

税务行政复议和解制度的困境与应对

张烨桐

天津工业大学法学院，天津

收稿日期：2024年3月8日；录用日期：2024年3月26日；发布日期：2024年4月30日

摘要

税务行政复议和解制度不仅使争议在基层征管程序等纠纷的初发阶段得以解决，同时能够公平顺利地解决税务行政争议、化解征纳矛盾。然而现行的《税务行政复议规定》仍存在较多可行性缺陷问题，不仅未能弥补和解方式本身的缺点，而且相关制度规定还存在诸多概念模糊、逻辑漏洞、认知困难的问题。本文将从税务行政复议和解制度的反思、可借鉴经验和完善路径三部分来探究税务行政复议和解制度目前面临的困境与予以应对的方法，通过完善《税务行政复议规则》中的和解制度条文规定与完善和解协议体制两方面来回应基层征管中的征纳问题。

关键词

税务行政复议和解，《税务行政复议规定》，适用范围，合理性，征纳关系

Dilemmas and Responses to the Tax Administrative Reconsideration and Reconciliation System

Yetong Zhang

School of Law, Tiangong University, Tianjin

Received: Mar. 8th, 2024; accepted: Mar. 26th, 2024; published: Apr. 30th, 2024

Abstract

The tax administrative reconsideration and reconciliation system not only allows disputes to be resolved at the initial stage of disputes such as grassroots collection and administration procedures, but also can resolve tax administrative disputes fairly and smoothly and resolve collection conflicts. However, the current "Tax Administrative Reconsideration Provisions" still have many feasibility

defects. Not only does it fail to make up for the shortcomings of the reconciliation method itself, but there are also many conceptual ambiguities, logical loopholes, and cognitive difficulties in the relevant system provisions. This article will explore the current difficulties faced by the tax administrative reconsideration and reconciliation system and the methods to deal with them from three parts: reflections on the tax administrative reconsideration and reconciliation system, lessons learned from the experience and improvement paths, and by improving the provisions of the reconciliation system in the “Tax Administrative Reconsideration Rules” and improving the settlement agreement system to respond to collection issues in grassroots collection and management.

Keywords

Tax Administrative Review and Settlement, “Regulations on Tax Administrative Reconsideration”, Scope of Application, Rationality, Tax Relationship

Copyright © 2024 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

1. 引言

首先，税务行政争议和解制度与多元化解纠纷的趋势相呼应，符合我国社会主义和谐社会建设的整体要求，为征纳双方提供了和平解决问题的有效方式。其次，税务争议和解并非局限于“为了解决争议而解决争议”，其所体现出的平等、协商、宽容等特点具有很高的精神价值。除此以外，随着社会管理创新发展，和解制度在保护纳税人合法权益、监督税务机关依法行政方面所发挥的作用也日趋明显，“税务和解”也被正式写入了《税务行政复议规定》里。然而，税务行政复议和解制度的完善还有很远的路要走，税务和解制度在实践中是否能够发挥平等协商解决问题的作用、税务和解制度是否应该正式纳入税法、税务行政复议和解的适用范围界定、和解协议效力等问题尚未解决。当前关于税务和解制度的研究文献中，大多以论述和解制度正当性、法律要义、功能作用等为主，或是将我国现有的税务和解制度与域外税务和解制度进行比较，而并未对于当前税务和解制度的不足之处及解决方案进行针对性分析研究。故，笔者将通过对于现行的《税务行政复议规定》的解读，创新性分析税务行政复议和解制度本身以及关于和解制度规定中所存在的问题，并借鉴域外先进经验，提出税务行政复议和解制度的一些可行的完善路径。

2. 税务行政复议和解制度的困境反思

2.1. 税务行政复议和解制度的适用范围

2.1.1. 上位法与下位法相冲突

《税务行政复议规则》作为部门规章，其规定的适用范围与行政法规《行政复议法实施条例》所规定的和解机制适用范围存在出入。《行政复议法实施条例》第四十条规定，在行政复议过程中适用和解的范围仅限于经行政复议机关准许和解、由行政机关行使自由裁量权作出的具体行政行为。而《税务行政复议规则》第八十六条¹对于其范围有所扩张，将行政赔偿、行政奖励也纳入和解制度适用范围。依据《行政复议法实施条例》第四十条规定，行政机关行使自由裁量权作出的具体行政行为，未经行政复

