# 浅析税收代位实现应注意的问题

来源：网络 作者：琴心剑胆 更新时间：2025-01-21

*浅析税收代位实现应注意的问题 浅析税收代位实现应注意的问题浅析税收代位实现应注意的问题 文章来源自教育网美国着名法学家霍姆斯曾说过税收是文明的对价。结合税收的相关定义可知,税收让渡的对价其实质系公共产品服务价格的给付,即税收系以国家为主体的...*

浅析税收代位实现应注意的问题 浅析税收代位实现应注意的问题浅析税收代位实现应注意的问题 文章来源自教育网

美国着名法学家霍姆斯曾说过税收是文明的对价。结合税收的相关定义可知,税收让渡的对价其实质系公共产品服务价格的给付,即税收系以国家为主体的一种社会剩余产品分配关系。关于税收法律关系性质,学界已经普遍接受德国法学家阿尔伯特?亨泽尔(Albert Hensel)的 “债务关系说”, 即税收法律关系应当视之为国家向国民请求履行税收债务的法律关系。现代市场主体的核心竞争力在于拥有并寻找超越其对手的资源,而市场主体配置资源及实现产品的价值交换已经由货币的直接给付向信用经济发展,信用经济其实质仍是债的对价交换形式,通过债的对价形成了市场主体与其利益相关方价值链的延伸。基于税收上的债权实现,税法应设想当债务人以消极方式履行债务行为给国家税收造成损害时,实践中很有必要通过扩展债的效力以达到修复断裂的债务链条,以便税收之债得到的实现。《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,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,税务机关可以依照合同法

第七十三条、第七十四条的规定行使代位权、撤销权。为此,通过税收代位权保证了国家税收稳定,同时也为经济社会的发展提供财力支撑,但是在审判实践中应规范税务机关行使代位权,以更好地实现国家税收职能。

一、税收债权的特点

公法与私法是相通的。它们之间有着共同适用的一般法理。[1]这或许为税收代位权制度引入提供参考依据,但是税收代位权毕竟属于公法上的债权范畴,与一般私法领域的债权存在一定的区别,税收债权相对于普通的民事债权具有以下特点:

(一)、税收债权优先于一般普通债权受偿。《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。一般而言,税收债权具有实现社会公共利益的权能,当公共利益与私人权益发生冲突时,法的价值应倾斜于公共利益的天然偏爱,这也不难发现税收债权区别于一般普通债权的价值优位。

(二)、税收债权不具有一般债的协商机制。税收债权基于国家职能具有强制征收性、债权数额的固定性、债权征收的无偿性。根据《税收征管法》第二十八条规定,税务机关依照法律、行政法规的规定征收税款,不得违反法律、行政法规的规定开征、停征、多征、少征、提前征收、延缓征收或者摊派税款。第三十三条规定,纳税人可以依照法律、行政法规的规定书面申请减税、免税。减税、免税的申请须经法律、行政法规规定的减税、免税审查批准机关审批。税务机关和债务人就债的履行一般不具有协商的基础,即便税收征管法规定了减免税,但必须按照法律、行政法及部门的规章等规范性文件进行审查。民商事债权一般可以通过当事人意思自治进行任意处分,通过协商达到消灭债的死亡基因功能。

(三)、税收债权不具有民事债权的一般让与性。税收之债属于公法之债,其债权主体只能是国家,即除中央与地方政府、税务机关之间及税务机关和特定机关之间以外,其他任何组织和个人都不可能成为真正意义上的税收债权的受让人。这说明税收债权转让其受让主体的限定性,而民事债权转让只要符合一般债权转让的条件,同时在不改变合同内容的情形下,债权人可以与第三人订立合同将债权的全部或部分转移于第三人,有利于从市场中发现对价,这或许是税收债权不可让与的短板。

(四)、税收债权争议的救济途径区别于普通债权。由于税收以法的权威性、公正性、规范性的纳税规则向纳税人(债务人)进行课税涉及经济利益的调整,对纳税人经济活动进行一些调整。税务机关的行政行为受行政法的规制,纳税人对税收债务关系的争议,其救济途径不是普通的民事诉讼,而是行政复议和行政诉讼。

二、税收代位权制度的可行性分析

债权实现意味着经济利益流入企业,债务承担意味着经济利益流出企业。当债的履行出现瑕疵时,基于债的相对性,债权人一般可通过债的现时义务诉求于法律强制执行。这种法律意义上的执行效果并不是完美的,债务人自身履行债务除了受其现实偿债能力影响外,还受未来经济利益流入预期的影响。当债务人以市场主体进行价值交换时,债的对价链条具有延伸性及其身份的置换性。税收债权应放置于社会背景下,考虑公债的强制性,税务机关有必要突破债的相对性,通过代位权制度肩负着其应有的使命与作为。笔者认为通过市场主体价值交换形成了债的链条,达到扩展债的效力促使国家税收之债得到实现,这或许是税收债权所具有的能动性体现。

