

武汉大学出版社

当代中国依法治税丛书

主编 杨卫华

副总主编 杨卫华 徐孟洲

税务行政处罚

宋功德 编著

图书在版编目(CIP)数据

税务行政处罚/宋功德编著. —武汉: 武汉大学出版社, 2002. 3
(当代中国依法治税丛书/刘剑文总主编)

ISBN 7-307-03463-8

I. 税… II. 宋… III. 税收管理—行政处罚法—基本知识—
中国 IV. D922. 220. 5

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 008953 号

责任编辑: 陶洪蕴 责任校对: 王 建 版式设计: 支 笛

出版: 武汉大学出版社 (430072 武昌 珞珈山)

(电子邮件: wdp4@whu.edu.cn 网址: www.wdp.whu.edu.cn)

发行: 新华书店湖北发行所

印刷: 武汉大学出版社印刷总厂

开本: 850×1168 1/32 印张: 10.25 字数: 250 千字 插页: 2

版次: 2002 年 3 月第 1 版 2002 年 3 月第 1 次印刷

ISBN 7-307-03463-8/D·475 定价: 13.50 元

版权所有, 不得翻印; 凡购买我社的图书, 如有缺页、倒页、脱页等质量问题,
请与当地图书销售部门联系调换。



序

税法在我国是一门新兴的法律学科，其理论基础仍比较薄弱、学科体系尚未成熟，许多理论和实践问题仍需要进一步深入研究和探讨。我国的税收法制建设起步较晚，诸多改革尚未完全到位，仍处于不断探索阶段。在加入 WTO 以后，税收法制建设问题更加被提到了议事日程，使得我国必须加快税收法制建设的步伐，逐步建立完善的税收法律制度，建立完善的税收立法、执法、司法和守法机制。而在这一进程中，税法无疑承担着艰巨的历史使命。

税法学界的同仁也一直在为实现依法治税、推进我国的税收法制建设作出不懈的努力，北京大学成立了全国第一个税法研究中心，并发起成立了中国法学财税法学研究会，为依法治税，实现税收法定主义，加强税法宣传教育和研究进行了多方面颇有成效的工作。中国法学会财税法学研究会的成立和《财税法论丛》的编辑出版无疑成为中国税法发展中的一个里程碑，必将把我国税法推向一个新的高度，也必将为我国的税收法制建设作出应有的贡献。

为推动我国税法的发展，回应税法实践中提出的问题，迎接加入 WTO 的机遇与挑战，从而更好地发挥理论对实践的指导作用，进而加快我国税收法制建设的步伐，我们组织税法界的学者、专家编写了这套“中国依法治税丛书”。



尽管目前阐述税法原理、进行税法释义的书籍不在少数，但总体观之，零星而分散，远未产生规模效应，且很多问题尚需进一步全面、深入探讨，有些方面甚至处于研究的空白状态。本套丛书试图弥补这些缺陷，强调全面、系统、深入，尤其注重理论与实践相结合，既突出“点”，又照顾到“面”，点面结合，系统研究。这种以丛书的形式全面探讨依法治税的热点与难点以及新兴问题，在国内可谓首次尝试。

当前，加入 WTO 是我国面临的最重要的政治、经济和法律现实，也是最大的机遇与挑战，税法必然为之遭遇一场洗礼与变革，而这些也正是加快依法治税步伐的绝好时机。实践的推进离不开理论的探索与指导，这正是我们出版这套丛书的现实性与适时性起因。总之，这套依法治税丛书必将因其理论问题的前瞻与探索，实践问题的解析与诊断而使其出版具有理论与实践的双重意义，对我国依法治国的进程必将起重要的推动作用。

