

纳税人保护主义视角下欠税公告制度省思

李慈强

【摘要】欠税公告是税务机关对未依法及时足额缴纳税款的纳税人实施的行政行为,对于督促纳税人履行义务、保障税源收入和维护征管秩序具有积极作用。但是,该制度实施二十余年来,因使用过于宽泛频繁、缺乏完备的配套保障措施,已与征管实践发生严重脱节,不仅存在形式化和程序空转之嫌,而且不利于保护纳税人权利。现行欠税公告制度沿袭的是国库中心主义的传统,其片面强调欠税的客观事实,而忽视了税收作为公法之债其权利实现主要基于请求权,且过于强调事后的“声誉罚”,缺乏对税收征管中的风险防范与过程性控制,未能体现纳税人本位的法治理念。完善欠税公告制度应当遵循程序正当原则,在实践中秉持慎用、少用的立场,同时规范具体操作的程序规则,加强与配套程序的协调。通过督促纳税人自觉缴纳欠税,防范和化解欠税风险的发生、累积和扩散,从而达到维护税收征管秩序、保障财政公共利益的目的。

【关键词】欠税公告;国库中心主义;纳税人权利保护;程序正当原则

【作者简介】李慈强,华东政法大学经济法学院。

【原文出处】《法学》(沪),2024.5.178~192

一、问题的提出

欠税公告是针对已过纳税期限、存在不缴或欠缴税款^①的纳税人,税务机关将其欠缴税款的信息依法进行公示,借助社会监督来促使纳税人履行纳税义务的行政行为。其不仅对纳税人在办理纳税申报后未按期缴纳税款的行为进行公示,还涵盖任何“应缴且超期未缴税款”行为(如在延期缴纳税款期限届满后未及时缴纳税款、在被税务机关要求补缴税款但未及时履行补缴义务等情形)的公示。该制度对于防止税款流失、保障国库充盈、维护税收征管秩序发挥了重要作用,特别是在制度设立初期,税务机关通过严格落实与强化监管,督促纳税人清缴了大量的税款,保障了国家的财政收入。^②而通过欠税公告,市场主体也能够借助其来评判交易对象的资信水平,进而提高交易判断和决策的准确性。

然而,在税收现代化进程不断推进及纳税人

本位理念广泛普及的背景下,欠税公告制度的价值取向日渐与税收征管实践发生了偏离。质言之,纳税人权利保护理念是以保障纳税人财产权益为目标的制度体系,其通过赋予纳税人实体权利与规范国家征税权,避免课税这一行为对私人财产的不当减损,对于税收立法、执法、司法等制度设计具有指引性作用。以此反观欠税公告制度,其最为凸显的问题主要表现在:制度的重心仍是及时将欠缴税款收回国库、防止新的欠税的发生,国库中心主义的色彩依然浓厚,而对纳税人权利的保护未予足够重视和回应。而且制度自实施以来,一直未能结合税收征管实践及时调整与修订,致使实施的效果欠佳。

从实体层面看,根据《欠税公告办法(试行)》(以下简称《办法》)第5条的规定,对于欠缴税款的企业单位、个体工商户或者个人,税务机关将按照法定程序对欠税者相关个人的姓名、身份证号等

隐私信息向社会进行公告。这些承载了公民个人特征的信息,关乎公民的人身、财产安全,如果被别有用心之人恶意利用,以此实施网络涉税诈骗,将使公民处于遭受侵害的危险状态。在税收征管实践中,有的税务机关可能会忽略履行公告前对欠税者的告知义务,导致公告发布后欠税者的陈述申辩等权利难以得到保障。此外,根据《重大税收违法失信主体信息公布管理办法》(以下简称《管理办法》)第9、14、18~24条的规定,在确定失信主体前,税务机关应当向当事人送达告知书,给予其解释澄清的救济机会,并辅以15天“宽限期”与“提前停止公布”的缓冲制度,有效彰显和体现纳税人的参与权。相形之下,欠税公告制度与重大税收违法失信主体信息公布制度不仅在“公布欠缴税款金额100万元以上的主体信息”范围内存在重复,而且《办法》亦未明确规定欠税者在缴清欠缴税款后停止公布或申请撤销公告的权利,不利于纳税人权利的保护。

从程序角度看,欠税公告制度主要通过对纳税人心理产生“间接强制”的事实效果来实现催缴税款和预防欠税之立法目的。^③但考察税收征管实践可见,由于欠税公告存在程序上的疏漏,导致“间接强制”的效果并不明显。首先,税务机关的分级公告容易造成时效上的滞后,例如,对于欠税金额达到200万元以上的企业或单位,县级税务局需要将相关信息报送地(市)税务局进行公告,易使信息公布时间迟延。其次,欠税公告的方式与便利纳税人原则不相符,欠税公告具有较强的区域性,不同地区间的欠税公告缺乏共享,公众要想查询相关欠税信息,须进入各地的税务局网站,甚至需要线下前往税务局公示栏进行查询。最后,多数税务机关在借助互联网发布欠税公告时,一般会采取制作单独网页、在页面内提供文件附件以供公众查询的方式,欠税信息无法通过搜索引擎直接获取,这不仅提高了公众获取信息的成本,

而且亦不利于后期的纳税信用信息整合,背离了行政成本节约原则。

从税收征管流程看,欠税公告属于税务机关的选择性工具而非必经程序,因此缺乏应有的制度刚性。对于债权人而言,由于欠税公告未能将欠税信息全面、及时地公布,使其很难确切知晓纳税人是否存在欠税以及具体的欠税数额,在此种状况下,一方面债权人在接受欠税主体的担保时会承担极大的风险,^④另一方面也减损了欠税公告在保护市场交易安全上的价值。再加上有些地方税务机关仅将欠税公告作为一项定期完成的行政任务,公告的内容、时间、方式等规范要素往往与征管实践发生脱节,导致了欠税公告流于形式。

上述问题显示出欠税公告与税收实践之间的错位,若仅从对策建议的角度进行完善难免粗浅,有必要省思制度蕴含的价值取向及其背后的法理基础,在此基础上通过革新税收征管理念,重塑欠税公告制度的价值。“任何缺乏理论反思或者正当性基础的改革措施都可能引入截然相反的结果,实践中的操作性偏差或懈怠并不是问题的根源,而是问题产生的后果。”^⑤鉴此,本文尝试从我国欠税公告制度的改革历程出发,通过厘清欠税公告改革目标与措施的关系,以纳税人权利保护为核心来重新设计和完善欠税公告制度,从而实现防范税收法律风险与保障税款及时入库的“双赢”效果。

二、欠税公告制度的改革历程与实践症结

(一) 欠税公告制度的改革历程

1. 欠税公告制度颁行前的联合监督制裁欠税阶段

“在不同的历史时期,国家对税收职能的需求重点不同,税收法治建设的目标亦有所不同。”^⑥在欠税公告制度颁行前,对于欠税行为,我国主要采取以下方式加以制裁:(1)采取吊销营业执照、税务登记证或停止对欠税企业的行政审批等措施,有

