

【经济法学】

应对数字经济的增值税法完善

翁武耀

【摘要】我国已经进入数字经济时代,面对具有去物理化、虚拟化、移动化、碎片化、全球化等特征的数字经济交易,增值税法律制度已经面临适用上的极大挑战。总体上,为解决数字经济交易的概念界定尚不明确和周延、与传统经济交易间存在不合理的差别待遇、消费地征税原则下实施地有待明确和细化、征管措施不健全以及国际双重征税或不征税等问题,增值税法完善应当贯彻中性原则,以实现数字经济交易征税的确定性、高效、公平和简化为目标,并与其他国家和地区应对数字经济的增值税法相协调。具体建议包括对数字经济交易统一界定并命名为销售电子化服务,统一适用6%的低税率,明确消费地征税原则并扩大适用到国内数字经济交易,对消费所在地的确定标准基于数字经济特点进行细化,对跨境数字经济交易或者取消来源地征税或者扩大适用零税率的范围,引入现代化的一站式增值税征管系统,等等。

【关键词】数字经济;电子化服务;中性原则;消费地征税;征管现代化

【作者简介】翁武耀,法学博士,中国政法大学民商经济法学院教授。

【原文出处】《法学家》(京),2024.2.113~129

【基金项目】本文系国家社会科学基金项目“我国增值税构成要件的体系化构建与立法完善研究”(20BFX157)的阶段性研究成果。

引言

当前,伴随互联网、大数据、云计算、人工智能等技术广泛应用于经济领域,数字经济这一新的经济形态已经在全球蓬勃发展起来。数字经济不仅产生了新的交易客体,即数字化的新产品,也使得传统产品(不管是商品还是服务)数字化,^①极大地推动了经济发展。不过,增值税、所得税等主体税收制度是与农业经济、工业经济相适应而建立起来的,数字经济条件下这些税收的征收面临着很大的挑战。换言之,从维护税收利益、公平课税以及简化征管的角度看,各国传统的税收制度可能无法有效应对数字经济。为此,很多国家已经

开始实施基于应对数字经济的税制改革。例如,近些年奥地利、法国、意大利等国家新开征了间接税抑或直接税属性不明的数字服务税。^②不过,数字服务税源于单边措施的属性极易引起国际税收冲突,数字服务税以及其他类似单边措施已经被许多国家所摒弃。^③再如,从已开征税收的角度,例如增值税,欧盟对跨境销售数字产品从销售地征税改为消费地征税原则;^④澳大利亚也已经规定对销售给澳大利亚消费者的数字产品在本国征收商品与服务税。^⑤我国没有新开征数字服务税,目前也尚未在增值税领域颁布专门的法规来应对数字经济。

增值税在我国是第一大税种,研究增值税法是否需要为应对数字经济进行修改以及如何修改具有重要的意义。当前正值增值税立法之际,2023年9月《中华人民共和国增值税法(草案)》(二次审议稿)(以下简称《增值税法(草案)》)向社会公开征求意见,如何应对数字经济无疑构成立法中的重点和难点。我国现有研究更多的是从增值税征管的角度,解决跨境交易税收遵从的问题,尤其是境外企业向境内销售的情形。对增值税法完善的建议也集中于区分企业对企业(以下简称B2B)和企业对私人消费者(以下简称B2C)两类交易,对前者适用“逆向征收”模式,对后者适用“外国企业简易登记+情报交换”模式。^⑥不过,数字经济对增值税征收带来的影响远不止于此,增值税立法需要回应的问题不仅涉及税收征管的程序问题,还涉及应税行为、税率等实体问题,有待系统而深入的全面研究。具体而言,主要有以下几个方面:

(1)从增值税应税交易的客体角度看,区别于传统商品和服务的数字产品应当如何界定,在增值税法中应当归属于货物、服务抑或无形资产的哪类;

(2)相比于传统的商品和服务,数字化的新产品与数字化的传统产品,在增值税税率等方面是否应当作相同或不同对待;

(3)现行相关规则是否确立了消费地征税原则,如果确立,是否覆盖数字经济交易以及是否应当覆盖国内交易;

(4)为实现消费地征税,交易实施地应当以什么标准来进一步确定,如果以购买方所在地为标准,购买方所在地又具体表现为哪些标准;

(5)在区分B2B和B2C交易的情况下,购买方的身份(属于私人消费者还是企业)和所在地如何确定;

(6)在跨境交易实施消费地征税的情况下,如何简化征管、降低遵从成本;

(7)如何与其他国家和地区应对数字经济的增值税规则进行协调,以避免对跨境交易的双重征税或不征税。

一、数字经济交易及相关概念与特征

(一)数字经济交易及相关概念

数字经济是以数据资源为关键要素,以现代信息网络为主要载体,以信息通信技术融合应用、全要素数字化转型为重要推动力,促进公平与效率更加统一的新经济形态。^⑦据此,数字经济是相对于农业经济、工业经济等传统经济形态而言的。当然,不管何种经济形态都面临征税的问题。不过,不可能直接以经济形态作为法律上的应税行为,需要根据不同税种,以具体的经济事实、行为或结果为应税行为。增值税从法律角度是对交易的征税,^⑧例如,《增值税暂行条例》第1条规定对销售货物、服务、无形资产、不动产征税,《增值税法(草案)》第1条则用抽象的概念直接规定对应税交易征税。本文采用数字经济交易这一概念来指称针对数字经济的增值税应税行为,并以此展开讨论。考虑到数字经济交易的客体为数字产品,与非数字化的传统商品和服务相区别,数字经济交易即为销售数字产品。需要特别指出的是,这里以数字产品来指称数字经济交易的客体,乃是在尚未对数字产品进行界定并按照现行立法中的货物、服务或无形资产进行归类的情况下的模糊称谓。事实上,产品一词可以包含商品和服务,其中商品一词又可以包含货物和无形资产,本文即采取此语义上的逻辑关系,因此不宜用数字商品或数字服务来指称,以避免先入为主。

(二)数字经济交易的特征

增值税立法如何应对数字经济,实质在于如何适应数字经济交易的特征以及符合数字经济交易的本质,对数字经济交易进行合理征税。事实上,数字经济建立在数据这一新的生产要素基础上,相关交易必然有着与建立在土地等传统生产要素基础上的传统经济形态下交易不同的特征。对此,可以从数字经济交易的客体和方式两个方

面进行阐释,进而得出数字经济交易的本质特征。

1. 客体的特征

数字经济交易的客体为数字产品,可以分为数字化的新产品和数字化的传统产品。前者包括网站托管、数据在线存储、软件供应及其更新、数据库管理等,这些数字产品之所以称为新产品,乃是源于这些产品在互联网、大数据等技术兴起前并不存在。后者是指将期刊、书籍、电影、游戏、培训、广告等传统商品、服务转化为数字产品,例如,在线期刊、电子书籍、在线电影、在线游戏、在线远程自动教学、网页广告等。此时,源于大数据等技术的应用,可能还伴随辅助服务的提供,例如根据客户的自身兴趣向客户提供相关产品信息。不同于数字化的新产品,数字化的传统产品在互联网、大数据等技术兴起前就已经存在,但源于这些技术,传统产品改变了存在或供应形式,即数字化了,成为数字产品,尽管对消费者而言产品的核心功能不变。

数字产品具有以下特征:首先,相比于传统商品中的有形动产(我国增值税法所称的货物)和不动产,数字产品是无形的,即存在形式实现了去物理化,也就没有了具体的物理位置空间。据此,数字产品有着明显不同于货物、不动产的特征,并在无形的特征方面与无形资产(例如技术、商标等)和服务有着相同之处。其次,相比于无形资产和服务,数字产品还是有着一一些不同的特征。例如,数字产品可以被数量更多的使用者使用或享受,或者可以被反复、多重使用,数字产品边际成本极低。而无形资产和服务的使用者数量是有限的,一人的使用会降低他人的使用性或价值,换言之,无形资产和服务的供应通常是有限的。事实上,虽然服务和无形资产都是无形的,但是根据《企业所得税法实施条例》第65条的界定,无形资产作为企业的长期资产,同固定资产一样用于生产货物、服

