

文章编号: 1671-7031(2016)02-0073-06

税收规范性文件司法审查的标准和方法

洪小东

(武汉大学 法学院 武汉 430072)

摘要:在税务行政诉讼过程中,法院对税收规范性文件的审查不仅应当坚持其传统功能定位——监督税务机关的行政权,更应从解决纳税人与税务机关纳税纠纷的角度出发,实现纳税人的私有财产权与国家税权的平衡。司法审查的标准和方法是实现这种平衡的关键。法院对税收规范性文件进行司法审查的标准——严格抑或宽松——并不是唯一的,而是取决于法院对若干关联性因素的权衡,司法审查的方法则可以按照形式合法性审查、程序合法性审查以及实质合法性审查递次展开。

关键词:税务行政诉讼;税收规范性文件;司法审查

中图分类号: D922.22

文献标志码: A

政法治发展的目标来看,逐步将抽象行政行为由下至上地纳入司法审查的范围应是我国司法审查制度发展的趋势和选择。”^[1]2014年新修订的《行政诉讼法》回应了这一状况。《行政诉讼法》第53条^②赋予了行政相对人有条件地对部分行政规范性文件提请司法审查的权利,第64条^③则明确了法院对部分行政规范性文件司法审查的权力。基于此,行政诉讼法已经为部分抽象行政行为的司法审查打开了“一扇窗”。

一、问题的提出

行政诉讼蕴含着通过司法权监督行政权,督促行政机关依法行政的价值追求。而长期以来,在我国的行政诉讼中,司法审查的对象被限定为具体行政行为,行政法规、规章以及其他行政规范性文件等抽象行政行为则处于不可诉的状态。^①这在很大程度上放任了行政权的扩张和滥用,以至于有学者旗帜鲜明地提出“从现实的需求和行

在我国的税务行政领域,存在着为数众多的“税收规范性文件”^④。根据笔者在国家税务总局网站税收法规库的检索,^⑤自改革开放以来,截至2015年9月10日,中央层面共有税收法律规范3212件,除去《企业所得税法》《个人所得税法》《车船税法》《税收征管法》四部法律以及《全国人民代表大会常务委员会关于外商投资企业和外国

收稿日期: 2015-12-05

基金项目: 国家社会科学基金重点项目(15AFX021)

作者简介: 洪小东(1987-),男,硕士研究生; E-mail: hongquliang@163.com

^① 尽管抽象行政行为不可诉,但其合法性并非不受任何监督。对行政法规以及规章是否合法的监督依赖于我国《立法法》所确立的人大常委会审查模式和备案机关审查模式,参见《立法法》第98~102条之规定;对“其他规范性文件”是否合法的监督依赖于我国行政复议法所确立的行政复议机关审查模式,参见《行政复议法》第26~27条之规定。但是这种监督基本上是流于形式的。

^② 《行政诉讼法》第53条规定“公民、法人或者其他组织认为行政行为所依据的国务院部门和地方人民政府及其部门制定的规范性文件不合法,在对行政行为提起诉讼时,可以一并请求对该规范性文件进行审查。前款规定的规范性文件不含规章。”

^③ 《行政诉讼法》第64条规定“人民法院在审理行政案件中,经审查认为本法第五十三条规定的规范性文件不合法的,不作为认定行政行为合法的依据,并向制定机关提出处理建议。”

^④ 《税收规范性文件制定管理办法》第2条规定“本办法所称税收规范性文件,是指县级(含)以上税务机关依照法定职权和规定程序制定并公布的,规定税务行政相对人(包括纳税人、扣缴义务人及其他税务行政相对人)权利、义务,在本辖区内具有普遍约束力并反复适用的文件。国家税务总局制定的税务部门规章,不属于税收规范性文件。”

^⑤ 需要说明的是,首先,在进行数据统计时,对可能已经失效的税收规范性文件没有剔除;其次,对同一部税收法律规范进行了合并处理,比如国务院对增值税的行政立法,1993年制定增值税暂行条例,2008年进行了修改,这事实上是同一部行政法规;第三,这些税收法律规范没有详细统计与税收征管相关的部门规章以及其他规范性文件,仅包括《税收征收管理法》以及《税收征收管理法实施细则》;最后,这些税收法律规范都是中央层面的规定,并没有将地方层面的税收法律规范统计在内。

