

# 税收核定中纳税人权利保护研究

梁晓妹

华北理工大学人文法律学院, 河北 唐山

收稿日期: 2024年4月15日; 录用日期: 2024年4月24日; 发布日期: 2024年5月31日

## 摘要

随着社会主义法治国家建设进程的不断推进,新一轮财税体制改革逐渐拉开序幕,加强对纳税人权利的保护在学界和司法领域的呼声越来越高。无论是税收法律所确立的税收法定、实质课税和税收公平等原则,还是其规定的纳税人享有各种程序性权利,无不是对纳税人权利保护的体现。而税收核定作为税收征管制度中一种十分重要的征收方式,本质上是为了保障国家征税权的实现,不可避免地会与纳税人的个人权利发生冲突。纳税人在税收法律关系中处于弱势地位,难以与代表国家公权力的税务机关抗衡。税收核定是行政机关自由裁量权在财税法中的体现,在程序规定与实际运用中存在缺陷,成为了侵害纳税人合法权利的隐患。鉴于此,本文通过探讨税收核定制度的运行逻辑,分析其在立法规定,执法过程,救济渠道,举证责任以及公众监督等层面存在的问题,尝试从多角度综合研讨如何构建完善合理的税收核定制度,进一步加强对纳税人权利的保护。

## 关键词

税收核定, 自由裁量权, 纳税人权利保护

# Research on the Protection of Taxpayer's Rights in Tax Assessment

Xiaomei Liang

School of Humanities and Law, North China University of Science and Technology, Tangshan Hebei

Received: Apr. 15<sup>th</sup>, 2024; accepted: Apr. 24<sup>th</sup>, 2024; published: May 31<sup>st</sup>, 2024

## Abstract

With the continuous advancement of the construction process of a socialist rule of law country, a new round of financial and tax system reform has gradually begun, and the call to strengthen the protection of taxpayer rights is increasing in the academic and judicial fields. Whether it is the

文章引用: 梁晓妹. 税收核定中纳税人权利保护研究[J]. 法学, 2024, 12(5): 3498-3506.

DOI: 10.12677/ojls.2024.125496

principles of tax legality, substantive taxation, and tax fairness established by tax laws, or the procedural rights enjoyed by taxpayers as stipulated, they all reflect the protection of taxpayer rights. As a very important collection method in the tax collection and management system, tax assessment is essentially aimed at ensuring the realization of the state's taxation rights, and inevitably conflicts with the individual rights of taxpayers. Taxpayers are in a disadvantaged position in tax legal relationships and find it difficult to compete with tax authorities representing national public power. Tax assessment is a manifestation of administrative agency's discretionary power in the financial and tax law, which has deficiencies in procedural regulations and practical application, and has become a hidden danger of infringing on the legitimate rights of taxpayers. In view of this, this article explores the operational logic of the tax approval system, analyzes its problems in legislative provisions, law enforcement processes, relief channels, burden of proof, and public supervision, and attempts to comprehensively discuss how to build a sound and reasonable tax approval system from multiple perspectives, further strengthening the protection of taxpayer rights.

## Keywords

Tax Verification, Discretionary Power, Protection of Taxpayer Right

Copyright © 2024 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

## 1. 引言

税收核定是税收法定的衍生制度，是我国税收征管体系的重要一环。在税收核定中，税务机关有征税权的天然权力，纳税人也有法律赋予的权利，包括事前参与权，事中陈述申辩权与事后救济权等。相较于税收法定，在税收核定中，税务机关具有一定的自由裁量权，纳税人的权利更容易受到侵害。如何保障纳税人在税收核定中的合法权益，如何构建良好的征税关系值得我们关注与思考。

## 2. 税收核定中纳税人权利保护概述

税收核定属于财税法中的概念，在保障国家税收安全，落实税收公平等方面起到了重要的作用，目前大部分国家将其纳入立法体制中并应用到征税实务中，我国也将其作为税收征管体系中的一部分。但在其运行过程中，由于存在立法漏洞与执法失范的情况，不可避免地对纳税人的权利造成了侵害。如何弥补税收核定的立法缺失，如何规制税务机关执法失范的行为，是完善纳税人权利保护机制的关注重点。

