

# 进一步改革税务行政审批制度,防范税务执法风险

□ 宋成斌

(首都经济贸易大学,北京 100070)

**摘 要:** 行政审批是我国税务机关实施税收管理的主要方式之一,也是产生税务执法风险的源头之一。作为行政审批制度的重要组成部分,税务行政审批制度的改革一直是摆在各级税务机关面前的一项重大而紧迫的课题。本文对税务行政审批制度中存在的问题进行了分析,并对进一步改革税务行政审批制度,防范税务执法风险提出了相关建议。

**关键词:** 税务行政审批; 税务行政审批制度; 税务行政许可; 税务执法风险

中图分类号: D922.22

文献标识码: A

文章编号: 1007-8207 (2010) 12-0075-03

收稿日期: 2010-07-20

作者简介: 宋成斌 (1966—), 男, 江西奉新人, 首都经济贸易大学法学院讲师, 研究方向为经济法。

行政审批制度的改革,是我国政府推进依法行政的一项重要举措。作为行政审批制度的重要组成部分,税务行政审批制度的改革一直是摆在各级税务机关面前的一项重大而紧迫的课题。只有把税务行政审批制度改革工作落在实处,抓出成效,才能有效防范税务执法风险,适应社会和经济发展的需要。

## 一、税务执法风险的概念

风险是经济学意义上的概念。一般认为,风险是产生损失的可能性。在行政管理中引进风险意识,是经济学在行政管理中加以应用的结果。

笔者认为,执法风险是给执法主体带来不利法律后果的可能性。具体到税务执法领域,税务执法风险是指税务机关在税务执法活动中因行政行为不当或者是行政不作为给税务机关及其工作人员带来不利法律后果的可能性。税务执法风险的不利法律后果主要表现为税务机关依法被追究行政责任;工作人员依法被追究行政责任甚至刑事责任。

税务执法风险产生的原因是多样的,既有具体税务行政行为的原因,也有抽象税务行政行为的原因;既有执法者主观上的原因,也有执法者客观上的原因等。笔者认为,如果抽象税务行政行为存在制度设计方面的问题,因为其适用范围广泛,产生的税务执法风险将是巨大的。因此,本文将着重从税务行政审批制度设计这个角度,探讨税务执法风险的防范。

## 二、税务行政审批制度存在的问题

### (一) 税务行政许可制度存在的问题

笔者在调研中,一些税务机关工作人员反映:《行政许可法》有些规定太虚、过于框架化,执法中很难执行。目前,税务行政许可制度存在的问题主要有:

税务行政许可项目范围过窄。目前,税务行政许可项目有:指定企业印制发票;对发票使用和管理的审批,包括:申请使用经营地发票、印制有本单位名称的发票;对增值税防伪税控系统最高开票限额的审批;印花税票代售许可等共4项6类。相对于大量的非行政许可审批项目,税务行政许可项目范围明显过窄,在税务行政审批中不具有重要地位。

部分税务行政许可项目设置不合理。在国务院第四次行政审批改革之前,税务行政许可项目有6项。在国务院第四次行政审批改革之后,取消了“发票领购资格审核”、“建立收支粘贴簿、进销货登记簿或者使用税控装置审批”两项。在保留的4项中,仍有部分税务行政许可项目设置不合理。如:指定企业印制发票许可设置的法律依据是《税收征收管理法》第22条的规定。根据该条的规定可以看出,对指定印制发票这一行为是由税务机关主动做出的,是典型的依职权的行为,不是依申请的行为。因此,不符合设定行政许可的法律特征,不是行政许可,不应设定为行政许可。

税务行政许可程序不明确,缺乏可操作性。关于实质审查问题,国税发〔2004〕73号通知规定:税务机关审查税务行政许可申请,应当以书面审查为原则;依法或者根据实际情况需要对申请材料的实质内容进行实地核实,应当指派两名以上税务机关工作人员进行核查。什么是“实际情况”,《通知》并没有明确的规定,缺乏可操作性。关于听证问题,国税发〔2004〕73号通知规定:听证不是作出许可决定的必经程序,但是对于下列事项,税务机关应当举行听证:(1)法律、法规、规章规定实施税务行政许可应当听证的事项;(2)税务机关认为需要听证的其他涉及公共利益的许可事项;(3)税务行政许可直接涉及申请人与他人之间重大利益关系的。其中,一方面,现有法律、法规、规章并没有就实施税务行政许可应当听证的事项作出规定,另一方面,“税务机关认为需要听证的其他涉及公共利益的许可事项”比较抽象,没有进一步解释,缺乏可操作性。