企业适用增值税、消费税、营业税等税收暂行条例的决定》,其他税收规范均由国务院及其相关部门制定,并且即便是行政法规及部门规章的数量也很少,它们仅有不到税收规范总数的1%。绝大多数都是以税收规范性文件的形式,比如“通知”、“批复”^①、“公告”以及“函”发布的,大量的税收规范性文件代替了法律、法规发挥着在财税领域的指导规范作用,并且变动十分频繁,体现了非常明显的政策性特征。此外,对税收法律、法规的解释也呈现出“部门解释”的特点——全国人大及其常委会、国务院几乎没有就税收法律法规作出过解释,而是由国务院下属的财政部、国税总局、海关总署等部门进行解释。由此可见,在税务行政领域,税收“法”治事实上已经退变为税收“规范性文件”之治——税收法律供给不足已经使其基本丧失了作为衡量税收规范性文件合法性判断标准的地位。

2014年新修订的《行政诉讼法》第1条增加了“解决行政争议”的表述,充分说明行政诉讼法对行政诉讼的传统功能已经做了进一步拓展——从监督行政过程到解决行政争议。行政诉讼过程也是一个司法对行政行为进行审查的过程,尽管司法审查的“技艺”在一些法治先进国家已经比较成熟,^{②[2]}但对我国而言仍是一种未被司法实践充分运用和发展的“技艺”。在税务行政领域,由于税收规范性文件数量众多,涉及税务行政诉讼时,司法对税收规范性文件的审查势必在所难免。与其他领域的行政诉讼相比,税务行政诉讼的司法审查有无独特之处?对税收规范性文件进行司法审查时应当遵循怎样的标准和方法?对这些问题的探讨构成了本文的主旨所在。

二、税收规范性文件司法审查的标准: 一种权利平衡的理念

(一) 抽象的审查标准

税收领域显著的政策性特征以及非“法”治性特征,给税收规范性文件的司法审查带来很大的难度。通过分析众多税收规范性文件的内容可以发现,税收规范性文件事实上多涉及对课税要素及其确定依据等具体实体问题的解释,司法审查的难度正在于此。对税收规范性文件的司法审查也不应当再固守其传统功能,而是应当在监督

税务机关依法行政、保护纳税人权利的基础上进行拓展。纳税人的权利具有集合性特征,并不仅仅局限于财产权,但是财产权却是这个“权利束”的核心权利。^{③[3]}因此,当事人的财产权——纳税人的私有财产权与国家税权争议成为税收法律关系的核心内容。在税务行政诉讼领域,税务案件的最终于结往往需要法官将案件的焦点从对税收征管程序的关注,逐步转移至解决纳税实体争议——税收之债是否成立,成立的话具体数额是多少。即从某种意义上说,税务机关与纳税人之间的“行政诉讼”越来越“民事诉讼化”——它更像是一种基于“公法之债”而发生在“平等”当事人之间的债权债务诉讼。

税务行政诉讼一般以纳税人与国家之间的税收债权债务关系为基础法律关系,这与其他领域的行政诉讼明显不同。正因此,税务行政诉讼司法审查的关键不在于追求司法权与行政权的平衡,而是重在实现纳税人的私有财产权与国家税权之间的平衡保护。前者司法监督行政的意味更加浓厚,而后者则更加体现了解决纳税实体争议的需求。正是在此意义上,税务行政诉讼的司法审查更多的是一种对当事人双方财产权益的平衡过程,它往往需要司法者形成独立的判断标准,本质上是对司法者的税收政策分析能力提出了更高的要求。税务行政诉讼在形式上还体现出某种“零和博弈”的特点——纳税人少纳税意味着国家税收利益的减损,反之亦然。基于此,就税收法律规范的解释和适用,发展出两种“对立”的理论——纳税人主义与国库主义。在强调保护纳税人私有财产权的同时,还应当注意税收流失对国家税权的侵蚀,“税收流失是国家征税权行使的不完善状态,司法途径应当成为对此征税权救济的

