

DOI:10.3969/j.issn.1674-8131.2020.06.010

# 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

张馨予

(北京大学法学院,北京 100081)

**摘要:**数字经济带来的消费和商业模式变化,增加了跨境贸易增值税的税收遵从负担,并扩大了纳税人不遵从的空间。面对数字经济给增值税税收遵从带来的诸多挑战,欧盟持续展开税改行动,试图建立一个针对单一市场的更简单、健全、有效的增值税体系:通过提供增值税一站式服务、建立增值税反向征税机制、实施小企业特别计划、推行电子发票、加强信息合作与协助义务等具体措施,进一步简化和统一征税程序,降低合规成本和行政壁垒,增强信息共享和行政合作,提升整体税收遵从度,进而促进增值税体系实现顺应数字经济的现代化升级。借鉴欧盟的增值税改革思路,中国应建立健全针对跨境数字服务的增值税制度,进一步优化增值税税制,全面降低税收遵从负担和合规成本,加快信息共享机制和系统建设,并积极提高纳税主体的自愿遵从度。

**关键词:**数字经济;增值税改革;税收遵从;遵从负担;合规成本;欧盟税改

**中图分类号:**F810.422 **文献标识码:**A **文章编号:**1674-8131(2020)06-0113-09

### 一、引言:数字经济对增值税税收遵从的挑战

现代通信技术(ICT)在经济领域的普遍运用催生出数字经济,先进的通信和数据处理能力不仅改变了原有的生产方式和商业模式,同时也进一步改变了支付方式和消费行为。不同类型的经济交往得以在更远距离、更大范围进行,并由此形成企业对企业(B2B)、企业对消费者(B2C)、消费者对消费者(C2C)等新型商业模式。这些新型商业模式的形成和发展给原有税收体系带来挑战,如何有效征收数字产品和服务跨境交易的增值税成了新问题。但是,面对数字经济,是否真的需要设计新的税收体系来加以应对?美国税务高管协会(Tax Executives Institute)认为,数字经济并未改变商业本质,只是使得商业运作成本更低、效率更高;电子商务仍然离不开建立、获取、存储、定价、运输等传统商业路径,供货商、软件开发者及储货仓等也都有各自的地理位置,这并不妨碍确定征税管辖权<sup>[1]</sup>。经济合作与发展组织(OECD)发布的 BEPS(Base Erosion

\* 收稿日期:2020-06-17;修回日期:2020-08-06

基金项目:国家社会科学基金一般项目(17BFX201)

作者简介:张馨予(1993),女(回族),河南开封人;博士研究生,主要从事经济法理论、财税法研究。

and Profit Shifting, 税基侵蚀和利润转移)行动计划第1项第6章同样认为:数字经济本身并未显示出特殊的BEPS问题,只是其诸多特征(尤其是流动性)对BEPS产生了影响。因此,回应数字经济以及技术革新带来的税收挑战,关键在于确保税收遵从,进而防范税基流失。

实际上,数字经济对增值税征收带来的挑战很大部分在于税收遵从问题。税收遵从是指纳税人依照法律规定履行纳税义务,包括及时完成税务登记、纳税申报、足额缴纳税款等,是税收征管的基础,贯穿于税收征收的各个阶段。增值税通过价值链上下游的抵扣链条实现税负的流转与转嫁,纳税人的遵从度是影响增值税税收的重要因素。然而,数字经济下的跨境贸易、无形资产贸易及个人境外消费等对确保增值税的遵从度带来巨大挑战:科技革新一方面加大了增值税的遵从负担,另一方面也扩大了纳税人不遵从的空间。因此,就增值税征收而言,应对数字经济的挑战所需要的并非建立全新的税制,而是在新的商业模式下确保纳税遵从。

## 1. 遵从负担的增加

(1)税制差异带来的风险与成本增加。目前,国际上还缺乏统一的增值税税制。对跨国交易各方,特别是中小企业而言,由于没有统一的国际标准,各国税制的差异可能导致较大的收入风险和税收遵从成本,而数字经济加剧了这种风险和成本。数字经济的交易活动越来越简便、灵活,而增值税的课征规则仍在不断发展与创制中,缺乏简洁统一的标准来确定增值税税基显然会加大税收执行成本和遵从成本<sup>[2]</sup>。以数字金融服务的增值税课征为例,泰国针对数字货币交易征收7%的增值税,而欧盟则对数字货币交易免征增值税;即使在欧盟内部,各国税制也有所不同,挪威仅对金融租赁和安全托管征收增值税,而德国、法国和立陶宛的金融服务征税范围则相对较宽<sup>[3]</sup>。

