

行政处罚法法律热点问题

浅析新修订《行政处罚法》对税务行政处罚的影响

前言

十三届全国人大常委会第二十五次会议表决通过的新修订的《中华人民共和国行政处罚法》（以下简称“新《行政处罚法》”），即将于 2021 年 7 月 15 日起施行。君合在此之前已就新《行政处罚法》修订的主要内容和重要意义进行了分享（请见[《君合法评 | 《行政处罚法》修订之君合法评》](#)）。本文将着重从税法角度，结合税务实践，探讨新《行政处罚法》可能给税收执法带来的影响，供读者参考。

税务机关的税收执法与每个企业和每个人都息息相关。作为税收执法的重要内容，税务行政处罚往往会对企业和个人的生产经营和投融资活动产生重大影响，如纳税信用等级的评定、投标活动中的适格条件、上市企业的合规要求等等。新《行政处罚法》的实施必将对税务行政处罚的优化和变革提出新的挑战，也值得每位纳税人关注。

一、税务行政处罚的界定和种类

新《行政处罚法》第二条（新增）：“行政处罚是指行政机关依法对违反行政管理秩序的公民、法人或者其他组织，以减损权益或者增加义务的方式予以惩戒的行为。”

新《行政处罚法》第九条（修改）：“行政处罚的种类：（一）警告、通报批评；（二）罚款、没收违法所得、没收非法财物；（三）暂扣许可证

件、降低资质等级、吊销许可证件；（四）限制开展生产经营活动、责令停产停业、责令关闭、限制从业；（五）行政拘留；（六）法律、行政法规规定的其他行政处罚。”

新《行政处罚法》明确了行政处罚的概念，并增加了“通报批评”、“降低资质等级”、“限制开展生产经营活动”等新处罚类型。我们认为，行政处罚概念的明确和行政处罚种类的增加将对部分税收执法行为的性质认定产生一定影响，以“降低纳税信用级别”和“停供发票”为例。

1、降低纳税信用级别

为促进纳税人诚信自律，税务机关依法对纳税人实施纳税信用管理。根据国家税务总局发布的《纳税信用管理办法（试行）》（国家税务总局公告 2014 年第 40 号，以下简称“40 号公告”）及相关规定，税务机关对纳税人的纳税信用信息开展采集、评价、确定、发布和应用等活动，并根据不同的纳税信用等级采取不同的征管措施。纳税信用等级设 A、B、C、D 四级，税务机关对纳税人的纳税信用等级实行动态调整。根据 40 号公告，对纳税信用评价为 D 级的纳税人，税务机关可采取如下措施：增值税专用发票领用按辅导期一般纳税人政策办理，普通发票的领用实行交（验）旧供新、严格限量供应；列入重点监控对象，提高监督检查频次，发现税收违法违纪行为的，不得适用规定处罚幅度内的最低标准；将纳税信用评价结果通报相关部门，建议在经营、投

融资、取得政府供应土地、进出口、出入境、注册新公司、工程招投标、政府采购、获得荣誉、安全许可、生产许可、从业任职资格、资质审核等方面予以限制或禁止等等。对于信用评价为 C 级的纳税人，税务机关视信用评价状态变化趋势选择性地采取上述管理措施。

可见，如果纳税人的纳税信用等级被降低至 C 级或 D 级，将对纳税人的生产经营活动产生直接的不利影响。因此，降低纳税信用等级是否属于新《行政处罚法》规定的“降低资质等级”或“限制开展生产经营活动”新处罚类型，是否应纳入税务行政处罚的范畴，有待进一步研究探讨。

2、停供发票

根据《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称“《税收征管法》”）相关规定，从事生产、经营的纳税人、扣缴义务人有税收违法行为，拒不接受税务机关处理的，税务机关可以收缴其发票或者停止向其发售发票。

税务实践中，停供发票作为税务机关一项重要的征管措施，运用非常广泛。而停供发票对于纳税人的生产经营亦将产生直接不利影响。对于停供发票的理解与认定，存在许多不同的观点。而新《行政处罚法》将“限制开展生产经营活动”作为新处罚类型，必将引起大家对如何界定“停供发票”行为性质的关注与思考。

