

А. И. Погорлецкий

ТЕНДЕНЦИИ В ИНДИВИДУАЛЬНОМ ПОДОХОДНОМ НАЛОГООБЛОЖЕНИИ В СОВРЕМЕННОМ МИРЕ: ВОПРОСЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

В условиях нынешнего турбулентного состояния системы мирохозяйственных связей прежние устоявшиеся подходы к индивидуальному подоходному налогу, включая его фискальную, стимулирующую и социальную функции, нуждаются в серьезном теоретическом и практическом переосмыслении. Новый взгляд на роль налога на доходы физических лиц в структуре национальной налоговой системы должен учитывать современные бюджетные и долговые проблемы ряда стран мира, а также возможности посткризисного стимулирования экономического роста. В настоящей 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. Библиогр. 49 назв. Ил. 5. Табл. 2.

Ключевые слова: налогообложение, налоговая теория, налоговая политика, налоговое регулирование, прогрессивное налогообложение, индивидуальный подоходный налог, налог на доходы физических лиц, международная налоговая конкуренция.

A. I. Pogorletskiy

TENDENCIES IN THE INDIVIDUAL INCOME TAXATION IN CONTEMPORARY WORLD: QUESTIONS OF THEORY AND PRACTICE

Under the current turbulent state of the modern system of international economic relations, the previous approaches to the role of individual income tax including its fiscal, stimulant and social functions are needed serious theoretical and practical rethinking. New view for the personal income tax has to take into consideration current budget and debt problems of a number of countries as well as opportunities of post-crisis economic growth stimulation. The article deals with the contemporary tendencies in individual income taxation in the leading countries of the world. The author marks a role of individual income tax both in contribution in consolidated government budget and in social consequences equalization in the post-crisis periods. Besides, author considers specificities of individual income taxation in the Russian Federation, including ways of modification of imposition system by tax rates increasing and progressive tax scale introduction. Refs 49. Figs 5. Tables 2.

Keywords: taxation, tax theory, tax policy, tax regulation, progressive taxation, individual income tax, personal income tax, international tax competition.

1. Введение

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 источникам формирования доходной базы бюджетов правительств всех уровней стало уделяться первостепенное значение. Оче-

Александр Игоревич ПОГОРЛЕЦКИЙ — доктор экономических наук, профессор, Санкт-Петербургский государственный университет, Российская Федерация, 199034, Санкт-Петербург, Университетская наб., 7/9; pogorletski@hotmail.com

Aleksandr Igorevich POGORLETSKIY — Doctor of Economics, Professor, St. Petersburg State University, 7/9, Universitetskaya nab., St. Petersburg, 199034, Russian Federation; pogorletski@hotmail.com

видно, что налоговая составляющая государственных доходов при этом особенно важна. В свою очередь, среди налоговых поступлений много внимания стало уделяться индивидуальным подоходным налогам (ИПН), поскольку фискальная роль ИПН 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.

Нужно отметить, что вопросы, связанные с индивидуальным подоходным налогообложением, включающие и стимулирующий характер данного налога, и его справедливость и оптимальность, традиционно привлекают повышенное внимание как теоретиков, так и практиков. При этом ведущую роль в современном теоретическом осмыслении ИПН сыграли такие известные зарубежные экономисты, как У. Викри (W. Vickrey), Д. Миррлис (J. Mirrlees), Д. Стиглиц (J. Stiglitz), П. Даймонд (P. Diamond), Д. Аткинсон (A. Atkinson), Э. Сэз (E. Saez). Так, У. Викри одним из первых в послевоенный период сформулировал задачу поиска оптимального уровня подоходных налогов, стимулирующих развитие [Vickrey, 1947; 1971], математический ответ на которую был дан Д. Миррлисом [Mirrlees, 1971; 1986], с которым У. Викри в 1996 г. разделил Нобелевскую премию по экономике. Два других Нобелевских лауреата — Д. Стиглиц (совместно с Д. Аткинсоном) [Аткинсон, Стиглиц, 1995; Стиглиц, 1997; Atkinson, Stiglitz, 1980] и П. Даймонд (совместно с Э. Сазом) [Diamond, Saez, 2011; Diamond, 2002; 2011] — в своей деятельности также уделяют немало места теоретическим и практическим проблемам оптимального налогообложения физических лиц, включая возможности введения всеохватывающих ИПН с фиксированной ставкой. Из современных российских экономистов, разрабатывающих теоретические концепции налогообложения физических лиц, отметим труды Л. И. Якобсона [1996; 2000], Р. О. Смирнова (совместно с С. В. Чистяковым) [Смирнов, Чистяков, 2002; Смирнов, 2011a; 2011b], Д. Н. Некипелова [2005; Nekipelov, 2004], М. Е. Чичилева [2007], М. С. Грачева [2009; 2011], которые, как и их зарубежные коллеги, занимаются вопросами эффективности и справедливости подоходных налогов, поиском оптимального уровня налоговых ставок.