(2)税务登记和纳税申报成本增加。以B2C商业模式为例,如果采取卖方征收模式,则非居民卖方需要在进口国缴纳增值税,这要求其在相应的增值税管辖国进行增值税登记和申报,那么相关税务登记和合规制度将给卖方带来额外的税收遵从负担;如果采取买方征收模式,则需要购买方进行自我评估并支付其进口价值货物的增值税,而购买方的税收遵从度通常是较低的<sup>[4]</sup>,个人消费者往往缺乏动力自我评估增值税税负和主动申报缴纳税款,因而海关和税收主管部门将面临较大的征收负担。除此之外,由于不同管辖国纳税申报的要求各不相同,满足多个管辖国纳税申报要求通常会给非居民供应商带来较大的合规负担。

(3)第三方主体协税成本增加。税收遵从并不仅局限于纳税主体,许多国家针对向第三国转移个人数据制定了相关数据安全规定,这也会产生一定的税收遵从成本,其通常由政府机构、公司和其他收集个人数据的机构承担<sup>[5]218</sup>。就政府层面而言,对数字经济所带来的大量低附加值交易进行税收管理面临挑战,极低的税收收入对应的却可能是高昂的行政管理成本<sup>[5]172</sup>。与此同时,金融机构、银行、海关等也都需要承担一定程度的协税义务,共同建立和完善信息共享和共同分析平台,以有效推进部门间的信息交换,进而从源头上把控税收欺诈和纳税遵从等问题。如果没有高效的合作机制和科学的流程设计,显然会加重第三方主体的税收遵从负担。

## 2. 不遵从空间的扩大

(1)悬垂效应及免税制度的影响。各国增值税免税制度的不同,会给纳税人带来更多不遵从的空间。作为税收中性原则的例外,增值税免税制度可能产生悬垂效应(Cascading),即增值税免税企业在销售商品时会将无法抵扣的进项税额计入销售价格中,而该进项税额会变成隐形税额无法在购进商品的企业中予以抵扣<sup>[5]36</sup>。同时,跨国企业可以基于各国免税制度的不同进行避税安排,例如低价值货物进口免税优惠:企业在其所在国国内销售低价值货物需要在当局缴纳增值税,但如果将低价值货物从离岸地区进口再

销售给国内消费者,就可以达到免缴增值税的目的。伴随着跨境电子商务的发展,技术革新不断降低产品成本和价格,大量低价值商品通过网络平台出口,而享受该税收优惠的进口商品也急剧攀升,造成增值税收入下降。长期实行低价值货物进口免税制度,不仅破坏税收公平,还会导致国内供应商将企业搬至离岸地区以使其销售的低价商品免征增值税,进一步导致国内整体税收收入的流失。

(2) 劳务流动性及征税地原则差异的影响。增值税的征税对象是货物和劳务,这里的货物是指有形财产,而劳务则通常定义为销售货物以外的其他活动,一般也包含了无形资产。数字经济下,无形资产及数字化劳务的流动性增强,确定何地为劳务消费地并进行税款征收成为难题。比如,在 B2B 模式下,以劳务消费地为纳税地点,则无须在出口国缴纳增值税,能够避免企业跨境申请增值税退税,为企业减轻一定的纳税遵从负担;以劳务提供地为纳税地点,则能够降低出口劳务骗税风险,压缩纳税人不遵从空间。然而,各国对于征税地原则的规定不尽相同,这就为纳税主体带来通过税制差异进行税收筹划的空间。此外,由于劳务的覆盖范围较广,跨国企业可以跨地域提供劳务服务,进而可以利用征税地原则的不同,通过成本分摊协议、经济运作规模化等方式实现增值税税收的不遵从。

(3) B2C 交易中个人消费者的税收遵从问题。增值税应基于广泛的税基对消费进行普遍性征税,而在 B2C 模式下,个人消费者购买商品的急剧增长是造成增值税收入流失的重要原因;若采取对供应方征税,如果供应商所在地不征收增值税,最终消费者所在地也无法征收增值税;若采取对消费者征税,则需要建立个人消费者进行自我扣除或自我评估并申报增值税的制度,但个人消费者的纳税遵从问题难以解决。个人消费者往往缺乏动力主动申报应纳税额,基于消费者自我评估的增值税征税机制通常缺乏效率,最终很可能导致消费者并没有缴纳相应增值税<sup>[5]210</sup>。

