

# 论电子商务经营者税收征管的困境 及其立法完善

## ——兼论《税收征管法》的修订

李慈强

(华东政法大学 经济法学院, 上海 201620)

**摘要:** 2018年制定的《电子商务法》明确规定了电子商务经营者依法负有纳税的义务,在设立经营过程中应当及时办理税务登记并如实申报纳税。但是在实践操作时,税务机关在税收征管的具体过程中往往陷入纳税人主体身份难以认定、缺乏有效的征管手段、税务稽查难度大、纳税遵从度较低、税款流失现象严重的困境。这固然与电子商务领域本身的虚拟性较强、交易性质模糊等特征有关,但同时现有税收征管法律制度的不完善也是重要原因。为解决这一困境,《税收征管法》的修订应重点从强化税务登记与税源管理、提高涉税信息共享力度、确认纳税信用评级制度、细化税收违法责任承担规定、强化税务机关稽查权等方面进行立法完善,加强税务机关对电子商务经营者的税源管理与征管服务,实现《电子商务法》与《税收征管法》之间的衔接适用。

**关键词:** 电子商务法; 电子商务经营者; 税收征管法; 税源管理; 涉税信息共享

**中图分类号:** D912.29 **文献标识码:** A **文章编号:** 1009-0150(2022)05-0108-15

### 一、问题的提出

作为调整电子商务法律关系的基本法律,《中华人民共和国电子商务法》(以下简称《电子商务法》)已经于2018年顺利通过并自2019年1月1日起施行。该法在规范电子商务行为、保障电子商务各方主体权益、维护行业市场秩序以及促进电子商务持续健康发展等方面作出了许多创新,在具体的法律实践中发挥着重要作用。就税收领域而言,《电子商务法》对争议多年的是否统一征税问题作出了回应,其中第11条明确规定,电子商务经营者应当依法履行纳税义务,即使是不需要办理市场主体登记的电子商务经营者也应当依法及时申请办理税务登记,并如实申报纳税。至此,这一原则性规定首次在立法层面明确将所有的电子商务经营者统一纳入税法规制的范畴。

事实上,电子商务在为人们带来便利的同时,也给实践中的税收征管工作带来了全新的挑战。学者们纷纷指出,在经济全球化和技术信息化的背景下,电子商务不仅对纳税主体、征税对象、收入性质、计税依据、纳税期限、纳税地点等税制要素识别造成了冲击,同时也使得传统

收稿日期: 2021-08-26

基金项目: 司法部国家法治与法学理论研究项目“依法治国背景下适格纳税人的实现机制法律问题研究”(17SFB3035)。

作者简介: 李慈强(1984—),男,湖南耒阳人,华东政法大学经济法学院副教授、硕士研究生导师。

的税务登记、凭证管理、纳税申报、税款征收、税务检查等税收征管流程面临着严峻的考验。<sup>①</sup>在借鉴国外经验的基础上,有学者认为,我国的电子商务税收政策需要遵循经济实质、务实与可行、确保超前性、全球一致性等原则,并在现行模式下对增值税等税制、国际税收规则进行必要补充。<sup>②</sup>为了将电子商务有效地纳入税务机关的税收征管体系,我们需要严格贯彻税收法定原则,既要明确电子商务模式中各个税种涉及的征税对象、计税依据等税制要素,又要厘清电子商务活动中所有参与主体的权利义务关系。<sup>③</sup>针对当前电子商务领域税收流失的乱象,有学者通过抽样测试与统计分析发现,实践中不同电商平台的税收流失率与实际税负水平存在着较大差别,甚至同一平台内不同地区间的电子商务经营者所承担的税负水平都不统一,税收流失率差别较大,这些固然与税务登记欠缺规范、税收优惠政策混乱、税收征管松懈等综合因素有关,但追根溯源其本质原因在于缺乏有效的税收监管机制。<sup>④</sup>这些都为我们进一步深化电子商务领域的税收征管研究奠定了有益基础,具有重要的理论价值和实践意义。

但遗憾的是,上述研究大多是在《电子商务法》制定之前完成的,其中的关注点主要集中在理论上是否征税以及如何征管等问题上,没有从立法的角度结合电子商务经营者的主体特征与实践需求具体考虑如何征税以及如何开展税收征管。此外,上述研究也没有依据电子商务的不同模式,就税收征管的具体问题提出更具针对性与操作性的完善建议。事实上,实践中电子商务的经营模式可以进一步细分为B2B(企业对企业)、B2C(企业对消费者)与C2C(消费者对消费者)三种不同的类型。对于B2B型与B2C型电子商务经营者是否应当征税的问题,学术界普遍持肯定意见,且一致认为税收征管的具体要求与传统的实践操作并无不同。而对于C2C型电子商务经营者是否征税理论上意见不一,通说认为C2C型电子商务虽然能够为灵活就业人员提供创业平台,缓解就业压力,但是近年来事实上的“免税”状态导致大量税源流失,有违税收公平和税收法定原则。因此当务之急在于,如何在C2C模式下实现税收制度完善与平台经济的整体协调发展,从而最终实现税收征管的数字化转型。<sup>⑤</sup>还有学者在区分B2C型与C2C型电子商务的基础上,认为C2C型中从事电子商务的个人其本身是在进行市场交易,从行业公平和规范发展的角度来看,应当对C2C型电子商务进行征税。<sup>⑥</sup>笔者对此表示赞同,因为C2C型电子商务本质上属于B2C型,只是在《电子商务法》出台之前,立法没有明确C2C型中从事电子商务的个人其作为电子商务经营者的法律地位,而是将其视为普通的民事主体来对待,从而导致其游离在税法的规制之外。

同时,域外以美国、欧盟为代表的主要国家或地区对电子商务经营者的税收规制与理论研究仍处于起步阶段。在具体实践中由于监管严格、保护就业等原因,这些国家或地区的电子商务模式主要集中在B2B、B2C型上,相应的改革与讨论也相应地集中在如何对从事电子商务的企业进行增值税改革<sup>⑦</sup>、是否征收数字服务税等问题上,因此对我国的直接借鉴意义有限。对

①李凤荣:《电子商务带来的税收问题及应对措施》,《财会月刊》2004年第4期;崔斌、李九斤:《刍议构建适应电子商务环境的税收征管模式》,《财政研究》2009年第7期;贾绍华、梁晓静:《电子商务税收征管研究》,《税收经济研究》2012年第3期;武汉市国家税务局课题组:《完善我国电子商务税收征管的设想》,《税务研究》2014年第2期;王文清、梁富山、肖丹生:《电子商务税收征管问题研究》,《税务研究》2016年第2期。

②何辉、侯伟:《电子商务税收对策:国际借鉴与我国的现实选择》,《电子商务》2013年第1期。

③孙开、沈昱池:《大数据——构建现代税收征管体系的推进器》,《税务研究》2015年第1期。

④蔡昌:《电商税收流失测算与治理研究》,《会计之友》2017年第8期。

⑤卫纳斯、包志会:《C2C模式平台经济税收治理研究》,《税务研究》2022年第2期。

⑥张炜、叶陈刚、徐伟:《C2C电子商务税收征管问题研究》,《税务研究》2014年第10期。

⑦例如,2016年以来,欧盟各国针对电子商务增值税逃税造成的巨额损失,先后发起了“税务合规化”行动,打击电子商务中的逃税行为。2021年7月1日正式生效的《欧盟电子商务增值税法规》确立了废除远程销售起征额、终止进口增值税豁免政策、明确电商平台负责收取和缴纳增值税等一系列税收制度与征管改革,这些对该地区的电子商务影响较大,意义深远。

