

# 纳税人诉权保障之悖论破解

## ——以中德比较为视角

池生清

(三明市税务学会, 福建 三明 365000)

**[摘要]** 纳税人诉权保障的公正与效率悖论, 产生于税既是无对待给付又是实现财政目的最重要手段的双重属性, 前者要求公正为其正当性的唯一来源, 后者要求其最大限度地降低征税成本, 两者此消彼长。中德比较研究表明, 悖论破解的前提在于税务行政救济、司法救济和立法救济三大救济程序相互衔接, 形成相互借力、相互支撑的有机整体, 关键在于确保法制与裁判实现双重统一, 行政复议主渠道作用的发挥则是悖论破解成果的自然呈现。完善我国纳税人诉权保障制度, 应当在全面盘活现有救济制度资源的基础上, 建立税务法规、税务规章合宪性与合法性问题的双重预审机制, 弥补司法救济与立法救济之间程序衔接的短板, 同时统一税务行政诉讼级别管辖和税务行政复议管辖制度。

**[关键词]** 纳税人诉权保障; 公正与效率悖论; 程序衔接; 行政自制

**[中图分类号]** D 925; D 922. 22 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1008-889X (2025) 01-0017-08

## 一、问题的提出

无救济则无权利。无论是制定《税法总则》, 还是编纂《税法典》, 纳税人诉权保障制度设计都是“压轴大戏”。一方面, 法院就税务行政争议作出裁判必须以事实认定为小前提, 以法律正确适用为大前提。作为小前提的事实认定受税法是“大量案件法”<sup>①</sup>的影响, 必须以穷尽行政救济为条件; 作为大前提的法律适用受税在本质上是无对待给付的限制, 必须以维护法制统一的立法救济(宪法救济)为后盾, 因而纳税人诉权保障必然是由行政救济、司法救济和立法救济组成的系统工程。另一方面, 税既是一种无对待给付, 同时又是实现财政目的最重要的手段, 前者要求公正为其正当性的唯一来源, 后者要求其最大限度地降低征税成本, 公正与效率悖论由此产生并贯穿于纳税人诉权保障各个阶段。

比如, 税务行政复议应由征税机关自我管辖还是上一级管辖, 税务行政诉讼第一审案件应由基层法院还是中级法院受理, 税务立法救济申请门槛就低不就高还是相反<sup>[1]</sup>。无论如何抉择, 似乎都难逃“世间安得双全法, 不负如来不负卿”的两难困境。

税务行政争议主要由事实认定争议和法律适用争议构成。基于救济资源整体配置及其效益最大化原则, 税务行政救济应当以解决个案纠纷和事实问题为主, 适合由最熟悉争议案件事实关系的原征税机关处理。税务立法救济重在解决法律冲突问题, 从而确保税收法制统一, 适合由最高位、最权威的国家立法机关或其他宪法机关处理。处于两者之间的税务司法救济则需要全面处理事实问题和法律问题, 从而既对征税机关进行司法审查和监督, 又对税务立法救济机关起到强大的案件过滤作用。尽管世界各国的国情和政治体制各不相同, 但在设计或选择纳税人诉权保障悖论

**[收稿日期]** 2024-10-29

**[基金项目]** 2021年全国人民代表大会常务委员会预算工作委员会委托课题“税法总则立法专题研究”; 2024年中国税务学会专项课题“税法典编纂的理论与实践研究”

**[作者简介]** 池生清(1972—), 男, 福建宁化人, 博士, 主要从事税务诉讼、比较税法研究。

① “大量案件法”之说由德国税法学者提出, 意为征税是一种涉及大量案件、频繁发生且需要高效处理的行政执法活动, 而征税机关无法如同法院那样详细审查具体案件, 导致其作出不正确决定的概率相当高。

破解方案时，都无法回避具有共性的 3 个核心问题：（1）既然三大救济程序缺一不可，但又难以单独完成悖论破解的重任，那么程序衔接应当如何设计才能形成相互借力、相互支撑又各显神通的有机整体？（2）裁判统一是税收正义在司法领域的具体体现，是“看得见的公正”，而法制统一则是裁判统一的前提条件，那么作为悖论破解关键的法制与裁判双重统一应当如何维护？（3）一旦具备上述两大前提条件，行政救济又该如何定位才能最大限度地发挥主渠道作用？

