

电子商务平台经营者涉税信息 报送义务履行的规范化研究

——基于我国《电子商务法》第28条规定的阐释

田开友

【摘要】基于协助税收征管的需要,平台经营者应依法定条件和法定程序向有管辖权的税务部门履行报送平台内经营者涉税信息的义务。我国《电子商务法》设置涉税信息报送义务旨在防范数字经济时代下税收征管的失灵、实现税负的公平负担。该法规定的平台经营者涉税信息报送义务面临履行主体过于宽泛、履行对象含混模糊、履行内容有待明确、履行监督效果欠佳等突出问题。有必要通过我国《电子商务法》施行细则,允许平台委托报送、降低初创型平台报送负担、建立跨境报送国际协调机制,以界分平台经营者职责;经由分层化管理平台内经营者与细分服务领域,以厘清该义务的履行对象范围;通过制定信息报送正面清单、明确报送部门、统一报送时间、流程和方法,以明晰该义务的履行内容;通过丰富事后行政查处机制与强化事前合规指引,以激励该义务的有效履行。

【关键词】平台经营者;涉税信息报送;税收协力义务;税务合规指引

【作者简介】田开友,常州大学史良法学院暨中国财税法治战略研究院教授,法学博士。

【原文出处】《政治与法律》(沪),2021.3.137~148

【基金项目】国家社科基金项目“‘税费统一征管’背景下政府性基金征管制度变革研究”(项目编号:19BFX167)的研究成果之一。

《中华人民共和国电子商务法》(以下简称:《电子商务法》)第28条第2款规定:“电子商务平台经营者应当依照税收征管法律、行政法规的规定,向税务部门报送平台内经营者的身份信息和与纳税有关的信息,并应当提示依照本法第十条规定不需要办理市场主体登记的电子商务平台经营者依照本法第十一条第二款的规定办理税务登记。”根据该款规定,电子商务平台经营者(以下简称:平台经营者)应当配合和协助税务部门,履行平台内经营者纳税信息的报送义务。^①然而,《电子商务法》第28条中“依照税收征管法律、行政法规的规定”是引致条款,并未

给涉税信息报送义务的履行提供清晰指引。此问题倘若不能妥善解决将带来较为严重的后果。一方面,平台内经营者作为市场经营主体,具有依法纳税和如实申报纳税的法定义务,主动向税务部门提供涉税信息的应当是平台内经营者,而非作为交易中介的平台经营者,故要求平台经营者承担涉税信息报送义务的制度设计,旨在强化平台经营者在税务领域的管理责任,其本质是一种税收征管协力义务。《电子商务法》第28条虽课以平台经营者纳税信息报送义务,但是其规范模式是原则性的,具有高度抽象性和概括性。如果缺乏系统的涉税信息报送义

务履行规则,极可能因规范指引的不足,压缩和限制平台的自由空间。另一方面,《电子商务法》第28条的模糊性、不可实施性难以有效克服数字经济背景下纳税人身份识别难、应税收入界定难、纳税人合规意识淡薄、税法遵从度低和税负不公平承担等税收征管失灵的现实困境。另外,涉税信息报送义务是数字税征管程序制度的主要内容,由于数字经济具有跨国性特征,任何涉税制度的出台或调适,都将可能牵一发而动全身,特别是当下世界正面临“百年未有之大变局”,各国贸易保护主义抬头之势明显,对涉税信息报送制度的细微调整,均有可能影响我国数字经济政策在全球中的布局。为避免该制度立法目的的落空,《电子商务法》第28条所确立的涉税信息报送义务在履行主体界定、履行对象划分、履行内容厘清、履行监督机制等规则的明细化、规范化有待深入研究并予以完善。

一、限缩涉税信息报送义务的履行主体

(一) 涉税信息报送义务履行主体的宽泛性

根据《电子商务法》第28条的文义解释,涉税信息报送义务的主体是所有“平台经营者”。我国《电子商务法》第9条第2款对“平台经营者”给出了明确界定,即在电子商务交易中为交易双方或者多方提供网络经营场所、交易撮合、信息发布等服务,供交易双方或多方独立开展交易活动的法人或非法人,都属于平台经营者,均是该法第28条所要求的涉税信息报送义务的履行主体。其中,网络经营场所包括网站、移动APP等,而服务不仅包括交易撮合服务、信息发布等服务,还应包括与涉税信息密切相关的支付服务。该法第28条对涉税信息报送义务的履行主体采宽泛的界定,以应对平台商业模式快速演变的需要,为未来平台新型商业模式的发展预留空间。特别是网络社交平台、网络直播平台等网络服务提供者,当其提供了具有类似网络交易平台性质的服务时,即具有平台经营者的属性。此外,《电子商务法》第2条第1款规定:“中华人民共和国境内的电子商务活动,适用本法。”此处的“境内”并不排除我国公民、法人、其他组织之间通过位

于我国境外的网站或移动APP进行的交易活动,^②故境外的平台经营者也是涉税信息报送义务的履行主体。

《电子商务法》第28条对作为义务履行主体的平台经营者采宽泛的定义,义务设置未考虑平台经济的系统性、平台经营者的结构性差异以及平台经营者的跨国性等现实条件,易产生重复报送、负担不均衡和跨境报送难等困境。

