



李万甫
孙红梅
主编

《税收征收管理法》修订 若干制度研究



法律出版社
LAW PRESS · CHINA

《税收征收管理法》修订 若干制度研究



李万甫 孙红梅 主编



法律出版社
LAW PRESS · CHINA

图书在版编目(CIP)数据

《税收征收管理法》修订若干制度研究 / 李万甫,
孙红梅主编. —北京:法律出版社,2017.3

ISBN 978 - 7 - 5197 - 0484 - 1

I. ①税… II. ①李…②孙… III. ①税法—制度—
研究—中国 IV. ①D922.220.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 318098 号

《税收征收管理法》修订若干制度研究
SHUI SHOU ZHENG SHOU GUAN LI FA
XIUDING RUO GAN ZHI DU YANJIU

李万甫 孙红梅 主编

策划编辑 沈小英
责任编辑 刘莹
装帧设计 李瞻

© 法律出版社·中国

出版 法律出版社

总发行 中国法律图书有限公司

经销 新华书店

印刷 北京京华虎彩印刷有限公司

责任校对 晁明慧

责任印制 吕亚莉

编辑统筹 财经出版分社

开本 720 毫米×960 毫米 1/16

印张 22

字数 382 千

版本 2017 年 4 月第 1 版

印次 2017 年 4 月第 1 次印刷

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

网址/www.lawpress.com.cn

投稿邮箱/info@lawpress.com.cn

举报维权邮箱/jbwq@lawpress.com.cn

销售热线/010-63939792

咨询电话/010-63939796

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

全国各地中法图分、子公司销售电话:

统一销售客服/400-660-6393

第一法律书店/010-63939781/9782

西安分公司/029-85330678

重庆分公司/023-67453036

上海分公司/021-62071639/1636

深圳分公司/0755-83072995

书号:ISBN 978 - 7 - 5197 - 0484 - 1

定价:66.00 元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

序 言

《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征收管理法》)于1992年9月4日由第七届全国人民代表大会常务委员会第二十七次会议通过,历经1995年、2001年两次修订。《税收征收管理法》的制定实施已经20多年,2001年修订通过的现行《税收征收管理法》及其实施细则也已运行10余载。在这过程中,国内外经济形势发生了很大变化,尤其是随着我国税制改革逐步深入,相应的税收征管实践也在不断推陈出新,同时国外先进的征管理念和措施也被日渐引进到我国税收征管实践中,这些都需要在法律上进一步明确,再次修订《税收征收管理法》被提上议事日程。2015年1月5日,国务院法制办公室公布了《中华人民共和国税收征收管理法修订草案(征求意见稿)》(以下简称《征求意见稿》),公开征求社会各界的意见和建议。基于此,国家税务总局于2015年3月立项开展“《税收征收管理法》修订的若干重大制度”课题研究,由税务总局税收科学研究所牵头,课题组成员来自税务系统、高校、中介机构等相关单位。经过近两年持续不断的跟踪研究,课题组成员对涉及的若干重大制度在法理分析、国外立法经验借鉴、目前存在问题剖析的基础上,对《征求意见稿》中的法律条文提出了明确的修改意见,并附上修改理由。

《征求意见稿》向社会公布已两年有余,在此期间,国内外税收环境发生了重大变化。因此,应该站在更高更新的视角来推进《税收征收管理法》的修订。

一、构建自然人税收管理体系,适应直接税改革的需要

我国传统意义上的税收征管都是面向企业,对于面向自然人征收的个人所得税、房地产税等直接税方面,尚未形成一套以自然人为中心的较为系统的征管体系。党的十八届三中全会明确提出了“深化税收制度改革,逐步提高直接税比重”的要求,但以现行的征管模式,难以适应直接税比重逐步提高、自然人纳税人数量增长迅速的征管要求。

