

**ВВЕДЕНИЕ ПРОГРЕССИВНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ В КОНТЕКСТЕ ОБЕСПЕЧЕНИЯ СОЦИАЛЬНОЙ СПРАВЕДЛИВОСТИ****Игорь Викторович БАЛЫНИН**

ассистент департамента общественных финансов,

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Москва, Российская Федерация

igorbalynin@mail.ru

История статьи:

Принята 07.07.2016

Принята в доработанном виде
21.07.2016

Одобрена 08.08.2016

УДК 336.22

JEL: H21, H24, H31, H61

Ключевые слова: НДФЛ,
социальная справедливость,
налоговая политика, налоговые
доходы, прогрессивное
налогообложение**Аннотация****Предмет.** Международный опыт подоходного налогообложения на примерах Австрии, Германии и Люксембурга, некоторые исторические особенности, экономическое обоснование предлагаемой шкалы налогообложения доходов физических лиц. Особое внимание уделяется роли НДФЛ при формировании доходов региональных бюджетов в контексте сохраняющихся рисков их несбалансированности.**Методология.** Исследование опирается как на общенаучные методы (анализ, сравнение, измерение), так и на специальные (экономико-математические и статистические).**Результаты.** Восьмая часть работников (11,93%) получает заработную плату менее 10 600 руб., обложение налогом которой социально несправедливо. Для решения данной проблемы автором разработана и предложена прогрессивная шкала налогообложения доходов физических лиц, опирающаяся не только на фискальную функцию, но и на достижение принципа социальной справедливости. Так, физических лиц с заработной платой до 10 600 руб. предлагается освободить от уплаты налога, до 17–25 тыс. руб. – ввести льготные ставки в 5 и 10%. Для доходов свыше 25 тыс. руб. рекомендуется оставить действующую налоговую ставку (в 13%), для обложения высоких доходов в зависимости от их уровня целесообразно и справедливо использовать налоговые ставки 15–19%.**Выводы и значимость.** На текущем этапе развития российского государства, необходимо формирование современной налоговой модели, учитывающей вызовы мировой экономики, а также основанной на социальной справедливости и равенстве. Так, при введении предложенной прогрессивной шкалы налогообложения, принцип социальной справедливости, сформулированный Адамом Смитом, как один из основополагающих, снова будет выдвинут на первый план. Практическая значимость результатов исследования заключается в возможности их использования для принятия конкретных решений по модернизации социально-экономических процессов специалистами органов государственной власти, применения студенческим и профессорско-преподавательским сообществом в рамках учебного процесса в высших и средних специальных учебных заведениях.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Стабильное развитие любого государства (особенно в условиях экономической турбулентности) возможно лишь в условиях четко продуманной и скоординированной налоговой политики, целостной и справедливой налоговой системы. Так, в российской налоговой системе одно из центральных мест занимает налог на доходы физических лиц, объемы поступления которого являются значительными в структуре консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации (согласно бюджетному законодательству зачисляется в региональные и местные бюджеты).

Как известно, разработчиком фундаментальных принципов и основ налогообложения является шотландский философ и экономист А. Смит, выделяющий, в частности, принцип справедливости.

Идеи прогрессивного налогообложения отражены в трудах выдающегося французского экономиста Ж.Б. Сэя, известного британского политического

деятеля, экономиста и философа Дж.Ст. Милля, знаменитого английского экономиста Ф.И. Эджуорта, великого немецкого экономиста А. Вагнера.

Вопросы налогообложения доходов рассматривались и российскими учеными – Д.П. Боголеповым, Г.Л. Марьяхиным, И.Х. Озеровым, Н.И. Тургеневым, И.И. Янжулой и другими выдающимися отечественными экономистами.

Современная история развития налогообложения доходов физических лиц начинается 07.12.1991, когда был принят Закон Российской Федерации № 1998-1 «О подоходном налоге с физических лиц». Этот закон действовал до 2001 г. Закон устанавливал прогрессивную шкалу налогообложения:

- до 50 000 руб. – 12%;
- от 50 001 до 150 000 – 6 000 руб. + 20% от суммы, превышающей 50 000 руб.;

- от 150 001 и выше – 26 000 руб. + 30% от суммы, превышающей 150 000 руб.

Однако с 2001 г. действует гл. 23 Налогового кодекса Российской Федерации «Налог на доходы физических лиц», которая предусматривает шедулярную форму подоходного налога, то есть дифференциацию ставок налогообложения в зависимости от источников доходов. Взимание налога по ставке, отличной от 13%, происходит лишь в отношении различного рода выигрышей, призов, процентных доходов по вкладам, экономий на процентах при получении заемных средств и др. с учетом положений ст. 212, 214.2, 214.2.1, 217, 224, 227.1 Налогового кодекса Российской Федерации.

В настоящее время социальная роль налогов, на наш взгляд, была утрачена. Необходимо вернуться к прогрессивной шкале налогообложения, так как плоская 13-процентная шкала совершенно несправедлива к работникам с низкой заработной платой.

Переход к пропорциональному налогообложению физических лиц привел в результате к увеличению расслоения населения по уровню доходов. Если на момент перехода к 13-процентной ставке соотношение размеров средней заработной платы 10% наиболее оплачиваемых и 10% наименее оплачиваемых работников составляло 13,9 раза, то к апрелю 2013 г. оно возросло до 15,8 раза.

О введении прогрессивной шкалы налогообложения спорят многие политики и говорят эксперты на протяжении всего периода действия плоской шкалы. Так, например, 27.02.2012 эксперты в программе «ФОРУМ» на телеканале РБК заявили, что в ближайшее время плоская шкала налогообложения должна быть заменена прогрессивной.

К сожалению, еще в декабре 2011 г. в Министерстве финансов Российской Федерации заявили, что перехода на прогрессивную шкалу налогообложения не произойдет. Аргументировали свою позицию тем, что в настоящее время действует целая система стандартных, имущественных, социальных, профессиональных вычетов. Однако с 01.01.2012 отменен даже стандартный налоговый вычет на работника, составлявший крайне минимальную сумму (400 руб. в месяц, что позволяло уменьшить ежемесячные налоговые платежи всего лишь на 52 руб.!).

Вопрос введения прогрессивного налогообложения стал ключевым во время Санкт-Петербургского

международного экономического форума, проходившего в июне 2013 г., во время которого Игорь Шувалов заявил, что было бы целесообразно осуществить данный шаг с 2018 г.¹.

Особую актуальность это исследование приобретает в контексте необходимости обеспечения повышения эффективности исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации [1–3], а также при рассмотрении возможных путей увеличения доходов бюджетов бюджетной системы нашего государства [4–6].

