

首违不罚的裁量与法律规制

曹馨之

广东财经大学法学院, 广东 广州

收稿日期: 2022年9月30日; 录用日期: 2022年10月10日; 发布日期: 2022年11月3日

摘要

首违不罚构成要件中, 首次违法的判断标准不同、轻微违法行为的范围不同、及时改正的说理程度不同和危害后果轻微的理解误差直接导致地方行政机关的适用混乱。裁量是导致上述问题的重要原因。但是法治所要求的并不是消除广泛的裁量, 而是法律应当能够规制它的行使。首违不罚制度在各地立法执法实践的基础上上升为国家立法。因此, 突破首违不罚制度构成要件的局限, 以149个税务行政处罚决定书为样本, 从地方适用首违不罚制度的视角进行分析, 有利于发现首违不罚的适用困境, 进而进行法律规制。

关键词

行政处罚, 首违不罚, 裁量, 法律规制

Discretion and Legal Regulation of First Violation Non-Punishment

Xinzhi Cao

School of Law, Guangdong University of Finance & Economics, Guangzhou Guangdong

Received: Sep. 30th, 2022; accepted: Oct. 10th, 2022; published: Nov. 3rd, 2022

Abstract

Among the constitutive elements of First Violation Non-punishment, the different judgment standards for the first violation, the different scope of minor violations, the different reasoning degree of timely correction and the slight understanding error of harmful consequences directly lead to the confusion in the application of local administrative organs. Discretion is an important reason for the above problems. But what the rule of law requires is not to eliminate extensive discretion, but that the law should be able to regulate its exercise. The system of no punishment for the first violation has risen to national legislation on the basis of local legislation and law enforcement

practice. Therefore, breaking through the limitations of the constitutive elements of the system of First Violation Non-punishment, taking 149 decisions on tax administrative punishment as samples, and analyzing from the perspective of local application of the system of First Violation Non-punishment, is conducive to finding the application dilemma of First Violation Non-punishment, and then carrying out legal regulation.

Keywords

Administrative Punishment, First Violation Non-Punishment, Discretion, Legal Regulation

Copyright © 2022 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

1. 引言

首违不罚是指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。以税务行政处罚为例，首违不罚制度从 2003 年开始在地方开展试点，2021 年《行政处罚法》正式规定，《税务行政处罚“首违不罚”事项清单》对适用条件进行具体化。该制度最大的优点在于能够起到防止和减少严重违法行为的作用，最大的缺点在于构成要件包含不确定法律概念，从而导致了行政处罚实践中的诸多问题。对该问题现有的学术研究多集中于首违不罚的法理基础与现实意义，忽视了首违不罚是在地方实践的基础上上升为国家立法。而本文与以往研究不同，主要集中于首违不罚在地方适用中存在的问题，这将厘清首违不罚制度与相关制度的界限，解决首违不罚事实要件裁量与法律后果裁量的困难。

2. 首违不罚的理论内涵

首违不罚大致经历了三个时期的变化。第一个时期各地规定各不相同。第二个时期各地税务行政处罚裁量权基准制度出台，对首违不罚的一般概念达成了共识。第三个时期《行政处罚法》修改，将首违不罚写入免于处罚事由。

2.1. 首违不罚概念界定之混乱

首违不罚在吉林省地方规范性文件中首次出现，在各地规范性文件中的表述各不相同，分为明确规定构成要件、未列举具体情形和明确规定行为三种情形。

首先，“首违不罚”首次在《吉林省地方税务局关于加强税收服务工作的实施意见》(2004)明确，规定首违不罚的三个要件是：第一，时间要求是首次违法；第二，纳税人违法原因是对其税收法律不熟悉或者疏忽；第三，纳税人主观心理状态是非故意。其次，辽宁省、山东省、海南省等 20 个省相继试行、推广行政处罚制度，但并没有对首违不罚做出明确的界定。最后，2015 年海南省税务局对行政裁量权的裁量基准进行了细化，将首违不罚具体化为情节轻微的四类行为：税务登记类行为、纳税申报类行为、纳税人未按照规定报关税务机关备查和违反发票管理制度。¹

2.2. 首违不罚概念界定之共识

2016 年之后，各地相继出台税务行政处罚裁量权实施办法以及支持民营企业的地方规范性文件，国

¹ 琼地税发[2015] 161 号，《海南省地方税务局关于对部分税收违法行为实行“首违不罚”的通知》，<https://www.pkulaw.com/law?isFromV5=1>，北大法宝数据库，最后访问时间 2022 年 10 月 8 日。