Тем не менее в условиях нынешнего турбулентного состояния системы мировых хозяйственных связей прежние устоявшиеся подходы к ИПН, включая его фискальную, стимулирующую и социальную функции, нуждаются в серьезной теоретической и практической переоценке. Новый взгляд на роль налога на доходы физических лиц в структуре национальной налоговой системы должен учитывать современные бюджетные и долговые проблемы ряда стран мира, а также возможности посткризисного стимулирования деловой активности. Отметим, что в настоящее время публикации, посвященные теории и практике индивидуального подоходного налогообложения на кризисном и посткризисном этапе развития мировой экономики, востребованы и у экономистов, и у сотрудников налоговых администраций, и у политиков, ответственных за реализацию национальных налоговых реформ.

Цель данной статьи — характеристика современного состояния зарубежной и отечественной теории и практики в области применения ИПН с учетом влияния недавнего глобального экономического кризиса. В качестве поставленных *задач* мы определим следующие: выявление тенденций в индивидуальном подоходном налогообложении в ведущих странах мира на текущем этапе развития, оценка реального вклада ИПН в формирование доходной базы правительств всех уровней, определение роли ИПН

в сглаживании социальных последствий в период «великой рецессии», а также прояснение специфики индивидуального подоходного налогообложения в Российской Федерации, включая возможности модификации действующей системы взимания ИПН в сторону увеличения налоговых ставок и введения прогрессивной шкалы налога.

2. Современные тенденции индивидуального подоходного налогообложения в ведущих странах мира

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 налогов как косвенных регуляторов хозяйственной активности в обществе. Соответственно, на рубеже XX — XXI вв., когда был достигнут пик размеров государственного присутствия в экономике, выражаемом как в доле бюджетных расходов и доходов в ВВП, так и в показателях налоговой нагрузки (доля налоговых поступлений в ВВП), достаточно знаменательной тенденцией стало стремление к так называемому «эффективному правительству» [World Development Report, 1997]. 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 в те времена «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 годы англосаксонские экономики первыми проводят радикальные изменения в своей налоговой политике, снижая налоговые ставки, упрощая налоговую систему и делая приоритет в пользу регулирующей роли налогов. Успехи США, Великобритании, Канады, Австралии, Новой Зеландии и Ирландии в части последовавших за снижением налогов высоких темпов экономического роста и низкой безработицы служат своеобразным демонстративным эффектом для распространения подобного опыта и на другие страны и регионы мира. На рубеже XX–XXI вв. налоги начинают снижаться повсеместно, в том числе и в странах социально-рыночной модели хозяйствования (Германии, Франции, государствах Скандинавии, Бенилюкса), где высокий уровень налогообложения позволял поддерживать высокие стандарты социального обеспечения населения и отличное качество общественной инфраструктуры (транспорт, здравоохранение, образование, городское хозяйство). Тенденция к замедлению с середины 1990-х годов роста налоговой нагрузки и ее стабилизация в странах ОЭСР на уровне 34–35% ВВП показана на рис. 1. Заметим, что это как раз соответствует идеям сторонников ЭП, считавших, что налоговое бремя не должно превышать треть заработанного дохода (в данном случае это справедливо для всего ВВП страны).

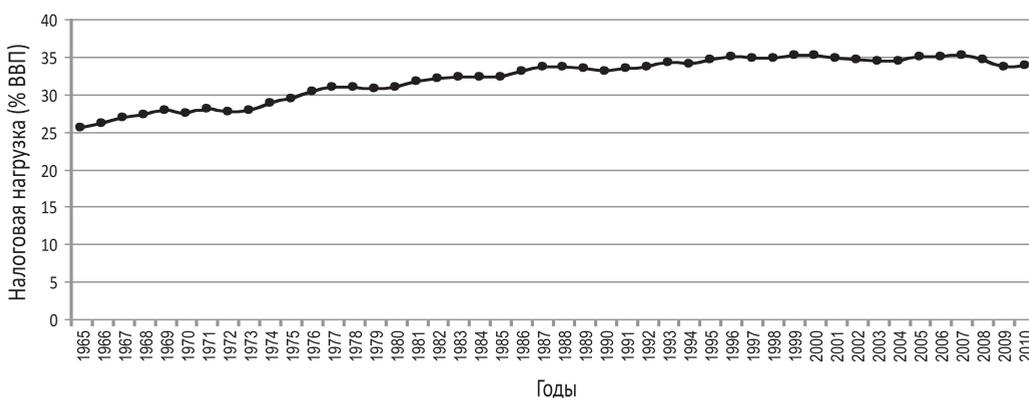


Рис. 1. Динамика налоговой нагрузки в странах ОЭСР, 1965–2010 гг.

Источники: [Revenue Statistics..., 2012].

