
税务行政复议 实务研究报告

2026



华税律师事务所
二〇二六年二月

税务行政复议实务研究报告（2026）

前 言

行政复议制度是我国行政法治体系的重要支撑，既是化解行政纠纷的核心机制，也是行政机关自我纠错的法定途径，更是推进国家治理体系和治理能力现代化的关键制度环节。2024年1月1日起施行的新《行政复议法》首次将“发挥行政复议化解行政争议的主渠道作用”载入条文，为行政复议的功能定位与实践开展提供了坚实的制度支撑。司法部《行政复议工作白皮书（2024）》数据显示，2024年全国各级行政复议机关新收行政复议案件74.96万件，同比增长94.7%，达到同期法院一审行政案件的2.5倍，充分体现了行政复议在化解行政争议中的主渠道地位不断巩固。

在税收领域，税收法律关系的主体包括征税主体（本报告以税务机关为主体讨论）和纳税主体（即企业、个人、其他组织等），纳税主体认为税务机关的具体行政行为侵犯其合法权益的，可以向复议机关申请复议，通过征纳双方以外的第三方对涉税具体行政行为的合法性、适当性作出界定。《行政复议法》《税收征收管理法》及《税务行政复议规则》等法律法规与部门规章明确规定了税务行政复议的受案范围、申请人与被申请人的主体界定、复议申请程序、复议审查流程等核心内容。但在税务行政复议实务中，上述规定的落地与适用仍衍生出诸多亟待明确的问题，例如利害关系人是否具备复议申请人资格、清税前置程序中纳税担保的确认期限如何界定、复议审查阶段是

否必须召开听证会等，这些问题不仅直接关乎申请人的复议权利能否顺利行使，更影响税企双方能否通过复议程序高效化解争议，而妥善厘清并化解此类争议，对于保障税收征管及维护纳税主体合法权益具有重要的现实意义。

2025年3月公布的《税收征收管理法（修订征求意见稿）》重塑了纳税争议的救济路径，在保留“先复议后诉讼”的规则下将清税前置程序后移至诉讼环节，即纳税人如果对税务机关的征税行为不服的，可以直接提起复议，若对复议结果不服，在清税之后可以提起诉讼，该规则的修订释放出税务领域强化行政复议争议化解主渠道作用的明确信号。则在实务中，纳税人应准确理解与把握税务行政复议程序要点，在发生涉税争议时可以选择通过复议程序更好地维护自身的合法权益。

华税长期以来专注于涉税争议解决服务，拥有丰富的税务行政复议案件代理经验。华税团队基于对行政复议相关规定的理解、争议问题的深入研究以及案件代理经验撰写本报告，系统解析税务行政复议程序，聚焦实务中的主要争议问题，并结合案例进行探析，以期为税务争议的解决提供有益参考。

目 录

- 一、近年税务行政复议案件数据统计与态势分析
- 二、税务行政复议四大核心程序要点剖析
- 三、税务行政复议八大实务争议问题探讨
- 四、税务行政复议典型案例解析
- 五、税务行政复议制度的最新动向与未来展望

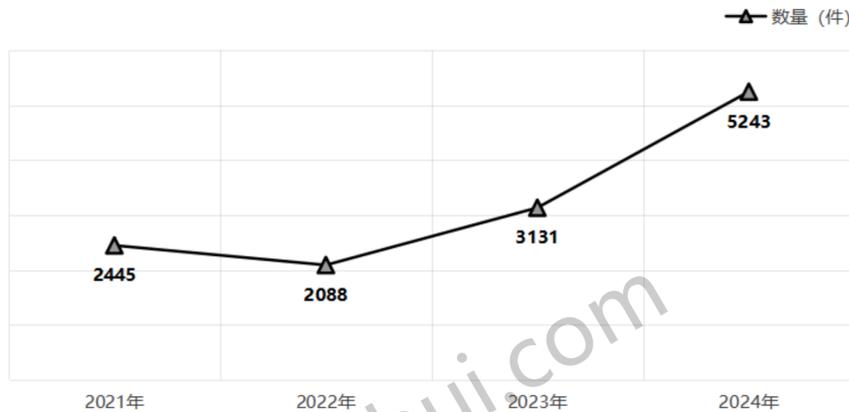
huashui.com

一、近年税务行政复议案件数据统计与态势分析

（一）2021 年至 2024 年全国税务系统受理的复议案件数量整体呈现上升趋势

国家税务总局历年披露的《法治政府建设情况报告》数据显示，2021 年至 2024 年全国税务系统受理的行政复议案件数量分别为 2445 件、2088 件、3131 件、5243 件^[1]，整体呈现“先降后升、且增幅显著”的趋势，2022 年短暂回落后，2023 年起快速反弹，2024 年较 2021 年增长 114.4%。

2021年至2024年全国税务系统受理行政复议案件数量



该增长趋势的出现可能有两个方面的原因，一是数字化征管“强基工程”深入推进，税务机关依托大数据、模型分析等技术实现精准的税收监管，对新业态、高风险领域的征管、检查力度更大，企业税务合规面临更高的要求，继而引发更多的涉税争议；二是随着社会法治环境的持续优化与纳税人维权意识的不断提升，在积极发挥复议作为化解行政争议主渠道作用的政策倡导下，更多纳税人倾向于

^[1] 数据来源：《国家税务总局 2021 年法治政府建设情况报告》“……五、依法预防调处化解矛盾纠纷（一）妥善办理复议应诉案件。依法办理复议案件，发挥行政复议化解税务争议主渠道作用，2021 年，税务系统共办理行政复议案件 2445 件……”；《国家税务总局 2022 年法治政府建设情况报告》“……五、健全矛盾纠纷化解机制，维护社会公平正义（一）依法依规办理复议应诉案件。进一步强化案件办理制度建设，规范案件办理程序要求，加强以案释法，提升案件办理水平。贯彻落实行政复议意见书制度，充分发挥行政复议纠错机制作用，实现“办理一件，规范一片”的示范效果。2022 年，全国税务系统受理行政复议申请 2088 件，均依法依规办理……”；《国家税务总局 2023 年法治政府建设情况报告》“……七、健全矛盾纠纷化解机制，促进社会公平正义（一）依法依规办理复议应诉案件。发挥行政复议化解行政争议主渠道作用，2023 年全国税务系统受理行政复议申请 3131 件，绝大部分案件实现案结事了……”；《国家税务总局 2024 年法治政府建设情况报告》“……七、健全矛盾纠纷化解机制（一）不断提升复议应诉案件办理质量。做实做细行政复议调解工作，2024 年全国税务系统受理行政复议申请 5243 件，实质性化解争议的比例比 2023 年提高 3 个百分点，进一步发挥行政复议化解行政争议主渠道作用……”。

通过复议渠道寻求争议解决，进一步推动了复议案件数量的增长。

（二）各省、自治区、直辖市及计划单列市税务行政复议案件数据分析

部分省、自治区、直辖市及计划单列市税务局在历年公布的《法治政府建设情况报告》中披露了税务行政复议案件受理、审理情况。据统计，2021年至2024年各省、自治区、直辖市及计划单列市已公开的行政复议案件的数量分别为721件、926件、964件、1841件^[2]。