### 2.1. 税收核定的内涵

税收核定是税收征管体系中重要的税收制度之一，又被称为推定课税，估算课税。当纳税人不履行纳税的协助义务时，即出现不提供相应的纳税凭证资料等情况，税务机关因为纳税人不履行协助义务而无法进行查账征收，从而不得不采取间接证据的方法，来估算纳税人应缴税额的制度即为税收核定。通过分析该制度，可以总结出税收核定有如下特征：第一，税务机关与纳税人是相互对抗的一组主体，这是税收关系中的一般概念；第二，纳税人没有履行相应的协助义务，这是进行税收核定的前提条件，如果纳税人履行了协助义务，提供了相应的凭证资料，就不适用税收核定。第三，税收核定是税务机关征缴税款的一种方式。第四，在税收核定中，税务机关利用间接资料进行查账征收。第五，税收核定是税

务机关运用一定的自由裁量权的体现，由于缺乏明确的法律规定，税务机关的自由裁量权缺少必要的限制。税收核定过程中，税务机关与纳税人是相互对抗的主体，税务机关有国家公权力的强大力量，加上税务机关有执法裁量权，纳税人难以与其抗衡，权益更容易受到侵害。因此，加强对税收核定中纳税人权利的保护是必要之举。

## 2.2. 税收核定中纳税人享有的权利

税收核定中，纳税人往往处于弱势地位，权利也容易受到侵害。因此，明确纳税人在税收核定中享有的权利是法律的应有之义。本文探讨的纳税人权利指的是基于纳税人参与税收过程所涉及的自身所享有的权利，具体包括事前参与权、事中防御权和事后救济权等具体性权利。其中事前参与权包括税收决定权，税收知情权等，事中防御权包括陈述和申辩权等，事后救济权包括退税权、申请行政复议权、提起行政诉讼权等救济权。以上三种权利覆盖纳税全程，构成了税收核定中纳税人权利保护的完整体系。权利的保护不仅需要明确的立法，更需要有效的执法，这就要求税务机关在运用税收核定时，要遵守法律的规定，规制自身的自由裁量行为，在征缴税款义务与保护纳税人权利中实现动态的平衡，最大程度上维护纳税人的权利。

## 2.3. 税收核定中保护纳税人权利的意义

税收核定的设立是为了解决纳税人违反协助义务，而税务机关无直接证据证明其真实课税的问题，其既有法律依据的根基，也有实务经验的支撑。然而，在实务中，运用税收核定产生了许多问题，其中最明显地是税务机关过于强调征税的结果，忽视对纳税人权利的保护，长此以往会激化税务机关与纳税人之间的矛盾。因此，在税收核定中要十分注重对纳税人权利的保护，对增强纳税人纳税积极性，缓和两个主体之间的矛盾，落实税收法定原则等方面具有重要的意义。

### 2.3.1. 有利于增强纳税人的积极性

纳税人是国家财政关系的一方主体，加强纳税人履行纳税义务的积极性对于稳定财政税收有重大意义。在过去一段时间内，我国税收理论一直奉行国家需要说，强调国家拥有天然的征税权利，纳税人有天然的纳税义务。这种以义务为本位的税收理念，忽视了纳税人的权利保护，减弱了纳税人纳税的积极性，使得纳税人对纳税的行为产生一定的抵触心理。税收务关征税时难免会遇到税务事实无法查清的情况，此时就需要纳税人的协助。如何增强纳税人的积极性，让纳税人主动履行协助义务，关键点在于税收核定中更加注重对纳税人权利的保护。税务机关坚持以纳税人权利为基点开展征税工作，会增强纳税人对税收征管活动的遵从感和信念感，提高纳税人履行协助义务的积极性，使纳税人更加主动地配合税务工作。

