

纳税人权利保护的法理分析与规范研究

□任梦华

构建纳税人权利保护体系,是完善我国税收法制、构建和谐社会的要
求,是实现政府职能转变、促进社会公平正
义的客观需要,也是提高税款征收效率
的有效途径。近年来,我国逐渐认识到
纳税人权利保护的重要性,先后制定了
《行政处罚法》、《行政诉讼法》、《国家赔
偿法》等法律及实施了政务公开、纳税
人之家等相关举措。不过,与欧美等纳
税人权利保护成熟的国家相比,我国纳
税人权利保护仍处于起步阶段。

一、我国纳税人权利保护的现状分析

(一)纳税人权利的界定不清。纳
税人权利分为广义和狭义,广义的纳税
人权利是纳税人从文化、经济、政治等
方面所享有的权利;狭义的纳税人权利
是指纳税人在履行其应尽纳税义务过
程中,可以依法作出一定行为或不作出
一定行为,以及要求征税机关作出或抑
制某种行为,从而实现其自身合法权利
的可能性。也有专家认为纳税人权利是
指纳税人享有以宪法为基础,仅在租税
的征收和使用符合宪法规定的原则的条
件下,才具有承担纳税义务的权利。无
论广义狭义,还是宪法层面的解释,都
不完整,因为都是在某个环节的权利保
护。纳税人权利应是一个系统工程,即
纳税人在履行纳税义务前及履行纳税义
务时依法享有的正当要求和合法权利得
到满足和保障的权利,履行纳税义务后
要求政府提供公共产品和公共权以及对
其税款使用的知情权、监督权。

(二)纳税人权利意识不强。多年以
来,我国对税收的宣传过多强调税务机
关的征税权和纳税人的纳税义务,较少
关注“纳税人权利及权利保护”的宣传,
把纳税人权利和义务人为割裂开来,导
致纳税人权利保护意识的淡薄,使得很
多纳税人不但不清楚如何保护自身的权
利,甚至不清楚自己的权利有哪些,纳
税人权利容易受到侵害。

(三)现行法律保障不健全。虽然我
国《税收征管法》及其《实施细则》、《国
家税务总局<关于纳税人权利与义务
的公告>》中特别明确了如知情权、税收监
督权、税收法律救济权等纳税人权利,
但这些内容却存在着阐述比较笼统、实
践性差的问题,从而使纳税人权利保护
成为空洞口号。同时,我国纳税人权利
保护的立法层次较低,绝大部分是以条
例、法规和规章的形式呈现,未形成一
个完整的部门法体系,法律赋予纳税人
的权利在现实中很难得到有效保护。

(四)权利保护司法保障制度不足。
正如美国学者施瓦茨所言“法律就是朝
着允许全体公民起诉他们所感兴趣的任
何行政裁决的方向发展。”法的实施的
重要表现形式之一就是有一套有效的司
法保障程序,促使国家司法机关依据法
定职权和法定程序具体应用法律处理案
件。目前我国的税收司法保障程序还不
完善,纳税人诉讼制度一直是“真空”状
态,纳税人权利在获得有效及时保护方
面的可操作性较差。

二、可以借鉴的国外有关纳税人权利保护的举措

(一)以法律的形式明确纳税人权

利。很多发达国家都以专门法律的形式
规定了纳税人权利保护内容。例如:日
本《纳税者权利宣言》全面系统地明确
了纳税人的权利,体现了保障纳税人基
本权利的理念;英国的《纳税人权利宪
章》,也对纳税人的权利保护作了详细
的规定;美国于1996年通过了《纳税人
权利法案》,设立了纳税人辩护律师服
务中心,其独立于税务机关之外,并要
求至少在每个州和分支设有一名纳税人
辩护律师,以公平、快速地帮助纳税人
处理纳税相关问题,找出问题的原因提
醒税务机关注意。以上国家分别从税收
立法、执法、司法三个方面对纳税人权
利保护进行保障,形成了比较完善的纳
税人权利保护机制,从而保证纳税人权
利能够顺利实现。

(二)在司法救济程序方面作出具
体规定。美国等发达国家有完备的税务
司法救济程序,对保障纳税人税收权利
起到了积极作用。在诉讼方面,美国各
个州基本都承认公民提起的禁止公共
资金违法支出的纳税人诉讼,设有专门
税务法庭,专门对纳税人提交的涉税诉
讼案件受理审查;日本允许当事人对政
府或公共团体的违法行为,以选举人资
格或法律上无利害关系资格提起单独
诉讼。在法律责任方面,多数欧美国家
对侵犯纳税人权利的相关行为制定了对
应的处罚性规定。

(三)设立专门的纳税人权利保护
机构。欧美国家还通过设立专门纳税
人权利保护机构,来保障纳税人权利。
例如:法国为保护纳税人权利,设立中
小企业管理中心,进行税收政策法规的
宣传,帮助小型企业管理账目和进行税

指导，建立会员企业名单提供给税务机关，以使所属会员企业享受税收优惠，进一步融洽税企关系、保护纳税人合法权益不受侵害。德国设立了专门保护纳税人权利的组织——纳税人联盟，定期开展活动，对国家财政税收活动施加影响，保护纳税人权利。

