

网约车增值税的征税理据探讨

张怡^{1,2}(博士生导师), 李悦^{1,2}

【摘要】当前,我国税法规制对网约车的快速发展缺乏回应性。基于纳税人权利保障的视角,探寻网约车征税应然同实然层面的理据。在此基础上,根据实质课税原则分析得出:B2C和C2C模式的网约车均应按照交通运输业缴纳增值税;C2C模式下的网约车驾驶员同平台属劳务关系,其经济实质类似于无运输工具承运业务。同时,出于理顺进项税额抵扣链条的考虑,企业业务作为自有活动不应适用“不予抵扣进项”规则,并可在网约车全行业推行即时电子发票。

【关键词】网约车; 纳税人权利; 经济实质; 无运输工具承运; 进项税额抵扣

【中图分类号】F234 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2019)05-0150-7

一、背景介绍

自2015年7月国务院发布《关于积极推进“互联网+”行动的指导意见》,将“互联网+交通”作为“互联网+”的重点推进领域以来,受国家顶层设计支持的网约车逐渐步入正轨。但是,网约车在补充城市交通、满足公众多样化需求、重构市民出行常态方面为社会带来巨大共享经济效益的同时,其“野蛮生长”也对政府的监管理念与方式提出了诸多挑战。

关于网约车监管的理念创新,陈东进^[1]指出,在网约车时代,政府面临着城市整体交通出行的管制范式变迁。关于网约车具体监管机制的选择,曹阳^[2]认为,通过部门联动、合作监管和行业自律的治理模式,可以使网约车达到“去规制”和“规制”的动态均衡。2016年7月交通部等七部委联合出台《网络预约出租汽车经营服务管理暂行办法》(简称《暂行办法》),推行“网约车新政”,不仅使网约车在法律上摆脱了涉嫌“非法经营”的尴尬地位,而且使我国拥有了“全球首个国家层面的网约车监管法规”。但新业态的“生存”问题刚得以缓解,其自身的“发展”问题便接踵而至。囿于法律固有的不完备性,现有税法

规制难以及时跟进客观情势,税收问题很可能成为制约网约车发展的新风险点。因此,亟待税法从制度与规则两个层面充分回应网约车涉税问题。

基于保障纳税人权利的视角,本文拟通过剖析网约车征税的理据,选择网约车增值税的纳税人、征税对象、税目税率以及发票管理等尚待完善之处作为探讨对象,进而以实质课税原则分析网约车的经济实质,最终为网约车税收法规的续造提供比较合理的建议。

二、网约车征税理论

《暂行办法》将网约车定义为:借助互联网技术构建服务平台,通过接入符合规定的驾驶员和车辆,整合供需信息,为消费者提供非巡游预约出租车服务的经营活动。据此法定概念,相较于借助网络将经营活动扩展至线上的“招手即停”的传统巡游出租车,互联网平台在网约车经营中起到传递、整合以行程发布、服务提供和费用结算为内容的信息资金流的作用,平台实则在同驾驶员、乘客形成的三方法律架构中占据主导地位。同时,相对于《暂行办法》最后规定的发布行程供路线相近的乘客同乘,双方合理

【基金项目】国家社会科学基金项目“我国纳税人权利保护的理论与制度创新研究”(项目编号:15BFX078); 央地共建西南政法大学中国财税法治研究院项目

分摊出行成本乃至完全免费互助的“拼车”“顺风车”业态,网约车显著的营利性则使其在“共享经济”谱系中更倾向于传统的营利型交通运输服务。

(一)网约车理论上的应税性

税收法定主义认为,当某行为及其经济后果符合法定课税要件时,当事人即应承担与其主观意志无涉的纳税义务。因此,探讨网约车课税的法理依据及其课税要件便成为必要的铺垫。国家对网约车征税,是将国家的财政收入建立在横向公平和纵向公平基础上的理性选择,其直接的财税理论来源应是公共财政、税收公平和社会可接受性。

