



# 纳税人诚信推定权的解析、溯源与构建

——兼评《税收征收管理法修订草案(征求意见稿)》

朱大旗 李 帅

**摘 要:** 诚信推定权是纳税人的基本权利之一,目前世界上许多发达国家都规定了纳税人的诚信推定权,但由于我国特定的历史、文化、治税方略等原因,该项权利在我国税法制度中并没有体现。借鉴他山之石,我国应当以修订《税收征收管理法》为契机,转变税收观念,正确处理征税权力和纳税权利的关系,明确规定纳税人的诚信推定权,限制税务机关检查权的边界,完善举证责任的分配,以落实诚实纳税推定权、推进税收法治。

**关键词:** 诚信推定权; 公法之债; 税收法治

纳税人的诚信推定权是现代法治国家中宪政层面的要求,是人权保障在税收征纳关系中的映射,它对于保护纳税人合法权利、约束征税权力、落实税收法定原则、提升税收遵从程度有着重要的作用和意义。当前我国学界虽然认可纳税人的诚信推定权,但是相关的研究成果并不多。2015年1月5日,国务院法制办公布了新的《税收征收管理法修订草案(征求意见稿)》(以下称《征求意见稿》)向社会广泛征求意见,其第11条关于“纳税人权利”的规定与原《税收征收管理法》第8条的相关规定相比,增加了同等保护权和税收规则制定参与权,但对于诚信推定权却没有做任何规定,这不能不说是一大缺漏,需要我们从理论认知和制度建设上加以探讨和完善。

## 一、纳税人的诚信推定权的权利解析

纳税人的诚信推定权,是指纳税人依法进行的纳税申报、设置账簿等行为非有相反证据证实并经依法裁定,都应当被认为是合法的、准确的,纳税人的纳税相关行为都应被推定为是合法的、善意的。纳税人的诚信推定权有以下特征:第一,纳税人的诚信推定权是一种被动的、防御性的权利。与知情权、获得救济权等权利不同,诚信推定权不能、也不应该依靠纳税人的主动行使来保障,而是具有一定的被动性,如同一面权利之盾抵御税务机关公权力的不当侵扰,而不能作为一支权利之矛主动干预征税权的行使。第二,诚信推定权是一种对纳税人的信赖利益,它包括三方面的要素:一是权利主体,诚信推定权的权利主体是纳税人,既包括自然人纳税人,也包括作为纳税人的法人和其他组织,既包括公民纳税人,也包括非公民纳税人;二是权利客体,诚信推定权的权利客体是纳税人的人格尊严和信赖利益,这也是现代社会经济关系的基石。在现代市场经济条件下,经济活动主体之间的基础性信任是必须的,这也是鼓励市场交易和提升经济效率的需要。三是权利的内容,诚信推定权的内容是征税主体应当事先默认纳税人的纳税行为是诚实的、合法的,除非税务机关可以提出确凿的相反证据予以证实。

世界上多数民主国家都已经将纳税人的诚信推定权写入法律。从世界各国的立法实

证分析来看,对于纳税人诚信推定权的立法模式有两种,一是明示规定模式,二是隐含规定模式。韩国是典型的对纳税人诚信推定权加以明示规定的国家,韩国《纳税人权利宪章》规定了纳税人的7项权利,首要的就是纳税人在设置账簿、如实申报的情况下,应当被认为是诚实的,其所提供的资料也应当被视为真实资料,且在特定情况下有权拒绝税务机关的重复调查(莫纪宏,2006:92-93)。澳大利亚《纳税人宪章》中也有类似的明示规定:“我们假定纳税人告知我们的都是真实的,除非我们有理由相信不是这样。”(张富强,2011:11)而对诚信推定权进行隐含性规定的国家的典型代表是美国,美国的法律中并没有明确出现“诚信推定”的字样,但美国《纳税人权利法案》(2005年)第3条规定纳税人有权获得专业、礼貌、公平的服务和照顾,否定纳税人的“诚实性”即可以被认为是不礼貌的,纳税人有权向税务机关投诉或起诉。

诚信推定权的实质是一种信赖利益,但这种信赖又不同于一般意义上的信赖利益保护,前者是指服务型税务机关对纳税人人格尊严的信赖,后者是指纳税人对税务机关及税收法律规定的信赖。对征税机关的信赖不会给纳税人带来直接利益,但若缺失了这种信赖则可能会带来不必要的损失(刘剑文、熊伟,2004:169-173)。同样,诚信推定权未必可以给纳税人带来直接的经济利益,但是这种诚信推定的信赖一旦被破坏,除了会损害纳税人的人格尊严外,还可能严重影响纳税人的正常生产和生活,造成其经济上的损失。可见,诚信推定权之信赖利益与信赖利益保护一样都具有间接的财产保护属性,纳税人在两种信赖中都应当受到保护,无论哪种信赖推定被破坏,受到损害的都是纳税人本身。