Теоретические и практические аспекты эффективности налогообложения достаточно подробно исследовали Т.Г. Амбросьева, А.С. Писарева, Т.Ю. Ревякина и др. [7–9].

Налогообложение доходов физических лиц в последние годы неоднократно рассматривалось в ряде научных публикаций как зарубежных, так и российских авторов. Например, I. Szarowská по итогам проведения эмпирической оценки по развитию подоходного налогообложения в 21 стране – члене ЕС и ОЭСР (в настоящее время членами ОЭСР являются 22 государства, входящие в ЕС – в связи со вступлением Латвии с 01.07.2016), подчеркивает не только фискальное значение, но и наличие воздействия на проводимую государственную политику (в том числе в плане стимулирования экономического роста и повышения конкурентоспособности страны) [10]. Схожей точки зрения придерживаются и австралийские ученые (B. Tran-Nam, L. Vu, B. Andrew), которые в процессе исследования налогообложения доходов физических лиц в Австралии и его реформирования отметили значительную роль налогообложения доходов физических лиц в распределении ресурсов, перераспределении доходов и макроэкономической стабилизации [11].

Также в научных публикациях представлены результаты исследований проблем и вопросов налогообложения доходов в США, Канаде [12], Малайзии [13], Японии [14], а Е.В. Суханова приводит сравнительный анализ налогообложения доходов физических лиц в России и Японии [15].

Достаточно много исследователей, рассматривая проблемы налогообложения, поднимают вопрос обеспечения справедливости [16–20], в том числе в контексте изучения отдельных налогов [21–22].

¹ Шувалов: Прогрессивную шкалу НДФЛ можно ввести с 2018 г.

URL: http://www.vedomosti.ru/politics/news/2013/06/20/shuvalov_v_progressivnuyu_shkalu_ndfl_mozhno_vvesti_s_2018_g

При этом в научных публикациях А.А. Баженова, Т.А. Никеровой, О.И. Изотовой налог на доходы физических лиц рассматривается в качестве инструмента проведения социальной политики и повышения качества человеческого капитала [23–24]. В свою очередь У.В. Михайлик при формировании путей реформирования налогообложения доходов физических лиц в Российской Федерации отмечает ведущие позиции нашего государства в мире по уровню дифференциации доходов [25–26].

Важно отметить, что старший научный сотрудник Института социально-экономического развития территорий РАН Л.В. Костылева в своей статье [27] отметила необходимость введения прогрессивной шкалы налогообложения доходов физических лиц. В свою очередь А.В. Багаряков предложил прогрессивную шкалу от 5% (на доходы до 60 тыс. руб. в год) до 45% (на доходы свыше 12 млн руб. в год)².

Наконец, достаточно грамотной выглядит позиция О.Н. Савиной и Е.О. Савиной, которые подчеркнули важность обеспечения увязки налоговой реформы с бюджетной политикой [28], а также обозначили болевые точки российской налоговой системы и отметили зависимость налоговой культуры от проводимой государством налоговой политики, что в конечном счете влияет на формирование финансовых ресурсов государства, компаний и всех граждан, проживающих в нашем государстве [29].

Безусловно, следует отметить важность принятого решения об исключении п. 4 ст. 224 ч. 2 Налогового кодекса Российской Федерации. Так, с 01.01.2015 налогообложение доходов физических лиц в виде дивидендов осуществляется по ставке 13% (а не 9%, являвшейся необоснованно сниженной).

Однако в настоящее время необходим новый подход к формированию прогрессивной шкалы налогообложения, опирающийся не только на фискальный механизм налогов, а в первую очередь на его социальную функцию.

Анализируя зарубежный опыт налогообложения доходов физических лиц, приходим к выводу о том, что в развитых странах от уплаты подоходного налога освобождаются лица, имеющие невысокую заработную плату, и в то же время крупные доходы граждан облагаются по высоким ставкам.

² Багаряков А.В. Забрать у богатых – отдать бедным. URL: <http://kprf.ru/dep/78088.html?print>

Для того чтобы окончательно в этом убедиться, рассмотрим шкалу подоходного налога в Германии, Австрии и Люксембурге.

Например, в Германии установлена следующая прогрессивная шкала:

- до 8 004 евро годового дохода – 0%;
- от 8 005 до 52 881 евро годового дохода – 14%;
- от 52 882 евро до 250 730 евро годового дохода – 42%;
- от 250 731 евро годового дохода – 45%.

В целях пересчета полученных сумм в рубли использованы официальные данные Банка России на 01.01.2016 (79,6395 руб. за 1 евро).

Так, в пересчете на российские рубли получены следующие результаты:

- до 637 435 руб. годового дохода – 0%;
- от 637 436 до 4 211 416 руб. годового дохода – 14%;
- от 4 211 417 до 19 968 012 руб. годового дохода – 42%;
- свыше 19 968 012 руб. годового дохода – 45%.

Наконец, если перевести эти данные в месячный заработок, то мы получаем следующие результаты:

- до 53 119 руб. в месяц – 0%;
- от 53 120 до 350 951 руб. в месяц – 14%;
- от 350 952 до 1 664 001 руб. в месяц – 42%;
- свыше 1 664 001 руб. в месяц – 45%.

Таким образом, в Германии подоходный налог является социально ориентированным, и низкие доходы физических лиц не облагаются. В то же время высокие доходы облагаются по повышенным ставкам.

Считаем необходимым также рассмотреть подоходное налогообложение в Австрии. В соответствии с законом о подоходном налоге³ в этой стране установлена следующая шкала налогообложения:

- до 11 000 евро годового дохода – 0%;

³ EStG Steuersätze und Steuerabsetzbeträge. URL: http://www.jusline.at/33_Steuersaetze_und_Steuerabsetzbetraege_EStG.html

- свыше 11 000 евро (до 18 000 евро) годового дохода – 25%;
- свыше 18 000 евро (до 31 000 евро) годового дохода – 35%;
- свыше 31 000 евро (до 60 000 евро) годового дохода – 42%;
- свыше 60 000 евро (до 90 000 евро) годового дохода – 48%;
- свыше 90 000 евро годового дохода – 50%.

Для пересчета полученных сумм в рубли также используем официальные данные Банка России на 01.01.2016 (79,6395 руб. за 1 евро). По итогам расчетов были получены следующие результаты:

- до 876 035 руб. годового дохода – 0%;
- от 876 036 до 1 433 511 руб. годового дохода – 25%;
- от 1 433 512 до 2 468 825 руб. годового дохода – 35%;
- от 2 468 826 до 4 778 370 руб. годового дохода – 42%;
- от 4 778 371 до 7 167 555 руб. годового дохода – 48%;
- свыше 7 167 556 руб. годового дохода – 50%.