本套丛书有三大特色：一是全面性，丛书涵盖了现行的税收实体法律制度，且对涉及纳税人权益保护的税收征管法、税收救济法也有专书论述；二是前瞻性，不仅表现在理论上的中外比较与借鉴及前沿问题的探索与争鸣，且在选题上将代表当前与今后研究方向的重要问题进行了探讨，如《WTO 与中国税法改革》、《纳税人权益保护》等；三是理论与实践的高度整合，既注重理论的前瞻性，又强调实践的可操作性。每本书在写作体例上基本保持一致，即阐述基本理论，研究发展动向，评析典型案例；力求将理论探讨与案例评析相结合，较为全面地研究、探讨各选题所涉及的税法理论与实务问题，使其在理论阐述上不乏新意，在实际运用中具有较强的生命力，从而推进我国依法治税进程。

尽管作者作出了诸多努力，也力求本套丛书的高质量，但由于税法学理论研究水平和税法实践方面的限制，其中的不当之处



也在所难免，诚望税法界同仁及广大的读者不吝批评和指正。

刘剑文

2002 年初春于北大燕园

《当代中国依法治税丛书》编委会

总 主 编 刘剑文

副总主编 张 伟 程永昌 徐孟洲

编 委 (按姓氏笔画)

尤克介 国家税务总局原地方税务司司长

汤贡亮 中央财经大学教授、博士生导师

刘剑文 法学博士、法学博士后,北京大学法学院教授、博士生导师

张志勇 国家税务总局国际税务司司长

张 伟 经济学博士,国家税务总局办公厅主任

杨益民 国家税务总局政策法规司副司长

程永昌 国家税务总局教育中心主任、教授

徐孟洲 法学博士,中国人民大学法学院教授、博士生导师

靳东升 经济学博士,国家税务总局税收科学研究所副所长



目 录

第一章 税务行政处罚概述	1
第一节 税务行政处罚的概念及其构成	1
一、税务行政处罚的概念	2
二、税务行政处罚的构成	5
第二节 税务行政处罚与刑事处罚	11
一、税务行政违法与税务犯罪	11
二、税务行政处罚与刑事处罚的区别	14
三、税务行政处罚与刑事处罚之间的衔接	16
第三节 税务行政处罚基本原则	18
一、主要理论主张	18
二、税务行政处罚法定原则	20
三、税务行政处罚公正、公开与过罚相当原则	27
四、税务行政处罚与教育相结合的原则	37
第四节 税务行政处罚当事人的权利	39
一、陈述与申辩权	39
二、申请行政复议与提起行政诉讼权	43
三、请求赔偿权	47
第二章 税务行政处罚的种类与设定	50
第一节 税务行政处罚的种类	50
一、划分税务行政处罚种类的意义	51



二、申诫罚	53
三、财产罚	56
四、行为罚	61
第二节 税务行政处罚的设定	68
一、法律的税务行政处罚设定权	69
二、行政法规的税务行政处罚设定权	70
三、地方性法规的税务行政处罚设定权	72
四、行政规章的税务行政处罚设定权	73
第三节 规章设定税务行政处罚的限额	76
一、国家税务总局规章设定罚款限额	76
二、地方政府规章设定罚款限额	79
第三章 税务行政处罚的实施、管辖与适用	91
第一节 税务行政处罚的实施与管辖	91
一、税务行政处罚的实施	91
二、税务行政处罚的管辖	95
第二节 税务行政处罚适用的基本理论	102
一、税务行政处罚适用的前提	103
二、税务行政处罚适用的原则	108
第三节 税务行政处罚的具体适用	113
一、从轻、减轻处罚	113
二、不予处罚	116
三、税务行政处罚的时效	118
第四章 税务行政处罚的决定	121
第一节 税务行政处罚程序概述	121
一、设定税务行政处罚程序的必要性	121
二、税务行政处罚程序的原则	123



