

УДК 336.2

А.А. Гармышева

Санкт-Петербургский университет МВД России, г. Санкт-Петербург,
email: garmysheva.a@yandex.ru

АНАЛИЗ ИНСТРУМЕНТОВ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ УКЛОНЕНИЮ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Ключевые слова: анализ, инструменты, классификация, налоги, противодействие, уклонение от уплаты налогов.

Проведен теоретический и эмпирический анализ инструментов противодействия уклонению от уплаты налогов в Российской Федерации. С помощью методов синтеза, анализа, сравнения и обобщения сгруппирован массив действующих инструментов по ряду общих свойств для дальнейшего поиска количественных показателей их оценки. Разработана классификация инструментов противодействия уклонению от уплаты налогов по девяти критериям. С помощью статистического метода факторного анализа выделены показатели, позволяющие провести экспресс-анализ функционирования исследованных инструментов. Количество показателей сокращено до трех. Практическая значимость исследования состоит в возможности снижения трудовых и временных затрат, связанных с поиском исходных данных и анализом большого количества показателей.

A.A. Garmysheva

Saint-Petersburg University of the Ministry of Internal Affairs of Russia, Saint-Petersburg,
email: garmysheva.a@yandex.ru

ANALYSIS OF INSTRUMENTS FOR COUNTERING TAX EVOIDANCE IN THE RUSSIAN FEDERATION

Keywords: analysis, tools, classification, taxes, opposition, tax evasion.

A theoretical and empirical analysis of the tools to combat tax evasion in the Russian Federation has been carried out. Using the methods of synthesis, analysis, comparison and generalization, an array of existing tools is grouped according to a number of common properties for further search for quantitative indicators of their evaluation. A classification of tools for combating tax evasion according to nine criteria has been developed. With the help of the statistical method of factor analysis, indicators were identified that make it possible to conduct an express analysis of the functioning of the studied tools. The number of indicators has been reduced to three. The practical significance of the study lies in the possibility of reducing the labor and time costs associated with the search for initial data and the analysis of a large number of indicators.

В настоящее время Российская Федерация является одной из самых развитых стран по функционированию системы противодействия уклонению от уплаты налогов. Деятельность государственных органов налогового контроля стремительно совершенствуется, появляются современные и автоматизированные инструменты борьбы с налоговой преступностью. Однако эффективность действующего инструментария не удовлетворяет органы исполнительной власти, а также возникают затруднения в количественной оценке его результативности.

Цель исследования

Провести теоретический и эмпирический анализ действующих инстру-

ментов противодействия уклонению от уплаты налогов.

Материалы и методы исследования

Для осуществления полноценного анализа необходимо придерживаться методики анализа инструментов противодействия уклонению от уплаты налогов, в которую автором заложены следующие принципы:

1. Комплексность – необходимость всесторонней характеристики инструментов;
2. Дифференцированность – учет специфики инструментов, границ применения;
3. Измеримость – возможность постоянного мониторинга и оценки инструментов с целью повышения их эффективности;

4. Представительность – возможность при помощи показателей дать полную оценку работы того или иного элемента системы противодействия уклонению от уплаты налогов.

В настоящем исследовании принципы комплексности и дифференцированности достигнуты благодаря синтезу и анализу критериев классификации инструментов противодействия уклонению от уплаты налогов, а также методам сравнительного, формально-логического, системно-структурного анализа и их взаимосвязи. Принципы измеримости и представительности отражены в поиске оптимальных переменных для оценки инструментов посредством экспресс-анализа с использованием факторного анализа показателей эффективности инструментов противодействия уклонению от уплаты налогов. В ходе проведения исследования также применен графический метод анализа полученных результатов собственных значений показателей. В качестве исходных данных были взяты статистические показатели Федеральной налоговой службы России, Генеральной прокуратуры России, Министерства внутренних дел России.