2021年至2024年各省、自治区、直辖市及计划单列市税务行政复议案件数量公布情况

区域	省、自治区、直辖市、计划单列市	2021年	2022年	2023年	2024年
东北地区	辽宁省	—	100	—	—
	吉林省	65	—	62	67
	黑龙江省	—	30	42	83
	大连市	—	—	—	79
西南地区	四川省	—	—	—	—
	贵州省	—	—	—	—
	云南省	—	—	—	—
	西藏自治区	1	2	—	4
西北地区	重庆市	—	—	37	69
	陕西省	—	—	—	—
	甘肃省	—	—	—	—
	青海省	8	5	4	18
	宁夏回族自治区	4	7	15	27
	新疆维吾尔自治区	3	—	24	46
中南地区	广东省	219	—	—	—
	广西壮族自治区	64	79	71	112
	湖南省	21	23	—	194
	河南省	—	—	—	—
	湖北省	—	—	—	—
	海南省	22	16	32	—
华北地区	深圳市	96	192	201	211
	北京市	—	138	—	308
	天津市	—	62	45	—
	河北省	—	—	—	—
	山西省	—	—	—	—
华东地区	内蒙古自治区	16	7	—	—
	江苏省	—	—	—	—
	上海市	44	38	122	311
	浙江省	—	—	128	—
	安徽省	45	62	—	—
	江西省	18	—	—	—
	宁波市	14	17	38	—
	山东省	—	70	97	245
	青岛市	9	61	37	50
	福建省	64	—	—	—
厦门市	8	17	9	17	
全国	共计	721	926	964	1841

已披露 2024 年税务行政复议案件数量的省、自治区、直辖市及计划单列市

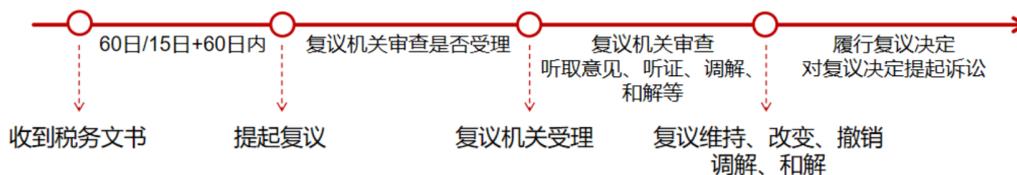
^[2] 参照税务行政处罚裁量基准对全国进行区域划分；仅公布省一级行政复议案件数据的地区未纳入统计。

中，上海、北京、山东、深圳、湖南、广西、黑龙江、大连、重庆、吉林的案件数量排在前十^[3]。上述地区多为经济体量大、市场交易活跃、税源集中度高的省市，税务执法与纳税人权利救济的互动更为频繁。

此外，根据《行政复议法》第79条第1款的规定，“复议决定书应当根据被申请行政行为的公开情况并依国家规定向社会公开”，释放了行政复议“公开运行”的制度信号，但目前实践中，复议机关基本未公开复议决定书。实际上，在不影响数据安全与纳税人信息保护的前提下，更充分的公开能够发挥制度宣传作用，通过已公开的文书，纳税人能够更加充分、切实地了解税务复议的受案范围、审查强度与裁判尺度，从而更愿意优先通过复议化解争议，更好地发挥行政复议化解纠纷的主渠道作用。基于此，建议以“全面公开为原则、不公开为例外”的思路推进税务行政复议领域的信息公开，并进一步细化可公开领域的标准，同时通过“事实信息脱敏和理由结构化呈现”的方式，实现隐私保护与公众知情权的平衡。

二、税务行政复议四大核心程序要点剖析

税务行政复议是对税务机关具体行政行为合法性与正当性的系统审查程序，既是行政争议解决的正式救济路径，也是纳税争议进入行政诉讼前必须经历的步骤。本章节根据现行《行政复议法》《税务行政复议规则》《税收征收管理法》等规定系统梳理税务行政复议四大核心程序，并提示关键要点。



（一）申请复议：明确双前置范围，关注期限与被申请人、复议机关的确定

提起复议申请是税务行政复议的起点，而启动这一程序的首要前提，是准确区分纳税争议与非纳税争议两类情形。根据现行规定，对于纳税争议，申请人需要先缴纳税款和滞纳金或提供相应的纳税担保后才可以依法申请行政复议，对复

^[3] 排名以各省、自治区、直辖市及计划单列市的税务局官网已公布的税务行政复议案件数量为基础，仅对已公布地区进行排名比较，未公布或公布口径不同（例如仅公布省局一级受理行政复议案件的数量）的地区未纳入比较，故与全国实际案件分布可能存在一定偏差，仅供趋势分析与结构性比较参考。

议决定不服的可以提起行政诉讼，即清税前置和复议前置的“双前置”要求；而对于非纳税争议，申请人可以直接提起行政复议或者行政诉讼。根据《税务行政复议规则》第 14 条及第 33 条第 1 款的规定，纳税争议包括“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”。

在复议申请的期限方面，一般是自知道或应当知道税务机关作出具体行政行为之日起 60 日内提起行政复议，而纳税争议则需要在税务机关确定的期限内缴清税款和滞纳金以后或者所提供的担保得到作出具体行政行为的税务机关确认之日起 60 日内提出复议申请，实践中，“税务机关确定的缴纳税款和滞纳金或者提供担保的期限”通常为税务文书送达之日起 15 日内。例如，对于要求纳税人补缴税款和滞纳金的《税务处理决定书》，若纳税人对决定书不服，因属于纳税争议，税务机关通常在决定书中写明：纳税人需在收到决定书之日起 15 日内缴纳税款及滞纳金或者提供相应的担保，然后可自款项缴清或者提供相应担保被税务机关确认之日起 60 日内申请行政复议。

在被申请人的确定方面，申请人对具体行政行为不服申请行政复议的，作出该具体行政行为的税务机关为被申请人。需要注意的是，如果相关具体行政行为系经重大税务案件审理程序作出，则应以审理委员会所在税务机关为被申请人。例如，纳税人对 A 市税务局稽查局作出的《税务处理决定书》不服，若该《税务处理决定书》经 A 市税务局重大税务案件审理委员会审理，则应以 A 市税务局为被申请人。在复议机关的确定方面，纳税人对各级税务局作出的具体行政行为不服的，应当向上一级税务局申请复议；对计划单列市税务局的具体行政行为不服的，应向国家税务总局申请行政复议。

（二）复议受理：关注受理条件、材料补正期限

申请人提起复议申请后，税务行政复议程序进入受理环节，需要申请人重点关注受理条件、受理期限以及补正期限。在受理条件方面，《税务行政复议规则》第 14 条列举了十二类属于税务行政复议范围的行政行为，包括征税行为、行政许可、税收保全及强制措施、行政处罚、不依法确认纳税担保、纳税信用等级评

定行为等，第 44 条则进一步概括了复议受理条件，包括属于上述复议范围、在法定期限内提起、有明确的申请人与被申请人、申请人与具体行政行为有利害关系、有具体的复议请求和理由、符合复议前置与清税前置条件等。

在受理期限方面，《税务行政复议规则》第 45 条规定，“行政复议机关收到行政复议申请以后，应当在 5 日内审查，决定是否受理。对不符合本规则规定的行政复议申请，决定不予受理，并书面告知申请人”。对于复议申请材料不齐全的情况，《税务行政复议规则》第 47 条规定，“行政复议申请材料不齐全、表述不清楚的，行政复议机构可以自收到该行政复议申请之日起 5 日内书面通知申请人补正”，且《行政复议法》第 31 条也明确了“补正通知应当一次性载明需要补正的事项”，对于补正期限，《税务行政复议规则》要求复议机关作出的补正通知应当载明合理的补正期限，未对补正期限作出统一规定。

（三）复议审理：了解申请人的各项权利，理解全面审查原则

复议机关受理复议申请后，税务行政复议程序进入审理阶段。现行法律法规赋予了申请人在审理程序中申请阅卷、陈述意见、请求听证、申请调解或和解等多项权利，旨在充分保障申请人的参与权，助力税企双方明晰争议核心焦点，推动涉税争议实质性化解，进而提升行政复议工作的质量与效率。与此同时，复议机关在案件审理过程中需遵循全面审查原则，对具体行政行为所依据的事实证据、法律程序、法律依据和设定的权利义务内容的合法性、适当性进行审查，切实发挥行政复议作为化解涉税行政争议主渠道的重要作用，实现法律效果与社会效果的有机统一。本报告对审理过程中申请人的权利展开分析：