三、税务行政处罚决定的程序要件	125
第二节 简易程序	130
一、简易程序的必要性	130
二、简易程序的适用条件	133
三、简易程序的适用步骤	135
第三节 一般程序	139
一、受理	141
二、立案	142
三、调查取证	143
四、审查	155
五、决定	157
六、送达	163
第四节 听证程序	167
一、税务行政处罚听证程序的适用范围	168
二、听证参与人	171
三、听证的准备	177
四、听证会举行的具体步骤	181
五、听证过程中特殊情况的处理	183
第五章 税务行政处罚的执行	186
第一节 税务行政处罚执行程序的原则	186
一、自动履行原则	187
二、不中止执行原则	187
三、罚缴分离原则	191
第二节 罚款的当场收缴	196
一、当场收缴的适用范围	196
二、当场收缴的适用程序	199
第三节 税务行政处罚决定的强制执行	200



一、税务行政处罚决定强制执行的含义	200
二、税务行政处罚决定强制执行的原则	204
三、人民法院行政强制执行程序及措施	207
第六章 税务行政处罚例解	211
第一节 一事不再罚：杨某不服某县税务局 及畜牧站处罚案	211
第二节 处罚主体：周某不服乡检察室 税务处罚案	215
第三节 处罚依据：王某诉某市财政局 税务处罚案	219
第四节 处罚时效：某厂诉某海关税务处罚案	223
附录一 税务行政处罚法律文书格式	228
附录二 主要的税务行政处罚法律文件	242
中华人民共和国行政处罚法	242
中华人民共和国刑法（节录）	254
国务院关于贯彻实施《中华人民共和国行 政处罚法》的通知	258
中华人民共和国税收征收管理法	262
中华人民共和国税收征收管理法实施细则（节录）	280
关于税务行政处罚有关问题的通知	284
税务行政处罚听证程序实施办法（试行）	286
税务案件调查取证与处罚决定分开制度实施 办法（试行）	289
罚款决定与罚款收缴分离实施办法	292
税务稽查工作规程	294



中华人民共和国海关法（节录）	306
附录三 主要参考文献	310
后 记	312



第一章 税务行政处罚概述

本章分为四节。第一节主要介绍税务行政处罚的概念与构成；第二节主要探讨税务行政违法与税务犯罪、税务行政处罚与刑事处罚的区别、税务行政处罚与刑事处罚的衔接；第三节重点阐述税务行政处罚的基本原则，这主要包括处罚法定原则、公正与公开原则、过罚相当原则、惩罚与教育相结合原则；第四节主要探讨税务行政处罚当事人所享有的权利，譬如，陈述权与申辩权、申请行政复议权与提起行政诉讼权、请求赔偿权等。

第一节 税务行政处罚的概念及其构成

税务机关的主要职责是通过维持正常的税收征收管理秩序，依法足额征收税款，以确保国家的财政收入。因此，对破坏税收征收管理秩序的行为，税务机关具有依法实施行政制裁的职权与职责。税务行政处罚是行政处罚的重要组成部分。为了贯彻实施《行政处罚法》，规范税务行政处罚的实施，保护纳税人和其他税务当事人的合法权益，1996年9月28日国家税务局发布了《税务案件调查取证与处罚决定分开制度实施办法（试行）》和《税务行政处罚听证程序实施办法（试行）》，并于1996年10月1日施行。这些规章改革了以往税务机关由某几个人或某一机构负责对税务违法案件的立案、调查、审查、决定、执行等整个执法过程全包全揽的执法模式，初步建立了在整个执法过程中分阶



段由几个不同部门分工负责、相互监督制约、互相配合的新型执法模式，税务行政处罚因此得以逐步规范。

在正式探讨税务行政处罚的具体制度规定之前，首先简要地介绍税务行政处罚的概念及其基本构成要素。

一、税务行政处罚的概念

税务行政处罚是行政处罚的一种，要定义税务行政处罚，首先必须界定何为行政处罚。对行政处罚的定义，行政法学界的理解尚未臻于统一。概而言之，行政法学界关于行政处罚的定义主要包括三类^①：

