

 中华会计网校
www.chinaacc.com

正保远程教育旗下品牌网站

美国纽交所上市公司(代码:DL)

梦想成真[®]
系列辅导丛书

税收执法实务 操作指南




■ 中华会计网校 编 王彦章 乔栋 主编

 **中华会计网校**
www.chinaacc.com

系列辅导丛书

税收执法实务 操作指南

■ 中华会计网校 编 王彦章 乔栋 主编

 江苏凤凰科学技术出版社

图书在版编目(CIP)数据

税收执法实务操作指南/中华会计网校编. —南京:
江苏凤凰科学技术出版社, 2016. 2
ISBN 978-7-5537-6115-2

I. ①税… II. ①中… III. ①税收管理—行政执法—
中国—指南 IV. ①D922. 22-62

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 026555 号

税收执法实务操作指南

编 者 中华会计网校
项目策划 凤凰空间/翟永梅
责任编辑 刘屹立
特约编辑 翟永梅

出版发行 凤凰出版传媒股份有限公司
江苏凤凰科学技术出版社
出版社地址 南京市湖南路1号A楼, 邮编: 210009
出版社网址 <http://www.pspress.cn>
总 经 销 天津凤凰空间文化传媒有限公司
总经销网址 <http://www.ifengspace.cn>
经 销 全国新华书店
印 刷 大厂书文印刷有限公司

开 本 787 mm×1 092 mm 1/16
印 张 26.5
字 数 420 000
版 次 2016年7月第1版
印 次 2016年7月第1次印刷

标准书号 ISBN 978-7-5537-6115-2
定 价 50.00 元

图书如有印装质量问题, 可随时向销售部调换(电话: 022-87893668)。

编委会成员名单

(按姓氏笔划先后顺序排列)

王彦章
陈楠
杭建平
郭建华
贾国军

叶青
李玉华
杨闻萍
高志谦
游文丽

乔栋
李志刚
施平
徐经长
魏红元

刘国峰
苏苏
赵俊峰
徐永涛

前 言

《中华人民共和国行政处罚法》(以下简称《行政处罚法》)是我国出台较早的一部对行政机关的处罚权力进行规范和控制的法律,它与2004年生效的《中华人民共和国行政许可法》(以下简称《行政许可法》)以及2012年生效的《中华人民共和国行政强制法》(以下简称《行政强制法》)一起,被誉为我国行政法建设的三大“里程碑”。本书以税务行政处罚案件的处理实务为主线,以税务稽查处罚案件的选案、检查、审理、执行为内容,将行政处罚和行政强制实务衔接起来,通过讲解税务行政处罚基础知识和税务行政处罚实施制度,与《全国税收征管规范1.0》、金税三期系统中税务行政处罚案件相关实务处理相结合,理论联系实际,从税务执法人员的视角评析税务处罚、税务检查和税务强制的执法要点和难点,对实务中存在的问题和执法中的疑问进行系统内外处理对比分析,提出处理建议或解决方案。

本书共分为三编十二章。

第一编 税务行政处罚

具体包括税务行政处罚概述、税务行政处罚实施要点、税务行政处罚基本程序、税务行政处罚实务评析四章。重点介绍了税务行政处罚的概念、种类、基本原则、实施主体、实施程序、税务行政处罚征管规范和金税三期系统的操作。

第二编 税务检查

具体包括税务检查概述、税务稽查选案、税务稽查检查、税务稽查审理、税务稽查执行、税务检查实务操作六章。重点介绍了税务检查的基础理论知识、税务稽查人员获取案源信息以及如何确定税务检查对象、税务检查环节的工作程序和具体要求、税务稽查的审理程序及执行程序,评析操作注意事项。

第三编 税务行政强制

具体包括行政强制概述、税务行政强制的方式及适用、税收强制实务评析三章。重点介绍了《税收征管法》及《行政强制法》的相关规定。

对于书中的疏漏、错误之处,恳请您的批评指正。

本书编写委员会

目 录

第一编 税务行政处罚

第一章 税务行政处罚概述	3
第一节 税务行政处罚的概念及特征	4
第二节 税务行政处罚的基本原则	5
第三节 税务行政处罚的种类及设定	30
第二章 税务行政处罚实施要点	44
第一节 税务行政处罚主体	45
第二节 税务行政处罚的管辖	47
第三节 税务行政处罚相对人及其权利	53
第四节 税务行政处罚实施规则	59
第三章 税务行政处罚基本程序	69
第一节 税务行政处罚简易程序	70
第二节 税务行政处罚一般程序	78
第四章 税务行政处罚实务评析	120
第一节 税收违法行为处理	121
第二节 调查巡查	125
第三节 责令限期改正	128
第四节 简易程序处罚	131
第五节 税务行政处罚事项告知处理	134
第六节 税务行政处罚听证	137