¹ 第八十六条 对下列行政复议事项，按照自愿、合法的原则，申请人和被申请人在行政复议机关作出行政复议决定以前可以达成和解，行政复议机关也可以调解：（一）行使自由裁量权作出的具体行政行为，如行政处罚、核定税额、确定应税所得率等。（二）行政赔偿。（三）行政奖励。（四）存在其他合理性问题的具体行政行为。

议机关准许,申请人与被申请人也不能通过和解方式结案。同时,《税务行政复议规则》的合法性也将存疑。而如果依据《税务行政复议规则》,则会违反《行政复议法实施条例》的相关规定。或许适用范围的差异含有上述中税务本身特殊性特点的原因,然而在两份文件中均未特别说明,实践中难以判断以何为据。其次,关于两项不同规定的差异也意味着不同的法律后果。例如《行政复议法实施条例》所不包括的行政赔偿、行政奖励如果纳入税务和解范畴,或许会制造出可攫取私利的条件[1]。而如果行政赔偿、行政奖励并不适用和解,实际能够适用和解的情形会相应较少,和解制度的优势难以发挥,税务行政复议纠纷解决的压力很难得到缓解[2]。

2.1.2. “存在其他合理性问题”的范围界定

《税务行政复议规则》中关于“存在其他合理性问题”的概念实在模糊,缺乏清晰的内涵描述、外延列举[3]。在税务行政复议实务中,无法判断诸多情形是否可以符合这一条规定,且受到上述因素影响,和解制度适用范围最终往往由案件审理机关来定。也就是说,在税务行政争议中,和解范围的实际适用基本取决于行政复议机关的解读。这就很容易使税收执法人员、纳税人等主体面对认知难题,令实务中关于适用范围的判断充满主观随意性,从而衍生出许多本不存在的新争议。

2.2. 和解协议形成过程中的自愿性与公平性

2.2.1. 和解协议形成过程中的自愿性

税务行政复议和解是指当事人在自愿互谅的基础上,就已经发生的税务行政争议进行协商并达成和解协议,自行解决争议的一种方式。因而适用这一形式不免要面临一个问题:当事人双方是否自愿?事实上,税收法律关系中的征纳双方常常呈现出管理与服从的关系,税务机关享有税收征管权,占据主导地位[4],对纳税人进行管理监督,促使其履行法定义务,而纳税人多数情况是被管理者,较少行使权利。动态失衡的结果就是征纳双方地位悬殊,税务机关手握重权,对于纠纷解决缺乏紧迫感、对服务人民缺少敬畏心,很容易产生“你告我是一阵子,我管你是一辈子”的心态,而纳税人以同样的心态置身于纠纷,表达自身诉求更加畏惧、艰难[5]。对应到争议解决过程中,主体的不对等性很可能使得和解的效用得不到发挥,所谓和解形式成为税务机关滥用权力的操盘,征纳双方达成不公平合意,纳税人诉求难全,甚至出现强迫和解。因而和解协议可能并非在双方自愿的基础上达成,其本身并非平等协商的产物,自然并不能真正解决税务纷争,和解制度的实践价值也就很难得以发挥。

2.2.2. 和解协议形成过程中的公平性

根据上述有关税务行政复议和解含义的表述可知,适用和解同样要面临另一个问题:自行解决争议是否能做到公正合法?理论上说,税务和解是合理运用裁量权实现征纳关系的平衡,税务机关应在其裁量空间范围内提出法律范畴内能够降低纳税人成本,维护纳税人合法权益的和解方案,积极行使行政权力服务人民。然而实际上,税务机关或许并未达到相应的要求,而是可能和纳税人一道,借助和解方式,滥用裁量空间来合谋偷漏税,行使公权力谋取双方私利,达成不公平或不合法的和解协议,从而损害国库利益[6]。而这样的不利后果正是由于和解形式本质是协商,该形式并不具备强制执行力,以双方达成一致作为结束标志,对于达成一致意见的过程并没有限制性规定来规避违法风险,所以就出现了理论上和解应当合法,而实际上违法合意难以被遏制的局面。也就是说,和解协议本身不具备强制执行力,达成过程中也并没有第三方监督,难以避免裁量权滥用、协议不公平或不合法的问题。