Кроме того, к величине ИПН оказываются крайне чувствительны наиболее обеспеченные налогоплательщики, для которых вводятся соответствующие повышенные налоговые ставки. Здесь уместно вспомнить выводы одного из известных ученых в сфере международной налоговой конкуренции Ч.Тибу. В его исследованиях наглядно показано, 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 [Хэмилтон, 2004; Tiebout, 1956]. Соответственно, если налогоплательщик сочтет повышение налогов недопустимым, он просто переедет на постоянное местожительство в те страны, где ставки ИПН покажутся ему более разумными. Растущая мобильность индивидуумов в условиях волны глобализации конца XX — начала XXI в. 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 годов 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 ставка ИПН более 50% 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) [Tax Reform Trends..., 2011]. Кроме того, роль индивидуальных подоходных налогов как одного из главных источников налоговых поступлений правительств всех уровней также претерпела изменения. Рис. 2 демонстрируется сокращение доли ИПН в процентах к ВВП в странах ОЭСР начиная с 1990 г., а также соответствующее падение пропорции ИПН среди совокупных налоговых поступлений правительств всех уровней.

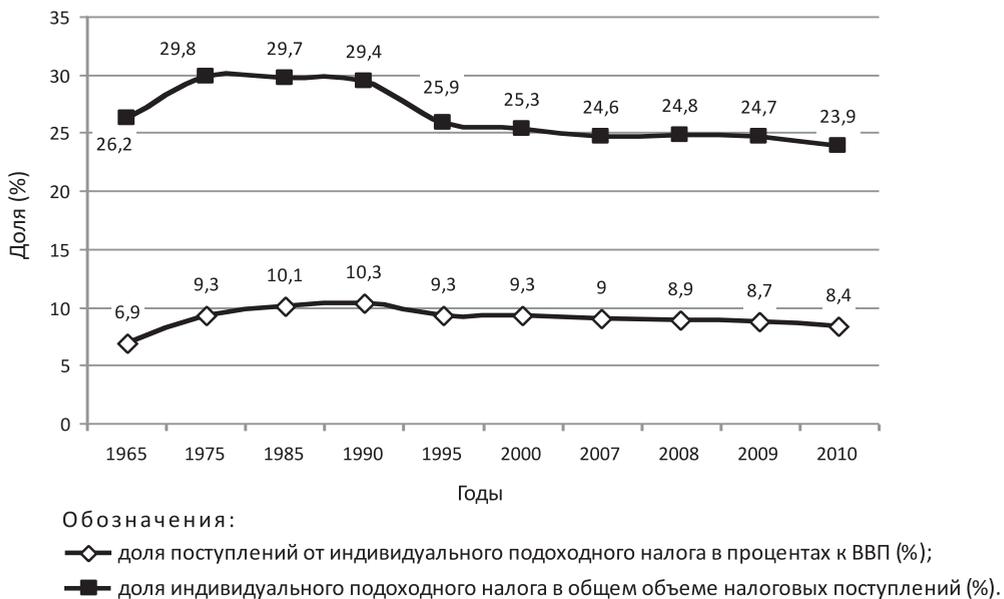


Рис. 2. Динамика поступлений индивидуального подоходного налога, 1965–2010 гг.
 Составлено по: [Revenue Statistics..., 2012, p. 107, 108].

Вместе с тем следует признать, что значимость ИПН в налоговых системах различных стран — членов ОЭСР оказывается неоднородной. Так, ставку на преобладание 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 (так называемые 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 нам, что во всех странах-представителях выделенных нами групп значение ИПН как источника доходов правительств всех уровней в период 1995–2010 гг. неуклонно снижалось (табл. 1).

Все вышеназванное позволяет нам 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 пошли на новое снижение налогов и введение налоговых 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%) [Taxation Trends..., 2011, p. 99]. Достаточно

радикально по мере выхода из кризиса понизила предельную ставку ИПН Исландия: с 46,1 до 31,8% [Taxation Trends..., 2012]. Тем не менее в условиях недавнего мирового экономического кризиса и последовавшей вслед за ним «великой рецессией» ИПН стала отводиться заметно возросшая в сравнении с периодом 1990–2000-х годов роль социального регулятора; при этом правительства стран, испытывающих острое воздействие бюджетного и долгового кризиса, стараются использовать и его фискальный потенциал.

Таблица 1. Доля индивидуального подоходного налога в ВВП и в общих налоговых поступлениях консолидированного бюджета

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

Составлено по: [Revenue Statistics..., 2012, p. 107, 108; Основные направления..., 2013, с. 46].

Индивидуальные подоходные налоги, действительно, в период кризиса и после него оказались в центре налоговой стратегии правительств многих стран, пре-

жде 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% [Tax Rates around..., 2013]). На рост ставок ИПН как на первоочередную меру стабилизации государственных доходов также пошли наиболее пострадавшие от долгового и бюджетного кризисов 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 [Taxation Trends..., 2011, p. 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%) [Taxation Trends..., 2012].

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 таких стран, как Германия и Франция, стали защитниками существующего уровня налогов от повышения, а также выступили за умеренную правительственную финансовую политику и прекращение масштабной экспансии государства в экономику. В свою очередь, англосаксонские страны сделали ранее не свойственный им поворот от прежнего курса на умеренный характер налогообложения с акцентом на регулируемую 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%) [Budget Summary, 2009].

Тем не менее данные табл. 1 показывают, 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 гг. 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 [Revenue Statistics..., 2012, p. 19].