Теоретический анализ

Классификация инструментов противодействия уклонению от уплаты налогов имеет большое значение для понимания их содержания, задач, границ применения, а также последующей оценки. В методологии противодействия уклонению от уплаты налогов под инструментом понимается целевое средство воздействия и преобразования объекта противодействия уклонению от уплаты налогов [1]. Принимая во внимание все многообразие критериев классификации инструментов противодействия уклонению от уплаты налогов в научном обществе, автор представляет собственную классификацию, позволяющую в конечном итоге определить направления для совершенствования концептуальной модели системы противодействия в целом (табл. 1).

Таким образом, с помощью метода классификации, автор организовал совокупность рассматриваемых инструментов уклонения от уплаты налогов в систему групп по девяти критериям,

распределив их на основании сходства инструментов. Данная классификация позволила проанализировать массив существующих инструментов противодействия уклонению от уплаты налогов и привести их в упорядоченный вид для дальнейшей оценки их эффективности в исследуемой системе. Автор провел всесторонний анализ рассматриваемых инструментов и выделил границы их применения в разрезе каждого выбранного критерия.

Эмпирический анализ

Ввиду того, что все рассмотренные выше инструменты взаимосвязаны и оказывают мультипликативный эффект на институт налогообложения в стране, достаточно сложно оценить точное влияние конкретного инструмента противодействия уклонению от уплаты налогов в макроэкономическом масштабе. Следующей причиной, затрудняющей проведение количественной оценки эффективности инструментов противодействия уклонению от уплаты налогов, является многообразие экономических и налоговых показателей, используемых для расчетов. Кроме того, количественная оценка большого числа данных требует значительных временных затрат. В связи с этим возникает вопрос: по каким показателям лучше оценивать эффективность существующих инструментов противодействия уклонению от уплаты налогов?

С целью разрешения данной проблемы автором проведен факторный анализ. Данный статистический метод позволит сократить число переменных, определить структуру их взаимосвязей, построить новые обобщенные показатели. Благодаря такой процедуре большое число переменных может быть сведено к меньшему количеству независимых величин, называемых факторами [4].

Первым этапом данного исследования является определение показателей результативности действующих инструментов уклонения от уплаты налогов в Российской Федерации. Налоговые преступления требуют определенного уровня развития социально-экономических отношений, который способствует возникновению умысла на совершение данной категории преступлений.

Таблица 1

Классификация инструментов противодействия уклонению от уплаты налогов в Российской Федерации

