

市场经济税收法治的 理论与实践

周艳芝 著



沈阳出版社

市场经济税收法治的 理论与实践

周艳芝 著

沈阳出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

市场经济税收法治的理论与实践 / 周艳芝著. — 沈阳:
沈阳出版社, 2008.5

(税收理论与实践研究)

ISBN 978-7-5441-3639-6

I. 市… II. 周… III. 税法 - 研究 - 中国 IV.
D922.220.4

中国版本图书馆CIP数据核字 (2008) 第 070997 号

出 版 者: 沈 阳 出 版 社

(地址: 沈阳市沈河区南翰林路 10 号 邮编: 110011)

印 刷 者: 沈阳师大彩色印刷有限公司

幅面尺寸: 147mm × 210mm

印 张: 16

字 数: 450 千字

出版时间: 2008 年 5 月第 1 版

印刷时间: 2008 年 5 月第 1 次印刷

责任编辑: 萧大勇

封面设计: 秋 阳

版式设计: 代雪华

责任校对: 马苏娜

责任监印: 杨 旭

书 号: ISBN 978-7-5441-3639-6

定 价: 50.00 元 (全两册)

自序

萌生研究这个课题之意,一方面是感奋于中国税收法治化建设的巨大成就,一方面也是焦虑于税收法治化进程中尚难破解的种种问题。作为一个从事财税教学的教育工作者,有责任与义务进行理论探讨与实证分析,以期为中国税收法治化建设尽一份心力。

市场经济推行以来,我国税收法治化进程加快,取得了明显的成效。一是税收立法遵循社会主义市场经济规律,着眼于为市场主体创造公平的竞争环境,相继颁布实施了十几部法律法规,初步建立了税收法规体系。二是初步树立了税收法治观念:税务机关的治税理念基本转变到依法行政、规范高效、文明服务的法治范畴;各级党委、政府的税收法治观念也逐步增强;广大纳税人依法纳税意识有所提高。三是初步探索了依法治税的基本范式:有法可依,有法必依,执法必严,违法必究,已经并将长期指导税收法治实践。四是初步确立了税收权利本位机制,即在税收立法、执法或司法中,较突出地强调赋予纳税人更多的权利,限制税收行政执法权力的扩张或滥用。五是税收征管改革方向和模式选择符合法治精神,税务人员法制培训逐步加强,税收执法行为日趋规范。

然而,制约税收法治化的若干因素也让我们如哽在喉。一是目前税收法制还不健全。二是税收法治外部环境欠佳,如行政干预成为税收执法的重要障碍,独立司法权缺位成为税收执法的瓶颈,税收法治的社会化程度不高等。三是税收法治配套体系不完善,如完成税收任务与严格执法兼顾难,征管配套措施与税收法治管理呼应难,严格执法与税收执法标准把握难等。四是税收法治内部环境

有待优化,如法治管理机制不健全,税收执法水平有待全面提高等。我觉得还有一点,就是我国的税收法治化进程缺乏系统而务实的理论论证,许多地方在进行法治化建设时,缺乏现实而合理的理论基础,未能把握好税收法治的本质、规律,提出相对长远的、延续性的建设规划,对产生的一些问题也未能找到可行的解决方法,难以确保税收法治建设的整体推进和有序推进。随着我国市场经济的纵深发展和税收法治建设的深化,完善税收法治化的相关理论,确保税收法治化的正确推进就显得越来越重要。基于此,我尝试写作了《市场经济税收法治的理论与实践》这本书。

本书的写作,得到了我的领导、同事极大的支持和帮助,在此表示衷心的感谢!本书的写作还参阅了有关书刊著作,获益匪浅,对尊敬的作者们也表示深深的谢意!