## 二、纳税人诚信推定权的价值意义

纳税人诚信推定权对于纳税人人性尊严的保障、税收法定原则的落实、保障征纳双方平等以限制公权滥用、提升纳税遵从度等方面有着重要的现实意义。

### (一) 人性尊严的宪法要求

人性尊严代表哲学、伦理学中将个人视为主体和目的的伦理学说(胡玉鸿,2008:57)。《世界人权宣言》中即认为人权源于“人固有的尊严”。有学者认为,现代意义上的宪法要求的不仅仅是简单意义上少数服从多数的形式民主,其实质要求是“以人性尊严与个人基本价值为中心”的所有国家行为(当然也包括国家的征税行为)也必然以人性尊严为价值追求(李震山,2001:3)。

2004年我国正式将“人权”一词引入宪法,也正式开启了我国法治的人权保障时代,在具体的立法、执法、司法中也应引入人权保障的理念。现代国家要满足人权保障的需求,至少应当对公民的人权承担尊重、保护、满足、促进四方面的义务(秦奥蕾,2009:250-251)。可见,尊重人权、尊重人性尊严是社会主义宪政的首要要求,而尊重人性尊严的前提,就是任何主体不得预先对公民的道德水平、诚信程度等作出不利于其人格的假设。作为人性尊严在税收法律关系中的映射,诚信推定权也应被税法规范加以尊重和保障。

### (二) 税收法定原则的内在要求

税收法定原则源于“无代表则无税”的古老理念,强调非经人民代表(议会)同意,国家无权征税。税收法定原则起源于民权与王权的博弈斗争,其形成的过程就是纳税人不断争取权利、并利用争取到的权利来制约国家征税权力的过程。税收法定原则又可引申出两个内涵:一是纳税人权利保护原则,二是要求税法必须是“良法”。无论是出于对纳税人权利保护的考量,还是“良法”本身的内在要求,都要求税法本身必须尊重纳税人及其基本权利。而预先假设纳税人都有机会主义倾向而对其加以审查、防范的理念和做法显然与现代法治理念相悖。现代宪政理念下纳税人与国家公民是高度契合的,税收法定原则本身要求税法规定要征得公民(纳税人)代表同意,而纳税人的代表在制定税收法律时不可能将自己视为潜在的逃避法定纳税义务的人,即不可能在立法时对自己做否定性的评价。换言之,若税收立法中缺失了诚信推定权,往往意味着立法者的意见与纳税人、公民的意见产生了偏差,立法的过程未完全听取民意或者立法者不能代表全体纳税人的意见,而这对税收法定原则的落实将造成一定程度的损害。

### (三) “公法之债”中征纳双方平等的要求

税收“公法之债”理论肇始于德国,1919年德国《租税通则》颁布后,亨泽尔据此提出“公法之债”说,

认为税收是国家对纳税人的一种“债权请求权”(刘国庆,2009:55)。与传统“权力关系说”不同,“公法之债”理论不再把税收简单地认为是国家为满足公权力需要而无偿获得收入的过程,而将其视为基于公法而产生的债务。纳税人的代表与国家签订的让渡部分财产权利而购买公共服务的公法之债之契约,即是公民代表(议会等立法机关)制定的税收法律。基于这种公法契约,纳税人有依约定纳税的义务,国家有依约定提供公共服务的义务。在“公法之债”理念下,税收法律关系中的征纳主体的法律地位是平等的(陈少英,1996:70)。由于德国税收立法的示范作用和法学家的不断论证完善,“公法之债”理论逐渐被许多国家所接收,传统上管理与被管理的税收征纳关系逐渐向“合作与服务”关系转变,学界形象的称之为“税法私法化”。在此前提下,征税机关就无权对地位相等的另一方主体(纳税人)的道德品质、诚信状况、守法状况在毫无依据的情况下做出不利于对方的假设并采取相应的歧视性审查、稽查行为。