### (二) 税务非行政许可审批制度存在的问题

税务非行政许可审批制度存在的问题主要有:

税务非行政许可审批项目范围过宽,审批项目繁多。在国务院第四次行政审批改革后,目前,税务非行政许可审批项目为35项,主要涉及主体资格审批、减免税审批、会计核算方法审批三大方面,几乎与现行各主要税种、各级国地税机关都有关系,其中不少项目涉及纳税人的切身利益,如,对办理税务登记的核准;对增值税一般纳税人资格认定的审批;税收优惠审批等。

此外,税收日常管理中大量冠以“审核”、“认定”等名称的事项,虽明显带有前置审批的性质,却不属于审批项目,操作起来难以把握。<sup>[1]</sup>

税务非行政许可审批程序不完善,工作效率低下。由于目前对税务非行政许可审批程序,国家税务总局并没有作出统一的规定,而是由各地税务机关自行规定,以至于实务部门操作中随意性较大,问题也较多,如:对纳税人需要补充的材料不是一次性告知,纳税人多次补充材料、多次往返税务机关的现象时有发生;对不符合审批条件的,没有下达不予审批决定书,也没有说明不予审批的理由,存在以口头答复代替书面答复的现象等。<sup>[2]</sup>

由于缺乏规范,缺乏透明度,造成审批权力被滥用。实际工作中,税务非行政许可审批缺乏透明度,未能通过多种渠道向社会公开,以致纳税人不能充分了解税务非行政许可审批的条件、报送的资料、受理与审批的程序、审批的时限、责任人、审批结果等。由于未纳入《行政许可法》调整范围,税务非行政许可审批程序不够规范,公开性较差,监管措施不力,以至于造成审批权力经常被滥用,甚至出现权力寻租的现象。审计署2009年7月17日发布2009年第9号审计结果公告,公布了16个省区市国税部门税收征管情况审计调查结果。公告指出:审计调查发现的主要问题如:审计抽查了11个省(自治区、直辖市)的116户享受高新技术税收优惠的企业,其中85户不符合条件的企业,享受税收优惠36.31亿元……。对此调查结果,2009年7月18日《京华时报》报道,审计署审计司负责人指出,我国税务部门自由裁量权太大。

### 三、对部分非行政许可审批合理性的质疑

#### (一) 税务登记

税务登记,又称纳税登记,指纳税人为履行纳税义务依法向税务机关办理书面登记的法定手续。目前,税务登记是税务机关进行税务管理的一个重要手段,但对税务登记的性质,特别是税务登记是否属于《行政许可法》的调整范围,学界则存在一定的争议。

笔者认为,税务登记作为税收征收管理的一个重要手段,不同于企业工商登记,其既不属于行政许可行为(外部行政审批行为),也不属于内部行政审批行为,理由是:(1)税务登记是依职权而非依申请的行为。根据《税收征收管理法》第60条的法律规定,我们不难看出税务登记是依职权而非依申请的行为的结论。如果纳税人没有申请办理税务登记,一方面,并不影响纳税人的纳税义务;另一方面,税务机关可以根据法律赋予的职权对纳税人进行行政处罚。(2)税务登记是设定义务而非赋予权利的行为。根据《税收征收管理法》第15条的规定,税务登记主要是为纳税人设定义务。税务登记并不赋予纳税人任何特别权利。笔者认为,税务登记是作为事实行为的非许可登记。该类登记的特点是:(1)符合必要条件的登记行为完成时,行政相对人的登记义务即告履行完毕。登记后,相对人的行为不以行政机关进行实质审查并作出意思表示为前提。(2)登记的意义在于为行政行为的作出提供信息与事实依据。根据《税务登记管理办法》第1条的规定,加强税源监控是税务

