



**СЕРГЕЙ ГЕННАДЬЕВИЧ  
ПЕПЕЛЯЕВ**

управляющий партнер  
«Пепеляев Групп»,  
доцент юридического  
факультета МГУ имени  
М.В. Ломоносова,  
кандидат юридических  
наук, адвокат

## ПРОГРЕССИВНАЯ МИСТИФИКАЦИЯ

Статья посвящена правовым условиям введения прогрессивной шкалы ставок налога на доходы физических лиц. Нет строго научного обоснования прогрессивной шкалы. Споры о прогрессии имеют идеологический характер, а ставки всегда произвольны. Однако можно четко определить, какие инструменты и подходы, применяемые при правовом конструировании прогрессии или совместно с прогрессией, не соответствуют общим конституционно-правовым принципам налогообложения и, следовательно, недопустимы. В статье раскрываются вопросы уравнительного налогообложения, необлагаемого минимума, обложения семьи, инфляционного налога и др.

***Ключевые слова:** налог на доходы, прогрессивное налогообложение, инфляционный налог, семейное налогообложение, необлагаемый минимум, социальные вычеты, стандартный вычет, уравнительное налогообложение, перераспределение доходов*

DOI: 10.37239/0869-4400-2024-21-7-116-125

---

Как мало-помалу поглощает пищу пиявка, теленок и пчела,  
так мало-помалу царем должен быть получаем со страны  
ежегодный налог.

*Законы Ману, Индия, II век до н.э., глава VII, п. 129*

**И**дея прогрессивного налогообложения богатств очень стара, но за тысячи лет не появилось ни одной теории, дающей надежные данные о правильной величине ставок и базах доходов, к которым эти ставки должны применяться.

Спектр концепций широк — от романтической «теории равенства жертвы», основанной на библейской притче о лепте бедной вдовы, до фундаментальной «теории опережающего роста платежеспособности», предложенной американ-

ским экономистом Э. Селигменом. Однако на самом деле эти теории выступают только идеологическим основанием прогрессии, поскольку не предлагают никаких инструментов или методов точного измерения платежеспособности в целях градации ставок. Скажем: какой может быть максимальная ставка, на каком уровне налога заканчивается капиталистическая формация и начинается уравнительный социализм? Никто не отвечает на эти вопросы.

Но концепции задают два смысловых вектора: «пусть бедным будет легче» или «пусть богатым будет хуже». Они и определяют построение моделей прогрессивного налога.

Один из ранних примеров прогрессии — налоговая реформа Солона (VI в. до н.э.). Солон, входящий в круг семи мудрецов Древней Греции, объяснял прогрессивность так: чем меньше доход, тем меньшую его долю государство может забрать. По общему правилу налог на богатство взимался по ставке 2%, но у бедных облагалась лишь его небольшая часть. Все должны платить налоги, однако бедные меньше.

В противоположность этому в конце XIX века — периоде активного расцвета социалистических теорий и движений — прогрессия стала рассматриваться как инструмент классовой борьбы и панацея от засилья косвенных налогов, сдерживающих промышленное развитие и перелагающих тяжесть налогообложения на бедные слои. Вождь пролетариата писал, что «требование социал-демократов — полная отмена всех косвенных налогов и замена их настоящим, а не игрушечным прогрессивно-подходящим налогом»<sup>1</sup>. Все должны платить налоги, а богатые больше всех.

Поскольку строго научное обоснование прогрессивного налогообложения отсутствует, все споры о нем имеют идеологический, почти что религиозный характер, а всякая шкала прогрессии неизбежно произвольна и основана на довольно грубом подходе к определению платежеспособности. Волонтаризм и политическая состоятельность — вот что лежит в основе законодательных решений о размерах прогрессивного налога. Принцип экономического основания налогообложения

при установлении как самих налоговых разрядов, так и размеров ставок тут никогда не соблюдается. Зато становится ясно, что имел в виду знаменитый министр финансов Людовика XIV Кольбер, сказавший: «Налогообложение — это искусство ощипать гуся так, чтобы получить максимум перьев и минимум писка». Искусство, а не наука.

В лучшем случае за основу берутся статистические данные, необходимые для решения задачи «либо облегчить налогообложение малоимущих, либо собрать запланированную сумму». Из этих данных (о размерах домохозяйств, о средних заработках и др.) безо всякой теории методом подбора выводятся нужные ставки, ориентированные на практические цели.

Экономические исследования в этой области состоят в построении сценариев на основе различных параметров прогрессии и моделировании их влияния на стимулы в инвестиционной, производственной и потребительской сферах<sup>2</sup>. Они ситуативны, их выводы устаревают с изменением экономической, социальной и политической конъюнктуры. Поэтому разработкой теории такие исследования не назовешь.