№	Критерии	Инструменты противодействия уклонению от уплаты налогов
1	по принятию нормативно-правовых актов органами власти	законодательные (устанавливают систему налогов и сборов, налоговые ставки, налоговые режимы, льготы, порядок налогообложения, права и обязанности как налогоплательщиков, так и государственных органов и многие другие необходимые положения); исполнительные (устанавливают и разъясняют отдельные мероприятия, ситуации, условия противодействия уклонению от уплаты налогов); иные (устанавливают прокурорский надзор за исполнением законодательства о налогах и сборах).
2	по субъектно-объектному составу	организационные (непосредственная организация и усовершенствование работы каждого ведомства и службы, межведомственное сотрудничество, а также обмен налоговой информацией с компетентными органами иностранных государств); социальные (публичное и индивидуальное информирование налогоплательщиков, прием налоговых деклараций).
3	по распределению полномочий деятельности основных органов	налоговый контроль (учет налогоплательщиков в налоговых органах, камеральная и выездная налоговые проверки, налоговый мониторинг, информационные комплексы); оперативно-розыскная деятельность (оперативно-розыскные и специально-технические мероприятия).
4	по принятию управленческих решений (на основе теории управления знаниями [2] и модели жизненного цикла организации И. Адизеса [3])	реактивные (направлены на решение текущих проблем в деятельности системы – камеральная и выездная налоговые проверки, инвентаризация, допрос, осмотр, экспертиза, истребование документов, а также меры пресечения); проактивные (нацелены на получение прогнозных знаний относительно развития системы – совершенствование методики прогнозирования налоговых поступлений на основе изучения социально-экономических показателей, структуры налоговой базы, динамики фактических налоговых поступлений в бюджет страны, оценки доходной части региональных бюджетов, функционирование информационных комплексов, позволяющих проводить аналитическую работу ФНС России и отслеживать цепочки экономической деятельности хозяйствующих субъектов).
5	по сфере действия	территориальные (установление/отмена налоговых преференций для стимулирования развития роста потенциала региона – региональные налоговые льготы, пониженные ставки, особые экономические зоны и др.); отраслевые (применение/ограничение налоговых льгот, увеличение/уменьшение критериев для их получения, к примеру, льготные ставки по налогу на прибыль для IT-отрасли, исключен критерий по количеству сотрудников организации для получения льгот).
6	по временному принятию	превентивные (призванные предупредить угрозу уклонения налогоплательщиком от уплаты налогов); последующие (направленные на выявление, расследование налоговых правонарушений и возмещение причиненного ущерба).
7	по характеру инструмента	экономические (оказывают прямое воздействие на финансовое положение налогоплательщиков и пополняемость бюджета страны при помощи экономических рычагов – доля налоговых изъятий, налоговые ставки, налоговые режимы, льготы, совокупная налоговая нагрузка, налоговые санкции, формирование налоговой базы, инвестиционные налоговые кредиты, нормы амортизации, а также фискальная и монетарная политика государства); организационно-распорядительные (оказывают косвенное воздействие на регулирование налоговых отношений между налогоплательщиками и государством: инструменты запрета – ведение хозяйственной деятельности без регистрации в налоговом органе, осуществление хозяйственной деятельности без получения лицензии, заключение фиктивных договоров, незаконное дробление организации; инструменты разрешения – законное применение специальных налоговых режимов, налоговых льгот, налоговых каникул; инструменты принуждения – своевременная подача налоговой декларации и других необходимых документов в налоговый орган, своевременное исчисление и уплата налогов в бюджет, установка специальных очистных сооружений для производственных отходов при ведении хозяйственной деятельности); институциональные (предполагают создание, реформирование, развитие определенных общественных институтов в сфере налогообложения, в том числе и самой системы противодействия уклонению от уплаты налогов, разработку электронных сервисов и прогнозов, поддержку исследовательских центров, правовую, информационную поддержку негосударственных структур, участие в различных формах экономической интеграции и межведомственного, межрегионального и международного сотрудничества по вопросам налогообложения и борьбы с уклонениями от уплаты налогов).
8	по мере ответственности за нарушение налогового законодательства	налоговые (виды налоговых нарушений и налоговая ответственность за их совершенные регулируется гл. 16 и 18 части I Налогового кодекса РФ); административные (административные правонарушения в области налогов и административная ответственность за их совершение регламентируется гл. 15 КоАП РФ); уголовные (налоговые преступления и уголовная ответственность за их совершение регламентируется отдельными статьями гл. 21 и 22 УК РФ).
9	по универсальности	специальные налоговые инструменты (применяются к конкретному налогу и закрепляются ч. 2 НК РФ); универсальные (не ограниченные отдельным видом налога и регулируемые налоговым законодательством в целом).

Проанализировав статистические показатели ФНС России, Генеральной прокуратуры России, МВД России, а также научную литературу для проведения факторного анализа были выбраны следующие показатели:

X_1 – количество зарегистрированных налоговых преступлений, ед.

X_2 – количество раскрытых налоговых преступлений, ед.;

X_3 – сумма ущерба от налоговых преступлений, тыс. руб.;

X_4 – поступления налогов и страховых взносов в бюджетную систему РФ, трлн руб.;

X_5 – количество выездных налоговых проверок, шт.;

X_6 – прибыль организаций, трлн руб.;

X_7 – выручка организаций, трлн руб.;

X_8 – объем налогооблагаемых доходов населения, трлн руб.

