

# 包容审慎视角下税收“首违不罚”的智能实践与裁量控制

曾 远

(西南政法大学,重庆 401120)

**内容提要:**税收行政“首违不罚”制度承担着实践包容审慎理念,优化营商环境,实践税收治理现代化的重要功能。在应对多次税收违法类型案件的“首违不罚”智能裁量出现了争议性判例,表明存在智能裁量的结果统一性与个案裁量差异性的冲突,对智慧税务所倡导的裁量标准统一理念形成了挑战,进而对包容审慎理念的产生负面影响。因此,在人机互动的裁量过程中贯彻包容审慎理念要点是要把握住裁量基准的审慎性和裁量过程的包容性,通过构建技术正当程序,明确包容审慎裁量要素与加强内部程序控制,运用比例原则审查,实现税收行政“首违不罚”智能裁量的法律控制。

**关键词:**税收 首违不罚 形式主义 实质公平 包容审慎 比例原则

**中图分类号:**F812.3 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2022)04-0074-08

现代信息数字技术在税收治理的应用、发展与普及,推动着税务领域中以“首违不罚”为代表制度的税收行政裁量智能化水平显著提高,进而发挥现代化税收治理优化我国营商环境的重要功能。2016年国家税务局首次在《税务行政处罚裁量权行使规则》(国家税务总局公告2016年第78号)第11条中提出对首次发现的法定轻微税收行政违法可以免于处罚,但该条并未明确首违不罚的具体税收行政违法。随后,各地税务机关在实践中相继以清单形式确立了本地方的税收行政“首违不罚”类型,如上海、浙江、江苏、安徽等省税务局联合

制定了《长江三角洲区域税务轻微违法行为“首违不罚”清单》。在此基础上,湖北省税务局作为精确执法专项试点单位聚力构建了“全过程强智控”的税务执法新体系,对8万多个轻微税收违法为实施“首违不罚”。<sup>①</sup>在各地试点探索的经验基础上,为推进税务领域“放管服”改革,更好地服务市场主体,统一裁量标准,国税总局于2021年分两个批次公布了税收行政“首违不罚”的事项清单。总体而言,智慧税务加持下的税收行政“首违不罚”制度已成为助力优化税收营商环境的重要制度举措。

[收稿日期]2022-02-24

[作者简介]曾远,经济法学院讲师,法学博士,西南政法大学博士后工作人员,研究方向为财税法。

[基金项目]2018年度重庆市社会科学项目“需求差异导向下的税收裁判说理研究”(项目编号:2018BS118)。

①长江云.超8万多个轻微违法行为“首违不罚” 湖北税务执法是那个事,http://hubei.chinatax.gov.cn/hbsw/xwdt/mtsd/1222617.htm。

依法治视角观之,税收行政“首违不罚”裁量智能化是否触动了现有规则、原则甚至理念?所谓税收行政“首违不罚”裁量智能化,是以大数据、区块链为底层技术,按照特定的人工智能算法,以智能化形式对纳税人“符合条件的首次轻微违法行为”作出的行政裁量决定。传统税收行政裁量规范基础是以税务机关执法人员的主观判断为基础进行构建。然而,税收行政“首违不罚”裁量智能化改变了以“人”为中心的裁量运行模式,强调以人工智能算法为载体,在人机互动上进行税收行政裁量。这必然引发税收行政裁量的基础理论和技术手段的转换。当前有关税收行政“首违不罚”的研究成果集中于法理阐释、制度解释与纳税人权利保护。周开君认为税收行政“首违不罚”应践行“以人民为中心”的发展思想。<sup>[1]</sup>周优等认为,税务执法“首违不罚”制度是由基层实践推动的“回应型立法”,其蕴含着柔性执法的新理念,有利于良性征纳关系的形成。<sup>[2]</sup>胡彦伟认为应对“首违不罚”制度存在适用前提条件不明晰、“首违”未界定范围、“不罚”的种类单一、“首违不罚”的适用程序不合理等问题,主张对“首违不罚”制度进行优化。<sup>[3]</sup>概览而言,税收行政“首违不罚”的相关成果量较小,研究视角尚局限于规范分析,未能虑及当前优化营商环境大背景下税收征管改革中的智能化变革这一重要因素的影响。例如,税收行政“首违不罚”裁量智能化存在的个案差异、技术风险对税收行政“首违不罚”本身蕴含的包容审慎理念可能产生的负面影响以及如何预防和控制?这为本文的研究提供了较大讨论空间。