По причине конъюнктурности решений практика зарубежных стран пестрит разными подходами к установлению четырех ключевых параметров налоговой прогрессии:

*необлагаемый минимум* где-то может устанавливаться на значительном уровне (в США стандартный вычет для индивидуального плательщика составил в 2024 году 14,6 тыс. долл.), а где-то вовсе отсутствует (Испания, Италия, Канада);

*количество ступеней* (характеризует плавность прогрессии) в Польше, например, составляет 2, а в Люксембурге — 18;

*коридор ставок* (значение минимальной и максимальной ставок) может быть узким — от 0,77 до 11,5% (Швейцария, федеральный уровень), а может и очень широким — от 10 до 52% (Израиль);

<sup>1</sup> Ленин В.И. Капитализм и налоги // Полное собрание сочинений. М., 1958–1965. Т. 23. URL: <https://marxism.online/lenin-v-i/volume-23/245/> (дата обращения: 13.06.2024).

<sup>2</sup> Мартьянова Е.В., Полбин А.В. Сценарная оценка макроэкономических эффектов прогрессивного налогообложения в России // Финансовый журнал. 2024. Т. 16. № 1. С. 8–30.

уровень дохода высшего разряда (к каким суммам налогооблагаемого дохода начинает применяться наи-высшая ставка налога) может составлять 56 тыс. евро (Нидерланды, ставка 52%), а может и 300 тыс. евро (Испания, те же 52%).

Исходя из этого, надо сделать вывод, что всякое прямое обоснование параметров прогрессивного налогообложения не имеет строгой научной базы. Подготовленная в таком ключе исследовательская работа, особенно по юриспруденции, неизбежно окажется по существу прокламацией или агитацией. Изыскания в этой области должны вестись методом от противного. Необходимо сосредоточиться на том, чего не должно быть при прогрессивном налогообложении: какие инструменты, варианты, подходы, практикуемые при правовом конструировании прогрессии или применяемые совместно с прогрессией, не соответствуют общим конституционно-правовым принципам налогообложения и, следовательно, недопустимы.

Вот обзор таких болевых точек.

**1. Уравнительное налогообложение.** В настоящее время фокус общественной дискуссии сместился с классовой борьбы на задачи социального популизма. Специалистам по кадровой работе хорошо известно, что сотрудника в большей степени раздражает не его маленькая зарплата, а высокий доход коллеги. Поэтому желательно держать уровень зарплат в тайне. То же правило действует и в масштабах крупных человеческих общностей. Но, поскольку чужое богатство оказывается на виду и его не скрыть, прогрессивное налогообложение выступает своего рода умиротворяющим средством. И маленькому человеку на душе легче, хотя сам он ничего не приобрел, богаче жить не стал. Далеко не факт, что уплаченные «богачами» деньги будут потрачены в его интересах.

Прогрессия мистифицирует широкие слои общества, но вовсе не гарантирует снижения социального неравенства. К примеру, страной с самым высоким уровнем неравенства доходов населения является ЮАР, хотя в ней действует прогрессивная шкала: минимальная ставка налога составляет 18%, а максимальная — 45%<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> См.: *Фесенко В.* Прогрессивная шкала: назад в прошлое или шаг вперед? URL: [https://www.ey.com/ru\\_kz/workforce/](https://www.ey.com/ru_kz/workforce/)

Но налогообложение — не причина неравенства и не лекарство от него.

Теоретически наилучшие результаты в снижении неравенства должны показывать максимально высокие ставки, которые в уравнительных целях могут достигать и конфискационных значений. Показателен декрет СНК РСФСР от 27 марта 1919 года: доходы, превышающие установленный уровень (дифференцированный по городам и губерниям), облагались по ставке 100%, т.е. изымались полностью<sup>4</sup>. В СССР по ставке 90% облагались суммы авторского вознаграждения, получаемые наследниками авторов. Российский закон о подоходном налоге, сохраняя советский подход, в своем первоначальном варианте предусматривал прогрессию ставок от 12 до 60%. Это инквизиционная практика.

Здесь в пору вспомнить русскую народную сказку о лисе, которая мирила медвежат: у одного кусок оказался больше. Лиса равняла куски, поочередно откусывая от обоих. В итоге спорщики стали равными в нищете. Короче, налогообложение — весьма сомнительный инструмент для снижения неравенства доходов.

Налогообложение в целом или какой-то налог в частности не могут оправдываться задачами перераспределения. Для этого правовые механизмы налогов должны каким-либо образом учитывать причины расхождения в уровнях доходов и размерах собственности. Без этого принцип экономической обоснованности налогообложения не соблюдается.

«Налоговое обложение, берущее в расчет только прирост доходов, размеры собственности и объем потребления, не способно уже в силу своей конструкции служить базой политики перераспределения»<sup>5</sup>.

Что действительно по силам правовым налоговым конструкциям — это учитывать «причины, по которым индивид не участвует вовсе или недостаточно активно

[progressive-tax-scale-step-into-the-future-or-right-back](#) (дата обращения: 13.06.2024).

<sup>4</sup> Сборник декретов и распоряжений по финансам. 1917–1919. Пг., 1919. С. 102–103.

<sup>5</sup> Государственное право Германии в 2 т. / изд. И. Изензее, П. Кирхофф. М., 1994. Т. 2. С. 143.



участвует в кругообороте капитала (безработица, болезнь, низкое образование или отсутствие стартового капитала)<sup>6</sup>. Но это не о повышенных ставках налога, а наоборот — о снижении ставок и предоставлении иных льгот социальной направленности.

