

简析我国税务行政复议制度

“纳税与死亡是人生不可避免的两件事”、“税收是文明的对价”，征税是一直延续至今的最古老、最重要的国家职能。因此，在很多国家，税务部门代表政府作出针对纳税人的行政行为的数量是最大的，同时，各国税务机关与纳税人之间发生行政争议的数量也都位居前列。这就要求各国必须建立一套法制完备、科学合理的税收行政争议解决机制，使税收行政争议的化解纳入法治化轨道，确保征纳关系的和谐和整个社会的稳定。我国税务行政复议作为税收行政争议解决机制中最为重要的法律途径之一，在化解税收行政争议中发挥着主渠道作用，是全面推进依法治税的重要内容和关键环节。

税务行政复议是指纳税人认为税务机关的行政行为侵害其合法权益，向法定行政复议机关提出复议申请；行政复议机关依据申请进行审理并作出裁决的行政活动。税务行政复议制度是行政复议制度的重要组成部分，是行政复议制度在税收领域的具体体现。该项法律制度旨在解决税收行政争议，保护纳税人合法权益，监督和保障税务机关依法行使职权，它既是纳税人权利救济制度，也是税务机关内部重要的层级监督制度。

作为行政复议制度的重要组成部分，税务行政复议制度与行政复议制度具有相同的理论基础。有学者将其归纳为两个层面：一是行政自我控制理论，二是

穷尽行政救济理论。¹《中华人民共和国行政复议法》实施以来，理论界对行政复议的功能定位一直存在着三种不同的学说，即“自我纠错说”、“权利救济说”和“定分止争说”。²三种学说看似截然不同，实质紧密相连、相互糅合。笔者认为，行政复议的功能定位并非单一而是多元的，是融自我纠错、权利救济和定分止争于一体。无论“定分止争”还是“自我纠错”，其落脚点和终极目标都是为了保护相对人的合法权益，实现对相对人的权利救济。

一、我国税务行政复议制度的历史沿革³

税务行政复议是我国建立最早的行政复议制度。1950年11月15日，经政务院批准、财政部发布的《财政部设置财政检查机构办法》，是新中国行政复议制度的雏形。税务行政复议制度的正式建立，则是以1950年12月15日政务院第63次会议通过的《税务复议委员会组织通则》为标志。50年代中后期，我国规定税务行政复议的法规日益增多，如1950年政务院通过的《中华人民共和国海关进出口税则暂行实施条例》、1958年发布的《农业税条例》，对我国税务行政复议制度的发展和完善，起到了很大的推动作用。60年代至70年代中后期，由于当时特殊的时代背景及政治事件，税务行政复议制度不仅停滞不前，而且可以说几乎是荡然无存了。

改革开放之后，我国恢复了中断的法制传统。

¹ 杨海坤、朱恒顺：“行政复议的理念调整与制度完善”，《法学评论》2014年第4期

² 杨海坤、朱恒顺：“行政复议的理念调整与制度完善”，《法学评论》2014年第4期

³ 史学成：《税收行政争议解决机制研究——比较法的视角》，西南财经大学2009年8月

但是税务行政复议制度的重新建立，却发端于 1988 年税务机关的一起败诉案件。1988 年，纳税人支国祥状告河南省驻马店地区税务局，获得胜诉。该案是全国首起税务行政诉讼案，被最高人民法院公报作为主要判例公布，对全国税务机关震动很大。税务机关败诉的主要原因是没有严格按照规定的程序履行行政复议职责，这从反面促进了税务行政复议制度的建立。1989 年 5 月，当时的国家税务局（现国家税务总局）在河南省驻马店地区税务局进行了税务行政复议工作试点，并于当年 10 月推出了《税务行政复议规则》（试行），先于 1990 年 12 月 24 日由国务院发布的《行政复议条例》。

