

（一）申请行政复议权

申请行政复议权，是指稽查执法相对人对稽查执法主体作出的具体行政行为不服，依法要求复议机关进行复议，保护自身利益的权利。

具体行政行为包括征税行为、税收保全措施、强制执行措施、行政处罚行为、不依法确认纳税担保行为、通知出入境管理机关阻止出境行为等。稽查执法相对人对稽查执法主体征税行为不服的，必须依照对稽查执法主体根据法律、法规确定的税额、期限，先行缴纳或者解缴税款和滞纳金，或者提供相应的担保，才可以提出行政复议申请。对行政复议决定不服的，可以向人民法院提起行政诉讼。对征税行为以外的其他具体行政行为不服的，可以申请行政复议，也可以直接向人民法院提起行政诉讼。但是，对稽查执法主体作出逾期不缴纳罚款加处罚款的决定不服的，应当先缴纳罚款和加处罚款，再申请行政复议或者提起行政诉讼。

为了有效贯彻合法、公正、公开、及时和便民的复议规则，2010年新修订的《税务行政复议规则》增设专章确立了和解与调解制度，对税务行政复议和解与调解的范围、原则和程序等作出了明确的规定。实行和解与调解是税务行政复议争议解决机制的一项重大改革，具有重大现实意义。通过行政复议和解与调解，可以促进稽查执法相对人与稽查执法主体的相互理解和信任，缓和矛盾，最大限度地减少税务行政争议的负面效应，保护公民、法人和其他组织的合法权益，监督和保障稽查执法主体依法行使职权。

对下列行政复议事项，按照自愿、合法的原则，申请人和被申请人在行政复议机关作出行政复议决定以前可以达成和解，行政复议机关也可以调解：一是行使自由裁量权作出的具体行政行为，如行政处罚、核定税额、确定应税所得率等；二是行政赔偿；三是行政奖励；四是存在其他合理性问题的具体行政行为。

（二）提起行政诉讼权

提起行政诉讼权是指稽查执法相对人认为稽查执法主体的具体税务行政行为违法或者不当，侵犯了自己的合法权益，依法向人民法院提起

行政诉讼，由人民法院对税务具体行政行为的合法性进行审理并作出判决，以保护自身利益的权利。

《中华人民共和国行政诉讼法》（以下简称《行政诉讼法》）第十一条规定，人民法院只能受理因具体行政行为引起的税务行政争议案。除审查税务机关是否滥用权力、税务行政处罚是否显失公平外，人民法院只对具体行政行为是否合法予以审查。

稽查执法相对人对稽查执法主体的征税行为不服的，必须先提出行政复议申请，对行政复议决定不服的，可以在收到复议决定书之日起15日内向人民法院提起行政诉讼。复议机关逾期不作出决定的，稽查执法相对人可以在复议期满之日起15日内向人民法院提起行政诉讼。稽查执法相对人对税务机关征税行为以外的其他具体行政行为不服，可以申请行政复议，也可以在知道作出具体行政行为之日起3个月内直接向人民法院提起行政诉讼。

在税务行政诉讼中，实行“举证责任倒置”原则，即由被告举证。这是因为税务行政行为是税务机关单方依一定事实和法律作出的，只有税务机关最了解作出该行为的证据。如果税务机关不提供或不能提供证据，就只能败诉。且在诉讼过程中，税务机关不得自行向原告和证人搜集证据。但当事人不能以起诉为理由停止执行税务机关所作出的具体行政行为。

（三）请求国家赔偿权

国家赔偿是指国家行政机关、审判机关、检察机关、监狱管理机关及其工作人员违法行使职权侵犯公民、法人和其他组织的合法权益造成损害时，国家负责向受害人赔偿的制度。当稽查执法主体在行使职权时，有侵犯稽查执法相对人合法权益的情形，造成损害的，稽查执法相对人有请求国家赔偿的权利。

稽查执法相对人请求国家赔偿，应当先向赔偿义务机关提出，也可以在申请行政复议或者提起行政诉讼时一并提出。

《中华人民共和国国家赔偿法》将赔偿的范围限于对财产权和人身权中的生命健康权、人身自由权的损害，未将精神损害等列入赔偿范围，并且损害赔偿仅包括对直接损害的赔偿，不包括间接损害的赔偿。

稽查执法相对人请求国家赔偿的时效为2年，自税务机关及其工作人员行使职权时的行为被依法确认为违法之日起计算，但被羁押期间不计算在内。赔偿请求人在赔偿请求时效的最后6个月内，因不可抗力或者其他障碍不能行使请求权的，时效中止，从中止时效的原因消除之日起，赔偿请求时效期间继续计算。

税务行政赔偿方式包括支付赔偿金、返还财产和恢复原状三种方式，但以支付赔偿金为主要方式，能够返还财产或者恢复原状的，予以返还财产或者恢复原状。

第五节 稽查执法相对人的义务

从权利和义务的关系来看，二者相互依存、互为条件。稽查执法相对人履行义务是实现自身权利的基本保证，这是权利义务一致性原则的必然要求。根据现行法律法规规定，稽查执法相对人应履行以下义务：

一、依法接受检查的义务

与稽查执法主体的检查权相对应，稽查执法相对人必须接受稽查执法主体依法进行的税务检查。稽查执法相对人接受依法检查义务包括：接受稽查执法主体依法进行的检查和处理，不得逃避；客观反映有关情况，如实提供有关报表和资料；不得有相关法律、法规禁止的隐瞒、弄虚作假、阻挠、刁难等拒绝检查的行为。

【例2-2】 2008年3月27日，某税务局稽查局接到群众电话举报，B公司存在逃避纳税嫌疑。于是，税务人员依法对B公司进行了询问和检查，并要求B公司提供经营账簿，但B公司以种种理由拒绝提供经营账簿及相关资料。根据《税收征管法》第七十条，税务机关对B公司拒绝提供经营账簿的行为，责令其限期改正，并处以罚款处罚。

二、如实反映情况的义务

这与稽查执法主体的询问权相对应，是稽查执法相对人的一项作为义务。在税务机关稽查执法过程中，稽查人员经常要向执法相对人询问有关纳税或者代扣代缴、代收代缴税款等方面的问题和情况，稽查执法相对人对有关问题必须如实反映，不得拒绝和隐瞒。

三、提供有关资料的义务

这与稽查执法主体的责成提供资料权相对应，也是稽查执法相对人的一项作为义务。当稽查执法主体在执法中要求提供有关资料的时候，稽查执法相对人应按要求提交有关资料，不得隐瞒和弄虚作假。这里所指资料包括账簿、凭证、报表、合同及其他与税收相关的资料。稽查执法相对人不得以涉及商业秘密等理由拒绝提供资料。

四、及时缴纳税款的义务

纳税人应当按照法律、行政法规规定或者税务机关依照法律、行政法规的规定确定的期限，缴纳或者解缴税款。未按照规定期限缴纳税款或者未按照规定期限解缴税款的，从滞纳税款之日起，按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金。

扣缴义务人按照法律、行政法规规定负有代扣代缴、代收代缴税款义务，必须依照法律、行政法规的规定履行代扣代缴、代收代缴税款的义务。

五、及时报告相关涉税情况的义务

为了保障国家税收及时、足额入库，税收法律规定了稽查执法相对人报告关联企业业务往来、企业合并、分立、大额财产处分、全部账号等方面的义务。

（一）关联企业业务往来报告义务

稽查执法主体在进行关联业务调查时，稽查执法相对人应当按照规定的时限提供下列相关资料：①与关联业务往来有关的价格、费用的制定标准、计算方法和说明等同期资料；②关联业务往来所涉及的财产、财产使用权、劳务等再销售（转让）价格或者最终销售（转让）价格的相关资料；③与关联业务调查有关的其他企业应当提供的与被调查企业可比的产品价格、定价方式以及利润水平等资料；④其他与关联业务往来有关的资料。

（二）企业合并、分立的报告义务

《税收征管法》第四十八条规定，纳税人有合并、分立情形的，应当向税务机关报告，并依法缴清税款。纳税人合并时未缴清税款的，应当由合并后的纳税人继续履行未履行的纳税义务；纳税人分立时未缴清税款的，分立后的纳税人对未履行的纳税义务应当承担连带责任。

（三）大额财产处分报告的义务

纳税人欠税达5万元以上，以变卖、赠与、抵押、质押、投资等形式处置不动产或大额资产，在处置不动产或大额资产之前，应当向税务机关报告，并按税务机关规定时限结清税款。

（四）向税务机关报告全部账号的义务

从事生产、经营的纳税人应当按照国家有关规定，持税务登记证件，在银行或者其他金融机构开立基本存款账户和其他存款账户，并将其全部账号向税务机关报告。

第三章

税收违法行为及其法律责任^①

随着依法治税进程的加快，纳税人和扣缴义务人税法遵从度不断提高，但是仍有少数纳税人和扣缴义务人法制观念淡薄，不严格履行税法义务，损害了国家税收利益和征管制度，受到了相应的法律制裁。了解税收违法行为的表现形式及其法律责任，有利于纳税人和扣缴义务人增强税收法律意识，正确履行税法义务，防范税收违法风险。

第一节 概述

一、税收违法行为

税收违法行为是指税收法律关系主体违反税收法律规范，侵害了税收法律关系并应承担相应法律后果的行为。

税收违法行为具有以下特点：

（一）主体的广泛性

税收违法行为的行为人不仅包括征税主体和纳税主体，还包括其他主体，如委托征税主体、协助征税主体、税务代理人，以及其他税务当

^① 本章由浙江省国家税务局稽查局王黎明、池贤福、李克、王绿英编写。

事人等。

（二）行为的特定性

税收违法行为必须是某种违反税收法律规范，侵害了为税法保护的税收关系的行为。税收违法行为主要包括作为税收违法行为和不作为税收违法行为。

（三）后果的确定性

任何单位或个人只要实施了税收违法行为，就必须承担相应的法律后果，追究其行政法律责任或刑事法律责任。

按照税收违法行为的实施主体不同可分为征税主体的违法行为和纳税主体的违法行为；按照税收违法行为的性质不同可分为实体违法行为和程序违法行为；按照税收违法行为的对象不同可分为抽象违法行为和具体违法行为。

税收行政违法行为的构成要件主要包括行为人有履行税法的义务、行为人有不履行税法义务的行为和行为人的行为造成了危害后果等。

税收犯罪行为的构成要件主要包括犯罪主体、客体、主观方面和客观方面等。

二、税收法律责任

税收法律责任是指行为人因实施税收违法行为而应依法承担的法律后果，包括税收行政法律责任和税收刑事法律责任。

税收法律责任是进行税务行政处罚、处罚和税务刑事处罚的基础，税务行政处罚、处罚和税务刑事处罚是税收法律责任的实现形式。

税收法律责任可分为税收行政法律责任和税收刑事法律责任。

税收行政法律责任是指行为人因实施税收违法行为所应承担的、由税务机关或者其他行政机关代表国家依法对其行为给予的否定性评价。

税务行政处罚主要包括税务行政罚款、没收违法所得、没收作案工具、停止出口退税权和收缴发票或停止供应发票等。

税收刑事法律责任是指行为人因实施刑法禁止的税收犯罪行为所应承担的、由司法机关代表国家依据刑法对其行为给予的否定性评价。

税收刑事法律责任主要包括主刑和附加刑。主刑主要包括无期徒刑、有期徒刑、拘役、管制。附加刑主要包括罚金、剥夺政治权利、没收财产。

第二节 税收行政法律责任

税收行政法律责任包括税务行政管理相对人实施税收违法行为应承担的行政法律责任和税务机关及其工作人员在实施税务行政管理中滥用职权、失职等行为应承担的行政法律责任。本节主要介绍纳税人、扣缴义务人以及其他税务当事人实施税收违法行为应承担的行政法律责任。

纳税人、扣缴义务人以及其他税务当事人实施税收违法行为，损害国家税收利益或者税收征管制度的，应依照《税收征管法》及其实施细则、《中华人民共和国行政处罚法》（以下简称《行政处罚法》）、《中华人民共和国发票管理办法》（以下简称《发票管理办法》）等法律、行政法规和规章的相关规定，追究其税收行政法律责任。

一、违反税收日常管理制度的行为

（一）违反税务登记管理制度的行为

违反税务登记管理制度的行为包括：

1. 纳税人不办理税务登记；未按照规定的期限申报办理税务登记、变更或者注销税务登记等行为。

《税收征管法》第六十条第一款规定，纳税人未按照规定期限申报办理税务登记、变更或者注销税务登记的，由税务机关责令限期改正，可以处 2000 元以下的罚款；情节严重的，处 2000 元以上 10000 元以下的罚款。

《税收征管法》第六十条第二款规定，纳税人不办理税务登记的，由税务机关责令限期改正，逾期不改正的，经税务机关提请，由工商行政管理机关吊销其营业执照。

2. 纳税人未按照规定使用税务登记证件，或者转借、涂改、损毁、

买卖、伪造税务登记证件等行为。

《税收征管法》第六十条第三款规定，纳税人有上述税收违法行为的，处 2000 元以上 10000 元以下的罚款；情节严重的，处 10000 元以上 50000 元以下的罚款。

3. 纳税人未按照规定办理税务登记证件验证或者换证手续等行为。

《税收征管法实施细则》第九十条规定，纳税人有上述税收违法行为的，由税务机关责令限期改正，可以处 2000 元以下的罚款；情节严重的，处 2000 元以上 10000 元以下的罚款。

（二）违反账簿、凭证管理制度的行为

根据实施违法行为的主体不同，违反账簿、凭证管理制度的行为可以分为：

1. 纳税人未按照规定设置、保管账簿或者保管记账凭证和有关资料；未按照规定将财务、会计制度或者财务、会计处理办法和会计核算软件报送税务机关备查；未按照规定将其全部银行账号向税务机关报告等行为。

《税收征管法》第六十条第一款规定，纳税人有上述税收违法行为的，由税务机关责令限期改正，可以处 2000 元以下的罚款；情节严重的，处 2000 元以上 10000 元以下的罚款。

2. 扣缴义务人未按照规定设置、保管代扣代缴、代收代缴税款账簿或者保管代扣代缴、代收代缴税款记账凭证及有关资料等行为。

《税收征管法》第六十一条规定，扣缴义务人有上述税收违法行为的，由税务机关责令限期改正，可以处 2000 元以下的罚款；情节严重的，处 2000 元以上 5000 元以下的罚款。

（三）违反纳税申报管理制度的行为

违反纳税申报管理制度的行为包括：纳税人未按照规定的期限办理纳税申报和报送纳税资料的行为；扣缴义务人未按照规定的期限向税务机关报送代扣代缴、代收代缴税款报告表和有关资料等行为。

《税收征管法》第六十二条规定，纳税人、扣缴义务人有上述税收违法行为的，由税务机关责令限期改正，可以处 2000 元以下的罚款；

情节严重的，可以处 2000 元以上 10000 元以下的罚款。

（四）违反税控装置管理制度的行为

违反税控装置管理制度的行为包括：纳税人未按照规定安装、使用税控装置；损毁或者擅自改动税控装置等行为。

《税收征管法》第六十条第一款规定，纳税人有上述税收违法行为的，由税务机关责令限期改正，可以处 2000 元以下的罚款；情节严重的，处 2000 元以上 10000 元以下的罚款。

（五）阻挠税务检查的违法行为

根据实施违法行为的主体不同，阻挠税务检查的违法行为可以分为：

1. 纳税人、扣缴义务人逃避、拒绝或者以其他方式阻挠税务机关检查的行为，包括提供虚假资料，不如实反映情况，或者拒绝提供有关资料，或者拒绝或者阻止税务机关记录、录音、录像、照相和复制与案件有关的情况和资料，或者在检查期间，纳税人、扣缴义务人转移、隐匿、销毁有关资料，或者有不依法接受税务检查的其他情形的行为。

《税收征管法》第七十条规定，纳税人、扣缴义务人有上述税收违法行为的，由税务机关责令改正，可以处 10000 元以下的罚款；情节严重的，处 10000 元以上 50000 元以下的罚款。

2. 纳税人、扣缴义务人的开户银行或者其他金融机构拒绝接受税务机关依法检查纳税人、扣缴义务人存款账户造成税款流失的行为。

《税收征管法》第七十三条规定，纳税人、扣缴义务人的开户银行或者其他金融机构有上述税收违法行为的，由税务机关处 100000 元以上 500000 元以下的罚款，对直接负责的主管人员和其他直接责任人员处 1000 元以上 10000 元以下的罚款。

3. 车站、码头、机场、邮政企业及其分支机构，拒绝接受税务机关依法检查纳税人托运、邮寄应税商品、货物或者其他财产的有关单据、凭证和有关资料的行为。

《税收征管法实施细则》第九十五条规定，车站、码头、机场、邮政企业及其分支机构有上述税收违法行为的，由税务机关责令改正，可

以处 10000 元以下的罚款；情节严重的，处 10000 元以上 50000 元以下的罚款。

（六）拒绝执行税务机关依法作出的行政决定的行为

拒绝执行税务机关依法作出的行政决定的行为，主要是指纳税人、扣缴义务人的开户银行或者其他金融机构拒绝执行税务机关作出的冻结存款或者扣缴税款的决定，或者接到税务机关的书面通知后帮助纳税人、扣缴义务人转移存款，造成税款流失的行为。

《税收征管法》第七十三条规定，纳税人、扣缴义务人的开户银行或者其他金融机构有上述税收违法行为的，由税务机关处 10 万元以上 50 万元以下的罚款，对直接负责的主管人员和其他直接责任人员处 1000 元以上 10000 元以下的罚款。

（七）其他违法行为

1. 《税收征管法实施细则》第九十一条规定，非法印制、转借、倒卖、变造或者伪造完税凭证的，由税务机关责令改正，处 2000 元以上 10000 元以下的罚款；情节严重的，处 10000 元以上 50000 元以下的罚款。

2. 《税收征管法实施细则》第九十二条规定，银行和其他金融机构未按照《税收征管法》的规定在从事生产、经营的纳税人的账户中登录税务登记证件号码，或者未按规定在税务登记证件中登录从事生产、经营的纳税人的账户账号的，由税务机关责令其限期改正，处 2000 元以上 20000 元以下的罚款；情节严重的，处 20000 元以上 50000 元以下的罚款。

3. 《税收征管法实施细则》第九十三条规定，为纳税人、扣缴义务人非法提供银行账号、发票、证明或者其他方便，导致未缴、少缴税款或者骗取国家出口退税的，税务机关除没收其违法所得外，可以处未缴、少缴或者骗取的税款 1 倍以下的罚款。

二、违反税款缴纳的行为

（一）拒绝缴纳税款的行为

根据实施违法行为的方法不同，拒绝缴纳税款的违法行为可以

分为：

1. 纳税人、扣缴义务人在规定的期限内不缴或者少缴应纳税款或者应解缴的税款，经税务机关责令限期缴纳，逾期仍未缴纳的行为。此类违法行为的构成要件：一是适用对象为没有依法按时、足额缴纳或者解缴税款的纳税人、扣缴义务人；二是适用前提是税务机关责令限期缴纳后，纳税人、扣缴义务人仍未按期缴纳或者解缴税款。

《税收征管法》第六十八条规定，纳税人、扣缴义务人有上述税收违法行为的，税务机关除采取强制执行措施追缴其不缴或者少缴的税款外，可以处不缴或者少缴的税款 50% 以上 5 倍以下的罚款。

2. 纳税人拒绝代扣代缴、代收代缴税款的，扣缴义务人向税务机关报告后，税务机关直接向纳税人追缴税款、滞纳金，而纳税人拒不缴纳的行为。

《税收征管法实施细则》第九十四条规定，纳税人有上述税收违法行为的，依照《税收征管法》第六十八条的规定执行。

（二）编造虚假计税依据的行为

纳税人、扣缴义务人编造虚假计税依据的行为包括：编造虚假的会计凭证、会计账簿或者通过修改、涂抹、挖补、拼接、粘贴等手段变造会计凭证、会计账簿或者擅自虚构有关数据、资料编造虚假的财务报告或者虚报亏损等。

