

俄罗斯税收数字化 发展进程及面临的挑战

丁 超

【内容提要】 俄罗斯税收数字化是其数字化转型的重要组成部分。自2002年联邦税务局创办官方网站以来,大致经历了三个发展阶段,并着力向实现终极目标迈进。多年来的数字化转型使俄罗斯实现了税收增速超过总体经济增速,在技术上几乎很难避税。就俄罗斯国内而言,联邦税务局是公共系统数字化的领跑者,其开发的自动信息系统“税-3”的功能正在向社会经济各个部门拓展与延伸,成为俄罗斯构建数字政府的基础。在全球层面,联邦税务局更是税收数字化转型的领导者,增值税自动控制系统、税收监测机制、自由职业者所得税、个人账户和单一纳税等税收管理制度与模式的创新,都是经合组织重点推介的典型案列,助力俄罗斯提升国际税收话语权。2022年乌克兰危机升级以及随之而来的美国和欧盟对俄制裁,虽未动摇俄罗斯政府推动数字化转型的决心,但却中断了与不友好国家的税收合作,阻滞其参与国际税收治理的进程,使税收数字化的未来发展面临更多挑战。

【关键词】 俄罗斯 税收数字化 “税-3”系统 税收监测 国际税收治理

【基金项目】 国家科技基础资源调查专项课题“社会及城镇化数据整合与空间化处理及综合集成”(项目编号:2022FY101904)。

【作者简介】 丁超,中国社会科学院俄罗斯东欧中亚研究所副研究员、经济学博士。

一 税收数字化与“税务总理”领导下的数字化转型

在税收管理过程中引入数字技术,有助于提高税收制度的效率和透明

度,催生新的税收管理和数据传输机制,改变税收结构以及税收政策的实施方向。目前,税收数字化还是一个相对较新的概念。无论是在科学研究的框架内,还是在税收立法中,抑或是在公民的纳税实践中,数字化的方式和载体都尚未完全形成。因此,本文不纠结于对其准确定义,仅将其理解为俄罗斯实施税收管理和税收控制的创新数字技术,以期更加全面地展示俄罗斯税收数字化的发展过程。

俄罗斯总理、前联邦税务局局长米舒斯京,被称为“最懂技术的政府官员”和“数字经济的先行者”^①,参与并主导了俄罗斯税收数字化的各个阶段。

(一) 米舒斯京与俄罗斯税收数字化的最初启动

苏联解体后,俄罗斯国家税务机关以网络化和层次化的方式快速拓展,旨在将所有从事生产经营活动的法律实体和个人都变成纳税人。联邦税务局成立于1990年,联邦国家海关委员会成立于1991年,新的税收立法——第2118-1号《关于俄罗斯联邦税收制度的基础》通过后,1992年,俄罗斯税收制度获得了现代化的最初轮廓^②。在此后的10年,税务人员使用计算机进行会计核算,数字化尚未对他们的工作方式产生影响。同期,米舒斯京获得人生中的第一份工作,在国际计算机俱乐部担任测试实验室的负责人。该俱乐部致力于引进西方国家的先进技术,推动与外国的信息合作。米舒斯京曾多次组织论坛,邀请“摩托罗拉”“英特尔”“甲骨文”“惠普”“赛门铁克”等西方企业入驻俄罗斯。在税收立法取得实质性进展——《俄联邦税法典》(第一部分)通过的1998年,米舒斯京首次进入联邦税务局并很快出任副局长。2002年,联邦税务局官方网站启动,俄罗斯税收制度进入技术创新的新阶段。随后,各联邦主体税务机关的官方网站、信息门户和个人电子服务也陆续建立起来,案头税务检查替代现场检查的做法日益普遍。在任期间,米舒斯京亲自参与了引入电子数字签名技术、建立一站式自动化服务平台、开发税务系统电信基础设施等工作。

(二) 米舒斯京与俄罗斯税收数字化的实质突破

在结束联邦不动产局和经济特区管理局的任职(2004~2008年)以及短暂的从商经历(2008~2010年)后,米舒斯京重回联邦税务局担任局长

^① 蒋莉、韩奕琛、李静雅:《俄罗斯新总理米哈伊尔·米舒斯京》,《国际研究参考》2020年第2期。

^② 丁超:《央地财政关系与国家治理的财政逻辑》,《俄罗斯东欧中亚研究》2022年第2期。

一职。但等待他的是一个几乎僵化的税务系统,增值税退税成为一个漫长的诉讼过程,所谓“一日公司”^①、非正规就业和隐性收入等现象泛滥,税基遭到严重侵蚀,国家财政收入大量流失。经过加速改革,2013年俄罗斯便将纳税人每年的纳税时间缩短至168小时,在当时仅高于瑞士(63小时)、英国(105小时)、瑞典(122小时)和蒙古国(148小时)4个国家^②。多年来,联邦税务局成功实施了一整套数字系统,以监控B2B和B2C部门的税收,逃税在技术上几乎很难实现。据统计,通过税收控制和分析工作,该局每年为预算带来近3000亿卢布的额外收入。增值税自动控制系统能够快速检测税收支付和退款之间的差额,借助在线收银台,该系统可以覆盖近乎所有的零售营业额。为打击“一日公司”,俄罗斯不断收紧公司注册条件,变更公司清算规则。通过调整国内的税收立法,结合几轮资本大赦政策,有效打击了受控外国公司^③的避税行为。自由职业者所得税(职业收入税)则是在数字经济条件下俄罗斯确保个人收入合法化的重要创新。与此同时,俄罗斯还对税务行政机构进行了大规模改革。一个明显的趋势是,联邦税务局由最初依照联邦行政区划建立的三级转向两级管理制度,合并小型税务检查局,以提高税收管理效率,优化地方税务机关的管理制度和结构。