#### (四) 提升纳税遵从度与税收公信力的要求

纳税人对税法的遵从度与纳税人对税法规定的认可程度是正相关的,只有获得纳税人发自内心认可的“良法”,才能得到纳税人主动的、自愿的遵守。否则,单纯依靠税法的制裁性规定和否定性评价的威慑,只能迫使纳税人被迫遵从。而得不到纳税人主动遵从的税收法律,很可能导致大规模的逃税、避税的现象出现。要获得纳税人的认可,首先要尊重纳税人,尊重纳税人的人格尊严,若税法预先将纳税人设定为“潜在的偷逃税者”,必然会引起纳税人的反感,在个别情况下甚至会激发出逆反心理,而这对税收征纳工作是有百害而无一利的。

此外,纳税人的诚信推定权与征税机关的公信力息息相关。首先,纳税遵从度与税收公信力两者相互影响。纳税遵从度提高,则纳税人对税收公信力的评价也会提高,良好的税收公信力评价也会提升纳税人的遵从度,反之亦然。作为纳税遵从度的一个正相关变量,纳税人的诚信推定权也可以提升税收公信力。其次,认可度存在映射效应。有些税务官员简单地认为只要征税机关依法征税、足额完成税收任务、依法追究违法者的责任、加强自身队伍的党风廉政建设,那么就可以提升税收公信力。诚然,上述几项是影响税收公信力的因素,但却缺失了另一个重要的因素:对纳税人的认可度。社会关系主体对对方的认可度往往是相互的,存在着相互映射的现象。先秦先贤早已在论述中阐明了统治者与被统治者的认可度映射现象:“君之视臣如手足,则臣视君如腹心;君之视臣如犬马,则臣视君如国人;君之视臣如土芥,则臣视君如寇仇。”<sup>①</sup>具体到税收法律关系来说,若征税主体认为纳税人是诚实的,则纳税人也倾向于认为征税主体是诚实的;反之,若纳税人不享有诚信推定权,则其也会倾向于认定征税主体不具有公信力。

### 三、我国纳税人诚信推定权缺失的原因分析

#### (一) 历史之维:革命阶段的特殊任务

中西方革命的历史任务和进程存在巨大差异。近代西方的革命与其税制的改革和发展是密不可分的,英国资产阶级革命(1640年)的导火索是国王查理一世为满足战争军费需求而跳过议会直接征收吨税和磅税,革命是为了反抗国王的肆意征税,因此确定了“税收法定原则”;法国大革命的直接动因是国王路易十六为开征新税而召开三级会议,第三等级通过革命的形式予以抗争,从而形成了《人权宣言》,使每一个人都有权直接或间接地参加税法的制定;美国独立战争也是源于英国《印花税法》(1765年)、《汤森法》(1767年)的高印花税和以及对玻璃、茶叶、纸张等收取的重税。可见,对于西方国家而言,其革命的目的就在于争取税收权,是为权利而斗争,因此,其革命的结果也必然是纳税人权利的确立、巩固和发展。

相比较而言,新中国的革命更多地被赋予了反帝、反封建的历史任务,属于为民族的独立和解放而进行的斗争(在革命目的上与英、法等资本主义国家的革命存在明显的差异),而不是纳税人为了争取自

<sup>①</sup>语自孟子,其对于统治者与被统治者认可度相互影响的论断主要集中在《离娄》下篇,类似的论述还包括“君仁,莫不仁;君义,莫不义”等。参见《孟子》,宁镇疆注译,中州古籍出版社2007年,第146~147页。

己的权利而进行的斗争。因此客观地说,新中国革命的胜利,并没有像资产阶级革命那样奠定“税收法定原则”并赋予纳税人更多的权利。而从社会法治意识来讲,在新中国成立之后的相当长时期内,由于公有制基础上的计划经济体制的存在,我国的税种、税收法规数量很少甚至“虚无”,我国纳税人的权利意识、税的意识都极其淡薄,社会上更不可能形成争取纳税人权利的思潮和立法需求,加之税收立法的专业性及立法技术的不成熟,使我国税收立法、尤其是有关纳税人权利的立法远远落后于其他法律部门。

## (二) 文化之维:官本位思想的影响

对于一国法治思想产生影响的,除了历史原因,还包括文化因素。《税收征收管理法》作为税收程序法定的依据,本应是一部权利保障法,一部服务法,纳税人的诚信推定权应当且必然规定于其中。但通观我国的《税收征收管理法》,其反而更加强调“管理性”和“强制性”,这与我国数千年来的官本位法律文化是有很大关系的。