《税收征管法》第六十四条第一款规定，纳税人、扣缴义务人有上述税收违法行为的，由税务机关责令限期改正，并处 50000 元以下的罚款。

（三）纳税人不进行纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的行为

本项所指的不进行纳税申报，是指没有办理过税务登记的纳税人，取得了应纳税收入，超过了应纳税期限，不向税务机关申报纳税，不缴、少缴税款的行为。

《税收征管法》第六十四条第二款规定，纳税人有上述税收违法行为的，由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处不缴或者少缴税款 50% 以上 5 倍以下的罚款。

（四）扣缴义务人应扣未扣、应收未收税款的行为

扣缴义务人应扣未扣、应收未收税款的行为，是指扣缴义务人对法律法规规定由其代扣代缴的税款没有依照法定的税种、税目、税率等向纳税人代扣或者代收的行为。

《税收征管法》第六十九条规定，扣缴义务人有上述税收违法行为的，由税务机关向纳税人追缴税款，对扣缴义务人处应扣未扣、应收未收税款50%以上3倍以下的罚款。

（五）税务代理人违反税收法律法规，造成纳税人未缴或者少缴税款的行为

税务代理人违反税收法律法规，造成纳税人未缴或者少缴税款的行为包括：税务代理人在实施税务顾问、税务咨询、代理记账、代理纳税申报等税务代理业务时，因违反税收法律、行政法规和规章等的规定，造成纳税人未缴或者少缴税款的行为。

《税收征管法实施细则》第九十八条规定，税务代理人有上述税收违法行为的，除由纳税人缴纳或者补缴应纳税款、滞纳金外，对税务代理人处纳税人未缴或者少缴税款50%以上3倍以下的罚款。

（六）偷税行为

根据实施违法行为的主体不同，偷税的违法行为可以分为：

1. 纳税人采取伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证，或者在账簿上多列支出或者少列、不列收入，或者经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报，不缴或者少缴税款的行为。

2. 扣缴义务人采取前款所列手段，不缴或者少缴已扣、已收税款的行为。

《税收征管法》第六十三条规定，纳税人、扣缴义务人有上述税收违法行为的，由税务机关追缴其所偷税款、滞纳金，并处不缴或者少缴税款50%以上5倍以下的罚款。

（七）逃避追缴欠税的行为

逃避追缴欠税的行为，是指纳税人欠缴应纳税款，采取转移或者隐匿财产的手段，妨碍税务机关追缴欠缴税款的行为。

《税收征管法》第六十五条规定，纳税人有上述税收违法行为的，由税务机关追缴欠缴的税款、滞纳金，并处欠缴税款 50% 以上 5 倍以下的罚款。

（八）骗取出口退税的行为

骗取出口退税的行为是指以假报出口或者其他欺骗手段，骗取国家出口退税款的行为。

《税收征管法》第六十六条规定，行为人有下列税收违法行为的，由税务机关追缴其骗取的出口退税款、滞纳金，并处骗取税款 1 倍以上 5 倍以下的罚款。

对骗取国家出口退税款的，税务机关可以在规定期间内停止为其办理出口退税。

（九）抗税行为

抗税行为是指以暴力、威胁方法拒不缴纳税款的行为。

《税收征管法》第六十七条规定，行为人抗税情节轻微，未构成犯罪的，由税务机关追缴其拒缴的税款、滞纳金，并处拒缴税款 1 倍以上 5 倍以下的罚款。

三、违反发票管理的行为

（一）非法印制发票的行为

非法印制发票包括：未经国务院税务主管部门确定的企业印制增值税专用发票和未经省、自治区及直辖市国家税务局、地方税务局按照有关规定确定的企业印制其他发票，以及在境外印制发票和个人非法印制发票的行为。

《税收征管法》第七十一条规定，非法印制发票的，由税务机关销毁非法印制的发票，没收违法所得和作案工具，并处 10000 元以上 50000 元以下的罚款。

（二）私自印制发票的行为

《中华人民共和国发票管理办法》（以下简称《发票管理办法》）第三十八条规定，私自印制发票的，由税务机关没收违法所得，没收、销毁作案工具和非法物品，并处 1 万元以上 5 万元以下的罚款；情节严重的，并处 5 万元以上 50 万元以下的罚款；对印制发票的企业，可以并处吊销发票准印证。

（三）伪造、变造发票的行为

伪造、变造发票的行为包括：单位和个人使用一定的工具和方法，伪造、变造各类发票的行为。

《发票管理办法》第三十八条规定，伪造、变造发票的，由税务机关没收违法所得，没收、销毁作案工具和非法物品，并处 1 万元以上 5 万元以下的罚款；情节严重的，并处 5 万元以上 50 万元以下的罚款；对印制发票的企业，可以并处吊销发票准印证。

（四）非法制造发票防伪专用品的行为

非法制造发票防伪专用品的行为包括：未经国务院税务主管部门指定的企业制造发票防伪专用品，以及个人非法制造发票防伪专用品的行为。

《发票管理办法》第三十八条规定，非法制造发票防伪专用品的，由税务机关没收违法所得，没收、销毁作案工具和非法物品，并处 1 万元以上 5 万元以下的罚款；情节严重的，并处 5 万元以上 50 万元以下的罚款；对印制发票的企业，可以并处吊销发票准印证。

（五）伪造发票监制章的行为

伪造发票监制章的行为包括：单位和个人违反国务院税务主管部门全国统一的发票监制章式样和发票监制章由省、自治区、直辖市税务机关制作的规定，伪造发票监制章的行为。

《发票管理办法》第三十八条规定，伪造发票监制章的，由税务机关没收违法所得，没收、销毁作案工具和非法物品，并处1万元以上5万元以下的罚款；情节严重的，并处5万元以上50万元以下的罚款；对印制发票的企业，可以并处吊销发票准印证。

（六）非法转借、转让、介绍他人转让发票、发票监制章和发票防伪专用品的行为

非法转借、转让、介绍他人转让发票、发票监制章和发票防伪专用品的行为包括：单位和个人非法转借、转让、介绍他人转让发票、发票监制章和发票防伪专用品的行为。

《发票管理办法》第三十九条规定，行为人有上述发票违法行为的，由税务机关处1万元以上5万元以下的罚款；情节严重的，处5万元以上50万元以下的罚款；有违法所得的予以没收。

（七）非法受让、开具、存放、携带、邮寄、运输发票的行为

非法受让、开具、存放、携带、邮寄、运输发票的行为包括：单位和个人知道或者应当知道是私自印制、伪造、变造、非法取得或者废止的发票而受让、开具、存放、携带、邮寄、运输的行为。

《发票管理办法》第三十九条规定，行为人有上述发票违法行为的，由税务机关处1万元以上5万元以下的罚款；情节严重的，处5万元以上50万元以下的罚款；有违法所得的予以没收。

（八）未按规定开具发票的行为

未按规定开具发票的行为包括：单位和个人应当开具而未开具发票，或者未按照规定的时限、顺序、栏目，全部联次一次性开具发票，或者未加盖发票专用章的行为。

《发票管理办法》第三十五条规定，未按规定开具发票的，由税务机关责令改正，可以处1万元以下的罚款；有违法所得的予以没收。

（九）未按期向主管税务机关报送税控装置开具发票数据的行为

未按期向主管税务机关报送税控装置开具发票数据的行为包括：单

位和个人使用税控装置开具发票，未按期向主管税务机关报送开具发票数据的行为。

《发票管理办法》第三十五条规定，未按期向主管税务机关报送税控装置开具发票数据的，由税务机关责令改正，可以处1万元以下的罚款；有违法所得的予以没收。

（十）未按规定使用非税控电子器具开具发票的行为

未按规定使用非税控电子器具开具发票的行为包括：单位和个人使用非税控电子器具开具发票，未将非税控电子器具使用的软件程序说明资料报主管税务机关备案，或者未按照规定保存、报送开具发票数据的行为。

《发票管理办法》第三十五条规定，未按规定使用非税控电子器具开具发票的，由税务机关责令改正，可以处1万元以下的罚款；有违法所得的予以没收。

（十一）拆本使用发票的行为

拆本使用发票的行为包括：单位和个人领购发票后，将订本式发票拆分开具使用的行为。

《发票管理办法》第三十五条规定，拆本使用发票的，由税务机关责令改正，可以处1万元以下的罚款；有违法所得的予以没收。

（十二）扩大发票使用范围的行为

扩大发票使用范围的行为包括：单位和个人违反不同种类发票使用范围的规定，跨范围开具使用发票的行为。

《发票管理办法》第三十五条规定，扩大发票使用范围的，由税务机关责令改正，可以处1万元以下的罚款；有违法所得的予以没收。

（十三）以其他凭证代替发票使用的行为

以其他凭证代替发票使用的行为包括：单位和个人在发生应开具或者应取得发票的生产、经营业务时，以收款收据或者付款凭证等其他凭证代替发票使用的行为。

《发票管理办法》第三十五条规定，以其他凭证代替发票使用的，由税务机关责令改正，可以处1万元以下的罚款；有违法所得的予以没收。

（十四）跨规定区域开具发票的行为

跨规定区域开具发票的行为包括：单位和个人违反在规定的区域范围内开具发票的规定，跨规定区域开具发票的行为。

《发票管理办法》第三十五条规定，跨规定区域开具发票的，由税务机关责令改正，可以处1万元以下的罚款；有违法所得的予以没收。

（十五）未按规定缴销发票的行为

未按规定缴销发票的行为包括：单位和个人在办理变更或者注销税务登记时，未按规定办理发票和发票领购簿变更、缴销手续的行为。

《发票管理办法》第三十五条规定，未按规定缴销发票的，由税务机关责令改正，可以处1万元以下的罚款；有违法所得的予以没收。

（十六）未按规定存放和保管发票的行为

未按规定存放和保管发票的行为包括：单位和个人未按照税务机关的规定存放和保管发票、擅自销毁未到保存期限（5年）的已经开具的发票存根联和发票登记簿，以及保存期满后未报经税务机关查验后销毁发票和发票登记簿等行为。

《发票管理办法》第三十五条规定，未按规定存放和保管发票的，由税务机关责令改正，可以处1万元以下的罚款；有违法所得的予以没收。

（十七）非法携带、邮寄、运输空白发票的行为

非法携带、邮寄、运输空白发票的行为包括：单位和个人未按照规定跨区域携带、邮寄、运输空白发票，或者携带、邮寄、运输空白发票出入境等行为。

《发票管理办法》第三十六条规定，非法携带、邮寄、运输空白发票的，由税务机关责令改正，可以处1万元以下的罚款；情节严重的，

处1万元以上3万元以下的罚款；有违法所得的予以没收。

（十八）丢失发票、擅自损毁发票的行为

丢失发票、擅自损毁发票的行为包括：单位和个人未按照保管发票的规定，丢失发票、擅自损毁发票的行为。

《发票管理办法》第三十六条规定，丢失发票、擅自损毁发票的，由税务机关责令改正，可以处1万元以下的罚款；情节严重的，处1万元以上3万元以下的罚款；有违法所得的予以没收。

（十九）虚开发票的行为

虚开发票的行为包括：单位和个人为他人、为自己开具与实际经营业务情况不符的发票，或者让他人为自己开具与实际经营业务情况不符的发票，或者介绍他人开具与实际经营业务情况不符的发票的行为。

《发票管理办法》第三十七条规定，虚开发票的，由税务机关没收违法所得；虚开金额在1万元以下的，可以并处5万元以下的罚款；虚开金额超过1万元的，并处5万元以上50万元以下的罚款。

（二十）非法代开发票的行为

非法代开发票的行为包括：其他单位未经税务机关依法委托，非法代开发票的行为。

《发票管理办法》第三十七条规定，非法代开发票的，由税务机关没收违法所得；代开金额在1万元以下的，可以并处5万元以下的罚款；代开金额超过1万元的，并处5万元以上50万元以下的罚款。

（二十一）违反发票管理法规，导致他人未缴、少缴或者骗取税款的行为

违反发票管理法规，导致他人未缴、少缴或者骗取税款的行为包括：单位和个人违反发票管理法规，导致其他单位或者个人未缴、少缴或者骗取税款的行为。

《发票管理办法》第四十一条规定，行为人有上述发票违法行为的，由税务机关没收违法所得，可以并处未缴、少缴或者骗取的税款1

倍以下的罚款。

（二十二）发票违法行为公告

《发票管理办法》第四十条规定，对违反发票管理规定 2 次以上或者情节严重的单位和个人，税务机关可以向社会公告。

第三节 税收刑事法律责任

纳税人、扣缴义务人以及其他税务当事人实施税收违法行为，严重损害国家税收利益或者税收征管制度，触犯刑律的，应依照《中华人民共和国刑法》（以下简称《刑法》）和《最高人民法院、公安部关于公安机关管辖的刑事案件立案追诉标准的规定（二）》（以下简称《追诉标准》）的相关规定，追究其税收刑事法律责任。

一、逃避缴纳税款罪

逃避缴纳税款的行为包括：

（一）纳税人采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报或者不申报，逃避缴纳税款数额较大并且占应纳税额 10% 以上，经税务机关依法下达追缴通知后，不补缴应纳税款和缴纳滞纳金的行为；扣缴义务人采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报或者不申报，不缴或者少缴已扣、已收税款，数额较大的行为，以及纳税人在 5 年内因逃避缴纳税款受过刑事处罚或者被税务机关给予 2 次以上行政处罚又逃避缴纳税款的行为。

《追诉标准》第五十七条规定，逃避缴纳税款，涉嫌下列情形之一的，应予立案追诉：

1. 纳税人采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报或者不申报，逃避缴纳税款，数额在 5 万元以上并且占各税种应纳税总额 10% 以上，经税务机关依法下达追缴通知后，不补缴应纳税款、不缴纳滞纳金或者不接受行政处罚的；

2. 纳税人 5 年内因逃避缴纳税款受过刑事处罚或者被税务机关给

予2次以上行政处罚，又逃避缴纳税款，数额在5万元以上并且占各税种应纳税总额10%以上的；

3. 扣缴义务人采取欺骗、隐瞒手段，不缴或者少缴已扣、已收税款，数额在5万元以上的。

纳税人在公安机关立案后再补缴应纳税款、缴纳滞纳金或者接受行政处罚的，不影响刑事责任的追究。

《刑法》第二百零一条规定，犯本罪的，处3年以下有期徒刑或者拘役，并处罚金；数额巨大并且占应纳税额30%以上的，处3年以上7年以下有期徒刑，并处罚金。

纳税人、扣缴义务人多次实施逃避缴纳税款行为，未经处理的，按照累计数额计算。

纳税人有逃避缴纳税款的行为，经税务机关依法下达追缴通知后，补缴应纳税款，缴纳滞纳金，已受行政处罚的，不予追究刑事责任；但是，5年内因逃避缴纳税款受过刑事处罚或者被税务机关给予2次以上行政处罚的除外。

《刑法》第二百一十一条规定，单位犯本罪的，对单位判处罚金，并对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员，依照本罪的规定定罪处罚。

（二）纳税人缴纳税款后，采取假报出口或者其他欺骗手段，骗取所缴纳税款的行为。

《刑法》第二百零四条规定，行为人有上述税收违法行为的，按照逃避缴纳税款的行为定罪处罚。

二、抗税罪

抗税的行为包括：单位和个人违反国家税收法规，以暴力、威胁方法拒不缴纳税款的行为。

依据《追诉标准》第五十八条规定，以暴力、威胁方法拒不缴纳税款，涉嫌下列情形之一的，应予立案追诉：

（一）造成税务工作人员轻微伤以上的；

（二）以给税务工作人员及其亲友的生命、健康、财产等造成损害

为威胁，抗拒缴纳税款的；

（三）聚众抗拒缴纳税款的；

（四）以其他暴力、威胁方法拒不缴纳税款的。

《刑法》第二百零二条规定，犯本罪的，处3年以下有期徒刑或者拘役，并处拒缴税款1倍以上5倍以下的罚金；情节严重的，处3年以上7年以下有期徒刑，并处拒缴税款1倍以上5倍以下的罚金。

三、逃避追缴欠税罪

逃避追缴欠税的行为包括：纳税人欠缴应纳税款，采取转移或者隐匿财产的手段，致使税务机关无法追缴欠税的税款，数额在1万元以上的行为。

《追诉标准》第五十九条规定，纳税人欠缴应纳税款，采取转移或者隐匿财产的手段，致使税务机关无法追缴欠税的税款，数额在1万元以上的，应予立案追诉。

《刑法》第二百零三条规定，纳税人犯本罪，无法追缴欠税的税款数额在1万元以上不满10万元的，处3年以下有期徒刑或者拘役，并处或者单处欠缴税款1倍以上5倍以下的罚金；数额在10万元以上的，处3年以上7年以下有期徒刑，并处欠缴税款1倍以上5倍以下的罚金。

《刑法》第二百一十一条规定，单位犯本罪的，对单位判处罚金，并对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员，依照本罪的规定定罪处罚。

四、骗取国家税款罪

骗取国家税款的行为包括：单位和个人以假报出口或者其他欺骗手段，骗取国家出口退税款，数额较大，或者纳税人缴纳税款后，采取上述欺骗手段，骗取超过所缴纳税款的行为。

《追诉标准》第六十条规定，以假报出口或者其他欺骗手段，骗取国家出口退税款，数额在5万元以上的，应予立案追诉。

《刑法》第二百零四条规定，犯本罪数额较大的，处5年以下有期徒刑或者拘役，并处骗取税款1倍以上5倍以下的罚款；数额巨大或者有其他严重情节的，处5年以上10年以下有期徒刑，并处骗取税款1倍以上5倍以下的罚款；数额特别巨大或者有其他特别严重情节的，处10年以上有期徒刑或者无期徒刑，并处骗取税款1倍以上5倍以下的罚款或者没收财产。

纳税人缴纳税款后，采取上述规定的欺骗方法骗取所缴纳的税款的，对骗取税款超过所缴纳的税款部分，依照本罪的规定定罪处罚。

《刑法》第二百一十一条规定，单位犯本罪的，对单位判处罚金，并对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员，依照本罪的规定定罪处罚。

五、虚开发票罪

1. 单位和个人违反国家发票管理法规，为他人虚开、为自己虚开、让他人为自己虚开、介绍他人虚开增值税专用发票或者用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票的行为。

《追诉标准》第六十一条规定，虚开增值税专用发票或者虚开用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票，虚开的税款数额在1万元以上或者致使国家税款被骗数额在5000元以上的，应予立案追诉。

《刑法》第二百零五条规定，犯本罪的，处3年以下有期徒刑或者拘役，并处2万元以上20万元以下罚金；虚开的税款数额较大或者有其他严重情节的，处3年以上10年以下有期徒刑，并处5万元以上50万元以下罚金；虚开的税款数额巨大或者有其他特别严重情节的，处10年以上有期徒刑或者无期徒刑，并处5万元以上50万元以下罚金或者没收财产。

单位犯本罪的，对单位判处罚金，并对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员，处3年以下有期徒刑或者拘役；虚开的税款数额较大或者有其他严重情节的，处3年以上10年以下有期徒刑；虚开的税款数额巨大或者有其他特别严重情节的，处10年以上有期徒刑或者无期徒刑。

2. 虚开增值税专用发票或者虚开用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票以外的其他发票的行为。

《刑法》第二百零五条规定，虚开增值税专用发票或者虚开用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票以外的其他发票情节严重的，处2年以下有期徒刑、拘役或者管制，并处罚金；情节特别严重的，处2年以上7年以下有期徒刑，并处罚金。

单位犯前款罪的，对单位判处罚金，并对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员，依照前款的规定处罚。

