

# 《税收征收管理法》 修订的几点建议

滕祥志

“面向未来”还是“零打碎敲”地修订《税收征收管理法》，既是一个方法论问题，也是一个战略问题。十八届三中全会和四中全会，将以国家治理能力现代化视野下的财税体制改革蓝图和国家长治久安维度下的全面推进依法治国战略部署，载入国家治理史册。不过，要将这些战略中关于未来税制改革的部署付诸落实，必须依赖于《税收征收管理法》的修订完善。为此，《税收征收管理法》的修订应该解决几个税收管理的内在矛盾：一是税收治理能力不足与未来税制改革推进直接税征收之间的矛盾；二是援引行政法平衡论理念来设置纳税人权利的保护程序，以程序法定将税收法定落到实处，使得税法秩序和权利保护二者相得益彰，以解决纳税人权利保护不足的问题；三是将征管法定位为服务之法和税企信赖合作之法，将现代税收征管理念上升为法律原则，解决征管的统领灵魂和逻辑起点缺位问题。

## 《税收征收管理法》修订的基本原则

《税收征收管理法》作为行政程序法规范，在税收基本法缺位的情况下，应该将现代税收管理的重要理念贯穿其中，并以法律原则的形式入法。因此，应将信赖合作、诚信推定、税法遵从、权益保护、实质课税等上升为税收征管

中税法适用和解释的基本原则，以为未来推进税收治理现代化和税收征管改革开辟法理通途和奠定法理依据。

应在行政法平衡论的理论视角和正当程序理念支撑下，创制规范、规制平衡和解读合理。即一方面要提升税收治理能力，保护税法秩序良性运转；另一方面还要设置诸多纳税人权利保护的程序性制度安排。

应回应政府管理外部环境变迁和国情世情的巨大变化，重点完善纳税人权利保护的制度大厦。在制度细节上，应赋予纳税人完整救济权，即取消复议前置和诉前缴纳税款前置；赋予纳税人税法评定的复议、异议和司法救济权；赋予纳税人涉税犯罪案件移送听证权以及税收核定中的核定方法、核定公式和核定模型听证权；将特别纳税调整程序中的核对事实和听取意见程序上升为法律。

须按照确立核心原则、结构再造、征纳平衡、久历考验、未雨绸缪等思路谋划，一体规制适合未来直接税征管的税收信息协助制度、统一纳税人识别号制度、税款确认即税收评定制度、税法评价即税收构成要件识别制度（事先裁定和个案批复）。这样，《税收征收管理法》的原则创立、结构再造、权利保护和制度设计，均统一在征纳平衡的理念基础之上，也更加适应建设法治国家、



提升国家治理能力和未来税制改革的需要，成为纳税服务之法、信赖合作之法、纳税人权利保护之法。

## 以行政法平衡论重塑《税收征收管理法》

《税收征收管理法》是一部规范征纳关系的行政程序法，程序法定是落实税收法定原则的根本前提。基于现代国家作为行政国家的前提性事实，一方面需要承认行政国家的专业、快捷、高效和便利性，另一方面，必须直面行政权力扩张的潜在和现实危险。为此，行政权、司法权和立法权三种权力需要合理配置，共同分享税收立法、释法和司法权，共同维持税收秩序的良好运转，为此，必借助行政法平衡论和正当程序的理念，构筑全新的《税收征收管理法》，即在维护税收征管秩序和保护纳税人权利之间保持动态平衡。

（一）基于行政国家和税务机关垄断税法知识生产的基本事实，税法解释权



包仁泉 摄影

必须在立法、执法和司法机关之间分享，而不能由一家独享，尤其不能由税务机关独享。因此，《税收征收管理法》应赋予税务机关税收评定的权力，即税务机关享有对特定、疑难、复杂涉税事项的税法解释权，享有税收事先裁定和税收个案批复职责职权。并明确税务机关不得放弃税法解释权，税务机关有提供纳税服务和税收政策确定性服务的职责。与此同时，应采取必要措施规范税务机关的解释权，划定纳税服务的法律边界，将税收政策确定服务框定在法律范围之内。

(二) 税务机关不得独享税法解释权，税收司法应积极发挥作用。税收司法是解决税收争议、实现税收公平正义的最后防线。目前，税务机关是税法知识的最大生产商和批发商，税收司法应把好税法知识生产的最后质量关口。新修订的《行政诉讼法》第52条规定，原告可以一并提起对规范性文件的合法性审查，加大了对规范性文件的审查力度。在税基侵蚀和利润转移、国际税收

竞争与合作、我国企业和个人境外投资规模不断扩大的大背景下，应特别重视税法解释权在立法、执法和司法机关的共享机制。税收司法，历来是各国捍卫税收主权的重要制度构造，税收司法缺位或者虚置，对于保护国家税收主权极为不利。因此，税企争议的管辖权不能够由税务机关独享，税收争议复议前置应予废除，应该激活税收司法。

(三) 删除先行缴纳税款程序，构筑完整的税收救济权。取消复议前置，意味着打破税务机关垄断税法解释权和税收争议的裁决权。鉴于无救济即无权利，税收救济权是纳税人的一项当然权利和公民的宪法权利，应予以重点维护和保护。因此，应删除先行缴纳税款程序，还纳税人完整税收救济权，解除“花钱买诉权”的魔咒。为此，国家税务总局应设置专门职位——总法律顾问，负责税法解释、行政复议审核、疑难税法实务处理(比如事先裁定、个案批复的审核)等事务。总法律顾问制度，作为

税务机关内设的知识生产的质量监控体系，有助于防止滥用权力或不合理法的解释频繁出台。

(四) 其他一些重要事项也应给予关注。一是应增加税务人员专业职务晋升制度设计，鼓励专家型人才脱颖而出，而非单一的行政职级提升通道。增加税务人员应加强法律素养培养的条款，以便为未来税收人力资源改革，大规模吸纳法律精英预留空间。二是随着税收评定制度的建立，应相应增加稽查业务和稽查局条款，并赋予税务稽查局以涉税犯罪侦查权。三是应构筑完整的稽查权，使得威慑力能归属于税务机关。税务机关强大的威慑力和纳税人税收信用制度，是建立自我申报、自我评定制度和税收评定的逻辑前提。四是应在稽查终结的审理环节，设置涉税犯罪移送听证制度，以减少错误移送，并有效规避移送环节的执法风险。五是应适应未来税制改革需要，应该增加征收附加税费、代征基金等非税收入如何操作的条款，实践中，已经遭遇受托征收“费”如何处罚、是否加收滞纳金、是否有法律依据等税法困惑。税与费的征收，应一体适用《税收征收管理法》。六是《税收征收管理法》应与其他部门法相协调，特别是与行政法(如《行政强制法》、《行政处罚法》)和民商法规则(如《合同法》、《物权法》、《破产法》)等相衔接，以实现实际整合与协调。七是应解决“无限期追征”等税收时效问题，包括确认时效、征收时效、追征时效、拍卖时效等。八是合理解决税款滞纳金问题，防止滞纳金条款适用僵化、滞纳金超过税款以及恶意加收滞纳金等。九是解决账簿凭证及其现代载体的立法完善问题。应界定一些税法术语的基本概念，比如单位、支付、所得、收入等基本概念。☐

(作者单位：中国社会科学院财税法案例研究中心)

责任编辑 张蕊