此有学者在研究电子商务立法时明确指出,我们不能盲目照搬其他国家的电子商务法,需要根据我国目前电子商务发展的需求对电子商务立法进行重新定位,赋予电子商务法更高的立意和全新的含义,否则就很可能流于形式。<sup>①</sup>电子商务征税是一项涉及互联网电子商户、政府部门、传统销售商以及消费者等多元主体的动态博弈过程,也是各方利益不断博弈、调整和平衡的结果。<sup>②</sup>当前我国的电子商务发展迅猛、行业整体形势较好,我们需要从具体国情和实践出发,有针对地提出切实有效的税收征管措施。

根据《电子商务法》第9条的规定,电子商务经营者是指通过互联网等信息网络从事销售商品或者提供服务的经营活动的自然人、法人和非法人组织。但是在实践中,除了那些规范化管理的法人能够依法履行税务登记、纳入征管体系之外,还存在大量的、零星的自然人和非法人组织仍然游离于税务机关的日常管理之外。例如,对于未进行工商登记和税务登记的个人网店征收企业所得税、增值税等在实践中所引发的争议,有学者曾明确指出,如果纳税人没有进行工商登记和税务登记,税务机关就无法判断个人网店究竟是个体工商户、个人独资企业还是公司法人,因为不同的身份导致依据相应的实体税法所适用的税基、税种、税率也并不一样,所以对个人网店的征税确实成为实践中的难点。<sup>③</sup>囿于上述部分电子商务经营者有的并没有依法进行市场主体登记,税务机关无法对其进行正常的税源管理,如何对其进行有效的税收征管便成了立法上亟待解决的问题。

有鉴于此,本文针对这些电子商务经营者适用税收征管立法时的困境<sup>④</sup>,深入探讨其制度成因,在此基础上提出对《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征管法》)的修改意见,以期通过针对性的解决路径完善对电子商务经营者的税收征管立法,提高税务机关在电子商务领域的治理能力和水平,建立高质量的税收现代化征管体系,最终推进税收治理体系与治理能力的现代化。

## 二、电子商务经营者适用《税收征管法》的现实困境

电子商务是以互联网信息技术为交易手段而进行的商事活动,本质上是对传统交易方式和经营模式的创新与完善。这些与传统行业融合发展的新经济形态发展迅速,但同时也面临着大量的风险与法律问题,现有的立法已经不敷实践的需求,呈现出明显的滞后性。<sup>⑤</sup>与实体经济相比,电子商务具有虚拟性、开放性、即时性等特征,这些都对传统的税收征管工作提出了全新的挑战。虽然《电子商务法》确认了电子商务经营者的纳税义务,明确了税务机关的征管职责,但是上述条文属于原则性的规定,内容过于笼统,实践中如何进行操作有待进一步细化。面对电子商务领域出现的复杂局面,现有的《税收征管法》在实际适用时明显处于捉襟见肘的尴尬境地。

### (一) 纳税人身份难以认定

根据《电子商务法》第9条的规定,电子商务经营者主要包括电子商务平台经营者、平台内经营者、通过自建网站销售商品以及提供服务的电子商务经营者(简称自建网站经营者)、通过其他网络服务销售商品以及提供服务的电子商务经营者等四种类型(详细内容参见表1)。对

①高富平:《从电子商务法到网络商务法——关于我国电子商务立法定位的思考》,《法学》2014年第10期。

②李恒、吴维库、朱倩:《美国电子商务税收政策及博弈行为对我国的启示》,《税务研究》2014年第2期。

③朱大旗:《个人网店如何征税?》,财新网: <https://opinion.caixin.com/2011-06-30/100274748.html>, 2021年5月21日最后访问。

④本文所称的“电子商务经营者”除了那些一般意义上理解的、从事电子商务的普通经营者外,还特指那些按照《电子商务法》应该纳税但是税务机关目前还没有对其实施有效征管的纳税人,尤其是从事C2C经营的个人经营者,特此说明。

⑤吴志攀:《“互联网+”的兴起与法律的滞后性》,《国家行政学院学报》2015年第3期。

电子商务平台经营者而言,它们大多都履行了相应的审批、登记手续,证照齐全,税务机关可以对其依法实施正常的税收征管,要求其缴纳法律上规定的各种税收。但是对其他三种类型的电子商务经营者而言,理论上税法对其经营行为课税与否、如何进行征管等问题尚有争议<sup>①</sup>,实践中也往往陷入税收监管执法的困境。

表1 《电子商务法》中规定的四类电子商务经营者

类别	定义	法条出处	组织形式	税务情况及纳税遵从度	可能涉及的税收
电子商务平台经营者	利用自身优势,为交易双方或者多方提供经营场所、信息发布等服务,实现信息、货物、资金有序、关联、高效的流动	《电子商务法》第9条第二款	通常是法人	税务情况较为规范,会计、账簿凭证相对齐全,交易量等数据清晰,纳税遵从度较高	企业所得税、增值税、消费税、关税、城市维护建设税、教育费附加等
平台内经营者	通过电子商务平台销售商品或者提供服务的电子商务经营者。平台内经营者可以是自然人、法人、非法人组织	《电子商务法》第9条第二款	形式多样,可能是自然人、法人或非法人组织	税务情况不一,纳税遵从度不一,可能存在购买发票、虚构业务(刷单)甚至逃税等行为	企业所得税或个人所得税、增值税、消费税、关税、城市维护建设税、教育费附加等
自建网站经营者	经营者自己建立网络系统和网络经营场所,以自己的名义通过该网络信息系统销售商品和提供服务的经营者	《电子商务法》第9条第一款	形式多样,通常是法人(不排除自然人、非法人组织),将成熟的业务转移至线上	税务情况较为规范,纳税遵从度较高	企业所得税或个人所得税、增值税、消费税、关税、城市维护建设税、教育费附加等
通过其他网络服务销售商品或者提供服务的经营者	通过社交平台、网络直播平台等销售商品和提供服务的经营者,如微商、网络主播等	《电子商务法》第9条第一款	形式多样,可能是自然人、法人或非法人组织,包括未经工商登记和税务登记的个人	税务情况多样,纳税遵从度不一,经营交易情况容易与私人资金往来存在混淆,遵从度较低,可能存在购买发票、虚构业务(刷单)、虚开增值税专用发票甚至逃税等行为	企业所得税或个人所得税、增值税、消费税、关税、城市维护建设税、教育费附加等

通常情况下,对那些大型的电子商务平台而言,大部分电子商务经营者的交易行为都在电子商务平台内完成,履行电子商务平台统一的网上认证义务,依法办理市场主体登记和税务登记手续。但是在一些非典型的情况下,部分经营者可能避开网上认证环节而直接从事电子商务行为。例如,在个别社交媒体平台上,用户作为普通的个人使用者进行注册,之后利用社交媒体宣传的便捷性、分享功能的随时性从事电子商务行为,导致个别经营者没有进行网上认证而脱离于税务机关的日常管理之外,无法纳入其税源监控的范围。

按照交易定性理论,税法的课税需要与私法上的交易性质保持一致,从认定纳税主体、确定税收客体、明确税收管辖权等关键环节展开对纳税人的应税行为进行定性,避免行为和主体的“名-实”或“形-实”不符、“法律关系”和“交易定性”混乱、税收客体的“定性”与“定量”错位等之间的冲突。<sup>②</sup>在具体实践中,依托社交媒体软件等专业平台从事经营活动的经营者不在少数,这一现象也为税务机关带来了相应的税收征管问题,即在社交媒体等平台内从事经营行为的用户是否可以认定为电子商务经营者?不可否认,对那些专门从事经营活动的经营者而言,其在社交媒体等平台上开设账号只是从事经营活动的一种手段,应当被认定为电子商务经营者。但是那些在社交媒体等平台上既分享日常生活又从事经营活动甚至还可能同时从事二手物品买卖活动的用户,其纳税人主体身份和经营行为性质的认定确实有待商榷,而这又是认定