中国古代法律思想崇尚礼治,而礼治的核心思想之一即是“尊尊”,即尊重一切应当尊敬的人,它实际是强调了上下级的等级差别以及下级对上级的服从、人民对君主和官员的服从。而自从中国古代法家兴起之后,更是形成了一种“权重位尊”的思想(以慎到为代表),于是“尊尊”就演化为“尊权”,实际上形成了对权力的一种膜拜,而掌握权力的官员就成为了人们的膜拜对象,这种官本位思想在税收领域的逻辑演进就形成了我国税收理论的权力代表学说。该权力代表说认为:税收是国家的固定权力,而税务官员就成为了该权力的具体实施者,税收征管的目标是保障国家的税源,纳税人权利的保护只是居次目标。而西方的权利代表学说则认为,国家是人民权利的代表,政府和政府官员则是具体的受托人,应当代表人民的利益行事,因此税收的征收与否、如何征收都是应当以人民利益为出发点、为归宿的。正如詹姆斯·密尔(James Mill)所言:“任何掌握权力的人具有一种滥用权力的倾向,这是一个尖锐而又重要的真理。”(Stephen Leslie,1991:76-78)在我国,在官本位思想影响之下,税务官员更容易认为纳税人对其服从是天经地义的,纳税人对国家的税收缴纳和牺牲是理所应当的,从而于自觉或不自觉中过于重视国家财源的保障,相对忽视了纳税人权利保护的诉求。

## (三) 法治之维:法定权利的缺失

我国的税法理论正在经历由“国家权力说”(也即“纳税人义务说”)向“民众公共需要说”(也即“纳税人权利说”)的过渡,我国的税收立法也正处于“征税权力保障法”和“纳税人权利保护法”的融合过程。但从税收法治的情况来看,有关纳税人权利保护方面的规定并不乐观。

首先,在宪法层面上,片面强调税收“纳税人义务说”。我国现行《宪法》只是强调了公民的纳税义务<sup>①</sup>,而未明确规定纳税人应有的税收基本权利,以致于诚信推定权这种人权领域的税收权利等,都需要借助于对宪法中“国家尊重和保障人权”、“任何公民享有宪法和法律规定的权利”等抽象权利规定的解释来推定。目前我国税法解释学相对还不成熟,而对税法条文进行非立法位阶的解释又有违背税收法定原则之嫌,因此单纯靠法解释学来进行权利推定无法满足纳税人权利保护的要求。

其次,从法律层面来看,我国现行税收法律对纳税人权利的规定供给不足。目前,我国由立法机关制定的法律位阶上的税法非常少,只有4部<sup>②</sup>;在我国现行课征的18个税种中,只有3个税种有法律依据,而其他税种都以国务院行政法规的形式加以规定。在缺乏一部《税收基本法》或《税收通则》的情况下,《税收征收管理法》实际上起着规定和保护纳税人权利的税收基本法的作用<sup>③</sup>。国务院法制办公布的新的《征求意见稿》中虽然进一步增加了纳税人的一些权利规定,如纳税人、扣缴义务人平等保护权、税法制定的参与权(见第11条)等,但总体来讲《征求意见稿》的立法目的仍旧是以征管为先,权利保护

① 参见《中华人民共和国宪法》第56条规定:“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”。

② 目前法律位阶上的税法除了作为程序法的《中华人民共和国税收征收管理法》之外,仅有《中华人民共和国企业所得税法》、《中华人民共和国个人所得税法》、《中华人民共和国车船税法》三部实体税法。

③ 原《中华人民共和国税收征收管理法》(1995)并没有关于纳税人权利的集合规定,只是零星分散的规定了检举权(原第7条)、减免税申请权(原第21条)以及复议申请权、起诉权(原第56条)。2001年修订的《中华人民共和国税收征收管理法》专门以第8条罗列了纳税人权利并增加了纳税人权利方面的若干规定,如知情权、要求保密权、陈述申辩权、申请国家赔偿权等,但总的来看还远远不够。

理念仍很不足,对于权利的规定和保障难以满足现代税收法治的要求。

第三,从其他税收法律文件来看,2009年国税总局专门出台了《关于纳税人权利与义务的公告》(以下称《权义公告》)。但《权义公告》的立法位阶非常低,严格来说该公告所规定的14项纳税人权利仍算不上“法定”权利,且这14项权利不能涵盖纳税人应当享有的所有权利,包括诚信推定权在内的许多权利都未体现。此外,《权义公告》没有采用“列举+概括”的授权方式,使其把纳税人权利限定在了14项之内,成了一部“限制权利法规”。