1. 申请人、第三人有权查阅、复制案卷材料

《行政复议法》第 47 条规定，“行政复议期间，申请人、第三人及其委托代理人可以按照规定查阅、复制被申请人提出的书面答复、作出行政行为的证据、依据和其他有关材料，除涉及国家秘密、商业秘密、个人隐私或者可能危及国家安全、公共安全、社会稳定的情形外，行政复议机构应当同意”，即除涉及国家秘密、商业秘密等情形外，明确赋予了申请人及第三人查阅、复制案卷材料的权利。

2. 复议机关应当听取申请人的意见

《行政复议法》规定，“适用普通程序审理的行政复议案件，行政复议机构应当当面或者通过互联网、电话等方式听取当事人的意见，并将听取的意见记录在案”。司法部印发的《行政复议普通程序听取意见办法》明确了听取意见的重点内容，包括“行政行为对申请人人身权、财产权、受教育权等合法权益造成的具体损害”“行政行为作出过程中，申请人的知情、陈述、申辩、听证等程序性权利是否得到保障”“申请人在申请书等材料中所述，与被申请人证据材料反映的案件事实有矛盾的部分”等。该办法同时规定，在案件审理中复议机关应当综合考虑所听取的意见，对案件证据材料进行审查，认定案件事实。

此外，复议机关同样应当听取第三人的意见，《行政复议普通程序听取意见办法》第13条规定，“第三人意见的听取，参照听取申请人意见的规定办理。第三人的利益诉求与申请人有冲突的，就可以就双方各自提出的案件事实和证据，听取对方意见”。

3. 申请人可以请求听证，重大、疑难、复杂案件应当组织听证

行政复议中的听证程序类似于一场“小庭审”，复议机关组织申请人与被申请人召开听证会，双方围绕争议问题通过陈述、申辩、举证、质证等形式发表观点。《行政复议法》第50条赋予了申请人请求听证的权利，“行政复议机构认为有必要听证，或者申请人请求听证的，行政复议机构可以组织听证”，并明确了应当听证的情形，“审理重大、疑难、复杂的行政复议案件，行政复议机构应当组织听证”。对于何为“重大、疑难、复杂”的案件，《行政复议普通程序听证办法》第3条第1款规定，“审理下列重大、疑难、复杂的行政复议案件，行政复议机构应当组织听证：（一）涉及国家利益、重大社会公共利益的；（二）涉及群体性纠纷或者社会关注度较高的；（三）涉及新业态、新领域、新类型行政争议，案情复杂的；（四）被申请人定案证据疑点较多，当事人对案件主要事实分歧较大的；（五）法律关系复杂的；（六）其他重大、疑难、复杂案件”。在目前税务行政复议实践中，对于“重大、疑难、复杂”的具体适用仍存在争议。

4. 申请人可以申请调解、和解

对于部分历史久远、相关资料繁杂错乱、争议事实难以查清的案件，以证据为基础提出和解或调解的方案，对于提高行政效率、妥善化解争议具有重要意义，

也有利于维护良好的税企关系。原《行政复议法》没有规定行政复议和解、调解相关内容，而是在《实施条例》中具体规定了行政复议和解、调解的适用情形，“有下列情形之一的，行政复议机关可以按照自愿、合法的原则进行调解：（一）公民、法人或者其他组织对行政机关行使法律、法规规定的自由裁量权作出的具体行政行为不服申请行政复议的；（二）当事人之间的行政赔偿或者行政补偿纠纷”“公民、法人或者其他组织对行政机关行使法律、法规规定的自由裁量权作出的具体行政行为不服申请行政复议，申请人与被申请人在行政复议决定作出前自愿达成和解的，应当向行政复议机构提交书面和解协议”，2023年修订的现行《行政复议法》扩大了行政复议调解、和解范围，明确了“行政复议机关办理行政复议案件，可以进行调解”“当事人在行政复议决定作出前可以自愿达成和解”。目前《税务行政复议规则》规定的的调解、和解范围是“（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”，有待立法的进一步修正。此外，和解、调解期间，行政复议审理期限中止计算。

5. 申请人有权提起规范性文件附带审查

《税务行政复议规则》第15条规定，“申请人认为税务机关的具体行政行为所依据的下列规定不合法，对具体行政行为申请行政复议时，可以一并向行政复议机关提出对有关规定的审查申请；申请人对具体行政行为提出行政复议申请时不知道该具体行政行为所依据的规定的，可以在行政复议机关作出行政复议决定以前提出对该规定的审查申请：（一）国家税务总局和国务院其他部门的规定。（二）其他各级税务机关的规定。（三）地方各级人民政府的规定。（四）地方人民政府工作部门的规定。前款中的规定不包括规章”，即申请人可以对案件相关的规范性文件提起附带审查，复议机关对该规定有权处理的，应当在30日内依法处理；无权处理的，应当在7日内按照法定程序逐级转送有权处理的行政机关依法处理，有权处理的行政机关应当在60日内依法处理。值得注意的是，在处理期间，中止对具体行政行为的审查。

（四）复议结果：复议维持、改变、撤销原决定或以调解、和解结案

一般情况下，复议机关应当自受理申请之日起60日内作出行政复议决定，

情况复杂的经批准可以延长，但延期不得超过 30 日。经审查，复议机关认为具体行政行为认定事实清楚，证据确凿，适用依据正确，程序合法，内容适当的，将予以维持；对于主要事实不清、证据不足的，适用依据错误的，违反法定程序的，超越职权或者滥用职权的及具体行政行为明显不当的，应决定撤销、变更或者确认该具体行政行为违法，决定撤销或者确认该具体行政行为违法的，可以责令被申请人在一定期限内重新作出具体行政行为。复议决定作出并送达后即发生法律效力，被申请人应当履行。若对复议决定不服的，可以在收到复议决定书之日起 15 日内提起诉讼。

对于调解、和解案件，达成调解的，复议机关应当制作行政复议调解书，载明复议请求、事实、理由和调解结果，行政复议调解书经双方当事人签字，即具有法律效力；申请人和被申请人达成和解的，应当向行政复议机构提交书面和解协议。

三、税务行政复议八大实务争议问题探讨

争议一：纳税人能否就《税务事项通知书》《责令限期改正通知书》等文书提起复议？

税务文书作为具体行政行为的载体，对税务机关作出的某份文书能否提起行政复议，实质上取决于该文书所承载的具体行政行为本身是否具备复议申请资格。稽查案件中直接要求纳税人补税的《税务处理决定书》及对违法行为作出定性、处罚的《税务行政处罚决定书》是典型的可以提起复议的文书，而实践中，除了上述文书外，还有诸多如《税务事项通知书》《责令限期改正通知书》等要求纳税人在一定期限内补税、补开换开发票、纳税调整等事项的文书，能否就此类文书提起复议在实践中存在诸多争议。

以《责令限期改正通知书》为例，国家税务总局 2005 年发布了《关于印发全国统一税收执法文书式样的通知》（国税发[2005]179 号），并于 2021 年出台《国家税务总局关于修订部分税务执法文书的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 23 号），对部分文书样式作出了修改，其中便涉及对《责令限期改正通知书》样式的修改。179 号文中《责令限期改正通知书》载明了纳税人的救济途径，“如对本通知不服，可自收到本通知之日起，六十日内依法向_____申请行政复