国家税务总局发布地方性法规，首违不罚的概念达成共识。

首先，《新疆维吾尔自治区税务行政处罚裁量权实施办法(试行)》(2016)第五条规定了首违不罚的要件：第一，首次违法；第二，情节轻微；第三，及时改正。其次，重庆市、浙江省和吉林省做出了一致的规定。细微的差别是，新疆规定的是可以不予处罚，其他规范性文件规定的是不予处罚。最后，国家税务总局发布《税务行政处罚裁量权行使规则》，确定首违不罚的三个要件，并且对责令改正的期限做出3个月的限制。

2.3. 首违不罚行为轻微之必须

《行政处罚法》的修改对首违不罚明确进行了规定，与“首违不罚”清单共同构成了我国现行的首违不罚制度。2021年修改《行政处罚法》，增加了首违不罚的适用情形。国家税务总局关于发布《税务行政处罚“首违不罚”事项清单》(2021)(以下简称《“首违不罚”清单》)的公告，推广“首违不罚”清单制度，制定并发布全国统一的“首违不罚”清单，具体包括未按照规定将其全部银行账号向税务机关报送、未按照规定设置等十项具体内容。湖北、陕西、江西、海南、甘肃等地均规定企业首次发生全国统一的“首违不罚”涉税事项清单中所列事项且情节轻微，推广“首违不罚”。

尽管《行政处罚法》没有明确规定违法行为轻微，但是国家税务总局推广“首违不罚”清单制度，只有对于违法行为轻微的才能适用首违不罚。因此，行政处罚法虽然规定了三个首违不罚的要件，实质上还有第四个要件——违法行为轻微。

3. 首违不罚的适用条件

首违不罚从试点到以法律的形式确定，实践中适用频率并不高。在北大法宝数据库中，税务行政处罚决定书共1,921,839件。以“不予行政处罚”和“首次”为条件进行全文检索，数量为188，以“不予行政处罚”和“初次”为条件进行全文检索，数量为0。剔除仅形式引用法条，但并未适用不予处罚的情形，共149件，包括内蒙古自治区10件、吉林省48件、福建省5件、湖南省1件、重庆市80件、云南省4件。其中，危害后果轻微与及时改正属于不确定的法律概念。“可以不予处罚”也赋予了行政机关裁量权。这导致在具体案件中适用存在着很大的困难。因此，笔者将以149件行政处罚决定书以及对应六地地方税务局规范税务行政处罚裁量权实施办法展开分析。

3.1. 首次违法的界定标准不同

3.1.1. 首次违法的时间界定标准不同

首次违法的时间界定大致分为以下四种，具体见表1。第一，一个纳税年度内为税收违法行为发生的首次。吉林省采用这样的方式。第二，一年内为税收违法行为发生的首次。一年究竟是一个纳税年度内，还是自违法行为终结之日起一年内，并没有明确规定。第三，原则上一个纳税年度内为税收违法行为发生的首次，但是存在例外规定。福建省的例外是考虑到纳税人未在年初设立登记。重庆市的例外是五年内首次违法。第四，内蒙古和湖南在行政处罚决定书中并没有规定首违不罚的时间。

3.1.2. 首次违法主体界定标准不同

首次违法主体标准的界定，一是以纳税人为判断标准，即税收违法行为发生的初次。二是以税务机关为判断标准，即税务机关发现认定的初次。福建省在莆田市荔城区黄石东燕石材厂(莆荔税不罚201990131号)、武平县仁心药店(岩武税不罚201990244号)中以税务机关为标准，表述为“首次发现”，不予行政处罚，其余五省均规定为首次违法。但是并不能因此认定其余五省是以纳税人为判断标准，因为受客观环境的制约，行政机关并不可能发现所有的违法行为。

Table 1. The time definition standard for the first violation**表 1.** 首次违法的时间界定标准²

界定标准	适用省份	具体案例	决定书表述
一个纳税年度内	吉林省	前税不罚[2019] 10161 号	纳税人未报送 2019 年 10 月开具发票，同一纳税年度内首次，不予处罚。
一年内	云南省	开国二税不罚 20182 号	纳税人未申报 2015 年 8 月的建设费，一年内首次违法，不予处罚。
原则上，一个纳税年度内，有例外	福建省	南浦税不罚 201990006 号	纳税人在 2018 年 6 月 15 日后才登记，2019 年逾期申报，属于首次违法，不予处罚。
	重庆市	渝中税不罚 2019100118 号	五年内未按期限申报纳税，不予处罚。
没有规定	内蒙古自治区		
	湖南省		