1. 公共财政理论视野下的网约车征税。税收是我们为文明社会支付的对价。公共财政理论视野下个人向国家纳税的本质,是通过让渡私有财产换取具有公共属性的物品和服务,以保障自身生存与发展的基本权利。国家对网约车征税实则包括了纳税人为获取公共服务所支付对价的形式与实质,双方通过课征与缴纳税款在经济上达到利益均衡,从而避免个人无偿使用公共交通资源的“搭便车”行为。此种基础性的税收权利义务理论的证成及建构,不仅为国家以税收获取纳税人私有财产的行为提供了合理性,而且为纳税人对公共服务监督的权利提供了自洽理据。

2. 税收公平理论视野下的网约车征税。税收公平理论要求充分考虑人们之间的经济差异,但不允许考虑其非经济差异,因此,应根据纳税人的实际经济负担能力公平地分摊税收负担。网约车和传统出租车在出行市场中能相互替代,而经营网约车的纳税人承担的税负显然较轻,客观上削弱了传统出租车的市场竞争力。因此,便产生了以法律改变税收歧视的现实状况,转而以公平原则规范国家对网约车课税的全过程,最终平衡非均衡经济利益分配格局的制度构建期待。

3. 社会可接受理论视野下的网约车征税。税收法治的现代化要求国家根据纳税人的税负能力依法征税,从而将保障纳税人基本权利作为国家行使征税权力的必要约束。盖因不受约束的征税权力将直接削弱纳税人的情感期待,而难以获取纳税人最大程度的内心认同和接受,维持税法最基本的“社会可接受”也就无从谈起。总之,国家对网约车征税应以来源于分配正义的税收正义为理念,使外生的税收机制内生、内生的税收机制公平化,协调税收组织财政收入与监督政府行为的双重功能,实现社会对

网约车征税的普遍接受与认同。

(二)网约车现实中的可税性

1. 经济上的收益性是判断网约车可税的根本依据。税法的一般理论认为,税收是国家凭借政治权力从国民收入中强制、无偿、固定取得的部分财富,直接体现了国家对社会分配与再分配的介入。基于纳税人权利保障本位的视角,国家对私有财产的“侵犯”必须是有限且合乎比例的,故需要税收法律对国家干预进行规范。综上所述,只有待分配的经济利益已经存在,才会出现相关的初造同续造税收法律制度的必要。

实质课税原则指导下的税法通常以收入、消费和财产作为判断某行为的经济利益是否具有可税性的标准。假若上述标准审视下的某行为事实上并不产生经济利益,或者该经济利益虽存在但具有显著的公益性,不宜由国家课税权力介入时,课税行为本身便会出现“行为阻却事由”,应当认定此种经济利益在现实中并无经济可税性。因此,“拼车”“顺风车”作为有偿互助的公益活动不具有可税性,就是以收益性推断某行为的可税性应当以公益目的为例外的缘故,未来立法中需要将“拼车”“顺风车”从应税服务的范围中明确排除。而就当下逐步成熟、壮大的网约车业态而言,各平台已取消或减少基于抢占市场份额的目的对驾驶员和消费者(乘客)提供的现金补贴,转而从每笔订单中收取固定比例的提成,以致网约车服务的市场价格上涨。此种价格的自发调节便不证自明地彰显了网约车在经济上的显著收益性。

2. 法律上的合理性是判断网约车可税的必要补充。法律上的合理性同税收公平息息相关,是判断网约车具有可税性的必要补充。尽管网约车通过B2C(Business to Customer)与C2C(Customer to Customer)机制丰富了平台、司机和乘客间的权利义务配置,但其无疑是与传统出租车对等的新兴交通业态。探寻网约车可税的法律合理性,必须直面并回应网约车和传统出租车及网约车内部不同模式间的税收公平问题。具体而言,我国出租汽车行业是受地方政府严格管控的特许经营行业,以往的经营必须从交通运营管理部门获得“驾驶员服务资格证”“城市出租车经营许可证”和“车辆运营证”,才能够获得出租汽车运输服务的经营资格。网约车在《暂行办法》出台前,通过“四方协议”的形式进入交通出行市场时,已在共同市场中有效替代了传统出租车;当《暂行办法》赋予网约车合法性后,“四方协议”的法

