

欧盟增值税法最新变化对相关企业的影晌

刘金星¹, 刘超²

(1. 湖南师范大学 法学院, 湖南 长沙 410081; 2. 湖南大学 法学院, 湖南 长沙 410082)

摘要: 欧盟增值税法最新变化的主要内容有劳务之提供地制度、欧盟销售详单报告制度和外国增值税退税制度。这些新变化对涉及欧盟的企业既有积极意义也有不利影响, 相关企业需要从经济效益最大化的角度采取有力的应对措施, 以能够适应其变化, 并充分利用新规则中对自身发展有利的部分。

关键词: 欧盟增值税法; 税法修改; 劳务贸易企业; 应对措施

中图分类号: D996.3

文献标识码: A

文章编号: 1674-117X(2011)02-0057-05

Impacts on Related Enterprises from the Recent Changes of EU VAT Law

LIU Jinxing¹, LIU Chao²

(1. School of Law, Hunan Normal University, Changsha, 410081, China;

2. School of Law, Hunan University, Changsha, 410082, China)

Abstract: Recent changes on EU VAT law include the place of supply of services, EC sales list and foreign refund process. These changes are both meaningful and negative for EU-related enterprises. Because of these changes, related enterprises should take effective countermeasures in order to take full advantage of the new rules and adapt to themselves development from the perspective of best profit.

Key words: EU VAT law; tax law amendment; enterprises supplying service; countermeasures

欧盟增值税(Value Added Tax, 简称 VAT)是欧盟增值税区的成员国所采用的增值税体系。欧盟委员会将增值税定义为“在欧盟是指一种以货物或服务的增值额为核定对象具有普遍的、广泛基础的消费税”。^[1] 欧盟增值税法的适用区域主要为欧盟成员国, 同时排除了一些成员国的特定地区, 如法国的海外领土和西班牙的加那利群岛、休达等, 被称为第三区域。2007年以来, 欧盟对增值税法进行了重大的修改, 对涉及欧盟的企业产生了深刻的影响。随着中欧经贸往来的深化, 越来越多的中国企业或者中资企业及其子公司或分支机构也受到影晌。这些改变对企业的影响最终会体现在企业的

成本和利润上, 成本和利润对企业至关重要, 甚至决定着企业的生死存亡, 因此, 企业需要重视这些新变化, 认识并掌握这些新规则并为己所用。本文从企业的立场介绍和评析了欧盟增值税法的最新变化, 并提出了些许应对措施, 以期能为企业在做出涉及欧盟的决策时提供参考。

一 欧盟增值税法的最新变化

2007年12月4日, 欧盟财政部长委员会(the EU Council of Finance Ministers, ECOFIN)达成了通过一系列的增值税规范的政治协定, 决定对以前的

收稿日期: 2010-12-01

作者简介: 刘金星(1984-), 男, 湖南衡阳人, 湖南师范大学硕士研究生, 主要从事国际私法、国际经济法研究; 刘超(1982-), 男, 湖南衡阳人, 湖南大学硕士研究生, 主要从事经济法、民商法研究。

增值税法进行修改,^[2]这无疑自1993年以来欧盟增值税法的最重大改变,内容涉及劳务提供地的规范和简化欧盟企业在从事多国劳务贸易时履行增值税义务的要求等多方面。这些内容主要体现在2008年2月12日公布的欧盟指令2008/8/EC(Council Directive 2008/8/EC)、欧盟指令2008/9/EC(Council Directive 2008/9/EC)和欧盟指令2008/117/EC(Council Directive 2008/117/EC)以及管理合作与信息交换规则143/2008(Administrative cooperation and exchange of information Council Regulations)中。其中的大部分内容已于2010年1月1日生效,也就意味着在该日期前应在成员国转化为国内法,效力期限暂为5年。