При пересчете в месячный заработок получаем:

- до 73 003 руб. в месяц – 0%;
- от 73 004 до 119 459 руб. в месяц – 25%;
- от 119 460 до 205 375 руб. в месяц – 35%;
- от 205 376 до 398 198 руб. в месяц – 42%;
- от 398 199 до 597 296 руб. в месяц – 48%;
- свыше 597 297 руб. в месяц – 50%.

Таким образом, приходим к выводу о том, что в Австрии подоходный налог (как и в Германии) является социально ориентированным, а месячные доходы физических лиц менее 73 004 руб. не облагаются. В то же время доходы свыше 597 296 руб. облагаются по ставке 50%.

В целях обеспечения справедливости и гарантирования эффективности налогообложения доходов в Люксембурге применяется многоступенчатая шкала⁴. Для удобства

восприятия информации данные представлены в табличном виде (табл. 1). Так, для годового дохода менее 11 265 евро (что эквивалентно 897 139 руб.) налоговая ставка составляет 0%.

При этом годовой доход до 16 988 евро (1 352 916 руб.) облагается по ставке, не превышающей 12%. В свою очередь доходы в диапазоне 22 713 – 24 620 евро (что эквивалентно в рублях диапазону 1 808 773–1 960 724) облагаются налогом размером в 20%.

Годовой доход в следующем диапазоне: 32 253–34 160 евро (что эквивалентно в рублях 2 568 534 – 2 720 485) – облагаются по ставке 30%.

Максимальная ставка установлена для доходов свыше 100 000 евро (что эквивалентно 7 963 950 руб.) и равна значению 40%.

Результаты расчета месячного дохода исходя из годовых сумм также представлены в табличном виде (табл. 2). Расчеты осуществлены на основании официального курса Банка России по состоянию на 01.01.2016.

Как можно увидеть из таблицы, в Люксембурге доходы ниже 74 762 руб. в месяц не облагаются налогом. А далее действует многоступенчатая шкала, верхней границей которой является 40% для доходов свыше 663 663 руб.

Динамика суммарного объема налоговых доходов консолидированного бюджета Российской Федерации, а также доходов в виде НДСЛ представлена графически (рис. 1).

Опыт Российской Федерации на протяжении последних пяти лет показывает, что его доля составляет более 20%. При этом за исследуемый период (2008–2015 гг.) сумма НДСЛ, поступившая в консолидированный бюджет РФ, возросла более, чем на 1,1 трлн руб.

Если проводить аналитический обзор доли поступлений НДСЛ в общем объеме поступлений, следует обратить внимание на ее увеличение на 5,53% к 2009 г. (по сравнению с 2008 г.) и последующее уменьшение на 5,96% (к 2011 г.). В 2012 г. рост объема НДСЛ в структуре общих поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации составил 0,1%. В свою очередь в 2013 г. доля НДСЛ увеличилась на 1,43% и затем (в 2014 г.) опять уменьшилась до 21,33% (–0,74% по сравнению с предыдущим годом). Наконец, в 2015 г. снижение продолжилось до 20,46%.

⁴ Tarif applicable aux personnes physiques (impôt sur le revenu). URL: http://www.impotsdirects.public.lu/az/t/tarif_pers/index.html

За исследуемый период (2008–2015 гг.) объем поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации в виде НДФЛ вырос на 68,5%. В то время как общий объем поступлений – на 72,71%. Однако существуют риски значительного замедления темпов роста поступлений НДФЛ в консолидированный бюджет РФ. Прежде всего это обусловлено турбулентностью, наблюдаемой в последнее время в российской экономике.

Как известно, НДФЛ занимает значимое место в структуре налоговых доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации. Так, представлены результаты проведенных расчетов, судя по которым все российские регионы были поделены на 10 групп (по итогам вычисления доли НДФЛ в структуре налоговых доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации) (табл. 3).

Исследование выявило регионы с наименьшим значением рассчитанного показателя:

- в 2011 г.: Ненецкий автономный округ (20,17%), Тюменская область (22,86%), Омская область (24,07%), Ямало-Ненецкий автономный округ (24,53%), Ханты-Мансийский автономный округ (26,5%);
- в 2012 г.: Ненецкий автономный округ (14,82%), Омская область (23,28%), Рязанская область (24,34%), Тюменская область (25,42%), Ярославская область (25,61%);
- в 2013 г.: Ненецкий автономный округ (16,89%), Рязанская область (21,44%), Омская область (25,79%), Ярославская область (26,09%), Сахалинская область (29%);
- в 2014 г.: Сахалинская область (17,01%), Ненецкий автономный округ (19,55%), Омская область (24,5%), Ленинградская область (26,3%), Ханты-Мансийский автономный округ (26,41%);
- в 2015 г.: Сахалинская область (11,41%), Ненецкий автономный округ (20,66%), Рязанская область (23,75%), Омская область (24,83%), Ханты-Мансийский автономный округ (25,2%).

Также были определены и регионы с наибольшей долей налога на доходы физических лиц в структуре налоговых доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации:

- в 2011 г.: Республика Алтай (60,12%), Еврейская автономная область (62,65%), Камчатский край (64,50%), Республика Тыва (69,78%), Чеченская Республика (71,55%);

– в 2012 г.: Республика Ингушетия (61,61%), Камчатский край (63,15%), Республика Тыва (72,65%), Республика Калмыкия (73,2%), Чеченская Республика (82,72%);

– в 2013 г.: Республика Алтай (61,74%), Камчатский край (69,46%), Республика Ингушетия (71,13%), Республика Тыва (73,34%), Чеченская Республика (83,43%);

– в 2014 г.: Республика Алтай (60,92%), Камчатский край (66,14%), Республика Ингушетия (70,59%), Республика Тыва (71,75%), Чеченская Республика (84,6%);

– в 2015 г.: Камчатский край (65,22%), город Севастополь (68,2%), Республика Ингушетия (69,64%), Республика Тыва (71,74%), Чеченская Республика (85,28%).

При этом расчеты также показали, что за последние пять лет (2011–2015 гг.) доля НДФЛ в общем объеме налоговых доходов консолидированных бюджетов 32 субъектов Российской Федерации снизилась: Сахалинская область (–28,11%), Архангельская область (–7,82%), Ленинградская область (–6,91%), Еврейская автономная область (–6,7%), Республика Саха (–5,02%), Тверская область (–4,94%), Республика Калмыкия (–4,87%), Астраханская область (–4,36%), Тульская область (–3,79%), Липецкая область (–3,62%), Республика Алтай (–3,3%), Рязанская область (–3,1%), Магаданская область (–3,06%), Ярославская область (–2,99%), Приморский край (–2,91%), Томская область (–2,76%), Республика Адыгея (–2,69%), Смоленская область (–2,38%), Амурская область (–2,05%), Республика Татарстан (–1,7%), Чукотский АО (–1,55%), Республика Коми (–1,54%), Ханты-Мансийский АО – Югра (–1,3%), Республика Бурятия (–1,3%), Владимирская область (–1,02%), Волгоградская область (–0,83%), Ульяновская область (–0,81%), Воронежская область (–0,8%), Кабардино-Балкарская Республика (–0,23%), Республика Башкортостан (–0,18%), Псковская область (–0,12%), Челябинская область (–0,05%).

Кроме того, как показала проведенная ранее оценка уровня риска несбалансированности региональных бюджетов, 42 российских региона находятся в группе риска «выше среднего» [30]. В свою очередь вероятность снижения поступлений НДФЛ способствует увеличению данных рисков. Так, за период 2011–2015 гг. реальные доходы консолидированного бюджета субъекта РФ в виде налога на доходы физических лиц только в 10 регионах выросли: Республика

Адыгея (+3,51%), Еврейская автономная область (+3,6%), Республика Татарстан (+4,27%), Ненецкий автономный округ (+9,06%), Республика Саха (+10,47%), Тульская область (+19,92%), Ленинградская область (+26,3%), Астраханская область (+29,95%), Республика Мордовия (+47,98%), Сахалинская область (+159,75%). При этом в 58 российских регионах по данному показателю зафиксировано снижение более, чем на 10%.

Для минимизации обозначенных выше рисков и решения выявленных проблем предлагается ввести прогрессивную шкалу налогообложения при использовании актуальных данных Федеральной службы государственной статистики о размерах начисленной заработной платы (за апрель 2015 г.) и численности населения (за 2015 г.).

Необходимо рассмотреть данные о распределении численности работников по размерам начисленной заработной платы в экономике Российской Федерации по результатам выборочного обследования организаций за апрель 2011, 2013, 2015 гг., проведенного Федеральной службой государственной статистики (табл. 4).

На основании анализа этих данных приходим к выводу о том, что в 2015 г. 1,4% населения нашей страны имело зарплату ниже МРОТ. В то же время 50,3% россиян имели заработную плату не более 25 000 руб. По сравнению с 2013 г. процент населения страны, имеющий зарплату более 25 000 руб., возрос на 8,5%, а с 2015 г. – на 22,6%. Однако несмотря на снижение числа работников с низким уровнем оплаты труда (на 17,7% за четыре года уменьшилось число физических лиц, имеющих заработную плату менее 10 600 руб.), число людей, относящихся к данной категории, остается внушительным – примерно каждый восьмой россиянин получает такую заработную плату.

Опираясь на все изложенное, предлагаем введение социально справедливого прогрессивного налогообложения доходов физических лиц с полным освобождением от уплаты налога граждан с низкой заработной платой. Представлены результаты сравнительно-аналитической оценки предлагаемой автором прогрессивной шкалы налогообложения и действующей пропорциональной.

По данным таблицы 4 видно, что предлагаемая шкала, с одной стороны, позволяет уменьшить налоговую нагрузку на лиц с невысоким уровнем оплаты труда, а с другой – благодаря умеренности

прогрессии (для лиц с ежемесячной заработной платой менее 1 000 000 руб. предлагается использовать налоговую ставку всего лишь в 19%) не способствует созданию чрезмерной нагрузки на граждан с более высоким уровнем оплаты труда. При этом исследование также показало, что поступления НДФЛ в консолидированный бюджет РФ по предлагаемой шкале увеличатся на 40,12 млрд руб., что позволяет сделать вывод не только о социальной направленности предложения, но и об экономической целесообразности и обоснованности.

Более того, было проведено исследование изменения заработной платы относительно минимального размера оплаты труда (далее – МРОТ) при введении предлагаемой прогрессивной шкалы налогообложения. Полученные результаты представлены в разрезе интервалов по заработной плате и следующих 6 показателей (табл. 5): П1 – доля населения с заработной платой соответствующего интервала, в %; П2 – средний размер заработной платы в соответствующем интервале, руб.; П3 – средний размер заработной платы после уплаты НДФЛ по предлагаемой шкале прогрессивного налогообложения; П4 – средний размер заработной платы после уплаты НДФЛ по предлагаемой шкале прогрессивного налогообложения в МРОТ; П5 – средний размер заработной платы после уплаты НДФЛ по действующей шкале прогрессивного налогообложения; П6 – средний размер заработной платы после уплаты НДФЛ по действующей шкале прогрессивного налогообложения в МРОТ. Важно обратить внимание на то, что у 50,3% россиян заработная плата, остающаяся после уплаты НДФЛ, увеличится (так, в самой первой группе в среднем с 1,16 МРОТ до 1,34 МРОТ). Еще 33,76% оставят в распоряжении по предлагаемой шкале (как и по действующей системе) в среднем 4,79 МРОТ. Также следует отметить, что отношение средней заработной платы после уплаты НДФЛ в завершающей группе прогрессивной шкалы (свыше 1 000 000 руб.) к первой (10 600 руб. и менее) при ее введении сократится с 284,77 раза до 230,67 раза.

На основании проведенного исследования необходимо сделать ряд выводов.

1. С введением плоской шкалы налогообложения доходов принцип социальной справедливости перестал соблюдаться, а на первый план выдвинулся принцип экономического равенства вне зависимости от социальной или иной принадлежности.