3. Специфика социальной роли индивидуального подоходного налогообложения в условиях посткризисного 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 (рис. 3). 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 [Income Distribution..., 2013]. 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 существенного 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 [В мире резко увеличилось..., 2010]. 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. был равен 10% [Исследователи подсчитали..., 2013]. 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.

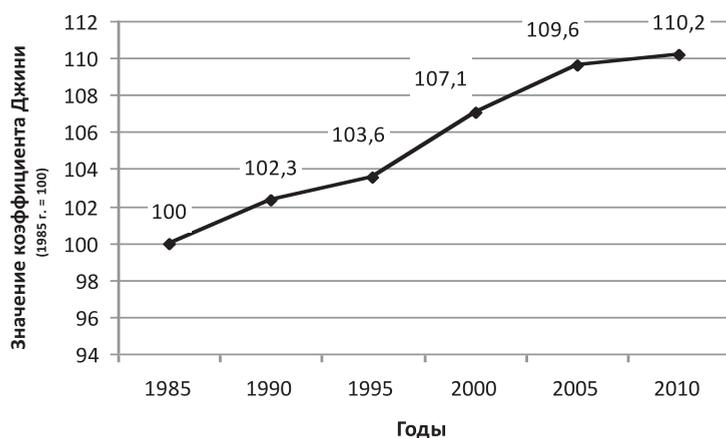


Рис. 3. Динамика коэффициента Джини неравенства доходов в странах ОЭСР, 1985–2010 гг. Источники: [Crisis squeezes..., 2013].

Первыми необходимость повышения ставок ИПН для усиления социальной справедливости в обществе в условиях кризиса и посткризисного развития декларируют 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%) [Income Tax Rates..., 2013]. 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 на юге Европы — Италия, Испания, Португалия, Греция, Кипр.

Пристальное внимание к несправедливости в современном индивидуальном подоходном налогообложении в 2011 г. привлек и американский миллиардер У.Баффет, сформулировавший так называемое «правило Баффета», в соответствии 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 Конгресс заблокировал это предложение, посчитав, что новый налог для сверхбогатых людей не сможет существенно повлиять на дефицит бюджета [Сенат США заблокировал..., 2012].

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

Конечно, противостояние сторонников социальной справедливости в индивидуальном подоходном налогообложении, большинство из которых выступает за приоритетную роль перераспределительной функции налоговой системы, и сторонников классической теории налогов, берущей начало от идей А.Смита и Д.Рикардо о минимальном воздействии налоговой политики на хозяйствующих субъектов и, таким образом, в большей степени задействующей стимулирующую функцию налоговой системы, ведется не одно столетие. В поддержку первых можно привести

аргументы, свидетельствующие о необходимости преодоления неравенства по доходам и имущественного расслоения современного общества, чему призван способствовать прогрессивный ИПН с высокими предельными ставками. Вместе с тем и задача стимулирования хозяйственной и трудовой активности в обществе путем снижения налогового бремени для предпринимателей и наемных работников, получающих высокие доходы, также важна, в особенности на этапе посткризисного роста. В таком случае более результативными оказываются пропорциональная и даже регрессивная шкалы ИПН. Одновременное же следование и принципу социальной справедливости, и необходимости использования налогов как эффективных регуляторов, стимулирующих рост предпринимательских инициатив и трудовой активности общества, на наш взгляд, невозможно: необходимо выбрать один из двух вышеназванных приоритетных путей реализации национальной налоговой политики.

Ничуть не умаляя важность социальной роли налогов, автор в большей степени склоняется к тому, что на посткризисной стадии развития мировой экономики определяющей в индивидуальном подоходном налогообложении должна стать концепция, базирующаяся на постулатах классической школы и идей экономики предложения и направленная на придание ИПН определяющей регулирующей и стимулирующей, нежели фискальной и перераспределительной, роли². Впрочем, по этому поводу в равной степени, как это и происходит в ряде ведущих стран мира, может доминировать и иное мнение, опирающееся на подход вновь ставшего популярным в условиях нынешнего глобального кризиса сторонника экономики спроса Д. Кейнса: в период кризиса и сразу после него налоги должны в первую очередь гарантировать финансирование растущих для стабилизации ситуации правительственных расходов (фискальная функция налоговой системы), в связи с чем наиболее востребованной оказывается прогрессивная шкала ИПН с растущими для повышения социальной справедливости предельными налоговыми ставками.

Характеризуя результативность мер, направленных на повышение социальной справедливости в индивидуальном подоходном налогообложении в период глобального кризиса и после, подчеркнем то, что наряду с безусловной оправданностью с точки зрения общественной морали нередко подобные изменения в ИПН носят характер популизма в стремлении нравиться избирателям с невысоким уровнем доходов и носят декларативный характер. Повышение налогов для богатой части населения ряда ведущих стран мира несущественно увеличило доходные бюджеты (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 2011 г. в размере 50% [Сокращение подоходного налога..., 2012], в связи с чем высшая ставка данного налога в Соединенном Королевстве с 6 апреля 2013 г. была понижена до 45% [Income Tax Rates..., 2013]. Наглядным уроком, к каким нежелательным последствиям для имиджа страны может привести чрезмерное повышение ИПН, служит и история французского киноактера Ж. Депардьё, который из опасения непомерного роста налогового бремени для состоятельных граждан по-

² Заметим, что и опрос, проведенный автором среди своих студентов — слушателей курса «Налоги и налогообложение» из Высшей школы менеджмента СПбГУ, показал, что две трети аудитории высказываются за приоритет стимулирующей функции ИПН над социальной.

