

从纳税人权利保护看我国税制改革

许凤玉 王进东

(山东省滨州学院 山东滨州 256603 山东省东营市胜利油田集输总厂 山东东营 257000)

【摘要】 本文首先对我国纳税人权利保护现状进行了分析,然后对在税收立法和税制改革中应如何加强纳税人权利保护提出了一些建议。

【关键词】 纳税人 权利 税制改革 税收立法

我国《税法》规定:纳税人是指《税法》中规定对国家直接负有纳税义务的单位或个人,又称纳税义务人或纳税主体,纳税人包括自然人和法人。这个概念容易让人产生一种错觉:只有企业才纳税,只有收入达到个税起征点的个人(个体工商户)才纳税。然而,与所有民众相关的税种并不只是所得税,联系更为紧密的是流转税。流转税又称流转课税、流通税,主要包括增值税、消费税、营业税等。流转税一直是我国税收的主体税种,其比重占到全部税收收入的60%以上。流转税法定的纳税人是从事生产、销售应税商品或者提供应税劳务的企业。但是,企业为了获取高额利润,是不会自掏腰包缴纳税款的,而是以直接或间接的方式(通过提高价格)将这些税款转嫁到消费者身上。因此,《税法》关于纳税人的概念应该拓展,这样才能更好地探讨纳税人的权利保护问题。

一、纳税人权利的内容广泛

《税收征收管理法》中规定纳税人“有享受《税法》规定的减税、免税的权利;有依法申请收回多缴纳税款的权利;在生产、经营发生重大困难时,依法享有申请分期、延期缴纳税款或申请减税、免税的权利;对税务机关不正确的决定有申诉权;对税务机关及其工作人员的不法行为有向其上级主管部门及国家监督、检察机关检举、揭发的权利”。笔者认为,纳税人权利除了应包括上述权利之外,还应该考虑下列因素:

1. 国家与纳税人在经济及法律上应是平等的关系。市场经济体制的基本特征是市场在全社会资源配置中起主导作用,这就要求政府不应过多地干预微观利益,而应着眼于社会公共领域。公共财政首先要求以公共需要为基础界定政府职能,然后根据职能范围进一步确定财政支出需要,最后根据财政支出需要合理安排财政收入。可见,公共财政实质上是利用税收来满足社会公共需要,而非政府自身的需要。同时政府作为税收收入的支配者,其开支取之于民,而非政府创造的自有财富。按照边际效应的经济学基本原理,每个人都应在税赋方面按自己获得的公共服务的价值缴纳等值税赋。可见,国家与纳税人在经济上是平等的关系。

现代法制社会的重要特征在于对“权力”的限制,这种限制来源于国家与公民之间的特殊关系。国家权力是国家凭借

其对资源的控制权,以使社会上的公民、法人或其他组织服从其意志的一种特殊影响力。但事实上,国家的一切权力属于人民,国家权力来源于人民的委托。国家设立不同的国家机关管理公共事务,由此使得这些机关取得了对公民、法人或者其他组织的强制性权力。具体到税收法律关系上,现代租税概念强调建立在人民主权基础上的财政民主,即“身为主权者的国民、纳税人应对财政进行民主性统治”。可见,国家与纳税人之间在法律关系上是平等的。

2. 纳税人应当享有的权利内容相当广泛。

(1) 税收立法方面,纳税人具有参与税收立法的权利。一般来说,《税法》由立法机关制定并颁布,在立法过程中,纳税人应当参与立法讨论,公开发表自己的看法。纳税人参与立法讨论,是最为有效的增强纳税人纳税意识的途径。

(2) 税收征纳方面,纳税人具有税收实体性权利与税收程序性权利。税收实体性权利是静态意义上的权利,是纳税人享有法律保护的、获得某种实体利益的资格,即保证纳税人的收入和财产不被非法征收税赋。税收程序性权利是纳税人享有的动态意义上、程序意义上的权利,以保证程序的公正性,从而有效制约税权滥用。

(3) 税款使用方面,纳税人具有监督税收合法使用的权利。纳税人有权监督国家机关按照《宪法》规定的原则、目的和程序使用税收,而且对国家或地方政府违法的税金支出行为有权提出诉讼。

二、对我国纳税人权利保护现状的反思

当前,我国的税制改革正在逐步深化,税收法律体系也在逐步健全。然而,在纳税人权利保护状况方面,我国与世界发达国家的差距还十分明显,主要体现在以下几个方面:

1. 我国《宪法》缺乏保护“纳税人权利”的条款。与一些发达国家的规定不同,我国《宪法》仅仅规定“中华人民共和国公民有依法纳税的义务”,却缺乏“纳税人合法权益受法律保护”的相应条款。纳税人权利保护缺乏来自《宪法》的直接依据,也就缺乏最高法律的保障。

2. 我国纳税人权利保护尚未集中立法。我国目前没有制定税收基本法和纳税人权利法案,有关纳税人权利保护的规

定散见于《税收征收管理法》、《行政诉讼法》、《行政复议法》、《行政处罚法》和《国家赔偿法》等法律法规中。因此,一般纳税人难以真正把握法律法规所规定的关于纳税人权利的所有内容,自我保护意识不强。另外,我国的税收宣传一向以公民“应尽义务论”为主调,对纳税人享有哪些权利以及如何行使这些权利鲜有提及。