<sup>①</sup>廖益新:《跨国电子商务的国际税收法律问题及中国的对策》,《东南学术》2000年第3期;贾绍华、梁晓静:《电子商务税收征管研究》,《税收经济研究》2012年第3期;王诗:《电子商务对税法要素的冲击及其法律规制》,《财经问题研究》2012年第10期;张玉凯:《论C2C型电子商务税收征管的协同治理》,《广西民族大学学报(哲学社会科学版)》2018年第2期;陈筠、傅彤、许昕羽:《源泉扣缴税收征管模式在电子商务中的应用初探》,《税务研究》2019年第2期;等等。

<sup>②</sup>滕祥志:《税法的交易定性理论》,《法学家》2012年第1期。

其税收主体身份的前提和基础。同时在具体的社会实践中,这些主体从事的经营性质的高行为与日常的民事行为存在高度混同的地方,立法上劳务报酬与经营所得等应税收入在税务处理上差别迥异,如何甄别具体的种类也给税务机关造成了负担。例如,针对实践中部分网络直播行业从业人员通过转换收入性质虚假申报等方式偷逃税款的问题,2021年5月25日,国家税务总局联合国家互联网信息办公室、公安部、商务部、文化和旅游部、国家市场监督管理总局、国家广播电视总局等七部委颁布《网络直播营销管理办法(试行)》,明确在我国境内通过互联网站、应用程序、小程序等,以视频直播、音频直播、图文直播或多种直播相结合等形式开展营销的商业活动,都需要遵守《电子商务法》《广告法》《反不正当竞争法》等立法规定。在具体的法律主体分类上,该规定明确指出直播营销人员是与直播营销平台、直播间运营者、直播营销人员服务机构并列的主体,这些在网络直播营销中直接向社会公众开展营销的个人,也属于《电子商务法》规定的“平台内经营者”定义的市场主体,应当依法履行相应的责任和义务。这就意味着通常所说的“网红直播”属于个人行为,直播营销人员的收入应当按照《个人所得税法》的规定依法纳税,不能通过个人独资企业或者合伙企业转换收入进行逃税避税。

## (二) 针对电子商务经营者匮乏有效的征管手段

“加强源泉监控和税源管理是强化税收征管的重要手段,是防止税收流失的有效措施。”<sup>①</sup>对税务机关而言,掌握纳税人必要的信息、运用日常的征管手段强化对电子商务经营者的管理极为重要。对此学者指出,目前我国的税收征管模式仍然以管户与管事相结合,信息化、数字化的经济发展对税收工作提出了新的挑战(参见表2)<sup>②</sup>,要求不断推进智慧税务以完善税务监管体系。

表2 信息化、数字化给税收征管工作带来的新挑战

挑战	具体表现	引发的后果
税务数据采集难度增强	纳税人的经营信息更加多样化和复杂化,税务机关获取纳税人信息的难度明显增加	导致税务机关对纳税人生产经营状况等信息的采集不全面,缺乏系统性、真实性和准确性
税收征管中的大数据应用水平的需求增大	信息数据分析的广度深度不够,应用程度也不高,数据信息未能被有效利用	税务机关进行税收征管所需要的数据没有实现互通与共享,需要打破数据之间的部门壁垒、行业壁垒和地区壁垒,实现基于互联网涉税大数据的智能化治理
要求税务机关具有大量既懂税收业务又有计算机知识的复合型人才	现有人员无法满足数字化革命的要求,缺乏数据开发人员、数据分析人员、软件运用维护人员等	税务机关对于涉税信息采集、应用效率低下,税收征管中数字技术的应用水平有待提高,需要进一步向智能化迈进,全面实现以数治税

除了上述提及的部分电子商务经营者存在没有进行税务登记的问题之外,税务机关没有掌握其日常经营的情况,这些经营者也无法建立独立的账簿,因此税务机关更不能对其进行查账征收。加上电子商务的经营具有虚拟性,没有实际的、固定的经营场所,这些都为税务机关进行实地检查增加了难度,大幅降低了税收征管的有效性。

同时,税务机关对电子商务经营者的征管困境也体现在对其发票的管理上。通常而言,发票是税务机关进行税务管理和实施检查的主要依据,近年来税务机关也在持续加强管理,先后开展了“以票控账”“以票控税”等专项行动,不断加大对虚开发票行为的打击力度。但是在具体实践中,由于电子商务领域个人消费者无需开票、税收抵扣较少、税收优惠频繁和出口退税存在漏洞等税制因素,加上获取真实信息难度大、涉税信息利用程度不够以及打击税收违法力度偏弱等管理因素,目前实践中电子商务经营者的违法情况并没有得到有效改善。这些最终导致

①胡勇辉:《借鉴国外经验治理我国税收流失》,《当代财经》2004年第3期。

②李成刚:《以数治税:税收征管须适应数字时代新挑战》,《中国经济时报》2021年4月1日。

电子商务领域未按照规定期限办理纳税申报和报送纳税资料、虚开增值税专用发票、虚开用于骗取出口退税等类型的发票违法案件时有发生。

### (三) 电子商务领域的纳税遵从度较低

理论上,影响纳税人税收遵从的因素有很多,诸如税制设计科学性、宏观税务水平、社会公民纳税意识高低、纳税遵从成本、征纳双方之间的信息非对称性等。<sup>①</sup>在电子商务领域,由于主客观等多重因素,上述问题都不同程度地存在。有学者对此做了实证分析,通过研究发现,这种背景下的从业人员个人所得税的遵从度普遍偏低,主要原因在于税务机关与第三方平台及其从业人员之间存在严重的信息不对称现象。<sup>②</sup>尤其是社交型的电子商务主要面对的是数量极多、分布零散的个人消费者,这种经营模式下的交易琐碎、频繁而且金额较低,个人消费者往往由于无法报销而不会索要发票和凭证,这些都为电子商务经营者逃避税务机关的税收征管提供了可乘之机。

在个人私利的驱使下,这类电子商务经营者逃避法律规定的市场主体登记和税务登记义务,同时也不会按期办理纳税申报和报送纳税资料。长期以来,电子商务领域内的税收征管一直存在着真空地带,违法成本低廉,致使大部分电子商务经营者最终游离于税务机关的征管之外,相较于实体经营而言,这一领域的逃税、避税现象较为严重。

电子商务行业的这一生态极大地扭曲了合法经营者的生存环境和竞争机制,助长了某些经营者通过在互联网上成立个人网店或者注册微商以达到逃税、避税的目的等不法行为。大量处于税收征管盲区的电子商务经营者的存在,进一步加大了税务机关的监管成本,在税务征管资源有限的情况下,电子商务领域的税收征管工作逐渐形成了一个恶性循环。

### (四) 尚未形成社会协作、税收共治的局面

由于电子商务领域经营模式的多样性、参与主体的多元性,因此为了应对这些全新的商业模式,税务机关还需要综合考量政府、企业、平台、消费者以及国际市场等多方主体的利益,积极构建各方共同参与、齐抓共管的综合税收治理体系。<sup>③</sup>这一体系就政府内部而言,执法部门还应当包括市场监管、海关、公安等众多部门,保障税务机关及时掌握电子经营者的登记信息、认证信息、交易信息等,对其货物流、资金流、信息流进行实时监控,以风险管理的理念提高执法的有效性。