欧盟增值税法的这次变化主要包括以下方面:劳务提供地的确定,欧盟外国增值税退税程序和欧盟劳务销售详单报告制度。^[3]具体内容如下:

第一,劳务提供地的确定。劳务提供地的确定决定了欧盟增值税征税地的确定,即从增值税意义上来说决定了哪个国家对特定交易有征税权,因而意义重大。在新规定生效之前,无论是在B2B(Business to Business)还是B2C(Business to Consumer)模式下,一般而言,劳务提供地都是根据来源地原则予以确定的,劳务提供的地点为提供者所在地,即提供者设立企业或者设有固定机构(Fixed Establishment)的地点,或者在没有以上地点的情形下,提供者的永久住址(Permanent Address)或惯常居住地亦可。^[4]但保留了一些例外条款,例如有关土地的劳务、咨询服务等劳务。而现行增值税法确定劳务提供地是以顾客所在地或者劳务消费地为基础,有关B2B和B2C的一般规则(General Rule)有所不同,前者是根据消费地原则,而后者是以来源地原则为基础作出规定。

对B2B模式而言,向纳税义务人提供劳务的提供地应为义务人的企业设立地。但是,如果劳务提供给纳税义务人位于企业设立地之外的其他地方的固定机构的,劳务提供地应为固定机构所在地。在没有以上的设立地或者固定机构的情形下,劳务提供地应为买受这些劳务的纳税义务人的永久住址或惯常居住地。^[5]新规定的一般规则采纳了目的地原则(Destination Principle)。在B2C模式下,向非企业客户提供劳务时,劳务提供地为劳务的提供者所在地或者其提供劳务的固定机构所在地。在

没有劳务提供者设立地或者固定机构的情形下,劳务提供地不是买受这些劳务的纳税义务人而是这些劳务提供者的永久住址或者惯常居住地,即一般规则坚持了来源地原则。为了区分非企业客户和企业客户,欧盟增值税法对此作了界定,所有具有有效的欧盟成员国增值税登记号的有劳务贸易行为的客户均为企业客户,不过它们为非企业目的而购买则按B2C规则而非B2B规则处理。除以上一般规则之外,新规定仍然设置了一些和土地、交通运输、文化、餐饮和旅馆等有关的服务提供的特别条款。例如,与不动产有关的劳务之提供地为不动产所在地等;还比如,餐饮和旅馆服务、交通运输、文化、体育和科学服务以及娱乐等类似劳务都是在劳务实际履行地征税。^[6]

第二,欧盟劳务销售详单(EC Sales List)报告制度。在2010年1月1日之前,欧盟只要求企业在对位于其他欧盟成员国境内的企业客户提供货物时应当提交销售详单。如今,向欧盟企业客户提供劳务必须依据新规定提交类似于货物销售详单的劳务销售详单,所有的劳务提供者均需按照新规定,定期在给客户id提供劳务的地点提交欧盟劳务销售详单。此时的客户是指根据逆向征税机制(Reverse Charge Mechanism)有义务申报增值税的企业客户,但劳务销售详单报告制度在27个成员国之间也存在差异。在过去并不要求向税务机关提供劳务销售详单,而现在必须每个月提交一次,过去的货物销售详单只需要一个季度提交一次。过去的欧盟货物销售详单报告制度相对较为简单,季度报告仅仅涉及三类信息:顾客增值税登记号,在一个季度内向顾客提供的货物的总价值和一个关于这些交易是否涉及“三角贸易”的复选框。新规定要求将欧盟销售详单报告制度扩展适用于劳务之提供,也要求提供方提供发票开具详情而不是数据概要。因此这种新的报告制度对主要提供劳务的企业影响较大。

第三,外国增值税退税程序。为了简化外国增值税退税程序,新规定对过去的程序做了较大的调整。由于电子退税系统的引进,欧盟境内企业不再需要负责向每一个发生增值税事项的成员国申请退税。可以在其居住的成员国通过电子方式提交申请,由其居民国负责通过电子方式向相关成员国转交退税申请,同时,该国的税务机关负责向另一

