

# 涉税信息共享中公权与私权的冲突与平衡

## ——以纳税人权利保护为切入

温如菲

天津师范大学法学院, 天津

收稿日期: 2024年2月19日; 录用日期: 2024年4月2日; 发布日期: 2024年5月10日

### 摘要

数字经济推动了税收征管领域的信息化建设。涉税信息共享可以有效降低税收风险, 促进税法遵从, 扩大税收数据的增值效应。但税收征管机关与纳税人由于对信息利益的诉求不同而产生冲突, 主要体现为国家税收征管权的无序扩张和纳税人保护制度的缺位, 因此应当以限权为中心构建涉税信息共享机制, 明确纳税人受到法律保护的权利类型并予以保护, 从而平衡双方利益, 促进和谐征纳关系的形成。

### 关键词

涉税信息共享, 纳税人权利, 利益平衡, 公权与私权

# Conflict and Balance between Public and Private Rights in Tax-Related Information Sharing

## —About Protection of Taxpayers' Rights

Rufei Wen

College of Law, Tianjin Normal University, Tianjin

Received: Feb. 19<sup>th</sup>, 2024; accepted: Apr. 2<sup>nd</sup>, 2024; published: May 10<sup>th</sup>, 2024

### Abstract

The digital economy has promoted informatisation in the field of tax collection and administration. The sharing of tax-related information can effectively reduce tax risks, promote tax law compliance and expand the value-added effect of tax data. However, conflicts arise between tax collection au-

thorities and taxpayers due to different demands for information interests, which are mainly reflected in the disorderly expansion of the state's tax collection authority and the absence of a taxpayer protection system. Therefore, a tax-related information sharing mechanism should be constructed centred on the limitation of rights, and the types of rights of taxpayers that are protected by the law should be clarified and protected, so as to balance the interests of both parties and promote the formation of a harmonious relationship between the collection of taxes and the payment of revenues.

## Keywords

Tax-Related Information Sharing, Taxpayer Rights, Balance of Interests, Public and Private Rights

Copyright © 2024 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

2015年《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“税收征管法征求意见稿”)专设信息披露一章,明确了政府部门、银行和其他金融机构及有关单位及时向税务机关提供所掌握的涉税信息的义务。税务机关得以转换治理结构,推动落实税收综合治理模式,征税成本降低,征税效率得以提高。虽然涉税信息共享对于促进税收治理现代化的实现有诸多优势,但纳税人的权利在涉税信息共享的过程中面临着许多风险。从表象上看涉税信息是国家机关之间、国与国之间的信息共享与交换,纳税人本身并未参与其中,但涉税信息共享中共享的却是纳税人的信息,涉税信息共享与纳税人密不可分。税务机关为了保障国家税款的应收尽收,倾向于获取更多的纳税信息;而纳税人基于一个理性经济人的考量,会提供尽量少量的信息,以保护自己的信息权、隐私权等免受侵害或将侵害降低到最小限度。由此,税务机关所代表的公权在共享涉税信息时往往会与纳税人的私权发生碰撞,而纳税人的私权在税收征管机关的公权面前处于弱势地位,使得纳税人的权利保护势在必行。涉税信息共享是数字经济时代的必然选择,保护纳税人权利亦是现代法治国家的应然状态,二者不可偏废,因此,应当在共享涉税信息中找到保护纳税人权利的平衡点,破除二者的对立状态,在保障国家税收征管权行使的同时,充分维护纳税人的合法权利,实现效益最大化。

## 2. 国家税收征管权的扩张与纳税人权利保护的冲突

涉税信息共享本质是对纳税人信息的深度获取,但由于其目的的正当性而获得了税收征管机关的自我认可,加上法律为其正当性进行了一系列背书,从而具有了合法性基础[1]。但由于公权力存在天然的扩张性,税务机关极易滥用涉税信息共享中的权力,权力不断向权利的边界侵蚀;同时,对纳税人的保障措施的欠缺使得其纳税积极性降低,偷税漏税现象严重,对国家税收征管权造成伤害。双方由此形成了一种对立冲突的互动关系。

