

论法治背景下和谐税收征纳关系的建立

段丁强

(武汉科技学院 武汉 430073)

【摘要】坚持税收法治是现代法治国家缓解税收征纳矛盾、建立和谐税收征纳关系的基本政策框架。在税收法治的背景下,和谐税收征纳关系的建立需要从以下几个方面入手:一是要构建税收治权的制衡机制,体现税收法治要求;二是要合理、高效、透明用税,促进纳税人承担纳税义务和享受公共产品权利的统一;三是要努力实现税收诚信,营造高尚的税收征纳道德环境。

【关键词】税收法治 征纳关系 税收诚信

税收法治是建立法治国家必不可少的重要组成部分,也是现代法治国家处理上述矛盾冲突的基本政策框架。我们必须坚持在税收法治的背景下,认清当前不和谐税收征纳关系产生的机理,并在此基础上修正或重新建立和谐税收征纳关系的体制基础。

一、法律因素对税收征纳关系的影响

税收征纳关系受多种因素的影响,其中经济因素是诱因,道德因素和社会因素起推动作用,法律因素则是制度层面的起决定性的因素。在我国,税收领域普遍存在的立法不当、执法不公、司法不严是导致目前税收征纳关系不和谐的主要体制性因素。

1. 税收立法权异化,法律体系不完善。税收立法权的异化主要体现在三个方面:一是税收立法权在中央和地方间的配置不合理。地方政府拥有的税收立法权过少和过弱导致其财权与事权不相称,地方政府为获得税收利益频频越权行政,以行政权力干预税法执行,侵害纳税人利益,扭曲税收征纳关系。二是人大授权立法太多。目前主要的税收法律法规中,仅有企业所得税法、个人所得税法和税收征管法是人大制定的法律,其余均为人大授权国务院制定的暂行条例,严重削弱了税法的权威性。三是税收立法过程中对纳税人的权利重视不够,透明度不高。

税收立法权异化的直接结果就是导致税收法律体系的不完善,主要表现是税收基本法的缺位。目前,我国税收征纳双方的权利和义务的相关规定散见于《税收征管法》及各单行税法法律法规和规章中。这既不利于税务机关依法合理运用征税手段、把握征税尺度,更不利于保护纳税人权益。此外,已颁布的单行税法法律法规交错重叠,前后修改、补充频繁,稳定性差。税收程序法具体规定弹性过大,对自由裁量权限制不够,是导致征纳实践中一事多罚、以补代罚、以罚代刑情况发生的根本因素。

2. 税收执法欠公正,征管成本高昂。税收执法实践中普遍存在有法不依、人治大于法治的现象,不仅有损税法威严,

还会进一步影响到和谐税收征纳关系的建立和巩固。同时,涉税违法违纪现象的普遍存在,不仅造成了税收流失严重,也在事实上导致了守法者与违法者之间的税收负担不公,挫伤了纳税人遵纪守法的积极性,削弱了纳税人本就脆弱的自觉纳税意识。而且由于我国当前的税收征管水平本就不高,纳税人纳税积极性的下降进一步加大了税收征管难度,增大了税收征收成本,并最终导致了“执法不公—纳税积极性下降—征管成本上升—税收征纳关系不和谐”这种恶性循环圈的形成。

3. 税收司法不严,纳税人维权意识差。目前,由于相关法律对税收违法行为的量刑偏轻,我国司法机关在审理制裁税收违法犯罪行为时,惩罚力度普遍偏小,不足以震慑以身试法者。同时,纳税人法律意识淡薄,主动运用法律法规维护自身合法权益者太少,因税收纠纷而要求复议或诉诸法律的情形并不多见。可见,司法作用的缺位,不但不利于对纳税人的涉税违法行为进行约束和惩戒,也不利于规范和纠正税务机关的执法行为。

二、税收法治是和谐税收征纳关系建立的体制基础

没有健全的法制,就不可能有公民与公民之间、公民与政府之间的良好合作,也就不可能实现真正和谐的社会秩序。税收法治是法治原则在税收领域的集中表现和具体运用。我国当前税收征纳关系的和谐程度不高,在税收征纳过程中存在着偷逃税严重、征纳成本高、征纳双方对立情绪严重及税务机关执法不严等现象。这些现象虽然是诸多因素综合影响的结果,但根本原因在于我们在税收立法过程中没有坚持正确的立法理念,在税收执法过程中没有树立法律至上的观念和尊重税法权威的习惯,在税收司法过程中没有做到客观、公正,以及没有建立社会对政府用税行为进行监督的机制。因此,要实现税收征纳关系的和谐,就必须在税收征纳的全过程中认真领会和贯彻税收法治的基本理念,做到立法过程科学、民主,执法过程公开、公平,司法过程公正、严明,监督体系健全、有力,以实现税收征纳主体间的和谐共处。

三、构筑税收法治平台是建立和谐税收征纳关系的必由之路

1. 构建税收治权的制衡机制,体现税收法治理念。税收法治的基本理念就是防止国家征税权的滥用,而权力缺乏制衡或约束是其遭到滥用的根本原因,因此建立税收治权的制衡机制是防止国家征税权滥用的基本途径。而实现税收治权在立法机关、执法机关和司法机关间的合理配置,重视以纳税人权力制衡税收治权,是建立税收治权有效制衡机制的必然选择。