## 二、借鉴:欧盟增值税改革的最新进展

欧盟现行的增值税税制被认为是一个具有替代性和过渡性质的税收制度,数字经济的到来进一步暴露出种种问题。其中,因法规滞后产生的税收遵从问题主要有三类:一是遵从成本的增加。据欧盟委员会发布的数据,电子商务公司需要为其销售覆盖的每个欧盟国家支付大约 8 000 欧元的增值税合规成本<sup>[6]</sup>。“互联网+”商务贸易的特点在于较低的技术成本和较高的市场覆盖率,而高额的税收合规成本给在线交易的发展带来较大负担,对于中小企业来说则更是如此。二是不遵从空间的扩大。旧有税制难以有效规制数字经济下跨境交易带来的新问题,产生出更多的不遵从空间,如滥用增值税税率和征税范围的差异等。不遵从空间的扩大将给欧盟带来每年约 50 亿欧元的增值税收入损失,而到 2020 年,这一数字预计将达到 70 亿欧元;同时,来自第三国的 65% 的货物贸易不符合欧盟的增值税规定,预估高达 250 亿欧元的非欧盟国家贸易不符合欧盟增值税标准<sup>[6]</sup>。三是竞争环境的不公平。根据欧盟关于低价值货物免征增值税的规定,从非欧盟国家在线购买的进口商品价格如果低于 22 欧元,则该商品免征增值税。这一制度会激励税收欺诈行为的发生,非欧盟公司可以将昂贵的商品标价为不超过 22 欧元,从而避免缴纳增值税,这使欧盟企业相对于非欧盟企业在市场竞争中明显处于劣势。

面对数字经济带来的增值税遵从问题,欧盟委员会一直要求改革增值税制度,呼吁对增值税征收进行现代化更新,并且已经进行了一系列改革。2010 年 12 月,欧盟委员会发布关于未来增值税的绿皮书《建立一个更简单、健全、有效的增值税体系》<sup>[7]</sup>,随后于 2011 年 12 月进一步提出要建立一个更简单、健全、有效的针对单一市场的增值税体系<sup>[8]</sup>,并于 2016 年 4 月提出建立欧盟单一增值税体系的行动计划和时间表<sup>[9]</sup>。为配合欧盟增值税改革,近年来欧盟委员会持续不断推出相应政策、提案与建议(参见表 1)<sup>[7-24]</sup>。这些改革旨在进一步消除数字经济下的贸易壁垒,减少增值税征收的合规成本,从征税规则的简化到行政管理的强化等层面全面提升增值税的税收遵从度。



表 1 欧盟增值税改革的主要文件

一、软法:报告/计划/协议
2010年12月1日:《增值税的未来绿皮书:建立一个更简单、健全、有效的增值税体系》
2011年12月6日:《增值税的未来:建立一个更简单、健全、有效的针对单一市场的增值税体系》
2016年4月7日:《建立欧盟单一增值税区的增值税行动计划》
2019年11月8日:《增值税付款数据交换新规则的临时协议》
二、立法提案
2017年11月30日:《关于修订第904/2010号条例的提案——加强增值税领域行政合作》
2018年1月18日:《关于修订2006/112/电子商务指令的提案——小企业特殊计划的通用增值税制度》
2018年5月25日:《关于修订2006/112/电子商务指令的提案——引入详细技术措施》
2018年6月22日:《关于修订第904/2010号条例的提案——加强行政合作以预防增值税诈骗》
2018年9月28日:《关于修订2006/112/电子商务指令的提案——普遍逆向收费机制暂时适用于共同增值税体系》
2018年12月11日:《关于跨境电子商务增值税现代化的提案》
2019年11月8日:《关于修订2006/112/电子商务指令的提案——通用增值税制度小企业特殊计划》
三、硬法:指令/条例
2017年12月5日:《修订2006/112/电子商务指令和2009/132/电子商务指令——远程销售和服务供应的增值税义务》《修订第282/2011号条例——实施通用增值税制度的措施》《修订第904/2010号条例——增值税行政合作和打击欺诈行为》
2018年10月2日:《修订第904/2010号条例——加强行政合作并预防增值税欺诈的措施》
2020年2月18日:《修订2006/112/电子商务指令——引入支付要求》《修订第904/2010号条例——加强行政合作以打击增值税骗税的措施》《修订2006/112/电子商务指令——小企业特殊计划的通用增值税制度》《修订第904/2010号条例——加强行政合作和信息交流以保障小企业特殊计划的实施》