务;无形资产的销售以及使用者数量更有限。

2. 方式的特征

传统的商品和服务,交易通常以物理的形式实施,即在特定的地点交易双方面对面实施销售和购买;同时,大部分交易发生在一国境内。不过,数字经济下,基于现代信息网络诞生了一个新的市场即电子市场,交易不再被地理距离或国家边界所限制,交易双方也不需要物理接触;同时,跨境交易变得更加便利,销售方可以和更多国家和地区的不特定买方实施交易。对于传统的商品和服务而言,通过互联网以及其他电子通信工具,交易也可以以非物理接触的方式进行,或在跨境层面展开,但是其与数字经济交易相比,交易方式依然属于传统的方式。具体而言,互联网仅发挥了一个联络的功能,传统的商品依然以线下的方式被寄送,例如商品的远程销售,传统的服务依然以人工的方式被提供,例如远程培训。此时,相关交易可以被称为是一种间接电子商务。^⑨而直接电子商务中,互联网等信息网络支配、决定数字产品的内容,数字产品在线上完成交付,甚至交易的所有阶段都在线上完成。同时,源于大数据、云计算、人工智能等技术的应用,数字产品的提供更加自动化,尤其是服务提供,人力的参与不再是单项交易实施中的核心部分。

源于数字经济交易实施方式的上述特征,数字经济交易变得虚拟化。具体而言,交易并非在一个实体空间中实施,而是在网络虚拟环境中实施,交易双方从磋商、签订合同到支付都无须当面进行。换言之,数字产品在网络中被销售和购买,数字产品的销售和接收通常也就不需要销售方和购买方的物理存在。这也与人力参与不再是核心部分有关,在相反的情形,必然需要依赖一定的物理存在。结合数字产品本身具有的流动性,数字经济交易还体现出高度的流动性,即高度的移动

化,包括买方的流动性,即买方可以方便地在不同地区或国家购买、接收或使用数字产品,以及销售方的流动性,即销售方可以灵活在一国内或全球安排业务,使得实际运营地可以在不同地区或国家间进行变动。与此相关,数字经济交易更具隐匿性,尤其是对B2C交易,最终消费者通常是匿名的。此外,由于数字经济交易实施的便利化,数字经济交易还体现出碎片化的特征,即交易数量众多、但单项交易价值小。数字经济交易的上述特征,会使得交易信息的核实变得更加困难,也使得交易实施地或数字产品消费地的确定变得十分困难,甚至购买方所在地都很难确定。

3. 本质特征

基于上述对数字经济交易特征的阐释,不难看出,相比于传统经济形态,数字经济改变的仅仅是交易的客体和方式,降低交易成本、提高交易效率,但并不会改变交易的商业本质。换言之,数字经济并不是超越市场的经济形态,^⑩数字经济交易的实施依然是基于买卖等民商事法律关系,并以此向客户有偿提供其所需的商品或服务,进而获得盈利。对此需要进一步阐释,数字经济交易会呈现出复合式的特征,即多项交易通过现代信息网络组合在一起。例如,网络游戏可能会涉及游戏开发商、移动营运商、APP应用商店以及数据服务商多个销售主体。具体而言,个人玩家通过手机等移动设备在应用商店下载一款游戏,虽然玩家是与游戏开发商签订游戏提供合同,但是玩家需要将价款支付给移动营运商,在移动营运商基于提供支付服务、应用商店基于提供网络平台、数据服务商基于提供游戏数字产品收取相关对价后,剩下的价款才由游戏开发商取得。^⑪显然,数字经济交易的复合式特征,除了改变现金流并进而导致其与商品或服务流会不一致以外,在细分相关交易的基础上,并不阻碍根据现有民商事法

律对相关交易性质的认定。

不过,数字经济总体上是一个含义相对宽泛的概念;源于商业本质没有发生改变,数字经济交易需要作限定,即根据交易客体和方式的特征,对数字经济交易的本质特征进行界定。具体而言,数字经济交易应当限于数字化或数字化提供的交易,这种数字化包含了产品本身。至于何为数字化,可以界定为通过电子工具(例如互联网或其他信息网络),即网络化、信息化。正如欧盟委员会在2000年11月24日所建议的,数字经济交易(数字产品供应)可以限定为通过电子工具的(产品)供应,即依靠特定的数据加工(包括数字压缩)和储存设备在一端发送并在目的地被接收的传送。^⑫这样,间接电子商务应当排除在数字经济交易之外,即不属于以下阐述的给增值税法适用带来困境的数字经济交易。

二、当前数字经济交易增值税征收的困境

(一)数字经济交易客体在增值税法中缺乏统一界定和归类

不同于所得税,增值税的征收并不需要考量纳税主体的居民或非居民身份,而是取决于交易的客体以及实施地。因此,对数字经济交易征收增值税,立法首要的任务是明确数字经济交易在应税交易中的界定和归类,即根据《增值税暂行条例》第1条的规定,销售数字产品属于税目中的销售货物、服务还是无形资产,抑或构成独立的一项税目。不过,我国增值税法对于数字化的传统产品并没有专门的归类,对于数字产品也就缺乏统一的界定和归类,产生征税不明确和不公平问题,特定的数字产品也可能会游离于增值税征收之外。

首先,已有部分数字产品被纳入我国增值税法的应税范围,并按照服务或无形资产课税。其中,数字化的新产品相对明确,如根据《营业税改征增值税试点实施办法》(以下简称《实施办法》)所

附的《销售服务、无形资产、不动产注释》(以下简称《实施办法所附注释》)的规定,^③网站托管、数据在线存储等数字产品属于第六项现代服务项目中的信息技术服务。与此相反,数字化的传统产品,如在线期刊、电子书籍、在线电影、在线游戏、在线远程自动教学、网页广告等,属于服务还是无形资产就相对模糊,甚至并没有被归入到某类服务或无形资产之中。例如,个人在“爱奇艺”网络平台观看电影,如果是通过付费取得VIP会员观看,相当于“爱奇艺”销售会员权,属于《实施办法所附注释》规定的销售无形资产;如果相关网络平台不以VIP会员方式收费,而是按影片定价收费,则应属于现代服务中的广播影视服务,即通过互联网播放影视作品。^④这种差别处理是否合理,有待思考。又如,关于电子书,虽然《增值税暂行条例》第2条将电子出版物认定为货物,但2008年《电子出版物出版管理规定》第2条规定,电子出版物是指非纸质但拥有其他物理载体(如光盘、硬盘)的图书,不包括线上存储、云阅读的电子书。由此,电子书应当类推按照电子出版物征税,还是归属某类服务或无形资产征税,在增值税法中并不明确,而目前征管实践将电子书作为货物按照电子出版物征税。^⑤不过,鉴于电子书是无形的,这一做法并不合理。再如,不同于属于服务的软件开发,纳税人销售自己的软件,即消费者在线购买并下载软件,是否属于销售服务或货物?根据《财政部国家税务总局关于软件产品增值税政策的通知》(财税[2011]100号)的规定,销售软件适用17%(目前是13%)的税率,应当属于销售货物,征管实践亦是如此。对此,鉴于软件无形的特点,合理性同样存疑。再如,销售传统的音像制品(磁带、碟片等)属于销售货物,而从互联网上下载数字化的音乐、电影,是否也应当按照销售货物征税存疑。

其次,数字化的新产品在增值税法下都将归

类到信息技术服务之中,即界定为服务,这应当是合理、明确的,毕竟都具有无形的特征。不过,对于数字化的传统产品,目前一般是按照传统产品的性质来归类,尽管增值税法对此并没有明确规定。具体而言,非数字化的产品属于货物(或服务),数字化的同一产品也就按照货物(或服务)来征税,而问题也主要在此。因为虽然都属于数字产品,不同的数字化传统产品会分别基于货物、服务或无形资产被征税,而销售货物、服务和无形资产在增值税法中存在诸多不同的待遇,可能形成课税的不公平。例如,销售货物适用的税率一般是13%(电子出版物是9%),销售服务适用9%或6%低税率(现代服务是6%),销售无形资产适用6%的低税率。^⑥再如,跨境销售货物(即进口货物)需要征收关税,销售服务和无形资产不征收关税。但对数字产品跨境销售征收关税难度太大,实践中也并不征收。