个人所得税改革、房地产税立法一直是社会关注的热点问题。分类和综合相结合的个人所得税改革一直没有实现,很大程度上是由于自然人征收管理制度还存在一些缺陷。例如,收入的归集问题、收入来源确认问题和纳税人申报的真实性确认问题。现行《税收征收管理法》对自然人的征收管理规定较为单薄,如果将自然人纳税人的税收管理作为下一步的重点工作内容,会对现有税收征管体系带来很大挑战。可以说,个人所得税的改革、房地产税的立法,将倒逼自然人税收征管制度尽快实现法治化、体系化。因此,建立较为完善的自然人税收征管制度体系,是这次《税收征收管理法》修订的重点之一。《征求意见稿》虽然新增了一系列关于自然人税收征管的具体条款,但也只是试图在原有对企业的征管制度上植入一些对自然人的管理措施。例如,作为基本征管程序启动环节的纳税人识别号制度、作为核心环节的税额确认制度,很大程度上还只是基于对企业纳税人的管理需要。就完善自然人税收征管制度来说,如何为个人所得税改革、房地产税立法等直接税改革提供程序法支撑,是当前《税收征收管理法》修订迫切需要解决的问题。

二、强化“税收至上”理念,推动第三方涉税信息的提供

第三方涉税信息提供一直是税收征管中的重点和难点问题,也是《税收征收管理法》修订要解决的核心问题。实际上,这个问题源于目前的行政协助制度存在法律缺失,没有明确的法律制度对行政机关间协作关系加以约束。现行《税收征收管理法》中其他部门的税务协助义务只是一种原则性的规范,部门间协助只是一种建议或是一种指导性的要求,这种合作方式缺乏稳定的法律制度作为支撑,而解决这个问题的前提和基础应该是各部门要达成“税收至上”理念上的共识。

税收问题是国家利益的最高体现,税收利益是国家至上利益。在现代国家治理进程当中,税收发挥着基础性、支柱性和保障性作用。对国家而言,没有税收就没有国家,税收是国家的命脉;对社会成员而言,税收和死亡是不可避免的

两件事。社会发展、国家运转都离不开税收,税收利益作为国家最高利益的体现必须加以强化。在这方面,其他国家有很多先进经验值得学习。例如,美国《海外账户税收合规法案》要求所有的国外金融机构要向美国政府(国内收入局)提供美国公民5万美元以上的账户信息。美国境内的金融机构也要按照征税机关的要求,提供美国公民的涉税信息。相比之下,我国金融机构在这方面还有很大差距,归根结底并非制度问题,而是缺少“税收至上”理念的共识。只有在“税收至上”理念的引领下才能够建立起有效的第三方涉税信息提供机制,相关部门为税务机关履行征税职责提供必要信息才会得到法律的真正认同。

三、以落实《深化国税、地税征管体制改革方案》为契机,推动税收征管改革成果法治化

2015年12月,中共中央办公厅、国务院办公厅印发《深化国税、地税征管体制改革方案》(以下简称《方案》),这是中央有史以来首次专门针对我国税收改革发展制定的纲领性文件,为我国税收事业的可持续发展、为未来税收征管改革指明了方向。《方案》共提出6大类30多项具体举措,不单纯解决国税与地税、地税与其他部门的税费征管职责划分问题,还包括“最大限度便利纳税人、最大限度规范税务人”等一系列制度安排,它更多承载的是未来税收征管改革的方向目标和战略举措,这恰恰是《税收征收管理法》修订中应予充实的重要成熟规定。

《方案》中被广泛认同的制度安排不能仅停留在文件中,要上升到法律层面加以落实。可以说,这些制度安排已经在中央决策层面取得共识,这种共识有必要通过法律化固定下来。在下一步《税收征收管理法》修订工作中,应该以落实《方案》为契机,长远规划,充分发挥立法的引领和推动作用,将这些年税收征管改革积累的经验和成熟做法及时转化为基本税收征管法律制度,为进一步深化税收征管改革提供强有力的法律支撑;尚未成熟的做法和措施,也可以预留立法接口。总之,要为构建现代化的税收征管体系做好顶层设计。