### 2.3.2. 有利于缓和税务机关和纳税人之间的矛盾

在税收关系中，税务机关和纳税人本应处于平等的位置，两方力量也应当是均衡的，但税务机关因其天然的公权力往往处于优势地位，在税收核定中更为明显。国家行使征税权本质上就是为纳税人提供相应的公共服务，将税务机关和纳税人置于同等的地位才能构建良好的征税关系。税务机关在税收核定中享有较大的自由裁量权，在执法过程中经常有不当行使自由裁量权，侵害纳税人的合法权益的情况发生，有悖于以人为本的理念，容易加深税务机关与纳税人之间的矛盾<sup>[1]</sup>。国家需要征税权来保障国家的正常运行，纳税人自身的权利也应当被保护，两者在本质上并不矛盾。因此，在法律实体，法定程序，公众监督等方面都应该更加关注对纳税人权利的保护。当纳税人的权利得到了充足的保障后，与税务机关之间的矛盾也会趋于缓和。

### 2.3.3. 有利于落实税收法定原则

税收法定原则指的是税法主体的所有行为都要按照法律进行, 税收种类, 税收金额都应该是确定的, 有法律依据的。税收核定是国家征税方式之一, 也应当遵守税收法定的基本原则。税务机关在税收核定中享有自由裁量权, 极易出现乱征税的情况, 这就要求我们必须从立法层面完善税收核定制度, 通过明确推定课税的方法, 推定课税的程序, 完善救济渠道等最大程度地保障纳税人的权益。税收法定原则的目的之一便是保障纳税人的权利, 在税收核定中更加注重保障纳税人权利, 有利于进一步推动税收法定原则的落实。

## 3. 税收核定中纳税人权利保护的理論依据

在税收核定中保护纳税人权利不仅是法律规定的应有之义, 也是人权理论和衡平理念在具体税务法律关系中的具体表现。

### 3.1. 人权理论

人权是人最基本的权利, 是世界上大多数国家所奉行的观点, 我国也不例外。纳税对于我国公民来讲, 既是宪法规定的义务, 也是宪法赋予的权利。在我国, 保障人权的理念体现在各种法律规定中, 例如在刑事案件中, 即使被告人罪大恶极, 法律也不能剥夺他为自己辩护, 申请法律援助, 上诉等权利。同理, 纳税人在税收核定中只是涉嫌违反纳税协助义务, 其异议权, 申辩权等权利应当得到充分的保障。在税收核定中, 税务机关具有天然的公权力, 纳税人处于弱势地位, 其合法权益容易受到税务机关乱执法的侵害。鉴于力量不平衡的税收关系和保障人权理论, 我们应当充分保障纳税人在税收核定中的权利。

### 3.2. 衡平理念

衡平理念是域外国家经常使用的概念, 我国对此应用较少。衡平理念关注的核心点是保持两种主体力量之间的平衡, 最终实现公平和正义的目的。在税收核定中保护纳税人权利也是衡平理念的体现: 税收实质上是两种力量的冲突与对抗, 一是国家征税权, 二是纳税人财产权。在税收核定中, 税务机关运用行政权做出了行政征收的行为, 在此过程中税务机关运用自由裁量权的权限较大, 极易出现行政权扩张, 侵害纳税人权利的情况。纳税人作为相对弱势的一方, 其私属性的财产权本身就难以对抗公权力属性的征税权。如果其权利没有得到有效的保护, 那么征税体系的天平就会高度倾斜, 无法保持国家征税权与纳税人财产权之间的平衡, 有碍于实现社会的公平与正义。因此, 基于衡平理念对实现社会公平正义的要求, 我们应该加强对纳税人权利的保障, 使税务机关与纳税人之间的天平趋于平衡, 构建良性互动的征税关系。

## 4. 我国税收核定中对纳税人权利保护存在的问题

税收核定制度是我国重要的税收制度之一, 关系到国家征税权的实现, 关系到每个纳税人权利的实现, 建立完善, 系统, 全面的税收核定制度是构建良好征税体系的重要一环[2]。目前我国税收核定制度存在适用情形不明确, 税务机关执法失范, 缺乏明确的法定制约程序, 救济渠道不畅通, 缺乏公众监督等问题, 增加了纳税人权利遭受侵害的风险。

