# 对阻止欠税人出境的重新审视——从纳税人权利角度出发

来源：网络 作者：诗酒琴音 更新时间：2024-01-25

*\" 论文关键词：欠税人 阻止出境 实体要件 程序要件 论文摘要：在一定条件下阻止欠缴税款又未提供相应担保的纳,t~t．A-出境，是《税收征管法》中确立的一项保障税款征收的措施，但对阻止出境构成要件的规定较为模糊，免责条件显得过于苛刻，行政...*

\"

论文关键词：欠税人 阻止出境 实体要件 程序要件

论文摘要：在一定条件下阻止欠缴税款又未提供相应担保的纳,t~t．A-出境，是《税收征管法》中确立的一项保障税款征收的措施，但对阻止出境构成要件的规定较为模糊，免责条件显得过于苛刻，行政裁量的标准也完全缺位，对纳税人权利可能造成不必要的损害。因此，除了考虑国家税收利益之外，有必要从纳税人的权利的角度，重新审视阻止出境措施，从实体要件和程序要件两个方面对其加以规范。

在一定条件下阻止欠缴税款又未提供相应担保的纳税人(以下简称为“欠税人”)出境，是《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称为《税收征管法》)中确立的一项保障税款征收的措施，该法第44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、滞纳金或者提供纳税担保。未结清税款、滞纳金，又不提供纳税担保的，税务机关可以通知出境管理机关阻止其出境。”与之相对应的《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》(以下简称为《实施细则》)第74条规定：“欠缴税款的纳税人或者其法定代表人在出境前未按照规定结清应纳税款、滞纳金或者

一、阻止欠税人出境的可行性与必要性分析

(一)可行性——阻止欠税人出境并不违宪

从法律上来讲，任何权利(包括公民的基本权利)都是有界限的。基于维护公共利益的需要，在必要的范围内，法律可以对基本权利加以限制。正如《公民权利与政治权利国际公约》所言，为保护国家安全、公共秩序、公共卫生或道德、或他人的权利和自由所必需且与本公约所承认的其他权利不抵触的限制，是可以被允许的。显然，《税收征管法》设置阻止欠税人出境措施，其法理依据即在于保障国家税收，维护公共利益，立法意图本身亦无可指责，因此，这一措施并不存在违宪之嫌，在税收实践当中也是可行的。

(二)必要性——财产性税收保全措施的不足

税收必须通过纳税人缴纳税款来实现，相应地，《税收征管法》也赋予税务机关广泛的行政执法权来确保税收目的的实现，如该法第38条所规定的包括查封、扣押、冻结在内的直接针对纳税人财产权的税收保全措施。而阻止出境针对的实质上是欠税人的人身权而非财产权，除非欠税人在被阻止出境之后自行缴纳所欠税款，或者提供担保以换取出境自由，否则，就阻止出境本身而言，并不能保持或增加纳税人现有的财力状况或支付能力，最终可能无助于税收的实现。而从另一个角度看，如果欠税人并无出境之需要，或者根本不打算出境，阻止其出境便无任何意义，税务机关以阻止出境迫使欠税人缴纳税款的目的势必落空。基于此，有学者认为，阻止出境的手段是否有助于实现税款征收的目的，值得怀疑。【2]\"

实际上，尽管国家的税收管辖权确定之后，其存在虽不受国境的限制，但其行使却不可能随心所欲。从主权独立角度来讲，外国税务机关不能到中国强制执行其税收决定，中国税务机关也不能到国外执行职务。即便存在这种可能，由于难以查清纳税人的财产所在，强制执行往往也会落空。而如果欠税人存在通过出境逃避税收的嫌疑，则阻止其出境无疑是最为现实的举措。因此，在德国税法中，针对财产的查封、扣押、冻结等，被称之为“物的假扣押”。而针对人的限制出境、拘提管收、监视居住等，则被称之为“人的保全假扣押”。l\_3换言之，针对欠税人的人身权的阻止出境的措施，虽然无法直接保全欠税人的财产，但确实是为了保障税收安全的举措，将其归入税收保全措施之列以弥补单纯的财产性税收保全措施之不足当无不妥。