时还可以请求法院强制执行纳税人的欠缴税款。例如,根据1986年《国务院关于发布〈中华人民共和国税收征收管理暂行条例〉的通知》第38条的规定,“纳税人拖欠税款、滞纳金、罚款,经催缴无效,主管税务机关可以酌情采取以下措施:……二、吊销其税务登记证、收回由税务机关发给的票证,限期缴纳;三、提请工商行政管理部门吊销其营业执照,停止其营业,限期缴纳;四、采取上述一、二、三项措施无效时,由税务机关提请人民法院强制执行。”1993年《国务院关于严格控制财政支出和社会集团购买力过快增长的通知》中明确了“停止对拖欠税款的企业购买专控商品的审批”,通过提高欠税企业的市场准入门槛,倒逼企业清缴所欠税款。(2)对欠税企业强行扣款。例如,1985年《国营企业工资调节税暂行规定》第13条明确规定:“纳税人拖欠税款、罚款和滞纳金,经催缴无效的,税务机关可以通知其开户银行扣缴入库。”根据1998年《国务院办公厅关于切实抓好清理欠税工作的紧急通知》第4点规定,“各商业银行要协助税务部门做好税款的扣缴工作,对企业回笼货款要严格执行‘税、贷、货、利’的还款顺序;要积极配合税务部门,对屡催不缴的欠税户,按照法律规定的程序实行强行扣款”,通过借助国家强制力来保障财政收入的充盈。

从法理层面看,上述措施均有违税务依法行政所必须遵守的比例原则。首先,税务机关应当选择对纳税人权利侵害最小的方式。停止对欠税企业的行政审批、吊销营业执照甚至强行进行扣款,明显属于公权力对私主体财产权益的侵犯,既有损纳税人的基本权利,也有违行政必要性与均衡性原则,^⑦不但不利于“兴商、安商、利商、亲商”营商环境的构建,而且有损市场主体的公平竞争权。其次,为了保障财政收入而对“欠税老赖”强行扣款,表面上看符合目的适当性原则,实则是对“公共利益”之滥用,^⑧容易引发税务行政自由裁量

权的不当扩张,与“权责一致”的基本行政原则相背离。最后,早期的制裁措施具有“协作依赖性”,行政惩处权力实际上由其他行政机关所掌握,虑及当时欠税主体的数量众多且所欠税款金额巨大,借助其他部门的惩戒权力来实现对欠税主体的制裁并不现实,而且亦与行政效率原则相悖,加上行政部门之间存在信息孤岛、各自为政的情况,导致早期制裁措施的质效并不高,未能有效发挥监管的督促与改正作用。这也是由税务机关独立实施的制裁制度得以出台的一个重要原因。

2. 欠税公告制度颁行后的欠税公告督促清缴阶段

2001年修订《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征管法》)时,立法确认了欠税公告制度,^⑨后续的欠税催缴工作便围绕该制度的具体落实渐次展开。为了规范欠税公告管理工作、促进纳税人自觉清缴欠税、保障国家的税收权益和债权人的合法权益,2003年11月21日,国家税务总局出台《关于开展对纳税人欠税予以告知工作的通知》,明确在欠税公告前税务机关应当对欠税者履行告知或通知义务;2004年6月7日,国家税务总局发布《关于进一步加强欠税管理工作的通知》,第一次在规范层面明确欠税公告的内容包括纳税人和法定代表人名称、分税种的欠税数额和所欠税款的所属期;2004年8月24日,国家税务总局出台《关于进一步加强税收征管工作的若干意见》,首次将欠税公告的指标纳入税务行政管理考核的范围。

上述规范性文件及积累的实践经验为《办法》的出台奠定了基础,至此,欠税公告制度的核心要素基本成型。2005年1月1日《办法》施行后,以税务机关为执行主体、企事业单位以及个人为被公告对象的“声誉罚型”法律体系正式建立,辅以公告适用情形、公告内容、公告周期、发布载体、公告流程、免于公告的情形等各类程序性规范的欠税

公告制度体系也日趋成熟。

(二) 欠税公告制度在税收实践中渐露短板

从税收征管实践反馈的效果看,欠税公告制度在提高税收遵从度、增强征管透明度、促进社会监督等方面发挥了积极作用,但仍存在不足之处,需要进一步优化。

1. 社会公示效用不足,难以保障市场交易安全

在具体的实践场景中,市场主体在获取其交易相对方欠税信息过程中往往面临较大障碍。首先,根据《办法》第6条的规定,^⑩我国采取分级主体承担欠税公告职责的模式,按照欠税者的身份以及欠缴税款金额的不同,匹配了不同层级的税务机关进行欠税公告。虽然分级管理便于区域内欠缴税额的核实以及欠税催缴工作的开展,但是若出现按照《办法》规定应当由市级税务机关公示的信息时,则必须经由县(区)级税务机关向上递交相应信息的流程,这必然造成时间上的迟滞与行政成本的增加。其次,根据《办法》第4条的规定,^⑪税务机关发布欠税公告的周期跨度较大,欠税信息公布的迟滞容易造成欠税者的债权人无法及时获取欠税者的欠税信息,不利于债权人利益的保护。虽然《税收征管法》第46条规定允许抵押权人、质权人向税务机关请求提供有关债务人的欠税情况,^⑫但因缺乏具体的操作性规则,申请查询的条件、方式、程序等缺乏直接依据,导致该条的实际利用率不高。而且,实践中具有查询欠税信息需求的主体多为普通债权人,该款将有权查询欠税信息的主体限于抵押权人和质权人,缺乏对普通债权人的明确规定,从查询权的主体范围看,该款的规定显然过于狭窄。最后,当前欠税公告的范围仍然存在区域化的特点,税务机关只在其所管辖的范围内发布欠税公告,相互之间缺乏对欠税信息的共享与互通,且对于社会公众或者欠税者的债权人而言,其难以通过便捷的方式

查询到所属其他地域的欠税者的欠税信息。

2. 法律规范呈现区域化特点,有悖税收协同共治理念

作为部门规章,《办法》中的原则性规范数量较多,实操性不足,仍需要各省、自治区、直辖市和计划单列市税务局根据《办法》制定具体的实施细则。为此,北京、上海、河北、福建等地税务机关纷纷出台了贯彻、落实《办法》的地方规范性文件,在提高行政效率的同时增强了制度的可操作性。但问题在于,将程序规范的制定权限授予下级部门,容易导致实践中欠税公告程序的差异化,形成浓郁的地方特色。而且,不同区域间公告程序的不同也不利于税务机关内部的横向合作,有悖税收协同共治理念。

具体而言,在公告机关方面,各地的标准并不一致。比如,由上海市税务局负责公告的欠税对象是走逃、失踪的纳税人,以及其他经分局查无下落的纳税人;而重庆市税务局负责公告的不仅有走逃、失踪、经分局查无下落的纳税人,还有欠缴税款100万元以上(含100万元)的企业、单位纳税人以及欠缴税款5万元以上(含5万元)的个体工商户和其他个人。在公告载体方面,有的地方税务局(如上海市、辽宁省鞍山市等)仅笼统规定了以办税服务厅和新闻媒体为载体,而有的地方税务局(如山东省、重庆市等)则根据公告机关的不同层级规定了不同的公告载体,如山东省地方税务局要求县(市、区)税务局应当在办税机关场所及能够覆盖辖区的新闻媒体上进行欠税公告,省、市局则应在能够覆盖辖区的新闻媒体上予以公告。在公告程序方面,上海市税务局和重庆市税务局的公告程序较为简略,仅有核实确认欠税情况和公告两个步骤,而辽宁省鞍山市税务局和山东省税务局则将公告程序划分成审核确认欠税情况、审批、公告、上报市局、上报省局等详细步骤。在核实欠税情况上,山东省税务局规定由税收管理员逐户核