1. 制裁类或惩戒类

其一，行政处罚，亦称“行政罚”，是指行政机关以及拥有行政职权的有关组织依法对违反行政法律规范而有行政违法行为的公民、法人和其他组织所给予的行政法律制裁^②。

其二，行政处罚是行政机关依法对实施了违反行政法律规范的违法行为的行政管理相对人进行的法律制裁^③。

其三，行政处罚是国家行政机关根据法律、法规的规定，对于违反行政管理法规的公民、法人或其他组织所作的一种惩罚^④。

其四，行政处罚是指行政主体对违反了法定义务者依法所采

① 参见杨解君：《秩序·权力与法律控制——行政处罚法研究》，四川大学出版社 1995 年版，第 30～33 页。

② 何建贵：《行政处罚法通论》，法律出版社 1991 年版，第 4 页。

③ 姜明安：《行政法与行政诉讼法》，中国卓越出版公司 1990 年版，第 365 页。

④ 罗豪才主编：《行政审判问题研究》，北京大学出版社 1990 年版，第 338 页。



取的一种制裁^①。

其五，行政处罚是由国家特定的行政机关给予犯有轻微违法行为而尚不够刑事处罚的公民或法人的一种制裁^②。

其六，行政处罚是指特定的行政机关或法定的其他组织依法对违反行政法律规范的公民或组织实施的一种惩戒，属行政制裁范畴^③。

其七，行政处罚是指特定的国家行政机关或法定组织对违反行政法律规范的相对一方当事人所给予的特定的法律制裁^④。

其八，行政处罚是由国家行政机关依法对违反行政法规定的当事人所施加的制裁措施^⑤。

2. 行为类

其一，行政处罚是国家行政机关对公民、法人或其他组织尚未构成犯罪的行为依法予以追究行政法律责任的行政执法行为^⑥。

其二，行政处罚是国家特定行政机关依法惩戒违反行政法律规范的个人、组织的一种行政行为，属行政制裁范畴^⑦。

① 王连昌主编：《行政法学》，中国政法大学出版社 1994 年版，第 205 页。

② 北京大学法律系法学理论教研室编：《法学基础理论》（新编本），北京大学出版社 1984 年版，第 450 页。

③ 高帆主编：《行政执法手册》，中国法制出版社 1990 年版，第 19 页。

④ 杨海坤：《中国行政法基本理论》，南京大学出版社 1992 年版，第 338 页。

⑤ 应松年主编：《行政法与行政诉讼法词典》，中国政法大学出版社 1992 年版，第 203 页。

⑥ 叶必丰：《行政处罚概论》，武汉大学出版社 1990 年版，第 1 页。

⑦ 罗豪才主编：《行政法学》，中国政法大学出版社 1989 年版，第 155 页。



其三，行政处罚是行政机关及法定组织对违反行政法律、法规、规章尚不构成犯罪的公民、法人或其他组织实施的制裁行为^①。

其四，行政处罚是指国家行政机关及法律授权的组织，对违反行政法律规范的相对人实行制裁的具体行政行为^②。

3. 行为与责任类

此类定义倾向于认为行政处罚既是一种行政行为，又是一种行政法律责任。行政处罚是特定行政机关或法律授权的其他组织，依法惩戒违反行政法规但还不够或未给予刑事处罚的组织、个人的具体行为，是由相对人承担的一种惩戒性行政法律责任承担方式^③。

上述三类行政法概念界定都不太完善，这主要表现为三个方面：其一，仅从单一的角度表述行政处罚，未能包容行政处罚的多维性；其二，行政处罚性质界定不明确，多数学者只是将其抽象地概括为一种“法律制裁”；其三，内容限定不科学，缺乏对行政处罚主体、对象、条件等的科学界定。相对而言，下述行政处罚概念避免了以上定义的缺陷：

行政处罚是指行政机关和被授权组织基于法定职权，对违反行政法律规范的公民、法人或其他组织所实施的行政惩戒；对实施惩戒的主体来说它是一种制裁性行政行为，对承受惩戒的主体来说它是一种惩罚性的行政法律责任。