<sup>①</sup>国家税务总局办公厅. 税务总局规范税务行政处罚裁量权, <http://www.chinatax.gov.cn/n810219/n810724/c2410971/content.html>。

## 一、智能税务背景下的税收行政“首违不罚”的实践考察

随着智能税务模式的全面普及,我国税收行政执法裁量的智能化水平越来越高,其对税务机关和纳税人之间各类制度下的交流模式产生了较大改变。然而,作为一种技术手段,税收行政裁量智能化能否促进税收行政“首违不罚”发挥其实践包容审慎理念、优化营商环境的功能也存在着一定的争议。

### (一)智能税务模式下“首违不罚”的发展与实践

税收行政领域的智能化在历史上经历了从理论质疑到实践需要的过程。税务行政裁量权之所以存在,是因为多种因素“共同作用的结果”<sup>[4]</sup>,即不仅需要依法行政满足行政合法原则,也需要斟酌个案具体满足行政合理原则。但裁量智能化与自动化受算法格式化限制,“将这种裁量大幅度压缩”。<sup>[5]</sup>行政法的行政透明原则似乎会成为部署推动自动化新兴趋势的机器学习算法的障碍。<sup>[6]</sup>此外,完全由人工智能对纳税人行为作出判断,可能将纳税人客体化,这与法律对纳税人作为法律主体人格权的保护逻辑存在根本冲突。与之相反,在理论上税收行政智能化的价值得到了相当的肯定:自动化在税务管理中起着重要作用,效率更高。以人工智能为代表的信息技术可对行政流程进行再造,从而实现简政放权、优化政务服务、提高行政效能、达到公开透明的行政改革目标。<sup>[7]</sup>尤其2016年后,各地方税务局在公布本地方税收行政裁量基准实施后,已普遍已通过金税三期辅助裁量系统固化处罚结果<sup>①</sup>,基本实现了税收行政“首违不罚”裁量智能化。

本文据此通过威科先行法律数据搜集到与税

收行政“首违不罚”裁量智能化相关案例 301 件<sup>①</sup>, 可以发现在决定纳税人存在多次或重复的纳税申报错误、发票管理缺失等失范行为(本文称其为“税收重复违法”)是否属于首违不罚时, 税收行政“首违不罚”裁量智能化结果出现了有争议性判例。如在“重庆智农电子商务有限公司违反税收管理行政处罚案”中, 重庆智农电子商务有限公司自 2016 年 10 月至今文化事业建设费、2017 年 4 月至今增值税及其附加、2017 年 4 月至今个人所得税和 2017 年 4 月至今企业所得税以及 2017 年、2018 年、2019 年、2020 年企业所得税年报未进行纳税申报。税务机关根据首违不罚的规定, 选取所属期为 2017 年 4 月的逾期申报违法条次为不予处罚。<sup>②</sup>与之相反, 在“开平市长沙区展隆电器维修行违反税收管理行政处罚案”中, 开平市长沙区展隆电器维修行 2016 年 1 月至 2019 年 12 月, 城市维护建设税、教育费附加、地方教育费附加未按照规定期限办理纳税申报和报送纳税资料, 税务机关认为不符合首违不罚情形。<sup>③</sup>

### (二)“首违不罚”智能裁量的“辅助”功能定位

尽管智能裁量在税收行政“首违不罚”制度中得到广泛应用, 但其应然功能与实然功能的差距是值得警惕的。一方面, 税收行政“首违不罚”清单列举的事项均是法律规范上已类型化的税收行政违法行为。这些行为的规则语言能够被转换为人工智能算法所解读的算法代码, 即“法律代码化”, 这使得作为“裁量主体”的金税工程已经具备全自动裁量的功能。另一方面, 税收行政“首违不罚”裁量是

“裁量的裁量”, 即税收行政“首违不罚”裁量被分为两阶段, 第一阶段是对违法行为本身违法性和该罚性的判断, 第二阶段是对税收行政“首违不罚”清单事项的罚与不罚的裁量。需要强调的是两个阶段中, 均要考虑行为的违法性、违法程度与违法时间等要素, 体现一种灵活与复杂相结合的特点, “程序规则所能替代的空间比较有限”<sup>[8]</sup>。因此, 国税总局将其功能限定为辅助裁量, 即“执法人员依靠计算辅助设备工作并在规范其裁量权行使的意义上使用。……行政机关借助电子技术和设备但在行政程序过程中仍需人工介入的半自动行政行为”<sup>[7]</sup>的最终结果仍然要经过税务机关执法人员审核, 并经法定程序向纳税人作住具有约束力的裁量决定。