对税务机关而言,税源管理是所有税收征管工作的核心,而税务监督是其中的关键环节。按照《电子商务法》第5条的规定,电子商务经营者从事经营活动,应当遵纪守法和恪守商业道德,依法接受政府和社会的监督。但是从实际情况来看,电子商务领域的市场信息可信度不高,现行的监管思路、方式和手段相对滞后,政府部门主要通过举报、专项行动等方式履行监管,成效不大。<sup>④</sup>就传统的实体经营而言,税务机关可以通过有奖发票来激励消费者监督经营者的行为,督促其诚信经营、依法纳税,但是电子商务领域的开票率较低,制约了有奖发票制度的监督效果,因此传统的监督方式并不理想。这些因素的存在一定程度上制约了税务机关对电子商务经营者税收征管的有效性,需要进一步结合“互联网+”的思维完善税收征管模式,促进互联网思维与税收工作深度融合,协同政府、市场、社会等多重要素,科学有效地配置公共领域多元主体的权责,<sup>⑤</sup>从而实现效率提升、管理变革和税收现代化。

①朱大旗、胡明:《〈税收征收管理法〉修订问题研究》,法律出版社2018年版,第190页。

②周克清、郑皓月:《平台经济下个人所得税纳税遵从研究:基于信息不对称的视角》,《税务研究》2021年第1期。

③李平:《数字经济下新商业模式的税收治理探析》,《国际税收》2018年第5期。

④柴跃廷:《电子商务监管主要问题、成因及对策建议》,《中国市场监管研究》2017年第4期。

⑤李蕊:《公共服务供给权责配置研究》,《中国法学》2019年第4期。

### 三、电子商务经营者适用《税收征管法》困境的原因

作为调整税收征管程序、保障国家财政收入的基本法律依据,《税收征管法》是我国现行税法体系中规范税收征管关系、提高税收征管能力的重要立法,在具体的税收征管实践中发挥着基础性的作用。我国现行的《税收征管法》制定于1995年,并先后于2001年、2015年进行修订,“受制于当时社会和学界对税收关系、税收法治的狭隘理解,随着时间的推移,该法中的很多制度安排、技术手段已经不能适应当下经济的新发展和征管实践的需要,其征管理念也未能体现保障纳税人权利的现代税法精神。”<sup>①</sup>实践中税务机关对电子商务经营者进行税收征管时之所以出现上述问题,主要原因在于《税收征管法》的立法与实施在电子商务领域存在着滞后、不足,没有对电子商务经营者起到应有的规范作用。

#### (一)传统上“重企业、轻个人”的立法理念

无论是从法律的条文规定还是从实际的税收征管工作来看,长期以来我国的税务机关一直存在着严重的“重企业、轻个人”的征管理念。由于我国实行的是以间接税为主的税收体制,相较于零星的个人而言,企业在保证国家财政收入、提高征管效率上具有不可比拟的优势:企业作为纳税主体,大多都依法进行了市场主体登记和税务登记,而且资金流量大、交易频繁,具有会计账簿健全、财务制度规范的优点,这些都大幅降低了税务机关的征管成本,符合立法上抓大放小、重点保障的思路。但是随着经济的发展和技术的进步,越来越多的自然人开始进行商事活动,借助互联网从事贸易、劳务等电子商务行为,成为了《电子商务法》上规定的“电子商务经营者”。<sup>②</sup>尤其是在2018年我国进行个人所得税法改革后,在现阶段个人所得税实行综合征收与分类征收相结合的混合税制模式下<sup>③</sup>,具有法定纳税义务的自然人大幅增加。但是这类电子商务经营者作为纳税人,其人员流动性大、市场主体登记和税务登记普及率低,税务机关通常难以掌握具体的涉税信息,征管成本远高于企业类的纳税主体。因此,我国现有的税收征管立法制度及实践与自然人这类纳税主体并不契合,这一特点也进一步加剧了电子商务经营者税收违法行为的出现。

#### (二)滞后的传统税收征管体系

我国现行的《税收征管法》制定于20世纪末期,虽然在2001年、2015年经过修订,但是总体上还是针对实体经济进行相应制度设计的。在数字经济时代,不断涌现的新形态给现行税收征管体制带来了新挑战,传统的税收征管体系在应对电子商务经营模式过程中存在以下问题。首先,电子商务经营者一般不具有传统模式下的从事生产、经营的场所,取而代之的是以网络IP地址、二维码或者微信名片等作为经营者与消费者的连接点,这些虚拟地址可能不具有唯一性,容易多变。详言之,实践中一个IP地址可能对应着多个电子商务经营者,而一个电子商务经营者也有可能注册了多个IP地址开展经营活动,这一全新的特征不同于传统的纳税主体确认原则,税务机关无法判断和监控真实准确的纳税主体,进而导致税务机关无法准确地开展税收征管工作。

其次,在计算电子商务经营者的应税所得额上,传统上依据账簿凭证进行确认的方式也逐

<sup>①</sup>刘剑文:《税收征管制度的一般经验与中国问题——兼论〈税收征收管理法〉的修改》,《行政法学研究》2014年第1期。

<sup>②</sup>例如,个人在淘宝等网站注册网店销售物品成为“掌柜”,利用微信朋友圈靠熟人关系进行销售而成为“微商”,借助网络直播平台进行“直播带货”,通过网上平台提供快递、外卖等寄递服务,等等。

<sup>③</sup>此外,《中华人民共和国个人所得税法》在2018年修正时,首次增加了反避税条款作为该法的第8条,明确规定当个人利用关联方、受控外国公司等实施不具有合理商业目的的安排而获取不当税收利益时,税务机关有权按照合理方法进行纳税调整,并补征税款、依法加收利息。

渐遇到挑战。在复杂多变、日趋激烈的交易模式下,电子商务经营者的实际销售额并不必然完全体现为账面收入,有时消费者通过转入个人其他账号、发微信红包等方式将货款私自转给电子商务经营者或者指定人员,有时电子商务经营者通过虚增网络消费交易额进行“刷单”,有时基于宣传目的而进行“好评返现”,这些情况都为确定电子商务经营者的应税所得增加了难度。这时税务机关如果仅仅以电子商务经营者的订单和银行卡的流水作为计税依据,往往会由于统计的片面性而导致征管工作上的偏差。

最后,实际操作中电子商务经营者的销售额、收入额等信息分布较为分散,税务机关无法及时、全面地掌握电子商务经营者的涉税信息。在数字经济时代,电子商务经营者的经营行为全部发生在互联网上,其所有的交易记录、交易信息都以网络为载体,呈现出数据介质的形态,而这些信息又可能分散在第三方交易平台、第三方支付平台上。经过数据整理、传递、应用等多重环节后,这些信息可能存在着不同程度的缺失或异常,对此税务机关需要在依法进行涉税信息共享的基础上进行整合与比对,从交易规模、经济效益、行业分布等方面分析不同电子商务经营者的税负情况,从而完成税收征管工作。但是现行《税收征管法》尚未对第三方涉税信息的共享机制予以明确规定,虽然国务院规定了在全国建立自然人“一人式”税收档案,依托个人所得税征管系统按纳税人识别号全面归集纳税人的第三方涉税信息,<sup>①</sup>但是对于第三方涉税信息的具体范围、税务机关的权责配置等事项还没有详细规定。