2. Международный опыт показал широкое использование прогрессивной шкалы налогообложения (например, в Германии, Австрии, Люксембурге). При этом подоходный налог является социально ориентированным, и доходы физических лиц до 8 004 евро в Германии, до 11 000 евро в Австрии и менее 11 265 евро в Люксембурге не облагаются.
 3. Следует отметить важность принятого решения об исключении п. 4 ст. 224 ч. 2 Налогового кодекса Российской Федерации.
 4. За исследуемый период (2008–2015 гг.) объем поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации в виде НДФЛ вырос на 68,5%. Однако существуют риски значительного замедления темпов роста поступлений НДФЛ в консолидированный бюджет РФ, что прежде всего обусловлено турбулентностью, наблюдаемой в последнее время в российской экономике.
 5. За последние пять лет (2015–2011 гг.) доля НДФЛ в общем объеме налоговых доходов консолидированных бюджетов 32 субъектов Российской Федерации снизилась. Наиболее значительные уменьшения этого показателя зафиксированы в Сахалинской (–28,11%), Архангельской (–7,82%), Ленинградской (–6,91%) областях.
 6. За период 2011–2015 гг. реальные доходы консолидированного бюджета субъекта РФ в виде налога на доходы физических лиц увеличились лишь в 10 регионах (Республики Адыгея, Татарстан, Якутия, Мордовия; Тульская, Ленинградская, Астраханская, Сахалинская, Еврейская автономная области, Ненецкий автономный округ), а в 58 зафиксировано снижение более чем на 10%.
 7. Восьмая часть работников (11,93%) получают заработную плату менее 10 600 руб., и бесспорно, что обложение налогом низких доходов социально несправедливо.
 8. В качестве предлагаемого разрешения указанной проблемы – возвращение прогрессивной шкалы налогообложения по НДФЛ.
 9. При практической реализации предложенной прогрессивной шкалы физические лица, имеющие низкую (до 10 600 руб. в месяц) заработную плату, будут освобождены от уплаты налога, а получающие невысокую (до 17–25 тыс. руб. в месяц) – платить по льготным ставкам в 5 и 10%. В свою очередь для лиц с заработной платой свыше 25 000 руб. предлагается оставить действующую налоговую ставку (13%), а для обложения высоких доходов предлагается использовать налоговые ставки от 15 до 19% в зависимости от их уровня.
 10. Как показывают расчеты, при введении предлагаемой прогрессивной шкалы налогообложения доходы консолидированного бюджета Российской Федерации не только не уменьшатся, но даже увеличатся более, чем на 40 млрд руб.
- Таким образом, на текущем этапе развития российского государства, необходимо формирование современной налоговой модели, учитывающей вызовы мировой экономики, а также основанной на социальной справедливости и равенстве. При введении предложенной прогрессивной шкалы налогообложения принцип социальной справедливости, сформулированный в свое время еще Адамом Смитом, как один из основополагающих принципов налогообложения, снова будет выдвинут на первый план. Не вызывает сомнений необходимость проведения масштабных мероприятий по максимальной легализации «черных» и «серых» зарплат, в том числе в части усиления социальной рекламы (включая распространение в социальных сетях и других интернет-сайтах) и проведению в школах, средних специальных и высших учебных заведениях специальных мероприятий по повышению финансовой грамотности, включая мероприятия конкурсного характера.

Таблица 1

Прогрессивное налогообложение в Люксембурге

Table 1

Progressive taxation in Luxembourg

Годовой доход		Ставка, %
В евро	В рублях	
Ниже 11 265	Ниже 897 139	0
11 265–13 172	897 139–1 049 011	8
13 173–15 080	1 049 012–1 200 964	10
15 081–16 988	1 200 965–1 352 916	12
16 989–18 896	1 352 917–1 504 868	14
18 897–20 804	1 504 869–1 656 820	16
20 805–22 712	1 656 821–1 808 772	18
22 713–24 620	1 808 773–1 960 724	20
24 621–26 528	1 960 725–2 112 677	22
26 529–28 436	2 112 678–2 264 629	24
28 437–30 344	2 264 630–2 416 581	26
30 345–32 252	2 416 582–2 568 533	28
32 253–34 160	2 568 534–2 720 485	30
34 161–36 068	2 720 486–2 872 437	32
36 069–37 976	2 872 438–3 024 390	34
37 977–39 884	3 024 391–3 176 342	36
39 885–41 792	3 176 343–3 328 294	38
41 793–100 000	3 328 295–7 963 950	39
Свыше 100 000	Свыше 7 963 950	40

Источник: составлено и рассчитано автором на основании данных о налоговых ставках в Люксембурге и сведений Банка России о курсе евро

Source: Authoring, based on the data on tax rates in Luxembourg and the Bank of Russia data on Euro exchange rate

Таблица 2

Месячный рублевый эквивалент облагаемого дохода по прогрессивной шкале подоходного налога в Люксембурге

Table 2

Monthly ruble equivalent of taxable income under the progressive scale of income tax in Luxembourg

Месячный доход, руб.	Ставка, %
Ниже 74 762	0
74 762–87 418	8
87 419–100 080	10
100 081–112 743	12
112 744–125 406	14
125 407–138 068	16
138 069–150 731	18
150 732–163 394	20
163 395–176 056	22
176 057–188 719	24
188 720–201 382	26
201 383–214 044	28
214 045–226 707	30
226 708–239 370	32
239 371–252 032	34
252 033–264 695	36
264 696–277 358	38
277 359–663 663	39
Свыше 663 663	40

Источник: составлено и рассчитано автором на основании таблицы 1

Source: Authoring, based on the data of Table 1

Таблица 3

Распределение российских регионов по доле НДФЛ в структуре налоговых доходов консолидированного бюджета субъекта Российской Федерации в 2011–2015 гг.

Table 3

Distribution of Russian regions by share of personal income tax in the structure of tax revenues of the consolidated budget of the constituent entity of the Russian Federation in 2011–2015

Доля, %	Количество субъектов				
	2011	2012	2013	2014	2015
Менее 10	0	0	0	0	0
10–19,99	0	1	1	2	1
20–29,99	9	8	5	6	8
30–39,99	20	19	17	17	18
40–49,99	43	38	38	36	40
50–59,99	6	11	17	16	12
60–69,99	4	3	2	3	4
70–79,99	1	2	2	2	1
80–89,99	0	1	1	1	1
90 и выше	0	0	0	0	0

Источник: составлено и рассчитано автором на основании данных Федеральной налоговой службы.

Source: Authoring, based on the Federal Tax Service data

Таблица 4

Распределение численности работников по размерам начисленной заработной платы в 2011–2015 гг.

Table 4

Distribution of employees by size of accrued wages in 2011–2015

Размеры начисленной заработной платы	Доля, % по годам		
	2011	2013	2015
До 5 000	6,2	1	1,4 ^{*1}
5 000,1–5 800	3,3	2,7	X
5 800,1–7 400	6,9	4,3	3,1 ^{*2}
7 400,1–9 000	6,6	4,8	3,4
9 000,1–10 600	6,6	4,9	4
10 600,1–13 800	12,4	10,1	8,5
13 800,1–17 000	11,1	10	9
17 000,1–25 000	19,8	21	20,9
25 000,1–35 000	12,6	16,4	18,6
35 000,1–50 000	7,9	12,7	15,2
50 000,1–75 000	4,1	7,4	9,4
75 000,1–100 000	2,5 ^{*3}	2,4	3,3
100 000,1–250 000	Нет данных	2,3 ^{*4}	2,8
250 000,1–500 000	Нет данных	Нет данных	0,3
500 000,1–1 000 000	Нет данных	Нет данных	0,1
Свыше 1 000 000	Нет данных	Нет данных	0,02

*1 Данные приведены по категории «до 5 965 руб.».