### 4.1. 税收核定适用情形不明确

我国《税收征管法》第三十五条规定了税收核定的具体适用情形, 包括账簿问题, 期限问题以及计税依据问题等, 并且明确税务机关核定应纳税额的具体程序和方法由国务院税务主管部门规定。

虽然《税收征管法》第三十五条对核定征收具体适用情形进行了表述与列举, 但由于缺乏客观具体

的解释，在实务中这些情形的适用会导致不同的理解。例如第四款中以“账目混乱”来适用税收核定，就会引发歧义，税务机关和纳税人常以不同的衡量标准来判定“账目混乱”，由于缺乏限制性的解释，税务机关往往会按照自己的理解来认定是否适用税收核定。再如何为“明显偏低”缺乏定量的指标，何为“正当理由”也并未给予具体解释<sup>[3]</sup>。可以看出，在税收征管法的相关规定中，税收核定适用的具体情形并不明确，对于具体表述的理解缺乏客观定论，极易导致自由裁量权的滥用，进而损害纳税人的合法权益。

#### 4.2. 税务机关执法失范侵害纳税人权利

在税收关系中，税务机关和纳税人是相互对抗的一组主体，税务机关因其天然的优势地位，在实务中经常发生执法失范侵害纳税人权利的情况，具体表现如下：1) 执法机关滥用自由裁量权。税收核定权是征税权的衍生权，与普通征税权的运用相比，税务机关少了一些法定的拘束和限制。税务机关经常以纳税人违反协助义务及计税依据明显偏低，又无正当理由来对纳税人进行税收核定。计税依据明显偏低，账目混乱等概念缺乏统一明确的法律解释，税务机关利用这些理由来进行税收核定，往往会发生滥用裁量权的情况，严重侵害了纳税人的权利。2) 税收核定过程不公开。为了防止纳税人销毁相关证据，税务机关一般选择隐蔽地进行税收核定。纳税人不知道税收核定采用的是何种方法，不知道税收核定的具体过程，这会导致税收核定过程的不公开，不透明，不民主。3) 税务机关执法失范。在实务中，出于完成相关税收指标的目的，存在税务机关不经法定程序，不经严格地实质审查就对纳税人发起税收核定的情况。税务机关一旦发起税收核定，就要对纳税人三年内的纳税情况进行检查，检查的时间也比较长，会影响纳税人对税务机关的信任感。同时，有些税务机关没有告知或者没有及时告知纳税人在税收核定中享有的权利，怠于履行自身的职责。上述行为皆属于税务机关在税收核定实务中执法失范的表现，不仅有害于国家机关在公众心中的形象，更严重侵害了纳税人的权利。

#### 4.3. 税收核定缺乏系统化、明确化的法定程序

税收核定程序的制定主体不适格。根据我国税收征管法第五条规定，税收主管部门享有制定税收程序的权力。这一规定表明，税务机关具有双重身份，既是征收税务的执行者，也是税收核定程序的制定者。换言之，税务机关既是运动员，又是裁判员。笔者认为，这样的规定是不合理的，一个主体既是立法者又是执行者，本身就会诱发监守自盗的可能性，其次，税务机关本着达到一定的绩效目的，可能会最大程度地简化税收核定程序，容易导致纳税人的申辩权，陈述权等得不到相应的保障。

同时，我国关于税收核定的程序规定比较零散，缺乏系统性和明确性。首先，部分法律法规对一些税种的税收核定制定了程序，但其他税种却没有规定。又如一些程序规定是规章做出的，只适用于一些地区，不具有普遍效力。目前我国对税收核定的程序规定主要散落在税收征管法实施细则中和各种单行税种法中。其次，税收核定包括启动，检查，结果，通知等过程，但法律没有明确的规定或者过于宽泛不具有可操作性，这在无形中赋予了税务机关较大的自由裁量权，极易导致税务机关程序违法损害纳税人权益。最后，对纳税人权利保障不足。税收征管法赋予纳税人陈述申辩权，听证权，质证权，异议权等，但缺乏明确的法定程序来保障上述权利的实现，这是否意味着法律规定的纳税人权利只是一纸空谈？没有程序的实体无法运行，因此，建立系统化，明确化的税收核定程序是保障纳税人权利的必然路径。