2.3. 和解协议达成后的效力问题

争议双方达成和解像是意味着签订了一份协议,只要没有违反法律的强制性规定、没有损害国家、集体和他人的合法权益,真实表达了争议双方的真实意思,就有必要赋予其强制执行力。根据《税务行

政复议规则》第八十八条规定²，该规则不但没有赋予和解协议强制执行力，申请人或被申请人如果拒不履行和解协议的，不能申请人民法院强制执行；亦不能再次以同一事实和理由申请复议。而这样的对待方式可能会使纠纷并未彻底得到解决，和解制度也就难以发挥其应有作用，失去优越性，不仅不能缓解行政诉讼的压力，甚至可能会产生更多纠纷争端，对于税务行政管理更为不利。

3. 税务行政复议和解制度的经验与借鉴

3.1. 其他地区经验及借鉴

3.1.1. 我国香港地区的经验

有些国家与地区尽管并未设置和解的授权范围，但是通过对和解程序的完善体系化，依然能够有效避免因和解制度本身缺陷、适用范围过于宽泛带来的诸多问题。中国香港特别行政区的税务纠纷解决机制如是：根据《香港税务条例》第六十四条³及六十六条⁴的规定，任何被评税的人如对税务机关作出的评税提出有效反对，而局长就该人可被评税的款额与该人达成协议，则该项评税须作必要的调整。若未达成协议，反对该项评税的人对局长的决定及其理由及所据事实的陈述不服的，可就该项决定向税务上诉委员会提出上诉。在聆听上诉前的任何时间，上诉人与局长可就上诉人可被评税的款额达成和解，但和解书须呈交委员会供委员会批注。如此以来，对于评税结果争议问题，和解协议达成必须要呈交税务委员会批注，受其监督。

3.1.2. 关于和解协议效力问题的借鉴

依据我国香港地区的经验，首先，允许被评税的人对税务机关作出的评税提出反对、未达成协议可上诉的规定意味着征纳税双方处于相对平等的状态，纳税人有权利乃至有底气对不公评税提出抗议，维护自身合法权益；而相对应的，税务机关同样受规定羁束，对于和解持敬畏之心，不敢随意滥用公权力。综合来讲，此项规定具有较强的可行性与实用性，有利于监督公权力的行使。其次，条例中规定在提起上诉至聆听上诉前仍可以达成和解，但和解书须交由税务委员会审批。也就是说，不仅可以选择继续采用和解方式解决税务纠纷以提高效率，税务机关和纳税人在此阶段达成的和解合意受到委员会监督，以避免出现违法、不公的和解协议内容。如此以来，即便行政赔偿、行政奖励等同样可以适用和解制度，也能够有效规避出现合谋偷漏税的“和解交易”的法律风险，在保证采取和解制度解决争议的便捷性的同时有力维护国家利益和税收公正，防范违法行为。

3.2. 域外制度的经验与借鉴

3.2.1. 美国的经验

在关于和解制度的适用范围的规定中，不同国家往往依据自身行政模式、法治建设进程等方面从不同角度作出不同诠释。如美国立法上虽然对和解的适用范围有一些规定，但是授权范围规定非常之广泛：和解适用于以下三种情形：(1) 纳税人有不能履行纳税义务的嫌疑；(2) 纳税人的财产及收入小于应纳税额，有收不到税款的可能；(3) 有利于税务行政管理^[7]。通过确定适用情形来规定适用范围，具有显著的明确性，便于判断实际税务行政争议是否能够使用和解。