议；或者自收到本通知之日起，三个月内依法向人民法院起诉”，而 23 号文则删除了此段内容，仅列示了责令改正的内容。

实际上，纳税人能否对相关文书提起复议，关键不在于文书的类型，而应具体分析其内容是否对相对人的权益产生实质影响，是否构成成熟的、终局的具体行政行为。所谓成熟的、终局的具体行政行为，安徽省高级人民法院指出可以参考两个标准^[4]，“其一是行政机关做决定的程序是否可能由于合法性审查而打乱，如果合法性审查可能打乱行政机关作出相关行政行为的程序，则该行政行为尚不成熟；其二是行政相对人的法律地位是否会受行政行为的影响，即行政机关作出的行政行为是否增加当事人的负担，或减少当事人的权利或利益”。对于明确了纳税人需补缴的税款金额等的《责令限期改正通知书》，因其内容具有法律性、特定性、外部性、职权性以及单方性的特征，符合具体行政行为的构成要件及法律特征，且给纳税人造成一定的税收负担，实际影响其合法权益，则纳税人可以就此种《责令限期改正通知书》提起复议。此外，对于纳税争议还需关注缴税前置的要求。

争议二：下游企业能否就认定上游企业虚开的税务文书提起复议？

基于增值税环环相扣的原理，上游企业虚开往往导致下游受票企业取得的发票面临进项转出等风险。在上游企业未就认定其虚开的文书提起救济程序的情况下，下游受票企业能否基于利害关系对上游文书提起复议存在争议。

目前已有多起判例支持受票企业可以对认定上游虚开的处理决定提起复议。在“河北某公司与大连市税务局不予受理行政复议申请决定再审案^[5]”中，辽宁省高级人民法院认为“受票企业与上游税务机关针对出票企业作出的认定虚开增值税专用发票的税务处理决定具有利害关系，并且认可受票企业有权作为利害关系人针对上游税务机关作出的认定虚开增值税专用发票的税务处理决定申请行政复议具有必要性和实效性”。受票企业能否就该具体行政行为提起复议、主张上游企业向其开具的发票不构成虚开，关键有两点，一是要明晰除了行政相对人外的其他利害关系人能否作为行政复议申请人，二是上游税务机关作出的处理决定是否影响了受票企业的权利义务，受票企业是否构成利害关系人。

^[4] 参见（2019）皖行终 33 号行政判决书。

^[5] 参见（2025）辽行再 19 号行政判决书。

首先，其他利害关系人可以作为行政复议的申请人。《行政复议法》第 14 条规定，“依照本法申请行政复议的公民、法人或者其他组织是申请人”，申请人可以自知道或者应当知道相关行政行为之日起六十日内提出行政复议申请，第 30 条则进一步规定了复议受理的条件，包括有明确的申请人和符合规定的被申请人、申请人与具体行政行为有利害关系、有具体的行政复议请求和理由等。而在税收领域，《税务行政复议规则》第 24 条明确，“非具体行政行为的行政管理相对人，但其权利直接被该具体行政行为所剥夺、限制或者被赋予义务的公民、法人或者其他组织，在行政管理相对人没有申请行政复议时，可以单独申请行政复议”，认可了其他利害关系人的复议申请人资格。则受票企业虽然不是上游税务机关作出的税务处理决定的行政相对人，但并不意味着其必然不能针对案涉处理决定申请复议，其仍可能基于利害关系人的身份取得复议申请人资格。

其次，利害关系的判定关键是被申请复议的具体行政行为是否已经或可能导致申请人权利减损或义务增加。实践中，有法院认为利害关系的认定应当同时具备以下四个条件：一是申请人主张的必须是权利或者类似权利的利益，而非反射利益；二是该权益属于申请人而非其他人，亦不属于公共利益；三是该权益损害的可能性必然存在或可以预见，而非主观臆想；四是申请人主张的权益受到行政法律规范的保护，而非不在立法目的保护范畴。参考这些条件，则上游税务机关将开票企业所开具的发票定性为虚开，发票上购销双方的特定性决定了受票企业的唯一性，即受票方因取得开票方开具的发票而拥有了依法抵扣发票上注明税款的权利，该权利是特定的且仅属于受票方。而根据《增值税法》第 16 条及《关于纳税人虚开增值税专用发票征补税款问题的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 33 号）等规定，上游税务机关所做的虚开定性将引发受票企业需作进项转出等权益受损的处理，即上游税务机关对开票企业认定虚开的处理决定对受票企业权利义务的影响是依规定产生的、直接的、可以预见的。因此，上游税务机关针对开票企业所做的虚开定性对下游受票企业产生了实际影响，受票企业系该具体行政行为的利害关系人，可以依法提起复议。

最后，对于利害关系人在提起复议时对“利害关系”的证明责任及标准，参照人民法院案例库的恒某开发有限公司诉某政府行政强制执行案（2023-12-3-003-003）的裁判要旨，起诉人提起行政诉讼时有义务举证证明其与

被诉行政行为有利害关系，但此种证明责任应是初步的、表面成立的；无需起诉人在起诉阶段即提供确切证据证明确实存在合法权益以及合法权益被侵犯，更不能以起诉人的权益可能并不合法等实体理由否定起诉人提起诉讼的权利。虚开发票类案件中，在受票企业能够证明开票企业被认定的虚开发票包含其取得的发票且存在补缴税款可能的情况下，应当认定受票企业已尽利害关系的举证责任，有权作为利害关系人申请复议。

此外，最高法行政审判庭法官在 2024 年 4 月的“行政审判讲堂”中就“税务机关认定出票企业虚开增值税发票并作出税务处理决定，受票企业是否有权作为利害关系人申请行政复议？”这一问题进行答复时也指出，“上述税务处理决定对受票企业作为纳税人的权利义务有可能产生实际影响，受票企业与上述税务处理决定具有利害关系，有权申请行政复议；且从发挥行政复议化解行政争议主渠道作用的角度提出，在执法实践中对于行政复议申请人资格不宜采取严格限制的作法”。

争议三：超过 15 日但在 60 日内缴纳税款及滞纳金能否提起复议？

实践中，受限于“清税前置”的要求，申请人往往难以在税务机关要求的 15 日内缴清税款和滞纳金，也未能提供税务机关所认可的担保，面临丧失行政复议申请权的法律困境。“15 日”清税期限是否有法定依据，超过 15 日清税是否必然导致复议权利的丧失值得讨论。

实际上，现行法律法规并未规定清税程序中的“15 日”期限。《行政复议法》及《税务行政复议规则》均明确“申请人可以在知道税务机关作出具体行政行为之日起 60 日内提出行政复议申请”。对于纳税争议，《税收征收管理法》第 88 条第 1 款规定“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”，《税务行政复议规则》第 33 条第 2 款规定“必须依照税务机关根据法律、法规确定的税额、期限，先行缴纳或者解缴税款和滞纳金，或者提供相应的担保”，也即法律并未对“清税”设置明确的期限。目前税法对“15 日”缴税期限的规定主要见于《税收征收管理法实施细则》第 73 条，“从事生产、经营的纳税人、扣缴义务人未按照规定的期限缴纳或者解缴税款的，纳税担保人未按照规定的期限缴纳所担保的税款的，由税务机关发出限期缴纳税款通知书，责令缴纳或者解缴税款的最长期限不得超过 15 日”，该规定明确了限期缴

纳税款的最长期限。

回到实践中常出现的问题，超过税务文书要求的 15 日期限但在 60 日的复议申请期限内完成缴税能否提起行政复议？司法实务中已经出现了类似的支持案例，在“河南省金尚房地产开发有限公司与驻马店市地方税务局税务行政管理一审案^[6]”中，法院认为“税务机关没有在税务处理决定中告知相关后果，如不依照税务机关的纳税决定期限缴纳税款即丧失复议权，应有的权利义务和法律责任没有完全告知纳税人，不符合法律救济的原则。原告虽然逾期缴纳税款和滞纳金，但仍是在复议法规定的 60 日内提起的复议申请，被告作出的不予受理决定书适用法律不准确，对该决定书应予撤销”。

