

ИНДИВИДУАЛЬНОЕ ПОДОХОДНОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В МИРОВОЙ И РОССИЙСКОЙ ПРАКТИКЕ: СОВРЕМЕННЫЕ ТЕНДЕНЦИИ И ПЕРСПЕКТИВЫ

ПОГОРЛЕЦКИЙ А. И.

УДК 336.226.11

Погорлецкий А. И. Индивидуальное подоходное налогообложение в мировой и российской практике: современные тенденции и перспективы

В статье затрагиваются тенденции в индивидуальном подоходном налогообложении в ведущих странах мира на современном этапе развития, отмечается вклад индивидуального подоходного налога в формирование доходной базы правительств всех уровней, выделяется его роль в сглаживании социальных последствий в посткризисный период. Кроме того, рассматривается специфика индивидуального подоходного налогообложения в Российской Федерации, включая возможности модификации действующей системы взимания данного налога путем увеличения налоговых ставок и введения прогрессивной шкалы налогообложения.

Ключевые слова: глобальный экономический кризис, посткризисное развитие, налогообложение, налоговая политика, налоговое регулирование, прогрессивное налогообложение, индивидуальный подоходный налог, налог на доходы физических лиц, международная налоговая конкуренция.

Рис.: 2. Табл.: 2. Библ.: 30.

Погорлецкий Александр Игоревич – доктор экономических наук, профессор, кафедра мировой экономики, Санкт-Петербургский государственный университет (ул. Чайковского, 62, Санкт-Петербург, 191123, Россия)

E-mail: pogorletski@hotmail.com

УДК 336.226.11

Погорлецкий О. І. Індивідуальне прибуткове оподаткування у світовій і російській практиці: сучасні тенденції та перспективи
У статті порушуються тенденції в індивідуальному прибутковому оподаткуванні в провідних країнах світу на сучасному етапі розвитку, відзначається внесок індивідуального прибуткового податку у формування доходної бази урядів всіх рівнів, виділяється його роль у згладжуванні соціальних наслідків у посткризовий період. Крім того, розглядається специфіка індивідуального прибуткового оподаткування в Російській Федерації, включаючи можливості модифікації діючої системи стягнення даного податку шляхом збільшення податкових ставок і введення прогресивної шкали оподаткування.

Ключові слова: глобальна економічна криза, посткризовий розвиток, оподаткування, податкова політика, податкове регулювання, прогресивне оподаткування, індивідуальний прибутковий податок, податок на доходи фізичних осіб, міжнародна податкова конкуренція.

Рис.: 2. Табл.: 2. Библ.: 30.

Погорлецкий Александр Игоревич – доктор экономических наук, профессор, кафедра мировой экономики, Санкт-Петербургский государственный университет (ул. Чайковского, 62, Санкт-Петербург, 191123, Россия)

E-mail: pogorletski@hotmail.com

UDC 336.226.11

Pogorletskiy A. I. Individual Income Taxation in the World and Russian Practice: Modern Tendencies and Prospects

The article speaks about tendencies in individual income taxation in the leading countries of the world at the modern stage of development, marks out the contribution of the individual income tax into formation of the income base of authorities of all levels and emphasises its role in smoothing social consequences in the post-crisis period. Moreover, the article considers specific features of the individual income taxation in the Russian Federation including possibilities of modification of the existing system of levying this tax through increase of tax rates and introduction of the progressive scale of taxation.

Key words: global economic crisis, post-crisis development, taxation, taxation policy, tax regulation, progressive taxation, individual income tax, physical persons income tax, international tax competition.

Pic.: 2. Tabl.: 2. Bibl.: 30.

Pogorletskiy Alexander I. – Doctor of Science (Economics), Professor, Department of World Economy, Saint Petersburg State University (ul. Chaykovskogo, 62, Saint Petersburg, 191123, Russia)

E-mail: pogorletski@hotmail.com

События 2008 – 2009 гг., связанные с глобальным экономическим кризисом, а также последовавший за ними долговой и бюджетный кризис в ведущих развитых странах мира привели к тому, что правительства различных государств стали обращать более пристальное внимание на фискальную роль налогов как источников формирования доходной базы бюджетов всех уровней. В свою очередь среди налоговых поступлений много внимания начало уделяться индивидуальным подоходным налогам (ИПН), поскольку их фискальная роль делает данный вид налогообложения одним из лидеров по доходам консолидированного бюджета, а социальная роль ИПН призвана уменьшить последствия негативного влияния кризиса на малообеспеченные группы населения. В рамках предлагаемой статьи мы выявим тенденции в индивидуальном подоходном налогообложении в ведущих странах мира на современном этапе развития, отметив при этом вклад

ИПН в формирование доходной базы правительств всех уровней, выделим роль ИПН в сглаживании социальных последствий в период «великой рецессии», а также обратим внимание на специфику индивидуального подоходного налогообложения в Российской Федерации, включая возможности модификации действующей системы взимания ИПН в сторону увеличения налоговых ставок и введения прогрессивной шкалы налога.

ЭВОЛЮЦИЯ ИНДИВИДУАЛЬНОГО ПОДОХОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ВЕДУЩИХ СТРАНАХ МИРА: СОВРЕМЕННЫЕ ТЕНДЕНЦИИ

Налоговая политика докризисного этапа развития системы мирохозяйственных связей формировалась в ведущих странах мира под существенным влиянием постулатов экономики предложения (*supply-side economy*, ЭП), суть которых сводилась к активизации роли нало-

гов как косвенных регуляторов хозяйственной активности в обществе. Соответственно, на рубеже XX – XXI веков, когда был достигнут пик размеров государственного присутствия в экономике, выражаемый как долей бюджетных расходов и доходов в ВВП, так и показателями налоговой нагрузки (доля налоговых поступлений в ВВП), достаточно знаменательной тенденцией стало стремление к т. н. «эффективному правительству». Такое правительство вследствие своих преимущественно регулирующих функций, по минимуму вмешиваясь в активность хозяйствующих субъектов, заинтересовано в стимулировании экономической деятельности через создание соответствующих механизмов. Налоги при этом превращаются из фискального инструмента обеспечения доходной части государственного бюджета в важный экономический регулятор хозяйственной активности: по сути, возникает эффект масштаба, когда низкие налоги способствуют стимулам к труду и предпринимательской деятельности и наращивают налоговую базу. Наглядной интерпретацией концепции ЭП становится широко известная «кривая Лаффера», которая убедительно демонстрирует, что налоговые поступления государства растут лишь до определенной границы уровня налоговых ставок, после чего начинают неуклонно снижаться из-за потери стимулов к хозяйственной активности и подрыва налоговой базы экономических агентов.