多样化的电子商务增值税制度使欧盟成员国政府和企业面对复杂的纳税规则和高昂的合规成本,数字经济的发展进一步凸显其现有税制的缺陷和弊端,需要进行改革来消除行政壁垒,降低合规成本,从而提升增值税的税收遵从度。为应对数字经济的挑战和促进中小企业的发展,欧盟试图通过建立针对单一市场的简单、健全、有效的增值税体系来消除跨境电子商务的增值税障碍,并通过加强行政合作和信息合作来防止增值税欺诈行为,进而提高整体税收遵从度,促进增值税体系顺应数字经济的现代化升级。具体来讲,欧盟主要采取了以下措施:

### 1. 提供增值税一站式服务(Mini One-Stop Shop)

一站式服务是一种电子税务申报系统,提供电子服务的销售方无论是否来自欧盟国家,均可在欧盟任一成员国申报和支付增值税,无需在所有发生销售行为的成员国分别注册和申报。2016年4月公布的欧盟增值税行动计划中,欧盟提出将一站式服务扩展至在线货物供应和所有跨境劳务的最终消费者,并将一站式服务延伸至跨境B2B货物供应。随后,在2017年12月5日通过的欧盟电子商务增值税一揽子规则提出,将于2021年1月1日进一步建立新的一站式服务(OSS),该服务也将扩展到进口劳务,增值税信息可以通过卖家或市场在欧盟客户的销售点收集,并且非欧盟卖家也可通过OSS申报增值税。此外,如果不使用OSS,欧盟将为进口服务提供另一种税收简化机制,即在进口时从客户处收取增值税,并且运输商每月只需向海关申报一次。根据欧盟委员会的统计,一站式服务使企业整体节省23亿欧元,并为成员国增加70亿欧元的增值税收入。

## 2. 建立增值税反向征税机制(Reverse-Charge Mechanism)

为进一步打击利用数字经济的增值税骗税行为,改善增值税遵从现状,欧盟经济及金融事务理事会于2016年6月17日提出欧盟成员国可以采取增值税反向征税机制。在该机制下,供应商不再承担增值税的纳税义务,而由目的国方申报缴纳增值税,以此防止供应商在欧盟境内利用成员国间的增值税优惠政策进行循环骗税。随后,欧盟委员会于2016年12月21日提出关于增值税普遍反向征税的提案并在2018年10月2日通过,该提案允许成员国适用普遍反向征税的机制,并对反向征税的适用限定了一定的条件:一是仅适用于每笔交易超过17 500欧元的国内商品和劳务供应;二是该机制是一项暂时性的解决方案,适用截止于2022年6月30日;三是仅限于提出该要求的成员国适用,且该成员国25%的增值税税收流失须归因于循环欺诈,此外还需得到欧盟理事会的授权;四是必须符合严格的技术条件,遵守欧盟的保障设施;五是必须建立适当且有效的纳税人电子报告义务。整体而言,反向征税机制只是应对增值税骗税的短期解决方案,欧盟委员会将在未来出台新的增值税制度以替代该过渡性安排。

## 3. 实施小企业特别计划(Special Scheme for Small Enterprises)

2018年1月18日欧盟提出关于修改2006/112/电子商务指令之小企业特别计划的提案:一是向所有符合欧盟条件的企业开放小企业豁免政策;二是确定国家免税额的最高限额阈值;三是建立小企业临时转型期,当小企业暂时超过免税限额时仍可继续享受豁免政策;四是进一步简化免税和免税中小企业的增值税义务,包括简化注册、简化记录保存和延长纳税期限、减少申报增值税的频率等。2019年11月8日,欧盟委员会就简化小型企业增值税规则达成临时协议<sup>[21]</sup>,进一步减轻小型企业的行政负担和合规成本,营业额保持在成员国设定的门槛以下(不能超过85 000欧元)的小企业年可以适用简化后的增值税合规规定(即针对小企业进行一定的规则豁免)。该协议通过修订增值税指令来简化小企业的增值税免税规则,同时修订增值税领域的行政合作条例,以增强相关行政合作。2020年2月18日,欧盟理事会通过了上述小企业适用简化税收规则的临时协议,并在增值税指令中予以修改。