1. 涉税信息重复报送成本高

《电子商务法》第28条规定,涉税信息报送义务的主体泛指所有平台经营者,既包括法人,又包括非法人组织。对平台经营者做宽泛的定义固然能够有效应对未来不断创新的商业模式,增强立法的稳定性,但立法者似乎忽视了,在平台经济背景下,所有交易活动的开展,很难靠某个平台的一己之力便能完成,而是要依赖于多个平台经营者的密切分工合作,通过专有、授权、合资、共享等形式,共同打造平台生态系统。^③例如,对于美团外卖、滴滴打车等共享平台而言,其自身并未开发独立的平台支付系统,而是依赖于支付宝、微信等第三方平台经营者提供的支付服务,进行交易匹配、撮合和结算。由于软件应用程序访问和收款服务分属于两个独立的平台经营者,根据《电子商务法》第28条规定,双方均需向税务部门报送涉税信息,进而产生重复报告的问题。重复报告不仅直接影响涉税信息的质量,也会增加平台经营者的负担、影响税务部门的税收征管效率。更值得注意的是,涉税信息重复申报可能导致应纳税额重复计算,从而使平台内经营者重复纳税,与税收平等负担原则相悖。

2. 涉税信息报送负担不均衡

《电子商务法》第28条以抽象平等的逻辑,将所有平台经营者设定为涉税信息报送的义务主体,未考虑到因平台经营者的规模和能力不同,履行义务的成本与效果也会有所差异。目前以阿里、腾讯、美团、滴滴等平台经营者为代表的超级平台在我国已基本成型,市场格局和竞争形态渐趋固化。^④以超级平台为背景设计的制度,虽然能够降低立法成本

和便利法的实施,但此种制度设计从一开始就忽略了小型平台经营者面临的合规负担,这些平台多为初创型平台,不论是数据规模还是技术条件,都不如超级平台经营者。对它们课以与超级平台经营者相同的涉税信息报送义务,极可能因合规负担过高,而无法获得公平的竞争机会,进而强化超级平台经营者的优势地位。这极不利于保护初创型平台经营者参与市场竞争和创新,也容易扼杀初创型平台的创业热情。

3. 跨境涉税信息报送难度大

在严格意义上,位于我国境外的平台经营者也可以是涉税信息报送义务的履行主体,但不同司法辖区内的涉税信息报送管制规范将不可避免地存在差异和冲突。如果对境外平台经营者课以要求过高的报送义务,又缺乏有效的国际协调措施,将会使境外税务当局认为该国平台企业在我国遭受了不公平对待,进而采取反制措施,那样就不利于我国平台企业走出国门,同时,也将迫使平台经营者改变经营模式和经营地点,进而扰乱我国的平台经济秩序。例如,英国《2013年金融法》第22条曾授权英国税务海关总署从处理信用卡和借记卡的企业获取数据,以达到税务合规的目的。于是,英国税务海关总署要求从境外网络平台处获取有助于增进合规的数据。最终,英国税务海关总署不得不承认,由于交易可能发生在多个司法辖区,数据也可能在多个司法辖区或云储存,因此,数字化环境可能使单边的国内措施失效,进行国际协调似乎是有效获取信息的最好方式。^⑤

(二) 限缩涉税信息报送义务的履行主体

针对涉税信息报送义务主体界定过宽和导致的重复报送、负担不均衡、跨境报送难等突出问题,有必要通过《电子商务法》实施细则,建立平台经营者之间委托报送涉税信息制度、构造初创型平台经营者报送义务负担的减免规则和涉税信息跨境报送国际协调新机制等具体举措予以针对性解决。

1. 建立平台经营者之间委托报送涉税信息制度

为解决涉税信息重复报送难题,有必要建立平

台经营者之间涉税信息的委托报送制度,允许平台经营者委托报送涉税信息,即通过允许一方平台经营者通过协议约定,将提示义务和涉税信息报送义务委托给另一平台经营者。例如,在滴滴打车平台中,支付宝平台由于只提供支付服务的辅助功能,可将这部分信息报送义务委托给滴滴平台经营者,由滴滴平台经营者负责专门提示和涉税信息汇总。平台经营者掌握海量用户数据和核心交互技术,这种委托在操作上并不存在障碍,既能提高涉税信息的报送效率,也可避免由于两个平台经营者身处不同辖区而产生的监管冲突。至于涉税信息委托报送的责任承担问题,可以借鉴民法上代理制度的一般原理,涉税信息委托报送后,受托方只有在存在过错的情况下才担责,原则上应由委托方承担相应的责任。

2. 构造初创型平台经营者报送义务负担的减免规则

数字经济竞争具有“赢者通吃”的特点。在当下,数字经济市场份额逐渐向少数几个平台经营者集中,超级平台拥有主导性市场力量的格局难以扭转。然而,电子商务平台经营者涉税信息报送义务的设计在注重实施效率的同时,也要兼顾平台市场的公平竞争。只要平台市场上还有初创型的平台经营者的“身影”,税务部门就应该持“审慎”和“宽容”的态度,不对初创型平台经营者施加过高的合规负担,以鼓励平台市场上的创新和公平竞争。例如,经济合作与发展组织于2020年7月3日发布的《平台运营商对共享和零工经济中卖家进行报告的示范规则》(The Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy,以下简称:《示范规则》)的做法就很值得借鉴。《示范规则》明确排除了在报告期开始前组建不足36个月和收入低于100万欧元的初创平台经营者,使其有24个月的时间来准备涉税信息报告的相关事项,以最大限度地降低合规成本。^⑥当然,《示范规则》如此设计也有保护本土平台经营者的考量,毕竟欧盟缺乏本土培育的超级平台经营者。

我国自然没有这样的担忧,然而站在当前国民经济“双循环”特别是强化“内循环”的高度来看,适当地照顾国内的初创型平台经营者,为新业态的发展留有足够的空间,或许能够带来更多的商业模式创新,给消费者提供更多元化的选择,以推动国民经济的高质量发展。^①

