

论税务救济双重前置

——以李秋香诉利津县国家税务局案为例

张富利¹, 余厚宏²

(1. 福建农林大学 文法学院, 福建 福州 350002; 2. 重庆大学 法学院, 重庆 400044)

[摘要]“李秋香案”对现行涉税行政复议“双重前置”模式提出了挑战,具体纳税事项没有争议的情况是否需要复议前置,是该案值得思考的问题之一。当事人在涉税行政复议中的权利救济一再陷入困境,其根本原因在于受到复议前置路径依赖的制约,由此可见行政复议前置程序的作用已经发生异化。税务机关专业性优势异化成为减少税务机关接受监督制约的“挡箭牌”,税务机关在作出具体行政行为时很少受到制约,分流涉税案件在减少法院职能程序的同时,阻碍了当事人寻求司法救济。清税前置实质上会损害国家的税收收入,现实中往往会发展成为权力寻租,对此,应适用“纳税人善意推定”原则,废除法定强制复议前置,以正反向诱导方式鼓励先缴税款取代清税前置。

[关键词] 复议前置;清税前置;比例原则;权利救济

[中图分类号] D922.112

[文献标识码] A

[文章编号] 1674-117X(2017)06-0049-09

Double Preposition of Tax Remedy:

A Case Study of the Lawsuit of Li Qiuxiang Against Lijin County Office of State Administration of Taxation

ZHANG Fuli¹, YU Houhong²

(1. School of Literature and Law, Fujian Agriculture and Forestry University, Fuzhou 350002, China;
2. School of Law, Chongqing University, Chongqing 400044, China)

Abstract: The case of Li Qiuxiang challenges the double-preposition model of the current tax-related administration review. It is one of the questions worthy of consideration in the case whether there is a need of prepositive review when there is no controversy over the specific tax payment. The right remedy of the party concerned always gets into trouble in the tax-related administration review, which is rooted in its reliance on the prepositive review whose function has been alienated. The alienation of the tax authorities becomes their shield to reduce the supervision and restraint. In fact, the tax authorities are seldom constrained in practice. Diffluence of the cases, on the one hand, reduces the procedural functions of courts, and on the other hand, hinders the party concerned from seeking judicial remedy. While prepositive tax clearance will substantially damage the country's tax income, which is likely to develop into power rent-seeking. Therefore, we should adopt the principle of good-willed taxpayers presumption, abolish the statutorily compulsory prepositive review, and encourage the way of paying taxes first rather than prepositive tax clearance through positive and negative inducement.

Key words: prepositive review; prepositive tax clearance; proportionality principle; right remedy

收稿日期: 2017-04-08

作者简介: 张富利(1980-),男,河北玉田人,福建农林大学副教授,博士,博士后,研究方向为理论法学。

一 问题的提出：“李秋香诉利津县国家税务局案”中的权利救济之困

(一)基本案情

原告李秋香于2011年11月27日购买小型轿车一辆,2012年1月6日办理了注册登记。2013年下半年,原告购买的轿车丢失,当时车辆行驶证、登记证书都在车上。2014年3月31日该汽车由东营市胜华二手车交易市场有限公司(以下简称二手车公司)出售给他人,同时被告利津县国家税务局(以下简称利津县国税局)通过第三人二手车公司开出票号为00006794的税务发票,导致原告车辆被办理了过户手续,造成原告车辆损失141002元及其他经济损失50000元。原告认为被告在原告不知情的情况下开具了原告卖车发票,该具体行政行为明显违法;并认为税务机关没有尽到相应的监管义务,出具税务发票是征税的具体行政行为,应当对此承担相应责任。2015年2月12日,原告向东营市国家税务局申请复议。2015年2月15日,被告收到原告的行政复议申请后,根据原告和利津县国家税务局提交的证据,依据相关法律规定,依法启动了审查程序。复议机关认为李秋香不是利津县国家税务局行政行为的相对人,不符合向被告提起税务行政复议资格,出具000067XX号发票的行为不属于税收行政复议范围,并于2015年2月25日作出不予受理行政复议决定书。后李秋香依法向法院提起行政诉讼,请求法院依法确认被告利津县国税局出具增值税发票的征税行政行为违法,并由被告负担诉讼费用。^[1]

(二)法院裁定

利津县人民法院认为,根据《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征管法》)第88条第一款规定:“纳税人、扣缴义务人、纳税担保人同税务机关在纳税上发生争议时,必须先依照税务机关的纳税决定缴纳或者解缴税款及滞纳金或者提供相应的担保,然后可以依法申请行政复议;对行政复议决定不服的,可以依法向人民法院起诉。”原告李秋香认为被告于2014年3月31日通过第三方东营市胜华二手车交易市场有限公司出具税务发票的行为属于税务机关的征税行为,其对该行为不服应属于同税务机关在纳税上发生争议,故应当经过行政复议前置处理程序,才可以对该行为提起行政诉讼。原告在起诉前,虽然申请了行政复