实欠税情况,并由纳税人法人代表或负责人签字确认,最后上报税务局。^⑬从应然性上看,欠税公告程序规定详细、具体,更加有利于保障欠税公告内容的准确性,能够有效限制税务机关自由裁量权的滥用,减少给纳税人权利带来的不当侵害。

3. 纳税人权利保护不足,容易引发纳税人的抵触情绪

欠税公告制度被质疑对纳税人的权利保护不足,这主要表现在以下方面:首先,税务机关在收集欠税信息、核实欠缴税款金额、发布欠税公告的过程中均是独自处理的,虽然在发布欠税公告前税务机关会通过短信或者其他方式通知欠税者,但该通知仅属于“提示”性质,并没有为欠税者提供陈述申辩的空间。欠税者对于欠税公告的发布缺乏参与度,即使遇到欠税信息错误的情形,也难以找到有效的方式与税务机关进行沟通和纠正,无法真正落实《税收征管法》第8条第4款“纳税人、扣缴义务人对税务机关所作出的决定,享有陈述权、申辩权;依法享有申请行政复议、提起行政诉讼、请求国家赔偿等权利”的规定。其次,在欠税公告发布后,欠税者若发现公示信息有误,缺乏实质性的异议权,难以通过有效途径维护其合法权益。公示信息错误的情况分为欠缴税款金额核实不正确、拖欠税款的种类错误、期限错误甚至是主体信息错误等,无论哪一种错误都会对欠税者甚至股东等第三人在社会声誉上造成负面影响,故有必要赋予纳税人在欠税公告后的异议权,从行政相对人的角度监督税务机关的行政执法行为。最后,欠税公告缺乏及时、有效的撤销机制,可能对欠税者的声誉造成过度损害,如欠税者在缴纳拖欠税款后,税务机关发布欠税公告的主要目的已经达成,若未能及时撤销相应的欠税公告,就会对欠税者的声誉造成超出必要限度的损害,在给欠税者带来不良影响的同时,也会打击欠税者履行税收缴纳义务的积极性。换言之,欠税者

因其欠税行为而被公告,已使社会部分群体对其产生了负面评价,而不及时撤销公告使其更加急于归还所拖欠税款,对欠税者的正向激励不利。

2018年对《办法》的细微修订,只是为了确保国税地税合并后的执法协调性,将“国家税务局、地方税务局”的表述统一修订为“税务局”,欠税公告制度的实质内容并未发生改变。在全面推进依法治国、纳税人本位理念盛行的当下,欠税公告的规范体系已经严重滞后于税收征管实践的发展,因此有必要通过分析其价值取向及其背后法理,从而使今后制度改革、完善的方向更加清晰。

三、欠税公告制度的价值取向

作为保障财政收入的一项重要制度,欠税公告制度应秉持正确的价值取向,在达成制度目的的同时衡平征纳双方的权益关系,以此推动服务型税务机关的建设,保障征纳双方权利的实现。^⑭从法理上看,当前欠税公告制度的价值取向可从立法目的层面和法律实施层面予以揭示。

(一)保障税款及时足额入库

“收入导向型的税收立法与‘国库主义’直接相关”。^⑮《办法》第1条明确指出,欠税公告制度是“为了规范税务机关的欠税公告行为,督促纳税人自觉缴纳欠税,防止新的欠税的发生,保证国家税款的及时足额入库”,属于典型的“收入导向型”立法。从立法目的层面看,欠税公告制度是国库中心主义传统影响下的价值延伸,具体包含以下两类价值子需求。

一是满足税务机关及时上缴税款的行政任务需求。国库中心主义强调税款的及时、足额入库,落实到税务实践中即为各类详细、具体的税收指标。当纳税人拖欠、延缴税款时,在宏观层面,税务机关会面临财政收入未能及时入库的问题;在微观层面,会遭遇税收任务无法按时完成的困境,此时,欠税公告制度的工具性价值得到了充分彰显。通过公布纳税人欠税的违法事实,激发纳税

人保护自身社会声誉或羞耻心的本能,督促欠税者及时清缴所欠税款,这样既解决了税务行政中的指标考核难题,又保证了国家整体财政收入的持续性与稳定性,从而实现了税务机关依法履职与满足财政公共利益之间的平衡。

二是纳税义务导向下培养纳税人纳税自觉的价值需求。欠税公告制度本身蕴含着强烈的“纳税义务本位”导向,从税收法律关系的角度看,欠税公告使拒绝、拖延以及不适当履行纳税义务的纳税人承担了额外的法律责任,此种责任以“声誉罚”的形式体现,借助社会舆论、自我反省、精神压力等间接方式强化履行纳税义务的重要性,其与税收法律规定的刑事处罚、行政处罚等共同形成了确保纳税义务适当履行的强制力保障。而从法律规范的角度看,《办法》在性质上更倾向于税务机关内部的工作守则,普通的法律法规应当按照主体、内容、相对人的模式进行拟定,但是《办法》未曾提及关于相对人在欠税公告制度实施过程中所享有的权利,既不利于征纳双方良好关系的培养,也难以从纳税人内心层面提升其纳税自觉性。

无论是哪一种子需求,欠税公告制度都无法逃脱国库中心主义的价值取向预设。税法并非政府用以管理纳税人的法律,而是人民实现宪法权利的具象化,是对“公共之财”的共同处分。^⑥而国库中心主义却将征纳双方置于冲突的两端,与服务型税收征管的改革理念相背离,长此以往十分不利于欠税征缴工作的开展。整体上看,《办法》均是围绕如何督促纳税人缴纳税款展开的,对于如何保障纳税人的权利仅在第8条间接提及,即“公告机关在欠税公告前,应当深入细致地对纳税人欠税情况进行确认,重点要就欠税统计清单数据与纳税人分户台账记载数据、账簿记载书面数据与信息系统记录电子数据逐一进行核对,确保公告数据的真实、准确。”这会对纳税人的权利造成消极影响。换言之,国库中心主义主导下的税

务行政虽能保障国家财政收入的最大化,为政府的公共服务提供物质基础、推动社会公共福利的建设,进而实现社会整体的公共利益,但若过分追求国库收入,将其作为税务机关压倒一切的优先事项,^⑦将会压缩纳税人的生存空间,导致征纳双方利益的不均衡,甚至可能成为政治、经济改革和社会变迁的导火索。鉴此,有必要重新审视国库中心主义。