### (三) 执法惩戒力度较弱

就目前来看,税务机关对于电子商务经营者的执法权限有限,也缺乏应有的惩戒力度。对电子商务行业而言,由于管辖权可能冲突、纳税义务发生时间难以确定等原因,税务机关往往需要联合市场监管部门对其进行专项的执法检查,导致税务机关偏离税务执法的中心从而缺乏主动性。同时,从现行《税收征管法》的立法和执法情况来看,税务机关对那些电子商务经营者采取的大多为责令改正这一措施。对于责令违法人员限期改正的行为,学界对其法律属性一直存在争议,<sup>②</sup>即使修订后的《行政处罚法》明确将其列为行政处罚的主要措施之一<sup>③</sup>,但仍难以改变其执法及时性和针对性较差的缺点,从而导致该措施的实际效果收效甚微,这也意味着税务机关对电子商务经营者的违法行为难以达到应有的威慑效果。

按照现行《税收征管法》第37条的规定,税务机关可以对那些未按照规定办理税务登记的从事生产、经营的纳税人以及临时从事经营的纳税人,实施核定征收,责令其缴纳税款,严重的还可以依法对其采取税收保全措施、强制执行措施。这些措施对那些已经进行了工商登记、依法从事实体经营的纳税人具有极强的操作性和执行力,但是对那些无实体店、无营业执照、无信用担保、无第三方交易平台、进入门槛较低的电子商务者而言,当面对税务机关的监测、预警和执法时,他们可能通过更换账号或直接删除来退出平台而试图逃避法律责任,因此总体上税务机关的执法惩戒力度较弱。

### (四) 税务稽查刚性不足

税务稽查是税务机关对纳税人依法履行纳税义务的法律监督,作为税收征管工作的最后一道防线,税务稽查是加强税源监控、维护税收秩序的重要手段和有力保障。税务稽查侧重于事后的执法检查,目的是纠正已经发生的税收违法行为。按照《税收征管法》第11条的规定,税

<sup>①</sup>参见《国务院关于做好自由贸易试验区第五批改革试点经验复制推广工作的通知》(国函〔2019〕38号)。

<sup>②</sup>有学者认为责令改正的法律属性上既不是行政处罚,也不是行政强制措施,而是一种行政管理措施,其本质并非具有惩罚性,而是属于教育性的,参见李孝猛:《责令改正的法律属性及其适用》,《法学》2005年第2期。

<sup>③</sup>现行《行政处罚法》第28条规定,行政机关实施行政处罚时,应当责令当事人改正或者限期改正违法行为。

税务机关负责征收、管理、稽查、行政复议的人员的职责应当明确,并相互制约,国家税务总局先后制定《税务稽查工作规定》《全国税务稽查规范(1.0版)》等规范性文件,从稽查计划管理、案源管理、选案管理等方面进一步防范执法风险,提高工作质效。但是由于电子商务的经营模式不同于传统的经济模式,涉税信息的共享受制于第三方、缺乏以票控税的有效手段、现代化稽查技术手段没有及时跟进等因素都不同程度上影响了稽查工作的顺利开展。虽然近年来税务机关对电子商务领域先后开展了各类的专项检查,但大多是以税务风险管理和纳税评估的名义对电子商务经营者进行约谈。而且由于传统模式存在数据样态的有限性以及稽查人员的主观性等问题,导致税务稽查陷入了非精准性的困境。在大数据时代,如何用大数据、云计算、互联网、物联网等新兴业态来记录、存储、处理以及运用数据信息,推动稽查模式向信息主导型改革,成为今后的发展方向。<sup>①</sup>同时,相对于大多数电子商务经营者的普遍式违法而言,这一领域的税务稽查在实施广度、时间跨度和执行力度上都有待进一步加强。

#### 四、电子商务经营者税收征管困境的解决对策与立法建议

近年来,我国的电子商务领域取得了举世瞩目的成就,正处于日新月异的快速发展之中,相比之下现有立法对此的回应性不足,具有严重的滞后性。同时,除了电子商务经营者面临上述税收征管的难题外,数字营销、灵活用工、数据资产交易等领域(尤其是新兴业态)也都不同程度地因立法滞后于实践而陷入执法僵化的困境<sup>②</sup>。为进一步体现社会发展对税收制度改革提出的新要求,2015年1月国家税务总局、财政部起草的《中华人民共和国税收征收管理法修订草案(征求意见稿)》(以下简称《税收征管法(草案)》)向社会公开征求意见<sup>③</sup>,目前《税收征管法》仍在紧锣密鼓的修订中。这次《税收征管法(草案)》立法亮点良多,其以实现税收治理的法治化新思维为理念导向,试图构建接轨国际的本土税收制度、适应信息化的现代税收征管和构建服务型的主流税收行政等综合一体的税收征纳新格局。<sup>④</sup>但是审慎地看,本次《税收征管法》的修订仍然有待改进,尤其是对电子商务领域而言,如何在数字经济时代,结合《电子商务法》的制定与实施,在现有税收征管法体系的基础上完善配套措施,成为此次《税收征管法》修订的重要任务。

近年来,各级部门先后制定了涉及电子商务经营者税收征管方面的多个规范(参见表3),这些都为落实税收法定原则、强调税务机关应收尽收提出了全新的要求,对进一步规范电子商务领域的税收征管工作作出了有益的探索。为了解决当下电子商务经营者面临的税收征管困境,本文提出以下解决对策,并对《税收征管法》的修订提出相应的立法建议。

##### (一) 强化税务登记与税源管理

税务登记是税务机关对纳税人进行税源管理的基础环节,但是在电子商务领域中,便利网上登记与突出实质审查、强化纳税服务与有效监控税源的矛盾使得传统的登记方式已经不能满足日益发展的实践需要。现行《税收征管法》及其实施细则规定的税务登记范围相对狭窄,

<sup>①</sup>侯欢:《大数据时代税务稽查风险的管控》,《税务与经济》2018年第3期。

<sup>②</sup>李伟:《新技术、新业态与税收征管》,《国际税收》2018年第5期;李辉、张成:《数字经济征税的现实困境、国际比较与政策建议》,《经济体制改革》2021年第2期;孙正、杨素、梁展硕:《第三方共享经济平台税收治理研究》,《税务研究》2021年第8期,等等。

<sup>③</sup>详细内容参见:《税收征收管理法修订草案公开征求意见》,中央政府官方网站:[http://www.gov.cn/xinwen/2015-01/05/content\\_2800208.htm](http://www.gov.cn/xinwen/2015-01/05/content_2800208.htm),2021年10月21日最后访问。

<sup>④</sup>黎江虹、黄家强:《中国税收征管法修订新动向理念跃迁、制度创新与技术革命》,《广西大学学报(哲学社会科学版)》2016年第1期。

没有对电子商务登记作出明确规定,而且税务登记依赖于工商登记,两者在衔接上存在脱节,尤其是近年来我国实施的商事登记制度改革<sup>①</sup>,这些都对税务机关的税收征管工作带来了极大的挑战。