Другая задача, которая может выполняться налогами, — снижение уровня демонстративного потребления, свойственного состоятельным гражданам. Оно, собственно, и мозолит глаза. С этой целью вводятся не прогрессивные ставки НДФЛ, а налоги на роскошь в различных формах.

**2. Совокупная прогрессивность и фактическая ставка.** При введении прогрессивного налогообложения доходов физических лиц необходимо оценивать прогрессивность налогообложения лица в совокупности. Ведь, например, высокий налог на дорогие и мощные автомобили вводился относительно недавно как форма налогообложения роскоши. Цель и была в том, чтобы «с тыла» добраться до высоких доходов, когда до них напрямую не добирается НДФЛ. В этом смысле есть и другие «обходные маневры», в частности налогообложение сверхдорогой жилой недвижимости (подп. 2 п. 2 ст. 406 НК РФ). Поэтому заявления, что у нас нет прогрессивного налогообложения, неточны.

Но НК РФ знает и регрессивное налогообложение, т.е. относительно меньшее налогообложение некоторых видов высоких доходов. Речь идет об уплате НДФЛ с фиксированной прибыли контролируемых иностранных компаний (ст. 227.2).

Очень важно и то, что в большинстве ситуаций налогом на доход фактически облагается не чистый доход лица (имущественное приращение, поступления за минусом деловых расходов), а полученные суммы в полном объеме.

В законодательстве термином «доход» обозначают и выручку от продажи (валовый доход), и экономическую выгоду (чистый доход). Неточные формулировки закона (ст. 210 НК РФ: «При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной

формах...») порождают многочисленные споры о возможности вычесть затраты, понесенные для извлечения дохода. Например, в налоговой декларации нет строки, где гражданин, сдающий квартиру в аренду, может указать уплаченные им суммы коммунальных и других платежей. В результате полученная арендная плата облагается налогом в полном размере, хотя доход от операции меньше.

Наемный работник не может вычесть стоимость проезда к месту работы и прочие необходимые затраты, связанные с трудом. У предпринимателей, не имеющих формальной регистрации, нет возможности вычесть деловые расходы, что недавно подтвердил (к большому удивлению и сожалению) Конституционный Суд РФ<sup>7</sup>. В результате фактическая ставка налога существенно больше, чем нормативные 13%.

Такая ситуация — наследие советской эпохи, когда за пределами государственного сектора легальной экономики практически не существовало и не было задачи точно определять доход плательщика. Налогообложение было перекладыванием денег из одного государственного кармана в другой. Теперь экономическая ситуация изменилась, а налогообложение в этой части осталось на пещерном уровне. С ним можно было как-то мириться при ставке налога 13%, но при ощутимом росте ставок доход должен определяться не на глазок. При сохранении прежней ситуации внедрение прогрессии — это форма финансового насилия.

**3. Бюджетное распределение.** В настоящее время НДФЛ в основном объеме зачисляется в региональные бюджеты, а в части дополнительных 2% — в бюджет федеральный. Абсолютное большинство российских регионов ничего не выиграет от повышения ставок. Миллионеры не размазаны тонким слоем по всей территории страны. Если заметный прирост доходов региональных бюджетов и будет, то лишь у немногих субъектов РФ. Население большинства регионов никаких практических выгод не получит.

Это подтвердила практика взимания НДФЛ в части 2%-ной надбавки. В 2023 году от увеличения ставки с 13 до 15% в федеральный бюджет дополнительно

<sup>6</sup> Там же.

<sup>7</sup> Постановление КС РФ от 14.02.2024 № 6-П.

поступило 160 млрд руб. подоходного налога. Почти 70% от этой суммы дали всего четыре региона (рис. 1).

Изменение же системы таким образом, чтобы НДФЛ в повышенной части зачислялся в федеральный бюджет (именно это и планируется) и оттуда, возможно, перераспределялся регионам, будет означать явный ущерб и без того хилому российскому федерализму и еще более «разлучит» население с вносимыми им платежами.

Но, может быть, здесь применим рентный подход: Западная Сибирь богата нефтью, Якутия — алмазами, а Москва — миллиардерами. Все это общее достояние, налоговые доходы от которого должны перераспределяться через федеральный бюджет для общей пользы. Так что у Минфина есть шанс обосновать любой вариант.

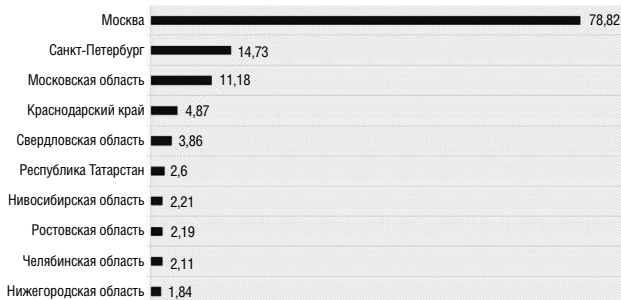


Рис. 1. Топ-10 регионов по размеру выплат в федеральный бюджет (млрд руб.)<sup>8</sup>

**4. Семейное налогообложение.** Прогрессия несправедлива в отношении семей, где зарабатывает только один. Например, отец «впахивает», а мать ухаживает за оравой ребятишек (пропагандируемый тип семьи). Ячейка общества — семья. Заработанный одним родителем доход потребляется всей семьей и ей же, по существу, принадлежит. Ведь, скажем, при разводе имущество супругов делится между ними. Часть заработанных средств перечисляется тому, с кем остаются дети. Так правильно ли и справедливо ли, что человек, стремящийся получить — зачастую на нескольких работах — высокий доход для достойного содержания

большой семьи, оказывается в зоне повышенного налогообложения? Очевидный ответ: нет.