3. 我国《税法》对国家和纳税人的权利和义务的界定有失偏颇。我国《税法》明确规定:国家和纳税人在税收法律关系中,法律地位是平等的,但权利和义务是不对等的。究其原因,就是由于国家和纳税人之间是“管理与被管理”的关系。但是,公民既然以缴纳税款的方式购买政府的公共服务,那么国家与纳税人之间除了“管理与被管理”的关系之外,还应该存在“服务与被服务”、“监督与被监督”的关系。我国《税法》明确规定了“管理与被管理”的相关权利和义务,但对于“服务与被服务”、“监督与被监督”的关系却很少涉及。

4. 我国《税法》中规定的纳税人权利涵盖范围不广。如国外纳税人享有的诚实推定权、获取帮助权等重要权利,我国《税法》均未予以反映。同时,保密权的条文过于笼统,未能明确界定纳税人的隐私权。另外,知情权只赋予纳税人了解税收法律、法规以及与纳税程序有关的情况的权利,而未赋予纳税人期望政府尽最大努力使其全面、及时、准确获取信息的权利。

5. 《税法》对征纳双方的权利与义务的某些规定过于宽泛。法律未对所有纳税人的权利做出明确规定。对于有些权利,纳税人虽具备了《税法》规定享受该权利的要件,但由于规定较宽泛,使得纳税人的权利难以真正实现。而且,现行《税法》对税务机关如何为纳税人服务规定得较为简单,不够全面、具体,可操作性相对较弱。

6. 税收支出的监督体系不健全。我国《税法》忽视了纳税人对税收支出的监督权。对于层出不穷的“公款消费”、“搞政绩工程”以及“搞形象工程”等现象,纳税人无法进行有效监督。而且,由于《税法》缺乏对控制征税、用税成本的规定,纳税人对自己缴纳的税款无法明确去向,依法纳税的积极性也就无从谈起。

三、相关思考

1. 纳税人应参与税收立法,对税制改革有发言权。为保障我国纳税人的税收立法参与权和税制改革发言权,实现我国税收立法的民主化,提高《税法》的社会认同度,我国必须完善税收立法程序制度。

(1) 税收立法程序民主化,就是在立法程序上建立与我国相适应的民主立法程序制度。首先,在税收立法的启动阶段,应当赋予纳税人对税收立法的提案权。其次,在税收法律的制定过程中,对于有关税种的开征与停征、纳税人的范围、税率的多少、税收优惠政策等基本税收要素的确定和变更的税收立法,一般应当建立税收立法听证制度,并就听证的形式、范围、参加人、程序等做出详细的规定。对于已经完成的税收法律草案,税务机关应当公布建立法律制度的目的、背景、依据以及相关的立法资料,以保证纳税人对税收立法有必要的知情权、建议权和发言权。最后,在税收立法程序完成阶段,税收

立法机关应当就纳税人所提出的意见做出解释,说明采纳或不予采纳该意见的依据和理由。

(2) 税收立法程序科学化,就是要建立一套完善的、能保证公民行使立法权的具体程序。实践证明,有一套科学的立法程序,公民的立法权才能得到有效行使。

(3) 税收立法程序法制化,就是要对税收立法程序进行立法,建立税收立法程序法。

2. 完善纳税人权利保护的法律制度。

(1) 完善《宪法》关于纳税人权利的原则规定。《宪法》是征税和用税的依据,《宪法》中关于纳税人权利的规定是纳税人权利保护的直接依据,可以保障公民权利在《宪法》中始终处于主导地位。我国迫切需要通过《宪法》修正案专门规定纳税人的《宪法》权利,并将其作为公民的一项基本权利,从而实现纳税人的《宪法》权利与《宪法》义务的平衡和一致。

(2) 制定《税收基本法》,对纳税人权利做出统一的规定。从国外的情况来看,纳税人权利有的在《纳税人权利宪章》或《纳税人权利法案》中加以规定,有的在《税收基本法》或《税法通则》中加以规定。如前所述,我国修改后的《税收征收管理法》虽就纳税人的权利作了相应规定,但不够完整。因此,建议我国制定《税收基本法》,将现行较零散的规定予以统一,同时为各单行税法提供科学与充分的立法依据,以实现税收法律体系的系统化、规范化。

(3) 完善纳税人权利行使的程序保障机制。将“纸上的权利”转变为“现实的权利”必须要有相应的程序来保障,程序保障机制就是要寻求权利行使的具体途径。完善纳税人权利保护制度,不仅要充实纳税人权利的内容,而且要通过完善行使程序来保障这些权利的实现。

3. 建立纳税人诉讼制度,保障纳税人对税收征收和使用的监督权。我国并没有建立纳税人诉讼制度,现行法律规定的诉讼模式难以从整体上保证纳税人权利的实现,因而有必要依据《宪法》建立以保护纳税人权利为目的的纳税人诉讼制度,以保障纳税人对税收征收和使用的监督权。要赋予纳税人起诉权,就必须建立纳税人诉讼制度。纳税人诉讼不同于具体的税收征纳关系中纳税人对于征税主体的征税行为不服而提起的税务行政诉讼,它是指纳税人对于行政机关做出的与自己无直接利害关系的征税及用税行为不服而提起的诉讼。

四、结语

在我国新一轮税制改革的背景下,本文对纳税人权利及其保护问题作了一些初步的分析、考察和探讨,以期对税制改革过程中纳税人权利保护制度的建立有所帮助。笔者相信,随着人们对纳税人权利及《税法》本质问题研究的不断深入,关于纳税人权利及其保护方面的研究定会取得更多的成果。

主要参考文献

1. 陈少英. 中国税法问题研究. 北京: 中国物价出版社, 2000
2. 王建平. 纳税人权利保护与政府征税权之制约. 财经理论与实践, 2007; 4
3. 金子宏著. 战宪斌, 郑林根译. 日本税法. 北京: 法律出版社, 2004