*2 Данные приведены по категории «5 965–7 400 руб.».

*3 Данные приведены по категории «свыше 75 000 руб.».

*4 Данные приведены по категории «свыше 100 000 руб.».

Источник: составлено автором на основании данных Федеральной службы государственной статистики

*1 the category 'up to 5,965 RUB'.

*2 the category '5,965–7,400 RUB'.

*3 the category 'over 75,000 RUB'.

*4 the category 'over 100,000 RUB'.

Source: Authoring, based on the Federal State Statistics Service data

Таблица 5

Сравнительно-аналитическая оценка предлагаемой прогрессивной шкалы налогообложения и действующей пропорциональной

Table 5

Comparative evaluation of the proposed progressive scale of taxation, and the current proportional scale

Заработная плата, руб. в месяц	Численность работников, млн чел.	Ставка по предлагаемой шкале налогообложения, %	Сумма налога, млрд руб.	
			По предлагаемой шкале налогообложения	По действующему законодательству
10 600 и менее	8,63	0	0	107,26
10 600,1–17 000	12,67	5	105,49	274,27
17 000,1–25 000	15,1	11	416,67	492,42
25 000,1–50 000	24,42	13	1 337,11	1 337,11
50 000,1–75 000	6,83	15	742,83	643,78
75 000,1–100 000	2,36	16	389,43	316,42
100 000,1–250 000	2,05	17	587,36	449,16
250 000,1–1 000 000	0,25	18	208,81	150,81
Свыше 1 000 000	0,014	19	74,91	51,25
Итого	72,32	x	3 862,6	3 822,48

Примечание. Численность работников определена автором расчетным путем на основании данных Федеральной службы государственной статистики.

Источник: составлено и рассчитано автором

Note. The number of employees was calculated on the basis of the Federal State Statistics Service data.

Source: Authoring

Таблица 6

Заработная плата россиян за вычетом НДФЛ после введения предлагаемой прогрессивной шкалы налогообложения

Table 6

Salaries of Russian nationals' net of personal income tax after the introduction of the proposed progressive tax scale

Заработная плата, руб. в месяц	П1	П2	П3	П4	П5	П6
10 600 и менее	11,93	7 975,8	7 975,8	1,34	6 938,95	1,16
10 600,1–17 000	17,52	13 875,36	13 181,59	2,21	12 071,56	2,02
17 000,1–25 000	20,88	20 902,8	18 603,49	3,12	18 185,44	3,05
25 000,1–50 000	33,76	32 864,9	28 592,46	4,79	28 592,46	4,79
50 000,1–75 000	9,44	60 445,4	51 378,59	8,61	52 587,5	8,82
75 000,1–100 000	3,27	85 764	72 041,76	12,08	74 614,68	12,51
100 000,1–250 000	2,84	140 176,7	116 346,66	19,5	121 953,73	20,44
250 000,1–1 000 000	0,34	417 963,7	342 730,23	57,46	399 740,73	67,01
Свыше 1 000 000	0,02	2 271 282,4	1 839 738,74	308,42	1 976 015,69	331,27

Источник: составлено и рассчитано автором на основании данных Федеральной службы государственной статистики и таблицы 4

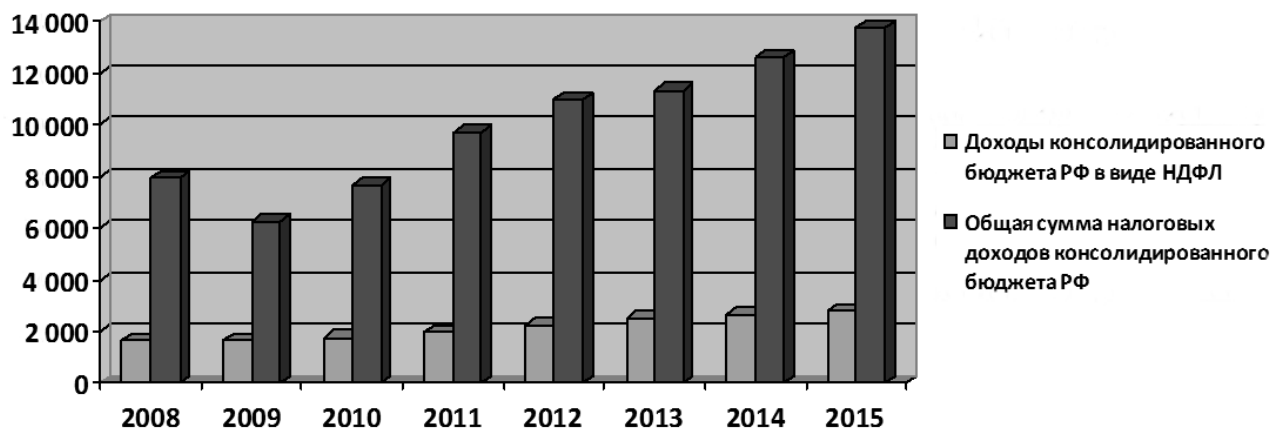
Source: Authoring, based on the Federal Service of State Statistics data and Table 4

Рисунок 1

**НДФЛ в структуре налоговых доходов консолидированного бюджета РФ, млрд руб.
Проведенный анализ данных о поступлениях НДФЛ в консолидированный бюджет**

Figure 1

**Personal income tax in the structure of tax revenues of the RF consolidated budget, bln RUB.
The analysis of the data on revenues from personal income tax to the consolidated budget**



Источник: составлено автором

Source: Authoring

Список литературы

1. *Сергиенко Н.С.* К вопросу о сущности казначейского исполнения бюджетов // *Финансы.* 2006. № 11. С. 30–31.
2. *Игудин А.Г., Сергиенко Н.С.* Повышение эффективности казначейского исполнения бюджетов // *Финансы.* 2007. № 12. С. 22–24.
3. *Саранцев В.Н.* Эффективность исполнения бюджета: методология оценки и обеспечения // *Аграрный научный журнал.* 2013. № 12. С. 96–100.
4. *Савельев А.А.* Пути повышения доходной базы местных бюджетов // *Аудит и финансовый анализ.* 2016. № 1. С. 236–240.
5. *Горлова О.С.* Формирование доходов бюджетов субъектов Российской Федерации: проблемы правового регулирования // *Экономика и финансы.* 2009. № 13. С. 38–42.
6. *Горлова О.С.* Бюджетная политика Российской Федерации в области доходов бюджетов: совершенствование механизма реализации // *Экономика и предпринимательство.* 2015. № 10-2. С. 431–435.
7. *Амбросьева Т.Г.* Теория и практика управления эффективностью налогообложения в России // *Сервис plus.* 2007. № 4. С. 38–51.
8. *Писарева А.С.* Социально-экономическая эффективность налогового планирования и налогообложения // *Экономические и гуманитарные науки.* 2010. № 9. С. 118–122.
9. *Ревякина Т.Ю.* Достаточность и эффективность налогообложения как критерии стабильности развития налогового потенциала региона // *Проблемы современной экономики (Новосибирск).* 2012. № 6. С. 55–61.