议,但东营市国家税务局却以原告不是具体行政行为的相对人、不符合提起行政复议的资格条件为由,作出了不予受理决定。该决定仅在程序上拒绝了原告的请求,对出具发票的行为并未作出实体审查处理。在当事人起诉需要经过复议前置的情况下,如果出现复议机关对复议申请不予受理或在法定期限内不作出复议决定的情形,应依照《最高人民法院关于执行〈中华人民共和国行政诉讼法〉若干问题的解释》(以下简称《解释》)第33条第二款的规定,对不予受理决定或不作为行为提起行政诉讼。只有在复议机关启动了复议程序,并对申请复议的具体行政行为作出实质性结论后,才可以对原具体行政行为提起行政诉讼。原告在东营市国家税务局对其提出的复议申请作出不予受理决定后,直接对原行为提起诉讼,不符合法律规定。依照《解释》第44条第一款第(七)项、第(十一)项之规定,裁定如下:驳回原告李秋香的起诉。(本案一审裁定后李秋香并未上诉,故本案一审生效。但值得一提的是,原告李秋香后以不服东营市国税局不受理其复议申请为由向东营市东营区法院起诉东营市国家税务局,东营市东营区法院认定其申请事项不属于行政复议范围,同样驳回了李秋香的诉讼请求,本文对此不做讨论。)

(三)案例思考

根据《税收征管法》第88条规定,发生纳税争议时纳税人必须先完税才能够依法申请复议,对复议不服的才可以向人民法院起诉。由此,纳税人在进行权利救济时,必须符合双重前置的要求,其中,“清税前置”是指发生纳税争议时,当事人必须缴清税款才可以提起行政复议和诉讼;“复议前置”是指发生纳税争议时,当事人必须先进行行政复议,对复议不服的才可以提起诉讼。^[2]结合本案,笔者认为该案主要存在以下几个值得思考的地方:

1. 本案的主要问题之一在于李秋香向人民法院提起税务诉讼之前是否需要行政复议。李秋香作为车辆被盗的受害者,以税务机关在其被盗车辆销售时进行了征税具体行政行为,导致车辆因办理了过户手续造成了财产损失为由状告利津县国税局。利津县国税局开具税务发票与李秋香损失之间的因果关系是客观存在的,但问题在于李秋香的诉讼针对利津县国税局委托第三方开具发票的行为是否属于双重前置法条中的“在纳税上发生争议”的范围。根据《税收管理法实施细则》的规定,

纳税争议指的是纳税人、扣缴义务人、纳税担保人对税务机关确定的纳税主体、征税对象、征税范围、减税免税及退税、适用税率、计税依据、纳税环节、纳税地点以及税款征收方式等具体行政行为有异议而发生的争议。在主体方面,李秋香不属于该盗赃物买卖中的纳税人、扣缴义务人、纳税担保人的任一方,该案中双方争议的焦点在于国税局的审核义务是否属于具体征税环节中的课税事项。因此,对具体纳税事项没有争议的情况是否需要复议前置,是本案值得思考的问题之一。

2. 本案的主要问题之二在于税收行政复议是否一定要以作出实质性的认定为前提。李秋香向东营市国家税务局提请行政复议,东营市国家税务局以李秋香非具体行政行为的相对人为由作出不予受理的决定后,此时该案件就处于没有实质性结论状态。如果复议中未作出实质结论均认定为未经行政复议,掌握公权力的国家机关似乎可以将这种不利于当事人的状态持续。本案中人民法院根据《税收征管法》第88条第一款规定认定本案为需要行政复议前置的案件。李秋香认为自己已经申请了行政复议,而税务机关也作出了决定,就是已经进行了复议前置程序;但法院认定虽然李秋香已申请行政复议,却因税务机关作出的是不予受理的决定,而未作出实质性结论,因此李秋香不能对原具体行政行为提起行政诉讼。

3. 若税务机关认定李秋香的案件属于征税具体行政行为争议范畴,且该行政行为引发的是属于除处罚决定、强制执行措施或者税收保全措施外的纳税争议,根据《税收征管法》和《税务行政复议规则》,李秋香提请行政复议的前提是缴清税款和滞纳金,这样无疑会造成李秋香作为车辆被盗的受害者还需承担销售赃物税款及滞纳金的荒谬结果。李秋香不进行这种极为不公平的完税义务就不能进行行政复议救济,进而也得不到司法救济,这显然对李秋香是极不公平的。