律规避模式被重构为包括平台、司机和乘客的合法架构,两种业态间形成了“非此即彼”的激烈竞争关系。因此,传统出租车在受到全方位税收监管的同时,网约车的税收监管仍然缺位滞后。假若税法对新兴业态的发展缺乏回应性,传统出租车的竞争力便会因高门槛而大大降低。

既然税收公平理论要求基于普遍课征、公平课征和量能课征等原则设计抽象的税法规则,那么就不应允许传统出租车照章纳税而网约车不征、少征或漏征的情形出现。当下的税法必须回应该种内生的“竞争平衡”需要,通过推动规则与制度的变迁而将网约车“管起来”,以税收利益的倾斜性配置平衡两者间的税收利益分配。值得注意的是,上述动态平衡机制必须充分考虑共享经济业态的特征,并且以社会整体的合理必要作为网约车征税的限度,否则就可能变相维护人为造成的出租车行业的垄断,乃至导致后续税制设计抑制“互联网+交通”理念所蕴含的创新精神。

除法律规范的合理性之外,法律可税性还包括法律上的合法性问题。《暂行办法》进行网约车的概念界定时,除了以“经营活动”强调其在经济收益上与传统出租车同质,还以第二十三条规定了网约车平台的依法纳税义务,这从实定法层面直接为课税提供了合法性。但是,当前的税收合法性与明晰税收内容、目的、范围、限度以及“令可能的纳税人预测税收负担”的理想程度仍有差距,有待后续立法的深入与完善。同时,《暂行办法》强调平台纳税义务并不当然免除其他参与方的纳税义务,尤其是网约车驾驶员的依法纳税义务。

三、网约车的增值税征税依据

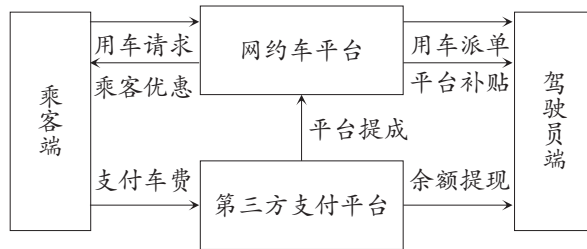
(一)网约车增值税征税依据问题描述

根据实质课税原则的要求,国家的征税行为应当根据经济上的不同状况,以税收诸要件作为确定纳税人实际负担能力的基础。由于现实中网约车的经营模式差异极大,致使征税要件的确定并无通常之规,必须根据实际情况加以类型化分析,从而对网约车增值税的征管问题进行系统阐述。

1. 网约车增值税的纳税主体不明确。当前,学界将网约车分为B2C和C2C两种经营模式,两种模式下增值税纳税主体并不明确,相关争议集中于驾驶员是否应独立承担纳税义务,以及网约车平台的经济实质与法律形式的偏差。熊丙万^[3]在分析两种

经营模式后指出:B2C平台主要采取自营型的“重资产”模式,经营者需要提供包括车辆购置、维护及驾驶员工资福利等支出;C2C平台则采用居间型的“轻资产”模式,平台的运营成本包括平台推广、软件开发以及客户服务等。在实践中,B2C模式网约车以神州专车为代表,C2C模式网约车则以滴滴专车、人民优步为代表。

判断驾驶员是否应独立承担增值税义务取决于驾驶员与平台之间关系的定性。在B2C模式下,应当认定平台与驾驶员之间属于雇佣与被雇佣关系,这是因为B2C模式下的驾驶员:①需要与平台签订正式劳动合同,或成为关联劳务派遣公司的正式员工;②受平台劳动规章制度的约束,对客运业务并无自主选择的权限;③其收入完全来源于平台支付的报酬;④其营运所用车辆由平台自购或从关联租赁公司租入。此时,网约车服务的承运人应为网约车平台,驾驶员搭载乘客属于员工向企业提供劳务的职务行为,平台属于增值税税法规定的“在境内提供交通运输服务的单位”,故应由平台(而非驾驶员)承担全部增值税纳税义务。