第七节	一般程序处罚决定处理	142
第八节	延(分)期缴纳罚款申请审批	147
第九节	文书送达	151

第二编 税务检查

第一章 税务检查概述	157
第一节 税务检查的概念与分类	158
第二节 税务检查的权限	164
第三节 税务检查的内容和方法	178
第二章 税务稽查选案	187
第一节 税务稽查案源管理	188
第二节 检查对象的确定	191
第三节 立案	197
第三章 税务稽查检查	199
第一节 税务稽查检查管理	200
第二节 税务稽查检查	202
第四章 税务稽查审理	227
第一节 税务稽查审理案件管理	228
第二节 税务稽查案件审理	238
第五章 税务稽查执行	261
第一节 税务稽查执行管理	262
第二节 税务稽查执行	265
第六章 税务检查实务操作	271
第一节 税收违法行爲检举管理	272
第二节 稽查立案审批	276
第三节 稽查案件检查	280

第四节	稽查案件审理	289
第五节	重大税务案件审理	298
第六节	涉嫌犯罪案件移送	302
第七节	稽查案件执行	306

第三编 税务行政强制

第一章	行政强制概述	315
第一节	行政强制的概念与特征	316
第二节	行政强制的设定和实施	319
第二章	税务行政强制的方式及适用	325
第一节	税务行政强制的法律适用问题	326
第二节	税收保全措施的方式及适用	327
第三节	税务行政强制执行的方式及适用	348
第四节	税务机关申请人民法院强制执行	362
第三章	税收强制实务评析	368
第一节	实施保全(简易)	369
第二节	实施保全(冻结存款)	371
第三节	实施保全(扣押查封)	375
第四节	提前处理保全财产	380
第五节	解除保全	382
第六节	税收保全延期处理	386
第七节	强制执行登记	388
第八节	强制扣缴	391
第九节	拍卖变卖	394
第十节	申请法院强制执行	403
第十一节	现金扣缴	407

第一章

税务行政处罚概述

第一编 税务行政处罚



（二）行政处罚的种类及适用



第一章

税务行政处罚概述

【导读】

本章介绍税务行政处罚的概念，提高对行政处罚的认识；讲述税务行政处罚的法定、公正公开、过罚相当、处罚与教育相结合、保障相对人权利、罚不代刑原则及在税收执法实务中的体现；分析当前税务行政处罚的种类设置方面存在的问题，提出完善建议。

通过本章的学习，让税收执法人员了解税务行政处罚的概念，熟知处罚的种类，领会处罚的原则，能运用处罚原则公开、公正、合法、适当地处理处罚案件。

行政处罚概述

行政处罚是指行政主体依照法定职权和程序，对违反行政法规范，尚未构成犯罪的相对人给予行政制裁的具体行政行为。行政处罚的种类包括：警告、罚款、没收违法所得、没收非法财物、责令停产停业、暂扣或者吊销许可证、暂扣或者吊销执照、行政拘留等。

（一）行政处罚的种类

行政处罚的种类包括：警告、罚款、没收违法所得、没收非法财物、责令停产停业、暂扣或者吊销许可证、暂扣或者吊销执照、行政拘留等。

第一节 税务行政处罚的概念及特征

一、税务行政处罚的概念

行政处罚是指拥有行政处罚权的行政主体为维护公共利益和公共秩序，保护公民、法人和其他组织的权益，而对违反行政法律规范的相对人依法给予制裁的具体行政行为。行政处罚是对违法行为的一种制裁措施，而非纠正措施。

