

中国落实税收法定原则研究

尹丽

(湖南大学, 湖南省、长沙市, 410082)

摘要: 在现代法治社会中, 税收法定主义被认为是现代税法最基本的原则或是最高原则, 其本质在于对纳税人权利之保护及对国家征税权力之限制。在我国现阶段落实税收法定原则面临着诸多问题与挑战, 要如何应对这些问题与挑战? 这要从立法、执法、监督等方面进行规范, 同时依赖于政治体制的改革, 从不同的主体下手, 多方位进行, 最重要的还是从法律方面进行规范和完善。

关键词: 税收法定; 立法权限; 监督权

中图分类号: D9 **文献标识码:** A

一、税收法定原则概述

税收法定萌芽于英国 1215 年的英国大宪章, 后经过不断地发展, 在英国正式确立了具有近代意义的税收法定主义原则。随着经济的发展以及各国之间经济的交流, 税收法定逐渐被其他国家接受与认可, 通过法律确定下来, 成为许多国家税法的基本原则之一, 美国、法国、日本、意大利、卢森堡等国家的宪法中都规定了税收法定, 规定了税收以及税收的征收的范围或者方式。在当代世界各国, 税收法定原则已不仅仅是税法的基本原则, 而且也成为了一项宪法原则, 从而使其获得了更大的权威性和规范性。^[1]

税收法定原则最初起源于资本主义社会, 那么它的思想理论基础必然来源于资本主义的思想观念, 这些思想主要有自由主义、三权分立学说、财政民主主义思想。对财产权的强调以及对个人自由权益的保护使得自由主义成为税收法定原则最根本的思想理论基础。现代社会秩序的基础是民主与法治, 没有法律依据国家就不能课赋和征税, 国民也不得被要求缴纳税款, 这一直是税收法定主义的核心。^[2] 只有在国家法律中体现税收法定, 规定税收的征缴、程序、范围、税种等方面, 税收的征收才具有合法性、合理性。

税收法定原则, 又为税收法定主义、税收法定主义原则或者税收法律主义, 租税法律主义等。有学者认为税收法定主义作为西方封建社会中晚期教会、自由民与新兴的资产阶级反对封建君主统治的一种理论思潮或思想武器, 其实质是主张限制封建王权, 借以保护被统治者的某些利益; 而税收法定原则作为现代成文法的一项原则, 其实质是要规范税收立法与税

收征管活动,从而维护国家的税收和经济秩序。^[3]这种观点认为税收法定主义是税收法定原则的前身,二者有一定的继承性,但却把这两项明显分别。张守文教授认为,税收法定主义,是指税法主体的权利义务必须由法律加以规定,税法的各类构成要素皆必须且只能由法律予以明确规定,征纳主体的权利义务只以法律规定为依据。没有法律依据,任何主体不得征税或减免税收。^[4]我赞同此种观点,税收法定主义与税收法定原则只是在侧重的方面不一样,其内涵应是一样的,不存在实质上的分歧。税收的设定在于法律,法律没有规定,公民则无义务履行,国家也不能进行征收。

征税对象、征税的种类应当具体、明确,这是税收法定最基本的要求,程序保障权利的实现,遏制权力的滥用,在税收法定原则中要强调程序的作用,只有程序的保障,实体的权利、义务才能得到更好的实现,税收法定原则才能得到贯彻,即要实现它的合法性以及正当性。税收具有强制性、无偿性、固定性。

二、我国税收法定原则的现状与问题

(一) 我国当前税收征管法律现状

我国宪法第 56 条规定:“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。”这是我国在宪法层面关于税收法定原则的规定,规定了公民有纳税的义务,同时我国颁布了一系列的法律对税收的征管进行规范,如《税收征收管理法》、《税收征收管理法实施细则》、《国家赔偿法》等一系列法律,并在行政法与刑法中对某些税务方面的问题进行了规定,如税收犯罪行为等。这些法律的颁布指导了我国税收的征管,符合了税收法定原则的要求,税收的立法权、执法权由法律予以规定,征税主体、对象、权利义务以及救济等都进行了规定,我国初步建立了税收征管法律体系。我国规定税收的法律、行政法规较多,但是却存在着各种问题。