(三) 米舒斯京与俄罗斯税收数字化的国际地位

在米舒斯京的领导下,2010年,联邦税务局确定了全球发展战略,积极参加经合组织国际税收工作组,自动与外国相关机构交换税务信息。2014年,米舒斯京当选为经合组织税收征管论坛主席团副主席。此外,联邦税务局还是经合组织数字化转型小组的成员,负责分析税收征管数字化的成功案例,并基于此形成共同的发展构想。除俄罗斯外,该小组还包括澳大利亚、英国、丹麦、西班牙、加拿大、肯尼亚、芬兰、新西兰、挪威和新加坡^④。2019年,在智利举行的税收征管论坛上,挪威税务局局长汉斯·克里斯蒂安·霍尔特表

^① 根据俄联邦税务局的认定,“一日公司”指没有实际独立的法律实体,在集群地址注册,不以从事生产经营活动为目的,通常不提交税务报告。

^② Paying Taxes 2020, <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020/overall-ranking-and-data-tables.html>

^③ 指在控制所有人居住地以外的其他司法管辖区或国家注册并开展业务的法人实体。

^④ В. М. Ксенда. Цифровизация налогового администрирования: современная модель и перспективы развития // Вестник Волгоградского государственного университета. 2021. Т. 23. № 4. С. 192 - 204.

示,俄罗斯与新加坡、芬兰一起,成为税收数字化转型的世界领导者。时任韩国国税厅厅长韩承熙以及经合组织税收政策和管理中心主任帕斯卡·圣·阿曼也称,俄罗斯联邦税务局是世界上技术最先进的税务服务机构^①。俄罗斯多次受邀现场分享税收数字化的治理经验,这些经验在经合组织税收征管论坛发布的年度税收征管报告中均有体现。例如,在 2021 年报告中,手机 APP 应用部分重点介绍了自由职业者所得税 APP“我的税”;在应用程序接口(API)部分展示了税收监测机制的运行;此外,还详细介绍了新冠疫情之后俄罗斯以风险为导向的综合债务管理系统,该系统共包含 10 个可触发强制执行的风险因素,以数字标志纳税人的某些特征,识别其中的欺诈行为^②。这些创新也构成了本文即将着重分析与探讨的主体内容。

(四) 米舒斯京总理与俄罗斯数字政府的构建

就职能而言,联邦税务局正转变成提供高水平和高标准服务的数字公司,促进税收政策的新任务和新工具的产生,提升国家税收管理的质量。基于对该局工作的肯定,2016 年 1 月,普京下令为联邦税务局、联邦海关局和联邦酒类产品监督局建立统一的数据搜集系统,并由联邦税务局负责数据和信息控制。此外,社会保险费用收缴的职能也被转移到该局。当时,部分俄罗斯官员开始讨论税务与海关的统一,甚至有官员提议将联邦国家统计局一并纳入联邦税务局。俄经济学家弗拉基米尔·马乌曾在国内权威期刊《经济问题》上撰文指出,俄罗斯税收制度已经在某种层面上超越了财政制度,税务部门成为搜集各种宏观和微观经济信息的中心,利用大数据显然能更好地了解社会经济进程^③。不难看出,俄罗斯政府想将联邦税务局的成功经验拓展到整个公共系统,尤其是社会支持系统,但又很难找到合适的政府官员来领导。

考虑到米舒斯京在俄罗斯税收系统现代化和数字化发展方面取得的政绩,2020 年 1 月,普京总统任命其为政府总理,同年 7 月,俄罗斯出台了《2030 年前俄罗斯联邦国家发展目标》,将数字化转型作为五大优先发展方向之一。自此,俄罗斯正式开启新一轮的数字化转型以及数字政府的构建。首先取得进展的便是在社会保障领域。2021 年 2 月,俄罗斯第 431 号政府决议规定建

① ФНС заразила мир цифрой. <https://www.kommersant.ru/doc/3930370>

② Tax Administration 2021, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2021_cef472b9-en#page1

③ Михаил Мишустин: цифровая модель премьер-министра. <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2020/01/16/820807-mihail-mishustin-tsifrovaya-model-premer-ministra>

立“社会国库”(социальное казначейство),通过统一的公共服务平台主动告知公民可用的国家支持措施并简化其接收程序。据初步预测,到2030年将节省1425亿卢布的行政成本^①。

近两年,国内学者围绕俄罗斯数字经济和数字化转型的研究成果日益增多,从概念阐释到具体的政策解读以及对其面临的机遇和挑战的分析拓展到中俄在数字经济领域的合作等。对俄罗斯税收问题的研究则从传统的税制改革与发展趋势、国际税收制度设计延伸到数字税的治理问题。但直至今日,关于俄罗斯税收数字化问题国内还未有专门的研究出现。本文将尝试对此进行补充,以期为中国税收征管数字化以及国际税收治理提供一定的政策参考。

二 从“税”到“税-3”:自动信息系统的数字化突破

(一)从“税”到“税-3”的数字化转型逻辑

21世纪初,第一代自动信息系统“税”和第二代“税-2 莫斯科”“税-2 圣彼得堡”的建立,标志着税收数字化在俄罗斯得到了实质性的发展。“税”系统安全连接联邦、地区和地方的网络。在联邦层面,数据存储于联邦数据处理中心;在地区层面,联邦税务局配备一台专门的控制计算机,负责运行“地区”软件;在各个地方,则独立运行着电子数据处理系统(SEOD)。电子数据处理系统在提高地方税收管理自动化方面拥有很大的潜力,有助于减少纸质文件的流转,获取纳入预算的税收数据,提高税务机关的工作效率。虽然三个层级相互连接,但没有一个单一的中心和共同的逻辑关系,数据分别各个层级进行编译和分析(见图1)。直到2010年,“税”还是一个分散的系统,包括:约1200个信息化项目,每一个都使用标准的软件包,在所服务地区建立独立的数据库;4个区域数据处理中心,执行批量输入和打印功能;一个联邦数据处理中心,保障约50个联邦信息资源和约30个外部网站与部门间电子交互服务的运行。大部分税收管理数据在当地接收并存储,仅一小部分(约5%)被转移到联邦层面以解决特定的任务^②。

^① Н. Г. Иванова, Г. В. Димиржиева. Социальное казначейство как новое направление повышения эффективности бюджетных расходов на реализацию мер социальной поддержки российских граждан//Экономика. Налоги. Право. 2022. № 15. С. 57 – 66.