环顾全球，与我国同属大陆法系且为大陆法系税法理论源头的德国，在长期的纳税人诉权保障实践中就破解公正与效率悖论问题已经积累了较为成熟的制度经验。据统计，2008—2021 年，德国征税机关年均异议结案（类似于我国行政复议）4 019 266 件；税务法院初审年均收案 36 382

件，起诉率仅为 0.9% 左右；联邦税务法院上诉审年均收案 2 723 件，上诉率为 7.0%；联邦宪法法院宪法抗告年均收案 286 件，抗告率为 0.7%，明显呈现金字塔式的分布规律（见表 1）。就公正性而言，异议、初审、上诉审和宪法抗告的争议永久性解决的成功率分别为 99.1%、93.0%、99.3% 和 100%，每个阶段的救济程序均发挥了不可替代的诉权保障作用。就效率而言，每一道救济程序均具有强大的案件筛选作用，又为后一道救济程序的功能正常发挥创造了必不可少的前提条件。有鉴于此，本研究主要运用中德比较研究方法，围绕纳税人诉权保障悖论破解的三大核心问题逐层展开比较和分析，在此基础上就《税法总则》和《税法典》的税务救济制度设计提出立法建议，期待我国税法继行政复议和行政诉讼之后再次在立法救济方面首开制度之先河<sup>①</sup>。

表 1 德国税务救济案件一览表<sup>②</sup>单位：件

年度	行政救济		司法救济				宪法救济
	征税机关		税务法院		联邦税务法院		联邦宪法法院
	异议		初审		上诉审		宪法抗告
	收案	结案	收案	结案	收案	结案	收案
2008	5 281 990	5 535 667	45 294	49 262	3 394	3 494	319
2009	5 245 016	6 105 841	42 852	46 402	3 430	3 364	381
2010	3 745 379	5 252 592	42 776	45 566	3 175	3 438	313
2011	3 606 824	4 149 543	39 949	43 746	3 000	3 004	333
2012	4 139 601	3 648 073	38 840	42 509	3 016	2 962	241
2013	4 231 429	4 230 080	37 888	39 364	3 069	3 046	344
2014	3 467 424	4 233 922	35 914	39 564	2 736	3 049	258
2015	3 456 326	3 766 445	35 016	37 777	2 632	2 721	260
2016	3 322 249	3 428 875	35 169	36 675	2 564	2 705	263
2017	3 245 975	3 345 773	33 643	34 996	2 496	2 571	291
2018	3 389 956	3 253 785	32 654	32 928	2 344	2 166	245
2019	3 454 549	3 184 123	31 920	32 574	2 245	2 334	225
2020	3 336 237	3 152 647	29 888	30 767	1 995	2 122	244
2021	3 047 803	2 982 359	27 547	29 744	2 022	1 836	/
年均	3 783 626	4 019 266	36 382	38 705	2 723	2 772	286

① 我国行政复议和行政诉讼制度均经历了从分散立法到统一立法的演进过程，并且分散立法均始于税务救济立法。1950 年 12 月，中央人民政府政务院公布《税务复议委员会组织通则》，这是新中国最早建立的行政复议制度。1980 年 9 月，全国人大常委会审议通过《中外合资经营企业所得税法》和《个人所得税法》，分别在其第 15 条和第 13 条规定，企业和个人同税务机关在纳税问题上发生争议时，必须先按照规定纳税，然后再向上级税务机关申请复议；如果不服复议后的决定，可以向当地人民法院提起诉讼。这是新中国最早建立的行政诉讼制度。参见：王万华. 新中国行政诉讼早期立法与制度——对 104 部法律、行政法规的分析 [J]. 行政法学研究, 2017 (4): 49-65.