(二) 我国在税收法定方面存在的问题

1、在《宪法》层面的缺失

美国、日本、西班牙、巴拿马等国家在宪法中明确税收法定原则,这也是一般国家的通常做法。我国《宪法》第 56 条规定:“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。”这一条只是规定了公民有纳税的义务,没有明确征税主体、双方的权利义务关系,也没有对税种、税率进行规定,不能算真正意义上体现税收法定原则,这与国际上的通行做法不同。我国《税收征收管理法》第 3 条规定:“规定,税收的开征、停征以及减税、免税、退税、补税,依照法律的规定执行,任何机关、单位和个人不得违反。”这是以单行法的方式确定了税收的征收。虽然如此,缺乏宪法上的规定以及指导,使得税收法定缺乏宪法上的支持,有损税收法律的权威。熊伟从文义上、体系上对宪法此条的规定进行了分析,认为税收法定主义

不能从这两种解释中正名，必须求助于宪法目的解释。^[5]

2、立法层次较低，行政立法所占比重过大

法律有狭义与广义之分，狭义的法律是指拥有立法权的国家机关依照立法程序制定的规范性文件。税收法定中的“法”，应当是狭义的法，是由国家立法机关依据法定的程序制定。纵观外国立法，基本把税收法定放在宪法中进行规定，强调法律层级及权威。我国关于税收方面的法律，除了宪法第 56 条的规定外，只有《税收征收管理法》的立法层级较高，我国缺乏一部税收基本法，税收法律、法规很难形成一个体系，没有足够的稳定性和权威性。税收关系到公民的权利义务，关系到对权力的规制，在我国关于税收的法律由全国人大及其常委会制定的法律只有两三部，这会造成极大的不公平，立法层级越低，适用范围越窄，不能很好的保护公民的权利，抑制权利的滥用。

“授权立法”在我国税收法律体系中具有重要地位，国家在税收方面的立法权可以授权给行政机关行使。我国在税收立法领域，除了《中华人民共和国税收征管法》、《中华人民共和国个人所得税法》和《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》以外，其他有关各税种的法律依据都是根据 1985 年 4 月 10 日六届人大三次会议通过的《中华人民共和国第六届全国人民代表大会第三次会议关于授权国务院在经济体制改革和对外开放方面可以制定暂行的规定或者条例的决定》的授权作出的暂行条例，就连 1994 年的税制改革也是在这个授权下进行的。^[6]在我国 18 项税种当中，只有 3 项是人大立法的，其他的都是以国务院条例形式确立的。行政机关拥有税收立法权，在一定社会条件、一定程度中能够促进社会的进步和发展。但是，过犹不及，过多的授权导致法律权威的丧失，缺乏稳定性、长期性。法律中关于税收法定原则的规定不完全，有待完善。

3、税收法定原则在税收立法权限界定中的缺失

税收法定的“法”原则为由国家最高立法机关制定的法，在我国应当是由全国人民代表大会及其常务委员会制定，但是在我国税收立法权限的划分存在模糊性，行政机关的立法权限较大。在 2008 年内外资企业所得税法合并以前，个人所得税、外商投资企业和外国企业所得税由全国人大以“法律”的形式规定，而同为所得税类的企业所得税以及其他税种，却又由国务院以“暂行条例”的形式立法。^[7]全国人大与国务院立法权限的模糊造成了导致一个问题，两次立法，浪费立法资源，可能导致规定的矛盾与冲突，降低税收法律的效力层级及稳定性。

税收立法权过多的集中在中央，地方立法权限较小。我国实行分税制，分的主要是税收的归属问题，在税收的立法方面没有进行分权，立法权集中在中央，地方政府享有的立法权“有名无实”，所享有的大多是程序方面的规定。对于中央和地方的立法授权规范来讲，不是根据宪法或者立法法的规定，而是依据国务院之行政决定中央与地方税收立法权的分配进

行了规定,国务院通过行政决定授予地方政府税收立法权,严重违背了税收法定之基本精神。地方享有的税收立法权限过小,导致法律与实际的不能有效吻合,缺乏实用性以及适用性。