① 在税务行政实践中,“批复”虽然一般是指国家税务总局针对个案作出的,但这些批复往往蕴含着国家税务总局对相关税收法律规范的解释,因此尽管针对个案作出,往往会起到“判例”效应,而在其他类似的税务案件中被税务行政机关或者法院所援引,由此体现出在一定辖区内具有普遍约束力并能够反复适用的特点。因此笔者认为,其仍旧可以被归入到税收规范性文件的范畴之中去。

② 美国可以称得上是其中最具有代表性的国家之一,对司法审查的标准和方法,美国法院已经积累了丰富的判例并发展了精深的理论。

③ 税收是国家筹集财政收入的主要方式,并且以金钱的形式体现出来。因此税收与公民的私有财产权紧密相关,以至于有学者将财税法的本质理解为“公共财产法”。

重要和最终途径”^[4]。因此,法院对税收规范性文件的审查应当遵循一种权利平衡的标准——纳税人的私有财产权保护与国家税权保障之间的平衡。

(二) 具体的审查标准

实现纳税人的私有财产权与国家税权之间的平衡,还需要将对税收规范性文件司法审查的抽象的权利平衡标准具体化——当法院用自己的判断取代税务行政机关的判断时,这被视为最为严格的标准;当法院直接将税收规范性文件作为定案“依据”时,这被视为最为宽松的标准。法院对税收规范性文件的审查标准不是固定的,而是介于两者之间。

1. 审查标准的二元化: 实体审查与程序审查的分离

根据日本学者金子宏对税收法律关系性质的阐述,^①^[5]遵照同样的思路,对税收规范性文件的司法审查也可以采用一种“二元审查”的方式——将实体问题与程序问题按照不同标准分别检视。税收征管法、行政处罚法以及行政强制法的实施已经能够保障对税务行政诉讼程序上的司法审查顺利进行。反而对课税要素及其关联事项等实体性要件的审查,因为税收显著的政策性和专业性特征而变得十分困难。但这并不意味着法官对其本身并不熟悉的税收实体问题无动于衷,只能充当一个“尊重”税收规范性文件对税法解释的消极裁判者角色。

税收规范性文件的内容往往蕴含着税务机关的利益诉求。从某种意义上可以将其视为针对纳税人的“格式合同”,当事人双方的理解发生争议时,原则上法院应当作出有利于纳税人的解释。比如,当税务行政机关发布一项旨在对纳税人实施税收优惠的规范性文件时,对于适用范围和边界的确定,如果该规范性文件没有清晰地予以界定,则处于模糊地带的纳税人,可以成为适用该税收优惠的主体,法院的司法审查应当是宽松的。因为法院采用宽松的司法审查标准被认为没有违背税收优惠这一授益性的主旨。而当税收规范性文件涉及税务行政机关的税务检查、稽查等权力性行为时,司法审查的标准应当是严格的——税收征收机关应当受到行政程序法的规制,该种税收规范性文件不能削减税务机关的程序性义务或

者剥夺纳税人的程序性权利。^②^[6]后者恰恰是行政诉讼传统功能——通过司法权监督行政权——的价值体现。

2. 审查强度的把握: 主要基于对税收规范性文件“立法性”的考量

这里所说的“立法性”是一个与“解释性”相对应的概念。当一个税收规范性文件并非是对现有法律的解释,而是具体地填补了立法上的空白或者漏洞时,它就具有“立法性”。在中国税收立法实践中,存在大量以“通知”为形式,以行政解释为外貌的实质性税收立法行为。^[7]具有立法性的税收规范性文件事实上已经有“越俎代庖”之嫌,行政权的扩张程度已然很大,因此,税收规范性文件的“立法性”越强,司法审查的标准应当越严格。如果税收规范性文件的规定使得税务机关与纳税人之间的权利义务明显失衡,则法院应当否认其法律效力,拒绝适用其作为定案的依据。法官可依公平正义之理念形成独立的判断标准。

