

УДК 336.22. (045)

ПРОГРЕССИВНАЯ ШКАЛА НАЛОГА НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ: ПРЕИМУЩЕСТВА И НЕДОСТАТКИ

КАЗНАЧЕЕВА НАТАЛИЯ ЛЕОНИДОВНА*доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой экономической теории, Сибирский государственный университет телекоммуникаций и информатики, Новосибирск, Россия***E-mail:** *nlk55@mail.ru***ЛАПОВ ДМИТРИЙ ЕВГЕНЬЕВИЧ***аспирант кафедры экономической теории, Сибирский государственный университет телекоммуникаций и информатики, Новосибирск, Россия***E-mail:** *taxation_consultant@mail.ru*

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена исследованию введения в России прогрессивных ставок налога на доходы физических лиц. В рамках задачи исследования поставлена цель – установить наиболее значимые социально-экономические последствия такого внедрения. Одной из главных особенностей данной работы является анализ издержек применения прогрессивных ставок налога на доходы физических лиц с точки зрения адресного подхода, который получил широкое международное признание как инструмент для исследования государственных программ в сфере финансовой защиты наименее обеспеченных граждан. В статье рассмотрены конституционные принципы финансовой дискриминации и методы ее обеспечения. Приведено сравнение бюджетной и социально-экономической эффективности заложенных в подоходный налог мер финансовой дискриминации с аналогичными мерами социальных трансфертов и имущественных налогов, недостатки и преимущества адресного подхода, применяемого при прогрессивном налогообложении. Описана заложенная в прогрессивное налогообложение модель бюджетной сбалансированности за счет перераспределения альтернативной стоимости. Проанализированы издержки стимулов как основного аргумента в пользу сохранения плоской шкалы подоходного налога и эффекты, к которым они могут привести. Рассмотрены основные, с точки зрения частных и публичных интересов, преимущества и недостатки, которые необходимо учесть при выборе меры государственного регулирования экономики: введение прогрессивного налогообложения доходов физических лиц, увеличение роли имущественных налогов и введение или увеличение размеров социальных трансфертов. Внедрение прогрессивного налогообложения рассмотрено с точки зрения конституционных принципов государственного регулирования экономики, получен вывод о допустимости такого внедрения. В части государственного регулирования экономики сформулированы доводы в пользу внедрения прогрессивного налогообложения и против такого внедрения.

Результаты, представленные в работе, позволят лицам, наделенным правом законодательной инициативы, оценить целесообразность внедрения прогрессивного налогообложения доходов физических лиц в России.

Ключевые слова: прогрессивное налогообложение; налоговая ставка; набор инструментов; налоги; налог на доходы физических лиц; макроэкономика; макроэкономическая политика; параметры государственной поддержки; частные интересы; общественные интересы; налоговый контроль.

PROGRESSIVE PERSONAL INCOME TAX: ADVANTAGES AND DISADVANTAGES

NATALIA L. KAZNACHEEVA*ScD (Economics), Professor, Head of the Economic Theory Department, the Siberian State University of Telecommunications and Informatics, Novosibirsk, Russia***E-mail:** *nlk55@mail.ru***DMITRIY E. LAPOV***Postgraduate the Economic Theory Department, the Siberian State University of Telecommunications and Informatics, Novosibirsk, Russia***E-mail:** *taxation_consultant@mail.ru*

ABSTRACT

The paper studies the introduction of progressive personal income tax rates in Russia. The objective set in the scope of the research is to determine the most significant socio-economic implications of the introduction. The research focuses on the analysis of the impact the progressive tax rates might have on personal incomes assuming the targeted approach widely recognized abroad as a tool for the study of government programs in the area of financial protection of the most vulnerable groups. The paper considers constitutional principles of financial discrimination and methods to ensure it. The fiscal and socio-economic benefits of the financial discrimination measures inherent in the income tax are compared with similar measures for social transfers and property taxes; also discussed are advantages and disadvantages of the targeted approach used in progressive taxation. A model of budget balance through reallocation of the opportunity cost used for progressive taxation is described. The costs of incentives being the main argument in favor of maintaining the flat income tax scale and the effects they might lead to are analyzed.

The principal advantages and disadvantages in terms of private and public interests are highlighted to be taken into account when choosing measures of state regulation of the economy such as the introduction of progressive personal income taxation, increasing the role of property taxes and the introduction of or increase in the size of social transfers. The introduction of progressive taxation is analyzed from the viewpoint of the constitutional principles of the state economic regulation; it is concluded that such introduction is feasible. In part of the state regulation of the economy, arguments are provided both in favor of and against the introduction of progressive taxation. The findings of the research may be helpful to law decision makers in assessing the feasibility of the progressive personal income tax in Russia.

Keywords: progressive taxation; tax rate; set of tools; taxes; personal income tax; macroeconomics; macroeconomic policy; state support parameters; private interests; public interests; tax control.

