

改善口岸营商环境视角下海关纳税争议 复议前置的反思与改进

【内容摘要】构建法治化的口岸营商环境，需要进一步完善通关纠纷解决机制。纳税争议复议前置是我国海关税收纠纷解决制度的一项重要内容。作为履行税收征管职能的行政机关，海关关于纳税争议救济权的制度设计呈现出与《税收征管法》不同的发展路径。海关纳税争议复议前置的立法目的有其良好的初衷，但伴随着法治建设以及实践的发展，其牺牲公民救济选择权、阻滞相对人实现权利、区分过于复杂等问题亦不断引起争论，值得反思。应在回归当事人自由选择救济权的基础上，合理借鉴司法程序中的公正元素，通过体制机制的调整和程序的完善，不断提升海关行政复议的公信力和吸引力。

【主题词】 海关；纳税争议；行政复议；营商环境

习近平总书记在中央全面依法治国委员会第二次会议上指出：“法治是最好的营商环境。”构建法治化的口岸营商环境，离不开通关纠纷解决机制的进一步健全和完善。作为行政机关实施内部监督、化解行政争议的一种纠纷解决制度，行政复议在推进法治政府建设、维护人民群众合法权益中担负着重要职责使命。有别于行政诉讼的自由选择性，我国在海关纳税争议方面实行的是行政复议前置，即“先复议后诉讼”。海关纳税争议复议前置的制度设计有其良好的初衷，但伴随着法治建设以及实践的发展，其产生的问题亦不断引起关注和争论，值得反思。本文拟对海关

纳税争议复议前置的立法沿革进行梳理,分析其制度设计的考量和实践运行的效果,并对复议前置予以反思、提出改进建议,希冀为完善通关纠纷解决机制、改善口岸营商环境提供些微帮助。

一、海关纳税争议复议前置概况

复议前置是指行政相对人对法律、法规规定的特定行政行为不服,在寻求法律救济途径时,应当先选择申请行政复议,不服复议决定的,才可以向人民法院提起行政诉讼。对纳税争议实行行政复议前置是一些国家和我国税收征管制度的重要内容。

(一) 法条梳理。

2000年修订的《海关法》第64条规定,“纳税义务人同海关发生纳税争议时,应当缴纳税款,并可以依法申请行政复议;对复议决定仍不服的,可以依法向人民法院提起诉讼。”该条设置了海关纳税争议的复议前置程序:对纳税义务人关于纳税争议的救济虽然用的是“可以”的表述,但并不意味着其拥有选择权,纳税义务人同海关发生纳税争议,必须先申请行政复议,对海关行政复议决定不服的,才可以进行行政诉讼,而不能直接向人民法院提起行政诉讼。2003年修订的《进出口关税条例》第64条进一步明确了纳税争议行政复议的申请人和纳税争议的范围,即“纳税义务人、担保人对海关确定纳税义务人、确定完税价格、商品归类、确定原产地、适用税率或者汇率、减征或者免征税款、补税、退税、征收滞纳金、确定计征方式以及确定纳税地点有异议的,应当缴纳税款,并可以依法向上一级海关申请复议。对复议决定不服的,可以依法向人民法院提起诉讼。”需要指出的是,根据条文释义,上述条款虽然规定发生纳税争议时,纳税义务人、

担保人应当缴纳税款，但并不表示其应先缴纳税款才可申请复议，而是规定向海关申请复议时，也应当在法律规定的时限，按照海关确定的数额履行缴纳税款的义务，逾期则构成滞纳，海关有权依法采取征收滞纳金或者强制缴纳的强制执行措施。^①

（二）其他法律法规规定情况。

1989年的《行政诉讼法》首次在法律上规定了复议前置。该法第37条规定：“对属于人民法院受案范围的行政案件，公民、法人或者其他组织可以先向上一级行政机关或者法律、法规规定的行政机关申请复议，对复议不服的，再向人民法院提起诉讼，也可以直接向人民法院提起行政诉讼。法律、法规规定应当先向行政机关申请行政复议，对复议不服的再向法院提起行政诉讼，依照法律、法规的规定。”一般认为，该条规定确立了当事人选择救济手段时“自由选择为原则，复议前置为例外”的模式。之后，1999年《行政复议法》第16条第1款进一步明确法律、法规规定应当先向行政复议机关申请行政复议、对行政复议决定不服的再向人民法院提起行政诉讼，在法定行政复议期限内不得向人民法院提起行政诉讼。至此，两大行政救济法对行政复议与行政诉讼的衔接机制予以了明确的立法表述。