税收法治化要经过一个漫长、复杂、综合的发展过程,税收法治的探讨和研究也是一个宏大、艰难的课题,显然不是笔者本人所能完整把握的,本书只是掠陈一管之见,诸多不妥之处,尚希批评指正。

作 者

目 录

自序	1
第一章 税收法治概念分析	1
一、税收法治:市场经济题中应有之义	1
二、税收法治的内涵	4
(一)法治的基本涵义	4
(二)税收法治的基本涵义	5
三、税收法治的目标与任务	7
(一)税收法治的目标	7
(二)税收法治的任务	9
四、税收法制体系评价	11
(一)税收法制体系的基本构架	11
(二)税收法制体系缺憾评析	12
(三)税收法制体系改革与完善的总体趋势	14
五、税收法治的基本原则	17
(一)行政法治原则	17
(二)法律优先原则	17
(三)纳税人权利保护原则	18
(四)税收程序法定原则	18
(五)课税要素明确原则	18
六、税收法治的理念阐释	19
(一)纳税人权利本位主义	19
(二)税收法定主义	20
(三)税法司法主义	21
七、税收征纳双方的权利与义务	22
(一)征税人的权利与义务	24
(二)纳税人的权利与义务	31

(三) 纳税人权利——一个曾经沉重的话题	34
八、我国税收法治化的进程	39
(一) 税收法治化的提出及背景	39
(二) 税收法治化的进程评析	47
(三) 税收法治化的实现方式	48
第二章 他山之石:国外做法之借鉴	51
一、部分国家加强税收法治的做法	51
(一) 严密立法,增强法治基础	51
(二) 严格执法,提高法治效力	54
(三) 健全司法,提升法治权威	58
(四) 加强合作,改善法治环境	65
(五) 注重培训,提高法治水平	68
(六) 提倡民主,拓展法治空间	70
二、几点感悟	71
(一) 加强税收立法工作	72
(二) 坚持有法必依,提高税法遵从度	72
(三) 坚持执法必严,维护税法严肃性	73
(四) 坚持违法必究,落实执法责任制	73
(五) 坚持税务合作,营造良好法治环境	74
第三章 完善立法:税收法治之基础	76
一、税收立法的一般理论	77
(一) 税收立法的表现形式——税法的渊源	77
(二) 税收立法的原则	80
(三) 税收立法机关	85
二、税收立法体制	88
(一) 税收立法体制的一般原理	88
(二) 我国税收立法体制缺憾评析	90
(三) 我国税收立法体制完善之策	92
三、税收立法程序	96
(一) 税收立法程序的一般原理	96
(二) 完善税收立法程序的思考	98

(三)税收立法程序上一个令人高兴的例子	100
四、税收基本法研究	102
(一)宪法层面的缺失	102
(二)税收基本法的一般原理	104
(三)税收基本法与其他法律关系辨析	108
五、完善税收立法的探讨	109
(一)我国税收立法的现状分析	109
(二)我国税收立法的完善对策	114
第四章 规范执法:税收法治之关键	120
一、税收执法的一般理论	121
(一)税收执法的原则	121
(二)税收执法的地位	125
(三)税收执法的关系定位	127
(四)税收执法责任制	129
二、税收执法现状评析	136
(一)税收执法总体现状	136
(二)影响税收执法主要因素分析	138
(三)改善税收执法状况的对策	141
三、税务行政处罚研究	145
(一)税务行政处罚的一般原理	145
(二)规范税务行政处罚措施的探讨	147
四、税务行政复议研究	152
(一)税务行政复议的一般原理	152
(二)规范税务行政复议的措施探讨	155
五、强化税务稽查的法律条件	161
(一)税收行政执法监督检查是税收法治化的必要手段	161
(二)税收行政执法监督检查的途径	162
(三)强化税务稽查的法律条件	165
第五章 健全司法:税收法治之保障	171
一、税收司法的一般原理	172
(一)税收司法的功能作用	172