#### 4.4. 纳税人权利救济渠道不畅通

无救济则无权利，保障纳税人能够通过救济渠道来维护自身的权益是落实以人为本原则的重要表现。税收核定中，对纳税人的救济分为事中救济和事后救济。救济渠道的设立是为了让纳税人维护好自身的

权益，然而上述两种救济渠道却面临许多的阻碍：事中救济主要指纳税人行使异议权的过程。当税务机关决定对纳税人进行税收核定，需要书面通知该纳税人，纳税人不满意此结果时，可以向做出税收核定决定的税务机关提出异议，税务机关审查该异议，根据具体情况做出回应。在实务中，有些税务机关怠于履行通知的义务，导致通知未送达或未及时送达纳税人，纳税人就无法行使异议权；事后救济主要指行政复议和行政诉讼两种救济渠道。根据税收征管法第八十八条规定：纳税义务人首先按照纳税机关的决定缴纳税款及滞纳金或提供相应的担保然后才能进行行政复议(付费前置)。只有当纳税人不认可行政复议的决定时，才能提起行政诉讼(复议前置)。这一规定表明当纳税人不服税务机关做出的税收核定，可以提起行政复议，不可以直接提起行政诉讼，必须经过复议才能诉讼。同时，在提起行政复议之前，必须缴纳税款及滞纳金或提供担保，如果不缴纳，就无法提起复议。这一制度因其存在许多不合理之处，饱受诟病：首先，本着充实国库，保障国家税收安全的目的，税务机关要求纳税人先缴纳全部税款等才能提出行政复议。从国家利益层面出发，这一制度设计无可厚非，但对纳税人来说负担过重。其次，税收核定针对的对象大多为企业，其要缴纳的税款比较多，许多企业因为无法缴纳高额税款及滞纳金而无法进行复议和诉讼，这也从侧面凸显了税收核定对资产雄厚者和资产缺乏者的区别对待，不利于平等原则的落实[4]。此时，似乎纳税人是否真的符合税收核定的条件不再重要，因为纳税人已经丧失了诉请的权利。最后，目前我国并未建立独立的税务复议机构，负责行政复议的机关一般为机关内的法律部门，在实务中可能会产生官官相护的情形，进而使行政复议成为一纸空谈。综上，在税收核定实务中，往往发生税务机关侵害纳税人权利的行为，更糟糕的是，纳税人维护自身的救济渠道并不畅通。无救济则无权利，如何完善纳税人在税收核定中的救济渠道，值得我们深入思考。

#### 4.5. 税收核定中举证责任不明确

在任何性质的诉讼中，承担举证责任都要承担更大可能的败诉风险。在税收核定中，我国立法没有对举证责任的分配进行明确规定，只有一些零散的法律呈现在税收征管法，税收征管法实施细则中。但这些法律立法位阶低，只适用于小范围的地区，不适用于全国。没有明确规定，就是扩展了税务机关适用自由裁量权的空间。有些税务机关会将纳税人的协助义务等同于纳税人的举证责任，当纳税人因客观情况无法进行协助时，税务机关会认定纳税人举证不能，据此做出不利于纳税人的认定[5]。

#### 4.6. 公众对税收核定缺乏监督

公众监督应当体现在立法，司法和行政等领域，因其能督促国家机关严格履行职责。行政征收是国家机关基于法律法规做出的具体行政行为，应当践行取之于民，用之于民，受公众监督的基本理念。作为行政征收的衍生模式，税收核定影响到的不只是税务关系中的具体纳税人，而是每一个潜在的纳税公民，所以保障公众对税收核定的监督权是必要之举，而我国在税收核定中没有规定公众有进行监督的权利。公众无法参与税收核定的监督，会导致税务机关缺乏重要的外部监督力量，无法保证税收程序和结果的合法性，合理性，极易侵害纳税人的权利。