② 数据来源：根据德国联邦财政部 (www.bundesfinanzministerium.de)、德国联邦统计局 (www.destatis.de) 以及德国联邦宪法法院 (www.bundesverfassungsgericht.de) 官方网站公布的数据整理。统计时，司法救济未包括暂时权利保护案件；宪法救济未包括具体规范审查案件，宪法抗告案件结案数未单独公布。

## 二、救济资源整体优化配置下的程序衔接

能否满足纳税人权利救济金字塔“塔基要宽、塔顶要窄”的内在要求，首先取决于作为顶层设计的司法救济与立法救济（宪法救济）之间、司法救济与行政救济之间的程序能否顺畅衔接。中德两国都实行双重前置，但差别极大。德国双重前置针对的是宪法救济，纳税人在提起宪法救济之前必须先穷尽行政救济，再穷尽司法救济，因而又被称为穷尽法律救济原则<sup>①</sup>。该原则既在宪法救济层面把宪法救济与法律救济的功能融为一体，又在法律救济层面把法院的司法救济与法院外的行政救济功能融为一体，从而有效发挥救济资源整体配置功能并实现效益最大化。我国双重前置仅针对司法救济，是指纳税人在提起行政诉讼之前必须先缴清税款或提供担保，再穷尽行政救济。换言之，我国只有司法救济与行政救济之间的衔接程序，司法救济与立法救济之间的程序衔接则尚未完全建立。

### （一）司法救济与行政救济的程序衔接

中德两国均实行穷尽行政救济原则，其法律依据分别是《德国税务法院法》第 44 条第 1 款<sup>②</sup>和《中华人民共和国行政诉讼法》第 44 条、《中华人民共和国税收征收管理法》第 88 条第 1 款以及《中华人民共和国关税法》（以下简称《关税法》）第 66 条规定<sup>③</sup>。差异在于：（1）我国前置程序适用于征纳双方就涉及税款征收的行政行为所发生的纳税争议，德国则适用于撤销诉讼和课予义务诉讼。（2）穷尽行政救济的例外规定，我国仅适用于非纳税争议，德国则适用于一般给付诉讼、确认诉讼和飞跃

诉讼。其中，飞跃诉讼规定于《德国税务法院法》第 45 条，是指异议管辖机关在起诉状送达后 1 个月内向法院表示同意的，纳税人可不经前置程序而提起诉讼。但税务法院认为案件需要详细调查，且在兼顾当事人利益条件下有助于查明事实的，可在法定期限内裁定移交异议管辖机关进行前置程序。这样既大幅节省救济成本，又维护纳税人诉权和征税机关与法院的分工，值得借鉴<sup>[2]77-78</sup>。

### （二）司法救济与立法救济的程序衔接

对于涉及上下位法抵触的案件，德国纳税人有 2 种途径向联邦宪法法院请求救济：一是纳税人在穷尽司法救济后提起宪法抗告；二是请求税务法院或联邦税务法院的法官提出具体规范审查<sup>④</sup>。只要针对宪法抗告人所主张的侵害其基本权利的公权力措施存在法律救济途径，就必须穷尽法律救济后才能提起宪法抗告。而且，为了能在最接近案情的直接关联的程序中预防或消除所主张的基本权利侵害，宪法抗告人必须抓住所有依案件情形而存在的诉讼机会，此即宪法抗告的备位性原则。其例外情形有二：一是宪法抗告具有一般性意义，亦即将要作出的裁判具有超出个案之外的价值，对于大量处于同样处境的案件而言能够形成一种法律状况上的确定性；二是抗告人可能遭受严重且无法避免的不利益。该例外规定体现了宪法抗告的双重功能，前者旨在维护客观法秩序，后者旨在确保主观权利救济。

中德两国法院都可以直接向合宪性审查机关提出审查申请，但申请门槛有较大差别。德国税务法院或联邦税务法院的法官对其具体案件的裁判取决于问题规范的有效性时，应当向联邦宪法法院提出审查请求。这时需要同时满

① 德国纳税人穷尽法律救济原则，具体规定于《德国基本法》第 94 条第 2 款第 2 句、《德国联邦宪法法院法》第 90 条第 2 款和《德国税务法院法》第 44 条第 1 款，从而形成一个体系完整的主观权利救济与客观法秩序功能并重的防御体系。