(二)数字经济交易与传统经济交易存在差别待遇

不管将数字化的传统产品界定为货物、服务还是无形资产,都需考虑,相比非数字化的传统产品,对应的数字产品的增值税待遇是否应当一致?例如,《财政部 税务总局关于延续宣传文化增值税优惠政策的公告》(财政部 税务总局公告2021年第10号)规定,图书在批发、零售环节免征增值税,电子出版物在批发、零售环节需按照9%征收增值税。再如,《财政部 税务总局关于延续实施支持文化企业发展增值税政策的公告》(财政部 税务总局公告2023年第61号)规定,传统的电影放映服务免征(在农村放映)或按照3%的征收率征收增值税(在城市放映),但通过互联网等现代信息网络传播电影需按照6%的税率征收增值税。征税待遇上,增值税法至少区别对待部分数字产品和传统产品,这种差别对待是否公平、合理,即

相关税收优惠待遇不适用于数字经济交易是否不利于数字经济产业的发展,有待审视。在2018年以前,欧盟增值税指令也排除对直接电子商务适用低税率,但之后规定数字化的图书、期刊、报纸销售被允许享受低税率。^⑩

(三)数字经济交易实施地有待明确和细化

增值税法对数字经济交易实施地的确定也尚不完善。交易实施地属于增值税应税交易的空间要件,表现为交易发生地或者是否发生在境内。例如,根据《实施办法》第46条,非固定业户(即没有固定生产经营场所的经营户)从事应税交易,在交易发生地纳税;根据《增值税暂行条例》第1条,我国仅对发生在我国境内的应税交易征税。确定数字经济交易实施地,也就决定了交易的增值税征收管辖地,进而决定了税源的归属。

根据上述数字经济交易的归类,数字经济交易实施地需要分别从销售货物、无形资产和服务来审视。首先,关于交易发生地在我国境内的判断标准,就销售货物,《增值税暂行条例实施细则》第8条规定的是货物的起运地或所在地;就销售服务和无形资产,《实施办法》第12条规定的是销售方或购买方所在地。其次,关于国内交易发生地的判断标准,就非固定业户销售货物,《增值税暂行条例》第22条规定的是销售地;就非固定业户销售服务和无形资产,《实施办法》第46条规定的是交易发生地;固定业户从事应税交易(包括销售货物、服务和无形资产),《增值税暂行条例》第22条和《实施办法》第46条忽略交易发生地的规定,而是直接规定销售方在其机构所在地或居住地纳税。据此,针对数字经济交易,增值税法关于实施地的规定相关问题如下。

首先,跨境交易的问题包括:(1)若数字产品被归类为货物,由于数字产品的去物理化特征,起运地或所在地标准无法适用;(2)若数字产品被归类

为服务或无形资产,由于我国同时确立了来源地(即销售方所在地)征税和消费地(即购买方所在地)征税原则,则在其他国家对跨境数字经济交易采消费地征税的情况下,会导致重复征税。尤其是考虑到增值税法规定的适用零税率或免税待遇的跨境销售服务、无形资产非常有限,涉及数字产品则更少,例如,零税率仅涉及软件服务、信息系统服务等,免税仅涉及广告投放地在境外的广告服务、无形资产等,^⑪此种重复征税的问题将更为严重。此外,由于数字产品的销售和接收通常不需要销售方和购买方的物理存在,销售方不需要依靠机构、场所,其所在地很难确定,除非个人可以按照居住地来确定,而购买方所在地为何处更是难以确定,尤其是B2C交易下的私人消费者。事实上,关于购买方所在地的判断标准,如果与其他国家和地区不协调,很有可能被两个以上国家或地区都认定购买方所在地在本国或本地区,从而又导致重复征税。

其次,国内交易的问题包括:(1)对于非固定业户,数字产品供应方也很有可能属于这一类业户,不管是销售地还是交易发生地,增值税法都没有进一步规定判断标准。对此,源于数字经济交易的虚拟化,销售地、交易发生地更是难以确定。^⑫事实上,如果税务机关参考合同履行地来确定,即《民法典》第511条“合同履行地以当事人约定为准,没有约定,为履行义务一方所在地”的规定,在没有约定的情况下,或有约定但实际履行地与约定不符的时候,又只能根据作为履行义务一方的销售方或购买方所在地来确定,还是会产生上述销售方或购买方所在地不明确的问题。(2)对于固定业户或未在销售地或交易发生地纳税的非固定业户,增值税法为便利征管而直接规定在销售方的机构所在地或居住地纳税,但数字经济交易的实施可以不受地域的限制,非常容易产生税源过

于集中在一省或一地区(通常为销售方注册登记地)的问题,导致地区间财力不平衡。

(四)数字经济交易的税收征管面临挑战

数字经济交易在税收征管方面也面临很大挑战。源于数字经济交易的特征,这种征管挑战集中体现为税务机关因为很难取得交易的真实信息(包括销售方、购买方、交易内容、交易实施地等)或因为纳税人的遵从成本过大,无法对数字经济交易应征尽征,从而导致国家税款流失以及课税不公平。具体言之,数字经济交易给增值税征管带来的挑战包括以下两个方面。

1. 消费地征管的难度

理论上,增值税是对消费的课征,法律上的纳税人还是销售方,购买方(消费者)只是负税人。如此构建的原因与征管效率有关:如果以消费者作为纳税人,面对数量庞大的私人消费者和交易量,同时大量交易的金额又很小,征管资源、手段有限的税务机关基本上无法应征尽征,尤其是线下现金交易,会产生大量逃漏税行为。我国目前至少对部分数字经济(跨境)交易已经确立了消费地课税,这是因为源于高流动性,如果仅仅基于来源地征税,数字产品提供者很容易将企业转移至低税率或不征增值税的国家或地区,从而导致国家税款流失。事实上,如果考虑到我国还存在地区性的增值税优惠政策,^③特别是海南自由贸易港将不再征收增值税(改为仅在零售环节征收的销售税,税率也更低),^④目前在销售方所在地征税,国内数字经济交易也会造成国家税款流失。问题在于对数字经济交易根据消费地来征税,在征管上是否可以确保应征尽征。

首先,根据《实施办法》第6条的规定,境外销售方在我国境内发生销售数字产品在内的应税交易,在境内未设经营机构的,以包括私人消费者在内的购买方为扣缴义务人。据此,为贯彻消费地

征税,跨境数字经济交易的纳税人还是销售方,即由销售方来纳税,但在税收征管上引入了代扣代缴机制,即为便利征管,在我国境内的购买方履行扣缴义务。毕竟销售方完全在境外,如果不主动纳税,鉴于国内征管相关法律不具有域外效力,境内税务机关无法对其采取征税措施。不过,代扣代缴机制的有效性局限于购买方是在我国境内注册登记的经营者,即对于B2C交易,依然存在上述征税效率的问题,B2C数字经济交易方式也构成增值税征管最困难、最复杂的一种交易方式。因为纳税人是最终消费者,代扣代缴的税款无法作为自身的进项税进行抵扣,也就没有了扣缴税款的积极性。这样,就会在数字产品境内供应商和境外供应商之间产生税负上的差异,因为消费者通过前者购买会负担增值税税款。此时,还得依靠境外销售方主动申报,^⑤但是缺乏对应的机制来保障。此外,代扣代缴机制本身是否完全有效也值得讨论,毕竟如果数字产品购买方不履行扣缴义务,税务机关也只能向纳税人追缴税款,对购买方只能处以不履行扣缴义务的行政处罚,无法像纳税人不履行纳税义务那样给予刑事处罚。^⑥事实上,在逆向征收机制(与代扣代缴机制类似)下,销售方在零售环节之前的交易链中的增值税缴纳义务中断了,使得增值税的自我征收功能减弱,毕竟相比于购买方直接缴纳税款,销售方缴纳由购买方承担的税款,遵从度更高。^⑦

2. 纳税人遵从成本的问题

纳税人遵从成本主要见于境外销售方向境内私人消费者销售数字产品的情形,即跨境B2C交易,当然也包括个人对私人消费者交易(C2C交易)。此时,如果适用简易登记制度,如欧盟在2015年引入“迷你一站式服务”机制(MOSS机制),^⑧要求数字产品的境外销售者在境内通过特定网站登记注册增值税税号,以此申报并缴纳所