通过以上分析可知,我国税收法律规范对于纳税人诚信推定权的缺失不是个例,而是我国税法对纳税人权利规定和保护不周延、不完备的一个缩影。事实上,在现代国家治理中、在现代民主政治的大背景下,只有注重纳税人权利,尤其是其基本人权(例如本文所议之诚信推定权)的保护,兼顾各方面利益,包括国家的、纳税人的、社会的利益,税法的立法和实施才能取得“合理性”而呈现“良性”(张守文,2004:477)。正如学者指出的:“新世纪的中国税法学必须明确以纳税人权利为中心的立场,这既是民主法治的思想要求,也是市场经济的需要。”(刘剑文,2002:48)我国应当重塑税收理念,构建以权利本位为主义观的“税收法治”理念(谭志哲,2013:155-168)。也就是说,以纳税人权利为中心并据此设计税法制度、规范税收行为,是现代国家“良法之治”的应有之义,是“税收法治”的应有之义。如何扩大纳税人的权利范围、明确纳税人诚信推定权,是我国进一步修订《税收征收管理法》的要务。

#### 四、我国纳税人诚信推定权的立法进路

纳税人诚信推定权的缺失,是我国纳税人权利体系保障中的缺憾。我国新一轮的税制改革正在进行,作为税收程序法定的重要依据——《税收征收管理法》的修订工作也在如火如荼地展开,应当以此为契机,推进诚信推定权的立法进程。

##### (一) 理顺权力和权利的价值排序

《征求意见稿》与现行规定相比做了大幅度的调整,新增47条,修改67条,增、改部分就多达114条,但其修订的目的还是为了给“新一轮税制改革保驾护航”<sup>①</sup>,而非推进服务型政府建设、加强和完善对纳税人权利的保护,这在立法目标的确认上就与现代财税理念产生了偏离。

新中国的税收立法,更多的是强调国家权力为本位,历来的税法教科书上都强调税收的强制性、固定性和无偿性,对税收的返还性、合法性鲜有提及。由于长期以来固有的国家本位观念的影响,国家在立法上也预先将自己置于优先的位置,即在立法的价值排序中已经习惯性地将对国家权力置于纳税人权利之上,形成了一种国家税收权力大于、优先于纳税人权利的思维定式。这种价值排序的理念突出地体现在《征求意见稿》第1条的立法宗旨上,虽然也言及了纳税人合法权益的保护,但在目标顺位上却排在“加强税收征收管理,保障国家税收收入”之后<sup>②</sup>。这种“征管优位、保障收入”立法宗旨和理念确实可以最大限度地保障国家税权和税收,避免纳税人滥用诚信推定权而造成偷逃税款的情况。但在面临“保护纳税人权利,哪怕少征税款”和“保障国家税收,哪怕侵犯纳税人人权”的两难选择中,我国立法例也显然倾向了后者。

从一定意义上讲,纳税人的诚信推定权与刑事诉讼程序中的被告人无罪推定原则相类似,只不过前者是人权在税收领域中的体现,后者是人权保障在刑事诉讼中的诉求,前者是“保护纳税人权利,哪怕少征税款”和“保障国家税收,哪怕侵犯纳税人人权”的选择,后者是“宁可错放,不可错杀”与“宁可错杀,绝不错放”的选择。在2012年新《刑事诉讼法》颁布之前,我国也曾实行过多年的有罪推定的刑事理念,但人权呼吁的曙光最终照耀到了刑事诉讼领域——无罪推定得以确立。但我国税收观念的转变,仍在从

<sup>①</sup>语自国家税务总局总会计师(时任)范坚,参见李远方:《填补征管空白 建自然人征税体系》,载《中国商报》2014年9月30日第P03版;李珏、单晓宇、苏御:《税收征管法修订要为新一轮税制改革保驾护航》,载国家税务总局党校网站,http://www.tax-edu.net/ch/news/News\_View-2.asp?NewsID=17123,2015年3月21日最后访问。

<sup>②</sup>参见我国《税收征收管理法征求意见稿》(2015年1月5日)第1条:“为了规范税收征收和缴纳行为,加强税收征收管理,保障国家税收收入,保护纳税人合法权益,推进税收治理现代化,促进经济和社会发展,根据宪法制定本法。”