② 该款规定：“对于提起法院外法律救济的案件，除第 45 条和第 46 条另有规定外，原告仅准许于法院外法律救济的前置程序全部或部分无结果时提起诉讼。”

③ 《关税法》自 2024 年 12 月 1 日起施行。基于新法优于旧法原则，《中华人民共和国海关法》第 64 条已被《关税法》第 66 条规定所取代而不再适用。

④ 德国税务法院自成体系，其中 18 个州税务法院为初审法院，联邦税务法院为终审法院。职业税务法官约 660 名，其中初审法官 600 名，终审法官 60 名。



足2个条件:一是裁判上的重要性,在争议涉及的规范无效和有效的2种情形下,法院必定在原审程序中作出不同的裁判;二是法官根据公认的解释原则无法得出任何正当且与宪法相符的解释。我国最高人民法院或地方各级人民法院认为法规与宪法或法律相抵触时,可以分别向全国人大常委会提出审查要求或审查建议。至于这种依申请审查是否包括具体规范审查情形,我国法律一直没有明确规定。直到2023年12月29日《全国人民代表大会常务委员会关于完善和加强备案审查制度的决定》(以下简称《关于完善和加强备案审查制度的决定》)的出台,我国司法救济与立法救济相脱节的状态才迎来重大突破<sup>①</sup>。但由于地方各级法院享有不受约束的司法裁量权(“可以”,而非“应当”),司法救济和立法救济程序之间要实现顺畅衔接,还需要一系列配套制度。

### (三) 司法救济与立法救济相脱节的双重风险

德国通过穷尽法律救济原则和具体规范审查,实现联邦宪法法院与税务法院之间以及司法机关与行政机关之间的合理分工,既有利于减轻联邦宪法法院的负担,也有利于调停税务法院的法律见解,以此为后盾还推动行政自制的深入发展。我国由于穷尽司法救济原则缺失,司法救济与立法救济程序长期以来各自为战,纳税人诉权保障面临双重风险:一是立法机关进行合宪性审查和合法性审查时由于脱离案件和情境,缺乏具体争点,无法吸收司法机关意见,只能发现字面违宪和字面违法情形,无法就适用违宪和适用违法情形进行深入审查;二是涉及上下位法相抵触时,行政救济和司法救济容易陷入程序空转,从而与破解公正与效率悖论的目标背道而驰。

## 三、法制与裁判的双重统一

### (一) 法制统一的程序保障

维护法制统一,首先需要设立合宪性审查机关为其提供坚强有力的组织保障。德国设立联邦

宪法法院,专属管辖法律规范合宪性审查案件。我国以全国人大及其常委会为合宪性审查机关,2018年10月,我国成立全国人大常委会法工委宪法室,协助全国人大常委会、全国人大宪法和法律委员会承担推动宪法实施、开展宪法解释、推进合宪性审查等方面的具体工作<sup>[3]</sup>。这标志着我国已经具备了合宪性审查工作的专门机构。

法制统一的实现路径,分为立法权限的事前划分和规范审查的事后监督。中德两国立法权限的事前划分均包括法律保留与法律优先2个原则的适用,差异在于事后监督。德国实行三权分立,联邦宪法法院仅有权进行被动审查,即规范审查和宪法抗告。根据程序启动原因与审查范围的不同,规范审查分为抽象规范审查和具体规范审查2类。所谓具体规范审查,是指联邦宪法法院对规范合宪性的裁判肇因于“原因案件”,并据此界定审查范围;但裁判一旦作出,其法律后果即抽象化地与原因案件完全脱钩。我国合宪性审查分为主动审查和依申请审查。以启动主体为标准,依申请审查又分为审查要求和审查建议。其中,提出审查要求是最高人民法院等重要国家机关的权力,除此之外的其他国家机关和社会团体、企业事业组织以及公民只能提出审查建议。提出审查要求是一种正式的启动程序,即直接进入正式审查程序。审查建议则不同,能否启动审查程序取决于全国人大常委会工作机构的研究意见,认为有必要时才能启动审查程序,否则无法进入正式审查程序。我国实行统一的多层次的立法体制,立法救济包括全国人大常委会提供的法规审查救济和国务院提供的规章审查救济。但在立法救济中,审查建议权和审查要求权如何形成一个有机整体,我国法律也一直没有明确规定。总体而言,中德两国政治体制虽各不相同,就维护法制统一而言都建立了符合各自国情的制度保障体系。

