

依法行政与和谐征纳关系的构建

中南民族大学法学院 段晓红

【摘要】 和谐征纳关系是指在征税机关和纳税人之间形成的一种成本最低的征纳关系,即征纳双方之间的一种相互协作的关系,而不是一种扭曲的管理与被管理的关系。理论界和实务界一般都把不和谐征纳关系主要归咎于纳税人纳税意识淡薄,认为构建和谐征纳关系的关键在于如何提高纳税人的纳税意识。本文认为,纳税意识受多方面因素的影响,其中政府行为是一个主导因素;政府行为失范对纳税意识的培养可能会产生“蝴蝶效应”;构建和谐征纳关系,不仅要培养纳税意识,更重要的是要培养征税意识和用税意识,政府要依法行政。

【关键词】 和谐征纳关系 纳税 征税 用税 依法行政

税收是国家财政收入的主要来源,是国家机器正常运转的经济保障,是坚持科学发展观、构建和谐社会的财力支撑。和谐征纳关系是指在征税机关和纳税人之间形成的一种成本最低的征纳关系,即征纳双方之间的一种相互协作的关系,而不是一种扭曲的管理与被管理的关系。构建和谐征纳关系是税收法制建设追求的目标。

一、政府行为与纳税意识

“徒法不足以自行。”按照新制度经济学的理论,制度提供的一系列规则是由社会认可的非正式约束、国家规定的正式约束和实施机制三部分构成。非正式约束是人们在长期交往中无意识形成的,具有持久的生命力,并构成世代相传的文化的一部分。非正式约束主要包括价值观念、伦理规范、道德观念、风俗习性、意识形态等因素,其中意识形态处于核心地位。因为它不仅蕴含价值观念、伦理规范、道德观念和风俗习性,而且还可以在形式上构成某种正式制度安排的“先验”模式。对于一个勇于创新的民族或国家来讲,意识形态有可能取得优势地位或以指导思想的形式构成正式制度安排(或正式约束)的理论基础和最高准则。在税法的实施和税收征收过程中,征纳双方信息不对称使纳税人的纳税意识作为一种非正式约束的价值凸现。纳税意识不仅是税收立法过程中制度设计的基础,而且决定了纳税人自律和他律的比例,进而影响征税成本和征税效率。因此,良好的纳税意识是构建和谐征纳关系的关键。和西方发达国家相比,我国公民的纳税意识亟待提高,否则不能适应市场经济对诚信的要求。很多学者认为,我国公民纳税意识淡薄有多方面的原因,其中,历史上长期无明税、税法理论研究滞后、征税行为不规范、对纳税人违法行为处罚力度不够等是主要方面,并提出了有针对性的解决对策,具体从完善税制设计、加强税收征管、加大宣传力度、建立诚信体系、规范征管行为等方面着手。我国政府在这些方面也做出了很大的努力,但是其效果还不明显。或许我们应该从税收的本质来反思纳税意识淡薄的原因。

“税收是文明的对价。”税收征纳关系在本质上是国家与纳税人之间的关系。由于政府与国家之间存在着委托代理关

系,因此税收征纳关系又表现为政府与纳税人之间的关系。但是,作为国家代表的政府与纳税人之间的关系不限于税收征纳关系。在财政领域中,一方面,政府与纳税人之间存在着权力与义务的关系(即征纳关系):政府按照法律的规定拥有征税和监督纳税人纳税的权力,纳税人则负有依法纳税的义务。另一方面,政府与纳税人之间又存在着权利与义务的关系:政府有提供适当的公共产品和公共服务的义务,纳税人享有接受政府提供的公共产品和公共服务的权利,以及监督政府用税的权利。自然法学派认为,政治国家是为市民社会而存在的,市民社会高于政治国家。根据自然法学派关于国家起源的观点,在政府与纳税人之间存在的两类关系中,前者的权力与义务的关系是从属于后者的权利与义务的关系的,也就是说,政府征税是为了给纳税人提供公共产品和公共服务,政府的征税权和用税权都是围绕满足纳税人公共需求的权利设计的。公共需求源于私人需求而又高于私人需求,以国家强制力为支撑的征税并不是对纳税人私人财产的掠夺。纳税人通过纳税来维持政府机构的运转及提供公共产品和公共服务的费用,实质上是为享受公共产品和公共服务支付的对价。因此,在本质上政府与纳税人之间是一种利益交换关系,政府提供公共产品和公共服务的质量和成本都会影响纳税义务的履行;纳税人税款交纳是否及时、足额同样会影响政府提供公共产品和公共服务的能力和质量。