有在境内各地区产生的税款,对于偶然向境内私人消费者提供数字产品的小企业或个人,遵从成本还是很高。与此相关,如果增值税法对数字经济交易区分B2B交易和B2C(包括C2C,为简化以下不再赘述)交易,适用不同的征管措施,纳税人就需要识别消费者的身份以及承担相应的举证责任。考虑到B2C数字经济交易数量众多以及单笔交易金额微小,加上数字产品远程且自动化地提供,确定每一项交易的消费者身份是一项不小的负担。何况,数字经济交易存在虚拟化、隐匿性的特点,负担将变得更重。在消费地征税,还涉及要识别消费者的所在地,这对纳税人同样是一项沉重的负担,尤其对小企业和个人纳税人。此外,纳税人的遵从成本还体现在发票开具义务方面。根据《发票管理办法》第18条,包括数字产品销售在内的经营活动,销售方应当向购买方开具发票。考虑到销售方很难获取开票的必要信息,从事国内或跨国的数字经济交易纳税人的发票开具义务也是一项不可忽略的负担。

三、数字经济交易增值税征收规则的完善目标

面对上述数字经济交易征收增值税的困境,增值税法需要针对数字经济交易在应税行为客体、空间等实体规则以及税收征管程序规则进行完善。鉴于涉及增值税征收的诸多基本制度,有必要结合困境,先行阐释增值税法完善应当实现的目标。

(一)国库利益维护与税源合理分配

源于传统经济增长的放缓以及对特定产业实施的减免税,来自对传统经济产业征税的税收收入在下降,而数字经济已然成为新的经济增长点,来自数字经济的税收收入就成为保障国家税收利益以及财政收入增长的关键。其中,考虑到增值税是一种一般化的消费课税,因为覆盖所有的商品和服务、任何主体实施的交易以及经济链中所

有环节的交易,能很好地贯彻征税的普遍性原则,对数字经济征收增值税无疑是上述关键中的关键。为实现征税的周延,增值税法的完善首先需要确保在应税交易范围上明确涵盖数字经济交易,即在应税交易客体上要明确包含数字产品。尤其是考虑到数字化的传统产品层出不穷,而增值税法关于每项货物、无形资产和服务的界定并不都包含“有通过互联网或其他信息网络提供的情形”这类兜底规定。其次,增值税法完善需要确保对跨境数字经济交易的管辖和征税,打击增值税的国际税基侵蚀行为,避免税款流失于其他国家和地区。具体而言,目前对于跨境B2B数字经济交易,代扣代缴机制是否完全有效存疑,而对B2C数字经济交易,增值税法尚未引入足够有效的征管措施。即使引入像欧盟MOSS机制(目前已经被另一“一站式服务”机制所替代,但仅仅是适用范围的扩大^⑤)的简易登记制度,鉴于很难对(向境内销售数字产品的)境外销售方不登记行为进行查实和处罚,实践中还是会有大量境外销售方不登记而逃避缴税。^⑥同时,为应对数字产品销售方利用地区性增值税优惠政策或有利差异课税导致的税款流失问题,增值税法完善还要考虑国内数字经济交易实施地规则的修改。此外,为避免因混合错配,即源于不同国家之间交易定性及管辖地等征收规则的差异而产生的国际双重不征税,我国增值税法完善需要协调其他国家和地区增值税法关于数字经济交易的界定及其征收规则。

对于跨境数字经济交易,在来源地征税的同时规定消费地征税来保护国家税源,那么对于国内数字经济交易,也可以规定消费地征税。这不仅是为解决上述国内数字经济交易税款流失的问题。鉴于目前增值税收入的50%归地方,同时伴随增值税缴纳的城市维护建设税等附加税费收入都归地方,增值税法直接规定由销售方所在地征

税,会使得税源过于集中。因此,在确保税收利益的同时,不管是通过修改交易实施地规则抑或修改征管规则,增值税法完善也需要在国际及一国之内的不同省份或地区之间考量税源的合理分配。当然,相比于通过财政转移支付进行二次分配来解决地区间财力不均衡的问题,通过完善征税这个一次分配制度来解决问题是首选,至少更有助于保障地方税收收入自主性。

(二)纳税人权利保护与课税公平

基于税收利益,应当加强、完善对数字经济交易及其跨境交易的增值税征收,使传统经济产业和国内数字经济产业在征税上得到公平对待,避免不利于传统经济产业和国内数字经济产业的竞争扭曲。接下来的问题是如何保护数字经济纳税人正当利益,以避免不合理的税负和遵从成本。

1. 避免不合理的税负

数字经济交易纳税人面临的不合理税负包括税负过重和不公平两个方面,增值税法需要从实体规则上进行完善。首先,避免税负过重,乃是出于促进数字经济发展的考量。具体而言,在国家大力发展数字经济的战略下,^③鉴于数字经济交易的特征,消费者可以非常便利、低廉地使用、享受相关产品,提高人民的生活质量。为此,数字经济交易需要征收增值税,但是基准纳税义务意义上的税负要适中。与缺乏对数字经济交易的专门界定相关,增值税法没有专门对数字经济交易规定税收待遇,从集中反映税负大小的税率来看,部分数字产品适用13%和9%两档税率,税负整体水平偏高。尤其是考虑到包括数字化的传统产品在内的数字产品,属于新兴产业以及现代技术类的产业,同时不同于销售货物,数字产品销售方的可以抵扣进项税较少,对数字经济交易应当适用更低档的税率。此外,对于我国跨境数字经济交易而言,不合理的增值税负担还表现在重复征税。

为此,在经济全球化的大背景下,一方面,我国要促进数字产业走出去,增值税法完善就需要考虑如何消除对数字产品境外销售的重复征税问题,或者对其扩大适用零税率或免税待遇,或者取消来源地征税。欧盟跨境数字经济交易就仅在消费地征税,即欧盟不对欧盟企业向欧盟外消费者销售数字产品征增值税。^④另一方面,对于境外企业向境内销售数字产品,增值税法完善不仅需要在数字经济交易的界定上与其他国家和地区的立法协调,还要考虑对消费地的认定标准要与其他国家和地区的认定标准协调。其次,避免税负的不公平,增值税法需要重点处理不同数字产品按照货物、服务和无形资产适用不同增值税待遇的问题。至于目前销售数字产品能享受的税收优惠政策少于销售同类的传统产品,可以解释为数字产品销售属于不同的一类产业,需要另行统一规范。

2. 避免不合理的遵从成本

从大力发展数字经济的角度,纳税人增值税遵从成本的降低也非常重要,尤其针对跨境数字经济交易。数字经济交易纳税人面临不合理的遵从成本也包括两个方面,分别是规则适用上的不确定性和税款申报缴纳的复杂性,增值税法需要分别从实体规则和程序规则上进行完善。首先,提高增值税法适用的确定性,增值税法应当明确覆盖各类数字经济交易,并特别明确数字经济交易的实施地。这有助于确保增值税法的内在确定性,尤其是其中关于增值税法的明确性。其次,降低税款申报、缴纳方面的遵从成本。事实上,不管是代扣代缴机制(如果针对国内B2B交易也适用的话),还是简易登记注册制度,增值税法都需要避免或降低纳税人主要来自查实数字产品购买方的身份和所在地的遵从成本,因为这些信息决定了是否适用代扣代缴机制、在简易登记注册制度

下申报能否顺利实施以及税负的大小。当然,对于我国而言,关键在于查实购买方的所在地在我国境内,至于在我国具体哪个省份或地区,鉴于增值税的征收在我国适用统一的税率和减免税待遇,对纳税人税额的计算和申报并不重要,除非特定省份或地区实行地区性优惠政策或有利差异课税。

(三)以贯彻中性原则为总体目标

增值税在全球被广泛应用,原因在于其是实现税收中性原则最理想的税种。换言之,增值税征收的核心特征就是贯彻中性原则,包括经济中性、法律中性、竞争中性和外部中性四个方面,^③应对数字经济的增值税法完善无疑也应当贯彻中性原则。上述阐释的增值税法完善应当维护国库利益、合理分配税源、保护纳税人权利和课税公平,从不同方面反映了贯彻中性原则的要求。例如,降低纳税人遵从成本,贯彻了经济中性的要求,即增值税纳税人不承担税负、减少纳税负担。又如,同传统经济经营者、境内数字产品销售者一样,分别加强对数字经济经营者、境外数字产品销售者的征税,贯彻了法律中性的要求,即基于交易主体的相同与否给予同等或不同对待。又如,减少不同数字产品之间的税收待遇差异(尤其是适用不同的税率),贯彻了竞争中性的要求,否则即产生消费或生产替代。再如,对向境外销售数字产品的交易,给予零税率或免税待遇,避免重复征税,贯彻了外部中性的要求,即保持该境内生产的产品在境外与当地产品税负的一致。据此,为有效应对数字经济给增值税征收带来的困境,我国增值税法完善总体上应当以贯彻中性原则为目标,对增值税应税行为、税率以及税收征管等相关规则进行体系化修改。以下将结合《增值税法(草案)》,对应对数字经济的增值税法完善提出建议。

