

ТЕОРИИ ПРОПОРЦИОНАЛЬНОГО И ПРОГРЕССИВНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ: ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ

Михаил Евгеньевич КОСОВ ^{a,*}, Никита Олегович БОНДАРЕНКО ^b

^a кандидат экономических наук, доцент департамента общественных финансов, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Москва, Российская Федерация
kosovme@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0002-1067-0935>
SPIN-код: 3836-4418

^b студент финансово-экономического факультета, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Москва, Российская Федерация
nikita.bondarenko7@rambler.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 2593-0756

* Ответственный автор

История статьи:

Получена 18.07.2018
Получена в доработанном виде 30.07.2018
Одобрена 02.08.2018
Доступна онлайн 15.11.2018

УДК 336.02

JEL: E62, H24, H30, O23

Ключевые слова:

налоговая система, теории пропорционального и прогрессивного налогообложения, подоходное налогообложение, налоговая ставка, необлагаемый минимум

Аннотация

Предмет. Вопрос о соотношении прогрессивного и пропорционального налогообложения активно обсуждается в настоящее время во многих странах мира, в том числе и в России. Несмотря на вполне успешный переход к пропорциональной шкале обложения по налогу на доходы физических лиц в 2001 г., российская налоговая система носит незаконченный характер. Недостаточность мер по снижению уровня неравенства в обществе, налаживанию справедливого механизма перераспределения, сокращению разрыва доходов между различными категориями населения порождает необходимость осуществления комплекса преобразований системы подоходного налогообложения. Таким образом, предметом исследования является порядок исчисления налога на доходы физических лиц, анализ возможности введения прогрессивного налогообложения, проблем подоходного налога в России и путей их решения.

Цели. Определение основных требующих корректировки аспектов существующей модели налогообложения доходов физических лиц, разработка собственных предложений в рамках перехода на прогрессивную шкалу налогообложения и дальнейшего реформирования налоговой системы.

Методология. Методологической основой работы явились метод изучения и анализа научных статей и публикаций, учебной литературы по проблематике исследования, а также методы сравнения, моделирования, обобщения полученных результатов, статистический метод и др.

Результаты. В настоящей работе была рассмотрена система подоходного налогообложения России, выявлены ее проблемы и определены перспективы. Была разработана модель распределения доходов по категориям налогоплательщиков, упрощающая процесс создания и совершенствования системы налоговых ставок. На ее основе была разработана новая система налоговых ставок по налогу на доходы физических лиц в России.

Выводы. Авторами сделаны выводы о недостатках пропорционального налогообложения, доказана целесообразность перехода на прогрессивную шкалу налога на доходы физических лиц с учетом основных направлений налоговой, бюджетной и социальной политики государства. Отдельное место уделяется введению необлагаемого минимума и проведению ряда других преобразований.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2018

Для цитирования: Косов М.Е., Бондаренко Н.О. Теории пропорционального и прогрессивного налогообложения: практика применения // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – Т. 21, № 11. – С. 1267–1280.
<https://doi.org/10.24891/ia.21.11.1267>

Налоги являются важнейшим источником формирования доходов практически любого государства. В связи с тем, что система налогообложения присуща любому политическому строю и экономическому режиму, о ней можно говорить как о феномене человеческой цивилизации.

Безусловно, на протяжении всего развития человечества налоговая система претерпела значительные изменения: между первыми натуральными платежами и современными налогами лежит тысячелетний путь развития человеческой мысли. Но ученые, экономисты и государственные деятели до сих пор не сошлись во мнении по множеству проблемных вопросов в этой сфере. Таким образом, рассмотрение основных противоречий и выработка стратегии оптимизации налогообложения являются важной повесткой сегодняшнего дня.

Еще с XVIII в. и по настоящее время активно ведутся дискуссии по поводу применения пропорционального и прогрессивного налогообложения. Эти обсуждения зачастую политизированы, ведь применение каждой из рассматриваемых систем выражает интересы отдельных классов и, как следствие, конкретных политических сил. Но постараемся абстрагироваться от политических факторов и ответить на вопрос о наиболее оптимальном введении пропорционального или прогрессивного налогообложения исходя из наполняемости государственного бюджета и наиболее справедливого распределения налогового бремени между различными категориями налогоплательщиков.

Теории пропорционального и прогрессивного налогообложения в большинстве своем относятся именно к подоходному налогу. Это можно объяснить двумя причинами. С одной стороны, размер дохода, являющегося налоговой базой этого платежа, определяет принадлежность человека к тому или иному социальному слою. Идея достижения социальной справедливости за счет перераспределения денежных средств одних групп в пользу других всегда принимала идеологический окрас и рассматривалась в качестве механизма снижения степени напряженности в обществе [1]. Рассматриваемый налог в большей степени, чем какой-либо другой, соотносится с платежеспособностью налогоплательщика. С другой стороны, подоходный налог является важной статьей доходов различных уровней бюджетов практически в любой современной

стране мира. Например, НДФЛ составляет более 10% доходов консолидированного бюджета Российской Федерации и около 40% собственных доходов субъектов [2]. Таким образом, обеспечение запланированных объемов поступления этого налога является важным фактором устойчивости бюджетной системы [3].

Итак, чтобы дать эффективную оценку методов налогообложения, необходимо рассмотреть их именно на примере подоходного налога [4]. Но для того, чтобы перейти к современным финансово-экономическим реалиям, стоит вспомнить, чем же различаются эти методы и каковы взгляды ведущих ученых на их применение в рамках основных теорий пропорционального и прогрессивного налогообложения.