二、税务行政处罚的设定

新《行政处罚法》第十六条（修改）：“除法律、法规、规章外，其他规范性文件不得设定行政处罚。”

该条款相比修改前的表述更为简洁，凸显了行政处罚的设定权限。目前税收执法依据的重要组成部分为大量的税务规范性文件，其部分内容直接增加了纳税人的涉税义务，乃至涉及纳税人的涉税责任。例如，前述纳税信用管理的直接依据为国家税务总局发布的公告，即税务规范性文件。因此，新《行政处罚法》对行政处罚设定权的重申以及行政处罚概念的明确，必将推动税务

机关对相关税务规范性文件的有关条款进行评估、调整。

三、税务行政处罚的适用规则

关于行政处罚的适用，新《行政处罚法》在法律层面确立一系列新的规则。

1、无过错不处罚

新《行政处罚法》第三十三条第二款（新增）：“当事人有证据足以证明没有主观过错的，不予行政处罚。法律、行政法规另有规定的，从其规定。”

主观过错是否为行政处罚的构成要件，一直是颇有争议的问题。该条款在一定程度上明确了过错推定的行政处罚归责原则，但适用时有以下方面值得我们关注：

（1）主观过错的范围是什么？一般认为主观过错包括故意与过失。我国刑事法律和民事法律领域中都有故意与过失的规定，但却有不同的认定与解释规则。那么行政处罚中的主观过错应当如何认定？是有独立的解释规则，还是参照刑法或民法的解释规则？具体到税务领域，是否要确立更为明细的解释方法？

（2）无过错如何证明？行政法领域，行政机关一般需要承担举证责任。但该条款将无过错的举证责任分配给了行政相对人。问题是行政相对人如何“足以”证明没有主观过错？行政机关采信的具体标准是什么？落实到税收执法中，是否还需要确立更为细化的证明标准？

2、首违不罚

新《行政处罚法》第三十三条第一款（新增）：“初次违法且危害后果轻微并及时改正的，可以不予行政处罚。”

“首违不罚”原则的确立，对优化执法方式、推行“柔性执法”、实现处罚与教育相结合，有着非常重要的意义，而该原则在税务领域早已被推广适用。

2016年11月30日，国家税务总局发布了《税务行政处罚裁量权行使规则》（以下简称“《**税务处罚裁量规则**》”）。该规则率先提出了首违不罚原则。《税务处罚裁量规则》第十一条规定，当事人首次违反且情节轻微，并在税务机关发现前主动改正的或者在税务机关责令限期改正的期限内改正的，不予行政处罚。对当事人的违法行为依法不予行政处罚的，行政机关应当对当事人进行教育。

2020年6月30日，上海、江苏、浙江、安徽、宁波等五地税务部门发布《长江三角洲区域税务轻微违法行为“首违不罚”清单》，清单将纳税人和扣缴义务人未按规定办理税务登记事项，未按规定设置、保管账簿，未按规定办理纳税申报等18项列入首违不罚事项。

2021年3月31日，为进一步贯彻落实新《**行政处罚法**》，增进税收执法优化与统一，国家税务总局发布了全面、统一的《税务行政处罚“首违不罚”事项清单》（国家税务总局公告2021年第6号，以下简称“**6号公告**”）。6号公告所附清单列举了适用“首违不罚”的事项，共计10项，兼顾了资料报送、纳税申报和票证管理等多类型轻微税收违法行为。根据6号公告，税务机关对发生清单所列事项，且符合公告规定条件的纳税人、扣缴义务人适用“首违不罚”；对适用“首违不罚”的纳税人、扣缴义务人，税务机关以适当方式加强税法宣传和辅导。

3、更新从轻、减轻处罚情形

新《行政处罚法》第三十二条（修改）：“当事人有下列情形之一，应当从轻或者减轻行政处罚：（一）主动消除或者减轻违法行为危害后果的；（二）受他人胁迫或者诱骗实施违法行为的；（三）主动供述行政机关尚未掌握的违法行为的；（四）配合行政机关查处违法行为有立功表现的；（五）法律、法规、规章规定其他应当从轻或者减轻行政处罚的。”

