

# 税收柔性征管的法律风险及其制度缓释

侯卓

**摘要:** 税收征管的刚性颇强,但部分征管手段亦表现出一定的柔性。根据“柔性”的角度和方式不同,税收柔性征管手段可区分为激励型、行政指导型、合作型三类。纳税信用评级属于激励型征管手段,纳税辅导、风险提示等属于行政指导型征管手段,税收事先裁定、税务和解则是典型的合作型征管手段。税收柔性征管具有较强的必要性,但如果决定失当或是具体举措失宜,则有法律风险。对此,要基于税收法定原则明确柔性征管的适用范围及其边界,建构完善的程序控制机制,并且通过行政内部审查和司法外部审查的协同,避免柔性征管脱序,多措并举以缓释税收柔性征管的法律风险。

**关键词:** 税收柔性征管;合法性风险;税收法定;制度优化

**中图分类号:** D922.22 **文献标识码:** A **文章编号:** 1003-0751(2026)02-0064-09

近年来,我国税收征管领域呈现具有对立统一关系的两种趋势:一是以金税工程的持续迭代升级为代表的,对征管力度的不断强化,这可理解为是对税收征管强制性的彰显和夯实;二是以“信用+风险”为重要特征的柔性征管方式亦在创新和发展之中<sup>[1]</sup>,诸如纳税信用评级、首违不罚等手段推陈出新。应当说,税收柔性征管旨在部分改变征纳双方在税收征管中的对立地位,尽量促成双方以合作取代对立,以此来提升纳税遵从度和征管效率,其确可在相当程度上匡正税收刚性征管的不足。特别是在财税体制改革的背景下,财政收入端结构性减收,支出端又承担稳增长、保民生的刚性需求,国家财政压力较大,但如果完全以加强征管刚性的方式汲取财政收入,有竭泽而渔、妨害市场活力的风险。就此而言,柔性征管或许能收到兼顾财政收入和保障纳税人权利的双重功效,故而在当前的环境下更有强调之必要。然而,强制性是税收的基本特征之一,税收征管亦具有强烈的公权力色彩,特别是要受到税收法定原则的约束,以此观之,柔性征管会否存在某些

合法性方面的风险,亦须在学理层面予以辨明,以更有效地指引制度实践。鉴于此,本文拟在梳理税收柔性征管制度进展的基础上,提炼税收柔性征管中的潜在法律风险,进而结合税收、税法的基本原理,探究相关风险的缓释之道。

## 一、税收柔性征管的制度实践

2021年,中共中央办公厅、国务院办公厅印发《关于进一步深化税收征管改革的意见》,提出要“创新行政执法方式,有效运用说服教育、约谈警示等非强制性执法方式”。在此基础上,近年来税务机关发展出一系列柔性征管方式。根据相关规范性文件及实践中体现“柔性”的角度和方式之不同,可将现有税收柔性征管手段归纳为三类。

### (一) 激励型征管手段

激励型征管手段的基本表现形式是税务机关使用经济利益诱导的方式和手段引导市场主体积极履行纳税义务。税法作为经济法的重要组成部分,体

收稿日期:2025-12-23

基金项目:国家社会科学基金项目“税收征管中法律思维的三阶层构造及其实现机制研究”(25BFX055)。

作者简介:侯卓,男,法学博士,中南财经政法大学法学院副院长,教授、博士生导师(湖北武汉 430073)。

现经济法的共通性特征。传统部门法重在为主体的行为划定边界,故而更多是从消极角度规定哪些行为“不可为”,以及实施此类行为需要承担的法律后果。与之不同,具有鲜明现代性特征的经济法兼采积极的鼓励促进与消极的限制禁止手段,除明确市场主体不得从事的行为外,“提倡性规范”的占比更高,此即建议、鼓励、引导市场主体从事特定行为的制度规范。欲达到提倡之目的,须通过制度设计实现激励相容,也即市场主体按照制度规范所期待的模式行事,最终也能使自身的利益得到增进。

具体到税法的场域,由于税收法定原则的拘束,市场主体应否、应当缴纳多少税款由法律规定,税务机关无权自行增减,所以“激励”的重心很难置于实体纳税义务,原则上只能是与纳税相关的程序性事项。对市场主体而言,其同税务机关打交道的频次颇高,纳税申报的行为成本也较高,故而在程序性事项上进行激励,作用亦较为可观。纳税信用评级<sup>①</sup>便属于一种典型的激励型征管手段,税务机关为纳税信用良好的A级纳税人提供各项激励措施,如给予税收优惠、主动公告、融资激励等,特别是在发票领用方面的优惠,这对于纳税人生产经营活动的开展有较强的积极意义。而如果纳税信用评级较低,则相关纳税人可能会被取消增值税专用发票认证,被税务机关从严管理,甚至被列入重点监控对象。此种制度安排,利于引导纳税人自愿维护纳税信用从而实现征管目标<sup>[2]</sup>。实践中,税务机关根据纳税信用评级情况,采用多种激励措施。比如,对纳税人实施分类分级管理,对高信用低风险的纳税人不打扰、少打扰,对低信用高风险的纳税人严管理、严监督<sup>[3]</sup>。又如,将纳税信用评级与其他激励措施相结合,企业纳税人如果具有良好的纳税信用等级,可由税务机关协助与银行沟通,银行开通专门的税银贷款快速审批通道,使纳税人能更便捷地获取信用贷款<sup>[4]</sup>。便捷地获取贷款对于企业的发展具有至关重要的意义,不少企业由于缺乏高质量的担保物而无法及时获取贷款,也是制约其发展的症结。由此出发,若是企业纳税人因纳税信用良好便可及时获取信用贷款,无疑能发挥较大的激励效果。

## (二) 行政指导型征管手段

行政指导型征管手段系税务机关在职权范围内,为实现所期待的税务行政状态,以建议、劝告等非强制性措施促使纳税人作为或不作为。“指导”意味着税务机关对纳税人的行为方向实际上有明确意见,只不过鉴于纳税人尚未现实地从事特定行为,