Раскрывая содержание названных понятий, следует отметить, что в рамках *пропорционального* налогообложения ставка по отдельному собираемому налогу едина и не зависит от величины доходов (имущества и др.) налогоплательщика. *Прогрессивное* налогообложение характеризуется повышением ставки с увеличением налогооблагаемой базы, а *регрессивное* – ее понижением при тех же условиях. Очевидным является тот факт, что прогрессивные налоги в большей степени отвечают интересам менее состоятельных слоев общества, в то время как богатое население страны будет выступать за введение пропорциональных и регрессивных налогов.

Но так или иначе, хотя доля отчуждаемых денежных средств при рассмотренных методах обложения имеет различную тенденцию к изменению, сумма налога в абсолютных значениях (в денежном эквиваленте) безусловно растет с увеличением уровня доходов. Из этого можно сделать вывод, что мнение, высказываемое современными политическими деятелями и выявленное в ходе опросов российских граждан, предполагающее переход на прогрессивную шкалу налогообложения в связи с тем аргументом, что «богатые должны платить больше», нельзя считать корректным, так как отдельный представитель наиболее состоятельной части общества и при установленной в России пропорциональной шкале подоходного налога перечисляет в бюджетную систему заметно большие суммы, нежели представитель менее обеспеченных слоев.

Рассмотрим мнения ученых и мыслителей прошлого касательно методов налогообложения. Принято считать, что возникновение теорий пропорционального и прогрессивного

налогообложения обусловлено научной деятельностью шотландского экономиста Адама Смита (Adam Smith), а именно сформулированным им принципом справедливости. По его мнению, каждый должен участвовать в уплате налогов в соответствии с располагаемым доходом. Таким образом, А. Смит был приверженцем пропорционального налогообложения [5].

Но есть и другие концепции понимания принципа справедливости [6]. В частности, справедливость «по вертикали» предполагает повышение ставки налога к более высоким доходам [7]. Однако это отчасти противоречит теории обмена, так как, уплачивая больший объем налогов, обеспеченные граждане должны и в большей степени участвовать в распределении благ, предоставляемых государством. Это противоречие было ликвидировано французскими просветителями Ж.-Ж. Руссо (Jean-Jacques Rousseau), Ж.Ш. де Сисмонди (Jean Charles Léonard Simonde de Sismondi), Ж.-Б. Сэем (Jean-Baptiste Say) и др. Они полагали, что представители высших слоев общества обязаны своим положением именно государству, которое охраняет их капиталы.

Дальнейшее развитие прогрессивного налогообложения связано с появлением двух направлений экономической теории: марксизма как высшего проявления социализма и маржинализма. Так, К. Маркс (Karl Heinrich Marx) и Ф. Энгельс (Friedrich Engels) обуславливали введение прогрессивных налогов необходимостью обеспечения социальной справедливости через координацию системы распределения национального богатства. В их работах был предусмотрен очень резкий рост налоговой ставки по мере роста доходов, приводивший к полному изъятию сверхдоходов¹.

Применение же маржинальных вычислений на заключительных этапах развития классической школы позволило установить, что изымаемые равные доли доходов имеют различную субъективную ценность для разных категорий налогоплательщиков. Налоговая система должна основываться на равномерном распределении налогового бремени и для его выравнивания необходимо ввести прогрессивную шкалу налогообложения [8]. Эти взгляды легли в основу теории равенства жертвы, разработанной Дж.С. Миллем (John Stuart Mill).

¹ Майбуров И.А., Ушак Н.В., Косов М.Е. Теория и история налогообложения: учеб. пособие. 2-е изд. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. 423 с.

Безусловно, существует множество других теорий пропорционального и прогрессивного налогообложения: теория минимума жертвы, теория коллективных потребностей, теории общего и специального «возмездия» и др., но несомненным является тот факт, что у сторонников использования как одного, так и другого метода налогообложения существует основательная аргументация своей позиции. Опираясь на рассмотренные взгляды и учитывая современное финансово-экономическое положение стран, постараемся выработать собственную точку зрения по данному вопросу, в большей степени ориентированную на текущие экономические реалии.

Как известно, в 2001 г. была введена в действие глава 23 Налогового кодекса Российской Федерации, установившая пропорциональную шкалу налога на доходы физических лиц. Тогда произошло снижение ставки НДФЛ, которая варьировалась с 12 до 40%, до 13% в отношении основных видов доходов физических лиц². В последующие годы был замечен стремительный рост объема поступлений подоходного налога в консолидированный бюджет России, в связи с чем осуществленное нововведение считают наиболее успешной мерой всей налоговой политики В.В. Путина [9].

Однако начиная с 2004 г. начались обсуждения возврата к прогрессивной шкале подоходного налога, основанные на том, что она успешно используется в странах ОЭСР, Группы двадцати и БРИКС. Сейчас, по прошествии лет с проведенной в начале 2000-х гг. налоговой реформы, можно дать более полную оценку проведенных преобразований [10].

Основной целью введения пропорционального налога на доходы физических лиц являлось решение проблемы роста «теневой» экономики и упрощения его администрирования. Можно смело утверждать, что первая из этих задач не была решена в долгосрочной перспективе. Если объем теневой экономики России в 2001 г. составлял 21% ВВП (1,7 трлн руб.), то в 2007 г. он достиг 45% ВВП (15 трлн руб.) и 39% ВВП (33,6 трлн руб.) в 2016 г. по оценкам Ассоциации дипломированных сертифицированных бухгалтеров (АССА)³. Как показала практика, до

² Информационно-правовой портал ГАРАНТ.РУ. URL: <http://www.garant.ru>

³ Макаров О., Фейнберг А. Россия вошла в пятерку стран с крупнейшей теневой экономикой. URL: <https://www.rbc.ru/economics/30/06/2017/595649079a79470e968e7bff>

сих пор значительная часть заработной платы по всей стране выдается «в конвертах», минуя налоговые декларации. Существует мнение, что проблема «теневой» экономики обусловлена не характером ставок НДФЛ, а размерами страховых платежей в государственные внебюджетные фонды. Ярким доказательством высказанного предположения может послужить растущий дефицит бюджета Пенсионного фонда Российской Федерации.