四、数字经济交易增值税征收规则的完善

(一)数字经济交易客体的界定与归类

1. 客体的界定

为精准发展数字经济,尤其是考虑到有关特定非数字化传统产品的增值税优惠政策并不覆盖同功能的数字产品,在增值税法中界定数字产品并赋予其统一的税收待遇也有着现实需求。对此,其他国家或地区增值税法对数字产品的界定基本上是一致的,尤其是以欧盟的界定为代表。欧盟《有关执行 2006 年增值税指令的 2011 年第 282 号条例》第 7 条对指令第 58 条中“以电子化方式提供的服务”(electronically supplied services)概念进行了解释,指“通过互联网或电子网络交付的服务,这使得服务的供应本质上是自动地,只需最小化的人力介入,同时,如果没有信息技术,不可能确保供应”。^④新加坡国内税务局 2021 年公布的关于商品与服务税的电子税收指南对“数字服务”(digital services)采用了上述欧盟的界定,并做了细微修改,即“任何通过互联网或其他电子网络供应的服务,这使得服务的供应本质上是自动地,无须或只需最小化的人力介入,同时,如果没有信息技术的使用,不可能供应”。^⑤据此,借鉴上述域外立法,结合本文第一部分已经指出的数字经济概念,可以将数字产品界定为:通过互联网或其他现代信息网络供应并无须或只需微小的人力投入、依靠信息技术以及大数据、云计算、人工智能等新兴技术实现本质上自动供应的产品。其中,自动化覆盖合同缔结(包括交易双方主体的确定和特定对价给付义务的明确)、交易的实施以及由此带来交易的完成,^⑥这样一些交易核心要素的自动化决定了交易本质上是自动化的,这也是对于本质上自动供应的解释。此时,即使存在人力的介入,例如,在合同缔结之前的阶段向潜在的客户介绍产品的特点和合同细节,也不影响数字产品

的构成。

除数字产品的界定外,还有必要对数字产品的外延进行正反两方面的列举(包括兜底条款)。首先,关于正面列举的数字产品,本文第一部分提到的典型的数字产品都可以一并列举,包括社交、信息共享网络平台提供的相关服务。^④此外,还包括共享经济(例如不动产租赁或货物销售)互联网平台企业提供的数字产品,即其作为第三方链接销售方和购买方提供的中介服务,具有独立性。^⑤同时,平台也相当于向销售方出售将其货物或服务置于平台上销售的权利。当然,中介服务是自动化供应的,即在该平台上潜在的购买方通过一项自动化的程序做一个报价,一项交易达成的通知是通过电脑自动化生成并通知给双方。其次,关于反面列举的非数字产品,需要列举的项目通常也有利用互联网等其他现代信息网络或其他电子工具的特征,例如,间接电子商务。事实上,上述提到的正反两方面列举的数字产品和非数字产品,与目前欧盟等其他国家和地区增值税法列举的以电子化方式提供的服务是一致的,^⑥这也有助于我国与其他国家和地区在数字经济交易增值税制度间的协调,实现中性征税,即消除双重征税或不征税,促进中欧跨境数字经济交易往来。

2. 客体的归类:货物、服务抑或无形资产

在对数字产品进行统一界定之后,接下来的问题是数字产品应当归属于增值税应税交易的哪类客体,即属于增值税法规定的货物、服务抑或无形资产。对此,需要肯定的是,不同于目前不同数字产品分别归属于不同的客体,在对数字产品进行界定之后,客体的归类也应当是统一的,即仅能归属于一类客体。对此,应当归属于服务,尽管属于一种特殊的服务,理由如下:

首先,对于像电子期刊这样的数字产品,即货物的数字化产品,之所以不能归类为货物,是因为

其去物理化和无形性。意大利税务局曾解释指出电子期刊应当认定为服务,即销售方允许消费者进入期刊的网址,寻找已发表的文献的服务,同时还提供信息检索、内容更新等辅助服务。^⑦此外,目前同样按照货物处理的软件,也应当归类为服务,这是因为消费者购买、下载并使用杀毒、翻译等软件实质上是仅取得了软件所有者的使用许可,享受使用软件带来的电脑杀毒、翻译等服务,并不伴随软件著作权的转移。据此,销售供社会公众使用的软件是销售服务。^⑧

其次,对于“爱奇艺”这样以收会员费名义在线提供的数字产品,需要从销售无形资产改为销售服务,因为这类销售的客体实质还是影视、音乐等服务,这也是消费者旨在享受的服务,会员费仅仅是企业收费的一种方式或名称。换言之,任何企业都可以设置无限量的会员资格来销售其产品,如何征收增值税还是应当根据业务实质,不是根据收费方式。这样,也可以确保与非以会员费名义销售数字产品的平等对待,实现增值税中性原则。当然,软件销售伴随着著作权转移的情形,通常发生于企业之间,销售软件就属于销售无形资产。

最后,将数字产品归类为服务,也是其他国家和地区的普遍做法。例如,欧盟将数字产品命名为以电子化方式提供的服务,新加坡相对简化,命名为数字服务。此外,阿联酋增值税法将数字产品命名为电子服务(electronic services)。^⑨我国增值税法可以将数字产品归类为服务,同时根据数字经济交易本质为通过互联网等电子工具的(产品)供应,可以将数字产品命名为电子化服务,这也可以与其他国家和地区增值税法关于数字经济交易征税的规则进一步协调,实现中性征税。

综上,考虑到《增值税法(草案)》第1条对应税交易依然界定为销售货物、服务、无形资产、不动产,《增值税法(草案)》应当像《实施办法》一样增加

附件《销售货物、服务、无形资产和不动产注释》，在该附件中将电子化服务置于服务之下。同时，鉴于电子化服务需要利用现代技术，进一步归类为现代服务，并根据上述对数字产品的界定对电子化服务进行界定，同时进行正反面列举。

(二)数字经济交易适用的税率及减免税待遇

1. 适用的税率

销售数字产品应当适用6%的低档税率。如果未来增值税法将9%和6%两档低税率合并为一档，销售数字产品即适用这一档税率。这样对于像电子书籍之类的数字化的传统产品(目前按照货物征税)，税负会下降。

2. 适用的减免税待遇

销售数字产品在统一适用6%低税率之后，整体上不应当再享受减免税待遇，以确保与传统产业征税的公平以及财政收入。针对特定的数字产品，源于相关特定的传统产业享受减免税待遇，需考虑是否也应当一并享受同等待遇。例如，电子书籍和图书、在线电影和传统电影放映服务，是否应当享受一样的增值税减免税待遇。对此，应当予以否定，即维持现行的差别征税是合理的，理由如下：(1)销售电子书籍和普通书籍已经分属销售服务和货物，且销售电子书籍适用的税率从9%下降到6%，税负差异已经缩小。欧盟之所以允许数字化的图书等像普通书籍一样适用低税率，是因为服务与商品在欧盟增值税令中整体上适用一样的标准税率，不适用低税率会导致巨大的差异。例如，在荷兰，销售服务的增值税税率是21%，而销售图书适用9%的低税率；^④(2)鉴于数字产品的特征，电子书籍、在线电影的销售价格要比相关的传统产品低很多，消费者为此使用、享受的成本(即使加上税款)也会比相关传统产品的价格低，无须再给予税收优惠待遇以实现相关政策目的；(3)从降低增值税累退性的角度，虽然适用免税待遇(对满足

居民基本需求的消费品)效果更佳，不过考虑到粮食、自来水等其他基本消费品的税率还是9%，同时结合税收收入的考量，将相关数字产品的税率降低到6%已经可以满足降低累退性的要求。

3. 跨境数字经济交易的特别考量

首先，境外经营者向我国境内销售数字产品，我国基于上述关于数字产品适用的税率和减免税待遇征税。根据消费地征税，在确定具体消费地的情况下，如果当地实施了地方性增值税优惠政策且覆盖数字产品消费，该跨境销售数字产品也可以享受这一政策。当然，境外纳税人在我国缴纳增值税，鉴于在我国未承担进项税税负，不享有进项税的抵扣权。