² 《税务行政复议规则》第八十八条规定：经行政复议机构准许和解终止行政复议的，申请人不得以同一事实和理由再次申请行政复议。

³ 第六十四条 (1) 任何人士，倘对根据本条例所作之评税结果感不满，可能书面通知局长反对是项评税。通知书必须确切列明反对该项评税之理由；此外如有关之评税并非临时评税，则须于评税通知书发出日期下一起直计一个月内送达局长，如属临时评税，则须在局长根据第六十二条第(2)款为确定该项临时评税结果而发出通知书之日起计一个月内送达。

⁴ 第六十六条 (1) 任何人士(以下简称上诉人)，如曾就某项评税提出有效反对，惟局长于考虑该项反对后不表同意，则可——(a)于局长根据第六十四条第(4)款之规定，将裁定书连同是项裁定之理由及事实陈述送达其本人后之一个月内；或(b)于委员会根据第(1A)款而得予批准之较长期限内，亲自或经其授权代表向委员会发出上诉通知，惟此类通知，除非系用书面方式，连同局长之裁定书副本、是项裁定之理由及事实陈述书副本与申述上诉理由之陈词各乙份一并送交委员会书记，否则不予受理。

3.2.2. 关于完善和解制度适用范围的借鉴

显然，美国和解制度中宽泛的适用范围规定并不能生长在中国的土地上，其或对社会安定产生不可挽回的负面影响。然而在范围如此广泛的情况下，立法仍采用了详细情形列举的模式以便裁量，足见其严谨。反观我国的《税务行政复议规则》列举过于笼统，概念模糊难析，给实践带来了诸多不必要的麻烦，理应加以细化完善，使得争议采用和解方式具有明晰的法律依据。而其中“有利于税务行政管理”的陈述同样存在其合理性和高明之处，值得借鉴。

4. 税务行政复议和解制度的启示

4.1. 完善《税务行政复议规则》八十六条之规定

完善适用范围的相关规定。由于对于和解方式缺少统一的法律规范，且《税务行政复议规则》与《行政复议法实施条例》所规定的和解适用范围存在差异，各地区规定的适用范围也各有不同，使得实务中适用范围往往由案件审理机关决定，因此，应结合有待解决的问题和域外经验提供关于《税务行政复议规则》规定的适用范围修订完善的建议。

保留行政赔偿、行政奖励。从我国香港地区的经验不难看出，规范和解进行过程可以采取对和解协议进行审核的方式。如此，不管行政赔偿、行政奖励是否纳入适用和解的范围，凡是适用范围内的和解行为都会受到监督。如果一味规避风险而缩小适用范围，那么和解制度就失去了其存在的实践价值。因此，应当在《税务行政复议规则》所规定的适用范围列举中仍保留行政赔偿、行政奖励的情形^[8]，对于《行政复议法实施条例》所规定的适用范围加以扩宽，针对税务行政复议进行特别规定，将行政赔偿、行政奖励纳入税务行政复议适用和解的范围。

修改“存在其他合理性问题”的阐述。《税务行政复议规则》中关于“存在其他合理性问题”的阐述并没有附加的解释说明，在实务中单凭一个缺乏内涵外延的模糊概念，难以判断具体的税务行政复议案件是否符合这一要件。到底怎么样的情形属于“合理”的范畴？是以是否方便税务机关行使自由裁量权为标准，还是以有利于纳税人维护自身权益为标准很难下定论。借鉴美国关于和解制度适用范围的情形，笔者认为“将有利于税务行政管理的”这样的阐述更佳^[9]。

增加“依据有争议的事实或法律作出的具体行政行为”的情形。实务中常常可能出现下位法与上位法冲突、税收规范性文件间冲突、税收法律法规本身存在缺陷，或是法律规定用词容易引发歧义的问题，而我国实行两审终审制，有时二审可能无法达成到终审的结果，同时存在再审后当事人不服的，通过信访继续主张维权的。可见，在一些情况下行政诉讼或许并不能真的解决纠纷，消解矛盾。但适用和解能真正有效地消解纳税人与税务机关的争议纠纷，和解具有广阔的实践沃土^[10]。因此，面对事实或法律依据有争议的税务行政复议案件，可以适用和解。在和解制度的适用范围中增加“依据有争议事实或法律作出的具体行政行为，不仅可以使得此类案件采取最便捷有效得方式解决，并且也能够对于和解制度的适用范围进行可依据的界定。