### 2.1. 国家税收征管权的扩张

受传统行政机关和相对人的观念影响,纳税人一直被当作征管对象,理应服从于征管机关的管理,纳税也一直作为一项法定义务而存在。纳税人向税务机关提供了信息数据,税务机关即获得了信息的使用权,因为通过纳税人主动提供而使税务机关获取的信息极为有限,涉税信息共享也正是为解决此类问

题而产生。涉税信息的共享和大数据手段的应用,税务机关得以掌握纳税人的大量信息,纳税人的财产状况在税务机关面前近乎透明,此时税务机关掌握的信息大致可分为税务征管系统内部储存的信息、税务外部部门及互联网信息、纳税人提供的信息三大类,纳税人主动提供信息的多寡已经难以对税务机关掌握信息施加决定性影响,也就是说在纳税人没有同意甚至不知情的情况下,其财产状况、交易状况可能已经为税务机关所知晓。涉税信息共享给税收征管权的行使带来了极大的便利,这一点毋庸置疑,但由于国家公权往往以国家强制力为后盾,其本身具有扩张性、侵犯性和任意性等内在基因<sup>[2]</sup>,税务机关的权力极有可能在获取广泛信息后不断膨胀扩张,导致纳税人的权利空间被压缩甚至被忽略。

再者,在涉税信息共享机制的探索建设阶段,获取何种信息、获取信息的范围和深度极易出现标准不统一的现象,这时纳税征管机关在共享信息里可能掌握到并非征税所需的必要信息,对共享得到的信息不加区分,无形中侵害了纳税人的权利。加上监管制度滞后,不仅会出现上述过度收集纳税人信息的情形,还有可能出现信息收集共享的程序不合法、主体不适格等问题。税务机关开展涉税信息共享,是税务机关实施的一种具体行政行为,应当符合合法性、合理性的标准,若参与涉税信息共享的主体不具备相关行政主体资格或没有取得相关授权、获取或提供涉税信息时未经法定程序或程序不完整等,均有可能侵犯到纳税人的权利。更甚者,税务机关工作人员还可能为了谋取私利出卖纳税人信息,违法披露和使用涉税信息,导致权力寻租现象的发生。此时公权力演变为一种可以交易的商品,成为了可以换取利益的筹码,严重侵犯了社会公共利益和国家税收征管的公信力。税收征管权不是税务机关的私权,而是代表国家行使的权力,不可以被随意处分。税收作为国家财政的重要来源,征管机关所代表的亦是社会公共利益,个别征管机关甚至工作人员无权私自处分,而涉税信息共享扩展了税收征管机关的行权范围,必须予以严格限制,压缩税务机关的自由裁量范围,避免使涉税信息共享沦为税务机关牟利工具。