В 1980 – 1990-е гг. англосаксонские экономики первыми проводят радикальные изменения в своей налоговой политике, снижая налоговые ставки, упрощая налоговую систему и делая приоритет в пользу регулирующей (стимулирующей) роли налогов. На рубеже XX – XXI веков налоги начинают снижаться повсеместно, в том числе и в странах социально-рыночной модели хозяйствования, где высокий уровень налогообложения позволял поддерживать высокие стандарты социального обеспечения населения и отличное качество общественной инфраструктуры (транспорт, здравоохранение, образование, городское хозяйство). В итоге с середины 1990-х годов рост налоговой нагрузки прекращается и происходит ее стабилизация в странах ОЭСР на уровне 34 – 35% ВВП [24]. Это как раз соответствует идеям сторонников ЭП, считавшим, что налоговое бремя не должно превышать треть заработанного дохода (в данном случае – ВВП страны).

Очевидно, что к величине ИПН оказываются крайне чувствительны наиболее обеспеченные налогоплательщики, для которых вводятся соответствующие повышенные налоговые ставки. Здесь уместно вспомнить выводы одного из известных исследователей международной налоговой конкуренции Ч. Тибу, который наглядно показал, что выбор юрисдикции резидентства для налогоплательщика – вопрос соотношения разумных пределов тех налогов, которые он готов платить, и того уровня общественных благ и услуг, которые он получает в обмен от данного правительства [15; 30]. Соответственно, если налогоплательщик сочтет повышение налогов недопустимым, он просто переедет на постоянное местожительство в те страны, где ставки ИПН покажутся ему наиболее разумными. Растущая

мобильность индивидуумов в условиях волны глобализации конца XX – начала XXI вв. заставила правительства различных стран мира обращать пристальное внимание на соответствие режимов налогообложения общемировым тенденциям.

Применительно к индивидуальным подоходным налогам во многих странах мира в период 1980 – 2000-х гг. в ходе корректировок в налоговой политике под влиянием постулатов ЭП произошло серьезное понижение налоговых ставок. Так, если среди стран – членов ОЭСР в 1981 г. предельная ставка ИПН превышала 70% в Бельгии, Италии, Нидерландах, Португалии, США, Швеции и Японии, а ставка ИПН, равная 50% и выше, существовала в общей сложности в 22 государствах, то в 1994 г. стран ОЭСР с предельной налоговой ставкой 70% и выше уже не было, а более 50% ставка ИПН оставалась только у 12 государств. К 2010 г. предельная ставка ИПН, равная или превышающая 50%, сохранялась лишь у шести стран – членов ОЭСР (Австрия, Бельгия, Великобритания, Нидерланды, Швеция и Япония) [27]. Кроме того, роль индивидуальных подоходных налогов как одного из главных источников налоговых поступлений правительств всех уровней также претерпела изменения. Если доля ИПН в процентах к ВВП в странах ОЭСР в 1985 и 1990 гг. превышала 10%, то в 2010 г. она уже снизилась до 8,4%. За этот же самый период доля ИПН в общем объеме налоговых поступлений для стран – членов ОЭСР снизилась с 29,7% в 1985 г. до 23,9% в 2010 г. [24, р. 107 – 108].

Вместе с тем следует признать, что значимость ИПН в налоговых системах различных стран – членов ОЭСР оказывается неоднородной. Так, ставку на приоритет именно прямых налогов, в особенности ИПН, делают англосаксонские экономики, социально ориентированные государства Скандинавии и Финляндия, а также Италия (здесь пропорция ИПН в совокупных налоговых поступлениях превышает 27%). Основную массу стран ОЭСР при этом составляют государства, где поступления от ИПН колеблются от 14 до 25%, а приоритет в большей степени принадлежит косвенным налогам, в особенности налогу на добавленную стоимость (т. н. страны со средней значимостью ИПН). В данную группу попадают, в частности, Германия, Франция, Япония, Республика Корея, Греция и Польша. И, наконец, в меньшинстве стран ОЭСР, к числу которых относятся Чехия и Словакия, роль ИПН очень даже невелика (около 10% всех налоговых поступлений и менее). При этом табл. 1 демонстрирует, что во всех странах – представителях выделенных нами групп значение ИПН как источника доходов правительств всех уровней в период 1995 – 2010 гг. неуклонно снижалась (см. табл. 1).

Всё вышеназванное позволяет сделать вывод о том, что фискальная роль ИПН как одного из главных источников доходов консолидированного правительства в период после 1990-х годов претерпела существенные изменения во всех без исключения ведущих странах мира, входящих в ОЭСР. В период глобального кризиса 2008 – 2009 гг. или же сразу после него ряд ведущих стран мира также пошел на новое снижение налогов и введение на-

логовых льгот, призванных расширить инвестиционный и инновационный потенциал субъектов бизнеса. Высшая ставка ИПН сократилась, в частности, в Дании (с 59 до 51,5%), Литве (с 24 до 15%), Венгрии (с 40,6 до 20,3%) и Польше (с 40 до 23%) [29, р. 99]. Достаточно радикально по мере выхода из кризиса понизила предельную ставку ИПН Исландия: с 46,1 до 31,8% [28]. Тем не менее, в условиях недавнего мирового экономического кризиса и последовавшей вслед за ним «великой рецессии» ИПН стала отводиться заметно возросшая в сравнении с периодом 1990-х – 2000-х гг. роль социального регулятора, при этом правительства стран, испытывающих острое воздействие бюджетного и долгового кризиса, стараются использовать и его фискальный потенциал.