纳税争议“清税前置”的目的应当是防止申请人在复议期间隐匿、转移财产造成国家税款流失，而非通过设置苛刻条件将税务行政复议申请拒之门外。因此，对于超过 15 日但仍在 60 日内缴清税款和滞纳金或提供纳税担保的，不应当然理解为复议权已经灭失，在法律、法规没有明确规定清税期限的情况下，考虑超期情形的必要性、合理性，应按照有利于行政相对人的原则允许申请人提起复议。

争议四：纳税担保确认期间是否计入 15 日缴税期限？

纳税担保是清税前置程序中解缴税款、滞纳金的“平替”。如前所述，实践中税务文书规定的清税期限往往只有 15 日，但不少争议案件涉案税额大、时间跨度长，相应的滞纳金金额也大，纳税人通常难以在 15 日内筹集用以解缴税款、滞纳金的现金，而纳税担保作为一项柔性的税收征管手段，能够在保障纳税人顺利行使救济权利的同时，也为国家税款的征收提供渠道。根据《税务行政复议规则》第 33 条第 3 款的规定，“作出具体行政行为的税务机关应当对抵押人、出质人提供的抵押担保、质押担保进行审查，对不符合法律规定的抵押担保、质押担保，不予确认”，被申请人应审查申请人所提供的纳税担保是否符合规定，但并未规定税务机关需在多少天内进行确认，由此在实务中引发争议——例如，申请人在 15 日内提供纳税担保，被申请人未在 15 日内明确回复是否确认该纳税担保，那么申请人是否会因未在规定时间内缴税或提供纳税担保而就此丧失了提起复议的权利？

在某房开公司与稽查局关于纳税担保的争议案件中，房开公司收到税务处理

^[6] 参见（2014）驿行初字第 75 号行政判决书。

决定后 15 日内提起纳税担保，但稽查局未予回复，后企业在 60 日内解缴税款及滞纳金并提起复议，复议机关以企业未在规定期限内解缴税款及滞纳金或提供担保为由不予受理复议申请。一审法院认为，行政相对人提出担保申请后，行政机关负有答复义务，在行政机关未答复期间，行政相对人有理由相信和期待行政机关答复。因此，纳税人提出纳税担保申请到解缴税款的期间应为该公司对纳税担保确认的期待时间，而其在期待时间里按税务处理决定缴纳税款、滞纳金，符合提起行政复议的纳税前置要求。

我们认为，对清税期限计算应作实质性的理解，即应当将期限义务限定在纳税人的可控范围之内。从实务角度建议，纳税人要在 15 日内有真实的履行动作，要么缴纳税款和滞纳金，要么提出纳税担保并向税务机关提交相关担保材料，一旦申请人在期限内完成上述可控范围内的动作，应当视同申请人已尽到“清税前置”所要求的义务。此后税务机关的审查确认时间等可控范围之外的时间成本，不宜计入 15 日期限之内。

争议五：股权、应收账款、已设立抵押权的抵押物等能否办理纳税担保？

纳税担保需覆盖税款、滞纳金以及实现税款、滞纳金的费用。《纳税担保试行办法》明确规定了三类纳税担保形式，包括保证、抵押及质押，但相关条文规定较为简单，实践中对于担保物的认定存在诸多争议，例如股权、应收账款、已设立抵押权的抵押物能否办理纳税担保。

担保类型	适用情形	排除情形
抵押	<ul style="list-style-type: none"> ■ 抵押人所有的房屋和其他地上定着物； ■ 抵押人所有的机器、交通运输工具和其他财产； ■ 抵押人依法有权处分的国有的房屋和其他地上定着物； ■ 抵押人依法有权处分的国有的机器、交通运输工具和其他财产； ■ 经设区的市、自治州以上税务机关确认的其他可以抵押的合法财产。 	<ul style="list-style-type: none"> ■ 土地所有权； ■ 土地使用权，但本办法第十六条规定的除外； ■ 学校、幼儿园、医院等以公益为目的的事业单位、社会团体、民办非企业的教育设施、医疗卫生设施和其他社会公益设施； ■ 所有权、使用权不明或者有争议的财产； ■ 依法被查封、扣押、监管的财产； ■ 依法定程序确认为违法、违章的建筑物； ■ 法律、行政法规规定禁止流通的财产或者不可转让的财产； ■ 经设区的市、自治州以上税务机关确认的其他不予抵押的财产。
质押	<ul style="list-style-type: none"> ■ 动产质押包括现金以及其他除不动产以外的财产提供的质押； ■ 汇票、支票、本票、债券、存款单等权利凭证可以质押； ■ 对于实际价值波动很大的动产或权利凭证，经设区的市、自治州以上税务机关确认，税务机关可以不接受其作为纳税质押。 	—

《纳税担保试行办法》对抵押、质押财产的规定

关于股权、应收账款能否办理纳税担保的问题。如上表所示,《纳税担保试行办法》正向列举了汇票、支票等五类可以用于质押的权利凭证,并以“等”字补充概括。在纳税担保中,股权、应收账款是否能用于质押存在诸多争议。根据《民法典》第二节权利凭证第 440 条的规定,“债务人或者第三人有权处分的下列权利可以出质:……(四)可以转让的基金份额、股权……(六)现有的以及将有的应收账款……”,即在民法范畴内,股权、应收账款均属于权利凭证。而在税收领域,税务机关往往对于申请人提供的股权、应收账款不予确认纳税担保:对于股权,因其难以保持价值稳定、估值波动剧烈且处置成本偏高等原因,税务机关通常不予接受其作为担保物。对于应收账款,其价值与执行性同样存在较大的不确定性,例如账款金额是否可核定、付款条件是否成就、到期时间是否明确等等。我们认为,股权、应收账款均属于《民法典》认可的担保物,在发挥行政复议争议解决主渠道作用的指示精神下,税务机关应结合具体情形充分考虑股权、应收账款能否作为纳税担保物,畅通纳税人权利救济渠道。此外,对于此类实际价值波动大的权利凭证,如若税务机关拟不予确认该纳税担保,应经设区的市、自治州以上的税务机关确认。

关于已设立抵押权的抵押物能否办理纳税担保问题。该问题在实践中十分常见,例如,某企业拟对纳税争议事项提起行政复议,因没有足够的资金缴清税款及滞纳金,故该企业以其名下的房产提供纳税担保,房产价值 1000 万元,某银行作为第一抵押权人已在其上设立 500 万元的抵押,剩余价值足够覆盖案涉税款及滞纳金,但税务机关以其抵押物上已设立部分担保为由不予确认其纳税担保。实践中,对于已设立抵押权的抵押物,税务机关在设立抵押前需要核查抵押财产的价值、已设立抵押的债权金额等,在清偿阶段,还需与顺位在先的抵押权人协调,确保抵押权的实现,保证国家税款的足额征收。考虑到这些因素,部分税务机关采取谨慎的态度,不予确认已设立抵押权的担保物。我们认为,《纳税担保试行办法》并未明确排除资产的二次抵押,从保障纳税人救济权利及国家税款征收的角度看,税务机关应采取包容审慎的态度,对二次抵押物进行充分调查,符合要求的,应接受作为纳税担保。

争议六:什么情形下应当召开听证会?