## 2.2. 纳税人权利保护缺位与权利滥用

纳税人在涉税信息共享中所享有的权利尚处于模糊阶段<sup>[3]</sup>,学者通常会将论述重点集中于诸如纳税人隐私权、信息权等具体权利上,并没有对纳税人权利为何作出明确界定,但对于“涉税信息共享中纳税人应当享有一定的权利”这一点是毋庸置疑的,也就是说,在税收征纳关系中,不论对于其中的哪一方参与主体,权力(利)与义务都具有一致性,征管机关利用涉税信息共享的渠道获取纳税人信息的同时,也负有保障纳税人基本权利的义务。纳税人享有的权利包含实体性权利和程序性权利,实体性权利以纳税人的隐私权和信息权为代表,而程序性权利主要体现在救济机制中。对于纳税人的信息隐私权,《纳税人涉税保密信息管理暂行办法》已经初步建立了对纳税人涉税信息隐私权的保护;而纳税人信息权是个人信息权的衍生性权利,是其以纳税人的特定身份的个人信息权的具象化<sup>[4]</sup>。涉税信息共享机制的建设过程中,对纳税人隐私权和信息权的保护不足使信息泄露的风险成几何倍数增长。如果不对公权加以限制,将会对纳税人产生一种负向激励<sup>[4]</sup>,促使纳税人运用私力救济维护自身利益,以此来对抗涉税信息共享中公权力的不合理行使。另一方面,正所谓权力有边界,权利亦然。虽然国家应当给予纳税人应有的保障,但这种保障不是无条件的,纳税义务作为一种宪法上的义务,应当被严格遵循。纳税人作为涉税信息的生产者,这一系列信息上所记载的内容与纳税人的经济行为密切相关,而如果没有宪法上的义务,涉税信息本身是纳税人私有信息,纳税人享有全部的权能,其并没有主动与税收征管机关分享信息的内生动力,在法定义务的外部驱动下,才有可能迫于义务履行的压力向税务机关提供信息。

如前所述,此时的税务机关与纳税人进入了一种博弈状态,由于权力的无序扩张,使得国家在课税时侵犯了纳税人享有的合法权利,而纳税人基于理性经济人的考量,缺乏与税务机关分享信息的动力,税法遵从度较低。征纳双方为了达成各自的目的,扩张自己的权力(利),最终只可能会陷入两败俱伤的境地,国家税收征管权难以得到正常行使,纳税人的权利也难以保障。因此,只有征纳双方各自被规制在

既定的规则框架内，这种两亏的博弈状态才有可能停止。

### 3. 平衡国家税收征管权与纳税人权利的可行路径

涉税信息共享中存在着国家公权力与公民私权的博弈，作为理性经济人，纳税人天然地就会运用各种可能的途径节省税收成本；而作为代行国家权力的主体，税收征管机关以维护国家财政收入为目标。若想使涉税信息共享机制发挥最大的效益，不可将纳税人权利保护置于一边，应当寻找一条路径，实现征纳关系中双方的利益平衡，实现社会效益的最大化。而这也正是税法上的利益平衡所追求的目标，即是兼顾国家利益、公共利益、关系人利益及纳税者个人利益，以期能实现征纳双方以及其他有关各方关系人的利益兼顾，营造各方都赢的局面[5]。

#### 3.1. 以限权为中心构建涉税信息共享机制

公权力必须加以限制，税收征管机关所拥有的自由裁量空间应当是有限的，“法无授权即禁止”一直以来都是作为行政机关行使权力的宗旨，税务机关也不例外。由于税收征收与纳税人的财产直接相关，关系到每个纳税人的切身利益，在税收领域，我国将“税收法定原则”确立为理论指导，由此可见，限权是贯穿税收征收全过程的，涉税信息共享也不例外。明确税收征管机关的权力边界，应当首先建立这样一个共识，涉税信息共享是服务于税收征管而存在，收集信息时应当严格以这一目的为基本遵循，明晰涉税信息共享中相关部门的具体职责，明确每个部门所要扮演的角色，压缩权力寻租空间。当然，涉税信息共享的推进必须要有各级政府的支持作为保障，涉税信息共享虽然最终服务于税收征管机关，但也离不开各相关部门、金融机构的密切配合。因此，涉税信息共享机制的构建应当由税务机关牵头，政府作为协调中枢，其他相关部门辅助提供涉税信息。

