

纳税信用修复制度的法理审视与规则重构

范露文

安徽财经大学, 安徽省 蚌埠市

发布日期: 2026年9月04日

摘要

本文以2025年《税收征管法》修订为时代背景, 聚焦于我国纳税信用修复制度。首先, 通过梳理制度实践, 揭示其在立法层级、规则设计、权利保障等方面存在的现实困境。其次, 从税收法定原则、比例原则和公法信用权理论等多个法理维度, 深度剖析该制度的正当性基础与合法性短板, 并重点论证将“信用修复权”界定为纳税人一项法定权利的理论依据。在此基础上, 本文借鉴德国、美国等域外经验, 论证将纳税信用修复制度纳入《税收征管法》统一规制的必要性。最后, 围绕《税收征管法》的修订, 提出“原则性规定+授权性规范”的立法模式, 并从实体与程序两个层面, 对修复权的法律属性、适用范围、修复方式、审查机制及救济路径等提出具体的规则重构建议, 以期推动我国税收治理体系与治理能力的现代化。

关键词

纳税信用修复; 税收征管法; 税收法定原则; 规则重构

Legal Examination and Rule Reconstruction of the Taxpayer Credit Restoration System

Luwen Fan

Anhui University of Finance and Economics, Bengbu 233030, China

Abstract

Set against the backdrop of the 2025 revision of the Tax Collection and Administration Law, this paper focuses on China's taxpayer credit restoration system. First, by reviewing institutional practices, it reveals the practical dilemmas in terms of legislative hierarchy, rule design, and rights protection. Second, from multiple jurisprudential dimensions—including the statutory principle of taxation, the principle of proportionality, and the theory of credit rights in public law—it conducts an in-depth analysis of the system's normative foundation and legal deficiencies, with particular emphasis on demonstrating the theoretical basis for defining “credit restoration right” as a statutory right of taxpayers. On this basis, drawing on extraterritorial experiences from Germany, the United States, and other jurisdictions, the paper argues for the necessity of

integrating the taxpayer credit restoration system into the unified framework of the Tax Collection and Administration Law. Finally, centering on the revision of that Law, it proposes a legislative model of “principle provisions plus enabling rules,” and offers specific recommendations for rule reconstruction from both substantive and procedural perspectives, covering the legal nature of the restoration right, its scope of application, restoration methods, review mechanisms, and remedial pathways, with the aim of promoting the modernization of China’s tax governance system and capacity.

Keywords

Taxpayer Credit Restoration; Tax Collection and Administration Law; Statutory Principle of Taxation; Rule Reconstruction

Copyright © 2026 by author(s) and Erytis Publishing Limited.

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

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



1. 引言

当前，我国纳税信用修复制度作为社会信用体系在税收领域的关键实践，正经历着从行政主导迈向法治规范的关键转型期。该制度自 2014 年《纳税信用管理办法（试行）》初步构建以来，历经多次调整优化，特别是 2025 年 7 月 1 日起施行的《纳税缴费信用管理办法》，在修复范围与机制上实现了重大突破，标志着我国纳税信用管理正从“结果评价”向“过程引导”与“积极修复”相结合的纵深方向发展。[1]然而，在实践层面，该制度仍面临立法层级过低、实体规则粗疏、程序保障不足以及协同共治缺位等一系列深层次矛盾与挑战。尤为关键的是，以部门规章及规范性文件为主导的现行制度框架，与作为现代税收法治基石的“税收法定原则”之间存在显著张力，其合法性根基亟待夯实。在此背景下，国家正积极推进《中华人民共和国税收征收管理法》的修订工作，这为系统性地审视、重构并最终将纳税信用修复制度纳入国家法律体系，提供了前所未有的历史性契机。