① 应松年主编：《行政行为法——中国行政法制建设的理论与实践》，人民出版社1992年版，第460页。

② 汪永清主编：《行政处罚运作原理》，中国政法大学出版社1994年版，第14页。

③ 任志宽等：《行政法律责任概论》，人民出版社1990年版，第135页。



在《行政处罚法》的起草制定过程中，立法者曾多次试图给行政处罚下一个定义，但这并未成为事实。这主要归因于《行政处罚法》不仅要规范行政处罚的实施行为，而且要规范行政处罚的设定行为。不过，从《行政处罚法》的总则及其他相关条文的规定中，我们可以推断行政处罚是针对尚未构成犯罪的行政违法行为的。因此，《行政处罚法》上的行政处罚是指行政机关或其他行政主体依法对违反行政法律、法规、规章尚未构成犯罪的行政相对人所实施的制裁^①。

至此，我们可以给税务行政处罚的概念作个界定：

所谓税务行政处罚，是指税务行政主体依照《行政处罚法》以及涉税法律、法规与规章的规定，对纳税主体违反税收征管法律规范、尚未构成犯罪的税务行政违法行为所实施的行政制裁。

二、税务行政处罚的构成

任何处罚，都有其基本的构成要素。税务行政处罚作为处罚体系中的一种形式，自然也有其基本的构成要素。概而言之，税务行政处罚的构成主要包括税务行政处罚主体、税务行政处罚对象、税务行政处罚的适用范围等基本要素。

1. 税务行政处罚主体

在宪法与行政法理论上有个基本原则，就是对公民的权利与自由非依法律不得任意处置。这条原则就暗含着，执行限制或剥夺公民权利与自由的法律机关应当是特定的，而不是任意的个人或组织。因此，《行政处罚法》第15条规定，行政处罚由具有行政处罚权的行政机关在法定职权范围内实施。与此同时，《行政处罚法》在第16~19条还分别规定了行政处罚的综合执法机

^① 参见应松年、马怀德主编：《中华人民共和国行政处罚法学习辅导》，人民出版社1996年版，第27~28页。



关、行政处罚的授权、委托以及受委托组织的条件等具体内容。由此可见，依照《行政处罚法》的规定，执行行政处罚的主体既可以是特定行政机关，也可以是法律、法规授权的组织，还可以是受委托的组织。

就目前税法的已有规定来看，税务行政处罚主体主要是各级税务行政机关^①：

其一，实施税务行政处罚的主体只能是依法行使职权的税务机关。由于税务机关既可能是以自己的名义独立行使行政权，并独立承担相应的法律责任的行政主体；也有可能作为行政相对方或者民事主体身份出现，譬如，当税务机关申请建房许可时，它就是以行政相对方的身份出现的，当税务机关购买办公物品时，它又只是以民事主体的身份出现的。因此，当税务机关是作为行政相对人或者民事主体而非行政主体时，它就不具有实施行政处罚的职权，因而也就不是税务行政处罚主体。

其二，并非任何税务机关都能成为实施任何税务行政处罚的主体。由于存在着国税与地税的分工，存在着地域管辖与级别管辖问题，因此，特定的行政处罚权只能与特定的税务行政主体相联系。不具有相应的行政处罚权的税务机关则无权实施特定的税务行政处罚，否则越权无效。

其三，税务行政处罚的主体通常是税务机关，除依《行政处罚法》第16条所成立的综合执法部门外，至今尚无其他法

^① 海关与财政部门也依法享有特定的税务行政处罚权；此外，依照《行政处罚法》第16条的规定：“国务院或者经国务院授权的省、自治区、直辖市人民政府可以决定一个行政机关行使有关行政机关的行政处罚权，但限制人身自由的行政处罚权只能由公安机关行使。”因此，税务行政处罚主体还有可能是依此成立的综合执法机关。不过，本书仅限于探讨税务机关所实施的税务行政处罚。