1) 加强税收信息化建设。当前，纳税人在应税活动中形成的各类数据信息得益于网络技术的支持，已经从原本的物质化载体到现在具有了无形化的特质[6]。为应对这一变化，需加强信息化建设在涉税信息共享中的应用，确保涉税信息转化为税源管理信息[7]。首先，探索构建全资源一体化税收数据平台，汇总经济活动中涉及的各项涉税信息，进行高效的数据分析与管理，有机整合碎片化信息。在全国统一的税收数据平台基本建设完成的基础上，各地也可进行本省涉税数据管理平台的开发，依托于这一平台对征税活动进行风险应对和过程监控。其次，明确数据共享机制下的职责划分。虽然国家税务总局已经在2019年年底成立了税收大数据和风险管理局，初步构建了“税收信息管理系统、业务应用和内控绩效”三大部类相互协同的大三角体系[8]。但数据共享机制和职责划分等细则尚待明确，应当按照各专业部门对涉税数据的应用、上传和交换等具体需求，将数据汇总加工、共享交换、信息安全保障等职能科学划分至各个部门。不仅如此，还应广泛应用大数据进行推进涉税信息共享，进行针对性的风险管理。虽然税务部门一直致力于利用大数据构建“信用 + 风险”的现代税收征管体制[9]，但收效甚微。在此情形下，应当注重信息技术与税收征管工作的深度融合，将技术手段嵌入税收征管日常工作。利用大数据和人工智能的相关技术手段进行数据提取与整合，对纳税人跨区域开收征管工作的深度融合，将技术手段嵌入税收征管日常工作。利用大数据和人工智能的相关技术手段进行数据提取与整合，对纳税人跨区域开展经营活动的税收信息进行收集和分析，利用这些税收数据对纳税人进行风险识别与监控，对其进行风险分级，设置重大风险事项的预警机制，将所涉相关主体在数据平台中进行标识示警。使税收征管机关得以进行差异化应对，实现税款的应收尽收。

2) 细化涉税信息共享的详细规则。有学者指出，税收征管法征求意见稿并未涉及信息共享的具体方式，恰好给各地税务机关提供了一个先行先试的机会，各地可以根据本地区的实际情况，设计具有原创性的制度，如可以建立“涉税信息共享目录”、签订“涉税信息交换协议”等。鉴于此，国家税务总局



等相关部门可以抓住税收征管法修订的时机,对涉税信息数据共享的相关条款进行完善,完备的顶层设计是制度建设的基础和保障。关于涉税信息共享的详细规则,可以考虑从以下几个方面进行完善:其一,标准化设置信息数据。借鉴英美等国家的经验,将数据库的数据统一标准口径[10]。针对政府各个部门各自为政、数据系统各不相同的问题,对于涉税部分的信息,只有统一了标准,才能使税务机关无障碍地使用和分析信息,在不为相关机关的工作人员增加额外负担的情况下,进行深层次、大数据的交换和实时比对分析,提高税收征管效率,挖掘数据价值。其二,对共享的信息进行分类,根据信息的涉密程度等因素采取不同的共享方式。明确涉税共享数据的分级使用权限和操作指南,对一般涉密信息,严格控制信息使用范围,做到实名使用,为每次查询留下可追踪的痕迹。对于特殊的涉税信息,要根据数据使用目的进行严格审查,控制信息知晓范围,可以通过特定通道采取一对一推送,确保信息共享的安全性。其三,可以设置定期进行涉税信息共享的时限。涉税信息可以根据月度、季度、年度分别进行提供,逐步形成常态化的社会信息共享机制。此外,还可以设置涉税信息临时共享的机制。当面对需要紧急处理的涉税事件,税务机关需要在尽量短的时间内知晓相关涉税信息。为保障税收征管和执法的效率,应当建立临时共享的机制,以作为突发状况的应对。此外,虽然涉税信息共享的理想状态是实现纳税信息在我国公权力机关之间实现无障碍流动[1],但无障碍流动不等同于无条件流动,也即税务机关所掌握的涉税信息不能不加区分地与其他机关或部门共享,更有学者强调,涉税信息的共享应当是单向的,也就是说与税收相关的信息可以从其他相关部门流入税务机关,但税务机关所掌握的信息并不应与其他部门无条件共享。