(二)税收司法理念的内涵与形态	174
(三)税收司法保障制度体系及其完善	177
二、税收司法现状评析	183
(一)税收司法种种缺憾评析	183
(二)问题之解决	188
三、税务行政诉讼研究	190
(一)从行政诉讼谈起	190
(二)当前税务行政诉讼中凸显出的不足	193
(三)完善我国税务行政诉讼制度的思考	197
四、税收犯罪问题研究	201
(一)税收犯罪概述	201
(二)几组数字引发的隐忧	204
(三)税收犯罪手段剖析	208
(四)税收犯罪探因	211
(五)税收犯罪治理之策	216
五、税收司法保障制度研究	219
(一)在税收法治化建设中体现司法的权威	219
(二)构建税收司法保障法律体系	222
第六章 净化环境:税收法治之条件	229
一、公民的纳税观念意识是税收法治建设的重要课题	
之一	230
(一)纳税观念概述	230
(二)纳税观念偏差现状剖析	231
(三)纳税观念的更新与重构	235
二、加强税务合作的研究	239
(一)国外的税务合作制度	240
(二)我国税务合作的现状及不足	243
(三)加强税务合作的几点做法	244
三、改进税法宣传的研究	246
(一)税法宣传存在的问题	246
(二)改进税法宣传的思考	249
(三)税法宣传市场化运作的有益探索	254
参考文献	259

第一章 税收法治概念分析

纵观全球,税收是当今绝大多数国家财政收入最主要的来源,也是政府调节经济的重要杠杆,在国家政治、经济、社会生活中发挥着越来越重要的作用。

税收能够拥有重要地位、发挥重要作用的关键,是要纳入法治轨道,遵循法制规范。尤其现代市场经济是以市场为主要手段进行资源配置的经济,它不再是单纯的自由竞争经济,而是一个有序化、制度化的过程,这一过程是通过一系列的具体的法律制度来实现的。现代市场经济中市场要成为有效的资源配置手段,必须也只有具备合理完备的法律环境。税收法治作为立法、执法、司法、守法这个完整的过程,需要经济的发展为其提供物质基础。在以法治为法律特征的市场经济条件下,税收法治日益成为需要我们认真研究思考的重大课题。

一、税收法治:市场经济题中应有之义

市场经济是以一系列法律为调节经济生活中各种关系的准绳。在市场经济以前的社会中虽然也有法律,但其主要功能是调整统治者和被统治者及统治者内部之间的关系,其目的是为了维护统治阶级的统治。而法治是随着市场经济的产生而产生的,市场经济的发展为法治的形成提供物质上的保证。在市场经济与法治的相互依赖和相互作用中就形成了法治经济,它是市场经济高度发展的产物,也是人类对法治社会不断追寻的结果。经济的市场化,以及市场经济的形成,必然导致经济活动比历史上任何时代都更

加纷繁。交易规模扩大、交易频率加快,各种经济纠纷会纷至沓来。面对不断激增的经济矛盾与纠葛,模糊的伦理手段已无济于事,机械的行政手段又有碍于市场经济的发展,只有法律手段才可能为市场经济的发展提供既有严格规则又有自由活力的现实道路。严格的以法律作为最高准则——坚持法律至上的社会观念,就成为了现实的期望。从这些可以看出,没有市场经济就没有法治,一个社会的法制化在很大程度上依赖于经济的市场化。市场经济越发达,法制越发展。另一方面,没有合适的法律和制度,市场就不会产生任何体现价值最大化意义上的效率,从这个意义上说,市场经济是法治经济,法治是市场经济的法律特征。

市场经济与税收法治是事物的两个方面,税收法治是市场经济的产物,反过来税收法治又会作用于市场经济。税收法治对市场经济的作用具体表现为引导作用、保障作用和制约作用。税收法治对市场经济的引导作用是由市场经济运行的规律决定的。税收法治的根本任务就是客观地认识这些规律,真实反映这些规律,并通过对市场经济的引导使之符合这些规律的要求。税收法治对市场经济的保障、制约作用,一方面是市场经济按法律所确认的原则深入发展,为市场的进一步扫除障碍和创造条件;另一方面用这些法律理顺各种社会关系,从而调动人们从事市场经济活动的积极性。

市场经济要做到公平、合法的竞争必须要有法治的保障,为了适应市场经济的需要,我国必将建立完整的税收立法的法律制度、税收执法的法律制度、税收司法的法律制度和其他保障税收的法律制度等等,形成一种法治状态。同时我们也应该看到,目前我国税收的法制化水平还很低,税收法律法规仍不具备制约行政权力的功能,需要加强立法,尽快建立独立的司法制度。要解决这个问题的关键还在于按照市场经济发展的客观规律,选择适合我国国情的市场经济税收法治模式,为社会主义法制奠定坚实的基础,促进法制的变革。我国也正在向这个方向努力,党的十四届三中全会通过的《关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》已指出