4、税收立法滞后

我国至今没有形成税收基本法,对于税收的征收、管理等方面通过单行法或者行政法规进行调整,而且大多数属于行政机关规定,对同一事项各部委进行规定,造成规定的矛盾及不适宜。我国法律没有一部明确的指导性立法,导致对各项税务事项的指导只能在事中或者事后进行规定,或者一部法律沿用数十年没有进行修改,其中许多规定已经不能适合现实的需要,如《中华人民共和国个人所得税法》,1994年实行至2011年进行修改颁布,其间现实状况已经发生许多变化。

三、我国落实税收法定原则的困难与挑战

税收法定是各国通行的征税原则,在宪法中予以确定。我国缺乏宪法层面的规定,同时也缺乏基本法方面的规定,我国需要在立法层面加强对税收法定的明确与规定。同时,有了法律的规定,还要在其它方面进行规范,否则,税收法定就变成一纸空文。

第一,时间的长期性、持久性。税收法定的落实首先要在立法上进行完善,一部法律的出台,经过法律的起草、修订、向社会征求意见等环节,往往草案要进行不止一次的修改与审议,这就需要较长的时间。在法律制定之后,法律的实施涉及到各个方面,地方各级在中央总的法律规范的指导下制定适合地方税收方面的规定,这种规定的制定需要较长的时间。另外,对中央政策的理解上,各地有不同的情势,那么对具体的法律的制定、推行存在着阻碍,这在一定程度上延长了税收法定的落实时间。

第二,落实税收法定最大的困难在立法。法律是统治阶级为维护自己的统治而以法定的程序制定的规范性文件。涉及到它的阶级性,那么会牵扯到利益,利益的博弈结果,关系到法律的最终制定结果。中央与地方立法权的博弈,立法机关与行政机关立法权限的划分,这牵扯到具体的权力的划分,又牵扯到具体的各部门利益的划分。在利益掺杂的情况下,进行改革,就要有魄力、有决心。用法律厘清各部门之间的权力划分,各司其职。在法律中明确全国人大及其常委会与国务院在税收立法方面的权限,明确中央与地方的权限。

第三,在执法方面,有法必依、执法必严的困顿。在法律制定之后,只有有用、能用、可用才是真正的法,要把法变成现实的法,否则只是空谈。以权代法、随意执法在税收征收方面时有发生,这就牵扯到领导干部的素质问题,执法人员素质的参差不齐造成有法未必依,执法未必严,“重实体,轻程序”,执法程序的不规范使得税收的征收不能顺利进行,这是对依法行政的违反,也是对税收法定实施的阻碍,阻碍了我国落实税收法定的进程。

第四,在监督方面,税收执法的监督。落实税收法定很重要的一点就是要落实在执法方面的监督,没有监督的权力必然导致腐败。在税收的征收、管理方面法的监督是必不可少的,要提高干部的意识,加强监督的力度。在法律中明确规定税收的监督,同时监督要落到实处。

监督要有多种方式的监督,除了法律的监督,还要有社会的监督,媒体的监督,民众的监督,这就要求做到税收征管的透明和清晰,但在当前监督远远不够。

第五,我国公民的税收意识淡薄。税收是“取之于民,用之于民”,在“取之于民”方面,公民的纳税意识不强,寻找法律、程序上的漏洞进行逃税、漏税、拖税。在“用之于民”方面,公民对税收的用途、范围的关心程度不高,缺乏监督意识和主人翁意识。这对税收法定的落实产生了一定的阻碍。

四、我国如何落实税收法定原则

我国要如何落实税收法定原则,这需从我国存在的问题与挑战方面进行完善,主要在税收的立法、执法、监督与外部环境各方面进行,法律的制定是其中最重要的一环。

第一,落实税收法定原则在宪法上的地位。税收法定是现代社会的必然要求,宪法是国家的根本大法,它从总体上规定我国各项政策,从宪法中确定税收法定,增加对其的重视程度,为税收从征收到使用提供一个最高的依据。在宪法中明确规定纳税主体、纳税客体以及权利义务,同时规定程序以及监督,明确税收法定,把税收法定定为国家的基本国策,从宪法方面进行规范。