3) 建立严格的责任追究机制。追究责任的前提是要明确参与涉税信息共享的各个部门的法律义务和责任,明确分工和具体的安全保密要求。税务机关的工作人员在接触与使用相关涉税信息时,要遵循严格的保密规定,明确数据的管理人,在工作人员需要使用数据时需要在系统中留下使用痕迹,做到实名使用,作好使用记录。不仅如此,对于涉税信息共享的通道和数据库应当定期维护升级,完善防火墙等相关技术保障。利用区块链技术“多中心”的特点,对涉税数据的进行安全存储和管理。建立数据的运营维护中心,加强信息系统的防御。对税务机关的工作人员开展培训教育,建立绩效评价和定期考核制度,加大对信息滥用、信息泄露、隐私侵犯等违法违规行为的惩戒力度。当然,任何一项新机制的建立都需要付出人力成本、时间成本,而且需要财政的大力支持。健全财政保障机制,比如可以考虑将涉税信息提供所需经费纳入年度财政预算[11]、对开展涉税信息共享成效显著的部门或个人给予奖励等等。

### 3.2. 纳税人权利保障的进路

涉税信息共享为税收征管机关提供了信息数据上的便利,但也给纳税人增加了信息泄露的风险,构建以限权为中心的涉税信息共享机制,不仅是为了规范税务机关的行为,同时还以保障纳税人的权利。宏观来看,一个完善的纳税人权利体系,应当是以宪法性权利为统领,以实体性权利为核心,以程序性权利为基础,以救济性权利为保障的体系[12]。

1) 明确涉税信息共享中纳税人享有的权利类型。我国现行规定中,并没有明确划分纳税人享有的权利。权利属性和类型尚未确定,对其的保护也无从谈起。因此,保护纳税人权利的第一步就是确定纳税人享有何种权利。在这一方面,可以借鉴西方国家的先行经验,美国、英国等先后制定有纳税人宪章,明确了纳税人的权利与义务,其中,英国的纳税人宪章明确规定,纳税人有获得尊重、诚实推定、公平对待等九项权利[13]。而基于我国的现实情况考虑,可以确立以纳税人信息权、隐私权为核心的实体性权利,同时赋予纳税人程序性和救济性权利,以此来确保税收征管机关在涉税信息共享中的程序正义。具体而言,对于纳税人的信息权,应当赋予纳税人知情的权利,涉税信息共享中传递的是纳税人的信息,在不侵害国家利益和社会公共利益时可以允许纳税人进行信息查询。但知情权的行使不是任意的,应当

符合一定的目的要求，并需向税务机关提前进行申请，且纳税人的查询应当在系统内留有痕迹。不仅如此，对于纳税人的隐私权，一方面应当设置信息共享的禁区，因为纳税是纳税人作出的权利让渡，是对征税这一公权力“侵犯”私人财产权的容忍，但并不意味着纳税人应当容忍税务机关对于所有权利的“剥夺”。

所以应当在后续的规则设计中明确绝对不能共享的信息目录，如与人身密切相关的隐私信息等，不应当在涉税信息收集过程中被触及。另一方面，接触纳税人信息的工作人员应当履行严格的保密义务，不能泄露纳税人的涉税信息。为此类工作人员进行岗前培训，必要时可签署保密协议等类似文件，明确违反保密义务所应承担的责任。对于纳税人的救济性权利的保障，应当拓宽救济渠道，将侵犯纳税人信息权等权利的行为纳入税收征管法征求意见稿第126条的救济范围，完善相关的诉讼、复议途径以及权利受损的赔偿方式，拓宽《国家赔偿法》的适用空间。此外，对于纳税人程序性权利的保障应当贯穿于涉税信息共享的全过程和各方面，涉税信息作为纳税人权利保护指向的客体，纳税人行使相关实体性权利时应当有配套程序予以保障。