### (二) 裁判统一的程序保障

德国为协调税法体系自身的内部冲突以及

<sup>①</sup> 根据《关于完善和加强备案审查制度的决定》第6条第3款,地方各级法院在审判工作中发现法规、司法解释同宪法或者法律相抵触,或者存在合宪性、合法性问题的,可以逐级上报至最高人民法院,由最高人民法院向全国人民代表大会常务委员会书面提出审查要求。该规定标志着我国立法救济制度初步实现法律化和体系化。

税法与其他部门法之间的外部冲突，确保税务行政诉讼裁判统一，根据《德国税务法院法》第11条和《联邦最高法院裁判统一法》，分别在联邦税务法院的内部和外部设置了联邦税务法院大法庭和最高法院联合法庭。我国为统一法律适用和裁判尺度，树立与维护人民法院裁判的公信力，根据《中华人民共和国民事诉讼法组织法》第37条和《最高人民法院关于建立法律适用分歧解决机制的实施办法》（法发〔2019〕23号），建立了以审判委员会为领导和决策机构的法律适用分歧解决机制。中德两国都把在审案件所引起的法律适用分歧作为标的，但德国联邦税务法院大法庭和最高法院联合法庭均仅就在审案件的法律问题作出裁判，我国法律适用分歧则分为2类：一是最高人民法院生效裁判之间存在的法律适用分歧；二是在审案件作出的裁判结果与最高人民法院生效裁判确定的法律适用原则或者标准可能存在的分歧。在我国，启动主体为最高人民法院各业务部门、各高级人民法院和各专门人民法院<sup>①</sup>。

### （三）级别管辖对裁判统一的影响

中德两国税务行政诉讼均实行两审终审制，并且对法律适用分歧解决程序的启动主体资格作出明确限制。据此，法律适用分歧解决程序能否正常启动，又取决于两国对于法院级别管辖的具体规定。

德国税务诉讼案件的初审由作为州高等法院的税务法院管辖，终审由联邦税务法院管辖，对此没有任何例外。因此，联邦税务法院作为终审法院，无论是启动法院内部的大法庭程序还是外部的联合法庭程序，在程序上均无障碍。

我国税务行政案件的级别管辖有2种：以海关和国家税务总局为被告，由中级人民法院管辖；以其他征税机关为被告，通常由基层人民法院管辖。由于我国有权提出法律适用分歧解决的申请主体仅限于最高人民法院各业务部门、各高级人民法院和各专门人民法院，目前尚未设立税务法

院<sup>①</sup>，大部分税务案件只能以中级人民法院为终审法院，无法上诉到高级人民法院，导致难以为税务行政案件的裁判统一提供全面的程序保障。

## 四、作为主渠道的税务行政救济

### （一）功能定位与管辖

纳税人寻求行政救济的制度，我国称为行政复议程序，德国称为异议程序。以是否发生移审效果为标准，行政救济管辖分为移审管辖和自我管辖2种模式。《德国税法通则》曾规定税务行政救济分为2种，即实行自我管辖的异议和实行移审管辖的抗告。随着纳税人诉权保障制度渐趋成熟，自1996年起双轨制改为单轨制，异议和抗告整合为异议。换言之，德国基于行政自制的功能定位，异议案件全部实行自我管辖。我国基于层级监督的功能定位，税务行政复议案件以移审管辖即上一级管辖为原则，自我管辖仅作为例外情形：一是不服国家税务总局或海关总署的具体行政行为，向国家税务总局或海关总署申请复议；二是不服各级税务局的税务所（分局）或稽查局的具体行政行为，向其所属税务局申请复议。