### 5. 完善我国税收核定纳税人权利保护机制的建议

在税收核定法律关系中，税务机关和纳税人是两方主体，相较而言，纳税人处于弱势地位，因此加强对纳税人的权利保护是税收核定制度的应有之义。目前我国在税收核定立法体制上尚不完善，在实务中也经常出现税务机关滥用自由裁量权，执法失范，对纳税人权利的救济渠道不畅通等情况。为了解决上述问题，笔者认为应当从我国国情出发，借鉴国外优秀的立法经验，从以下几个方面来完善我国税收核定纳税人的权利保护机制。

### 5.1. 明确税收核定的适用标准

税收核定缺乏明确的适用标准是导致涉税争议的最主要原因之一。我国对税收核定的规定较为笼统，模糊，导致税务机关滥用自由裁量权的情况时有发生，进而对纳税人的权利造成侵害。对此，笔者认为应当将税收核定的模糊性规定加以明确：首先，应当在立法上明确进行税收核定的具体条件：1) 纳税人不设账簿或不履行协助义务。2) 穷尽所有方法依然不能确定纳税人应缴税款。同时，要对各个税种做出具体的规定。其次，充分释明一些模糊性条款。如 5.1 所述的明显偏低的具体标准是什么，账目混乱要达到什么程度，正当理由的具体内容是什么。这些条款需要被充分的解释，才能尽可能地避免歧义的产生，减小税务机关的自由裁量空间[6]。

### 5.2. 严格规范税务机关执法行为

税务机关的执法权是国家公权力的具体表现，税务机关执法失范会侵害纳税人的合法权益，亦会损害国家机关在公众心中的威信。税收核定的发起，运行，结束都是税务机关行使执法权的体现，在各个环节都有可能对纳税人的权利产生侵害。同时，各国越来越重视对纳税人权利的保护，税务机关的执法行为更应该被严格规范，对于如何规范税务机关的执法行为，笔者有如下建议：

首先，税务机关要在税收核定中全面落实合法性，合理性原则。

税务机关在税收核定中，首先要做到依法行政，这是税务机关行使执法权的前提条件。这要求各级税务机关及其工作人员在税收核定时要遵守法律，正确适用法律，做到有法必依。同时，税务机关在采取税收核定方法，得出税收核定结果时要落实合理性的原则，不得滥用自由裁量权，应当在现有证据的基础上最大程度地还原纳税人应缴税额。

其次，税务机关要要严格履行其法定职责。

各级税务机关及其工作人员在税收核定中要严格履行法定职责，最大程度地维护纳税人的权利：1) 税务机关要谨慎地适用税收核定，如果确要税收核定，必须要告知纳税人其协助义务及不履行协助义务的不利后果。2) 要保证税收核定程序公开。让纳税人参与其中。纳税人在税收核定中享有知情权，应当了解税收核定的过程。3) 充分保障纳税人的基本权利。税务机关要告知纳税人享有陈述，申辩等权利，并将税收核定方法，资料，和最后核定结果及时告知纳税人。同时要在整个税收核定过程中向纳税人出具完整规范的文书，以此来保障纳税人的权利实现。

### 5.3. 建立统一的税收核定程序规范

法定的税收核定程序规范是维护纳税人权利的基石。域外许多国家，如日本和德国，都建立了符合国情的税收核定程序规范。反观我国，对于税收核定的程序规定较为零散，笼统，没有形成系统化的制度。立法应当对税收核定的程序进行统一具体的规定，从发起，运行到结束每一步都要设立严格的程序进行规范。首先，在程序制定主体方面，我国目前将税收核定立法权赋予了国务院税收主管部门，笔者认为这是不合理的。税务机关既当运动员，又当裁判员，无形中增加了监守自盗的风险。因此，笔者认为规定此类程序的权力应当交由税务立法部门，税务主管部门可以在此上位法的范围内根据实际情况做出相应规定，在上位法的指导下进行税收核定，大大减小了乱执法的可能性。