Для определения истинного дохода налогоплательщика во многих странах применяется совместное декларирование доходов супругами, а в ряде случаев и другими членами семьи. Супруги могут заполнять совместную декларацию, к их общему доходу применяются особый вычет и специальная шкала налогообложения. В других случаях облагаемый доход делится между ними поровну. Могут применяться семейные коэффициенты, отражающие состав семьи. Вариантов много, но ни один из них не использовался ни в советское время, ни в пореформенной России. Между тем справедливое прогрессивное налогообложение без этого инструмента недостижимо.

Отсутствие семейного налогообложения стимулирует уклонение от налогообложения путем пресловутого дробления налоговой базы. Оформляются фиктивные соглашения, по которым доходы получают зятья, сватья и прочая родня фактического получателя дохода. И на бытовом уровне это воспринимается как справедливое решение. Борьба с этим явлением мало того что затратна и малоэффективна, так еще и социально контрпродуктивна: хотели справедливости, а получили голый фискализм с довеском в виде штрафов, пеней и иных взысканий.

Можно смягчить ситуацию, расширив зону применения минимальной ставки: скажем, подняв ее с нынешних 5 млн до 10 млн. Однако в этом случае выгоду получают не только многодетные семьи, но и все другие налогоплательщики. Может, это и рабочий вариант (мы же не хотим обездолить многодетных граждан только из соображений, как бы не стало лучше и остальным), но разумнее будет внедрить прямой механизм.

Обсуждался тем не менее другой вариант: начинать рост налоговой ставки не с пяти млн руб., как сейчас, а уже с одного<sup>9</sup>. Если применить это предложение к семье с тремя детьми, то прогрессия начнется с дохода на одного члена семьи, составляющего 16,7 тыс. руб.

<sup>8</sup> ФНС раскрыла регионы с наибольшими сборами НДФЛ с состоятельных россиян. URL: [https://www.rbc.ru/economics/18/03/2024/65f4177b9a794755ca641354?from=from\\_main\\_10](https://www.rbc.ru/economics/18/03/2024/65f4177b9a794755ca641354?from=from_main_10) (дата обращения: 13.06.2024).

<sup>9</sup> СМИ узнали параметры возможного повышения НДФЛ и налога на прибыль. URL: <https://www.forbes.ru/finansy/507896-smi-uznali-parametry-vozmoznogo-povyshenia-ndfl-i-naloga-na-pribyl> (дата обращения: 13.06.2024).



в месяц. Официальная сумма прожиточного минимума в 2024 году составляет в среднем по стране 15 453 руб. на человека. В некоторых регионах она существенно выше, например в Мурманской области 24 613 руб., а в Чукотском автономном округе 40 332 руб.<sup>10</sup> Можно ли допустить налогообложение дохода, необходимого для простого выживания? Вопрос риторический.

Те формы укрепления справедливости налогообложения в отношении больших семей, которые сегодня существуют и предлагаются, в действительности этой цели не достигают и даже противоречат ей.

В настоящее время стандартный налоговый вычет на первого и второго ребенка составляет 1400 руб. в месяц, а на последующих — 3 тыс. руб. С момента, когда годовой доход родителя превысил 350 тыс. руб., вычет перестает предоставляться (подп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ). Щедрое предложение состоит в том, чтобы вычет на второго ребенка повысить до 2800 руб., на последующих — до 6 тыс. руб., а предельный уровень льготированного годового дохода поднять до 450 тыс. руб.<sup>11</sup>

Простой расчет показывает, что семье с тремя детьми при одном работающем родителе льгота позволит сохранить в семейном бюджете минимум 1326 руб. (если в январе доход уже составит 450 тыс. руб.), максимум 15 912 руб. (если предельный доход будет получен только к концу года). При двух зарабатывающих родителях эффект в два раза выше. При максимальной семейной экономии около 32 тыс. руб. в год на одного ребенка приходится 884 руб. в месяц, тогда как душевой семейный доход — 15 тыс. руб. в месяц. Не разгуляешься.

Для семей с пятью детьми максимальная сохраненная сумма составит чуть менее 70 тыс. руб. за год, т.е. 1154 руб. в месяц на ребенка. Эффект большой семьи — дополнительные ежемесячные 270 рублей на ребенка в условиях снижения среднедушевого дохода такой семьи до 10 714 руб. в месяц.

