

行政执法指导书系

# 税务行政处罚 实务指导

魏 勇 / 著

中国法制出版社  
CHINA LEGAL PUBLISHING HOUSE

中国税务出版社

# 税务行政处罚 实务指导

第二版

中国税务出版社

 行政执法指导书系

# 税务行政处罚 实务指导

中国法制出版社  
CHINA LEGAL PUBLISHING HOUSE

## 图书在版编目 (CIP) 数据

税务行政处罚实务指导/魏勇著. —北京: 中国法制出版社, 2009. 9

(行政执法指导书系)

ISBN 978 - 7 - 5093 - 1437 - 1

I. 税… II. 魏… III. 税收管理—行政处罚—基本知识—中国 IV. D922. 22

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 157592 号

策划编辑: 罗莱娜      责任编辑: 谢玲玉      封面设计: 蒋怡

---

## 税务行政处罚实务指导

SHUIWU XINGZHENG CHUFA SHIWU ZHIDAO

著者/魏勇

经销/新华书店

印刷/河北省三河市汇鑫印务有限公司

开本/880 × 1230 毫米 32

版次/2009 年 9 月第 1 版

印张/15    字数/297 千

2009 年 9 月第 1 次印刷

---

中国法制出版社出版

书号 ISBN 978 - 7 - 5093 - 1437 - 1

定价: 37.00 元

北京西单横二条 2 号 邮政编码 100031

网址: <http://www.zgfzs.com>

市场营销部电话: 66033393

传真: 66031119

编辑部电话: 66066324

邮购部电话: 66033288

# 序

魏勇同志是我的第一批法律硕士专业学位研究生，因此有着特殊的感情，其读研期间的好学和勤于钻研的精神至今记忆犹新。当然，正是基于其勤奋好学与对研究的执著也带来了眼前的这部成果。

税务机关是国家重要的经济执法部门，肩负着聚财为国、执法为民、促进经济和社会发展的神圣使命。税务机关在履行使命中，税务行政处罚始终占据重要地位。一方面，它是税务机关行政执法中的经常性内容，对于日常税收征收管理活动起到“保驾护航”的作用；另一方面，它与纳税人等税务管理相对人利益联系紧密，是引发税收行政执法争议的重要因素。在纳税人维权意识不断觉醒的今天，纳税人因不服税务行政处罚而提起税务行政复议和税务行政诉讼的案件在整个税收行政争议案件中占有相当大的比重。因此，以税务机关法治规范和纳税人权利保障的理念来统领税收执法工作，特别是税务行政处罚工作，对于当前税务机关建设法治机关、和谐机关、阳光机关以及服务机关都具有十分重要的现实意义。

我国现代税收行政法制建设起步较晚，税收法制方面的专业论著较少，且多由国内税法界著名学者、专家所著，税务部门实务工作者的著作较少，特别是能将行政处罚的一般原理与税务机关的实践活动有机结合方面的论著更不多见。魏勇同志

具有经济学和法学的双重教育背景，有较为扎实的税收和法学理论基础，长期从事税收法制工作使其积累了较为丰富的税收执法实践经验，这些都为该著作从实践视角对税务行政处罚问题进行系统探索和思考提供了丰实的素材。基此，该著作对于强化和促进税务行政执法领域的应用研究，指导基层税务实践具有一定的积极意义。总的说来，本书具有以下显著特点：

一是实务性强。本书注重行政处罚的一般原理与税务机关的具体实践相结合，以案例分析为重要工具，以实务问题为研究对象，着力于解决税务行政处罚实践问题，内容通俗易懂，深入浅出，贴近实务。

二是体系完善。本书除了对税务行政处罚的概念、税务行政处罚的基本原则、税务行政处罚的管辖、税务行政处罚的裁量以及税务行政处罚的程序等行政处罚的一般范畴进行详尽阐述和分析外，还将税务行政处罚的证据、税务行政处罚的救济以及税务行政处罚执法风险与防范纳入思考和研究视野，内容上涵盖了税务行政处罚的事前、事中和事后的整个环节和过程，具有比较健全的体系。

三是观点新颖。本书在全面吸收相关学术研究成果的基础上，还进行了若干理论创新，并将《中华人民共和国刑法修正案（七）》、《中华人民共和国行政复议法实施条例》等最新的涉税法律法规和规范性文件纳入其中，无疑增强了对当前税务行政处罚实践工作的现实指导性。

