

А. Ю. Рыманов¹

докт. экон. наук, зав. кафедрой финансов и налоговой политики Новосибирского технического университета

Н. Д. Карманская²

соискатель кафедры финансов и налоговой политики Новосибирского технического университета

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

Налоговая система является основной опорой деятельности государственного аппарата. Любой фактор, отрицательно влияющий на данную систему, требует особого внимания. Таким фактором являются налоговые преступления, в результате которых сокращаются поступления денежных средств в бюджеты всех уровней.

Модели поведения налогоплательщиков

К основным моделям поведения налогоплательщиков в процессе их стремления к снижению налогового бремени относятся уклонение от налогов, избежание налогов и минимизация налогов.

Практически во всех развитых налоговых системах между уклонением от налогов и избежанием налогов проведены различия. Уклонение от налогов, или налоговое мошенничество, является нарушением налоговых законов, которое наказуемо уголовными санкциями. Оно состоит из ведения двойного учета, сокрытия доходов, контрабанды, сокрытия активов и др. Налоговые последствия данных действий могут быть скорректированы налоговыми органами. Кроме того, могут быть применены уголовные санкции.

Важно отметить, что законодательные меры, предпринимаемые для борьбы с уклонением от налогов обычно не рассматриваются в качестве мер противодействия злоупотреблениям в налогообложении. Они применяются в случае избежания налогов (Постановление Пленума Верховного суда, 2006).

Избежание налогов является законным поведением налогоплательщика, которое направлено на сокращение налоговых обязательств, но за которое не предусмотрено уголовное наказание. Таким образом, различие между избежанием налогов и уклонением от налогов является значительным.

Деятельность по минимизации налогов может быть определена как легальное поведение налогоплательщика, направленное на сокращение налоговых

¹ Эл. адрес: rymanov@yandex.ru

² Эл. адрес: kafedra-finp@yandex.ru

обязательств. Оно может состоять из обоснованного поведения, с помощью которого происходит уменьшение налоговых обязательств. Оно является законным и не подпадает под законодательные меры противодействия избежанию налогов. Сложным вопросом является то, рассматривается ли поведение налогоплательщика как избежание налогов, или как их минимизация (табл. 1).

Таблица 1

Модели поведения налогоплательщиков

Модель поведения налогоплательщиков	Соответствие законодательству	Объект для регулирования ППЗН*
Уклонение от налогов	Не соответствует	Является
Избежание налогов	Соответствует	Является
Минимизация налоговых обязательств	Соответствует	Не является

* ППЗН — положение о противодействии злоупотреблениям в налогообложении.

Динамика количества выявленных преступлений

Проанализируем динамику налоговых преступлений в Российской Федерации (Министерства внутренних дел РФ) (табл. 2).

Таблица 2

Количество преступлений, выявленных подразделениями по расследованию налоговых преступлений

Виды налоговых преступлений	2004	2005	2006	2007	2008
Всего	17 647	22 818	25 623	26 785	27 651
в том числе:					
I. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица	2783	4085	4675	4921	5442
II. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации	3517	4806	5918	6564	6922
III. Неисполнение обязанностей налогового агента	318	672	1129	1338	1506
IV. Соккрытие денежных средств либо имущества организации (индивидуального предпринимателя), за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов	1194	1788	1827	1601	1252

По трем из рассматриваемых позиций наблюдался значительный рост количества выявленных преступлений. Рост преступлений наблюдался до 2006 г., а затем началось снижение количества таких преступлений.

Рассматриваемые четыре вида налоговых преступлений не составляют в совокупности все налоговые преступления. Найдем, какую часть составляет каждый из видов налоговых преступлений в общем количестве выявленных налоговых преступлениях (табл. 3).

Можно сделать вывод о том, что из рассматриваемых видов налоговых преступлений наименьшую долю от общего числа преступлений составляет третий вид — неисполнение обязанностей налогового агента. Четвертый вид по доле от общего числа преступлений сравним с третьим, но наблюдаются прямо противоположные изменения: начиная с 2005 г. его доля уменьшалась. Сравнивая показатели этого вида можно заметить, что в 2004 г. доля преступлений четвертого вида превышала долю третьего, а в 2008 г. наоборот — доля преступлений чет-

Таблица 3

Структура налоговых преступлений, процент от общего числа

Виды налоговых преступлений	2004	2005	2006	2007	2008
I. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица	15,77	17,90	18,25	18,37	19,68
II. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации	19,93	21,06	23,10	24,51	25,03
III. Неисполнение обязанностей налогового агента	1,80	2,95	4,41	5,00	5,45
IV. Сокрытие денежных средств либо имущества организации (индивидуального предпринимателя), за счет которых производится взимание налогов и (или) сборов	6,77	7,84	7,13	5,98	4,53

вертого вида меньше доли преступлений третьего. Наибольшую долю имеют преступления первого и второго вида — уклонения от уплаты налогов и сборов с физических лиц и организаций. Доля этих преступлений от общего числа за период с 2004 по 2008 г. росла: первого вида — с 15,77 до 19,68%, второго вида — с 19,93 до 25,03%. Следует отметить, что доля уклонений от уплаты налогов и сборов с организаций больше, чем с физических лиц.