## 二、税收行政“首违不罚”智能裁量风险对包容审慎理念的影响

税收行政“首违不罚”的罚与不罚的二阶段裁量过程均是人机互动的过程, IA 以人为中心, 更关心人与机器的互动, 会保证人的参与和控制。<sup>[9]</sup>相关资料也表明了人机互动裁量机制具有功能操作可行性与裁量效率优越性特点。但结合案例统计结果来看, 税收行政“首违不罚”的智能裁量的实践结果表明其存在裁量结果统一性与个案裁量差异性的冲突。可见, 两种截然不同的裁量结果冲突对智慧税务所倡导的裁量标准统一理念形成了挑战, 进而对包容审慎理念的产生负面影响。

### (一)代码化法律对自由裁量的约束

税收行政智能裁量是以代码化的法律规则为裁量依据, 为防止智能行政的“算法黑箱”, 通说认为法律代码化的过程应由代码设计者在执法者监督下完成或执法者与代码设计者共同完成。法律代码化是智能化裁量的前提, 税收行政“首违不罚”的

<sup>①</sup>以“首违不罚”、“税务局”、“税务局稽查局”为关键词, 通过威科先行法律信息库搜集案例、通过比对筛选后, 获得 301 例与本文主题相关行政处罚决定书。截止时间: 2022 年 1 月 15 日。

<sup>②</sup>国家税务总局重庆市南岸区税务局海棠溪税务所南岸税海罚(2021)27 号。

<sup>③</sup>国家税务总局开平市税务局长沙税务分局开平税长沙罚[2021]10 号。

清单内容的代码化翻译都需建立在确定的标准之上。即将首违不罚的种类、档次划分、考量因素等予以细化、量化。如违法情节考虑要素设置违法金额、违法份数、纳税人状态、违法次数、违法情节和纳税人遵从态度等,综合判断违法情节。然后按照轻微,较轻,一般和严重四个档次划分违法程度,最终内嵌入税务管理系统中。换言之,将裁量基准的法律事实预设与法律后果判断进行语言转码,然后在裁量算法程序对裁量要件进行赋值。但有观点认为,税务机关裁量基准细化和分解阶次过少,或者以情节“较轻”“较重”和“严重”等模糊提法作为裁量标准,留有较大裁量空间不符合细化裁量权的目的和精神,缺乏合理性。有些税务机关制定的裁量基准过细索性将处罚幅度的罚额分解细化成具体的绝对额,缺乏科学性和操作性。<sup>①</sup>如果说税收行政“首违不罚”的事项清单化、基准化在以“人”为中心的裁量机制中尚存模糊空间。因此,当法律转化为代码,是对法律规范制定者意志的固化,也是对执法者自由裁量意志的约束。

### (二)智能裁量结果统一与个案裁量差异的冲突

税收行政“首违不罚”的清单事项代码化将罚与不罚的裁量过程羁束化对追求裁量结果统一的目标不言而喻,但也存在侵蚀追求个案正义的价值目标的风险。《第二批税务行政处罚“首违不罚”事项清单》(国家税务总局公告2021年第33号)强调“准确把握适用‘首违不罚’的条件,不得变相扩大或者缩小‘首违不罚’范围”。但格式化的裁量过程将使税务行政裁量行为完全排除考量因素而羁束化,从而导致智能裁量蕴含的技术理性诱发执法者的路径依赖。如在裁量基准中规定“首违不罚”的逾期期限,使得基层税务机关执法人员在面对相对

复杂案情时,只需根据智能裁量系统提供的参数指标作出最终决定,而怠于将裁量主体的道德、伦理标准、案件的其他事实因素考虑进案情审查的过程中。尽管税收智能裁量系统被定义为辅助裁量工具,但这样会削弱税务行政裁量权自身功能甚至使其功能丧失,从而剥夺个案衡量空间。