表3 近年来涉及电子商务经营者税收征管方面的部分规范性文件

时间	制定部门	文件名称	涉及的主要内容
2019年8月8日	国务院办公厅	《国务院办公厅关于促进平台经济规范健康发展的指导意见》(国办发〔2019〕38号)	2019年底前建成全国统一的电子发票公共服务平台,提供免费的增值税电子普通发票开具服务,加快研究推进增值税专用发票电子化工作
2019年12月12日	国家税务总局	《国家税务总局关于税收征管若干事项的公告》(2019年第48号)	从事生产、经营的个人应办而未办营业执照,但发生纳税义务的,可以按规定申请办理临时税务登记
2021年3月24日	中共中央办公厅、国务院办公厅	《关于进一步深化税收征管改革的意见》(中办发〔2021〕12号)	精准实施税务监管,依法加强对高收入高净值人员的税费服务与监管;加强重点领域风险防控和监管,提高“双随机、一公开”抽查比例
2021年12月24日	国家发展改革委、市场监管总局等部门	《关于推动平台经济规范健康持续发展的若干意见》(发改高技〔2021〕1872号)	强化平台企业涉税信息报送等税收协助义务,加强平台企业税收监管
2022年3月25日	国家互联网信息办公室、国家税务总局、国家市场监督管理总局	《关于进一步规范网络直播营利行为促进行业健康发展的意见》(税总所得发〔2022〕25号)	强调规范税收管理,促进纳税遵从,主要包括依法履行代扣代缴义务、规范税收服务和征缴、打击涉税违法犯罪行为等,深化协同共治,推动提升监管合力
2021年2月20日	山西省人民政府办公厅	《山西省促进平台经济发展的若干政策》(晋政办发〔2021〕18号)	创新税务服务,为平台企业以及平台内经营的自由职业者提供代开增值税电子发票等适应数据要素特点的税收服务;落实企业研发费用可加计扣除、高新技术企业所得税等税收优惠政策
2021年8月11日	国家税务总局广西壮族自治区税务局办公室	关于印发《实施规范平台经济企业健康持续发展若干措施》的通知(桂税办发〔2021〕74号)	推行辅导前置、优化发票管理、提供纳税便利、落实税收优惠、促进合规经营、支持容错发展、推行信用激励、规范税务执法、精准打击违法和拓展精诚共治

为实现电子商务经营者在法律上和交易中的“显名化”,保障电子商务经营者依法享有其经营权益,<sup>②</sup>《电子商务法》第10条明确要求电子商务经营者应当依法办理市场主体登记。同时该法第28条还赋予了电子商务平台对平台内经营者的督促、协助义务,要求其提示未办理市场主体登记的经营者依法办理登记,同时要求其结合电子商务的特点,积极配合市场监督管理部门办理登记工作并提供便利。近年来,“三证合一”<sup>③</sup>“五证合一”<sup>④</sup>在我国已经逐渐成为常态,如何将这要求转换为税务机关的执法依据,成为《税收征管法》修订的重要问题。

对此,《税收征管法(草案)》第8条增加了统一的纳税人识别号制度,同时第19条规定,“从事网络交易的纳税人应当在其网站首页或者从事经营活动的主页面醒目位置公开税务登记的登载信息或者电子链接标识。”实践中针对电子商务经营者的税务登记率低、税源管理不严的状况,税务机关必须扭转之前的被动局面,从源头上做好电子商务经营者的税务登记与税源管理工作。鉴于电子商务经营者部分为零散的个人,需要在个人所得税系统中进行分类申报,而经营所得与综合所得等收入的税率不同,对此建议立法明确纳税人识别号制度“包括自然人在内”。对于那些仅从事线上经营、没有线下经营场所的个人网店,按照原有的规定,其无法办理登记、取得执照,为此市场监管总局为落实《电子商务法》有关规定,特意出台了专门性的文件,允许将网络经营场所登记为个体工商户经营场所,并明确要求其在营业执照“经营范围”

①何建堂:《商事登记制度改革对税收征管的影响及对策》,《税务研究》2014年第8期。

②蔡立东:《电子商务经营者依法办理市场主体登记的长远意义》,《光明日报》2019年3月22日。

③其中的“三证”是指工商营业执照、组织机构代码证和税务登记证。

④其中的“五证”除了上述的“三证”之外,还包括社会保险登记证和统计登记证。

后标注“(仅限于通过互联网从事经营活动)”<sup>①</sup>。这一做法契合电子商务的虚拟性、跨区域性、开放性特点,符合互联网思维和方式,同时也需要对2003年制定、2014年修订的《税务登记管理办法》进行及时的立法确认。

### (二) 提高涉税信息共享力度

涉税信息是税务机关保障税源管理、提高征管能力的关键,因此如何解决税收征管过程中的信息不对称问题,成为《税收征管法》修订的重要议题。按照《电子商务法》第25条的规定,“有关主管部门依照法律、行政法规的规定要求电子商务经营者提供有关电子商务数据信息的,电子商务经营者应当提供。”这里的“有关主管部门”自然包括税务机关,但是如何平衡税收征管的需求与纳税人隐私权的保护<sup>②</sup>,一直是立法需要认真考虑的问题。

近年来,全国范围内的各级政府陆续制定了形式多样的强化税收征管、建立健全税收保障协调机制的地方性立法<sup>③</sup>,其中核心的内容就是涉税信息的共享机制。这些立法对于涉税信息的具体范围、涉及的部门、共享的程序、要求的格式等内容进行了详细规定,甚至有的地方还对涉税信息实行目录管理,并且可以根据实际情况进行适时调整<sup>④</sup>。为了实现税收征管数字化、智能化,国家在《关于进一步深化税收征管改革的意见》中提出,到2022年要基本实现法人税费信息“一户式”、自然人税费信息“一人式”智能归集,到2023年要基本实现税务机关信息“一局式”、税务人员信息“一员式”智能归集,以提高税务监管精准性,全方位提高税务执法、服务、监管能力。

《税收征管法(草案)》第5条明确提出:“建立、健全涉税信息提供机制”,“各有关部门和单位应当支持、协助税务机关依法执行职务,及时向税务机关提供涉税信息”。第7条强调“加强税收征收管理信息系统的现代化建设,建立、健全税务机关与政府其他管理机关的信息共享制度”。为此还专门增加了“信息披露”一章,其中第33条还针对电子商务领域作出专门性规定,“网络交易平台应当向税务机关提供电子商务交易者的登记注册信息。”对此笔者认为,有两个问题值得进一步商榷:一是草案分别规定了单向的信息提供机制与信息共享制度,立法成本较大。《电子商务法》第69条规定,国家保障电子商务数据依法有序自由流动,同时“采取措施推动建立公共数据共享机制,促进电子商务经营者依法利用公共数据”。为促进电子商务行业的规范治理和健康发展,减少重复立法的制度成本,建议《税收征管法》明确规定统一的公共信息共建共享共用机制。二是明确“信息管税”的法律地位,引入社会中介机构,拓宽信息的供给渠道。《电子商务法》第70条规定,支持依法设立的信用评价机构可以开展电子商务信用评价,向社会提供信用评价服务,为此《税收征管法》的修订有必要对此作出回应,以实现涉税信息共享机制的建立与纳税人隐私权、商业秘密保护之间的平衡。

### (三) 确认纳税信用评级制度

纳税信用源于法律上的诚实信用原则,本质上是一种经济信用,标志着税务机关对纳税人依法履行纳税义务、纳税遵从度高低的信任程度,旨在褒奖守法诚信主体和惩戒违法失信行

<sup>①</sup>参见《市场监管总局关于做好电子商务经营者登记工作的意见》(国市监注〔2018〕236号)。

<sup>②</sup>张怡、唐琳艳:《第三方涉税信息共享程序规则的构建》,载李昌麟、岳彩申:《经济法论坛》(第12卷),法律出版社2014年版;张念明、庞凤喜:《论涉税信息管理能力与税制结构优化》,《中南财经政法大学学报》2015年第2期;赖慧婧、黄雅妮:《加强涉税信息共享机制建设的思考》,《税务研究》2016年第8期;王霞、刘珊:《涉税信息共享中的信息利益冲突与平衡》,《税务研究》2017年第6期;等等。