目前除了《海关法》，在法律层面对适用复议前置的情形予以明确规定的主要有《税收征收管理法》《中外合资经营企业所得税法》《专利法》《商标法》和《行政复议法》。其中，《税收征收管理法》第88条第1款和《中外合资经营企业所得税法》第15条规定，纳税人、扣缴义务人、纳税担保人（或者合营企业）

^① 海关总署政法司、关税司、财政部关税司、国务院法制办财金司：《〈中华人民共和国进出口关税条例〉释义》，中国民主法制出版社2004年版，第217页。

同税务机关在纳税上发生争议时，必须先按照规定纳税（或者提供相应的担保），方可申请行政复议；对行政复议决定不服的，可以依法向人民法院起诉。《专利法》和《商标法》明确了当事人与国务院专利行政部门或商标局发生争议时，应先向专利复审委员会或商标评审委员会申请复议，对行政复议决定不服的方可向法院提起诉讼。《行政复议法》第 30 条第 1 款对公民、法人或者其他组织认为行政机关侵犯其土地、矿藏等自然资源的所有权或者使用权的，也规定了复议前置。此外，我国还有 20 余部行政法规和难以计算的地方性法规也对复议前置予以了规定，多层次、多数量的立法表述表征着复议前置已经发展成了一项较为成熟的制度。^②

（三）制度沿革与比较。

根据《海关法》第 2 条的规定，海关是国家进出关境监督管理机关，其基本职能是监管、征税、缉私和统计。海关履行的征税职能与同属行政机关的税务机关并无二致，在涉及纳税争议的救济上都设置了复议前置程序，但具体内容上有着较大差别，体现出不同的制度沿革和发展路径。

1986 年 4 月 21 日国务院颁布的《税收征收管理暂行条例》第 40 条规定，“纳税人、代征人或其他当事人同税务机关在纳税或者违章处理问题上发生争议时，必须首先按照税务机关的决定缴纳税款、滞纳金、罚款，然后在十日内向上级税务机关申请复议。上级税务机关应当在接到申诉人的申请之日起三十日内作出答复。申诉人对答复不服的，可以在接到答复之日起三十日内向

^② 张鲁萍：《复议前置之反思——基于法律文本和实践运行的分析》，《行政与法》2016 年第 11 期，第 75 页。

人民法院起诉。”这是我国首部税收征管行政法规关于救济制度的规定，该条除了设置复议前置程序，还要求“纳税前置”，即纳税人、代征人或其他当事人只有先按照税务机关的决定缴纳税款、滞纳金、罚款，才能申请行政复议进行维权，形成了所谓的“双前置”程序。与此相对应，1987年的《海关法》第46条也规定了“双前置”程序，即“纳税义务人同海关发生纳税争议时，应当先缴纳税款，然后自海关填发税款缴纳证之日起三十日内，向海关书面申请复议，海关应当自收到复议申请之日起十五日内作出复议决定；纳税义务人对海关的复议决定不服的，可以自收到复议决定书之日起十五日内向海关总署申请复议；对海关总署作出的复议决定仍然不服的，可以自收到复议决定书之日起十五日内，向人民法院起诉。”1992年颁布的《进出口关税条例》第36条对此进一步予以明确，“纳税义务人对海关确定的进出口货物的征税、减税、补税或者退税等有异议时，应当先按照海关核定的税额缴纳税款，然后自海关填发税款缴纳证之日起三十日内，向海关书面申请复议。逾期申请复议的，海关不予受理。”

令人意外的是，2000年修订的《海关法》把纳税前置取消了，只留下复议前置的制度设计。而1992年《税收征收管理暂行条例》升格为《税收征收管理法》后，“双前置”依然保留，且历经几次修改都没有发生变化。可见，海关与税务机关虽然都履行着行政征税职能，但关于纳税争议救济权的程序设计上，双方并没有制度上的协同性，而是根据各自的不同工作实际和实践需要，按照不同的路径发展。

二、海关纳税争议复议前置的考量与实践

（一）立法考量。

任何一项法律制度都源于其所规范的社会秩序的实际需求，体现出立法者所要实现的目的。作为口岸监督管理的“基本法”，《海关法》所设置的复议前置制度有其理论渊源和现实考量。笔者认为可从以下几个方面进行分析。