## 4. 推行电子发票(VAT Invoicing Rules)

欧盟在2006年增值税指令中引入了电子发票的相关规定。2010年,欧盟又针对指令中的电子发票内容进行了修改,并于2013年1月1日起全面实施。2017年12月5日通过的欧盟电子商务增值税一揽子规则提出,自2019年起,开具发票将逐步采用供应地原则,而非消费地原则<sup>[18]</sup>。所有企业都有权选择最适合其需求的增值税发票解决方案,电子发票与纸质发票具有同一基础,标准同时适用于两者,成员国的税务机关不应强加某些先决条件,例如电子签名或电子数据交换(EDI)等。整个欧盟的增值税发票要求是统一的,进而为跨境企业提供法律确定性和操作简便性。同时,即使原件记录在纸上,也允许以电子方式存储发票,并且两者的存储期限相同。此外,降低中小企业税收遵从成本也是欧盟修改增值税规则的重要目的之一,中小企业只有在客户付款后(而不是在开具发票时)才需要申报增值税,这在一定程度上减轻了中小企业的合规负担。

## 5. 加强信息合作与协税义务

欧洲审计法院(European Court of Auditors)指出,税务行政部门之间的行政合作工具没有得到充分利用,因此,欧盟需要从基于成员国交换信息的现有合作模式转向共享和共同分析信息并共同行动的新模式<sup>[14]</sup>。欧盟委员会于关于建立欧盟单一增值税区的行动计划关于加强增值税行政合作的法规草案中,均提出要进一步“加强快速交换增值税欺诈信息网络”(Eurofisc)建设。Eurofisc旨在快速交换各方有关增值税欺

诈的信息,可以进行风险分析并发起联合审计,由各国税务当局自愿参与。在欧盟委员会的支持下,欧盟委员会的主管官员能直接接触到不同会员国的相关资料,从而使成员国间能够交换、分享和分析关键信息和启动联合审计等<sup>[9]</sup>。2020年2月18日欧盟委员会通过了关于加强增值税行政合作的法规草案,提出加入新的行政合作手段(如共同开展行政查询等)以改善成员国税务机关和执法机构的信息交换、共享和共同分析。加强行政合作,主要针对三种最广泛的跨境增值税欺诈现象:循环欺诈(在不支付增值税的情况下购买和转售供应品)、二手车交易中的欺诈行为以及欺诈性滥用免增值税商品进口计划。此外,2020年2月18日欧盟委员会还通过了增值税付款数据交换的新规则<sup>[22]</sup>,要求支付商品或服务的一方保留与电子商务相关的跨境支付记录,并将这些数据在严格的限制条件下(如数据保护等)提供给国家税务部门。这些规则是对2021年1月生效的电子商务增值税监管框架的补充,也对在线企业的增值税合规性规则进行了简化。此外,欧盟还致力于提高纳税人的税收遵从的意愿。欧盟委员会通过运行或赞助具体项目来促进纳税人自愿遵从度的提高,例如建立有效的预防和解决争端机制,并促进税务管理机构和企业部门之间达成协议。

### 三、启示:数字经济背景下中国提高增值税收遵从度的措施

随着数字经济的快速发展,中国为提高纳税人的税收遵从度也采取了相应的改革措施。自2014年以来,全国税务系统连续开展“便民办税春风行动”,递进式分批推出提速政策服务、登记办理、发票领用、多元办税、涉税审批及投诉处理等措施,增强政策确定性、管理规范性和系统稳定性、办税便利性及环境友好性,有效减轻税收遵从负担,提升纳税人满意度和遵从度。目前,主要通过简化纳税程序、减轻遵从负担等在税务行政执法层面增强税收遵从度,但法律法规的滞后以及征税规则的复杂等问题依然对增值税的税收遵从产生加大阻碍,需要进一步深化改革。欧盟增值税税改从简化规则、统一税制、加强行政合作、增强信息共享等方面促进增值税收遵从度的提高,借鉴其经验,中国应完善增值税立法体系,简化纳税主体(尤其是小企业)的遵从程序,降低合规成本,优化税制(尤其要健全B2B和B2C等跨境服务的征税规则),加快信息共享系统建设,增强国际间的行政合作,完善第三方主体协税义务的程序规定,进而有效提升增值税收遵从度。