Нужно согласиться со словами из Послания Президента РФ Федеральному Собранию, что *в семьях, где растет много детей, много и забот, и у родителей должно оставаться больше свободных средств на решение повседневных проблем*. Но нельзя согласиться с предложенным вариантом семейных льгот, ибо их общий посыл таков: либо получай максимальную льготу, но оставайся в глубокой бедности, либо зарабатывая на достойное содержание детей сам и не рассчитывая на налоговые «поблажки». В Послании указано, что большая многодетная семья должна стать нормой, философией жизни общества, ориентиром всей государственной стратегии, но сейчас среди многодетных семей уровень бедности составляет 30%, и его необходимо кардинально снизить. Если усилия в этом направлении приведут к результату, то сфера применения семейной льготы будет постоянно снижаться, налоговая поддержка семей будет сокращаться. Минфин, наверное, порадует. А многодетные семьи?

##### 5. Необлагаемый минимум (стандартный вычет).

Другая застарелая проблема: крайне скупердяйски применяется институт необлагаемого налогового минимума. Это выражение конституционного права человека на жизнь: налоги не могут изымать ту часть дохода, которая абсолютно необходима для покрытия минимальных потребностей выживания.

Нищенский необлагаемый минимум никак не соответствует представлениям о справедливом налогообложении. Напротив, установление уровня необлагаемых доходов в размере, отвечающем реальному социально-гигиеническому уровню, привело бы к фактическому прогрессивному налогообложению безо всякого повышения ставок. В духе Солона: фактический доход малообеспеченных граждан в конечном счете облагался бы налогом лишь в малой части. Но Солон, готового решиться на этот шаг, с нами нет, а Минфин России противится: из бюджета выпадут значительные доходы. Но ведь не выпадут, если ставки будут увеличены. В 2024 году от 2%-ной надбавки НДФЛ запланированы поступления в размере 280 млрд руб. От следующего увеличения ставок следует ожидать триллионных поступлений. Почему бы их часть не направить на качественное, а не показушное реформирование НДФЛ? Или все задумано не ради справедливости, а ради фиска?

<sup>10</sup> См.: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_407365/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_407365/) (дата обращения: 13.06.2024).

<sup>11</sup> Послание Президента РФ Федеральному Собранию 29 февраля 2024 года. URL: <http://www.kremlin.ru/events/president/news/73585> (дата обращения: 13.06.2024).

Увеличение необлагаемого минимума позволило бы компромиссно сочетать идеалистические представления о справедливости сторонников прогрессивного налогообложения со взглядами реалистов, отстаивающих преимущества пропорционального налогообложения. Многие экономисты убедительно доказывают, что пропорциональное (а не прогрессивное) налогообложение не снижает стимулы к труду, приводит к расширению налоговой базы и, следовательно, поступлениям налогов в бюджет<sup>12</sup>. При этом оно порождает заметно меньше уклонений от налогообложения и всякого негатива, с этим связанного, в том числе затрат на контроль и судебных издержек.

**6. Инфляционный налог.** Прогрессивная шкала не должна вводиться в условиях стабильно высокой инфляции. Если не пересматривать регулярно пороговые значения для применения возросших ставок, обесценение денег будет приводить к уплате инфляционного налога: налогообложение, предназначенное для средних слоев населения, постепенно распространится на малообеспеченных граждан; предназначенное для очень богатых — на среднюю прослойку. Шкалу ставок надо периодически пересматривать, вводить коэффициенты-дефляторы, как по порогам для УСН.

Такая адаптация к инфляции будет постоянно запаздывать, что уже показал опыт 1990-х. Поэтому прогрессию можно вводить только в условиях экономической и валютной стабильности, чем наше время не отличается.

Цифры, которые заставляют задуматься: в 2021 году сборы от увеличения ставки НДФЛ на 2% составили 149 млрд. руб. В 2023 году они выросли до 160 млрд. руб. В 2024 году запланирован рост на 75% (!) — до 280 млрд. руб.<sup>13</sup> Из-за чего же происходит такой рост поступлений? Ведь нет условий для роста личных богатств в такой степени. Но есть движение средних доходов «вправо»: из-за инфляции, приводящей к корректировкам зарплат, средние доходы переваливают за границу в 5 млн руб. и начинают об-

лагаться по повышенной ставке, хотя покупательная способность плательщика не выросла.

**7. Бюджетная эффективность.** Выводы о бюджетной эффективности плоского налогообложения убедительно доказываются цифрами. Минфин России, который сейчас бодро рапортует о всяческой поддержке прогрессивного налогообложения, в официальной отчетности приводит данные о росте собираемости НДФЛ (рис. 2).