网约车的C2C模式

但是,假若网约车属于上图所示的C2C经营模式,则网约车的驾驶员与平台并不当然构成雇佣与被雇佣关系。这是因为:①平台就乘客的行程请求同不确定的车辆进行实时撮合;②驾驶员主要以自己所有(或占有)的车辆提供服务,其拥有自主决定搭载乘客与否的权限;③平台仅能够从每单的行程费用中以固定比率提成,剩余部分原则上全部属于驾驶员的劳动所得。那么,C2C模式下网约车驾驶员是实际承运人,但网约车平台属于信息中介抑或其他类型的承运人并不明确。

2. 网约车增值税应纳税额的确定不合理。增值税的应纳税额并不是独立的税法要素,而是取决于征税对象适用的税目、税率、计税依据和计税方法。

首先,就网约车增值税的适用税目、税率而言,对于B2C模式网约车平台提供的应税服务,依据现

行增值税税法规定,能够直接将其归入交通运输业的陆路运输税目。那么,作为一般纳税人的B2C平台应以10%的税率计算应纳税额,并可依据合法取得的凭证抵扣增值税进项税额。但是,若将C2C模式的网约车平台认定为提供交易信息的中介,平台则往往以提供“中介服务”为由申请适用6%的增值税税率。

其次,就网约车增值税的计税依据而言,购进扣税法下的计税依据通常为不含税销售额,即纳税人向购买服务方收取的全部价款和价外费用扣除增值税税额后的余额。但是,绝大部分C2C模式下的网约车驾驶员属于增值税小规模纳税人中的自然人,根据现行税法规定并不具有自开或申请税务机关代开增值税专用发票的资格,平台无法从驾驶员处取得专用发票作为进项税额抵扣凭证。此时,很有可能因为计税依据与C2C模式不匹配而导致增值税抵扣链条断裂,最终造成对网约车平台的重复征税。

再次,增值税抵扣链条断裂导致购进网约车服务的企业税负增加。网约车的企业业务即是企业以平台充当员工日常通勤和因公出行的“调度中心”的外包类业务。当使用网约车的行程累积到某个阶段后,企业通过在线支付账户与平台进行公对公结算,员工无需提出用车申请或者索要发票。因此,该业务能够减少诸如购买自有车辆和招募专职司机的高额费用,是简化员工用车申请以及发票报销流程的有益模式。但是,根据《营业税改征增值税试点实施办法》(财税[2006]36号,简称“营改增”办法)的第二十七条第(六)项的规定,购进旅客运输服务的进项税额不得从销项税额中抵扣,这意味着企业购进网约车企业业务产生的增值税进项税额无法抵扣。

最后,就计税方法的选取而言,“营改增”办法和《营业税改征增值税试点有关事项的规定》允许从事“公共交通运输”的一般纳税人选择简易计税方法。前文已经提及网约车与传统出租车具有同质性,基于适用经济分析法的实质重于形式的要求,公共交通运输服务理应包括网约车。通过身份自决进行税收筹划是涉税主体享有的基本经济权利,因此网约车平台可以选择使用对其有利的计税方式。

3. 网约车增值税发票开具管理不合规。《暂行办法》出台前网约车本身是否合法尚有争议,增值税发票的开具管理规范化也无从谈起。此前乘客要求开具增值税发票时,平台往往以其服务属于不盈利的“拼车”“顺风车”为由加以推脱。随着网约车逐步

成为市民的出行常态,为满足乘客日益增长的报销需求,平台已在其移动客户端提供发票开具通道。乘客在订单完成后若需开具发票,可以通过客户端填写税务信息,即时免费开具电子发票;假若平台收到开具实体发票的申请,除非订单累积达到特定金额,否则乘客需要额外支付邮寄发票的费用。而从各地出台的《暂行办法》实施细则来看,各大城市均要求平台向乘客提供发票,但具体要求并不完全相同。