Рассматривая проблему прогрессивного налогообложения в аспекте финансовой дискриминации налогоплательщиков, необходимо упомянуть конституционные основы налога на доходы физических лиц в России, смысл которых разъясняется в правовых позициях Конституционного Суда РФ и изложен в постановлениях № 16-П от 11 ноября 1997 г., № 5-П от 13 марта 2008 г., № 10-П от 22 июня 2009 г., № 6-П от 1 марта 2012 г. и № 18-П от 16 июля 2012 г., № 33-П от 25 декабря 2012 г., а также в определении № 411-О-О от 22 марта 2012 г., согласно которым орган законодательной власти, в компетенцию которого входит нормативно-правовое регулирование в сфере налогов и сборов, обладает достаточно широкой дискрецией и вправе выбирать конкретные направления и содержание налоговой политики, в том числе самостоятельно определять целесообразность налогообложения тех или иных экономических объектов, реализуя при этом конституционные принципы регулирования экономических отношений [1].

Вместе с тем нормативно-правовое регулирование экономических объектов подразумевает, скорее, усмотрение перечня объектов налогообложения и по смыслу не включает в себя все аспекты введения

прогрессивного налогообложения. Так как вопрос введения прогрессивного налогообложения, помимо меры государственной фискальной политики, является также вопросом равенства, исследование конституционности прогрессивного налогообложения необходимо начинать с его рассмотрения в аспекте прав и свобод человека и гражданина (который, согласно положениям ст. 18 Конституции РФ, должен определять содержание закона). Для понимания вопроса конституционности введения в России прогрессивного налогообложения необходимо глубокое изучение понятия равенства, которое в сфере налогов и сборов понимается неформально и трактуется как равномерность, нейтральность и справедливость налогообложения. Равномерность означает полное и пропорциональное распределение налоговой базы между всеми налогоплательщиками. Нейтральность означает недопустимость дискриминации налогоплательщиков внутри каждой группы, созданной на основании ее объективных критериев. Справедливость для налогообложения в первую очередь связана с недопустимостью дискриминации группы налогоплательщиков, если такая дискриминация обусловлена исполнением данной группой своих конституционных обязанностей, а также определяется содержанием

дискреционной государственной политики в сфере регулирования экономики. В настоящей работе по смыслу рассматриваемого объекта налогообложения нельзя выделить различия в деятельности налогоплательщиков и их иные объективные критерии. Таким образом, положения ст. 18 Конституции РФ могут быть реализованы как обеспечение большей финансовой защиты конституционных прав и свобод человека и гражданина. При одинаковом бюджетном ограничении прогрессивное налогообложение, благодаря нелинейной шкале налоговых ставок, гарантирует сравнительно более высокую финансовую защиту населения, чем пропорциональное налогообложение. При этом хотелось бы отдельно подчеркнуть, что в правовых актах Конституционного Суда РФ указано на недопустимость дискриминации налогоплательщиков, если такая дискриминация не основана на существенных различиях в их социально-экономическом положении. Таким образом, при введении прогрессивного налогообложения встает вопрос о том, что считать существенным различием налогоплательщиков и как обеспечить его учет в налогообложении физических лиц.

Наиболее широкое распространение в странах с прогрессивным налогообложением доходов физических лиц получил метод дискриминационного налогообложения путем установления налоговых ставок в зависимости от императивных границ доходных диапазонов, что является наиболее простым способом расчета подоходного налога. Однако такой метод имеет линейную зависимость налогового бремени только внутри соответствующего доходного диапазона, что снижает эффект от реализации мер государственного регулирования экономических отношений и ставит в неравные условия лиц, чьи доходы тяготеют к нижней и верхней границам одной доходной группы. В этой связи стоит обратить внимание на австрийский опыт налогообложения доходов физических лиц, где уже давно применяется нелинейный способ расчета зависимости налогового бремени от величины их доходов. Именно такой способ, хотя и является более сложным, позволяет наиболее полно обеспечить как достижение целей государственной экономической политики, так и конституционные принципы прав и свобод человека и гражданина [2].

Согласно расчетам Федеральной службы государственной статистики индекса концентрации доходов, наибольший удельный вес в структуре доходов населения России за 2013 г. занимает население с наибольшими доходами пятого доходного квантиля — 47,5%. В результате, если сопоставить характеристику распределения доходов и численного состава населения России даже без актуализации данных, можно справедливо утверждать, что в настоящее время существует возможность полностью освободить от налогообложения физических лиц с ежемесячными доходами менее 7000 руб., перенеся их налоговое бремя на лиц, чьи ежемесячные доходы превышают 35 000 руб. [3]. Однако на практике расчет императивных границ должен производиться в соответствии с периодически актуализируемыми эконометрическими моделями перераспределения экономических благ, что позволит, в том числе, снизить уровень бедности и приблизит экономику России к соответствию требованиям Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР).