二 理想与现实:对复议前置的应然作用与实然状态的反思

(一) 行政复议前置程序的立法目的与应然作用

税务行政复议前置程序是指依照《行政诉讼法》《行政复议法》《税收征管法》等规定,税务机关与纳税人、扣缴义务人、纳税担保人就税务机关作

出的具体行政行为为引发了纳税上的争议,且该具体行政行为不属于处罚决定、强制执行措施或者税收保全措施,纳税人、扣缴义务人、纳税担保人对税务机关的具体行政行为,必须先向税务复议机关申请行政复议。不服税务复议机关的复议决定,才可以依法向人民法院提起行政诉讼。在某种程度上,纳税人权利保障的救济路径只有一条——先复议后诉讼。行政复议作为司法救济的前提,是对司法救济的约制,同时也是纳税人救济权利的补充,本质上看,复议前置实际上赋予了两种保护模式,因此,其比起非诉讼即复议的单一模式更加优越。^[3]从行政复议自身来说,复议前置有启动行政机关自我纠错的功能,是行政机关“自我规制”^[4]制度设计的体现。税务行政复议前置程序既是一道“过滤网”,通过规定纳税人先寻求行政救济,减轻法院负担;它还是一个“减震器”,使税务复议机关及时有效地解决征纳双方的矛盾纠纷,依法保护征纳主体的合法权益,构建和谐和征纳关系。^[5]之所以要设立复议前置的程序,其根本缘由在于“法律权力的实践往往要借助政府治理权力的渠道达致其目的”^[6]。税务机关在具体的事务上有着其他部门无可比拟的专业优势,让专业的人士处理专业的事项才能更权威地解决纳税争议。^[7]

此外,行政复议前置能够更高效、及时地解决纳税争议。在程序上,行政复议的管辖机关并不唯一,审查方式更加灵活,证据提供和采纳上也更简便,同时比起诉讼更加经济。复议前置程序还能起到分流税收争议的作用,防止税收案件大量涌入诉讼通道,在减轻法院和税务机关工作负担的同时,也可降低纳税人的救济成本。^[8]事实上在德国,通过行政复议可以有效化解97%的税务争议。^[9]

(二) 李秋香案的尴尬与路径依赖的困境

复议前置加大了对纳税人权益保护的力度,促进了税务机关的自我规制监督,提高了解决争议的效率;然而本案中,李秋香的权利救济却一再陷入困境,其根本原因在于受到复议前置路径依赖的制约。总体而言,李秋香的权利救济主要面临以下困境和问题:

1. 在现行法律中,李秋香案很难归属于纳税争议,通过行政复议的方式解决纠纷处于无法可依的尴尬境地。

2. 税务机关认为李秋香不是具体行政行为的相对人,因此没有提起行政复议的资格。而法院认

为应依照《解释》第33条第二款的规定,只有在复议机关启动了复议程序,并对申请复议的具体行政行为作出实质性结论后,才可以对原具体行政行为提起行政诉讼,李秋香因此陷入了不能进行实质的行政复议、也不能进行税务行政诉讼的尴尬境地。

由以上论述可以看出,行政复议前置程序的作用已经发生异化。首先,税务机关专业性优势异化成为了减少税务机关接受监督制约的“挡箭牌”。复议前置将复杂的涉税争议更多地交由税务机关处理,应然状态下这是专业性的优势发挥,可实际上,这是税务机关在作出具体行政行为时很少受到制约的原因。何况涉及征税范围、减税免税及退税、适用税率、计税依据、纳税环节及其计算,涉税争议本身就极其复杂,即便是最后进行税务行政诉讼,法庭也难免会听取税务机关的专业意见,客观上使得法庭审判的中立性受到影响。其次,分流涉税案件在减少法院职能程序的同时,阻碍了当事人寻求司法救济。虽然这是我国司法资源匮乏的选择,但是法院不受案就造成了司法救济没有作用于大多数纳税人在纳税纠纷中权利救济的现实情况。立法目的和立法设计的本意是以司法救济作为纳税人权利最后的保障,以司法权监督税务行政行为,但是实践中由于税务案件数量庞大,为保障税款的征收效率,税务机关往往基于一定的盖然性,即向纳税人下达复议决定,^[10]在此之后绝大多数的纳税人出于经济成本和时间成本的考虑,加之税务复议机关会想办法阻止纳税人提起诉讼,案件很可能被迫终结在复议阶段。更极端的情况如本案李秋香遭遇的税务复议机关并不进行实质审查,所谓给予当事人最后保障的初衷却面临着当事人根本进行不到最后一步的尴尬局面。

三 立场测度与价值评判:“清税前置”制度的缺陷及失衡格局

除了复议前置,清税前置是另一个阻碍当事人维权的制度设计。清税前置指的是纳税人与税务机关发生纳税争议,在提请行政复议之前,须先依照税务机关的征税决定缴纳或者解缴税款和滞纳金,或者提供相应担保。本案中,虽然没有直接体现当事人李秋香申请行政复议是否涉及清缴税款和滞纳金的争议,但我们不妨大胆假设:1)如果李秋香仍以自己为具体行政行为相对人的主体资格向东营市国税局提起行政复议,则其就要承担被盗

车辆在二手市场中买卖所产生的增值税,这就造成了车辆被盗的受害人还需要为给自己造成严重损失的非法买卖行为完清税款的结果。这无疑将给作为受害者的李秋香造成二次伤害,同时也会影响国家机关的公信力。2)如果李秋香以第三人的身份向东营市国税局提起行政复议,东营市国税局接受复议申请并进行实质审查的条件是作为本案具体行政行为当事人的二手车销售公司清缴了税款。但是在本案中,由于涉及盗赃物买卖且李秋香已经开始通过司法途径寻求救济,二手车公司继续完税的可能性大大降低。3)当事人李秋香如果缺乏必要的经济能力,无法缴清税款,其权利将因为经济原因得不到平等的保障。以上便是本案当事人所处的尴尬境地。