该条新增了“当事人有主动供述行政机关尚未掌握的违法行为情形的，应当从轻或者减轻行

政处罚”的情形，但如何判定“尚未掌握的违法行为”，需要进一步明确。据我们了解，税务执法实践中，税务机关引用从轻或减轻处罚的情形很少，主要源于相关情形的判断标准并不明确。希望新《行政处罚法》的修改可以推动相关规则的细化，促进税务机关在今后税收执法中积极运用和执行上述规定。

4、其他重要规则

新《行政处罚法》还确立、完善了如下规则：1)明确“从一重处”原则，新增“同一个违法行为违反多个法律规范应当给予罚款处罚的，按照罚款数额高的规定处罚”；2)明确“从旧兼从轻”原则，新增“实施行政处罚，适用违法行为发生时的法律、法规、规章的规定。但是，作出行政处罚决定时，法律、法规、规章已被修改或者废止，且新的规定处罚较轻或者不认为是违法的，适用新的规定”；3)完善“处罚无效”规则，新增“行政处罚实施主体不具有行政主体资格的，行政处罚无效。违反法定程序构成重大且明显违法的，行政处罚无效”。

四、税务行政处罚公示制度

新《行政处罚法》第三十九条（新增）：“行政处罚的实施机关、立案依据、实施程序和救济渠道等信息应当公示。”

新《行政处罚法》第四十八条（新增）：“具有一定社会影响的行政处罚决定应当依法公开。公开的行政处罚决定被依法变更、撤销、确认违法或者确认无效的，行政机关应当在三日内撤回行政处罚决定信息并公开说明理由。”

新《行政处罚法》公示制度的确立，对税务行政处罚的公开性和规范性提出了更高的要求，有利于增强税务行政执法的公信力，有利于充分保护纳税人的合法权益。因此，贯彻落实新《行政处罚法》，建立和完善税务行政处罚公示制度，必将成为税务机关进一步优化执法的重要内容。

五、税务行政处罚追责时效

新《行政处罚法》第三十六条（修改）：“违

法行为在二年内未被发现的，不再给予行政处罚；涉及公民生命健康安全、金融安全且有危害后果的，上述期限延长至五年。法律另有规定的除外。”

行政处罚的一般追责时效为二年，该条将部分特殊情形下的追责时效延长为五年。值得注意的是特殊情形里虽然没有列明税务，但根据《税收征管法》的特殊规定，税务行政处罚的追责时效在行政处罚法修改前后皆为五年。

六、税务行政处罚办案期限

新《行政处罚法》第六十条（新增）：“行政机关应当自行政处罚案件立案之日起九十日内作出行政处罚决定。法律、法规、规章另有规定的，从其规定。”

就目前税务实践来看，通常税务行政处罚案

件（主要表现为税务稽查案件）的办理期限较长，很难达到新《行政处罚法》的时限要求。今后如何实现九十日内办结税务行政处罚案件，特别是涉及重大案件审理的税务行政处罚案件，将成为税务机关面临的巨大挑战。近日，国家税务总局研究起草并发布的《税务稽查案件办理程序规定（征求意见稿）》对相关时限进行了修改，以期与新修订的行政处罚法相衔接。

结语

以上是我们对于新《行政处罚法》对税务行政处罚影响的浅析与思考，我们将密切关注相关税法和税务实践的更新，也欢迎读者就税务实践中遇到的问题与我们进行分享与探讨。

赵婷婷 合伙人 电话：86 10 8519 1799 邮箱地址：zhaott@junhe.com

张 擎 律 师 电话：86 10 8519 1771 邮箱地址：zhangq@junhe.com

本文仅为分享信息之目的提供。本文的任何内容均不构成君合律师事务所的任何法律意见或建议。如您想获得更多讯息，敬请关注君合官方网站“www.junhe.com”或君合微信公众号“君合法律评论”/微信号“JUNHE_LegalUpdates”。