Как и программам социальных трансфертов, дискриминационным мерам налогового регулирования присущи проблемы адресности. В изданной Всемирным банком и Международным банком реконструкции и развития в 2004 г. работе «Обеспечение адресности трансфертов в развивающихся странах: анализ опыта и некоторые выводы» (авторский коллектив: Д. Коуди, М. Грош и Д. Ходдинотт) были отмечены основные причины, по которым адресный подход может быть эффективным, и проблемы, связанные с его внедрением. Положительный эффект достигается за счет наращивания активов бедной категории населения так, чтобы данная категория принимала участие в экономическом росте. При внедрении прогрессивного налогообложения, как и адресных программ социальных трансфертов, государство обладает ограниченными ресурсами и потому может повысить доход только некоторой целевой группы бедных лиц и домашних хозяйств. В терминологии вышеуказанной работы для программ социальных трансфертов такое бюджетное ограничение создает альтернативную стоимость, которая определяется как соотношение численности бенефициаров и размера трансферта, поэтому при внедрении прогрессивного налогообложения

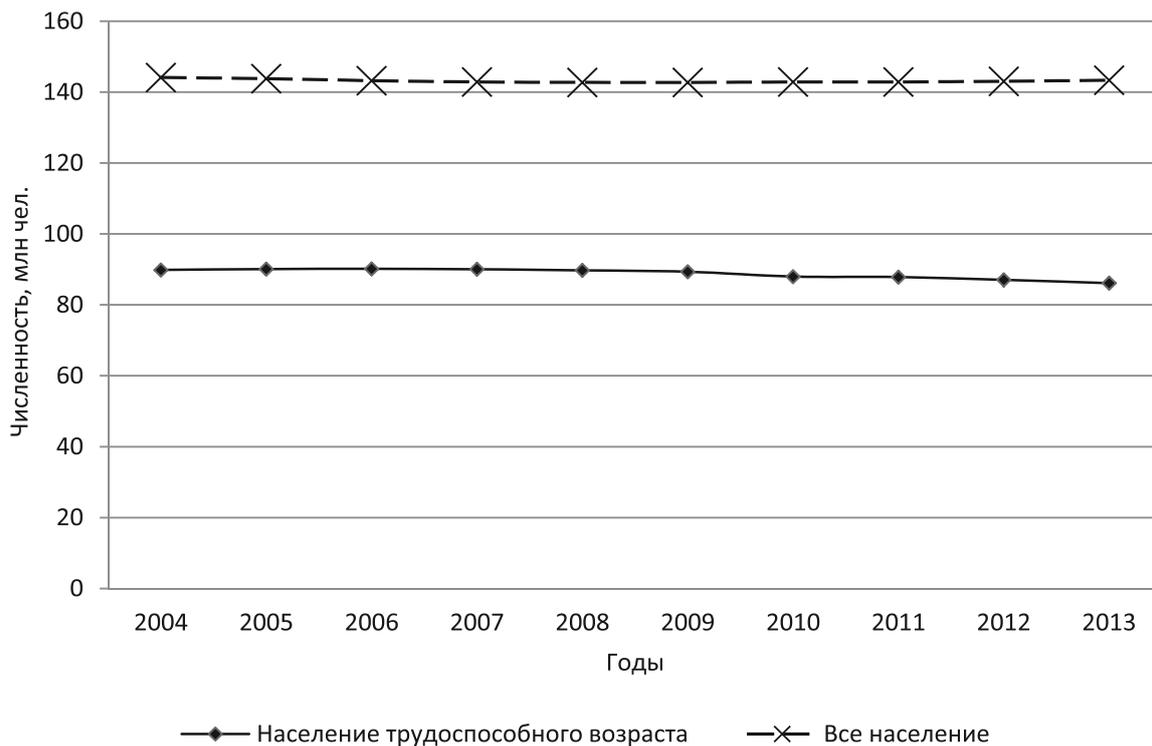


Рис. 1. Динамика численного состава населения России

Источник: расчеты автора по данным Федеральной службы государственной статистики России.

необходимо добиться максимальной отдачи от средств, выделенных на борьбу с бедностью, или, иначе говоря, достичь заданного эффекта при минимальных расходах.

Дискриминация при налогообложении у источников выплат имеет схожие с социальными трансфертами недостатки, так как некоторые физические лица получают налоговую выгоду в размере, превышающем их бюджетный дефицит, т.е. часть налоговой выгоды поступит небедным гражданам. Даже без учета проблем администрирования прогрессивное налогообложение содержит в себе идеализированную модель разделения населения на бедных и небедных. На практике получение информации о том, кто действительно нуждается, сопряжено с издержками, а собственно данная информация является несовершенной. Кроме того, такая информация требует постоянного обновления [4]. Однако, несмотря на то что прогрессивное налогообложение также основано на адресном подходе, его отличительной особенностью является низкая взаимосвязь бюджетного ограничения и альтернативной стоимости. Данный вывод основан на том, что при прогрессивном налогообложении альтернативная стоимость возрастает преимущественно за счет нелинейности

шкалы налогообложения. Исходя из самого определения, при одинаковом уровне бюджетного ограничения прогрессивное налогообложение обладает большей альтернативной стоимостью, чем пропорциональное налогообложение доходов физических лиц. Низкая взаимосвязь бюджетных ограничений с альтернативной стоимостью может сделать прогрессивное налогообложение эффективным инструментом для достижения бюджетной сбалансированности, что становится особенно актуальным на фоне снижения численности трудоспособного населения России [5] (рис. 1).

