关于依法治税的若干思考

○ 沈卫国

党的十五大明确提出，依法治国，建设社会主义法治国家，是党领导人民治理国家的基本方略。依法治税是依法治国的重要内容，也是税收工作的根本要求。本文通过对科学的税收立法、规范的税收执法和公正的税收司法等问题的分析，就如何进一步推进我国依法治税进程作一些探讨。

一、科学的税收立法是依法治税的前提

建国以来特别是1994年税制改革后，我国在税收立法方面取得了明显成效，初步形成了以宪法中的税收条文为统领，以若干税收法律和行政法规为主体，以大量的税收规章、政策为补充的税法体系，但仍存在不少缺陷。

（一）现行税收立法模式不够科学。从立法的指导思想看，传统的历史文化背景和旧体制的影响，使我国税收立法的指导思想一直注重强调国家行使征税权和公民履行纳税义务，而忽视了对国家权力运用的制约和对公民合法权益的保护。相对重视实体法、处罚法，而对保障公民权利的有关程序法、抗诉法则重视不够。这种指导思想既不利于税务机关严格依法征税，更不利于公民增强依法纳税观念。从立法的体制看，目前我国的税收立法权名义上集中于全国人民代表大会及其常委会，但实际上绝大部分税收法规都是由人大授权国务院以条例、暂行规定的形式颁布的，而本应通过行政法规颁布的具体指导税收征管活动的大量细则性规定，又由国务院授权财政部或国家税务总局制定。省及其以下各级人大、政府基本没有税收立法权。这种行政机关将立法权与行政权集于一身，而且高度集中的立法体制已经不能适应社会主义市场经济条件下依法行政和依法治税的要求。从立法的方法和途径看，缺少对整个税收法律体系的通盘前瞻规划，调整税收政策的随意性较大。在制定税收政策和税收立法过程中，广泛征求意见不够，公众的参与度和透明度不高。

（二）现行税法体系不够完整。在上述税收立法模式下，税收立法的质量和水平都不高。表现在：一是税收法律体系不完备。宪法中有关税收的内容，仅有“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”一句话；《税收基本法》迟迟难以出台；各个税种实体法也不够完善，地方税体系极不健全；至于有关税收的程序法，包括税收征管、税务行政处罚、税务行政复议和税务行政诉讼等法律法规，更是有不少内容需要根据当前的社会政治经济新情况进行相应的修改和完善。二是税收立法层次普遍较低。虽然我国的税收立法权高度集中，但立法层次却普遍较低。现行税法中，只有《外商投资企业和外国企业所得税法》、《个人所得税法》两部实体法和《税收征收管理法》一部程序法是全国人大及其常委会通过颁布的，其他均是国务院以暂行条例、规定等形式颁布或财政部、国家税务总局以通知、批复、函等文件形式下达。这些文件客观上起着“税收法律、法规”的作用，严重影响了税法的权威性。三是税法内容不够全面，法律、法规之间不够协调。

（三）现行税收法规滞后于社会经济的发展。我国正处于伟大的变革时代，政治、经济、文化等各个领域，改革的力度、广度和深度前所未有，各种新情况、新问题层出不穷。如何处理税法的稳定性与社会政治经济快速发展的适应性，是税收立法必须解决的重要问题。而在高度集中的税收立法体制下，难以很好地解决这一矛盾。如果省级人大具有一定的税收立法权，就有可能根据当地社会经济发展现状，及时做出相应调整。

针对当前税收立法中的问题，应从以下几个方面采取措施：

第一，把税收法定主义作为税收立法的指导思想，并在宪法中加以明确。在现代法治国家，税与法的关系集中体现为税收法定主义。即：税收

中国财政杂志社

的征收和缴纳必须依据法律的规定进行，没有法律规定，国家就不能征税，任何人也不得被要求纳税。这里所指的法律仅限于国家立法机关制定的法律，不包括行政法规。在我国的宪法中应充分体现税收法定主义原则，充实关于税收的相关内容，并以此统领其他税收法律法规。同时，在强调国家征税权力和纳税人履行纳税义务的同时，应当重视保障纳税人的合法权利，注重对税务机关征税权力的监督。