成员国收集退税并向申请者支付。值得注意的是,欧盟境外的企业仍然需要通过人工方式向各有关成员国税务机构提出增值税退税申请。

二 欧盟增值税法最新变化对相关企业的积极意义和消极意义

欧盟增值税法最近的一系列变化,对企业而言,既有喜也有忧。在一些领域减轻了相关企业的行政负担并降低了其成本,而在另一些领域却增加了有关企业的负担。不过,总体而言,新规定对企业来说是喜大于忧。

(一) 积极意义

其一,有利于企业加快资金流动和降低经营成本。对欧盟成员国之间的大多数跨国贸易来说,如果劳务提供者未在贸易相对国进行增值税登记,则根据逆向征税机制,顾客要负责申报增值税。另外,更多的逆向征税意味着作为提供者的公司应当向至少一个国家进行增值税登记的情形会减少。新规定也大大减少了这样的情形,即一个公司在—一个欧盟成员国登记而向另一个成员国缴纳增值税,从而不得不在另一国申请退税。过去书面形式的退税程序耗时长且成本高,相对而言,新规则为退税申请者提供了更为快捷的程序,^[7]这对企业无疑是有益的。

企业客户设法从设立地之外的成员国获取劳务以便在外国免征增值税,有利于资金流动并且与外国税务当局的行政纠纷也更少。之前有许多企业客户因跨境贸易中的增值税退税而增加了资金流动的困难和行政成本,这些改变对它们而言无疑是有益的。因此,减少增值税登记和退税申请应该能够缓解资金流动的压力和降低与退税程序有关的行政成本。

其二,为企业遵守欧盟增值税法带来了便利。对所有的这些劳务而言,除了适用例外条款的,其他的都适用一般规则,新规则显然简化了。这为集团公司内部提供管理服务或者其他不知名的劳务提供了法律依据。在2010年之后,这些劳务提供地位于客户设立地。对一些劳务提供方来说,比如说代理或中介服务提供者,相对于之前复杂的劳务提供地规则,新规则明显减少了他们在作出税务决定时应考虑的因素。新规定中的一般规则也解决了一些潜在的棘手问题,例如管理的地位和其他公司

内部的其他收费问题,从历史渊源的角度来说,有必要将它们归类于咨询、数据处理等服务,从而适用逆向征税制度,或者作为一般规则中的服务,遵循跨境增值税制度。

最后,提供了更为公平的市场竞争法律环境。长期以来关于哪个国家对特定劳务有增值税管辖权的争论以新规则的出台而告终,新规则也减少了在欧盟经营的企业被重复征税的风险。增值税也不再是影响企业设立地的主要因素之一,因为现在的劳务大都在买受方所在国征税,利用低增值税管辖区域已经没有太大意义。例如,卢森堡的增值税税率为15%,这曾经使其成为B2C模式下提供在线劳务的企业的有利设立地,增值税规则的修正是为了确保劳务使用国对有关劳务的增值税的征收,也是作为复杂的政治妥协的一部分以获得卢森堡等低税率国家的支持。根据欧盟关于新规定的可行性报告,在欧盟增值税税率较低的成员国设立企业而获取利益的时代也会消失。这意味着新规则能为位于欧盟境内外的企业提供更为公平的竞争环境,体现了税收中性原则的要求,也遵循了相同情形平等对待的税法平等原则。^[8]

(二) 消极意义

尽管欧盟增值税法最新变化具有重要的积极意义,但换个角度思考,可以发现新规定对有关企业也造成了许多不利影响。新规则在一些领域加大了企业履行增值税法义务的复杂程度,也在某些方面增加了企业的行政负担和税负成本。