<sup>③</sup>据不完全统计,重庆、山东、山西、安徽、河南、甘肃、青海、内蒙古等省级部门出台了《税收保障管理办法》《税收征管保障办法》或者《地方税收保障条例》等文件,大连、乌鲁木齐、商洛、汉中、渭南、青州等市级部门制定了《税收保障管理办法》《关于进一步加强税收保障工作的实施意见》等文件。

<sup>④</sup>参见《甘肃省税收保障办法》第8条。

为。<sup>①</sup>纳税信用评级制度是税务机关根据纳税人的纳税守法意识、纳税义务履行等情况在一定周期内对其进行等级评定的一项制度,有助于促进纳税人诚信自律、提高税法遵从度,是税务机关完善税收征管工作、提高征管效率的重要手段。

目前现行的《税收征管法》没有关于纳税信用评级具体规定,《税收征管法(草案)》也只是在第9条原则性地提出了“国家建立、健全税收诚信体系”,至于如何进行落地实施,有待进一步明确。在具体实践中,国家税务总局先后制定了《纳税信用等级评定管理试行办法》《纳税信用管理办法(试行)》,陆续发布《关于纳税信用评价有关事项的公告》《关于纳税信用修复有关事项的公告》,对纳税信用等级的评价、确定、发布和应用作出了部署和要求。对此《税收征管法》应当对纳税信用评级制度进行立法确认,以此鼓励和引导纳税人增强依法诚信纳税意识,积极构建以信用为基础的新型税收监管机制。就电子商务领域而言,《电子商务法》第39条规定,电子商务平台经营者应当建立健全信用评价制度。为此,税务机关可以在已有的纳税信用评级制度的经验基础上,实施信用评价,要求电子商务经营者在其网站首页或者从事经营活动的主页面醒目位置进行标示,便于包括消费者在内的社会各界进行查询和监督。结合电子商务领域的行业特点,以网络为连接点推动全社会参与纳税信用评级工作,这样将有利于形成以风险为导向的税收管理体系,加强对税务机关和电子商务经营者的监督,促进税务机关的工作科学化,提高电子商务经营者的纳税意识和纳税参与度。

#### (四) 细化税收违法责任及其承担方式

如前所述,现行的《税收征管法》制定于20世纪末,现有的执法惩戒措施有些已经日益不敷实践的需求。对于那些罚款金额过低、税收执法自由裁量权过小、威慑性不够的立法条款,《税收征管法》需要进一步完善,以突出强化惩罚属性。以现行《税收征管法》的第60条、61条、62条为例,纳税人出现未按照规定办理税务登记、设置账簿或者保管会计凭证等违法行为,税务机关采取的是责令限期改正的方式,对于一般情节的罚款限额规定在两千元以下,情节严重的罚款限额为一万元,最高的数额也仅为五万元以下。对于上述条文中规定的罚款金额,目前《税收征管法(草案)》只是原封不动地将其沿袭,而这种顶格罚的金额是在20世纪确定的,随着社会的发展有必要适当提高。对比《电子商务法》第80条的规定,电子商务经营者出现违法行为时的处罚金额为两万元以上十万元以下和十万元以上五十万元以下两个档次,并且对情节严重的情况还特别规定了停业整顿的责任措施。因此,《税收征管法》对于罚款的金额、违法责任的方式等内容还需要及时更新。

此外,电子商务平台在性质上是独立于交易双方的中介,通过平台的技术支持实现交易的自动完成,应当根据其自身的特点对其进行法律规制,<sup>②</sup>为此,《税收征管法》的修订还需要落实电子商务平台的主体责任。《电子商务法》第80条明确规定,电子商务平台经营者不依法向市场监督管理部门、税务部门报送有关信息时,需要承担责令限期改正、罚款甚至停业整顿的法律责任。《电子商务法》第76条第一款列举了电子商务经营者的一些违法行为,紧接着第二项规定“电子商务平台经营者对违反前款规定的平台内经营者未采取必要措施的”,将面临责令限期改正或者罚款的处罚。从上述内容来看,虽然电子商务平台与电子商务经营者的关系在理论界和实务界存在许多争议,<sup>③</sup>但是可以肯定的是,电子商务平台对于其平台内的经营者依

①王文婷:《纳税信用制度的生成及机理研究》,《领导之友》2017年第13期。

②韩洪今:《网络交易平台提供商的法律定位》,《当代法学》2009年第2期。

③电子商务平台的法律责任一直是《电子商务立法》争议的重点,相关的讨论参见何炼红、邓欣欣:《“互联网+”时代我国电子商务平台法律定位之反思》,《重庆邮电大学学报(社会科学版)》2016年第1期;钱玉林、钱坤:《互联网交易平台经营者的法律地位》,《扬州大学学报(人文社会科学版)》2018年第3期;孙颖、袁也然:《电子商务平台经营者特殊法律地位及其义务性质再界定》,《中国市场监管研究》2019年第7期;等等。

法负有监督的责任。如果二者之间构成劳动关系,电子商务平台负有代扣代缴的义务自不待言,即使是对于那些附属性较低的情形,平台作为收入来源方也有监管的责任。对此,《税收征管法》在修订时需要加以认真考虑,平衡电子商务平台与电子商务经营者的利益,科学地配置权利义务,提高税务机关的征管效率。

#### (五) 强化税务机关稽查权

按照1994年国家税务总局调整内部机构、增设稽查局的改革举措,税务机关的工作重点在于强化征管,其中的重中之重则是税务稽查,将其提高到如此重要的地位,税务稽查的重要性可窥见一斑。尤其是在现行《税收征管法》明确规定税务机关实行征收、管理、稽查、行政复议四个环节“相互分离、相互制约”的情况下,大量的纳税人及其应税行为由于前面环节的缺失、疏于管理而进入了稽查的视线,因此强化税务稽查、防止跑冒滴漏成为了税务机关整个税收征管工作的重要环节。尤其是在电子商务领域,如前所述,电子商务经营者的普遍式违法、税务机关的稽查权力和手段有限等等问题更为突出,这些使得实践中的税务稽查陷入了流于形式、频繁涉诉的尴尬境地,<sup>①</sup>亟待进一步纠正。有效的税务稽查能够对纳税人的违法行为形成威慑,从而充分发挥税务稽查在税收征管中的功能,因此合理地配置税务机关的稽查权至关重要。

如果要切实树立我国税务稽查法律制度权威、有效打击各类税收违法,我们就必须在立法中强化税务机关的稽查执法权,从根本上解决稽查部门的尴尬地位。<sup>②</sup>我国现行的《税收征管法》只对税务机关内部实行征收、管理、稽查、行政复议等四个环节的分离与制约作出了原则性规定,其他方面的规范仅见于效力位阶较低的规范性文件之中。对此《税收征管法》的修订需解决以下问题:一是提高立法级次,在《税收征管法》上明确规定稽查部门的法律地位,将现行《税收征管法实施细则》规定的“按照国务院规定设立的并向社会公告的税务机构,是指省以下税务局的稽查局”这一内容在《税收征管法》上进行确认<sup>③</sup>。二是明确厘清稽查部门的执法权限,明确税务稽查部门是包含涉税违法犯罪调查权,还是仅为涉税违法案件的检查权,抑或是“专司偷逃抗骗案件”,对于司法上税务稽查局的执法权限与管辖权的争议,立法上需要予以回应,以正本溯源<sup>④</sup>。三是在修改《税收征管法》时,在“税务检查”这一章中明确稽查部门适用《税收征管法》规定的税收检查措施,以扩充税务稽查权力,增强执法刚性。例如,《税收征管法》第54条赋予税务机关传统税务检查措施在电子商务领域难免存在适用上的局限性,针对电子商务领域的特点,《税收征管法(草案)》第88条针对性地增加了税务机关检查纳税人与取得收入相关的资料、进入系统进行查询等权限,<sup>⑤</sup>还可以要求检查纳税人的网络交易情况和网络交易支付情况。这些都为税务机关应对电子商务领域由于技术变革、经营模式等带来的挑战提供了法律依据,进一步提高了税务机关进行税务稽查的自主性和有效性。四是在数字经济时代,《税收征管法》要加强大数据的应用,突出“信息管税”的重要性。为解决纳税人在纳税申报时可能出现的信息不全、失真、滞后等问题,《税收征管法(草案)》增加了“税额确认”专章,并