税务行政处罚是税务行政处罚主体依法对行政相对方违反税收征管制度和税收征管秩序的行为所实施的制裁。理解这一概念需要把握以下两点：一是并非违反税收征管制度和税收征管秩序的行为受到的处罚就是税务行政处罚，有些税收的管理权并非在税务机关，如关税及海关代征税收的征收管理，适用关税征收管理的规定，由海关管辖；契税征收机关为土地、房屋所在地的财政机关或者地方税务机关，具体征收机关由省、自治区、直辖市人民政府确定；二是税务行政处罚的行政相对人违反的并非仅是税收征管制度和税收征管秩序，如税务师执业期间买卖委托人股票、债券的，被税务机关处罚，违反的是行业管理制度；社会保险费缴纳人因违法行为被地税机关处罚，违反的是社会保险费的征收管理制度。

税务行政处罚的目的不在于督促义务的履行，而在于通过制裁使违法者不敢再犯，从而发挥惩恶扬善，保障国家税收秩序的功能。既然是对违法者的制裁措施，必然会对相对人的权利义务产生一定影响，所以行政处罚权需要进行规范和控制，处罚的设定和实施都必须依法进行。

二、税务行政处罚的特征

税务行政处罚具有以下特征：

（一）税务行政处罚的主体是拥有处罚权的税务机关

在我国，并非所有行政机关和其他组织都有处罚权限，拥有处罚权的行政机关或者法律、法规授权的组织，才可以实施行政处罚。

(二) 税务行政处罚的对象是行政管理相对人

在实践中主要是纳税人、扣缴义务人和其他税务当事人。这一特征将税务行政处罚与税务行政处分区分开来，税务行政处罚的对象是行政管理相对人，属于外部行政行为；税务行政处分的对象是税务机关工作人员，属于内部行政行为。

(三) 税务行政处罚的前提是相对人实施了税收违法行为

该行为违反的是税收行政法律规范，而不是违反刑法或民商法等其他性质的法律规范。这表明行政处罚是相对人因违法而承担的一种行政责任，不是刑事责任或民事责任。

(四) 税务行政处罚是税务机关依法作出的一种具体行政行为

该行为是具体行政行为而非抽象行政行为，该行为具有明显的惩治和制裁性质。

第二节 税务行政处罚的基本原则

行政处罚的基本原则是指设定和实施处罚都应当遵循的、具有普遍指导意义的准则，它统领全法，体现了处罚制度的基本性质和价值取向，对处罚领域的立法活动和执法实务都具有较强的指导意义。《行政处罚法》在总则中规定了六大原则，税务领域的行政处罚也要遵循这些基本原则。

一、处罚法定原则

公民、法人或其他组织的人身和财产权利非经法定程序不受剥夺或限制，是法治社会的应有之义。行政处罚是因相对人违法而对其人身自由、经营活动和财产权利的一种限制，所以实施处罚时必须严格遵循法定原则。税务行政处罚法定原则主要包含处罚依据法定、处罚主体法定、处罚权限法定和处罚程序法定等，着重从以下几个方面进行把握：

(一) 税务行政处罚依据法定

税务行政处罚依据法定包含两方面含义。首先是法无明文规定不得处罚。即

纳税人等行政相对人的税收违法行为只有涉税相关法律明确作了处罚规定时，税务机关才能够进行处罚。否则，缺乏法律规定，税务机关即使认定相对人的行为危害税收征管秩序，也不能实施处罚；其次是税务行政处罚必须由法律、法规和规章设定。它解决的是到底由什么层级的“法”来设定处罚的问题。

《行政处罚法》规定，法律可以设定各种行政处罚；行政法规可以设定除限制人身自由以外的行政处罚；而地方性法规可以设定除限制人身自由、吊销企业营业执照以外的行政处罚；规章可以设定警告或者一定数量罚款的行政处罚。除此之外，税务机关制定的税收规范性文件不得设定行政处罚。

（二）税务行政处罚主体法定

行政处罚由拥有处罚权的行政主体作出。这样的主体一般有两类：一类是行政机关；另一类是法律、法规授权的组织。结合《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《税收征收管理法》）和《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》（以下简称《税收征收管理法实施细则》）的规定，税务行政处罚主体主要包括：各级税务局、税务分局、税务所以及省以下税务局的稽查局。

