# 影响我国税务行政复议救济公正的几个阻却

来源：网络 作者：梦回江南 更新时间：2024-10-24

*影响我国税务行政复议救济公正的几个阻却 影响我国税务行政复议救济公正的几个阻却 影响我国税务行政复议救济公正的几个阻却 「摘要」作为WTO组织一成员，在市场经济全球化的趋势下。我国的税收体制该如何重构？我们面临着选择。本文简析了当前我国税...*

影响我国税务行政复议救济公正的几个阻却 影响我国税务行政复议救济公正的几个阻却 影响我国税务行政复议救济公正的几个阻却

「摘要」作为WTO组织一成员，在市场经济全球化的趋势下。我国的税收体制该如何重构？我们面临着选择。本文简析了当前我国税法体系下的税务行政复议中的“抽象行政复议”和行政复议的“双重前置”等问题；指出了税务行政复议部分缺陷；为降低纳税人购买救济产品的成本，同时提出了补缺的一些假设。深信在依法治国的滚滚历史车轮下，税务行政复议救济将会有一场深刻的变革……

「关键词」税务行政复议 救济 抽象行政行为 复议前置「正文」

一、我国税务行政复议存在的问题：

当前我国税务行政复议，一方面存在税务机关在执法中为了避免相对人申请复议，以少征少罚为代价与相对人搞协商办税。此外相对人为自身利益或商业利益也存在着不敢告、不愿告，害怕得罪了税务机关，在以后的管理中以报复的现象。另一方面，税务行政复议区域发展不平衡。有的地方复议案件多，有的地方复议案件少。呈现出：经济发达地区，在出现税务争议后，多倾向于通过行政救济途径予以解决。而经济欠发达地区，由于纳税人的法制观念较淡漠法制意识较差，税务行政复议案件比较少现状。分析其原因主要有：

（一）、行政复议法的阻却：

《行政复议法》的颁布，标志着我国行政监督救济制度进入了一个新的发展阶段，特别是关于抽象行政行为的审查制度，对于加强和完善我国行政监督救济制度具有重要而深远的意义。与此同时，由于其不完善的一面也给现实中的行政复议案件带来了一定的缺陷。

1、对抽象行政行为申请审查操作困境。

《行政复议法》第7条规定，[3] “公民、法人或者其他组织认为行政机关的具体行政行为所依据的下列规定不合法，……。前款所列规定不含国务院部、委员会规章和地方人民政府规章。规章的审查依照法律、行政法规办理。”该条存在两方面限制：其一是向行政复议机关提出对“规定”的审查申请，是以对具体行政行为的复议申请为前提的，如果不是 “在对具体行政行为申请行政复议时”，就不能向行政复议机关提出对抽象行政行为的审查申请；一并向行政复议机关对抽象行政行为的审查申请，应当是认为抽象行政行为不合法，而非不适当。其二是并不是所有的抽象行政行为都可以申请审查，只有对“规定”即规章以下的规范性文件才可以申请审查，而税收规章与“规定”的界限不是很明确。而对于两者在实质上的区别，如内容上的规定权限、效力层次等，即使是在实践中也很难区分。目前税收立法还不规范的情况下，许多时候很难区分制定的规范性文件是规章还是“规定”。规章与规定的界限不明确，导致在行政复议实践中对规定申请审查缺少可操作的标准，从而影响行政复议制度功能的发挥。

《税务行政复议规则（试行）》是国家税务总局为贯彻执行《行政复议法》而制定的，[4] 第8条规定：“纳税人和其他税务当事人认为税务机关的具体行政行为所依据的下列规定不合法…… 前款规定不含国务院各部、委员会和地方人民政府制定的规章，以及国家税务总局制定的具有规章效力的规范性文件。”规章显然对《行政复议法》规定的不可申请审查的抽象行政行为进行了扩大解释，进一件小行政行为的可诉范围。

