# 论程序法治与税收正义

来源：网络 作者：空山新雨 更新时间：2025-06-11

*论程序法治与税收正义 论程序法治与税收正义 论程序法治与税收正义 三、税收法治中的程序问题：理论分析随着正当程序作为一项宪法基本原则的确立和宪政理论的发展，宪法的程序属性得到了进一步揭示，人们开始强调宪法作为“形成法律的法律”这一程序性特...*

论程序法治与税收正义 论程序法治与税收正义 论程序法治与税收正义

三、税收法治中的程序问题：理论分析随着正当程序作为一项宪法基本原则的确立和宪政理论的发展，宪法的程序属性得到了进一步揭示，人们开始强调宪法作为“形成法律的法律”这一程序性特征，“程序性宪法”、“程序宪政”、“宪政程序正义”得到普遍关注。[13]而渊源于社会契约思想的税收债务关系说，昭示了税收的正当性在于建立在被征税者同意基础上的税收立宪契约。为忠实地表达人民的意志，需要为征税权的设立和运行提供符合税收正义要求的根本程序规则。因此，按照代议制的一般原理，构建符合程序正义要求的税收立宪程序成为各国宪政建设的重要内容，这表现为有关税收立宪、修宪采用比普通法律制定和修改更为严格的特别程序，税收法定主义，以及有关税收立法程序等内容在各国宪法上受到普遍重视，以维护税收宪政秩序。值得指出的是，美国更是通过司法解释，赋予正当程序对实体正义的审查职能，这尤其表现在关涉公民财产权的有关税收实体立法的正义性必须符合实质性正当程序的要求。为了制定符合正义要求的税收法律，实现税收良法之治，税收立法活动应当遵循程序正义的基本要求。税收立法作为分配税收负担和税收权益的资源配置活动，其程序活动的特点在于各种税收价值的选择和相互竞争的各方利益的权衡，这使得民主参与和利益表达机制成为税收立法程序关注的焦点。尤为突出的是，囿于税法的技术性、专业性和复杂性，各国不仅在一定程度上授予行政机关委任立法和制定税收法规的职能，而且行政机关在税收法律的制定中扮演着突出的作用，税收法案的提出和立法准备阶段基本上都是由行政机关操作的，形成了较为突出的行政运作机制。[14]为克服间接民主制和行政主导的不利影响，需要突显税收立法过程中参与机制对课税权的制约和规范作用。张扬程序民主性，保证税收立法过程中竞争性的利益得到充分反映，就有可能形成大家都能接受的妥协，也更易于对立法结果的接受，实现多元税收民主秩序。值得注意的是，考虑到行政程序对参与的排斥性和行政立法对税收活动的巨大实质性影响，在税收行政立法过程中更应强调参与的价值与意义。例如，美国立法机构在起草法律时并不总是举行听证会，但根据联邦和州行政程序法的规定，行政机构在制定法规时，必须举行立法性听证，以便有关方面提出意见。因此，通过公开立法、立法听证、专家论证、征求意见等制度，实现税收宪政意义上的参政权，可以更全面、客观、公正地把握民意，避免或减少征税权对人民权益的侵扰。同时，重视税收立法过程中的利益表达机制无论对议会立法还是行政立法都是极为重要的，这体现为赋予公众在税收立法中享有知情权、建议权、参与权，承认合理的部门利益、地方利益和个人利益等。在人类进入社会法治国时代，税收成为介入私人经济、供养社会国家、提供福利给付的基本手段，征税行政权的大量、专门、及时和裁量行使不可避免，以现代程序控权模式为特征的新一代税收法治应运而生。“国家命令公民纳税和地方当局让利，与一个持枪强盗逼人留下买路钱之间的区别何在？就在于国家的行为是以具有合理性和合法性的程序、形式和条件为前提的，而不是随心所欲的”。[15]由于税收实体正义标准的不确定性，纳税人只有祈求程序正义，希望通过“看得见的方式”作出实体征税决定。现代税收程序制度通过选择机制、抗辩机制、参与机制、角色分担机制，保证了参与、公平、中立、公开、自治、理性等程序最低限度公正的实现，在税收法治建构中发挥着中心的作用。税法的生命在于运用，而这主要是一个程序问题，税收程序是税收法治建构的起点，是税收法治运行的动脉，正当程序是税收法治效益化的保障。以正当程序理念为核心的现代税收程序是实现法律对征税权控制的最佳角色，以“程序制约权力”的程序控权论是对传统的“权力分立与相互制约”的实体控权论的创新，在中国建构自治型程序控权模式具有特殊的现实意义。税收正义的实现仰赖于以人权保障为核心的纳税人基本权的切实维护，而税收程序性权利则是纳税人基本权的核心内容，[16]税收正当程序成为保护纳税人权利的基本通道。税收程序的法治化、自治性和合理性，使征税过程获得正当化，并且有助于对实体税法疏漏的补充和修正，从而使征税决定的权威性和正统性得以树立。“没有救济就没有权利”。征税权的有效监督和纳税人权利的切实保护，需要公正和有效的税收司法保障，税法司法状况是检验一国税收法治的标尺。税收司法程序的核心目标是为纳税人提供权威、公正、多渠道、高效率的司法救济保障。法治发达国家都重视建立违宪审查制度，对税法规范实行合宪性审查，赋予纳税人宪法诉权，站在宪政的高度解决税收争议。在税收普通救济中，注意扩大救济范围，尊重当事人对救济途径的选择权，增强和保障救济机构的中立性、专业性和权威性，拓宽争议解决方式，降低救济成本。为了保障对税款使用的民主监督权，确立纳税人诉讼，允许以纳税人身份对不符合宪法和法律的不公平税制和违法支出税金行为向法院提起诉讼，以全面保护纳税人的税收基本权益。