四是具有前瞻性。本书对相对集中税务行政处罚权制度、税务行政处罚程序的完善、税务行政处罚执法风险与防范以及税务行政补偿等前瞻性问题进行了积极探索和思考。

基于以上特点，相信本书对于广大税收执法人员正确实施行政处罚，自觉规范执法行为，推进税收法治建设具有重要的借鉴价值，对于广大纳税人在维护合法权益方面也具有积极的参考作用。

由于税法、行政法皆非本人专业，因此上述评价并不一定客观与准确，但该部著作的实践性特点确实给我留下深刻印象。由于魏勇同志毕竟不是专业的研究人员，其研究成果肯定还会存在某些不足，也希望专家学者为其不吝指教，这对其继续进步也是有益的鞭策。无论如何，在这个为生计而忙于应酬奔波、且充满浮躁之风的生活现实中，魏勇同志身在实务工作部门却能够在繁忙的工作中偷闲写作实属不易，在此也向其在硕士毕业以来所取得的工作成绩表示祝贺！并祝愿他在未来的工作中凭着一如既往的踏实肯干精神取得更大的进步！也希望他在税法、行政法等领域不断取得建设性成果，为我国的法治建设做出一定的贡献！

彭诚信

宁波大学“甬江学者”特聘教授

吉林大学法学院民商法专业博士生导师

2009年7月21日

# 前 言

1996年出台的《中华人民共和国行政处罚法》是我国行政法治历史上的重要里程碑，该法所确立的行政处罚设定权制度、实施行政处罚的主体资格制度、相对集中行政处罚权制度、听证制度、罚款决定与罚款收缴相分离制度等，是对原有行政处罚制度的重大改革，实现了若干重要理论创新，取得了对传统行政法制制度建设的重大突破。行政处罚法的制定，是我国民主法制建设的一大突破，也是我国向依法治国方向迈出的重要一步。行政处罚法的实施，对于促进社会文明进步，规范行政机关依法行政，加强廉政建设，保护公民、法人和其他组织的合法权益，具有十分重要的意义和作用。

税务机关是国家的重要执法部门，税务行政处罚是税务机关实施税务行政管理的重要手段，也是税务机关行政执法中的经常性内容。一方面，它对于税务机关日常税收征收管理活动起到“保驾护航”的作用；另一方面，它与纳税人、扣缴义务人等税务行政相对人利益联系紧密。可以说，能否正确贯彻实施税务行政处罚是检验税务机关是否“依法行政、依法治税”的试金石。

目前，学术界对于行政处罚方面的论述、著作颇丰，但大多侧重于法理阐述，而将行政处罚的一般原理与某一实务部门实践活动有机结合方面的论著较少，有关税务行政处罚方面的

具体应用研究尤显单薄。基此，作者结合行政处罚的一般原理，以实践的视角，对税务行政处罚实践中的有关问题进行系统探讨，以期能对进一步健全税务行政处罚立法，提升税务机关执法水平，规范执法行为，推进依法行政、依法治税，降低税收执法风险，保护当事人的合法权益具有借鉴价值。

由于作者水平有限，错漏和不当之处在所难免，恳请各位专家、学者、同仁和读者不吝赐教。

作 者  
2009 年 6 月

# 目 录

---

## 第一章 税务行政处罚概论/1

- 一、税务行政处罚的概念及特征/1
- 二、税务行政处罚与几种常见税务具体行政行为的区别/15
- 三、税务行政处罚的构成要素/22

## 第二章 税务行政处罚的基本原则/37

- 一、法律原则的概念及其意义/37
- 二、行政法基本原则的逻辑起点/38
- 三、行政法的基本原则/41
- 四、税务行政处罚的基本原则/52
- 五、行政法基本原则与税务行政处罚基本原则之间的关系/76

## 第三章 税务行政处罚管辖/77

- 一、税务行政处罚管辖的概念和实践意义/77
- 二、税务行政处罚管辖的特点/82
- 三、影响税务行政处罚管辖的因素/84
- 四、确定税务行政处罚管辖的原则/88
- 五、税务行政处罚管辖的分类/91

- 六、相对集中行政处罚权简述/103
- 七、相对集中税务行政处罚权初步构想/108

## 第四章 税务行政处罚的裁量/113

- 一、税务行政违法行为的认定/113
- 二、税务行政违法行为的排除/130
- 三、税务行政处罚适用的前提/132
- 四、税务行政处罚的具体裁量方法/133
- 五、税务行政处罚与刑罚的衔接/181
- 六、税务行政处罚与承担民事责任的衔接/193
- 七、税务行政处罚的追究时效/195
- 八、法不溯及既往原则在税务行政处罚中的适用/197