一方面,从传统的财政学视角看,在公平与效率的平衡抉择中,效率原则一般处于优位,税收资金效用的最大化以及经济活动效率的提升是税收治理关注的首要问题,也是国库中心主义在税务机关内部盛行的原因所在;另一方面,在我国税收征管语境中,受传统的“皇粮国税”思想的影响,统治行政在税务行政中仍较为常见,以命令、强制的手段服务于财政公共利益,导致了国库中心主义的影响进一步扩大,甚至干扰到税收法治建设的整体走向。^⑧随着税收债务理论的普及以及纳税人本位理念的发展,传统的统治行政和税收效率优先原则已经不太契合当今服务型税务行政的改革趋势。如何保障纳税人基本权利的实现、如何保障征纳主体之间的利益平衡、如何体现纳税人权利对征税权的制衡,成为当今时代的重要命题。而且,对纳税人权利保护的忽视也与国库中心主义所内含的“纳税自觉培育”需求相背离。纳税人纳税自觉的培育无法通过外部推动一蹴而就,需要依靠纳税人自发的纳税遵从,而积极主动的纳税遵从应以纳税人的权利保护为前提,我们无法期待纳税人会在自己利益受损的前提下自觉遵守税法。即使在追缴纳税人所欠税款的过程中实现了税款足额入库的目的,但如果以纳税人权利受损甚至和谐征纳关系破裂为代价,长期来看也有悖当下税收法治建设的应然要求。可见,对于当前欠税公告制度存在的过度追求国库中心主义、忽视纳税人权利保护的倾向,应

当及时进行调整。

(二)借助“声誉罚”推动社会诚信建设

欠税公告制度的实施与纳税信用密切相关。纳税信用是个人或企业作为纳税人依法纳税的信用记录,^①其作为经济信用的组成部分,是工商、金融、海关和外汇等其他社会信用的重要标尺与参考依据。^②该制度作为连接欠税违法事实与社会公共认知的桥梁,在提高纳税信用水平、推动社会诚信建设方面的作用不可替代。

要实现这一价值取向,应先明晰欠税公告制度的运作机理,在法律制度层面确定其法律性质,厘清相关主体之间的法律关系。关于欠税公告的法律性质,学界主要存在“行政事实行为说”与“行政法律行为说”两种观点。前说认为,行政事实行为是行政主体在实施行政管理、履行服务职能过程中作出的不以设定、变更或消灭行政法律关系为目的的行为。^③由于欠税公告本身并不改变欠税者与税务机关之间的权利义务关系,也不会有明确的行政后果,欠税者既可能会迫于公示的压力去清缴税款,也可能会无动于衷,所以符合行政事实行为的构成要素,属于行政事实行为。^④但也应看到,即使欠税公告在公示后不会对税收债务关系造成影响、不会产生额外的义务,欠税公告也可能在不改变既有权利义务关系的基础上降低纳税人享受其权利的水平,甚至造成权利的减损。

试举一例说明,根据《管理办法》第6条第1款第2项的规定,欠缴税款金额在100万元以上的属于重大税收违法失信主体,在公布其相关信息的同时,还将其纳税信用级别判为D级,并适用失信惩戒措施,从而影响其在工商、金融、交通等领域权利的实现。由此可见,欠税公告一经发布,欠税者在社会评价降低后,其所享有的权利也会受到负面影响,从实质上看,欠税者与税务机关之间的权利义务关系已经发生了改变,由此可推断欠税公告不属于行政事实行为。那么,欠税公告该属

于何种行政法律行为?对此又存在“行政强制执行说”^⑤“行政强制措施说”“行政确认说”“行政处罚说”等争论。笔者认为,行政强制执行一般具有终局性特点,欠税公告的发布并不会必然导致欠税者清缴税款,因此不符合行政强制执行的特征。而行政强制措施要求相对人履行的是消极不作为义务,^⑥发布欠税公告的目的则是督促欠税者及时清缴税款,属于一种积极的作为,因此将其认定为行政强制措施亦不恰当。“行政确认说”认为应将欠税公告回归其“公告”本质,认定为一种行政确认,属于对纳税人欠税事实的一种固定,^⑦但是没有认清欠税公告的本质在于督促纳税人及时清缴税款,未能揭示出欠税公告深层次的价值取向。鉴此,采用“行政处罚说”更为妥当,即将欠税公告认定为是“声誉罚”形式的行政处罚。声誉作为重要的公众认知,能够为社会主体提供有效的决策参考,^⑧在进行声誉惩罚时,相关违法信息的广泛传播能够普遍降低违法者的社会评价,从而使其意识到可能会在社会交往与交易中遭遇的障碍,敦促其主动进行合法行为的选择。^⑨

首先,欠税公告作为声誉罚的正当性基础源自法律规定,我国《行政处罚法》第9条规定了警告、通报批评、罚款、没收违法所得等6种形式的行政处罚,其中第6种为“法律、行政法规规定的其他行政处罚”,《税收征管法》作为税务行政领域的特别法,在第45条第3款规定了“税务机关应当对纳税人欠缴税款的情况定期予以公告”,为欠税公告提供了直接的法律依据。其次,欠税公告的运作逻辑完全符合声誉罚的形式特征,即通过公布欠税者的相关信息,对其声誉、名誉施加影响,一方面利用传统的羞耻感文化倒逼欠税者主动清缴税款,另一方面又借助公示的社会影响,劝阻与警示存在类似想法的纳税人改变欠税的行为选择,其中蕴含着浓厚的惩戒意味。最后,从法律关系的角度看,欠税公告所发布的欠税信息是税务

机关通过行使公权力获取的,欠税公告的对象是税收征纳关系中的行政相对人,公布的信息受众是全体社会成员,完全符合税务行政法律关系的主体、客体、内容等要素。因此将其作为一种“声誉罚”型行政处罚是适当的,也契合行政处罚的内涵与理念。

作为“声誉罚”,欠税公告除了具备保障税款及时足额入库外,长远来看,其还具备推动社会诚信建设的价值取向。纳税信用作为经济信用乃至社会信用的基础,与其他各类信用息息相关。欠税公告作为纳税信用的警示钟,发挥着披露违法主体、揭露信用风险、公示纳税信用的重要作用,是失信联合惩戒、税务行政处罚等其他行政处罚与措施的实施依据与基础。申言之,一方面,欠税公告制度通过公示欠税者的违法事实、主体信息、法律依据及其他内容,能够降低社会对于违法主体的信用评级,借助社会舆论与他人评价使其产生羞耻感,进而主动履行税款缴纳义务;另一方面,公开行政处罚决定的目的之一在于保障公众的知情权与监督权,以强化对行政执法的监督,这也是税务执法透明度的要求。^③欠税公告制度既属于公众对于税务机关权力行使的监督,可提高公众的税收征管参与感,也是对欠缴税款这一损害公共利益违法行为的监督,通过公众监督实现对税收征纳全过程的监督。

综上,当前我国欠税公告制度蕴含了两大价值取向,通过欠税公告制度保障税款及时足额入库,防范国家利益受到侵犯;同时借助“声誉罚”这种外在约束力督促欠税者纠正自身违法行为,进而以公众监督推动社会整体的诚信建设。但是,近年来,伴随数字经济时代科学技术的飞速发展,欠税公告对于纳税人的信息、影响及风险被无限放大,导致目前欠税公告制度的实然效果与应然目的之间出现较大偏差,制度的价值取向发生了一定的错位。

四、欠税公告制度价值取向的法理反思

承前所述,随着经济社会水平、法治发展要求的提高,我国欠税公告制度的价值取向与税务实践需求日渐脱节,而相应的法律规范修订亦未能及时跟进,在此状况下,需要结合税收征管实践重新审视欠税公告制度的价值取向,合理引导其回归纳税人保护主义方向。