3.2. 轻微违法行为的范围不同

并非所有的违法行为均适用首违不罚，“首违不罚”清单制度确立了只有轻微的违法行为才适用首违不罚。《行政处罚法》赋予了行政机关裁量权，地方税务行政处罚裁量权基准制度对适用首违不罚的行为作了规定，但是内容覆盖以及具体标准存在一些不同之处。

第一，相关规定内容覆盖不同。吉林省、云南省与福建省三地均将违法行为分为违反税务登记管理类，违反账簿凭证管理类等 8 类，但是云南省的首违不罚的内容覆盖范围更宽。³ 云南省首违不罚的具体情形共 14 种⁴，吉林省首违不罚的具体情形仅有 4 种⁵，福建省首违不罚的具体情形也仅有 2 种⁶。云南省将违反账簿凭证管理类和违反税务检查类的纳入首违不罚的范围，吉林省与福建省均没有将其纳入。具体到违反税务登记管理类而言，云南省将其具体化为四项，而吉林省仅有一项。

第二，相关规定具体标准不同。三地均将纳税人未按照规定的期限办理纳税申报纳入首违不罚的情形，但是适用的具体标准存在差异。吉林省与云南省的表述一致，纳税人主动改正或者被动改正，均可以不予处罚；福建省的适用条件是一个纳税年度内首次发现且在当月改正的。

3.3. 及时改正的说理程度不同

根据《“首违不罚”清单》的规定，及时改正的含义有两种：一是在税务机关发现之前主动改正。二是在当事人受到行政机关的压力下，责令期限内予以改正。根据《税务行政处罚裁量权行使规则》的规定，一般情况下及时改正的期限为 3 个月。

在 149 件行政处罚决定书中，对于及时改正有以下五种表述，具体见表 2。第一，及时改正，不对其进行解释，共 66 件。第二，笼统表述为主动改正或者期限内及时改正，共 20 件。第三，明确区分发

² 数据来源于北大法宝检索到的 149 个行政处罚决定书。

³ 具体包括违反税务登记管理类，违反账簿凭证管理类、违反纳税申报管理类、违反税款征收管理类、违反税务检查类、违反发票管理类、违反纳税担保类以及其他违法行为。

⁴ 《国家税务总局云南省税务局关于发布〈云南省税务行政处罚裁量基准〉的公告》，国家税务总局云南省税务局官网，<https://yunnan.chinatax.gov.cn/>，最后访问时间 2022 年 10 月 8 日。

⁵ 《国家税务总局吉林省税务局关于发布〈吉林省税务行政处罚裁量基准〉的公告》，国家税务总局吉林省税务局官网，http://jilin.chinatax.gov.cn/art/2019/9/29/art_896_213269.html，最后访问时间 2022 年 10 月 8 日。

⁶ 《国家税务总局福建省税务局关于发布〈福建省税务行政处罚裁量基准〉的公告》，国家税务总局福建省税务局官网，http://fujian.chinatax.gov.cn/zfxxgkzl/zfxxgkml/zcfg/sjzcfg/202112/t20211230_438541.htm，最后访问时间 2022 年 10 月 8 日。

现前主动改正与责令期限内改正,共 52 件。第四,明确表述在多长期限内改正,共 3 件。第五,未出现及时改正字样。

Table 2. The degree of reasoning for timely correction
表 2. 及时改正的说理程度⁷

说理程度	案件数量	具体案例	决定书表述
不进行具体解释	66 件	吉市昌税不罚 20203	纳税人及时改正,不予处罚
解释为主动改正或者期限内及时改正	20 件	前税不罚[2019] 10196 号	主动改正或者期限内改正,不予处罚。
区分主动改正与责令期限内改正	52 件	前税不罚[2019] 10161 号	在税务机关发现前主动改正,不予处罚。
明确期限保障	3 件	莆荔税不罚 201990131 号	当月改正,不予处罚。
未明确及时改正	8 件	东国罚 2018546 号	

3.4. 危害后果轻微的理解误差

危害后果轻微属于在具体案件中才能明确的法律概念,因此也需要行政机关进行衡量。相关法律、法规并没有做出解释。因此实践中采用了以“未造成危害后果”来替代“危害后果轻微”的做法。并且,只有在云南省的 4 个行政处罚决定书中载明未造成危害后果的具体表现。比如在开远市精伦广告经营部(开国二税不罚 20182 号)中,违法行为是未按规定期限办理纳税申报。“未造成税款流失”即未造成危害后果的表现。其余 145 个案件中均没有具体说明。