X_9 – количество ИП, тыс. ед.;

X_{10} – количество организаций, тыс. ед.;

X_{11} – исполнение федерального бюджета, %;

X_{12} – доля добровольной уплаты по КАР (т. е. доля поступлений по результатам аналитической работы без проведения налоговых проверок в общей сумме поступлений по контрольно-аналитической работе), %;

X_{13} – соотношение налогового долга к поступлениям, %;

X_{14} – налоговый разрыв по НДС, %;

X_{15} – количество рассмотренных жалоб, ед.;

X_{16} – доля компаний с признаками фиктивности, %

В табл. 2 приведены официальные данные по представленным показателям за период 2015 – 2021 гг.

Таблица 2

Официальные данные

	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
X_1	9041	9283	8654	7630	4503	4872	5543
X_2	3846	4001	3760	3271	3397	2996	3321
X_3	49424577	71439326	71569338	94922379	85242710	82488586	84915549
X_4	13,8	14,5	23,1	27,7	29,8	28,2	36,6
X_5	30662	26051	20165	14167	9364	6160	8120
X_6	11,8	13,8	15,4	18,7	20,1	18,4	29,4
X_7	202,8	237,9	238,2	257,6	267,9	262,3	653
X_8	20,5	22,1	23,7	26,6	28,7	31,2	34,9
X_9	3640	3733	3848	3983	4040	3696	3705
X_{10}	4820	4554	4371	4085	3745	3437	3274
X_{11}	101	101	102,6	102,4	100,5	83,4	130,2
X_{12}	11,4	11,7	20,7	27	37,4	53,8	52,2
X_{13}	8,4	9,8	9,2	7	6,1	6,55	5,5
X_{14}	8	2,07	0,79	0,84	0,47	0,46	0,67
X_{15}	37653	35219	36586	33427	30794	26232	31980
X_{16}	34,2	26,8	12,1	6,1	2,8	1,1	1,0

Источник: составлено автором на основе данных аналитического портала ФНС России [5], портала правовой статистики Генеральной прокуратуры Российской Федерации [6], официального сайта МВД России [7].

Вторым этапом проведения факторного анализа является вычисление корреляционной матрицы, представленной в табл. 3. Прослеживается множество высоких корреляционных связей, что свидетельствует о наличии мультиколлинеарности и нарушает теорему Гаусса-Маркова. Это говорит о том, что проведение корреляционно-регрессионного анализа может привести к недостоверным

результатам. В связи с чем, для проведения исследования автором был выбран метод факторного анализа.

Следующий этап анализа состоит в вычислении собственных значений компонентов и построении графика собственных значений компонентов (табл. 4). Факторный анализ проведен в компьютерной программе для статистической обработки данных SPSS Statistics.

Таблица 3

Матрица корреляций

	X ₁	X ₂	X ₃	X ₄	X ₅	X ₆	X ₇	X ₈
X ₁	1,000	,799	-,510	-,777	,943	-,613	-,356	-,828
X ₂	,799	1,000	-,742	-,757	,931	-,512	-,247	-,777
X ₃	-,510	-,742	1,000	,658	-,645	,498	,228	,525
X ₄	-,777	-,757	,658	1,000	-,885	,900	,708	,917
X ₅	,943	,931	-,645	-,885	1,000	-,691	-,436	-,902
X ₆	-,613	-,512	,498	,900	-,691	1,000	,934	,902
X ₇	-,356	-,247	,228	,708	-,436	,934	1,000	,768
X ₈	-,828	-,777	,525	,917	-,902	,902	,768	1,000
X ₉	-,096	-,036	,458	,088	-,038	-,148	-,393	-,243
X ₁₀	,896	,831	-,518	-,891	,948	-,827	-,661	-,986
X ₁₁	,021	,161	,117	,463	-,037	,737	,855	,384
X ₁₂	-,888	-,862	,464	,846	-,951	,745	,579	,958
X ₁₃	,898	,841	-,758	-,937	,945	-,829	-,585	-,918
X ₁₄	,776	,801	-,526	-,819	,865	-,501	-,227	-,673
X ₁₅	,847	,843	-,421	-,493	,831	-,323	-,113	-,685
X ₁₆	,853	,900	-,681	-,928	,959	-,686	-,419	-,841
	X ₉	X ₁₀	X ₁₁	X ₁₂	X ₁₃	X ₁₄	X ₁₅	X ₁₆
X ₁	-,096	,896	,021	-,888	,898	,776	,847	,853
X ₂	-,036	,831	,161	-,862	,841	,801	,843	,900
X ₃	,458	-,518	,117	,464	-,758	-,526	-,421	-,681
X ₄	,088	-,891	,463	,846	-,937	-,819	-,493	-,928
X ₅	-,038	,948	-,037	-,951	,945	,865	,831	,959
X ₆	-,148	-,827	,737	,745	-,829	-,501	-,323	-,686
X ₇	-,393	-,661	,855	,579	-,585	-,227	-,113	-,419
X ₈	-,243	-,986	,384	,958	-,918	-,673	-,685	-,841
X ₉	1,000	,212	-,108	-,264	-,141	-,283	,184	-,181
X ₁₀	,212	1,000	-,238	-,988	,925	,724	,784	,870
X ₁₁	-,108	-,238	1,000	,119	-,282	,027	,382	-,108
X ₁₂	-,264	-,988	,119	1,000	-,878	-,750	-,833	-,872
X ₁₃	-,141	,925	-,282	-,878	1,000	,762	,689	,913
X ₁₄	-,283	,724	,027	-,750	,762	1,000	,568	,952
X ₁₅	,184	,784	,382	-,833	,689	,568	1,000	,668
X ₁₆	-,181	,870	-,108	-,872	,913	,952	,668	1,000