登记的主要目的。(3)行政机关对登记信息进行事后审查,如果判明该信息是虚假的,可根据相关法律规定进行处罚。《税务登记管理办法》第44条对此已作出规定。

需要指出的是,在《行政许可法》颁布之后,国家税务总局将税务登记作为非许可审批项目予以保留。2003年12月17日,国家税务总局颁布了新的《税务登记管理办法》。新的《税务登记管理办法》虽然有所创新,但仍存在一些问题。如:根据《税务登记管理办法》第15条规定,税务机关税务登记审查的内容既包括形式审查,又包括实质审查,奉行的是全面审查主义。为此,税务机关需要投入大量的人力、物力。笔者认为,在税务登记中实行包括实质审查的全面审查主义,加大了基层税务机关的工作量,同时也增加了基层税务机关的税务执法风险。《税务登记管理办法》第47条规定:“税务人员徇私舞弊或者玩忽职守,违反本办法规定为纳税人办理税务登记相关手续,或者滥用职权,故意刁难纳税人、扣缴义务人的,调离工作岗位,并依法给予行政处分。”基于税务登记是作为事实行为的非许可登记的特点,笔者认为,应对税务登记这种税务管理方式进行进一步改革。

#### (二) 增值税一般纳税人资格认定

增值税一般纳税人资格认定是否属于行政许可,学者之间有很大的分歧。

有学者认为,该事项对相对人(纳税人)来说既是权利,也是义务。一般纳税人的成立条件在税务机关认定之前就已经存在,纳税人未取得,只不过是税务机关尚未加以确认。所以,该行为不是行政许可。<sup>[3]</sup>也有学者认为,增值税一般纳税人认定行为实质上是行政许可行为,《行政许可法》对其适用。<sup>[4]</sup>笔者认为,增值税一般纳税人资格认定是否属于行政许可应结合相关法律规范的具体规定来进行判断。

2010年2月10日,国家税务总局公布了《增值税一般纳税人资格认定管理办法》(以下简称《管理办法》)。根据《管理办法》规定,纳税人申请增值税一般纳税人资格认定必须具备相关条件且应当向主管税务机关提出申请。根据《管理办法》规定,纳税人经主管税务机关审查被认定为一般纳税人的,可以按照规定领购、使用增值税专用发票。笔者认为,增值税一般纳税人资格认定,是对纳税人纳税活动的事前控制,纳税人,即小规模纳税人必须具备一定条件以后才能被认定为一般纳税人,在税务机关认定之后,纳税人的权利和义务产生了变化,所以,税务机关认定增值税一般纳税人资格的行为属于行政许可行为。

#### (三) 税收优惠审批

税收优惠审批即税务机关对纳税人申请享受税收方面的某种优惠待遇、减轻或免除纳税义务而进行的审批。税收优惠审批是否应纳入行政许可法规范的范围,学者对此认识存在不同。

有学者认为,减免税审批是一个行政确认,而非行政许可,因为在纳税人要求减免税之前,其已拥有了减免税的各项条件。<sup>[5]</sup>也有学者认为,减免税收的审批行为,产生了使纳税人在一定范围内得以“不履行”其纳税义务的法律后果,与行政许可并无太大的区别,同样

应系属于行政许可行为的范围。<sup>[6]</sup>笔者认为,根据《税收征收管理法》第31条、第33条的规定,基于税收优惠必须由纳税人书面申请以及税收优惠必须经过法律、行政法规规定的审查批准机关审批的法律规定,税收优惠审批实质上就是行政许可。

#### 四、进一步改革税务行政审批制度的建议

(一)对目前的税务行政许可项目进行调整,设定科学合理的税务行政许可项目

首先,应取消那些没有实际意义的、设置不合理的税务行政许可项目,如指定企业印制发票许可项目、印花税票代售许可项目等。其次,将一些纳税人反映意见最多、关系到纳税人切身经济利益的税务非许可审批项目如增值税一般纳税人资格认定、税收优惠审批等尽快纳入到《行政许可法》调整的范围,使之成为税务行政许可项目。通过调整,可以使容易被滥用的税务非许可审批权受到《行政许可法》的约束。