以致课税要件或者处罚条件尚未满足,故而税务机关暂且只能采取辅导、提示等手段,希望纳税人如自己期待的那般行事。与此同时,如果纳税人按照税务机关的“指导”行事,将降低自身的程序性负担,或是规避潜在的税务风险,也就能提升纳税人遵从指导的概率,有助于构建和谐征纳秩序。告知承诺、纳税辅导、风险提示<sup>②</sup>都可被归入行政指导型征管手段的范畴。这些手段的共性是税务机关通过建议、告诫、警示的方法,引导纳税人自查自纠,帮助纳税人正确理解、适用税法,从而提高税收征管效率。此外,“首违不罚”“轻微不罚”<sup>③</sup>就实质而论亦可理解为行政指导型征管手段。此二者乃是基于包容审慎的监管原则,对于纳税人第一次发生违法行为且违法后果轻微并及时改正的,采取建议、教育等非强制性措施以代替直接处罚,通过释放容错空间和鼓励改正免罚提高纳税遵从度,在此意义上,其也应当属于行政指导型征管手段的范畴<sup>[5]</sup>。从形式上看,“首违不罚”“轻微不罚”的做法客观上导致纳税人本应受到处罚而未处罚,纳税人于此间获得消极利益,但其属于税收执法层面的手段,相较于激励型监管手段在征管范畴、监管类型、治理效应机理等方面均不相同<sup>[6]</sup>。

实践中,行政指导型征管手段的适用已取得较为良好的效果。在国家税务总局发布的两批“首违不罚”事项清单指引之下,近年来各省级或区域性的税务行政处罚裁量基准也明确了“首违不罚”的具体适用场景及方式。在部分地方,单一地级市税务机关单一年度适用“首违不罚”的便逾千件,有效减轻了相关市场主体的负担<sup>[7]</sup>。值得注意的是,部分地方的税务机关在适用相关行政指导型征管手段时,会结合本地区的经济社会发展状况为特定纳税人群体提供更具针对性的纳税服务<sup>[8]</sup>。

## (三) 合作型征管手段

合作型征管手段是为实现征管目标,征纳双方在协商、合作的基础上,共同促进课税事实的确定,明确税收法律关系,保证税法得以顺利适用。在传统认知中,税收征管有强烈的单方性,纳税人“缴”、税务机关“查”被认为是税收征管的典型样态。问题在于:第一,伴随经济社会的发展,交易场景日趋复杂,交易形态和收益类型也趋于多元化,涉税信息处于纳税人一方的状况愈益明显,如果没有纳税人的配合,将大幅增加税务机关的征管成本,甚至造成征管漏洞;第二,实践中,不少纳税人并非不愿意依法缴纳税款,而是不了解税收法律法规和相关政策,

或者虽然知悉特定政策,但理解不全面。此间若是征纳双方产生分歧,税务机关又简单地采取强制性手段,容易引起纳税人的抵触。由上述可知,在税收征管中应用合作型征管手段,能够增强税务机关的征管能力,提高纳税人的纳税遵从度,共同助力税收征管活动的高效开展。

根据合作的阶段不同,合作型征管手段又可以进一步分为事前合作和事后合作。税收事先裁定<sup>④</sup>属于典型的事前合作,纳税人需要就未来拟进行的特定事项提出申请,并尽可能提供应税事项的相关信息和资料,税务机关对该事项如何适用税法提出裁定意见。就运行机理而言,这一做法为征纳双方提供一个事前沟通、交换信息的平台,有助于确定纳税义务,实现税收目的,彰显合作治理理念。税务和解<sup>⑤</sup>则属于征纳双方为化解涉税争议、息诉止争的事后合作,强调双方平等协商,达成合意,使不确定的事实和法律状态归于明确<sup>[9]</sup>。

合作型征管手段中,税务和解虽然缺乏全国层面的统一规则,但从司法实践来看,法院对于征纳双方的税务和解协议多持肯认态度<sup>⑥</sup>。来自法院的认可有助于强化税务和解的权威性,发挥预期的制度功效。至于税收事先裁定,其适用情况在我国现阶段呈现明显的地区间不平衡。全国统一的税收事先裁定制度尚付阙如,但部分地方性实践不乏借鉴价值。比如,2021年广州、深圳两地的税务机关联合发布《国际税收事项联合事先裁定管理办法(试行)》,为大型跨国企业跨境投资运营提供事先裁定服务;又如,上海、北京、重庆三地的税务机关相继在2023年、2024年发布税收事先裁定工作试行办法,将试行范围提升至省级辖区层面<sup>[10]</sup>。

党的二十届四中全会通过的《中共中央关于制定国民经济和社会发展第十五个五年规划的建议》强调,应“更好发挥政府作用,构建统一、开放、竞争、有序的市场体系,建设法治经济、信用经济,打造市场化法治化国际化一流营商环境,形成既‘放得活’又‘管得好’的经济秩序”。总的来看,税收柔性征管所秉持的包容审慎、服务引导、诚信激励等理念恰与顶层设计的战略部署契合,税收柔性征管的制度探索与实践具有重大价值。上述三种类型中,激励型征管手段和行政指导型征管手段的运用相对更多,合作型征管手段则仍处于探索阶段,税收事先裁定和税务和解的运行都还不够成熟。然而需注意的是,无论哪种柔性征管手段,都需要依法展开,否则即可能存在一定的法律风险。

## 二、税收柔性征管中的潜在法律风险

税收柔性征管作为一种灵活有效的税收征管方式,是对传统税收征管方式的创新和必要补充,但囿于其法定性较弱,裁量空间较大,其也可能存在至少两个层面的合法性风险:一是是否适用柔性征管的决定失当;二是具体实施柔性征管时的举措失宜。