Таблица 4

Объясненная совокупная дисперсия

Компонент	Собственные значения		
	всего	% дисперсии	суммарный %
1	11,804	69,437	69,437
2	2,699	15,874	85,311
3	1,633	9,603	94,914
4	,536	3,153	98,066
5	,329	1,934	100,000
6	3,226E-15	1,898E-14	100,000
7	7,135E-16	4,197E-15	100,000
8	5,032E-16	2,960E-15	100,000
9	2,636E-16	1,550E-15	100,000
10	1,283E-16	7,548E-16	100,000
11	-3,133E-18	-1,843E-17	100,000
12	-1,766E-16	-1,039E-15	100,000
13	-2,476E-16	-1,457E-15	100,000
14	-3,081E-16	-1,812E-15	100,000
15	-4,361E-16	-2,566E-15	100,000
16	-1,036E-15	-6,095E-15	100,000

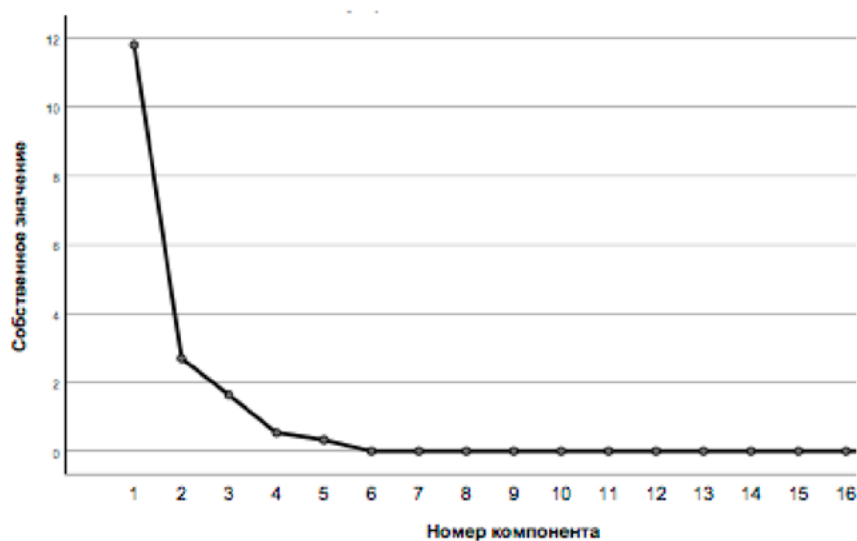


Рис. 1. График собственных значений компонентов

Выше представлен график собственных значений компонентов (рисунок 1). Из представленной табл. 4 можно сделать вывод о том, что три компонента объясняют всю дисперсию на 94,9%. У трех компонентов собственные значения больше 1. По первому критерию Кайзера это означает, что данные

компоненты можно считать значимыми. Кроме того, анализируя график собственных значений на рисунке по критерию отсеивания Р. Кеттелла, точка перегиба также определяет количество компонент, равных трем. Далее построим матрицу компонентов (табл. 5). Значения ниже 0,5 в таблице не указаны.