### (三)裁量结果差异对包容审慎理念的挑战

确立包容审慎理念的意图在于通过提升国家治理能力水平,革新政府职能,激发市场活力,激励市场竞争。税收监管方面要遵循包容审慎的理念,就是对那些未知大于已知的新业态、新事物,只要不触碰安全底线,就应允许其发展,不要一上来就“管死”,要给它一个“观察期”,给创业者提供成长空间,给企业提供发展新动能的环境。例如网红主播偷税事件引发了社会舆论对平台经济直播行业税收政策问题的关注。<sup>②</sup>因此,包容审慎理念的践行不仅是对国家经济发展情势变革的回应,也是对税收法治精神、社会本位原则的贯彻。在从实践诞生的经验性理念向市场监管基础制度转型的过程中,包容审慎面临着多重价值与多元制度的矛盾冲击。在诸如总局层面的《税收征管规范》《税务稽查规范》、各地出台的税务处罚裁量基准将法定原则量化、细化的情况下,税收行政“首违不罚”的智能裁量结果统一性要求是在寻求包容与审慎两者间的平衡,但在个案中部分税务机关受到法定原则严格限制,风险防范过度强调与技术理性执法路径依赖,在裁量“首违不罚”过程中往往极为小心,不越雷池半步,这与包容审慎的真实理念貌合神离,其缺陷也极易凸显:一方面禁锢税收执法审慎的制度空间,另一方面挤压税收执法包容的实践空间。

## 三、税收行政“首违不罚”裁量理念重申

税收行政“首违不罚”裁量的智能化程度提高

<sup>①</sup>韩洁. 查处黄薇偷逃税案件再次敲响警钟 直播行业规范发展仍需多部门协同发力[N]. 新华每日电讯,2021-12-21(006)。

意味着裁量方式正朝技术治理的方向不断推进。在“首违不罚”的技术治理实践中,始终贯穿着人机相互建构的逻辑线索。当在人工智能算法植入包容审慎理念时,存在一个从悬浮到深嵌的连续谱度。实践表明,只有结构清晰,确定性高的行为才符合现阶段自动化裁量的基本要求,才能增加程序的正义性,反之,复杂程度较高的行为,由人工裁量反而更可能具有程序的正当性。通过案例统计可见,税收行政“首违不罚”裁量所应对的大部分案件都是对情节清晰的单个违法行为进行判断,人工智能算法裁量结果明确且接受度高,很好地实践了包容审慎理念。但人工智能算法对多次重复违法行为的判断结果,再加入执法者的主观价值判断后出现的个案差异,则或多或少地背离了包容审慎理念。这表明技术治理并非一蹴而就的过程,它需要在长期的治理过程中与既有的制度安排反复调试,以适应越来越复杂的社会情境。<sup>[14]</sup>并且,当智能裁量综合国家财政利益变量和纳税人权利属性时,“首违不罚”的情况则显得更加复杂。这一裁量的过程需要包含“利益群体之间的博弈、线上文化的风向变化和对于未知风险的防控”。<sup>[15]</sup>因此,在人机互动的裁量过程中贯彻包容审慎理念要点是要把握住裁量基准的审慎性和裁量过程的包容性。

### (一)智能裁量基准的审慎性把握

“首违不罚”裁量基准的代码化是将形式化的税法规则再形式化。其根本要点还在于实现税法规则的确定性要求。确定性要求是税收法定原则的重要含义之一,包括税收构成要件的确定性要求和税收程序确定性要求。税收程序的确定要求相对较低一些。但税收法定原则的确定性要求都只是相对的,不明确在所难免。只有当税务机关和法院能够对具体案件使用模糊的法律概念,而不是将其调整为严格、最终和随意制定的规则时,才能实现税负

平等和税收公正的原则。<sup>[12]</sup>如税收行政“首违不罚”政策规定将“纳税人、扣缴义务人首次发生清单中所列事项”作为事实要件,将“税务机关发现前主动改正或者在税务机关责令限期改正的期限内改正,并签订承诺书等方式”作为形式要件;将“危害后果轻微”作为程度要件。事实要件、形式要件和程度要件的语言表述都不同程度地使用了模糊性词语。例如“首次”“危害”“轻微”。如果机械套用税收“首违不罚”规定,通常基于文本表述逻辑,会不加以区别地将违法纳税人首次违法行为都适用“首违不罚”。这反映了税收法定原则确定要求的实然状态,即通过模糊性表述赋予税务机关一定的裁量空间,进行个案的价值判断。如违法纳税人的违法情节可能存在“先轻后重”或“先重后轻”的情形,因此,不能因孤立看待存在“首次”而简单推导适用“首违不罚”。相反,以连续性与综合性视角观察,会更深入理解“首违不罚”裁量基准的人文关怀。值得注意的是,只有在法律代码化前的法律规范制定过程中体现包容审慎理念,才可能在法律代码化的过程中体现包容审慎理念,因为法律代码化不过是法律规则机械的转码过程,其结果直接禁锢裁量空间,进而实现包容审慎的目标。因此,税收行政“首违不罚”裁量基准的审慎性把握实现包容审慎理念是一个重要环节。

