

基于DSD原则的税务争议解决机制反思

柯 颢

【摘要】在税收法治化的大背景下,随着税务争议日益增加,如何构建公平正义的税务争议解决机制是一个值得探索的重要课题。在分析争议解决机制设计原则的基础之上,尝试结合税务争议解决机制特点,提出六项税务争议解决机制评价原则,进而对我国现行税务争议解决机制进行检视,发现其现存问题,并提出应尽快建立替代性纠纷解决方式机制,以推进构建税务和解法律规制,提升税务行政复议评估机构的专业性和独立性,促进税务争议解决方式的多元化。

【关键词】税务争议; DSD原则; 解决机制; 解决方式; 评价原则

【中图分类号】F812.42

【文献标识码】A

【文章编号】1004-0994(2019)19-0162-5

一、提出问题:税务争议需要什么样的解决机制

依法治国是我国的基本方略,而税收法治化是其中的重要组成部分,税收不仅关乎广大纳税人的利益,更对财政收支稳定和经济健康发展有着重要影响。随着社会主义市场经济的不断发展,纳税人的权利意识不断增强,税务争议也逐渐多元化,如何运用合法高效的方式解决税务机关和纳税主体之间日益增多的税务争议,构建和谐和谐的征纳关系,逐渐成为社会关注的新焦点。现代行政是民主行政、参与行政、服务行政而非命令行政,和谐的征纳关系并非意味着没有矛盾和争议,而是指当行政争议产生时,人民能够通过相关法律规制合法合理地表达自身的利益诉求,继而使争议得到动态解决。税务争议解决机制的建立不但需要以法律规制为前提和基础,同时还需要建立以原则为导向的价值理念,为税务争议解决机制的建立提供方向性指引,保障征纳双方能够科学、合理、有效地解决税收争议。

二、理论铺陈:争议解决机制设计(DSD)原则

1. 理论框架。争议解决机制设计(DSD, Dispute System Design)是指为了解决纠纷而制定出一套解决争议的程序和制度,进而降低争议解决成本并最大化双方利益。DSD理论最早可追溯至Ury、Brett和Goldberg^[1]于1988年出版的《解决争端——降低冲突成本的制度设计》一书中。该书指出,当人们的利

益目标不同时,争议必然会发生,但通过制度化途径对争议进行事前(争议发生或争议升级前)解决可以提高争议处理的效率和满意度。

DSD主要基于三个相互联系的理论命题。第一,争议解决方式可划分为三种:利益导向型、权利导向型和权力导向型。利益导向型争议解决方式是从双方的根本利益出发,要求尽可能满足双方利益需求。权利导向型争议解决方式则侧重于依靠独立客观的标准来判断是非。权力导向型争议解决方式往往意味着一方使用自身的权力强迫对方接受争议解决的结果。第二,利益导向型、权利导向型以及权力导向型争议解决方式的成本呈现逐级上升特征。第三,通过建立“利益导向型”争议解决机制,可以有效降低争议解决成本。

DSD的目标在于降低争议解决的经济成本和时间成本,提高争议主体的满意度,维持双方的和谐关系。因此,DSD可为完善一国税务争议解决机制提供方向性指导,有利于科学高效地解决政府税务机关与纳税人之间存在的税收争议问题,对税务争议解决机制设计有着开创性意义。具体而言,Ury、Brett和Goldberg^[1]所提出的争议解决机制设计原理包含以下六大原则:①争议解决方式要兼顾各方的利益。②建立“循环机制”,鼓励争议双方回到谈判中。③多种解决方式并存,相互补充。④通过提前通

知、提供咨询、及时反馈等方式避免不必要的冲突。
⑤采取的争议解决程序按照成本由低到高进行排序。
⑥建立争议解决机制的配套措施。

2. 税务争议解决机制评价原则。由于税法的复杂性、税收执法的偏差性、课税事实认定的困难性、自由裁量权的普遍存在性等原因,发生税务争议在现实中是难以避免的。虽然税法具有法定性和强制性,但在强调自由平等、加强纳税人权利保护的大背景下,柔性执法是一种趋势,税务机关在税务实践中也在积极探索如何改进税务争议解决机制,以提高税务行政效率、降低成本并化解征纳矛盾^[2]。税务争议解决机制与DSD目标的一致性为DSD在税务争议解决机制中的运用提供了可行性。

另外,税务争议属于行政争议,在解决行政性争议时要考虑主体因素、公权力因素、公共利益等多重因素,与普通的民事争议有所区别。因此,本文基于Ury、Brett和Goldberg^[1]提出的争议解决机制设计模型的六大原则,并结合Bentley^[3]对该模型的补充发展,根据税务争议解决机制的特点,提出更为具体化和更具针对性的6大原则,对我国现行的税务争议解决机制进行评估,并提出改进建议。