在税务争议解决领域,听证程序因其程序公正性和实质化解争议的高效性,

被视为纳税人维护权益的“黄金路径”。但如前所述，在现行规定中，组织听证并非每一复议案件必经的法定程序，只有在案件“重大、疑难、复杂”的情况下，复议机关才应当组织听证，而何为税务领域的“重大、疑难、复杂”案件尚无明确的标准，引发诸多争议。

我们认为，判断某一税务案件是否属于“重大、疑难、复杂”案件可以参考《重大税务案件审理办法》第 11 条就“重大税务案件”确立的认定标准，该条款具体列举了五种情形及一项兜底条款：包括各省、自治区、直辖市和计划单列市税务局自行制定标准的重大行政处罚案件、根据重大税收违法案件督办管理暂行办法督办的案件、司法机关或监察机关要求出具认定意见的案件、拟移送公安机关处理的案件、审理委员会成员单位认为案情重大复杂的案件以及其他需要审理委员会审理的案件。因此，基于上述规定并结合实践，判断税务案件是否构成“重大”可从以下维度进行综合考量：在金额标准方面，可以参照各省级税务机关制定的重大行政处罚案件金额标准；在案件性质方面，需考察是否属于督办案件、是否涉及移送司法程序等特殊情形。此外，鉴于现行法律对“重大”标准未作出穷尽性规定，在具体认定时应当结合个案的特殊情况进行综合判断，若案件涉及的业务模式在特定区域内具有典型性，可能对该地区同类业务产生示范效应，或者案件涉及新兴业务模式，可能引发行业监管或司法实践方面的重大影响，这些因素均可作为论述税务案件是否“重大”的参照。

在具体复议程序中，申请人可结合个案实际情况，积极申请启动听证程序，通过该程序充分行使陈述权与申辩权，就被申请人认定的争议疑点、事实认定或法律适用问题作出针对性说明与合理阐释，切实维护自身合法权益；而从实质性解决争议、妥善化解涉税纠纷的角度出发，复议机关对申请人提出的听证申请亦应持开放审慎、支持配合的态度，在符合法定条件的前提下依法依规组织听证，为争议双方搭建高效沟通平台，助力争议根源性化解。

争议七：就税务行政处罚决定提起复议能否连带审查税务处理决定？

在税务稽查中，税务机关往往会基于同一涉税事实，同时作出《税务处理决定书》与《税务行政处罚决定书》，但两者的救济门槛并不完全一致。处理决定受“双前置”等程序条件影响，而行政相对人对于处罚决定可以直接提起复议或诉讼。由此，催生出不少当事人先对处罚决定提起行政复议，一并申请对处理决

定连带审查的案例。问题在于，就行政处罚决定提起行政复议时能否连带审查处理决定？

目前实践中，法院对“能否连带审查”的立场并不统一，但大多数法院持不予审查的立场。法院不予审查的理由有以下三点：其一是税务关联关系否定论，即认为税务处理决定与税务处罚行为不具有关联关系；其二是税务关联行政行为前置论，当事人未完成清税程序和复议前置程序，法院不予审查；其三是税务关联行政行为推定有效论，税务处理决定是税务处罚行为的事实认定依据，但税务关联行政行为未被法定撤销或变更，实为有效行政行为，法院在对行政处罚决定的审理中直接认可税务处理决定认定的事实。由此可知，法院在裁判审理上更多强调要尊重行政行为的公定力。

实际上，法院对关联行政行为连带审查具有一定的合法性和正当性。《最高人民法院关于审理行政许可案件若干问题的规定》（法释[2009]20号）第7条规定，“作为被诉行政许可行为基础的其他行政决定或者文书存在以下情形之一的，人民法院不予认可：（一）明显缺乏事实根据；（二）明显缺乏法律依据；（三）超越职权；（四）其他重大明显违法情形”，法院对行政机关作出的关联行政行为具备连带审查的权限和职责。因此，在纳税争议“双前置”规定导致纳税人难以对处理决定启动救济的情形下，行政处罚决定案件如果又完全拒绝连带审查处理决定，则纳税人的权利救济渠道就可能被压缩得过窄，救济效果会被显著削弱，不利于纳税人权利的保护。

综上所述，出于保护纳税人合法权益的需要，应对税务处理决定与税务行政处罚决定的关系认定持开放态度，在具体案件中，纳税人应关注以下问题：一方面，在收到文书后要尽快开展评估，若对文书内容不服需启动救济程序的，判断完成“清税前置”的客观可能性，尊重现有立法对于“双前置”的制度安排；另一方面，关注救济期限问题，连带审查讨论的基础是税务机关就同一个争议同时或相继作出两个文书，两个文书尚在救济期限或尚未执行。当两个文书作出的时间存在较大时间间隔时，如涉及移送司法机关的案件，税务机关先作出处理决定，在司法程序认定不构成犯罪后，再启动税务行政处罚的，此时处理决定的复议期限可能早已超期，甚至已经执行完毕，那么即使允许连带审查也不具有切实的可操作性。

争议八：行政复议期间能否停止执行？

《行政复议法》及《税务行政复议规则》均规定了行政复议期间具体行政行为不停止执行，且同时设立了例外规定，满足特定情形的可以停止执行，如《税务行政复议规则》第 51 条规定，“（一）被申请人认为需要停止执行的。（二）行政复议机关认为需要停止执行的。（三）申请人申请停止执行，行政复议机关认为其要求合理，决定停止执行的。（四）法律规定停止执行的”。在涉税案件中，税务机关可以采取划转银行存款、扣押、查封、拍卖或变卖财产等强制执行措施履行税务文书，如若后续经复议后案件结果出现变化，而此前相关强制措施已实际执行，则极易造成不可逆的财产损害，进而影响申请人的正常生产经营与可持续发展。因此，何种情形下申请人所提出的停止执行申请能够被认定为“合理”且允许停止执行，值得进一步探讨。

司法部发布的《第三批贯彻实施新修订行政复议法典型案例》案例六中，申请人某工程公司开发污泥无害化治理及资源化利用示范基地项目，被申请人认为其存在未组织竣工验收先使用部分厂房进行设备调试的情况，对其进行行政处罚，申请人据此提起复议并申请停止执行，复议机关认为如果继续执行行政处罚将直接导致申请人保障区域内的污泥无害化治理工作中断停滞，遂依据《行政复议法》第 42 条规定，认为申请人申请停止执行的要求合理，遂决定停止执行。司法部在该案件的“典型意义”中载明，“新修订的行政复议法规定，行政复议期间行政行为不停止执行。但为避免继续执行行政行为可能造成的损害，最大程度保护申请人的合法权益，新修订的行政复议法规定了应当停止执行行政行为的四种情形。本案中，行政复议机构充分调查了申请人的主观过错、社会危害程度，综合研判民生保障可持续性，以及继续执行可能造成的后果等因素，充分考虑申请人提出的停止执行申请中关于监测鉴定结论、立项沿革情况等主张，正确适用停止执行机制，行政机关在行政复议期间停止执行行政处罚”。本案中，复议机关主要考虑申请人的主观过错、社会危害程度，综合研判民生保障可持续性，以及继续执行可能造成的后果等因素作出停止执行的决定，相关判断标准值得参考。

四、税务行政复议典型案例解析

（一）冶钢企业取得虚开发票补缴税款案

1. 案情简介

A 公司注册地位于 F 省 N 市，经营范围包含特种钢冶炼、制造、销售。由于 A 公司自身实力雄厚，原材料采购规模庞大，诸多废钢回收大户希望和 A 公司开展合作，大户甲即是其中之一。甲从全国各地散户、货场收购废钢，有充足货源，但因其不能开具增值税专用发票，无法达到 A 公司设置的供应商门槛。为了促成业务合作，甲联系到位于 G 省 G 市的再生资源回收企业 G 公司，先由甲将其收购的废钢销售给 G 公司，再由 G 公司将废钢销售给 A 公司，并向 A 公司开具增值税专用发票。