其次，我国经营者向境外销售数字产品，对这类销售在我国适用何种税收待遇，需要区分以下两种不同情况：(1)在取消来源地征税的情况下，我国对跨境销售数字产品就不能征税，纳税人在境外纳税。不过，为贯彻中性原则，由于消费地国在征税的情况下不会允许该纳税人抵扣在我国境内承担的进项税，我国可以考虑给予退税(即承担的进项税)，或者为避免财政收入压力过大，可以先选择部分数字产品给予退税。此时，由于不能及时在纳税时抵扣进项税，纳税人会损失现金流利益。(2)在保留来源地征税的情况下，我国对跨境销售数字产品有权征税，这样就需要消除重复征税。为此，最为理想的措施便是对跨境销售数字产品适用零税率，这是因为在我国产生零销项税的同时还可以及时抵扣进项税。不过，目前只有非常少数类型的数字产品能适用零税率，同时，享受免税待遇的数字产品也非常有限。此外，相比零税率，免税虽然不产生销项税，但是不能抵扣进项税。事实上，很多国家增值税法对跨境销售服务在实施消费地征税的同时规定适用零税率。^④为此，为尽可能消除目前大部分数字产品跨境销

售存在的重复征税问题,贯彻中性原则和消费地征税原则,根据《增值税法(草案)》第9条的规定,国务院在规定适用零税率的跨境销售服务时,应扩大可以享受零税率的数字产品的范围。为避免财政收入压力过大,也为避免可能的国际双重不征税,我国当前不宜通过国内法单方面规定所有数字产品都适用零税率,部分销售数字产品也可以继续保留免税待遇。换言之,为消除其他数字产品跨境销售的双重征税问题,适宜通过与相关国家和地区签订增值税税收协定、双边互利的方式来解决,例如规定缔约国放弃来源地征税管辖。

(三)数字经济交易实施地的确定

1. 跨境数字经济交易的实施地

(1) 明确消费所在地

相比销售所在地,将交易实施地确定为消费所在地,也更符合中性原则,这是因为各国对数字产品适用的增值税税率或其他税收待遇是存在差异的。此外,在数字经济下,销售方提供数字产品能获取利润,很大程度上取决于用户(消费者)的消费活动。^⑩据此,我国也应当延续这一原则,根据《实施办法》第13条规定的“境外单位或者个人向境内单位或者个人销售完全在境外发生的服务”不属于在境内销售,《实施办法》第12条针对跨境服务(包括命名为电子化服务的数字产品,下同)规定的购买方所在地,即指购买方消费时的所在地。值得肯定的是,《增值税法(草案)》第3条不再规定购买方所在地,而是修改为“在境内消费”,更是明确了消费地征税原则。不过,与《实施办法》第12条一样,《增值税法(草案)》第3条同时也保留了来源地征税原则,即规定了“销售方为境内单位和个人”。当然,以上是关于销售服务实施地确定的一般规则,是否需要专门针对销售数字产品实施地的确定规定特殊规则,即仅保留消费所在地,删除来源地征税,这就取决于跨境销售数字产品

消费地征税在多大程度上也被其他国家和地区所确立。从国际趋势来看,未来宜引入特殊规则,仅规定消费地征税。当然,如果保留来源地征税,增值税法就需要针对跨境销售数字产品完善避免双重征税的措施,这一点下文还将进一步阐述。

(2) 细化消费所在地的确定标准

在明确消费所在地为数字经济交易实施地之后,未来增值税法还需要进一步明确消费所在地具体的确定标准。根据难易程度,可以就B2B交易和B2C交易分别规定。首先,B2B交易涉及企业,通常有固定的经营场所,其购买并消费数字产品无疑也是固定在其经营场所,因此,消费所在地具体表现为企业的机构所在地(也就是注册登记地^⑪)。对于境外(或外国)企业,如果在我国有机构、场所,通过该机构、场所购买并消费数字产品,即与该机构、场所在我国从事经营活动相关的消费,消费所在地也表现为该机构、场所所在地。其中,与企业所得税法相协调,机构、场所也包括境外企业的营业代理人。^⑫在数字经济下,由于数字产品的接收不需要购买方的物理存在,对于机构、场所需要取消固定场所与设施或人员等物理存在的限制性要求,例如在线经营平台。不过,为避免就同一购买方存在两处以上的消费地,这种虚拟机构、场所的构成也要受限制,例如设置一个最低持续时间,再如要求“显著经济存在”。^⑬显然,这需要与所得税视角下应对数字经济常设机构认定标准完善相协调。事实上,在取消对跨境销售数字产品的来源地征税的情况下,从保护我国税收利益的角度,未来在解释《增值税法(草案)》第3条规定的“在境内消费”时,规定以上关于境外企业在我国境内消费地的确定标准尤为重要。当然,从税收中性的角度,上述规则也应当适用于我国企业在境外设立机构、场所的情形。此外,如果企业(或经营者)没有固定的经营场所,则参照B2C交

易下消费所在地的确定。

其次,B2C交易中消费者是私人,即自然人,具有流动性,确定消费所在地就困难和复杂得多。考虑到数字产品消费便利性,自然人通常在其经常居住地通过现代信息网络就可以从全球或全国各地购买、消费数字产品,消费所在地具体表现为自然人的经常居住地。不过,自然人具有流动性,有可能时常基于出差、旅游、探亲等目的去往其他国家或地区,此时购买、消费数字产品的所在地会不同于自然人的经常居住地。针对私人消费者,未来增值税法在解释“在境内消费”时,除规定经常居住地外,还应规定当自然人购买数字产品的所在地不同于其经常居住地时,应当以购买数字产品所在地为消费所在地,例如,互联网协议地(IP地址)、手机信号归属地、用户身份识别(SIM)卡的移动国家代码标识地。此外,消费者在购买数字产品时所填写的地址(即账单地址)、其支付信息所提供的地址,也可以作为补充。事实上,上述消费所在地的确定标准,包括上述B2B交易下消费所在地的确定标准,与欧盟所确定的标准,^⑧总体上是一致的。这样有助于避免同一消费被两个以上国家或地区认定消费所在地在本国或本地区,从而避免重复征税。不过,对于未确立消费地征税以及确立消费地征税但消费所在地确定标准不一致的国家和地区,为更好地贯彻中性原则,以避免双重征税或不征税,对跨境数字经济交易,我国要与这些国家和地区签订增值税税收协定,对数字产品的消费地征税以及消费所在地确定标准进行明确规定和协调。

2. 国内数字经济交易的实施地

鉴于属于应税行为构成要件的同一内容,跨境数字经济交易实施地明确为消费所在地之后,从协调的角度考虑,自然引出国内数字经济交易实施地是否也应当明确为消费所在地的问题。对

此,应当予以肯定。一方面,如此规定更符合中性原则,毕竟国内也存在增值税低税负地区。另一方面,数字产品的消费者(作为“产销者”)也是数字经济交易重要的价值创造者,消费者所在地政府因为为消费者提供相关公共服务也应当取得源于数字经济交易的增值税收入,这样就可以避免税源在不同地方间的不合理分配问题。^⑨为此,未来增值税法在解释“在境内消费”时需要进一步规定,如果数字产品在境内消费且销售方为境内企业和个人,交易发生地为消费所在地。至于消费所在地的确定标准,则参照针对跨境数字经济交易的规定。这样,非固定业户就直接在消费所在地纳税。不过,对于固定业户,从征管便利的角度,依然在其机构所在地或居住地纳税,并享受消费所在地税收政策待遇,即消费所在地实行地区性增值税优惠政策或有利差异课税且覆盖数字产品消费。据此,现阶段无须在区分出B2B交易的情况下,对其适用代扣代缴机制,这也避免了纳税人识别购买方身份的遵从成本。当然,这不违反数字经济交易实施地为消费所在地的规则,因为消费所在地规则是有关纳税义务的实体规则,其本质上确定的是税收收入的归属,销售方在何处纳税是程序规则。根据上述实体规则,销售方所在地税务机关征收的增值税(地方部分)需要通过中央分配给消费所在地政府,这对于国内数字经济交易完全是可行的。当然,销售方所在地政府可以保留一部分收入,毕竟数字产品的生产者也是交易的价值创造主体。

(四)数字经济交易现代化征管系统的构建

为落实对数字经济交易的消费地征税原则,并兼顾国库利益维护和纳税人权利保护,需要设计一套现代化的数字经济交易征管系统。这有助于推进我国“智慧税务”现代征管体系的建设。^⑩对于国内数字经济交易,鉴于纳税人在我国境内