Индивидуальные подоходные налоги, действительно, в период кризиса и после него оказались в центре налоговой стратегии правительств многих стран, прежде всего – государств Еврозоны. За повышение данных налогов первыми выступили англосаксонские государства, мотивируя подобные действия необходимостью переноса тяжести финансовых последствий кризиса на более обеспеченные группы населения (самое существенное повышение ИПН – на 10 процентных пунктов – произошло в Великобритании, сходные изменения были намечены и в США, где в соответствии со стратегией Б. Обамы предельные ставки ИПН с 2013 г. повышены с 35 до 39,6% [26]). На рост ставок ИПН как на первоочередную меру стабилизации государствен-

Таблица 1

Доля индивидуального подоходного налога в ВВП и в общих налоговых поступлениях консолидированного бюджета (в процентах)

Страна	1995 г.		2000 г.		2007 г.		2008 г.		2009 г.		2010 г.	
	Доля в ВВП, %	Доля в общих налоговых поступлениях, %	Доля в ВВП, %	Доля в общих налоговых поступлениях, %	Доля в ВВП, %	Доля в общих налоговых поступлениях, %	Доля в ВВП, %	Доля в общих налоговых поступлениях, %	Доля в ВВП, %	Доля в общих налоговых поступлениях, %	Доля в ВВП, %	Доля в общих налоговых поступлениях, %
Страны ОЭСР, в среднем	9,3	25,9	9,3	25,3	9,0	24,6	8,9	24,8	8,7	24,7	8,4	23,9
Страны с высокой значимостью индивидуального подоходного налога												
Дания	26,2	53,7	25,6	51,8	25,3	51,7	25,1	52,5	26,3	55,1	24,3	51,0
Австралия	11,4	40,6	11,5	37,8	10,9	36,6	10,2	37,6	9,6	37,4	9,9	38,6
Канада	13,4	37,5	13,1	36,8	12,3	37,1	12,0	37,1	11,4	35,4	10,8	34,9
США	9,9	35,7	12,3	41,8	10,6	38,0	10,0	38,2	8,1	33,6	8,1	32,8
Финляндия	14,2	31,1	14,5	30,6	13,0	30,3	13,2	30,9	13,4	31,2	12,6	29,7
Швеция	15,9	33,5	17,1	33,3	14,6	30,9	13,8	29,8	13,4	28,9	12,7	28,0
Великобритания	9,8	28,8	10,7	29,4	10,8	30,0	10,8	30,0	10,4	30,4	10,0	28,8
Италия	10,4	26,0	10,4	24,8	11,1	25,6	11,5	26,8	11,7	27,1	11,7	27,3
Ирландия	9,9	30,7	9,4	30,4	8,8	28,4	8,1	27,9	7,7	27,7	7,5	27,0
Страны со средней значимостью индивидуального подоходного налога												
Германия	10,2	27,5	9,5	25,3	9,1	25,2	9,6	26,3	9,5	25,3	8,8	24,5
Япония	5,9	22,4	5,6	21,1	5,6	19,6	5,7	19,9	5,4	20,0	5,1	18,6
Франция	4,9	11,4	8,0	18,0	7,5	17,1	7,6	17,4	7,3	17,3		7,3
Республика Корея	3,6	18,1	3,3	14,6	4,4	16,7	4,0	15,0	3,6	14,2	3,6	14,3
Польша	8,3	22,9	4,4	13,5	5,2	15,1	5,4	15,6	4,6	14,6	4,5	14,1
Греция	3,5	12,0	5,0	14,7	4,9	14,9	4,8	15,1	5,0	16,9	4,4	14,1
Страны с низкой значимостью индивидуального подоходного налога												
Чехия	4,6	10,8	4,4	12,9	4,2	11,7	3,7	10,6	3,6	10,7	3,6	10,5
Россия	...	...	...	...	3,8	10,5	4,0	11,2	4,3	13,9	3,9	13,9
Словакия	3,6	8,9	3,4	9,9	2,6	8,7	2,7	9,3	2,4	8,3	2,3	8,1

Составлено по: [10, с. 46; 24, р. 107, 108].

ных доходов также пошли наиболее пострадавшие от долгового и бюджетного кризиса страны Евросоюза, включая Грецию, Кипр, Италию, Испанию и Португалию. Высшую ставку ИПН при этом с 2010 г. увеличили: Великобритания (с 40 до 50%), Греция (с 40 до 45%), Португалия (с 42 до 45,9%), Латвия (с 23 до 26%), Италия (с 44,9 до 45,2%). В 2011 г. рост предельной ставки ИПН продолжился: ее с 45,2 до 45,6% подняла Италия, с 39 до 42,1% – Люксембург, с 45,9 до 56,5% – Португалия [29, р. 99]. В 2012 г. предельная ставка ИПН возросла в Испании (с 45 до 52%), на Кипре (с 30 до 38,5%) и вновь в Италии (с 45,6 до 47,3%) [28].

Интересной тенденцией в современном мире стало то, что в кризисный и посткризисный периоды прежние диаметрально противоположные взгляды стран, представляющих англосаксонскую и социально-рыночную модели развития, поменялись в оценке роли налогов для национальной экономики с точностью до наоборот. В 2009 – 2010 гг., впервые в новейшей истории, именно социальные рыночные экономики, такие как Германия и Франция, стали защитниками существующего уровня налогов от повышения, а также выступили за умеренную правительственную фискальную политику и прекращение масштабной экспансии государства в экономику. В свою очередь, англосаксонские страны сделали ранее несвойственный им поворот от прежнего курса на умеренный характер налогообложения с акцентом на регулирующую роль налогов к большему вмешательству в экономику, сопровождающемуся ростом налогового бремени¹. При этом даже в Ирландии – «европейской налоговой лаборатории», славящейся своей либеральной налоговой политикой – предельная ставка ИПН повышалась в кризисный период на величину специальной надбавки к основной ставке налога (*income levy*). В частности, в 2009 г. предельная ставка ИПН в Ирландии подобным образом повышалась на 2 процентных пункта (до 43%) [16].

Тем не менее, данные табл. 1 говорят нам о том, что несмотря на разное отношение различных стран мира к фискальной роли ИПН, его доля в общих налоговых поступлениях, в целом, снизилась. Так, если в 1995 и 2000 годах на ИПН в государствах-членах ОЭСР в среднем приходилось более четверти налоговых доходов правительств всех уровней (налоговая нагрузка – 9,3% ВВП), то к докризисному 2007 г. соответствующие пропорции ИПН сократились до 24,6 и 9%, а в посткризисном 2010 г. они уже составили только 23,9 и 8,4% ВВП. Таким образом, явно прослеживается тенденция ослабления бремени ИПН, даже несмотря на разные подходы ведущих государств планеты в части сокращения или увеличения ставок данного налога.

¹ В частности, в США общая налоговая нагрузка возросла с 24,2% ВВП в 2009 г. до 25,1% ВВП в 2011 г., в Великобритании за тот же самый период – с 34,2 до 35,5% ВВП, Ирландии – с 27,7 до 28,2% ВВП [24, р. 19].