四、以税收确定性为核心,保障纳税人合法权益

“相对确定的社会生活不仅符合人类直觉性的安全偏好,而且有利于我们对社会生活作出主动计划和安排,增进社会生活的品质。”在税收领域,税收确定性原则的确立,不仅是为了防止征税机关的任意专断征税,影响纳税人税收实体负担,还要求征税的方式、步骤、时限和顺序确定,从程序角度满足纳税人对税收确

定性的需求。

《税收征收管理法》是税务机关与纳税人进行征纳活动的基本规范,进一步强化税收确定性原则是《税收征收管理法》修订的基本要求之一。《征求意见稿》引入了税收预约裁定制度,用来克服税收实体法的不确定性和相对滞后性,保障纳税人的实体性权利,这是一项非常值得关注的征管制度创新之举。同时,我们还应当看到,现行《税收征收管理法》当中什么是税务机关权力、什么是纳税人权利,是分开设定的。纳税人权利没有同征税权力行使相匹配或者有机对应起来,在整个税收管理过程当中没有充分体现出来。

在纳税人权益保护方面,我们也要注意处理好实体与程序的关系。征税权是一种公权力,现行《税收征收管理法》及《征求意见稿》对税务机关如何行使征税权有较多的“笔墨”,但大多都出于维护征税权的角度进行权力配置。从行政法“控权”角度考虑,《税收征收管理法》也应对纳税人的“防御权”进行明确。现行《税收征收管理法》及《征求意见稿》对纳税人权益的保障性条款规定的比较笼统,纳税人在征税程序中如何行使陈述申辩权、异议权及保密权等基本权利,没有与税务机关征税程序对应。从纳税服务的角度来说,不但要解决纳税人办税便利,更深层次的要求是让纳税主体知道自己有哪些权利,并且清楚如何行使。征管程序设计要体现这一思想,要把纳税人的权利设定和税务机关的重要执法环节有机结合起来,这样才能进一步提升税收确定性。

五、落实 BEPS 行动计划,提升税收国际话语权

《税基侵蚀和利润转移》(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)是20国集团(G20)领导人在2013年圣彼得堡峰会委托经济合作与发展组织(Organization for Economic Co-operation and Development, OECD)启动实施的国际税收改革项目,旨在修改国际税收规则、遏制跨国企业规避全球纳税义务、侵蚀各国税基的行为。近年来,我国积极参与联合国和G20国际税收规则的制定,深入参与BEPS所有行动计划,国际税收征管制度有了重大发展。2013年8月,中国成为《多边税收征管互助公约》(以下简称《公约》)的第56个签约方,这也是中国签署的第一份多边税收条约。税务总局专门成立了G20税制改革工作领导小组,为落实BEPS行动计划在中国的落地,制定工作方案,明确职责分工、时间表和路线图,全面推进此项工作。

为巩固和提升我国在国际税收征管协作领域已取得的成绩,承担缔约国的税收征管国际义务,落实BEPS行动计划,应把国际法的国际惯例、好的制度融入我国国际税收征管制度当中,不应停留在法律层级较低的税收规范性文件当中予以

规定和落实,否则显然与“大国税收治理”的要求不相吻合。因而,BEPS 行动计划内容有必要在《税收征收管理法》中体现。通过修订《税收征收管理法》,将国际条约、协定完成国内法的转化,形成系统、合理的国际税收征管国内法体系,用约束力更强的法律文件,增强我国在国际税收事务中的话语权,建设更具稳定性和可预测性的国际营商税收环境。