2) 加强税法遵从，敦促纳税人履行义务。对于纳税人而言，权利与义务并行，国家以强制力和相关规则设计给予纳税人权利的保障，纳税人也需要履行法律赋予的义务。涉税信息共享中税收征管机关的公权力与纳税人私权的冲突的解决，不仅仅需要限制公权的无序扩张，还应当防止纳税人滥用权利。作为我国公民，遵守宪法，依法纳税，是在履行应尽的义务。加强税法遵从不仅要规范税收征管机关的执法方式，还应当使纳税人从内心真正确立起依法纳税的信念。统一共享的涉税数据标准，消除各地信息共享程度和效果的差异，避免使纳税人在不同地域感受到不同的税收待遇，促进税收公平，助力营造和谐的征纳关系。当然，确保税款应收尽收，不单单要依靠纳税人主动履行义务，还应当有外部措施保障，可以考虑纳税信用纳入社会信用体系中，建立守信激励和失信惩戒机制。为解决纳税失信问题，惩戒机制可由各部门联合进行，扩大纳税失信对纳税人的负面影响。涉税信息共享虽然扩大了税务机关知晓的纳税人信息的范围，但根本上是服务于国家税收的，具有法律上的正当性。只要严格把控税务机关的权力范围，涉税信息共享不会给纳税人的权利造成额外的侵害。因此，纳税人以“避免自身权利受到可能的侵害”的主张而不配合税务机关的申报工作或故意漏报、瞒报，不具有合理性和法律的正当性。

#### 4. 结语

从始至终，税收征管权与纳税人权利是有冲突的，且这种冲突并不会自动消失，只能通过制度设计予以调节，在二者之间寻找一种合理界限平衡涉税信息关系。大数据时代的到来，数字国家、数字政府的建设增强了税务机关处理信息的能力，造成了税务机关信息管理权与纳税人信息权益保护之间的失衡。传统的保密权已经不足以保护纳税人的信息权益，《税收征管法》应当适时更新理念，与《民法典》及《个保法》衔接，构建纳税人信息权益保护制度。

#### 参考文献

- [1] 苟学珍. 涉税信息共享中纳税人信息权保护论纲: 基于法权理论的视角[J]. 税务与经济, 2020(6): 80-85.
- [2] 王瑞麟. 纳税人涉税信息的保护研究[J]. 大陆桥视野, 2024(2): 43-45.
- [3] 范卫红, 郑国涛. 从纳税人权利保护视角看大数据下共享涉税信息的界定[J]. 财会月刊, 2020(19): 135-138.
- [4] 闫海. 论纳税人信息权、税务信息管理权及其平衡术[J]. 中国政法大学学报, 2019(6): 180-192+209.
- [5] 陈玉佩. 税收征管信息化趋势下自然人涉税信息保护的制度设计[J]. 北京工业职业技术学院学报, 2023, 22(3): 104-107.
- [6] 李金霖. 论纳税人涉税信息保护范围的界定——基于场景理论与风险管理[J]. 吉林工商学院报, 2023, 39(5): 99-103.

- [7] 林溪发. 推进涉税信息共享的《税收征管法》修订思考[J]. 税务研究, 2020(11): 135-139.
- [8] 宋星仪, 宋永生. 大数据环境下税收风险管理的路径选择[J]. 税务研究, 2020(3): 99-103.
- [9] 王葛杨. 关于运用大数据推进税收治理现代化的思考[J]. 税务研究, 2020(11): 140-143.
- [10] 苏秀清. 大数据视角下涉税信息共享机制建设研究: 以南平地区为例[J]. 江苏商论, 2020(7): 73-77+82.
- [11] 王婷婷. 地方税收保障立法的衍生逻辑、问题检视与完善路径[J]. 法学, 2023(11): 171-192.
- [12] 陈正翼. 论“以数治税”下纳税人协助税务调查的法律属性与制度完善[J]. 特区经济, 2024(1): 42-48.
- [13] 艾华, 冀晓曼. 平台经济下个人所得税征管问题研究[J]. 财政监督, 2024(4): 83-87.