本研究具有重要的理论价值与实践意义。在理论层面，研究从税收法定原则、比例原则及公法信用权理论等多个法理维度，深度剖析纳税信用修复制度的正当性基础与合法性短板，并重点论证将“信用修复权”界定为纳税人一项法定权利的理论依据，有助于丰富和发展税收信用法治的理论体系。在实践层面，研究直面制度运行中的现实困境，通过借鉴美国、德国等域外经验，并结合《税收征管法》修订的立法契机，提出具体的规则重构方案。这不仅能从根本上解决制度合法性危机，统一规范与执法标准，切实保障纳税人权利，更能为构建一个权责清晰、程序正当、救济畅通的现代化纳税信用修复法律体系提供直接参考，从而推动税收治理体系与治理能力的现代化，优化营商环境。

本研究以“纳税信用修复制度的法理审视与规则重构”为主题，以《税收征管法》修订为中心展开。首先，系统梳理制度的演进脉络与规范现状，并深入检视其在立法层级、实体规则、程序设计及治理模式等方面存在的现实困境。其次，从税收法定原则、比例原则和公法信用权理论等多个维度进行法理探析，夯实制度的正当性基础，并明确“信用修复权”的法定权利属性。再次，分析《税收征管法》修订带来的立法契机，通过比较研究美国市场化修复与德国法典化救济的经验，论证制度入法的必要性与紧迫性。最后，也是本文的核心部分，提出在《税收征管法》中构建“原则性规定+授权性规范”的总体立法模式，并分别从实体与程序两个层面，对修复权的法律属性、适用范围、修复方式、审查机制及救济路径等提出具体的规则重构建议。

2. 纳税信用修复制度的实践检视与现实困境

纳税信用作为社会信用体系的关键组成部分，其管理机制的科学与否直接关系到税收征管效率与营商环境的优化。纳税信用修复制度，作为对失信主体提供纠错机会、重塑信用的重要通道，自诞生以来便承载着平衡激励与惩戒、促进税法遵从的双重使命。本章旨在系统梳理该制度的演进历程与规范现状，并在此基础上，深入剖析其在运行过程中暴露出的合法性根基、实体规则、程序保障及治理模式等方面的现实困境与挑战。

2.1. 制度的演进脉络与规范现状

我国纳税信用修复制度的构建并非一蹴而就，而是经历了一个从无到有、从粗到精的渐进式发展过程。其制度框架的起点可追溯至 2014 年《纳税信用管理办法（试行）》的颁布，该文件初步确立了 A、B、C、D 四级信用评价体系。^[2]为进一步完善管理，国家税务总局先后发布了系列规范性文件，其中，2019 年的《关于纳税信用修复有关事项的公告》（2019 年第 37 号）标志着信用修复机制的正式建立。此后，为适应“放管服”改革的深化，2021 年第 31 号公告对修复范围和条件进行了优化调整，旨在引导纳税人更主动地纠正失信行为。

该项制度演进的最新里程碑是 2025 年 7 月 1 日起施行的《纳税缴费信用管理办法》（以下简称《办法》）。该《办法》不仅将社保费、非税收入缴纳情况纳入评价体系，更在信用修复层面实现了重大突破。它显著加大了对轻微失信行为的修复力度，建立了欠税指标的渐次修复机制，并创新性地增设了“整体守信修复”情形。^[3]这一系列变革标志着我国纳税信用管理正从单纯的“结果评价”向“过程引导”与“积极修复”相结合的纵深方向发展。在当前 A、B、M、C、D 五级评价体系下，纳税信用修复的核心功能愈发凸显。它不再仅仅是针对 D 级纳税人的“黑名单”退出机制，而是面向所有因非主观故意或已纠正错误的失信主体，为其提供一个恢复自身信用、消除不良影响的制度化通道。实践证明，该制度有效激励了大量纳税主体主动纠错，成功实现信用等级回升，对优化税收营商环境起到了积极作用。