(一)法理纠偏:纳税人保护主义下国家财政利益的实现

在欠税公告制度正式确立前,我国对于欠税行为的管理始终坚持国库中心主义,对于税收法律关系的性质也一直以“权力关系说”为主导,并通过吊销营业执照、限制公平竞争权、要求银行直接扣款等各类严重侵犯纳税人权利的方式来保障财政国库的充盈。但在引入“税收债务关系说”后,税收成为国家向纳税人请求履行的一笔法定债务,^④这种通过民法思维解决税收问题的方式,对传统的税收征管理念提出了挑战。

不同于发生在平等主体之间、以意思自治为核心的债,税法以保障国家财政收入为目的,具有典型的公法色彩,主要以组织收入、调节分配或者宏观调控为出发点,纳税人纳税义务的发生、变更与消灭均由税法所定,当事人无处分实体债权的空间,也与债所体现的意思自治没有直接关联,因此,对于实体税法的构建而言,“税收债务关系说”难以为其提供方向性的指引。反观被认为彰显权力关系的程序税法,通过引入税收之债的理念,能够深刻影响税收征管的制度安排,^⑤避免滥用行政权力侵犯纳税人财产权、公平竞争权等问题的发生。

具体而言,国家在实体税法中一般处于幕后状态,纳税人哪些事实行为或法律行为应予纳税,具体按照何种税率缴纳税款,纳税人无法与国家直接进行沟通与谈判,只能借助参政议政等途径来表达对税法的立法建议。而在程序税法中,税

务机关作为国家履行征税权力的代理人,全程参与税收征管实践,能够与纳税人进行密切、具象的互动,这为债法逻辑的导入提供了现实土壤,也为纳税人保护主义的落实奠定了制度基础。欠税公告制度属于程序税法的重要组成部分,发挥着规范和控制行政权力的作用,但目前的欠税公告自身带有行政处罚的取向,单方性、强制性较为严重,在采用欠税公告的方式对纳税人进行催告、督促其缴纳税款的过程中缺失债务确认等必要环节,没有从税收债务的角度出发来保障纳税人应有的权利。由此可见,现有的“命令一服从”式的征管模式与纳税人保护实践已经发生了偏离,要想平等地保护国家的财政利益和纳税人的财产权,征管模式亟待向“请求一同意”形式转变。^⑧

根据前述,欠税公告制度的确立基于纳税人权利保护的背景,纳税人保护主义更能彰显欠税公告制度惩恶扬善的作用。“税法并非征税之法,而是保障纳税人基本权利的权利立法”。^⑨纳税人权利保护理念的产生具有以下重要基础:“一是能够促进税基产生与扩大的多种所有制共同发展的产权基础;二是市场能够发挥资源配置作用的经济基础;三是私有财产权得到法律承认与保护的法制基础。”^⑩因此,从实践看,纳税人权利保护体系的构建均围绕私人财产权展开,并贯穿财政收入到财政支出的全过程,表现在制度层面即包括实体法与程序法在内的税收立法、强调以纳税人为中心的税收执法、立足纳税人权利救济的税收司法等内容。关于纳税人权利保护的方式,则与纳税人权利类型息息相关,例如通过限制税收征管权、提高纳税服务质量与水平来保护纳税人的程序性权利,以税收立法强化征税同意权与用税监督权来保护纳税人的实体权利,还可以引入纳税人诉讼制度提高纳税人的司法救济能力等。重新审视欠税公告制度,发现其未能在程序层面给予纳税人权利充分的保护,在欠税公告过程中纳

税人不享有陈述、申辩等参与性权利,甚至事后救济渠道也并不畅通,一旦发生公告信息错误等问题,则可能会给纳税人的财产权益带来负面影响。

归根究底,如何最大限度地激发欠税者的内心羞耻感,使被告人心悦诚服地接受欠税公告这一行政行为,是制度完善的核心问题,而坚持纳税人保护主义正是问题解决的关键。首先,纳税人保护主义要求完备的权利保护规范体系,明确纳税人享有陈述申辩权、异议权、知情权、行政复议诉讼权等权利,通过“法律赋能”保证纳税人有权可以行使。其次,纳税人保护主义要求税务机关规范执法,在核定欠税金额、催告缴纳欠缴税款、公告前的通知、公告前的信息脱敏、欠税相关信息的公告、公告后的备案过程中有明确的行政规范依据,以及充分的行政执法记录或痕迹,通过自我规范保证纳税人对执法质量无异议。最后,纳税人保护主义要求在欠税公告制度中落实诚实纳税推定权,^⑪在未有明确证据证明欠税者是故意拒绝缴纳税款之前,应当赋予欠税者承诺限期纠正权,将柔性执法与欠税公告相结合,保证欠税者明确知晓自身欠税行为的法律后果。但是,由于长期受到国库中心主义的影响,《办法》的规范重点仍然是税务行政权的行使,对于欠税公告过程中如何保护纳税人的权利并未作专门规定,这可从立法目的条款^⑫中清晰可见。尽管该立法目的有违制度预设的初心,仍在于催缴税款、保障税额及时足额入库,但面对税收征管的实践需求,在制度落实中理应摒弃国库中心主义理念,贯彻落实纳税人保护主义,在规范修订、制度落实、考核监督中实现对纳税人权利的全流程保护。只有如此,才能最终实现保障国家财政利益、规范税务行政和保护纳税人权利的多重目标。

(二)制度路径:贯彻落实税收征管程序正当原则

国家财政的稳定运行关乎国民经济与社会发

展的长治久安。对于欠税公告制度而言,在保障税款及时足额入库与保护纳税人权利之间应当做到兼顾与平衡,也就是说,在实施欠税公告过程中应当充分保障纳税人的权利,但也不能由此影响国家财政收入的正常入库。反观税收实践,由于现行制度中缺少关于纳税人异议权、救济权的规范依据,纳税人权利保护的规范基础并不牢固。另外,基于“法律不保护权利上的睡眠者”的基本原理,税务行政所需要做的是为纳税人提供全面而又可靠的权利保障体系,因此,完善欠税公告制度的当务之急是健全权利保护规范体系,贯彻落实税收征管程序正当原则,通过程序权利来规范税务机关的自由裁量权,确保征纳双方处于法律意义上的平等地位。

结合前述分析,欠税公告作为行政法律行为,理应符合行政法上的程序正当原则。现代经济学的发展已经证明,行政机关同样具有经济人特征——理性有限、知识有限以及追求私利,规制行政机关的行为,正当程序是必然的选择。^⑤在税收领域,行政机关同样可能会作出错误的决定。税收作为一国财政收入的主要来源,如果不对税收征管权力加以限制,将无法充分保护纳税人的权利。此外,公正程序本身的价值可体现为对参与者人格尊严的尊重以及参与者可通过正当程序预见自己权利的实现,这亦有助于提高行政效率。^⑥

“从税收法治的角度看,通过正义的程序制度设计和赋予纳税人相关的程序权利,是实现税收法治的关键。”^⑦《办法》并未对欠税公告作出程序上的规定,属于明显的法律缺失。虽然地方税务机关在落实欠税公告的过程中也设置了保护纳税人权利的相关程序,但由于规范层级较低,且各地的程序规定五花八门,暂无法形成一个统一、明确的体系,加上欠税公告本身带有的行政处罚取向,如果缺乏必要、有效的程序规范与约束,对于纳税人权利保护而言将是极为不利的。因此,在程序