^② А. С. Милянтей, Т. Ю. Батракова. Применение новых информационных технологий при администрировании налоговой системы Российской Федерации//Известия великолукской ГСХА. 2018. № 1. С. 53 – 60.

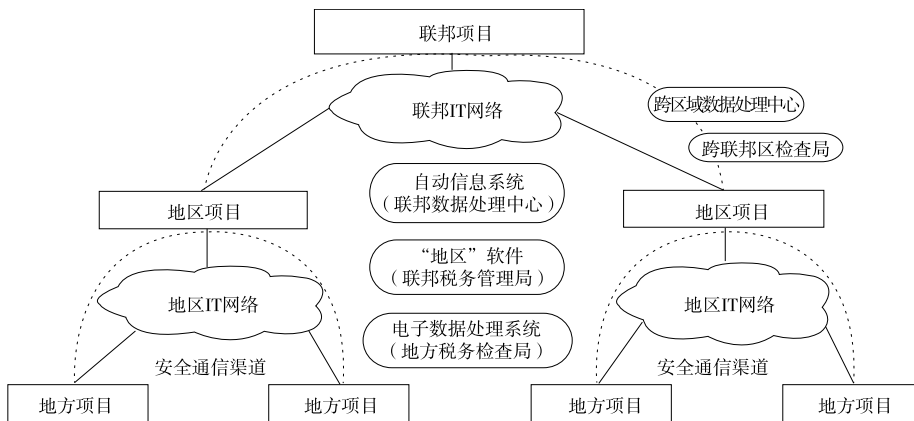


图1 俄罗斯自动信息系统“税”结构示意图

资料来源：作者自制。

以创建财政部数据处理中心系统为契机,俄罗斯开始策划新的自动化信息系统“税-3”,其最初的设想是将所有功能一次性上传“云端”。但在全功能版本验收时,由于数据中心系统尚未建成,而联邦数据处理中心无论是在存储容量还是在计算能力方面,都无法支撑全功能版本的运行,因此,基于完整性和独立性原则,全版本被分割为三大功能模块:一号模块执行纳税人的登记与核算功能;二号模块执行个人财产税的征收功能;三号模块执行人实体和个体户的税收管理、控制和分析功能。

2010~2014年是“税-3”系统设计、中间层架构和软件开发的阶段,并建立了遗留系统数据的转换输入机制以及过渡期间新旧系统的互动机制。该阶段完成了一号模块的开发,共包括91个技术流程,5个功能子系统,4种统计报告格式,3个最受欢迎的“云端”公共平台——法人实体、个人以及不动产的国家统一登记册。每年仅通过联邦税务局官方网站就有5亿次用户请求,通过部门间电子交互系统(SMEV)有超过3500万次用户请求。值得注意的是,联邦税务局原本选择了“微软”“甲骨文”“天睿”三家公司来创建系统应用程序服务器和客户端、数据处理系统事务段和分析段的基础平台,他们是各自领域公认的领导者,无疑能够确保系统运行的稳定性。联邦税务局90%以上的专业软件都在这些平台上创建。但由于2014年克里米亚危机后美欧国家开始限制对俄罗斯出口高新技术产品,联邦税务局出于确保系统安全稳定的考虑,自主开发了一套应用程序基础架构组件,采用简化和标准化的流程方法实现税收管理的自动化。在该阶段,联邦税务局在信息技术领域实现了重大突破——完成了基础设施现代化、数据搜集和转换、负载测试、

员工技能培训等大量工作,2014~2015年共处理400多万份来件,作出400万份登记和修改决定,登记100多万家法人实体和个体户^①。2015年12月,二号模块投入商业运作,可在全俄境内大规模计算财产税,并同时生成约7000万份综合税务通知。综合税务通知使公民的税收计算更加清晰,并且降低了税务机关的邮寄成本。该模块除包括51个技术流程、1个功能子系统外,还包括两个运输容器系统,一个从地方税务检查局上传,另一个则是从地区层面下发。此外,遗留系统中的所有数据都被转移到“税-3”系统之中。2015~2019年是三号模块的开发阶段,该阶段的工作量最为庞大,技术流程数量是二号模块的两倍以上。目前,“税-3”系统涵盖了个人、个体户和法人实体的所有税收管理职能,拥有这些经济主体包括纳税、交易、采购、缔结合同以及银行账户资金等所有信息。

(二)从“税”到“税-3”的系统架构升级

“税”在系统架构上存在明显的缺陷。如图1所示,每个地方的税务检查局都有自己的电子数据处理系统数据库,纳税人的部门结构、生产活动和房地产信息等存在于不同的电子数据处理系统数据库中。有关重新登记、税收控制、对账和其他所需文件的数据需要不断地从一个税务检查局发送到另一个并返回。这不仅增加了税务机关的工作量,更为各种欺诈和逃税行为提供了机会。数据库完全集中在地方,联邦税务局和各地区联邦税务管理局的现代化工作却是分散、零碎的。俄罗斯联邦政府要求提交的汇总报告同样要经过复杂的三层链接系统:税务检查局(地方)—联邦税务局(地区)—联邦税务局(中央),需要耗费数日、抽调数百名税务人员。此外,电子数据处理系统在多年的运行过程中集中了大量的高科技设备和专用软件,包括服务器、操作系统和数据库管理系统、电信和网络设备、安全和信息保护工具等,需要一大批高素质的IT专家。在使用电子数据处理系统时,导航程序占据中心位置,借助它生成查询,对数据库进行搜索和分析抽样。将地区和地方信息输入电子数据处理系统,为来自不同部门和不同工作岗位的用户规划和分配角色及访问权限,不间断监测信息交换协议等,这些都是相当复杂的任务,需要配备合格的税务工作人员,这又给税务机关增加了额外的成本。

与“税”相比,“税-3”系统更合乎逻辑且架构更为简单——单一集中式数据库管理系统(联邦数据库)、集中式应用服务器(联邦数据处理中心)和

^① Н. А. Филиппова, Т. В. Сергачева. Оценка условий и результатов внедрения АИС "Налог - 3" в налоговых органах региона // Регионология. 2017. № 1. С. 79 - 91.