<sup>①</sup>参见滕祥志:《税务稽查权的法律定位与立法完善》,澎湃新闻网: [https://www.thepaper.cn/newsDetail\\_forward\\_2934987](https://www.thepaper.cn/newsDetail_forward_2934987), 2020年2月1日最后访问。

<sup>②</sup>刘次邦、李鹏:《美国税务稽查法律制度及其启示》,《涉外税务》2006年第12期。

<sup>③</sup>现行《税收征管法》第14条规定:“本法所称税务机关是指各级税务局、税务分局、税务所和按照国务院规定设立的并向社会公告的税务机构。”同时,现行《税收征管法实施细则》第9条规定:“税收征管法第14条所称按照国务院规定设立的并向社会公告的税务机构,是指省以下税务局的稽查局。稽查局专司偷税、逃避追缴欠税、骗税、抗税案件的查处。”

<sup>④</sup>李刚:《论税务稽查局管辖权限的认定——基于法律解释学的分析》,《法律科学(西北政法大学学报)》2018年第5期。

<sup>⑤</sup>具体而言,该部分内容如下:“检查自然人纳税人取得收入的单位与纳税相关的账簿和资料。对实行计算机记账的,有权进入相关应用系统,对电子会计资料进行检查,纳税人应当按照税务机关的要求提供数据接口和查询权限;应用系统不能满足检查需要的,纳税人或者软件所有人应当提供与应用系统相关的源代码等软件技术支持。”

在第48条规定“税务机关以纳税人提供的账簿凭证、报表、文件等资料记载的信息为基础,结合所掌握的相关信息对纳税申报进行核实、确定”。针对电子商务交易过程中信息流、资金流、物流相互分离的客观事实,电子商务领域的税务稽查也已经从传统的人工稽查走向以大数据为基础的人工智能稽查,甚至还可以考虑建立专门的网络稽查部门。这样不仅可以做到稽查的专业化和精确化、提高网络证据获取的质量和效率,还可以提高税务稽查在电子商务领域的震慑力,对电子商务经营者起到指引作用,规范电子商务经营者的税收缴纳行为。

## 五、结 语

当前,在大众创业、万众创新的背景下,电子商务行业发展迅猛,为了营造市场化法治化的国际营商环境、促进行业整体规范可持续发展,需要在不断完善现代税收体制的基础上,深化电子商务领域的税收征管改革。一方面,坚持贯彻税收法定主义,切实保障电子商务经营者的合法权利,在依法治税的基础上筹集收入,做到应收尽收;另一方面,严厉打击逃税避税等违法行为,完成当前深化税收征管改革中提出的“精确执法、精细服务、精准监管、精诚共治”目标任务,发挥税法的惩罚、预防和引导作用,营造守法经营、诚信纳税的社会氛围。同时,《国民经济和社会发展第十四个五年规划和2035年远景目标纲要》提出“深化税收征管制度改革,建设智慧税务,推动税收征管现代化”,这些都是实践中在社会经济领域坚持税收法定原则、不断完善税收征管改革的行动依循,有待进一步贯彻落实。

对《税收征管法》而言,《电子商务法》关于电子商务经营者应当依法履行纳税义务的原则性规定并不只是一条简单的“纸面上的法”,而是需要进一步付诸实施,对此《税收征管法》亟须承担制度衔接、细化实施的责任<sup>①</sup>。《税收征管法》应基于电子商务领域的特点,以此次将电子商务经营者纳入税收征管体系为契机,保障《电子商务法》第11条的切实落地实施,提高对电子商务经营者税收征管工作的成效,推动我国税收征管制度的不断完善。同时,这将是我国税收征管工作争取进一步发展的重要机遇,最终将促进征纳双方良性互动、构建优化协同高效的税收征管体系。

# On the Predicament of Tax Collection and Management of E-commerce Operators and Their Legislative Perfection: Also on the Revision of the “Tax Collection and Administration Law”

Li Ciqiang

(School of Economic Law, East China University of Political Science and Law, Shanghai 201620, China)

**Summary:** In recent years, e-commerce in China has developed vigorously, bringing new opportunities to the economy and society. At the same time, affected by the virtuality, openness,

<sup>①</sup>例如,为了平衡不同地区的利益,避免区域间的不当税收竞争,贯彻落实电子商务的税收征管法律和政策时需要进一步重申税收法定原则,避免政策差异导致税收洼地的产生;为了提高消费者索要发票和凭证的积极性,可以进一步推广目前全国已经全面实施电子发票制度,同时增加有奖发票的使用频率;进一步强化电子平台的主体责任,符合代扣代缴的情形应当积极履行法律规定的行政协助义务,等等。

and immediacy of e-commerce, Chinese traditional tax system elements and tax collection and management process is gradually disconnected from practice, and new legislations are urgently needed. In August 2018, the “E-commerce Law” was passed through deliberation and voting, and for the first time clearly stipulated that e-commerce operators are obliged to pay taxes according to law, and they should go through tax registration in a timely manner and truthfully declare and pay taxes during the establishment and operation process. However, in practice, tax authorities are often caught in predicament in the specific process of tax collection and administration. First, it is difficult to identify the taxable subject, and the daily civil behaviors of some operators on the platform are highly confused with commercial operations, making it difficult for tax authorities to monitor its tax sources. Second, in view of the lack of effective collection and management methods for e-commerce operators, the traditional collection and management model based on accounting books, business premises and invoice management cannot meet the actual collection and management needs of e-commerce. Third, it is difficult for tax authorities to conduct tax audits, and the traditional ex post tax audit has not been adapted to the new type of e-commerce with dynamic changes. Last but not the least, tax compliance in the field of e-commerce is weak. Especially in the field of social e-commerce, the behavior of tax avoidance emerges in an endless stream, which eventually leads to the serious adverse consequences of tax loss in the field of e-commerce. This is related to the characteristics of the e-commerce itself, such as strong virtuality and ambiguous nature of transactions, but at the same time, the imperfection of the existing legal system for tax collection and management is also an important reason. In order to solve this predicament, the revision of the “Tax Collection and Administration Law” should focus on the following aspects: (1) Strengthen tax registration and tax source management, and give full play to the identification and positioning functions of taxpayer identification numbers. (2) Improve the sharing of tax-related information, and establish and improve the data sharing mechanism between tax authorities, government departments and the three parties. (3) Confirm the tax credit rating system, and promote the formation of a socialized supervision system. (4) Refine the regulations on tax violation liability, and balance the interests between platform operators and e-commerce operations. (5) Strengthen the inspection power of tax authorities, and urge the effective implementation of “information management taxation”. By strengthening tax authorities’ tax source management and collection and management services for e-commerce operators, the connection and application of the “E-commerce Law” and the “Tax Collection and Management Law” will be realized.

**Key words:** “E-commerce Law”; e-commerce operators; “Tax Collection and Management Law”; tax source management; tax-related information sharing

(责任编辑: 倪建文)