### (一) 适用柔性征管的决定失当

柔性征管的实践机理在于税收执法人员能够根据实际情况主观能动地采取相应的柔性征管手段,弱化征管强制性,提高纳税遵从度。其中,征管手段的柔性和灵活性是柔性征管的重要特征,但这同时也决定了柔性征管天然具有弱法定性特征。弱法定性的重要表现在于,针对特定事项能否以及在何种条件下得采取相应的柔性征管手段,制度本身不能,也不应该提供太过明晰的指引。由此出发,本来不应柔性处理的事项被柔性处理,本应适用柔性征管方式的事项未被适用,即成为两种重要的风险类型。

就前者而言,税收柔性征管旨在促进增益,较难纠正损益,故不可直接替代强制性征管手段。由此观之,某些柔性征管手段或许有越位之嫌。举例来讲,之所以推行“首违不罚”,根本原因在于“首违者”的主观恶性较低,通常认为可以采取柔性手段激励、指导其今后不再犯,如果再犯,自然不应继续实施“首违不罚”。然而,山东省以及我国长三角地区一些省份有将“首违”界定为“一年内首次违反”的情形,对于纳税人在下一年度继续发生同样税收违法行为者,依旧给予“不罚”待遇,这属于柔性征管手段对强制性征管手段的挤占。无论从规则还是法理来讲,此间都应当直接采取强制性处罚措施,否则甚至可能产生“一年可以违法一次”的负面激励效果<sup>[11]</sup>。再者,依据《山东省税务行政处罚裁量基准(试行)》(国家税务总局山东省税务局公告2020年第3号)第22、25项,“首违不罚”的适用范围还拓展至不缴或少缴应纳税款、拒绝执法检查等情形,这些实体性税收违法行为具有较高程度的危害性,是否应纳入柔性征管范围有待商榷<sup>[5]</sup>。

就后者而言,虽如前文注释所述,关于税收柔性征管的依据多为国家税务总局制发的文件乃至公告,但在税收征管过程中,应当确保相同情况的纳税人得到相同对待,这不仅是税收公平原则在执法环节的具体表现,也是整个公法场域都坚持的公平、正当等法理念的当然要求。因此,应当采取柔性征管

措施却未采取,虽然尚不属于适用法律法规错误从而可被行政争讼进而撤销的情形,但也应及时予以纠正。至于“首违不罚”“轻微不罚”等已载于《行政处罚法》并依据规范性文件具体明确适用范围的情形,如果应柔性征管而未柔性征管,则已进入适用法律错误的范畴,应予撤销。在此基础上,还应当关注现行税收柔性征管规则体系中,某些明显应当纳入却未被纳入适用范围的情形。比如,纳税信用评级覆盖面不足,信用良好的个体工商户和自然人理应获得相应的柔性激励,却被排除在参评范围之外。纳税信用评分的设置也未考虑企业的规模和类型,“非经常性指标信息齐全”的判断标准可能使得大量信用良好的中小企业无法获得激励。同时,纳税信用等级的认定需要考虑多方面因素,除常规因素外还包括某些非常规因素,如考虑不周全即可能导向不合理的认定结果。比如在“上海奥某公司案”中,税务机关便未考虑特定不可抗力因素,机械认定涉案纳税人属于连续三个月零申报情形,进而降低纳税人信用评级<sup>⑦</sup>,有失允当。此外,纳税信用五个等级之间分值跨度较大,等级划分不够细致。考评分在90分以上的为A级,在发票领用、办税程序等方面享受诸多便利,还将享受税务机关与其他部门实施的联合激励措施。考评分在70—90分的为B级,税务机关实施正常管理,实践中大多数纳税人的考评分落在该区间,由此可见,该级区间跨度过大,无法反映同一等级内部不同纳税人在遵从度方面的差别,从而削弱了激励手段的精确性和实效度。C级纳税人对应的考评分是40—70分,同样存在跨度过大的问题,该级纳税人一体适用“税务机关依法从严管理”等法律后果,可能造成畸轻畸重的现象。

## (二) 实施柔性征管时的具体举措失宜

税收柔性征管的关键在于税务机关代表的公共意志和纳税人代表的个人意志都不受压迫,双方权利义务具有协商性<sup>[12]</sup>。此二者都需要通过税务机关在授权范围内自由裁量而得以实现。但是,自由裁量权的行使同样蕴含裁量不当的风险。整个税法都意图处理好国家和纳税人的关系,相应地,不当侵蚀公共利益或者损害纳税人权利乃是税法制度设计和运行时要着力避免的。具体实施柔性征管时的举措失宜,即表现为对此二利益的侵害。

具体柔性征管措施对公共利益的侵蚀,尤其明显地体现在税务执法人员与纳税人恶意串通损害国家利益的情形中,实践中主要发生于风险评估与税额确认两个裁量性较强的征管环节。风险评估环节

以管控风险为核心,原则上要求通过风险提示、纳税评估等方式识别柔性征管举措所带来的税收风险,并且需要将应对无效或涉嫌重大违法的案件移送稽查。这赋予了税务执法人员在识别与处置风险时极大的裁量空间。尽管制度设计要求对重大疑点“应移尽移”,但在缺乏有效内控机制的情形下,执法人员可能滥用此项裁量权进行权力寻租。比如,部分执法人员可能利用职权与纳税人合谋,通过人为弱化风险等级、故意掩盖重大疑点等方式,阻断案件向稽查程序的移送,进而造成国家税款流失。在税额确认环节,税务执法人员通过采取柔性举措与纳税人确定最终应纳税额时同样有不小的裁量空间,引发寻租风险。比如,在税务和解程序中,税务机关在行政处罚、核定税额、确定应税所得率等方面拥有较大的自由裁量权。税收执法人员可能利用职务之便,与纳税人进行私下交易,允许当事人以明显低于税款价值的物品提供担保,或者在涉及税务行政处罚的和解中突破法定处罚下限,从而使纳税人能够少缴税款或者免于处罚,导致国家税收收入流失<sup>[13]</sup>。又如,在征收企业所得税时关于成本、费用、损失的确定,执法人员的裁量权行使直接决定企业税负的高低,由此引致征纳合谋的现象发生<sup>[14]</sup>。