我国社会主义法制建设的目标是:“遵循宪法规定的原则,加快经济立法,进一步完善民商法律、刑事法律、有关国家机构和行政管理方面的法律;改革、完善司法制度和行政执法机制,提高司法和行政执法水平;建立健全执法监督机制和法律服务机构,深入开展法制教育,提高全社会的法律意识和法制观念。”十四届三中全会以后,我国有目的地加快了法制建设步伐,其中税收法治化进程也得到加快发展,取得了明显的成效。一是税收立法遵循社会主义市场经济规律,着眼于为市场主体创造公平的竞争环境,相继颁布实施了十几部法律法规,初步建立了税收法规体系。二是初步确立了税收法治观念:税务机关的治税理念基本转变到依法行政、规范高效、文明服务的法治范畴;各级党委、政府的税收法治观念也逐步增强;广大纳税人依法纳税意识有所提高。三是初步探索了依法治税的基本范式:有法可依、有法必依、执法必严、违法必究,已经并将长期指导税收法治实践。四是初步确立了税收权利本位机制,即在税收立法、执法或司法中,较为突出地强调赋予纳税人更多的权利,限制税收行政执法权力的扩张或滥用。五是税收征管改革方向和模式选择符合法治精神,税务人员法制培训逐步加强,税收执法行为日趋规范。

综上,税收法治对于市场经济的现实意义在于:

1. 社会主义市场经济良性发展的保障

社会主义市场经济是在国家的宏观调控下,强调公平竞争的体制,必须有健全的法律做保障。市场经济也是法制经济,税收作为以国家为主体的分配形式,必须以法的形式加以规范和体现。随着社会主义市场经济的建立和完善,依法治税将越来越发挥重要作用:一是提供发展社会主义市场财力基础的重要保证;二是促进公平竞争,建立社会主义统一市场的有力保障;三是有效实现宏观调控,促进经济结构调整的客观要求;四是调节社会各阶层收入,缓解社会分配不公的必然要求。

2. 规范行政行为,促进依法行政

改革开放以来,我国政府在规范行政行为方面作出了不少努

力,也取得了明显效果,但仍存在许多问题有待改进,如腐败、地方主义、政企不分等问题亟待解决。实际上我国社会主义转型的过程,既是经济体制转型的过程,也是政府行政行为规范化建设过程。依法治税要求政府行政行为包括税务行政行为走上法制化轨道,本身就是规范行政行为的内容之一,推进依法治税必将有力地推进行政行为规范化建设,促进依法行政。

3. 深化税制改革、加强税收管理的需要

“法治、公平、文明、效率”是新时期的治税思想,税收工作必须在这一治税思想指导下进行。当前税收管理矛盾多、问题多、新情况多,需要认真分析研究,探索对策,牢固树立税收“法治”思想就显得尤为重要。只有在税收管理中真正做到“有法可依、有法必依、执法必严、违法必究”,才能理顺税收工作中的各种关系,解决各种矛盾;才能进一步深化税制改革,全面加强税收依法征收管理,实现税收管理法制化、规范化、制度化。

二、税收法治的内涵

研究税收法治的前提是明确法治的涵义,只有深刻理解了法治的真正意义,才能全面深入地认识税收法治的内涵。

现代法治社会对税收的合法性、合理性、公平性、科学性、确定性提出了更高的要求。“法治”概念本身包含着丰富的涵义,法治社会下对税收问题的要求是全方位的,包括宪政层面,立法、执法、司法层面,还包括政治体制和经济体制等层面。

(一)法治的基本涵义

法治是人类法律文明的成果,与人治相对应,是一种治国方略。法治理念的起源是与商品经济的发育及与之相适应的权利意识的萌生联系在一起的。在自给自足的自然经济占主导地位的中国古代的法律史中,是不可能形成较为系统的法治理论的。这里要注意法治与法制的区别和联系。法制并不必然排斥独裁,因为法制是指法律制度,法制社会下的法律有“善法”、“恶法”之分。例如,二战前德国希特勒政府是法制社会,但却是独裁统治。而法治是与民