本文使用的税务争议解决机制评价原则具体如下:原则一,使争议主体在争议解决机制的设计和完善的上,发挥积极作用。原则二,税务争议解决机制多元化,各种争议解决方式功能互济,有机衔接。原则三,税务争议解决机制具备灵活性和高效性,使纳税人能灵活地选择和调整争议解决方式。原则四,建立有效的沟通和反馈机制,保障税务机关和税收管理相对人之间沟通流畅。原则五,税务争议解决程序要符合经济效益原则,按照成本从低到高循序渐进。原则六,税务争议解决机制具有公平性。争议者可以向独立的、专业的第三方机构寻求帮助。

考虑到税务争议解决机制在实施过程中的复杂性和不确定性,对于税务争议解决机制的评价而言,既要全面兼顾到这六项原则,也要结合税务争议解决机制设计的价值理念、目的及我国税务征管工作具体情况来对这六项原则的重要性进行排序。

因此,结合前文对税务争议解决机制的概念界定,即税务争议解决机制是为了解决纠纷而专门制定出的一套程序和制度,本文认为:首先,税务争议解决机制具有公平性是当前税务争议解决机制六项评价原则中最重要的原则,因为税务争议解决机制的出发点在于解决征纳双方存在的税务争议从而维

护和谐的征纳关系,即本质上是为了体现税收公平理念。其次,税务争议解决机制要尽可能地确保征纳双方税务争议解决的有效性,并能够兼顾制度性成本问题,故而原则三和原则五的重要性仅次于税务争议解决的公平性,同时结合税务争议解决机制的目的来看,有效性原则的重要性应高于经济成本原则。再次,围绕税务争议解决机制实施的有效性,原则二和原则四应构成税务争议解决机制实施的重要一环,原则二保证了税务争议解决机制内在要素之间是否能够相互补充和相互衔接,反映了税务解决机制内在设计的系统性和合理性,而原则四确保了税务争议解决机制能够流畅运行。但在重要性上,原则二和原则四低于原则六、原则三和原则五。最后,税务争议解决机制体现了现代行政的民主化特性,因此需要具备保障人民合理表达自身利益诉求的能力,但由于原则一不能直接反映税务争议解决机制建立的主要目的,因而本文仅把其作为评价原则中的一个附加选项。

三、规范梳理:我国现阶段的税务争议解决机制

1. 税务行政处罚听证。税务行政处罚听证是指税务机关对公民做出2000元(含)以上、对法人做出10000元(含)以上罚款的行政处罚前,应当向当事人送达税务事项通知书,如果当事人有异议,可在3日内以书面形式申请听证。听证会是由税务机关非本案调查人员主持,由当事人、税务机关调查人员、第三人及其委托代理人对案件事实和证据进行陈述、质证和辩论的过程。自1996年国家税务总局正式确立税务行政处罚制度以来,税务行政处罚听证程序已经成为征纳双方沟通意见、解决税务争议的重要手段。

2. 税务行政复议。税务行政复议是指当事人不服税务机关做出的具体行政行为,在得知税务机关做出具体行政行为之日起的60日内,依法向上一级税务机关(复议机关)提出申请,再由上级税务机关对原税务机关具体行政行为进行审理并做出判决的活动。其中,包括税务机关作出的征税行为、税收保全措施、税收强制执行措施、税务行政处罚行为等具体行政行为。由征纳税问题所引起的争议必须行政复议前置,因处罚、税收保全、强制执行引起的争议则可以直接提起诉讼。

3. 税务行政诉讼。税务行政诉讼是指公民、法人和其他组织认为税务机关及其工作人员的具体税务行政行为违法或者不当,侵犯了其合法权益,在接

到通知之日起15日内,依法向人民法院提起行政诉讼,由人民法院对具体税务行政行为的合法性进行审查并作出裁决的司法活动。除审查税务机关是否滥用权力以及税务行政处罚是否显失公正外,人民法院只对具体税务行为是否合法予以审查,并不审查具体税务行为的适当性。

4. 替代性解决方式。在税收的稽征阶段,税务约谈制度已经广泛推行。税务机关通过对纳税人的收入、纳税信息以及纳税申报资料进行综合评估和分析,发现相关税收疑点或税收问题,进而对纳税人进行约谈,并通过协调和沟通的方式,使纳税人能够及时地发现纳税错误并予以纠正。