10. *Szarowska I.* Personal Income Taxation in a Context of a Tax Structure. *Procedia Economics and Finance*, 2014, vol. 12, pp. 662–669. doi: 10.1016/S2212-5671(14)00391-8
11. *Tran-Nam B., Vu L., Andrew B.* Personal Income Tax Reform in Australia: A Specific Proposal. *Economic Analysis and Policy*, 2007, vol. 37, iss. 2, pp. 163–186.
12. *Laganà G., Sgro P.M.* A factor-augmented VAR approach: The effect of a rise in the US personal income tax rate on the US and Canada. *Economic Modelling*, vol. 28, iss. 3, pp. 1163–1169. doi: 10.1016/j.econmod.2010.12.007
13. *Idawati I.* The Compliance Time Costs of Malaysian Personal Income Tax System: E-filers vs. Manual-filers. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 2014, vol. 164, pp. 522–527. doi: 10.1016/j.sbspro.2014.11.141
14. *Bessho S., Hayashi M.* Economic Studies of Taxation in Japan: The case of personal income taxes. *Journal of Asian Economics*, 2005, vol. 16, iss. 6, pp. 956–972. doi: <http://dx.doi.org/10.1016/j.asieco.2005.10.008>
15. *Суханова Е.В.* Налогообложение доходов физических лиц в России и Японии: сравнительный анализ // Научно-методический электронный журнал «Концепт». 2014. № 1. URL: <https://e-koncept.ru/2014/14009.htm>.
16. *Шалина О.И., Токарева Г.Ф., Багаутдинова И.В.* К вопросу о социальной справедливости, прогрессивной шкале налогообложения и институциональных «ловушках» // Налоги и финансовое право. 2015. № 8. С. 134–143.
17. *Еременко Е.А.* Сущность принципа справедливости в налогообложении // Налоги и налогообложение. 2013. № 9. С. 676–688.
18. *Нигматулина Э.Ф.* Принцип социальной справедливости в экономике и налогообложении // Инновационное развитие экономики. 2015. № 1. С. 36–41.
19. *Пансков В.Г.* Принцип справедливости в налогообложении: вопросы теории и практики // Финансы. 2015. № 2. С. 26–30.
20. *Грачев М.С.* Эффективность и справедливость налогообложения в экономической теории и современной практике в России // Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия 5. Экономика. 2012. № 3. С. 134–145.
21. *Ворожбит О.Ю., Уксуменко А.А.* Реализация принципа справедливого налогообложения в налоге на имущество физических лиц // Налоги и налогообложение. 2016. № 2. С. 158–169.
22. *Морозова Г.В., Мигунова С.В.* Введение прогрессивной шкалы налогообложения доходов физических лиц как способ реализации принципа справедливости в налогообложении // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд. 2011. № 8. С. 198–202.
23. *Баженов А.А., Никерова Т.А.* НДФЛ как инструмент повышения качества человеческого капитала региона // Налоги и налогообложение. 2013. № 12. С. 885–896.
24. *Изотова О.И.* Налог на доходы физических лиц как инструмент реализации социальной политики государства // Экономика. Налоги. Право. 2014. № 2. С. 119–122.
25. *Михайлик У.В.* Пути реформирования налогообложения доходов физических лиц в современной России // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. 2013. № 1. С. 221–226.

26. *Михайлик У.В.* Оценка фискального эффекта реформирования налога на доходы физических лиц // Аудит и финансовый анализ. 2013. № 5. С. 20–23.
27. *Костылева Л.В.* Налогообложение как механизм регулирования неравенства населения // Экономические и социальные перемены: факты, тенденции, прогноз. 2011. № 3. С. 66–77.
28. *Савина О.Н., Савина Е.О.* Болевые точки российской налоговой системы // Международный научно-исследовательский журнал. 2013. № 12-2. С. 79–81.
29. *Савина О.Н., Савина Е.О.* Актуальные вопросы совершенствования нормативно-правовой базы в целях стимулирования инвестиционной активности в Российской Федерации // Налоги и налогообложение. 2015. № 9. С. 725–739.
30. *Балынин И.* Рейтинговая оценка субъектов Российской Федерации по уровню риска несбалансированности региональных бюджетов (на основе разработанной модели) // РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. 2014. № 3. С. 104–109.

**INTRODUCING THE PROGRESSIVE TAXATION OF PERSONAL INCOME
IN THE RUSSIAN FEDERATION FROM THE SOCIAL JUSTICE PERSPECTIVE****Igor' V. BALYNIN**

Financial University under Government of Russian Federation, Moscow, Russian Federation

igorbalynin@mail.ru

Article history:

Received 7 July 2016

Received in revised form

21 July 2016

Accepted 8 August 2016

JEL classification: H21, H24,

H31, H61

Keywords: personal income tax,
social justice, tax policy,
progressive taxation,
tax revenues**Abstract****Subject** The article considers international experience in income taxation.**Objectives** The study aims to review personal income taxation in Austria, Germany and Luxembourg, provide economic justification of the proposed scale of personal income tax assessment, and review the role of personal income tax in the formation of regional budgets revenues in the context of continuing risks of imbalance.**Methods** The study rests on general (analysis, comparison, measurement) and special (economic-mathematical and statistical) scientific methods.**Results** I developed a progressive scale of personal income taxation that is based not only on the fiscal function, but also on achieving the principle of social justice. Thus, individuals with wages of up to 10,600 RUB per month should be exempt from tax; up to 17,000–25,000 RUB – pay tax at reduced rates of 5% and 10%; over 25,000 RUB – at the current tax rate of 13%; and for high incomes I recommend using tax rates of 15%–19%.**Conclusions and Relevance** The findings may be used to take specific decisions on social and economic processes modernization by public authorities, and be included in the educational process of higher and secondary specialized educational institutions.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