实施柔性征管的措施失宜,还体现在税务机关凭借强势地位,异化使用柔性征管举措,导致纳税人实质利益受损的情形。举例言之,在激励型征管手段中,税务机关本应通过风险提示引导纳税人自查自纠,但在实践中,税务机关通常将风险预警系统与增值税发票管理系统直接挂钩,一旦大数据系统触发“高风险”预警,部分税务机关便在短期内多次采取限制开票数量、降低开票额度甚至停止开票等措施。对于高度依赖发票流转的市场主体而言,限制开票等同于切断其经营命脉,这种做法迫使纳税人为了快速恢复经营,不得不在对课税事实存疑或存在异议的情况下,被迫按照税务机关要求补缴税款。此时,柔性引导已实质成为具备即时执行力的刚性约束。这不仅规避了法定行政强制措施对程序的严格要求,更严重损害了纳税人的实质信赖利益与经营自主权。更重要的是,通常认为限制开票数量、降低开票额度乃至停止开票等手段不属于具体行政行为,因而不具有可诉性,这就使纳税人的救济渠道受限。在行政指导型征管手段中,税务机关以辅导、教育、批评等方式代替强制性手段,目的是为纳税人提供便利,引导纳税人正确适用税法。但实践中某些税务机关可能基于自身利益或绩效考量,向纳税人

收取辅导服务费用、设置繁琐的评估程序、增加纳税人报送资料等方面的义务,变相增加纳税人负担<sup>[15]</sup>。在合作型征管手段中,税务机关与纳税人达成的和解契约可能并非双方平等协商的产物。税务机关凭借强势地位可能在协议中约定不合理的履行数额、方式和期限,或者仅赋予自身单方解除权,又或者加重纳税人实际履约的经济成本,不能体现当事人的平等自愿<sup>[16]</sup>。凡此种种,皆属于柔性征管的具体实施不当以致损害纳税人权益的情形。

### 三、税收柔性征管合法性 风险的缓释进路

梳理税收柔性征管的合法性风险可知,其突出表现为该不该柔性征管和如何柔性征管两个维度,相关风险虽然在制度实施的环节集聚,但缓释思路则需要从完善制度、提供更高质量的规则供给入手,同时加大监管力度,整章建制地解决问题。

#### (一)以税收法定为基准,明确柔性征管的适用范围

税收法定原则乃税法领域的“帝王原则”,它要求所有税收活动都必须依照法律进行,税法主体的权利义务以及各类税制要素都必须且仅能由法律加以规定<sup>[17]</sup>。基于此,税收柔性征管的适用应被限定在税收法定原则的框架内,以确保柔性征管的合法性和规范性。其一,对于法律明确规定的强制事项,禁止柔性处理。依据我国《立法法》第11条第6项,凡涉及税收的基本制度或基本课税要素的内容,都应坚持法律保留原则。即便在税务和解程序中,纳税人的应纳税额、应税所得税率处于协商的状态,也应禁止随意拟定税率、改变计税依据的情形发生。其二,可柔性处理的事项应当体现税收法定原则所具备的保障国家税收利益、“纳税人同意”等实质意涵<sup>[18]</sup>。虽然柔性征管灵活、易变的形式外观与税收法定存在一定的张力,但仍是定位于助力税收法定可确定性、公平性等价值目标的实现。通常认知中,税收法定原则的核心要义是税收基本制度的法律保留和依法征税,实际上,大量的税收征管活动恰恰是在法律没有明确、具体指引的条件下开展,税务机关于此间享有较大的裁量权力。形式上看,税务机关行使裁量权的过程不受法定原则拘束,但实质上,这一过程更可能妨害纳税人的权利。故此,应当从税收法定原则的实质意涵,也即征税须取得“纳税人同意”入手,指引税收征管的流程再造——在

有税法明确规定的场合,税法规定即已彰显“纳税人同意”;在税法宽泛授权的场合,由于不少柔性征管手段接纳纳税人参与,能够体现后者的意志,故应当成为优选手段。基于以上分析可知,柔性征管原则上应存在于法律授权的场合,而不得于法律有刚性规定时突破法律的底线,以致造成国家税款流失或是破坏纳税人相互间的税收公平格局。

税收柔性征管强调在征纳双方之间建立合作关系,其中必然含有双方意思自治的成分,对此,通常采取“相对法定主义”的立场,基于其他法价值的考量,肯认部分合意内容的合法性<sup>[19]</sup>。然而,不同类型的柔性征管手段所达成的合意内容并不一致,其所对应的法定程度要求也应有所区分。具体而言,在激励型征管手段中,征纳双方可以就激励内容达成合意,激励方式分为物质激励和精神激励两种。一般而言,物质激励不仅要给付物质财产,还要消耗申请、审查、发放等程序成本,行政成本较高,将直接导致财政收入的减少,且易滋生寻租空间,增加国家税收风险。故此,激励型征管事项原则上不应包括物质奖励,即便设定物质奖励,也应当严格评估成本效益指标。相反,精神奖励不会过多消耗国家财政资源,同时未必不能给予纳税人充足的激励。例如纳税信用评级制度对信誉良好的纳税人进行公示,便能够切实降低纳税人的融资成本<sup>[20]</sup>。

在行政指导型征管手段中,纳税人如果选择接受税务机关的建议、劝告等指导服务,对于税收征管活动的高效推进将有较大助益,但合意内容如果直接涉及国家财政利益,则仍须严格判断其是否具有合法性。举例言之,首违不罚制度中纳税人的首次违法包括实体违法和程序违法。从法律后果看,实体违法事项容易直接导致国库利益受损,程序违法事项则不易产生此类后果。尽管有“危害后果轻微”“及时改正”的条件限制,仍不能否认围绕实体违法的处置达成合意将带来不当宽宥、执法乏力等负面效应。故此,行政指导型征管手段如果指向的是实体违法事项,须受到严格的法定控制。