#### 1. 建立健全跨境数字服务增值税制度

随着数字经济背景下跨境电子商务的发展,税收利益归属成为国际增值税征收的重要难题。中国台湾地区比照OECD的建议以及欧盟、日本、韩国等经济体实施的税法规则,通过了跨境销售数字化服务的增值税法修正案<sup>[25]</sup>。中国大陆地区应借鉴欧盟近年的税改措施,明确跨境提供数字服务采用消费地征收原则,化解当前出口退税率政策可能带来的重复征税问题,保障电子商务行业健康发展。在B2B进口环节,根据《国家税务总局 国家外汇管理局关于服务贸易等项目对外支付税务备案有关问题的公告》(国家税务总局国家外汇管理局公告2013年第40号)中关于对外支付税务证明的备案机制,可以采取反向征收机制,要求接受服务的进口方申报和缴纳进口环节的增值税,这有助于降低税务机关的征税成本。对于B2C环节模式,则应尽快形成非居民跨境服务提供者在服务接受方所在国注册登记并申报缴税的征收方案,建立规范简便的税务登记和缴税机制,以填补B2C交易量攀升所带来的税收漏洞,同时降低非居民供应方的纳税遵从成本。

#### 2. 进一步优化增值税税制

《中华人民共和国增值税法(征求意见稿)》在现行留抵退税政策的基础上明确要建立期末留抵退税制度。但在数字经济下,如何更好衔接纳税人出口业务的免抵退税与留抵退税成为新问题。税务机关应主动对符合退税条件的企业进行宣传,积极引导纳税人在线完成退税申报,提升退税效率。增值税作为流转税



种,理论上应保持完整的抵扣链条,从而避免重复征税和漏税,而免税作为一种税收优惠措施,打破了增值税特殊的流转机制,可能带来纳税人间的税负失衡。因此,应针对可能增加征收难度的免税项目进一步明确其免税范围,如粮油、农资等需要列举纳税人以及限定销售对象的免税项目等<sup>[26]</sup>,同时也应简化免税项目的列举方法。此外,随着中国经济发展及国际经济环境的变化,作为一种宏观调控政策,出口退税率具有动态调整性,这无疑增加了增值税税率结构的复杂性,也提高了跨境电商的税收遵从成本。因此,面对频繁变动的出口退税率政策,应在坚持差异化原则的基础上进一步优化退税率结构,同时加强税收征管水平,打击出口骗税等行为。

### 3. 全面降低税收遵从负担与合规成本

随着中国信息化建设的快速推进,大数据平台给简化行政负担带来可能。除了对增值税申报纳税进行“一窗式”管理外,还应充分利用计算机信息管理系统加强和改进税控装置的运行,降低纳税人的税收遵从成本;同时,要将“一窗式”管理服务扩展至跨境 B2B 和 B2C 服务中,在促进跨境贸易发展的同时增强税收遵从。要进一步简化小企业注册、记录保存等程序,并延长纳税期限、减少申报频率,还可以设立“小企业临时转型期”,当小企业暂时超过免税限额时仍可继续享受税收优惠政策。要进一步提升发票管理和服务质量,完善电子发票的技术标准,鼓励并规范纳税人自建电子发票服务平台和第三方电子发票服务平台,保障电子发票系统与电子会计档案间的衔接,为企业进行发票转换设置便利安排,做好“以票控税”的监督保障工作。

### 4. 加快信息共享机制和系统建设

当前,中国的信息共享较为滞后,税务机关获取完整的纳税人资料信息仍有一定难度。尽管在《中华人民共和国增值税法(征求意见稿)》第三十六条和第四十四条中分别规定了税务机关与银行、海关、外汇管理、市场监管等部门间的信息共享机制,但在《中华人民共和国税收征收管理法》中缺乏对协力义务的系统性构建,实践中影响税务机关与第三方主体协力合作治税的效果。因此,面对跨境电子商务的快速发展,不仅应在增值税法中建立信息共享机制,还应在税收征收管理法中完善协力义务的构建,从制度层面为税收协力义务的履行提供指引。同时,还应整体加强公务信息共享系统的建设,推动部门间的信息交换和共享。在国际层面,应进一步完善税务信息披露制度,积极参与信息共享和共同分析的国际合作,打击通过跨境数字交易进行增值税欺诈等违法行为,从信息源头对增值税税收遵从予以监督和控制。

### 5. 积极提高纳税主体的自愿遵从度

在以往的改革实践中,主要从税收征管的单一角度进行纳税信用体系的建设。面对数字经济对税收征管带来的诸多挑战,应当进一步深化证照改革,以纳税人识别号为基础建设纳税信用平台,运用大数据网络对纳税人信用形成社会监督和奖惩机制,并根据电子商务“隐蔽性”的特点,进行有针对性的遵从激励和违法惩处。同时,还应完善增值税税收争议的解决渠道和机制,健全征纳双方协调沟通机制,提升相关立法科学性,完善税收核定条款和反避税规则,避免因滥用行政裁量权损害纳税人信赖利益。此外,在加强信息合作的前提下,还应注重保护纳税人的隐私权利,规范税务机关及第三方协税主体的保密义务,建立健全违反信息保密义务的法律责任追究机制。