2.2. 制度运行的主要问题与挑战

尽管纳税信用修复制度在实践中不断完善并取得了一定成效，但立足于法治国家建设的更高要求，其在运行中仍面临着一系列深层次的矛盾与挑战，亟待理论界与实务界共同破解。

2.2.1. 立法层级过低，合法性根基不牢

在纳税信用修复制度的构建中，其立法层级过低构成了制度合法性的根本挑战。目前，该制度主要依托国家税务总局颁布的部门规章及相关规范性文件（例如《纳税缴费信用管理办法》）予以确立，其法律位阶较低，与“税收法定”原则之间存在潜在张力。^[4]纳税信用评价结果直接关涉纳税人权利义务，如在发票领用、出口退税、融资信贷等方面形成限制，实质上具有准行政处罚性质。然而，此类对实体权利产生重大影响的规则，仅依据低位阶规章进行设定，其合法性与正当性均显不足，不仅可能损害法律体系的统一与权威，亦难以获得充分的法学理论支持。进一步而言，立法层级的不足也导致该制度缺乏上位法的明确授权与依据。在此情况下，基于纳税信用评价所实施的跨部门联合惩戒措施，其合法性基础亦面临质疑，暴露出制度在顶层设计上存在内在缺陷。

2.2.2. 实体规则粗疏，激励与惩戒失衡

在实体规则层面，纳税信用修复制度的设计仍存在精细度不足的问题。尽管 2025 年颁布的新《纳税

缴费信用管理办法》在科学化方向上取得进展，如细化特定失信情形的修复门槛、建立欠税的梯度修复机制，但既往规则长期呈现“一刀切”倾向，未能充分考量失信行为的主观恶性、社会危害及纠错及时性等因素，与“过罚相当”的比例原则存在差距。更为关键的是，现行制度的修复效果设定较为单一化，主要局限于信用等级的恢复，缺乏与纳税人后续遵从行为相衔接的、系统性的动态激励闭环。制度尚未有效构建通过差异化纳税服务、风险监管概率调整等多元激励工具，将单次信用修复转化为纳税人长期、稳定的税法遵从动力的长效机制。新《办法》虽已明确以“促进主动遵从”为导向，但其激励结构的持续有效性仍有待实践检验与机制完善。

2.2.3. 程序设计欠妥，权利保障不足

程序的正当性是行政行为合法性的核心要素，而纳税信用修复在此方面存在明显短板。首先，申请与审查程序透明度不足。相关规定对于税务机关的审查标准、所需材料、裁量空间等缺乏清晰界定，赋予了基层税务机关较大的自由裁量权。这种裁量权若无有效监督，极易引发设租寻租风险，损害制度的公平公正。其次，纳税人的程序性权利保障不充分。制度中普遍缺乏独立的异议处理和听证程序，当纳税人对修复申请的驳回决定不服时，其陈述、申辩的权利往往难以得到有效保障。最后，监督与救济机制缺位。修复决定作出后，纳税人若认为决定违法或不当，其寻求司法救济的路径并不明确。典型案例如“奥某公司诉上海市长宁区税务局纳税信用评价案”，最终通过协调而非判决确立审查标准，反映出此类争议的司法救济仍处于探索阶段，缺乏稳定、可预期的程序性保障。

2.2.4. 修复主体单一，协同共治缺位

现行纳税信用修复机制存在明显的主体单一性与协同共治缺位问题，未能契合现代税收治理所倡导的多元共治理念。当前，该制度基本由税务机关单方主导，覆盖从规则制定、申请受理、审查裁量至结果公布的全流程，呈现出“裁判员”与“运动员”角色混同的封闭运作特征，在一定程度上削弱了修复决定的公信力与专业性。^[5]制度设计中未能有效吸纳法院、检察院、行业协会、涉税专业服务机构等第三方主体的参与，缺乏多元共治的结构支撑。尽管部分地方已开展积极探索，例如深圳市引入涉税服务机构参与三方税收遵从协议，成都市武侯区构建“税务—专业机构—纳税人”链式辅导机制，展现出培育信用中介服务、发挥其在评估、辅导与咨询中作用的可行路径，但这些实践仍处于初步阶段。整体来看，构建一个以税务机关为主导、多方专业力量参与、社会监督协同的复合型共治体系，是提升纳税信用修复制度公信力与运行效能的重要方向。

