# 试论税务行政复议的二个问题

来源：网络 作者：烟雨迷离 更新时间：2025-02-12

*试论税务行政复议的二个问题 试论税务行政复议的二个问题 试论税务行政复议的二个问题 「关键词」税务 行政复议「正文」 税务行政复议是指税务行政相对人不服税务机关作出的税务具体行政行为，向法定税务行政复议机关提出申请，税务行政复议机关依法对...*

试论税务行政复议的二个问题 试论税务行政复议的二个问题 试论税务行政复议的二个问题

「关键词」税务 行政复议「正文」

税务行政复议是指税务行政相对人不服税务机关作出的税务具体行政行为，向法定税务行政复议机关提出申请，税务行政复议机关依法对原税务具体行政行为的合法性和适用性进行审查后做出裁决的一种行政司法活动。税务行政复议制度是解决纳税人与税务机关关于税务争议的一种准司法制度，该制度对于解决纳税人与税务机关关于税务争议起到积极作用。不论是中国，还是西方国家，大都在法律中对此制度作了规定。税务行政复议制度在我国法律中的规定主要体现在《中华人民共和国税收征管法》（以下简称税收征管法）、《中华人民共和国行政复议法》（以下简称行政复议法）、《税务行政复议规则》等规定。税务行政复议制度在中国实施以来，对于解决税务争议起了积极作用，但也在一些缺陷，本文试就其中两个问题进行探讨。

一、税务行政复议前置条件合理性问题。

根据我国《税收征管法》第88条规定“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，缴纳或解缴税款及滞纳金，或者提供相应的担保，然后可以申请行政复议，对行政复议决定不服的，可以依法向人民法院起诉。”上述规定表明，纳税人对税务机关的纳税决定不服时，必须先行缴纳税款或提供相应担保，否则将不能提起行政复议，换句话说，先行缴纳税款或提供担保是税务复议的前置条件。

对于该前置条件是否合理，在理论界有两种截然相反的观点。赞同者主要持以下两个观点：一是我国目前税制不太完善，税务争议比较普遍，加之征管力量不足，征管手段弱化，为了保证税款及时足额入库，防止纳税人借口申请复议而故意拖延税款，在复议前要求纳税人缴清税款是合理的，也是必要的①。二是法律之所以如此强硬地要求，当事人只有在缴纳税款及滞纳金后才能申请复议，主要是考虑税款的及时安全入库。如果当事人直接申请复议，按照现行税务争讼程序，从复议到诉讼，从一审到二审，至少要经历半年以上的时间。在这段时间内，税款可能面临各种各样的风险，对国家利益可能造成损害。不仅如此，如果当期的税收不能当期入库，必须等讼争程序结束才能实现，这完全增加税收管理的难度②。与此相反，反对者认为：在复议前附加限制条件，不仅不符合行政复议的便民原则，而且有可能剥夺纳税人申请法律救济的权利③。

对于上述两种观点，笔者认为皆有其合理性。但总体上看税务行政复议规定的前置条件是不当的。理由如下：（一）该前置条件设置有违我国宪法规定的平等原则。我国宪法明确规定“中华人民共和国公民在法律面前一律平等。”如果因为当事人有贫富之差，是否交得起税款或担保而决定其是否有权获得法律救济权利，显然对当事人是不公的，也是有违宪法赋予公民的平等权利。（二）该前置条件规定与我国宪法及其它法律规定的公民享有的控告、申诉的权利是相冲突的。我国宪法等41条规定，中华人民共和国公民对于任何国家机关和国家工作人员的违法失职行为，有向有关国家机关提出申诉、控告、检举的权利。上述规定表明申诉是我国宪法规定的公民宪法权利，而税收征管法关于税收争议前置条件的规定有违宪之嫌。（三）该前置条件的设置有违“有权利、必有法律救济”的公理。有权利即有救济，无救济则无权利，此乃法律基本公理。而税务复议前置条件与这一公理是明显相悖的，故此规定是不符合法律的基本公理的。（四）该前置条件的规定在实践中运用弊端很大。在实践中，假如税务机关的征税行为确属违法，而当事人又因征税机关征税过多而无力缴纳税款或提供相应的担保，也可能因有特殊困难而不能缴纳，在这种情况下，当事人是不能申请行政复议，更无法向人民法院起诉，这样一来，当事人受到的侵害都无法获得法律的救济，等于变相剥夺当事人的诉权，而且税务机关的违法行为也因此得以躲避相关的审查，这样一来显然与设立税务行政复议制度的初衷相背离。