3. 构造涉税信息跨境报送国际协调新机制

目前,我国与世界其他国家的税收信息交换主要源于双边税收协定、多边税收公约、统一报告标准(CRS)等,但上述信息交换条款要么针对高净值个人,要么针对跨国企业利用各国税制差异进行的税收筹划努力,对涉及面广、交易频繁、单笔金额较小的零工经济信息采集和自动交换尚未普遍重视。^②我国作为数字经济大国,应当积极推动涉税信息跨境报送国际协调机制建设,在国家政策层面尽快出台涉税信息跨境报送的中国规则和中国方案,以获得国际规则制定的主动权。与此同时,要认真研判《示范规则》等涉税信息国际协调的最新范本,进行批判性借鉴。在短期内,由于在我国的境外平台经营者数量不多,所占市场份额也不大,国家税务机关可以争取同国外平台经营者协商谈判,以合作协议的形式确立涉税信息报送的基本内容和标准。在谈判未达成或规则未建立之前,笔者主张国家税务机关应采取保守立场,先不考虑对《电子商务法》第28条进行域外适用,以避免其他国家或地区采取反制措施,反而不利于我国平台型企业更好地走出国门。

二、细分涉税信息报送义务的履行对象

(一) 涉税信息报送义务的履行对象模糊

根据《电子商务法》第9条之规定,平台内经营者,泛指通过电子商务平台销售商品或提供服务的电子商务经营者。平台内经营者根据其规模大小和服务形态的不同,还可作进一步细分。《电子商务法》第10条根据办理市场登记的不同情形,分为需要办理市场登记的平台内经营者和不需要办理市场登记的平台内经营者。后者又可进一步细分为销售自产农副产品、家庭手工业品的平台内经营

者,利用自己技能从事便民劳务活动和零星小额交易的平台内经营者。根据《电子商务法》第11条第2款之规定,不需要办理市场主体登记的平台内经营者在首次纳税后,也应当依法办理税务登记,并如实申报纳税。也就是说,平台经营者应当对上述平台内经营者的涉税信息进行报送。根据《电子商务法》第2条之规定,对于涉及金融、新闻信息、音视频节目、出版和文化产品等服务领域的涉税信息,不在报送之列。

如前所述,作为涉税信息报送义务履行对象的平台内经营者,其规模大小不一、服务形态不同、办理市场登记和税务登记有别、涉税信息报送内容迥异,然而,当前涉税信息报送义务制度并未充分考虑平台内经营者市场规模的差异性和服务领域多元化这两方面的问题。

1. 未充分考虑平台内经营者的市场规模差异性

涉税信息报送义务设置的主要功能在于利用平台经营者对平台内经营者的信息和数据掌控优势,缓解税务机关在税收征管上的信息不对称。平台内经营者由于市场规模或体量的不同,涉税信息获取的难易程度有别,平台经营者必须考虑如何合理配置内部资源,才能使履行提示或报送义务的成本达到最低。一般而言,大中型平台内经营者往往为具有一定市场知名度的企业,其交易频次、交易额、交易量都比较大,属于《电子商务法》第10条规定的应当办理市场主体登记的经营者,且有规范的纳税人识别号,平台经营者对其进行身份识别和涉税信息报送的难度相对较小。此外,对于《电子商务法》第10条规定的个人销售自产农产品、家庭手工业产品,从事便民劳务活动以及从事小额零星交易活动这三类小型平台内经营者而言,由于其交易规模、交易体量、交易频次较小,又没有规范的市场主体登记措施,再加上享受免征增值税的优惠政策,平台经营者应否提示其进行税务登记,是否需要报送涉税信息,在技术操作和管理上,都增加了不少难度。特别是《电子商务法》第10条规定的免于办理市场主体登记的“零星小额交易”为何,也不清晰,将严重影响平

台经营者获取免于登记的市场主体的涉税信息及应纳税额的确定。

2. 未合理划分平台内经营者的服务范围

《电子商务法》第2条通过反向列举的方式,使金融、新闻信息、视频节目、出版、文化产品和服务等内容,排除在该法所指的服务范围之外,对服务类型的界定十分宽泛。从行业分类来看,平台商业模式可以有多种类型,包括B2B、B2C、C2C等典型模式。B2B模式是企业对企业,由于交易量大,需开发票入账,缴税较为规范。B2C模式属于企业对消费者,C2C模式属于个人对个人,缴税较不规范,尤以后者为甚。C2C模式又可以进一步细分为资产型分享(如房屋分享、汽车分享)和劳动力型分享(“零工经济”或“众包”)。该种模式直接颠覆和挑战传统行业,引发的争议更大,给税收征管带来的冲击也很大。目前,我国税收征管法律中尚缺乏对平台内经营者的服务范围作更为精细的分类。当下平台经营者兼具有跨类经营的特点,“如何准确界定企业的行业归属和适用税率,如何判断企业能否适用差额征税政策,等等,变得越来越缺乏确定性,这往往造成税务机关和企业对同一业务产生不同见解”。^⑨平台经营者并未掌握税务部门所具有的专业知识,很难根据服务类别的不同而提供专门的涉税信息。这既不利于提高涉税信息的质量,也增加了平台经营者的税务合规负担。

(二) 细分涉税信息报送义务的履行对象之建构

当前,涉税信息报送义务需要在考量平台经营者差异和服务范围多元的基础上作进一步细化,具体可通过对平台内经营者进行分层化管理及平台内经营服务范围的厘清予以实现。

1. 对平台内经营者进行分层化管理

平台经营者涉税信息报送义务履行的难点在于如何有效识别平台内经营者的身份。根据《电子商务法》第28条的规定,平台经营者对不需要办理市场主体登记的平台内经营者有提示纳税登记的义务,而纳税登记与否又直接关涉平台经营者应否报送,平台内经营者的身份识别同涉税信息报送义务相互

关联,平台经营者对此享有判断权。如前所述,《电子商务法》第10条已经对个人销售农副产品、家庭手工业产品,以及个人利用劳动技能从事便民劳务活动和零星小额交易活动进行了类型化的区分。相对于大中型企业或个体户,这是涉税身份识别中最为困难的一类群体,平台经营者有必要对该类群体进行更为精细化的管理。