判断是否适用逆向征税程序也不是很容易,因为劳务提供的新规则在各成员国分别执行,而各成员国在具体执行时必然存在差异,不同的成员国采用不同的方法来决定一种贸易是否应属于该国的税收管辖范围。当向非欧盟企业客户提供劳务时,新规则对企业有利,能够看得出成员国是否有可能适用“使用和消费规则”(Use and Enjoyment Rules)。成员国有权根据新规则决定,对于应该位于欧盟境外,但发生于境内的劳务,要是实际使用地和消费地在该成员国则应适用该国的增值税。使用和消费规则的发展基本上决定了新规则简化交易的实际程度,因为这加大了税收决定的复杂性和增加了劳务提供者出错的风险。

新规定增加了申报要求,从而增加了企业的行政负担。同时,作为一种行政负担,劳务提供地的

调整从某种程度上而言提高了实质的增值税成本。比如说,不能完全退税的企业可能发现成本提高了,当这些企业过去从欧盟境外进口劳务常常可以免征增值税或者从欧盟境内的低税率国家获得劳务也可以少缴增值税,如今,由于逆向征税规则的适用而增加了企业的成本。受到影响的企业包括银行和保险公司都把行政服务外包给非欧盟劳务提供者。由于逆向征税的运行,这样的企业不得不作首次增值税登记。大多数公司能够把这部分增值税作为进项增值税抵扣。不过由于针对客户的逆向征税机制,免征增值税的公司(诸如保险公司)就不能退回在公司间提供有偿管理服务而产生的那部分增值税。这会导致公司间关系的变化,也会影响欧盟境外的企业。

在适用于B2B模式的一般规则中,所有的向其他的纳税人提供劳务都需要由客户根据逆向征税机制负责申报增值税,由劳务提供者作类似于以前适用于欧盟境内货物获取的欧盟销售单报告的简明报告。这样的销售详单报告构成了劳务公司的新增义务。

在预备立法阶段,就是否支持欧盟销售详单制度延伸适用于劳务征求了欧盟企业的意见,得到的是一个坚决否定的答案。然而,欧盟委员会和成员国一直致力于采取有效的措施制止增值税欺诈(VAT Fraud)。因此,这种观点没有被放弃,新的增值税指令包含了延伸欧盟销售详单制度至劳务的条款。更甚的是,欧盟委员会提出了更多的建议以修正现行的销售详单制度,从而试图在将来建立一种更为有效的应对欺诈的制度。欧盟委员会的建议构想了无论货物还是劳务均需每月月底进行一次销售详单报告的制度。不过,这个建议没有充分考虑其影响,并且许多劳务公司也表达了这样一种担心,即欧盟委员会显然低估了为适应程序和制度的改变而作出必要调整所需要的成本和时间。

为了缓解许多企业的担忧,欧盟委员会没有提议增加欧盟销售详单的详细度。一些成员国最近建议每一项交易都要列出,包括以下信息:客户增值税登记号,交易数据和价格以及发票号。英国对这种做法表示质疑,同时企业也表达了对增加其额外行政负担和履行成本的担忧。这一建议虽然暂时被搁置了,但有可能会重新提出,因为欧盟委员会和一些成员国在考虑收集额外的数据作为打击

税收欺诈和逃税的关键武器。

三 相关企业的应对措施

增值税新规则会影响所有在欧盟跨境提供劳务或者买受劳务的企业,也会影响所有与欧盟成员国的企业有劳务贸易往来的企业以及欲在另一欧盟成员国退税的企业。^[9]当新规则在一般规则中为跨境劳务交易提供方便时,也对之前的规则作了特别调整,以保证某些B2C劳务能在个人客户所在地征税。这也会极大地影响电信、广播和电子服务的跨境提供,包括在线提供软件和娱乐产品的业务。