在政府行为和纳税行为的博弈中,根据“囚徒困境”理论,如果双方合作,就能够形成一个帕累托的改进,但是双方愿意合作的前提是双方彼此信任。由于存在信息不对称及力量悬殊所引起的取信成本的区别,纳税人是很难主动假设政府会合理用税的,而在市场经济条件下,纳税人同时又是“经济人”,对自身利益的追求会导致其忽视义务的存在甚至会超越制度的约束,纳税人规避纳税义务的行为就不可避免。许多人对西方国家的纳税意识推崇备至,实际上西方人的纳税意识并非是生俱来的,而是在一系列的制度和非制度环境中长期积累而成的。纳税人是否具有纳税意识,在某种意义上反映了纳税人对政府行为最本质的态度。由于政府有权力

做支撑,政府取信纳税人的风险相对较小,所以,政府与纳税人之间能否合作,政府处于矛盾的主要方面,政府行为起主导作用。当然,纳税人的纳税意识还会受历史形成的惯性思维和整个社会意识形态的影响。但是在纳税人普遍认同的利益交换关系的前提下,政府行为对纳税人的影响尤为突出。如前所述,物业管理费在我国出现较晚,但公众交纳物业管理费的自觉性远远高于税收。除了征收难度的不同,两者之间最大的区别在于公众对物业管理机构提供的物业管理服务的认同程度高于对政府提供的公共产品和公共服务的认同程度。因此,政府行为是影响纳税意识的主要因素。

二、政府行为失范与纳税意识缺失

影响纳税人纳税意识的政府行为不仅仅是指征税行为,还包括用税行为。随着我国税法知识的普及、纳税人权利意识的提高,政府用税行为对纳税人的影响将会越来越大。过去很多老百姓认为,政府花的钱是国家的钱,花多少以及怎么花与自己没有太大关系。经过多年的税收知识宣传,现在大多数老百姓都知道,政府花的钱来源于税收,税收应该用于维持政府机构的正常运转和为社会提供适当的公共产品和公共服务。但是政府的征税权、用税权在实际实施过程中与纳税人之间存在着严重的信息不对称。

首先是征税信息不对称。它包括纵向不对称和横向不对称两个方面。纵向不对称主要表现为纳税人对税法的制定依据、纳税义务及与其接受的公共产品和公共服务之间是否具有对等性不清楚;横向不对称则是指纳税人不知道与其条件相同的其他纳税人承担的纳税义务。征税信息不对称会导致纳税人对税收的公平性产生怀疑。

其次是用税信息不对称。它是指政府用税行为透明度不高,纳税人对政府如何使用税款缺乏必要的了解,导致纳税人对政府用税行为的监督权落空。近几年来,国家加大了对政府官员贪污腐败行为的惩治力度,媒体也对查处的违法行为频频曝光,政府的用税行为因此备受社会关注,有些纳税人开始对政府用税行为的适当性及效率产生怀疑,甚至对政府征税数量的合理性提出质疑。