在运用合作型征管手段的场合,征纳双方基于特定政策目的所约定的涉税事项若是直接或间接影响到税收主体和负担的确定,有可能妨害税政统一和公平竞争的格局,则应受到严格限制。比如,招商引资过程中,征纳双方原则上不得自行约定优惠事项。而对于旨在提高税收征管效率、节约成本的协议事项,税收法定的要求则可适当放松。如预约定价安排系为降低税务机关获取交易信息的成本,避

免双重征税,税务和解则利于提高征管效率,此类行为无害于税收公平,属于柔性征管的合适场域。

## (二) 优化制度设计,建构完善的程序控制机制

在执法层面,为防止税收裁量权被恶意滥用,各类税收柔性征管手段均须接受严格的程序控制。完善的程序控制机制有助于促进程序参与者的良性互动,保障纳税人权利,从而推动形成征纳双方相互制约的格局,达致“权利制约权力”的目标<sup>[21]</sup>。

纳税人的有效参与是征纳双方良性互动的前提。面对利益冲突时,纳税人的自主意愿需要通过参与程序得到表达并获得尊重。这不仅可以提高征管效率,还有助于增强纳税人对征管结果的接受与认同。尽管现有柔性征管手段大多已配备相应的参与程序,但仍可进一步优化。

在运用纳税信用评级等激励型征管手段时,评定纳税人是否具备激励条件直接关涉纳税人的自身利益,保障纳税人对评定过程的充分参与实属必要。比如,依据现行纳税信用评级制度,纳税人仅能就评级结果书面申请复评,不能实质性参与评定过程<sup>⑧</sup>。对此,建议修改纳税信用评级制度时补充规定,如果对纳税人作出消极评定,需要听取其陈述、申辩,纳税人所提出的复评事实、理由和证据能够成立的,税务机关应当调整评级结果。此外,当双方评级意见差距过大或者对纳税人有重大不利影响时,纳税人应当有权要求举行听证。在运用行政指导型征管手段和合作型征管手段时,纳税人必须能参与指导、协商的具体过程,囿于征纳双方事实上的不平等性,纳税人的自主选择权可能无法得到保障。对此,应积极推动专业评估、中介自律等第三方机构参与到指导、协商的过程中,借此促进双方平等地形成合意。

在纳税人参与的基础上,为监督税务机关自由裁量权的行使,还须完善相应的公开制度,将自由裁量权行使的过程和结果及时予以公开。针对不同的柔性征管手段,公开内容亦有所差异。就激励型征管手段而言,主要应公开被激励主体的基本信息、激励依据和标准、激励理由等相关信息<sup>[22]</sup>。被激励主体的基本信息是指能够识别其身份的相关信息,如企业名称以及纳税人识别号。需要注意的是,公开未被激励的主体以及被惩戒的主体,更能检验税务机关适用激励标准是否具有 consistency,从而切实做到同等条件同等对待、不同条件不同对待。由此,纳税信用评级制度便可在公布 A 级纳税人名单的基础上,逐步开放纳税信用为 B、C、D 等级的企业名单。激励依据和标准乃实施激励型征管手段时必须

公开的事项,但实践中激励依据和标准通常较为笼统,纳税人据此尚不能清楚知晓决策究竟如何作出,所以税务机关有必要向纳税人说明理由,解释根据何种情况可以被激励,享受何种激励<sup>[2]</sup>。

就行政指导型征管手段和合作型征管手段而言,除公开指导、协商的过程性信息外,还应公开后续的履行、执行等相关信息。以合作型征管手段中的事先裁定为例,征纳双方合意的达成,固然通常对双方皆有助益,但是否存在私下合谋、有无损害其他主体乃至社会公共利益的情事,也是需要重点观照的。对此,为及时对双方违约或不正确行为倾向事先采取措施抑或事后监督,应当将双方履行、执行信息予以公开。当然,不当的信息披露仍然会损害纳税人的合法权益,因此,应当明确在各类柔性征管手段中需要公开的主要信息以依法公开为原则,其他信息确有必要方可公开,以平衡各方权利<sup>[23]</sup>。

从“权利制约权力”的角度出发,在制度层面明确纳税人在柔性征管过程中的各项权利,是使程序控制机制得以夯实的关键所在。在《税收征收管理法》已规定的纳税人权利类型的基础上,下阶段还应考虑充实下述权利。首先,纳税人应当享有催告、协助、听取意见和获得平等对待的权利。这能使纳税人有权启动柔性征管程序,获得专业人员的帮助,真正了解柔性征管过程,以及享受平等待遇<sup>[24]</sup>。其次,纳税人的自主选择权应当受到尊重和保护,这要求税务机关不得强制纳税人接受指导、协商的结果,尊重纳税人自主意愿。最后,应当补充纳税人享有对裁量过程知情的权利,尤其是知晓裁量理由,进一步提升柔性征管裁量过程的透明性。

## (三) 加强个案审查,避免柔性征管脱序

从控制手段来看,设定柔性征管适用范围的实体标准和设置相应的程序控制机制,属于事前立法控制和事中执法控制。在此基础上,对税收柔性征管行为的个案审查,则能起到事后监督的作用,以确保柔性征管依循上述实体标准和程序机制展开。

个案审查可分为行政内部审查和司法审查两种类型。就前者而言,税务系统的内部审查能够凭借其专业知识、征管经验以及政策理解等方面的天然优势,更多关注税收柔性征管中自由裁量权行使的合理性问题,提高审查的有效性。此外,如果需要对柔性征管过程中滥用职权行为进行处理和纠正,内部处理也更高效。就后者而言,依据《行政诉讼法》第 12 条以及第 70 条至 78 条的规定,法院对柔性征管行为的审查主要是合法性审查,仅在特定条件下