ОСОБЕННОСТЬ СОЦИАЛЬНОЙ РОЛИ ИНДИВИДУАЛЬНОГО ПОДОХОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НА ПОСТКРИЗИСНОЙ СТАДИИ РАЗВИТИЯ МИРОВОЙ ЭКОНОМИКИ

Достаточно важной в условиях глобального кризиса и посткризисного периода развития стала социальная роль ИПН, предполагающая выравнивание доходов населения благодаря их перераспределению в результате прогрессивного налогообложения. Нужно отметить, что в целом для ведущих стран мира за период 1985 – 2010 гг. характерно усиление дифференциации доходов. Об этом, в частности, свидетельствует соответствующая динамика коэффициента Джини: в среднем, с 1995 по 2010 гг. в странах ОЭСР он возрос более, чем на 10% [17]. Более того, и в ходе глобального экономического кризиса 2008 – 2009 гг. бедные стали беднее, а богатые – богаче: если в докризисном 2007 г. среднее значение коэффициента Джини для 16 стран ОЭСР составляло 0,315, то в посткризисном 2010 г. оно возросло до 0,316 [20]. Это объясняется общим сокращением трудовых доходов населения и падением рыночных доходов предпринимателей, в результате чего пострадали прежде всего малообеспеченные слои населения, а также средний класс. Напротив, в группе физических лиц с высоким уровнем располагаемого дохода существенно снижения доходов вследствие кризиса не произошло: согласно исследованию *Boston Consulting Group* в 2009 г. число долларовых миллионеров в мире в сравнении с 2008 г. возросло на 14% и достигло 11,2 млн человек [1]. По данным исследования *World Wealth Report 2013*, которое выполнили французская консалтинговая фирма *Capgemini* и *Royal Bank of Canada*, в 2012 г. в мире насчитывалось уже 12 млн долларовых миллионеров, суммарные активы которых составили 46,2 трлн долл. (64,4% совокупного ВВП всех стран мира), при этом рост доходов наиболее обеспеченных жителей планеты в сравнении с 2011 г. составил 10% [5]. Очевидно, что в свете вышеназванных тенденций на налоговую систему ложится задача более справедливого распределения доходов населения и поддержки малообеспеченной части граждан, в том числе и для того, чтобы нивелировать рост протестных настроений на фоне урезания расходов на социальные цели из-за бюджетных и долговых проблем ряда стран.

Первыми необходимостью повышения ставок ИПН для усиления социальной справедливости в обществе в условиях кризиса и посткризисного развития декларировали Великобритания и США. При этом в Великобритании с 2010/2011 финансового года была введена повышенная ставка ИПН в размере 50% для доходов свыше 150 тыс. ф. ст. (ранее высшая ставка ИПН, применявшаяся для доходов более 37,4 тыс. ф. ст., составляла 40%) [21]. В свою очередь, планы администрации Б. Обамы в США также предусматривали возможность повышения предельной ставки ИПН с 35 до 39,6%, но от них из-за противодействия республиканцев на 2010 – 2012 гг. пришлось отказаться, ставка повысилась только с 2013 г. В попытке усилить фискальное давление на богатых для преодоления последствий

тяжелого долгового кризиса предельные ставки ИПН увеличили страны Южной Европы – Италия, Испания, Португалия, Греция, Кипр.

Пристальное внимание к несправедливостям в современном индивидуальном подоходном налогообложении в 2011 г. привлек и американский миллиардер У. Баффет, сформулировавший т. н. «правило Баффета», в соответствие с которым известный инвестор, входящий в первую пятерку богатейших людей планеты (его состояние оценивается более чем в 50 млрд долл.), платит налоги по меньшей эффективной ставке, чем другие сотрудники его компании *Berkshire Hathaway*. Такой парадокс вызван различиями в налогообложении инвестиционных и трудовых доходов в США, в соответствии с которыми большинство американцев с низкими и средними доходами платят налоги по номинальным ставкам в 10 – 33% (эффективная налоговая ставка для сотрудников Баффета составила 33 – 41%), а представители крупного бизнеса и владельцы больших состояний имеют возможность платить налоги по более низким ставкам, участвуя в инвестировании средств (для пассивных доходов вроде дивидендов, процентов и роялти налог составляет 15%) или благотворительности (сам Баффет заплатил подоходный налог за 2010 г. по эффективной ставке 17,4%). Баффет призвал конгресс США обратить внимание на данное несоответствие, выразив готовность платить налоги на свои персональные доходы по более высокой ставке. Однако американский конгресс заблокировал это предложение, посчитав, что новый налог для сверхбогатых людей не сможет существенно повлиять на дефицит бюджета [13].

Наконец, наиболее радикальную попытку повысить ИПН во имя социальной справедливости предпринял президент Франции Ф. Оланд. В ходе своей избирательной компании он пообещал увеличить предельную ставку ИПН для обладателей миллионных состояний с 1 января 2013 г. до 75%. Хотя Оланд подтвердил свои планы уже после избрания [2], но в итоге конституционный суд Французской Республики 29 декабря 2012 г. отменил столь радикальные преобразования в системе индивидуального подоходного налогообложения страны [19].

Оценивая результативность мер, направленных на повышение социальной справедливости в индивидуальном подоходном налогообложении в период глобального кризиса и после, подчеркнем их преимущественно популистский и декларативный характер. Повышение налогов для богатой части населения ряда ведущих стран мира мало что принесло с точки зрения роста доходной части бюджетов (см. табл. 1), но одновременно стимулировало рост числа уклонений от уплаты налогов и «голосование ногами», т. е. переезд обеспеченных и наиболее продуктивных налогоплательщиков в страны с более либеральным налоговым режимом. Министр финансов Великобритании Д. Осборн прямо признал неудачей введение ставки ИПН в Великобритании в размере 50% [14], в связи с чем высшая ставка данного налога в Соединенном Королевстве с 6 апреля 2013 г. была понижена до 45% [21]. Наглядным уроком того, к каким нежелательным последствиям для имиджа стра-

ны может привести чрезмерное повышение ИПН, служит и история французского киноактера Ж. Депардье, который из опасения непомерного роста налогового бремени для состоятельных граждан покинул Францию [3]. Чрезмерное увлечение социальной ролью ИПН, таким образом, рискует подорвать предпринимательский потенциал страны, содействуя люмпенизации населения и отнюдь не способствуя росту налоговой базы государства. Вместе с тем, умеренность в росте ИПН во имя социальной справедливости в той степени, в которой она соответствует постулатам Тибу (готовность налогоплательщика платить налоги в данной юрисдикции соразмерно тому набору общественных благ и услуг, которые он получает в обмен на свой налоговый платеж), можно с успехом применять во всех заинтересованных в такой политике государствах.