在征税和用税环节的多层委托代理关系中,作为委托方的国家和作为受托方的政府部门之间也存在着信息不对称,并有可能引发道德风险。在激励机制不合理的情况下,部分征税主体、用税主体会利用信息不对称的优势侵犯纳税人和委托方的合法利益。政府征税、用税行为的失范,会导致纳税人在与政府之间的利益交换关系中权利与义务严重失衡,纳税人的义务常常被强制履行,而纳税人的权利却得不到充分的体现和尊重,无法按照预期的状态实现。在经历了一次又一次的博弈失败后,纳税人开始怀疑税法的权威性和政府的诚信,并产生对税收的逆反心理,最终会导致纳税人主动纳税心理的丧失,被动纳税心理和偷漏税心理占上风。由于我国社会诚信体系尚未建立,税收稽查不到位,中介机构行为不规范,对违法行为处罚力度不够,目前纳税人偷漏税的成本一般较低,这恰恰迎合了纳税人作为“经济人”的偏好,助长了纳税人偷漏税的侥幸心理。由此可见,相应的制衡机制不力,偷漏税行为就会像瘟疫一样在社会上蔓延开来,最终导致整个社会纳税意识淡薄,甚至会丧失纳税意识。

三、依法行政与和谐征纳关系

在市场经济条件下,公众与政府最本质的联系是通过纳税和提供公共服务实现的。市场经济的发展使纳税问题成为一个事关政府能否有效地提供公共服务的重大问题,市场化进程初级阶段偷漏税现象的泛滥迫切需要整个社会树立起纳税意识。如前所述,纳税意识受政府行为的影响,政府不应该片面地批评纳税人纳税意识不足,而应反思政府所属部门征税意识、用税意识是否良好。从财政资金运行的全过程看,在财政收入取得这一环节,政府与纳税人之间通过征纳行为直接接触,政府征税行为对纳税人会产生直接的影响;在财政收入的管理和支出环节,政府管理和使用财政资金的行为具有单方性,纳税人的监督权是通过人民代表大会制度来实现的,具体表现为全国人民代表大会及其常务委员会对政府预算、决算的审批。但目前我国《预算法》在预算编制时间、编制方法、审批程序及预算调整等方面的规定存在着不合理的地方,导致《预算法》在实施过程中刚性不足,对政府支出行为的约束不够,各级政府部门的违法行为最终会导致政府的不诚信。政府权力对纳税人权利的侵犯总是在两者界限模糊状态下实现的,这种侵犯在财政领域就表现为政府不按照社会契约为纳税人提供公共产品和公共服务,这种侵犯也会使纳税人违反社会契约约定的义务。

社会主义市场经济需要一个法治的政府、民主的政府、高效的政府、廉洁的政府、诚信的政府,政府履行职能的方式要适应和体现市场经济的要求。建立在公共财政基础上的公共行政不仅要把公民看做管理对象,更要把公民当作合作伙伴。这就要求在行政管理中要淡化权力色彩,强化公仆观念,改变传统行政管理中单一的“命令——服从”模式,牢固树立服务意识。在征税环节,征税机关应该树立为纳税人服务的意识,为纳税人提供方便、快捷、及时的纳税服务,为纳税人节省时间、精力、费用,降低纳税成本。在用税环节,各级政府部门是税款的最终使用者,其用税观念和用税行为对纳税人、征纳人有着重要影响,在构建和谐征纳关系中起着决定作用。税收应“取之于民,用之于民”,税收来源于企业和个人的收入,企业和个人之所以要纳税,就在于政府提供了诸如国防安全、社会治安、环境保护、教育、医疗卫生及能源交通等方面的公共产品和公共服务。因此,各级政府部门应增强依法用税意识,为纳税人提供满意的公共服务,努力营造安全文明的法制环境、诚实守信的人文环境、开明开放的政策环境、舒适优美的居住环境。同时,各级政府部门还要努力提高税款的使用效率,强化用税的监督制约机制,增强用税行为的透明度,自觉接受纳税人的监督,确保把所有的税款都用到关系纳税人切身利益的公共产品和公共服务上。只有这样,纳税人的纳税意识才会随着其对政府提供的公共产品和公共服务的认同程度提高而增强,征税成本、纳税成本才会大幅度降低。和谐征纳关系就会在用税人、征纳人、纳税人之间的良性互动基础上形成。

主要参考文献

- ①卢现祥.西方新制度经济学.北京:中国发展出版社,2003
- ②王运生.公共行政的责任与民主.中州学刊,2000;3