3. 纳税信用修复制度的法理基础探析

纳税信用修复制度作为现代税收治理体系的重要组成部分，其设立与运行并非孤立的行政实践，而是植根于深刻的法理学基础之上。本章旨在从税收法定原则、比例原则以及公法信用权理论等多个维度，系统探析该制度的法理正当性与理论基石，为其未来的规范化与法治化发展提供学理支撑。

3.1. 税收法定原则下的审视

税收法定原则作为现代税收法治的基石，强调国家征税权须由立法机关通过法律形式予以确立，其核心在于限制行政恣意、保障纳税人财产权。纳税信用评级、惩戒与修复机制，因其直接关涉纳税人的实体权利，如发票领用、退税资格、经营限制等。与程序性利益，实质上构成对纳税人法律地位的重大调整。基于此，从“应然”层面审视，该类涉及纳税人基本权利义务的核心规则应归属于法律保留事项，理应由法律层面予以明确规定。

然而，在现行制度实践中，纳税信用修复体系主要依托国家税务总局制定的部门规章及规范性文件（如《纳税缴费信用管理办法》等）构建，其法律位阶显著低于法律与行政法规。此种由行政机关自主制定并执行的规制模式，与《立法法》所确立的税收基本制度须由法律规定的原则构成显在张力。即便存在授权立法的可能，将直接影响纳税人权益的信用管理制度长期置于法律框架之外，不仅削弱了制度的权威性与稳定性，亦为行政裁量的扩张提供了空间，从而在“实然”层面形成了对税收法定原则的偏离。因此，推动纳税信用修复制度的关键内容“升格入法”，实现从行政主导到法律规制的转变，是弥合应然与实然差距、夯实制度合法性的必然路径。

3.2. 比例原则与权利保护

3.2.1. 比例原则的适用

比例原则作为行政法的“帝王条款”，要求行政机关行使其权力时，所采取的手段与所追求的目的之间必须合乎比例，具体包含适当性、必要性及均衡性三个子原则。在纳税信用管理领域，税务机关对纳税人的失信行为进行惩戒，目的在于维护税法遵从度和国家税收秩序，但惩戒措施的强度必须与失信行为的性质、情节及危害程度相适应。若对纳税人因非主观故意、情节轻微或已及时纠正的失信行为，施以永久性或长期性的信用污点记录，并附加严苛的联合惩戒，可能就违背了比例原则中的必要性和均衡性要求，构成过度惩罚。司法与行政复议实践中，对于“过罚不相当”的行政行为进行审查和纠正是普遍共识，这为比例原则在税收领域的适用提供了实践基础。

3.2.2. 制度的正当性

纳税信用修复制度是比例原则在信用监管领域的具体化与制度化体现。它承认纳税人可能因过失、对税法不熟悉或不可抗力等原因产生失信记录，并为其提供了一条纠正错误、重塑信用的法定路径。^[6]该制度并非对失信行为的纵容，而是在实现惩戒目的之后，给予纳税人一个“惩前毖后、治病救人”的机会。通过设定明确的修复条件和程序，如纠正失信行为、履行法定义务、保持一定期限的合规记录等。该制度确保了惩戒与教育的结合，避免了“一次失信，终身受限”的过度负面效应。这不仅是对纳税人合法权益的必要保护，也是实现行政目标与个体权利保护之间平衡的精巧设计，从而为整个纳税信用管理体系的正当性提供了核心支撑。

3.3. 公法信用权理论的引入

3.3.1. 信用修复权的界定

在现代社会，信用已由道德评价演变为兼具财产与人格双重属性的重要法益。当信用评价由税务机关等公权机关作出时，便具有公法上的意义。纳税信用作为国家公权对纳税人税法遵从状况的权威认定，直接影响其社会经济机会与法律地位，因而有必要确立一种“公法信用权”，即纳税人在公法关系中享有的、要求其信用评价客观公正并从中受益的权利。在这一理论框架下，“信用修复权”可被界定为公法信用权受损或处于不利状态时的具体救济权。该权利兼具实体与程序双重属性，其本质更接近于一种程序性权利：它并非授权纳税人自行变更信用记录，而是保障其有权启动法定行政程序，请求税务机关履行审查与更正义务，体现了行政相对人在程序中的主体地位。该权利的主体为符合法定条件的纳税人，客体指向对其不利的纳税信用评价记录，核心内容则是请求税务机关依法对已纠正的失信行为对应的信用状态进行审查与修复。