2020 年 10 月，国家税务总局 G 市税务局稽查局向 G 公司作出《税务处理决定书》，认定 G 公司在 2011 年至 2017 年期间，在没有实际经营业务的情况下，向下游企业开具增值税专用发票，属于虚开发票行为，并将 G 公司移送公安机关处理。同时，G 稽查局向 G 公司下游几乎所有受票企业所在地的税务局稽查局发送了《已证实虚开通知单》和《协查函》，要求下游税务机关协查。

2021 年 10 月，国家税务总局 N 市税务局稽查局向 A 公司作出《税务处理决定书》，认定 A 公司于 2016 至 2017 年期间取得 G 公司开具的增值税专用发票，价税合计 3200 余万元，已被 G 稽查局证实虚开，A 公司取得虚开发票不得作为增值税进项税额抵扣和企业所得税税前成本扣除的凭证，要求 A 公司作进项税额转出，补缴增值税及附加税费、加收滞纳金；调增应纳税所得额，补缴企业所得税并加收滞纳金，共计近 2000 万元。A 公司对该《税务处理决定书》不服，解缴税款、滞纳金后提起行政复议。

2. 复议过程与结果

N 稽查局认为，G 公司对外开具的发票已被 G 稽查局证实为虚开发票，根据税法相关规定，A 公司取得虚开的发票不能进行增值税进项抵扣与所得税税前扣除。

A 公司认为，第一，G 公司对外开具的发票虽被 G 稽查局证实为虚开发票，但不必然等于 A 公司取得的发票属于虚开的发票，A 公司与 G 公司之间有真实的货物交易，其取得的发票不是虚开的发票。第二，即便 G 公司开具的发票属于虚开的发票，A 公司也符合善意取得虚开的增值税专用发票的构成要件，仅需

作进项税额转出。第三，即便取得虚开的发票，在企业所得税方面，A 公司真实支付了货款，成本支出具有真实性、合理性、相关性，发票对应的货物采购成本可以税前扣除。

2022 年 3 月，复议机关认为，本案需要进一步调查收集甲与 G 公司之间废钢购销关系真实成立的证据，此外，本案审理需要以 G 公司涉嫌虚开增值税专用发票罪一案的审理结果为依据，依据《行政复议法实施条例》第 41 条第 1 款第 7 项、《税务行政复议规则》第 79 条第 1 款第 8 项之规定，对本案中止审理。2022 年 12 月，案件恢复审理，复议机关在审查研判后认为相关证据不能证明 G 公司参与了案涉货物购销，但也不能排除 G 公司参与购销的可能。同时，对 A 公司实际采购货物、支付货款、成本真实发生的事实予以认可。2023 年 6 月，经复议机关协调，本案以和解方式结案：N 稽查局变更原处理决定，撤销了追征企业所得税及滞纳金共计 1100 余万元；A 公司则接受了增值税进项转出及附加税费的处理。

3. 小结

本案展现了行政复议调解、和解机制在解决复杂涉税争议中的关键作用与独特价值。从结果来看，行政复议调解、和解机制具有明显优势：首先，能以更高的效率定分止争，节约行政与司法资源，同时其非对抗性有助于修复与维持健康的征纳关系；其次，调解过程为征纳双方提供了充分交流的机会，有助于税务机关更全面地了解企业实际情况，使执法和服务更精准；最后，调解、和解机制的运用，体现了税收管理从单向执法向双向沟通、寻求共识的转变，是发挥行政复议作为化解行政争议主渠道作用的重要方式。

（二）石化贸易企业变名开票定性偷税案

1. 案情简介

B 公司系一家石化贸易公司，主要经营石化产品、柴油等销售业务。2017 年 5 月起，T 稽查局对 B 公司 2015 年 1 月至 2017 年 3 月的涉税情况进行检查。经 T 税务局重大税务案件审理委员会审理，2022 年 9 月，T 稽查局作出《税务处理决定书》及《税务行政处罚决定书》，认定 B 公司在 2015 年 1 月至 2017 年 3 月期间存在将购进的非应税消费品“混合芳烃、混合二甲苯、异辛烷”等化

工产品以应税产品“汽油、柴油、燃料油”为货物品名销售给下游企业并开具增值税专用发票的行为。根据《关于消费税有关政策问题的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 47 号）的规定，追缴 B 公司“汽油、柴油、燃料油”消费税合计 7.8 亿余元及附加税费，并加收滞纳金；同时根据《税收征收管理法》第 63 条第 1 款的规定认定 B 公司构成偷税，对其处以少缴消费税、城市维护建设税税款 50% 的罚款。B 公司对该偷税定性不服，遂对《税务行政处罚决定书》提起复议。

2. 复议过程与结果

T 稽查局认为，B 公司在销售过程中将部分货物的品名变换为“汽油、柴油、燃料油”，这一行为属于 47 号公告规定的应税行为，即“工业企业以外的单位和个人的下列行为视为应税消费品的生产行为，按规定征收消费税：（一）将外购的消费税非应税产品以消费税应税产品对外销售的”，B 公司应当缴纳消费税；B 公司外购化工原料，销售时开具“汽油、柴油、燃料油”发票，变换货物销售事实清楚、证据充分，其主观上具有变换货物销售、少缴纳消费税的故意，造成了消费税税款的损失，构成偷税。

B 公司认为，第一，从纳税主体上看，B 公司属于商贸企业，不是生产、委托加工、进口应税消费品的单位和个人，并非《消费税暂行条例》所规定的消费税纳税主体，B 公司不属于消费税的纳税义务人；第二，从业务流程上看，B 公司购进化工产品后存于仓库集中保管，下游公司凭货权单直接提货，购货数量与出货数量一致，中间不存在任何生产加工行为，实质上未发生消费税的应税行为；第三，从货物价格上看，B 公司系根据下游企业的要求开具品名为“汽油、柴油”的发票，但并未按照“汽油、柴油”的价格进行销售，实际销售价格体现的是化工产品的买卖。第四，从本案的定性上看，B 公司不属于消费税的纳税义务人，不满足偷税的主体要件，且其不具备偷税的主观故意，未实施偷税的行为，也未造成不缴、少缴税款的后果，不应构成偷税。

在复议过程中，B 公司向复议机关阐述了企业的诉求，并围绕事实、证据及法律适用等层面，全面阐述 B 公司不具有偷税的主观故意、未实施偷税的行为、未造成国家税款损失，不应当构成偷税。其后 B 公司向复议机关申请调解，本案最终达成复议和解，T 稽查局撤销《税务行政处罚决定书》。

3. 小结

本案争议根源于对“变名开票”的行为应如何定性（是否构成消费税应税行为及偷税）。此类争议往往标的较大且事实复杂，税企双方对法律的理解与适用存在较大的争议。如前所述，复议和解机制为此提供了一个在法律原则下寻求共识、实现争议化解的高效平台。本案通过复议达成和解，从程序上避免了企业及负责人后续面临刑事追诉的风险。这突出表明，行政复议不仅是解决涉税争议的渠道，更是在企业面临重大法律风险时，保护其核心权益与长远发展的重要法律屏障。

（三）房开企业所得税核定征收改查账征收补税案

1. 案情简介

C 公司为房地产开发企业。C 公司成立初期使用了大量现金用于拆迁户补偿以及后续土地的“三通一平”，因前期企业财务不规范等原因，该项目涉及的安置补偿、“三通一平”等支出的原始凭证、部分账簿及成本、费用发票资料遗失，开发项目涉及拆迁安置等费用难以核实确认。2019 年，该项目达到清算条件时，C 公司基于以上原因向主管税务分局申请土地增值税核定征收，主管税务分局认可了 C 公司财务资料不全的情况，并向其作出核定征收土地增值税的通知。在所得税方面，C 公司 2016 年至 2020 年按照行业通行的 10% 的应税所得率进行申报纳税。