Как видно на рис. 1, численность трудоспособного населения России снижается во времени, что требует реформирования налоговой системы или снижения расходной части бюджетной системы РФ. Тенденция снижения доли населения трудоспособного возраста продолжится и далее. Согласно прогнозу Федеральной службы государственной статистики России, к 2031 г. снижение составит: при низком варианте прогноза — с 58,6% в 2015 г. до 56,8% в 2031 г.; при среднем варианте — с 58,5% в 2015 г. до 54,8% в 2031 г.; при высоком варианте прогноза — с 58,4% в 2015 г. до 53,2% в 2031 г. Если при низком варианте прогноза снижение

численности населения трудоспособного возраста на 1,8% будет менее существенно, чем снижение общего числа населения за тот же период на 7,9%, то при среднем и высоком вариантах численность трудоспособного населения будет снижаться опережающими темпами в сравнении с общей численностью населения России [6].

В результате до 2031 г. следует ожидать постепенного снижения налоговой мобилизации налога на доходы физических лиц, что при сохранении существующей модели шкалы ставок налога на доходы физических лиц отрицательно скажется на бюджетной сбалансированности. При этом необходимо учесть, что налог на доходы физических лиц в соответствии со ст. 13 ч. 1 Налогового кодекса (НК) РФ является федеральным налогом, однако согласно п. 2 ст. 56, п. 2 ст. 61.2 Бюджетного кодекса (БК) РФ зачисляется в полном объеме в бюджеты субъектов РФ и муниципальных образований. Доля налога на доходы физических лиц только в структуре поступлений бюджетов субъектов Федерации в 2012 г. составила 28,3% [7]. Таким образом, введение прогрессивного налогообложения будет иметь существенное влияние на сбалансированность бюджетов субъектов Федерации и муниципальных образований. В результате снижение уровня их бюджетных ограничений вызовет снижение альтернативной стоимости, что приведет к сокращению количества бенефициаров, которые ранее могли получить трансферты из данных бюджетов. Внедрение прогрессивных ставок налога на доходы физических лиц могло бы сохранить налоговую мобилизацию на прежнем уровне за счет перераспределения налоговой нагрузки по категориальному принципу.

Необходимо отметить, что, исходя из конституционных принципов налогообложения, прогрессивное налогообложение доходов физических лиц может быть организовано исключительно по категориальному принципу адресности, что исключает возможность индивидуальных оценок уровня бедности конкретных лиц. Поэтому снижение альтернативной стоимости будет еще более опасным для бедных слоев населения, чем при применении иных неналоговых мер государственного регулирования социально-экономических процессов.

Говоря об административных издержках в терминологии Всемирного банка, наиболее

распространенным в России методом налогообложения является самоотбор, что связывает вопрос перехода к прогрессивному налогообложению в основном с частными издержками, причем как налогоплательщиков, так и налоговых агентов. Однако, несмотря на это, при переходе к прогрессивному налогообложению доходов физических лиц существенно возрастет и роль, а следовательно, издержки государственного регулирования.

Рост цен и номинальной заработной платы приведет к отклонению параметров налога на доходы физических лиц от исходного уровня, таким образом, возникает одна из основных проблем прогрессивного налогообложения доходов физических лиц — необходимость периодического пересмотра количественных параметров налога, чтобы избежать влияния на налоговое бремя таких факторов, как объем денежной массы, уровень цен, численность групп населения и т.д. Период, в котором должны пересматриваться налоговые ставки, зависит от трех составляющих:

- 1) относительная величина уровня инфляции;
- 2) фискальная политика государства;
- 3) уровень существенности изменений.

Становятся наиболее очевидными проблемы не только администрирования, но и усложнения расчетов для налоговых агентов. Так как финансовые службы налоговых агентов должны своевременно отслеживать изменения соответствующих налоговым ставкам диапазонов доходов, вносить соответствующие коррективы в программные средства расчетов налоговых баз, усложняется обработка справок о доходах физических лиц и т.д. В итоге переход к прогрессивному налогообложению доходов физических лиц требует большей автоматизации финансового учета. Однако упомянутые в работе «Обеспечение адресности трансфертов в развивающихся странах: анализ опыта и некоторые выводы», изданной Всемирным банком и Международным банком реконструкции и развития в 2004 г., общественные издержки в случае введения прогрессивного налогообложения невелики, так как большая часть процесса исчисления и уплаты налога осуществляется налоговыми агентами и не требует участия налогоплательщиков.