(1) 税收治权在立法机关、执法机关和司法机关间的合理配置。税收治权是税收立法权、执法权和司法权的有机统一体,其在各部门间的配置只有科学合理才能协调一致,也才能实现其效用的最大化。从我国当前的现实情况来看,我们以往都比较重视税收实体法体系的构建,而对税收程序法体系的构建重视不够。这一方面可能导致税务机关在执法中无法可依,也有可能导致税务机关为实现其收入职能越权行政,产生对纳税人合法权利的侵害。因此,在税收治权建设过程中,我们应重视税收执法权的授予,对税务行政执法权做出更完备、更具体的规定,这是保证税务机关依法行政、规范行政的根本。此外,在税收司法权授予方面也存在着权力弱化的问题,使得偷逃税行为屡禁不止。因此,今后也必须大力加强税收司法权的建设,特别要大力拓展税法的惩戒手段、方式及加大惩戒力度,增加涉税违法犯罪行为的机会成本,提高法律的震慑力,创造良好的税收法治环境。

(2) 税收立法权的合理配置。在税收治权的配置过程中,税收立法权的配置无疑是最重要的,它是税收治权合理配置的基础。在当前条件下,能够促进我国税收立法权实现优化配置的途径主要体现在以下几个方面:① 税收立法权在中央和地方之间的优化配置。我国税收立法权在中央和地方间的不合理配置导致地方不得不借助于现有政策框架之外的非法权力获得税收收入,从而引起了纳税人的不满。因此改革的方向应是在保证全局利益统一性的前提下适当增加地方的税收立法权,比如可以允许地方在一定范围内调整某些税种的税率、起征点和免征额等。② 税收立法权在立法机关和行政机关之间的优化配置。由于我国当前立法机关授权行政机关立法的情况较多,在一定程度上导致了税收法律权威性和稳定性的下降,这与税收法治的基本要求是相违背的。因此,应逐步降低立法机关授权行政机关立法的比例,提高税收立法层次,增强税法的权威性。③ 重视以纳税人权力制衡税收治权。不受制约的权力必然导致权力腐败。因此,建立对税收治权的监督制约机制,缩小权力恣意行使的空间,既是对纳税人权利的认可,也是对纳税人权利的重视和保护。

2. 合理、高效、透明用税,促进纳税人承担纳税义务和享受公共产品权利的统一。税收的无偿性是导致税收征纳双方利益对立的根本原因,也是税收征纳关系难以实现和谐的经济诱因。要实现税收征纳关系的和谐,就必须在政府合法、合理、高效用税的前提下,引导纳税人重新认识税收的“无偿性”,尽力缓和双方的利益对立矛盾。

在税收法治的背景下,纳税人依法缴纳了税款,也就购买了监督政府再分配税款的权利。如果纳税人认为用税人的用税行为不但合法、合理,而且高效、透明,那么就会在相当程度上提高对政府管理公共财政能力的认同感,减少对依法纳税的抵触情绪,促进和谐税收征纳关系的实现。

社会主义税收取之于民、用之于民,政府作为用税人必须要做到:① 合理用税。在用税决策过程中坚持以公共利益为价值取向,使税款的使用符合广大人民群众的根本利益,尽最大努力满足纳税人对公共产品的需求。② 高效用税。将有限的财政资金用在刀刃上,避免重复建设、盲目建设。要树立为人民服务、为纳税人服务的观念,简化办事程序,着力提高管理效率。③ 透明用税。政府应定期向纳税人公布税款的使用情况、方向和用途等,使纳税人能了解税款的使用情况,自觉接受纳税人监督,增强纳税人依法诚信纳税的内在动力。

四、税收诚信是税收法治背景下和谐税收征纳关系建立的重要道德保证

诚信的基本含义是诚实守信、讲求信用,它应是人们为人处世的根本道德准则。税收诚信体现了对税收征纳双方的法律规制与道德约束的统一,体现了法治精神与道德理念在税收领域中的融合。税收诚信是税收法治背景下实现和谐税收征纳关系的重要道德保证。为此,我们必须做好以下几个方面的工作:① 加强道德建设,开展税收诚信宣传教育活动,提高税收征纳双方的诚信意识。② 坚持“诚信推定”原则,体现税收征纳双方的互尊互信,即税务部门在无确凿证据证明纳税人有税收违法的情况下,应首先假定纳税人将会诚实申报纳税;同时,纳税人将预期税务部门公正执法并会视其为诚信纳税人而友好对待。“诚信推定”有助于消除税收征纳双方之间的敌视与隔阂,实现互谅互通,从而提高纳税人依法纳税的积极性并减轻税务部门开展依法征税工作的阻力。③ 严厉打击税收失信行为,在全社会树立尊重诚信的风尚。

税收诚信是税收法治的道德基石,没有纳税人的诚信纳税和税务机关的诚信服务,就不可能实现税收法治,也不可能存在和谐的税收秩序。税收法治对税收诚信的这种依存关系是永恒存在的,并不会因为税收法治目标的实现而削弱或消亡。在税收法治理想预期与现实表现仍存在较大差异的今天,税收诚信相对税收法治发挥的是一种不可或缺的助推作用,即在税收法治对征纳双方的约束力还不够充分的情况下,税收诚信可以发挥道德约束的作用,利用社会的道德氛围和个人秉承的价值理念对抗征纳双方源自利益驱动的违法动机。即便在将来税收法治目标基本实现时,税收诚信的这种道德约束力仍将是督促税收征纳双方遵从税法的内在驱动力。

主要参考文献

1. 胥敏锋.和谐税收内涵及其构建的有效途径.中国税务,2005;11
2. 阮家福,叶青.西方税收征管研究的前沿问题评析.中南财经政法大学学报,2004;5
3. 孙玉霞.税收征纳双方的理性人特征.青海师范大学学报(哲学社会科学版),2006;3