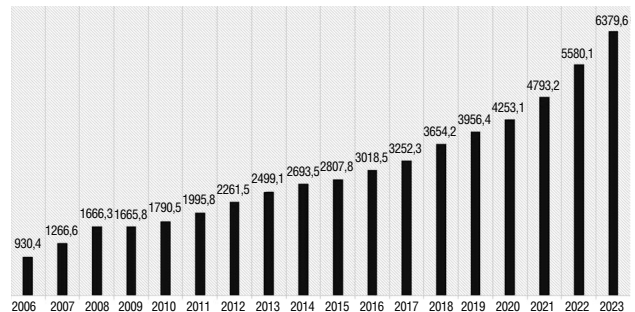


Рис. 2. Поступление НДФЛ в консолидированные бюджеты субъектов РФ (трлн руб.)<sup>14</sup>

В одном из отчетов Председателя Правительства РФ В.В. Путина Федеральному Собранию приводились данные, что за первые восемь лет применения плоской шкалы поступления налога в бюджет выросли в 12 раз<sup>15</sup>. Только за один 2001 год (первый год действия плоской шкалы) рост платежей налога по сравнению с предшествующим годом составил 28%<sup>16</sup>.

Не все соглашались с декларируемыми результатами. Исследователи указывали, что бюджетная эффективность не так значительна, если оценивать ее с учетом динамических показателей<sup>17</sup>. Но вот с чем не поспоришь: если в 1990-е годы подходящий

<sup>12</sup> Шаталов С.Д. Тридцать лет и три года: оглядывая российский опыт налогообложения: интервью // Налоговед. 2024. № 4. С. 21–33.

<sup>13</sup> Налоги готовят к оптимизации // Коммерсант. 2024. 20 марта.

<sup>14</sup> Краткая ежегодная информация об исполнении консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации (млрд. руб.). URL: [https://minfin.gov.ru/ru/statistics/subbud/execute?id\\_57=90143-kratkaya\\_ezhegodnaya\\_informatsiya\\_ob\\_ispolnenii\\_konsolidirovannykh\\_byudzhetov\\_subektov\\_rossiiskoi\\_federatsii\\_mlrd\\_rub](https://minfin.gov.ru/ru/statistics/subbud/execute?id_57=90143-kratkaya_ezhegodnaya_informatsiya_ob_ispolnenii_konsolidirovannykh_byudzhetov_subektov_rossiiskoi_federatsii_mlrd_rub) (дата обращения: 13.06.2024).

<sup>15</sup> В.В. Путин выступил в Государственной Думе с отчетом Правительства РФ о результатах его деятельности за 2008 год. URL: <http://archive.government.ru/docs/3790/>. (дата обращения: 13.06.2024).

<sup>16</sup> Письмо Минфина России от 31.08.2012 № 03-04-05/8-1038.

<sup>17</sup> См.: Васильева И.А. Ввод плоской шкалы НДФЛ: оценки «сверху» и «снизу» // Россия: тенденции и перспективы развития. М., 2011. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/vvod>



налог с населения формировал порядка 10% доходов бюджета, то в настоящее время эта доля выросла до 26%<sup>18</sup>. Парламентские деятели даже заявляли, что плоская шкала налогообложения является одним из основных конкурентных преимуществ отечественной экономической системы<sup>19</sup>.

Российские результаты внедрения плоской шкалы вдохновили и другие страны. Зарубежные экономисты признали успех реформы<sup>20</sup>. Около 30 государств перешли от прогрессивного налогообложения к пропорциональному. И это не только страны, решающие задачи ускорения экономического роста, но и развитые в экономическом отношении. Пропорциональное налогообложение не чуждо, например, канадской провинции Альберта и отдельным штатам США: Иллинойсу, Индиане, Массачусетсу, Мичигану и Пенсильвании<sup>21</sup>.

Россия же делает очередной зигзаг, и совершенно неочевидно, что это зигзаг удачи. Введение плоской шкалы резко снизило стимулы к уклонениям от налогообложения, чем и был обусловлен всплеск собираемости. Возвращение прогрессивности вновь их оживит, а также снизит желание трудиться: зачем стремиться зарабатывать больше, если значительная часть приработка уйдет в налог?<sup>22</sup>

Поэтому при любых сценариях прогрессивного повышения ставок НДФЛ произойдет сокращение ВВП

[ploskoy-shkaly-ndfl-otsenki-sverhu-i-snizu/viewer](https://ploskoy-shkaly-ndfl-otsenki-sverhu-i-snizu/viewer) (дата обращения: 13.06.2024).

<sup>18</sup> Динамика поступления налогов и сборов, администрируемых ФНС России, по состоянию на 01.04.2022. URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn12/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/12146227/](https://www.nalog.gov.ru/rn12/related_activities/statistics_and_analytics/12146227/) (дата обращения: 13.06.2024).

<sup>19</sup> Андрей Макаров: плоская шкала налогообложения — конкурентное преимущество российской экономики. URL: <https://er-gosduma.ru/news/andrey-makarov-ploskaya-shkala-nalogooblozheniya-konkurentnoe-preimushchestvo-rossiyskoy-ekonomiki/> (дата обращения: 13.06.2024).

<sup>20</sup> Rabushka A. The Flat Tax at Work in Russia: Year Three. URL: <https://www.hoover.org/research/flat-tax-work-russia-year-three> (дата обращения: 13.06.2024).

<sup>21</sup> Плоская и прогрессивная шкала налогообложения. Мировой опыт. URL: <https://ria.ru/20131108/975541579.htm> (дата обращения: 13.06.2024).