#### (二)制定完备的税务行政许可实施程序

首先,国家税务总局应制定一部原则性的、完备的《税务行政许可实施程序规定》,内容包括:总则,一般程序(申请、受理、审查、决定),特殊程序(听证),期限与送达,公告,变更与延续,撤销与注销,监督检查,法律责任,附则等内容。其次,国家税务总局对经国务院批准公布的税务行政许可事项的每一许可项目的内容、申请条件及标准、受理机构、审查程序、实地核查、决定等应制定具体的实施办法,以便指导全国税务机关统一操作。调研中,一些税务机关工作人员反映:一些地方对税务行政许可事项规定了层层审批程序,但事实上,上级机关根本不了解具体情况,却也要签章,风险很大。如果对此进行改革,既可节省时间,提高工作效率,又可增强具体经办人员的责任心,降低上级机关一些不必要的风险。笔者认为,在具体的实施办法中,应尽量减少许可审批层级,以提高工作效率。

#### (三)进一步深化税务非许可审批制度改革

首先,进一步推进税务非许可审批制度改革,压缩税务非许可审批项目。凡是不符合法律规定的税务非许可审批事项,坚决予以取消。对确需保留的税务非许可审批事项,要明确条件、精简程序、公开透明、规范操作。其次,进一步规范税务非许可审批程序。建议尽快研究制定《税务非许可审批工作规程》,参照税务行政许可程序的相关规定,完善税务行政审批文书,以“文书审批”取代“文件审批”。同时,由国家税务总局统一

所有税务行政审批项目的依据、条件、报送资料、受理部门、审批程序、时限、结果反馈等内容,由各级税务机关通过各种途径对外公开,以方便税务人员学习和纳税人知悉。<sup>[8]</sup>第三,条件成熟时实现税务非行政许可审批与税务行政许可的对接。凡依申请且税务机关必须作出答复后纳税人才能实施、明显具有前置管理性质的,应一律界定为税务行政许可事项,纳入《行政许可法》调整范围,否则,应坚决予以取消,改为审核或者备案等。

#### (四)对相关法律法规规范进行修改,改变税务登记的管理方式

将税务登记的管理方式由现行的税务非许可审批改为备案制。改为备案制后,税务登记应当以形式审查为准则。税务机关对纳税人提交的证件和资料只进行形式审查,也就是审查纳税人是否已按法律规定提交各项必要的文件、证件和材料,文件材料是否规范、所载事项是否齐全。只要符合上述形式要件,税务机关就应予以税务登记。

由于税务登记以形式审查为准则,因此,应删除《税务登记管理办法》第15条中的:“纳税人提交的证件和资料明显有疑点的,税务机关应进行实地调查,核实后予以发放税务登记证件。”的内容。

由于《税收征收管理法》第60条第2款:“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。”的规定与《行政许可法》相冲突,因此,也应删除。

国家税务总局应主动寻求与国家工商管理总局、公安部进行合作,直接利用个体工商户、企业登记管理系统,人口管理信息系统,以扩大登记信息的来源渠道并提高登记信息的真实性。

未来条件成熟时,可以将现行的由纳税人申请税务登记的做法改为由税务机关依职权主动进行税务登记。

#### 【参考文献】

- [1][2][8]安徽省国家税务局.关于税务行政审批工作的调查与思考[J].中国税务,2007,(07).
- [3][5]郭勇平.税务行政许可若干问题探讨[J].税务研究,2005,(06).
- [4][6]刘剑文.论《行政许可法》在税收征管中的适用问题[J].税务研究,2004,(05).
- [7]周宏兵.论地方税务部门的行政不作为[D].苏州大学2007届MPA专业学位论文,16-17.

(责任编辑:徐虹)

## Making Further Reformation the Tax Administrative Examination and Approval System, Alleviating Risks of Tax Law Enforcement

Song Chengbin

**Abstract:** Administrative examination and approval is one of the main method to manage tax affairs, moreover is one of the source to engender risks of tax law enforcement. As an important part of the administrative examination and approval system, reformation of the tax administrative examination and approval system is always a important and urgent question for tax authority at different levels. This article analyse problem existing in the tax administrative examination and approval system, and put forward some proposals concerning making further reformation the tax administrative examination and approval system, alleviating risks of tax law enforcement.

**Key Words:** tax administrative examination and approval; the tax administrative examination and approval system; tax administrative license; risks of tax law enforcement