正当原则的指引下,建立一套公平、公正的程序,最大限度地减少税务机关与纳税人之间的摩擦,降低双方的法律风险,是完善欠税公告程序制度的重要内容。

五、欠税公告制度的完善

“征税的权力是事关毁灭的权力,用税的权力是事关生存和发展的权利”。^⑧如何平衡征管机关的权力扩张性与纳税人的权利易损性,是实现税收公平的核心论题。虽然欠税公告制度在欠税催缴、财政保障方面的作用无可替代,但是在国库中心主义的长期影响下,欠税公告逐渐沦为“税收任务”,^⑨严重忽视了对纳税人权利的保护,存在异化为税款催缴“工具”的风险。根据程序本位主义理论,^⑩法律程序的自身价值不应受制于结果的好坏,程序自身的内在品质,是“使法律程序成为可能、与人性相一致从而为人所尊重所接受的品质”。^⑪换言之,欠税公告制度应当通过最大限度的理性来体现形式公平与实质正义,在核定欠税金额、通知公告程序、予以欠税公告的过程中赋予欠税主体“异议权”与“后悔权”,通过正当程序发挥“间接强制”的威慑性,同时为纳税人的尊严与自主性提供保障。

为了确保欠税公告制度价值取向向纳税人保护主义回归,最大限度地降低制度对纳税人权利造成的负面影响,应当坚持程序正当原则,赋予纳税人事前、事中、事后的程序性权利,通过有效规范税务机关的自由裁量权,对欠税公告制度进行体系化完善。

(一)慎用欠税公告制度

“行政处罚的谦和是贯穿行政处罚全过程的整体理念”。^⑫首先,纳税人的欠税行为属于公法债务关系中纳税义务的未履行,国家与纳税人法律地位的平等是税收债权债务关系的核心与内涵,因此,为了进一步消弭国库中心主义带来的行政权力主导阴影,强化对纳税人权利的保护,在决

定进行欠税公告前,应当借助行政催告等对纳税人权益影响程度最低的手段行使国家债权,以此强化国家与纳税人在税收征管中的平等地位。

其次,欠税公告一经公布,势必对纳税人的声誉、信誉造成一定程度的负面影响,且由于目前的欠税公告多采取互联网公示方式,长期留痕容易引发欠税者的抵触情绪,进而影响公告的“间接强制”效力。因此,税务机关在决定适用欠税公告制度前,应当根据行政比例原则,对欠税公告的公共价值与纳税人权利受损程度进行比较,兼顾行政目标的实现和纳税人权利的保护,只有欠税公告制度所要保护的公共利益大于对纳税人所造成的侵害时,欠税公告才具备发布的合理性。对此,在展开利益衡平时,建议参考《关于欠缴税金按风险分类核算管理的通知》^④中按照风险对欠缴税金分类管理的要求,结合欠税者过往的纳税信用记录,对所欠缴税金处于低风险与中风险的主体,通过二次催告、给予宽限期等方式柔性劝导其履行税款缴纳义务,对于长期滞纳、数额较大的高风险欠缴与高危欠缴,税务机关在核算确认欠税数额并充分履行告知义务后,应当及时将欠税者的税收违法行予以公告。

最后,根据《管理办法》第12条第1款的规定:“税务机关按照本办法第十一条第一款第一项规定向社会公布失信主体基本情况。失信主体为法人或者其他组织的,公布其名称、统一社会信用代码(纳税人识别号)、注册地址以及违法行为发生时的法定代表人、负责人或者经人民法院生效裁判确定的实际责任人的姓名、性别及身份证件号码(隐去出生年、月、日号码段);失信主体为自然人的,公布其姓名、性别、身份证件号码(隐去出生年、月、日号码段)。”即税务机关在公示失信主体个人信息时应当隐去出生年、月、日号码段,虽然实践中欠税公告制度的落实早已与《管理办法》保持一致,但从规范层面看,《办法》出台至今从未有

过实质性修订,关于公告内容仍然采取“企业或单位欠税的,应当公布其法定代表人的姓名及身份证号;个人欠税的,应当公布本人的姓名及身份证号”的规定,法律规范与实践操作的脱节,极易引发社会公众对于规范文义的误解,也不利于征纳关系的缓和。尤其是在大数据时代,即使仅公布部分身份信息,犯罪分子也可能利用碎片化数据精确定位个人主体,因此,在进行欠税公告之前,税务机关应当利用信息技术做好脱敏工作,做好个人信息泄露的风险评估,防止纳税人隐私权被不当侵犯。

(二)完善欠税公告的相关程序

为了弥补欠税公告制度对纳税人权利保护的不足,保障市场交易安全,发挥公告的“间接强制”效力,实现税款及时足额入库的根本目的,应当贯彻落实程序正当原则,赋予并保障纳税人在公告前的陈述申辩权、公告后的异议权、后悔权及救济权。同时,从提升税务行政的质效入手,规范欠税公告作出前的欠缴税款核查程序,对于欠税者的告知程序,公告主体的分级程序,公告发布的方式、周期、公告查询程序等,做到行政流程的全透明与行政决定的全过程参与,构筑以纳税人为本的欠税公告程序体系。

一是规范欠缴税款核查程序。数字治税时代的到来为税收征管带来了便利,借助金税4期管理系统,欠税数据可以通过大数据、物联网等信息技术进行线上的比对与核查,相较之前的逐户、逐笔线下核查而言,大幅提高了税务行政效率。但是,由于现行欠缴税款核查规范存在区域化特点,实际操作流程各有不同,为了规范欠缴税款的核查程序,应当完善落实各级税务机关的核查责任,通过区域间的欠税数据共享,全方位、多角度地描绘欠税者画像,以确保欠缴税款金额的准确无误。

二是在公告方式上应以互联网为主。相较于办税服务厅公示或者通过广播、电视、报纸、期刊

予以公告等方式,互联网公告具备传播范围广、扩散速度快、影响力强的特征,符合数字时代信息交流与社会沟通的主流趋势。建议欠税公告采取以互联网为主、其他手段为辅的公告方式,同时与重大税收违法信息公示平台进行合并,新设企业纳税人与自然人纳税人欠税信息公示版块,在尽可能降低税务行政成本的同时,打破欠税公告制度中原有的区域信息壁垒,便于社会公众、欠税者债权人查询相应的欠税信息,督促欠税纳税人积极偿还所欠缴的税款,提高欠税公告的“间接强制”效力。通过以互联网为主的公告模式整合欠税信息公示平台,亦有助于地方税务机关将属于自身税收征管范围内的欠税信息直接上传至系统,进而免去向上级税务机关的报送环节,如此一来,既可破解欠税公告在税务机关与社会公众之间存在的信息传递滞后问题,又能降低税务行政的成本。

三是在欠税公告周期上,取消周期限制,改为随时公告。市场竞争在本质上属于对信息的竞争,合理的商事决策离不开对市场信息的充分获取。对于市场主体而言,税收优先权的存在无疑增加了债权实现的风险,但由于其不属于市场机制自身的产物,所以应当将税收优先权对于私法之债的负面影响降到最低限度。实践中,税务机关按季度、按半年度周期进行公告,欠税者可能会利用欠税事实与欠税公告形成的时间差,凭借信息不对称优势侵害债权人的合法利益。故此,建议税务机关借助信息公示平台的便捷性优势,对欠税信息随时予以公告,以保障市场交易的安全。