另一方面，阻止出境对于欠税人而言也是一种现实的或潜在的压力。在这种压力的作用下，出于各种考虑，欠税人可能向税务机关主动缴纳税款，或者提供相当的担保。特别是对于临时来华或者仅仅来华一次的外国人来说，这种措施更是具有立竿见影的效果。因此，相对于查封、扣押或冻结等财产性税收保全措施来说，尽管阻止出境仅仅属于一种间接的强制措施，却可以在一定程度上迫使欠税人主动履行纳税义务。从这个角度来看，对欠税人采取阻止出境措施确实又有其必要性。

二、阻止欠税人出境的实体要件

如上所述，阻止欠税人出境的立法意图无可指责，对于以逃避税收为目的而出境的欠税人而言，其作用也是十分明显的。但是，《税收征管法》及相关规范性文件关于阻止出境实体要件的规定却过于宽松，极易造成税务机关对纳税人权利的过度侵犯。因此，有必要完善相关制度设计，使得阻止出境在对纳税人权利损害最小的情况下发挥最大的效用。

(一)阻止出境的欠税数额标准

笔者认为，本着慎重保护纳税人权利的考虑，对欠税数额可采取双重限定标准，即一方面，欠税数额必须达到一个法定的具体而明确的标准，并且该标准应随着社会经济条件的变化而及时加以调整；另一方面，应当同时要求欠税数额必须达到欠税人应纳税额的一定比例，方可对其采取阻止出境措施。

(-)对税务机关行政裁量权的限制

(三)被阻止出境对象的具体认定

根据《税收征管法》第44条的规定，只要纳税人存在欠税情形，又未能提供担保，税务机关就可以决定阻止其出境。如果欠税人是自然人，那么欠税人即是被阻止出境的对象。如果欠税人是单位，则阻止其法定代表人出境。但从实务操作来看，对于单位纳税人而言，即便有必要阻止出境，阻止的对象是否必然为法定代表人也是值得研究的。例如，合伙企业中即不存在所谓的“法定代表人”，全体合伙人可以共同执行合伙企业事务，也可以委托一名或数名合伙人执行合伙企业事务。执行合伙企业事务的合伙人，对外即代表合伙企业。显然，如果严格按照《税收征管法》的规定，此时就无法确定阻止出境的对象。而《办法》第3条则规定：“欠税人为自然人的，阻止出境的对象为当事人本人。欠税人为法人的，阻止出境对象为其法定代表人。欠税人为其他经济组织的，阻止出境对象为其负责人。上述法定代表人或负责人变更时，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。”应当说，这种规定更符合实际，与《税收征管法》也未必存在冲突。

此外，如果欠税人死亡，自然无从阻止其出境。但是，在欠税人留有遗产时，是否应当阻止其继承人出境呢?我国《继承法》第33条规定：“继承遗产应当清偿被继承人依法应当缴纳的税款和债务，缴纳税款和清偿债务以他的遗产实际价值为限。超过遗产实际价值部分，继承人自愿偿还的不在此限。继承人放弃继承的，对被继承人依法应当缴纳的税款和债务可以不负偿还责任。”据此，继承人应以其所继承的遗产为限承担被继承人的纳税义务(继承人自动放弃继承的除外)，否则，税务机关可对其采取阻止出境措施。

三、阻止欠税人出境的程序要件

除了必须满足相关实体要件之外，阻止出境的程序要件则关乎纳税人的知情权和救济权等一系列权利。不过，“在考虑法制建设的时候，中国的法学家更侧重于强调令行禁止、正名定分的实体合法性方面，而对在现代政治和法律系统中理应占据枢纽位置的程序问题则语焉不详。”『4对于阻止出境而言，无论是《税收征管法》及其《实施细则》，还是国家税务总局的文件，相关的程序性规定均存在较大漏洞，亟待立法进一步予以完善。