В методологии оценки международного рейтингового показателя «Уплата налогов», ежегодно рассчитываемого в рамках проекта Всемирного банка (*World Bank*), интернациональной финансовой корпорации (*IFC*) и аудиторской компании «Прайсвотерхаус Куперс» (*PwC*), сложность расчета налога составляет 33,3% общего показателя оценки налоговой системы наряду с таким показателем, как совокупная налоговая ставка, что демонстрирует его высокую значимость в предложенной этими общепризнанными международными организациями методике оценки конкурентоспособности налоговых систем государств [8].

Политические издержки напрямую связаны со структурой стратификации населения по уровням доходов, поэтому чем ниже положение среднего класса и больше удельный вес бедного населения, тем сложнее убедить те или иные группы населения в эффективности прогрессивного налогообложения. В обществе всегда будет немало сторонников налогообложения пропорционально заработанным доходам. Перенесение налоговой нагрузки на наиболее обеспеченную и малочисленную группу лиц со сравнительно высокими доходами вряд ли может существенно повысить уровень политических издержек, однако в первую очередь данные издержки зависят от эффективности государственного регулирования параметров перераспределения налогового бремени.

Несмотря на все вышеперечисленные проблемы внедрения прогрессивного налогообложения, главной является высокий уровень издержек стимулов такого внедрения (это практически противовес доводам в пользу внедрения прогрессивного налогообложения). Так, в заключениях Правительства РФ от 7 сентября 2011 г. № 4484п-П2 на законопроект № 576534-5 и от 21 июля 2010 г. № 3652п-П13 на законопроект 415961-5 доводом в пользу единой ставки является обеспечение после ее введения легализации оплаты труда и в связи с этим увеличение налоговой базы [9, 10].

По сведениям Министерства по налогам и сборам РФ, после введения единой ставки подоходного налога его поступление в консолидированный бюджет за 9 месяцев 2001 г. в сравнении с аналогичным показателем за 9 месяцев 2000 г. выросло в 1,5 раза, и далее рост

продолжился. По словам начальника Департамента налогообложения физических лиц Министерства по налогам и сборам РФ Игоря Кашина, после введения 13-процентной ставки в России складывалась благоприятная ситуация и многие предприятия действительно выходили из тени [11].

Возникают вопросы: почему отказ от прогрессивных налоговых ставок оказался настолько эффективным; в чем причина низкой эффективности налогового администрирования налога на доходы физических лиц? Ответы станут очевидными при анализе сложившейся по данным вопросам судебной арбитражной практики.

В постановлении Федерального арбитражного суда Уральского округа от 8 апреля 2009 г. № Ф09-1768/09-СЗ, отменяя решение налогового органа, суд исходил из необходимости документального подтверждения дат, размеров и назначений выплат доходов налогоплательщикам.

В постановлении Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 26 января 2009 г. № А56-4256/2008 сделан вывод о неправомерности доначислений налогоплательщикам налога на доходы физических лиц, несмотря на собранные налоговым органом доказательства — показания налогоплательщиков, из которых следует, что заработная плата выплачивалась частями на выданные каждому сотруднику две банковские карточки, тогда как анализ справок по форме 2-НДФЛ показал, что налог был удержан только с доходов, которые были выплачены на одну из карт. При этом даты, размеры и назначения платежей выплат доходов налогоплательщикам налоговым органом были установлены достоверно на основании операционных дневников и приходно-кассовых ордеров. Кроме того, размер заработной платы, которая выплачивалась привлекаемым к ответственности налоговым агентом, был существенно ниже среднеотраслевого значения. Однако суд заподозрил свидетелей, показания которых легли в основу доказательной базы, в недобросовестности. При этом суд указал на то, что показания о выплате доходов в размере, превышающем доходы, с которых был удержан налог на доходы физических лиц, были даны только некоторыми сотрудниками организации. Так, например, один из сотрудников заявил, что получал на вторую

банковскую карту страховку, что не является оплатой труда.

В постановлении Федерального арбитражного суда Уральского округа от 30 сентября 2009 г. № Ф09–7349/09–СЗ установлено, что, несмотря на доказанный, по мнению суда, факт выплат налоговым агентом неофициальной заработной платы налогоплательщикам, изъятые правоохранительными органами у налогового агента электронные документы, подтверждающие обоснованность определения суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, не могут быть приняты в качестве доказательств, так как не перенесены на бумажный носитель и не заверены подписями должностных лиц налогового агента [12].

Обобщая анализ вышеуказанной судебной арбитражной практики, становится очевидным, почему в современной России так актуален вопрос уклонения от уплаты налога на доходы физических лиц и размывания налоговой базы вышеуказанного налога. В целях эффективного противодействия уклонению от уплаты налога на доходы физических лиц налоговые и правоохранительные органы должны доказать даты, размеры и назначения платежей, которыми были выплачены доходы налогоплательщикам, а также источники, из которых налоговым агентом были привлечены средства для выплаты облагаемых доходов. При этом судебная практика исходит из того, что размер, даты и назначения платежей должны быть установлены исходя из документов, подписанных должностными лицами налогового агента собственноручно, а назначения платежей — подтверждены свидетельскими показаниями всех без исключения сотрудников налогового агента.

