# 论我国税法的期间制度

来源：网络 作者：紫陌红尘 更新时间：2024-05-22

*论我国税法的期间制度 论我国税法的期间制度 论我国税法的期间制度 [摘 要]税法上的期间是指税法规定的征税机关，以及纳税人、扣缴义务人等税收当事人在税收征收管理活动过程中，完成某种税收活动所必须遵守的时间限制。按期间的性质划分，税法上的期...*

论我国税法的期间制度 论我国税法的期间制度 论我国税法的期间制度

[摘 要]税法上的期间是指税法规定的征税机关，以及纳税人、扣缴义务人等税收当事人在税收征收管理活动过程中，完成某种税收活动所必须遵守的时间限制。按期间的性质划分，税法上的期间制度主要由法定期间制度、指定期间制度和顺延期间制度等组成。

[关键词]税法，法定期间，指定期间，顺延期间

一、税法上期间的概念、特征及其意义

期间在一般意义上说，指的是从某一特定时间起至另一特定时间止的时间限度。期间原本是诉讼法学上的一个重要概念。[1]期间又称诉讼期间，是指人民法院、当事人和其他诉讼参与人进行和完成某种诉讼行为的期限和日期。期间有狭义和广义之分，狭义的期间仅指期限；广义的期间包括期日和期限两种。诉讼法上的期日，是指人民法院，当事人及其他诉讼参与人共同进行诉讼行为的日期。我国民事诉讼法、行政诉讼法以及刑事诉讼法对期日均未作具体规定，在审判实践中多由人民法院根据案件审理的具体情况和法定期间的规定予以指定。为了实现公正和效率的统一，诉讼过程既需要时间保障，又需要时间限制，时间不仅是诉讼进展过程的标志，也是设计诉讼其他制度必须考虑的因素。正因为如此，我国民事诉讼法、行政诉讼法以及刑事诉讼法均设专章规定了期间制度。

事实上，在现代法治国家，期间制度不仅是司法机关司法活动过程中应当遵守的重要法律制度，而且在其他国家机关依法履行职责，保障国家职权行使过程中的公平与效率方面，期间制度同样具有十分重要的意义。

税收是国家为了实现其职能的需要，按照法律的规定，以国家政权体现者的身份，强制地向纳税人无偿征收货币或实物所形成特定分配关系的活动。[2]税收征管是指税务机关依据国家税法和政策以及有关制度的规定，为实现税收分配关系，促使征纳双方依法行使征税权利和依法履行纳税义务、扣缴义务，而对日常的征收和管理活动所进行的计划组织、控制、协调和监督的过程和工作。[3]税收活动必须依法进行，税收法定主义是税法的一项重要的基本原则，课税要素法定和征税程序法定则是这一原则的具体体现。纳税期限是课税要素的主要内容之一，而征税程序是征税机关代表国家行使征税权的职权行为，为保证税收征管程序上的公平和效率，各国税法都毫无例外地规定了严格的期间制度。

所谓税法上的期间是指税法规定的征税机关，以及纳税人、扣缴义务人等税收当事人在税收征收管理活动过程中，完成某种税收活动所必须遵守的时间限制。

按期间的性质划分，税法上的期间制度主要由法定期间制度、指定期间制度和顺延期间制度等组成。

二、我国税法上的法定期间制度

税法上的法定期间是指税法明确规定的税收活动的期限。这种期间的开始是基于某种税收行为的实施或税收法律事实的发生。税法关于各种税收活动的期间有具体而明确的制度规定。概括起来主要有：