三、税收规范性文件司法审查的方法: 一种递进的模式

2014年新修订的行政诉讼法初步勾勒出对行政规范性文件的审查框架: 附带式审查、个案中不予适用以及向制定机关提出处理建议等制度设计,体现出立法的价值追求和现实要求,^[8]但是却并没有明确法院进行司法审查的基本方法。对司法审查方法进行探究,找到可行的、统一的司法审查路径,为法院提供具体的参考依据,可以更好地对税收规范性文件进行审查。^[9]笔者认为,法院对税收规范性文件的司法审查可以按照一种“形式合法性—程序合法性—实质合法性”的递进式路径展开。

(一) 基本的形式合法性审查

形式合法性审查,可以视为一种普遍适用的

^① 日本学者金子宏被认为是关于税收法律关系性质二元论的代表,即主张将税收实体法和税收程序法分别按其性质归入债权债务关系和权力服从关系。

^② 比如,国务院《全面推进依法行政实施纲要》(国发〔2004〕10号)规定,行政机关实施行政管理,应当依照法律、法规、规章的规定进行;没有法律、法规、规章的规定,行政机关不得作出影响公民、法人和其他组织合法权益或者增加公民、法人和其他组织义务的决定。据此,行政机关制定的行政规范性文件应具有突出的限制行政权的性质和功能。

方法。即遵循法的位阶、溯及力、法律保留等基本法学原理。2010年生效的《税收规范性文件制定管理办法》第4条规定“制定税收规范性文件,应当符合法律、法规、规章及上级税收规范性文件的规定,坚持公开、统一、效能的原则,并遵循本办法规定的制定规则和制定程序。”第5条规定“税收规范性文件不得设定税收开征、停征、减税、免税、退税、补税事项,行政许可,行政审批,行政处罚,行政强制,行政事业性收费以及其他不得由税收规范性文件设定的事项。经国务院批准的设定减税、免税等事项除外。”第6条规定“县税务机关制定税收规范性文件,必须依据法律、法规、规章或省以上(含本级)税务机关税收规范性文件的明确授权;没有授权又确需制定税收规范性文件的,应当提请上一级税务机关制定。县以下税务机关及各级税务机关的内设机构、派出机构、直属机构和临时性机构,不得以自己的名义制定税收规范性文件。”上述规定即构成了税收规范性文件合法性的形式基准。法官在进行审查时,应当首先在形式上对税收规范性文件的法律效力作出判断,形式上不合法的税收规范性文件自然不能作为定案的依据。

(二) 必要的程序性审查

正当法律程序原则作为“自然正义”的基本要求,在我国行政诉讼司法实践中已经有逐渐被接受和认可的趋势,在一些典型案例中频繁为法官所援引和阐述。^[10]但它的适用范围仅仅局限于法院对具体行政行为的司法审查,并没有被引入到对抽象行政行为的司法审查中来。税务机关制定税收规范性文件的行为是一种抽象行政行为,其亦当接受正当法律程序的规制,因为程序合法同样是抽象行政行为合法的必要条件之一^[11]——尽管不像具体行政行为要求的那样严格。因此,法院在对税收规范性文件进行司法审查,最终决定是否予以适用时,应当进行适当的程序性审查。主要包括:税收规范性文件的制定(解释)主体——究竟何种“级别”的主体最合适;制定程序——税收规范性文件的出台是否是在制定(解释)主体充分了解了相关因素之后制定的,而非任意产生的。^①^[12]在美国,行政机关依非正式程序制定法规时,如果在通告评论程序上有不合理的表现,这个法规可能被法院撤销。^[13]