2、垂直管理体制存在弊端，复议机构缺乏中性。

税务行政复议管辖，是指税务行政复议机关之间及税务行政复议机关与其他行政复议机关之间受理税务行政复议案件的具体分工和权限划分。主要解决和明确的是某一具体的案件是否由税务机关管辖，以及由哪一些、哪一个税务机关受理的问题。根据《行政复议法》的第21条规定，“…对海关、金融、国税、外汇管理等实行垂直领导的行政机关和国家安全机关的具体行政行为不服的，向上一级主管部门申请行政复议。”税务行政复议实行垂直复议虽然有利于克服地方保护主义，能够解决行政复议对专业性和技术性要求较高等问题，但也有其不可避免的弊病，向上级事先请示，按上级意志办事，使税务行政复议失去公正性。也不利于纳税人复议的便利。成为税务行政复议受案少、监督功能不强的重要原因之一。[5] 程序公正有两大支柱，一是主持者的超脱性；二是程序的严密性。主持者的超脱性是指主持者在纠纷的解决中必须超脱、中立，与双方当事人都没有利害关系。众所周知，由于体制原因，下级税务机关在做出自认为可能产生税务争议的行政处理决定前，经常事先向上级部门请示，上级部门同意后才做出行政处理决定，因而上级部门很难纠正下级部门此类违法或不当的具体行政行为。

（二）、税收征管法的阻却。

《税收征管法》第88条规定：[6] “纳税人、扣缴义务人、纳税担保人同税务机关在纳税上发生争议时，必须先依照税务机关的纳税决定缴纳或者解缴税款及滞纳金或者提供相应的担保，然后可以依法申请行政复议；对复议决定不服的，可以依法向人民法院起诉。”不仅规定了复议前置，而且对复议前置附加了先行纳税或提供相应担保的条件。此即所谓的“税务行政复议双重前置”是指纳税人、扣缴义务人、纳税担保人同税务机关在纳税上发生争议时，必须先依照税务机关的纳税决定缴纳或者解缴税款及滞纳金，然后才可以申请行政复议。

1、理论层面上。“税务行政复议纳税义务前置”[7] 的基础是公益为尊，公权至上，效率优先。这些观念在理论上还是在实践上确曾占据主导地位。现代行政民主、行政法治、行政文明的理念已经使这些观念受到了有力的抨击并因此而逐渐失去市场。首先是公共利益和私人利益的关系问题。公共利益未必就是国家利益。它还可以包含经过抽象和集中的私人利益。政府并不总是公共利益的天然维护者。从普遍的私人利益集合成公共利益的观点看，如果政府行为损害了普遍私人利益那就应当被认为是政府对公共利益的损害。而不应当被认为仅仅是对私人利益的侵害。其次是公权力与私权利的关系问题。市民社会以私人权利为本位，随着市民社会逐渐从政治国家中剥离出来，公权力尊重私权利成为民主和法治的一大要求。我国一些政府及相当多的政府官员在观念上和管理手段上尚不能适应市场经济环境。对传统权力运行模式心存难以割舍的情结，习惯于采用简单的行政命令方式为个人利益和社会组织的利益设置障碍、漠视、限制乃到剥夺个人和组织的宪法权利。“税务行政复纳税义务前置”这种“清债后再说理”的做法，显然不符合行政文明，民主和法治的要求。再次是公平与效率的关系问题。“税务行政复议纳税义务前置”的设置无疑是为了保障行政管理的效率，而疏于关注行政机关与管理相对方之间的公平问题。究竟是坚持“效率优先，兼顾公平”还是“公平优先，兼顾效率”？在经济社会已经获得显著发展、民主法制建设已经取得长足进步的今天，行政管理的价值取向显然已逐步倒向后者。

2、在操作层面上。《税收行政复议规则（试行）》第十三条规定：“申请人可以在知道税务行政机关作出具体行政行为之日起60日内提起行政复议申请”，而第十四条第二款却规定申请人必须在履行纳税义务前置后“方可”在履行纳税义务前置“得到作出具体行政行为的税务机关确认之日起60日内提出行政复申请”。按照第十四条第二款，税务机关不仅有权确定申请人履行纳税义务前置纳税额。而且有权确定申请人履行纳税义务前置的期限。而法律，法规和规章对该期限并未作出规定，即该期限属于税务机关自由裁量的领域。

3、从法律经济的角度看，救济费用的高低直接影响到相关主题购买“救济产品”[8] 的积极性，进而影响到救济资源的有效利用。如果通过救济来“复原”权力的费用是如此之高，以至于把除富人之外的大多数主体都拒之于救济之外，那么救济就不能实现。税务行政复议程序就失去法律经济学价值上的意义。