四是赋予欠税者异议权、救济权及后悔权。当税务机关进行欠税事实认定时,应当说明理由,告知纳税人相关的事实依据与法律依据,并且给予纳税人提出异议的权利,听取纳税人的陈述与申辩,针对纳税人提出的异议进行评议,最后作出是否进行欠税公告的决定。对于因不当的欠税公告行为给纳税人带来损害的情形,应当建立和完

善纠错和救济程序,对于侵害纳税人隐私、商业秘密等公告行为,赋予纳税人提起国家赔偿、要求行政补偿的权利,并与现有的国家赔偿制度做好衔接。税务机关应当根据行政复议或诉讼文书,积极配合纳税人承担民事或者行政上的赔偿责任。对此,也有学者提出为了保护纳税人的权利不受侵害,将预防性行政诉讼制度引入纳税人对欠税公告的救济手段中,^⑤这些举措对于纳税人的权利保护富有启发意义。

(三)加强与其他配套程序的联动

欠税公告制度是税收征管过程中的重要一环,其通过督促欠税者及时缴纳税款,借助“声誉罚”迫使欠税企业或个人避免被公告而及时清缴所欠税款。但需明确的是,并非所有人都在意公告对自己声誉带来的负面影响,有的企业或个人并不畏惧自己的欠税情形为社会所知,也就不会去主动清缴税款,此时就需要与其他制度联动,通过提高外部约束力强化欠税公告的督促与规范作用。

首先,加强欠税公告制度与税收强制执行制度的联动。国家税务总局明确规定,不得以欠税公告代替税收保全、税收强制执行等税收征管措施。^⑥对于在欠税公告后仍不缴纳税款的欠税者,应当及时进行税收保全或税收强制执行,从而保证国家的利益不受侵犯。

其次,将欠税公告制度嵌入社会信用评价体系的基础标准中。欠税公告制度应当与信用评价制度进行联结,并直接作为纳税评级的主要指标,根据欠税者的欠税次数及金额的不同对纳税人实施不同的管理办法,同时参照失信被执行人制度,探索建立被公告人在纳税信用评价中的信用修复机制。^⑦

再次,加强公安、海关、财政、金融、税务等多部门的协同配合。对于恶意欠税、妨碍税务机关正常行使职权的纳税人,税务机关除了应及时进

行欠税公告外,还应当适时将相关信息共享给公安、海关、银行等部门,在严格遵守行政比例原则的前提下,通过公共数据平台实现欠税信息在国家机关之间的共享,从而进一步提高行政效率和公共数据利用率,^⑧并借助失信联合惩戒制度,严厉打击恶意欠税的行为。

最后,构建纳税人声誉修复制度。欠税者缴纳所欠税款后,欠税公告的主要目的已经达成,如果欠税公告未及时撤销,将对欠税者后续的市场交易造成过度的消极影响。因此,为了避免对欠税者声誉的过度损害,可考虑设立声誉修复制度,设置税务机关主动撤销义务,同时赋予欠税者申请撤销的权利。一般而言,欠税者如果在公告后及时缴清了所欠税款、罚金与滞纳金,税务机关在对其欠缴税款金额进行核实、确认无其他税款欠缴后,应当主动履行对欠税公告的撤销义务。如果欠税者在适当履行税款缴纳义务后,发现税务机关未能及时撤销欠税公告,那么其有权向所在地的税务机关申请撤销,避免因税务机关的不作为带来的延期损害。

六、结语

“公开公正是法治政府的应有之义,执法公开是树立政府权威和公信力的重要途径。”^⑨从应然角度看,欠税公告的制度目的在于促进与维护健康稳定的税收秩序,但是受传统国库中心主义的影响,我国欠税公告制度逐渐异化为完成“税收任务”的工具,难以充分体现纳税人权利保护原则,甚至无法做到“为国聚财、为民收税”的基本目的。作为公法之债,征税权力的实现与纳税义务的履行均具有典型的请求权特征,鉴于欠税公告具有“声誉罚”属性,不当地、过度地、频繁地使用这一制度容易损害纳税人的隐私权,因此,如何平衡公权与私权之间的界限,在遵循行政比例原则的前提下既保障税款的及时足额入库,又能有效防范欠税风险,成为当前深化税收征管改革背景

下完善欠税公告制度的主要方向。具体而言,在纳税人保护主义的指引下,欠税公告制度应当贯彻落实正当程序原则,规范税务机关的欠缴税款核查行为,采取以互联网为主的公告方式,取消公告周期限制,改为随时公告,同时赋予纳税人申辩、救济的权利,通过加强与联合信用惩戒等措施的协调与联动,不断推动社会诚信建设,实现税收征管的目的。

注释:

①欠缴税款是指纳税人超过应纳税款期限仍未缴纳税款的行为。参见董瑛:《税务机关行使代位权、撤销权若干问题探析》,载《税务与经济(长春税务学院学报)》2003年第3期,第69页。

②仅2005年1~4月,全国税务系统共公告了欠税户45000余户,公告欠税金额50亿元,通过欠税公告,清缴欠税17亿元。参见闵雨男:《曝光四万户清欠十七亿》,载《中国税务报》2005年6月10日,第1版。

③参见龙稳全、李刚:《欠税公告的法律思考》,载《涉外税务》2006年第6期,第41页。

④参见熊伟:《作为特殊破产债权的欠税请求权》,载《法学评论》2007年第5期,第90页。

⑤侯学宾:《裁判文书“不公开”的制度反思——以离婚诉讼为视角》,载《法学》2020年第12期,第111页。

⑥熊伟、高苑丽:《税法促进发展职能与中国式现代化建设》,载《国际税收》2023年第2期,第12页。

⑦参见黄建文、钱俊文:《欠税公告的法律规制与司法救济》,载《税务研究》2019年第2期,第79页。

⑧参见杨会新:《去公共利益化与案件类型化——公共利益救济的另一条路径》,载《现代法学》2014年第4期,第17页。

⑨《税收征管法》第45条第3款规定:“税务机关应当对纳税人欠缴税款的情况定期予以公告。”

⑩《欠税公告办法(试行)》第6条规定:“企业、单位纳税人欠缴税款200万元以下(不含200万元),个体工商户和其他个人欠缴税款10万元以下(不含10万元)的,由县级税务局(分局)在办税服务厅公告。企业、单位纳税人欠缴税款200万元以

上(含200万元),个体工商户和其他个人欠缴税款10万元以上(含10万元)的,由地(市)级税务局(分局)公告。对走逃、失踪的纳税户以及其他经税务机关查无下落的纳税人欠税的,由各省、自治区、直辖市和计划单列市税务局公告。”

⑪《欠税公告办法(试行)》第4条规定:“公告机关应当按期在办税场所或者广播、电视、报纸、期刊、网络等新闻媒体上公告纳税人的欠缴税款情况。(一)企业或单位欠税的,每季公告一次;(二)个体工商户和其他个人欠税的,每半年公告一次;(三)走逃、失踪的纳税户以及其他经税务机关查无下落的非正常户欠税的,随时公告。”

⑫《税收征管法》第46条规定:“纳税人有欠税情形而以其财产设定抵押、质押的,应当向抵押权人、质权人说明其欠税情况。抵押权人、质权人可以请求税务机关提供有关的欠税情况。”