3. 非法购买增值税专用发票或者购买伪造的增值税专用发票又虚开的行为。

《刑法》第二百零八条规定，非法购买增值税专用发票或者购买伪造的增值税专用发票又虚开的，依照虚开发票行为的规定定罪处罚。

六、伪造、出售伪造的增值税专用发票罪

伪造、出售伪造的增值税专用发票的行为包括：单位和个人违反国家发票管理法规，伪造或者出售伪造的增值税专用发票，以及非法购买伪造的增值税专用发票又出售的行为。

《追诉标准》第六十二条规定，伪造或者出售伪造的增值税专用发票25份以上或者票面额累计在10万元以上的，应予立案追诉。

《刑法》第二百零六条规定，伪造、出售伪造的增值税专用发票的，处3年以下有期徒刑、拘役或者管制，并处2万元以上20万元以下罚金；数量较大或者有其他严重情节的，处3年以上10年以下有期徒刑，并处5万元以上50万元以下罚金；数量巨大或者有其他特别严重情节的，处10年以上有期徒刑或者无期徒刑，并处5万元以上50万元以下罚金或者没收财产。

单位犯本罪的，对单位判处罚金，并对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员，处3年以下有期徒刑、拘役或者管制；数量较大或者有其他严重情节的，处3年以上10年以下有期徒刑；数量巨大或者有其他特别严重情节的，处10年以上有期徒刑或者无期徒刑。

《刑法》第二百零八条规定，非法购买伪造的增值税专用发票又出

售的，依照出售伪造的增值税专用发票行为的规定定罪处罚。

七、非法出售增值税专用发票罪

非法出售增值税专用发票的行为包括：单位和个人违反国家发票管理法规，非法出售增值税专用发票，以及非法购买增值税专用发票又出售的行为。

《追诉标准》第六十三条规定，非法出售增值税专用发票 25 份以上或者票面额累计在 10 万元以上的，应予立案追诉。

《刑法》第二百零七条规定，非法出售增值税专用发票的，处 3 年以下有期徒刑、拘役或者管制，并处 2 万元以上 20 万元以下罚金；数量较大的，处 3 年以上 10 年以下有期徒刑，并处 5 万元以上 50 万元以下罚金；数量巨大的，处 10 年以上有期徒刑或者无期徒刑，并处 5 万元以上 50 万元以下罚金或者没收财产。

《刑法》第二百零八条规定，非法购买增值税专用发票又出售的，依照非法出售增值税专用发票行为的规定定罪处罚。

《刑法》第二百一十一条规定，单位犯本罪的，对单位判处罚金，并对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员，依照本罪的规定定罪处罚。

八、非法购买增值税专用发票、购买伪造的增值税专用发票罪

非法购买增值税专用发票或者购买伪造的增值税专用发票的行为包括：单位和个人违反国家发票管理法规，非法购买增值税专用发票或者购买伪造的增值税专用发票的行为。

《追诉标准》第六十四条规定，非法购买增值税专用发票或者购买伪造的增值税专用发票 25 份以上或者票面额累计在 10 万元以上的，应予立案追诉。

《刑法》第二百零八条规定，犯本罪的，处 5 年以下有期徒刑或者拘役，并处或者单处 2 万元以上 20 万元以下罚金。

《刑法》第二百一十一条规定，单位犯本罪的，对单位判处罚金，并对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员，依照本罪的规定定罪处罚。

九、非法制造、出售非法制造的可以用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票罪

非法制造、出售非法制造的用于骗取出口退税、抵扣税款发票的行为包括：单位和个人违反国家发票管理法规，伪造、擅自制造或者出售伪造、擅自制造的可以用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票的行为。

《追诉标准》第六十五条规定，伪造、擅自制造或者出售伪造、擅自制造的可以用于骗取出口退税、抵扣税款的非增值税专用发票 50 份以上或者票面额累计在 20 万元以上的，应予立案追诉。

《刑法》第二百零九条规定，犯本罪的，处 3 年以下有期徒刑、拘役或者管制，并处 2 万元以上 20 万元以下罚金；数量巨大的，处 3 年以上 7 年以下有期徒刑，并处 5 万元以上 50 万元以下罚金；数量特别巨大的，处 7 年以上有期徒刑，并处 5 万元以上 50 万元以下罚金或者没收财产。

《刑法》第二百一十一条规定，单位犯本罪的，对单位判处罚金，并对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员，依照本罪的规定定罪处罚。

十、非法制造、出售非法制造的发票罪

非法制造、出售非法制造的发票的行为包括：单位和个人违反国家发票管理法规，伪造、擅自制造或者出售伪造、擅自制造的可以用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票以外的其他发票的行为。

《追诉标准》第六十六条规定，伪造、擅自制造或者出售伪造、擅自制造的不具有骗取出口退税、抵扣税款功能的普通发票 100 份以上或者票面额累计在 40 万元以上的，应予立案追诉。

《刑法》第二百零九条规定，犯本罪的，处2年以下有期徒刑、拘役或者管制，并处或者单处1万元以上5万元以下罚金；情节严重的，处2年以上7年以下有期徒刑，并处5万元以上50万元以下罚金。

非法出售可以用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票以外的其他发票的，依照本罪的规定处罚。

《刑法》第二百一十一条规定，单位犯本罪的，对单位判处罚金，并对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员，依照本罪的规定定罪处罚。

十一、非法出售可以用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票罪

非法出售可以用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票的行为包括：单位和个人违反国家发票管理法规，非法出售可以用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票的行为。

《追诉标准》第六十七条规定，非法出售可以用于骗取出口退税、抵扣税款的非增值税专用发票50份以上或者票面额累计在20万元以上的，应予立案追诉。

《刑法》第二百零九条规定，犯本罪的，处3年以下有期徒刑、拘役或者管制，并处2万元以上20万元以下罚金；数量巨大的，处3年以上7年以下有期徒刑，并处5万元以上50万元以下罚金；数量特别巨大的，处7年以上有期徒刑，并处5万元以上50万元以下罚金或者没收财产。

《刑法》第二百一十一条规定，单位犯本罪的，对单位判处罚金，并对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员，依照本罪的规定定罪处罚。

十二、非法出售其他发票罪

非法出售其他发票的行为包括：单位和个人违反国家发票管理法规，非法出售可以用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票以外的其他

发票（即普通发票）的行为。

《追诉标准》第六十八条规定，非法出售普通发票 100 份以上或者票面额累计在 40 万元以上的，应予立案追诉。

《刑法》第二百零九条规定，犯本罪的，处 2 年以下有期徒刑、拘役或者管制，并处或者单处 1 万元以上 5 万元以下罚金；情节严重的，处 2 年以上 7 年以下有期徒刑，并处 5 万元以上 50 万元以下罚金。

《刑法》第二百一十一条规定，单位犯本罪的，对单位判处罚金，并对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员，依照本罪的规定定罪处罚。

十三、盗窃发票罪

盗窃发票的行为包括：盗窃增值税专用发票或者可以用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票的行为。

《刑法》第二百一十条规定，犯本罪的，依照《刑法》第二百六十四条的规定定罪处罚。

《刑法》第二百六十四条规定，盗窃公私财物，数额较大的，或者多次盗窃、入户盗窃、携带凶器盗窃、扒窃的，处 3 年以下有期徒刑、拘役或者管制，并处或者单处罚金；数额巨大或者有其他严重情节的，处 3 年以上 10 年以下有期徒刑，并处罚金；数额特别巨大或者有其他特别严重情节的，处 10 年以上有期徒刑或者无期徒刑，并处罚金或者没收财产。

单位犯本罪的，对单位判处罚金，并对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员，依照本罪的规定定罪处罚。

十四、骗取发票罪

骗取发票的行为包括：单位和个人使用欺骗手段骗取增值税专用发票或者可以用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票的行为。

《刑法》第二百一十条规定，犯本罪的，依照《刑法》第二百六十六条的规定定罪处罚。

《刑法》第二百六十六条规定，诈骗公私财物，数额较大的，处3年以下有期徒刑、拘役或者管制，并处或者单处罚金；数额巨大或者有其他严重情节的，处3年以上10年以下有期徒刑，并处罚金；数额特别巨大或者有其他特别严重情节的，处10年以上有期徒刑或者无期徒刑，并处罚金或者没收财产。《刑法》另有规定的，依照规定。

单位犯本罪的，对单位判处罚金，并对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员，依照本罪的规定定罪处罚。

十五、持有伪造发票罪

持有伪造发票的行为包括：单位和个人明知是伪造的发票而持有，且数量较大的行为。

《刑法》第二百一十条规定，犯本罪数量较大的，处2年以下有期徒刑、拘役或者管制，并处罚金；数量巨大的，处2年以上7年以下有期徒刑，并处罚金。

单位犯本罪的，对单位判处罚金，并对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员，依照本罪的规定定罪处罚。

十六、隐匿或者故意销毁会计凭证、会计账簿、财务会计报告罪

隐匿或者故意销毁会计凭证、会计账簿、财务会计报告的行为包括：单位和个人隐匿或者故意销毁依法应当保存的会计凭证、会计账簿、财务会计报告的行为。

《刑法》第一百六十二条规定，隐匿或者故意销毁依法应当保存的会计凭证、会计账簿、财务会计报告，情节严重的，处5年以下有期徒刑或者拘役，并处或者单处2万元以上20万元以下罚金。

单位犯前款罪的，对单位判处罚金，并对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员，依照前款的规定处罚。

第四章

税务稽查工作程序^①

为了加强税务稽查管理，国家税务总局对税务稽查实行“四分离”制度，将税务稽查划分为选案、检查、审理和执行四个环节，明确了各环节的工作职责、工作流程和工作要求。税务稽查各环节相对独立、相互制约、相互监督，促进了税务稽查的规范化和制度化建设。

第一节 选案

税务稽查选案是指按照一定的方式和要求，对纳税人、扣缴义务人各项信息数据进行采集、分析、筛选，为税务稽查实施确定具体被查对象的过程。

稽查选案由稽查局内设的选案部门负责实施。稽查选案工作一般按照制订稽查计划、收集案源信息、筛选待查对象、确定被查对象、立案启动检查、下达稽查任务的程序进行。

一、制订稽查计划

稽查局必须有计划地实施稽查，严格控制对纳税人、扣缴义务人的税务检查次数。稽查局应当在年度终了前制订下一年度的稽查工作计

^① 本章由浙江省国家税务局稽查局王黎明、池贤福、陈群、徐建美编写。

划，经所属税务局领导批准后实施，并报上一级稽查局备案。年度稽查工作计划中的税收专项检查内容，应当根据上级税务机关税收专项检查安排，结合工作实际确定。

二、收集案源信息

选案部门应当建立案源信息档案，对所获取的案源信息实行分类管理。案源信息主要包括：

1. 财务指标、税收征管资料、稽查资料、情报交换和协查线索；
2. 上级税务机关交办的税收违法案件；
3. 上级税务机关安排的税收专项检查；
4. 税务局相关部门移交的税收违法信息；
5. 检举的涉税违法信息；
6. 其他部门和单位转来的涉税违法信息；
7. 社会公共信息；
8. 其他相关信息。

三、筛选待查对象

选案部门应根据收集的案源信息，采用计算机、人工或者两者相结合的方法，从纳税人、扣缴义务人及各地区税收征管综合信息中筛选、产生，确定待查对象。

四、确定被查对象

对选案部门筛选的待查对象，稽查局或者所属税务局集体研究后，经稽查局局长或者所属税务局局长批准确定被查对象。

五、立案启动检查

依照《稽查工作规程》的规定，税务稽查应遵循“先立案后检查”

的原则。待查对象确定后，选案部门应填制《税务稽查立案审批表》，附有关资料，报经稽查局局长批准后立案检查。

六、下达稽查任务

对已批准立案检查的被查对象，由选案部门拟定检查实施部门，制作《税务稽查任务通知书》，报经稽查局领导签发后，向检查实施部门下达税务稽查任务。

第二节 检 查

税务检查是指税务机关依照法定程序和权限，对税务稽查被查对象进行调查并提出处理意见的工作过程。税务检查由稽查局内设的检查部门负责实施。

一、检查实施的方式

税务检查方式主要包括：

（一）调账检查

调账检查是指税务机关按照法定的程序和手续，将被查对象的会计账簿、凭证、报表等与纳税有关的资料以及会计核算、税收核算等与申报纳税有关资料的其他载体调回税务机关实施税务检查的一种稽查方式。

（二）实地检查

实地检查是指检查人员到被查对象的生产经营场所和货物存放地对其账簿、报表、凭证以及生产经营、会计核算、税收核算等情况实施税收检查的一种稽查方式。

（三）异地协查

异地协查是指在涉税案件查处过程中，案发地稽查局就辖区外涉案

对象或涉税事项提出取证请求，由有管辖权的异地稽查局协助开展调查取证并反馈结果的工作过程。

二、检查实施的时限

税务检查实施时限是指检查部门完成涉税案件查处任务时间的限制。检查实施的时限一般应自实施检查之日起 60 日内完成，或者在要求的时限内完成。在税务检查实施过程中，如遇案情复杂等特殊情况，无法在规定期限内完成检查任务的，可报经稽查局局长批准后予以延期。

三、检查实施的步骤和内容

（一）检查实施准备

检查部门接到《税务稽查任务通知书》后，应当及时安排稽查人员实施检查。检查人员实施检查前，应当查阅被查对象的纳税档案，了解被查对象的生产经营情况、所属行业特点、财务会计制度、财务会计处理办法和会计核算软件，熟悉相关税收政策，拟定稽查实施方案，确定相应的检查方法，做好检查实施前的准备工作。

（二）实施税务检查

税务检查的一般步骤和要求主要包括：

1. 税务检查告知

实施税务检查前，检查人员应当向被查对象告知检查时间、需要准备的资料等。但预先通知有碍检查的，检查人员可不需事先告知。

2. 实行示证检查

税务检查（包括调查取证、实施询问等）应当由两名或两名以上检查人员共同实施，并向被查对象出示税务检查证和《税务检查通知书》。

国家税务总局稽查局、地方税务局稽查局联合组织检查的，检查人员

应当出示各自的税务检查证和《税务检查通知书》。

检查人员未按照规定出示税务检查证和《税务检查通知书》的，被查对象有权拒绝检查。

3. 依法调取账证

稽查局调取被查对象以前年度的账簿资料，须经县以上税务局（分局）局长批准，并在3个月内完整归还；调取被查对象当年度的账簿资料，必须经设区的市、自治州以上税务局（分局）局长批准，并在30日内完整归还。

调取账簿资料时，检查人员必须向被查对象送达《调取账簿资料通知书》，办理送达回证手续。调取的账簿资料应当场规范填写《调取账簿资料清单》，注明调取的时间，并加盖稽查局的公章。归还账簿资料时，应注明归还的时间，并加盖被查对象的印章。调取和归还时，必须由检查人员和被查对象的经办人亲笔签名。

对采用电子信息系统进行管理和核算的被查对象，可以要求其打开该电子信息系统，或者提供与原始电子数据、电子信息系统技术资料一致的复制件。被查对象拒不打开或者拒不提供的，经稽查局局长批准，可以采用适当的技术手段对该电子信息系统进行直接检查，或者提取、复制电子数据进行检查，但所采用的技术手段不得破坏该电子信息系统原始电子数据，或者影响该电子信息系统正常运行。

调取的涉税资料，稽查局可以按照税务稽查取证的手续，将其转换成涉税案件证据存档。

4. 制作工作底稿

检查人员应认真审查被查对象的会计核算和纳税申报等有关资料，发现存在的问题或线索时，应及时制作《税务稽查工作底稿》，并调取或复制有关的证据资料。

5. 查询存款账户

经所属税务局局长批准，稽查局可凭《检查存款账户许可证明》向相关银行或者其他金融机构查询从事生产、经营的纳税人、扣缴义务人的存款账户。

查询涉案人员储蓄存款的，应当经所属设区的市、自治州以上税务局局长批准，凭《检查存款账户许可证明》向相关银行或者其他金融

机构查询。

6. 依法调查取证

调查取证是指稽查局依照法定的程序、方法和要求，向被查对象和相关知情人调取与涉税案件事实有关的各种证据资料的工作过程。

(1) 证据的概念

涉税案件证据（以下简称证据），是指能够证明税收违法案件真实情况的一切事实。

凡是与涉税案件有关的单位和个人，都应依法向税务机关提供与涉税案件事实有关的情况和相关的证据资料。

(2) 证据的种类

依据现行法律、行政法规和规章的规定，涉税案件证据的种类主要包括书证、物证、证人证言、当事人的陈述、鉴定结论、现场笔录和勘验笔录、视听资料七大类。

(3) 证据的出具

①被查对象必须接受稽查局依法实施的税务检查，如实地向检查人员反映其生产经营情况、会计核算和税收核算情况，提供与申报纳税有关的资料。

②被查对象和证人向稽查局提供证据资料时，应注明相关资料的出处，并签章确认。

③对稽查局调取的各类证据资料，被查对象和出证人应予以核对，在签署核对意见后签章确认。

④当事人提交书面陈述材料的，应由其法定代表人亲笔签名确认，加盖单位公章。有关人员提交书面陈述材料的，应由陈述人亲笔签名。

⑤证人证言应当由证人书写，证人没有书写能力的可以由他人代写，但须经其本人认可，并由本人和代写人分别亲笔签名并押印。

⑥被询问人接受询问时，应如实反映情况并提供相关的证据资料。询问结束后，被询问人应核对询问笔录并签章确认。

⑦在税务检查过程中，陈述申辩人、证人和被询问人应提供身份证明。

⑧税务检查的有关事项，应由被查对象的法定代表人办理。如被查对象指定其他人员办理的，应由其法定代表人出具授权书或者委托书，

并明确授权的时限和权限。

⑨在税务检查过程中，被查对象对税务检查事项或者对稽查局认定的涉税事实有异议的，应向稽查局提供相关的证据。

⑩被查对象拒绝在证据资料或者相关记录、笔录上签署核对意见或者拒绝签章的，检查人员可在证据资料或者相关记录、笔录上注明拒签理由。

7. 依法接受检查

被查对象应依法接受税务机关实施的税务检查，如有下列情形之一的，依照《税收征管法》和《税收征管法实施细则》有关逃避、拒绝或者以其他方式阻挠税务检查的规定处理：

- (1) 提供虚假资料，不如实反映情况，或者拒绝提供有关资料的；
- (2) 拒绝或者阻止检查人员记录、录音、录像、照相、复制与税收违法案件有关资料的；
- (3) 在检查期间转移、隐匿、损毁、丢弃有关资料的；
- (4) 其他不依法接受税务检查行为的。

8. 检查认定告知

检查结束前，检查人员可以将检查发现的税收违法事实和依据告知被查对象。必要时，可以向被查对象发出《税务事项通知书》，要求其在限期内书面说明。

被查对象应在要求的期限内提交书面说明，如对认定的税收违法事实有异议的，应在书面说明中列明，并提供有关的证据资料。口头说明的，由检查人员制作笔录，陈述人应在核对后签章。

四、税收保全措施

(一) 采取税收保全措施的前置条件

稽查局检查从事生产、经营的纳税人以前纳税期的纳税情况时，发现纳税人有逃避纳税义务行为，并有明显的转移、隐匿其应纳税的商品、货物以及其他财产或者应纳税收入迹象的，经所属税务局（分局）局长批准，可以依法采取税收保全措施。采取税收保全措施的权力不得

由法定的税务机关以外的单位和个人行使。

（二）税收保全措施的种类

《税收征管法》第三十八条规定，税收保全措施包括：

1. 书面通知纳税人开户银行或者其他金融机构冻结纳税人的金额相当于应纳税款的存款。存款包括独资企业投资人、合伙企业合伙人、个体工商户的储蓄存款以及股东资金账户中的资金等。

2. 扣押、查封纳税人的价值相当于应纳税款的商品、货物或者其他财产。其他财产包括纳税人的房地产、现金、有价证券等不动产和动产。

（三）实施税收保全措施的程序

1. 实施冻结存款的程序

稽查局在实施稽查中，需要冻结纳税人的存款时，须经县以上税务局（分局）局长批准、签发《税收保全措施决定书》（冻结存款适用），送达给纳税人，并告知其采取税收保全措施的内容、理由及依据，并依法告知其申请行政复议和提起行政诉讼的权利。同时，签发《冻结存款通知书》，送达给纳税人开户银行或其他金融机构，冻结其相当于应纳税款的存款。收到通知书的金融单位应办理签收手续并注明协助冻结存款金额。