### (二)智能裁量过程的包容性把握

智能裁量过程的包容性把握比裁量基准的审慎性把握更加复杂。包容审慎是来自互联网金融领域的监管理念,但在不同领域包容审慎理念表现形式有所差异。在税收领域,应注意到包容审慎理念在税收实体法领域和税收程序法领域的差别。在税收实体法领域中,包容审慎理念应关注新经济业态对应税事实认定产生的影响。由于税法难以快速准确应对新经济业态与模式的经济实质变化,若税务

机关过早介入或过度介入都可影响新经济的创新发展,可能无法有效识别新经济的“可税性”含义在法律层面与经济层面的差异。在税收程序法领域,包容审慎理念应关注新经济业态形成的税收征管漏洞对各方利益的影响。“首违不罚”裁量过程不仅应平衡执法成本与守法成本,也应权衡纳税人之间的利益。传统税收征管执法关注焦点惯于从“税务机关-违法纳税人”视角审视税收征管执法的效率,但常常轻视了作为“主要部分”的守法纳税人在税收征管执法中的基础作用,这可能在纳税人群体中形成“对违法纳税人的不罚便是对守法纳税人的惩罚”的观念。理由是“首违不罚”裁量过程中对包容含义把握不够清晰。首先,“首违不罚”裁量通常重视国家财政利益。“首违不罚”裁量的程度要件规定了违法行为“危害后果轻微”。但“危害后果轻微”如何判断,目前国家税务总局对此没有明确规定<sup>[3]</sup>,同时通过文义解释也无法直接获得可接受的解释内容情况下,目的解释、体系解释均是可行的解释方法。例如,在体系解释方法中,税收程序法直接保护的法益是国家税收征管秩序正常运行,最终保护的法益是国家财政税收利益。因此,纳税人“首次违法”行为若未对以上法益产生实质影响,扰乱税收征管秩序,造成国家税款流失,税务机关一般都认定为情节轻微。第二,这一裁量角度忽视了纳税人之间的利益公平。这里的所指纳税人利益公平有别于传统的税收公平。传统的税收公平意指法律上税收实体法的税收权利义务公平或经济上税收制度的税收负担公平。本文所指纳税人的利益公平既包括纳税人的税收利益公平,也包括纳税人的竞争利益公平。在市场竞争中,税收成本是纳税人的竞争成本的组成部分,若纳税人承担了额外的税负成本或其竞争对手本应承担的税收成本无故降低,显然都将影响市场主体的公平竞争,并最终导致纳税人

的利益不公平。在裁量过程中,大部分“首次违法”且“危害结果轻微”的纳税人主观恶意程度极低,对这部分纳税人裁定不罚显然有利于体现“首违不罚”的包容性。但对“多次违法”虽然“危害结果轻微”的纳税人而言,其违法行为处于一种持续状态,主观恶意明显存在,对这一小部分纳税人裁定不罚在经济意义上虽然不太可能造成竞争不公平,但在法治意义上则不利于鼓励纳税人守法。

换言之,税收公平原有静态横向公平与纵向公平利益结构应随着市场变化转向纳税人之间的动态公平利益结构。于是乎,我们需要多元化的视角,从国家、社会、纳税人视角出发,对原有的税收公平利益结构进行再平衡。不应固守静态的税收利益公平理念,要将动态的税收征管程序利益公平纳入税收利益公平的范围内,实现静态的横向利益公平转向动态的征纳程序利益的公平保障。

#### 四、税收行政“首违不罚”智能裁量的法律控制

税收行政“首违不罚”智能裁量理念的把握离不开具体制度的设计与实施,具体制度的实施离不开正当程序,正当程序与实体法律制度均蕴含着“法治”的基本价值。人工智能在税收行政“首违不罚”裁量中的应用,亦应纳入法治的轨道。