кинул Францию [Депардье не вернется во Францию..., 2012]. Чрезмерное увлечение социальной ролью ИПН, таким образом, рискует подорвать предпринимательский потенциал страны, содействуя иждивенческим настроениям населения и отнюдь не способствуя росту налоговой базы государства. Вместе с тем умеренность в росте ставок 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.

4. Особенности 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. 4). В части соразмерности бремени налога на доходы физических лиц (НДФЛ) — российского аналога ИПН, нашу страну 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. 5).

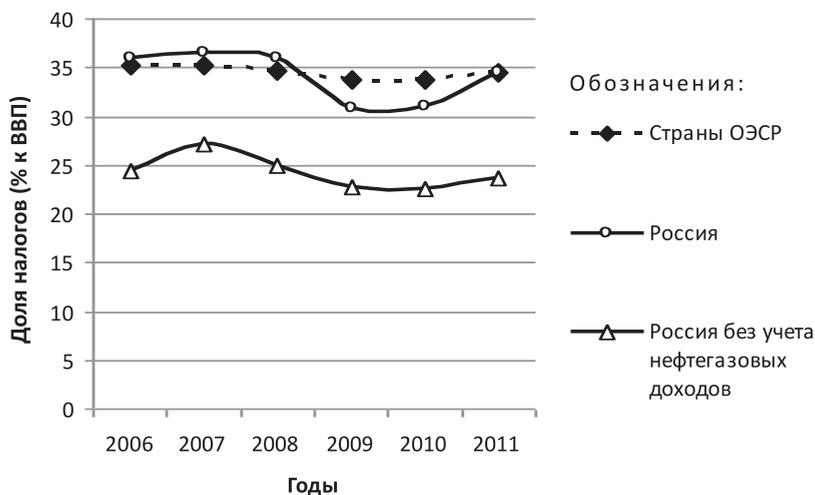


Рис. 4. Налоговая нагрузка в России и странах ОЭСР: сравнительная характеристика.

Источник: [Основные направления..., 2013].

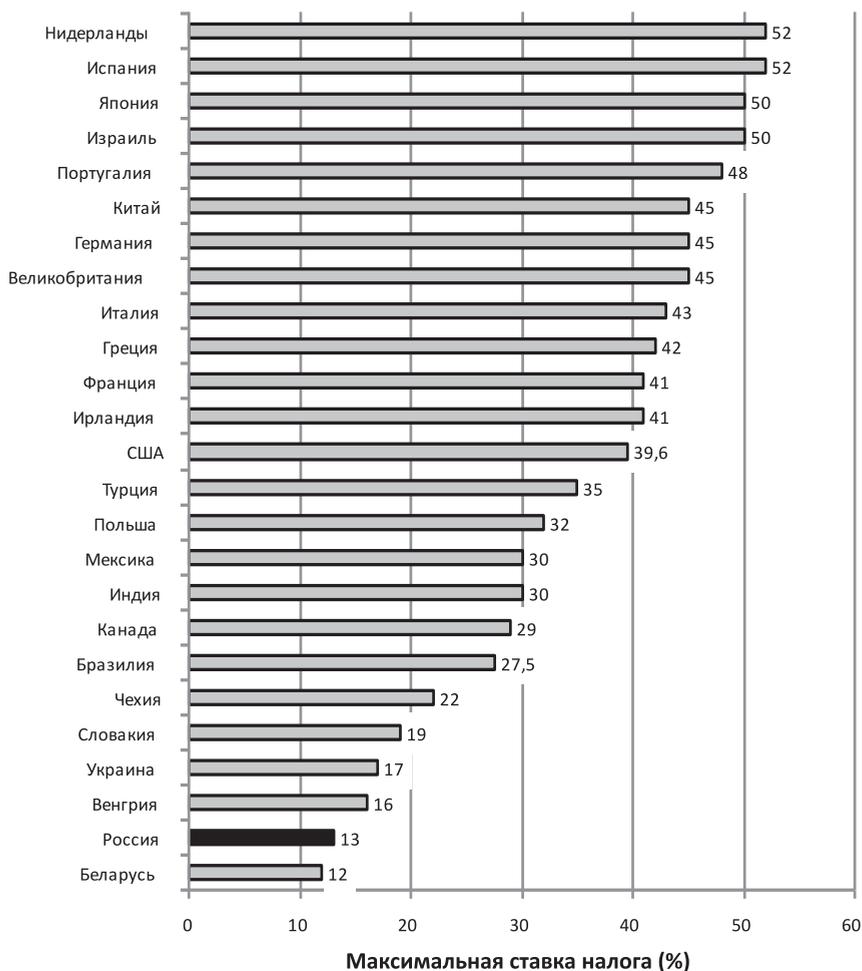


Рис. 5. Максимальный размер ставок индивидуального подоходного налога в ряде стран мира по состоянию на июль 2013 г.
 Источник: [Tax Rates around ..., 2013].

