



中国税法智库

财税体制改革

武礼斌：评估纳税人权利保护的途径选择

2014 年 6 月 3 日

本文作者：武礼斌 向彪

明税律师

对涉税法律服务市场的专注与深耕,是明税区别于其他综合型律师事务所和专业所的最终要特色之一。作为本土崛起的法律服务机构,明税专注于为企业和个人提供涉税政策咨询以及相关解决方案、为政府相关机构提供政策建议以及决策支持。

明税的专业人员主要来自于北京大学以及国内其它重点高校或研究机构,80%以上具有硕士及以上学历,主要成员大都具有律师、注册会计师或其他相关专业资格。

提供最优化的税务方案是明税的专业追求。依托北京大学等高校的财税研究专家以及受聘担任机构顾问的前财税机关业务官员等丰富的理论与实务资源,明税能够为企业、个人以及政府机关提供精准、详尽、务实的税务解决方案。

联系我们:

明税律师

电话: (8610) 59009170

传真: (8610) 59009172

邮件: service@minterpk.com

地址: 北京市朝阳区东三环中路建外 SOHO 西区 13 号楼 1905 室

2014 年 2 月 28 日,国家税务总局网站发布消息称总局日前出台了《关于严格执行税收政策和管理制度出台前征求意见规定的通知》(以下简称“通知”)。《通知》规定,除需保密外,税务总局在出台部门规章、税法规范性文件时,均应征求并研究社会公众意见,不公开征求意见的应当说明理由。《通知》欲从制度上防止发生侵害纳税人合法权益、违法增加纳税人义务的行为,从而建立起纳税人权益保护墙。

本文从介绍我国纳税人权利保护的现状入手,分析了《通知》出台的积极意义,进而指出纳税人权利保护需要强调纳税人权利本位主义,强调自下而上的纳税人权利对国家征税权力的监督和制约。

一、我国纳税人权利保护的现状及成因

当前,我国对纳税人权利保护的司法和社会力量不足,立法对纳税人权利关切不够,行政权在税收法律关系中制约不足。一言以盖之,“简约”成为我国纳税人权利保护的主要特征,主要体现在:

1. 立法层面。一方面,宪法规定缺少对纳税人权利保护的彰显;另一方面又没有诸如《纳税人权利法案》之类的纳税人权利保护法。大量的税种是通过人大授权立法的方式,由国务院通过暂行条例或条例的方式得以开征,纳税人税务立法的参与度不够。我国的税收立法实践中,行政机构成为税收立法的主体,由全国人大及其常委会制定的税收法律仅寥寥四几部,包括《企业所得税法》、《个人所得税法》、《车船税法》和《税收征收管理法》。而在税收行政利益膨胀的条件下,税收立法权和执行权的结合必然导致在税制设计上倾向国家利益;税务管理制度的制定上,更多的是从征管方的需要出发而较少考虑纳税人合理诉求。

2. 税收执法层面,税务法定原则在很多地方无法有效落实。基层任务式的收税模式、不同地区之间对税源的过渡争夺,以及过大的税务自由裁量权等都严重消解了税收法定原则的适用,并造成地区之间以及纳税人之间的税负不公;

3. 纳税人权利的司法救济层面,无法通过司法途径来有效实现对税务机关税收行政权的有效监督,并维护自己的合法权益。当前,纳税人通过司法途径来保护和救济自己的涉税权利还存在一些制度上的障碍。例如,《税收征收管理法》规定的“纳税前置”和“复议前置”,使得很多无力缴纳税款的纳税人无法寻求法律救济。而且,由于税务机关在征管体系中的主导地位,以及税务机关对于纳税人的起诉更多持有一种排斥和抗拒的态度,导致很多纳税人在权利受到侵害时,出于种种顾虑不敢轻易提起民告官的税务行政诉讼。

中国之所以出现上面所提到的“简约”的纳税人保护格局,原因无过于国家本位思维笼罩中的自上而下的权利保护主义使然。

国家的这种主导缺乏动力、带有“父爱式保护”的影子。在这种权利保护形态下，虽为保护，但却是国家利益本位，虽为关切，但权利简陋不全。

二、《通知》出台的积极意义

《通知》对于维护纳税人的权利，特别是将公众引入税务规章、行政性文件的创制过程中具有重要意义。具体体现在：

（一）保障纳税人的知情权，引导纳税人参与行政立法程序

纳税人的知情权是指纳税人依法所享有的从有关国家机关知悉税收法律法规、征税依据、征税程序、税款使用、公共产品和公共服务等信息的权利以及有关国家机关履行主动信息公开的有机统一。而《通知》则为纳税人获取立法阶段的信息提供了渠道，保障了纳税人在此阶段的知情权。