（一）税务管理环节的期限制度

税务管理活动中的期限制度主要由税务登记期限，帐簿凭证设置期限，发票的缴销、开具和保管期限以及纳税申报期限等五个方面的内容组成。

1、税务登记期限。税务登记包括设立登记、变更登记和注销登记三种情况，税法对每种情况都规定了明确的期限。例如我国现行《税收征管法》第15条规定：“企业，企业在外地设立的分支机构和从事生产、经营的场所，个体工商户和从事生产经营的事业单位自领取营业执照之日起三十日内，持有关证件，向税务机关申报办理税务登记。税务机关应当自受到申报之日起三十日内审核并发给税务登记证件。”可见，我国税法在设立税务登记管理中，不仅规定了纳税人的期限，而且对税务机关核发税登记证也规定了明确的期限，这也是《税收征管法》修订以后新增加的内容。此外，现行《税收征管法》还就变更和注销税务登记的期限作了明确规定。例如《税收征管法》第16条规定：“从事生产经营的纳税人，税务登记内容发生变化的，自工商行政管理机关办理变更登记之日起三十日内或者在向工商行政管理机关申请办理注销登记之前，持有关证件向税务机关申报办理变更或者注销税务登记。” 《税收征管法实施细则》（以下简称《实施细则》）第9条规定“按照规定不需要在工商行政管理机关办理注销登记的纳税人，应当自有关机关批准或者宣告终止之日起15日内，向原税务登记机关申报办理注销税务登记”；第10条规定“纳税人被工商行政管理机关吊销营业执照的，应当自营业执照被吊销之日起15日内，向原税务登记机关申报办理注销登记。”

4、申报期限。所谓申报期限，是指法律、行政法规规定的或税务机关根据法律、行政法规的规定确定的纳税人、扣缴义务人向税务机关申报应纳或者应解缴税款的期限。申报期限一般是在税务机关依据不同税种法和纳税人的不同特点，确定的计税期间之后的一个合理的时间。如《消费税暂行条例》规定，纳税人以一个月为一期纳税的，自期满之日起十日内申报纳税；《企业所得税暂行条例》第16条规定，纳税人应当在月份或者季度终了后十五日内，向所在地主管税务机关报送会计报表和预缴所得税申报表；年度终了后四十五日内，向所在地主管税务机关报送会计决算报表和所得税申报表。因此，申报期限因税种和纳税人的不同而分别设定的，特别是由于纳税人情况千差万别，税法不可能规定一个统一的期限，在税收实践中，申报期限的具体确定，税务机关有一定的自由决定权。

（二）税款征收环节的期间制度

1、 计税期间

即法律、行政法规规定的或者税务机关依据行政法规的规定确定的纳税人据以计算应纳税额的期间。纳税期限有按期纳税、按次纳税两种计算方式，这实质上就是指税法上规定的计税期间。如《增值税暂行条例》第23条规定“增值税的纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日或者1个月。纳税人的具体纳税期限，由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定，不能按照固定期限纳税的，可以按次纳税。”“纳税人一个月为一期纳税的，自期满之日起十日内申报纳税。”可见这里的纳税期限实质上就是指计税期间。

2、 纳税期限与税款的缴纳期限

纳税期限是税法要素的重要内容。但目前税法中关于纳税期限的规定，含义并不明确，学者的理解差异也很大。一些学者认为，纳税期限也称为纳税时间，是指在纳税义务发生后，纳税人依法缴纳税款的期限。可分为纳税计算期和税款缴库期。[4]而另一些学者认为，纳税期限，即缴纳税金的期限，如按月纳、按季纳、按年纳等。[5]还有一些学者认为，纳税期限是税法规定的纳税主体向征税机关缴纳税款的具体时间。纳税期限分为按次征纳和按期征纳两种。并且认为缴库期限和申报期限是与纳税期限先相关但不相同的概念。这里作者实际上是将纳税期限理解为计税期间的。[6]事实上，纳税期限这一概念在税法上在不同场合的使用至少包括有以下三层涵义：一是指纳税义务发生的时间，即纳税人发生应纳税的行为，应当承担应纳税义务起始时间。这是计算纳税人、扣缴义务人交纳税款的基础。二是指计税期间，三是指税款缴纳的期限。

笔者认为纳税期限既然是课税要素的主要内容之一，税收法定主义原则要求构成要素法定，因此纳税期限也应当法定。由于一些税种（如增值税、消费税等流转税）的计税期间虽然在税法上作了规定，但这些规定往往是一般性的，原则性较强，仍然无法确定某一特定纳税人的具体计税期间，更多的还需要征税机关根据具体情况在税法规定的范围内具体确定，也就是说，在具体计税期间的确定方面，征税机关的自由裁量空间仍然很大。基于这种考虑，笔者认为，将纳税期限理解为计税期间存在有可商榷之处。其次，纳税期限应该是一个与税收征收管理密切联系的概念，是税法从方便征税机关行使税收征管权而直接设定的期间，它与税收法律关系的产生必须基于一定的税收法律事实的存在具有明显的区别。基于这种考虑，笔者认为，将纳税期限理解为纳税义务发生的时间，显然也是不妥的。与计税期间和纳税义务的发生时间相比，税款的缴纳期限相对来讲，在法律上比较容易确定，而且是征税活动最为核心的内容，笔者认为，税法上宜将纳税期限的涵义明确为税款的缴纳期限，以避免现行税法在这一概念上的模糊。