第二，尽快出台《税收基本法》，规范税收立法、执法等权限。《税收基本法》要把税收的职能、作用，征纳双方的义务和权利，中央和地方在税收立法、征收、管理等方面的权限划分，税务司法保障等在税收立法上必须统一明确的重要内容都包括进去，并以此指导税收实体法、程序法的制定。从我国基本国情出发，应逐步建立以全国人大为主、省人大为辅的税收立法体制，不断提高立法层次。可以考虑：中央税和共享税，集中由全国人大立法；地方税收中一些中等份量的税种，由全国人大立法开征，但在确定税率和临时减免等方面给予省人大一定的权限，以利各省根据实际情况，灵活运用国家制定的税收政策，促进地方经济发展；一些地方小税种，包括那些具有地方特点、又适合地方征收管理的新税源，则应允许通过省级人大立法开征。如目前可以考虑将房产税、车船使用税、土地使用税、城建税等授权省人大进行立法加以完善。

第三，改进税收立法方法，加快立法步伐。我国即将加入世界贸易组织，提高税收立法层次，加快立法步伐，使我国税制与国际接轨已是一项十分紧迫的任务。要抓紧制定税收立法规划，变现在的行政机关、部门立法为国家权力机关立法，由全国人大常委会法律工作部门牵头，组织经济专家、法律专家和有实际经验的财政税务工作者负责各项税法的起草工作，并让社会公众有知情权、参与权，广泛听取各方面意见。

第四，提高税收立法质量，注意与其他法律法规之间的衔接。无论是实体法还是程序法，都应做到体系完整，概念准确，条理明晰，详细具体，操作性强。税法体系内部要统一，不能矛盾，税法与其他法律法规之间要相互衔接，交界处不能有空白和漏洞，更不要相互冲突。

二、规范的税收执法是依法治税的关键

规范的税收执法不仅要求广大纳税人普遍守法，依法缴税，还要求税务机关正确履行职责，依法征税。当前，这两方面都不尽如人意。

（一）税收执法的社会环境有待改善。一是公民纳税观念淡薄。依法纳税是每个公民应尽的义务没有得到广泛认同。有的纳税人受利益驱使，把偷税、骗税当作发家致富的手段；有的甚至铤而走险，不惜公开抗税，粗暴践踏国家税法。二是行政干预税收执法问题依然存在。有的地方政府或部门常常为了自身利益，以权代法，对税收工作加以种种不当干预，给税收公正执法带来阻力。三是有关部门配合不力。全社会协税护税的法律责任和义务尚不明确，特别是对工商、银行、外贸、海关、公安、检察、法院、技术监督等与“依法治税”密切相关的部门，如何配合税收工作没有明确的法律规定，没有建立强有力的制约机制。

（二）税务部门执法水平有待提高。在税务队伍中，执法人员的业务素质和政治素质都有待进一步提高。在执法手段方面，税务部门对违法行为除加收滞纳金和罚款等有限措施外，执法手段不硬，执法权难以保障。在处罚力度方面，“重检查、轻处罚、以补代罚、以罚代刑”的现象不同程度地存在，起不到打击一个、震慑一片的作用。

（三）税收工作的考核标准有待改进。目前，不少地方对税收工作的考核，往往局限于完成税收计划，导致了重税收任务和规模，轻征管质量和执法水平，其危害性非常严重。

税收执法环节出现的各类问题，有复杂的社会原因，解决这些问题，必须从多方面采取措施。

第一，增强全社会的税收意识，营造良好的治税环境。一是继续加大税收宣传教育力度。既要宣传税收的作用，教育公民自觉纳税；也要宣传普及税法和税收政策，帮助公民了解如何纳税，以及违反税法会受到何种处罚；还要多宣传税务干部如何依法办事、辛勤收税，取得社会公众对税收工作的理解和支持。二是采取有力措施营造良好的税收环境。各级政府要加强对税收工作的领导，帮助解决税务部门和税收工作的难题，但不能越俎代庖。要密切部门协作，从法律上明确规定相关部门在纳税申报、税款征收、税源监控、税务司法等环节有给予税务部门配合的义务以及不履行义务将受到处罚直至承担刑事责任。通过以上措施，形成“政府管税、部门协税、群众护税、税务机关依法征税”的良好环境。

第二，加强税收征管，增强税收执法刚性。一要强化税收征管手段。市场经济条件下，负有依法纳税义务的各类课税主体日益增多，各类课税对象日趋复杂，各级税务机关必须通过合理设置征管机构和人员，运用先进征管手段和设施，建立起“以申报纳税和优化服务为基础，以计算机网络为依托，集中征收，重点稽查”的税收征管新模式，以不断强化对各类纳税人和征税对象的征收管理，确保国家税收依法足额征收入库。二要加大税收处罚力度。对涉税违法行为，必须坚决予以法律制裁。现行刑法已规定了危害税收征管罪，今后主要应

中国财政杂志社

在贯彻落实上采取有力措施，坚决杜绝以罚代刑、以补代罚以及不按程序执法等现象。三要建立起对税务机关内部执法情况进行严格、独立、公正和有效的监督制约机制，籍以在征纳双方之间确立起一种权利与义务相对应的相互制衡关系，并不断提高税务人员素质。。

第三，改进税收计划编制和税收工作考核办法。要建立科学的税收能力评估制度，目前可从改进税收计划的编制入手，逐步采用因素法。即在广泛进行税源调查的基础上，立足于经济增长和税源结构的变化，合理确定若干因素，计算编制税收计划，尽可能使计划反映税源实际。同时，要改进对税收工作的考核方式，把考核的重点放在征管质量和执法水平上，看是否做到了严格执法，是否做到依法应收尽收。

三、公正的税收司法是依法治税的保障

推进依法治税，必须有公正的税收司法作保障。所谓税收司法，是指司法机关以国家的名义行使司法权，依照法定职权和程序，运用法律处理税收案件的专门活动。税收司法的作用在于惩处纳税人的税收违法犯罪行为，保障国家合法利益；同时也监督税务机关是否对税收行政权力滥用，保护纳税人的合法权益。目前，我国税收司法职能主要由公安部门、检察院和法院分别履行，即税收案件的侦查权由公安机关行使，检察权由检察院行使，审判权由法院行使。但由于这些部门担负着繁重的社会经济案件的查处工作，税收司法还难以满足依法治税的客观要求。从总体上看，我国税收司法时效性差，公正性不够，需要采取措施加以改进。

第一，切实重视税收司法工作。随着我国社会主义市场经济的深入发展，税法将成为内容丰富、复杂的法律体系，纳税人日趋增多，应税事项更加广泛，税收纠纷案件也随之增加。加强税收司法，越来越成为促进税收健康发展的重要方面。在推进依法治税过程中，我们应该结合我国实际，借鉴国际上税收司法方面的合理做法，不断加强我国的税收司法建设。

第二，进一步完善税收司法体制。成立税务警察，组建一支熟悉税收政策、掌握侦查技能的专业队伍，编制上隶属于公安部门，业务上接受税务部门领导，其职能既负责处理税收治安案件，又独立侦查涉税刑事案件。检察机关内部设立专门的税务案件起诉机构，既负责涉税刑事案件的立案监督，又负责对涉税刑事案件提起公诉。法院可以参照设立铁路法院、海事法院等专门法院的做法，成立税务法院，集中公开审理涉税刑事案件和行政案件，及时打击涉税犯罪行为，加大保护纳税人合法权益的力度。

第三，不断强化税收司法监督。加强税收司法，防止税务机关滥用职权，保护纳税人合法权益，是依法治税的重要内容。检察院要加大法律监督力度，对纳税人反映税务机关侵权案件，要从立案、审理、判决、执行各个环节加强监督，切实监督审判机关及时、公正司法。法院要坚持公开审理税务行政案件，积极引导和保护纳税人委托律师等代理人进行诉讼。同时，各级人民代表大会及其常委会，要加强对税收司法的监督和支持。要充分发挥纳税人、人民团体、协税护税组织、新闻舆论对税收司法的监督作用。

（作者为安徽省池州市市长）

中国财政杂志社

·信息·

宿豫县强化政府性专项资金管理

今年3月江苏省宿豫县制定了政府性专项资金管理实施办法，进一步落实预算外资金收支两条线管理规定。一是明确了政府性专项资金的范围：凡经省级以上政府和财政、物价部门批准设立的，由各行政事业单位征收或提取，具有专项用途并体现政府职能的资金（基金、附加）。二是规定了征收办法。政府性专项资金一律采取部门征收、票款分离、财政集中、专户核算的办法。各部门各单位在办理征收业务时，按照“票款分离”规定填开“缴款通知书”给缴款人到指定的收费网点缴款，收费网点对“缴款通知书”审核无误并收清款项后，开具财政票据（发票联）给缴款人，缴款人凭发票和“缴款通知书”（付款人联）到有关部门办理有关业务。财政部门和各征收单位都要建立规范的、分项目的政府性专项资金收支明细账，并按月进行对账，确保财政部门、征收部门和收费网点三者之间账账相符。三是强化了支出管理。支出时，财政部门根据主管部门的用款申请，将资金直接拨付有关单位或个人，主管部门和财政部门共同监督资金使用情况，保证专款专用。四是制定了奖惩措施。对超额完成征收计划和合理安排支出节约用款的，给予适当的奖励；对造成收入流失和有违规违纪行为的，进行严肃处理。（王孝龙）