СПЕЦИФИКА ИНДИВИДУАЛЬНОГО ПОДОХОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ: ОЦЕНКИ И ПЕРСПЕКТИВЫ

Оценивая состояние налоговой системы и характер осуществляемой налоговой политики в Российской Федерации, сразу же отметим их высокую степень конкурентоспособности в сравнении с ведущими странами мира. В равной степени это касается и индивидуального подоходного налогообложения. Так, по показателям совокупной налоговой нагрузки Россия вполне сопоставима с государствами – членами ОЭСР, а без учета налогообложения нефтегазовых доходов становится еще конкурентоспособнее (рис. 1). В части соразмерности бремени налога на доходы физических лиц (НДФЛ) – российского аналога ИПН Российскую Федерацию следует отнести к государствам с низкой значимостью данного налога в структуре национальной налоговой системы (см. табл. 1), а по умеренности предельных ставок НДФЛ для резидентов Россия явно является одним из мировых лидеров (рис. 2).

Анализируя структуру российской налоговой системы с точки зрения роли и места в ней НДФЛ (табл. 2), можно констатировать, что данный налог по своим поступлениям существенно уступает другим налогам, занимая лишь шестую позицию. Вместе с тем, российский НДФЛ отличается стабильностью своих поступлений, которые за период 2006 – 2012 гг. колебались менее существенно, чем для прочих видов налогов, а в кризисный период 2008 – 2009 гг. они даже немного росли, компенсируя падение поступлений по ряду других налогов, включая налог на прибыль.

Нужно отметить, что Россия стала первой крупной экономикой мира, которая ввела в 2001 г. так называемую «плоскую шкалу» НДФЛ с основной ставкой 13%². Хотя такая система налогообложения в отличие

² Наряду с основной ставкой НДФЛ (13%) в России также применяются ставки данного налога в 9% (для дивидендов, полученных резидентами РФ от организаций), 15% (для нерезидентов в отношении дивидендов, полученных от российских организаций), 30% (доходы нерезидентов из российских источников) и 35% (выигрыши и призы; процентные доходы

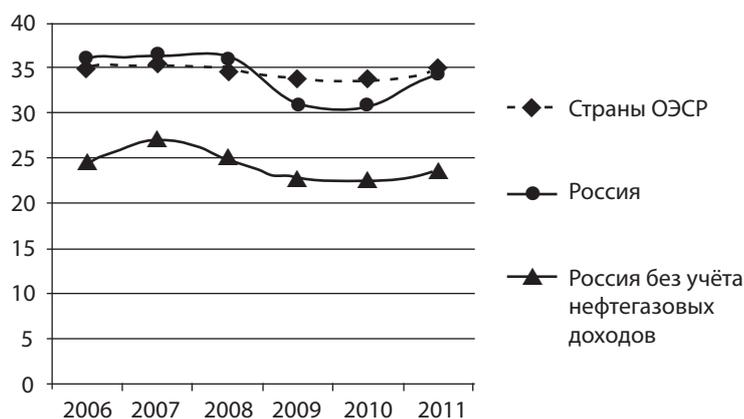


Рис. 1. Налоговая нагрузка в России и странах ОЭСР: сравнительная характеристика (доля налогов в процентах к ВВП, 2006 – 2011 гг.)

Источник: [10].

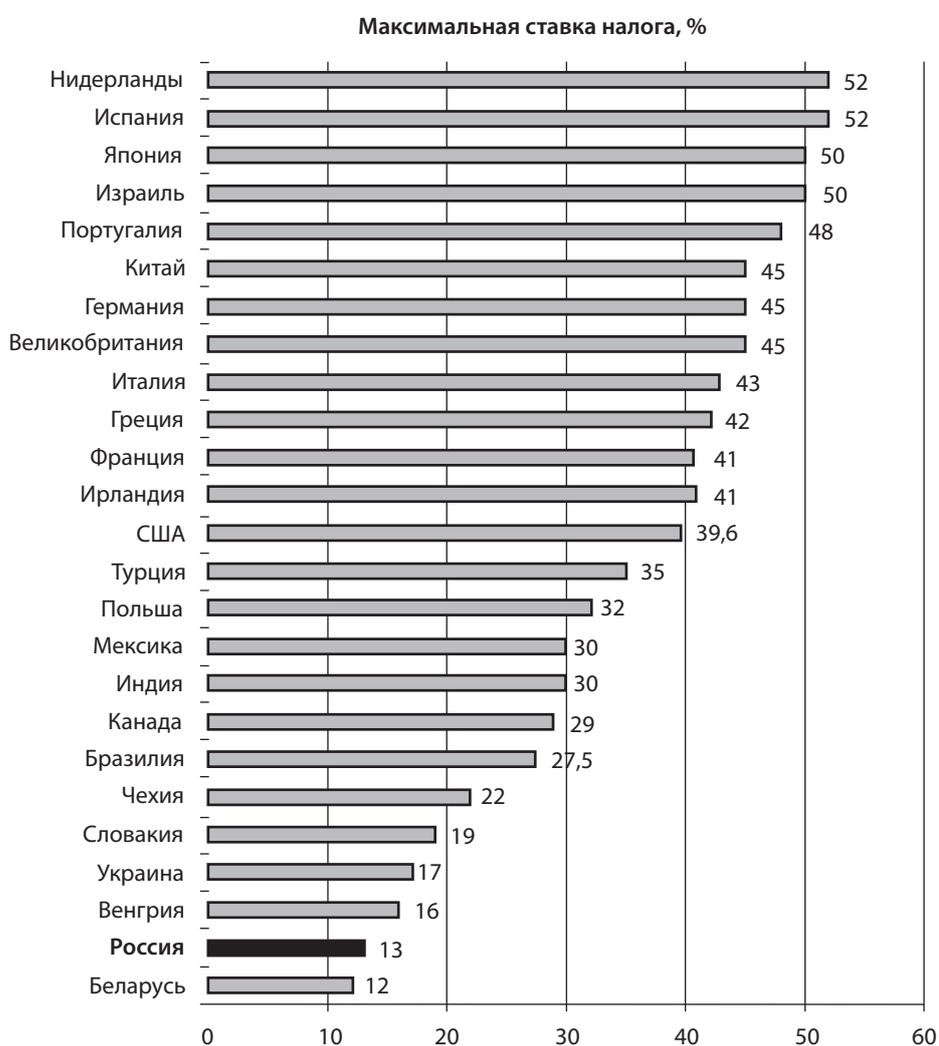


Рис. 2. Максимальный размер ставок индивидуального подоходного налога в ряде стран мира по состоянию на июль 2013 г.