六、顺应数字时代的发展,强化税收征管现代化的法治支撑

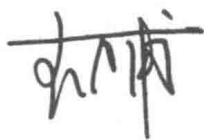
数字时代的到来,人们的生活习惯、工作方式、商业模式等社会生活的方方面面都发生了巨大变化。法律不能脱离社会生活,从《税收征收管理法》修订的角度看,税收征管程序的设计,应当充分考虑当前征管工作面对的社会状况,数字化变革就是很重要的因素之一。一方面,电子商务蓬勃发展,是影响税收征管程序的重要外部因素。越来越多的行业通过互联网从事交易活动,基于互联网+的新兴商业模式应运而生。从税收实体角度看,应税行为在互联网上发生,纳税义务人、征税对象、纳税义务发生时间等课税要素的识别标准需要重新设计。从税收程序角度看,针对互联网经济的税收管辖权、涉税电子数据的检查权、电子发票的使用、征纳双方数字签章的效力等基本制度还需要通过修订《税收征收管理法》建立和完善。另一方面,电子政务的长足发展,是影响税收征管程序的内在重要因素。互联网革命发端于技术领域,发展于经济领域,如今已经渗透到经济社会的各个角落,对政府治理方式也带来了新的挑战和机遇。税务机关与纳税人通过互联网交互,绝大多数涉税业务都可以在互联网上完成;税务部门之间的任务下达、结果反馈、信息共享也完全通过数据交换。信息化、数字化不仅仅是一种手段,而成为一种“生态”基础,应对新问题,《税收征收管理法》修订中应当有所体现。

目前,数字经济下的税收征管面临的诸多问题尚未形成广泛共识,这是此次《税收征收管理法》修订的重大“痛点”。可以考虑对其确立具有一定导向性的征管原则,并为下位法的补充完善和征管实践预留一定的操作空间,彰显税收征管的原则性和可操作性的有机结合。

最后,衷心感谢在本课题立项、调研、写作过程中给予建议和支持的全国人大常委会预算工作委员会、国务院法制办公室、中国财税法学研究会、税务总局相关司局、相关省市税务局、高校以及研究机构的专家和学者们。本书与其说是我们课题组成员原创性成果的结晶,不如说是致力于税收事业发展、以期能为税收征管法律制度完善尽一己之力的学人们集体智慧的展现。希望书中提到的《征求意见稿》修改建议能对下一步的立法工作起到一定的参考作用,进一步为深化税制

改革保驾护航。

由于时间和水平有限,对有些内容的研究尚不够深入,难免存在诸多不足,敬请读者批评指正!

A stylized handwritten signature in black ink, consisting of several fluid, connected strokes.

2017年2月3日

目 录

《税收征收管理法》修订的若干制度研究	本课题组	1
《税收征收管理法》修订的基本取向及建议	李万甫 何小王 李才波	18
落实税收法定原则与《税收征收管理法》修订	李万甫 何小王	33
税收行政中的信赖保护原则	胡宇梅 汪 诚	53
税收核定制度研究	袁森庚 宋玉华	67
自然人税收征收管理法律制度研究	山东省潍坊市地方税务局课题组	87
自然人纳税识别号制度研究	江苏省徐州市地方税务局 辽宁大学财税法研究中心	100
税收预约裁定制度研究	张 松	110
第三方涉税信息提供制度研究	孙红梅	133
纳税人权利保护制度研究	普华永道中国税收政策服务团队	152
税收优先权制度研究	徐阳光 韩 蓉 魏 凯	184
税收举证责任制度研究	何小王 何其昭	208
税务行政强制制度研究	袁森庚 宋玉华	235
《税收征收管理法》纳税争议前置条件的完善	河北省国家税务局课题组	259
附录一:国务院法制办公室关于《中华人民共和国税收征收管理法修订 草案(征求意见稿)》公开征求意见的通知		270
附录二:《OECD 税收管理调研报告(2015)——税收管理立法框架》		294

《税收征收管理法》修订的若干制度研究

本课题组*

《税收征收管理法》制定实施已超过 20 年,2001 年修订通过的现行《税收征收管理法》及其实施细则也已运行 10 余载。在这个过程中,国内外经济形势发生了很多变化,相应的税收征收管理实践也发生了很大变化,而且,随着当前税制改革逐步深入,需要税收征收管理法律来保驾护航。同时,国外先进的征收管理理念和措施也被逐步引入我国税收征收管理中,这些都需要在法律上进一步明确。2015 年 1 月 5 日,国务院法制办公室向社会公布的《税收征收管理法修订草案(征求意见稿)》(以下简称《征求意见稿》),标志着《税收征收管理法》的修订已经进入实质性阶段。因此,研究和探索《税收征收管理法》修订中的重大问题,例如,立法的基本取向,对现有一些制度的完善,新引进一系列制度的确立,这都将对《税收征收管理法》的修订具有一定的参考意义。