“有罪推定”到“无罪推定”的路上。这要求我们的税收立法首先要厘清税收权力和税收权利的价值排序,切实以服务型政府的理念转变税收观念,摘掉对纳税人的“有色眼镜”,树立纳税人权利保护优先的理念。税务机关不能将纳税人预先设定为机会主义者,认为他们是潜在的偷逃税者,并通过种种在无证据支持的情况下的税务稽查、检查、重复检查等行为侵犯纳税人的人权。可以说,诚信推定权是纳税人权利的起点与基础,只有确立了诚信推定权,才能最大限度地保护纳税人权利和推进税务行政法治的现代化进程。

## (二) 以修法为契机明示诚信推定权

在我国税收法治进程中,曾经有过对诚信推定权的探索,2009年厦门市地税局出台《对纳税人适用“无过错推定”原则的指导意见》,规定在无证据的情况下不得推定纳税人有偷逃税款的行为,税务机关对纳税人违法行为负有全部举证责任,且在处理具体案件时要采用“疑罪从无”的处理原则。该规定的出台得到了学界广泛认可,并得到了国家税务总局的转发,但由于种种原因,该做法并未在全国得到推广和普及,未能成为我国立法中的明示规则。

要赋予纳税人诚信推定权,必须以《税收征收管理法》修订为契机,采用类似英国、澳大利亚、韩国的明示立法方式,将诚信推定权明确、具体地规定在《税收征收管理法》中。因为相对来说,隐含规定的方式比明示规定的方式要求有更完善的配套规定和理念认同,否则《税收征收管理法》的条文就可能在税务机关解释和适用法律的过程中失去其原有之意。冰冻三尺非一日之寒,经过了数千年“官本位”文化浸染的中国,“服务型政府”的理念还未深入骨髓成为法律文化中的一部分,因此在理念上我国还无法满足诚信推定隐含型规定的要求,而倘若没有完善的配套措施,隐含规定着的诚信推定权很可能成为无本之本。《征求意见稿》第11条用7款的篇幅罗列了纳税人的一些权利,但尚不完备,仍需加入纳税人的诚信推定权,以明示的方式加以保护。

## (三) 限定税务机关检查权的边界

《征求意见稿》第88~93条规定了税务机关的检查权及可以采取的相应措施,从其第89条的规定来看,有以下两层含义:第一,税务检查的对象从原《税收征收管理法》第55条规定的“从事生产、经营的纳税人”扩展至所有“纳税人”,检查对象进一步扩大,税务检查的范围和力度也得到了增强,从一定意义来讲也意味着税务检查权力的膨胀。第二,根据《征求意见稿》第88条规定,在检查中发现纳税人有特定的逃避纳税情况时能采取保全措施,那就意味着税务机关检查权的启动并不以发现逃避纳税的行为为前提,这使得税务检查权的启动缺乏必要的限制和监督。而且,在何种情况下可以检查、采用什么样的程序启动检查、何谓特定的逃避税情形、能否重复检查、检查无果又当如何处理,都没有相关的法律规定,这就得使税务机关拥有巨大的检查裁量权,缺乏法定的、明晰的权力边界。

税务稽查或者检查对于税收征管是必要的,但这种公权力的应用应当有一定的适用条件和边界,以防不受约束的公权力对纳税人的基本权利造成侵害。德国《税收通则》第97条第2款规定:“通常情况下,只有在出示义务人未提供情况、提供的情况不充分或者对所提供情况的准确性有所怀疑时,方可要求出示账册、记录、业务文件或者其他证书。”(《外国税收征管法律译本》组,2012:1695)法国《税收程序法》第二编专章规定了税务检查程序,其中第L12条规定,只有在对个人纳税情况进行正反对照检查时,检察机关才可以检查纳税家庭所申报的收入,且正反对照时间不得超过1年(《外国税收征管法律译本》组,2012:1746)。美国《国内税收法典》第7605节(b)规定:“如无必要,纳税人不受检查或调查”。第7606节规定,原则上税务检查只在白天进行,只有被检查的场所在夜间开放时,财政部长才能在履行公务时进入该开放场所(《外国税收征管法律译本》组,2012:1381)。借鉴他国的成功经验,我国在《税收征收管理法》的修订过程中,亦应当明确税务检查的种类、程序,尤其是税务检查启动的条件。第一,税务检查权的启动必须有明确的法律依据。在纳税人诚实申报的情况下税务机关不得滥用检查权,只有在纳税人拒不进行纳税申报或者申报的内容存在问题时,或接到举报、得到线索证明纳税人有逃避纳税义务的可能时,税务机关才可以进行税务检查。第二,检查权的启动应当有明确的程序。《征求意见稿》第88条只规定了税务机关有检查权,但没规定具体程序。检查权的启动应当由税务部门经过严格的申报材料审核且