Источник: [25].

по банковским вкладам, превышающие определенный лимит; суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заёмных (кредитных) средств, превышающие определенную сумму).

от широко распространенного в ведущих странах мира прогрессивного ИПН в общем и целом в меньшей степени способствует перераспределению доходов между обеспеченными и малообеспеченными гражданами страны, таким образом не обладая признаками справед-

ливого распределения налогового бремени³, она оказалась довольно удачной с точки зрения простоты, прозрачности и легкости налогового администрирования [23]. К такому мнению международных экспертов о российском НДФЛ можно добавить следующее: поскольку данный налог не является приоритетным источником доходов консолидированного бюджета РФ, отсутствуют и объективные причины радикальных изменений действующей и неплохо зарекомендовавшей себя с точки зрения собираемости и низкого уровня уклонений от уплаты налоговых платежей отечественной системы индивидуального подоходного налогообложения. Удобная действующая система взимания НДФЛ и гражданам, для большинства которых ставки налога умеренны, а необходимость в заполнении налоговой декларации отсутствует. Кроме того, страны, в которых, как в России, значимость ИПН в совокупных налоговых доходах невысока (Чехия, Словакия – см. табл. 1), в свое время использовали российский опыт индивидуального подоходного налогообложения с «плоской шкалой», перенеся акцент на косвенное налогообложение (преимущественно НДС). Так, с 2004 г. «плоская ставка» ИПН в размере 19% действует в Словакии [23], а Чехия применяет очень близкую по своей величине к российской базовую 15%-ную «плоскую ставку» ИПН (при этом доходы, более чем в 48 раз превышающие средний уровень зарплаты, облагаются по повышенной ставке в 22%) [18]. ИПН по «плоской ставке» в 2013 г. взимался также в Болгарии (10%), Беларуси (12%), Венгрии (16%), Румынии (16%), Грузии (20%), Эстонии (21%) [25].

В условиях кризиса 2008 – 2009 гг. и сразу после него российские власти не стали по образу и подобию США, Великобритании и наиболее пострадавших от

³ Д.Некипелов в своем эмпирическом исследовании убедительно показал, что переход от прогрессивного ИПН в России к НДФЛ с «плоской ставкой» не оказал существенного влияния на дифференциацию доходов населения: по крайней мере, в начальный период введения базовой 13%-ной ставки налога коэффициент Джини до и после налогообложения не изменился (см. [22]).

долговых и бюджетных проблем государств Еврозоны менять систему индивидуального подоходного налогообложения, делая ее прогрессивной и повышая действующие ставки НДФЛ. Действительно, особого экономического смысла в таких мерах, учитывая незначительную роль НДФЛ в обеспечении доходной базы правительства, невысокий уровень государственного долга и отсутствие бюджетного дефицита, не было. Тем не менее, периодически дискуссии о возможности повышения НДФЛ и перехода на прогрессивную систему взимания налога в российском правительстве и в российском обществе возникают [7; 8]. Насколько оправданным мог бы стать подобный переход в современных условиях?

Как нам представляется, опыт зарубежных стран со сходной с Россией структурой системы индивидуального подоходного налогообложения однозначно свидетельствует в пользу сохранения действующего статус-кво. К примеру, и Чехия, и Словакия на протяжении почти десятилетия не имеют существенных проблем в своих публичных финансах, не прибегая к повышению ИПН, при этом опыт применения Чехией дополнительной слегка повышенной ставки налога для доходов, радикально превышающих среднюю минимальную заработную плату, может быть интересен и востребован в российских условиях. А решение Украины с 2011 г. в угоду представителям коммунистической партии в Верховной Раде ввести легкую прогрессию в индивидуальное подоходное налогообложение, установив ставки 15 и 17% на смену «плоской шкале» в 15% (физические лица с доходами до 10 минимальных зарплат теперь уплачивают подоходный налог по ставке 15%, а с доходами свыше 10 минимальных зарплат – 17% [9]), ухудшило администрирование данного налога для правительства и усложнило его уплату для граждан, многим из которых приходится заполнять налоговые декларации. Подобный украинский опыт может служить России предостережением для перехода на прогрессивное индивидуальное подоходное налогообложение.

Таблица 2

Структура налоговых поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации, 2006 – 2012 гг. (в % ВВП)

Показатель	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.
Все налоговые доходы и платежи, в т. ч.:	35,99	36,49	36,04	30,88	31,12	34,50	34,60
Таможенные пошлины	8,38	7,06	8,51	6,52	6,74	8,16	8,02
Единый социальный налог и страховые взносы	5,35	5,96	5,52	5,93	5,35	6,32	6,56
Налог на добавленную стоимость	5,61	6,80	5,17	5,28	5,40	5,83	5,66
Налог на прибыль	6,21	6,53	6,09	3,26	3,83	4,07	3,76
Налог на добычу полезных ископаемых	4,32	3,60	4,14	2,72	3,04	3,66	3,92
<i>Налог на доходы физических лиц</i>	<i>3,46</i>	<i>3,81</i>	<i>4,04</i>	<i>4,29</i>	<i>3,87</i>	<i>3,58</i>	<i>3,61</i>
Акцизы	1,01	0,95	0,85	0,89	1,02	1,17	1,34
Прочие налоги и сборы	1,65	1,78	1,72	1,99	1,87	1,86	1,73

Источник: [10].

Чтобы поставить точку в подобных дискуссиях, вице-премьер правительства России И. Шувалов прямо заявил на Петербургском экономическом форуме в июне 2013 г., что отмена «плоской шкалы» НДФЛ в РФ возможна не ранее 2018 г., а министр финансов А. Силуанов подтвердил отсутствие планов перехода на прогрессивную шкалу налогообложения в ближайшем будущем [12]. Более того, умеренность российского индивидуального подоходного налогообложения привлекает в Российскую Федерацию т. н. «налоговых беженцев» вроде Ж. Депардье, а также способствует притоку экспатов – высококвалифицированных иностранных специалистов – на работу в российские подразделения зарубежных компаний и в собственно российские организации (их по данным сайта job.ru в 2009 г. насчитывалось около 150 тыс. человек [4], а ежегодный рост притока экспатов только за 2011 г. составил 40% [6]). Наконец, собственный опыт России свидетельствует, что лучшей альтернативой росту любых налогов могло бы стать повышение качества налогового администрирования. По мнению заместителя председателя правительства РФ А. Дворковича, вполне возможно на 20 процентных пунктов увеличить налоговые доходы правительства просто за счет улучшения налогового администрирования (включая администрирование НДФЛ) без существенного изменения налоговой системы [11].