Теперь рассмотрим динамику количества преступлений каждого вида (табл. 4).

Таблица 4

Ценные темпы роста, %

Виды налоговых преступлений	2005	2006	2007	2008
Всего	129,30	112,29	104,53	103,23
в том числе:				
I. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица	146,78	114,44	105,26	110,59
II. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации	136,65	123,14	110,92	105,45
III. Неисполнение обязанностей налогового агента	211,32	168,01	118,51	112,56
IV. Сокрытие денежных средств либо имущества организации (индивидуального предпринимателя), за счет которых должно производиться взимание налогов и (или) сборов	149,75	102,18	87,63	78,20

По всем видам темпы роста количества преступлений в период с 2004 по 2008 г. снижались. Исключением является увеличение темпа роста преступлений по уклонению от уплаты налогов и сборов с физических лиц в 2008 г. по сравнению с 2007 г.

Проведем эконометрический анализ рядов динамики (табл. 5).

Таблица 5

Расчет уравнения регрессии выявленных налоговых преступлений

Показатели	2004	2005	2006	2007	2008	Среднее
t	4	5	6	7	8	
Y	17647	22818	25623	26785	27651	24104,8
$X = \ln t$	1,3862944	1,609438	1,791759	1,9459101	2,07944154	1,762568687
X^2	1,9218121	2,59029	3,210402	3,7865663	4,32407713	3,166629576
XY	24463,937	36724,15	45910,25	52121,203	57498,6381	43343,63703

Уравнение регрессии:

$$f(t) = \theta_0 + \theta_1 \times \ln(t) = 14292,33 \times \ln(t) - 1086,42.$$

$$RSS = 61262042,96.$$

$$TSS = 65422972,8.$$

$$R^2 = RSS/TSS = 0,9363996.$$

$$F_{\text{расч.}} = 3 \times 0,9363996 / (1 - 0,9363996) = 44,17.$$

$$F_{\text{табл.}} = 10,13.$$

Полученное уравнение регрессии является значимым.

Теперь построим аналогичные уравнения для каждого вида налоговых преступлений (виды I—III, см. табл. 6—8)

Таблица 6

Расчет уравнения регрессии уклонения от уплаты налогов физических лиц

Показатели	2004	2005	2006	2007	2008	Среднее
t	4	5	6	7	8	
Y	2783	4085	4675	4921	5442	4381,2
$X = \ln t$	1,386294361	1,609438	1,791759	1,9459101	2,07944154	1,762568687
X^2	1,921812056	2,59029	3,210402	3,7865663	4,32407713	3,166629576
XY	3858,057207	6574,554	8376,476	9575,8238	11316,3209	7940,246262

Уравнение регрессии:

$$f(t) = \theta_0 + \theta_1 \times \ln(t) = 3635,81 \times \ln(t) - 2027,16.$$

$$RSS = 3964494,785.$$

$$TSS = 4144976,8.$$

$$R^2 = RSS/TSS = 0,9564577.$$

$$F_{\text{расч.}} = 3 \times 0,9564577 / (1 - 0,9564577) = 65,89.$$

$$F_{\text{табл.}} = 10,13.$$

Полученное уравнение регрессии является значимым.

Таблица 7

Расчет уравнения регрессии уклонения от уплаты налогов организаций

Показатели	2004	2005	2006	2007	2008	Среднее
t	4	5	6	7	8	
Y	3517	4806	5918	6564	6922	5545,4
$X = \sqrt{t}$	2	2,236068	2,44949	2,6457513	2,82842712	2,431947231
X^2	4	5	6	7	8	6
XY	7034	10746,54	14496,08	17366,712	19578,3726	13844,34143

Уравнение регрессии:

$$f(t) = \theta_0 + \theta_1 \times \sqrt{t} = 4183,23\sqrt{t} - 4628.$$

$$RSS = 7492612,138.$$

$$TSS = 7732523,2.$$

$$R^2 = RSS/TSS = 0,9689738.$$

$$F_{\text{расч.}} = 3 \times 0,9689738 / (1 - 0,9689738) = 93,69.$$

$$F_{\text{табл.}} = 10,13.$$

Полученное уравнение регрессии является значимым.