总体而言,网约车平台在发票开具过程中仍然存在以下问题:①服务提供地址与开票地址不一致。以“滴滴出行”平台为例,由于其公司注册登记地为天津市,因此不论乘客在哪个城市接受服务,平台开具的均为天津市的增值税普通发票;②根据《发票管理办法》及其实施细则的规定,单位和个人应在发生经营业务并确认营业收入时开具发票,但平台并不会在乘客支付车费后主动开具发票;③平台往往将若干个订单合并为同一笔业务,仅就总金额开具一张发票,该做法与会计的权责发生制要求不符;④我国出租车行业使用的发票是随车安装的税控计价器打印的出租车专用发票,而网约车平台为乘客开具的是“客运服务费”名目的增值税通用机打发票,往往会使乘客在报销费用时遇到障碍。

(二)网约车增值税征税依据分析

1. 对网约车相关主体的法律关系认定不清晰。承前所述,平台和驾驶员之间的法律关系认定直接影响网约车的增值税税负分配。相关研究往往略去对双方关系的法理分析,导致网约车增值税纳税主体认定并不清晰。

基于平台对驾驶员人身与经济上的管控,B2C模式下网约车驾驶员与平台之间构成了劳动关系。与之相比,尽管按《暂行办法》规定,C2C模式下网约车平台和驾驶员可签订多种形式的劳动合同或协议,但双方之间究竟主要属何种关系仍不明确。对此,当前学界存在劳动关系说、居间关系说和劳务关系说等观点。

劳动关系说认为,平台与驾驶员属于劳动关系,因此提供网约车服务的主体应为平台,行程费用属于平台的主营业务收入。由于驾驶员向平台提供的劳务不属于征税范围,增值税纳税义务完全由平台承担。该观点的缺陷在于,忽略了共享经济下网约车驾驶员与平台之间并不存在传统劳动者对用人单位人格上的依附性以及经济上的从属性,相反,共享经济下的主体拥有独立性和自主性。如前所述,C2C

模式下的网约车驾驶员大部分属于兼职,客观上与网约车平台并无人身依附关系,也不是由平台提供主要生产工具和生产条件,驾驶员对业务有充分的自主选择权。同时,主观上双方并无缔结劳动关系的意愿,社会亦普遍认为双方并不存在劳动关系。

“居间”是指居间人受托为委托人报告交易机会、提供媒介服务并收取报酬的行为。居间关系说认为,C2C平台是促成乘客与驾驶员交易的信息交换中介。倘若双方确属居间关系,驾驶员就是直接向乘客提供运输服务的主体,应由其承担主要的增值税纳税义务并依法开具发票,而网约车平台仅就提成的“信息中介费”为限承担部分增值税缴纳义务。但是,唐清利^[4]认为传统民法理论下居间关系的特征为:①居间人的服务对象应特定;②居间人不得代理自己;③居间人对交易结果免责;④居间人不能决定交易价格,仅在成功后向委托方索取报酬。由于网约车的服务对象并不特定,乘客或驾驶员一旦满足条件就可成为平台用户,由平台同时担任驾驶员与乘客的代理人。平台决定行程的价格、补贴幅度和提成比例,驾驶员和乘客并无与平台协商调整价格的权利。最后,基于保证运营安全和乘客合法权益的考虑,《暂行办法》直接规定由平台承担承运人责任。

在我国劳动法理论与实务中,劳动者和用人单位之间存在劳动关系的和劳务关系,该两分类类似于英美法系的雇员和独立承包商,或者大陆法系的劳动合同和雇佣合同。劳务关系的主体类型更为广泛,劳动者和需求者间不存在人身依附关系;劳务需求者仅享受最终成果,而不对劳务提供方进行管理控制;劳务关系所需生产资料及条件通常由劳动者自己提供;劳动者仅有根据合同约定取得报酬的权利,而不享有劳动关系所附带的福利待遇。基于共享经济业态“占有而无所有权”的特性,以及平台与驾驶员的平等法律地位,以劳务关系认定C2C平台与驾驶员之间的法律关系更符合现实状况。譬如2018年美国的“拉扎克诉优步科技有限公司案”,宾州东部地区法院就采用近似的“多诺万标准”,作出了驾驶员属于“独立承包商”的判决。