在新疆瑞成房地产开发有限公司诉新疆维吾尔自治区地税局稽查局税务行政处罚案^②(以下简称新疆地税稽查局税务行政处罚案)中,法院拒绝适用国税总局办公厅的批复,原因之一是法院认为新疆地税稽查局在就案件向国税总局请示时没有让其了解本案的全部事实。这事实上已经构成了某种程序性审查。法院一开始并没有关注国税总局办公厅就本案所作批复的内容,而是关注了其产生的过程——国税总局办公厅在就本案作出批复时是否详细了解了本案的全部重要事实。其实,法院可以更进一步,就作出批复的主体是否适当发表意见——由国税总局办公厅这样一个国税局的内部机构而非国税总局作出批复就本案而言是否适当。除此之外,法院对税收规范性文件进行司法审查时,还可以要求其制定机关就该文件的制定依据作出说明和分析,为法官决定是否适用该税收规范性文件作为定案的依据提供裁决的基础。由此可见,法院对税收规范性文件的程序性审查可以更加积极主动。但需要强调的一点是,法院的程序性审查应当是有边界的,从本质上讲这是由行政立法与议会立法的区别决定的。前者只是接受民主的间接约束,无论从公开性还是立法程序上较议会立法都比较宽松,税务机关制定税收规范性文件的程序相比于行政立法就更为宽松了,因此,法院的程序性审查不应太过严格。税收规范性文件的制定能够维持一定的专业水准和受到制定主体的审慎对待,法院就应当认为满足了程序合法性的要求。

(三) 适当的实质性审查

在新疆地税稽查局税务行政处罚案中,法院进行司法审查时,对地税局实施行政处罚的合法性还进行了实质性审查。影响该案最终判决结果的一个焦点问题是:对《税收征收管理法》第35条第(六)项^③中的“计税依据明显偏低”和“正当理

① 比如美国法院对按照非正式程序制定的行政规范采用了更加明确性的“专断恣意标准”,所谓专断恣意标准,所着重的是对程序方面的审查,审查行政机关对于行政命令的订定,是否有专断恣意的情形。

② 2014年12月16日,新疆维吾尔自治区乌鲁木齐市中级人民法院对该案已经作出了终审判决,判决书文号为(2014)乌中行终字第95号。参见中国裁判文书网。

③ 《税收征收管理法》第35条第(六)项规定“纳税人申报的计税依据明显偏低,又无正当理由的,税务机关有权核定其应纳税额。”

由”应当如何理解?在该案中,法院的司法审查已经深入到了法律规则的内部,法院判决中的措辞隐含了对于“计税依据明显偏低”和“正当理由”的实质性理解。^①法院传达的意思是:首先,以低于市场价格20%的价格销售房屋所造成的营业收入的减少不构成“计税依据明显偏低”;其次,本案纳税人针对特定主体所实施的降价销售行为具有正当理由。一般认为,法院不应当代替行政机关作出行政决定,原因在于司法权与行政权的性质不同,司法裁决与行政决定遵从不同的“技艺理性”相互之间不可僭越。“鉴于职能分工的要求,法院不能以自己的裁量替代主管行政机关的裁量”^[14],但在上述案件中,或许法院采取了更加倾向于保护纳税人权利的立场,从而对“计税依据明显偏低”作出了有利于纳税人的解释。

在税收领域,一项税收政策的出台要综合考虑各方面的因素,当判断计税依据达到何种程度才构成明显偏低时,必然隐含着确定这一标准对税收收入减损的影响。比如,A区的财政收入每年为1000万元,其收取的房产税占其中的40%,从经验常识出发,A区可以被视为是一个严重依赖于房产税的地区。通过测算发现,如果开发商将房屋的销售价格降低20个百分点,则房产税的财政收入就会减损30%,那么可以认为,开发商的降价行为在很大程度上影响了A区的财政收入,按市场价的80%销售房屋就应当被视为会造成计税依据明显偏低的后果,对此,税务机关应当有权进行重新核定。而如果A区不是一个严重依赖于房产税的地区,其收取的房产税只占财政收入的1%,即便开发商降价30%销售房屋,也仅仅才减损房产税收入的20%,那么可以认为,开发商降价30%的销售行为不构成造成计税依据明显偏低的后果。同样是房产销售价格是否明显偏低的认识,河南省地税局则表达了与新疆地税局不同的看法,根据豫地税发(2010)28号文件第3条第2款第6项^②的规定,房屋销售价格低于市场价格10%即被视为计税价格明显偏低。再比如,根据国税函(2009)380号文件第2条^③的规定,白酒降价超过30%,税务机关才有权就消费税的计税价格进行核定。由此可见,计税价格是否偏低不仅取决于地域因素,还会受到商品种类的影响。