在税务行政复议制度发展的同时，1989 年 4 月 4 日，第七届全国人民代表大会第二次会议通过了《中华人民共和国行政诉讼法》（以下简称“《行政诉讼法》”），该法律适用于包括税务行政诉讼在内的一切行政诉讼，税务行政诉讼制度由此正式建立。该法有四个条文涉及到行政复议，统一了行政复议的期限，明确了行政复议与行政诉讼的关系，扩大了对公民、法人和其他组织合法权益的保护范围。为了适应和配合《行政诉讼法》的施行，国务院于 1990 年 12 月 24 日颁布了《行政复议条例》。此后，根据税收工作实际，1992 年 9 月 4 日第七届全国人民代表大会常务委员会第 27 次会议通过了《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称“《税收征收管理法》”），该法结合税收工作的特点，对税务行政复议的期限与条件等作了明确规定。鉴于税务行政复议的自身特点，国家税务总局于 1993 年 11 月 6 日根据《税收征收管理法》与《行政复议条例》制定了《税务行政复议规则》，为税务行政复议提供了更为明确、具体的法律依据。1999 年 4 月 29 日，第九届全国人民代表大会常务委员会第九次会议通过了《中华人民共和国行政复议法》（以下简称“《行政复议法》”）。该法的颁布实施标志着我国行政复议已发展到一个新的阶段，行政复议正式成为与行政诉

讼平行并列的解决行政争议的法定制度。为适应《行政复议法》以及《税收征收管理法》的不断发展要求，《税务行政复议规则》经历了 1991 年、1993 年、1999 年、2004 年及 2010 年多次重大修订，不仅体现了行政复议制度的新精神、反映了依法行政的新要求，而且结合税收征管实践进行了大胆创新，有效促进了税收法治化进程。

二、我国税务行政复议制度的突出优势

税务行政复议作为最为重要的税收行政争议解决途径之一，在提供法律救济和保护纳税人合法权益方面，具有如下突出优势：

1、专业性

涉税争议往往具有很强的专业性。首先，我国现行涉税法律法规及规定异常庞杂，大量规定来自于财政部、国家税务总局制定的税收规范性文件，这些文件是基层税务机关执法的主要依据；其次，税法在法律领域里面相对独立和专业，融合了财务、会计和法律等多门学科，具有很强的技术性；再者，涉税争议的分析与解决不仅需要税法规定具有深刻的理解，还要熟悉我国税收征管实践。因此，税务行政复议更有利于实现专业人士处理专业问题。

2、时效性

根据现行法律规定，税务行政诉讼自立案之日起 6 个月内作出一审判决，而税务行政复议自受理之日起 60 天内作出复议决定。虽然作出复议决定期限存在被延长的情形，但较之税务行政诉讼，税务行政复议在解决税收争议方面更加高效。

3、无偿性

依据相关法律规定，复议机关受理税务行政复议申请，不得向申请人收取任何费用。相较于行政诉讼需收取诉讼费用，税务行政复议的无偿性在一定程度上减轻了纳税人的负担。

4、多重功能

随着税收法治的推进，未来税收争议案件会不断攀升。对纳税人而言，税务行政复议是一种救济措施，在自己的权利及利益受到侵害时，寻求解决及补救的一种途径；对税务机关而言，税务行政复议一定程度上发挥了“过滤”作用，可以及时发现和纠正下级机关违法或者不当的行政行为；而对司法机关而言，经过税务行政复议的“过滤”，在一定程度上缓解了司法审判的压力。

三、我国税务行政复议制度的探索与创新

为充分发挥行政复议化解税收争议的主渠道作用，现行税务行政复议制度进行了多项探索与创新，主要体现在以下六个方面：

1、扩大行政复议范围

行政复议范围是纳税人能否提起行政复议的重要基础，直接关系到纳税人法律救济权的实现。现行税务复议制度在原有 12 类行政行为的基础上，进一步将政府信息公开、纳税信用等级评定、行政许可、行政审批、不依法履行税务行政赔偿等行政行为纳入行政复议范围，拓宽了纳税人实施权利救济的法定渠道，促使更多涉税争议通过复议途径解决。

2、建立行政复议委员会制度

行政复议委员会的设立是为了推行公开办案，探索建立税务机关主导、专业保障、社会专家参与的案件审理新机制，有助于提高行政复议的权威性、专业性和社会公信力。为推进各级税务机关建立行政复议委员会制度，现行税务行政复议制度明确规定各级行政复议机关可以成立行政复议委员会，研究重大、疑难案件，提出处理建议，并且行政复议委员会可以邀请本机关以外的具有相关专业知识的有关人员参加。

3、确立禁止不利变更原则

行政复议是一项救济制度，如果允许加重，会使这项制度丧失意义。为此，现行税务行政复议制度确立了税务行政复议禁止不利变更原则，一是力求解除申请人“不敢告”的思想负担，鼓励纳税人及其他当事人通过行政复议的方式依法解决行政争议；二是督促行政复议机关认真听取申请人的意见，保证复议决定的公正性。