2. 对网约车服务经济实质的认识欠深入。既然平台与驾驶员之间的法律关系可以认定为劳务关系,那么C2C网约车的运行模式就可描述为:网约车平台以法定承运人身份从乘客处接受行程请求,然后向乘客周边的驾驶员发出行程要约,驾驶员接

单即等同于做出与平台订立单次劳务合同的承诺。网约车驾驶员接受平台委托将乘客送往目的地,最终从平台处取得此次提供劳务的报酬。根据现有的税法条文,上述模式与“无运输工具承运业务”具有高度相似的经济实质。

按照2016年《国务院关于做好全面推开营改增试点工作的通知》(简称“‘营改增’通知”)的定义,无运输工具承运业务是指经营者以承运人身份同托运人签订运输合同,收取运费并对外承担承运人责任,同时委托实际承运人完成运输服务的经营活动。从条文的表述来看,无运输工具承运主要是针对货物的运输模式。此种学理上的类比,能为《暂行办法》对网约车平台承担承运人责任的强制规定以及与网约车驾驶员作为实质承运人的情形提供具有说服力的解释。C2C平台为交通运输中的无运输工具承运人,不是传统意义上的出租车公司抑或“单纯的信息中介”。同时,考虑到“营改增”通知出台时《暂行办法》仍在进行艰难酝酿,国税总局在制定规范文件时难以考虑到网约车的发展需要。因此,可以考虑在法律续造时适当地对无运输工具承运业务扩大解释,将条文的适用范围从货物运输扩大到“包括旅客运输”。

倘若C2C网约车的经济实质是无运输工具承运业务,此情况下驾驶员与平台需要共同承担增值税的纳税义务,并共同适用交通运输业10%的税率。原因如下:其一,作为无运输工具承运业务的经营者,平台应当承担增值税纳税义务。其二,增值税税法中提供应税劳务的个人是增值税纳税义务人,个人包括自然人和个体工商户,那么,驾驶员作为独立的劳务提供主体,自然也属于增值税纳税义务人。若该驾驶员已登记为个体工商户,则其纳税人类型即为个体工商户;驾驶员通常情况下未进行税务登记,则属于增值税税法上的“其他个人”。

3. 对网约车企业业务的不予抵扣豁免缺乏探讨。相关分析预计,网约车的企业业务能够优化资源利用,使企业交通出行效率提高40%~50%;未来市场潜力可能是现有消费者市场的2~3倍。“营改增”办法明确规定购进的客运服务属于不予抵扣进项的范围,实则钳制了网约车企业业务的发展。“营改增”办法不加区别地将某些货物或服务纳入不予抵扣范围,实则强调了税收国库主义,与纳税人权利保障本位的理论基调背离。因此,必须对网约车企业业务应当属于“不得抵扣进项”的例外情形进行论证。

翁武耀^[5]在论证增值税的抵扣权范围时,提出对于某些通常以最终消费为目的的货物或服务,可以直接限制其进项抵扣权,但是构成企业自有活动客体的除外。通常认为,客运服务对象主要是个人,客运服务的流转环节在购进时即告终止,通常不会出现新的应税增值额。在一般纳税人购买网约车企业业务时,难以准确界定接受服务的对象是企业抑或个人,故产生的进项税额不得从销项税额中抵扣。但是,企业购进网约车服务的直接目的是在承担最少费用的前提下,充分满足员工的日常通勤与因公外出的需要,购进网约车企业业务的行为应当构成企业自身的经济活动,而不应该将此种业务的“混同”置于优先考虑。不予抵扣进项税额势必增加企业的费用,在很大程度上影响了企业的经营。因此,延伸网约车企业业务的增值税上下游抵扣链条、加大购进服务方的进项抵扣力度成为制度设计的当务之急。