我国的税收思想一直以来倾向于“国库中心主义”,税收作为国家收入税、利、债、费中最主要也是最核心的一项,^[11]直接关系到国家机器的正常运转和社会功能的实现,但是长期以来在立法和税收实际中,将保证税收置于纳税人权利保护之上的做法缺乏对个人权利的关注。笔者运用法律经济学对其进行分析,以此评价该制度规定的不合理性。

(一)清税前置的利益评判

首先在“清税前置”的法律规定下,纳税人提起行政复议必须先缴清税款和滞纳金,纳税人就会损失相当多的现金流,从而影响纳税人正常的生产生活。这在涉及税款数额巨大时更加凸显,有的企业甚至会面临停产停业的风险。同时,清税前置的做法加剧了市场竞争主体间因为经济状况差异所造成的差距状态,这与税收目的中维持或者促成一种竞争相对平等的经济环境相悖。^[12]

其次,纳税人在寻求权利救济时不论采取行政复议还是行政诉讼都必然会投入大量的金钱成本、时间成本、人力成本和机会成本。救济所花费成本跟救济程序的长短成正比,同时也与程序的复杂性成正比,笔者将前者缴清税款的付出称之为现金流损失,寻求救济付出的时间财力等称之为程序付出。现金流损失和程序付出是纳税人权利救济所必须付出的两个方面。救济利益的大小和获得救济的可能性是纳税人考虑的另一个重要因素。如果提请权利救济后救济利益可以弥补现金流损失和程序付出,并且得到权利救济的可能性很大的情况下,当事人就很可能启动权利救济,对纳税人而言,此时的预期收入大于支出。清税前置对收入和

支出两端都有影响:一方面,清税前置的税款和滞纳金多少会直接决定现金流损失,同时涉案标的额和必要的复议、诉讼费用也会影响到程序付出;另一方面,预期收入会直接与清税前置的税款作比较,因为往往涉案的争议额度就是需要完清的税款,能否与完清税款等额覆盖甚至得到一定补偿是纳税人最关心的问题。税款数额越大时资金被迫闲置或流失而给企业造成的直接资金损失、利息损失、投资收益损失和机会成本损失就越多,纳税人对权利救济需求就会降低。也就意味着,清税前置程序剥夺了部分因经济原因无法缴纳税款和不愿意承担过重救济成本的纳税人的救济权利,造成了因为现时财富多寡和可处分资产自由度的不同而差异化的权利保障局面。

相较于纳税人所需付出的成本,博弈中的税务机关不需面对市场竞争,可以完全不考虑时间成本,也不用担心损失扩大,而风险自担的纳税人则正好面临相反的局面。在这样的情况下,税务机关就处于单边垄断状态。^[13]清税前置使得税务机关在该不对称博弈中的垄断优势加剧,当事人往往被迫退出博弈,选择成本最小方式即按照纳税机关的决定缴纳税款解决问题,这就让原先方便征收和解决争议的立法设计异化为妨碍当事人行使权利的阻碍。

(二)清税前置的立场测度

“国库中心主义”主张把国家税收的保证放在首位,置于纳税人权利保护之前。然而“能够完成最伟大功绩的并不是重税的王国,而是适度税收的王国”^[14]。在正确的立场下,才有可能出现公平合理的税收征管制度。清税前置实际上让当事人需要承担的后果提前实现,从法理学的角度看这是逻辑关系和时空关系的错位。具体而言,在纳税行政争议没有经过复议机关和司法机关实质性审查的情况下,就将这种不利结果提前实现,这种近似于“过错推定”^[15]的设置,既没有法理的支撑,也没有社会价值判断认同的可能,是关注公共利益而忽视私人权利的制度和“一刀切”的恶意揣测。

纳税人享有获得平等救济的权利,当相当一部分纳税人因为经济原因无法缴纳税款或者不能提供担保时,就会导致事实上的因为财富多寡和现时可支配财产能力差异而造成救济权不平等的现象,也会引发当事人将清税前置当作“花钱买救济”和“无钱无救济”的错误认识。法律保护力度应向弱

者倾斜,公平的权利需要被凸显出来,这是法律的本质体现,也是人性的基本需求。^[16]显然,清税前置实质上造成了权利救济面前的不平等。

四 双重前置的制度考量:以比例原则为中心

作为涉及税收和公民权利救济的制度设计,双重前置对公民权利的侵害是否合乎目的性,是否在合理的范围内可以用比例原则审视之,这是制度设计者需要考虑的问题。比例原则是审查抽象行政行为和具体行政行为是否正当合理的基本原则。无论是宪法意义上的比例原则还是行政法意义上的比例原则,都将适当性作为法律与公权力合法性的基础,“人民不必为公共利益的需要,而付出多一分不必要之牺牲”^[17]。以下将对双重前置是否违反合目的性、必要性、均衡性作出分析。