对于从事农副产品、家庭手工业产品和零星小额交易的平台内经营者而言,他们可以享受一定额度(月销售额3万元以下)内免缴增值税的税收优惠,他们中的大部分都在免征增值税的范围内,因为月销售额的具体额度又直接和应税身份挂钩,所以平台经营者对此仍有识别义务。对于从事农副产品、家庭手工业产品的平台内经营者而言,其虽免于办理市场主体登记,但平台经营者在注册环节便已掌握其身份信息和账户信息,对交易额度和交易频次进行累积计算便可知悉应税额度,平台经营者仍应提示该类主体进行纳税登记和报送相关涉税信息。此时,应尤为注意同一主体在同一平台或多平台注册多个账户情形。对于前者,平台经营者应合并计算;对于后者,由于平台经营者之间不可避免地存在信息壁垒,在平台经营者之间未实现数据共享的情况下,已然超出了平台经营者的能力范围,不宜要求平台经营者对此承担责任。对于从事零星小额交易的平台内经营者而言,何为“零星小额”交易尚属于需要解释的不确定性概念。国家市场监督管理总局在其发布的《网络交易监督管理办法(征求意见稿)》中将“零星小额”的标准确定为“年交易不超过52次且年交易额不超过所在省、自治区、直辖市上年度城镇私营单位就业人员年度平均工资”。该解释将“零星但不小额”和“小额但不零星”的情形兼排除在“零星小额”之外,具有一定的合理性,但按照平台内经营者所在省份“上年度城镇私营单位就业人员年度平均工资”的标准则值得商榷。因为平台内经营者区别于线下经营的最大特点在于其已打破地域和空间限制,平台内经营者的经营收入取决于其能否获得足够多的网络流量和对消费者的吸引力,与经营者实

际所在地关系不大,这也是将“网络经营地”作为经营场所的商事登记制度改革的大势所趋,因此应确定全国统一的工资计算标准。

对从事便民劳务活动的“零工经济”平台内经营者的涉税身份识别而言,^⑩则面临该类用工形式可能产生的纳税遵从的风险、化整为零的风险和增加抵扣的风险。^⑪基于此,税务机关和市场监管部门应当积极合作、密切配合,共同提供制度机制保障,例如,可简化个体工商户的办理流程,个人只需通过微信小程序,即可提交材料、快速获得电子营业执照。将零工就业者转化为个体工商户的方式,可以享受国家相关免征增值税的优惠政策,并按照生产经营所得缴纳个人所得税。^⑫

2. 进一步厘清平台内经营者的服务范围

厘清平台内经营者的服务范围是细分涉税信息报送义务履行对象的基础。对《电子商务法》第10条规定的不需要办理市场主体登记的三类平台内经营者的服务范围问题,《网络交易监督管理办法(征求意见稿)》第7条已给予了较为明确的解释(尤其是便民劳务活动范围),税务机关可借鉴该解释制定操作细则。对于需要办理登记的平台内经营者,则需要对其所属服务范围作进一步细分。鉴于《增值税暂行条例实施细则》《营业税改征增值税试点实施办法》(财税[2016]36号)等有关增值税的法律性文件已将销售服务界定为提供交通运输服务、邮政服务、电信服务、建筑服务、金融服务、现代服务、生活服务,笔者认为对《电子商务法》第2条的服务领域的解释应与税法上的界定保持一致。

鉴于《电子商务法》第2条已经将“金融类产品和服务,利用信息网络提供新闻信息、音视频节目、出版以及文化产品等内容方面的服务”明确排除在该法调整的范围之外,因《电子商务法》并不试图调整所有线上电子商务活动,而是为新业态和新模式预留了空间,故此处的“等”,应作“等外”而非“等内”的解释。再结合先行增值税法律对销售服务的解释来看,除金融服务外的交通运输、邮政、电信等服务属于基础设施,在电子商务中处于辅助地位,

平台内经营者几乎不可能从事上述服务,故可基本排除在外。对于建筑服务中的工程、安装、修缮、装饰和其他建筑服务,游离于“便民劳务活动”和一般劳务活动之间,则有被“零工经济化”的可能,应当纳入考量范围。对于现代服务中的研发和技术服务、信息技术服务、物流辅助服务、广播影视等,由于处于电子商务中的辅助地位,不宜纳入考量范围,而广告、文化创意、租赁、咨询等服务则应当考量。

三、明晰涉税信息报送义务的履行内容

(一) 涉税信息报送义务的履行内容

完整的涉税信息报送活动流程应包括涉税主体识别、涉税信息收集、涉税信息报送三个环节,各个环节对平台经营者有不同要求。

关于涉税主体识别,《电子商务法》第28条第2款规定,平台经营者应当提示不需要办理市场主体登记的平台内经营者依法办理税务登记。此处的“提示”是平台经营者的积极作为义务。由于平台经营者掌握了海量交易数据,在平台准入环节便已完全知悉还有哪些平台内经营者尚未办理市场主体登记。平台经营者完全有技术和能力对这些未办理市场主体登记的平台内经营者一一提示说明。从法律条文的表述来看,“提示”仅是程序上的告知义务,并非替代平台内经营者进行税务登记和纳税申报。^⑬

关于涉税信息收集,《电子商务法》第28条第2款规定,平台经营者应向税务部门报送平台内经营者的“身份信息”和“与纳税有关的信息”。“身份信息”是指与市场主体登记相联系的纳税主体信息,“与纳税有关信息”则包括经营收入等经营数据信息。一般而言,为实现税收所需的信息都属于“与纳税有关的信息”。出于合目性的考量,平台经营者的信息收集和报送应只限于这一目的。^⑭