2021 年，M 稽查局对 C 公司立案稽查。2024 年 11 月，M 稽查局作出《税务处理决定书》，认定 C 公司按预计毛利额计算缴纳企业所得税，但开发项目完工后未按规定确认收入结转成本，应补缴企业所得税并加收滞纳金，合计 5000 余万元；对于成本、费用，M 稽查局以账簿记载数据为准，同时参考相邻地段拍卖价格调整案涉项目土地成本；对于 C 公司主张的未取得发票的未列明附属工程建设支出、拆迁补偿支出等不予认可。C 公司对该处理决定不服，提供纳税担保后提起行政复议。

2. 复议过程与结果

M 稽查局认为，C 公司设置账簿，且经调取账簿发现账目清晰、完整，应当

适用查账的管理方式。

C 公司认为，其不具备适用查账征收的客观基础，应适用核定征收计征企业所得税，理由包括：一是因种种客观原因，案涉项目年度成本资料、费用凭证残缺不全，大量实际发生的合理成本费用未能反映在账簿上；二是 C 公司取得案涉土地的实际成本远高于 M 稽查局参考“相邻地块”土地拍卖价格调整后的金额；三是 M 稽查局与企业主管税务分局对同一事实的认定相互矛盾，M 稽查局作出的处理决定违背纳税人信赖利益保护原则和诚实信用原则。

在审理过程中，C 公司提出听证申请，认为依据新修订的《行政复议法》，本案属“重大、疑难、复杂”案件，应依法组织听证：一是案涉房地产项目涉及主体众多，建设周期跨度长，期间经历自然灾害等不可抗力事件，相关事实需要进一步厘清；二是处理决定拟追缴 C 公司税款、滞纳金 5000 余万元，金额巨大，对当事人的经济利益将造成严重影响；三是因该市房地产企业普遍采用与 C 公司相同的税务申报模式，本案处理结果将产生示范效应，可能引发对同行业其他企业的连锁性税务调整，其影响范围已超出个案范畴。因此，本案属于重大、疑难、复杂案件，应当以听证的形式进行审理，且根据法律适用规则，新修订的《行政复议法》作为上位法和新法，其关于“应当听证”的规定理应优先适用。复议机关同意听证申请，依法组织了听证。

在听证过程中，C 公司及其代理人就成本支出的合理性、相关证据的真实性及关联性进行了充分陈述和申辩，并提交了补充证据材料。M 稽查局就稽查认定的事实、法律依据进行了说明。双方围绕“能否适用查账征收”“成本费用如何认定”等核心争议进行了质证和辩论。复议机关听取了双方意见，并对关键事实进行了调查询问。经复议听证，复议机关认为 M 稽查局作出的税务处理决定主要事实不清、证据不足，决定撤销原《税务处理决定书》并责令限期重做。

3. 小结

本案是新《行政复议法》施行后，贯彻落实“重大、疑难、复杂案件应当听证”要求的典型案例，凸显了程序正义的独立价值。通过听证，复议机关组织双方围绕核心争议进行充分的陈述、质证和辩论，为作出复议决定提供了程序支撑和事实基础。因此，在复议程序中，申请人可以积极申请召开听证，就争议焦点、存在的疑点及法律适用问题作出针对性说明与合理阐释，通过复议程序更有效地

解决纷争。

五、税务行政复议制度的最新动向与未来展望

（一）《税收征收管理法（修订征求意见稿）》大幅调整复议规则，将清税前置要求后移至诉讼环节

2025年3月28日，国家税务总局发布《税收征收管理法（修订征求意见稿）》，相较于现行《税收征收管理法》及其实施细则，征求意见稿就涉税信息获取、平台经济监管、涉税法律责任、税收执法规范等方面做出了调整、修正。值得关注的是，征求意见稿第101条第1款规定，“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，可以依法申请行政复议；对行政复议决定不服的，必须先依照税务机关的决定缴纳或者解缴税款及税款滞纳金或者提供相应的担保，然后可以依法向人民法院起诉，人民法院应当凭税务机关出具的缴税证明或者担保证明受理”。相较于现行规定，该条款调整了行政复议规则，将“清税前置”的要求从行政复议转移至行政诉讼环节，也即是说，纳税人同税务机关在纳税上发生争议时，可以直接申请行政复议，不再要求先缴纳税款或者提供担保。该条款的修订彰显了发挥行政复议化解行政争议主渠道作用的精神，是立法的重大进步。

国务院2025年5月公布的立法计划披露，2025年预备提请全国人大常委会审议《税收征收管理法修订草案》；2025年10月《全国人民代表大会财政经济委员会关于第十四届全国人民代表大会第三次会议主席团交付审议的代表提出的议案审议结果的报告》指出，“代表提出的要求修改……税收征收管理法（2件）……共32件议案涉及的19个立法项目已列入十四届全国人大常委会立法规划或者2025年度立法工作计划，建议起草单位加快工作进程，按时完成立法任务”。税收征管法立法进程有序推进，我们也期待该条文的顺利通过，降低纳税人就纳税争议提起复议的门槛，更好地为税企化解争议提供顺畅的通道。

（二）《税务行政复议规则》《纳税担保试行办法》将于2026年修订，税务行政复议配套法规更加完善

2026年1月，国家税务总局政策法规司发布《2026年税务部门规章制定计划》，其中即包含修改《税务行政复议规则》及《纳税担保试行办法》。目前现

行的《税务行政复议规则》修正于 2018 年，与 2023 年修订的《行政复议法》之间存在多处衔接不畅的问题，包括调解的适用范围、应当组织听证的情形等关键问题；现行《纳税担保试行办法》自 2005 年出台后未作修订，其部分条款已与当前税收征管实践、担保法律体系要求不相契合，亟待通过修订予以完善。我们期待上述两部规章的修订工作顺利推进，进一步健全税务行政复议的配套机制，更充分地发挥行政复议化解涉税争议的主渠道作用，为规范税收征管秩序、保障涉税主体合法权益提供更坚实的制度支撑。

（三）部分地方探索行政复议案前自我纠正机制，促进争议的实质性化解

据《中国税务报》刊登的文章介绍，福州市税务局探索行政复议案件自我纠正工作机制，即在行政复议受理前，由行政复议机关引导被申请人以撤回、变更、履行等方式，主动纠正自身违法或不当的行政行为，从而达到案结事了的效果。该种机制既符合行政复议法赋予行政复议机关监督依法行政和实质化解争议的应有之义，也是司法部认可的一种结案方式。我们认为，该机制将自我纠正的节点提前至行政复议受理前，在发挥监督依法行政职能的同时，也有利于维护纳税人的合法权益、促进争议的实质性化解。

在发挥行政复议化解行政争议的主渠道作用的基本原则下，目前的纳税争议双前置要求或将突破，纳税人权利救济门槛显著降低，涉税主体将拥有更便捷、高效的权利救济路径。与此同时，随着相关法律法规配套体系的不断完善，税务行政复议的规范性与公正性持续提升，在此背景下，纳税人更应精准把握复议程序中的关键节点与权利行使要点，强化证据收集与主张论证的专业性，在发生争议事项时通过复议途径充分维护自身合法权益，有效化解税企纷争，促进可持续经营与发展。

• 联系我们：

电话：（010）64108688

官网：www.huashui.com

邮箱：zixun@huashui.com

地址：北京市朝阳区东三环北路霞光里18号佳程广场B座17层

• 关注我们（搜索微信公众号：华税）



聚焦：

最新政策解读/税务合规建设/税务稽查动态/税务争议解决/涉税刑事案件代理