一、修订《税收征收管理法》的基本取向

鉴于当前税制改革的要求和税收征收管理实践的需要,此次《税收征收管理法》的修订不应该是简单的修修补补,而应是一些理念和制度的重塑。因此,在修订过程

* 课题组长:李万甫、孙红梅;成员:孙丽梅、赵迎春、何小王、张松、袁森庚、宋玉华、河北省国家税务局课题组、山东省潍坊市地方税务局课题组、江苏省徐州市地方税务局课题组、四川省资阳市国家税务局课题组、普华永道中国税收政策服务团队、中国人民大学破产法研究中心、辽宁大学财税法研究中心;执笔人:孙红梅。

中一定要坚持基本取向,才能使《税收征收管理法》修订始终在既定的道路上前行。

(一) 适应深化税制改革要求

按照党的十八届三中全会确定的税制改革任务,深化税制改革已进入攻坚阶段。推进税制改革,急需税收征收管理措施的配套。否则,税制改革的进程将会受到很大的影响,甚至难以实施。因此,《税收征收管理法》的修订应当前瞻税制改革的内在要求和发展趋势,构建一个能够适应税制改革的新型税收征收管理体制。此次《税收征收管理法》修订的重中之重是解决深化税制改革的征收管理保障问题,这也是当前加快推进《税收征收管理法》修订的直接动因。

在全面推进深化税制改革的各项任务中,都不同程度地迫切需要加快税收征收管理措施的配套,特别是个人所得税申报制度改革、房地产税的立法与实施等,对现行税收征收管理制度和措施都提出了新挑战。《征求意见稿》中反映出一定层面的税制改革诉求,例如,纳税识别号制度的建立、金融信息的提供和披露、税收强制措施扩大到自然人范围等。但是,与深化税制改革的要求相比,部分相关条款的规定显得针对性不强、可行性较差,未能充分体现出推进税制改革的征收管理层面的诉求,还不能为实施税制改革提供有效的征收管理保障。

(二) 切实体现税收治理现代化的内在要求

为了顺应国家改革发展战略的需要,结合税收工作实际,国家税务总局提出税收现代化的战略构想,并成为指导未来税收工作的总纲领。《税收征收管理法》作为税务机关执行法律、履行职责的基本法律规范,其修订也应当体现出新时期税收工作的基本要求,并切实落实到《税收征收管理法》的修订当中。

《征求意见稿》第1条增设了“推进税收治理现代化”,作为立法宗旨和目的予以反映。但在随后具体条款的修改中,对这一立法宗旨的体现显得不够充分,揭示税收治理现代化的内在要求明显不足。这一表述的加入显得可有可无,对整个《税收征收管理法》修订的指导作用显得苍白。尽管当前对税收治理现代化的研究成果和实践经验有待进一步探索与挖掘,但对其已有共识的做法应当予以吸收。

(三) 加强纳税人权利保护、体现纳税服务的理念和要求

近年来,税收实践中推出了许多保护纳税人合法权益、优化纳税服务的举措,对构建现代税收征收管理体制进行了有益探索。《征求意见稿》第11条增加了纳税人参与税收立法活动的权利规定;第32条强化了对纳税人金融信息的保密要求;第39条及相关条款关于修正申报的规定,增强纳税人纳税申报的自主性。这些新增的规定都有利于纳税人合法权利的实现。但是,《征求意见稿》中强化纳

税人合法权利保护的条款仍然偏弱,应当明显增加强化纳税人基本权利保护规定;应当注重将纳税人权利保护与税收执法权力行使有机结合,相互衔接、相互制衡;应当更充分地反映税务机关纳税服务的理念和要求。