## 第五章 税务行政处罚的证据/201

- 一、税务行政处罚证据概论/201
- 二、税务行政处罚证据的种类及要求/207
- 三、税务行政违法行为的证明标准/213
- 四、税务行政处罚证据的证明力和证明对象/220
- 五、税务案件证据的收集途径和方法/232
- 六、几种主要税务行政违法行为证据收集思路/244
- 七、税务行政处罚证据的审查判断/256

## 第六章 税务行政处罚决定程序/262

- 一、税务行政处罚程序概论/262
- 二、税务行政处罚的简易程序/273

三、税务行政处罚的一般程序/283

四、税务行政处罚的听证程序/308

## **第七章 税务行政处罚的执行/332**

一、税务行政处罚执行原则/332

二、税务行政处罚执行措施/337

三、税务行政处罚强制执行的例外/357

## **第八章 税务行政处罚的救济/360**

一、税务行政复议/360

二、税务行政诉讼/384

三、税务行政赔偿/410

四、税务行政补偿/421

五、案例分析/433

## **第九章 税务行政处罚执法风险与防范/440**

一、税收执法风险概论/440

二、税务行政处罚执法风险的主要表现形式/444

三、税务行政处罚执法风险防范对策与措施/450

## **附录 税务行政处罚主要相关法律适用分类列表/455**

**参考文献/460**

**后 记/463**

# 第一章 税务行政处罚概论

税务行政处罚是行政处罚的重要组成部分，是税务机关实施税务行政管理的重要手段，也是税务机关行政执法中的经常性内容。为了贯彻实施《中华人民共和国行政处罚法》，规范税务行政处罚的实施，保护纳税人等行政管理相对人的合法权益，国家税务总局先后出台了一系列配套制度和实施办法，初步建立了在整个执法过程中分阶段由不同部门分工负责、相互配合和相互监督制约的新型执法模式，税务行政处罚因此得以逐步规范。

研究税务行政处罚，必然涉及税务行政处罚的概念、特征、税务行政处罚与有关具体行政行为区别和联系以及税务行政处罚的构成要素等基本问题，这些基本问题构成了税务行政处罚理论与实践的前提和基础。

## 一、税务行政处罚的概念及特征

### （一）税务行政处罚的概念

目前，学术界对税务行政处罚研究不多，但对行政处罚的概念可谓众说纷纭。有学者在综合了十余种行政处罚定义后基于税务行政处罚与行政处罚外延上的属种关系给税务行政处罚下了一

个定义：

所谓税务行政处罚，是指“税务行政主体依照《中华人民共和国行政处罚法》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。”<sup>①</sup> 笔者认为，上述定义基本上反映了税务行政处罚的内涵，但有几点值得商榷：

1. 处罚对象界定为纳税主体欠缜密，非纳税主体也可能成为税务行政处罚的对象。纳税主体是否仅指纳税人？是否包括扣缴义务人？给人以模棱感觉。根据2001年5月1日施行的《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《征管法》）规定，扣缴义务人不是纳税人，只是因为法律、行政法规的规定，使其负有代扣代缴、代收代缴税款义务而已，而根据《征管法》规定，扣缴义务人也可以成为税务行政处罚对象。退一步讲，即使纳税主体包括纳税人和扣缴义务人，除纳税人和扣缴义务人以外的非纳税主体也可能成为税务行政处罚的对象。例如，某自然人不是纳税人，也不负有代扣代缴税款义务，但因其倒买倒卖发票而被税务机关处以罚款，成为了税务行政处罚的对象。又如，《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》（以下简称《征管法实施细则》）第98条规定：“税务代理人违反税收法律、行政法规，造成纳税人未缴或者少缴税款的，除由纳税人缴纳或者补缴应纳税款、滞纳金外，对税务代理人处纳税人未缴或者少缴税款50%以上3倍以下的罚款。”可见，对于税务代理人这样的中介机构也

---

<sup>①</sup> 刘剑文总主编、宋功德编著：《税务行政处罚》，武汉大学出版社2002年版，第5页。

可能成为税务行政处罚的对象。此外，由于共同违法的原因，非纳税主体成为税务行政处罚的对象例子时有发生。综上所述，税务行政处罚的对象并不仅限于纳税主体，它包括按照涉税法律、法规与规章的规定成为税务行政管理对象的所有公民、法人或者其他组织，行政法学上一般称之为税务行政管理相对人。在税务行政处罚法律关系中，税务行政管理相对人又称为税务行政处罚的当事人。