关于涉税信息报送,是指向税务部门的常规和主动报送。只要符合《电子商务法》第28条的法定情形,平台经营者就应当及时主动地报送涉税信息。这不同于《电子商务法》第25条所规定的,主管

部门可要求平台经营者提供电子商务信息的非常规被动报送。此外,涉税信息报送不同于违法信息报告。例如,根据我国《食品安全法》第62条的规定,平台经营者发现入驻商户有食品安全违法行为的,应当向食品安全主管部门报告。根据该规定,平台经营者虽然也要报告相关信息,但属于违法信息的报告,平台经营者对违法信息负有监控责任。值得注意的是,涉税信息报送也不同于信息公开,根据《电子商务法》第25条的规定,税务主管部门应当采取必要措施保护涉税信息的安全,并对其中的个人信息、隐私和商业秘密严格保密,不得用于非法目的。

(二) 涉税信息报送义务的履行内容不完整

关于涉税信息报送的范围、信息报送的主管部门、报送时间和报送方式等,均未在《电子商务法》第28条中得到体现,由于缺乏清晰的规则指引,该义务难以落地。

一是涉税信息报送范围不明。根据我国相关的法律规定,平台经营者除报送涉税信息外,还可能要求报送其他方面的信息,由于报送事项过多、范围过宽,平台报送运营成本较大。《电子商务法》第28条要求平台经营者报送的“身份信息”和“与纳税有关的信息”,特别是后者的范围仍存在较大的解释空间,并可能因涵盖范围过于广泛,侵犯商业秘密、个人隐私。^⑮

二是涉税信息报送部门不明。关于涉税信息应当向谁报送以及《电子商务法》第28条所指涉的“税务部门”到底是哪一级的税务机关,从当前数字经济发展现状来看,平台经营者千差万别,既有年交易额过万亿元的大型平台经营者,也有交易额较小的平台经营者,哪些主体应由国家级监管部门管辖,哪些应由省一级监管部门管辖,尚缺乏全国统一的标准。《电子商务法》第28条并未明确平台报送平台内经营者身份信息是分别向平台内经营者所在地报送,还是集中向平台经营者所在地报送。^⑯如果既向平台内经营者属地税务机关报送,又向平台内经营者属地税务机关报送,无疑会增加

平台经营者的负担,也会增加各级税务机关之间对涉税信息协调处置的难度,甚至会引发税收征管权的冲突。

三是涉税信息报送时间和方式不明。《电子商务法》第28条并未明确涉税信息的报送时间和报送方式,给实务操作带来了很大的不确定性。平台经营者是进行年度报告、季度报告还是信息实时对接都是需要明确的问题。在实践中,由于涉税信息的收集和保存缺乏规范,出于安全考虑,不少平台经营者对数据信息的报送方式和渠道存在疑虑。比如,平台经营者报送入驻平台内经营者信息多采取“移动介质拷贝”的方式,而这种方式由多人经手,且保密性差,存在数据泄露的风险。^⑰

(三) 明晰涉税信息报送义务履行内容之制度建构

明晰涉税信息报送义务的履行内容直接决定该义务能否直接落地,理应成为制度建构的重点内容。应通过国家税务机关牵头,制定信息报送的正面清单,并通过《电子商务法》施行细则明确信息报送的主管部门,确定信息报送的时间和方式,使涉税信息报送流程有据可行。

1. 制定信息报送正面清单

《电子商务法》第28条规定的“与纳税有关的信息”仍属于概括性规定,出于符合行业发展和保障企业数据安全的角度考虑,税务机关不宜进行过度干预,宜对“与纳税有关的信息”作限缩解释。一般情况下,与纳税有关的信息包括纳税人的基本身份信息和交易信息两大类。纳税人基本身份信息一般又可以分为自然人身份信息和法人身份信息,前者包括自然人的姓名和曾用名、家庭住址、纳税人登记号、出生日期等,后者包括法人名称、住所地、纳税人识别号等。对于平台经营者而言,这些基本的涉税身份信息收集难度并不大,在可以接受的范围内。亟待明晰的问题是,哪些交易信息属于“与纳税有关”的信息。笔者认为,与交易有关的货币支付信息、订单信息都是与纳税有关的信息,因为两者直接体现网络交易的额度和频次,是计算应纳税额的直接

依据,应当在“与纳税有关的信息”的涵摄范围之内。留待解决的问题是以货币以外的方式支付的信息,比如优惠券、积分等应否报送。笔者认为,只要这类交易凭证能够根据平台服务规则或行业标准与货币等价或估值,也应当将等价或估值的数额纳入报送范围之内,以防止平台内经营者以该类形式进行偷税、漏税。

2. 明确信息报送主管部门

从减轻平台经营者负担的角度出发,平台经营者仅向其属地省级税务机关报送涉税信息的制度设计可能更为合适。这主要是基于以下几点考虑。一是由省级政府机关对平台经营者信息报送管辖已形成广泛制度实践。例如,《网络餐饮服务食品安全监督管理办法》第5条规定,餐饮平台经营者应向省级市场监管部门备案。《网络交易监督管理办法(征求意见稿)》第23条更具体,要求平台经营者应向所在地的省级市场监管部门报送平台内经营者的身份信息,以保障统一报送和报送信息的安全。如果平台经营者向省级市场监管部门报送了平台内经营者的身份信息,却不必向省级税务机关报送涉税信息,甚至是向下级税务机关报送涉税信息,无疑会增加平台经营者的信息报送成本,也会加大涉税信息的综合难度,由于无法与身份信息及时对比,涉税信息的质量也将大打折扣。二是平台经营者所在地省级税务机关可以通过税务垂直管理优势和组织优势将平台经营者报送来的涉税信息上传下达。对已经办理市场主体登记和税务登记的平台内经营者,可以分发到其登记地比对入库,对于未办理市场登记和税务登记的平台内经营者,分发到其向平台经营者登记的经营地址所在地留存。三是国家税务机关应密切关注《网络交易监督管理办法(征求意见稿)》第23条的制定进展,做好规则协调准备。为降低平台经营者的报送负担,国家税务机关应实质性地参与《网络交易监督管理办法(征求意见稿)》中信息报送条文的制定,利用网络市场监管部际联席会议机制会同国家市场监督管理总局及时沟通,以打破监管部门间的信息壁垒和信息孤岛,节约监管资源。