С другой стороны, сторонники плоской шкалы налогообложения активно оперируют данными по значительному приросту поступлений подоходного налога после ее введения, доказывая свою правоту. Однако данный эффект был вызван другими причинами. Прежде всего, начиная с 2001 г. в число плательщиков НДФЛ были включены работники правоохранительных органов и вооруженных сил, а это более 700 тыс. чел. [8]. Также, в 2002 г. был отмечен рост средней номинальной зарплаты по стране на 34% в связи со снижением с 35% до 24% ставки налога на прибыль организаций, высвободившим у них дополнительные финансовые ресурсы, часть которых была направлена на повышение оплаты труда. Кроме того, по мнению некоторых финансистов, положительное влияние сыграло введение регрессивной шкалы обложения единым социальным налогом (ЕСН) в 2001 г. Что касается дальнейшего роста поступлений НДФЛ, то его темпы были сопоставимы с общим приростом налоговых доходов в бюджетную систему [11], а за десятилетие с 2007 по 2017 г. сократились более, чем в 4,5 раза (рис. 1).

Сохранение плоской ставки подоходного налога усугубляет социальное неравенство в нашей стране и является катализатором развития социальных конфликтов в обществе. Ни для кого не секрет, что российская экономика в наши дни страдает от недостаточного объема покупательского спроса: у значительной части населения нашей страны денежных средств едва ли хватает лишь на удовлетворение своих базовых биологических потребностей. И стоит отметить, что достаточно низкий показатель средней заработной платы по России (40,7 тыс. руб. по данным Федеральной службы государственной статистики по первому кварталу 2018 г.) не отражает всю бедственность положения наших граждан. На основании данных о распределении численности работников по размерам начисленной заработной платы Росстата авторами был сделан вывод о том, что зарплата, наиболее часто встречающаяся среди работников нашей родины,

составляет чуть менее 18 тыс. руб. В то же время большая доля малообеспеченной части населения не может воспользоваться существующими налоговыми вычетами по НДФЛ. Эта категория лишена возможности купить дом, квартиру или комнату, оплатить лечение или обучение детей, в связи с чем имущественные, социальные, профессиональные и инвестиционные вычеты чаще всего применяются именно средним классом или обеспеченными гражданами.

Завершая размышления о недостаточной справедливости сформировавшейся в нашей стране системе налогообложения, рассмотрим степень имущественного неравенства в России и других странах мира. Для этого достаточно сравнить значения коэффициента Джини для того или иного государства. Напомним, что увеличение этого показателя от 0 до 100 свидетельствует о росте неравенства в обществе, причем 0 означает абсолютное равенство. Итак, по данным Центрального разведывательного управления США (ЦРУ) рассматриваемый коэффициент для Великобритании составляет 32,4, для Франции – 29,2, для Германии – 27, для США – 45 и 41,2 – для России⁴. Таким образом, уровень неравенства в российском обществе хотя и ниже, чем в США, но все же на порядок превосходит аналогичные показатели для развитых стран Европы. Нашей экономике в этом плане есть куда стремиться и введение прогрессивной шкалы НДФЛ не является бессмысленной мерой [12].

И действительно, уже более десяти лет в Государственную Думу Российской Федерации вносятся законопроекты, предусматривающие введение прогрессивной шкалы по НДФЛ. Например, в 2011 г. был рассмотрен проект, предполагающий введение следующей системы обложения в соответствии с размером годового дохода:

- 10% для дохода менее 120 000 руб.;
- 15% и 12 000 руб. для доходов 120 001–500 000 руб.;
- 25% и 69 000 руб. для доходов 500 001–1 100 000 руб.;
- 35% и 219 000 руб. для доходов 1 100 001–2 900 000 руб.;
- 45% и 849 000 руб. для доходов, превышающих порог в 2 900 000 руб.

⁴ Официальный сайт Центрального разведывательного управления США. URL: <https://www.cia.gov>

Безусловно, преимуществом этого законопроекта можно считать введение более справедливого перераспределения стоимости ВВП через бюджетную систему страны. В таком случае, рассмотренный проект должен сопровождаться значительным увеличением аллокационных расходов государства в социальной сфере.

Однако реализация названных положений на практике является весьма затруднительным процессом. Так, рассмотренные налоговые ставки слишком завышены по сравнению с существующей в настоящее время и резкий переход к ним приведет к массовому уклонению от уплаты НДФЛ, расширению практики «конвертизации» заработной платы.

Один из последних законопроектов, касающихся прогрессивного налогообложения, характеризуется меньшей радикальностью. В зарегистрированном в Системе автоматизации документооборота и делопроизводства (САДД) ГД РФ 8 февраля 2018 г. и разработанном группой депутатов во главе с С.М. Мироновым проекте федерального закона предлагается сохранить существующую ставку налогообложения для доходов граждан менее 24 млн руб. в год включительно и повысить ее до 18% для доходов, превышающих это значение⁵. Предполагается, что поступления НДФЛ в консолидированный бюджет Российской Федерации вследствие данного нововведения увеличатся на 200 млрд руб.⁶

Совершенно иной подход предлагал в начале 2018 г. Минфин России. Выработанный им вариант налоговой реформы направлен на преобразование не непосредственно НДФЛ, а уплачиваемых работодателем страховых взносов. Предполагается их снижение с 30% до 22% за счет повышения налога на добавленную стоимость (НДС) с 18% до 22%⁷.