2. 扣押、查封商品、货物或者其他财产的程序

（1）稽查局依法采取查封或扣押措施时，须经县以上税务局（分局）局长批准、签发《税收保全措施决定书》（扣押/查封适用）送达给纳税人，并告知其采取税收保全措施的内容、理由及依据，并依法告知其申请行政复议和提起行政诉讼的权利。

（2）稽查局执行扣押、查封商品、货物或者其他财产时，应当由2名以上稽查人员执行，并通知被执行人。被执行人是自然人的，应当通知被执行人本人或者其成年家属到场；被执行人是法人或者其他组织的，应当通知其法定代表人或者主要负责人到场；拒不到场的，不影响执行。

（3）稽查局采取扣押、查封价值相当于应纳税款的商品、货物或

者其他财产措施时，参照同类商品的市场价、出厂价或者评估价估算。

稽查局确定应扣押、查封的商品、货物或者其他财产的价值时，还应当包括滞纳金和扣押、查封、保管、拍卖、变卖所发生的费用。

(4) 稽查局采取税收保全措施时，不得查封、扣押纳税人个人及其所扶养家属维持生活必需的住房和用品。个人所扶养家属，是指与纳税人共同居住生活的配偶、直系亲属以及无生活来源并由纳税人扶养的其他亲属。

机动车辆、金银饰品、古玩字画、豪华住宅或者1处以外的住房不属于个人及其所扶养家属维持生活必需的住房和用品。

对单价5000元以下的其他生活用品，不采取税收保全措施。

(5) 稽查局采取查封商品、货物或者其他财产措施时，应当填写《查封商品、货物或者其他财产清单》，由被执行人核对后签章；采取扣押纳税人商品、货物或者其他财产措施时，应当出具《扣押商品、货物或者其他财产专用收据》，由被执行人核对后签章。

(6) 对查封的商品、货物或者其他财产，稽查局可以指令被执行人负责保管，保管责任由被执行人承担。

继续使用被查封的财产不会减少其价值的，稽查局可以允许被执行人继续使用；因被执行人保管或者使用的过错造成的损失，由被执行人承担。

3. 协助执行的程序

在实施扣押、查封措施时，对有产权证件的动产或者不动产，稽查局可以责令被执行人将产权证件交稽查局保管。同时，报经稽查局局长批准后，可以向房地产管理、车辆管理等机关发出协助执行通知书，有关机关在扣押、查封期间不再办理该动产或者不动产的过户手续。

4. 解除税收保全措施的程序

纳税人在稽查局采取税收保全措施后，按照规定的期限缴纳税款的，稽查局应当自收到税款或者银行转回的完税凭证之日起1日内解除税收保全措施。

税收保全措施被复议机关决定撤销，或者税收保全措施被人民法院裁决撤销，或者其他法定应当解除税收保全措施的，稽查局应当依法及时解除税收保全措施。

(1) 解除税收保全措施时，稽查局应当向纳税人送达《解除税收保全措施通知书》，告知其解除税收保全措施的时间、内容和依据，并通知其在限定时间内办理解除税收保全措施的有关事宜。

(2) 采取冻结存款措施的，应当向冻结存款的纳税人开户银行或者其他金融机构送达《解除冻结存款通知书》，解除冻结。

(3) 采取查封商品、货物或者其他财产措施的，应当解除查封并收回《查封商品、货物或者其他财产清单》。

(4) 采取扣押商品、货物或者其他财产的，应当予以返还并收回《扣押商品、货物或者其他财产专用收据》。

(5) 税收保全措施涉及协助执行单位的，应当向协助执行单位送达《税务协助执行通知书》，通知解除税收保全措施相关事项。

5. 采取税收保全措施的期限

采取税收保全措施的期限一般不得超过6个月。查处重大税收违法案件中，有下列情形之一，需要延长税收保全期限的，应当逐级报请国家税务总局批准：

(1) 案情复杂，在税收保全期限内确实难以查明案件事实的。

(2) 被查对象转移、隐匿、销毁账簿、记账凭证或者其他证据材料的。

(3) 被查对象拒不提供相关情况或者以其他方式拒绝、阻挠检查的。

(4) 解除税收保全措施可能使纳税人转移、隐匿、损毁或者违法处置财产，从而导致税款无法追缴的。

6. 行政赔偿责任

稽查局滥用职权违法采取税收保全措施，或者采取税收保全措施不当，或者纳税人在限期内已缴纳税款，未立即解除税收保全措施，致使纳税人的合法权益遭受损失的，稽查局应当对其直接损失承担赔偿责任。

五、税务检查终结

税务检查终结是指检查人员在检查实施完毕后，整理案卷、归纳案

情、认定事实、制作报告和移送审理的工作过程。

检查实施完毕后，检查人员应及时对检查实施过程中所使用的税务文书和所取得的各种证据材料进行复核和分类整理，并依据国家法律、行政法规和规章的规定，分析归纳案情，逐项认定被查对象的涉税事实和依据，确定违法性质，结合被查对象的违法后果及其在税收检查中的配合和认识态度，落实定案。

凡是对被查对象实施税务检查并已终结的，检查人员均应规范制作《税务稽查报告》。《税务稽查报告》的内容主要包括：

1. 案件来源；
2. 被查对象基本情况；
3. 检查时间和检查所属期间；
4. 检查方式、方法以及检查过程中采取的措施；
5. 查明的税收违法事实及性质、手段；
6. 被查对象是否有拒绝、阻挠检查的情形；
7. 被查对象对调查事实的意见；
8. 税务处理、处罚建议及依据；
9. 其他应当说明的事项；
10. 检查人员签名和报告时间。

经检查没有发现税收违法事实的，应当在《税务稽查报告》中说明检查内容、过程、事实情况。

六、移交审理

税务检查完毕后，检查实施部门应制作《税务稽查审理提请书》，将税务稽查报告、税务稽查工作底稿以及各类税务文书和相关的证据材料移交审理部门审理，并办理交接手续。

第三节 审 理

稽查审理是指税务机关的专门机构按照规定的职责和程序，对税务检查终结的涉税案件依法进行审核和作出处理决定的工作过程。

稽查审理由稽查局内设的审理部门负责实施，达到一定标准的案件应提请所属税务局审理。涉税案件审理受理后，审理部门应及时指定两名或两名以上审理人员负责案件的审理。

一、稽查审理的内容

审理人员应当认真审核检查人员移交的《税务稽查报告》及案卷资料，对相关内容进行确认。审理的内容主要包括：

1. 被查对象是否准确；
2. 税收违法事实是否清楚、证据是否充分、数据是否准确、资料是否齐全；
3. 适用法律、行政法规、规章及其他规范性文件是否适当，定性是否正确；
4. 是否符合法定程序；
5. 是否超越或者滥用职权；
6. 税务处理、处罚建议是否适当；
7. 其他应当审核确认的事项或者问题。

二、稽查审理的程序

（一）审理的权限

案件审理后，审理人员应提出审理意见，报审理部门负责人审核；一般疑难案件由审理部门初审后提请稽查局集体审理；重大案件由稽查局初审后提请所属税务局审理。

（二）审理的一般程序

1. 审理部门接到检查部门移交的《税务稽查报告》及有关资料后，应当在15日内提出审理意见。但下列时间不计算在内：

- （1）检查人员补充调查的时间；
- （2）向上级机关请示或者向相关部门征询政策问题的时间。

案情复杂确需延长审理时限的，报经稽查局局长批准后可以适当延长。

2. 对重大案件或者疑难案件，审理人员制作《初审报告》，提请稽查局或者所属税务局集体审理。

3. 经审理，涉税案件有下列情形之一的，审理人员可以将《税务稽查报告》及有关资料退回检查部门补正或补充调查，并办理交接手续：

- (1) 被查对象认定错误的；
- (2) 税收违法事实不清、证据不足的；
- (3) 不符合法定程序的；
- (4) 税务文书不规范、不完整的；
- (5) 其他需要退回补正或者补充调查的。

4. 对事实清楚、证据充分，但适用税收法律、行政法规、规章及其他规范性文件错误，或者提出的税务处理、处罚建议错误或者不当的，由审理人员另行提出审理意见。

5. 对事实清楚、证据确凿、适用法律法规正确、定性准确、符合法定程序的，审理人员提出审理意见。

6. 经审理认定应予税务行政处罚的税务案件，审理人员应制作《税务行政处罚事项告知书》，经审理部门负责人复核，报经稽查局领导批准后送达当事人，并办理送达手续。

《税务行政处罚事项告知书》应当包括以下内容：

- (1) 认定的税收违法事实和性质；
- (2) 适用的法律、行政法规、规章及其他规范性文件；
- (3) 拟作出的税务行政处罚；
- (4) 当事人依法享有的权利；
- (5) 告知书的文号、制作日期、税务机关名称及印章；
- (6) 其他相关事项。

7. 被查对象应在《税务行政处罚事项告知书》要求的时间内向稽查局书面提出陈述、申辩意见，并对是否要求听证作出回复。口头陈述、申辩的，由审理人员制作《陈述申辩笔录》，如实记录，陈述、申辩人应在核对后签章确认。

被查对象在要求时间内不提出陈述、申辩意见的，视同放弃陈述、申辩权利。

8. 审理人员应认真审核被查对象的陈述、申辩意见，并提出是否采信的意见。

9. 被查对象要求听证的，稽查局应当依法组织听证。被查对象在法定时间内不对听证事项作出回复的，视同放弃听证权利。

三、税务行政处罚听证

税务行政处罚听证是指在税务机关非本案调查人员的主持下，检查人员、案件当事人以及当事人的委托代理人等对当事人的涉税违法事实进行指证、陈述申辩和质证的活动过程，是国家以法律形式赋予当事人的合法权利。

（一）听证的条件

依据《行政处罚法》第四十二条和《税务行政处罚听证程序实施办法（试行）》的规定，适用听证程序必须符合下列条件：

1. 税务机关对公民作出 2000 元以上（含本数）罚款或者对法人及其他组织作出 10000 元以上（含本数）罚款的行政处罚的。

2. 要求听证的当事人，应当在《税务行政处罚事项告知书》送达后 3 日内向税务机关书面提出。

3. 当事人由于不可抗力或者其他特殊情况而耽误提出听证期限的，在障碍消除后 5 日以内，可以申请延长期限。申请是否准许，由组织听证的税务机关决定。

（二）听证的实施

1. 听证通知

税务机关应当在收到当事人听证要求后 15 日内举行听证，并在举行听证的 7 日前向当事人送达《税务行政处罚听证通知书》，就举行听证的具体时间、地点、听证主持人的姓名及有关事项通知当事人。

2. 听证主持人

《稽查工作规程》第五十三条规定，听证的主持人由审理人员担任。

当事人对主持人有异议的，有权申请回避。

3. 听证公告

税务行政处罚听证除涉及国家秘密、商业秘密或个人隐私外，一般都应公开进行。税务机关应事先将案由、举行听证会的时间和地点向社会公告，允许群众旁听。举行听证会时，经听证主持人许可，旁听群众可以发表意见。

4. 听证会参加人员

(1) 本案检查人员。

(2) 本案当事人及其委托代理人（1至2人）。当事人委托其代理人参加听证的，应办理委托代理手续，并向听证主持人提交委托书。

听证会开始后，当事人或其代理人无正当理由不到场；或者在听证过程中放弃申辩和质证权利，声明退出听证会；或者未经主持人许可，擅自退出听证会场的，视为放弃听证的权利。

(3) 与案件有利害关系的其他人员。

(4) 必要时，可请证人和其他有关人员参加。

听证会开始前，主持人应查明上述人员是否到场并核实其身份。

5. 听证程序

税务行政处罚听证按照以下程序组织进行：

(1) 听证会开始后，主持人应宣读并出示授权主持听证的决定，宣布本次听证案由，宣布本次听证会组成人员名单和到会人员，宣读听证会会场纪律，告知当事人依法享有的权利和应履行的义务。

(2) 到会各方就检查认定的税收违法事实进行指证、陈述申辩和辩论、质证，并提供相关的证据材料。当事人或其代理人作最后陈述。

(3) 听证笔录

听证的全部过程应由记录员当场制作《听证笔录》。在听证会中，检查人员的指证、当事人的陈述申辩、双方出示的证据材料、辩论质证等过程和相关情况都应在《听证笔录》中如实记录。

(4) 核对签章

听证会结束后，记录员应将《听证笔录》交由听证会参加人员审

核无误后签名押印；有关人员认为记录有遗漏或者差错的，应允许其补充或者改正，并由更改人在补充或者改正处押印。有关人员拒绝签名押印的，主持人应指示记录员记明情况附卷。

（三）听证终结

1. 听证过程中，主持人认为控方证据有疑问无法查明事实，可能影响税务行政处罚正确、公正的，应当宣布中止听证，并指示本案调查人员补充调查后再举行听证。

2. 听证会结束后，主持人和听证员应认真分析调查人员和当事人辩论质证的依据和理由，在尊重事实和证据的基础上撰写《税务行政处罚听证报告》，提出维持检查结论，或者调整检查结论，或者补充调查，或者撤销检查结论等处理意见，报稽查局局长批准后执行。

（四）听证费用

《行政处罚法》第四十二条规定，当事人不承担行政机关组织听证的费用。因此，听证费用由组织听证的税务机关承担，不得由要求听证的当事人承担或者变相承担。

四、稽查审理终结

涉税案件审理完毕后，审理人员应及时制作《税务稽查审理报告》，并报审理部门负责人审核。

《税务稽查审理报告》的内容主要包括：

1. 审理基本情况；
2. 检查人员查明的事实及相关证据；
3. 被查对象或者其他涉税当事人的陈述、申辩情况；
4. 经审理认定的事实及相关证据；
5. 税务处理、处罚意见及依据；
6. 审理人员和报告日期。

涉税案件经过税务行政处罚听证程序的，应在《税务稽查审理报告》中列明听证的基本情况和听证处理意见。

五、涉税案件处理

涉税案件处理是指稽查局依照法律法规的规定，对涉税案件所作的税务行政处理，是税务稽查审理的一个重要环节。

（一）涉税案件的处理原则

凡属违反税收法律、行政法规的税收违法行为，均应依照《税收征管法》及其实施细则、《发票管理办法》及其实施细则和有关的法律法规的规定予以处理：

1. 经审理确认被查对象有税收违法行为的，应依法给予税务处理和税务行政处罚。

2. 涉税案件的处理必须重证据、重事实，不轻信口供。只有被查对象陈述，但没有其他有效证据支持的，不能认定其有税收违法行为；没有被查对象陈述，但其他证据充分、确凿的，可以认定其有税收违法行为，并据以定性处理。

（二）涉税案件的处理

1. 审理部门应根据涉税案件的不同情形分别作出处理：

（1）认定有税收违法行为，应当进行税务处理的，拟制《税务处理决定书》。

（2）认定有税收违法行为，应当予以税务行政处罚的，拟制《税务行政处罚决定书》。

（3）认定税收违法行为轻微，依法可以不予税务行政处罚的，拟制《不予税务行政处罚决定书》。

（4）认定没有税收违法行为的，拟制《税务稽查结论》。

2. 《税务处理决定书》、《税务行政处罚决定书》、《不予税务行政处罚决定书》、《税务稽查结论》（以下一并简称处理文书）应载明被查对象姓名或者名称及地址、检查范围和内容、税收违法事实及所属期间、处理处罚决定及依据、执行方式及期限，以及申请行政复议或者提起行政诉讼的权利。引用的法律、行政法规、规章及其他规范性文件

时，应当注明文件全称、文号和有关条款。

3. 处理文书均须报经稽查局局长或者所属税务局领导批准。

六、移送执行

涉税案件处理终结后，审理部门应及时将处理文书移交执行部门，由执行部门依法送达被查对象。

七、涉嫌犯罪案件处理

经审理认定，被查对象的税收违法行为涉嫌犯罪的，审理人员应提出依法移送公安机关立案侦查的意见。需要移送公安机关侦查的税收违法案件，在报经所属税务局局长批准后制作《涉嫌犯罪案件移送书》，连同有关证据资料等移送公安机关，并办理交接手续。

第四节 执 行

稽查执行是指税务机关依照法定程序和权限，督促被执行人履行税务处理（罚）决定的过程，包括税务处理文书的送达、税款和罚款的入库、执行措施的采取等。稽查执行由稽查局内设的执行部门负责组织实施。

一、税务处理文书送达

税务处理文书是税务稽查文书的重要组成部分，其送达方式与其他税务稽查文书基本相同。根据涉税案件的不同情况，处理文书可以采用不同的送达方式。

（一）直接送达

1. 受送达人是公民的，应当由本人直接签收；本人不在的，交其同住成年家属签收。

2. 受送达人是法人或者其他组织的，应当由其法定代表人、主要负责人或者财务负责人、负责收件的人签收。受送达人有代理人的，可以送交其代理人签收。

直接送达税务文书的，以签收人在送达回证上注明的收件日期为送达日期。

受送达人或者《税收征管法实施细则》规定的其他签收人拒绝签收处理文书的，送达人应当在送达回证上记明拒收理由和日期，并由送达人和见证人签名或者盖章，将税务文书留在受送达人处，即视为送达。

（二）委托送达

采取委托送达的，受托机关或者单位的责任人应在送达回证上签字备注，并以受送达人在送达回证上签收的日期为送达日期。

（三）邮寄送达

采取邮寄送达的，以挂号函件回执上注明的收件日期为送达日期，视为已送达给当事人，并将挂号件回执粘贴在送达回证上存查。

（四）公告送达

有下列情形之一的，可以公告送达处理文书，自公告之日起满 30 日，即视为送达：

1. 同一送达事项的受送达人众多；
2. 采用本条规定的其他送达方式无法送达。

二、处理文书送达回证

送达处理文书必须依法填制送达回证，并由受送达人或者其他签收人在送达回证上注明收到日期并签章，即视为送达。送达回证是稽查局送达和受送达人签收处理文书时必须履行的法定手续。

送达回证各栏次应规范填写。其中处理文书由他人代收的，由代收人在“代收人代收理由及签名或盖章”一栏中注明与受送达人的关系

并签章；受送达人或其他法定签收人拒绝签收时，由送达人在“受送达人拒收理由和日期”一栏注明拒收理由和日期，有见证人在场的，请其在“见证人签名或盖章”一栏中签章。

三、稽查执行程序

（一）稽查执行的一般程序

税务处理文书送达被执行人后，被执行人必须按照规定的期限和方式，将查补税款、滞纳金、罚款及应没收的非法所得等及时足额地缴入国库。同时，被执行人应按照税务处理、处罚决定的要求，将缴库凭证的复印件连同税务稽查调整账务记录复印件报送执行部门，执行部门应按照税务稽查取证的要求收集缴库凭证的复印件及调账凭证复印件等执行资料。

稽查认定被查对象多申报缴纳税款的，被执行人应按照税务处理决定规定的期限和方式，到税收征收部门办理退库手续，或将多缴的税款抵缴应纳税款，并将税款退库凭证的复印件或抵缴税款的复印件连同税务稽查调整账务记录复印件报送执行部门。

被执行人未在规定的期限内将应补税款、滞纳金、罚款及应没收的非法所得等解缴入库的，稽查局可依法对被执行人采取强制执行措施。

（二）税收优先权

《税收征管法》第四十五条规定：

1. 税收优先于无担保债权，主要是对纳税人未设置担保物权的财产，即纳税人没有设定抵押、质押或没有被留置的财产，实行税收优先，但法律另有规定的除外。

2. 税收优先于发生在其后的抵押权、质权、留置权，主要是对纳税人欠缴的税款发生在纳税人以其财产设定抵押、质押或者纳税人的财产被留置之前的，税收应当先于抵押权、质权、留置权执行。