4. 首违不罚的适用困境

4.1. 首违不罚的存在必要之怀疑

首违不罚制度在地方时间过程中,存在着将首违不罚与违法行为轻微不罚混用的问题,实质上增加了不予处罚的条件。通过对上述 149 个行政处罚决定书的梳理,可以发现地方实践对首违不罚的适用无一例外遵循四个要件。《行政处罚法》第三十三条第一款规定法定不予行政处罚的三个要件。该条采用的表述为“不予行政处罚”,因此没有赋予行政机关行政裁量权。

第一,首违不罚制度的地方实施不符合平等原则的要求。在首违不罚制度实施之后,实质上提升了免于处罚的难度,出现同等情况不同等待的情形。第二,首违不罚制度的地方实施不符合处罚与教育相结合的价值理念。预防才是行政处罚的价值追求。但是在六个省的行政处罚决定书中,仅有吉林省在做出不予行政处罚的决定之后,仍予以书面警告。

4.2. 首违不罚的事实要件裁量之困难

地方在适用首违不罚的过程中,事实要件裁量的适用比较混乱。第一,对首次违法的时间节点和判断标准并不统一。“首次”虽然属于在具体案件中可以确定的概念,但是由于首次的时间节点不确定,导致地方可以在一个纳税年度内,一个自然年度内或者五年内之间选择。第二,对轻微违法行为的界定并不一致。情节轻微本身具有很大的不确定性,导致地方在进行裁量时,类似情况可能出现不同的判断结果。第三,对及时改正要件中“及时”概念的解释缺乏说理。地方在适用的过程中,只有 52 件明确将

⁷数据来源于北大法宝检索到的 149 个行政处罚决定书。

两种情形区分，只有3件将其具体化为期限，导致地方在裁量过程中存在很大的任意性。第四，地方实践中以“未造成严重后果”替代“危害后果轻微”，从而回避概念在具体案件中的解释。

对“轻微”、“及时”不确定的概念界定尤其较为困难。在解释法律要件时，价值性的概念很难有一个唯一确定的内涵，因此需要行政机关运用专门知识来进行裁量，不能要求法官对行政机构的判断做全面地审核。“轻微”、“及时”属于价值性不确定的法律概念。对于不确定的法律概念，为了统一见解，会将其具体化，订立裁量规则，以防止行政裁量流于擅断^[1]。但是目前各地的税务处罚裁量规则并不一致，并且没有将“轻微”、“及时”价值性概念进行具体解释。此外，在各地法律适用的过程中，只是简单地将具体的事实直接带入抽象的法律依据，并没有进行归纳、演绎等逻辑推演。

4.3. 首违不罚的法律后果裁量之瑕疵

“可以不予行政处罚”给予了行政机关在处理统一事实要件时可以决定是否不予行政处罚的裁量权即决定裁量权。与《行政处罚法》第三十三条第一款不同的是，法律授权行政主体确定法律后果。但是裁量并没有给予行政机关自由或者任意，“自由裁量”是不存在的，只有受法律约束的裁量^[2]。在裁量规范的事实要件都已经具备，行政机关没有遵守法律约束进行裁量，即构成裁量瑕疵。

第一，地方做出首违不罚决定时，并没有说明裁量理由。立法上将“理由”与“事实”“法律依据”区分开来，因此地方适用首违不罚过程中在处罚事由中陈述所存在的事实，仅仅引用所依据的法条，均不属于说明理由。我国法律并没有明确规定裁量理由的说明程度，导致地方在适用首违不罚过程中，即使说明裁量理由，也与裁量决定的内容不符，相对人无法从理由记载中知晓理由。

第二，地方税务行政裁量基准的不同。这并不是说不同地方的行政机关就相同的法律规范设定不同的裁量基准就因违反平等原则而违法，只是税收作为法律保留的事项，应当由更高级别的规范来设定裁量基准。