在税务行政复议阶段,法律明确规定对税务机关存在合理性问题的具体行政行为,申请人和被申请人可在行政复议机关作出行政复议决定以前可以达成和解,行政复议机关也可以调解。

在税务行政诉讼阶段,行政诉讼向来有不适用调解的原则,但随着新行政诉讼法的司法解释开始实施,自2018年2月8日起行政赔偿、补偿以及行政机关行使法律法规规定的自由裁量权的案件(如税务行政处罚案件)可以调解。人民法院受理案件后,经审查,认为法律关系明确、事实清楚,在征得当事人双方同意后,可以进行调解。

税务约谈、调解以及和解等替代性解决方式的运用,对构建多元化的税务争议处理机制具有深远的意义。不仅可以减少税务机关的征税成本,也可以降低税收征管过程中行政诉讼案件的发生频率,同时也有利于社会诚信体系的构建,使得征纳双方关系更加和谐。

四、现实反思:基于DSD原则的我国税务争议解决机制检视

DSD原则具有多元性、及时性、公正性、简便性、低廉性与和谐性的特点,我国现行的税务争议解决机制是否具备了这些优点呢?下文将结合上文所提到的六个原则对我国的税务争议解决机制进行分析。

1. 针对原则一中的制度设计和完善过程。我国税收征管法的制定和修改要经历提出、审议、表决、公布四个阶段,具体包括:一是广泛向行业协会、专家、税务从业人员和广大公众征求意见,并在此基础上拟出草案;二是举行立法听证会来审议和确定草案内容;三是将审议通过的草案提请全国人大常委会进行表决;四是将表决通过的税收征管法予以公

布。从制度设计的程序上来看,坚持了以人为本、保障人权的理念,充分考虑了社会各界的意见和建议。税务争议解决机制的设计完善需要在充分借鉴税收征管法的制定和修改经验的基础上,鼓励利益相关主体积极参与税务争议解决机制的设计完善过程,集中听取税务争议解决机制的设计完善相关意见,并通过试点和试运行的形式摸索改革经验,进而全面推广并实施税务争议解决机制。

2. 针对原则二中的机制多元化。在税务检查前,税务机关若发现涉税疑点,首先是和纳税人进行税务约谈,尽量使可能发生的争议化解在早期阶段。税务争议发生后,纳税人可向原处分机关申请进行听证,听证后仍不服税务机关决定的,可以向上级机关申请复议,对复议结果不服的,可以向人民法院提起税务行政诉讼。在此过程中,双方可以在有限的范围内进行和解。

从形式上来看,我国的税务争议解决方式是多样化的,但在制度的设计和各种方式的有机衔接上仍存在缺陷。目前,税务行政复议和税务行政诉讼的适用范围仍相对较小而且行政成本较高,在实践中没有发挥出很好的作用。据最高人民法院统计,近年来我国税收行政诉讼和复议案件占行政案件总量的比例不足1%,同时我国税务机关信访案件数额较大,反映出我国众多税务纠纷在现行纳税争议解决机制下并没有得到有效解决。在制度衔接方面,也没有对税务处罚听证制度和税收复议制度之间进行必要的衔接,许多税务争议本可以通过听证程序得到解决,但纳税人选择通过信访的形式或直接进入复议程序,继而使得税务处罚听证发挥的效果十分有限。

3. 针对原则三中的灵活与高效性。根据DSD原则,良好的争议解决机制能够使人们在权利导向型和利益导向型的解决方式之间进行双向选择。权利导向型的解决方式倾向于根据客观标准对税收征纳双方的行为进行判定,考虑到我国税务争议解决在现阶段还缺乏足够的法律依据,在实施过程中以法律为参照进行事实认定比较困难,因此我国暂时不具备实施权利导向型解决方式的条件。相比之下,利益导向型侧重于对税收征纳双方的利益考量,比较符合我国当前的具体国情。然而,利益导向型解决方式在我国亦没有得到充分运用,原因体现在多个方面:一是在税务争议发生的早期阶段,缺少纳税人向原处分税务机关提出异议、相互协商的程序。二是在

税务行政复议阶段,税务和解仅限于做出行政赔偿或奖励、自由裁量行为以及存在其他合理性问题的行政行为,对和解范围的规定有限且不清晰,对税务和解的适用阶段、具体步骤、流程、操作方式等也缺乏详细说明。三是在税务行政诉讼阶段,调解、和解则一向不适用。综上所述,我国现行的税务争议机制为争议双方提供的权利导向型解决方式以及利益导向型解决方式均十分有限。