3.3.2. 确权的正当性

将信用修复明确定位为法定权利而非行政裁量下的“恩惠”，具有重要的理论与实践价值：其一，它为纳税人提供了明确对抗不当信用评价的救济依据，增强了权利保障的确定性；其二，有助于破除“行政恩惠”观念，推动修复程序向公开、正当、透明的方向发展；其三，为构建以权利为核心、程序严谨、标准统一的纳税信用修复制度奠定了理论基石，有助于推进税收治理的法治化、精细化与人性化转型。

4. 《税收征管法》修订背景下制度重构的契机与路径

在国家治理体系和治理能力现代化向纵深推进的宏大背景下，《中华人民共和国税收征收管理法》的再次修订，不仅是对现有税收征管实践的总结与优化，更是对未来税收法律制度体系进行前瞻性重构的关键节点。其中，纳税信用管理，特别是信用修复制度的法治化，成为本次修订中备受瞩目的焦点。本章旨在探讨《税收征管法》修订为纳税信用修复制度的全面构建所带来的历史性契机，通过比较法研究借鉴域外经验，论证其制度入法的必要性与紧迫性，并探寻其具体实现路径。

4.1. 《税收征管法》修订的立法契机

《税收征管法》的修订工作为长期以来依赖部门规章和规范性文件运行的纳税信用修复制度提供了上升为法律规范的重大契机，这一契机主要体现在原则性条款的宏观引领与法律体系内部协调的内在需求两个层面。

首先，原则性条款的引领为制度构建提供了上位法依据。在首轮《税收征管法》修订草案中，均新增了类似“国家建立、健全税收诚信体系”的原则性条款，通常置于总则部分的第七条。该条款明确了国家通过“褒扬诚信、惩戒失信”的机制，健全守信激励与失信联合惩戒制度，以促进税法遵从。学界普遍认为，这一条款的写入，其立法意图远不止于对现有税收信用管理实践的追认。更深远的意义在于，它将税收诚信体系建设提升至国家法律责任的高度，为包括纳税信用评价、信息公开、信用修复在内的一系列具体制度的全面法治化，提供了坚实的上位法依据和广阔的立法空间。^[7]这意味着，纳税信用修复不再仅仅是税务机关提升管理水平的一项行政措施，而是国家建设诚信体系法律框架下的有机组成部分，其设立、运行和救济都必须遵循法治轨道。

其次，体系协调的需要驱动修复制度的融入。一部现代化的法律，其内部体系必须是逻辑严密、功能协调的。将纳税信用修复制度正式纳入《税收征管法》修订，能够有效解决当前制度衔接不畅的问题。同时，该制度还可以与“税务争议解决”机制相互补充。在行政复议或诉讼程序之外，为纳税人提供一条成本更低、效率更高的纠错和恢复路径。通过这种方式，信用修复制度不再是孤立的存在，而是被整合进一个从权利宣告、行为规范到争议解决、权利恢复的完整法律链条中，从而构建起一个更为完备、和谐的现代税收法律体系。

4.2. 域外信用修复制度的经验与启示

他山之石，可以攻玉。考察域外发达经济体在信用修复领域的法律实践，对于我国构建科学、合理的纳税信用修复制度具有重要的参考价值。其中，美国和德国的模式最具代表性。

4.2.1. 美国模式：市场化修复与严格程序保障

美国的信用修复制度以 1970 年通过的《公平信用报告法》为核心，呈现出市场化与法治化并行的鲜

明特征。其制度精髓在于赋予了消费者广泛的程序性权利。[8]消费者有权对信用报告中的不准确、不完整信息提出异议，信用报告机构（CRA）在收到异议后，必须在法定的 30 天内进行免费调查核实；若信息无法核实，则必须予以删除。FCRA 不仅规定了详尽的异议处理流程。更重要的是，它为消费者提供了强有力的诉讼救济途径。这种以明确的法律赋权为基础，辅之以高效的行政处理程序和最终的司法救济保障，共同构成了美国模式的坚固基石。