<sup>22</sup> Этот риск признается политиками. См., напр.: <https://www.kommersant.ru/doc/6596376?query=%D0%BD%D0%B0%D0%B%D0%BE%D0%B3>; <https://rg.ru/2024/03/13/v-gosdume-rasskazali-o-perspektivah-vvedeniia-progressivnogo-nalogooblozheniia.html> (дата обращения: 13.06.2024).

от 0,3 до 1,3% в расчете на год<sup>23</sup>. Произойдет и повышение цен на товары, работы и услуги, поскольку в ряде случаев бизнес будет вынужден повысить суммы оплаты труда, чтобы сохранить работникам прежний уровень достатка. А это, естественно, повысит себестоимость производства и, как следствие, цены.

Прогрессивное налогообложение влечет необходимость либо широкого самостоятельного декларирования доходов, либо увеличения нагрузки на налоговые инспекции. Система удержания налога у источника выплаты дохода больше не будет самодостаточной. Следовательно, издержки налогового администрирования и конфликтный потенциал отношений вырастут.

## 8. Решение иных политико-экономических задач.

В ситуации высокой инфляции у прогрессивного налогообложения есть еще одна задача, для решения которой важны просто высокие, необязательно экономически обоснованные ставки: перенаправить средства граждан в долгосрочные вложения. Параллельно с увеличением ставок обсуждается, например, вопрос об освобождении от налогообложения процентов, полученных по долгосрочным депозитам. Процессы, казалось бы, разнонаправленные. На самом деле их связывает одна политико-экономическая цель — сдерживание инфляции через ограничение потребления, заморозка свободных средств населения, в том числе на длительных депозитах.

С этой же целью приняты и некоторые другие новеллы о налоговых вычетах в связи с долгосрочными сбережениями граждан. Налогооблагаемый доход сокращается на суммы уплаченных пенсионных взносов по договорам о выплате негосударственной пенсии по достижении пенсионного возраста; уплаченных сберегательных взносов по договорам долгосрочных сбережений, заключенным с негосударственным пенсионным фондом (НПФ); денежных средств, внесенных на индивидуальный инвестиционный счет (ИИС), открытый начиная с 1 января 2024 года, а также доходов по операциям на таком ИИС. Льготы действуют при условии, что размер вложений не превышает 400 тыс. руб. в год и они долговременны — как правило, не менее 10 лет.

<sup>23</sup> Мартянова Е.В., Полбин А.В. Указ. соч. С. 8–30.



Фактически же эти льготы не приведут к повышению благосостояния граждан, которые решат ими воспользоваться. Их экономическая суть — перекачка ресурсов в пользу банков. Уже сейчас некоторые банки искусственно учитывают размер налоговых вычетов в доходности финансовых инструментов, снижая тем самым собственные выплаты лицам, разместившим свои средства на пенсионных и других «льготируемых» счетах. В результате инвестиционные доходы физических лиц, получаемые непосредственно от банка, скромнее доходов от других финансовых инструментов, а эффект от налоговых льгот искусно транслируется банку.

**9. Социальное восприятие прогрессии.** В конце 2023 года министр финансов РФ обещал, что в ближайшие три года ставки НДФЛ не изменятся, а вернуться к этому вопросу власти намерены в следующем бюджетном цикле<sup>24</sup>. Ситуация, которая развернулась в действительности, подрывает всякое доверие к стратегическим заявлениям лиц, в чьей прямой зоне ответственности находится налогообложение. А доверие — важный экономический фактор, особенно при принятии инвестиционных решений.

Может быть, экономическая ситуация, ранее предопределявшая успех плоской шкалы, резко изменилась так, что плоская шкала перестала показывать результаты? Или весь вопрос в том, что из-за режима санкций мобильность россиян резко снизилась, бежать с подводной лодки им некуда, а с птички в клетке можно хоть все перья ощипать? Тем более что информационные возможности налоговых органов, их техническое оснащение существенно возросли?

Население, как бы оно ни жаждало слез богатых, со временем все равно даст отрицательные оценки реформе, несмотря на все сегодняшние показатели соцопросов, демонстрирующие общественную поддержку инициативы. Одно дело отвечать абстрактно, другое — столкнуться с действительностью. Увеличение налогов с неизбежностью будет примерено на себя всеми слоями населения: раз уж ступили на эту дорожку, то не сегодня завтра и меня это кос-

нется, в том числе из-за инфляции, неэффективных малозначимых льгот. Если реформа не будет сопровождаться ощутимыми благами для малообеспеченных и семейных граждан, то социальная поддержка и одобрение мероприятия будут, мягко говоря, сдержанными. А у экономически активной части населения и вовсе серьезно ухудшится. На это могут повлиять следующие обстоятельства.

Важный аспект: что будет с основным инструментом налогового планирования для среднего класса — упрощенной системой налогообложения, которой прогрессия противопоказана? Ставки налога для лиц на УСН довольно низкие, что и делает этот режим привлекательным. Можно предвидеть резкий рост числа лиц, зарегистрированных как ИП, а затем рост споров о правомерности применения спецрежима.