(一)双重前置目的的正当性考察

比例原则视角下的正当性不仅仅是对法律条文和立法者的立法目的的正当性进行审查,更多的应该对行政行为的实质目的进行审查。

清税前置形式上的立法目的是为了避税流失,保证国家税收收入。《税收征管法》第1条就明确规定了“保障国家税收收入,保护纳税人合法权益,促进经济和社会发展”的目的,而且置于纳税人合法权益的前面,根据我国的立法体例,叙述在前的往往比之后的条文内容更重要。根据自愿交换理论,公民所缴纳的税款其实是公民因为得到公共服务和公共产品而支付的价款。国家拥有课税权,公民拥有享受公共产品和服务的权利。^[18]清税前置的选择是舍弃个人利益保护大多数人的集体利益。从这个形式上的目的来看,清税前置是正当的,但不能将公共性视为财政活动的当然前提。^[19]

就双重前置的实质情况而言,税务机关的实际做法是减少复议和诉讼的案件数量。在“国库中心主义”思想和《税收征管法》强调保证国家税收的环境下,税务机关难免在实施双重前置过程中将减少复议、避免税务诉讼作为目标。其实税务工作人员与纳税人一样具有厌诉情绪,这可以从税务机关内部考核模式与指标中发现,全国很多税务机关的考核都将行政复议发生率和行政诉讼发生率作为硬性指标,如2009年浙江省依法行政工作考评中被评为优秀单位的浙江地税系统,其获得表彰的重要指标就是行政复议和行政诉讼的发生率大大降低了。^[20]这就意味着,现实状态中的双重前置已

然违反了目的正当性。

(二) 双重前置必要性和妥当性之审查

必要性原则指的是行政权只能在一定限度内行使,并且因行政权行使而受到的损害尽可能最小化。弗莱尔曾说过“不可以炮击雀”,就是对一原则的精辟比喻。妥当性要求考察行政行为某一行政目的的行使实际上能否达到法定之目的。^[21]

清税前置能否实现形式上的目的——降低国家税收流失的风险——是妥当性考量的问题。仅考察法律的设计,清税前置可以保证国家税收入库,在落袋为安的简单逻辑下,清税前置完全符合妥当性。但实际情况完全相反,清税前置实质上会损害国家的税收收入,因为在寻求公权力救济途径受阻的情况下,权利人很有可能转向非正式渠道解决问题,这在我国往往会发展成为权力寻租,严重损害若无法律规定任何主体不得纳征或减免税收的原则。^[22] 税收征管程序的设计和运行应当符合经济性的要求,税收正义相伴于稽征经济而生,^[23] 但此模式下,纳税人的利益得到了保障,税务机关工作人员也实现了灰色收入增长,但是国库遭受了损失。另一方面,清税前置不符合必要性的要求。在我国《行政诉讼法》第56条和《行政复议法》第21条已经有了复议不停止执行具体行政行为^[24] 和诉讼不停止执行具体行政行为的规定,在有权撤销的机关撤销或确认无效之前,都是纳税人所必须要遵守和履行的。

复议前置的妥当性审查考量的是复议前置的目的——减少当事人维权的成本,发挥税务机关的专业性,更高效地解决税务争议,减轻法院的审查负担。因为税务案件专业性强,在税务案件中的事实认定和法律适用特别是政策适用上有着极高的专业要求和可信度要求。专业机关处理专业事务能够提高效率和可信度,可是在实际中却出现了便利税务机关工作而不是减少当事人维权成本和便利当事人维权的情况。同时,纳税人对作出具体行政行为的上级机关信任度低,即使如本案原告李秋香进行了行政复议,只要是结果不符合其预期,在司法救济可行的情况下,再次提起税务行政诉讼的可能性很大。由行政机关解决的复议前置制度设计并不能真正从根本上减轻法院的负担,只不过是延缓了税务争议案件递交到人民法院的进程,也就意味着复议前置实际上并没有达到法定之目的。

复议前置也不符合必要性原则。首先考量的

是有没有必要用前置性的强制性规定引导税务争议流向行政复议。其次考量的是复议前置是不是符合不过度侵及人民权利的要求。从社会实际出发,如果赋予纳税人对税务争议解决方式的自由选择权,那么当事人肯定会从解决争议的成本和收益考量,只有当行政复议在收益和成本上优于行政诉讼,当事人才会倾向于选择行政复议程序。正如当下人民法院的判决书远比行政复议受当事人青睐,人为强制性引导能起到的作用是微弱的,即便强制其复议,在经过机会和成本的考量之后,当事人还是会提起行政诉讼,这就说明复议前置本身是不必要的,而且严重损害纳税人的权利,不符合最小损害的要求。