为了便于征税机关及时、足额收回税款，我国税法对税款的缴纳期限又分别设定了预缴期限和汇算清缴期限两种期间制度。例如《增值税暂行条例》第32条第二款规定，纳税人“以一日、三日、五日、十日或者十五日为一期纳税的，自期满之日起五日内预缴税款，于次月一日起十日内申报纳税并结清上月应纳税款。”这是关于预缴期限的规定。《企业所得税暂行条例》第15条规定：“缴纳企业所得税，按年度计算，分月或者分季度预缴。月份或者季度终了后十五日内预缴，年度终了后四个月内汇算清缴，多退少补。” 则是关于汇算清缴期限的规定。

（三）税款征收环节的除斥期间制度

除斥期间也称预定期间，是指法律规定某种权利预定存在的期间，权利人不在此期间行使权利，预定期限届满，便发生该权利消灭的法律后果。

与民法一样，税法上的法律关系如长期处于不稳的状态中，也是不能令人满意的。为此，世界上一些国家税法就规定了除斥期间制度。例如日本税法上，就对可以进行更正、决定、课赋决定等行为的期间作了限制，称之为确定权的除斥期间，并将这种除斥期间分为普通除斥期间和特别除斥期间两种。普通除斥期间包括更正、决定的除斥期间和课赋决定的除斥期间。特别除斥期间，即在普通除斥期间经过后也可以作出更正决定的处理。[7]

笔者认为，我国税法上述关于退税期限和追征期限的规定，就其性质来看，应属于一种更正的除斥期间。

事实上，无论是多征多缴税款的退回还是未缴或者少缴的税款的追征，都是要对业已存在的税收法律关系通过单方予以变更，因此，税法上纳税人的申请退税权和征税机关的追征权，从本质上讲，都属于形成权。相应地，退税期限和追征期限的性质也应属于除斥期间的范畴。

值得研究的是，我国《税收征管法》第52条在规定了一般情况下的有限追征期以外，还对偷税、抗税、骗税的追征期作了特别规定。例如该条第3款规定“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。”也就是说，对于由偷税、抗税、骗税的违法犯罪行为所来缴或者少缴的税款、滞纳金或者所骗取的税款，税务机关可以无限期的追征，不受前款规定期限的限制。这在世界其他一些国家也有类似的规定，如英国。①但笔者认为这种规定的妥当性值得进一步研究。

偷税、抗税、骗税行为即使构成了犯罪，依照我国刑法规定，一般情况下刑事责任的追诉期最长是20年，如果20年以后认为必须追诉的，须报最高人民检察院批准。刑事责任是所有法律责任中最为严重的，刑罚也是最为严厉的惩罚方法。税收虽然具有强制性，但本身不具惩罚性，对偷税、抗税、骗税的违法犯罪行为所未缴或者少缴的税款实行追征，本质上仍属于经济责任的范畴，与犯罪嫌疑人所承担的刑事责任相比，毕竟较轻，如果将较轻的经济责任的追征期规定过长，甚至超过刑法上的最长追诉期，显然是不合理的。此外，无限期的追征在实际操作上也存在困难。正如前所述，税法上的法律关系如长期处于不稳的状态中，是不能令人满意的，如果规定允许无限期的补缴和追征，既不利于社会经济关系的稳定，又会给征纳双方带来许多不必要的麻烦和问题。事实上，如果犯罪嫌疑人偷税、抗税、骗税数额特别巨大、情节特别恶劣，我国刑法都规定了较重的刑罚处罚，罪犯在被处以极刑或者在长期服刑以后，无限期的补缴和追征实际上很难实现。为此，笔者认为，我国税法应当对偷税、抗税、骗税所造成的未缴或者少缴的税款、滞纳金或者所骗取的税款的追征期限给予限定，具体可以比照我国刑法关于最长追诉时效的规定，限定为20年为宜。