(一)阻止出境是税务机关作出的具体行政行为

从形式上看，采取阻止出境措施是针对特定主体的一种人身限制，因而属于具体行政行为。但问题在于，该措施同时牵涉税务机关和出入境管理机关，而实际作出阻止出境决定的行政主体，究竟是负责税款征收的税务机关，还是负责出入境管理的公安机关。进一步言之，如果欠税人对该具体行政行为不服，应以哪个行政机关为对象寻求法律救济，则直接关系到纳税人权利能否得到有效保护。

在我国台湾地区，早期的行政法院判例认为，税务征收机关对出人境管理机关的通知，只是请求出入境管理机关限制当事人出境。至于当事人是否实际被限制出境，取决于出入境管理机关的决定。税务征收机关的通知行为只是一种事实通知，不产生限制当事人出境的效果。因此，当事人不能针对这种通知申请救济，而只能在出境申请被实际驳回后，针对出入境管理机关的行为申请救济。不过，行政法院现在则认为，当事人是否有限制出境的必要，是由税务征收机关决定的。出入境管理机关无从审查财政部决定是否妥当。因此，当税务征收机关将副本通知当事人时，即产生法律上的效果，可以申请行政救济。

我们知道，作为负责税款征收的税务机关并没有阻止欠税人出境的权力，而只能向出人境管理机关提供相关信息，提示其阻止欠税人出境。根据《税收征管法》及其《实施细则》的相关规定，税务机关仅仅是“通知”出入境管理机关阻止欠税人出境。《办法》中也只是规定，在符合条件时，税务机关应当“函请”公安机关办理边控手续，阻止欠税人出境。而无论是税务机关的“通知”还是“函请”，抑或类似的其他作法，均不能看作是真正意义上的具体行政行为，出入境管理机关可以不受其约束。我们从中似乎可以得出这样的结论，即出入境管理机关阻止欠税人出境，只是基于自己的职权。如果纳税人不服，只能以出入境管理机关为对象申请行政复议或提起行政诉讼。\"

(二)阻止出境之决定必须送达欠税人

让行政相对人知晓针对自己的具体行政行为的内容是行政执法的一项基本原则。对被阻止出境的欠税人而言，其有权知晓自己已经被采取了阻止出境的税收保全措施。这一方面使得欠税人享有充分的知情权；另一方面，阻止出境措施的效用也方能得以发挥。而实务操作程序却是，税务机关并不是对欠税人作出并送达阻止出境决定，而是直接通知出入境管理机关，进而由出入境管理机关阻止欠税人出境。显然，这样做实质上剥夺了欠税人知情和申请救济的权利，从而构成严重的程序瑕疵。

虽然《办法》第3条规定：“经税务机关调查核实，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，税务机关可依法向欠税人申明不准出境。”但此处的“申明”应采取何种形式，是否具有强制性，是否属于具体行政行为，均不无疑问。

《通知》第7条则规定：“公安边防部门阻止欠税人出境时，申请阻止出境的税务机关应派员到场，并告知当事人其被阻止出境的事由、依据、欠税金额，及未结清税款或未提供纳税担保前不得离境等内容。”但是，在欠税人出境之时方告知其已被阻止出境，恐怕为时已晚，一旦耽误欠税人的紧急事务，其损失往往是无可挽回的。

总之，要让欠税人知晓被阻止出境，就必须要求税务机关不仅应当作出阻止出境的书面税务文书，而且应当及时送达欠税人。只有这样，欠税人为避免将来可能遭遇的麻烦，才可能会积极地结清税款或提供纳税担保，实现阻止出境之最终目的；也只有这样，才能真正确保纳税人所享有的知情权和救济权等。

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！