3. 确定信息报送时间和方式

涉税信息报送时间和方式的程序控制机制缺失,给税务部门 and 平台经营者均留下了较大的自由裁量空间。由于“法无明文规定”以及平台经营者对行政权力干预平台治理的担忧,因此会导致涉税信息报送上的无序和低效率,为此,明晰涉税信息报送的时间和方式十分必要。对此,国家市场监督管理总局就平台经营者信息报送义务的时间和流程问题的制度探索具有借鉴意义。例如,《网络交易监督管理办法(征求意见稿)》第23条第1款规定,平台经营者应分别于每年的1月1日至1月15日、7月1日至7月15日向市场监管部门报送身份信息。国家市场监督管理总局采取“一年两报”的制度设计,很好地考虑了数字经济背景下平台内经营者数量快速增长和存续期较短的特点,以便市场监管部门能及时掌握平台内经营者的信息,便于开展监管和执法工作。国家税务机关可借鉴国家市场监督管理总局“一年两报”的思路,并可尝试同国家市场监督管理总局探索共同建立统一报送信息报送平台,以打破信息孤岛,实现信息的统合。

关于涉税信息能否“实时报送”的问题,笔者认为宜采取审慎态度。在当前制度下,要求税务机关同平台经营者就涉税信息的实时对接关乎平台经营者的经营自由和平台内经营者信息自主权,理应受法治原则的约束。在法律未明确授权、平台经营者等利益相关者未事先同意和实质性参与的情况下,实时对接缺乏合法性。^⑧《网络交易监督管理办法(征求意见稿)》第2款规定:“鼓励网络交易平台经营者与市场监督管理部门建立开放数据接口等形式的自动化信息报送机制。”国家市场监督管理总局采用提倡性规范为未来数据实时对接预留空间的思路,能够在为行为主体提供方向指引的同时,保留制度的灵活性。尽管涉税信息报送关乎社会财富的再分配,是国家调节国民经济的重要职能,相对于一般信息报送而言,其间蕴含着更多的公共利益,但是,国家税务机关的规制工具选择也应符合比例原则,至少在短期内宜采用提倡性规范的制度设计思路。这也

是当下国际层面对涉税信息报送达成的基本共识。例如,经济合作与发展组织在《示范规则》中采取了较为保守的做法,在报送时间上,平台经营者须在平台内经营者被确认为应报告平台内经营者的次年1月31日前向税务机关报告,给平台经营者预留了充足的准备时间进行涉税信息的识别和处理;在报送方式上,涉税信息报告的格式须符合经济合作与发展组织共享经济和零工经济报文格式(XML Schema),以保障涉税信息报送的规范性和透明性。此外,若想突破现行制度的掣肘向前更进一步,税务部门也可以在与平台经营者平等洽商基础上,以合作协议的形式进行制度创新。

四、补强涉税信息报送义务履行的监督机制

规范化、明确化的义务履行规则固然可以为平台经营者履行涉税信息报送义务提供明确指引,但恰当、合理的义务履行监督机制可以有效提升平台经营者的税法遵从度。

(一) 涉税信息报送义务的履行监督欠缺

当前,我国尚未构筑完备的涉税义务履行监督机制,以事后行政查处为主的单一监督路径,威慑效果不彰,而事前合规指引和过程监督机制又明显缺失,涉税信息报送义务的履行要求难以被平台经营者有效遵从并转化为自觉行动。

1. 以事后行政查处为主

涉税信息报送义务之实现,必然离不开外在的责任约束,通过法律责任的威慑倒逼,转化为平台经营者自我合规的动力。《电子商务法》第80条第1款第2项规定,平台经营者未履行涉税信息报送义务的,可由税务机关责令限期改正;逾期不改正的,处2万元以上10万元以下的罚款,情节严重的,责令停业整顿,并处10万元以上50万元以下的罚款。此种责任设计不能充分反映平台经济的客观实际。一方面,纯粹数值且封顶式的罚款,远低于现实情况下平台违法可能获得的收益,导致罚款远起不到威慑和敦促平台经营者履行义务、完善内部治理的效果。另一方面,直接要求平台经营者“停业整顿”牵涉众多利益相关者,更是同