4. 针对原则四中的沟通与反馈机制。税务机关在对纳税人提交的纳税申报表、财务报表等各类申报材料进行审核的过程中,若发现纳税申报有异常情况或是存在税法遵从风险,会向纳税人寄送《税收风险提示函》或者与纳税人进行税务约谈,促使纳税人自纠自查,避免处罚和争议。税务机关正式做出税务处罚决定之前,通过《税务事项通知书》向纳税人告知事由、处理依据,并告知其有陈述、申辩和申请听证、复议的权利。但是,在税务争议处理过后,税务机关并没有及时通过反馈表等形式收集纳税人的反馈意见,也没有将税务行政复议或诉讼案件的情况通过数据平台反馈给广大纳税人,继而也未能对纳税人进一步做出决策提供充足的依据。总体而言,在做出税务决定之前,税务机关进行了充分的告知,但在事后反馈上还存在较大的改进空间。

5. 针对原则五中的经济效益原则。总体来看,税务争议解决的程序是按照成本从低到高排序,首先是成本最低的税务约谈制度,但在进入税务稽查阶段则不能继续使用税务约谈制度。在《税务行政处罚听证通知书》送达后,纳税人可以申请听证程序,听证费用由组织听证的税务机关支付,也可以选择直接进入行政复议程序,复议部门是上级税务机关。但是复议成本较高,既包括税务顾问费、交通费等显性成本,也包括时间成本、心理压力等隐性成本。税务行政诉讼最具权威性,但成本也最高,除了前期准备费用,还包括诉讼费、律师费等。在争议解决机制中,非正式解决方式最符合经济效益原则,例如内部审查、相互协商或和解。当事人无须聘请律师,可以根据自身的情况安排调解过程中的费用支出。当事人通过平等协商,对调解、和解的结果接受性强,从而有效降低执行阻力和执行成本。但是,我国目前对税务争议非正式解决方式的态度相对保守,缺少相关法律法规,在实际中的应用也非常有限,税务争议处理在经济效益原则上还应继续优化。

6. 针对原则六中的公正性。听证程序、税务行

政复议以及税务行政诉讼程序中的回避、公开、不单方解除等原则在一定程度上保证了税务争议处理的公正性。但从机构设置和程序设计方面来看,在某种程度上依然是有失公平的。听证程序作为事前救济,具有高效低成本的特点,但目前各级税务机关内部都没有设立专门的听证部门,每次举行听证会都是临时抽调工作人员,且听证主持人由税务机关指定,其独立性和公平性因而受到各方质疑。税务行政复议作为主要的税务争议解决方式,受案范围广、专业性较强,可以对税务机关具体行政行为的合法性和合理性进行审查。但目前我国税务行政复议主要采取书面审查的形式,复议机关依靠书面证据材料做出的判断可能会不准确,双方当事人也缺乏相互沟通、陈述意见、相互质证的过程。

此外,税务行政复议部门设置为上级税务机关,由于税务部门上下级间关系紧密,不能保证上级税务部门都能够公正公平地处理案件,这种税务机关既是“裁判员”又是“运动员”的做法有悖于公平正义的司法理念。税务行政诉讼在程序设计方面是比较公正的,最大限度地排除了外在因素的介入,但受案范围有限,只是对具体行政行为的合法性进行审查,然而大量的阶段性行政行为(如调取账簿通知书、税务事项通知书等)都属于不可诉行政行为。而且由于税务案件涉及大量税法、会计等专业知识,由普通法院审理的专业性也不强。在税务和解的过程中缺乏一个相对独立且专业的第三方机构为纳税人提供帮助。

综上所述,可以发现我国税务争议解决机制基本符合争议机制设计原则,但在制度设计过程中仍然存在不少问题,主要包括:替代性纠纷解决方式没有得到有效应用,税务和解缺乏法律规制,当事人的程序选择权有限,税务争议解决的过程中缺乏独立第三方机构的评估等。因此,我国税务争议解决机制在多元化、灵活性、效益性、公正性等方面依然存在缺陷,急需出台相关政策。

五、政策建议

基于前文中所论述的我国税务争议解决机制现存问题,本文提出以下三个方面的政策建议,以期为进一步完善我国税务争议解决机制提供参考。

1. 尽快建立替代性纠纷解决方式,着力推进税务和解法律规制建设。争议双方通过相互协商解决问题是最直接、最省时、最省力的解决方式,许多国家在税务争议解决机制中引入了替代性争议解决机