发现问题或接到举报线索之后,由税务部门的行政首长批准、签发检查令;执行税务检查的税务工作人员不得少于两名,检查开始时应当向纳税人出示证件、检查令并说明情况,且应当听取和记录纳税人正当的陈述和申辩。第三,启动税务检查,只意味着纳税人的纳税申报内容可能存在问题,并不意味着纳税人一定存在逃避纳税义务的情况,因此在税务检查过程中也不能预先认定纳税人存在逃避纳税义务的行为,仍应秉持税收服务的理念。第四,禁止采用循环检查、重复检查的方式干扰纳税人的正常生产和生活。第五,对于不当的税务检查侵犯纳税人权益的,纳税人可以提出申诉、复议、起诉等。

#### (四) 完善举证责任的分配

《征求意见稿》第36条第2款规定:“纳税人、扣缴义务人对纳税申报、扣缴税款申报的真实性和合法性承担责任。”此条为本《征求意见稿》新增内容,旨在要求纳税人、扣缴义务人真实、合法地申报纳税,但此处不能进行扩大解释和不利于纳税人的类推解释,不能将“对于纳税申报真实性和合法性承担责任”引申理解为“对申报材料的真实、合法负有证明责任”。在刑法领域存在一句著名的法谚:任何人不得被迫自证其罪。同样在税收领域,任何纳税人也不能被迫自证存在逃避纳税等违法行为,举证的责任应当主要归于税务机关。美国《国内税收法典》第7491节规定,纳税人举出可靠证据时举证责任转移:“如果在审判程序中,纳税人针对与确定A或者B分标题(A、B分标题为犯罪或其他违法行为)所课征税款的纳税义务相关的事实争议提出了可靠证据,则针对上述争议,财政部长应当承担举证责任。”(《外国税收征管法律译本》组,2012:1368)

要落实诚信推定权,需要对纳税人、税务机关的举证责任进行合理的分配,这里所说的合理分配包含两方面的含义:一方面原则上证明纳税人纳税行为存在瑕疵的义务归于税务机关,以防止税务机关滥用权力侵犯纳税人的合法权利;另一方面税务机关对纳税人纳税违法行为的证明程度和标准在不同税收阶段中应有所区别,以免产生妨碍税收检查权的正当行使的后果、造成纳税人滥用诚信推定权以偷逃税款的情况。具体而言,在税务行政诉讼与税务检查启动程序中税务机关的举证责任与证明程度是不同的。在税务行政诉讼的过程中由税务机关负主要举证责任(王粹宇,2014:71),税务机关必须有充足的证据证明纳税人存在税务违法行为法院才能认定纳税人违法,即必须达到证明有违法事实存在的程度。在纳税人申诉、提起复议的过程中,举证责任的分配与证明标准也是如此。而在税务检查启动时,税务机关只需事先证明纳税人存在不申报的事实或者虚假申报的可能,即通过对纳税申报材料的审查或者根据收到的群众举报线索使税务机关对纳税人纳税行为的合法性产生了合理怀疑。此时税务机关只需证明纳税人存在或然性的违法纳税可能,而不必证明其存在确然性的违法纳税事实;而在税务检查的实施过程中,纳税人负有有限的举证责任,有义务根据税务机关的要求出具相关证据证明自己纳税行为的合法性,对于纳税人提出的合理抗辩证据,税务机关若要继续检查也必须提出反证。

#### (五) 明确诚信推定权的可诉性

在纳税人诚信推定权受到侵害时,除了可以采用申诉、复议等救济手段外,法律还应当赋予纳税人通过诉讼以维护自身权利的可能性,即诚信推定权应当具有可诉性。德国法学家赫尔曼·坎特洛维奇曾提出,法律必须是“被视为可诉的”,它是规制人们的外部行为并可以被法院适用于具体程序的社会规则的总和(Hermann Kantorowicz,1958:79)。诚信推定权属于纳税人的基本权利,而对纳税人基本权利的侵害,即使不用“法律上特别规定的权限”,在现行法的基础上也可以作为“法律上的纷争”,以通常诉讼的形式,使纳税人可以广泛的主张法律上的权利(北野弘久,2008:60)。