(四) 注重权利、义务和责任相一致

法律法规的严肃性依靠其“罚则”的刚性执行来维护,如果不设定违法行为的法律责任,违法行为便得不到纠正和惩处,相关权利义务关系就难以有效维护。因此,应当注重法律责任的设定是否系统、严密,是否与权利义务规定相一致。《征求意见稿》第九章增加、修改了部分法律责任条款,特别是对于过失行为的法律责任规定,逃税、抗税、骗税等部分法律责任标准的调整,吸取了长期税收实践的经验教训,对于完善税收法律责任体系很有意义。但是,第九章构建的税收法律责任体系仍有较多需要改进的地方。

(五) 实现《税收征收管理法》与其他相关法律之间的衔接配套

只有正确处理《税收征收管理法》与其他相关法律的衔接配套问题,避免法律之间的抵触、脱节、歧义等现象,才能保障税收征收管理制度的顺利运行。《征求意见稿》第3条确立了税收法定原则,加强与《立法法》的衔接;第七章加强与行政强制法的衔接,增加了对民商法规定的衔接和运用,部分解决了现行《税收征收管理法》与《行政强制法》相冲突的问题。但是,《征求意见稿》在与其他相关法衔接配套方面仍然存在不足。

(六) 合理借鉴国外先进的税收征收管理理念和制度

将国外先进的税收征收管理理念和制度,吸收到《税收征收管理法》修订中,将有利于加快我国税收征收管理现代化。同时,学习借鉴不等于照搬照抄,需要结合中国国情改进和完善。《征求意见稿》在建立统一纳税人识别号、信息披露制度、税额确认制度、修正申报制度等方面,均较好地借鉴了国外的经验,并针对我国国情作了必要的调整。但是,在借鉴国外经验并实现本土化方面,有一些问题存在争议,需要进一步探讨。此外,税收征收管理的国际合作机制在《征求意见稿》中体现得还不够充分。

二、落实税收法定原则应为《税收征收管理法》修订的基本准则

落实税收法定原则是《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》的一项重要内容,应当以落实税收法定原则作为修订《税收征收管理法》的基本准则和所需达至的重要目标。

一般认为,税收法定包括课税要素法定、课税要素明确和合法性(程序合法)三个方面。修订《税收征收管理法》时,应当落实税收法定原则,遵循以下基本

要求:

一是以落实税收法定原则作为修订《税收征收管理法》的基本准则和所需达至的重要目标。本次《税收征收管理法》的修订,是落实税收法定原则的一个重要契机。在《宪法》修改和《税收基本法》制定时机尚不成熟的情况下,现代税法的精神和一些重要原则,需要通过《税收征收管理法》来实现其立法,应当通过《税收征收管理法》的修订,推动税收法定原则的贯彻落实。

二是通过《税收征收管理法》修订,进一步明确税收法定原则的基本内涵。2015年《立法法》的修改,规定了税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度,应当制定法律。但这是一种最基本的规定,并不是对税收法定原则内涵的完整表达,需要在《税收征收管理法》中作出进一步的规定,对《立法法》中的未尽事项作出补充,特别是就税收征收管理中如何落实“征税合法”问题作出清晰的回答。

三是从税收法定原则的视角,全面审视《税收征收管理法》的各项具体制度,确保遵循税收法定原则。税收法定原则需要具体的税收征收管理制度来落实,《税收征收管理法》应当成为一部“良法”“善法”,起到保障税收法定原则落实的作用,而不是架空、背离税收法定原则。不能将税收法定原则停留于抽象、空洞的原则性规定层面,而应贯彻于各项具体制度当中,故应以税收法定原则的视角全面审视各项具体的税收征收管理制度。

三、信赖保护原则:理念引入与制度建设

信赖保护原则是指行政行为的相对人基于对公权力的信任而做出一定行为,此种行为所产生的正当利益应当予以保护。在税收领域引入信赖保护理念和制度,其意义和作用体现在以下几个方面:

1. 促进税法的确定性和可预测性,形成良好的税收秩序

依法治税要求税务机关的权力以一种可预测的方式行使,税法 and 政策不能溯及既往,不能频繁变更,不能随意废止。只有这样,纳税人才有可能对自己未来的涉税行为进行规划、安排,并且只有这种规划和安排所形成的利益受到法律制度的保护,整个社会才会形成良好的税收秩序。

2. 增强纳税人对税务机关的信任,控制税收行政权力的恣意和滥用,促进税务机关的良好行政

保护税收上的信赖利益,可以“取信于民”,增强纳税人对税务机关的信任,促进纳税人的参与、协助与遵从,提高税收行政效率;保护税收上的信赖利益,可以促使税务机关更加审慎地做出行政行为,更加严格地进行自我控制和自我约

束、履行正当秩序,提高行政行为的质量;保护税收上的信赖利益,意味着税收政策和形成的惯例不能随意变更,制定制度规范和做出具体行政行为要具有前瞻性和导向性,提高制度建设质量。

3. 在制度上促进整个社会经济运行效率的提高

法和法律秩序的双重安定性是市场经济条件下理性交易的前提,经济行为只有在法律的稳定性和可预测性的前提下才能得以广泛实施。而税法是影响经济行为和社会行为的最重要的法律之一,如果税法能够保护纳税人的信赖利益,将会有效地降低交易成本和稳定交易成本,更加有效地配置资源,更加有效地促进市场机制发挥作用。

由于信赖保护在我国的法律体系中引入较晚,在税法领域还未涉足,信赖保护原则要成为税法的基本原则的条件和时机还未成熟,但可作为一个努力的方向。因此,建议在《税收征收管理法》中宣示信赖保护理念,指导税收行政行为。具体可单列一条指出:税务机关要树立信赖保护的理念,要本着诚实信用的精神,以诚实信用的方式、方法做出税收行政行为。根据域外经验和我国的实践,在税收程序法中将法不溯及既往、违法税收行政行为的撤销和合法税收行政行为废止等领域明确引入信赖保护制度。

四、关于税收核定制度

税收核定仅指在缺少直接账册凭证等证据资料的情况下,通过各种间接资料和方法推定计算纳税人应税收入(应税价格)、应纳税所得额等税基或应纳税额的计税方式。为保障国家税款征收,满足公共财政需要,维护税收公平和征收效率,避免纳税人逃避纳税,基于国家征税权的强制力,税收核定应运而生。在纳税人税法遵从度欠缺、未建立账册或账册记载不全,甚至出现纳税人恶意毁损、隐匿账册资料,不配合税务机关检查的情况下,从保障国家税收全局出发,通过税收核定方式,可有效挽回国家税款损失。税收核定作为查账征收的必要补充,是国家征税权的直接体现,是国家税收的坚实保障,从某种程度上说,亦是一种征税威慑平衡。因此,目前税收核定制度在国家税收管理中不可或缺。

应从以下几个方面完善税收核定制度:

1. 坚持正确的核定理念及适用条件

对于核定适用情形,应始终坚持以查账征收为主,核定为辅的理念。对于有条件进行查账征收的,应当坚决避免采用核定方式。

2. 规范完善税收核定方法

对于核定适用较多的企业所得税,应确立事前核定与事后核定独立的规则,

并明确事前核定与事后核定适用的衔接问题。规范整体核定及部分核定适用方式和限制条件,严格把握纳税申报与整体核定适用的矛盾平衡。应允许对账外经营企业所得税采用部分核定方式进行计算。同时,加强第三方中介在核定中的作用。

3. 健全税收核定程序

核定程序的设置,应满足对税收核定滥用的规制、加强核定效率保障、提高核定准确性与合理性、保护纳税人合法权益方面的需要。一是约束核定自由裁量不当,应加强税收核定调查程序和告知程序,保障纳税人知情权;二是引入核定听证程序,提高纳税人参与度和保障核定合理性;三是加强核定审核程序,对税收核定尤其是税务稽查案件中的税收核定,应加强经办科室,以及案件查处单位的审核;四是加强核定公示;五是完善救济程序。