Таблица 5

Матрица компонентов

	Компонент		
	1	2	3
X ₁	,908		
X ₂	,892		
X ₃	-,663		,517
X ₄	-,944		
X ₅	,983		
X ₆	-,810	,573	
X ₇	-,586	,808	
X ₈	-,957		
X ₉			,873
X ₁₀	,973		
X ₁₁		,923	
X ₁₂	-,956		
X ₁₃	,973		
X ₁₄	,825		
X ₁₅	,753		
X ₁₆	,951		

Результаты исследования

Заключительный этап проведения факторного анализа – интерпретация результатов исследования. Согласно матрице компонентов, приведенной в табл. 5, первый компонент более коррелирует с переменными, чем второй и третий. Это следовало ожидать, так как факторы выделяются последовательно и содержат все меньше и меньше общей дисперсии. Первый компонент имеет наибольшую корреляцию факторов X₁, X₂, X₄, X₅, X₈, X₁₀, X₁₂, X₁₃, X₁₄, X₁₆. В связи с чем данные показатели можно объединить под общим названием «индикаторы деятельности ФНС России». Во втором компоненте выделены показатели X₆, X₇, X₁₁. Их связывают «налоговые индикаторы экономики». Третий компонент коррелирует с показателями X₃ и X₉ и логично объединяется в понятие «налоговая преступность ИП». Данный компонент акцентирует внимание на уклонении от уплаты налогов субъектами малого предпринимательства, которые занимают значительное место в налоговой системе РФ.

Выводы

Таким образом, теоретический анализ позволил сгруппировать инструменты противодействия уклонению от уплаты налогов, выделить девять критериев, которые характеризуют ряд их общих свойств. Эмпирический анализ благодаря методу факторного анализа помог сократить число показателей оценки результативности действующих инструментов противодействия уклонению от уплаты налогов до 3. Это говорит о том, что имеются преимущества по снижению трудозатрат, связанных с поиском необходимых исходных данных, анализом большого количества показателей, а также по сокращению временных затрат. Для оценки эффективности инструментов противодействия уклонению от уплаты налогов есть возможность проводить экспресс-анализ по таким показателям, как: индикаторы деятельности ФНС России, налоговые индикаторы экономики, налоговая преступность ИП.

Библиографический список

1. Гармышева А.А. Методология противодействия уклонению от уплаты налогов // Актуальные проблемы социальной философии: Материалы всероссийской научно-практической конференции, Санкт-Петербург, 10 июня 2022 года. Санкт-Петербург: Санкт-Петербургский университет Министерства внутренних дел Российской Федерации, 2022. С. 229-234.
2. Нотин Д.Г. Реактивное и проактивное управление знаниями на различных этапах жизненного цикла развития организации // Фундаментальные исследования. 2015. № 8-3. С. 582-585.
3. Адизес И. Управление жизненным циклом корпорации. М.: Манн, Иванов и Фербер, 2014. 512 с.
4. Академия НАФИ. Факторный анализ. [Электронный ресурс]. URL: https://nafu.ru/upload/spss/Lecture_8.pdf (дата обращения 23.11.2022).
5. Аналитический портал ФНС России. [Электронный ресурс]. URL: <https://analytic.nalog.gov.ru/> (дата обращения 25.11.2022).
6. Портал правовой статистики Генеральной прокуратуры Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: <http://crimestat.ru/analytics> (дата обращения 25.11.2022).
7. Официальный сайт Министерства внутренних дел Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: <https://мвд.рф/reports/item/33913311/> (дата обращения 25.11.2022).