三、从诉讼角度行使税收代位权需注意的问题

税收代位权正是考虑到税收之债保障链条中的债务人迟延履行或不完全履行因素,毕竟作为主体的税务机关作为公权力机构介入代位权,具有公法上的色彩。在目前的经济社会环境下,税收代位权仍属于一个较新生事物。根据最高人民法院《关于适用中华人民共和国合同法若干问题的解释

(一)》第十一条规定,债权人依照合同法第七十三条的规定提起代位权诉讼,应当符合下列条件:

(一)债权人对债务人的债权合法;

(二)债务人怠于行使其到期债权,对债权人造成损害;

(三)债务人的债权已到期;

(四)债务人的债权不是专属于债务人自身的债权。但税收代位权制度在实践中并不能完全适用民法上代位权,基于税收代位权审判的实践,笔者认为需注意如下几点问题。

(一)、税务机关行使代位权方式的问题。关于税务机关行使代位权的方式,学界一般存在直接行使代位权和诉讼方式行使代位权。税务机关直接行使代位权会增强税务机关清缴欠税的力度,提高税收征管效率。但税务机关直接行使代位权也很容易造成债务人权利受侵害,这种方式缺乏有效的制衡和规制因素。通过行政诉讼的方式行使代位权,有利于法院审查税务机关行使代位权的具体行政行为合法性,对税务机关不法的行政行为进行纠正,有效地维护债务人的合法权益。

(二)、税收代位权客体的问题。所谓代位权的客体,是指税务机关行使代位权的对象,也就是税务机关的代位权应针对债务人的哪些债权行使。民法上的代位权一般局限于金钱上的给付,基于税收债权实现关乎社会产品分配格局,考虑到市场经济主体其债权的利益存在跨时间配置的特点,笔者认为,税收代位权客体应有所扩大,不应仅局限于民法上有关金钱给付,而应适当地扩大财产利益及具有货币等价的金融资产。

(三)、税收代位权的诉讼管辖的问题。《合同法》第七十三条第一款的规定,因债务人怠于行使其到期债权,对债权人造成损害的,债权人可以向人民法院请求以自己的名义代位行使债务人的债权,但该债权专属于该债务人自身的除外。《合同法解释

(一)》第十四条规定,债权人依照合同法第七十三条的规定提起代位权诉讼的,由被告住所地人民法院管辖。法律上明确了民事审判中代位权的行使要件,但就代位权诉讼涉及的法院管辖性质并无约定。关于税收代位权诉讼程序管辖的问题,由于一般地域管辖涉及债务人与次债务人实体法律关系认定,程序较为复杂。基于有利于税收代位权实现的角度出发,笔者认为代位权诉讼法院管辖应以特殊地域管辖为适,例如选择税务机关所在地法院进行管辖。

(四)、税收代位权诉讼中调解的问题。公法与私法的一个重要特点是,公法领域一般不容当事人间进行调解。税收债权具有其自身特点,根据税收征管法的相关规定,纳税人可以根据法律、行政法规的规定申请减免税。当行政机关面对纳税人(债务人)经济利益减少时,税务机关不能对债务人进行非难。笔者认为应借鉴民事协商机制,融入必要公法领域的调解机制以满足现实的需要。

税收代位权系基于现实的需要而构建起来的一种请求权,由于这种请求权的行使突破了债的相对性,加之公权力机关的介入,故在司法实践中对税收代位权的运行进行必要限制,以寻求税收代位权在维护纳税人(债务人)利益和国家税收职能间的平衡,真正诠释税收是文明的对价。

参考文献:

2、付琛瑜:纳税人权利及其理论依据,载于《河南财政税务高等专科学校学报》2025年06期;

3、张渊:税收代位权及其实施问题研究,载于《四川大学》2025年;

4、伍丽萍、周军霞:税收代位权的必要性与危险性,载于《审计与理财》2025年第11期;

5、黄倩:论税收代位权适用的限制——从纳税人权利维护角度,载于《湖北广播电视大学学报》2025年04期;

6、2025年全国注册税务师职业资格教材税法

(一),中国税务出版社。

本文档由范文网【dddot.com】收集整理，更多优质范文文档请移步dddot.com站内查找