其次，制定统一的税收核定程序规范，推广全国适用，不仅有利于税收核定的顺利运行，更能抑制税务机关的自由裁量权，尽可能避免同案不同处理的结果发生。德国将税收核定的程序问题纳入《税法通则》和《税收基本法中》，并对税收核定中细小的程序问题做了详细的规定；美国统一了税收核定的程序，对听证程序和提出异议程序做出了详细的规定。我国可以借鉴德国和美国的相关经验，建立统一的税收核定程序，对其中的每个程序进行详细规定，包括告知程序，陈述申辩程序，听证程序和公示

程序等，最大程度地完善税收核定程序规范，保证程序正义的实现。

#### 5.4. 优化税收核定救济机制

没有救济就没有权利，纳税人在税收核定中应当享有充分的救济权利。目前我国规定的税收核定救济渠道包括行政复议和行政诉讼。行政复议需要纳税人缴清税款或提供担保才能进行，行政诉讼需要双重前置，这两种渠道的设置大大降低了纳税人得到救济的可能性，有碍于实现对纳税人权利的保障。对此，笔者认为应当以下几个方面优化税收核定救济机制，以维护纳税人的权利。

首先，重视纳税人的异议权。作为税收核定中纳税人的事中救济，异议权的有效行使很大程度上维护了纳税人的合法权益。在税收核定中，税务机关负有书面通知纳税人其享有异议权的义务，但是许多税务机关怠于履行其义务，导致纳税人无从知晓其有提起异议的权利。究其根本原因在于，现有法律没有规定具体的通知程序，无强制程序规定，则无强制力，针对此问题，可以从以下几个方面予以完善：第一，明确并细化纳税机关在税收核定中履行通知义务的程序，包括送达方式，送达期限等；第二，明确税收机关书面通知的具体内容，书面通知应当包括核定税种，核定方法，核定的过程及结果，如何提起异议，提起异议申请的期限等。通知义务是税务机关在税收核定中必须要履行的义务，对于保障纳税人权利至关重要。此外，对于异议权的效力问题，可以借鉴美国的立法经验，即引入异议前置制度：在税务机关决定进行税收核定后，必须先有纳税人的异议申请才能开展。这意味着将纳税人的异议作为税收核定的必经和前置程序，即无异议则无核定，既能对税务机关的核定行为进行强有力的补充，又能保障不知情纳税人的合法权益[7]。

其次，降低行政复议的准入条件。2024年1月，最新的《行政复议法》出台，其中第二十三条扩展了行政复议前置的受案范围，虽然删除了明确表述行政机关征收行为的条款，但在第二十三条第三款表述为认为行政机关存在本法第十一条规定的未履行法定职责情形应当复议前置。而第十一条第五款规定了对行政机关作出的征收征用决定及其补偿决定不服可以申请行政复议。可以看出，行政复议法的修订并没有改变税收核定需要行政复议前置的本质。实务中，许多纳税人因无法承担大额税款而被迫放弃了进行行政复议的权利，无法得到事后救济。许多国家已经取消了上述前置规定，力求最大程度地保障纳税人得到救济的可能性。笔者认为，我国现有的复议前置规定有其深厚的底层逻辑和国情需要，不能一味地鼓吹取消税收复议前置。但可以适当地降低行政复议的准入门槛，例如只需要纳税人缴纳20%的税款就可以提起行政复议，减轻纳税人的负担，降低权利救济门槛，最大程度地保障纳税人事后救济权利的实现。

最后，设立专门的税务复议机构。当前经济发展越来越快，涉及到税务争议的案件越来越多，此类案件专业性较强，需要专业的税务复议机构及专业人才来解决此类纠纷，而目前我国还没有此类的独立机构[8]。对此，笔者建议，可以在涉税案件比较多的地方设立专门的税务复议机构，专门处理税务案件，不再由政府内部的法律部门受理复议。同时，以上述地区为试验点，逐步推动税务复议机构的广泛适用。

#### 5.5. 明确税收核定举证责任分配

目前我国对于税收核定举证责任的分配规定较为笼统，模糊，极易扩大税务机关的自由裁量权。因此，立法应当明确规定税收核定的举证分配责任。

首先，要提高税收核定举证责任的立法位阶。目前对税收核定举证责任分配的规定主要散落在税收征管细则和单行税种法中，法律位阶较低，无法实现举证责任分配的统一化。对此，有必要借鉴西方国家的做法，对税收核定举证责任进行高层次立法。在税收征管法中明确规定税收核定中税务机关和纳税人各自负有的举证责任，防止地方税务机关任意运用自由裁量权，将协助义务等同于纳税人的举证责任；