4、此外在税收国际化的趋势方面。[9]中国加入WTO后，中国税法与国际的接轨就提到了日程上来。怎样让中国税法与国际接轨就是一个亟待解决的问题。如何在保持现行税法总体延续性的基础上，完善涉外税法制度，增强其征税管理制度和实践的透明度，与WTO原则和国际原则相冲突的税收政策及税收立法加以调整，以使其相衔接。以体现经济发展世界化的潮流。在国民原则和对等原则上处理好涉外税务问题也是“税务复议前置”面临的挑战。比如，外国企业在中国的涉税行政复议就需要复议前置程序，而中国企业在美国的涉税案件就不需要前置。这样在一定意义上就违反了对等原则。

二、我国税务行政复议制度之完善。

在“程序是权力之母，或程序是实体法之母已得到普遍认同。”[10] 的时代。国家征税不仅直接影响到纳税人财产权的损益，而且可能侵犯税务管理相对人的其他合法权益，因而，在税务行政管理相对人合法权益遭受侵害时，给予其申请行政复议的权利，及时地进行行政救济，亦是现代法治国家应有之意。

（一）增强对抽象行政行为审查的范围。

将税务行政规章纳入审查申请范围。在抽象税务行政行为中，税务行政规章占有十分重要的地位。同一般的税务规范性文件相比，税务规章具有制定机关级别高，影响面广，可以在一定范围内创设新的行政规范等特点。因此，税务规章一旦违法，其危害性比一般的税务规范性文件更大。将税务规章纳入审查申请范围，赋予税务管理相对人自己启动监督审查抽象行政行为的权利，通过税务行政复议的机制来解决税务规章的监督乏力问题，是十分必要的。

（二）废止先行纳税或提供相应担保的规定。

对征税行为申请复议以先行缴纳有争议税款或提供相应担保为前提，由此可以引发了一系列的问题。税务机关享有充分的强制执行权，且行政救济不停止具体行政行为的执行，如果税务管理相对人不缴纳税款，税务机关完全可以通过行使强制执行权来实现税款征收目的。以限制诉权的方式保障国家税款及时、足额入库，有悖行政救济的初衷。

（三）设立税务行政复议听证程序

（四） 建立“纳税人权益保护日”[12] 可比照“消费者权益保护日”中的消费人，将作为纳税人的权益保护范围扩大到包含私人物品、服务与公共物品、服务在内的所有物品和服务。从强化纳税人义务的范围扩大到保护纳税人的所有权益上来。因为人们需要的是“个人需要与社会公共需要”的总合，人们的生活福利水平即包括公共物品和服务又包括个人物品和服务。

（五）建立比较公正的“准司法”[13] 行政复议体系。税收救济正义的最低要求，自己不可以给自己当法官。现行的税收行政复议就缺少公正执法的基本要件，即使行政复议行为实现了实体正义，对旁观者而言产生不公正的感觉是不言而喻的。现实中可设想成立独立于税务机关的行政复议机关，使之行使税务复议权，以达到最起码程序正义的基本要求。

经济法整个体系的重构是值得全社会关注的，因为其关系到每个公民切身利益，关系到个人、公共和国家的利益。一部法律在国家权力与个人权利和公共利益的平衡上如何选择不是仅靠政治利益来决定的，而是要靠人权的价值、法律的价值和公民的选择权来决定的。作为一个公民，作为一个纳税人，如何通过自己去争取属于自己的权力是至关重要的，而作为一个法律人，你怎样参与到法律的制定和实施中并通过自己的努力为其他人争取合法合理的权利，我想这才是法律人的使命和归属。“税法价值取向”应该注重纳税人的权利，因为公民个人在强大的国家机器面前就像大海中的一叶小舟。天平应倾向弱者，弱者需要救济，因该是法律所提倡的永恒法理。税法上的复议范围和前置程序应该修改，使其体现利民、便民原则。

「注释」

[2]刘剑文主编：《财税法学》，高教出版社2004年版，第241页。

[5]参见刘红霞 《我国税务行政复议的缺陷及其完善》，载《财税法论丛》第3卷，第166页。

[7]参见茅铭晨 ：《税务行政复议纳税义务前置的反思》，载《税务研究》2004年10期，第58页。

[8]转引自刘剑文著：《税法学》（第二版），人民出版社2003年版，第564页。

[9]刘剑文著：《税法专题研究》，北大出版社2002年版，第279页。

[10]日 谷口安平著：《程序正义与诉讼》，中国法制出版社1996年版，第7页。

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