4. 网约车发票管理方式尚有不足。管理传统出租车发票开具的关键是“出租车税控计价器”,其是由地方交通运输管理部门与当地税务部门共同根据相关政策设计的,内置了预设的出租车计价方案,同时与车辆里程记录仪保持联通,根据行驶里程及时间自动计算出出租车的使用费用。税控计价器采用扣表自动计价、自动出票的方式,此种计价方式计价明确、出票及时,既不给出租车司机造成负担,又能有效地保护乘客的个人信息。但是,税控计价器的发票开具方式很可能无法满足网约车的需求,这是因为网约车实行的市场动态调价定价方式有别于传统出租车实行的政府指导价,其计价规则更加复杂。如网约车的价格在出行高峰便会动态上涨,还存在乘客向司机支付“小费”等例外情况,上述情形均会导致现有的出租车税控计价器力有不逮。在网约车上加装税控计价器,不仅会增加网约车驾驶员的营运成本,而且发票的领购、开具和保管等会显著增加网约车驾驶员的工作量。

(三)确定网约车增值税征税依据的途径

1. 扩大无运输工具承运的适用范围。税法具有强烈的政策性和时代性,而税收法定主义统括下的税法对法律漏洞回应乏力。此时,唯有援用税法的解释甚至类推适用规则,在税收法律可能的文义范围之内,通过适当扩张(或限缩)来解释弥补税法的不完备性。对于网约车的增值税征管,由于《暂行办法》明确要求平台承担承运人责任,为了维护税收公平,B2C与C2C模式均宜适用交通运输税目。那

么,后续对《暂行办法》的涉税条文进行修订,抑或解释无运输工具承运业务条款时,将C2C模式下的平台认定为无运输工具承运人,并按照交通运输业缴纳10%的增值税,显然要比“推倒重来”更为简捷明了。

2. 采用差额计税方法以避免重复征税。假若直接对C2C平台适用交通运输业10%的税率,仍可能造成重复征税。驾驶员向平台提供单次劳务,应开具可供抵扣的增值税专用发票。但是,驾驶员通常并不具有自开或申请代开增值税专用发票的资格,平台就无法从驾驶员处取得足额的增值税专用发票,导致增值税抵扣链条断裂。就上述问题,设计计税方法时通常有两种解决思路:思路一,对网约车平台的收入全额征税,并采用简易计税方法计算应纳税额;思路二,对网约车平台适用一般计税方法,并采取差额计税方法确定其计税依据。假若基于无运输工具承运的经济实质设计税法规则,那么对C2C平台采用差额计税方法能够有效地避免重复征税。具体而言,在计税时可以将平台全部不含税收入减去其实际支付给驾驶员的报酬作为平台的销售额,再将该销售额乘以税率作为销项税额,最后用销项税额减去进项税额得出应纳增值税。

下面对差额计税方法的优越性举例加以说明。假设某单网约车业务的行程费用为105元,平台为乘客提供5元抵用券,乘客实际支付100元。网约车平台支付给驾驶员车费80元,平台实际提成20元。不管按简易计税方法还是按差额计税方法,5元抵用券在税法上都视为销售折扣,因此实际价税合计金额为100元。按照上述思路一:应纳增值税=100÷(1+3%)×3%=2.91(元)。按照上述思路二,则应纳增值税=(100-80)÷(1+10%)×10%-0=1.81(元),显然,对于网约车平台而言第二种计税方法的税负更低。

3. 理顺并重构不予抵扣的进项范围。我国尚未全面推开“营改增”试点政策以前,由于交通运输业“营改增”试点范围的限制,或者难以取得符合规定的抵扣凭证,不允许购进的客运服务从销项税额中抵扣进项尚可理解。但在全国已经全面推开“营改增”之后,仍沿用上述不予抵扣进项的规定,就变相使得交通运输业的纳税人经济利益受损。否则,购进网约车企业业务的企业就不能抵扣该部分增值税,只能将其计入费用或成本之中,势必增加企业成本费用、影响企业经营,这显然违背了““营改增”税负只减不增”的政策初衷。应当明确的是,出于保护纳

税人权益的预设,企业在购进服务后既然已经支付了相应的增值税,在不违反税收政策初衷与税法基本原则的情况下,国家就应当允许其抵扣相应进项。

就网约车服务的运营过程而言,要理顺并重构不予抵扣的进项范围,首先需要区分企业自有活动与个人消费,或是“公务性”和“私人性”的网约车服务;其次需要明确规定证明材料要求,如网约车平台提供的行程单的标准以及范围。在制定相关政策时,可以参考2018年国税总局发布的《企业所得税税前扣除凭证管理办法》(国家税务总局公告2018年第28号)第五十二条的规定,即纳税人发生的与其经营活动有关的合理的差旅费、会议费、董事会费,主管税务机关要求提供证明资料的,应能够提供证明其真实性的合法凭证,否则不得在税前扣除。