### （二）行政救济决定

不同的管辖模式决定了行政救济决定的不同范围和方式，进而对行政救济的效率产生重要影响。我国行政复议机关除纳税人撤回复议申请或复议程序终止情形外，对于行政复议案件都要作出复议决定。德国异议决定机关仅在异议未得到救济的范围内作出异议决定，实务中所占比重很小。德国救济决定分为异议决定和一般处分，异议决定又分为部分异议决定和全部异议决定。征税机关认为适当时，可先就部分异议请求作出决定，从而方便异议人尽早向税务法院寻求救济。对于经审查认定实体理由成立的行政救济，我国规定撤销、变更、确认违法、责令重新作出、限期履行以及赔偿等6种决定方式；德国则直接终结异议程序，由于异议决定机关即原征税机关，因此，可以按申请要求撤销、变更或作出具体行

① 目前我国已设置的专门人民法院只有军事法院、海事法院、铁路运输法院、知识产权法院、金融法院和互联网法院等。

政行为,无需另行作出异议决定,从而有效地避免程序空转、节约行政资源。

### (三) 层级监督的定位反思

作为世界性大国,中德两国都把行政救济作为化解税务行政争议的主渠道,但功能定位存在较大差异:我国倾向于司法化的层级监督,德国倾向于反司法化的行政自制。在德国,作出行政行为的征税机关在税务行政诉讼中一旦败诉,被告、被执行人和行政异议机关在身份上完全重合。这种情况有利于彻底贯彻行政执法责任自负原则,进而督促征税机关在行政执法过程中最大限度地以法院审判标准作为参照,确保行政执法的合法性和合理性。我国基于层级监督功能定位确立了上一级征税机关复议原则,征纳之间的双方法律关系转变为更加复杂的征纳与复议机关之间的三方法律关系,进而偏离了主渠道功能发挥的客观要求。首先,复议机关无论是维持还是改变原行政行为,只要纳税人不服都要当被告。这种“双被告”违背了任何人不得当自己法官的自然正义原则,实务中也无法避免行政复议机关与被申请人基于考核压力向纳税人施压要求其撤回复议申请的情形。其次,纳税人向上一级征税机关申请行政复议,还可能导致权利救济阻力随着被告数量和被告行政级别的增加而增加,从而不利于保障诉讼法上的“武器平等”原则。再次,由于税法是“大量案件法”,相对于纳税人主动撤回和双方合意终结,征税机关自行纠正在行政救济程序分流中是最为重要也最关键的方式<sup>①[2]15</sup>。由于行政自制功能被层级监督功能所取代,征税机关自行纠正机制却一直未能从立法层面上得到保障。为了从源头上减少进入行政复议程序的案件,各地只能在信访、投诉等程序之外自行探索寻求行政自制的涉税争议前置处理办法<sup>②</sup>。

## 五、对完善我国纳税人诉权保障制度的启示

据上述比较结果可知,我国由税务行政救济、司法救济和立法救济三大程序构成的纳税人诉权保障制度体系已初步形成,但存在明显制度性缺陷,主要表现在:(1)税务法规、税务规章审查救济与税务行政诉讼的程序衔接条款缺失,三大救济程序相互支撑、相互借力的有机整体功能难以发挥。(2)税务行政诉讼的级别管辖与税务行政复议管辖不统一,亟需同步推动立法解决。有鉴于此,完善我国纳税人诉权保障制度,应当在全面盘活现有救济制度资源的基础上,推动税务法规、税务规章的审查机关与法院建立联动机制,弥补司法救济与立法救济之间程序衔接的短板,同时统一税务行政诉讼级别管辖和税务行政复议管辖制度。

### (一) 税务法规、税务规章的审查机关与法院建立联动机制

在全面盘活我国现有救济制度资源的基础上,充分利用《关于完善和加强备案审查制度的决定》第6条第3款规定所提供的制度支撑和法律依据,彻底打通最高人民法院审查要求权和地方各级法院审查建议权融为一体的“最后一公里”。