РЕЗЮМЕ

Проведенный анализ позволяет сделать следующие выводы:

- ✦ на современном посткризисном этапе развития мировой экономики фискальное значение индивидуального подоходного налога ослабевает, в то время как его социальная роль в кризисную и посткризисную эпоху усиливается;
- ✦ в современном мире сложилось понимание, что уровень бремени индивидуального подоходного налогообложения выше 30 – 35% является нецелесообразным;
- ✦ стремление к повышению ставок индивидуального подоходного налога в ряде ведущих стран мира зачастую связаны с популистской политикой правительства и оказываются вредным для реализации стимулирующей роли налога;
- ✦ в части введения «плоской ставки» индивидуального подоходного налога российский опыт получил положительные отзывы от международных экспертов и оказался востребованным как на постсоветском пространстве, так и в бывших социалистических странах Центральной и Восточной Европы;
- ✦ России в ближайшее время не стоит радикально менять сложившуюся и хорошо зарекомендовавшую себя в условиях кризиса 2008 – 2009 гг. систему индивидуального подоходного налогообложения. ■

ЛИТЕРАТУРА

1. В мире резко увеличилось количество миллионеров // Корреспондент.biz. 14 июня 2010 [Электронный ресурс]. – Режим

доступа : <http://korrespondent.net/business/economics/1085850-v-mire-rezko-uvlechilos-kolichestvo-millionerov> (дата обращения: 28.10.2013).

2. Во Франции налог для богатых увеличили до 75%. Новости mail.ru. 10 сентября 2012 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://news.mail.ru/politics/10185386/> (дата обращения: 28.10.2013).

3. Депардье не вернется во Францию, несмотря на отмену налога для богатых. Русская служба RFI (Radio France International). 30 декабря 2012 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.russian.rfi.fr/frantsiya/20121230-deparde-ne-vernetsya-vo-frantsiyu-nesmotrya-na-otmenu-naloga-dlya-bogatykh> (дата обращения: 28.10.2013).

4. Добро пожаловать, или Экспатам вход разрешен. Job.ru. 15.09.2009 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.job.ru/seeker/career/article/?ca=37315> (дата обращения: 28.10.2013).

5. Исследователи подсчитали число миллионеров в мире. LB.ua. 19 июня 2013 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://economics.lb.ua/world/2013/06/19/207658_issledovateli_podschitali_chislo.html (дата обращения: 28.10.2013).

6. Кому на Руси жить хорошо: Россию ждет нашествие экспатов. РБК. 2 февраля 2012 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://top.rbc.ru/economics/02/02/2012/635918.shtml> (дата обращения: 28.10.2013).

7. Делягин М. Новый 4% налог на зарплату – это сумасшествие. В правительстве обсуждают, как наполнить бюджет после президентских выборов. Свободная пресса. 02.02.2012 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://svpressa.ru/economy/article/52286> (дата обращения: 28.10.2013).

8. Михайлова Т. Надо ли в России повышать налоги? Lenta.ru. 11 ноября 2011 / Т. Михайлова [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://lenta.ru/conf/mikhailova/> (дата обращения: 28.10.2013).

9. Налоговый кодекс Украины. Ст. 167 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://meget.kiev.ua/kodeks/nalogoviy-kodeks/statya-167/> (дата обращения: 28.10.2013).

10. Основные направления налоговой политики на 2014 год и плановый период 2015 и 2016 годов (одобрены Правительством Российской Федерации 30 мая 2013 г.). Министерство финансов РФ. 06.06.2013 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2013/06/ONNP_2013-06-05.pdf (дата обращения: 28.10.2013).

11. От налога не уйти. Аркадий Дворкович предлагает на 20 процентов увеличить их собираемость. Российская газета. 11.10.2011 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.rg.ru/2011/10/11/dvorkovich.html> (дата обращения: 28.10.2013).

12. Плоскую шкалу НДФЛ в России отменит другое правительство. ИТАР-ТАСС. Информационное телеграфное агентство России. 21.06.2013 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://txt.itar-tass.com/c596/780810.html> (дата обращения: 28.10.2013).

13. Сенат США заблокировал законопроект о «налоге Баффета». Economics-online. 17.04.2012 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://economics-online.org/news/1334678433.html> (дата обращения: 28.10.2013).

14. Сокращение подоходного налога в Великобритании. Налоги и право. 22 марта 2012 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://lawedication.ru/sokrashenie-podochnogo-naloga-velikobritanii.html> (дата обращения: 28.10.2013).

15. Хэмилтон Б. Гипотеза Тибу / Б. Хэмилтон // Экономическая теория / Под ред. Дж. Итуэлла, М. Милгейта, П. Ньюмена. – М., 2004.

16. Budget Summary 2009. Irish Tax and Customs. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.revenue.ie/en/press/budget/2009/budget2009-summary.pdf> (дата обращения: 28.10.2013).

17. Crisis squeezes income and puts pressure on inequality and poverty. New Results from the OECD Income Distribution Database.

OECD, 2013 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.oecd.org/els/soc/OECD2013-Inequality-and-Poverty-8p.pdf> (дата обращения: 28.10.2013).

18. Czech Republic Income Taxes and Tax Laws [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.worldwide-tax.com/czech/czech_tax.asp (дата обращения: 28.10.2013).

19. France's 75% Income Tax on the Rich Overturned as Unconstitutional. The Time. 30.12.2012 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://world.time.com/2012/12/30/frances-75-income-tax-on-the-rich-overturned-as-unconstitutional/#ixzz2abOmvYXN> (дата обращения: 28.10.2013).

20. Income Distribution and Poverty at the OECD. OECD. 15 May 2013 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.oecd.org/social/inequality.htm> (дата обращения: 28.10.2013).

21. Income Tax rates and allowances. Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.hmrc.gov.uk/rates/it.htm#2> (дата обращения: 28.10.2013).

22. Nekipelov D. A Two-Dimensional Criterion for Tax Policy Evaluation. A Primer from the Reform of Personal Income Taxation in Russia / D. Nekipelov. April, 2004 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://128.118.178.162/eps/pe/papers/0405/0405008.pdf> (дата обращения: 28.10.2013).

23. Reforming Personal Income Tax. OECD, April 2006 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/36346567.pdf> (дата обращения: 28.10.2013).