分布式客户端应用程序(将数据处理活动传输到服务器,即提供客户对税务局资源和服务的访问)。如图 2 所示,联邦数据库是“税-3”系统的核心,它是一个完整的资料储存库,存储可靠、合法且经过处理的最新数据。数据库包括两部分——分析段与事务段。分析段从外部信息源接收数据,事务段生成和处理税务管理数据。此外,“税-3”系统还包括外部互动、税收征管、信息分析与支持、IT 支持、行政和经济活动管理 6 个子系统。

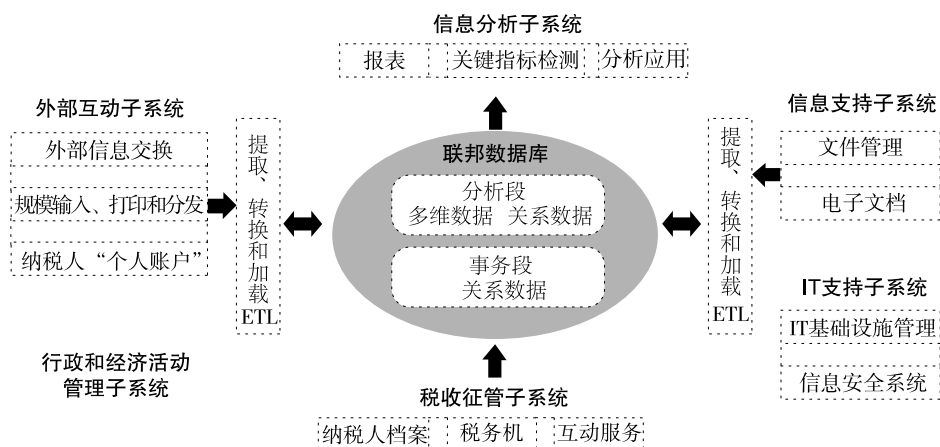


图 2 俄罗斯自动信息系统“税-3”结构示意图

资料来源:作者自制。

外部互动子系统实现与其他信息系统和纳税人的电子交互以及系统内部工作信息的处理。该子系统中包含大量输入、打印和分发的模块,批量处理纸质文件,同时处理传入和传出的信息。手写识别功能允许快速、大量自动导入纸质文档。税务机关通过电子交互系统获得外部信息的来源主要是联邦国家登记、地籍和制图局,联邦国库,联邦内政部,联邦移民局以及各种许可机关。个人账户是税务机关与纳税人之间互动的一个要素,旨在最大限度地减少面对面接触。

税收征管子系统以前是电子数据处理系统的一部分,包括税务机、纳税人档案和互动服务。税务机是根据一定算法计算税额的系统,生成税务卡并向个人账户发送税务通知。纳税人档案涵盖实施税收控制所需的完整和系统化数据——可识别身份数据、商业交易数据、来自其他信息系统(尤其是媒体和相关部委)的数据以及税收违法的信息。互动服务则基于税务机的数据简化用户执行某些操作,如一键查询、一键纳税等。

在信息分析和支持子系统中,由税务人员对数据进行分析并形成报告,其中创建关键指标并预先设定了领导(局长或副局长)角色和权限。分析系统由几个集成模块组成:联邦分析、地区分析、税种分析和筹划、税收收入和税基建模与预测、税收护照(налоговый паспорт)等,旨在创建和维护分析数据库的关联和多维对象;提取、转换和分析数据;使用商业图形或制图表达方式形成报告;创建业务流程模型,并基于模型对规划或预测进行分析或演化等。税收护照是全面分析地区税收收入的系统性工具。首先是供各层级政府机关使用,通过它能充分评估各地的预算税收状况,作出合理的管理决策,也时常被用于战略规划的制作。纳税人也对税收护照感兴趣,因为它能够帮助评估地区的金融和投资潜力,以作出商业决策和投资预测。信息支持系统直接链接到文档,保存并管理纳税人的电子税务报告,以便长期查询。

IT 支持子系统是“税-3”系统中最基本的元素,包括 IT 基础设施和信息安全系统的管理。前者负责保障所有电子资源的正确操作,后者则确保数据库免受黑客攻击和其他非法行为的侵害。系统的纯技术部分基于活动目录分层构建,以提供对资源的统一访问,因此,每个区域的 IT 支持子系统都可以完全控制对本地资源的访问。每个数据中心的核心由 3 个相互连接的子系统组成:数据存储网络、数据库子系统和应用服务器群组。此外,由于联邦数据处理中心和储备中心同时工作,即使其中一个紧急关闭,联邦税务局的工作也不会中断。

总而言之,俄罗斯的“税-3”系统创造了全球税收管理的最佳实践,联邦税务局将其称之为世界上最大的数据库之一,当时尚不存在类似的国家案例。近年来,随着俄罗斯税收立法的不断变更,“税-3”系统中也出现了很多新功能,如转让定价、建立纳税人联合组织、实现税收监测、税务纠纷调解、贸易和处置费管理、扩大国际信息交换和向外部用户传输数据、与统一公共服务平台融合、控制增值税退税系统、引入在线收银台、发展免税机制等。

三 创新案例:俄罗斯税收数字化的领先载体

数字管理要求纳税人认真、高度负责地履行纳税义务,加强税收纪律。创新税收管理工具使得政府在经济低迷的情况下也能增加税收收入。俄罗斯联邦税务局是形成联邦预算的主要部门,其上缴预算的收入

比重在 60% 左右。与 2016 年相比,2019 年联邦税务局上缴的收入增加了几乎 1 倍——从 6.9 万亿卢布增至 12.6 万亿卢布。由于这些税收管理工具彼此密切相关,在此仅粗略地划分为三组:新的互动模式、控制工具和纳税人服务(见表 1)^①。