1. 以备案机关或共同备案机关为审查主体。税务法规包括税务行政法规和税务地方性法规,前者由国务院制定,后者由省级人大常委会制定<sup>③</sup>,均以全国人大常委会为审查机关。税务规章包括税务部门规章和税务地方政府规章,前者由国家税务总局、海关总署或者国务院其他部门制定,后者由省级人民政府制定<sup>④</sup>,均以国务院为审查机关。因此,税务法规和税务规章是否与

① 德国征税干部专业素质要求很高,每年仍有280万件异议案件存在执法过错需要纠正,纠错率高达67%。

② 参见《安徽省税务行政争议前置处理办法》(皖税发〔2019〕84号)、《陕西省税务系统涉税争议前置处理办法(试行)》(陕税发〔2021〕57号)、《国家税务总局宁德市税务局涉税争议前置处理办法(试行)》(宁税函〔2022〕32号)等。

③ 我国税收法律仅授权省、自治区、直辖市人大常委会制定税收事项的地方性法规。参见:《中华人民共和国环境保护税法》第6条第2款和第9条第3款,《中华人民共和国耕地占用税法》第4条第2款和第12条第2款,《中华人民共和国资源税法》第2条第2款、第3条第2款和第7条第2款,等等。

④ 我国税务行政法规仅授权省、自治区、直辖市人民政府制定税收事项的地方政府规章。参见:《城镇土地使用税暂行条例》第3条第2款、第5条、第8条和第13条,《房产税暂行条例》第3条第1款、第6条、第7条和第10条,等等。



上位法相抵触问题，应当分别移送全国人大常委会或者国务院进行审查。

2. 建立合宪性与合法性问题移送的双重预审机制。纳税人认为行政行为所依据的税务法规或者税务规章同上位法相抵触，在对行政行为提起诉讼时，可以一并请求移送审查。第一重预审由案件管辖法院作出决定，即案件管辖法院认为行政行为所依据的税务法规或者税务规章同上位法相抵触，可以裁定中止诉讼程序，并逐级报请最高人民法院。第二重预审由最高人民法院作出决定，即最高人民法院认为行政行为所依据的税务法规或者税务规章同上位法相抵触，依法向全国人大常委会或者国务院提出加以审查的要求。

3. 对于最高人民法院提出的审查要求，全国人大常委会、国务院应当依法及时审查并按规定处理。全国人大常委会对税务法规的审查，依照《中华人民共和国立法法》《关于完善和加强备案审查制度的决定》和《法规、司法解释备案审查工作办法》等相关规定进行。国务院对税务规章的审查，由于《规章制定程序条例》（国务院令第695号）第35条和《法规规章备案审查条例》（国务院令第789号）第12条均仅规定了对审查建议的处理程序，因此，需要同步修改这2部行政法规，增加对最高人民法院提出审查要求的处理程序。

## （二）税务行政诉讼与行政复议的统一管辖

1. 第一审税务行政案件统一由中级人民法院管辖。我国厦门、上海两地正在实施税务司法专业化改革<sup>①</sup>，对于推进税务法官专业化和涉税争议实质化解具有深远意义<sup>[5]</sup>，但这种由基层人民法院为主体的管辖模式，无法为税务行政诉讼案件的裁判统一提供全面的程序保障。基于我国现行税务司法状况，大部分税务案件只能以中级人民法院为终审法院，申请人无权向最高人民法院提出法律适用分歧解决的申请，因而无法确

保税务行政诉讼案件的裁判统一。这也不利于纳税人权利的平等保护。增值税和消费税由税务机关（非进口环节）和海关（进口环节）共同征收，关税和船舶吨税由海关征税，其他税种由税务机关征收，纳税人诉权保障因征税机关的改变而改变，不符合宪法规定的平等原则<sup>[6]</sup>。因此，除适用简易程序的案件外，第一审案件统一由中级人民法院管辖为宜。