References

1. Sergienko N.S. [On the essence of treasury-based budget execution]. *Finansy = Finance*, 2006, no. 11, pp. 30–31. (In Russ.)
2. Igudin A.G., Sergienko N.S. [Improving the efficiency of treasury-based budget execution]. *Finansy = Finance*, 2007, no. 12, pp. 22–24. (In Russ.)
3. Sarantsev V.N. [The effectiveness of implementation of the budget: an assessment methodology and software]. *Agrarnyi nauchnyi zhurnal = Agricultural Scientific Journal*, 2013, no. 12, pp. 96–100. (In Russ.)
4. Savel'ev A.A. [Ways to increase the revenue base of local budgets]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2016, no. 1, pp. 236–240. (In Russ.)
5. Gorlova O.S. [Formation of budget revenues of the subjects of the Russian Federation: Problems of legal regulation]. *Ekonomika i finansy = Economics and Finance*, 2009, no. 13, pp. 38–42. (In Russ.)
6. Gorlova O.S. [Fiscal policy of the Russian Federation in the field of budget revenues: Improving the implementation mechanism]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo = Economy and Entrepreneurship*, 2015, no. 10-2, pp. 431–435. (In Russ.)
7. Ambros'eva T.G. [Theory and practice of managing the taxation efficiency in Russia]. *Servis plus = Service Plus*, 2007, no. 4, pp. 38–51. (In Russ.)
8. Pisareva A.S. [Socio-economic efficiency of tax planning and taxation]. *Ekonomicheskie i gumanitarnye nauki = Economics and Humanities*, 2010, no. 9, pp. 118–122. (In Russ.)
9. Revyakina T.Yu. [Adequacy and efficiency of taxation as the criteria for stable development of taxable capacity of the region]. *Problemy sovremennoi ekonomiki = Problems of Modern Economics*, 2012, no. 6, pp. 55–61. (In Russ.)

10. Szarowská I. Personal Income Taxation in a Context of a Tax Structure. *Procedia Economics and Finance*, 2014, vol. 12, pp. 662–669. doi: 10.1016/S2212-5671(14)00391-8
11. Tran-Nam B., Vu L., Andrew B. Personal Income Tax Reform in Australia: A Specific Proposal. *Economic Analysis and Policy*, 2007, vol. 37, iss. 2, pp. 163–186.
12. Laganà G., Sgro P.M. A factor-augmented VAR approach: The effect of a rise in the US personal income tax rate on the US and Canada. *Economic Modelling*, vol. 28, iss. 3, pp. 1163–1169. doi: 10.1016/j.econmod.2010.12.007
13. Idawati I. The Compliance Time Costs of Malaysian Personal Income Tax System: E-filers vs. Manual-filers. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 2014, vol. 164, pp. 522–527. doi: 10.1016/j.sbspro.2014.11.141
14. Bessho S., Hayashi M. Economic Studies of Taxation in Japan: The case of personal income taxes. *Journal of Asian Economics*, 2005, vol. 16, iss. 6, pp. 956–972. doi: <http://dx.doi.org/10.1016/j.asieco.2005.10.008>
15. Sukhanova E.V. [Taxation of incomes of physical persons in Russia and Japan: A comparative analysis]. *Nauchno-metodicheskii elektronnyi zhurnal Kontsept*, 2014, no. 1. (In Russ.) Available at: <https://e-koncept.ru/2014/14009.htm>.
16. Shalina O.I., Tokareva G.F., Bagautdinova I.V. [On social justice, progressive scale of taxation and institutional 'traps']. *Nalogi i finansovoe parvo = Taxes and Financial Law*, 2015, no. 8, pp. 134–143. (In Russ.)
17. Eremenko E.A. [The essence of the principle of justice in taxation]. *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and Taxation*, 2013, no. 9, pp. 676–688. (In Russ.)
18. Nigmatulina E.F. [The principle of social justice in economy and taxation]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative Development of Economy*, 2015, no. 1, pp. 36–41. (In Russ.)
19. Pankov V.G. [The principle of justice in taxation: Theory and practice]. *Finansy = Finance*, 2015, no. 2, pp. 26–30. (In Russ.)
20. Grachev M.S. [Efficiency and justice of taxation in economic theory and practice in contemporary Russia]. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta. Seriya 5. Ekonomika = Vestnik of Saint Petersburg State University. Series 5. Economics*, 2012, no. 3, pp. 134–145. (In Russ.)
21. Vorozhbit O.Yu., Uksumenko A.A. [Implementation of the principle of fair taxation in tax on property of individuals]. *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and Taxation*, 2016, no. 2, pp. 158–169. (In Russ.)
22. Morozova G.V., Migunova S.V. [Introduction of a progressive scale for personal income tax as a way to realize the principle of justice in taxation]. *Sovremennyye tendentsii v ekonomike i upravlenii: novyi vzglyad = Modern Trends in Economy and Management: A fresh approach*, 2011, no. 8, pp. 198–202. (In Russ.)
23. Bazhenov A.A., Nikerova T.A. [Personal income tax as a tool to improve the quality of region's human capital]. *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and Taxation*, 2013, no. 12, pp. 885–896. (In Russ.)
24. Izotova O.I. [Personal income tax as an instrument of social policy of the State]. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economy. Taxes. Law*, 2014, no. 2, pp. 119–122. (In Russ.)
25. Mikhailik U.V. [Ways of reforming the personal income tax in modern Russia]. *Biznes. Obrazovanie. Pravo. Vestnik Volgogradskogo instituta biznesa = Business. Education. Law. Bulletin of Volgograd Business Institute*, 2013, no. 1, pp. 221–226. (In Russ.)

26. Mikhailik U.V. [Evaluation of the effect of reforming the personal income tax]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2013, no. 5, pp. 20–23. (In Russ.)
27. Kostyleva L.V. [Taxation as a mechanism to regulate the inequality of the population]. *Ekonomicheskie i sotsial'nye peremeny: fakty, tendentsii, prognoz = Economic and Social Changes: Facts, Trends, Forecast*, 2011, no. 3, pp. 66–77. (In Russ.)
28. Savina O.N., Savina E.O. [Painful points of Russian tax system]. *Mezhdunarodnyi nauchno-issledovatel'skii zhurnal = International Research Journal*, 2013, no. 12-2, pp. 79–81. (In Russ.)
29. Savina O.N., Savina E.O. [Topical issues of improving the legal framework to stimulate investment activity in the Russian Federation]. *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and Taxation*, 2015, no. 9, pp. 725–739. (In Russ.)
30. Balynin I. [The rating of subjects of the Russian Federation by the level of risk of imbalance of regional budgets (based on the developed model)]. *RISK: Resursy, informatsiya, snabzhenie, konkurentsya = RISK: Resources, Information, Supply, Competition*, 2014, no. 3, pp. 104–109. (In Russ.)