一是海关行政复议具有审查深度优势，即海关行政复议的职责既要审查下级海关具体行政行为的合法性，又要审查其合理性。有些学者认为，设置行政复议前置的主要目的是为了了解决现行法律制度在处理复议和诉讼关系上的乱象，充分发挥行政机关处理行政争议的优势，解决行政争议中合法性与合理性问题。支持复议前置的学者进而指出，正是由于行政复议与行政诉讼在审查深度上的区别，如果允许公民自由选择，其享受到的只是程序自由选择权，丧失的却是其意欲维护的实体权利。^③

二是海关行政复议可以充分发挥海关专业优势。对此，直接参与起草《进出口关税条例》的专家们在公开出版的法条释义一书中明确，复议前置的目的“主要是考虑到一些行政管理行为涉及的业务、知识广泛，专门性、技术性很强，例如关税的纳税争议案件往往涉及进出口货物商品归类、海关估价和原产地的确定等多方面复杂的海关技术和专门知识，其中还有很多地方涉及到我国在已签字加入的有关国际公约中承担的义务，例如《关税与贸易总协定》中的《WTO 估价协定》、《原产地规则协定》，世界海关组织统一遵守的《商品名称及编码协调制度》等。如果这些行政争议案件都直接向人民法院起诉，将会给法院审理案件增加

^③ 张鲁萍：《复议前置之反思——基于法律文本和实践运行的分析》，《行政与法》2016年第11期，第76页。

很大难度，也不利于提高行政效率。”^④

三是海关行政复议的层级监督优势。行政复议的制度定位统帅行政复议法的基本原则，并衍生出行政复议的所有具体制度。一些学者认为，行政复议前置主要是为了贯彻行政复议救济穷尽的原则，强化上级行政机关对下级行政机关的监督。正是基于对内部层级监督本位的坚持，在行政复议的具体制度设计上，在某些关系到国家重大利益的行政管理事项上，如税收、海关、审计、国有资产等领域，立法机关试图通过复议前置程序的设置，及时发现和纠正下级行政机关的错误，从而监督行政机关依法行使职权。

此外，海关纳税争议行政复议前置还具有高效便捷的特点，这不仅可使行政争议尽可能解决在行政机关内部，而且也可大大减轻人民法院的办案压力，可以减少当事人的诉累，提高行政工作效率，节省审判资源。

（二）实践情况。

自《海关法》确立纳税争议复议前置制度之后，复议前置程序便在海关关税征管实践中得到广泛运用。本文以 2016 年至 2018 年海关系统行政复议数据为分析对象，重点观察纳税前置的案件比例和维持率。其中，因海关估价、商品归类等税收征管行为而引发的纳税争议归入行政征收案件，其他的为行政处罚、行政强制、信息公开等类别。通过下列表格可以看出，该三年全国海关共收到复议案件 626 起，其中行政征收案件 89 起，占比 14.22%；关于行政征收复议的维持率虽然没有专门统计，但全

^④ 海关总署政法司、关税司、财政部关税司、国务院法制办财金司：《〈中华人民共和国进出口关税条例〉释义》，中国民主法制出版社 2004 年版，第 216 页。

国海关行政复议的维持率达 39.97%，而改变率仅为 16.78%。可见，海关纳税争议仅占海关行政复议案件数量的一小部分，海关行政复议的整体维持率仍然较高。较少的案件数量以及高企的复议维持率可能与海关较高的执法能力和依法行政水平相关，但也意味着强制将纳税争议案件导入复议渠道的作用并不突出，这似乎也说明，海关纳税争议复议前置制度的实践效果可能并不如立法者所预期的一般。

海关近年收到行政复议案件总体情况（2016-2018 年）
（数据来源：司法部复议应诉局授课课件）

| 年份 | 收件数 | 受理率 | 驳回率 | 维持率 | 改变率 | 和解调解率 |
|--------|-----|--------|-------|--------|--------|--------|
| 2016 年 | 200 | 92.17% | 1.05% | 38.42% | 11.05% | 48.95% |
| 2017 年 | 153 | 82.7% | 0.66% | 45.03% | 17.22% | 2.65% |
| 2018 年 | 273 | 87.78% | 6.33% | 37.97% | 21.1% | 5.49% |
| 总计 | 626 | 87.8% | 3.11% | 39.97% | 16.78% | 3.11% |