(三) 双重前置的均衡性考察

均衡性原则又被称为狭义的比例原则,是将公权力行为目的达到的利益与人们因此所受侵犯的利益作比较,只有在前者所达到的利益比后者更多的时候,公权力行为才可以实施。

前文已述由于权力寻租等一系列问题,清税前置的实然状态很可能给国家造成损失而不是增加利益,而且这也不符合国家治理改革从传统管制模式向现代治理模式的演进。^[25] 在给纳税人造成损害的利益方面,可以归纳为两个方面:其一是将很大一部分纳税人排除在权力救济的门外;其二是加大了纳税人之间的不平等,清税前置在人们眼中会形成“花钱买救济”“有钱才有救济”的形象。清税前置最直接的损害也是纳税人最看重的损害是直接的金钱损失,更重要的是可能会丧失很多市场竞争机会,长远来看还会间接影响国家的税收,因为杀鸡取卵式的税收最终会对企业和个人造成毁灭性的破坏,税收增加的可持续性得不到保障。

复议前置的均衡性考察由于没有如清税前置一样可以作具体比较,需要进行定性分析。从复议前置能否降低国家和纳税人在行政复议和行政诉讼中的成本角度考虑,因为我国复议机关缺乏中立性和客观性,当事人对行政复议机关的复议结果普遍缺乏认同感和信任感。税务规则制定者、征税监督者、收税者集于一个主体,这不符合财税法治原则。^[26] 一直以来税务争议的行政复议率低,这本身就是行政资源浪费的表现。再加之纳税人寻求救济的自由选择权被侵害,强制复议前置使很大一部分原本希望直接通过行政诉讼的当事人不得不被迫进行行政复议,既增加了当事人的成本,也造成

了国家行政资源的浪费。同时,在我国强大的公权力面前,要求当事人面对行政机关之后再寻求司法救济,即是给予税务机关一个定纷止争的机会,可是行政机关采取的措施往往是运用公权力给当事人施加压力,或者利用手中的自由裁量权以减税、减费等国家利益的牺牲来促使当事人放弃司法救济,这就不可避免地减损了国家和公民利益。因此,复议前置并不符合狭义的比例原则要求。

综上所述,在合目的性审查中,清税前置的目的已经从保证国家税收异化为减少税务行政复议和行政诉讼案件数量。在必要性和妥当性的审查当中,清税前置并不能起到保护国家税收的作用,在已有其他法律规制的情况下显得多此一举。复议前置增加了当事人的维权成本,强制性地引向行政复议并不能真正彻底地解决税务纠纷。在均衡性的考量中,不论是清税前置还是复议前置,给纳税人造成的利益损失均超过国家可获得的利益。

五 改良双重前置的思路与对策分析

显然,当下的财税法律具有时滞性。^[27]2015年1月5日提出的《税收征收管理法修订草案(征求意见稿)》(以下简称《征求意见稿》)中,关于双重前置的修改意见为:纳税人、扣缴义务人、纳税担保人同税务机关在纳税上和直接涉及税款的行政处罚上发生争议时,可以依法申请行政复议;对行政复议决定不服的,应当先依照复议机关的纳税决定缴纳、解缴税款或者提供相应的担保,然后可以依法向人民法院起诉。

将这次修订案与《税收征管法》原第88条对比,进步的地方是取消了当事人申请复议之前需要完清税款的规定,降低了行政救济的门槛,同时“可以依法申请行政复议”的表述更加凸显了税务争议的行政复议是纳税人的权利而不是义务。然而当事人想要提起诉讼,仍然面临着双重前置的阻碍,而且一定程度上扩大了复议前置的范围;同时还存在复议前置范围不明确、司法救济途径和行政复议程序中的清税障碍仍然存在等问题。基于对本案的分析以及上文对双重前置应然状态、立场测度分析和比例原则考量,本文拟对纳税人权利救济制度改良提出以下完善建议:

(一)进一步明确“纳税上的争议”范围

本案争议的焦点是李秋香案是否属于“纳税上的争议”。在判决书中可以发现,至少李秋香自己

认为本案属于“纳税上的争议”,可是第三人二手车销售公司代税务机关开具增值税发票的问题导致其汽车被销售造成损失的事实是否属于“纳税上的争议”是没有准确法律依据的。

《征求意见稿》仍然采用了“纳税上的争议”这样的表述,2012年的《税收征收管理法实施细则》采取列举的方式对其进行了解释:“指的是纳税主体、征税对象、征税范围、纳税环节……”,总共列举了12项。这样的解释存在两个问题:第一是立法技术上,采用列举式的方法很难穷尽立法者想要囊括的“纳税上的争议”范围;第二是列举过于宽泛。以纳税环节为例,在怎样的时间和空间条件、何种事项属于纳税环节并没有具体说明。没有明确的范围也就意味着纳税人征税与用税监督权无从谈起。^[28]

笔者建议在《税收征收管理法实施细则》中“纳税上的争议”表述用“定义式”代替“列举式”,以此扩大纳税人提请行政复议和诉讼的范围,赋予纳税人更多的权利救济可能,具体可以表述为:“税收征管法中纳税争议是指纳税人、扣缴义务人、纳税担保人对税务机关所确立的税收实体构成要件与税收程序构成要件等具体行政行为有异议而发生的争议。”