##### (一)构建技术正当程序,明确包容审慎裁量要素

基于对税收行政“首违不罚”智能实践的反思,需要“从算法设计的源头构建技术性正当程序”<sup>[13]</sup>作为裁量基准的程序保障,准定位税收行政“首违不罚”清单的生成规律,厘清该项制度的适用边界。

“技术性正当程序”的制度包括:源代码主动公开制定、代码解释制度与代码审查制度。实现代码的主动公开包含“算法本身、数据、目的、结果、合

规、影响和用途的透明”七个方面,这种要素列举式可以使透明性原则的实现更为具象。<sup>[14]</sup>但需要税务机关根据法律法规结合“首违不罚”具体案件有选择性主动公开。以单次违法行为的不罚为例,若对纳税人主动公开代码信息,主要是从维护纳税人合法权益角度考虑。若对重复违法行为的纳税人无条件公开全部代码,存在纳税人逃避税务机关控制的可能性,需谨慎考虑公开事项内容,控制潜在的执法风险。如果纳税人产生异议,就需要配套的代码解释制度。代码解释目的是使纳税人有权知晓智能裁量的决策机制。税务机关对代码解释应就智能裁量系统的裁量过程、推理过程、决策结果向纳税人作出书面理由说明,以保障纳税人的“算法权益”。在对自动化决策系统进行监督或者寻求救济的过程中,无论采取复议还是诉讼的方式,专业算法审计人员的协助都必不可少,方显其公正性。

税收行政“首违不罚”裁量审慎要素应包括:清单的权力与责任配置、不罚行为类型化与期限要素。第一,清单的权力与责任配置应按照“首违不罚”的构成要件,结合比例原则明确税务机关的权力事项,促进纳税人的“包容创新”;责任清单应明确税务机关的义务事项与责任后果,实现对纳税人的“审慎监管”。第二,清单事项中的行为类型化为首次税收违法行为和重复税收违法行为,并在重复税收违法行为中进一步类型化为一般重复与特殊重复类型。首次税收违法行为的社会危害性小于重复税收违法行为的特征决定了重复税收违法行为实施“首违不罚”的范围要限缩,否则可能会引发税

收自由裁量权谦抑过度的问题。第三,对清单事项内的免罚行为设置差异化的不罚适用期限,在合理评估违法类型、违法性质及违法危害后果等违法因素的基础上,结合《行政处罚法》第36条、《税收征管法》第68条对税收违法行为的行政处罚追溯期设定一般首次违法处罚与重复税收违法行为“首违不罚”的适用期限。

### (二)加强内部程序控制,运用比例原则审查

代码公开、解释与审查机制一定程度上维护了纳税人的程序权益,但代码本身存在专业隔阂,普通纳税人缺乏主动理解裁量算法的运行机制,导致存在关注盲点的现实情况。<sup>①</sup>在税收行政“首违不罚”智能裁量过程中,人工智能算法无法完全消除个案间差异,需要从税务机关智能裁量系统内部建立分析预警实现对智能裁量控制。例如,2021年天津市税务局开发的税务执法决策智能辅助系统,针对执法工作中标准不一、行为不当、程序违法、法律适用错误等问题,该系统借助“天津市电子税务局税务端集成平台”精准推送至执法人员,实现执法风险点对点提示。<sup>②</sup>此外,若智能化税务裁量出现异常,则需要人工及时介入,进行修正。如扬州市广陵区税务局设置“数据巡检员”专岗,负责跟踪智能化办理模块的运行情况,对系统反馈的智能化办理中的异常信息实行“人工介入”,及时沟通处理,确保数据准确。<sup>③</sup>但智能化裁量的实施并不意味着对裁量过程审查的监督,当个案的智能裁量发生了明显偏差时,进行人工审查则是保障个案正义的底线。

当个案裁量可能发生偏差时,需要税务机关运用比例原则对案件事实进行实质审查,以实现首违不罚裁量决定尽可能产生最小的侵害后果,保障公共利益和保护公民合法权益。<sup>[15]</sup>在适用“首违不罚”的个案中适用比例原则分析框架,需要经过措施适当性、措施必要性和措施均衡性三个阶段的审查,

①刘星. 行政裁量中的技术控制——基于政务服务应用场景的实践观察[J]. 公共行政评论, 2022, 15(01): 51-68.

②杨子扬、庞喻文. 天津税务上线智能系统辅助精确执法, [http://www.ctaxnews.net.cn/paper/pc/layout/202110/27/node\\_02.html](http://www.ctaxnews.net.cn/paper/pc/layout/202110/27/node_02.html).