并注册登记,纳税人履行缴纳税款的义务并不存在问题。为落实消费地征税原则,为减少中小数字产品企业的遵从成本,纳税人无须在各省都注册登记分公司或分支机构,作为当地的增值税纳税人对在当地的消费在当地缴纳税款。纳税人可以在其所在地缴纳税款,部分增值税税款通过中央分配给消费所在地政府。显然,构建现代化的税收征管系统主要旨在落实跨境数字经济交易在消费地的征税,即确保境外纳税人向我国消费者销售数字产品的增值税征收。这一系统的构建可以分为以下两个步骤。

1. 设立一站式的增值税征管系统

未在我国设立机构、场所的境外纳税人在我国未注册登记,因此对其存在税收征管困难。借鉴欧盟 MOSS 机制,我国确实需要引入针对境外纳税人的简易登记制度,即一站式的增值税登记系统,由国家税务总局设立并负责运营维护。具体而言,境外纳税人不管是向在我国一处还是多处不同地区的消费者销售数字产品,仅需在上述的系统(在线)注册登记即可。然后,在该系统中进行统一的周期性纳税申报,并通过该系统进行税款缴纳。税收收入中属于中央部分的税款进入中央国库,属于地方部分的税款则由中央统一分配给相关省份。此外,其他的一些税收征管活动(例如发票开具、税收救济等)也可以在该系统中实施。因此,一站式的增值税登记系统也就是一站式的增值税征管系统,其适用范围无须限制于境外纳税人的 B2C 交易,纳税人实施 B2B 交易也可以通过该系统申报、缴纳税款。据此,《增值税法(草案)》第 14 条(关于代扣代缴机制)应当增加一款规定:国家税务总局设立并负责管理一站式的增值税征管系统,境外单位和个人在境内销售数字产品等发生其他特定应税交易,通过该系统申报、缴纳税款,不适用代扣代缴机制。

2. 确保系统的有效运行

实现上述系统有效运行是接下来最为关键的问题。首先,需要确保境外纳税人应登(征)尽登(征),以避免税款的流失。为此,单靠传统的两国或地区征税部门间情报交换是不够的,虽然在增值税税收协定中也可以规定征管互助,但他国提供有关境外纳税人涉税信息的情报是否完整、准确、及时本身还是不能确保,尤其是考虑到数字产品是在我国境内消费,国家税务总局还得主要依靠自身的征管措施来确保及时获取完整、准确的涉税信息。具体而言,既然数字经济交易利用互联网等现代信息网络,同时在远程交易下也必然需要通过金融机构或支付平台等第三方支付交易价款,国家税务总局应当利用最新的数字技术、区块链技术等收集 and 记录境外纳税人在我国的网络交易数据。^⑨此外,在税收征管法中引入第三方信息提供制度,国家税务总局还可以要求金融机构、在线支付平台等第三方机构提供境外纳税人交易信息。这样,在确保境外纳税人涉税信息完整性、准确性及其取得及时性的基础上,国家税务总局一方面可以掌握向我国销售数字产品的境外纳税人信息,有针对性地要求没有登记的境外纳税人在系统中登记;另一方面,国家税务总局基于掌握的大量数据,可利用人工智能对税收进行监管和稽查,^⑩对境外纳税人在系统中填报的交易信息进行高效审查或漏洞排查。为促使境外纳税人及时注册登记系统,还有必要采取进一步措施。例如,考虑到境外纳税人通常需要依托在我国境内的支付平台进行交易结算,国家税务总局可以邀请这些支付平台加入系统的建设,使境外纳税人在支付平台注册时同时完成系统的注册登记,将两者结合起来。^⑪此外,对于通过银行转账来结算的部分境外纳税人,如果查实未缴税款数额巨大的,可以请求相关部门对境外纳税人在我国境内的数字产

品提供渠道予以限制。

其次,为降低登记纳税人的遵从成本,在系统纳税申报时准确计算每一笔数字产品销售产生的税款,需要查明每一笔交易购买方的身份和所在地(涉及可能的地区性差别课税和收入分配),适宜由我国金融机构或支付平台来审核购买方的身份和所在地,并在系统中一并提供给国家税务总局和境外纳税人。这是因为购买方作为金融机构或支付平台的客户或用户,这些第三方机构本身就需要审查相关信息。例如,在通常情况下,如果购买方提供了税号及其机构、场所所在地,在金融机构或支付平台核实的情况下,即可确定为企业及其消费所在地。相反,如果购买方没有提供税号,选择自然人身份并提供经常居住地,在金融机构或支付平台核实的情况下,即可确定为私人消费者及其消费所在地。当然,在购买方没有提供税号的情况下,不管是金融机构或支付平台,还是境外纳税人,如果有其他充分的证据证明其是增值税纳税人,也可以推翻私人消费者的认定。^③同理,如果购买方通过互联网或手机(移动设备)接收数字产品,有证据表明IP地址或手机信号归属地不同于购买方的经常居住地,应当以前者确定为消费所在地。在上述确定购买方身份和消费所在地的基础上,在系统中安装专门的软件来自动化地计算税款,即境外纳税人在输入数字产品名称、交易价格后,该软件就根据上述交易信息以及完善后的数字经济交易增值税实体规则计算出每一笔交易的增值税税额。据此,境外纳税人在系统中支付税款,同时,因为所需信息都具备了,在系统中形成发票并开具给购买方也变得便利。总之,为降低纳税人的遵从成本,系统将实现纳税人通过云计算方式跨空间履行各项增值税征管相关义务。此外,关于发票开具,正如意大利增值税法免除纳税人向私人消费者销售数字产品的发票开

具义务,^④我国增值税法或《发票管理办法》可以规定在私人消费者没有要求发票开具的情况下境外纳税人免除发票开具的义务。

结论

能否有效应对数字经济是未来增值税法能否通过良法标准检验的关键之一。作为增值税立法对数字经济的回应,以及对《增值税法(草案)》的修改建议,未来增值税法需要完善的方面包括:(1)对数字产品进行界定,即通过互联网或其他现代信息网络供应并无须或只需微小的人力投入、依靠信息技术以及大数据、云计算、人工智能等新兴技术实现本质上自动供应的产品,并归类为服务以及命名为电子化服务;(2)在税率以及减免税等待遇上,数字产品应当区别于非数字化的相关传统商品或服务;(3)对于跨境数字经济交易,未来宜引入特殊规则,仅规定消费地征税,对于国内数字经济交易也应当改为消费地征税;(4)以消费所在地确定为数字经济交易实施地,并细化消费所在地的确定标准,包括作为消费方的企业或其机构所在地、自然人的经常居住地或购买数字产品所在地等;(5)金融机构或支付平台负责审核购买方的身份和所在地,并将信息提供给税务机关;(6)国家税务总局设立并负责管理一站式的增值税征管系统,境外单位和个人在境内销售数字产品等发生其他特定应税交易,通过该系统申报、缴纳税款;(7)关注其他国家和地区关于数字经济交易及其实施地增值税规则的立法动态,视情况与相关国家和地区签订增值税税收协定。

注释:

①数字经济可以包括数字产业化和产业数字化两方面。参见林毅夫:“推动数字经济健康发展”,载《人民日报》2022年3月28日。

②See Peer Schulze and Erik van der Marel, "Taxing Digital Services—Compensating for the Loss of Competitiveness", Ecipe Policy Brief, No.11(2021), p.2.

③参见经济合作与发展组织(OECD)2021年10月发布的《关于应对经济数字化税收挑战“双支柱”方案的声明》。

④See Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services.

⑤See Tax and Superannuation Laws Amendment(2016 Measures No.1) Bill 2016 of Australia.

⑥参见张馨予:“数字经济对增值税税收遵从的挑战与应对——欧盟增值税改革的最新进展及启示”,《西部论坛》2020年第6期,第118-119页。

⑦参见《国务院关于印发“十四五”数字经济发展规划的通知》(国发[2021]29号)。

⑧参见杨小强、吴玉梅:“增值税法中的第三人考量”,《法学家》2007年第4期,第73页。

⑨Cfr. Sebastiano Maurizio Messina, "La Nuova Disciplina delle Vendite a Distanza di Beni", in Adriano Di Pietro e Piera Santin(a cura di), La Fiscalità Dell'economia Digitale tra Italia e Spagna, Milano: Wolters Kluwer Italia S. r. l., 2021, p.158.