能延伸至合理性审查<sup>[25]</sup>。如此规定系出于防止司法权过度扩张之考量,旨在避免司法权对行政权的不当僭越。据此,司法审查在范围上相对行政内部审查较为狭窄,但其亦独具优势,也更能避免上级领导控制、部门利益等因素的影响,中立性、程序性更为突出。所以,两类个案审查机制各擅胜场,需要做的是合理配置二者各自的审查重心与标准。

### 1. 行政内部审查的重心

行政内部审查应重点关注柔性征管行为是否符合比例原则和信赖保护原则,聚焦合理性层面的核心问题,矫正超出法律授权的裁量权行使行为。

就比例原则而言,税收柔性征管行为需要满足手段与目的相适应、法益侵害最小以及促进之法益超过妨害之法益的要求。其一,各类柔性征管行为须有助于构建和谐征纳关系、提升征管效率。由此观之,采取激励型征管手段本无问题,但如果激励对象错误或者激励过度致使国家的税收利益或纳税人权利不当减损,即有违比例原则中的适应性要求。与之相似的还有过度侵扰纳税人的行政指导、不恰当的征纳合谋等情形。其二,柔性征管手段涉及征纳双方的利益让渡,需要依据具体案情审视此种利益减损是否必要。如前文所述,税收征管中应尽量避免采取物质激励方式,但在信用激励边际效益递减或需短期内快速推动、实现政策目标的场景中,在信用激励为主的条件下,辅以适当的物质激励亦具合理性。比如,对信用评级敏感度较低的小微企业给予小额的税收减免,提高其维持良好纳税信用的积极性,或为信用评级较高的环保企业给予阶段性的税收奖励,以此来实现环保政策目标,即具有合理性。其三,在利益减损确有必要时,还需要对牺牲利益之“度”作严格把握,其不应超过柔性征管行为所能增进的利益<sup>[26]</sup>。譬如在税务和解的场合,若和解协议的实际履行成本远超纳税人所能负担的经济成本,甚至高于违约成本,这便与比例原则相背离。

就信赖保护原则而言,核心意涵是要求行政主体基于诚实信用原则作出行为,行政相对人据此对具体或抽象行政行为产生的正当信赖利益,应当受到法律保护。其包含行政主体以诚实信用的方式作出行政行为、行政相对人对行政行为产生信赖、行政相对人基于该信赖形成值得保护的信赖利益、采用适当的方式保护行政相对人的信赖利益等具有内在联系的四方面内容<sup>[27]</sup>。具体到税收柔性征管的场域,税收激励方案、事先裁定方案、税务和解协议等均可以使纳税人产生合理信赖,此间其基于上述信

赖作出相应行为安排,即形成值得法律保护的既成状态或预期利益。如果税务机关事后单方面变更、撤销或者违约履行导致纳税人权益受损,即存在滥用裁量权的问题<sup>[28]</sup>。信赖利益保护的关键在于,首先,纵使有裁量空间,税务机关作出的行为仍应形成稳定性和可预见性,避免因事而异、朝令夕改以致形成价值取向完全相反的行政决定;其次,已确定的事项若必须变更,须通过正当程序,经过审慎评估、公开论证并给予受影响者合理适应期或相应补偿;最后,信赖利益保护不得突破税法的刚性规定,实际上,税务机关违法作出的承诺也不足以使纳税人产生合理的信赖,故此,税务机关在柔性征管中所作承诺不得涉及对税收要素的处分。

### 2. 司法审查的重心

司法审查判断的是柔性征管行为的合法性,形式合法性是审查重心,同时实质维度的合法性亦须受到关注。

对税收柔性征管行为的形式合法性审查须关注两方面内容。其一,是否违反规范层面的禁止性规定,如信用激励措施有无法律依据,和解事项是否符合税收法定要求,首违不罚事项是否确不违反上位法规定。其二,柔性征管行为的程序是否合法,正因柔性征管具有非强制性与协商性,更需通过正当程序保证其公正可信。在柔性征管的场域,正当程序原则的要求至少有如下三方面<sup>[29]</sup>。其一,避免偏私。柔性征管具有相对弱法定性,给予税务机关裁量空间的同时,亦可能成为利益交换的温床,鉴于此,应确保有利益关联的征管主体及时回避。其二,行政参与,其核心要义是采取措施前要听取陈述和说明理由。传统公法学理倾向于将听取陈述和说明理由与行政处罚等负担行政行为联系在一起,实际上,税收柔性征管虽非负担行政行为,但蕴含较大的裁量空间,故上述行政参与的要求于此间仍应适用。其三,行政公开。同样是因为其关涉裁量权力的行使,各类柔性征管的依据以及据此实施的行为均应以一定渠道公开,这既可预防权力寻租,便于公众监督,又可向社会宣传柔性征管举措。同时,司法审查不应局限于对程序履行与否的形式判断,更应关注程序的实质履行质量,特别注意说明理由、公开义务的履行情况和听证的举行情况。

依据传统行政法原理,对于非强制行政行为,行政相对人可以选择接受与否,即便行政相对人不接受,通常也不会对其合法权益造成不利影响,因此不应属于司法审查的范畴。随着行政诉讼理论的发