其次,在实质的举证责任分配上,可以借鉴德国的立法经验,运用法律规范有利说来分配举证责任,即谁主张有利于自己的法律要件,谁就要证明构成该要件的事实存在或不存在[9]。具体到税收核定中,即税务机关要举证证明征税关系或增加税款的事实存在,纳税人则要证明征税关系不存在或减少税款的事实存在,既有利于调动双方举证的积极性,又能落实税收公平的原则。同时,双方皆可提出相反的证据予以反驳。此外,如果一方出现了证明妨碍等特殊情况,基于公平原则,可以免除另一方的部分举证责任甚至实行举证责任倒置[10]。

## 5.6. 建立公众对税收核定的外部监督机制

纳税人是税收核定中的一方主体,而每个公民都是潜在的纳税人,因此税收核定的立法,执法,司法都应该有公众参与其中。实现公众对税收核定的监督有利于督促税务机关严格履行法定职责,有利于贯彻税收核定民主公开的原则,有利于保护纳税人的权利。而目前我国法律没有明确规定公民享有对税收核定的监督权,外部监督的缺失不利于税收关系的稳定。针对上述问题,可以从立法,执法,司法三个方面落实公众对税收核定的监督:

首先是要让公众参与到立法中来。在税收核定程序立法过程中,要充分听取公众的意见,制定出更为科学民主合理的核定方法。其次,要充分保障税收核定中的纳税人及利害关系人的基本权利,如知情权,参与权,陈述申辩权,异议权等。除此之外,对于一些可能会产生重大影响的涉税案件,应当以公告等方式告知公众。最后,在司法实践中,司法机关可以赋予公众进行旁听的权利或公布判决书等形式来实现公众的监督权。

## 6. 结语

国家征税权与纳税人财产权会产生一定的冲突,这一点在税收核定中体现的尤为明显。当税务机关秉持应收尽收的理念进行税收核定时,会不可避免地侵害到纳税人的权利。目前税收核定存在适用情形不明确,税务机关执法失范频发,救济渠道不畅通,缺乏公众监督等问题,针对上述问题本文从立法,执法,救济渠道等角度叙述了一些完善建议,以期能完善税收核定的立法机制,严格规范税务机关的执法行为,建立良性互动的税收关系,推动税收核定制度的进一步发展,更全面地保障纳税人的权利。

## 参考文献

- [1] 何锦前,赵福乾.一般反避税诉讼证明标准的反思与厘清[J].税务研究,2021(1):103-109.
- [2] 曹阳.税收核定与反避税的界分与归位——以《税收征管法》第35条第1款第6项为研究中心[J].交大法学,2020(4):169-181.
- [3] 杨凌珊.“计税依据明显偏低且无正当理由”条款适用实证研究[J].税务与经济,2020(2):71-78.
- [4] 黎江虹,黄真真.税收核定程序中司法证明责任的反思与因应[J].天津法学,2020,36(2):50-55.
- [5] 车文勤.税收征管中纳税人权利保护存在的问题及对策[J].税收管理,2022(8):127-129.
- [6] 胡邵峰,曹映平,王维顺.税额确认程序中的举证责任——基于“放管服”的视角[J].税务研究,2020(3):63-67.
- [7] 王明世.税额确认制度建构研究——兼议税收征管法修订[J].税收经济研究,2021,26(2):71-75.
- [8] 王泽宇.论计税依据明显偏低又无正当理由——基于司法裁判角度的省察[D]:[硕士学位论文].南京:南京大学,2020.
- [9] 金依振.税收核定中纳税人权利保护研究——以衡平理念为视角[D]:[硕士学位论文].重庆:西南政法大学,2019.
- [10] 梁春燕.我国税收核定制度完善研究[D]:[硕士学位论文].兰州:甘肃政法大学,2022.