（三）税务稽查调整账务

税务稽查调整账务是指被查对象接到税务处理文书后，按照稽查局

认定的涉税事实和处理决定调整会计账户的记录，是稽查局巩固和实现税务稽查成果，教育纳税人依法履行纳税义务的有效措施之一。

被查对象在税务处理、处罚决定执行完毕后，必须按照规定和要求调整账务，并将应补缴的税款、滞纳金、罚款等缴库凭证，以及调整账务所涉及的账户记录和记账凭证复印件报送执行部门。

四、税收强制执行措施

税收强制执行措施是指税务机关或者税务机关申请人民法院，对不履行行政决定的公民、法人或者其他组织，依法强制履行义务的行为。

税务处理文书是稽查局对被查对象作出的具有法律效力的文书，被查对象必须依照税务处理、处罚决定的规定执行。逾期不执行的，稽查局可依法采取税收强制执行措施。

（一）税收行政强制执行措施

1. 采取税收行政强制执行措施的前置条件

被执行人有下列情形之一的，报经所属税务局局长批准，稽查局可以依法采取税收行政强制执行措施：

（1）被执行人未按照《税务处理决定书》确定的期限缴纳或者解缴税款、滞纳金的。

（2）经稽查局确认的纳税担保人未按照确定的期限缴纳所担保的税款、滞纳金的，责令其限期缴纳，逾期仍未缴纳的。

（3）被执行人对《税务行政处罚决定书》确定的行政处罚事项，逾期不申请行政复议也不向人民法院起诉、又不履行的。

（4）稽查局对从事生产、经营的纳税人以前纳税期的纳税情况依法进行税务检查时，发现纳税人有逃避纳税义务行为，并有明显的转移、隐匿其应纳税的商品、货物以及其他财产或者应纳税收入迹象的。

采取税收行政强制执行措施的权力，不得由法定的税务机关以外的单位和个人行使。

2. 税收行政强制执行措施的方式

《税收征管法》第四十条规定，稽查局采取的强制执行措施包括以

下两种方式：

- (1) 书面通知其开户银行或者其他金融机构从其存款中扣缴税款；
- (2) 扣押、查封、拍卖或变卖其价值相当于应纳税款的商品、货物或者其他财产，以拍卖或变卖所得抵缴税款。

前者适用于在银行或其他金融机构中有存款的被执行人，后者适用于在银行或者其他金融机构中没有存款的被执行人。如果被执行人既有银行存款又有商品、货物或者其他财产的，一般情况下，可先采取通知银行扣缴税款的措施；如果银行存款不足以扣缴，则可将两项措施并用。

3. 实施税收行政强制执行措施的程序

(1) 税款催缴程序

实施税收行政强制执行前的税款催缴程序，仅适用于未按照规定的期限缴纳所担保的税款、滞纳金的纳税担保人。

纳税担保人未按照规定的期限缴纳所担保的税款、滞纳金，由稽查局发出催缴税款通知书，责令其限期缴纳，但最长期限不得超过 15 日。纳税担保人逾期仍未缴纳的，可以采取税收强制执行措施。

因此，执行部门将催缴税款通知书送达纳税担保人后，纳税担保人应在规定的期限内将所担保的税款、滞纳金缴入国库。

(2) 扣缴税款执行程序

①稽查局在稽查执行过程中，需要依法扣缴被执行人的存款时，须经所属税务局局长批准、签发《税收强制执行决定书》（扣缴税收款项适用），送达给被执行人，并告知其采取税收强制执行措施的内容、理由及依据，并依法告知其申请行政复议和提起行政诉讼的权利。同时，签发《扣缴税收款项通知书》，送达给被执行人的开户银行或者其他金融机构，从其存款上扣缴税款。存款包括独资企业投资人、合伙企业合伙人、个体工商户的储蓄存款以及股东资金账户中的资金等。

②被执行人的开户银行或者其他金融机构从其存款上扣缴税款后，稽查局应及时将有关完税凭证送交被执行人。

(3) 拍卖或变卖商品、货物、财产执行程序

①拍卖、变卖被执行人商品、货物或者其他财产，以拍卖、变卖所得抵缴税款、滞纳金、罚款的，在拍卖、变卖前应当依法进行查封、扣

押。对价值超过应纳税额且不可分割的商品、货物或者其他财产在纳税人、扣缴义务人或者纳税担保人无其他可供强制执行的财产的情况下，稽查局可以整体扣押、查封、拍卖，以拍卖所得抵缴税款、滞纳金、罚款以及扣押、查封、保管、拍卖等费用。其他查封、扣押的程序参照本章第三节税收保全措施的规定执行。

②稽查局拍卖或者变卖其价值相当于应纳税款的商品、货物或者其他财产，以拍卖或者变卖所得抵缴税款时，须经所属税务局局长批准，签发《税收强制执行决定书》（拍卖/变卖适用），送达给被执行人，并告知其采取税收强制执行措施的内容、理由及依据，并依法告知其申请行政复议和提起行政诉讼的权利。

③稽查局将《拍卖/变卖抵税财物决定书》送达被执行人后，予以拍卖或者变卖商品、货物或者其他财产。

④稽查局将扣押、查封的商品、货物或者其他财产变价抵缴税款时，应当交由依法成立的拍卖机构拍卖；无法委托拍卖或者不适于拍卖的，可以交由当地商业企业代为销售，也可以责令纳税人限期处理；无法委托商业企业销售，纳税人也无法处理的，可以由稽查局按照国家税务总局的规定变价处理。国家禁止自由买卖的商品，应当交由有关单位按照国家规定的价格收购。

⑤拍卖或者变卖实现后，稽查局应当在结算并收取价款后3个工作日内，办理税款、滞纳金、罚款的入库手续，并拟制《拍卖/变卖结果通知书》，附《拍卖/变卖扣押、查封的商品、货物或者其他财产清单》，经稽查局局长审核后，送达被执行人。

⑥以拍卖或者变卖所得抵缴税款、滞纳金、罚款和拍卖、变卖费用后，尚有剩余的财产或者无法进行拍卖、变卖的财产的，稽查局应当拟制《返还商品、货物或者其他财产通知书》，附《返还商品、货物或者其他财产清单》，送达被执行人，并自办理税款、滞纳金、罚款入库手续之日起3个工作日内退还被执行人。

4. 行政赔偿责任

稽查局滥用职权违法采取税收行政强制执行措施，或者采取税收行政强制执行措施不当，使纳税人的合法利益遭受损失的，稽查局应当对其直接损失承担赔偿责任。

（二）司法强制执行

依照《税收征管法》及其实施细则和《稽查工作规程》的规定，被执行人对税务行政处罚决定逾期不申请行政复议也不向人民法院起诉、又不履行的，作出处罚决定的税务机关报经所属税务局局长批准后，可以向有管辖权的人民法院申请强制执行。人民法院强制执行完毕后，税务机关应及时将人民法院强制执行的罚款解缴入库。

五、其他执行措施

为保证国家税收不遭受损失，稽查局在税务处理、处罚决定执行过程中，除了采取税收保全措施和税收强制执行措施外，还可依照税收法律、行政法规和规章的规定，采取行使代位权、撤销权等其他执行措施。

（一）行使代位权

《税收征管法》第五十条规定，欠缴税款的纳税人因怠于行使到期债权，对国家税收造成损害的，税务机关可以依照合同法的规定行使代位权。

稽查局在申请行使代位权时，不免除被执行人尚未履行的义务，也不免除其应承担的法律责任。在申请法院行使代位权的同时，稽查局可以采取相应的措施，包括对其财产采取税收保全和强制执行措施。

（二）行使撤销权

《税收征管法》第五十条规定，欠缴税款的纳税人因放弃到期债权，或者无偿转让财产，或者以明显不合理的低价转让财产而受让人知道该情形，对国家税收造成损害的，税务机关可以依照合同法的规定行使撤销权。

稽查局在申请行使撤销权时，不免除被执行人尚未履行的义务，也不免除其应承担的法律责任。在申请法院行使撤销权的同时，稽查局可以采取相应的措施，包括对其财产采取税收保全和强制执行措施。

税务机关发现被执行人有放弃到期债权，或者无偿转让财产，或者以明显不合理的低价转让财产而受让人知道该情形的情况后，在5年内不行使撤销权的，撤销权消失。

在行使撤销权时，有些专属债权是不能行使撤销权的，主要是指抚养权。

（三）阻止出境

阻止出境是指税务机关对欠缴税款又不提供纳税担保的纳税人及其法定代表人，依法通知出入境管理机关阻止其出境的工作总称。

1. 阻止出境的前置条件

《税收征管法》第四十四条规定，欠缴税款的纳税人或者其法定代表人需要出境的，应当在出境前向税务机关结清应纳税款、滞纳金或者提供担保。未结清税款、滞纳金，又不提供担保的，税务机关可以通知出境管理机关阻止其出境。

阻止出境是对欠缴税款的纳税人或其法定代表人（以下简称欠税人）出境权的限制。被执行人在出境前未向稽查局结清应纳税款、滞纳金或者提供担保的，稽查局可依法采取阻止出境的执行措施。

2. 阻止出境的对象

《阻止欠税人出境实施办法》规定，税务机关阻止出境的对象包括：

- （1）欠税人为自然人的，阻止出境的对象为当事人本人。
- （2）欠税人为法人的，阻止出境的对象为其法定代表人。
- （3）欠税人为其他经济组织的，阻止出境的对象为其负责人。
- （4）法人的法定代表人或其他经济组织的负责人变更时，以变更后的法定代表人或负责人为阻止出境对象；法定代表人不在中国境内的，以其在华的主要负责人为阻止出境对象。

（5）阻止出境的对象包括外国人、无国籍人和中国公民。

3. 实施阻止出境措施的程序

（1）在欠税人准备出境前，税务机关应通知欠税人结清应纳税款、滞纳金或者提供担保。

（2）欠税人未按规定结清应纳税款又未提供纳税担保且准备出境

的，税务机关应依法向欠税人申明不准出境。

(3) 欠税人未按规定结清应纳税款又未提供纳税担保且已取得出境证件执意出境的，税务机关可按照法定的程序函请公安机关办理边控手续，阻止其出境。

(4) 阻止欠税人出境由县级以上（含县级）税务机关填写《阻止欠税人出境布控申请表》，报省级税务机关审核批准，由省级税务机关填写《边控对象通知书》，函请省级公安厅（局）办理边控手续。同时，审批机关应签发《阻止出境决定书》，送达给当事人。

已移送人民法院审理的欠税人由人民法院依照法律的规定处理。

(5) 在对欠税人进行控制期间，税务机关应采取措施，尽快使欠税人结清欠缴的全部税款（包括滞纳金和罚款，下同）。

(6) 税务机关需要延长阻止欠税人出境期限的，应办理续控手续。

4. 解除阻止出境措施

被阻止出境的欠税人有下列情形之一的，省级税务机关填写《阻止欠税人出境撤控通知书》，立即依照布控程序通知省级公安厅（局）撤控：

- (1) 已结清阻止出境时欠缴的全部税款。
- (2) 已向税务机关提供相当于全部欠缴税款的担保。
- (3) 欠税企业已依法宣告破产，并依《破产法》程序清偿终结者。

同时，省级税务机关签发《解除阻止出境决定书》，送达给当事人。

（四）停止供应发票

1. 行使停止供应发票权的前置条件

《税收征管法》第七十二条规定，从事生产、经营的纳税人、扣缴义务人有《税收征管法》规定的税收违法行为，拒不接受税务机关处理的，税务机关可以收缴其发票或者停止向其发售发票。

2. 实施停止供应发票的程序

被执行人拒不接受稽查局依法作出的行政处理、处罚决定时，稽查局报经所属税务局局长批准后，通知被执行人的主管税务机关对其收缴或停止供应发票。

六、稽查执行终结

(一) 中止稽查执行

在稽查执行过程中，发现有下列情形之一的，执行部门应填制《税收违法案件中止执行审批表》，附有关证据材料，报经稽查局局长批准后，中止执行：

1. 被执行人死亡或者被依法宣告死亡，尚未确定可执行财产的。
2. 被执行人进入破产清算程序尚未终结的。
3. 可执行财产被司法机关或者其他国家机关依法查封、扣押、冻结，致使执行暂时无法进行的。
4. 法律、行政法规和国家税务总局规定的其他可以中止执行的。

中止执行情形消失后，应当及时填制《税收违法案件解除中止执行审批表》，经稽查局局长批准后，恢复执行。

(二) 终结稽查执行

在稽查执行过程中，被执行人确实没有财产抵缴税款或者依照破产清算程序确实无法清缴税款，或者有其他法定终结执行情形的，稽查局可以填制《税收违法案件终结执行审批表》，依照国家税务总局规定的权限和程序，经税务局相关部门审核并报所属税务局局长批准后，终结执行。

(三) 涉嫌犯罪的处理

在稽查执行过程中，发现被执行人涉嫌犯罪的，执行部门应当及时将执行情况通知审理部门，并提出向公安机关移送的建议。

(四) 制作执行报告

被执行人在限期内缴清税款、滞纳金、罚款，或者稽查局依法采取强制执行措施追缴税款、滞纳金、罚款，或者依法批准终结执行后，执行人员应认真整理案件执行的有关资料，审核案件执行结果的正确性。

对执行无误的涉税案件，应及时制作《税务稽查执行报告》，载明执行过程、结果、采取的执行措施以及使用的税务文书等内容，并由执行人员签名并注明报告日期。

（五）移交归档

稽查执行完毕后，执行部门应制作移交清单，将《税务稽查执行报告》连同执行环节的其他税务文书、资料一并移交审理部门，由审理部门统一组卷归档。移交时，交接双方应按照规定办理交接手续。

第五章

税收违法检举^①

检举税收违法行为是单位和个人维护国家税收利益、协助税务机关查处和打击税收违法活动的自愿行为。了解税收违法检举范围、检举方式、检举奖励、法律责任和检举管理的相关规定，有利于保护检举人的合法权益，调动单位和个人检举税收违法活动、维护国家税收利益的积极性，营造良好的纳税环境。

第一节 概述

税收违法检举是指单位、个人采用书信、互联网、传真、电话、来访等形式，向税务机关提供纳税人、扣缴义务人税收违法线索的行为。

检举税收违法行为的单位、个人称为检举人；被检举的纳税人、扣缴义务人称为被检举人。

税收违法检举管理，是指税务机关受理、查处、督办、反馈税收违法检举案件的工作过程。

为了保护检举人检举税收违法活动的合法权利，鼓励单位和个人检举税收违法活动，国家税务总局建立健全了《税收违法检举管理办

^① 本章由浙江省国家税务局稽查局王黎明、池贤福、黄中江、方倩编写。

法》、《检举纳税人税收违法行为奖励暂行办法》（以下简称《检举奖励办法》）等制度规范，明确了税收违法行为检举范围、检举方式、检举奖励、法律责任、检举管理等相关规定，促进了税收违法行为检举管理的科学化、制度化和规范化建设。

一、检举管理的原则

税收违法行为检举管理坚持依法行政、统一领导、分级负责、属地管理、严格保密的原则。

二、检举的形式

税收违法行为检举的形式主要包括实名检举和匿名检举两大类。

检举人使用与其营业执照、身份证等符合法律、行政法规和国家有关规定的身份证件相一致的名称、姓名检举的，为实名检举，否则为匿名检举。

三、检举的方式

单位或者个人检举税收违法行为的方式主要包括：

（一）书信检举

书信检举主要是指检举人通过邮寄检举信的方法向税务机关检举税收违法行为的一种方式。

（二）互联网检举

互联网检举主要是指检举人通过电子邮件向税务机关检举税收违法行为的一种方式。

（三）传真检举

传真检举主要是指检举人通过传真件向税务机关检举税收违法行为的一种方式。

（四）电话检举

电话检举主要是指检举人通过拨打举报电话向税务机关检举税收违法行为的一种方式。

（五）来访检举

来访检举主要是指检举人直接到税务机关检举税收违法行为的一种方式。

第二节 检举管理机构

税收违法检举管理机构是指各级税务局稽查局（以下简称稽查局）专职负责税收违法检举事项管理的内设机构。

一、机构的设置

市（地）及市（地）以上稽查局设立税收违法案件举报中心（以下简称举报中心），其工作人员由所在机关根据工作需要配备。

没有设立举报中心的县（区）稽查局应当指定专门部门负责税收违法检举管理工作，并可挂举报中心牌子。

二、举报中心的工作职责

举报中心的工作职责主要包括：

1. 受理、处理、管理检举材料；
2. 转办、交办、督办、催办检举案件；
3. 跟踪、了解、掌握检举案件的查办情况；
4. 上报、通报举报中心工作开展情况及检举事项的查办情况；
5. 统计、分析检举管理工作的数据情况；
6. 指导、监督、检查下级税务机关举报中心的工作；
7. 负责本级检举奖金的发放和对检举人的答复工作。

三、公开检举程序

税务机关应当向社会公布举报中心的电话（传真）号码、电子信箱、通信地址及邮政编码，设立检举箱和检举接待室，并以适当方式公布与检举工作有关的法律、行政法规、规章及检举事项处理程序。

四、检举管理协作

税务机关应与公安、信访、纪检、监察等单位加强联系和合作，税务系统内部应当加强沟通协调，共同做好税收违法检举管理工作。

第三节 检举受理

税收违法检举受理是指举报中心接受检举人提供税收违法线索和相关证据资料，并登记台账的工作过程。

一、受理的范围

举报中心受理检举事项的范围包括：

1. 涉嫌偷税的违法行为；
2. 涉嫌逃避追缴欠税的违法行为；
3. 涉嫌骗税的违法行为；
4. 涉嫌虚开、伪造、非法提供、非法取得发票等违法行为；
5. 其他涉嫌税收违法的行为。

二、受理的程序

由于检举人检举税收违法的方式不同，检举受理的程序也有所不同。

1. 举报中心接到检举人邮寄的检举信件后，应及时登记检举管理台账，录入检举信息管理系统，并按照规定保存检举信原件、信封及相关的证据资料。

2. 举报中心接到检举人发送的电子邮件后，应及时打印纸质资料，登记检举管理台账，录入检举信息管理系统，保存检举打印件和相关的证据资料。

3. 举报中心接到检举人的检举传真件后，应及时登记检举管理台账，录入检举信息管理系统，并按照规定保存传真件原件、复制件和相关的证据资料。

4. 举报中心受理电话检举时，应当细心接听，询问清楚，准确记录检举内容，并及时登记检举管理台账，录入检举信息管理系统，按照规定保存电话检举记录和相关的证据资料。

5. 举报中心对检举人直接到举报中心提交检举信的，参照书信检举方式的程序受理；对检举人直接到举报中心口头检举的，应当详细询问、准确记录检举事项，检举人提供相关证据资料的，应在记录中注明资料的名称和数量。口头检举完毕后，应将记录交检举人阅读或者向检举人宣读，经确认无误以后由检举人签名或者盖章。检举人不愿签名或者盖章的，由检举受理人员记录在案。

口头检举受理后，举报中心应及时登记检举管理台账，录入检举信息管理系统，并按照规定保存口头检举记录原件和相关的证据资料。

举报中心应鼓励检举人尽可能提供书面检举材料。

三、检举受理的要求

1. 检举受理人员在受理税收违法检举时，应当文明礼貌，耐心细致，正确疏导，认真负责。

2. 举报中心对检举人实名检举和匿名检举均须受理。受理实名检举的，举报中心应当应检举人的要求向检举人出具书面回执。

3. 检举人不愿提供自己的姓名、身份、单位、联系方式或者不愿公开检举行为的，税务机关应当予以尊重和保密。

4. 举报中心受理电话、口头检举时，经检举人同意以后，可以录

音或者录像。

5. 不属于举报中心受理范围的检举事项，举报中心应当告知检举人向有处理权的单位反映，或者将检举事项登记以后按照分类处理的规定处理。

6. 检举人检举税收违法行为时，应当至少提供被检举人的名称或者姓名、地址、税收违法行为线索等内容和资料。

7. 检举人检举税收违法行为应当实事求是，对提供检举材料的真实性负责，不得诬陷、捏造事实。

四、检举受理的管辖

税收违法行为检举受理遵循属地管理的原则。检举人检举税收违法行为，原则上由被检举人所在地有管辖权的税务机关负责受理。但涉及两个或者两个以上税务机关管辖的检举事项，由所涉及的税务机关协商受理；有争议的，由其共同的上一级税务机关决定受理机关。