（三）税务行政处罚权限法定

税务行政处罚必须由税务行政主体在其职权范围内实施。除处罚主体资格法定外，还要求有资格的处罚主体严格在法定职权范围内实施行政处罚。处罚权限法定主要包含以下两层含义：1. 不得逾越税务机关的主管权限实施行政处罚。如吊销纳税人营业执照的处罚不是税务机关的法定职权，《税收征收管理法》中虽然规定了税务机关有权提请工商行政管理机关吊销企业的营业执照，但税务机关不能直接吊销。2. 不得逾越实施行政处罚的幅度。比如依据《税收征收管理法》的规定，对违反税收征收管理的行为，税务所有权处以 2000 元以下的罚款。超过 2000 元的，税务所就不能以自己的名义实施，而只能以其所属税务局的名义进行处罚。

（四）处罚程序法定

英国法谚曾云：程序是法治和恣意而治的分水岭。没有程序的公正就难以获得实体的正义。鉴于此，《行政处罚法》、《税收征收管理法》以及《税务稽查工作规程》等法律文件对行政处罚规定了严格的程序，通过程序设置对税务机关行使处罚权进行有效控制，从而实现在处罚过程中对纳税人权利的保障。

违反法定原则的后果，是税务机关作出没有法定依据或者不遵守法定程序的处罚决定将归于无效，意味着处罚决定自作出之日起就自然没有法律效力。

处罚法定原则在下文中税务行政处罚种类及设定和税务行政主体等章节中再详述。

二、处罚公正、公开原则

处罚公正原则是指税务行政处罚设定与实施要公平、公正，没有偏私，即“公平对待”、“相应平等”。公正是法的价值追求，也是每个人内心的渴望。即使实施了税收违法行为，纳税人也希望获得法律公平、公正的对待。为了保障税务行政处罚结果的公正，涉税违法行为的事实、性质、情节以及其社会危害程度等都是执法时要考量的因素，对事实、性质、情节、社会危害程度等因素相同或者相似的违法行为，所适用的处罚种类和幅度应当基本相同，做到“同样的案件同样的处理”，不同程度、不同种类的违法案件，不应受到同等处罚。公正的原则主要包括：一切相等的情况必须平等地对待；一切不相等的情况必须不平等地对待；比较不平等的对待必须和比较不平等的情况保持对应关系。这不仅体现为实体的公正，而且还必须适用公正、无偏私的程序。如果适用的程序不公正，也属于处罚违背公正原则。

处罚公开原则是指除法定情形外，行政处罚的各个环节要让当事人和社会公众知晓。只有公开，将处罚的全部活动置于公众的监督之下，才能保证公正的实现。公开是处罚公平、公正的保障。税务行政处罚公开原则主要有以下几项要求：一是对涉税违法行为给予行政处罚的规定要公开，未经公布的不能作为行政处罚的依据。二是对违法行为实施处罚程序必须公开。行政主体作出处罚之前应当告知当事人作出处罚决定的事实、理由、法律依据以及当事人依法享有的权利，充分听取当事人的意见，不能拒绝当事人的陈述和申辩。三是表明税务执法人员的身份。税务执法人员在实施调查、处罚决定送达、强制执行等职务行为时，必须出示检查证件。四是税务行政处罚决定要公开。处罚决定的公开有利于社会公众对税务执法行为的监督。同时，也有助于教育社会公众，以警戒效尤者，使有类似违法动机企图的相对人因慑于行政处罚的威力，而自觉抑制或放弃违法行为。

（一）法律规定

《行政处罚法》第四条第一款规定，行政处罚遵循公正、公开的原则。该条第三款规定，对违法行为给予行政处罚的规定必须公布；未经公布的，不得作为行政处罚的依据。

《行政处罚法》第四条规定的“对违法行为给予行政处罚的规定必须公布”，表

述的是处罚依据公开。但是处罚公开原则不仅包含处罚依据公开，更指向处罚过程公开和处罚结果的公开。只有全方位的公开，将税务行政处罚权力置于阳光之下，公平、公正的行政处罚才会由法的价值追求变成普遍的现实。

《中华人民共和国行政复议法》(以下简称《行政复议法》)第二十八条第一款第三项第5目规定，具体行政行为明显不当的，复议机关可以决定撤销或变更。由此可知，对于行政处罚明显不当的，复议机关可以决定变更。