На наш взгляд, выполнение всех вышеперечисленных требований судебной арбитражной практики является весьма маловероятным. Такое положение наряду с низким охватом налоговых агентов мероприятиями налогового контроля неизбежно приведет в случае внедрения прогрессивного налогообложения к созданию большего числа схем ухода от налогообложения, в связи с чем доводы в пользу негативного влияния прогрессивного налогообложения на размер совокупной налоговой базы налога на доходы физических лиц являются обоснованными. При этом эффективной методики определения размера выпадающих доходов бюджетной системы

России от действия издержек стимулов не существует. Кроме того, расчет издержек стимулов является сложным и должен учитывать множество различных факторов, что делает его результаты весьма условными.

При этом, по данным Правительства РФ, в России проживают около 22,5 млн трудоспособных граждан, не зарегистрированных в системе социального страхования. Особенно много таких граждан на Кавказе, но есть также в регионах Дальнего Востока, Сибири и в Центральном федеральном округе [13]. Вероятно, значительная часть этих граждан заняты в теневых отраслях экономики, и снижение подоходного налога, страховых взносов могло бы снизить издержки стимулов для данных граждан и вовлечь их в легальные сектора экономики. Если рассматривать снижение налоговой ставки подоходного налога, то добиться такого снижения без ущерба для бюджетной сбалансированности можно только за счет перенесения налоговой нагрузки на более обеспеченных граждан. В ответ на вызов современной экономики и сокращение трудоспособного населения Правительство РФ проводит комплекс реформ налогообложения доходов физических лиц, основной целью которых является повышение доли имущественных налогов в структуре бюджетов субъектов Федерации и местных самоуправлений [14]. Однако ресурс имущественных налогов не безграничен и, вероятно, рано или поздно Правительство РФ встанет перед выбором между дальнейшим повышением поступлений от имущественных налогов и введением системы прогрессивных ставок налога на доходы физических лиц. Поэтому хотелось бы выделить четыре основных довода в пользу введения в России прогрессивного налогообложения.

Во-первых, прогрессивная шкала налога на доходы физических лиц гармонично встраивается в национальную экономику и, постоянно изменяя ее параметры, служит в соответствии с теориями экономического роста Дж.М. Кейнса, Р. Солоу, Э. Фелпса и Н. Калдора повышению темпов роста ВВП, что является главной из поставленных в Послании Президента Российской Федерации В.В. Путина целью.

Во-вторых, такая мера является более эффективной, чем монетарные меры, в том числе регулирование национальной нормы сбережений

посредством денежно-кредитной политики, так как воздействует постоянно и не влечет иных столь существенных экономических последствий, как, например, изменение учетной процентной ставки рефинансирования Центрального банка России.

В-третьих, меры, заложенные в порядок взимания налога у источников выплат, имеют ряд преимуществ по сравнению с социальными трансфертами: взимание налога имеет более низкие административные, частные и общественные (косвенные) издержки.

В-четвертых, с точки зрения обеспечения баланса частно-публичных интересов подоходные налоги имеют существенные преимущества в сравнении с имущественными налогами, так как более точно учитывают фактическую платежеспособность налогоплательщиков. Источниками уплаты имущественных налогов являются текущие доходы и поступления, с которых уже уплачены все полагающиеся подоходные налоги, что еще более затрудняет оценку их влияния на экономику. Кроме того, в некоторых случаях источником уплаты имущественных налогов может быть не ВВП, а сбережения. Это негативно отразится на возможностях производства экономических благ и социально-экономическом положении как нынешних, так и будущих поколений, следовательно, нарушается один из конституционных принципов позитивного развития Российской Федерации [15]. Имущество как объект налогообложения имеет тесную связь со всеми категориями налогоплательщиков, что, безусловно, повышает важность оптимальности модели налогообложения имущества. При этом объединение имущественных налогов влечет устранение разграничений в налоговой политике производственной и социальной сфер [16].

Вместе с тем внесение изменений в ст. 224 гл. 23 ч. 2 НК РФ в части введения прогрессивной шкалы налогообложения, помимо обеспечения более справедливого налогообложения доходов физических лиц, защиты малоимущих граждан, сохранения рабочих мест в низкорентабельных отраслях экономики, снижения уровня демонстративного потребления, повышения уровня занятости и спроса на некоторые товары конечного потребления, могло бы увеличить численный состав наиболее сберегающей группы населения и послужить еще и эффективным

инструментом государственной политики экономического роста России.

Однако в сравнении с имущественными налогами прогрессивное налогообложение физических лиц имеет и свои недостатки.

1. С точки зрения бюджетной сбалансированности и прогнозируемости налоговой мобилизации налоговая база налога на доходы физических лиц является более волатильной. В период экономического кризиса налоговая база, а следовательно, и налоговые поступления могут существенно снизиться, что приведет к неблагоприятным последствиям для бюджетов субъектов Российской Федерации и местных самоуправлений. Этот недостаток подоходного налога не зависит от степени линейности его шкалы и связан с большей защищенностью частных интересов, однако при прогрессивном налогообложении снижение налоговой нагрузки приведет к пропорциональному снижению эффективности мер государственной дискриминационной политики.