总之，可以对于《税务行政复议规则》和解适用范围规定作出修改，保留其本身合理的情形列举部分，删除实际并无作用的部分，增加可依据的情形描述：税务机关行使自由裁量权作出的具体行政行为：如行政处罚、核定税额、确定应税所得率等；行政赔偿、行政奖励；税务机关依据有争议的事实或法律作出的具体行政行为；采用和解方式结案将有利于提升税务行政管理的^[11]。

4.2. 完善和解协议相关规定

4.2.1. 建立和解协议审批制

借鉴如中国香港的国家和地区关于提起上诉至聆听上诉期间达成的和解须税务委员会审批的规定，

可以适当扩展审批制的适用情形,对于税务机关通过和解方式解决争议的情形所形成和解书交由上级税务机关审核批复。这一制度设计可以说兼有震慑和监督的双重色彩,能够有效减少甚至避免“强行和解”的出现,规范税务机关公权力的行使,弥补《税务行政复议规则》本身未能充分考虑到纳税人权益的缺陷。不仅如此,如果和解书审批制真的建构成功,那么结合上述适用范围规定修改,行政赔偿、行政奖励纳入和解的适用范围就具有可行性,其背后的法律风险也能在一定程度上得以规避。

4.2.2. 承认和解协议的约束力

和解书具有约束力不仅仅有利于解决争议,同时也是和解书审批制建构后的自然结果。和解书经审核批注后,如达成和解的双方有未履行和解协议的情况,另一方可以此为据要求对方履行和解协议内容。也就是说,和解协议是当前的税务行政复议案件解决的必要根据。故而《税务行政复议规则》应增加规定和解协议效力的相关内容,承认和解协议可以作为争议解决和后续处理的凭证。

5. 结语

本文主要针对我国现有的和解制度,提出一些我国国情下存在的问题和现行《税务行政复议规则》值得修改完善之处,如和解协议形成过程中的公平和自愿问题以及协议达成后的效力问题;规定中存在概念模糊、上位法与下位法冲突的问题等。对于这些问题,笔者也借鉴了包括我国香港地区、美国在内的一些域外经验,并结合我国国情,提出一些完善的路径,希望对于税务行政复议和解制度的完善能够有些许帮助。而税务争议和解制度本身是立足国情、回归历史传统、面向未来以及借鉴域外制度等因素共同作用的结果。相信在依法治国方略的指导下,税务争议和解制度必能有效消解征纳双方之间的争议,构造新的征纳关系理念,促进和谐税收的实现。

参考文献

- [1] 叶金育. 税务和解实施的法律规制[J]. 内蒙古社会科学(汉文版), 2013, 34(6): 67-72.
- [2] 顾德瑞. 税务和解适用的三个着力点: 范围、条件和阶段[J]. 云南大学学报(法学版), 2014, 27(5): 62-68.
- [3] 师璇. 税务和解适用标的兜底条款的认可效力困境及其消解[J]. 税务与经济, 2020(2): 1-7.
- [4] 闫海. 税收征收管理的法理与制度[M]. 北京: 法律出版社, 2011.
- [5] 张富强, 许健聪. 税收宏观调控中纳税人信赖利益之保护[J]. 法学杂志, 2016, 37(9): 67-77.
- [6] 张永忠, 张春梅. 行政裁量权限缩论——以税收和解适用为例[J]. 政治与法律, 2011(10): 31-40.
- [7] 熊伟. 美国联邦税收程序[M]. 北京: 北京大学出版社, 2006: 213.
- [8] 陈雷. 税务行政裁量权的法律规制——以税务和解的授权界限为例[J]. 税务与经济, 2018(3): 75-82.
- [9] 王贵松. 行政法上不确定法律概念的具体化[J]. 政治与法律, 2016(1): 144-152.
- [10] 廖仕梅. 论税务行政争议和解机制[J]. 税务研究, 2017(3): 61-65.
- [11] 江凌, 卢申伟. 和谐语境下的权力运作——行政和解制度探析[J]. 行政法学研究, 2012(1): 44-50.