#### 参考文献:

- [1] TEI. TEI comments on OECD request regarding the digitalization of the economy [EB/OL]. (2017-10-12) [2019-01-31]. [https://www.tei.org/sites/default/files/advocacy\\_pdfs/TEI-Comments-OECD-Request-for-Input-on-Digitalization-Oct122017.pdf](https://www.tei.org/sites/default/files/advocacy_pdfs/TEI-Comments-OECD-Request-for-Input-on-Digitalization-Oct122017.pdf).
- [2] OECD. 消费课税趋势(2012年版):增值税/货物服务税和消费税的税率、趋势以及管理问题[M]. 中华人民共和国财政部税政司,译.北京:中国财政经济出版社,2014:54.

- [3] 叶姗. 金融服务增值税课征规则何以创制[J]. 法学, 2018(7): 57-70.
- [4] LAMENSCH M. Are reverse charging and the one-stop scheme efficient ways to collect VAT on digital supplies [J]. World Journal of VAT/GST Law, 2012, 1(1): 1-20.
- [5] OECD. Addressing the tax challenges of the digital economy, Action 1-2015 final report [M]. Paris: OECD Publishing, 2015.
- [6] EUROPEAN COMMISSION. Modernising VAT for e-commerce: Question and answer [EB/OL]. (2017-12-05) [2020-05-16]. [http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-16-3746\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-3746_en.htm).
- [7] EUROPEAN COMMISSION. Green paper on the future of VAT: towards a simpler, more robust and efficient VAT system [EB/OL]. (2010-12-01) [2020-05-30]. <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:EN:PDF>.
- [8] EUROPEAN COMMISSION. On the future of VAT towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market [EB/OL]. (2011-12-06) [2020-05-30]. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/key\\_documents/communications/com\\_2011\\_851\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_2011_851_en.pdf).
- [9] EUROPEAN COMMISSION. On an action plan on VAT Towards a single EU VAT area—Time to decide [EB/OL]. (2016-04-07) [2020-05-30]. <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/EN/1-2016-148-EN-F1-1.PDF>.
- [10] EUROPEAN UNION. Council directive 2010/45/EU of 13 July 2010 amending directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the rules on invoicing [EB/OL]. (2010-07-13) [2020-05-30]. <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:189:0001:0008:EN:PDF>.
- [11] EUROPEAN COMMISSION. Towards a single EU VAT area—Time to act [EB/OL]. (2017-11-30) [2020-05-30]. <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2017/EN/COM-2017-706-F1-EN-MAIN-PART-1.PDF>.
- [12] COUNCIL of the EU. VAT on electronic commerce: New rules adopted [EB/OL]. (2017-12-05) [2020-05-30]. <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2017/12/05/vat-on-electronic-commerce-new-rules-adopted/>.
- [13] EUROPEAN COMMISSION. proposal for a council directive amending directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the special scheme for small enterprises [EB/OL]. (2018-01-18) [2020-05-30]. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/18012018\\_proposal\\_vat\\_smes\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/18012018_proposal_vat_smes_en.pdf).
- [14] COUNCIL of the EU. Amended proposal for a council regulation amending regulation (EU) No 904/2010 as regards measures to strengthen administrative cooperation in the field of value added tax—general approach [EB/OL] (2018-06-22) [2020-05-30]. <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9820-2018-INIT/en/pdf>.
- [15] COUNCIL of the EU. VAT directive (council directive 2006/112/EC)—including all amendments already adopted—with the inclusion of the proposal on arrangements for the definitive VAT system [EB/OL]. (2018-07-10) [2020-05-30]. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/vat\\_directive\\_with\\_details\\_for\\_the\\_definitive\\_system\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat_directive_with_details_for_the_definitive_system_en.pdf).
- [16] COUNCIL of the EU. Council regulation amending regulation (EU) No 904/2010 and (EU) 20172454 as regards measures to strengthen administrative cooperation in the field of value added tax [EB/OL]. (2018-09-14) [2020-05-30]. <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-10472-2018-INIT/en/pdf>.
- [17] COUNCIL of the EU. Proposal for a council directive amending directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the temporary application of a generalised reverse charge mechanism in relation to supplies of goods and services above a certain threshold [EB/OL]. (2018-09-18) [2020-05-30]. <https://www.consilium.europa.eu/media/36519/st12565-en18.pdf>.
- [18] EUROPEAN COMMISSION. Proposal to modernise VAT for cross-border e-commerce [EB/OL]. (2018-12-11) [2020-05-30]. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-cross-border-ecommerce\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-cross-border-ecommerce_en).
- [19] EUROPEAN COMMISSION. Proposal for a council directive amending directive 2006/112/EC as regards the introduction of the detailed technical measures for the operation of the definitive VAT system for the taxation of trade between member states [EB/OL]. (2019-01-31) [2020-05-30]. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/25\\_05\\_2018\\_proposal\\_on\\_detailed\\_technical\\_measures\\_for\\_the\\_operation\\_of\\_the\\_definitive\\_vat\\_system\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/25_05_2018_proposal_on_detailed_technical_measures_for_the_operation_of_the_definitive_vat_system_en.pdf).
- [20] COUNCIL of the EU. Transmission and exchange of VAT-relevant payment data a) Amendments to the directive on the common system of VAT as regards requirements for payment service providers. b) Amendments to the regulation on administrative cooperation in the field of VAT as regards measures to combat VAT fraud [EB/OL]. (2019-10-31) [2020-05-30]. <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-13519-2019-INIT/en/pdf>.