表 1 俄罗斯税收征管数字化的创新案例

| 类型 | 示例 |
|---------|-------------------|
| 新的互动模式 | 税收监测 |
| | 特殊税制(如专业收入税、简化税制) |
| 新的控制工具 | 询问增值税 |
| | 在线收银台 |
| | 与银行信息系统一体化 |
| | 与外国自动交换信息 |
| 新的纳税人服务 | 单一纳税(个人) |
| | 分布式登记处 |
| | 互动服务 |

(一) 新的互动模式

税收监测是税务机关与纳税人(主要是大型企业)在数字环境中互动的一个显著例子。在该机制下,税务机关可以实时访问企业的经济和金融交易数据,系统地监控企业的业务操作,快速评估企业纳税申报表的正确性,核对会计和税务报告的数据,确保没有无事实依据的操作和交易。一方面,这种访问允许税务机关以风险为导向,集中资源检查那些有风险的交易。另一方面,企业在规划或缔结合同时,如果出现难以计算税费的情况,可以要求税务部门给出积极的建议。此外,通过税收监测机制,纳税人与税务部门之间的纠纷,尤其是关于税法适用方面的争议能够得到及时、公开地解决,可使纳税人免于额外的税收和罚款以及大量的劳动力和财力损失。该机制保证了企业所有经济活动的透明度,有效提高企业的投资吸引力。

俄罗斯自 2012 年开始建立这种互动机制。作为试点项目,联邦税务局与俄罗斯统一电力系统公司、俄罗斯水利集团、俄罗斯移动通信系统公司以

^① Н. Г. Морозова, Ж. М. Корзватых. Инновационные инструменты налогового администрирования в России//Вестник университета. 2022. № 4. С. 122 – 129.

及安永会计师事务所独联体公司签署了监测协议^①。自2015年起,俄罗斯正式将税收监测作为税收控制的一种方式,旨在确保纳税人税收、费用和保险费支付(或转移)的正确性、完整性和及时性。税收监测与其他控制形式的区别在于,只有在自愿的基础上方可实施。2015年,《俄联邦税法典》第一部分补充了新的章节,对税收监测进行专门介绍。当时设定的门槛很高,企业在提交申请的前一年必须满足以下条件:向国家预算缴纳的增值税、消费税、企业利润税和矿产资源开采税总额不得低于3亿卢布;年度会计(财务)报表中的总收入至少达到30亿卢布;年度会计(财务)报表中的资产总额至少达到30亿卢布。在监测期间,税务机关无权对其进行额外的案头和现场税务检查,《俄联邦税法典》第88~89条规定的情况除外。但如果企业违反互动规则,不提交文件或报告虚假信息,监测可能提前终止。2016年,只有7家俄罗斯企业参加,2019年增至44家,包括油气行业、冶金和采矿业、银行业以及贸易部门。这些企业为联邦预算创造了约12%的税收收入,大部分是2003年第91号政府决议中特别清单内的国有股份制公司及其子公司。其中,11家组织了对公司系统的远程访问,16家创建了分析数据展示,即税务机关数据可视化的单一窗口,其余17家通过电子文件管理运营商与税务机关交换信息。

2019年9月,俄联邦财政部在《2020~2022年预算、税收和关税政策的主要方向》(附录2)中指出:“在数字经济条件下,信息技术有助于快速作出管理决策,但这反过来又要求即时接收和分析所有的信息源。以电子形式交换文件和信息,有助于进一步转变企业的商业模式和业务流程以及传统的税收控制理念。”^②有基于此,俄罗斯降低了企业申请监测的条件:一是资产和利润超过10亿卢布;二是前一年的纳税额度超过1亿卢布。这为中小企业申请提供了新的机会,2020~2022年参加监测的企业分别增长了120%、61.2%和31.3%,2022年达到339家,大多数是石油和天然气行业的代表。根据联邦税务局的评估,有2311家企业符合条件。也就是说,参加税收监测

① Е. А. Бадеева, А. А. Машкина, А. Н. Нагаева. Современные тенденции и перспективы развития налогового мониторинга в России//Модели, системы, сети в экономике, технике, природе и обществе. 2020. № 1. С. 24 - 36.

② Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно - тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов. https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2019/10/main/ONBNiTTP_2020 - 2022.pdf?ysclid=lhvbkwm5847364595

的企业增至 14.7%。此外,有 109 家企业提交了 2023 年度的监测申请。

参加税收监测的企业与税务机关的互动正在迈向新的水平。根据联邦税务局的命令,企业的信息系统要在 2024 年之前与“税-3”系统全面整合。企业需要使用硬件加密保护手段组织安全的通信通道,实施与税务机关的信息交换。联邦税务局为此成立了一个工作组,为企业发展信息系统提供便利——可讨论技术细节并提出修改立法框架的建议。此前双方的数据交换是通过开放内部信息系统借助数据展示栏来提供信息,或者通过电子文档管理运营商的电信渠道传输。这一过程中存在很多问题,特别是展示栏没有统一的界面,产生额外的财务和时间成本以及文档管理的自动化缺失等。与“税-3”系统整合将加快所有常规流程的处理,文件交换通过专门渠道而不是运营商来实现,服务界面对检查员和企业也都将是统一和方便的。自动索取缺失文件也将降低企业支持检查的成本。2022 年 8 月,联邦税务局发布命令草案,批准了税务机关进入企业信息系统的程序与相关要求,并将整合的过渡期延长一年至 2024 年 1 月 1 日。

除了税收监测机制外,俄罗斯还创新了自由职业者和中小企业的税收制度及控制模式,不仅简化了税收征缴程序,降低了税收行政成本,更在与非正规就业和“隐藏工资”的长期斗争中取得了显著的成绩。