Следует заметить, что становление современной российской налоговой системы пришлось на конец XX — начало XXI в., когда в мире доминировала концепция ЭП и определяющей в налоговой политике большинства ведущих стран мира была идея умеренности налогов для стимулирования экономического роста. Поэтому не случайно, что лица, ответственные за концептуальную составляющую отечественной налоговой политики и в конце 1990-х — начале 2000-х годов (в частности, бывшие министры финансов РФ А. Лившиц и А. Кудрин), и сегодня (заместитель министра финансов РФ, «отец» российской налоговой реформы С. Шаталов), экономическое мировоззрение которых складывалось под влиянием концепции «налоговой кривой» А. Лаффера, являлись и продолжают оставаться убежденными сторонниками именно стимулирующей, а не фискальной и не перераспределительной роли налогов.

Именно поэтому, на наш взгляд, российский НДФЛ — пропорциональный и «несправедливый» в понимании сторонников социальной функции данного налога.

Анализируя структуру отечественной 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.

Таблица 2. Структура налоговых поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2006–2012 гг. (% ВВП)

Виды налогов	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.
Все налоговые доходы и платежи	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
Налог на доходы физических лиц	3,46	3,81	4,04	4,29	3,87	3,58	3,61
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: [Основные направления..., 2013].

Нужно отметить, что Россия стала первой крупной экономикой мира, которая ввела в 2001 г. так называемую «плоскую шкалу» НДФЛ с основной ставкой 13%³. Хотя такая система налогообложения в отличие 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 справедливого распределения налогового бремени⁴, она оказалась довольно удачной с точки зрения простоты, прозрачности и легкости налогового администрирования [Reforming Personal Income Tax,

³ 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 по банковским вкладам, превышающие определенный лимит; суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заёмных (кредитных) средств, превышающие допустимые ограничения).

⁴ 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 дифференци-

2006]. К такому мнению экспертов ОЭСР о российском НДФЛ можно добавить следующее: поскольку данный налог не является приоритетным источником доходов консолидированного бюджета РФ, то 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. Удобна 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 [Reforming Personal Income Tax, 2006], а Чехия применяет очень близкую по своей величине к российской базовую 15%-ную унифицированную ставку ИПН (при этом доходы, более чем в 48 раз превышающие средний уровень зарплаты, облагаются по повышенной ставке в 22%) [Czech Republic Income Taxes..., 2013]. ИПН по «плоской ставке» в 2013 г. взимался также в Болгарии (10%), Беларуси (12%), Венгрии (16%), Румынии (16%), Грузии (20%), Эстонии (21%) [Tax Rates around..., 2013].

В условиях кризиса 2008–2009 гг. и сразу после него российские власти не стали по образу и подобию США, Великобритании и наиболее пострадавших от 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 консолидированного 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 [Десягин, 2012; Михайлова, 2011]. Насколько оправданным мог бы стать подобный переход в современных условиях?

Как мы полагаем, опыт зарубежных стран со сходной с Россией структурой системы индивидуального подоходного налогообложения 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% [Налоговый кодекс Украины, 2013]), ухудшило администрирование данного налога для правительства и усложнило его уплату для граждан, многим из которых

ацию доходов населения: по крайней мере, в начальный период введения базовой 13%-ной ставки налога коэффициент Джини до и после налогообложения не изменился [Nekipelov, 2004].

приходится заполнять налоговые декларации. Именно поэтому в ходе обсуждений на IV Российско-украинском налоговом симпозиуме в июле 2012 г., участником которого был автор данной статьи, украинские ученые и практики (включая бывшего заместителя министра финансов Украины Т.Ефименко) предостерегали своих российских коллег от повторения оказавшегося неудачным опыта перехода на прогрессивное индивидуальное подоходное налогообложение.

Чтобы поставить точку в дискуссиях о целесообразности увеличения ставок ИПН, вице-премьер правительства России И.Шувалов 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 [Плоскую шкалу НДФЛ в России..., 2013]. Более того, умеренность российского индивидуального подоходного налогообложения привлекает в нашу страну так называемых «налоговых беженцев» вроде Ж.Депардьё, 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 [Добро пожаловать..., 2009], а ежегодный рост притока экспатов только за 2011 г. составил 40% [Кому на Руси..., 2012]). 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 [От налога не уйти..., 2011].