国家“双循环”的大格局不符,毕竟“兹事体大”,本着对新经济“包容审慎”的监管理念,“责令停业整顿”不切实际。

2. 缺乏事前税务合规指引和过程监督

事实上,通过“法律义务+法律责任”的监督框架设计以督促义务履行,具有浓厚的“命令-控制”色彩。在这一理念下,平台经营者被视为被规制对象和行政相对人,忽略了平台经营者基于市场竞争和承担社会责任需要而开展平台治理的自主性。在数字经济背景下,“命令-控制”的规制方式已被验证并非最优选项,更为明智之举在于,充分利用规制资源为平台治理提供事前的合规指引和事后的归责框架,以构建“受监督的自我规制体制”。^⑩2019年8月1日,国务院办公厅发布的《关于促进平台经济规范健康发展的指导意见》明确指出:“允许平台在合规经营前提下探索不同经营模式,明确平台与平台内经营者的责任,加快研究出台平台尽职免责的具体办法,依法合理确定平台承担的责任。”有不少地方市场监管部门开始探索建立市场轻微违法经营行为免于处罚清单,例如,《甘肃省市场监管轻微违法经营行为免于处罚清单(2020版)》中提到,对于首次发现,自行改正或及时改正的平台经营者,属于《电子商务法》第80条第1款第2项规定的轻微违法行为,可免于处罚。然而,这毕竟属于市场监管部门的监管事权范围,是否可以直接嫁接到税务监管之中,也有待观察。此外,由于国家税务机关尚未出台专门文件指引,平台经营者有关涉税问题内控体系建设也不是十分的理想。以淘宝网为例,其在《淘宝网卖家服务协议》第3.3.6条规定:“依法纳税是每一个公民、企业应尽的义务,您对销售营业额/营业额超过法定免征部分及时、足额地向税务主管机关申报纳税。”该平台服务规则只是平台经营者对涉税问题的提示性规定,尚未形成涉税信息报送的内控流程,由此不难反映该项义务并未真正落地。

(二) 补强涉税信息报送义务的履行监督机制

针对平台经营者涉税信息报送义务履行监督不

完备的问题,需从丰富事后行政查处机制和强化事前税务合规指引两个维度入手,予以改进,实现激励与约束兼容。

1. 丰富事后行政查处机制

尽管税务部门的行政查处可以通过国家强制力对平台经营者形成直接的威慑力,将合规压力转化成内控的动力。由于既有责任架构设计易陷入规制过度或规制不足的双重困境,尚需在现行制度基础上,对事后行政查处机制作进一步改造,以发挥激励和约束的双重功效。

一是设置“免罚清单”制度。在现阶段,多地的市场监管部门已经将《电子商务法》第28条列入行政执法免罚清单范围,税收征管与市场监管同属经济性规制领域,税务机关借鉴市场监管部门的“免罚清单”制度并不存在制度障碍。在《电子商务法》第28条第2款仍属原则性规范的背景下,税务机关应坚守“包容审慎”的执法原则,对于首次发现、自行改正或责令后自行改正的平台经营者,免于处罚。一来可以同市场监管部门统一步调,给平台经营者提供稳定预期;二来可以通过柔性执法的激励效果,积极引导平台经营者合规,让积极整改者免受责罚,让严重违法者寸步难行。

二是植入税务约谈制度。当前,税务约谈制度广泛运用于我国实体经济税收征管领域。例如,国家税务总局在《纳税评估管理办法(试行)》第18条、第19条中明确规定了“对纳税评估中发现的需要提请纳税人进行陈述说明、补充提供举证资料等问题,应由主管税务机关约谈纳税人”,北京市、上海市等地也专门制定了有关纳税评估税务约谈的规范性文件。当下各地方税务机关充分意识到约谈措施能够以较小行政成本,起到公共执法义务的转移功能与界定平台义务边界的目的。^⑩基于此,可以将税务约谈措施植入《电子商务法》第28条的“责令改正”程序之中,通过税务约谈的程序设计达到“责令”的效果。需要强调的是,税务约谈不能“以谈代罚”,对于免罚清单外的平台经营者税务违法行为,税务约谈不能影响税务行政处罚程序的进行。

三是引入税务信用评价和信用惩戒制度。“监管部门并非唯一有能力弥补自我规制局限的主体,由于规制资源稀缺和监督成本高昂,有必要引入第三方力量开展辅助性监督,作为政府干预的补充或替代。”^⑪我国《电子商务法》第70条规定,国家支持依法设立的信用评价机构开展电子商务信用评价和提供信用评价服务,平台信用评价具有坚实立法支撑。在此基础上行业组织发布的《平台信用评价规范》将“基本情况”“平台运营”“财务状况”“公共信用”“发展潜力”和“其他信用相关”等六项指标作为平台信用评价的“一级指标”体系。在此基础上可以进一步将涉税信息报送指标也纳入信用评价指标体系当中,并将第三方信用评价落到实处,发挥第三方力量的监督作用。

2. 强化事前税务合规指引

在《电子商务法》第28条的配套规定尚未出台之前,税务机关应该有所作为,通过开展税务合规培训交流,探索出台涉税信息报送合规指引,为涉税信息报送的制度体系建设积累经验。

一是对平台经营者开展税务合规培训和交流。税务机关可以组织专题培训班或专门论坛,强化与平台经营者内部管理人员的培训和交流。通过培训交流机制,一方面能够将法律精神和税收专业知识透过平台管理层导入平台内部,明确平台经营者的职责边界,辅之以“循循善诱”,让平台经营者肩负起更多的社会责任;另一方面,通过与平台经营者的沟通对话,也能弥补税务机关对数字技术掌握的缺陷,促进税务机关监管能力的更新。据此,还可与平台经营者达成战略合作,发挥平台经营者在上传下达过程中的中介优势,定时向平台内经营者传递纳税和涉税信息提示。

二是建立平台经营者涉税信息报送的合规指引体系。平台经营者涉税信息报送义务的实现应注重事前规范与引导。在欧盟层面,多家税务机关和平台经营者协商制定《示范规则》的经验便值得借鉴。国家税务总局应尽快研判、出台《电子商务平台经营者涉税信息报送合规指引》,通过合规指引的方法明

确涉税信息报送主体、报送范围、报送部门、报送时间和方式、合规监督措施等标准化流程,作为平台判断是否尽责的参照标准。一来可以通过软法规则及时填补《电子商务法》第28条和相关税收征管法律制度的空白;二来可以防止因涉税信息报告地方立法的差异性给平台经营者带来的合规负担;三来可在现行法定义务要求的基础上鼓励平台承担更多的社会责任,为未来涉税信息报送的法治化提供实践基础和观念准备。