- [21] COUNCIL of the EU. Proposal for a council directive amending directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the special scheme for small enterprises[EB/OL](2019-11-08)[2020-05-30]. <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-13952-2019-INIT/en/pdf>.
- [22] COUNCIL of the EU. Council directive amending directive 2006/112/EC as regards introducing certain requirements for payment service providers[EB/OL]. (2020-02-18)[2020-05-30]. <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14127-2019-INIT/en/pdf>.
- [23] COUNCIL of the EU. Council directive amending regulation(EU)No 904/2010 as regards measures to strengthen administrative cooperation in order to combat VAT fraud[EB/OL]. (2020-02-18)[2020-05-30]. <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14128-2019-INIT/en/pdf>.
- [24] COUNCIL of the EU. Council directive amending directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the special scheme for small enterprises and regulation(EU)No 904/2010 as regards the administrative cooperation and exchange of information for the purpose of monitoring the correct application of the special scheme for small enterprises[EB/OL]. (2020-02-18)[2020-05-20]. <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14527-2019-INIT/en/pdf>.
- [25] 国家税务总局. 中国台湾地区“行政院”通过跨境销售数字化服务的增值税法修正案[EB/OL]. (2016-12-30)[2020-05-30]. <http://www.chinatax.gov.cn/n810219/n810744/n1671176/n1671196/c2430571/content.html>.
- [26] 叶姗. 论增值税法的立法体例——以增值税征税范围为中心的构造[J]. 税务研究, 2009(8):68-72.

## Challenge and Response to VAT Tax Compliance in the Digital Economy Era: The Latest Progress and Inspiration of EU VAT Reform

ZHANG Xin-yu

(School of Law, Peking University, Beijing 100081, China)

**Abstract:** The consumption and commercial pattern change brought by digital economy increase tax compliance burden of cross-border trade VAT and enlarge non-compliance space of taxpayers. Facing many challenges brought by digital economy to VAT tax compliance, European Union continues to conduct tax reform, and tries to set up more simple, robust and effective value-added tax system according to a single market by many real measures such as building reverse taxation mechanism of value-added tax, implementing special plan for small enterprises, carrying out electronic invoice, strengthening information cooperation and taxation-aided obligation and so on so as to further simplify and standardize taxation process, reduce compliance cost and administrative barrier, consolidate information sharing and administrative cooperation, uphold holistic taxation compliance degree to boost modern upgrading of value-added tax system to fit for digital economy. Learning from value-added tax reform idea of European Union, China should set up and perfect cross-border digital service for value-added tax system, further optimize value-added tax system, overall reduce tax compliance burden and regulatory cost, speed up the construction of information sharing mechanism and system, and actively promote the level of voluntary compliance by taxpayers.

**Key words:** digital economy; value-added tax reform; tax compliance; compliance burden; regulatory cost; EU tax reform

**CLC number:** F810.422

**Document code:** A

**Article ID:**1674-8131(2020)06-0113-09

(编辑:段文娟)