2. 税务行政复议统一由征税机关自我管辖。穷尽行政救济在本质上构成了对纳税人诉权的一种限制，其正当化的核心理由在于，税法作为“大量案件法”，其复杂性和广泛性要求给予征税机关通过复议前置程序进行再次审查的机会。因此，行政自制成为了行政复议前置制度最为关键的正当化基础。首先，行政自制必须以行政他制为基本前提，行政他制必须经由作为内因的行政自制落到实处。因此，税务行政复议统一由征税机关自我管辖，必须以三大救济程序形成有机整体、税收法制与裁判实现双重统一为前提条件。其次，借鉴德国经验建立飞跃诉讼制度。根据行政自制原理，有原则必有例外，既然行政复议管辖机关认为双方有争议的行政行为即使经过行政复议也不可能改变，就应当允许纳税人向法院起诉。法院认为案件复杂有必要进一步查明事实，可以裁定案件移送行政复议管辖机关处理。唯其如此，才能避免类似大连辽渔案的情形再次发生<sup>②</sup>。

### 【参考文献】

- [1] 林彦. 法规审查制度运行的双重悖论[J]. 中外法学, 2018(4): 937-954.
- [2] 池生清. 德国美国税务诉讼法[M]. 北京: 人民出版社, 2017.
- [3] 朱宁宁. 设立专门委员会新增工作机构加强宪法实

① 2023年11月28日，厦门市中院在思明区法院挂牌成立涉税案件合议庭，集中管辖全市原由各基层法院管辖的一审涉税案件，推行涉税刑事、民事、行政案件“三合一”审理。2024年2月23日，上海市高院在上海铁路运输法院新设税务审判庭，集中管辖原由上海市基层法院管辖的一审税务行政案件；在上海三中院行政审判庭加挂税务审判庭牌子，集中管辖原由上海市相关中级法院管辖的一审和二审税务行政案件。

② 大连辽渔案中，纳税人就行政复议应否受理问题，先后3次申请行政复议并经历10次行政诉讼（包括一审、二审和再审）终获受理。参见：辽宁省高级人民法院（2019）辽行申1376号行政裁定书和北京市高级人民法院（2021）京行终5310号行政判决书。

施和监督 中国法治步入合宪性审查时代[EB/OL]. (2019-02-26)[2024-06-25]. [http://www.npc.gov.cn/zgrdw/npc/xinwen/jd gz/zhbd/2019-02/26/content\\_2072471.htm](http://www.npc.gov.cn/zgrdw/npc/xinwen/jd gz/zhbd/2019-02/26/content_2072471.htm).

[4] 贺小荣. 法律适用分歧的解决方式与制度安排[J]. 人民司法, 2019(31): 20-24.

[5] 李刚, 陈哲. 从一份税案裁判文书看税务司法专业化改革[N]. 中国税务报, 2024-09-25(B4).

[6] 任喜荣, 池生清. 《税收征管法》适用范围的缺陷及其改进: 以进境物品进口税纳税主体认定为例[J]. 税务研究, 2020(4): 75-81.

## Resolving the Paradox of the Protection of Taxpayers' Action Right: A China-Germany Comparative Perspective

CHI Shengqing

(Sanming Municipal Tax Association, Sanming 365000, China)

**Abstract:** The paradox of justice and efficiency in the protection of taxpayer's right of action emerges from the dual nature of taxation, which is both non-quid-pro-quo pecuniary obligation in public law and the most critical instrument for achieving fiscal objectives. The former demands justice as the sole source of its legitimacy, while the latter requires minimizing the costs of tax collection, creating a situation of mutual exclusivity. Comparative studies between China and Germany reveal that resolving this paradox hinges on the interplay and synergy among three major relief procedures, forming an organic whole that reinforces and supports each other. The crux lies in ensuring the dual unity of legal systems and judgement. The pivotal role of administrative reconsideration as the primary channel is an organic outcome of resolving the paradox. To refine China's system for safeguarding taxpayers' right of action, it is imperative to fully activate existing relief system resources, establish a dual pre-examination mechanism for the constitutionality and legality of tax regulations and tax rules, bridge the procedural gap between judicial and legislative relief, and concurrently unify the jurisdictional systems of tax administrative litigation and tax administrative reconsideration.

**Key words:** protection of taxpayer's right of action; paradox of justice and efficiency; procedural convergence; administrative self-restraint

(责任编辑 冯庆福)