4.2.2. 德国模式：功能主义下的法典化救济路径

德国的法律体系以其法典化的严谨逻辑著称。在其核心税法典《税法通则》中，虽然没有专门设立名为“信用修复”的章节，但通过其完备的行政行为救济制度，实现了类似的功能。[9]德国税法对税收确定行为的法律效力及其存续力有严格规定，但同时设置了多元化的纠错机制。例如，《税法通则》第 129 条允许对明显的笔误或计算错误进行更正；第 130 条和第 131 条则分别规定了对违法和合法的行政行为进行撤销的条件与程序。此外，当纳税人对税务决定不服时，可以依法提起异议和诉讼。这些关于税收确定行为的更正、撤销、废止以及后续的异议、复议等程序，共同构成了一个功能上等同于信用修复的法律救济路径体系。纳税人可以通过这些法典化的程序纠正错误的税务处理结果，从而间接消除其对自身信用的负面影响。这种模式体现了大陆法系国家将权利救济深度融入行政法典的系统性思维。

4.2.3. 对我国的启示

综合美、德两国的经验，对我国在《税收征管法》中构建纳税信用修复制度可得出四点核心启示：第一，坚持立法先行，必须将信用修复的核心原则、适用条件、程序和效力在法律层面予以明确，提升制度的权威性和稳定性。第二，明确权利属性，应将信用修复权界定为纳税人的一项法定程序性权利，而非行政机关的裁量性恩惠。第三，完善程序保障，借鉴 FCRA 的经验，设计清晰、具体、有时限要求的申请、受理、调查、决定和反馈流程，确保权利能够有效行使。第四，引入多元共治，在税务机关主导的基础上，可探讨引入第三方专业机构评估、专家听证等机制，增强修复过程的客观与公正性，并确保与行政复议、行政诉讼等救济渠道的顺畅衔接。

4.3. 制度入法的必要性与紧迫性

将纳税信用修复制度从现有的政策文件层面提升至《税收征管法》的法律高度，不仅是完善制度设计的需要，更具有深刻的现实必要性与时代表紧迫性。

首先，这是解决制度合法性危机的根本途径。目前，纳税信用修复主要依据国家税务总局发布的公告等规范性文件，其法律位阶较低。一旦与上位法或纳税人的基本权利产生冲突，其效力便会受到挑战。将之纳入《税收征管法》，能够彻底解决其“身份”问题，为其运行提供坚不可摧的法律正当性基础。[10]其次，这是统一规范与标准、避免执法乱象的内在要求。在缺乏统一法律规范的情况下，地方税务机关在执行信用修复政策时，可能因理解偏差或地方裁量而出现标准不一、程序各异的现象，这不仅损害了税法的严肃性，也影响了纳税人的公平待遇。通过立法，可以设定全国统一的修复条件、流程和标准，有效避免地方执行中的“各自为政”，确保税法适用的统一与公平。同时，这是切实保障纳税人权利、稳定市场预期、优化营商环境的关键举措。将信用修复从行政机关的“可选项”提升为纳税人的法定“必选项”，意味着纳税人对其失信行为的纠错路径和后果有了明确、稳定的法律预期。这极大地增强了纳税人的安全感，激励其主动纠错、诚信经营。最后，这是促进税收法治现代化、优化营商环境的时代呼唤。一个现代化的法治化税收营商环境，必然是一个权利义务均衡、救济渠道畅通的环境。建立并完善法定的纳税信用