综上，笔者认为，税务行政复议前置条件的设置虽然有其合理性，但总的来讲由于其可能会成为防碍当事人获得救济的障碍，故从保障当事人诉权和制约行政机关滥用权力角度出发，应对此进行修改。当然，为了维护税收的正当性和国家利益，可以相应规定，如果纳税人有利用税务复议制度的时间来转移财产以逃避纳税义务的履行，税务机关有权先行予以强制执行税款。

二、税务行政复议与税务行政诉讼衔接模式选择问题。

以税务行政争议是否将税务行政复议作为税务行政诉讼的前置程序为标准，可以将税务行政复议与税务行政诉讼衔接模式划分为两种模式。一种为复议前置模式，即把复议作为诉讼必经程序，另外一种为选择复议模式，即复议、诉讼可自由选择。我国税收征管法第88条规定，纳税人、扣缴义务人、纳税担保人同税务机关发生争议时，必须先依照税务机关的纳税决定，缴纳或解缴税款及滞纳金，或者提供相应的担保，然后可以依法申请行政复议，对行政复议不服的，可以依法向人民法院起诉。当事人对税务机关的处罚决定，强制执行措施或税收保全措施不服的，可以依法申请行政复议，也可以依法向人民法院起诉。上述规定表明，我国法律对于因纳税决定引发的争议规定为复议前置程序模式，而对于纳税决定争议之外的其它税务争议规定为选择复议模式。对于复议前置模式的利弊理论上有两种不同观点，赞同者认为：复议前置程序较为简便迅速，便于发挥税务机关的专业优势，可以给税务机关提供纠错机会，可以审查征税行为的合理性，有利于减轻法院的诉讼负担等④。反对者认为：复议前置程序剥夺了当事人的选择权，限制当事人的诉权，且效率不高等。

笔者认为：复议前置程序客观上确有一定的优点，如程序简便，专业性强等优点，但相对于选择性复议模式，其缺点也是非常明显的。故笔者赞同税务行政争议全部实行选择复议模式，具体理由如下：（一）复议前置模式剥夺了当事人的选择权。对于是选择复议，还是选择诉讼，本应属于当事人的正当程序权利，应由当事人自由选择，而不应强行规定。（二）复议前置模式下的行政复议机关缺乏独立性，其公正性、中立性不高，根据我国税法相关规定，税务复议机构为税务机关内设机构，其难以超脱税务机关整体利益关系，故其缺乏中立性，公正性也就当然很差了。（三）从实践来看，复议前置程序中复议机关的复议结果正确率较低，未能起到相应的作用。近几年来，税务机关的行政诉讼中的败诉率奇高⑤。上述事实表明税务复议机关未能公正有效地审查税务行政机关错误的行政决定，当事人最终还是依靠法院才公正解决税务行政争议。故复议前置模式实际效果不佳。（四）国外主要国家一般实行的是选择复议模式，而非复议前置模式⑥。

综上，笔者认为，应将我国法律目前规定的税务争议复议与诉讼衔接的两种并存复式都修改为单一的选择性复议模式。

「注释」

②刘剑文、熊伟：《税法基础理论》北京大学出版社2025年第1版488页

④刘剑文、熊伟：《税法基础理论》北京大学出版社2025年第1版486页

⑤刘剑文主编《财税法论丛》第一卷：熊晓青著：《问题与对策：税收争讼法律制度探讨》，法律出版社2025年第291页

⑥刘剑文主编《财税法论丛》第一卷：熊晓青著：《问题与对策：税收争讼法律制度探讨》，法律出版社2025年第284—291页

本文档由范文网【dddot.com】收集整理，更多优质范文文档请移步dddot.com站内查找