自由职业者业务活动的合法化始于 2016 年,专门针对未登记为个体户且在无雇员参与的情况下提供个人、家庭或其他类似服务的情况。在税务机关登记的人员有权在 2019 年年底之前免除个人所得税,但实际上登记者的数量增长非常缓慢,至 2019 年仅有 3 062 人。根据联邦税务局 2018 年的一项研究,国内有超过 2 600 万未注册的个体经营者,其中一半以下的人希望将经营活动合法化,却不想定期提交纳税申报书。因此,自 2019 年起,俄罗斯改为试点(莫斯科市、莫斯科州、卡卢加州和鞑靼斯坦共和国)征收自由职业者所得税(职业收入税),即年收入不超过 240 万卢布的自然人可以在不注册为个体户的情况下合法开展业务并从兼职工作中获取收入,由此避免因从事非法商业活动而遭遇处罚的风险。该税税率取决于纳税人的收入来源,为个人提供服务的税率为 4%,为法人或个体户提供服务的税率为 6%,自 2020 年 10 月 1 日起在全俄适用,有效期至 2028 年年底。纳税人通过移动应用程序“我的税”(Мой налог)只需两次点击便可轻松注册,绑定银行卡可立即支付税款,而不需要使用在线收银台或提交传统意义上的纳税申报书,无须跟税务机关产生任何其他的联系。在这项税收制度下不强制缴纳养老保险,且在收入超过 1 万卢布后利率将分别自动下调至 3% 和 4%。截至 2022 年年

底,已有 6.56 万人注册,共上缴预算 375 亿卢布,超过了 2020 年的 10 倍。其中大部分人从事出租车运营、建筑和营销服务、咨询、公寓租赁等工作。自由职业者所得税也成为俄罗斯征收数字税的一项有益尝试。在该税的基础上,根据新的公民就业法配套法律草案,由联邦税务局负责创立和维护数字就业平台登记册,这成为俄罗斯私营部门收入合法化的又一重要步骤。

在俄罗斯,中小企业可选择适用简化税制,但需要满足一定条件:员工数量不超过 130 人;收入不高于两亿卢布;固定资产余额不超过 1.5 亿卢布。对于组织的单独要求还包括:禁止设有分支机构组织适用该税制;其他组织参股的份额不超过 25%;如果当年前三个季度收入不超过 1.125 万亿卢布,也可适用该税制。为减轻行政负担,联邦税务局通过了简化税制的自动化法案,2022 年 7 月至 2027 年年底同样在前述四个联邦主体试点运行。适用该税制将免除企业或个体户的利润税或所得税、增值税和财产税,条件是:员工人数不得超过 5 人,年收入不得超过 6 000 万卢布,固定资产余额不得超过 1.5 亿卢布,且工资仅以非现金形式支付。税务机关根据授权银行传送的非现金收支数据计算税款,而纳税人则使用在线收银台计算税款。过渡到简化税制后无须再进行现场检查,且不需要提交任何免于缴纳强制养老金、社会和医疗保险(联邦预算将对此予以补贴)的证明。

(二) 新的控制工具

增值税支付控制的自动化,是俄罗斯实现税收收入增速高于总体经济增速的关键因素之一。在自动信息系统“税-3”的框架内,联邦税务局分阶段引入了增值税的风险管理系统。第一阶段是控制预算中增值税退税的合法性。在一个标准算法的基础上,开发了自动化的控制系统“询问增值税”(“АКК НДС”),用于判定具有重大税收违法风险的纳税人,他们在俄罗斯境内的所有活动将受到全面的税收控制。在第二阶段,着力扩大增值税电子申报的范围,标志是 2014 年第 134 号联邦法生效,以及 2015 年《俄联邦税法典》第 174 条新增关于以电子形式提交增值税申报表的义务条款。第三阶段引入了增值税管理的创新模式“询问增值税-2”(“АКК НДС-2”),基于新的数据匹配算法对案头控制业务流程进行了再造。这一方面缩短了检查时间并提高了工作效率;另一方面,通过降低在申报过程中提供虚假信息的可能性以及对增值税业务活动进行的总量控制为预算提供了额外收入,减少了控制之外的“影子”营业额,提高了交易的透明度,确保了税收安全。如表 2 所示,2017 年和 2018 年俄罗斯增值税收入高速增长,在很大程度上是由于征管制度创新推动,分别为该税带来 2 210 亿卢布和 1 139 亿卢布的额外收入。

表 2 2016 ~ 2022 年俄罗斯 GDP、联邦预算和增值税收入情况 (%)

| 年份 | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 |
|--------|------|------|------|------|------|------|------|
| GDP | 0.2 | 1.8 | 2.8 | 2.2 | -2.7 | 5.6 | -2.1 |
| 联邦预算收入 | -1.5 | 12.1 | 28.9 | 3.8 | -7.3 | 35.1 | 10.0 |
| 非油气收入 | 10.5 | 5.8 | 14.5 | 17.5 | 9.9 | 20.4 | 0.1 |
| 增值税收入 | 8.0 | 12.4 | 17.1 | 17.9 | 1.5 | 27.9 | 3.7 |

资料来源:根据俄联邦国家统计局 (<https://rosstat.gov.ru/>) 和俄联邦财政部 (<https://minfin.gov.ru/>) 数据计算。

在“询问增值税-2”的基础上,联邦税务局与联邦海关局一起创建了进口商品的追溯项目,旨在打击市场上的非法参与者,避免由于低估进口商品价值而导致的关税和增值税欠收。来自大型纳税人的十余个产品组加入了试点项目。这使“一日公司”变得无利可图,无法像之前一样逃避增值税。2016年,俄罗斯在毛皮领域首次启用强制性标签,仅在半年的时间内就有超过25%的市场参与者实现了经营合法化。俄罗斯还基于同样的原则创建了药物生产的电子系统。2018年,俄罗斯确定了烟草产品和鞋类商品的标签试验期。俄政府希望在2024年前创建一个特殊系统或电子平台,以跟踪商品从生产到消费的流通全过程。