5. Выводы

Проведенный анализ позволяет нам сделать следующие выводы:

1. На текущем посткризисном этапе развития мировой экономики фискальное значение индивидуального подоходного налога (как одного из главных источников дохода бюджета консолидированного правительства) ослабевает, в то время как его социальная роль в кризисный и посткризисный период усиливается. При этом сокращение доли ИПН в доходах консолидированного бюджета вовсе не связано с уменьшением его налоговой базы: как свидетельствует “Global Wealth Report 2013” страховой компании *Allianz*, глобальное благосостояние физических лиц превысило докризисный уровень 2007 г. и с каждым годом продолжает расти как в мире, так и в отдельных его регионах, включая страны Восточной Европы и Россию [Allianz Global Wealth Report, 2013]. На наш взгляд, основные объяснения падения фискальной роли ИПН следующие: в мире в настоящее время осуществляется перестройка структуры налоговых поступлений ведущих стран мира, призванная повысить значимость налогов на потребление, социальных налогов и сборов (имеющих явно выраженный целевой характер) и налогов на имущество физических лиц в доходной базе правительства, снизив тем самым прежнее фискальное значение ИПН.

2. В современном мире благодаря популяризации теорий оптимального налогообложения, включая расчеты Нобелевских лауреатов Д.Миррлиса, У.Викри,

Д. Стиглица и П. Даймонда, а также их графической интерпретации в виде кривой А. Лаффера, сложилось понимание того, что уровень бремени индивидуального подоходного налогообложения выше 30–35% является нецелесообразным.

3. Стремление к повышению ставок индивидуального подоходного налога в ряде ведущих стран мира (включая США, Великобританию, Францию) зачастую было связано с привлечением голосов избирателей в пользу действующих администраций и партий парламентского большинства, наращивавших программы социальной поддержки населения в период кризиса и сразу после него, но это препятствует реализации стимулирующей роли налога в период посткризисного роста экономики.

4. В части введения «плоской ставки» индивидуального подоходного налога российский опыт получил положительные отзывы от экспертов ОЭСР и оказался востребованным как на постсоветском пространстве, так и в бывших социалистических странах Центральной и Восточной Европы.

5. России в ближайшее время не стоит радикально менять сложившуюся и хорошо зарекомендовавшую себя в условиях кризиса 2008–2009 гг. систему индивидуального подоходного налогообложения, к тому же не имеющую серьезных внутренних и внешних критиков.

Литература

- Аткинсон Э. Б., Стиглиц Дж. Э. Лекции по экономической теории государственного сектора. М.: Аспект-Пресс, 1995. 832 с.
- В мире резко увеличилось количество миллионеров. Корреспондент.biz. 14 июня 2010. URL: <http://korrespondent.net/business/economics/1085850-v-mire-rezko-uvlechilos-kolichestvo-millionerov> (дата обращения: 22.08.2013).
- Во Франции налог для богатых увеличили до 75%. Новости mail.ru. 10 сентября 2012. URL: <http://news.mail.ru/politics/10185386/> (дата обращения: 22.08.2013).
- Грачев М. С. Налоговая система России: закономерности развития и перспективы реформирования. СПб.: Изд-во СПбГУ, 2009. 204 с.
- Грачев М. С. Формирование российской налоговой системы: проблемы эффективности и справедливости // *Налоги и финансовое право*. 2011. № 6. С. 155–159.
- Депардье не вернется во Францию, несмотря на отмену налога для богатых. Русская служба RFI (Radio France International). 30 декабря 2012. URL: <http://www.russian.rfi.fr/frantsiya/20121230-deparde-ne-vernetya-vo-frantsiyu-nesmotrya-na-otmenu-naloga-dlya-bogatykh> (дата обращения: 22.08.2013).
- Добро пожаловать, или Экспатам вход разрешен. Job.ru. 15.09.2009. URL: <http://www.job.ru/seeker/career/article/?ca=37315> (дата обращения: 22.08.2013).
- Исследователи подсчитали число миллионеров в мире. LB.ua. 19 июня 2013. URL: http://economics.lb.ua/world/2013/06/19/207658_issledovateli_podschitali_chislo.html (дата обращения: 22.08.2013).
- Кому на Руси жить хорошо: Россию ждет нашествие экспатов. РБК. 2 февраля 2012 г. URL: <http://top.rbc.ru/economics/02/02/2012/635918.shtml> (дата обращения: 22.08.2013).
- М. Делягин: Новый 4% налог на зарплату — это сумасшествие. В правительстве обсуждают, как наполнить бюджет после президентских выборов. Свободная пресса. 02.02.2012. URL: <http://svpressa.ru/economy/article/52286> (дата обращения: 22.08.2013).
- Михайлова Т. Надо ли в России повышать налоги? Lenta.ru. 11 ноября 2011. URL: <http://lenta.ru/conf/mikhailova/> (дата обращения: 22.08.2013).
- Некителов Д. Н. Распределительные свойства и искажающее воздействие налогов на индивидуальные доходы в России. М.: Ин-т экономики переходного периода, 2005. 166 с.
- От налога не уйти. Аркадий Дворкович предлагает на 20 процентов увеличить их собираемость. Российская газета. 11.10.2011. URL: <http://www.rg.ru/2011/10/11/dvorkovich.html> (дата обращения: 22.08.2013).
- Плоскую шкалу НДФЛ в России отменит другое правительство. ИТАР-ТАСС. Информационное телеграфное агентство России. 21.06.2013. URL: <http://txt.itar-tass.com/c596/780810.html> (дата обращения: 22.08.2013).