(二)废除法定强制复议前置

复议前置不符合比例原则,对平等权也造成了冲击,强制性的复议规定应该被废除。理由有以下几点:1)我国行政复议机关缺乏中立性。日本“不服国税裁判所”是一个独立于征税机关国家财税厅的独立复议机构,^[29]专门处理涉税行政争议案件,^[30]美国国内收入署的复议机构也独立于征收机关,而我国复议机关往往是作出具体行政行为的上级机关。2)废除复议前置,赋予当事人自由选择救济途径的权利,可以让司法机关和行政复议机关形成“竞争”,促进行政复议机制的自我优化。3)废除复议前置符合我国迈向法治现代化、推进简政放权进程的趋势。如新修订的《治安管理处罚法》《海关法》《进出口商品检验检疫法》取消了复议前置,可见公安机关、海关、出入境检验检疫机关都已经把复议前置这个自我保护的不良限制去掉,以更加开放和积极的态度面对行政争议和司法监督。4)赋予当事人自由选择救济途径才能真正实现穷尽救济途径,实现方便当事人维权的立法目的,使行政复议更加符合目的性,减少当事人被挡在司法

救济大门之外的情形,也可减少行政资源浪费。

废除法定强制复议前置并不意味着纳税人不可以优先考虑复议前置,而是赋予纳税人在复议与诉讼之间的救济选择权,亦即赋予纳税人选择权。纳税人开始寻求救济之初就由税务机关告之其维权途径,使其知晓自身可以选择多种方式维权。特别在我国司法资源匮乏的背景下,大量案件还是应当通过复议方式解决,废除强制复议前置决不能让复议救济方式成为摆设,这样才符合正当性。废除复议前置的同时,应该鼓励纳税人选取行政复议方式解决问题。

(三)以正反向诱导方式鼓励先缴税款取代清税前置

清税前置制度不符合正当性与必要性,大多数学者持直接废除的态度,另一部分学者呼吁采取按比例缴纳或者提供担保的方式代替全额缴纳。^[31]这是对纳税人权利保护的呼吁,也是对我国税收征管制度改善的热切期待。但这种模式仍然可能将相当一部分经济困难的纳税人排除在权利救济的大门之外,反而创造了更多的权力寻租空间,纳税人仍然处于一个相当不利的地位,而只有彻底废除清税前置,方能从根本上解决以上问题。

笔者认为,废除清税前置,将是否先行缴税的选择权交给纳税人,这是对纳税人的尊重。纳税担保、税收保全、代位权、撤销权等制度足以防止纳税人滥用救济权以造成国家税款流失。^[32]同时也应考虑及时保障国家税收和社会诚信,用正向激励的方式,如退还多缴税款时可以给予利息和一定的经济赔偿,将主动先缴争议税款纳入诚信纳税企业评选的考核、给予主动提前缴纳争议税款的企业税率优惠等。同时采取反向激励,征收相应的滞纳金,征收税金的利息。另一个反向激励的方式是对没有先行缴税的当事人加以必要的限制,对此,建议采用民事诉讼中的禁止令和失信黑名单制度,比如禁止其乘坐飞机、消费奢侈品和恶意处分自己的财产,公布未缴纳争议税款企业名单,对于有证据证明在税务行政案件审理期间转移隐匿财产的可以采取处罚和保全措施,也可以对在复议、诉讼期间发现有转移隐匿财产行为的当事人,责令其缴清税款之后才能继续救济程序,以彰显现代税法“软硬法混合治理”的特征。^[33]

(四)增强“纳税人善意推定”理念

良好的税收国家往往会注重效率与公平、集体

与个人的关系。^[34]我国税收立法者和税务机关都缺乏“纳税人善意推定”理念,使现行的双重前置不符合比例原则的要求,也不符合法律经济学视角下纳税人作为理性人的心理预期。推定当事人是不诚信的,推定社会成员中的绝大多数人是不积极履行纳税义务的,而且仍然存在纳税人只有纳税义务而没有相应权利的错误观念,^[35]所以才有了清税前置,先行征收有争议的税款以保证国家的税收,也才有了复议前置制度,让税务机关有更多的机会和权力去处理税务争议。根除这一制度的弊端仅仅依靠制度改革是不够的,还需要立法者和税务机关都要增强纳税人善意推定的理念。“虽然民主与法治首先表现在形式上,但形式也是走向实质的必然之路。在形式的制约下,普通民众的权利越来越丰富,在社会中的地位也越来越高。”^[36]

随着我国经济和文明的发展,国民的纳税意识和纳税责任感都在稳步提高,增强纳税人善意推定的理念实际上是对公民人格尊严保护在税务活动中的体现。税务机关开展工作时就应秉持此理念,改变税收管理工作中的思维方式;立法者更要遵循该理念,因为现代财税法应该是更加关注纳税人财产保护的制度,^[33]其关系到国家对公民的态度和国家收入与公民收入的分配问题,是一个国家法治水平的衡量指标。财税法律作为“回应型法”,应积极推进财税法律秩序,“唯有如此,财税法律的制定、修改才能紧扣时代变革的脉搏,方能真正关照社会民众的心理预期与朴素意愿;也唯有如此,方能对社会整体财富增量、存量间的联动予以充分而填密的关注,达致纳税人与决策者之间的互惠双赢”^[37]。