第四节 检举案件的处理

检举案件的处理是指举报中心对受理的检举事项进行处理的工作过程。

一、检举处理方式

举报中心在检举事项受理登记后，应当按照以下方式分类处理：

1. 检举内容详细、线索清楚，案情重大、涉及范围广的，作为重大检举案件，由选案部门列入案源信息，经本级稽查局或者所属税务局负责人批准，由本级稽查局直接查处或者转下级稽查局查处并督办，必要时可以向上级稽查局申请督办。

2. 检举人提供了一定的线索，被检举人有可能存在税收违法行为的，作为一般案件，由选案部门列入案源信息，经本级稽查局负责人批准，由本级稽查局直接查处或者转下级稽查局查处。

3. 检举人检举事项不完整或者检举内容不清、线索不明的，经本级稽查局负责人批准，可以暂存待查，待检举人将情况补充完整以后，再进行处理。

4. 检举人的检举事项属于税务局其他部门工作职责范围的，经本级稽查局负责人批准，将检举材料转交相关部门处理；不属于自己受理范围的检举，将检举材料转送有处理权的单位。

5. 对已经受理尚未查结的检举案件，检举人再次检举的，举报中心可以作为重复案件并案处理。

对已经结案的检举案件，检举人就同一事项再次检举，没有提供新的线索、资料，或者提供了新的线索、资料，经审查没有价值的，税务机关可以不再检查。

二、检举处理时限

检举事项的处理，举报中心应当在接到检举以后的 15 个工作日内办理，特殊情况除外；情况紧急的应当立即办理。

三、检举案件督办

1. 经本级稽查局或者所属税务局负责人批准，举报中心可以代表稽查局或者以自己的名义向下级税务机关督办、交办或者向有关单位转办检举事项。

2. 上级税务机关举报中心对下级税务机关申请督办的重大检举案件，应当及时审查，提出办理意见，报该级税务机关稽查局负责人批准以后督办。

3. 上级税务机关批示督办并指定查办单位的案件，承办税务机关原则上不得再下转处理。

4. 对上级稽查局及其举报中心督办的检举案件，除有特定时限者以外，承办机关应当在收到纸质督办函后 3 个月内上报查办结果；案情复杂无法在限期内查结的，报经督办机关批准，可以延期上报查办结果，并定期上报阶段性的查办情况。上级不要求上报查办结果的交办案

件，承办机关应当定期汇总上报办理情况。

5. 本级稽查局直接查办的检举案件，除有特定时限者以外，承办部门应当在收到纸质交办单以后3个月内将查办结果报告本级稽查局负责人并回复举报中心；案情复杂无法在限期内查结的，报经本级稽查局负责人批准，时限可以适当延长，同时将阶段性的查办情况报告本级稽查局负责人并回复举报中心。

6. 上级稽查局对下级稽查局报告的督办案件处理结果，应当认真审查。对于事实不清、处理不当的，应当通知下级稽查局补充调查或者重新调查，依法处理。

四、检举案件反馈

1. 对实名检举案件，举报中心收到承办部门回复的查办结果后，可以应检举人的要求将与检举线索有关的查办结果简要告知检举人。

2. 在检举案件查结以前，稽查局及其举报中心不得向检举人透露案件查处情况。

3. 举报中心向检举人告知查办结果时，不得告知其检举线索以外的税收违法行为的查处情况，不得提供税务处理（处罚）决定书及有关案情资料。

第五节 检举事项管理

一、检举保密

税务机关工作人员在税收违法检举管理工作中，必须严格遵守以下保密规定：

1. 检举事项的受理、登记、处理及检查、审理、执行等各个环节，应当依照国家有关法律、行政法规和规章的规定严格保密，并建立健全工作责任制，不得私自摘抄、复制、扣压、销毁检举材料。

2. 严禁泄露检举人的姓名、身份、单位、地址、联系方式等信息。

3. 严禁将检举情况透露给被检举人及与案件查处无关的人员。

4. 调查核实情况时不得出示检举信原件或者复印件，不得暴露检举人的有关信息。

5. 对匿名检举的信件及材料，除特殊情况以外，不得鉴定笔迹。

6. 宣传报道和奖励检举有功人员时，未经检举人书面同意，不得公开检举人的姓名、身份、单位、地址、联系方式等信息。

二、权利保护

1. 税务机关及其举报中心应当在自己的职责范围内依法保护检举人、被检举人的合法权利。

2. 举报中心工作人员与检举事项或者检举人、被检举人有直接利害关系的，应当回避。

检举人有正当理由并且有证据证明举报中心工作人员应当回避的，经本级稽查局负责人批准以后，予以回避。

3. 举报中心发放检举奖金时，可应检举人的要求，简要告知其所检举的税收违法行为的查处情况，但不得告知其检举线索以外的税收违法行为查处情况，不得提供税务处理、处罚决定书及有关案情材料。

三、资料管理

检举材料的整理和保管，参照《全国税务机关档案管理办法》及有关规定办理。

1. 税收违法行为的检举材料，由举报中心统一管理。税务机关其他部门收到的检举材料，应当及时移交举报中心。

2. 举报中心必须严格管理检举材料，逐件登记检举事项的主要内容、办理情况和检举人、被检举人的基本情况。税务机关不得将收到的检举材料退还给检举人。

3. 督办案件的检举材料应当确定专人管理，并按照规定承办督办案件材料的转送、报告等具体事项。

4. 暂存待查的检举材料，若在2年内未收到有价值的补充材料，经本级稽查局负责人批准以后，可以销毁。

5. 对于检举案件和有关事项的数量、类别及办理情况，举报中心每年度应当进行汇总分析，并报告上级举报中心。上级举报中心要求专门报告的事项，应当按时报告。

四、检举费用

检举税收违法行为是单位或者个人的自愿行为。单位或者个人因检举税收违法行为而产生的支出应由其自行承担。

第六节 检举奖励

检举税收违法行为奖励是指税务机关为了维护国家税收利益，调动单位和个人的检举积极性，对检举税收违法行为有功的检举人所给予的精神和物质鼓励。

一、奖励形式

检举税收违法行为奖励主要包括物质奖励和精神奖励两种形式。

1. 物质奖励，是指税务机关对检举税收违法行为有功的检举人发放一定数量财物的一种奖励形式，一般以发放一定数额的奖金为主。

2. 精神奖励，是指税务机关对检举税收违法行为有突出贡献的检举人，除给予物质奖励外，再予以公开宣传表彰，或者授予某种荣誉称号的一种奖励形式。

检举税收违法行为奖励主要采用物质奖励的形式。若要公开宣传表彰，必须事先征得检举人的同意。

二、奖励范围

(一) 奖励的范围

单位和个人实名向税务机关检举税收违法行为并经查实，为国家挽回税收损失的，税务机关根据检举人的贡献大小，依照《检举奖励办

法》的规定给予相应的奖励。

（二）不予奖励的范围

检举人有下列情形之一的，不予检举奖励：

1. 匿名检举税收违法行为，或者检举人无法证实其真实身份的；
2. 检举人不能提供税收违法行为线索，或者采取盗窃、欺诈或者法律、行政法规禁止的其他手段获取税收违法行为证据的；
3. 检举内容含糊不清、缺乏事实根据的；
4. 检举人提供的线索与税务机关查处的税收违法行为无关的；
5. 检举的税收违法行为税务机关已经发现或者正在查处的；
6. 有税收违法行为的单位和个人在被检举前已经向税务机关报告其税收违法行为的；
7. 国家机关工作人员利用工作便利获取信息用以检举税收违法行为的；
8. 检举人从国家机关或者国家机关工作人员处获取税收违法行为信息检举的；
9. 国家税务总局规定不予奖励的其他情形的。

三、奖励标准

检举奖励标准按照税务机关查实的税收违法行为类别分别设定。

（一）一般规定

1. 检举少缴税款案件的奖励标准

（1）计奖依据

①检举的税收违法行为经税务机关立案查实处理并依法将税款收缴入库后，根据本案检举时效、检举材料中提供的线索和证据翔实程度、检举内容与查实内容相符程度以及收缴入库的税款数额，对本案检举人计发奖金。

被检举人以增值税留抵税额或者多缴、应退的其他税款抵缴被查处的应纳税款，视同税款已经收缴入库。

②检举的税收违法行为经查实处理后没有应纳税款的，按照收缴入库罚款数额，对本案检举人计发奖金。

③因被检举人破产或者存有符合法律、行政法规规定终止执行的条件，致使无法将税款或者罚款全额收缴入库的，按已经收缴入库税款或者罚款数额，对本案检举人计发奖金。

④检举虚开增值税专用发票以及其他可用于骗取出口退税、抵扣税款发票行为的，根据立案查实虚开发票填开的税额，对本案检举人计发奖金。

(2) 计奖标准

①收缴入库税款数额在1亿元以上的，给予10万元以下的奖金；

②收缴入库税款数额在5000万元以上不足1亿元的，给予6万元以下的奖金；

③收缴入库税款数额在1000万元以上不足5000万元的，给予4万元以下的奖金；

④收缴入库税款数额在500万元以上不足1000万元的，给予2万元以下的奖金；

⑤收缴入库税款数额在100万元以上不足500万元的，给予1万元以下的奖金；

⑥收缴入库税款数额在100万元以下的，给予5000元以下的奖金。

2. 检举伪造、变造、倒卖、盗窃、骗取发票案件的奖励标准

(1) 检举伪造、变造、倒卖、盗窃、骗取增值税专用发票以及可用于骗取出口退税、抵扣税款的其他发票案件的奖励标准

①计奖依据

检举伪造、变造、倒卖、盗窃、骗取上述发票的违法行为经税务机关立案查实，按照伪造、变造、倒卖、盗窃、骗取上述发票的份数，对本案检举人计发奖金。

②计奖标准

A. 查获伪造、变造、倒卖、盗窃、骗取上述发票10000份以上的，给予10万元以下的奖金；

B. 查获伪造、变造、倒卖、盗窃、骗取上述发票6000份以上不足10000份的，给予6万元以下的奖金；

C. 查获伪造、变造、倒卖、盗窃、骗取上述发票 3000 份以上不足 6000 份的，给予 4 万元以下的奖金；

D. 查获伪造、变造、倒卖、盗窃、骗取上述发票 1000 份以上不足 3000 份的，给予 2 万元以下的奖金；

E. 查获伪造、变造、倒卖、盗窃、骗取上述发票 100 份以上不足 1000 份的，给予 1 万元以下的奖金；

F. 查获伪造、变造、倒卖、盗窃、骗取上述发票不足 100 份的，给予 5000 元以下的奖金。

(2) 检举伪造、变造、倒卖、盗窃、骗取前述以外发票案件的奖励标准

①计奖依据

检举伪造、变造、倒卖、盗窃、骗取前述以外发票的违法行为经税务机关立案查实，按照伪造、变造、倒卖、盗窃、骗取前述以外发票的份数，对本案检举人计发奖金。

②计奖标准

查获伪造、变造、倒卖、盗窃、骗取前款所述以外其他发票的，最高给予 5 万元以下的奖金。

检举奖金具体数额标准及批准权限，由各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局依据《检举奖励办法》的规定并结合本地实际情况确定。

3. 检举非法印制、转借、倒卖、变造或者伪造完税凭证案件的奖励标准

(1) 计奖依据

检举非法印制、转借、倒卖、变造或者伪造完税凭证的违法行为经税务机关立案查实，按照非法印制、转借、倒卖、变造或者伪造完税凭证的份数和票面填开税款金额，对本案检举人计发奖金。

(2) 计奖标准

①查获非法印制、转借、倒卖、变造或者伪造完税凭证 100 份以上或者票面填开税款金额 50 万元以上的，给予 1 万元以下的奖金；

②查获非法印制、转借、倒卖、变造或者伪造完税凭证 50 份以上不足 100 份或者票面填开税款金额 20 万元以上不足 50 万元的，给予

5000 元以下的奖金；

③查获非法印制、转借、倒卖、变造或者伪造完税凭证不足 50 份或者票面填开税款金额 20 万元以下的，给予 2000 元以下的奖金。

（二）特殊规定

1. 被检举人的税收违法行为被国家税务局、地方税务局查处的，合计国家税务局、地方税务局收缴入库的税款数额，按照检举少缴税款案件的奖励标准计算检举奖金总额，由国家税务局、地方税务局根据各自收缴入库的税款数额比例分担奖金数额，分别兑付；国家税务局、地方税务局计发的检举奖金合计数额不得超过 10 万元。

2. 同一案件具有《检举奖励办法》规定的两种或者两种以上奖励标准情形的，分别计算检举奖金数额，但检举奖金合计数额不得超过 10 万元。

四、奖励对象

1. 检举人实名检举并经税务机关查实，并为国家挽回税收损失的，对检举人给予奖励。

2. 同一税收违法行为被两个或者两个以上检举人分别检举的，奖励符合《检举奖励办法》规定的最先检举人。检举次序以负责查处的税务机关受理检举的登记时间为准。

最先检举人以外的其他检举人提供的证据对税务机关查明税收违法行为有直接作用的，可以酌情给予奖励。

对检举同一税收违法行为的检举人计发的奖金合计数额不得超过 10 万元。

五、奖励程序

1. 检举税收违法行为的检举人，可以向负责查处税收违法行为的税务机关申请检举奖金。

检举奖金由负责查处税收违法行为的税务机关支付。

2. 税务机关对检举的税收违法行为，经立案查实处理并依法将税

款或者罚款收缴入库后，由举报中心根据检举人书面申请及其贡献大小，制作《检举纳税人税收违法行为奖励审批表》，提出奖励对象和奖励金额建议，按照规定权限和程序审批后，向检举人发出《检举纳税人税收违法行为领奖通知书》，通知检举人到指定地点办理领奖手续。《检举纳税人税收违法行为奖励审批表》由税收违法案件举报中心作为密件存档。

3. 税收违法案件举报中心填写《检举纳税人税收违法行为奖金领款财务凭证》，向财务机构领取检举奖金。财务凭证只注明案件编号、案件名称、被检举人名称、检举奖金数额及审批人、领款人的签名，不填写检举内容和检举人身份、名称。

4. 检举人应当在接到领奖通知书之日起 90 日内，持本人身份证或者其他有效证件，到指定地点领取奖金。检举人逾期不领取奖金，视同放弃奖金。

5. 联名检举同一税收违法行为的，奖金由第一署名人领取，并与其他署名人协商分配。

6. 检举人或者联名检举的第一署名人不能亲自到税务机关指定的地点领取奖金的，可以委托他人代行领取。代领人应当持委托人的授权委托书、身份证或者其他有效证件以及代领人的身份证或者其他有效证件，办理领取奖金手续。

7. 检举人是单位的，可以委托本单位工作人员代行领取奖金，代领人应当持委托人的授权委托书和代领人的身份证、工作证到税务机关指定的地点办理领取奖金手续。

8. 检举人或者代领人领取奖金时，应当在《检举纳税人税收违法行为奖金付款专用凭证》上签名，并注明身份证或者其他有效证件的号码及填发单位。

9. 《检举纳税人税收违法行为奖金付款专用凭证》和委托人的授权委托书由举报中心作为密件存档。

10. 检举的税收违法行为查结前，税务机关不得将具体查处情况告知检举人。

11. 税务机关支付检举奖金时应当严格审核。对玩忽职守、徇私舞弊致使奖金被骗取的，除追缴奖金外，依法追究有关人员的责任。

第六章

税务稽查监督制约^①

税务稽查监督制约是税收执法监督制约的重要组成部分。有效的监督制约不仅是税务稽查部门依法行政、规范管理、防范风险的重要保证，也是保护稽查执法相对人合法权益的必然要求。近年来，各级税务机关不断建立健全税务稽查监督制约机制，逐渐形成了较为完整的税务稽查监督制约体系，推动了税收法制建设进程。

第一节 税务稽查监督制约概述

一、税务稽查监督制约的概念及分类

税务稽查监督制约是指各级国家机关、组织和个人，依照国家税收管理体制和有关法律法规的规定，对税务稽查部门及其工作人员的税收执法行为实施的监控、督察、限制和约束。

税务稽查监督制约可以从以下几个方面进行分类：

（一）按照实施主体不同可以分为国家监督制约和社会监督制约

国家监督制约是指具有监督职能的国家机关对税务稽查执法行为是

^① 本章由重庆市地方税务局稽查处肖强、安慰、余万先编写。

否符合法律规范实施的监督制约。社会监督制约又称非国家机关的监督制约，是指社会组织、新闻媒体和人民群众等对税务稽查部门及其工作人员的税收执法行为实施的监督制约。

（二）按照隶属关系不同可以分为内部监督制约和外部监督制约

内部监督制约是指税务机关内部实施的监督制约，是税务机关的自我约束，包括上级税务机关对下级税务机关的层级监督制约和专门监督制约等。外部监督制约是指税务机关以外的国家机关、组织和个人对税务稽查执法行为实施的监督制约，包括国家权力机关的监督制约、行政监察机关的监督制约、国家审计机关的监督制约、司法机关的监督制约和社会监督制约等。

（三）按照时间阶段不同可以分为事前监督制约、事中监督制约和事后监督制约

事前监督制约是指监督制约主体在税务稽查执法行为实施之前依法进行的监督制约，是一种预防性的监督制约。事中监督制约是指监督制约主体对正在实施之中的税务稽查执法行为进行的监督制约，是一种追踪性的监督制约。事后监督制约是指监督制约主体对税务稽查执法行为实施完结后进行的监督制约，是一种补救性的监督制约。

本章将重点从内部监督制约和外部监督制约两个方面进行阐述。

二、税务稽查监督制约的作用

税务稽查监督制约的作用主要有以下几个方面：

（一）有利于规范稽查执法

通过监督制约，可以及时预防、发现和纠正稽查执法过程中的违规行为，强化稽查部门及其工作人员的法制、责任和廉政意识，促使其依法、规范和廉洁执法。

（二）有利于保护稽查执法相对人的合法权益

通过监督制约，可以促使稽查部门及其工作人员正确行使职权，防

止超越权限、滥用职权等违法现象的发生，有效避免因执法不当对稽查执法相对人合法权益的侵害。

（三）有利于完善稽查执法机制

通过监督制约，可以及时发现稽查执法过程中存在的薄弱环节，为建立健全相应的执法配套制度提供必要的实践依据，从而逐步完善稽查执法机制。

第二节 税务稽查内部监督制约

《税收征管法》第十条规定，各级税务机关应当建立健全内部制约和监督管理制度。按照这一要求，各级税务机关建立健全了税务稽查“四分离”机制、大案要案报告、督办和审理制度以及税收执法责任制等一系列内控机制，形成了较为完整的内部监督制约体系，为稽查执法权的规范运行提供了有力保障。

一、税务系统党风廉政建设

近年来，全国税务系统始终坚持以“三个代表”重要思想为指导，深入贯彻落实科学发展观，严格落实党风廉政建设责任制，着力加强以完善惩治和预防腐败体系为重点的反腐倡廉建设，建立了税务人员“十五不准”、税务系统领导干部廉洁从政“八不准”、全国税务系统廉政谈话制度等一系列廉政制度，强化了“两权”监督制约，提高了税务系统反腐倡廉建设科学化水平，有效促进了税收事业科学发展。

（一）税务人员“十五不准”规定

1. 不准接受纳税户宴请和擅自参加纳税户邀请的各种庆典以及外出考察、参观等活动。
2. 不准接受纳税户的礼金、礼品和有价证券。
3. 不准到下属单位和其他企业、事业单位报销应由个人支付的各种费用。