2. 违反税收征管法律规范的提法欠严谨。一提到税收征管法律规范，容易使人联想到《征管法》，实际上，税务行政处罚的法律依据并不限于《征管法》，还有《中华人民共和国发票管理办法》（以下简称《发票管理办法》）、《中华人民共和国发票管理办法实施细则》（以下简称《发票管理办法实施细则》）、国家税务总局制定的有关部门规章以及其他涉税法律规范等。此外，征管法律规范主要是程序性规范，根据《中华人民共和国立法法》、《中华人民共和国行政处罚法》（以下简称《行政处罚法》）的规定，国家税务总局制定的实体性规章当然也可设定税务行政处罚。

3. 对违反税收行政法同时构成犯罪的行为，税务机关可依法实施行政处罚。1997 年国家对刑法进行全面修订后，全国人大宣布废止一系列有关刑罚的补充规定，但是关于惩治偷税、抗税犯罪的补充规定并没有被宣布废止，因为它们规定的行政处罚内容是有效的。根据修订后的刑法附则第 452 条第 3 款附件 2 第 5 项《全国人民代表大会常务委员会关于惩治偷税、抗税犯罪的补充规定》（以下简称《补充规定》）第 7 条：“对犯本规定之罪的，由税务机关追缴不缴、少缴、欠缴、拒缴或者骗取的税款。对依

法免于刑事处罚的，除由税务机关追缴不缴、少缴、欠缴、拒缴或者骗取的税款外，处不缴、少缴、欠缴、拒缴或者骗取的税款5倍以下的罚款。”后来，相关行政处罚的内容已经纳入了2001年修订的《征管法》，换言之，旧法律已经被新法律代替，旧法律应当废止。基于此，2009年6月，全国人大常委会宣布废止《公安派出所组织条例》等8件法律，其中就包括《补充规定》。而根据《征管法》规定，只要涉税违法行为构成税收行政违法，税务机关依法可以实施行政处罚，但必须移送司法机关追究刑事责任，不能以罚代刑。

此外，需要特别注意的是，《中华人民共和国刑法修正案（七）》（以下简称《刑法修正案（七）》）已由第十一届全国人民代表大会常务委员会第七次会议于2009年2月28日通过，并自2009年2月28日起施行。《刑法修正案（七）》将刑法第201条修改为：“纳税人采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报或者不申报，逃避缴纳税款数额较大并且占应纳税额百分之十以上的，处三年以下有期徒刑或者拘役，并处罚金；数额巨大并且占应纳税额百分之三十以上的，处三年以上七年以下有期徒刑，并处罚金。扣缴义务人采取前款所列手段，不缴或者少缴已扣、已收税款，数额较大的，依照前款的规定处罚。对多次实施前两款行为，未经处理的，按照累计数额计算。有第一款行为，经税务机关依法下达追缴通知后，补缴应纳税款，缴纳滞纳金，已受行政处罚的，不予追究刑事责任；但是，五年内因逃避缴纳税款受过刑事处罚或者被税务机关给予二次以上行政处罚的除外。”

根据《刑法修正案（七）》，逃避缴纳税款罪取代了原偷税罪；对于逃避缴纳税款罪初犯，经税务机关指出后积极补缴税款

和滞纳金，履行了纳税义务，接受行政处罚的，可不再作为犯罪追究刑事责任。由此可见，对于税务行政违法且构成逃避缴纳税款罪的当事人，税务机关应当先行实施处罚，再视当事人的悔改情况决定是否移送司法机关追究刑事责任，这较好地体现了我国当前宽严相济的刑事政策，同时也有利于保持相关企业的稳定。据《法制日报》报道，2008年，北京市某商楼的4名高管被检方以涉嫌偷税罪提起公诉后，一审法院以偷税罪判处4名高管1年至3年零6个月不等的有期徒刑，并处罚金。二审期间，恰逢修订后的刑法颁布施行，北京市一中院依照其有关规定，撤销一审判决，判处这4名高管在补缴税款后免予追究刑事责任。

综上所述，较为科学的税务行政处罚定义应是：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，对税务行政管理相对人的税务行政违法行为依法实施的行政制裁。

## （二）税务行政处罚的特征

根据以上定义，不难发现税务行政处罚具有以下特征：

1. 税务行政处罚的主体是税务行政主体。什么是税务行政主体？什么是税务行政处罚主体？主要包括哪些范围？要弄清以上问题，首先要弄清什么是行政主体。“对于行政主体的界定，学者们在表述上大同小异，基本一致”<sup>①</sup>。其中较具代表性的定义是：“行政主体，是指能以自己名义行使国家行政职权，作出影响行政相对人的行政行为，并能由其本身对外承担行政法律责

---

<sup>①</sup> 应松年、薛刚凌著：《行政组织法研究》，法律出版社2002年版，第115页。