第二,明确立法权限的划分,制定税收基本法。《立法法》第6条规定税收方面的基本制度要制定法律,而且由全国人大及其常委会制定,只是对税收立法权的初步划分。税收涉及到方方面面,不可能完全由全国人大及其常委会制定法律,全国人大及其常委会制定关于税收的基本制度方面的法律,如税收基本法的制定,全国人大及其常委会从总的方面对税收进行规定,如进行征税以及征多少税、征税的程序等方面,对双方权限的划分,可由宪法或者基本法进行规定,对税收授权立法进行规范和监督。

第三,行政法规中的成熟法规上升到法律,制定和完善单行法。我国税收立法中,行政授权过多,层级较低,其中制定的法律是符合实际的,起到较大的积极作用,对现行的行政法规进行清理,找到其中具有指导性的,提高它的立法层级。一方面可以节约立法成本,另一方面可以符合实际,体现具体情势。制定单行法,提高各单行税法的级次和规格,前面所说的把行政规章上升到法律层面也是单行法的一个来源。统一税法,把同种的税纳入到一部法律中去,而非通过不同的条例进行规定。

第四,在执法方面,要优化税收执法主体。税收是国家依靠其强制力进行征收的,税收的征税主体是国家,国家是唯一的主体。在我国,征税主体的具体部门有税务部门、财政部门和海关。要通过法律对税法的执法主体进行规定,使得他们的权力来源合法,权力的使用符合法律规定的程序。在税收征管内部建立执法监督机制,防止税务人员滥用权力,违反程序,对征税的过程进行检查、监控,及时纠正违法违规、越权、滥用职权、不作为或其他可能侵犯纳税人合法权益的自我约束机制,^[8]用权力制约权力。

第五,提高执法人员的素质。任何法律规定要由人执行,执行人员的素质关系到法律执

行的结果,要强化税务干部的素质,完善对他们的监督与考核,使他们懂法、守法,节制权力,谨守程序。加强对他们的监督,除了内部机制进行规范,还要有外部的监督,媒体、组织进行监督,做到税收征收、管理、使用等方面的公开、透明。

第六,提高民众税收意识,建立全社会守法的环境。公民在纳税方面缺乏主人翁意识,对我国税收法定的执行产生不利影响。加强宣传,通过各种渠道让纳税人能够了解税收的性质,可以知道税款的去向,在明确自身义务的同时,也对自己的权益有足够的认识和维护,强化公民的监督。使民众参与到我国的税收法治进程中,促进税收法定原则的落实。

另外,立法与改革紧密相联,落实我国的税收法定要借助立法与改革。新一届的领导强调要落实税收法定原则,这对税收法定的实现有积极的促进作用。要充分认识到税收法定的内涵,对其进行科学的界定,明确它的地位,健全我国的税收法律体系,制定科学的税收法律规范。推进政治体制改革,推进依法行政,做到有法必依、执法必严。

参考文献

- [1] 杨晓红.论税收法定原则[D].吉林:吉林大学.2008,10.
- [2] 张守文.论税收法定主义[J].法学研究.1996,11.
- [3] 王鸿貌.税收法定原则之再研究[J].法学评论.2004,3(125).
- [4] 同[2].
- [5] 熊伟.重申税收法定主义[J].法学杂志.2014,2.
- [6] 同[3].
- [7] 杨晓红.论税收法定原则[D].吉林:吉林大学.2008,10.
- [8] 安晨曦.论我国税收法定的缺失及其实现[J].行政与法.2013,3.

Research of China to carry out the Legalism of Tax Revenue

Yin Li

(Hunan University, Hunan, Changsha, 410082)

Abstract: In modern Legal Society, Legalism of tax revenue is regarded as the most basic principle or the most paramount principle. its essence are both to protect the rights of taxpayers and limit taxation power of the state. At the present stage of our country, Implementation of tax revenue legal doctrine principle are facing many problems and challenges, how to deal with these problems and challenges? It needs from legislation, law enforcement and supervision to regulate, while relying on the political system reform, from different subjects and multi-direction, but the most important thing is to regulate and improve by law.

Keywords: Statutory tax; Legislative authority; Right of supervisory

作者简介:尹丽，女，河南周口人，湖南大学法学院 2013 级法学研究生。