修复制度，是构建服务型、法治型税务机关，推进国家税收治理体系和治理能力现代化的内在要求和必由之路。

5. 以《税收征管法》为中心的纳税信用修复规则重构

纳税信用修复制度作为社会信用体系建设在税收领域的重要实践，旨在激励失信主体纠错向善，恢复其正常经营活动，从而提升整体税法遵从度。然而，现行纳税信用修复规则主要由国家税务总局的规范性文件构成，其法律位阶较低，体系性与稳定性尚显不足。为了构建一个权责清晰、程序正当、救济畅通的纳税信用修复法律体系，必须以《中华人民共和国税收征收管理法》的修订为契机，从顶层设计层面进行系统性重构。

5.1. 总体立法框架

为兼顾法律的稳定性与制度的灵活性，建议采用“原则性规定+授权性规范”的二元立法模式，将纳税信用修复制度正式纳入国家基本法律框架。

在《税收征管法》中进行原则性规定。建议在《税收征管法》中增设“纳税人权利”章节，或在现有的“税收程序”章节中增加专条或专款，从法律层面首次明确纳税人享有申请信用修复的法定权利。该条款应纲领性地阐明纳税信用修复的基本原则、核心适用范围以及修复后的法律效力。将修复权提升至法律权利的高度，是保障纳税人合法权益、构建和谐征纳关系的根本前提，突破当前制度仅依赖于行政规章的局面。此外，设置明确的授权性规范。考虑到税收征管实践的复杂性和动态变化，法律本身不宜规定过于细致的操作细节。因此，《税收征管法》应明确授权国务院或国家税务总局依据本法确立的原则，制定关于纳税信用修复的具体实施办法或条例。这种授权模式一方面确保了行政机关立法的合法性基础，另一方面也保留了必要的制度弹性，使其能够根据经济社会发展和征管实践的变化，及时调整修复的具体条件、程序 and 标准。

5.2. 实体规则的具体重构

在宏观立法框架之下，实体规则的具体重构是制度有效运行的核心支撑，其设计直接关乎修复程序的公平性与实施效能。

应在《税收征管法》的条文中直接确认纳税信用修复权是纳税人的一项法定程序性权利。这意味着，当纳税人符合法定条件时，税务机关有义务启动审查程序并依法作出处理决定。将修复权界定为程序性权利，而非行政机关的裁量恩惠，从而为纳税人后续的权利救济提供了坚实的法理基础。此外，当前纳税信用修复实践已在探索分类处理，未来可以在法律层面建立一个更加科学、精细的分层分类修复机制。依据失信行为严重程度、主观过错及社会危害等维度，系统设计包括针对一般或较重失信行为的主动修复机制、适用于非主观故意的轻微程序性失信的自动修复机制，以及为企业重整设立绿色通道的破产重整特殊修复机制。^[11]同时需明确，信用修复的最终目的在于实质性地恢复纳税人的权利。因此，必须明确修复成功的法律效果是全面且立体的。确保修复不仅体现为内部信用等级调整，更能及时、全面地解除联合惩戒措施，恢复纳税人在政府采购、融资信贷、市场准入等领域的合法权益，从而切实发挥信用修复激励诚信经营、促进税法遵从的制度功能。

5.3. 程序规则的具体重构

正当的程序是实现实体正义的保障。重构纳税信用修复规则，必须将程序正义置于核心位置。通过

全面推行线上申请与办理,规范申请材料清单与受理流程,实现“一网通办”,减轻纳税人负担。其次,针对修复申请的审查,应探索建立“税务机关初步审查+第三方专业评审”的复合模式。对于案情简单、事实清楚的申请,由税务机关依法快速审查。但对于涉及重大税收违法、账目复杂或存在较大争议的修复申请,可引入由注册会计师、税务师、律师等专业人士组成的第三方专家委员会进行评审,出具专业意见作为税务机关决策的重要参考。尽管目前缺乏税务领域引入第三方评审的具体实践案例,但此举能有效增强审查过程的中立性、专业性和公信力,避免税务机关“自我纠错”的尴尬,是优化信用评价异议处理机制的有益探索。此外,为保护纳税人的合法权益,必须在修复程序中嵌入正当程序的核心要素。[12]保障知情权与申辩权,在税务机关拟作出不予修复的决定前,应书面告知申请人,并说明事实、理由和依据,同时赋予纳税人陈述、申辩的权利。此外,对于情节复杂或可能产生重大影响的案件,应赋予纳税人申请听证的权利。同时,最终决定必须以书面形式作出,并进行充分的释法说理,确保行政行为的透明与规范。