Без ответа пока остается и вопрос о том, как сочетаются с прогрессивной системой существующий налог на профессиональный доход. Должны ли обложенные им суммы учитываться в общем составе доходов, существенных для определения ставки НДФЛ? Уже прозвучало, что наемные работники, самозанятые, индивидуальные предприниматели платят налоги по различным ставкам, а это «оказывает негативное влияние на рынок труда и способствует получению налоговой выгоды без какой-либо деловой цели. Такую диспропорцию также необходимо проработать»<sup>25</sup>. Так что и специальные режимы, стимулирующие выход из серой необлагаемой зоны и упрощающие налоговую бюрократию, оказались в зоне риска.

В каком направлении будет реализована идея прогрессивного налогообложения, высказанная в период недавно завершенной президентской избирательной кампании? Пока отчетливо видны лишь общие контуры пробюджетного варианта развития событий.

В Послании Федеральному Собранию Президент призвал «подумать о более справедливом распределении налогового бремени в сторону тех, у кого более высо-

<sup>24</sup> Силуанов исключил пересмотр базовых налоговых ставок в ближайшие 3 года. URL: <https://www.rbc.ru/economics/16/10/2023/652d221a9a7947e604c5af0c> (дата обращения: 13.06.2024).

<sup>25</sup> В Госдуме рассказали о перспективах введения прогрессивного налогообложения. URL: <https://rg.ru/2024/03/13/v-gosdume-rasskazali-o-perspektivah-vvedeniia-progressivnogo-nalogooblozheniia.html> (дата обращения: 13.06.2024).



кие личные и корпоративные доходы»<sup>26</sup>. И дискуссия, как она отражена в прессе, ведется вокруг размера новых ставок и уровней дохода<sup>27</sup>.

Но в Послании прозвучали и другие идеи, важные для конструкции прогрессивного налога: налоговая система призвана сокращать неравенство, надо снизить налоговое бремя для многодетных семей, в том числе за счет вычетов. Будет ли совершен отвлекающий маневр или НДФЛ в этой части будет существенно реформирован — основной вопрос.✉

## Progressive Hoax

The article is devoted to the legal conditions for the introduction of a progressive scale of personal income tax rates. There is no strictly scientific justification of the progressive scale. Disputes about progression are ideological in nature, and the rates are always arbitrary. However, it is possible to clearly define what tools and approaches applied in the legal construction of progression or in conjunction with progression do not comply with the general constitutional and legal principles of taxation and, therefore, are inadmissible. The article reveals the issues of equalised taxation, non-taxable minimum, family taxation, inflation tax, etc.

**Keywords:** *income tax, progressive taxation, inflation tax, family taxation, non-taxable minimum, social deductions, standard deduction, equalised taxation, redistribution of income*

## INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

### Sergey G. Pepeliaev

Managing Partner at Pepeliaev Group, Associate Professor of the Law Faculty of Lomonosov Moscow State University, Candidate of Juridical Sciences, Advocate (e-mail: s.pepeliaev@pgplaw.ru)

## REFERENCES

Fesenko, V. Progressive scale: back to the past or a step forward? [*Progressivnaya shkala: nazad v proshloye ili shag vpered?*], available at: [https://www.ey.com/ru\\_kz/workforce/progressive-tax-scale-step-into-the-future-or-right-back](https://www.ey.com/ru_kz/workforce/progressive-tax-scale-step-into-the-future-or-right-back) (accessed 13 June 2024).

Martyanova, E.V. and Polbin, A.V. “Scenario Assessment of Macroeconomic Effects of Progressive Taxation in Russia” [*Stsenarnaya otsenka makroekonomicheskikh effektov progressivnogo nalogooblozheniya v Rossii*]. Financial Journal [*Finansovyy zhurnal*]. 2024. Vol. 16. No. 1. P. 8–30.

Rabushka A. The Flat Tax at Work in Russia: Year Three, available at: <https://www.hoover.org/research/flat-tax-work-russia-year-three> (accessed 13 June 2024).

Shatalov, S.D. “Thirty and Three Years: Looking Back at Russia’s Taxation Experience: An Interview” [*Tridtsat’ let i tri goda: ogyadyvaya rossiyskiy opyt nalogooblozheniya: interv’yu*]. Tax Expert [*Nalogoved*]. 2024. No. 4. P. 21–33.

Vasilyeva, I.A. “Introduction of a flat personal income tax scale: ‘top’ and ‘bottom’ assessments” [*Vvod ploskoy shkaly NDFL: otsenki “sverkhu” i “snizu”*]. Russia: trends and prospects of development [*Rossiya: tendentsii i perspektivy razvitiya*]. Moscow, 2011, available at: <https://cyberleninka.ru/article/n/vvod-ploskoy-shkaly-ndfl-otsenki-sverhu-i-snizu/viewer> (accessed 13 June 2024).

<sup>26</sup> Послание Президента РФ Федеральному Собранию 29 февраля 2024 года.

<sup>27</sup> Госдума и правительство начали готовить проект прогрессивного налогообложения. URL: <https://www.kommersant.ru/doc/6563370> (дата обращения: 13.06.2024).