5. 首违不罚的法律规制

5.1. 首违不罚与违法行为轻微不罚制度之厘清

首违不罚制度与违法行为轻微不罚制度具有制止和惩戒违法行为的性质、预防和减少违法行为的功能，但是二者是两种不同的法律制度，在适用的时候应当按照法律规定要件将其严格区分。可以采用以下的逻辑顺序来进行判断是否适用相关不予行政处罚制度。第一，危害后果是否发生是最容易判断的，不涉及价值判断，因此首先判断是否存在危害后果。第二，如果不存在危害后果，那么就可以考虑适用违法行为轻微不处罚制度，当违法行为轻微与及时改正同时满足时，即可以适用违法行为轻微不处罚制度。第三，判断存在危害后果之后，进行首违不罚四要件的判断，当同时满足四个条件时就可以适用首违不罚制度，否则不予适用。

5.2. 首违不罚不确定法律概念之具体化

法律是一种阐释性的概念^[3]。在行政处罚中，为实现不确定法律概念在个案中的具体适用，必须消减语义的模糊性，进行法律解释。可以将不确定法律概念进行切割，同时配套相应的司法审查标准。

如前所述，根据不确定法律概念与行政机关价值判断关联的不同，可以将不确定法律概念划分为经验性不确定法律概念与价值性不确定法律概念。经验性法律概念可以通过体系解释将其具体化。价值性不确定法律概念具体化存在一些苦难。可以将价值性不确定法律概念进行二次分解，分解为可以转化为经验性内容的和不可以转化为经验性内容的。不确定“轻微”可以转化为经验性内容，如何才算轻微，可以通过行为主体，侵犯的客体以及所实施的客观行为加以判断。对于“及时”而言，无法转换为经验

性的内容, 需要行政机关依据经验进行评价[4]。

5.3. 首违不罚说明裁量理由之规范

行政裁量活动中, 无理由, 不裁量。因此行政机关在进行裁量时, 做出是否不予行政处罚决定时, 应当说明裁量理由[5]。

首先, 裁量理由的内容应当是将特定事实带入首违不罚法定要件做出是否不予行政处罚决定的原因说明。《奥地利行政程序法》规定了做出行政决定应当对事实和法律问题进行简要说明[6]。因此, 裁量理由应当包括: 行政机关行使了裁量, 该理由是如何从事实中推出的, 适用了怎么样的判断基准。

其次, 裁量理由的说明程度应当与效用之间平衡。首违不罚制度的推行考虑了有限行政执法资源的合理配置, 如果对理由提示的内容要求过于详细, 那么可能会增加行政机关的负担, 降低行政活动的效率。目前我国对于裁量理由要说明到何种程度并没有明确规定。可以借鉴日本最高裁判所的做法, 提示理由到何种程度, 根据行政处分的法定根据、处分基础等综合考量[7]。

最后, 裁量理由的形式应当采用书面形式。书面形式更有利于方便当事人的救济, 也方便法院判断是否对此进行司法审查。

6. 总结

首违不罚条款赋予了行政主体行政裁量权, 因此应当防止同类违法行为执法不一的情况, 进行法律规制。首先, 首违不罚条款是《行政处罚法》33 条的一款, 应当结合 33 条进行体系化理解。与违法行为轻微不罚不同, 在适用时应当严格进行区分。其次, 首违不罚条款包含“轻微”“及时”等不确定性法律概念, 由行政主体根据经验进行具体化, 并且赋予法院判断余地。最后, 首位不罚裁量的同时应当说明理由, 有助于法院进行判断, 保障当事人救济的权利。此外, 行政处罚应当坚持处罚和教育相结合。首违不罚是不予行政处罚的一个条款, 对于首违不罚的把握仍需要结合行政处罚法第 32 条从轻和减轻处罚条款进行体系化研究。

参考文献

- [1] [德]迪特里希·耶施. 法学理论和宪法意义上的不确定法律概念与裁量[M]. 于安, 等, 译. 北京: 高等教育出版社, 2006: 343.
- [2] [德]哈姆雷特·毛雷尔. 行政法学总论[M]. 高家伟, 译. 北京: 法律出版社, 2000: 129.
- [3] [美]德沃金. 法律帝国[M]. 李常青, 译. 北京: 中国大百科全书出版社, 1966: 364.
- [4] [日]田村悦一. 自由裁量及其界限[M]. 李哲范, 译. 北京: 中国政法大学出版社, 2016: 70.
- [5] 王贵松. 论行政裁量理由的说明[J]. 现代法学, 2016(9): 37.
- [6] 翁岳生. 行政法与现代法治国家[M]. 台北: 台北三民书局, 2015: 277.
- [7] 朱丘祥, 陈心怡. 税务“首违不罚”清单的适用条件及其限度[J]. 财政科学, 2022(5): 115.