Таблица 8

Расчет уравнения регрессии неисполнения обязанностей налогового агента

Показатели	2004	2005	2006	2007	2008	Среднее
t	4	5	6	7	8	
Y	318	672	1129	1338	1506	992,6
$X = t$	4	5	6	7	8	6
X^2	16	25	36	49	64	38
XY	1272	3360	6774	9366	12048	6564

Уравнение регрессии:

$$f(t) = \theta_0 + \theta_1 \times t = 304,2 \times t.$$

$$RSS = 925376,4.$$

$$TSS = 959355,2.$$

$$R^2 = RSS/TSS = 0,9645816.$$

$$F_{\text{расч.}} = 3 \times 0,9645816 / (1 - 0,9645816) = 81,7.$$

$$F_{\text{табл.}} = 10,13.$$

Полученное уравнение регрессии является значимым.

Динамика количества лиц, привлеченных к уголовной ответственности за налоговые преступления

Проведем анализ динамики количества лиц, привлеченных к уголовной ответственности (табл. 9).

Таблица 9

Количество лиц, привлеченных к уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений

Виды налоговых преступлений	2004	2005	2006	2007	2008
Всего	3596	4736	5204	5313	5185
в том числе:					
I. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица	819	1245	1234	1214	1465
II. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации	513	802	1041	1060	1045
III. Неисполнение обязанностей налогового агента	37	164	319	393	408
IV. Соккрытие денежных средств либо имущества организации (индивидуального предпринимателя), за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов	245	650	826	737	503

Число лиц, привлекаемых к уголовной ответственности за налоговые преступления, росло в трех видах преступлений. Исключением стала категория лиц, привлеченных к уголовной ответственности за сокрытие денежных средств или имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов. Количество выявленных преступлений этой группы снизилось к концу 2008 г. и, как следствие, число лиц, привлеченных к уголовной ответственности по ст. 199.2 УК РФ, уменьшилось.

Наибольший процент составляют лица, привлеченные за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физических лиц и организаций. Наименьший процент составляют индивидуальные предприниматели, не исполнившие обязан-

ности налогового агента. Такая структура остается практически неизменной на протяжении всего рассмотренного нами периода времени (табл. 10).

Рассмотрим цепные темпы роста количества лиц привлеченных к уголовной ответственности (табл. 11).

Таблица 10

Количество лиц, привлеченных к уголовной ответственности, процент от общего числа

Виды налоговых преступлений	2004	2005	2006	2007	2008
I. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица	22,78	26,29	23,71	22,85	28,25
II. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации	14,27	16,93	20,00	19,95	20,15
III. Неисполнение обязанностей налогового агента	1,03	3,46	6,13	7,40	7,87
IV. Соккрытие денежных средств либо имущества организации (индивидуального предпринимателя), за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов	6,81	13,72	15,87	13,87	9,70

Таблица 11

Цепные темпы роста количества лиц, привлеченных к уголовной ответственности, %

Виды налоговых преступлений	2005	2006	2007	2008
Всего	131,70	109,88	102,09	97,59
в том числе:				
I. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица	152,01	99,12	98,38	120,68
II. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации	156,34	129,80	101,83	98,58
III. Неисполнение обязанностей налогового агента	443,24	194,51	123,20	103,82
IV. Соккрытие денежных средств либо имущества организации (индивидуального предпринимателя), за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов	265,31	127,08	89,23	68,25

Темпы роста второго, третьего и четвертого видов преступлений за рассматриваемый период снижались. В уклонении от уплаты налогов и (или) сборов с физических лиц снижение темпов роста наблюдалось только до 2007 г. По итогам 2008 г. темп роста был выше, чем в 2007 г.

Заключение

Рассмотренные налоговые преступления являются фактором, отрицательно влияющим на налоговую систему страны и, как следствие, на все процессы, которые налоговая система поддерживает и обеспечивает. Был проведен анализ статистических данных о количестве выявленных налоговых преступлений и количестве лиц, привлеченных к уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений, за период с 2004 по 2008 г. Все полученные результаты указывают на рост количества налоговых преступлений, но есть и положительный момент, заключающийся в снижении темпов этого роста.

Привлечение к уголовной ответственности за налоговые преступления теперь будет осуществляться на основе новой шкалы соответствия размеров неуплаченных налогов и применяемой меры наказания. Эти нововведения, возможно, улучшат состояние налоговой системы Российской Федерации и, может быть, облегчат положение налогоплательщиков.

Источники

Министерство внутренних дел РФ. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.mvd.ru>.
Постановление Пленума Верховного суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 г. № 64.