4. 不准利用职权向纳税户压价购买商品或赊欠货款。
5. 不准利用职权向纳税户借钱借物和无偿占用其财物。
6. 不准收取回扣、中介费、好处费；不准享受纳税户的福利待遇。
7. 不准利用本人及家庭成员婚丧嫁娶及工作调动、过生日、迁新居等机会大操大办，挥霍浪费，或借机敛财。
8. 不准违反规定及借用公款建私房，不准利用职权多占住房和用公款超标准装修住房。
9. 不准拖欠公款。
10. 不准为家属、亲友及他人的有关纳税事项说情。
11. 不准违反规定买卖股票。
12. 不准接受下级单位的礼金和有价证券，不准把单位用公款办理的信用卡归个人使用。
13. 不准用公款获取各种形式的俱乐部会员资格，不准参加用公款支付的营业性歌厅、舞厅、夜总会等高消费的娱乐活动。
14. 不准经商办企业及在纳税户中入股分红。
15. 不准在各类经济实体中兼职（包括名誉职务），个别经批准兼职的，不得收取任何报酬。

（二）税务系统领导干部廉洁从政“八不准”规定

1. 不准利用涉税审批、评估、稽查、处罚等事项谋取私利。
2. 不准违规选拔任用干部，任人唯亲，营私舞弊，严禁跑官要官、买官卖官、拉票贿选。
3. 不准利用建设工程、政府采购、资产处置、信息化建设等事项从中牟利。
4. 不准在涉税中介机构投资入股、兼职取酬，串通牟利，不得指定税务代理，禁止配偶、子女及其配偶在本人管理区域和业务范围内个人从事与税收业务相关的中介活动。
5. 不准占用纳税人财物，向纳税人报销费用，违规指定税控器具、涉税软件等从中牟利。
6. 不准接受纳税人的礼品、礼金以及可能影响公正执法的宴请、旅游、健身、娱乐等活动安排。

7. 不准利用本人及家庭成员婚丧喜庆等事宜向纳税人和下属借机敛财。

8. 不准讲排场、比阔气、铺张浪费，严禁违规出国（境）、公款旅游、超标准配备使用小汽车。

二、税务稽查“四分离”运行机制

《税收征管法》第八十五条第二款规定，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、执行的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。

《稽查工作规程》第五条规定，稽查局查处税收违法案件时，实行选案、检查、审理、执行分工制约原则。稽查局设立选案、检查、审理、执行部门，分别实施选案、检查、审理、执行工作。

按照科学化、精细化和专业化管理的要求，目前税务机关已经形成了以选案、检查、审理、执行“四分离”为主的税务稽查执法内部监督制约机制。四个环节的相互分离，使稽查各环节既能在各自职责范围内独立行使相应的权力，又使任何一个环节在稽查实施全过程中都不同程度地受到其他环节的监督，从而形成了一个选案不查案、查案不审案、审案不结案的监督制约体系。

三、大案要案报告制度

大案要案报告制度是指下级税务机关对达到一定标准的税收违法案件，应按照规定程序和时限向上级税务机关报告的工作制度。

国家税务总局制定的《大案要案报告制度》主要包括：

（一）报告的范围

1. 达到本制度规定标准的案件；
2. 在省、自治区、直辖市、计划单列市或者全国范围内有重大影响的案件；
3. 新类型案件或者具有典型意义和研究价值的比较重大的案件；

4. 省、自治区、直辖市、计划单列市国家税务局、地方税务局或者国家税务总局认为需要报告的其他案件。

(二) 报告的内容

1. 案件的来源、发现时间；
2. 纳税人及其他涉案单位和人员的基本情况；
3. 案件的所属期间和违法手段以及涉案地区；
4. 违法数额、数量及其他相关情节；
5. 案件主办单位以及查处工作计划和具体实施方案；
6. 调查收集证据情况和当事人陈述、申辩情况；
7. 争议问题和分歧意见；
8. 税务处理（包括追缴税款、加收滞纳金和行政处罚等）情况；
9. 行政复议和行政诉讼情况；
10. 移送司法机关或者纪检、监察部门处理情况；
11. 案件反映和政策、管理问题及解决、改进意见；
12. 联系人员和联系电话。

(三) 报告的时限

1. 应当自发现或者接到之日起 10 日内向国家税务总局报告的案件
 - (1) 单位偷税、逃避追缴欠税数额在 250 万元以上，个人（包括个体工商户）偷税、逃避追缴欠税数额在 50 万元以上的；
 - (2) 抗税数额在 30 万元以上，或者聚众抗税，或者冲击、打砸税务机关，或者围攻、殴打税务人员，或者暴力抗税致人重伤、死亡的；
 - (3) 骗取出口退税款数额在 200 万元以上的；
 - (4) 虚开增值税专用发票涉及税款数额在 300 万元以上的；
 - (5) 伪造增值税专用发票，或者出售伪造的增值税专用发票，份数在 250 份以上的；
 - (6) 非法出售增值税专用发票，或者非法购买增值税专用发票，或者购买伪造的增值税专用发票，份数在 250 份以上的；
 - (7) 盗窃或者骗取增值税专用发票份数在 200 份以上的；
 - (8) 非法出售其他发票，或者伪造、擅自制造其他发票，或者出

售伪造、擅自制造的其他发票，份数在 1000 份以上的；

(9) 违法数额、数量不足本条前列相关规定的标准，但已经造成税款损失 100 万元以上或者具有其他严重情节的；

(10) 违法数额、数量不足本条前列相关规定的标准，但涉及税务人员徇私舞弊问题并且已经造成税款损失 50 万元以上或者具有其他严重情节的。

2. 应当自发现或者接到之日起 20 日内向国家税务总局报告的案件

(1) 违法数额、数量达到本制度第四条规定的标准，但对违法性质认定问题存在分歧意见的；

(2) 初步查证的违法数额、数量尚未达到本制度第四条规定的标准，但具有重大违法嫌疑或者线索的；

(3) 违法行为涉嫌犯罪被公安机关或者人民检察院作为重大刑事案件立案侦查，或者被人民法院认定有罪并判处 10 年以上有期徒刑、无期徒刑、死刑或者处罚金、没收财产在 300 万元以上的。

3. 应自发现或者接到之日起 30 日内报告的案件

抗税数额在 30 万元以上的，或者聚众抗税，或者冲击、打砸税务机关，或者围攻、殴打税务人员，或者暴力抗税致人重伤、死亡的，或者骗取出口退税款数额在 200 万元以上的。

(四) 报告的管理

发现或者接到需要向国家税务总局报告的案件，应当按照规定的期限报告，随后每 15 日报告一次查处进展情况，结案后 10 日内报告全案查处情况。当事人申请行政复议或者提起行政诉讼的，应当在复议决定、诉讼裁决后 10 日内报告有关情况。移送司法机关处理的案件，应当随时了解处理情况并及时报告。

国家税务总局特别指定报告期限的案件，按照指定期限报告。

对紧急或者特别重大的案件，应当及时电文（包括电报、电传、传真、电子数据交换和电子邮件）报告。

报告案件必须填写《大案要案情况报告表》，并附送详细的案件情况和查处情况报告。案件报告须有报告单位的具体意见，加盖公章或者领导签字。

四、重大税收违法案件督办制度

重大税收违法案件督办制度是指上级税务机关根据税收违法案件性质、涉案数额、复杂程度、查处难度以及社会影响等情况，对下级税务机关重大税收违法案件的督促查办制度。

国家税务总局制定的《重大税收违法案件督办管理暂行办法》主要内容包括：

（一）督办的范围

国家税务总局督办的重大税收违法案件包括：

1. 国务院等上级机关、上级领导批办的案件；
2. 国家税务总局领导批办的案件；
3. 在全国或者省、自治区、直辖市范围内有重大影响的案件；
4. 税收违法数额特别巨大、情节特别严重的案件；
5. 国家税务总局认为需要督办的其他案件。

省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局督办重大税收违法案件的范围和标准，由本级国家税务局、地方税务局根据本地实际情况分别确定。

（二）督办的程序

省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局依照国家税务总局规定的范围、标准、时限向国家税务总局报告税收违法案件，国家税务总局根据案情复杂程度和查处工作需要确定督办案件。省以下重大税收违法案件报告的范围和标准，由省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局根据本地实际情况分别确定。

1. 督办的发起

对需要督办的重大税收违法案件，督办税务局（以下简称督办机关）所属稽查局填写《重大税收违法案件督办立项审批表》，提出拟办意见。拟办意见主要包括承办案件的税务局（以下简称承办机关）及所属稽查局、承办时限和工作要求等，经督办机关领导审批或者督办机

关授权所属稽查局局长审批后，向承办机关发出《重大税收违法案件督办函》，要求承办机关在确定的期限内查证事实，并作出税务处理、处罚决定。

督办案件未经督办机关批准，承办机关不得擅自转给下级税务机关或者其他机关查处。对因督办案件情况发生变化，不需要继续督办的，督办机关可以撤销督办，并向承办机关发出《重大税收违法案件撤销督办函》。

2. 督办的受理

承办机关应当在接到督办机关《重大税收违法案件督办函》后7个工作日内按照《稽查工作规程》规定立案，在10个工作日内制订具体查处方案，并组织实施检查。

承办机关应当按照《重大税收违法案件督办函》要求填写《重大税收违法案件情况报告表》，每30日向督办机关报告一次案件查处进展情况；《重大税收违法案件督办函》有确定报告时限的，按照确定时限报告；案件查处有重大进展或者遇到紧急情形的，应当及时报告；案件查处没有进展或者进展缓慢的，应当说明原因，并明确提出下一步查处工作安排。

3. 督办的实施

(1) 督办机关应当指导、协调督办案件查处，可以根据工作需要派员前往案发地区督促检查或者参与办案，随时了解案件查处进展情况以及存在问题。督办机关稽查局应当确定督办案件的主要责任部门和责任人员。主要责任部门应当及时跟踪监控案件查处过程，根据承办机关案件查处进度、处理结果和督促检查情况，向稽查局领导报告督办案件查处进展情况；案情重大或者上级机关、上级领导批办的重要案件，应当及时向督办机关领导报告查处情况。

(2) 承办机关可以就督办案件向相关地区同级税务机关发出《税收违法案件协查函》，提出具体协查要求和回复时限，相关地区同级税务机关应当及时回复协查结果，提供明确的协查结论和相关证据资料。案情重大复杂的，承办机关可以报请督办机关组织协查。

(3) 承办机关稽查局应当严格依照《稽查工作规程》相关规定对督办案件实施检查和审理，并报请承办机关集体审理。承办机关稽查局

应当根据审理认定的结果，拟制《重大税收违法案件拟处理意见报告》，经承办机关领导审核后报送督办机关。

《重大税收违法案件拟处理意见报告》应当包括以下主要内容：案件基本情况；检查时段和范围；检查方法和措施；检查人员查明的事实及相关证据材料；相关部门和当事人的意见；审理认定的事实及相关证据材料；拟税务处理、处罚意见及依据；其他相关事项说明。对督办案件定性处理具有关键决定作用的重要证据，应当附报制作证据说明，写明证据目录、名称、内容、证明对象等事项。

4. 督办的审查

(1) 对承办机关《重大税收违法案件拟处理意见报告》，督办机关应当在接到之日起15日内审查；如有本办法第十一条第三款规定情形的，审查期限可以适当延长。督办机关对承办机关提出的定性处理意见没有表示异议的，承办机关依法作出《税务处理决定书》、《税务行政处罚决定书》、《税务稽查结论》、《不予税务行政处罚决定书》，送达当事人执行。

(2) 督办机关审查认为承办机关《重大税收违法案件拟处理意见报告》认定的案件事实不清、证据不足、违反法定程序或者拟税务处理、处罚意见依据错误的，通知承办机关说明情况或者补充检查。

(3) 对督办案件中涉嫌犯罪的税收违法行为，承办机关填制《涉嫌犯罪案件移送书》，依照规定程序和权限批准后，依法移送司法机关。对移送司法机关的案件，承办机关应当随时关注司法处理进展情况，并及时报告督办机关。

(4) 承办机关应当在90日内查证督办案件事实并依法作出税务处理、处罚决定；督办机关确定查处期限的，承办机关应当严格按照确定的期限查处；案情复杂确实无法按时查处的，应当在查处期限届满前10日内向督办机关申请延期查处，提出延长查处期限和理由，经批准后延期查处。对承办机关超过规定期限未填报《重大税收违法案件情况报告表》，或者未查处督办案件且未按照规定提出延期查处申请的，督办机关应当向其发出《重大税收违法案件催办函》进行催办，并责令说明情况和理由。

承办机关对督办案件查处不力的，督办机关可以召集承办机关分管

稽查的税务局领导或者稽查局局长汇报；必要时督办机关可以直接组织查处。

（三）督办的终结

1. 督办案件有下列情形之一的，可以认定为结案：

（1）税收违法事实已经查证清楚，并依法作出《税务处理决定书》、《税务行政处罚决定书》，税款、滞纳金、罚款等税收款项追缴入库，纳税人或者其他当事人在法定期限内没有申请行政复议或者提起行政诉讼的；

（2）查明税收违法事实不存在或者情节轻微，依法作出《税务稽查结论》或者《不予税务行政处罚决定书》，纳税人或者其他当事人在法定期限内没有申请行政复议或者提起行政诉讼的；

（3）纳税人或者其他当事人对税务机关处理、处罚决定或者强制执行措施申请行政复议或者提起行政诉讼，行政复议决定或者人民法院判决、裁定生效并执行完毕的；

（4）符合《稽查工作规程》第四十五条规定的终结检查情形的；

（5）符合《稽查工作规程》第七十一条规定的终结执行情形的；

（6）法律、行政法规或者国家税务总局规定的其他情形的。

税务机关依照法定职权确实无法查证全部或者部分税收违法行为，但有根据认为其涉嫌犯罪并依法移送司法机关处理的，以司法程序终结为结案。

2. 承办机关应当在督办案件结案之日起 10 个工作日内向督办机关报送《重大税收违法案件结案报告》。

《重大税收违法案件结案报告》应当包括案件来源、案件查处情况、税务处理、处罚决定内容、案件执行情况等内容。督办机关要求附列《税务处理决定书》、《税务行政处罚决定书》、《税务稽查结论》、《不予税务行政处罚决定书》、《执行报告》、税款、滞纳金、罚款等税收款项入库凭证以及案件终结检查、终结执行审批文书等资料复印件的，应当附列。

（四）督办的纪律

查处督办案件实行工作责任制。承办机关主要领导承担领导责任；承办机关分管稽查的领导承担监管责任；承办机关稽查局局长承担执行责任；稽查局分管案件的领导和具体承办部门负责人以及承办人员按照各自分工职责承担相应的责任。

对督办案件重要线索、证据不及时调查收集，或者故意隐瞒案情，转移、藏匿、毁灭证据，或者因工作懈怠、泄露案情致使相关证据被转移、藏匿、毁灭，或者相关财产被转移、藏匿，或者有其他徇私舞弊、玩忽职守、滥用职权行为，应当承担纪律责任的，依法给予行政处分；涉嫌犯罪的，应当依法移送司法机关处理。

五、重大税务案件审理制度

重大税务案件审理是指县级以上税务局对所属税务稽查部门检查终结、初审结束且符合规定标准的案件进行审理并作出决定的活动。

国家税务总局制定的《重大税务案件审理办法》主要包括：

（一）重大案件的标准

重大税务案件的标准，由各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局案件审理委员会（以下简称审理委员会）根据涉案金额、案件性质、争议程度、社会影响面等确定。按重大税务案件标准审理的案件达不到上年案发数 10% 的，须下调标准。各省移送重大税务案件的标准应报国家税务总局审理委员会办公室备案。

（二）重大案件审理的组织

重大税务案件由查处案件的本级审理委员会按本办法规定的职责范围进行审理。县级（含县）以上税务局设立审理委员会。审理委员会设主任 1 名，副主任若干名，成员由税务局领导及有关部门负责人组成。审理委员会的办公室设在负责法制工作的机构。

（三）审理委员会和审理委员会办公室的工作职责

1. 审理委员会的工作职责

负责审理审理委员会办公室报送的案件；作出审理结论。

2. 审理委员会办公室的工作职责

对稽查部门移送的案件进行初审；负责向审理委员会报送应由审理委员会审理的案件材料；承办审理委员会交办的其他各项工作。

（四）重大案件的审理程序

1. 稽查部门送审

各级稽查部门在案件调查终结后，对符合重大税务案件标准的案件，应在填写《重大税务案件审理提请书》后，将所有与案件有关的材料一并移送审理委员会办公室。审理委员会办公室在接到送审的材料时，应与送审单位办理交接手续，共同填写《重大税务案件审理案卷交接单》。由审理委员会办公室填写《重大税务案件审理登记表》。

2. 审理委员会办公室初审

审理委员会办公室受理移送的案件材料后，根据初审情况分别作出如下处理：

（1）认为事实清楚、证据确凿，符合法定程序、适用法律正确，拟处理意见适当的，在《重大税务案件审理意见书》上写明同意拟处理意见，报审理委员会主任或主任授权的副主任批准后，以审理委员会所在机关名义制作《税务处理决定书》，交稽查部门执行。

（2）认为事实不清、证据不足或不符合法定程序的，在《重大税务案件审理意见书》上写明意见，报审理委员会主任或主任授权的副主任批准后，退回稽查部门补充调查或重新处理。

（3）认为事实清楚、证据确凿，适用法律错误或不当的、或者拟处理意见不当的，在《重大税务案件审理意见书》上写明审理意见报审理委员会审理。

审理委员会办公室审理的案件应在 10 个工作日内完成。审理委员会办公室在审理过程中可会同有关业务部门进行，各业务部门应配合审理委员会办公室的工作。

3. 审理委员会审理

(1) 审理委员会采取集体审理的形式审理重大税务案件。案件审理会议由审理委员会主任或主任授权的副主任主持。审理委员会办公室负责形成纪要。

(2) 审理委员会办公室应在审理委员会审理前3天,将有关案件材料送发审理委员会成员。

(3) 案件审理会议须有审理委员会三分之二以上成员到会。

(4) 召开案件审理会议时,审理委员会成员若有特殊情况不能参加,可委托其他负责人参加。审理委员会办公室有关经办人员、税务案件调查人员,可列席会议。

(5) 召开案件审理会议时,首先由稽查部门汇报案情及拟处理意见,后由审理委员会办公室汇报初审意见,审理委员会在充分讨论的基础上,作出审理结论。

(6) 审理委员会办公室根据审理委员会的审理结论,制作《重大税务案件审理纪要》报案件审理会议主持人审批后,以审理委员会所在机关名义制作《税务处理决定书》,交稽查部门执行。

(7) 《重大税务案件审理纪要》的内容应当包括审理的时间、地点、主持人、参加人员、案情、处理依据及审理结论等。

(五) 审理时限

审理委员会办公室审理的案件应在10个工作日内完成,经审理委员会审理的案件应在1个月内完成。案情特别复杂的案件,可适当延长审理时间,但最长不得超过40天。

六、税务稽查案件复查制度

税务稽查案件复查是指税务机关对已调查处理的税务稽查案件的内容、程序等方面的合法性、合理性、适当性进行审核、查验,以评价稽查工作质量的一种内部监督措施。

国家税务总局制定的《税务稽查案件复查暂行办法》主要内容包括:

（一）案件复查的内容

调查和审理是否符合法定程序；认定事实是否清楚，证据是否确凿，数据是否准确；定性处理适用依据是否正确适当；税务处理决定执行是否及时得当；税务文书使用是否正确规范。

（二）案件复查的计划

稽查局应当提出税务稽查案件复查工作计划，确定工作重点，报请主管税务局领导批准。复查工作计划应当报送上级稽查局备案。上级稽查局认为下级稽查局复查工作计划不当的，可以通知下级稽查局调整复查工作计划。下级稽查局复查工作计划与上级稽查局复查工作计划冲突的，必须执行上级稽查局复查工作计划。

（三）案件复查的实施

稽查局根据复查工作计划确定需要复查的税务稽查案件，组成复查组，并指定组长。稽查局可以根据工作需要抽调基层税务稽查人员组成复查组，对辖区内税务稽查案件实行交叉复查。复查组实行组长负责制。复查组根据复查对象和复查目标提出复查工作方案，经稽查局审批后实施。复查人员与复查案件有利害关系的，应当回避。