(四)建立专业化税务中介服务机构。部分国家建立高素质的税务中介服务机构，为纳税人提供全面、细致、周到的涉税事项服务，充分发挥税收中介组织在保护纳税人权利中的积极作用。如澳大利亚目前就有超过三万家的专业税务代理机构，澳全国约有八成的纳税人选择通过专业化税务中介机构申报纳税。

(五)探索纳税服务机制创新。美国联邦税务局将经济、效率、效能三项内容作为税务局纳税服务绩效评估的一般性指标，建立以税法遵从、政府评价、纳税人和合作机构评价为主要内容的三类指标体系，对纳税服务的绩效进行评估，切实提高了纳税服务质量和效率。此外，美国、澳大利亚和加拿大的税务局还招募众多税收志愿者，为低收入者提供纳税帮扶，帮助其计算收入、申报纳税和提供有关咨询服务。这些税收志愿者的服务作为税务机关服务的延伸，既方便了纳税人，又大大提高了税务机关的征税效率。

三、完善我国纳税人权利保护的对策建议

(一)完善纳税人权利保护的法律法规体系。将纳税人权利保护上升到宪法保障层面，将纳税人的权利和义务共同置于宪法保护的范围内。开展纳税人权利保护专门法的立法调研工作，提高纳税人权利保护法律层级。同时，对税收法律关系中的纳税人权利和义务的重大问题做出明确统一的法律规定，以弥补各税种单行规定的漏洞与欠缺。进一步

扩大纳税人税收立法参与权，通过听证会、座谈会、交流会、论证会等方式，听取相关企业、组织及公民的意见和建议，使纳税人诉求能够得到合理的表达，纳税人权利能得到充分的保护，进一步促进各项税收决策的合理化、民主化和科学化。

(二)探索建立税收争议调解机制。税收争议调解是指纳税人与税务机关在税收征收、管理、评估、稽查、服务等各类涉税活动中发生涉税争议时，按照纳税人自愿的原则，由税务机关相关部门对涉税争议进行判断、处置和化解。税务机关应按照中央关于注重运用调解手段化解行政争议的要求，积极探索建立税收争议调解机制，避免纳税人合法权益受到侵害。对于纳税人已经申请纳税服务投诉且已受理或税务行政复议的，以及提起行政诉讼且已立案的税收争议，按照有关法律法规执行。

(三)强化纳税人权利的司法保护。可以成立专门的税务检察院和税务法庭，专门负责对税务行政案件和涉税刑事案件案件的审理，提高税务司法审判的专业性和有效性，尽量减少误判，更有利于保护纳税人申辩、上诉等合法权利的行使，保护法律公正公平。另外，还可以通过培育税收司法中介机构，培养专司税收业务的税务律师。

(四)推进依法行政。推进依法行政是保障纳税人权利的关键。税务部门作为税收执法单位，首先要严格执行税收法律和行政法规，认真落实依法征税，健全税收优惠政策督促检查、跟踪问效和持续改进机制。其次，要进一步完善税收执法过程中有关告知、回避、听证、调查取证等程序制度，改进和完善纳税申报、税款征收、税务行政处罚等制度，明确执法环节和步骤，细化工作流程，保障纳税人在办税过程中的各项法定权利。第三，要进一步规范税务行政自由裁量权，明确适用规则，规范行政处罚、

核定征收、税务审批等领域的行政裁量权，杜绝执法随意性。

(五)建立科学的纳税服务体系。税务部门作为税收法律关系的相对人，税务部门服务质量的好坏直接影响到纳税人合法权益能否切实得到保护。税务部门要加强纳税服务意识，树立为纳税人服务的理念，建立科学的纳税服务体系。

(六)加强纳税人权利宣传。纳税人只有确立在纳税活动中的独立人格和法律平等地位才能实现和保护自身的权利。因此要加大对纳税人“权利意识”的宣传，注重在征税过程中对纳税人权利应有的尊重，让纳税人增强自豪感和权利保护能力，当自身的合法权益受到侵害时，能掌握有效保护自身权利的方法。

(七)建立专门的纳税人权利保护机构。设置专业的纳税人权利保护机构，明确其具体职责，形成多层次、系统、全面的纳税人权利保护组织，最终实现税收管理与纳税服务、尊重纳税人权利和提高纳税人税法遵从度的良性互动。成立纳税人权利保护的自治组织——纳税人俱乐部，为纳税人提供纳税人权利的宣传和保护、召集纳税人会议等各项服务，以调动纳税人自我维权的积极性和主动性。

(八)大力发展税务代理业务。采取专业培训等有效举措，打造一批业务精、素质高的税务代理队伍。加大税务代理宣传力度，提高纳税人及社会公众对税务代理的认知。加快税务代理立法，健全税务代理行业管理机构，正确处理和协调好税务部门与税务代理机构、代理业务与税收征管之间的关系，推动税务代理业务健康发展，有效行使和保护纳税人委托代理权。☐

(作者单位：东南大学、江苏省南京高新区地方税务局)

责任编辑 张蕊