海关近年行政复议案件申请事项分布表（2016-2018 年）
（数据来源：司法部复议应诉局授课课件）

| 年份 | 行政处罚 | 行政强制 | 行政征收 | 行政许可 | 行政确权 | 行政确认 | 信息公开 | 举报投诉 | 行政不作为 | 其他 |
|--------|------|------|------|------|------|------|------|------|-------|-----|
| 2016 年 | 70 | 12 | 40 | 1 | 0 | 0 | 6 | 0 | 2 | 69 |
| 2017 年 | 89 | 4 | 28 | 3 | 0 | 1 | 6 | 0 | 0 | 22 |
| 2018 年 | 94 | 13 | 21 | 0 | 0 | 4 | 54 | 51 | 12 | 24 |
| 总计 | 253 | 29 | 89 | 4 | 0 | 5 | 66 | 51 | 14 | 115 |

三、海关行政复议纳税争议的反思和改进

（一）反思。

海关纳税争议复议前置的规定有其合理性，但其弊端和问题也是突出的，从目前法律规定和实践来看，可以从以下几个方面进行反思：

一是复议前置牺牲了公民的救济选择权。“无救济无权利。”没有救济，权利就如同易碎的花瓶。当国家提供给公民复数以上的救济途径时，公民就享有自由选择的权利。海关纳税争议强制

复议前置抬高了行政诉讼的救济门槛，在行政争议与行政诉讼之间横插一个行政复议阶段，剥夺了行政相对人在争议发生时自由选择救济方式的权利。需要指出的是，1986年的《海关法》在设置纳税争议复议前置的同时，还规定了“清税前置”。这种所谓“纳税前置”难免有“花钱买救济”的嫌疑，能够缴纳税款的纳税人才有权依法申请行政复议，而由于各种各样的原因无法缴纳税款的纳税人，则丧失申请行政复议的权利。这显然是对当事人诉权的变相剥夺，不利于保护相对人的合法权益，行政复议的作用也难实现。可喜的是，2000年修改《海关法》已将“纳税前置”废止，展现出不同于《税收征管法》的发展路径。

二是复议前置阻滞相对人实现权利。“迟来的公正非正义。”权利不仅要获得救济，而且要获得及时地救济。行政复议的时限一般是60天，特殊情况的还可以再延长30天。海关纳税争议的相对人只能先选择行政复议才能最终接受司法救济，对于不服行政复议的相对人来说，这样的规定不仅致使现行纳税争议解决的过程周期长、成本高，而且影响其获得及时的救济。

三是纳税争议的区分过于复杂。现行《海关法》仅对纳税争议设置了复议前置的制度，而对行政处罚、行政强制、行政许可、行政确认、信息公开、投诉举报等海关具体行政行为不服的，采取的是自由选择模式。对于纳税争议，《关税条例》将其界定为“对海关确定纳税义务人、确定完税价格、商品归类、确定原产地、适用税率或者汇率、减征或者免征税款、补税、退税、征收滞纳金、确定计征方式以及确定纳税地点有异议的”。这样的区分是从专业的角度进行的划分，使得简单的救济启动问题演变成

了复杂的法律专业难题,对于相对人来说,无疑加重了救济负担。

四是取消海关纳税争议复议前置影响不大。设置复议前置的一个理由可能是为了减轻人民法院的办案压力,节约司法资源。但如前所述,我国海关纳税争议的案件并不多,从近年来的数据看,海关行政诉讼案件的立案数占全部行政诉讼案件立案数的比例也很低,因此过分强调复议前置的防止滥诉作用,可能是脱离海关工作实际的。在此背景下,即使取消复议前置,让更多的纳税争议案件直接进入司法程序,对于海关工作来说影响并不大,对于促进海关法治建设反而是一件具有积极意义的好事。