4、引入听证审理制度

听证制度是现代民主法治的产物，其核心在于听取当事人的意见，实现程序公正。现行税务行政复议制度引入听证制度，可以保证申请人的参与权和知情权，使申请人的想法得到充分表达，从而最大限度消除申请人的情绪对抗，提高复议决定的认可度和遵从度，在程序上为公正地解决税务行政争议增添了新的制度保障。

5、增加和解与调解制度

现行税务行政复议制度将解决民事争议的平等协商理念引入税收行政争议解决，规定“和解与调解”可以作为解决税务纠纷的途径，为申请人打开了解决争端的另一扇窗，搭建起申请人与行政机关之间高效便捷的沟通桥梁，促进效率与公平双重价值的融合。

6、完善证据规则

现行税务复议制度对证据规则进行了细化，明确规定了证据种类、审查要求、举证责任和排除规则，并进一步完善了取证程序、取证权限等相关规定，要求税务行政复议机关依法全面审查相关证据，保证定案证据的合法性、真实性和关联性。此外，还规定了税务行政复议机关认为有必要时可以自行调查取证。证据规则的完善为公正处理税务行政复议案件奠定了良好基础。

四、我国税务行政复议中的纳税义务前置制度

行政复议和行政诉讼是我国解决行政争议的两条法定救济途径。在行政复议和行政诉讼关系上，我国实行的是选择制度，即一般情况下，对于既能申请行政复议又能提起行政诉讼的行为，可以选择行政复议或者行政诉讼。但对于法律法规规定的一些特定行为，则必须先申请行政复议，对行政复议决定不服的才可以提起行政诉讼，这就是所谓的“行政复议前置”。行政复议前置制度是行政复议和行政诉讼衔接的突出表现，它将行政复议作为提起行政诉讼之前的必经程序，本意是为了促使行政机关充分运用行政专业知识，在方便申请人的情况下，

通过较为简便的程序解决行政争议。

我国税务行政复议实行行政复议前置制度，但又区别于一般的行政复议前置。《税收征收管理法》第八十八条规定，“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，对行政复议决定不服的，可以依法向人民法院起诉”。由此可见，税收立法对因征税行为引起的纳税争议设置了“双重复议前置”条件：一是诉讼复议前置，对征税行为提起诉讼必须以复议为前提条件；二是纳税义务前置，申请人申请行政复议时必须满足对税务机关依法确定税款及滞纳金的足额缴纳或者提供相应的纳税担保。税务行政复议“双重复议前置”的具体规定总结如下表：

应当先向税务行政复议机关申请 行政复议	可以申请税务行政复议 也可以直接向人民法院提起税务行政诉讼
<ul style="list-style-type: none"> • 确认纳税主体、征税对象、征税范围、减税、免税、退税、抵扣税款、适用税率、计税依据、纳税环节、纳税期限、纳税地点和税款征收方式等具体行政行为 • 征收税款、加收滞纳金 • 扣缴义务人、受税务机关委托的单位和个人作出的代扣代缴、代收代缴、代征行为等 	<ul style="list-style-type: none"> • 行政许可、行政审批行为 • 发票管理行为，包括发售、收缴、代开发票等 • 税收保全措施、强制执行措施 • 行政处罚行为：1.罚款；2.没收财物和违法所得；3.停止出口退税权 • 不依法履行下列职责的行为：1.颁发税务登记；2.开具、出具完税凭证、外出经营活动税收管理证明；3.行政赔偿；4.行政奖励；5.其他不依法履行职责的行为 • 资格认定行为 • 不依法确认纳税担保行为 • 政府信息公开工作中的具体行政行为 • 纳税信用等级评定行为 • 通知出入境管理机关阻止出境行为 • 其他具体行政行为

纳税义务前置制度源自国务院 1986 年制定的《税收征收管理暂行条例》，历时久远，同时也饱受争议。该项制度的支持者认为，纳税义务前置能够在最大程度上保证国家征税权的安全，降低税收征收成本，提高税收争讼效率；而反对者则认为，纳税义务前置不仅不符合便民利民原则，而且可能因此变相剥夺纳税人的法律救济权，不符合“有权利就必有救济”的法律基本原则，有悖于宪法所保护的纳税人的基本权利，有违行政复议的立法初衷。事实上，纳税义务前置的设定源于传统公权至上、效率优先的思想。笔者认为，设定纳税义务前置条件无非有以下两点考虑：一是税款安全。如果纳税人直接申请行政复议，按照现行法定救济程序，从复议到诉讼，从一审到二审，至少要半年以上的时间。在这期间纳税人所欠缴的税款可能面临各种不可预见的风险，国家利益也可能因此遭受损害。二是税收低成本。当期税款若不能及时入库，将导致税收征收成本的增加。

然而，经多年税收实践证明，纳税义务前置制度已远远滞后于民主法制建设的步伐，明显不符合民主和法治的要求，应当考虑对其适时予以废止。第一，纳税义务前置变相剥夺了部分纳税人的救济权和财产权。纳税义务前置的设定，使无力缴纳税款及滞纳金或提供相应担保的纳税人无法与税务机关进行抗辩，剥夺了纳税人申请救济的权利。同时，纳税人的财产权也因救济权的丧失而得不到保护。第二，纳税义务前置侵犯了税收法律关系的平等性。纳税义务前置的实质是预先推定申请行政复议的纳税人违反了税收法律法规。在纳税争议尚处于是非不明之时，就将过错先行归结为纳税人一方，待纳税人纠正“过错”后才具有提起重新认定过错的请求资格，这种“过错推定”侵犯了税收法律关系的平等性，是对纳税人基本权利的不尊重。第三，纳税义

务前置阻碍了行政复议救济功能的有效发挥。行政复议最重要的价值所在就是其救济功能。然而，由于长期以来受“民不可告官”思想的影响，许多行政相对人并不愿意选择行政复议渠道来解决行政争议，以致行政复议功能一直未能得到充分有效的发挥。但随着社会经济的不断发展，我国已进入建设法治政府、构建和谐社会的新时期，进一步完善行政复议制度，充分发挥行政复议解决行政争议主渠道作用成为了依法治税的新要求。因此，纳税义务前置的规定不符合新形势对税务行政复议制度的要求，在一定程度上削弱了税务行政复议的救济功能。至于税款安全和税收低成本的问题，一是行政复议与行政诉讼期间一般不停止具体行政行为的执行，即便进入法律救济程序，只要税务机关认为有必要，仍然可以强制执行，因此，税款的安全性是有保障的。申请行政复议与税款安全之间并无必然联系。二是应正确对待税收成本，征税行为参与法律救济活动就必然要承担与之相关的成本，不能为了一味降低税收成本，而使纳税人得不到应有的法律救济。

五、我国税务行政复议制度的重大改革趋势

饱受诟病的纳税义务前置制度，成为了税务行政复议制度改革的重点问题之一。

（一）司法机关的认识

关于纳税义务前置制度，司法机关在实践中作出了不同的认定和判决。

【案例 1】：（2006）绍中行终字第 64 号⁴

2006 年 5 月 15 日，绍兴县国家税务局向绍兴县金峰银锡有限公司（下称“金峰公司”）做出《税务处理决定书》，追缴增值税款并加收滞纳金。金峰公司于 2006 年 6 月 21 日、23 日、27 日及 7 月 7 日分四次按税务处理决定缴纳了全部税款及滞纳金，

⁴中国裁判文书网，

<http://wenshu.court.gov.cn/website/wenshu/181107ANFZ0BXSK4/index.html?docId=7180674098894b8abf40668b1824ec77>

后于同年7月14日向浙江省绍兴市国家税务局(下称“**复议机关**”)提出行政复议申请。2006年7月17日,复议机关以金峰公司未按规定期限缴纳税款或提供相应担保为由,作出《不予受理决定书》。金峰公司不服,遂向法院提起诉讼。

一审法院认为,《税收征收管理法》将先行按纳税决定缴纳或解缴税款及滞纳金或者提供相应担保,作为纳税人申请复议的前置条件。金峰公司未按照《税务处理决定书》规定的期限缴纳税款和滞纳金或提供相应的担保,复议机关据此作出不予受理复议决定具有法律依据,程序合法。判决维持复议机关作出的不予受理决定。

二审法院认定原审判决认定事实清楚,所作判决并无不当,驳回上诉,维持原判。

【案例2】:(2015)茂中法行终字第50号⁵

2013年7月3日,茂名市国家税务局第一稽查局(下称“**稽查局**”)向茂名市天普药业有限公司(下称“**天普药业**”)发出《税务检查通知书》,对其2009年1月1日至2011年12月31日期间涉税情况进行检查。2014年3月4日稽查局向天普药业送达《税务处理决定书》。天普药业在收到《税务处理决定书》后,对稽查局作出的补缴税款及滞纳金的处理决定不服,同时积极配合补缴税款,向稽查局提出由个人提供纳税担保,并于2014年5月19日申请行政复议。茂名市国家税务局(下称“**茂名国税**”)于2014年5月22日以天普药业未能依照稽查局根据法律、法规确定的税额、期限,缴纳税款和滞纳金,或者提供相应的担保为由作出《不予受理决定书》。天普药业不服,遂向法院提起诉讼。

茂名市人民法院经审理认为,本案属于纳税争议案件范畴,适用复议前置程序。天普医药已向复

议机关提出复议申请,复议机关也做出了不予受理的决定,复议前置要求已经满足。法律、法规并未对复议前置制度做出实体审查的强制性规定。因此复议机关是否受理复议申请,不影响复议申请人因不服原具体行政行为而提起诉讼的权利。

二审法院认为这一认定理据充分,予以认可。二审法院认为虽茂名国税对天普药业的行政复议作出了不予受理决定,但天普药业在其诉求未得到救济的情况下,向法院提起行政诉讼,并无不妥。因此,茂名国税主张天普药业丧失诉权,亦不予采信。最终,二审法院维持了一审判决,认定稽查局做出的《税务处理决定书》事实不清,应予撤销。

由上述两个案例可以发现,争议焦点在于:因纳税人未在规定的十五天内补缴税款或提供担保,其行政复议申请未被受理的情形下,是否可以直接向法院提起诉讼。

案例一中法院认为,先行按纳税决定缴纳或解缴税款及滞纳金或者提供相应担保,作为纳税人申请复议的前置条件,行政相对人不能按期清缴税款或者提供担保的情形下,根据复议前置相关规定,行政复议机关不予受理复议决定具有法律依据,程序合法。

案例二中法院认为,法律、法规规定的行政复议前置程序,侧重保护行政相对人的合法权益,穷尽行政救济方式,只要提出了行政复议的申请,即可满足规定的程序条件。法律及相关司法解释并没有对此作出必须先行经过行政复议实体审查的强制性规定。

虽然此后最高人民法院在(2018)最高法行申947号⁶中明确,“复议前置案件经过复议程序实体处理,才能视为经过复议”,但两个类似案例,不同法

⁵中国裁判文书网,

<http://wenshu.court.gov.cn/website/wenshu/181107ANFZ0BXS4/index.html?docId=93741e55a1224066aff668676d97b2fc>

⁶中国裁判文书网,

院作出了截然相反的判决意见，体现了司法机关对纳税义务前置制度的不同认识，也侧面反映了纳税义务前置制度存在的问题。

（二）行政主管部门的意见

相关部门已经注意到纳税义务前置规定给纳税人带来的救济困难，为鼓励发挥行政复议的主渠道作用，拟取消先缴税后复议的规定。根据 2015 年发布的《中华人民共和国税收征收管理法修订草案（征求意见稿）》（以下简称“**征求意见稿**”）⁷，“纳税义务前置”要求已经被删除，即纳税人、扣缴义务人、纳税担保人在同税务机关发生争议时，可以直接申请行政复议；对于复议决定不服的，则应在缴纳税

款或提供相应担保后，向人民法院起诉。由于上述修订意见仅为征求意见稿中的内容，《税收征收管理法》的修订仍在讨论与研究中。我们提醒纳税人遇到适用“纳税义务前置”事项的涉税争议时，仍需要按照税务机关要求及时缴纳税款或提供相应担保，以防在后续的法律救济中遇到阻碍。

多年税务实践表明，各级税务机关通过履行行政复议职责，纠正了一大批违法不当的税务行政行为，化解了大量的税务行政争议。作为纳税人，也应当增强对税务行政复议制度的理解和信心，在遇有税务争议时，勇于积极运用该项制度维护自身的合法权益。

赵婷婷 合伙人 电话：86 10 8519 1799
张 擎 律 师 电话：86 10 8519 1771

邮箱地址：zhaott@junhe.com
邮箱地址：zhangq@junhe.com

本文仅为分享信息之目的提供。本文的任何内容均不构成君合律师事务所的任何法律意见或建议。如您想获得更多讯息，敬请关注君合官方网站“www.junhe.com”或君合微信公众号“君合法律评论”/微信号“JUNHE_LegalUpdates”。



<http://wenshu.court.gov.cn/website/wenshu/181107ANFZ0BXSK4/index.html?docId=b0cb5178e2bd46509a16a99e011df33e>

⁷ 国家税务总局，

<http://www.chinatax.gov.cn/n840303/c1448892/content.html>