⑩参见张译心:“经济法学服务数字经济发展”,载《中国社会科学报》2023年11月20日。

⑪参见薛伟:“数字经济下的增值税:征税机制、避税问题及征收例解”,《财会月刊》2021年第9期,第159页。

⑫See Commission proposal, COM(2000) 349 final, for a Council directive amending directive 77/388/EEC.

⑬参见《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税[2016]36号)。

⑭参见国家税务总局全面推开营改增督促落实领导小组办公室编:《全面推开营改增业务操作指引》,中国税务出版社2016年版,第86-90页。

⑮参见欧阳天健:“数字经济背景下电子书增值税制优化”,《编辑之友》2021年第1期,第55页。

⑯参见《财政部 税务总局 海关总署关于深化增值税改革有关政策的公告》(财政部税务总局海关总署公告2019年第39号)。

⑰See Council Directive(EU) 2018/1713 of 6 November 2018 amending Directive 2006/112/EC.

⑱参见《跨境应税行为适用增值税零税率和免税政策的

规定》(财税[2016]36号,附件4)。

⑲例如,A省的商家通过互联网平台或APP向B省消费者提供数字产品,交易实施地不管是认定A省还是B省似乎都有理由,又都缺乏足够的说服力。

⑳例如,根据《齐齐哈尔市梅里斯达斡尔族区条例》第25条的规定,梅里斯达斡尔族区新办企业和老企业开发的新产品从投产之日起,增值税地方分成部分先征后返,期限为1年,期满后纳税仍有困难的,先征后可再返回50%,期限为2年。

㉑参见《海南自由贸易港法》第27条。

㉒参见孔狄凯:“数字经济对跨境服务贸易增值税征管的挑战与应对”,《国际税收》2018年第9期,第78页。

㉓《税收征收管理法》第69条规定:“扣缴义务人应扣未扣、应收而不收税款的,由税务机关向纳税人追缴税款,对扣缴义务人处应扣未扣、应收未收税款百分之五十以上三倍以下的罚款。”

㉔See Marie Lamensch, "Are 'Reverse Charging' and the 'One-Stop-Scheme' Efficient Ways to Collect VAT on Digital Supplies?", World Journal of VAT/GST Law, No.1(2012), p.6.

㉕See European Commission, "Guide to the VAT mini One Stop Shop", available at the official EU website https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/one-stop-shop-guide_lines_en.pdf, visited on March 1, 2023.

㉖从2021年7月1日起,MOSS机制已经被推广适用于所有的B2C服务(包括数字产品)以及欧盟内部商品远程销售等,从而形成了一个更大的“一站式服务”(One-Stop Shop)机制。See European Commission, "Guide to the VAT One Stop Shop", available at the official EU website https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/system/files/2021-07/OSS_guidelines_en.pdf, visited on March 1, 2023.

㉗See note ㉔, p.8.

㉘参见习近平:“不断做强做优做大我国数字经济”,《求是》2022年第2期,第1页。

㉙Cfr. Giuseppe Melis, "Economia Digitale e Imposizione Indiretta", Innovazione e Diritto, No.1(2015), p.114.

㉚See Oskar Henkow, Financial Activities in European VAT: a Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities, Alphen aan den Rijn: Kluwer law international, 2008, p.59.

㉛The art.7 of Council Implementing Regulation(EU) No 282/2011.

② Inland Revenue Authority of Singapore, "GST: Taxing Imported Remote Services By Way of the Overseas Vendor Registration Regime", available at the official website of Inland Revenue Authority of Singapore [https://www.iras.gov.sg/media/docs/default-source/e-tax/gst-e-tax-guide_taxing-imported-remote-services-by-way-of-the-overseas-vendor-registration-regime_\(1sted\).pdf?sfvrsn=7a18d6f5_10](https://www.iras.gov.sg/media/docs/default-source/e-tax/gst-e-tax-guide_taxing-imported-remote-services-by-way-of-the-overseas-vendor-registration-regime_(1sted).pdf?sfvrsn=7a18d6f5_10), visited on March 2, 2023.

③ Cfr. Maria Grazia Ortoleva, "L'imposta sul Valore Aggiunto sul Commercio Elettronico Diretto", in Adriano Di Pietro e Piera Santin (a cura di), *La Fiscalità Dell'economia Digitale tra Italia e Spagna*, Milano: Wolters Kluwer Italia S. r. l., 2021, p.126.

④ 事实上,即使这些平台属于无偿提供的服务,也可以纳入视同销售服务予以征收增值税,这是因为这些平台通过“免费”提供服务,获取用户价值(数据),用于其他经营活动而取得高额利润。

⑤ 欧洲法院在2019年12月19日作出的一项判决明确认可了这一点,指出共享经济平台企业提供的服务属于以电子化方式提供的服务。See ECJ Judgment in Case C-390/18 (Airbnb Ireland).

⑥ See the art.58 and Annex II of Directive 2006/112/EC and the art.7 of Council Implementing Regulation(EU) No 282/2011.

⑦ Cfr. la Risoluzione n.186 del 2003 dell'Agenzia delle Entrate.

⑧ Cfr. Giuseppe Melis, "Economia Digitale e Imposizione Indiretta", *Inane e Diritto*, No.1(2015), p.106.

⑨ See the art.23 of UAE Cabinet Decision No.(52) of 2017 on the Executive Regulations of the Federal Decree-Law No(8) of 2017 on VAT. 该条将电子服务界定为“通过互联网、电子网络或电子市场自动交付的服务”,外延也包括在线期刊、软件供应和更新等。

⑩ See Netherlands Enterprise Agency, "VAT Rates and Exemptions", available at the website of Netherlands Business <https://business.gov.nl/regulation/vat-rates-exemptions/>, visited on March 5, 2023.

⑪ 参见叶姗:“增值税法的设计:基于税收负担的公平分配”,《环球法律评论》2017年第5期,第52页。

⑫ 参见张牧君:“用户价值与数字税立法的逻辑”,《法学研究》2022年第4期,第112页。

⑬ 参见国家税务总局全面推开营改增督促落实领导小组办公室编:《全面推开营改增业务操作指引》,中国税务出版社2016年版,第64页。

⑭ 参见《企业所得税法实施条例》第5条。

⑮ 参见赵洲、周洁:“‘虚拟常设机构’的税收协定规则构建研究——公平分享‘一带一路’倡议下跨境数字经济税收利益”,《西安交通大学学报(社会科学版)》2020年第3期,第27页。

⑯ See the art.24 of Council Implementing Regulation(EU) No 282/2011.

⑰ 参见李建军、杨帆、陈盈润:“数字经济时代增值税地区间横向分配机制研究”,《税务研究》2022年第6期,第5页。

⑱ 参见许多奇:“纳税营商环境优化与税收法治化变革——世界银行纳税营商环境指标不适用性反思”,《法学家》2022年第3期,第130页。

⑲ 参见李森焱:“数字经济给增值税征管带来的挑战及应对思路”,《国际税收》2017年第7期,第53页。

⑳ 参见翁武耀、倪淑萍:“人工智能促进税收征管现代化的方式与影响”,《税务研究》2018年第6期,第21页。

㉑ 参见王劲杨:“构建跨境增值税数字化征管手段的思考——基于美国跨州销售税数字化征管机制的研究”,《税务研究》2019年第3期,第77页。

㉒ Cfr. nota⑬, pp.130-131.

㉓ Cfr. l'art. 22 del D. P. R. 26 ottobre 1972, n.633-Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto.

参考文献:

[1]叶姗:“增值税法的设计:基于税收负担的公平分配”,《环球法律评论》2017年第5期。

[2]Marie Lamensch, "Are 'Reverse Charging' and the 'One-Stop-Scheme' Efficient Ways to Collect VAT on Digital Supplies?", *World Journal of VAT/GST Law*, No.1(2012).

[3]Giuseppe Melis, "Economia Digitale e Imposizione Indiretta", *Innovazione e Diritto*, No.1(2015).

[4]Maria Grazia Ortoleva, "L'imposta sul Valore Aggiunto sul Commercio Elettronico Diretto", in Adriano Di Pietro e Piera Santin (a cura di), *La Fiscalità Dell'economia Digitale tra Italia e Spagna*, Milano: Wolters Kluwer Italia S. r. l., 2021.