1. 稽查局在实施复查前应当向处理税务稽查案件的稽查局（以下简称案件原处理单位）下达复查通知。案件原处理单位应当配合复查组的工作，向复查组提供案卷及有关资料；应复查组的要求选派人员协助调查，并提供必要的工作条件。

2. 税务稽查案件的复查必须案卷审查和实地调查相结合，具体复查方法根据复查对象情况确定。

实地调查必须有针对性地进行；案卷审查发现原税务处理决定有重大问题或者明显疑点的，应当通过实地调查严格核证。

3. 复查组在复查过程中应当注意听取案件有关的纳税人或者其他当事人的陈述和申辩。对当事人提出的重要事实、理由和证据应当进行复核。

复查组在复查过程中遇到重大问题，必须及时向组织复查的稽查局

请示报告。

4. 复查组对税务稽查案件实施复查后，应当向组织复查的稽查局提出复查报告。复查报告报送前，应当征求案件原处理单位意见。案件原处理单位应当自接到复查报告之日起5日内提出书面意见；复查组应当认真审核根据审核情况对复查报告作必要的修改，然后连同案件原处理单位的书面意见一并报送组织复查的稽查局。案件原处理单位逾期未提出书面意见的，视同无异议。

（四）案件复查的结论

组织复查的稽查局对税务稽查案件复查报告的事实内容和处理意见进行审议，根据不同情况分别作出复查结论：

1. 原税务处理决定认定事实清楚，证据确凿，适用依据正确，程序合法，内容适当的，予以维持。

2. 原税务处理决定主要事实不清、证据不足，适用依据错误，违反法定程序，超越权限，滥用职权，处理明显不当的，予以撤销或者部分撤销，并重新作出税务处理决定。

3. 复查发现新的税收违法问题与原税务处理决定相关，属于原税务处理决定错误的，予以纠正；属于同一时限、同一项目的数量增减变化的，应当在重新作出税务处理决定时注明原税务处理决定的相关内容。

4. 复查发现新的税收违法问题与原税务处理决定没有相关的，只对新发现的税收违法问题作出税务处理决定。

5. 原税务处理决定涉及少缴、未缴税款的，应当依法追缴；涉及多收税款的，应当依法退还。

6. 原税务处理决定的处罚原则上不再改变，但处罚明显偏重，或者案件原处理单位人员与被处理对象通谋，故意偏轻处罚的，可以改变，案情复杂重大的，组织复查的稽查局应当会同主管税务局有关机构进行审议，并根据审议情况作出复查结论。

（五）案件复查的终结

组织复查的稽查局应当将税务稽查案件复查结论书面通知案件原处

理单位；复查结论认定原税务处理决定违法或者不当的，应当责令案件原处理单位在指定期限内按照复查结论重新作出税务处理决定，情况特殊的，组织复查的稽查局可以根据复查结论直接作出税务处理决定。案件原处理单位拒不按照税务稽查案件复查结论重新作出税务处理决定的，组织复查的稽查局应当直接作出税务处理决定，并可报请主管税务局领导批准将追缴的税款、滞纳金、罚款收缴本级税务稽查收入专户。

税务稽查案件复查终结后，组织复查的稽查局应当对案件原处理单位及其人员的执法质量进行评价，作出书面鉴定，并报告主管税务局。复查发现的案件原处理单位人员在案件调查处理过程中徇私舞弊、玩忽职守、滥用职权等违法违纪问题，组织复查的稽查局应当及时报请主管税务局查处，主管税务局将查处情况反馈给组织复查的稽查局。复查取得的证据材料由重新作出税务处理决定的稽查局归档保管，原税务处理决定的证据材料仍由案件原处理单位归档保管。

七、税收违法案件“一案双查”制度

税收违法案件“一案双查”，是指在查处纳税人、扣缴义务人税收违法案件中，对涉案税务机关或税务人员违法违纪行为进行调查，并依照有关规定追究税务机关或税务人员的责任。

国家税务总局制定的《税收违法案件一案双查办法》主要内容包括：

（一）适用范围

1. 稽查部门在检查中发现税务机关或税务人员失职渎职、滥用职权、贪污受贿或者利用职权侵犯公民权利等，涉嫌违法违纪的；
2. 举报纳税人税收违法行为，同时举报税务机关或税务人员违法违纪并且问题严重，线索具体的；
3. 重大税收违法案件，税务机关认为需要实行“一案双查”的。

（二）案源管理

1. 稽查部门发现税务机关或税务人员涉嫌以下违法违纪行为的事

实或线索，应将有关证据和材料转交有管辖权的监察部门：

- (1) 与不法分子相勾结，虚开、买卖发票，骗取国家税款的；
- (2) 为涉案纳税人通风报信、作伪证、说情、影响案件查处的；
- (3) 索取、收受贿赂，利用职务之便为自己或者他人谋取利益的；
- (4) 经商办企业或在企业入股分红的；
- (5) 不履行或者不认真履行职责造成税款损失的；
- (6) 违法违纪和失职渎职的其他行为。

2. 稽查人员发现税务机关或者税务人员涉嫌存在本办法第四条所列违法违纪行为的事实或线索的，应在 24 小时内报告本稽查局局长或者主持工作的负责人；稽查局局长或者主持工作的负责人应在 3 个工作日内提出同意转交或者不同意转交监察部门的意见，并将意见报告分管稽查工作的税务局领导；分管稽查工作的税务局领导应当在 3 个工作日内作出批准转交或者不批准转交的决定。决定批准的，应当在 24 小时内将有关证据和材料转交监察部门；决定不批准的，应当将不予批准的理由记录在案。

3. 稽查人员发现税务机关或者税务人员涉嫌违法违纪行为的事实或线索涉及本部门负责人或者分管稽查工作的税务局领导的，可以直接报告上级税务机关或者监察部门。

4. 举报纳税人税收违法行为同时举报税务机关或税务人员违法违纪问题的，一般先由稽查部门实施税务检查，检查结束后，稽查部门应当将检查结论通报监察部门。

举报纳税人税收违法行为同时举报税务机关或税务人员违法违纪问题严重，线索具体的，经分管稽查和监察工作的税务局领导批准同意，稽查部门和监察部门可组成联合检查组，同时进行调查。

（三）组织实施

1. 监察部门在接到稽查部门转交的违法违纪问题线索后，应当及时决定是否受理，并将受理情况反馈给稽查部门。对于不属于本部门管辖范围的，应当及时转送有管辖权的部门，并告知转交线索的稽查部门。

稽查部门在实施税收检查中，发现税务机关或税务人员涉嫌违法违

纪行为的事实或线索，应当妥善保存与违法违纪行为有关的证据材料。

2. 监察部门对稽查部门转交的税务机关或税务人员违法违纪行为线索，可征求有关税收业务部门的意见，作为是否受理和调查的参考，并可提请有关部门协助收集、审查、判断或者认定证据。

3. 稽查部门和监察部门实施检查、调查，应按照有关法律、法规和规章的规定执行。

（四）工作纪律

稽查部门、监察部门对所发现的税务机关或税务人员违法违纪的证据、线索，以及涉案纳税人的有关情况，应当遵守保密工作纪律，不得泄露、传播。

稽查部门、监察部门违反本办法，或者有下列行为情节严重的，应当追究有关人员的责任：

1. 稽查部门发现税务机关或者税务人员涉嫌违法违纪或失职渎职行为的事实或证据，隐瞒不报，或者隐匿、销毁有关线索、证据的；
2. 监察部门接到稽查部门转交的证据、线索，无正当理由不受理的。

八、税收执法责任制

税收执法责任制是行政执法责任制在税收领域的具体体现，是指税务机关根据税收征收管理的特点和依法行政的要求，将负责主管执行与协助执行税收法律、法规和规章的职责具体分解落实到执法人员，并对执法行为进行考核和对执法过错行为追究相应责任，从而促进税收征收管理的法制化、规范化，保证法律、法规和规章得以贯彻实施的一项基本的行政执法监督制度。它既是依法治税基本原则在税收实际工作中的体现和落实，也是对《税收征管法》第十条“各级税务机关应当建立、健全内部制约和监督管理制度”的进一步实践和深化，是我国税收管理制度的一个重要组成部分。

税收执法责任制由岗位职责、工作规程、考核评议和过错责任追究四部分组成。

（一）岗位职责和工作规程

税收执法责任制的岗位职责解决“做什么”的问题，这是推行执法责任制的基础；工作规程明确解决“怎么做”的问题，这是推行执法责任制的重点。2005年3月，国家税务总局制定下发了《全国（地）税系统税收执法责任制岗位职责与工作规程范本（试行）》，分别对国税系统68个、地税系统48个包括税务稽查在内的执法岗位或与执法直接相关的管理岗位的岗位职责与工作规程，从岗位名称、岗位职责、工作规程和岗位间工作关系图四个方面依次进行了详细描述。

（二）考核评议

考核评议包括内部考核和外部评议，它解决“做得怎么样”的问题，是税收执法责任制的关键环节。内部考核是考核评议的最主要方式，根据考核实施主体的不同，又可分为上级税务机关对下级税务机关的考核和各级税务机关内部的自行考核两种。外部评议是指纳税人和社会各界对税收执法人员的执法行为进行的监督和意见反馈，具体方法主要有发放执法评议卡、公开设立意见箱、开通执法监督专线电话及聘请监督评议员等。

根据税务系统推行执法责任制的经验，国家税务总局要求在考核工作中做到“五个结合”，即对税收程序法执行的考核与对实体法执行的考核相结合、考核指标的设计和实施与税收征管质量考核相结合、对不同岗位的考核相结合、考核结果与年度评先奖优、干部任用等相结合、计算机考核与人工考核相结合。

（三）过错责任追究

过错责任追究解决执法人员“做得不好怎么办”的问题，它是税收执法责任制得以落实的保障。2001年，国家税务总局制定下发了《税收执法过错责任追究办法（试行）》，并在2005年作了修订。

在追究范围上，《税收执法过错责任追究办法（试行）》列举了管理服务、税款征收、税务稽查、执行等各个执法环节中容易出现的48种违法违规行为。

在追究形式上，对一般违规行为，给予责令待岗等行政处理；对严重违法违法行为，依法给予行政处分；构成犯罪的，依法追究刑事责任。责任追究应当与表扬奖励相结合，同时对轻微违规行为的处理要与行政处分加以区分。

在责任划分标准上，区分直接责任、连带责任、领导责任，同时规定了若干不承担、从轻、从重或加重追究责任的适用条件。

在追究程序上，确定了发现线索、受理案件、调查核实、法制部门复审、集体审议、拟定处理意见、被追究人申辩和执行八个环节，同时，要求各级税务机关成立税务行政执法过错责任追究委员会及其办事机构（一般为法制机构），专司执法过错责任追究的组织和协调。

第三节 税务稽查外部监督制约

外部监督制约与内部监督制约同样具有举足轻重的作用，它与内部监督制约共同构成了对税务稽查执法行为的监督制约体系。

一、税务稽查政务公开

政务公开是发展社会主义民主和建设社会主义政治文明的有效形式，是落实依法治国基本方略和建设法治政府的基本要求，是建立健全惩治和预防腐败体系的重要举措。为了不断提高稽查执法工作的透明度和办事效率，切实加强对稽查执法权的监督制约，近年来，各级税务机关紧紧围绕“聚财为国，执法为民”的税务工作宗旨，建立健全了税务稽查业务公开制度、税收违法案件公告制度等一系列政务公开制度，进一步保障了社会公众对稽查执法工作的知情权和监督权。

（一）税务稽查业务公开制度

为了自觉接受社会监督，保证税务稽查执法严明公正，保障稽查执法相对人的合法权益，2000年9月，国家税务总局制定了《税务稽查业务公开制度》，并于2001年1月1日起执行，主要包括以下内容：

1. 公开的内容

在税务稽查执法办案中，除法律、行政法规和规章规定不能公开或者需要保密的事项外，都要予以公开。公开的主要内容：

- (1) 税务稽查执法的范围、职权、依据、程序；
- (2) 受理举报、控告、申诉和行政复议、国家赔偿等制度规范；
- (3) 被查对象的法定权利和义务；
- (4) 税务机关及其稽查人员的执法规范和纪律规范，对税务机关及其稽查人员违法违纪行为进行举报、控告的途径和方法；
- (5) 其他应予以公开的事项。

2. 公开的形式和方法

(1) 在税务机关对外办公场所设置公示栏或者制作挂图、印发小册子等形式，有条件的可以在对外办公场所设置电子触摸屏。

(2) 通过报刊、电台、电视等新闻媒体宣传报道。

(3) 利用税法宣传活动宣传。

(4) 借助现代化信息传播手段，如建立电话查询服务、信息台、咨询台和网站，供群众查阅、咨询。

(5) 设置举报电话及自动受理系统并告知有关事项。

(6) 通过接待群众来访，向来访者讲明与来访事项有关的规定；在接受举报者当面举报的时候，工作人员应当将举报须知有关内容告知举报者。

(7) 稽查人员执行公务时告知当事人有关权利和义务。

(8) 税务处理（包括处罚）结果均可公开；案件税务处理结果应当按照规定公告。

(9) 对具有较大社会影响、公众关注的大案要案，在调查终结或者处理完毕后，适时予以报道。

3. 可以口头告知的事项

稽查人员在公务活动中要依照法律、行政法规和本制度履行告知义务。除有规定必须书面告知外，可以口头告知。告知事项主要有：

(1) 实施检查时，除了按照规定向被查对象出示《税务稽查任务通知书》和《税务检查证》外，还要有侧重地向被查对象告知《税收征管法》第三十二条至第三十六条及《税收征管法实施细则》第五十七条至第六十条的相关内容。

(2) 实施税收保全措施时,要有侧重地向当事人告知《税收征管法》第二十五条、第二十六条和《税收征管法实施细则》第四十二条至第四十八条的相关内容。

(3) 作出税务行政处罚决定之前,应当依照《中华人民共和国行政处罚法》(以下简称《行政处罚法》)第三十一条、第三十二条、第四十二条规定告知当事人作出处罚决定的事实、理由及依据,并告知当事人依法享有的陈述、申辩、听证等权利。

(4) 作出税务处理决定,必须告知《税收征管法》第五十六条、《中华人民共和国行政复议法》第九条和《行政诉讼法》第三十七条的相关内容。

4. 公开的管理

对稽查人员严重违反规定、不履行告知义务而影响当事人行使其法定权利的,当事人可向税务机关纪检、监察机构举报或者控告,纪检、监察机构应当认真查处,依法追究有关人员的违法违纪责任,并尽快回复查处情况,不得置之不理或者敷衍塞责。对举报者和控告者,稽查人员不得刁难、报复。

各级税务机关要将稽查人员在公务活动中是否正确履行告知义务,纳入对稽查人员政治素质和业务素质的考评、考核内容,定期检查、评比税务稽查业务公开的执行情况。

(二) 税务违法案件公告制度

为了规范和监督税务稽查执法行为,1998年9月,国家税务总局根据《行政处罚法》和《税收征管法》及有关规定,制定了《税务违法案件公告办法》,主要包括以下内容:

1. 公告形式和公告机关

税务机关以公告文体或者其他形式将已经生效的税收违法案件行政处罚决定进行公告,接受社会监督。

税收违法案件一般由省、地、县三级稽查局或者其主管税务局在办公场所设立的专栏内张贴公告;重大或者其他具有典型意义的税收违法案件,可以印发新闻通稿或者召开新闻发布会进行公告。

2. 公告要求

公告应当实事求是，扼要介绍税收违法事实，写明税务行政处理决定的主要内容及其适用的法律、法规依据，与此不相关联的其他情节和调查审理过程，不应写入公告。公告不得泄露国家秘密、商业秘密和个人隐私。

公告字句要通达简练，正确引用法律、法规规定的税收违法行为名称及相关条文，不得以税务行政处理决定书代替公告。

公告须经发布机关负责人严格审批。

二、国家权力机关的监督制约

国家权力机关即各级人民代表大会及其常委会对税务机关实施的监督制约，主要包括法律监督制约和工作监督制约两个方面。作为税收执法的重要组成部分，税务稽查同样也要受到各级人大及其常委会的监督制约。

三、司法机关的监督制约

司法机关的监督制约主要包括检察机关的监督制约和审判机关的监督制约两个方面。

（一）检察机关的监督制约

检察机关通过发现并制裁税务稽查职务犯罪行为，保障国家税法的正确实施，保护稽查执法相对人的合法权益，从而实现对稽查执法的监督制约。

（二）审判机关的监督制约

人民法院通过审理税务行政诉讼案件，对稽查部门具体行政行为的合法性、合理性进行审查，纠正违法或不当执法行为，维护稽查执法相对人的合法权益，从而实现对稽查执法的监督制约。

四、行政监察机关的监督制约

行政监察机关通过对各级稽查部门及其工作人员执行国家法律、法规情况，以及违法违纪行为进行监察，发现并纠正违法或不当执法行为，从而实现对稽查执法的监督制约。

我国的行政监察机关包括国家监察部、监察部派出机构和地方行政监察机关，其中各级监察部门驻税务机关的监察机构就属于监察部派出机构。各级监察部门驻税务机关的监察机构主要履行以下职能：

1. 监督检查各级税务局贯彻执行党的路线、方针、政策和决议，遵守国家法律、法规的情况。

2. 监督检查各级税务局党组和行政领导班子及其成员维护党的政治纪律，贯彻执行民主集中制，选拔任用领导干部，贯彻落实党风廉政建设责任制和廉政勤政的情况。

3. 经各级纪委监察部门批准，初步核实各级税务局党组和行政领导班子及其成员违反党纪政纪的问题；参与调查各级税务局党组和行政领导班子及其成员违反党纪政纪的案件。

4. 协助各级税务局党组和行政领导班子组织协调党风廉政建设和反腐败工作，履行各级税务局党风廉政建设和反腐败工作领导小组办公室职责。

5. 负责各级税务系统执法监察和行风建设工作，实施对大宗物品的采购、人事考试录用、干部竞争上岗、财务管理的监督，参与巡视、审计等工作。

6. 受理对各级税务系统公务员违纪行为的检举、控告，以及不服行政处分决定、监察决定或者行政处分复核决定的申诉。

7. 组织开展对各级税务系统的党员干部进行遵守纪律和廉政教育，对税务系统纪检监察干部进行业务培训。

8. 组织开展各级税务系统党风廉政建设和反腐败工作调查研究，制定完善纪检监察工作规章制度。

9. 承办各级纪委监察部门交办的其他事项。

五、国家审计机关的监督制约

国家审计机关通过对预算收入征收过程中涉及稽查执法相关活动的审核和检查，纠正稽查执法过程中的违规行为，从而实现对稽查执法的监督制约。

六、社会监督制约

社会监督制约主要包括公民及社会团体的监督制约和新闻舆论的监督制约两个方面。

（一）公民及社会团体的监督制约

《中华人民共和国宪法》第四十一条规定：“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、控告或者检举的权利。”宪法赋予了公民以批评、建议、检举和控告等方式对稽查部门的监督制约权。

（二）新闻舆论的监督制约

新闻舆论的监督制约主要通过公开报道、评论、曝光等方式来实现。新闻媒体的宣传报道，可以引起对稽查执法活动的广泛关注，对违规行为形成舆论压力，从而实现对稽查执法的监督制约。

后 记

继 2008 年编撰出版全国税收“五五”普法丛书后，国家税务总局统一组织编写了这套全国税收“六五”普法丛书，包括《非居民税收管理政策解读》、《发票管理知识读本》、《金税工程知识问答》、《税务稽查读本》、《企业所得税纳税问答》共 5 本。这套普法丛书注重专业性和可操作性，旨在帮助基层税务干部和广大纳税人更好地理解 and 执行税收政策，处理涉税事务。

本书是全国税收“六五”普法丛书之一，编写负责人为国家税务总局稽查局系统工作处宋杰处长。国家税务总局稽查局马毅民局长等对本书的内容进行了审核。

全国税收“六五”普法丛书编审委员会

2012 年 9 月