24. Revenue Statistics 1965 – 2011. Paris: OECD, 2012 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-2012_rev_stats-2012-en-fr (дата обращения: 28.10.2013)

25. Tax Rates Around the World 2013 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.worldwide-tax.com/> (дата обращения: 28.10.2013).

26. Tax Rates for the 2013 Tax Year [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://taxes.about.com/od/Federal-Income-Taxes/qt/Tax-Rates-For-The-2013-Tax-Year.htm> (дата обращения: 28.10.2013).

27. Tax Reform Trends in OECD Countries. Paris: OECD, 30 June 2011 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.oecd.org/ctp/48193734.pdf> (дата обращения: 28.10.2013).

28. Taxation trends in the European Union Further increase in VAT rates in 2012 Corporate and top personal income tax rates inch up after long decline. Eurostat news release. 21 May 2012 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://europa.eu/rapid/press-release_STAT-12-77_en.htm?locale=en (дата обращения: 28.10.2013).

29. Taxation Trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway. European Commission, 2011 edition [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-11-001/EN/KS-DU-11-001-EN.PDF (дата обращения: 28.10.2013).

30. Tiebout C. A pure theory of local expenditures / C. Tiebout // Journal of public economy. – 1956. Vol. 64. – P. 416 – 424.

REFERENCES

"Budget Summary 2009. Irish Tax and Customs". <http://www.revenue.ie/en/press/budget/2009/budget2009-summary.pdf>

"Crisis squeezes income and puts pressure on inequality and poverty. New Results from the OECD Income Distribution Database". <http://www.oecd.org/els/soc/OECD2013-Inequality-and-Poverty-8p.pdf>

"Czech Republic Income Taxes and Tax Laws". http://www.worldwide-tax.com/czech/czech_tax.asp

"Dobro pozhalovat, ili Ekspatam vkhod razreshen" [Welcome, login or expats allowed]. <http://www.job.ru/seeker/career/article/?ca=37315>

Deliagin, M. "Novyy 4% nalog na zarplatu - eto sumasshestvie. V pravitelstve obsuzhdaiut, kak napolnit biudzhet posle prezidentskikh vyborov" [New 4 % payroll tax – it's crazy. The government is discussing how to fill the budget after the presidential election]. <http://svpressa.ru/economy/article/52286>

"Deparde ne vernetsia vo Frantsii, nesmotria na otmenu naloga dlia bogatykh" [Depardieu will not return to France, de-

spite the abolition of the tax for the rich]. <http://www.russian.rfi.fr/frantsiya/20121230-deparde-ne-vernetsiya-vo-frantsiyu-nesmotryana-otmenu-naloga-dlya-bogatykh>

"France's 75% Income Tax on the Rich Overturned as Unconstitutional". <http://world.time.com/2012/12/30/frances-75-income-tax-on-the-rich-overturned-as-unconstitutional/#ixzz2abOmvYXN>

"Issledovateli podschitali chislo millionerov v mire" [The researchers estimated the number of millionaires in the world]. http://economics.lb.ua/world/2013/06/19/207658_issledovateli_podschitali_chislo.html

"Income Distribution and Poverty at the OECD". <http://www.oecd.org/social/inequality.htm>

"Income Tax rates and allowances. Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC)". <http://www.hmrc.gov.uk/rates/it.htm#2>

Khemilton, B. "Gipoteza Tibu" [Tiebout hypothesis]. In *Ekonomicheskaia teoriia*, Moscow, 2004.

"Komu na Rusi zhit khorosho: Rossiui zhdet nasthestvie ekspatov" [To live well in Russia: Russian expat invasion of waiting]. <http://top.rbc.ru/economics/02/02/2012/635918.shtml>

[Legal Act of Ukraine]. <http://meget.kiev.ua/kodeks/nalogoviy-kodeks/statya-167/>

[Legal Act of Russia]. http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2013/06/ONNP_2013-06-05.pdf

Mikhaylova, T. "Nado li v Rossii povyshat nalogi?" [Does Russia need to raise taxes?]. <http://lenta.ru/conf/mikhailova/>

Nekipelov, D. "A Two-Dimensional Criterion for Tax Policy Evaluation. A Primer from the Reform of Personal Income Taxation in Russia". <http://128.118.178.162/eps/pe/papers/0405/0405008.pdf>

"Ot naloga ne uyti. Arkadiy Dvorkovich predlagaet na 20 protsentov uvelichit ikh sobiraemost" [Tax does not go away. Arkady Dvorkovich offers a 20 percent increase their collection]. <http://www.rg.ru/2011/10/11/dvorkovich.html>

"Ploskuiu shkalu NDFL v Rossii otmenit drugoe pravitelstvo" [Flat rate personal income tax in Russia cancels another government]. <http://txt.itar-tass.com/c596/780810.html>

"Reforming Personal Income Tax". <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/36346567.pdf>

"Revenue Statistics 1965 - 2011". http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-2012_rev_stats-2012-en-fr

"Sokrashchenie podokhodnogo naloga v Velikobritanii. Nalogi i pravo" [Reduction of income tax in the UK. Tax and Law]. <http://laweducation.ru/sokrashchenie-podokhodnogo-naloga-v-velikobritanii.html>

"Senat SShA zablokiroval zakonoproekt o "naloge Baffeta"" [The U. S. Senate blocked a bill about "Buffett Tax"]. <http://economics-online.org/news/1334678433.html>

"Tax Rates Around the World 2013". <http://www.worldwide-tax.com/>

"Tax Rates for the 2013 Tax Year". <http://taxes.about.com/od/Federal-Income-Taxes/qt/Tax-Rates-For-The-2013-Tax-Year.htm>

"Tax Reform Trends in OECD Countries". <http://www.oecd.org/ctp/48193734.pdf>

"Taxation trends in the European Union Further increase in VAT rates in 2012 Corporate and top personal income tax rates inch up after long decline". http://europa.eu/rapid/press-release_STAT-12-77_en.htm?locale=en

"Taxation Trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway". http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-11-001/EN/KS-DU-11-001-EN.PDF

Tiebout, C. "A pure theory of local expenditures". *Journal of public economy*, vol. 64 (1956): 416-424.

"Vo Frantsii nalog dlia bogatykh uvelichili do 75%" [In France, the tax for the rich increased to 75%]. <http://news.mail.ru/politics/10185386/>

"V mire rezko uvelichilos kolichestvo millionerov" [In the world dramatically increased the number of millionaires]. <http://korrespondent.net/business/economics/1085850-v-mire-rezko-uvelichilos-kolichestvo-millionerov>