主相对应的一个概念。古今往来,对法治的定义很多,引用率最高最具有代表意义的是亚里士多德在《政治学》里对法治下的定义:“法治应包含两重意义:已成立的法律获得普遍的服从,而大家服从的法律又应该本身是制定得良好的法律。”在法治社会下,法律是中立的,且法律成为治理国家的最权威的手段,是迫使政府依法办事的手段。法律成为全社会认同的最高理念。法治的核心是“限制权力”和“保障自由”。法治实质上是一种新的社会组织方式,也是一种有秩序的社会状态。法制包括三层含义:一是指国家的法律与制度;二是指立法、司法、执法、守法和法律监督等一系列法制活动的环节和过程;三是指一切国家机关和全体公民都在法律规定的范围内活动。法治属于目的性的范畴,是与特定的物质生活条件下人们的最高价值追求联系在一起的,是以保障公民的权利为本位,以实现更高层次的民主为宗旨,法治状态的实现有赖于商品经济的发达,民主是法治的精髓和目的;法制则属于工具性的范畴,它过去关注的是秩序,是专为政治服务的,现在其内容虽有所扩展,但仍很难提升到法治的层次。

建设社会主义法治国家是我国法制现代化进程的组成部分,法治是法制现代化的最终归宿。追求法治、建设法治国家的过程也就是法治化的过程。实现法治化,基本可以概括为“有法可依,有法必依,执法必严,违法必究”。法治化必须达到以下标准:在立法方面,必须具有良好而完备的法律体系,做到“有法可依”、“依良法治国”;在行政执法方面,行政机关必须依法行政;在司法方面,要保障人民法院依法独立行使审判权,实现社会公正;法律得到普遍遵守;必须建立完善法律监督体制。

(二) 税收法治的基本涵义

依上所论,法制是指法律制度(体系),法治是指依法治理(事务);延伸之,税收法制就是税收法律制度(体系),税收法治就是依法治理税收事务。法制是法治的前提,没有法制就没有法治;法治是法制的实现和归宿,没有法治,法制就成了虚设的空文。毫无疑问,法制和法治已经成为现代税收的基本特征,是保障国家无偿、

强制、固定地取得财政收入的重要途径。也就是说,没有法制和法治就没有现代税收,就不可能正确发挥税收的杠杆作用,就不可能确保国家取得足够的财政收入。税收法治是法治原则在税收领域的集中表现和具体运用,是税收活动按法治原则要求进行所形成的一种理想状态。其核心是税收活动要体现法治理念,在保障国家行使其税收权力的同时,限制国家的任意征税权,有效保障公民权利。税收法治有其特定的实体价值和形式价值,它要求税收活动达到税收立法科学、合理、合乎程序;税收执法严格、规范,纳税人依法纳税,税务机关依法征税;税收司法客观、公正的状态。

具体来说,税收法治包含以下几层涵义:

第一,法治的基本特征是“法律至上”。法律至上是古典和现代法治共有的基本原则,意味着任何个人与法律相比,法律都具有更高的权威,在法律面前人人平等,不允许存在超越法律之上的特权。法律至上的原则与人治论相对应,人治强调国家领袖人物的威望而非法律的权威。

第二,法治的核心是“限制权力”和“保障自由”。与作为在城邦政治中的治国方法相比,现代法治是在市民阶层与王权至上的封建专制制度的斗争中发展起来的,其核心是对政府权力的限制和对公民自由的保障。在近代以来的民主法治框架内,法治意味着法律支配和限制权力,而“限制权力”的目的在于保障公民的自由。保障自由,使公民权利免于国家权力的非法侵害,并要求国家权力在必要时为自由提供有效的救济,是法治的最高原则和根本目的。

第三,税收法治要求在税法面前人人平等。无论是税务机关还是纳税人,无论是高官显贵还是平民百姓,都必须尊重税法。要做到这一点,就必须切实保障公民参与立法的政治权利。税务机关要严格按照税法规定行使职权,纳税人也要按照税法规定履行纳税义务。这是税收法治最基本的要求。因此,税收法治既包含了对什么是“好的税法”的判断,也包含了对如何制订和执行“好的税法”的原则和程序的要求。而且,只有通过这些立法和执法的原则和程序,才能保证税收法治实体价值的实现。从税收与法治结合的实际