4. 合理分配举证责任

税务机关应负责保证核定基础数据和资料的合法合理,保证税收核定方法的合理性。同时,纳税人对税务机关核定标准与核定数据不合理进行指证时,应承担相应的举证责任。

5. 明确核定效力

对存在逃税(偷税)手段的税务违法行为,有权定性予以处罚。当然,对于税收核定基础薄弱,明显欠缺合理性的税收核定,则应慎重处罚。

6. 强化税收核定监督

为防止税务人员滥用核定权力,应加强对核定事项的审核监督,包括通过核定过程审核、核定结果公示、核定事项复查等措施,强化核定的监督,避免核定结果偏颇。

五、关于自然人税收征收管理法律制度

我国长期以企业为管理重心的税收征收管理模式下,对个人所得税等面向自然人征收的直接税方面,由于征收管理法律制度的不完善,尚未形成一套以自然人为中心的较为系统的征收管理体系。为适应新一轮税制改革需求,应尽快修订《税收征收管理法》中针对自然人税收征收管理法律制度,服务于深化改革和社会发展目标的实现。

现行《税收征收管理法》对自然人纳税人的管理措施较为单薄,以未来实施个人所得税综合税制和开征房地产税的假设为前提,《征求意见稿》新增了一系列关于自然人税收征收管理的具体条款。以《征求意见稿》试图构建的自然人税收征收管理制度为视角,对当前自然人税收征收管理存在的主要问题进行分析,

仍然可以看到《征求意见稿》存在进一步完善的空间,对自然人税收征收管理体系建设应进行整体设计。

1. 需要尽快进行自然人相关税收法律体系的顶层设计

自然人税收征收管理法律体系既包含税收实体法,也包含税收程序法。从目前情况来看,在实体法方面应尽快推进房地产税法等与个人财产相关的立法,加快建立起综合与分类相结合的个人所得税制;在程序法方面,应全面修订《税收征收管理法》,使其在对单位纳税人和自然人纳税人的适用上都能高效有力的落实,特别是根据未来针对自然人实体法修订的规划,实现对自然人收入、财产的全面管控,依法保障自然人税收管理职能的实现。

2. 需要对《征求意见稿》再行完善

从自然人税收征收管理的大视角审视,需要进一步考虑自然人纳税人的特点和未来对自然人纳税人收入、财产、行为等税源监控及税收权益保护的需要,对《征求意见稿》作进一步完善,确保该法具备一定的前瞻性和较好的稳定性,易于基层税务机关执行和纳税人遵从。

3. 考虑相关配套法律制度体系的修订和衔接问题

对自然人税收征收管理法律体系的构建,不仅涉及税收法律法规的问题,还涉及其他相关法律法规。例如,第三人信息的提供条款如何与《商业银行法》中保密条款相衔接,为控制现金交易而完善现金交易管理相关法律法规的问题。

4. 关于建立自然人税收征收管理系统的问题

自然人税收管理如果采取“以人盯户”的传统方式将寸步难行,必须依托税收信息化支撑,对海量涉税数据信息进行综合处理,才能实现对自然人的有效征收管理。《深化国税、地税征管体制改革方案》明确指出,2018年实现征收管理数据向税务总局集中,建成自然人征收管理系统,并实现与个人收入和财产信息系统互联互通。

5. 关于组建与自然人税收管理相匹配的税收征收管理机构的问题

以风险管理为导向,组建与自然人税收管理相匹配的税收征收管理机构,组成税收业务、信息化应用、纳税服务各方面人才聚集的管理机构,才能顺利运用大数据开展自然人税收管理。

6. 关于利用大数据开展自然人涉税信息采集和分析的问题

对数以亿计的自然人纳税人,税务部门需要树立“大数据管税”的理念,创新完善内外部信息采集机制,全面整合自然人信息数据资源,深入开展自然人数据风险分析,发挥好大数据在自然人税收管理中的作用。