2. Актуализация прогрессивной шкалы налога на доходы физических лиц имеет, очевидно, большие административные издержки, чем актуализация данных об объектах налогообложения имущественных налогов.

3. С точки зрения налогового администрирования имущественные налоги имеют регистрируемые объекты налогообложения, что упрощает их администрирование и снижает число схем уклонения от уплаты имущественных налогов, тогда как легализация базы налога на доходы физических лиц требует проведения комплекса мер по ее выявлению и сбору более объемной доказательной базы. Этот недостаток подоходного обложения является наиболее весомым доводом в пользу сохранения плоской шкалы налога на доходы физических лиц, так как сравнительно высокие издержки стимулов этого налога делают заложенные в порядок его исчисления меры дискриминационной политики неэффективными. При этом издержки стимулов в данном случае будут побуждать к изменению модели поведения как лиц, которые имеют возможность увеличить свой доход, но не станут этого делать вследствие удешевления номинального прироста оплаты труда, так и лиц, которые ранее декларировали доходы в полном объеме, но впоследствии будут применять схему

уклонения от уплаты налога на доходы физических лиц. При этом сложившаяся судебная арбитражная практика не позволяет надеяться, что в скором времени налоговым органам удастся эффективно пресекать подобные схемы.

ЛИТЕРАТУРА

1. Решения Конституционного Суда Российской Федерации. URL: <http://www.ksrf.ru/ru/Decision/Pages/default.aspx> (дата обращения: 02.04.2013).
2. The Austrian personal income tax and corporate income tax. URL: [http:// english.bmf.gv.at/Publications/Income_tax_v4\(1\).pdf](http://english.bmf.gv.at/Publications/Income_tax_v4(1).pdf) (дата обращения: 02.04.2013).
3. Распределение общего объема денежных доходов и характеристики дифференциации денежных доходов населения. URL: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/population/level/# (дата обращения: 26.09.2014).
4. Обеспечение адресности трансфертов в развивающихся странах: анализ опыта и некоторые выводы. URL: http://siteresources.worldbank.org/SAFEYNETSANDTRANSFERS/Resources/281945-1138140795625/Targeting_Rus.pdf (дата обращения: 26.09.2014).
5. Распределение населения по возрастным группам. URL: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/population/demography/# (дата обращения: 24.10.2014).
6. Изменение численности по вариантам прогноза. URL: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/population/demography/# (дата обращения: 27.10.2014).
7. Исполнение доходов. URL: http://info.minfin.ru/kons_doh_isp.php (дата обращения: 02.04.2013).
8. *Лапов Д.Е.* Унификация как направление модернизации дискреционной фискальной политики государства: монография / под ред. *Н.Ф. Газизуллина, В.В. Ложко.* СПб.: РОСТ, 2011. С. 120–127, 636.
9. Законопроект № 415961–5 «О внесении изменений в статью 224 части второй Налогового кодекса РФ (о введении прогрессивной шкалы ставок налога на доходы

физических лиц)». URL: <http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/%28SpravkaNew%29?OpenAgent&RN=415961-5&02> (дата обращения: 25.11.2012).

10. Законопроект № 576534–5 «О внесении изменений в главу 23 части второй Налогового кодекса РФ (в части введения прогрессивной шкалы налога на доходы физических лиц и увеличение размеров стандартных, социальных и имущественных вычетов)». URL: <http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/%28SpravkaNew%29?OpenAgent&RN=576534-5&02> (дата обращения: 25.11.2012).
11. Российский налоговый курьер. URL: <http://www.rnk.ru/news/37797-postupleniya-ot-naloga-na-dohody-fizlits-za-9-mesyatsev-2001-goda-voztrosli-po-sravneniyu> (дата обращения: 26.09.2014).
12. Картоoteca арбитражных дел. Электронное правосудие. URL: <http://ras.arbitr.ru/> (дата обращения: 26.09.2014).
13. Ищите призраков. URL: <http://www.rg.ru/2014/10/14/rabota.html> (дата обращения: 24.10.2014).
14. *Дербенева В.В.* Практическая реализация нового налога на недвижимость: алгоритм новации. // Вестник УрФУ. Серия «Экономика и управление». 2013. № 3. С. 151–158, 167.
15. *Лапов Д.Е.* Проблема выбора оптимального объекта налогообложения. Волгоград: Волгоградское научное издательство, 2011. С. 95–96, 176.
16. *Дербенева В.В.* Обоснование оптимальных налоговых решений в сфере недвижимости. // Вестник УрФУ. Серия: «Экономика и управление». 2012. № 1. С. 107–114, 153.

REFERENCES

1. Resheniia Konstitutsionnogo Suda Rossiiskoi Federatsii [Decisions of the Constitutional Court of the Russian Federation]. URL: <http://www.ksrf.ru/ru/Decision/Pages/default.aspx> (access as of 02.04.2013). (In Russ.)
2. The Austrian personal income tax and corporate income tax. URL: [http:// english.bmf.gv.at/Publications/Income_tax_v4\(1\).pdf](http://english.bmf.gv.at/Publications/Income_tax_v4(1).pdf) (access as of 02.04.2013).