《中华人民共和国行政诉讼法》第七十七条规定，行政处罚明显不当，或者其他行政行为涉及对款额的确定、认定确有错误的，人民法院可以判决变更。人民法院判决变更，不得加重原告的义务或者减损原告的权益。但利害关系人同为原告，且诉讼请求相反的除外。上述规定，说明法院在审理行政处罚案件时，不但审查案件的合法性，还要审查案件的合理性，以监督行政机关公正行使处罚权。

我国制定实施了《政府信息公开条例》，规定非保密政府信息主动公开、依申请公开。为确保公民的知情权的实现，将政府信息公开行为纳入行政复议、行政诉讼的受案范围。行政处罚结果作为政府信息，理应主动向被处罚人公开内容，向公民公开，接受监督。

(二) 实务操作

1. 规范行政处罚裁量权的行使

2012年7月3日，国家税务总局下发了《关于规范税务行政裁量权工作的指导意见》，指导税务系统规范行政裁量权的行使。这既是提高行政效率的需要，也是实现个案公平的需要。意见要求，税务机关行使行政裁量权应当平等对待纳税人，同样情形同等处理。对事实、性质、情节及社会危害程度等因素基本相同的税务事项，应当给予基本相同的处理。同一地区国、地税机关对相同税务管理事项的处理应当一致。各省(自治区、直辖市)国、地税机关原则上应当根据本地区税收执法实际，联合制定本地区统一适用的规范各项税务行政裁量权的裁量基准。条件不具备的地方，也可以通过沟通协商制定相对统一的裁量基准。

自此，省级国、地税务局逐步联合制定实施了统一的规范行政处罚裁量权实施办法和行政处罚裁量基准。如山东省国家税务局、山东省地方税务局以公告2014年第14号发布了联合制定的《山东省税务系统规范行政处罚裁量权实施办法》和《山东省税务系统行政处罚裁量基准》，于2015年1月1日实施。

目前，山东省税务系统按照《办法》和《基准》行使税务行政处罚裁量权。笔者所在临沂市国税局，经省局批准立项研发了管理系统，将基准作为指标，实现了行使行政处罚裁量权的信息化管理。

2. 处罚事项的公开

为贯彻落实党的十八届三中、四中全会关于推行权力清单制度的要求,持续推进“便民办税春风行动”,2014年12月税务总局印发了《国家税务总局关于推行税收执法权力清单制度的指导意见》(税总发〔2014〕162号)和《国家税务总局关于印发〈推行税务行政处罚权力清单制度工作方案〉的通知》(税总函〔2014〕652号)。在此基础上,税务总局对法律、行政法规、部门规章设定的税务行政处罚权力事项进行了梳理、确认,2015年2月16日以国家税务总局公告2015年第10号《国家税务总局关于发布第一批税务行政处罚权力清单的公告》,公布了《第一批税务行政处罚权力清单》,见“图表1-1-2-1”:

第一批税务行政处罚权力清单

类型	违法行为	处罚依据	处罚内容	处罚主体	备注
一、账簿凭证管理类	1. 未按规定设置、保管账簿资料,报送财务、会计制度办法核算软件,安装使用税控装置。	《中华人民共和国税收征收管理法》第六十条	纳税人未按照规定设置、保管账簿或者保管记账凭证和有关资料	责令限期改正,可以处2000元以下的罚款;情节严重的,处2000元以上1万元以下的罚款	税务机关
	纳税人未按照规定将财务、会计制度或者财务、会计处理办法和会计核算软件报送税务机关备查		责令限期改正,可以处2000元以下的罚款;情节严重的,处2000元以上1万元以下的罚款	税务机关	
	纳税人未按照规定安装、使用税控装置,或者损毁或者擅自改动税控装置		责令限期改正,可以处2000元以下的罚款;情节严重的,处2000元以上1万元以下的罚款	税务机关	
	2. 扣缴义务人未按照规定设置、保管代扣代缴、代收代缴税款账簿或者保管代扣代缴、代收代缴税款记账凭证及有关资料	《中华人民共和国税收征收管理法》第六十一条	责令限期改正,可以处2000元以下的罚款;情节严重的,处2000元以上5000元以下的罚款	税务机关	
3. 非法印制、转借、倒卖、变造或者伪造完税凭证	《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第九十一条	责令改正,处2000元以上1万元以下的罚款;情节严重的,处1万元以上5万元以下的罚款	税务机关	构成犯罪的,依法追究刑事责任	