税收诉讼主要分为取消诉讼、无效确认诉讼、争点诉讼、不作为的违法确认诉讼、超纳金和误纳金还付请求诉讼和请求国家赔偿诉讼六大类(金子宏,1989:403-404),对侵犯诚信推定权行为的取消之诉或确认无效之诉没有实际的救济效果,而维护诚信推定之诉也不涉及争点、不作为或返还请求,因此应当采用国家赔偿诉讼对其加以保护。现阶段我国立法中的国家赔偿之诉主要是保护行政相对人的人身权与财产权,纳税人诚信推定权是含有人性尊严因素的基本人权,与名誉权、荣誉权一样含有人身权属性,其本身虽然不含有财产价值因素,但对其伤害很可能造成附随的财产侵害,例如由于连续检查、暴力检查造成正常生产经营的影响与财产损失等。因此从权利性质与内容上看,以国家赔偿之诉来实现诚信推

定权的可诉性是可行的。但也应当注意,诚信推定权的可诉性也应当有合理界限,不能一刀切地将所有已启动的、未发现偷逃税款行为的税务检查活动都看做是对诚信推定权的侵害而追究法律责任,因为在税务检查中纳税人也是忍受义务人(北野弘久,2008:278),这也与诚信推定权的被动性、防御性特征相契合。认定某一具体税务行政行为是否侵害了纳税人的诚信推定权,是否具有可诉性,应当看该行为是否产生了损害纳税人人身权或财产权的结果,《税收征收管理法》应当在修订过程中对纳税人诚信推定权的可诉性、起诉标准乃至相关法律责任做出规定。因此,《征求意见稿》不仅仅要考虑为“新一轮税改保驾护航”,更要合理限制税务机关的权力,合理安排举证责任的分配,创造符合现代财政理念的税收法治环境。

### 参考文献:

- [1] [日]北野弘久(2008). 日本税法学原论. 郭美松、陈刚译. 北京:中国检察出版社.
- [2] 陈少英(1996). 试论税收法律关系中纳税人与税务机关法律地位的平等性. 法学家,4.
- [3] 胡玉鸿(2008). 个人的法哲学叙述. 济南:山东人民出版社.
- [4] [日]金子宏(1989). 日本税法原理. 刘多田、杨延津、郑林根译. 北京:中国财政出版社.
- [5] 李震山(2001). 人性尊严与人权保障. 台北:元照出版公司.
- [6] 刘国庆(2009). 纳税人权利保护理论与实务. 北京:中国检察出版社.
- [7] 刘剑文(2002). 税法专题研究. 北京:北京大学出版社.
- [8] 刘剑文、熊伟(2004). 税法基础理论. 北京:北京大学出版社.
- [9] 莫纪宏(2006). 纳税人的权利. 北京:群众出版社.
- [10] 秦奥蕾(2009). 基本权利体系研究. 济南:山东人民出版社.
- [11] 谭志哲(2013). 当代中国税法理念研究——从依法治税到税收法治. 北京:法律出版社.
- [12] 《外国税收征管法律译本》组(2012). 外国税收征管法律译本. 北京:中国税务出版社.
- [13] 王桦宇(2014). 论税法上的纳税人诚实推定权. 税务研究,1.
- [14] 张富强(2011). 论纳税人诚信推定权立法的完善. 学术研究,2.
- [15] 张守文(2004). 经济法理论的重构. 北京:人民出版社.
- [16] Hermann Kantorowicz(1958). *The Definition of Law*. Cambridge:Cambridge University Press.
- [17] Stephen Leslie(1991). *The English Utilitarian*. Bristol:Thoemmes Press.

## Taxpayer's Right to Presumption of Honesty: Analysis, Source and Structure

——And Comments to the Draft of *The Law on Administration of Tax Collection*

Zhu Daqi (Renmin University of China)

Li Shuai (Renmin University of China)

**Abstract:** Presumption of Honesty is one of the basic rights of taxpayers and it has been established in many developed countries. For some historical, cultural and practical reasons, China has not included this right in tax system. However, the legislators could learn from other countries and take the chance of revising the Law on Administration of Tax Collection to change the concept of tax collection and to balance the power of tax administration and the rights of taxpayer. To realize rule of law in tax collection, China should establish the presumption of honesty rule explicitly, restrict the power of tax administration and improve the burden of proof.

**Key words:** right to presumption of honesty; debt of the public law; rule of law in taxation

■作者地址:朱大旗,中国人民大学法学院,中国人民大学财税法研究所;北京 100872。Email:daqizhu@126.com。  
李帅,中国人民大学法学院。

■基金项目:司法部国家法治与法学理论研究重点项目(12SFB1005)

■责任编辑:李媛