Так или иначе, рассмотренные варианты преобразования налоговой системы не предусматривают решения одной из существующих проблем – отсутствия необлагаемого минимума [13]. В настоящее время его отчасти заменяют стандартные налоговые вычеты в размере 1 400 руб. на первого и второго ребенка, 3 000 руб. на третьего и каждого последующего ребенка, ребенка-инвалида и др., причем эти вычеты предоставляются лишь

отдельным категориям налогоплательщиков: «чернобыльцам», родителям и супругам погибших военнослужащих и т.п. [14]. Таким образом, в России отсутствуют полноценные «заменители» необлагаемого минимума.

Однако взимание налогов с доходов, не достигающих уровня прожиточного минимума, противоречит принципу построения социального государства, заложенному в Конституции Российской Федерации [15]. Так, средний по странам Евросоюза необлагаемый минимум составляет 4 000 евро и почти 9 000 долл. в США. Этот показатель выражает стоимость прожиточного минимума, который рассчитывается по более широкой потребительской корзине, чем в России, и поэтому более приближен к действительности. Но даже если исходить из установившихся в нашей стране методов расчета, прожиточный минимум, к которому с 1 мая 2018 г. был приравнен МРОТ, составил 11 163 руб.⁸. Тогда необлагаемый минимум должен составить $11\,163 \times 12 = 133\,956$ руб. в год. Стоит отметить, что значение прожиточного минимума для субъектов Российской Федерации различается, поэтому возможно установление необлагаемого минимума для каждого региона в отдельности. Вместе с тем, эта величина не является постоянной и должна индексироваться с учетом темпов инфляции.

Безусловно, введение необлагаемого минимума приведет к повышению уровня жизни, появлению у малообеспеченных слоев населения большего объема денежных средств, росту совокупного спроса, стимулирующего развитие национальной экономики, улучшению социальной обстановки в стране. Однако данная мера в краткосрочном периоде однозначно станет причиной сокращения налоговых доходов консолидированного бюджета России.

Для оценки сокращения поступлений в бюджеты разных уровней и разработки прогрессивной шкалы НДФЛ рассмотрим график, изображающий распределение совокупного дохода по категориям работников. Анализ был проведен на основании информации с официального сайта Росстата о доходах в форме среднемесячной заработной платы (рис. 2).

Из рис. 2 видно, что категория работников с заработной платой ниже прожиточного минимума

⁵ Система обеспечения законодательной деятельности.
URL: <http://sozd.parlament.gov.ru>

⁶ Информационно-правовой портал ГАРАНТ.РУ.
URL: <http://www.garant.ru>

⁷ Новостной портал ГАЗЕТА.RU. URL: <https://www.gazeta>

⁸ О внесении изменения в статью 1 Федерального закона «О минимальном размере оплаты труда»: Федеральный закон от 07.03.2018 № 41-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_292509/

за счет своей большой численности сконцентрировала значительный объем средств. С другой стороны, наиболее высокооплачиваемые работники обладают сравнительно низким совокупным объемом доходов от зарплат. Из этого можно сделать вывод о том, что для компенсации потери налоговых поступлений с доходов ниже необлагаемого минимума необходимо значительное повышение ставок для обеспеченных слоев населения. Также из графика следует, что большую часть НДФЛ платят работники с зарплатами около 20–50 тыс. руб. Таким образом, незначительно повысив ставку для этой категории можно существенно увеличить поступления от этого налога или, по крайней мере, не стоит сильно ее снижать во избежание значительного сокращения доходов.

Рассмотрим схожую структуру распределения совокупного дохода по категориям домохозяйств в США (в этой стране наиболее часто анализируются доходы именно домохозяйств (рис. 3). Как видно из рис. 3, в США обеспеченные домохозяйства обладают намного большим совокупным объемом доходов, нежели в нашей стране. Из этого следует, что применение прогрессивной шкалы подоходного налога в Соединенных Штатах Америки гораздо более целесообразно в плане наполняемости бюджета по сравнению с Россией. Не удивительно, что этот метод обложения используется там с 1913 г. Тем не менее, это не значит, что переход к рассматриваемому варианту взимания НДФЛ не подходит для нашей экономики [16].

Стоит отметить, что разработанный вариант распределения доходов по категориям налогоплательщиков является эффективной моделью для создания или совершенствования системы налоговых ставок и может быть применен для любой страны мира.

Итак, для снижения вероятности возникновения социальных противоречий и пресечения массового уклонения от уплаты налога на доходы физических лиц наиболее целесообразно ввести не многоступенчатую налоговую прогрессию, а нелинейную прогрессивную шкалу с возрастающим темпом нарастания налоговой ставки (на рис. 4 обозначена цифрой 2). Использование такой шкалы позволит сохранить налоговую ставку, близкую к существующей, для категорий, являющихся основными плательщиками НДФЛ (граждане с зарплатой в 20–50 тыс. руб.), и обеспечит ее стремительный рост по мере увеличения налоговой базы.