强制使用在线收银台也是一个重要的发展趋势,以提高中小企业现金周转的税收控制效率。2017年,中小企业纳税开始向在线收银台过渡,自动向税务机关传输财务数据。根据纳税人的活动类型、税收制度和结算方式分阶段完成。纳税人必须能够访问互联网,与数据运营商签订协议,并在税务机关登记收银台。对于企业来说,在线收银台使大数据分析成为可能。在线收银台注册仅需约10分钟,税务机关无须检查。向数字收据过渡也将对消费者的保护提高到一个新的水平。消费者可以通过电子方式接收和存储收据,使用联邦税务局的移动应用程序“发票验证”进行检查并提出质疑与投诉。2021年7月,为个体户设置的两年延迟期结束,标志着强制过渡已最终完成。在这4年间,有150万纳税人注册了350万台在线收银台。平均每天产生两亿张发票^①。在线收银台的引入有利于税务机关在贸易数字化的背景下强化税收征管。

与此同时,俄罗斯顺应全球税务透明化趋势,积极与外国开展多边和双

^① ФНС завершила реформу в сфере онлайн-касс. https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/11098495/

边税收合作,打击利用海外账户避税的行为。2015年7月,《多边税收征管互助公约》在俄罗斯生效。2017年1月,联邦税务局在二十国集团税基侵蚀和利润转移(BEPS)第13项行动计划《转让定价文档和国别报告》框架内,签署了《关于国别报告信息交换的多边主管当局间协议》。2018年,俄罗斯成为第二批加入国际金融账户涉税信息交换(CRS)的国家,2022年与其自动交换的伙伴数量达96个司法管辖区。2022年10月,二十国集团财政部长和央行行长会议批准了关于加密资产交易报告的示范规则,并对国际金融账户涉税信息交换统一标准进行了补充,使之成为税务信息自动交换的一个组成部分。同年11月,联邦税务局自主开发的基于国际金融账户涉税信息交换识别税收风险的自动化系统被作为“金砖国家”税收管理领域的最佳实践之一。此外,俄罗斯还以各种形式向外国税务机关提供技术援助。作为其中的典型案例,俄罗斯主导的欧亚经济联盟计划在2025年前开发一个进口商品的可追溯数字系统,以控制在联盟单一关税区内开展业务的合法性,既不会使货物处理程序复杂化,也不会增加市场参与者的负担。

(三) 新的纳税人服务

单一纳税是数字经济条件下俄罗斯加强税收征管的重要创新。根据2018年7月第232号联邦法,《俄联邦税法典》第45.1条确定了一个新术语单一纳税支付(ЕНП),也被称为预付储蓄罐^①,在纳税截止日期之前存储用于支付税款的必要资金。自2019年起,个人可在自愿的基础上选择该机制,即在一个付款订单上支付所有的税款、预付款及其他形式的欠款。这不仅简化了计算强制性付款的程序,还排除了纳税人在同一时间对不同税种存在欠税或多缴的可能性,降低了在债务核算和重复付款等操作中出现错误的频率^②。2022年7月,该机制扩展到法人实体和个体户。自2023年起,联邦税务局自动为所有纳税人开立一个特殊账户,即单一税收账户(ЕНС),覆盖《俄联邦税法典》规定的所有税种。在纳税截止日期前,强制法人实体、个体户和个人(自由职业者可自愿选择纳税方式)通过单一纳税支付进行补充。单一税收账户的引入将在单一纳税支付的基础上进一步简化税收核算程序

^① Е. Г. Васильева. Единый налоговый платёж для бизнеса: новый этап цифровизации в сфере налогообложения//Имущественные отношения в РФ. 2022. № 3. С. 92 – 99.

^② Е. Л. Гулькова, М. В. Карп, М. В. Типалина. Перспективы применения единого налогового платежа в цифровой экономике//Вестник университета. 2022. № 5. С. 144 – 151.

并强化纳税人与税务机关的互动,同时扩大税收征缴力度,促进预算增收。

新冠疫情期间,作为抗疫反危机措施,2020 年联邦税务局创建了“新冠病毒:商业支持措施”模块,提供社会经济支持措施的相关信息,并为中小企业建立了一个专门的国家登记册,予以 3 770 亿卢布的资金支持。2021 年,在维护登记册时又引入了新功能,即定期调整支持措施并对其有效性进行评估。此外,为监测优惠贷款计划的实施,联邦税务局开发了区块链平台,使每个参与者都能根据分配的角色来处理登记表中的节点数据,并确保这些数据免受未经授权的更改。信贷机构根据第 422 号和第 696 号政府决议批准的规则使用该平台,能够自动化地接受和处理贷款申请。这意味着,联邦税务局与银行系统互动的数字平台已开始运作。银行可在很短的时间内收到国家登记册上的借款人身份核验数据,无须额外的证明材料,从而极大加速了企业获得优惠贷款的流程。大型银行希望该平台功能能够进一步拓展,其中最受欢迎的领域包括:实施新的国家商业支持计划,为客户提供无纸化的结算和贷款服务,建立客户档案并进行风险分析等。

联邦税务局官方网站是提供电子化税收服务的有效工具之一。根据俄经济发展部的评级,该局在官网指标的复杂度方面居俄罗斯所有联邦行政机关的前三位^①。目前,网站提供 75 种互动服务,相比 2018 年增加 20 余种,简化了获得必要税务证书和许可证、提交税务报告、接受税务咨询的过程,缩短了提供和接受公共服务的时间等。该网站的电子服务能够保证用户数据安全、系统操作的连续性、用户与税务机关进行域外互动的可能性,并可优化和扩展终端用户的需求。访问该网站的人数从 2015 年的 3 700 万人次增至 2018 年的 1.45 亿人次。2021 年,以电子形式提交的国家登记达到近 312.4 万份,比 2020 年的 278.2 万份增长约 42.8%,而 2016 年仅有 40.8 万份^②。公民对服务质量的满意度增至 99.5%。在此基础上,2022 年,以电子形式提交的国家登记又增长了 1.6%,公民满意度则达到 99.8% 的新高,且超出年初的预期指标。

纳税人的个人账户一直是联邦税务局提供的最受欢迎的互联网服务。截至 2022 年年底,有超过 5 000 万用户(自然人)注册,用于核实财产清单、

① Е. Ю. Орлова, П. В. Седаев, С. В. Устинкин. Влияние современных электронных технологий на отношения налоговых органов и налогоплательщиков//Власть. 2022. № 5. С. 184 – 188.