同时，税收在本质上而言，是对公民私有财产的合法侵犯，每次税收行政立法，都是对国家与公民就社会财富分配的一种调整。根据“无代表即无税收”的理念，要使纳税人遵从税收法律，就必须让其参与到税收法律的制定过程中去。对于基本的税收制度，采税收法定主义，由人民代表（代议机关）制定。而对其他非基本内容，则可由行政机关以行政法规、规章等形式规范，但亦需在法规过程中充分征求纳税人的意见。而《通知》的主旨亦是将纳税人以合理的形式吸纳进税收行政立法程序中，既是在保障纳税人的知情权，亦是贯彻“无代表即无税收”的理念。进一步而言，税收法定的本质内涵是将纳税人的利益反应到税法之中，而《通知》则在税收规章及税收规范性文件的制定过程中对这一内涵进行了回应。

（二）提高税收立法的科学性

税收与国民经济的运行密切相关，可引导市场主体进行资源配置，是一种重要的宏观调控手段。而税收行政立法的科学性，既影响国家与私人对社会财富的分配，也影响市场主体如何创造社会财富。具体而言，税收立法的科学性集中体现在市场与政府利益的均衡状态之中，既在国民财富的初次分配中维护和促进经济的稳健运行，又在初次分配中为政府职能的正常发挥奠定雄厚的物质基础。因此，税收立法须审慎进行。从宏观而言，《通知》将征求社会公众意见作为出台税法规章、规范性文件的前置条件，让不同的利益主体都能表达合理诉求，吸纳合理意见和建议，为兼顾市场利益和政府利益创造了新路径，提高了税收行政立法的科学性。从微观角度而言，《通知》将税收行

专业团队

武礼斌 合伙人

电话：010-59009170-809

邮件：Libin.wu@minterpku.com

寇毅敏 合伙人

电话：010-59009170-801

邮件：Yimin.kou@minterpku.com

施志群 合伙人

电话：010-59009170-808

邮件：Zhiquan.shi@minterpku.com

夏聪 合伙人

电话：010-59009170-818

邮件：Xiacong@minterpku.com

明税律师公众微信平台：



政立法的利益相关方均纳入行政立法程序中，在政府和市场主体的博弈的中制衡政府的税收裁量权，可以有效改善基层任务式的税收征管模式，缓解不同区域的税负差异，并充分尊重纳税人的市场选择以矫正政府对税源的过度抢夺。

（三）可以有效改善纳税人与国家间的对立关系

税收征纳双方的关系既对立又统一。一方面，纳税人向国家作货币给付以换取公共物品，另一方面，对私有财产的合法侵犯必然引起反抗情绪。因此改善征纳双方的关系，提高税务机关和纳税人对法规的遵从度，成为国家制定税收法规必须考虑的问题。纳税人与政府的和谐关系，既体现在纳税人对征税的服从度上，也体现在纳税人与政府的税务纠纷的和谐解决过程中。当前让纳税人参与税收立法程序，是缓解双方对立关系的关键途径之一。一方面，公开征求意见可以让纳税人清楚的了解到税收立法的理由、内容、以及法律责任，以使纳税人对税收法律关系的变动有心理预期；另一方面，通过自己的利益诉求，修改立法草案中不合理的部分，增加纳税人权利保护路径，既可以培养纳税人的公民意识，有效提高纳税人的服从度，也能为纳税人维护自身权利，科学合理应对税务纠纷提供法律支持。

明税评析：纳税人权利保护需要强调纳税人权利本位主义

从其内容而言，《通知》为纳税人自下而上的监督税收行政立法权提供了一条路径，有助于更好地保障纳税人权利。但仅仅依靠《通知》的规定是远远不够的。

要从根本上保护纳税人的权利，必须强调纳税人权利本位主义。而纳税人权利本位主义体现在纳税人权利和纳税人义务、征纳机关权力和纳税人权利两方面。在纳税人权利和纳税人义务方面，纳税人义务的设置服务于纳税人权利的实现，所有纳税人义务都围绕本质的纳税人权利——公共产品享受权而设置。在征纳机关权力和纳税人权利关系方面，征纳机关的权力也是服务于纳税人权利，所有征纳机关的权力也都围绕本质的纳税人权利——公共产品享受权而运行。

而且，纳税人权利保护的实现需要强调和保障纳税人的司法救济权，消除不利于纳税人涉税权利司法救济的制度障碍。例如废除《税收征收管理法》规定的“纳税前置”的制度等。通过个案的司法审判来实现纳税人权利对税务机关征税权力的监督，是保障纳税人权利和落实“税收法定原则”的重要体现。

本文章由明税律师事务所整理或撰写，仅供一般参考之用，并非具有严格法律约束力的正式意见、建议或方案。如有专业需求，敬请联络明税律师资讯撰写团队：newsletters@minterpku.com 或者致电 010-59009170