过程看,税收法治要求税收立法科学、合理、合乎程序;税收执法严格、规范,公民依法纳税,税务机关依法行政;税收司法客观、公正。

三、税收法治的目标与任务

税收法治是税收立法、税收执法、税收司法各个环节的统一,缺一不可。从税收法治参与的主体来看,税收法治不仅要求税务机关依法征税和纳税人依法纳税,还要求立法机关按照立法程序制订出科学、合理、可行的税法,司法机关严格按照法律客观、公正地司法,用税部门用税公开、透明,接受社会有效监督。因此,税收法治是一个多阶段的过程,是多主体共同参与的活动。这个活动的开展是要实现一定目标的,我国实行税收法治的目标是要在市场经济的基础上,在宪政民主的框架内,通过合理的税收立法机制和完善的立法程序,建立完备而科学、公正的税收法律体系,合理界定国家税收权力与公民财产权利的界限。既保证国家能够依法行使税收权力,有效制止税收违法行为,又能够把国家权力有效限制在法律规定的范围内,切实保障公民合法的财产权利。做到税收活动的整个过程都纳入税收法律的规定范围内,参与税收活动的各个主体都在税收法律的框架内行使权利,履行义务。

(一) 税收法治的目标

税收法治的目标大致是:

1. 改革和完善税收立法

税收立法权是国家各类机关依照法定权限和程序制定税收法律规范的权力。税收立法程序是指国家立法机关制定、修改和废除税收法律文件的步骤。税收不仅涉及国家的利益,也涉及各类经济主体的利益。一部税收法律出台只有经过充分酝酿、民主讨论,通过平衡各种利益关系,形成共识才可以说它反映和代表了人民意志。我国现行税收立法程序一个比较突出的问题是税法提案的形成过程是不公开的甚至是保密的。这种缺乏社会公众基础的税法在执行中难免会遇到阻力。因此在税收立法启动阶段,应当让纳税人参与税收立法,行使意见表述权,对于涉及面广,对国家、社会经

济生活具有重大影响的税收立法,还应当制定听证或专家审议论证程序,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作出解释,说明采纳或不予采纳该意见的根据和理由。

2. 改革和完善税收执法的制约机制

与税收立法权配置一样,税收执法权也有横向配置和纵向配置之分。所谓税收执法权的横向配置,是指税收执法权在税务机关内部同级部门或单位之间的分配。实施权力横向配置,就是要实现权力在税务机关内部横向部门的均衡分配,并建立明确的权责体系和权力运行的制约监督机制。所谓税收执法权的纵向配置,是指税收执法权在上下级税务机关之间的分配。税收执法权的横向、纵向配置并不单纯是权力本身的分配问题,它直接涉及税务机构的设置,规范的机构设置是实现税收执法权科学配置的载体和保障。

3. 改革和完善税收司法保障机制

税收法治是依据税收法定主义原则,通过税收立法、税收执法、税收司法和税收法律监督等一系列税收法律制度的创建,使征税主体与纳税主体的税收行为纳入现代法治轨道,从而实现依法征税和依法纳税的良性社会秩序状态。由此我们知道税收司法是税收法治的应有之意,是实现税收法治的重要的一环。考察西方法治发达国家,可以发现,税收司法在推进税收法治建设中都起到非常重要的作用,税务诉讼在法治发达国家中的数量是非常多的。因此要构建国家统一规范的税收司法运行机制,改变目前司法机关运行依赖于地方财政的制度,最大限度地减少地方政府对司法机关的干预;要建立税收司法机构,组建税务警察机构,并以法律或者法规的形式明确税务警察的机构、名称、法律地位、隶属关系等;要成立税务法院(庭),提高税收司法水平。

4. 营造良好的税收法治环境

要树立科学的税收法治观,任何单位和个人都必须无条件遵守税法、服从法律的权威;树立科学的税收管理观,要明确税务机关及税务干部既是依法治税的对象,又是依法治税的主体,不能将