参考文献:

- [1] 佚名. 山东省利津县人民法院行政裁定书(2015)利行初字第3号[EB/OL]. [2017-02-14]. <http://wenshu.court.gov.cn/content/content?DocID=40020a1e-f4ea-4210-a177-b4591682b163&Keyword=李秋香1利津县>.
- [2] 刘剑文. 税收征管制度的一般经验及中国问题:兼论税收征管法的修改[J]. 行政法学研究, 2014(1): 31.
- [3] 陈少英. 税法教程[M]. 北京:北京大学出版社, 2011: 86.
- [4] 徐维. 论行政机关自我规制[D]. 长沙:中南大学, 2012: 76.
- [5] 张守文. 税法原理[M]. 北京:北京大学出版社, 2009: 349.
- [6] 强世功. 法制与治理:国家转型中的法律[M]. 北京:中

- 国政法大学出版社,2003:238.
- [7] 邵艳萍. 税收诉讼复议前置程序研究[D]. 上海:华东政法大学,2010:8.
- [8] 王鸿貌. 我国税收行政诉讼制度的缺陷分析[J]. 税务研究,2009(7):63.
- [9] 靳东升. 依法治税:税收行政执法争议解决制度的完善[M]. 北京:经济科学出版社,2007:9.
- [10] 刘剑文,熊伟. 税法基础理论[M]. 北京:北京大学出版社,2004:484.
- [11] 熊伟. 法治财政的宪法之维[J]. 财经法学,2015(6):56.
- [12] 周全林. 论“多层次”税收公平观与中国税收公平机制重塑[J]. 当代财经,2008(12):38.
- [13] 王霞,陈辉. 税收救济“双重前置”规则的法律经济学解读[J]. 税务研究,2015(3):78.
- [14] 查尔斯·亚当斯. 善与恶:税收在文明进程中的影响[M]. 翟继光,译. 北京:中国政法大学出版社,2013:490.
- [15] 刘剑文,侯卓. 纳税前置制度的反思与超越[J]. 江汉论坛,2015(6):112.
- [16] 刘剑文. 善用法治思维,促进税收公平正义[N]. 中国税务报,2013-02-06(05).
- [17] 陈新民. 行政法学总论[M]. 9版. 台北:三民书局,2015:111.
- [18] 张富强. 论税收二元结构及其价值逻辑[J]. 法学家,2011(11):41.
- [19] 熊伟. 财政法基本原则论纲[J]. 中国法学,2004(4):99-108.
- [20] 付白水. 连续五年税收争议案件为个位数[N]. 今日早报,2010-10-27(A027).
- [21] 金成波. 内部行政行为纳入行政复议的妥当性考量[J]. 法治研究,2013(11):72.
- [22] 张守文. 财税法疏议[M]. 北京:北京大学出版,2005:48.
- [23] 朱大旗,胡明. 正当程序理念下我国《税收征收管理法》的修改[J]. 中国人民大学学报,2014(5):97-106.
- [24] 张富强,王丽亚. 论我国《税收征收管理法修订草案》的亮点、不足和影响[J]. 法治论坛,2015(3):321.
- [25] 刘剑文. 财税体制改革的正当性:公共财产法语境下的治理逻辑[J]. 清华法学,2014(5):21.
- [26] 张富强. 税收公平原则下我国营改增“扩围”的顶层制度设计[J]. 现代财经,2013(9):36.
- [27] 严俊杰. 湖南新能源产业发展的财税支持体系研究[J]. 湖南工业大学学报(社会科学版),2016,21(5):26.
- [28] 谷成. 从理论研究到制度优化:现实约束下的中国个人所得税改革[J]. 经济社会体制比较,2014(1):16.
- [29] 高桥滋. 日本行政不服审查制度之改革及其特征[M]. 张淑芬,译. 台北:台湾大学出版社,2008:45.
- [30] 王晓菲. 日本国税不服审查制度[J]. 涉外税务,1999(10):50.
- [31] 刘剑文. 税收征收管理法修改的几个基本问题:以纳税人权利保护为中心[J]. 法学,2015(6):12.
- [32] 茅铭晨. 税务行政复议纳税义务前置的法理反思[J]. 税务研究,2004(10):58.
- [33] 刘剑文,侯卓. 财税法在国家治理现代化中的担当[J]. 法学,2014(2):3.
- [34] 王征. 推进结构性减税,深化税制改革[J]. 科学发展,2014(7):66.
- [35] 卢沛华. 纳税人权利的概念及现状[J]. 学术研究,2009(3):70.
- [36] 熊伟. 财政法基本问题[M]. 北京:北京大学出版社,2012:31.
- [37] 张富利. 中国财税治理模式的现代转化与进路变迁[J]. 社会科学,2016(4):54.

责任编辑:徐海燕