Но также не стоит забывать, что в соответствии с теорией налогового предела Артура Лаффера (Arthur Betz Laffer), ставка налогообложения не должна превышать 20–25% [17, 18]. Можно предположить, что безуспешность прогрессивной шкалы НДФЛ до 2001 г. обусловлена нарушением именно этого правила. Для учета данного обстоятельства необходимо дополнить нелинейную прогрессию участком с постоянной ставкой: 22% для доходов выше 500 тыс. руб. в мес. Таким образом, предлагаемая система налоговых ставок по НДФЛ будет иметь следующий вид:

- для доходов менее 11 163 руб. в мес. (133 956 руб. в год) – 0% (необлагаемый минимум);
- для доходов в промежутке 11 163–500 000 руб. в мес. (133 956–6 000 000 руб. в год) ставка определяется по формуле:

$$r = \left(\frac{(I - 11163)^a}{100^b \times I^c} + 0,12 \right) \times 100\% ,$$
 где r – налоговая ставка, %; I – месячный доход в руб.; a , b и c – специально вычисляемые константы⁹. В предлагаемом авторами варианте они принимают следующие значения: $a = 3$, $b = 30$, $c = 2,0713$. Эти значения должны быть установлены законодательно и могут изменяться для обеспечения гибкой налоговой политики;
- для доходов от 500 001 руб. в мес. (6 000 001 руб. в год) применяется максимальная ставка – 22%.

Также стоит отметить, что заложенная в формуле минимальная налоговая ставка, соответствующая минимальному облагаемому доходу в 11 163 руб. в мес., составляет 12%. Не стоит забывать, что приведенная система ставок основана на учете среднего по России значения прожиточного минимума, однако, возможна его дифференциация по регионам.

В заключение необходимо кратко охарактеризовать по этапам ход возможной налоговой реформы в России.

На первом этапе необходимо произвести переход к использованию налоговых ставок, рассчитываемых по приведенной формуле, без учета необлагаемого минимума, но с введением максимальной ставки в 22%. Этот этап приведет к значительному повышению поступлений по НДФЛ вместе со снижением ставок на доходы менее обеспеченных категорий населения.

⁹ Составлено авторами.

Продолжительность этого этапа должна составлять 1–2 года, обеспечив дополнительные доходы для дальнейших преобразований.

На втором этапе реформы предполагается введение необлагаемого минимума, что выведет налоговую систему нашей страны на уровень иностранных государств. Это нововведение сократит объем поступлений налога на доходы физических лиц, но, в соответствии с расчетами авторов, конечный прирост поступлений по первым двум этапам будет положительным. Также необходимо ввести более социально ориентированную систему налоговых вычетов [19]. Следует сохранить существующие стандартные вычеты на детей, дополнив их вычетами на инвалидов, пенсионеров, медицинское страхование и др.

На третьем, заключительном этапе реформы необходимо расширить расходы государства на социальную сферу. Эта мера является необходимой, так как только в этом случае будет оправдано введение прогрессивной шкалы обложения по НДФЛ и произойдет окончательное формирование механизма справедливого перераспределения доходов. Также, начиная с этого момента, необходимо ввести в практику осуществление индексации установленного необлагаемого минимума и налоговых вычетов в соответствии с темпами инфляции.

Итак, как было отмечено ранее, существующая в России система обложения населения подоходным налогом имеет множество недостатков, основной из которых – недостаточная степень перераспределения доходов, порождающая

социальную несправедливость в обществе. Этот вопрос активно обсуждается уже на протяжении многих лет, в органы законодательной власти практически ежегодно поступают предложения по преобразованию НДФЛ, однако все они не находят дальнейшего развития.

Однако в 2018 г. вопрос модернизации налоговой системы, в том числе налогообложения доходов физических лиц, стал активно обсуждаться в верхних эшелонах власти. Некоторые специалисты уже успели окрестить начинаемый процесс новой налоговой реформой. Существует множество вариантов ее проведения, и в настоящей работе был разработан комплекс предложений по оптимизации НДФЛ. Прежде всего, необходимым шагом является переход к прогрессивной шкале налогообложения посредством введения нелинейной прогрессии с возрастающим темпом нарастания налоговой ставки. Также было предусмотрено введение необлагаемого минимума, неизменной максимальной ставки НДФЛ и другие меры по совершенствованию налоговой системы.

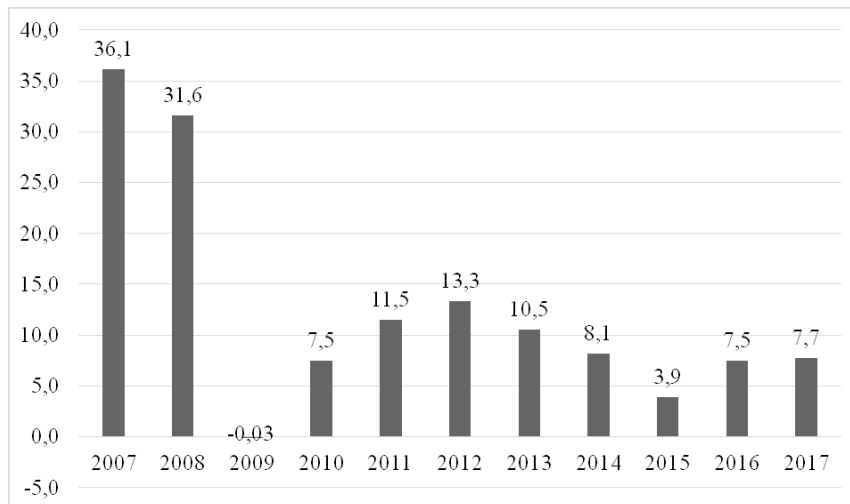
Обозначенный порядок проведения реформы позволит осуществить постепенный переход к новым реалиям подоходного обложения. Предложенная концепция преобразований будет способствовать повышению доходной базы консолидированного бюджета Российской Федерации, обеспечит снижение налоговой нагрузки наименее обеспеченных категорий граждан, позволит сократить уровень материального расслоения общества и, как следствие, снизить социальную напряженность среди населения.