五、结论

为回应平台经济背景下税收征管难题,《电子商务法》第28条第2款课以平台经营者涉税登记提示和涉税信息报送义务,基本解决涉税信息报送无法可依的局面。“徒法不足以自行”,平台经营者涉税信息报送义务的有效履行,仍有待科学厘定义务之核心意涵与正当性基础,应限缩义务履行主体、细化履行对象、明晰履行内容与补强监督机制来夯实平台经营者涉税信息报送义务的实施体系。当然,电子商务毕竟属于新型业态,无论是出于包容审慎的考量,还是受限于立法技术,不可能事无巨细地通过专条穷尽规定义务履行所有内容,故该条通过“依照税收征管法律、行政法规的规定”的引致条款设计,将立法任务交由专门税收征管立法解决。在专门的税收征管法律、行政法规尚未出台之前,《电子商务法》第28条的原则性规定使其处于被税务部门再解释的开放结构之中,面对此种“一般化或呈开放结构的标准则需要大量的后续活动,来解释哪些符合、哪些不符合一般性的标准”。^①基于此种认识,通过对涉税信息报送义务的履行规则的精细化分析,以明确义务配置或解释的边界,这样既能为专门的税收征管立法作准备,又能为当下税务部门执法提供合理的解释和分析框架。

注释:

①参见电子商务法起草组:《中华人民共和国电子商务法

条文释义》,法律出版社2018年版,第97-99页。

②参见前注①,电子商务法起草组书,第24页。

③参见[美]杰奥夫雷G.帕克、马歇尔W.范·埃尔斯泰恩、桑基特·保罗·邱达利:《平台革命:改变世界的商业模式》,志鹏译,机械工业出版社2017年版,第138-139页。

④参见陈兵:《因应超级平台对反垄断法规制的挑战》,载《法学》2020年第2期。

⑤See Clement Okello Migai, Julia de Jong & Jeffrey P.Owens, The Sharing Economy: Turning Challenges into Compliance Opportunities for Tax Administrations,16eJTR 395(2019).

⑥See OECD. The Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy, [R].Paris: OECD Publishing, 2020:14.

⑦参见王昕天、汪向东:《社群化、流量分配与电商趋势:对“拼多多”现象的解读》,载《中国软科学》2019年第7期。

⑧参见王靖:《对零工经济有效征税的探讨》,载《国际税收》2020年第9期。

⑨国家税务总局泰安市税务局课题组:《平台经济税收监管探讨》,载《税务研究》2020年第4期。

⑩根据《网络交易监督管理办法(征求意见稿)》第7条的规定,便民劳务活动是指服务本地周边居民生活的营业性劳务活动,主要包括保洁、代厨、洗涤、理发、搬家、配置钥匙、管道疏通、家电维修修理修配等。

⑪参见傅靖:《基于数字化平台的零工经济税收管理》,载《国际税收》2020年第9期。

⑫参见王靖:《对零工经济有效征税的探讨》,载《国际税收》2020年第9期。

⑬参见国家市场监督管理总局:《〈电子商务法〉重点条文理解与适用(三)》, http://www.samr.gov.cn/wljys/wlscjg/201906/t20190626_302876.html,2019年6月26日访问。

⑭参见前注①,电子商务法起草组书,第98-99页。

⑮参见刘权:《〈电子商务法〉修改意见》,载《中国经济报告》2018年第1期。

⑯参见翟泳:《对电子商务违法行为管辖规定的理解》,载

《市场监督管理》2019年第2期。

⑰参见杨志湘:《关于落实信息报送法律规定加强政企信息共享的建议》,载《中国工商报》2018年9月27日,第3版。

⑱《电子商务法》第25条第1款规定:“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。”这就要求平台经营者实时对接涉税信息需要有法律和行政法规的明确授权。

⑲宋亚辉:《网络市场规制的三种模式及其适用原理》,载《法学》2018年第10期。

⑳参见卢超:《互联网信息内容监管约谈工具研究》,载《中国行政管理》2019年第2期。

㉑Neil Gunningham & Joseph Rees, *Industry Self-Regulation: An Institutional Perspective*, 19LAW&POL'y 363(1997).

㉒[英]科林·斯科特:《规制、治理与法律:前沿问题研究》,安永康、宋华琳译校,清华大学出版社2018年版,第45页。

Research into the Normalization of E-commerce Platform Operators' Performance of Duty to Report and Submit Tax-related Information: Interpretation Based on Article 28 of E-commerce Law

Tian Kaiyou

Abstract: Based on the need to assist tax collection and management, platform operators are obliged to submit tax-related information of business operators on such platform to competent tax authorities in accordance with legal conditions and procedures. The purpose of stipulating the obligation to report and submit tax-related information in E-commerce Law of China is to prevent the tax collection and management failure in the era of digital economy and realize the fair allocation of tax duties. Regarding platform operators' obligation to report or submit tax-related information set forth in such law, there are still prominent problems such as excessive scope of subjects performing such obligation, unclear and vague description of objects of the performance, yet-to-be-clarified content of the performance and unsatisfactory effect of supervision on the performance. Thus, it is necessary to define functions and duties of platform operators by permitting platforms to entrust others to conduct report and submission, reducing start-up platforms' burden of report and submission, and carrying out international coordination of cross-border report and submission, clarify the scope of objects of such obligation performance by hierarchical management of operators on platforms and subdivision of service fields, make clear the content of such obligation performance by formulating positive list of reported and submitted information, clarifying report and submission agency, and regulating report and submission date, procedures and methods, encourage the effective performance of such obligation by enriching the ex-post administrative investigation and punishment mechanisms and strengthening ex-ante compliance guidance.

Key words: Platform Operators; Report and Submit Tax-related Information; Obligation to Cooperate on Tax-related Investigation; Tax Compliance Guidance