畅通的救济渠道是权利的最后一道防线。必须在法律层面明确,纳税人对税务机关作出的“不予修复决定”或对修复结果不服的,有权依法申请行政复议和提起行政诉讼。将信用修复争议正式纳入司法审查范围,不仅为纳税人提供了最终的权利救济途径,也对税务机关的行政行为构成了有力的外部监督。此外,还应建立健全对税务机关修复工作的内部层级监督和外部社会评议机制,通过定期评估、案例通报、社会监督等方式,确保修复制度在全国范围内得到公平、统一、高效的实施。

6. 结语

纳税信用修复制度的法治化重构,是提升税收治理现代化水平、优化营商环境的必然要求与关键路径。当前,该制度虽在实践中不断完善,但仍面临立法层级过低、实体规则粗疏、程序保障不足以及协同共治缺位等现实困境,其合法性根基亟待夯实。以《税收征收管理法》的修订为契机,将纳税信用修复制度系统性地纳入国家法律框架,已成为解决其合法性危机、统一规范标准的根本途径。

本研究从税收法定原则、比例原则及公法信用权理论出发,论证了将“信用修复权”确立为纳税人法定程序性权利的法理正当性,为制度重构奠定了坚实的理论基础。借鉴域外经验,建议采用“原则性规定+授权性规范”的立法模式,在《税收征管法》中明确修复权,并授权制定具体实施办法。在实体规则上,需科学设定分层分类的修复条件与立体化的法律效果;在程序规则上,应致力于构建多元审查机制、强化正当程序保障并畅通司法救济路径。

展望未来,一个植根于法律、权利清晰、程序正当、救济完备的纳税信用修复制度,不仅能够有效激励纳税人主动遵从税法、重塑自身信用,更能显著增强税收执法的公信力与确定性,最终服务于税收治理体系与治理能力现代化的宏伟目标。制度的成功重构,必将为营造稳定、公平、透明、可预期的法治化税收营商环境贡献核心力量。

参考文献

- [1] 刘瑛、马诗雅.社会信用体系视域下纳税缴费信用的规范逻辑与效能实现[J].中国税务, 2025(09). (期刊论文)
- [2] 国家税务总局贵州省税务局课题组、李维、朱丽琨等.纳税信用管理制度存在的问题和优化建议[J].税务研究, 2025(05). (期刊论文)
- [3] 马雅琨、王艺、王玮琨.武昌税务:促信用建设吹服务春风[J].税收征纳, 2025(10). (期刊论文)
- [4] 胡元聪、闫晴.纳税信用修复制度的理论解析与优化路径[J].现代法学, 2018, 40(01). (期刊论文)
- [5] 王浙.论破产重整企业纳税信用修复制度的构建[D].西南政法大学, 2019. (学位论文)
- [6] 韩雪.我国纳税信用修复制度完善研究[D].山东财经大学, 2024. (学位论文)

-
- [7] 韩学丽.新一轮税制改革的内在逻辑与实践路径[J].地方财政研究, 2025(08). (期刊论文)
- [8] 张伟.信用修复制度研究[D].河北大学, 2023. (学位论文)
- [9] 徐明轩.自然人信用修复制度研究[D].河北大学, 2020. (学位论文)
- [10] 张世君、高雅丽.论我国破产重整企业纳税信用修复制度之构建[J].税务研究, 2020(09). (期刊论文)
- [11] 孔维祯.新时代我国信用修复机制探索与实践[J].中国信用, 2025(10). (期刊论文)
- [12] 金伟峰、肖子容.我国信用修复制度优化的深层逻辑与实现路径[J].厦门大学学报(哲学社会科学版), 2025, 75(04). (期刊论文)