四、中国税收程序法治化：建构思路在进入税收国家的时代背景下，税收法治成为构建法治社会的突破口。[17]但长期以来，我们忽视了本应成为税收法治建设中心的程序建设，例如，税收立法和执法中重实体轻程序，税法实施环节缺乏有效的事前、事中和事后监督保障机制，重管理程序轻控权程序，税法实效、税法遵从和纳税人权益保护亟待改进等诸多问题。为因应快速转型的社会变革、日渐提速的税制改革和迅速发展的法治建设，应当在税收法制程序化的理念下，将税收程序作为税收法治建设的关键和切入点，努力推进税收程序法治化进程。通过税收立宪，在宪法中确立正当法律程序、税收法定主义等宪法原则，明确规定税收立法程序、财税体制、纳税人民主参与权和民主监督权等内容。在税法通则等法律中，确立税收公平、量能课税、合比例等税法基本原则体系。完善税收立法程序，确立立法公开、听证、参与原则，建立税收立法项目的必要性分析制度、起草阶段的职业主义原则、立法草案公告制度、评议和答复制度、审议抗辩制度、审查制度、公布和备案制度。在税收征纳程序中，通过制定和完善税法通则、税收征管法以及其他行政程序性法律，对凡是涉及影响纳税人合法权益的征税行为，都应当为其提供正当程序保障，主要是程序公开制度（公开税收法律文件和行政措施等征税决定的依据、告知、表明身份、阅览卷宗）、程序公平制度（回避、征税机关的中立和独立、平等对待程序当事人、禁止单方接触、听取意见）、程序理性制度（法定顺序、遵循先例、说明理由）和程序效率制度（简易程序、选择条款）。尤为重要的是，要强化为纳税人服务、增强程序抗辩性、保障纳税人的知情权等程序性权利、确立和保障最低限度的公正。在税收救济程序中，开放宪法诉讼和违宪审查制度，增强宪法税收条款的司法化。拓宽救济渠道，废止税收复议前置和先缴税后救济制度。健全和追究税收程序违法的法律责任，提高税收程序的刚性。在税收行政复议程序中，要增强裁决机关的独立性和中立性，增强复议程序的开放性和参与性，提倡辩论、质证等言词审理方式。在税收行政诉讼程序中，要提高管辖级别，实行审理程序的繁简分流，防止地方政府对税收司法审查的干预（“将案件就地消化”），将抽象税收行为和征税行为的合理性纳入审查范围，减少税收行政诉讼的职权主义色彩，增加举证责任和证据失权等规定。扩大税收国家赔偿范围，提高赔偿标准。另外，试行税收调查官制度和调解制度，建立纳税人诉讼，进一步为纳税人提供及时、多样、有效的救济途径。

参考文献

[3]葛克昌著：《国家学与国家法》，台湾月旦出版社股份有限公司1996年版，第88—89页。

[4]黄俊杰著：《纳税者权利保护》，台湾翰芦图书出版有限公司2004年版，第5页。

[6]栗劲、李放主编：《中国实用法学大辞典》，吉林大学出版社1988年版，第1781页。

[7]徐亚文、廖奕：《政治文明与程序宪政》，载《法学评论》2004年第3期。

[8]季卫东：《程序比较论》，载《比较法研究》1993年第1期。

[9]关于税收程序构成、特征、类型的详细研究，参见拙著：《税收程序法论》，北京大学出版社2003年版，第17—31页。

[10]根据美国学者和联邦最高法院的解释，正当程序条款包含“实质性正当程序”和“程序性正当程序”两项内容，前者要求任何一项法律都必须符合公平与正义；后者“要求一切权力的行使剥夺私人的生命、自由或财产时，必须听取当事人的意见，当事人具有要求听证的权利”。

[13]季卫东：《宪法的妥协性》，载《当代中国研究》第55期。

[15]季卫东：《宪法的妥协性》，载《当代中国研究》第55期。

本文档由028GTXX.CN范文网提供，海量范文请访问 https://www.028gtxx.cn