三、我国税法上的指定期间制度

所谓税法上的指定期间是指由税务机关根税收当事人的具体情况依职权确定的期间。我国税法上的指定期间主要有三种情况：一是正常情况下的期间指定。主要是一些期间虽然在税法上作了规定，但这些规定往往是针对一般情况制定的，比较原则，实际适用过程中，还需要税务机关依照法律并结合具体情况，具体确定。税务机关在税法规定的范围内享有一定的自由裁量。如前述增值税纳税人计税期间的具体确定。二是因税收当事人过错造成期间延迟或耽误情况下的期间指定。例如《税收征管法》第32条、35条，规定了纳税人、扣缴义务人未规定期限缴纳税款和办理纳税申报的情况下，税务机关可以责令限期缴纳和申报。这里的期限是由税务机关根据情况自行决定的。三是因税收当事人有其他违法情况足以构税收威胁的，税务机关可以责令当事人限期缴纳应纳税款。如《税收征管法》第38条、第40条分别规定了税收保全和纳税担保过程中的限期缴纳制度。以上后两种情况都是属于非正常态下的期间指定。

四、我国税法上期间的顺延制度

期间的顺延是以期间的耽误为前提的，所谓税法上的期间耽误是指当事人在法定期间或指定期间内，没有完成应为的税收行为。在税收活动中，当事人耽误期间的原因比较复杂：有的是因当事人主观上的故意或者过失，有的则是因不可抗拒的事由或其他客观障碍而造成的。对于前者，无疑应当由当事人自己承担耽误的不利后果；对于后者，则应给予当事人补救的机会。

《税收征管法》及其《实施细则》就延期申报作了明确规定。例如《税收征管法》第27条规定“纳税人、扣缴义务人不能按期办理纳税申报或者报送代扣代缴、代收代缴税款报告表的，经税务机关核准，可以延期申报。”“经核准办理前款规定的申报、报送事项的，应当在纳税期限内按照上期实际缴纳的税额或者税务机关核定的税额预缴税款，并在核准的延期内办理税款结算。” 《实施细则》对上述规定作了进一步明确，即“纳税人、扣缴义务人因不可抗力，不能按期办理纳税申报或者报送代扣代缴、代收代缴税款报告表的，可以延期办理。但是，应当在不可抗力情形消除后立即向税务机关报告，税务机应当查明事实，予以核准。”

可见，我国税法上的期间顺延制度的适用必须符合以下条件：

1、我国税法上的期间顺延制度仅适用于不可抗拒的事由或其他客观障碍等不可归咎于当事人的原因而造成的税收行为耽误的情况，对于当事人因主观过错造成的税收耽误则不能适用。

2、我国税法上的期间顺延制度不能自动适用，必须由当事人向有权核准或批准的税务机关提出顺延期限的申请。

3、顺延期限的申请是否核准或批准，由相应的税务机关决定。

4、经批准后，税款缴纳可以顺延的最长的期间为三个月。

综上所述，期间制度是我国税法中的一项十分重要的制度，也是一项十分复杂的制度，其合理设计，对于体现我国税法的公平与效率，保证我国税收征管活动各个环节的相互衔接、及时、高效，保障纳税人的权利具有十分重要的意义，应该引起我国税收立法实践和理论研究的更大关注。对我国税法上的期间制度研究仅限于一个初步的梳理，还很不全面和深入。由于篇幅所限，许多问题需留待以后作更进一步的研究。

①许多国家的税收法律都规定了有限的补缴和追征期，例如法国规定为四年，但属税务欺诈行为的，可延长二年；英国规定为六年，但对偷税或欠税而犯罪的，则追溯无限期，对纳税人漏税而犯罪的，税务机关可追溯二十年。（转引自：扈纪华，刘佐。税收征管法与纳税实务[M].北京：中国商业出版社，202\_.137.）

参考文献：

[2] 刘剑文。财政税收法[M]，北京：法律出版社，202\_.199。

[3]刘隆亨。《中国税法概论》[M]，北京：北京大学出版社，202\_.256。

[4]张守文。税法原理[M]，北京：北京大学出版社202\_.46。

[5]刘隆亨。中国税法概论[M]，北京：北京大学出版社202\_.31。

[6]刘剑文。财政税收法[M].北京：法律出版社202\_.280。

[7][日]金子宏。 日本税法原理[M].刘多田等译。北京：中国财政经济出版社，1989.318-319。

本DOCX文档由 www.zciku.com/中词库网 生成，海量范文文档任你选，，为你的工作锦上添花,祝你一臂之力！