Рисунок 1

Динамика темпов роста поступлений по индивидуальному подоходному налогу в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2007–2017 гг., % к предыдущему году в текущих ценах

Figure 1

Changes in the growth rate of personal income tax revenues to the consolidated budget of the Russian Federation in 2007–2017, as a percentage over the previous year, current values



Источник: составлено авторами по данным Министерства финансов Российской Федерации

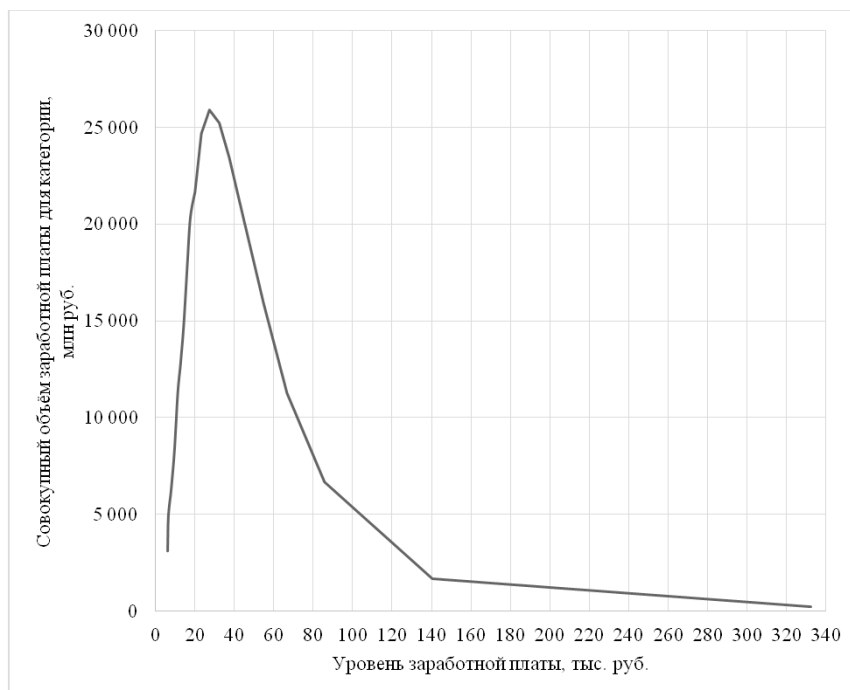
Source: Authoring, based on the Ministry of Finance of the Russian Federation data

Рисунок 2

Распределение совокупного объема зарплат по категориям работников в Российской Федерации

Figure 2

Distribution of the total amount of wages by category of workers in the Russian Federation



Источник: составлено авторами по данным Федеральной службы государственной статистики

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

Рисунок 3

Распределение совокупного объема доходов по категориям домохозяйств в США

Figure 3

Distribution of the total income by household category in the USA, thousand USD



Источник: составлено авторами по данным Бюро переписи населения США

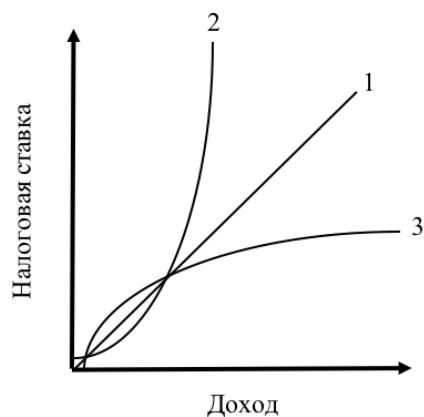
Source: Authoring, based on the US Census Bureau data

Рисунок 4

Различные виды шкал налогообложения

Figure 4

Different types of tax scales



Примечание. 1 – линейная прогрессивная шкала налогообложения. 2 – нелинейная прогрессивная шкала налогообложения с возрастающим темпом нарастания налоговой ставки. 3 – нелинейная прогрессивная шкала налогообложения с убывающим темпом нарастания налоговой ставки.

Источник: [20]

Source: [20]