② Е. С. Вылкова, Н. Г. Викторова, Н. В. Покровская. Технологическая трансформация процедур налогового администрирования как фактор экономического роста//Journal of New Economy. 2020. № 1. С. 53 – 71.

福利,缴纳税收以及建立“个人所得税-3”申报表并跟踪检查进度。而2015年仅有1470万人,2018年有2480万人。用户可以使用未经认证的升级版电子签名提交申报表,申请抵消或退还多付款项、税收优惠,通知优惠对象遴选,通知接收或拒绝纸质文件,要求提交预算审计情况、纳税义务履行情况、对账报告等文件。通过法人的个人账户可以查看所有应计、支付和未支付款项的信息,还可向税务机关发送任何请求,如从法律实体的统一国家登记册中接收摘录信息、进行联合对账、选择接收回应的方式、跟踪文档状态等。为了提高服务质量,请求目录会定期更新,使问题选择的适配度更高。2022年12月,在用户反馈的基础上推出了个人账户的更新版本。纳税人可以为自己定制服务的主页面、更改模块的位置、隐藏不感兴趣的内容并在必要时返回。

四 制裁压力下俄罗斯税收数字化面临的挑战

通过前述分析可以看出,俄罗斯的税收数字化大致可分为四个阶段:第一阶段,税务机关和法律信息门户网站纷纷建立并完善,纳税人能够使用与操作网站上的所有功能;第二阶段,电子服务和个人账户高效运作,涉及纳税人电子文件的正确管理,审计和税务报告的正确编制、导出和处理;第三阶段,纳税人积极使用数字交互架构、移动应用程序和个性化的互动服务;第四阶段,实现最终目标——创建一个自适应平台,法人实体和个人自动履行纳税义务。根据联邦税务局的计划,2025~2035年可以实现这一目标^①。随着乌克兰危机升级,美欧国家联合对俄罗斯实施严厉制裁,尽管数字化转型依然是俄罗斯优先发展的方向之一,但也不可避免地将遭遇诸多困难。

首先,技术与人才短缺成为俄罗斯税收数字化的最大掣肘。实际上,2014年之后,美欧国家的制裁已经使“税-3”系统的稳定运行面临风险,其系统架构不得不转向开源软件。所有新项目都只能使用“Hadoop”生态圈和开源的数据库管理系统(MongoDB, PostgreSQL)软件产品^②。考虑到进口替代技术的应用,联邦税务局将制定第四代自动信息系统的构想纳入了2021年的工作计划。据专家称,该构想主要涉及对外经济贸易问题,特别是跨国

^① Налоговая служба везде и нигде. <https://www.kommersant.ru/doc/3827557>

^② Как устроена АИС, на которой работает вся система налогообложения в России. <https://www.cnews.ru/articles/2021-08-16-kak-ustroena-aisna-kotoroj-vystroena?ysclid=lg8xpo7lts515735295>

集团的内部贸易,还可能在降低争议交易方面取得进展,以避免税务机关征缴过多的“惩罚性”税款。但目前还没有相关资料显示俄罗斯在“税-4”方面取得了任何进展。2022 年乌克兰危机升级导致劳动力尤其是 IT 专家大量外流,部分大型企业(如“VKontakte”公司和俄罗斯储蓄银行)禁止远程工作的消息也引发了辞职浪潮。据俄政府统计,2023 年年初,俄罗斯对 IT 人才的需求增加了 63%,国内市场开放的职位空缺约 6 万个,是其他行业的 1.5~2 倍。许多俄罗斯企业开始考虑从印度、以色列和中国引进 IT 人才。

其次,俄罗斯与美欧国家的相互制裁导致税收合作陷入僵局。2022 年,美欧国家陆续终止或暂停了与俄罗斯的税收合作,2023 年 2 月,欧盟理事会也将俄罗斯列入了税务不合作的地区名单。作为对等的反制裁措施,2022 年 10 月,联邦税务局连续发布允许和拒绝自动交换税务信息的国家(地区)名单,允许交换的名单中剔除了瑞士和开曼群岛,拒绝交换的名单中新增了加拿大和开曼群岛。2023 年 8 月,普京总统签署法令,暂停与不友好国家签订的避免双重税收协定。根据联邦财政部的名单,在已签订该类协定的 82 个国家中,有 39 个是不友好国家。该类协定主要规范企业利润税和个人所得税,增值税、消费税和财产税等则不受约束。因此,首先打击的是在国外获取收入的俄罗斯跨国集团及其子公司,其税收负担将显著增加,国际竞争力和投资吸引力下滑,拥有外国账户的企业和个人也将受到影响。当然,从另一个角度来看,这可能引导境外资本回归俄罗斯本土,或配合对外经济关系的重塑进程转向对俄友好国家。

最后,俄罗斯税收数字化发展面临前所未有的资金压力。乌克兰危机升级产生巨大的直接与间接经济成本,冲击着俄财政系统的可持续性。2022 年用于反危机的财政支持措施耗资约 8 万亿卢布。根据预算法,未来三年俄罗斯联邦预算都将处于赤字状态,支出端除了刚性的社会需求外,国防和军费支出的增加也不可控,收入端将高度承压。俄联邦财政部的最新数据显示,2023 年 1~4 月,联邦赤字达到 3.4 万亿卢布,已超出全年计划 2.9 万亿卢布。主要是由于石油和天然气收入同比下降了 52%,俄罗斯亟须为能源和资源类产品出口寻找新的替代市场。2023 年年初以来,国家福利基金未能得到补充,部分资金还被提取用于当前支出或投资。俄罗斯近年来首次提出进行新一轮的大私有化为预算创收,创收的其他方式还包括提高资源型行业的税收、向企业征收暴利税等,这都将对俄罗斯经济发展造成负面影响。俄政府寄希望于通过数字化增加税收收入,而数字化又无疑将受限于经济低迷导致的公共支出收缩。

(责任编辑:徐向梅)