4. 由实际经营地税务机关管理增值税。虽然网约车采用“线上+线下”的运营模式,但其提供服务的主要过程还是由驾驶员在线下完成,占用的主要是实际经营地的道路资源和公共服务,因此税收收入的归属地应当与其来源地保持一致,相应的税收也应当由当地政府享有。此外,各地政府出台的《暂行办法》实施细则往往要求网约车平台向乘客开具本地发票,而只有在当地纳税才能开具本地发票。因此,网约车平台应当向其实际经营所在地税务机关申报缴纳增值税。《暂行办法》要求网约车平台在实际经营地设立分支机构、建立办公场所,而设立分支机构需要进行工商和税务登记。因此,网约车平台应当在其开展网约车业务的实际经营地设立分支机构和经营场所,并就当地取得的营业收入向本地税务机关申报缴纳增值税。另外,由于增值税起征点的规定,网约车驾驶员通常不需要缴纳增值税,但是若超过起征点的应纳增值税,则由当地的税务机关委托网约车平台代扣代缴。

5. 在网约车行业推行即时电子发票。网约车平台作为“互联网+交通”的典型,在新技术的推广上具有天然的优势,上述发票开具管理中存在的诸多问题可以通过应用即时电子发票加以解决。2015年12月1日起,国税总局开始在全国推广增值税电子普通发票,并规定电子发票的开票方和受票方需要纸质发票的,可以自行通过电子发票平台下载和打印电子普通发票,其法律效力、基本用途以及使用规定与税务机关监制的普通发票完全相同。与此同时,自2016年1月1日起实施的《会计档案管理办法》中

明确了电子会计档案的法律地位,对于符合条件的电子发票开票方或收票方,可仅以电子形式对发票进行归档和保存。因此,在我国应用电子发票已经不存在法律上的障碍。

考虑到网约车依赖移动客户端的特性,在设计网约车的即时电子发票方案时,可以在乘客的移动客户端中内置电子发票模块,使网约车平台与电子发票服务平台能够即时交互数据。在乘客注册网约车账号或者申请开具发票时,可以要求乘客录入其个人身份信息或其单位信息。当乘客到达目的地并支付车费后,由电子发票服务平台即时向乘客的手机客户端发送发票信息,乘客将电子发票信息存储在手机客户端中,登录电子发票个人账户或发票查询系统即可查询电子发票相关信息。而在改进报销环节的财务制度时,则应当允许报销录入单位纳税人号码的已经身份认证的发票,这样就可以比较方便地解决网约车的发票开具问题。

四、结语

为了使网约车业态持续健康地发展,从纳税人权利保障视角探讨网约车的增值税征税理据以及具体的征管问题,是必须且有实践意义的。通过实质课税原则探寻网约车的经济实质,使其与法律的强制规定相契合,并在现有的税法框架下进行法律续造,而不需要额外增加制度成本。网约车增值税纳税的理据阐释,以及对相关征管规则的回应性设计,能有力推动网约车增值税规制的完善与深化。

主要参考文献:

- [1] 陈东进. 互联网专车时代政府管制的范式变迁[J]. 浙江社会科学, 2016(6): 56~64.
- [2] 曹阳. 我国专车及其规制问题研究[J]. 社会科学家, 2016(7): 47~50.
- [3] 熊丙万. 专车拼车管制新探[J]. 清华法学, 2016(2): 131~148.
- [4] 唐清利. “专车”类共享经济的规制路径[J]. 中国法学, 2015(4): 286~302.
- [5] 翁武耀. 论增值税抵扣权的范围[J]. 北京工商大学学报(社会科学版), 2015(3): 58~86.

作者单位: 1. 西南政法大学经济法学院, 重庆 401120; 2. 西南政法大学中国财税法治研究院, 重庆 401120