Список литературы

1. Быкова А.Ю., Тикишаева Л.В. Прогрессивная шкала налогообложения как инструмент сокращения неравенства доходов населения // *Налоги и налогообложение*. 2016. № 5. С. 393–401. URL: <https://doi.org/10.7256/1812-8688.2016.5.17291>
2. Поварова А.И. Реформирование налога на доходы физических лиц – важнейший фактор стабилизации бюджетной системы // *Экономические и социальные перемены: факты, тенденции, прогноз*. 2016. № 6. С. 193–213. URL: <https://doi.org/10.15838/esc.2016.6.48.11>
3. Вахтина М.А. Прогрессивное налогообложение как инструмент обеспечения стабильности бюджетной системы // *Актуальные проблемы экономики и права*. 2016. Т. 10. № 2. С. 68–79. URL: <http://dx.doi.org/10.21202/1993-047X.10.2016.2.68-79>
4. Залибекова Д.З. Перспективы развития подоходного налогообложения в России // *Казанская наука*. 2012. № 2. С. 78–80.
5. Брызгалов А.В. К вопросу о прогрессивном налогообложении – «быть или не быть» (или рассуждения о современной налоговой политике) // *Налоги и финансовое право*. 2009. № 6. С. 17–29.
6. Шайхутдинова Д.Р. Справедливость как основной принцип налогообложения // *Управление экономическими системами: электронный научный журнал*. 2012. № 6. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/spravedlivost-kak-osnovnoy-printsip-nalogooblozheniya>
7. 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.
8. Костылева Л.В. Налогообложение как механизм регулирования неравенства населения // *Экономические и социальные перемены: факты, тенденции, прогноз*. 2011. № 3. С. 66–77. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogooblozhenie-kak-mehanizm-regulirovaniya-neravenstva-naseleniya>
9. Косов М.Е., Ахмадеев Р.Г. Введение прогрессивной шкалы по НДФЛ: палитра мнений // *Вестник Московского университета МВД России*. 2015. № 1. С. 205–212. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/vvedenie-progressivnoy-shkaly-po-ndfl-palitra-mneniy>
10. Асеев Д.В. Актуальные проблемы исчисления и уплаты НДФЛ и социальных взносов // *Финансы*. 2011. № 9. С. 29–32.
11. Пансков В.Г. К вопросу о прогрессивной шкале налогообложения доходов физических лиц // *Налоги и налогообложение*. 2009. № 7. С. 14–19. URL: <https://www.lawmix.ru/bux/24294>
12. Варшавский А.Е. О прогрессивном налогообложении // *Анализ и моделирование экономических и социальных процессов: Математика. Компьютер. Образование*. 2013. Т. 20. № 1-2. С. 26–39.
13. Лыкова Л.Н. О возможности возврата к прогрессивному подоходному налогообложению физических лиц в России // *Вестник Института экономики Российской академии наук*. 2013. № 6. С. 32–51.
14. Дюжов А.В. Мир налоговых вычетов // *Статистика и экономика*. 2015. № 5. С. 35–38. URL: <https://doi.org/10.21686/2500-3925-2015-5-35-38>
15. Журавлева О.О. Необлагаемый минимум по налогу на имущество граждан: принцип справедливости и эффективность налогообложения // *Налоговед*. 2013. № 8. С. 68–77.
16. Крайнова В.В., Никитина В.А. Сравнительный анализ налоговых систем России и США // *Вестник Волжской государственной академии водного транспорта*. 2015. № 43. С. 212–224.
17. Kakaulina M.O. Visual Representation of Laffer Curve Factoring in Implications of Capital Outflow. *Journal of Tax Reform*, 2017, vol. 3, no. 2, pp. 103–114. URL: <http://dx.doi.org/10.15826/jtr.2017.3.2.034>

18. Васютинский И.Ю., Изотова Т.Г., Савиных В.П., Шингарева К.Б. Особенности кривой Лаффера и современные методы расчета показателя налоговой нагрузки // Известия высших учебных заведений. Геодезия и аэрофотосъемка. 2013. № 1. С. 112–117.
19. Изотова О.И. Налог на доходы физических лиц как инструмент реализации социальной политики государства // Экономика. Налоги. Право. 2014. № 2. С. 119–122.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalog-na-dohody-fizicheskikh-lits-kak-instrument-realizatsii-sotsialnoy-politiki-gosudarstva>
20. Калинина О.В. Методологические инновационные аспекты перехода на прогрессивное подоходное налогообложение граждан // Финансы и кредит. 2016. Т. 22. Вып. 25. С. 19–32.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/metodologicheskie-innovatsionnye-aspekty-perehoda-na-progressivnoe-podohodnoe-nalogooblozhenie-grazhdan>

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

**PROPORTIONAL AND PROGRESSIVE TAXATION:
APPLICATION OF THE THEORY TO REAL-LIFE PROBLEMS****Mikhail E. KOSOV^{a,*}, Nikita O. BONDARENKO^b**^a Financial University under Government of Russian Federation, Moscow, Russian Federation
kosovme@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0002-1067-0935>^b Financial University under Government of Russian Federation, Moscow, Russian Federation
nikita.bondarenko7@rambler.ru
ORCID: not available

* Corresponding author

Article history:Received 18 July 2018
Received in revised form
30 July 2018
Accepted 2 August 2018
Available online
15 November 2018**JEL classification:** E62, H24,
H30, O23**Keywords:** tax system,
proportional taxation,
progressive taxation, income
taxation, tax rate, tax-free
allowance**Abstract****Subject** This article examines the procedure of calculating the personal income tax, analyzes possibilities of introduction of progressive taxation, income tax problems in Russia and ways to solve them.**Objectives** The article aims to define the basic aspects of the existing model of personal income taxation, develop original proposals within the framework of transition to a progressive scale of taxation and further reforming the tax system.**Methods** For the study, we used the methods of comparison, modeling, generalization, and the statistical method. As well, we studied and analyzed scientific papers and educational materials on the range of problems under study.**Results** The article identifies problems and determines the prospects of the income tax system in Russia. It offers a model of income distribution by taxpayer category, which simplifies the process of creating and improving the system of tax rates. On its basis, a new system of personal income tax rates in Russia has been developed.**Conclusions** The article makes conclusions about disadvantages of proportional taxation, justifies the expediency of transition to a progressive scale of personal income tax taking into account the main lines of tax, budgetary and social policies of the State. Additionally, the article discusses the introduction of a tax-exempt minimum and implementation of a number of other reforms.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2018

Please cite this article as: Kosov M.E., Bondarenko N.O. Proportional and Progressive Taxation: Application of the Theory to Real-Life Problems. *International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 11, pp. 1267–1280.
<https://doi.org/10.24891/ia.21.11.1267>**References**