欧盟增值税新规则对很多企业多会产生实质性的影响。尽管对每个企业的影响程度存在差异,但是所有的企业应该评估新规则对自己业务的影响到底有多大。对提供或者买受跨境劳务的企业来说,劳务提供地规则的变化要求企业对其所得和采购渠道进行彻底地审查,以理解新规则的适用范围,使之对业务的干扰降到最低。企业有必要从自身特殊的角度考虑和分析新规定的影响,至少应当知道如何遵守新规则中的程序和制度。

新增增值税规则对在欧盟从事国际贸易的公司也提出了新的挑战,它们需要根据新规定,确定作为从第三方买受劳务或向第三方提供劳务的企业的业务范围并建立“劳务档案”,并根据以上档案评估新规则带来的影响,以确保遵守新的法律,为自身的发展战略作准备。具体而言,其内容包括:每一个企业都需要投入人力、物力培训员工,以使使他们熟悉新生效的规则;审查财会制度和企业资源规划体系(Enterprise Resource Planning, ERP),^[10]执行变更后的程序;在签订买卖合同时要考虑新规则,谨慎选择合适的贸易术语和条件。相关企业应通过充分有效利用新的增值税规则以降低增值税成本,从而保持竞争力。

除了采取以上措施之外,也要重视新的立法所涉及劳务销售详单报告的要求。销售详单报告的对象应该仅为在客户所在的成员国实际需要征税的劳务,因此免征增值税的劳务(如金融服务)不属于以上范围。但是对这一行业的劳务提供者而言,有必要熟悉客户所在地成员国适用于其劳务的增值税制度。

从另一成员国买受劳务的企业有必要分析,按照新规则,现在是否有逆向征税的责任。在逆向征

税机制下,作为客户的企业有义务申报增值税。这些劳务提供方应当如对待货物贸易一样简要申报劳务提供情况。简明报表由提供方申报,目的是确保根据逆向征税机制 B2B 劳务交易,这一信息也能用来核查客户在其所在国根据增值税制申报的交易情况的真实性。如果客户事实上已经按逆向征税机制如实申报了增值税,则这些信息就能得到证实。

综上所述,欧盟增值税法的最新变化与相关企业的利益息息相关。相关企业在正确评估这些变化对其产生的影响的基础上,应结合自身情况,采取有针对性的应对措施,既要合法遵守新规则,又要合理利用新规则,以减少经营成本,获得最佳经济效益。

参考文献:

- [1] European Commission. How VAT works [EB/OL]. [2010-11-02]. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/index_en.htm.
- [2] The Office of the Revenue Commissioners of Ireland. New Intra-Community VAT Rules on Place of Supply for Services[EB/OL]. [2010-12-16]. <http://www.revenue.ie/en/tax/vat/leaflets/place-of-Supply-of-services.html>.
- [3] HM Revenue & Customs. Cross-border VAT changes 2010. 1 January changes to EC Sales Lists HMRC guidance[EB/OL]. [2010-12-15]. <http://www.hmrc.gov.uk/vat/ec-sales-lists.pdf>.
- [4] See COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, Official Journal of the European Union, L 347/16.
- [5] See COUNCIL DIRECTIVE 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services, L 44/12.
- [6] See COUNCIL DIRECTIVE 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services, L 44/13-15.
- [7] Charlet, Alain and Buydens, Stéphane. VAT and GST Refunds: Towards more business friendly mechanisms [J]. The Tax Journal, 2009(9):21.
- [8] V. 图若尼. 税法的起草与设计: 第1卷[M]. 国家税务总局政策法规司, 译. 北京: 中国税务出版社, 2004:20.
- [9] HM Revenue & Customs. VAT: Cross-border VAT changes 2010[EB/OL]. [2010-12-20]. <http://www.hmrc.gov.uk/vat/cross-border-changes-2010.htm>.
- [10] Johnmason International Movers. EU VAT package will affect International Moving companies[EB/OL]. [2010-12-23]. <http://www.johnmason.com/2009/09/eu-vat-package-will-affect-international-moving-companies/>.

责任编辑:黄声波