在另一起青岛双巧建筑装饰工程有限公司诉

青岛市地方税务局稽查局税务征收行政处理决定案^④(以下简称青岛地税稽查局税务行政处理案)中,法院在司法审查时,同样进行了实质性审查。与新疆地税稽查局税务行政处罚案不同的是,案件的结果是税务机关胜诉。在青岛地税稽查局税务行政处理案中,上诉人青岛双巧建筑装饰工程有限公司认为其并非本案土地使用税的纳税人,但法院通过援引《城镇土地使用税暂行条例》第2条^⑤、《国家税务总局关于检发〈关于土地使用税若干具体问题的解释和暂行规定〉的通知》第4条^⑥、《山东省地方税务局关于房产税、城镇土地使用税若干政策规定的通知》第9条^⑦的规定,认为土地使用税的纳税人为土地使用权的所有人而非实际用益人,从而认定青岛双巧建筑装饰工程有限公司是本案的纳税人。国务院所制定的城镇

① 法院在判决中指出“本案中,瑞成房产公司应其上级主管部门要求,为解决企业老职工住房困难,化解信访突出问题,经上级主管部门批准、瑞成房产公司董事会研究决定给老职工售房价格让利20%的证据确凿,事实清楚。上述法律规定,虽规定纳税人申报计税依据明显偏低,又无正当理由的,税务机关有权核定其应纳税额,但法律法规对‘计税依据明显偏低’没有具体标准,对‘无正当理由’亦没有明确的界定。况且,某投资发展有限公司前身为供销社运输公司,作为改制的国有企业,离退休职工收入低,住房条件长期得不到改善,在某投资有限公司退休职工多次到新疆维吾尔自治区人民政府和自治区供销社上访,要求改善住房条件的情况下,瑞成房产公司降低企业收入以低于同期销售价格20%向某投资发展有限公司离退休职工优惠售房并无不当,此举应视为瑞成房产公司解决老国企退休职工住房困难,防止群体事件发生,化解社会矛盾的善举之举。”

② 《河南省地方税务局关于明确土地增值税若干政策的通知》第3条第2款第6项规定,“申报的计税价格明显偏低,又无正当理由的,按核定征收率8%征收土地增值税”,该处的“明显偏低”是指低于该项目当月同类房地产平均销售价格的10%,如当月无销售价格的应按照上月同类房地产平均销售价格计算;无销售价格的,主管税务机关可参照市场指导价、社会中介机构评估价格、缴纳契税的价格和实际交易价格,按孰高原则确定计税价格。

③ 《白酒消费税最低计税价格核定管理办法》第2条规定:“白酒生产企业销售给销售单位的白酒,生产企业消费税计税价格低于销售单位对外销售价格(不含增值税,下同)70%以下的,税务机关应核定消费税最低计税价格。”

④ 详细内容可参见中国裁判文书网公布的由山东省青岛市中级人民法院作出的(2014)青行终字第414号行政判决书。

⑤ 《城镇土地使用税暂行条例》第2条规定“在城市、县城、建制镇、工矿区范围内使用土地的单位和个人,为城镇土地使用税的纳税人,应当依照本条例的规定缴纳土地使用税。”

⑥ 《国家税务总局关于检发〈关于土地使用税若干具体问题的解释和暂行规定〉的通知》第4条规定“土地使用税由拥有土地使用权的单位或者个人缴纳。”

⑦ 《山东省地方税务局关于房产税、城镇土地使用税若干政策规定的通知》第9条规定“纳税人将土地出租给外商投资企业的,只要其土地使用权未发生变化,仍由该纳税人缴纳城镇土地使用税。”

土地使用税暂行条例关于纳税主体的规定是模糊的,国税总局的通知与山东省地税局的通知明确界定了土地使用税的纳税主体。在该案中,从整体上看,事实上并不存在纳税人权利保护这一问题,因为土地使用税要么由所有人缴纳,要么由实际受益人缴纳,本质上是一个纳税人内部的分担问题。法院在司法审查时,并没有追问将土地使用权所有人而非受益人作为土地使用税的纳税人的原因,也没有请求国务院明确相关条款的含义,而是直接适用了国税总局和山东省地税局的解释。法院审查的结果是尊重了国税总局和山东省地税局税收规范性文件的规定,这可以被视为一个实质性审查的案例——纳税主体是税收构成要件之一,属于实体性问题的范畴。