1. Bykova A.Yu., Tikshaeva L.V. [Progressive scale of taxation as a tool to reduce income inequality of the population]. *Nalogi i nalogoblozhenie = Taxes and Taxation*, 2016, no. 5, pp. 393–401. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.7256/1812-8688.2016.5.17291>
2. Povarova A.I. [Reforming individual income tax is the crucial factor in stabilizing the budgetary system]. *Ekonomicheskie i sotsial'nye peremeny: fakty, tendentsii, prognoz = Economic and Social Changes: Facts, Trends, Forecast*, 2016, no. 6, pp. 193–213. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.15838/esc.2016.6.48.11>
3. Vakhtina M.A. [Progressive taxation as a tool for providing the budget system stability]. *Aktual'nye problemy ekonomiki i prava = Actual Problems of Economics and Law*, 2016, vol. 10, no. 2, pp. 68–79. (In Russ.) URL: <http://dx.doi.org/10.21202/1993-047X.10.2016.2.68-79>

4. Zalibekova D.Z. [Prospects for the development of income taxation in Russia]. *Kazanskaya nauka = Kazan Science*, 2012, no. 2, pp. 78–80. (In Russ.)
5. Bryzgalin A.V. [To the question of progressive taxation: “To be or not to be” (or reasoning about modern tax policy)]. *Nalogi i finansovoe pravo = Taxes and Financial Law*, 2009, no. 6, pp. 17–29. (In Russ.)
6. Shaikhutdinova D.R. [Justice as basic principle of the taxation]. *Upravlenie ekonomicheskimi sistemami: elektronnyi nauchnyi zhurnal*, 2012, no. 6. (In Russ.)
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/spravedlivost-kak-osnovnoy-printsip-nalogooblozheniya>
7. Morozova G.V., Migunova S.V. [Introduction of a progressive scale of taxation of personal income as a way of realizing the principle of equity in taxation]. *Sovremennye tendentsii v ekonomike i upravlenii: novyi vzglyad*, 2011, no. 8, pp. 198–202. (In Russ.)
8. Kostyleva L.V. [Taxation as the mechanism of regulation of the population's inequality]. *Ekonomicheskie i sotsial'nye peremeny: fakty, tendentsii, prognoz = Economic and Social Changes: Facts, Trends, Forecast*, 2011, no. 3, pp. 66–77.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogooblozhenie-kak-mehanizm-regulirovaniya-neravenstva-naseleniya> (In Russ.)
9. Kosov M.E., Akhmadeev R.G. [Introducing the progressive scale for personal income tax (PIT): variety of opinions]. *Vestnik Moskovskogo universiteta MVD Rossii*, 2015, no. 1, pp. 205–212.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/vvedenie-progressivnoy-shkaly-po-ndfl-palitra-mneniy> (In Russ.)
10. Aseev D.V. [Actual problems of calculation and payment of personal income tax and social contributions]. *Finansy = Finance*, 2011, no. 9, pp. 29–32. (In Russ.)
11. Panskov V.G. [On the issue of the progressive scale of taxation of personal income]. *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and Taxation*, 2009, no. 7, pp. 14–19.
URL: <https://www.lawmix.ru/bux/24294> (In Russ.)
12. Varshavskii A.E. [On progressive income tax]. *Analiz i modelirovanie ekonomicheskikh i sotsial'nykh protsessov: Matematika. Komp'yuter. Obrazovanie*, 2013, vol. 20, no. 1-2, pp. 26–39. (In Russ.)
13. Lykova L.N. [On the possibility of a return to progressive income taxation of individuals in Russia]. *Vestnik Instituta ekonomiki Rossiiskoi akademii nauk = Bulletin of Institute of Economics of Russian Academy of Sciences*, 2013, no. 6, pp. 32–51. (In Russ.)
14. Dyuzhov A.V. [The world of tax deductions]. *Statistika i ekonomika = Statistics and Economics*, 2015, no. 5, pp. 35–38. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.21686/2500-3925-2015-5-35-38>
15. Zhuravleva O.O. [Property tax-free minimum: A principle of equity and the effectiveness of taxation]. *Nalogoved*, 2013, no. 8, pp. 68–77. (In Russ.)
16. Krainova V.V., Nikitina V.A. [Comparative analysis of the tax system in Russia and US]. *Vestnik Volzhskoi gosudarstvennoi akademii vodnogo transporta = Vestnik of Volga State Academy of Water Transport*, 2015, no. 43, pp. 212–224. (In Russ.)
17. Kakaulina M.O. Visual Representation of Laffer Curve Factoring in Implications of Capital Outflow. *Journal of Tax Reform*, 2017, vol. 3, no. 2, pp. 103–114. URL: <http://dx.doi.org/10.15826/jtr.2017.3.2.034>
18. Vasyutinskii I.Yu., Izotova T.G., Savinykh V.P., Shingareva K.B. [Features of Laffer function and modern methods for tax burden index calculation]. *Izvestiya vysshikh uchebnykh zavedenii. Geodeziya i aerofotos'emka = Izvestia vuzov. Geodesy and aerophotography*, 2013, no. 1, pp. 112–117. (In Russ.)
19. Izotova O.I. [Personal income tax as a tool of the State's social policy realization]. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, Taxes and Law*, 2014, no. 2, pp. 119–122.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalog-na-dohody-fizicheskikh-lits-kak-instrument-realizatsii-sotsialnoy-politiki-gosudarstva> (In Russ.)

20. Kalinina O.V. [Methodological innovative aspects of transition to progressive income taxation of individuals]. *Finansy i kredit = Finance and Credit*, 2016, vol. 22, iss. 25, pp. 19–32.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/metodologicheskie-innovatsionnye-aspekty-perehoda-na-progressivnoe-podohodnoe-nalogooblozhenie-grazhdan> (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.