3. Raspredelenie obshchego ob"ema denezhnykh dokhodov i kharakteristiki differentsiatsii denezhnykh dokhodov naseleniia [Distribution of the total cash income and characteristics of the cash income differentiation among the population]. URL: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/population/level/# (access as of 26.09.2014). (In Russ.)
4. Obespechenie adresnosti transfertov v razvivaiushchikhsia stranakh: analiz opyta i nekotorye vyvody [Targeted transfers in developing countries: analysis of the experience and some conclusions]. URL: http://siteresources.worldbank.org/SAFETYNETSANDTRANSFERS/Resources/281945-1138140795625/Targeting_Rus.pdf (access as of 26.09.2014). (In Russ.)
5. Raspredelenie naseleniia po vozrastnym gruppam [Classification of the population by age groups]. URL: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/population/demography/# (access as of 24.10.2014). (In Russ.)
6. Izmenenie chislennosti po variantam prognoza [Population quantity changes according to forecast options]. URL: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/population/demography/# (access as of 27.10.2014). (In Russ.)
7. Iсполнение dokhodov [Execution of revenues]. URL: http://info.minfin.ru/kons_doh_isp.php (access as of 02.04.2013). (In Russ.)
8. *Lapov D.E.* Unifikatsiia kak napravlenie modernizatsii diskretnionnoi fiskal'noi politiki gosudarstva: monografiia / pod red. N.F. Gazizullina, V.V. Lozhko [The unification approach to modernization of the discretionary fiscal policy of the state: monograph / Ed. N.F. Gazizullina, V.V. Lozhko]. Saint Petersburg. ROST Publishers, 2011, pp. 120–127, 636. (In Russ.)
9. Zakonoproekt № 415961–5 «O vnesenii izmenenii v stat'iu 224 chasti vtoroi Nalogovogo kodeksa RF (o vvedenii progressivnoi shkaly stavok naloga na dokhody fizicheskikh lits)» [Draft Law No. 415961–5 «On Amendments to Article 224, Part Two of the RF Tax Code (on introduction of progressive personal income tax rates)»]. URL: <http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/%28SpravkaNew%29?OpenAgent&RN=415961-5&02> (access as of 25.11.2012). (In Russ.)
10. Zakonoproekt № 576534–5 «O vnesenii izmenenii v glavu 23 chasti vtoroi Nalogovogo kodeksa RF (v chasti vvedeniia progressivnoi shkaly naloga na dokhody fizicheskikh lits i uvelichenie razmerov standartnykh, sotsial'nykh i imushchestvennykh vychetov)» [Draft Law No. 576534–5 «On Amendments to Chapter 23, Part Two of the RF Tax Code (regarding the introduction of progressive personal income tax rates and the increase in the size of standard, social and property deductions)»]. URL: <http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/%28SpravkaNew%29?OpenAgent&RN=576534-5&02> (access as of 25.11.2012). (In Russ.)
11. Rossiiskii nalogovyi kur'er [The Russian Tax Courier]. URL: <http://www.rnk.ru/news/37797-postupleniya-ot-naloga-na-dohody-fizlits-za-9-mesyatsev-2001-goda-vozrosli-po-sravneniyu> (access as of 26.09.2014). (In Russ.)
12. Kartoteka arbitrazhnykh del. Elektronnoe pravosudie [Card index of arbitration cases. E-justice]. URL: <http://ras.arbitr.ru/> (access as of 26.09.2014). (In Russ.)
13. Ishchite prizrakov [Looking for ghosts]. URL: <http://www.rg.ru/2014/10/14/rabota.html> (access as of 24.10.2014). (In Russ.)
14. *Derbeneva V.V.* Prakticheskaiia realizatsiia novogo naloga na nedvizhimost': algoritm novatsii [Practical implementation of the new real estate tax: the innovation algorithm]. Vestnik UrFU. Seriiia «Ekonomika i upravlenie» — The UrFU (Ural Federal University) Bulletin. «Economics and Management» Series, 2013, no. 3, pp. 151–158, 167. (In Russ.)
15. *Lapov D.E.* Problema vybora optimal'nogo ob"ekta nalogooblozheniia [The problem of choosing an optimal object of taxation]. Volgogradskoe nauchnoe izdatel'stvo. — Volgograd Scientific Press, Volgograd: 2011, pp. 95–96, 176. (In Russ.)
16. *Derbeneva V.V.* Obosnovanie optimal'nykh nalogovykh reshenii v sfere nedvizhimosti [Justification of optimal tax solutions in the real estate sector]. Vestnik UrFU. Seriiia: «Ekonomika i upravlenie» — The UrFU Bulletin. «Economics and Management» Series, 2012, no. 1, pp. 107–114, 153. (In Russ.)