展,2015年修订后的《行政诉讼法》第12条已将实质上显失公平或严重损害公民合法权益的非强制性行政行为纳入行政诉讼的审查范围。同时,根据《行政诉讼法》第70条,具体行政行为存在滥用职权、超越职权或者明显不当的情形,法院可在司法审查后作出撤销或变更判决。柔性征管行为中便可能存在相关主体滥用职权、超越职权,或是行为内容明显不当,比如纳税服务信息明显错误、和解协议明显不公致使纳税人权益遭受重大损失等情形,其理应接受司法审查。当然,鉴于柔性征管行为具有非强制性,实质合法性审查也须注意尺度。就滥用职权而言,法院应审查税务机关及其工作人员是否存在主观恶意,以及有无显失公正的客观结果。其中,客观方面的审查是重心所在,主观恶意仅限于道德意义上的恶性<sup>[30]</sup>,如果税务机关是出于政策性目标而在税务和解协议中对特定企业约定更重的负担,或者为扶持困难企业而对明知不符合条件的企业予以激励,不宜认定为滥用职权。就明显不当而言,一般性的不合理只能属于合理性问题而不受司法审查。如果柔性征管行为具有明显且强烈的不合理性,事实上便因之抵触基础性的法律原则而具有不合法性,法院于此间所为审查已可归入合法性审查的范畴<sup>[31]</sup>。比如,税务机关通过扩张适用核定征收手段,对无激励基础的纳税人进行激励,便有明显不当的嫌疑<sup>[32-33]</sup>。总之,法院一定程度上仍可审查柔性征管行为的合理性与适当性,只不过,仅在行为的不合理性达到较高程度时方应实施干预,否则不宜轻易判决撤销或变更相关行为。

## 结 语

与税收征管中“命令—服从”的常见模式不同,税收柔性征管是一种互动式的创新型征管方式,主要强调通过激励、指导、合作等非强制性手段来促使纳税人自觉履行义务。此种方式不仅能够缓释征纳双方之间的紧张关系,而且能更好地适应复杂的经济环境,是对传统征管方式的有益补充。但不容忽视的是,柔性征管手段的实施本质上是征管主体在行使自由裁量权,如果裁量不当,柔性征管既可能突破税收法定的界限,导致其被泛化适用,也可能异化为披着柔性外衣的强制措施,变相侵害纳税人的合法权益。为保障税收柔性征管合理、合法运行,在充分发挥其优势的同时避免潜在的消极影响,从事前、事中、事后等多个维度予以有效规制,准确界定柔性

征管的作用场域、实施程序并加强个案审查,实属必要。在经济全球化、数字化迅猛发展的背景下,税收柔性征管有着广阔的运用前景,相关制度规范需要持续加以优化,以此来助力和谐征纳关系的构建和税收治理现代化的实现。

## 注释

①将企业纳税信用划分为A、B、M、C、D五级,税务机关依据等级不同对其实施分级管理措施。参见《国家税务总局关于发布〈纳税缴费信用管理办法〉的公告》(国家税务总局公告2025年第12号)、《国家税务总局关于发布〈纳税信用管理办法〉(试行)的公告》(国家税务总局公告2014年第40号)、《国家税务总局关于明确纳税信用管理若干业务口径的公告》(国家税务总局公告2015年第85号)、《国家税务总局关于纳税信用评价与修复有关事项的公告》(国家税务总局公告2021年第31号)、《国家税务总局关于纳税信用管理有关事项的公告》(国家税务总局公告2020年第15号)。②告知承诺手段主要是指,税务机关依据纳税人的书面承诺办理业务,不再索要证明材料。参见《国家税务总局关于部分税务证明事项实行告知承诺制 进一步优化纳税服务的公告》(国家税务总局公告2021年第21号)。纳税辅导手段也即广泛宣传税收法律和税收政策知识,积极开展纳税咨询和纳税辅导工作。参见《国家税务总局关于印发〈纳税服务工作规范〉(试行)的通知》(国税发〔2005〕165号)、《国家税务总局关于印发〈全国税务机关纳税服务规范(3.0版)〉的通知》等规范性文件。风险提示手段主要是指,建立企业所得税政策遵从风险指标体系,分析纳税人申报数据,风险任务“双推送”,引导纳税人自查自纠,降低税收风险。参见《国家税务总局关于纳税人提供企业所得税政策风险提示服务有关问题的公告》(国家税务总局公告2017年第10号)、《国家税务总局关于提供企业所得税政策风险提示服务的通知》(税总函〔2017〕135号)。③行政相对人第一次发生违法行为且违法后果轻微并及时改正的,行政机关可以对其不予行政处罚或减轻行政处罚,给予市场主体自我纠错空间。参见《国家税务总局关于发布〈税务行政处罚“首违不罚”事项清单〉的公告》(国家税务总局公告2021年第6号)、《国家税务总局关于发布〈税务行政处罚裁量权行使规则〉的公告》(国家税务总局公告2016年第78号)、《长江三角洲区域税务轻微违法行为“首违不罚”清单》(国家税务总局上海市税务局公告2020年第5号)等。④税务机关针对企业申请的预期未来发生的特定复杂事项,实行税收政策事先裁定。参见《国家税务总局南京市税务局关于支持中国(江苏)自由贸易试验区南京片区发展试行税收包容审慎监管的意见》、《国家税务总局广州市南沙区税务局复杂涉税事项税收裁定暂行办法(试行)》(国家税务总局广州市南沙区税务局公告2020年第6号)。⑤对于存在合理性问题、混合过错问题或者社会影响重大的案件,注重运用和解、调解的方式处理。参见《国家税务总局关于全面加强税务行政复议工作的意见》(国税发〔2007〕28号)。⑥参见江苏省无锡市中级人民法院(2021)苏02破3号民事裁定书、山东省德州市德城区人民法院(2024)鲁1402执1701号执行裁定书。⑦参见上海铁路运输法院(2024)沪7101行初253号行政裁定书。⑧参见《国家税务总局关于发布〈纳税缴费信用管理办法〉的公告》(国家税务总局公告2025年第12号)第23条规定。