③国家税务总局新媒体. 智能值守+税企直连,“智慧税务”助力办税缴费效率再提升, <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810744/c101763/c101789/c5165023/content.html>.

综合纳税人主观状态、危害后果、违法行为等要素审查纳税人的违法行为是否满足“首违不罚”。

首先,税收行政“首违不罚”的适当性审查标准是“适当性”。审查内容包括裁量手段合规范性、裁量行为合目的性为主要内容。其中,裁量手段合规范性主要争议点是事实要件、形式要件和程度要件的界定标准是否应该统一,这引发了普通首次违法类型案件与重复违法类型案件是否都应适用“首违不罚”的争议。按照适当性原则标准,裁量手段的合规范性要求与裁量行为的合目的性要求之间是形式正义与实质正义的关系。对普通首次违法类型案件适用不罚决定均满足上述两项标准。但对重复违法类型案件则应以裁量行为的合规范性为先导,判断适用不罚是否形式合法。然后,再结合裁量手段的合目的性要求判断适用不罚能否有助于体现“包容审慎”理念。<sup>[16]</sup>

其次,税收行政“首违不罚”的必要性审查标准是“必要性”,其重点是确保执法规范性与国家税收征管秩序的税收法定主义、纳税人利益与国家财政利益的实质课税目标均能实现的基础上落实“首违不罚”。但税收行政“首违不罚”首先必须满足征税程序合法的规范性要求,这是税收法定的最高目标。但在多次重复违法类型案件缺乏明确的规则的指引条件下,为确保课税公平,不得不由税务机关在个案中予以裁量。但主要甚至完全仰赖于裁量解决多次重复违法类型案件的适用问题。在法定的自由裁量权限空间,兼顾规范性、不侵益性与经济发展的诸多目标的协调,实现该措施的最小伤害成本与最大行为收益的必要性要求。但着并不符合税收法定主义的要求,

最后,税收行政“首违不罚”的措施平衡性审查标准国家财政利益、守法纳税人利益与违法纳税人利益主体间的利益平衡。税务机关与纳税人之间没

有直接的利益冲突,其在国家财政利益与不同纳税人利益之间衡量,通常秉持“财政优先”的思维。在税收征管秩序的程序法益和国家财政的实体法益未遭受实质侵害条件下,对纳税人的不罚决定是应同时考虑到纳税人本人的合法利益、其他纳税人的竞争利益、税收利益。显然,这一思维突破了传统行政处罚的客观归责思维。

#### 参考文献:

- [1] 周开君.深化税收征管改革中践行“以人民为中心”发展思想的思考[J].税务研究,2021(11):125-129.
- [2] 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.
- [3] 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.
- [4] 胡溢武.税务行政裁量权:行使失范及法律治理[J].地方财政研究,2015(10):30-35.
- [5] 胡敏洁.自动化行政的法律控制[J].行政法学研究,2019(2):56-66.
- [6] Coglianese C.Administrative law in the automated state[J].Daedalus,2021,150(3):104-120.
- [7] 查云飞.行政裁量自动化的学理基础与功能定位[J].行政法学研究,2021(3):114-124.
- [8] 刘星.行政裁量中的技术控制——基于政务服务应用场景的实践观察[J].公共行政评论,2022,15(1):51-68.
- [9] 于海防.人工智能法律规制的价值取向与逻辑前提——在替代人类与增强人类之间[J].法学,2019(6):17-30.
- [10] 荣以杰.论税务行政裁量权裁量基准制度[J].税务研究,2012(3):61-64.
- [11] 刘秀秀.新时代国家治理中技术治理的双重维度及其出路[J].行政管理改革,2019(10):65-70.
- [12] Gribnau H.Legal certainty: A matter of principle[J].Retroactivity of Tax Legislation,May,2013.
- [13] 刘东亮.技术性正当程序:人工智能时代程序法和算法的双重变奏[J].比较法研究,2020(5):64-79.
- [14] 季冬梅.人工智能透明性原则的制度构建:范式选择与要素分析[J].科学学研究,2022,40(4):611-618.
- [15] 陈德敏,鄢德奎.按日计罚的法律性质与规范建构[J].中州学刊,2015(6):41-45.
- [16] 徐晓明.“首违不罚”制度背景下的行政累犯制度研究[J].浙江学刊,2021(5):83-89.

【责任编辑 陆成林】