⑬《山东省地方税务局欠税公告实施办法》(2005年)第8条规定:“基层主管地税机关收到县(市、区)地税局会计部门移交的《纳税人欠缴税款清册》后,应与日常管控情况进行核对,分户制作《纳税人欠缴税款确认书》,并安排税收管理员逐户进行调查核实,由纳税人法人代表或负责人或其授权人员进行确认并签字盖章。欠税金额存在差异的,应及时查明情况,予以纠正,金额一致的,制作《欠税公告情况报告表》,经主管地税机关负责人审核确认后,注明‘情况属实、同意上报’字样,自收到《纳税人欠缴税款清册》后五个工作日内报送县(市、区)地税局。”

⑭参见朱大旗、张牧君:《美国纳税人权利保护制度及启示》,载《税务研究》2016年第3期,第84页。

⑮张守文:《论“发展导向型”的税收立法》,载《法学杂志》2016年第7期,第10页。

⑯参见刘剑文:《理财治国观——财税法的历史担当》,法律出版社2016年版,第12页。

⑰参见梁发芾:《税收国库主义应该缓行》,载《中国经济时报》2011年8月31日,第2版。

⑱参见张守文:《论“发展导向型”的税收立法》,载《法学杂志》2016年第7期,第10页。

⑲参见樊勇:《以纳税信用建设推动全社会诚信发展》,载《中国税务》2014年第9期,第16页。

⑳参见唐晓鹰、孙振华、王树韧、陈忠:《纳税信用与社会信用体系的融合》,载《税务研究》2016年第10期,第112页。

㉑参见闫而宝:《行政行为的性质界定与实务》,法律出版

社2010年版,第54页。

㉒参见李建人:《欠税公告制度的完善》,载《税务研究》2014年第2期,第54页。

㉓参见章志远:《作为行政强制执行手段的违法事实公布》,载《法学家》2012年第1期,第54页。

㉔参见胡建森:《“行政强制措施”与“行政强制执行”的分界》,载《中国法学》2012年第2期,第95页。

㉕参见徐健夫:《试论行政确认视角下欠税公告的完善》,载《税务研究》2020年第12期,第88页。

㉖参见潘静:《个人信息的声誉保护机制》,载《现代法学》2021年第2期,第161页。

㉗参见应飞虎、涂永前:《公共规制中的信息工具》,载《中国社会科学》2010年第4期,第121页。

㉘参见孔祥稳:《行政处罚决定公开的功能与界限》,载《中外法学》2021年第6期,第16-21页。

㉙参见[日]金子宏:《日本税法》,战宪斌、郑林根译,法律出版社2004年版,第20页。

㉚参见侯卓:《“债务关系说”的批判性反思——兼论〈税收征管法〉修改如何对待债法性规范》,载《法学》2019年第9期,第147页。

㉛参见李慈强:《纳税人教育:税收征管法治建设的新议题》,载《江汉论坛》2016年第7期,第138页。

㉜[日]北野弘久:《税法基本原理》,郭美松、陈刚译,中国检察出版社2000年版,第34页。

㉝洪小东:《改革开放四十年纳税人权利保护考察——基于“学术史”与“制度史”的双重视角》,载《理论月刊》2019年第1期,第146页。

㉞参见刘剑文:《纳税人权利保护:机遇与挑战》,载《涉外税务》2010年第5期,第6页。

㉟《欠税公告办法(试行)》第1条规定:“为了规范税务机关的欠税公告行为,督促纳税人自觉缴纳欠税,防止新的欠税的发生,保证国家税款的及时足额入库,根据《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则的规定,制定本办法。”

㊱参见王桂国:《论行政规制的正当程序控制》,载《法商研究》2014年第3期,第24页。

㊲参见吕新建:《行政法视域下的正当程序原则探析》,载《河北法学》2011年第11期,第167页。

㊳刘承智:《欠税公告的法律性质、行为原则与正当程序》,载《财会月刊》2007年第8期,第80页。

⑨刘剑文:《理财治国观——财税法的历史担当》,法律出版社2016年版,第12页。

⑩“所谓税收任务,直观地说,就是税务部门每年从政府得到的具体征税数量任务指标。政府之所以要制定这些指标,是为了满足财政支出的需要,是为了实现国家职能与宏观调控”,此处的“税收任务”更多指代税务机关对于税收法律法规的机械性执行。参见邓力平、王智烜:《再论依法征管和税收任务的内在统一》,载《税务研究》2017年第1期,第3页。

⑪程序本位主义理论认为,评价法律程序的唯一价值标志是看程序本身是否具备一些“内在品质”或“德性”,而不是程序作为实现某种外在目的的手段的有用性。参见施正文:《税收程序法论》,北京大学出版社2003年版,第59-60页。

⑫陈端洪:《法律程序价值观》,载《中外法学》1997年第6期,第48页。

⑬邓佑文:《谦抑理念在行政处罚中的展开》,载《法学》

2022年第10期,第19页。

⑭根据每笔欠缴税金相关信息和纳税人财务指标,将欠缴税金(指本年新欠、往年陈欠和关停及空壳企业欠税)分为低风险欠缴、中风险欠缴、高风险欠缴和高危欠缴四类。具体内容详见《关于欠缴税金按风险分类核算管理的通知》。

⑮参见黄建文、钱俊文:《欠税公告的法律规制与司法救济》,载《税务研究》2019年第2期,第79页。

⑯参见《国家税务总局关于贯彻实施〈欠税公告办法(试行)〉的通知》。

⑰参见徐健夫:《试论行政确认视角下欠税公告的完善》,载《税务研究》2020年第12期,第88页。

⑱参见罗英:《个人信息在国家机关之间传输的类型化治理》,载《法学》2023年第9期,第34-37页。

⑲汤莹:《过程论视角下公开行政处罚决定的法律控制》,载《法学》2023年第3期,第37页。

Reflections on the Announcement on Tax Arrears from the Perspective of Taxpayer Protectionism

Li Ciqiang

Abstract: The announcement system of outstanding taxes is an administrative act implemented by tax authorities on taxpayers who do not pay taxes in full and in time according to law. It plays a positive role in urging taxpayers to fulfill their obligations and ensuring the order of collection and management and tax revenue. This system has been implemented for more than 20 years since its establishment. In practice, due to the use of too broad and frequent, the lack of complete supporting safeguard measures, and the disconnection between the current legal norms and the practice of collection and management, it has been suspected that there are problems of formalization and program idling and then the protection of taxpayers' rights and interests is insufficient. The current announcement system of outstanding taxes follows the tradition of treasury centralism. It emphasizes the objective fact of tax arrears one-sidedly and ignores the fact that tax is the debt of public law, its rights are mainly based on the right of claim. It also overemphasizes the "reputational penalty" after the event, lacks risk prevention and process control in tax collection and management, and thus fails to reflect the taxpayer-oriented concept of the rule of law. To improve the announcement system of outstanding taxes, we should follow the principle of due process, adhere to the position of cautious use and less use in practice, standardize the procedural rules of specific operations, strengthen the coordination with supporting procedures, and strengthen the supervision of tax sources to urge taxpayers to consciously pay tax arrears, prevent and resolve the occurrence, accumulation and spread of tax arrears risks, so as to maintain the order of tax collection and management and protect the public interest of finance.

Key words: announcement of outstanding taxes; treasury centrism; protection of taxpayers' rights; the principle of due process