## 参考文献

[1] 魏升民,李平.2023年税收征管与纳税服务研究综述[J].税务研

- 究,2024(3):40-48.
- [2]孙雪娇,翟淑萍,于苏.柔性税收征管能否缓解企业融资约束:来自纳税信用评级披露自然实验的证据[J].中国工业经济,2019(3):81-99.
- [3]王军.深化税收征管改革服务国家治理现代化[J].中国税务,2021(11):6-7.
- [4]国家税务总局辽宁省税务局.辽宁:用好纳税信用这把金钥匙[EB/OL].(2025-06-10)[2026-02-09].<https://mp.weixin.qq.com/s/iL2dqsumREjU1c1BHZrl7w>.
- [5]周优,刘琦.税务执法“首违不罚”的法理阐释与制度完善[J].税务研究,2021(9):96-101.
- [6]孙雪娇,赵玉洁.税收柔性执法对企业合作性税收遵从的影响研究[J].管理学报,2023(8):1254-1262.
- [7]国家税务总局荆州市税务局.精确执法改革成效|荆州:“首违不罚”释放税法温情 柔性执法优化营商环境[EB/OL].(2023-06-25)[2026-02-09].[https://mp.weixin.qq.com/s/RKAuZ59TbIgt01BK\\_YOKA](https://mp.weixin.qq.com/s/RKAuZ59TbIgt01BK_YOKA).
- [8]国家税务总局广东省税务局.春风行动进行时|深耕便民服务助力湾区发展[EB/OL].(2021-08-18)[2026-02-09].[https://mp.weixin.qq.com/s/VUNN3UFDFMwYn2j\\_UosIuw](https://mp.weixin.qq.com/s/VUNN3UFDFMwYn2j_UosIuw).
- [9]叶金育.税务和解实施的法律规制[J].内蒙古社会科学,2013(6):67-72.
- [10]吴东明,王韵鹏,许建标.推进探索实施税收事先裁定 助力企业税务合规[J].中国税务,2025(2):31-33.
- [11]胡彦伟.税务领域“首违不罚”制度的若干问题探究[J].税务研究,2021(12):67-71.
- [12]田文利.非强制性行政行为及其法治化路径研究[M].北京:知识产权出版社,2008:68.
- [13]欧纯智.税收征管中寻租行为的机理及对策分析[J].北京工商大学学报(社会科学版),2017(2):74-81.
- [14]田彬彬,范子英.征纳合谋、寻租与企业逃税[J].经济研究,2018(5):118-131.
- [15]国家税务总局.关于加强纳税人权益保护工作的若干意见[EB/OL].(2013-02-08)[2026-02-09].[https://www.gov.cn/gongbao/content/2013/content\\_2421040.htm](https://www.gov.cn/gongbao/content/2013/content_2421040.htm).
- [16]陈雷.税务行政裁量权的法律规制:以税务和解的授权界限为例[J].税务与经济,2018(3):75-82.
- [17]张守文.税法原理[M].北京:北京大学出版社,2021:36.
- [18]侯卓.税收法定主义的演进脉络、路径依赖与完整谱系[J].法律科学(西北政法学报),2023(1):133-146.
- [19]张学博.税收法定原则新论:从绝对主义到相对主义[J].上海财经大学学报,2016(4):108-118.
- [20]闫慧慧.纳税信用评级与企业投资结构偏向:“投实”抑或“向虚”[J].中南财经政法大学学报,2023(3):55-70.
- [21]欧纯智,贾康.税收自由裁量权行使的正义原则[J].中共中央党校学报,2016(5):92-101.
- [22]蒋建湘,李沫.治理理念下的柔性监管论[J].法学,2013(10):29-37.
- [23]刘剑文,刘静.法治视域下税务和解制度的建构[J].税务研究,2022(10):76-82.
- [24]SAWYER A J. A comparison of new zealand taxpayers' rights with selected civil law and common law countries; have new zealand taxpayers been “short-changed”? [J].Vanderbilt journal of transnational law,1999(5):1353.
- [25]余德厚,蒋文玉.论行政诉讼司法审查的强度[J].西南民族大学学报(人文社科版),2020(6):90-96.
- [26]侯卓.公权与私权的平衡:论税收征管法的“通三统”[J].湖北大学学报(哲学社会科学版),2020(4):127-136.
- [27]黄学贤.行政法中的信赖保护原则[J].法学,2002(5):21-25.
- [28]刘飞.行政法中信赖保护原则的适用要件:以受益行为的撤销与废止为基点的考察[J].比较法研究,2022(4):128-141.
- [29]周佑勇.行政法的正当程序原则[J].中国社会科学,2004(4):115-124.
- [30]余凌云.对行政机关滥用职权的司法审查:从若干判案看法院审理的偏好与问题[J].中国法学,2008(1):24-33.
- [31]张峰振.论不当行政行为的司法救济:从我国《行政诉讼法》中的“明显不当行政行为”谈起[J].政治与法律,2016(1):10-17.
- [32]侯卓.核定征收适用范围的延展及其反思[J].中国法学,2024(2):266-286.
- [33]何海波.论行政行为“明显不当”[J].法学研究,2016(3):70-88.

## Legal Risks of Flexible Tax Collection and Administration and Their Institutional Mitigation

Hou Zhuo

**Abstract:** Tax collection and administration is characterized by strong rigidity, yet some of its measures also demonstrate a certain degree of flexibility. According to the different perspectives and forms of “flexibility”, the methods of flexible tax collection and administration can be divided into three categories: incentive-based, administrative guidance-based and cooperative. Tax credit rating is an incentive-based measure, while tax counseling and risk early warnings fall into the category of administrative guidance-based measures. Tax advance rulings and tax settlement are typical cooperative measures. Flexible tax collection and administration is highly necessary, yet inappropriate decision-making or ill-conceived specific measures may give rise to legal risks. To address these risks, it is essential to clearly define the scope and boundaries of flexible tax collection and administration in accordance with the principle of tax legality, establish a comprehensive procedural control mechanism, and prevent the disorderly practice of flexible tax collection and administration through the synergy of internal administrative review and external judicial review, thus adopting a multi-pronged approach to mitigate the legal risks associated with flexible tax collection and administration.

**Key words:** flexible tax collection and administration; legitimacy risk; tax legality; institutional optimization

责任编辑:海 民