综上所述,笔者认为,法院并非不能进行诸如此类的实质性审查,从而发展出独立的判断标准,问题的关键在于法院的实质性审查不应当是盲目的,而是应当将这种独立标准建立在与之相关联的一定客观事实基础之上。法院在司法审查的过程中可以要求税收政策制定者说明制定该项税收政策的依据和影响政策制定的实质性因素,并在此基础上形成自身的判断。与程序性审查类似,只要税收政策制定者制定某项税收政策审慎地、合理考虑了作为政策制定基础的关联因素,而非任意的、专断的,法院就应当尊重税收政策制定者的决策。

四、结 语

中国社会转型期的客观现实决定了税收规范性文件在税务行政领域的“主导”地位,作为逻辑上的必然延伸,由此而引发的税务行政诉讼,也往往会涉及法院对众多税收规范性文件法律效力的认定。税收规范性文件作为一种专业性和技术性特征明显的抽象行政行为,固然应当得到法院的尊重,但法院的司法审查并非不能有所作为。如果法院对于税收规范性文件的合法性乃至合理性不能形成自身的独立判断,那么在很大程度上将意味着司法审查的形式化,税收法治亦将面临被釜底抽薪的危险。一方面,司法对行政行为的审查具有控制行政权的原初功能,蕴含着对行政法

治的追求;而另一方面,税务行政诉讼的个性特点决定了,法院对税收规范性文件的审查不仅仅应当坚持其传统功能定位——监督税务机关依法行政,更应从解决纳税人与税务机关纳税纠纷的角度出发,实现纳税人的私有财产权与国家税权的平衡。司法是一门公正的艺术,旨在实现当事人权利义务之间的平衡,因此,纳税人的私有财产权与国家税权之间的平衡应成为一条贯穿税收规范性文件司法审查过程的主线。

参考文献:

- [1]程竹汝. 行政法治必须解决的一个关键问题——论对抽象行政行为的监督[J]. 政治与法律, 2005(1): 20-25.
- [2]张千帆. 司法审查的标准与方法——以美国行政法为视角[J]. 法学家, 2006(6): 36-44.
- [3]刘剑文,王梓宇. 公共财产权的概念及其法治逻辑[J]. 中国社会科学, 2014(8): 129-147.
- [4]汤洁茵. 税收流失的司法补缺[J]. 税务与经济, 2007(5): 69-75.
- [5]刘剑文,熊伟. 财政税收法[M]. 北京: 法律出版社, 2015: 175.
- [6]刘家海. 行政诉讼审查标准体系的重构——以行政规范性文件的效力与司法适用为视角[J]. 法治论丛, 2010(6): 18-28.
- [7]张学博. 税收行政规范性文件合法性研究[J]. 西南政法大学学报, 2008(6): 3-7.
- [8]张浪. 行政规范性文件的司法审查问题研究——基于“行政诉讼法”修订的有关思考[J]. 南京师大学报: 社会科学版, 2015(3): 38-46.
- [9]郭百顺. 抽象行政行为司法审查之实然状况与应然构造——兼论对行政规范性文件的司法控制[J]. 行政法学研究, 2012(3): 61-68.
- [10]何海波. 司法判决中的正当程序原则[J]. 法学研究, 2009(1): 124-146.
- [11]姜明安. 行政法与行政诉讼法[M]. 北京: 北京大学出版社, 2015: 181.
- [12]翁岳生. 行政法(上册)[M]. 北京: 中国法制出版社, 2002: 616.
- [13]曾祥华. 论对规范性文件的司法审查[J]. 河北法学, 2015(9): 2-11.
- [14]沃尔夫,巴霍夫,施托贝尔. 行政法[M]. 高家伟,译. 北京: 商务印书馆, 2002: 367.