制(ADR),鼓励当事人在争议解决的各个阶段通过和解、调解、协商等非诉讼方式解决税务争议。当前,替代性争议解决机制(ADR)被视为促进国家税务机关与纳税人之间相互包容以及助力形成和谐征纳关系的一种有效方式,且具备高效、灵活、便民的特点。与此同时,考虑到征税是一种政治权利的象征,要引入私权的协商协议方式来解决征税过程中存在的纠纷,就必须严加规制整个税务和解过程。我国目前尚未建立完善的税务和解制度,如果税务和解的范围不清、程序不当、监管和救济缺失,那么税务和解不仅无法有效解决税务争议,反而会有失公平,导致纳税人的合法权益受到侵害,甚至在和解过程中出现权力寻租、损害国家利益等情况。因此,尽快建立有效的替代性争议解决方式,着力推进税务和解法律规制建设成为重中之重,以督促税务机关合理使用自由裁量权,最终形成和谐的征纳关系。

2. 提升税务行政复议评估机构的专业性和独立性。独立性是任何争议处理机构保持公正性的前提。从国外实践来看,税务行政复议机关的独立性普遍较强,税务行政诉讼机关有税务法院、普通法院、行政法院等模式。但从我国实际情况来看,我国税务行政复议机构的独立性和公正性并不强,长期以来广受诟病。因此,需要增强复议机关的独立性,以保证复议结果的公正和有效。具体做法是,寻求专门的第三方机构进行税务行政复议案件评估,且第三方机构需结合相关法律依据对所存在的税务争议进行裁定,若税务争议不在当前税法和其他法律框架的解决范围之内,最终再督促征纳双方采取税务和解方式^[4]。考虑到我国目前税务行政复议的案件数量巨大和行政成本较高的现实,需要重新成立税务行政复议部门作为独立专业的第三方评估机构。可从学术研究者、法律从业者、实体行业从业者、税务工作者、人大代表、政协委员中抽选出一部分人员作为税务行政复议委员会的人员构成,其中外部专家的比例应该占一半以上,以实现人员背景的多样化。

除了增强复议机构的独立性,还要增强复议人员的专业性,复议人员不仅要熟知税收法律知识,还要具备一定的调解和纠纷管理能力。由于书面审查方式的局限性,可以推广设置税务行政复议庭,在审查中增加听证程序,使当事双方有抗辩的过程,增强税务行政复议的透明度和公信力。为了使税务行政诉讼更加专业化,目前比较可取的办法是在普通法

院内设立税务法庭,根据案件的数量配备数名税务法官,这些税务法官必须具备税法、会计方面的专业知识,且最好是有相关的工作经历,以增强普通法院处理税务案件的专业性。

3. 促进税务争议解决方式的多元化。税务约谈和税务行政处罚听证属于事前救济,一旦税务机关正式做出税务处罚决定或是纳税人错过了三天的听证提出期限,纳税人只能选择税务行政复议或诉讼这种外部审查的方式,缺乏向税务机关提出异议继而进行协商的有关程序。因此,在税务争议的处理程序上,可以增加“异议程序”,允许纳税人先向原处分机关提出复议申请,给处分机关自我监督和自我纠错的机会,使其先进行内部审查。

在现实中,有些税务争议是源自纳税人对税务机关不良税务行政行为的不满情绪,如税务机关的拖延行为、恶劣态度等。我国目前并未将这些不良行为纳入法律解决的渠道,管理效果不佳。故而可以借鉴英国、法国等国家的行政监察专员制度,增加对不良行政行为的申诉渠道,设置行政监察专员专门处理不良行政行为,对于重大不良行为进行司法问责,确保各类税务争议都能通过法律途径解决,增强税务机关的公信力。

在互联网时代中,税务机关也可以考虑发展新型在线纠纷解决机制(ODR),利用信息化手段打造网络便民平台,听取纳税人的问题反馈,解决一些小型的税务争议,构建高效便捷、灵活开放的调解平台。

主要参考文献:

- [1] William L. Ury, Jeanne M. Brett, Stephen B. Goldberg. Getting Disputes Resolved: Designing Systems to Cut the Costs of Conflict [M]. San Francisco: Jossey-Bass, 1988: 57~66.
- [2] 张学瑞. 税收法治的核心是实现良法善治[N]. 中国税务报, 2015-03-11.
- [3] Duncan Bentley. Taxpayer's Rights: Theory, Origin and Implementation [M]. Netherlands: Kluwer Law International, 2007: 1~460.
- [4] 耿宝建. “泛司法化”下的行政纠纷解决——兼谈《行政复议法》的修改路径[J]. 中国法律评论, 2016(3): 229~237.

作者单位: 中国财政科学研究院, 北京 100142