五是取消复议前置是近年来立法趋势。也许正是因为复议前置方面暴露出来的重重弊端,近年来复议前置制度不仅在学界广泛受到质疑,一些法律法规也陆续取消了前置复议前置的规定。如2002年修订的《进出口商品检验法》取消了当事人对商检机构的处罚决定不服必须先向作出处罚的商检机构或者其上级商检机构申请复议的规定;2010年修订的《工伤保险条例》取消了行政复议前置程序,有关单位和个人可以自由选择申请行政复议或者向人民法院提起行政诉讼;2012年修订的《水路运输管理条例》删除了当事人对交通主管部门的处罚决定不服需申请复议的规定;等等。这些立法的变化一定程度上反映了复议前置相对式微的趋势,值得关注。

(二) 改进。

行政复议与行政诉讼是国家两种法定的行政争议化解方式。《法治政府建设实施纲要(2015-2020年)》提出,要完善行政复议制度,改革行政体制,积极探索整合地方行政复议职责,充

分发挥行政复议在解决行政争议中的重要作用。行政复议在未来应成为我国解决行政争议的主渠道，这样的思路和观点并无争议。但笔者认为，强制复议先行并不是实现行政复议成为解决行政争议主渠道的根本手段。事实上，当前我国行政复议低使用率和面临的困境，主要原因在于行政复议欠缺足够独立性和公正性，从而造成行政复议的信任危机。因此，解决行政复议当前面临的问题，并最终使行政复议成为解决行政争议的主渠道的根本之道，恰恰在于要塑造行政复议公正性的品性，通过公正性恢复行政复议的“人气”，赢得公众和当事人的信任，进而确立行政复议主渠道的地位。

有基于此，笔者认为，海关纳税争议行政复议制度的改进可从以下几个方面推进：

一是取消复议前置规定，赋予选择权。从法治建设发展的角度和海关解决行政争议工作的实际考量，建议废止《海关法》第64条，不再限制纳税争议只能先申请行政复议，而是将不服海关行政行为的选择权全部交由当事人。

二是完善复议制度机制，增加信任度。积极探索符合海关行政复议定位的体制机制，如设立海关总署和直属海关海关行政复议委员会、扩大海关复议听证的范围、健全海关行政复议证据制度、完善行政相对人参与行政复议制度等，通过程序设计的调整、方式手段的改变，凸显行政复议的比较优势，既有效避免与行政诉讼同质化，又体现出行政复议制度的特点，进一步提高行政复议机构的独立性和行政复议的公信力，增加相对人的信任度。

三是提高复议办理质量，提升吸引力。加强对海关行政复议

工作的领导，注重解决行政复议机关和行政复议机构“两张皮”的问题；广泛运用责令整改、约谈、通报等方式，督促下级海关自我纠错、自我改正；强化内部监督问责，倒逼海关行政复议机构依法履责；吸收海关业务领域专家参与复议工作，发挥海关专业特长、打造专业化的行政复议队伍；推进海关复议机构人员职业化建设，提升法治素养和执业水平，进一步提升案件办理质量和效率，提升海关行政复议对相对人的吸引力。

综上所述，笔者认为，在优化口岸营商环境的背景下，新时代海关行政复议制度的完善应在回归当事人自由选择救济权的基础上，充分考虑海关工作实际和相对人需求，在坚持海关行政复议专业、高效和有效监督等特色 and 优势的同时，合理借鉴司法程序中的公正元素，通过体制机制的调整和程序的完善，不断提升海关行政复议的公信力和吸引力，充分发挥行政复议在解决海关行政争议中的重要作用。

Thoughts on the prior application of administrative
reconsideration in customs tax payment disputes
——On the abolition of Article 64 of the Customs Law

Abstract: the administrative reconsideration of tax disputes is an important part of the relief system of tax collection and management in China. As an administrative organ performing the function of tax collection and

management, the customs' system design on the relief right of tax payment disputes presents a different development path from the tax collection and management law. However, with the development of the rule of law and the development of practice, the problems such as sacrificing the right of citizens' relief, blocking the realization of the rights of the opposite party, and the complexity of the distinction between the two parties have also caused disputes, which is worth reflecting. On the basis of returning to the parties' right to choose relief freely, we should draw lessons from the justice elements in the judicial procedure, and constantly enhance the credibility and attraction of customs administrative reconsideration through the adjustment of system and mechanism and the improvement of procedures.

Keyword: Customs; tax disputes; administrative reconsideration; relief right options

(两种打开方式, 二选一即可)

★ 电脑打开: 评价此文章, 请打开该网站:

<https://www.wjx.cn/jq/92227693.aspx>

★ 手机打开: 评价此文章, 请扫描该二维码:

