

论完善税务行政处罚中的相对人救济制度

王艺 张帆

(山东科技大学文法学院 青岛 266590 浙江工业大学之江学院 杭州 310024)

【摘要】根据有权利必有救济和救济须有效原理,发现我国税务行政处罚中存在着法律概念界定不清晰、行政复议制度设计不尽科学和行政诉讼未能充分发挥作用等问题。本文从立法体制、司法权和行政权的关系以及相对人的权利保障等方面分析了存在问题的原因,并从立法、司法和增强相对人权利意识三个方面提出解决对策。

【关键词】 税务行政处罚 相对人救济制度 司法权 行政权 立法体制

一、税务行政处罚中相对人救济制度的理论基础

1. 有权利必有救济原理。“有权利必有救济”是普通法的一项古老原则,并在英美两国的司法实践中得到了充实。国家通过立法将公民的权利作出了具体的规定,有学者将这一权利称为原权、第一权。然而,并不是所有的原权都能获得自动实现,当法律规定的权利被破坏时,法律会赋予原权的享有者向国家机关请求强制实现特定内容的权利即诉权。我国法理学者在一般意义上对第一性权利和第二性权利及其相互关系持类似的观点。原权依赖于他人的自觉遵守与合作,是不稳定的、偶然的,需要救济权的保障。正是在这个意义上,有学者认为在法律体系内部救济权才是真正有意义的权利。我国《宪法》第四十一条规定,公民对于任何国家机关和国家工作人员违法侵害其合法权益的行为,有提出申诉、控告和举报的权利。在税务行政领域,公民对税务机关的违法行政行为,有申请行政复议、提起行政诉讼和提出国家赔偿的权利。

2. 权利救济须有效原理。权利救济必须有效原理是指国家需提供完善的权利救济途径,使得所有法律上利益受侵害者均可获得国家提供的权利救济途径,从而实现其权利。权利救济有效原理要求权利救济的开放性、有效性。开放性是指权利救济途径向所有公民开放,不考虑公民的性别、年龄、种族、职业、收入、宗教信仰等因素,这一点在我国的法律当中已获得了很好的实现。有效性是指及时、简洁的权利救济途径,并能实现以下目的:第一,保障公民权利能顺利实现;第二,能使国家法治功能贯彻实施;第三,调整国家机关各部门的权力与其相互间的关系;第四,维持公私利益的均衡;第五,裁判各种诉讼,以期实现法律的公平、正义。

二、我国税务行政处罚中相对人救济制度存在的问题

20世纪八九十年代以来,我国行政立法进程明显加快,国家先后颁布了《行政诉讼法》及司法解释、《国家赔偿法》及司法解释、《行政处罚法》、《行政复议法》、《税收征收管理法》等,这些法律的颁布实施,确定了税务行政处罚中相对人的诸多权利,并为这些权利的实现提供了多样化的救济途径,在法律条文的设计上基本上实现了“有权利必有救济”原则。可以

说,我国相对人救济制度建设取得了初步成效。

然而,法律的应然状态到实然状态的转变需要一系列制度设计的配合。法律的理想状态是追求对公民权利无漏洞的保护,这在我们的税务行政处罚实践中还远未达到,在现行的相对人救济制度中,主要存在以下三个方面的问题:

1. 法律概念的界定不清晰。我国的行政法学研究起步较晚,并且先天不足,以致我们对一些概念的认识缺乏科学性。在税务行政处罚领域,有两个问题是需要首先明确的:税务行政处罚的概念和税务行政处罚的种类,这是进一步探讨的基础。目前学界认为税务行政处罚是行政处罚的下位概念,并套用行政处罚的概念对其进行界定,后果是对税务行政处罚主体、对象的界定均出现了争论,其中,学界对税务行政处罚的种类给予了高度的关注。《行政处罚法》第8条规定了七种行政处罚种类,学界对前六类适用于税务行政处罚比较认同,但对“法律、行政法规规定的其他行政处罚”则产生了争议。从立法角度看,《税收征收管理法》及其实施细则都未对行政处罚相关概念作出明确规定。《税务行政复议规则》在“行政处罚行为”项下明确规定了三类行为:罚款;没收财物和违法所得;停止出口退税权。这三类是国家税务总局的规章,它是否有权设定行政处罚的种类?很明显没有,如果不承认这种权力的存在,当相对人遭遇这种处罚时就无法获得救济。

2. 行政复议制度不尽科学。一是行政复议机关的非中立性。在现行有关行政复议规定下,税务行政处罚的行政复议机关与作出原行政行为的机关或者是上下级关系,或者本身就是作出原行政行为的机关,可见其缺乏独立性。这种行政复议机关的设置显然给相对人的印象是不公正的,从而降低了人们进行行政复议的期望值。二是税务行政复议的程序设计也存在一些问题。税务行政是一项专业性、技术性很强而程序复杂的工作,基于此,《税务行政复议规则》规定了行政复议前置程序,但是这种设置增加了相对人的“讼累”,限制了相对人的选择权。此外,根据《税务行政复议规则》第19条第5项规定,相对人对加处罚款不服申请行政复议时,原作出行政处理的机关与行政复议机关是同一个机关,这种设置很明显剥夺了

相对人的行政复议权。

3. 行政诉讼未能发挥“最后一道屏障”作用。行政诉讼的良性运行能达到规范司法权、监督行政权、保护公民权的多重目的。然而,我国现行行政诉讼在理论和实务上都存在诸多问题,如具体行政行为的界定、行政诉讼受案范围的确定、行政诉讼的目的、变更判决的适用范围等都尚未解决,而这些问题不明确导致法官在司法实践中对行政诉讼持保守态度,使得相对人的诉讼权利处于不确定状态。

三、相对人救济制度存在问题的原因

相对人救济制度的不完善,是一个多方面原因共同作用的结果,具体而言有以下三个方面:

1. 立法体制不健全。我国是单一制国家,鉴于税收对国家财政的重要作用,必然将税收立法权集中于中央政府。根据我国《立法法》规定,税收基本制度的立法权由全国人大及其常务委员会行使,国务院可以进行授权立法,但按照税收法律主义原则,其他规范性文件不得设定行政处罚规则。然而目前,全国人大及常务委员会尚未制定税收基本法,在这种情况下,主要依靠国务院的“条例”、“办法”、“通知”等来规范税收的行政处罚,形成了以行政立法为主体的税收立法体制,而且各种规范性文件之间缺乏协调性。

2. 司法权与行政权的错位及制度缺位。孟德斯鸠指出,一切有权力的人都容易滥用权力。以权力制约权力成为理性的选择,所以现代宪政理论把国家权力分为立法权、司法权、行政权,通过权力分立并彼此制衡的方式保障公民的基本权利。司法权和行政权是两种性质截然不同的权力,行政诉讼领域的行政权与司法权的关系应当包括两部分,即司法权对行政权的制约与行政权不可被司法权替代。如何做到这两点是一个值得思考的问题。如果司法权对行政权侵入过深,可能会出现司法专横;而如果司法权未对行政权形成有效监督,则难以维护相对人的合法权益。这在以下两方面尤为明显:

第一,变更判决难以适用。变更判决适用于行政处罚显失公正的行政行为。而“显失公正”涉及税务行政主体的自由裁量权,我国现行立法中对这一问题规定得非常粗疏,缺乏自由裁量权行使的标准、自由裁量的幅度过大等,导致法院在审理案件时不会轻易适用变更判决,而留待税务机关自己去判断,从而失去了直接救济相对人的机会。

第二,行政复议和行政诉讼的关系往往错位。虽然我国法律对处理两者的关系原则上规定当事人自行选择,但在税务行政处罚规定中,却将行政复议作为前置,理由是税务行政具有很强的专业性和技术性。其实解决这一问题的方式很多,限制相对人的权利未必是其中最好的选择。

总之,目前我们对司法权和立法权的关系虽有一定的认识,但缺乏良好的实践,司法总是保持过度的谨慎,使得税务行政权的行使缺乏必要的监督和控制。

3. 对相对人的救济性权利保障缺位。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《宪法》对纳税人义务的规定,但没有关于公民纳税的权利方面的规定。相对人在税务行政处罚中享有的权利在《行政处

罚法》和《税收征收管理法》中有所体现,而这些权利性规定尚未形成完整的权利体系,缺乏可操作性,如根据听证权的适用范围规定,税务行政处罚中的没收非法财产和停止出售发票等处罚种类不能进行听证,它们对相对人权益的侵害程度与较大数额罚款没有本质区别。又如,《行政处罚法》中规定,调查程序与处罚程序需分开进行,这在实践中很难执行,当相对人提起行政诉讼时,究竟是否符合“违反法定程序”?这又涉及我们行政法学界对程序违法的认识问题,这些制度的缺位,使得我国现行法律对相对人的救济不完整、不充分。

四、相对人救济制度的完善途径

为维护相对人权益提供完善的救济途径是国家的责任。在规范税务行政处罚方面,他律比自律更加重要,以权力制约权力、以权利监督权力是行之有效的办法。为此,笔者从三个方面提出完善相对人救济制度的措施:

1. 进一步建立健全相关法律制度。第一,建立以法律为主体的税务行政处罚制度体系,完善行政立法监督。此处的“法律”指全国人大及常务委员会制定的法律,根据税收法律主义原则,税收基本问题均由法律规制,在授权立法的情况下,严格监督,保证立法的合法性。第二,改变行政复议前置的制度设计,拓宽相对人权利救济的途径。目前我国法官的素质普遍得到提高,而且人民陪审员制度不断完善,更多的专业人士参与到法庭审理的过程,单纯以税收案件的专业性为理由已不足以支撑税收案件中行政复议前置的合理性,为相对人提供便捷、及时的救济是法治国家的应有之义。

2. 发挥司法体系作用。第一,正确把握变更判决的适用范围,监督税收行政主体的自由裁量权。在税收行政处罚中,普遍存在以“情节轻重”作为处罚考虑因素的情况,且处罚幅度较大,但并没有明确规定处罚的考虑因素,如比例原则,人民法院在审理税收案件中,应勇于运用变更判决,以维护相对人的权利。第二,发挥典型判例的指导作用,实现司法权与行政权的良性互动。我国虽然不是判例法国家,但实务界已经较为认同判例对于审理案件的重要作用。近年来,最高人民法院通过发布典型案例的方式,对地方各级法院审理同类型案件起到了指导作用。第三,设立税务法庭,以适应税务案件的专业化需要。针对税务案件不断上升的情况,我们可以借鉴发达国家的实践经验,设立专门的税务法院(庭),专门处理涉税案件,这既可解决行政诉讼和行政复议的关系问题,又为维护相对人权益提供了多样化的救济途径。

3. 增强相对人的权利意识。税务行政处罚涉及的相对人范围很广,同时对于国家正常的税收秩序具有重要作用,因此可以借鉴消费者协会的模式组建纳税人协会,通过专业的法律援助、税收知识的培训等,提高相对人的维权意识。

主要参考文献

1. 袁森庚.新《税务行政复议规则》的新精神.涉外税务,2010;11
2. 王鸿貌.我国税务行政诉讼制度的缺陷分析.税务研究,2009;7
3. 张文显.法理学.北京:法律出版社,1997