- Сенат США заблокировал законопроект о «налоге Баффета». Economics-online. 17.04.2012. URL: <http://economics-online.org/news/1334678433.html> (дата обращения: 22.08.2013).
- Смирнов Р. О. Моделирование выбора параметров шкалы подоходного налога // Вестн. С.-Петербург. ун-та. Сер. 5: Экономика. 2011а. Вып. 4. С. 141–148.
- Смирнов Р. О. Проблемные аспекты формирования эффективной и справедливой системы подоходного налогообложения // Налоги и финансовое право. 2011б. № 6. С. 155–159.
- Смирнов Р. О., Чистяков С. В. Подоходное налогообложение: теория и практика взимания // Вестн. С.-Петербург. ун-та. Сер. 5: Экономика. 2002. Вып. 3. С. 61–66.
- Стиглиц Дж. Экономика государственного сектора. М.: ИНФРА-М, 1997. 720 с.
- Сокращение подоходного налога в Великобритании. Налоги и право. 22 марта 2012. URL: <http://laweducation.ru/sokrashhenie-podohodnogo-naloga-v-velikobritanii.html> (дата обращения: 22.08.2013).
- Хэмилтон Б. Гипотеза Тибу // Экономическая теория / под ред. Дж. Итуэлла, М. Милгейта, П. Ньюмена. М.: ИНФРА-М, 2004. 944 с.
- Чичилев М. Е. К вопросу об альтернативе плоской и прогрессивной шкал налогообложения доходов физических лиц // Финансовый вестник. 2007. № 17. С. 29–49.
- Якобсон Л. И. Государственный сектор экономики. М.: Изд. ГУ—ВШЭ, 2000. 368 с.
- Якобсон Л. И. Экономика общественного сектора. М.: Аспект-Пресс, 1996. 318 с.
- Налоговый кодекс Украины. Ст. 167. URL: <http://meget.kiev.ua/kodeks/nalogoviy-kodeks/statya-167/> (дата обращения: 22.08.2013).
- 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. URL: http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2013/06/ONNP_2013-06-05.pdf (дата обращения: 22.08.2013).
- Allianz Global Wealth Report: Equity boom spurs asset growth. URL: https://www.allianz.com/en/press/news/studies/news_2013-09-24.html (дата обращения: 26.09.2013).
- Atkinson A., Stiglitz J. Lectures on Public Economics. McGraw-Hill, 1980. 555 p.
- Budget Summary 2009. Irish Tax and Customs. URL: <http://www.revenue.ie/en/press/budget/2009/budget2009-summary.pdf> (дата обращения: 22.08.2013).
- Crisis squeezes income and puts pressure on inequality and poverty. New Results from the OECD Income Distribution Database. OECD, 2013. URL: <http://www.oecd.org/els/soc/OECD2013-Inequality-and-Poverty-8p.pdf> (дата обращения: 22.08.2013).
- Czech Republic Income Taxes and Tax Laws. URL: http://www.worldwide-tax.com/czech/czech_tax.asp (дата обращения: 22.08.2013).
- Diamond P. Taxation, Incomplete Markets and Social Security. MIT Press, 2002.
- Diamond P. Economic Theory and Tax and Pension Policies // The Economic Record. 2011. June 9.
- Diamond P., Saez E. The Case for Progressive Tax: From Basic Research to Policy Recommendation. August 2011. URL: <http://economics.mit.edu/files/6820> (дата обращения: 22.08.2013).
- France's 75% Income Tax on the Rich Overturned as Unconstitutional. The Time. 30.12.2012. URL: <http://world.time.com/2012/12/30/frances-75-income-tax-on-the-rich-overturned-as-unconstitutional/> ixzz2abOmvYXN (дата обращения: 22.08.2013).
- Income Distribution and Poverty at the OECD. OECD. 15 May 2013. URL: <http://www.oecd.org/social/inequality.htm> (дата обращения: 22.08.2013).
- Income Tax Rates and Allowances. Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC). URL: <http://www.hmrc.gov.uk/rates/it.htm> 2 (дата обращения: 22.08.2013).
- Mirrlees J. An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation // Review of Economic Studies. 1971. Vol. 38. P. 175–208.
- Mirrlees J. The Theory of Optimal Taxation // Handbook of Mathematical Economics / ed. by K. J. Arrow, M. D. Intriligator. Vol. 3. Amsterdam, 1986.
- Nekipelov D. A Two-Dimensional Criterion for Tax Policy Evaluation. A Primer from the Reform of Personal Income Taxation in Russia. April, 2004. URL: <http://128.118.178.162/eps/pe/papers/0405/0405008.pdf> (дата обращения: 22.08.2013).
- Reforming Personal Income Tax. OECD, April 2006. URL: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/36346567.pdf> (дата обращения: 22.08.2013).
- Revenue Statistics 1965–2011. Paris: OECD, 2012. URL: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-2012_rev_stats-2012-en-fr (дата обращения: 22.08.2013).

Tax Rates around the World 2013. URL: <http://www.worldwide-tax.com/> (дата обращения: 22.08.2013).
Tax Rates for the 2013 Tax Year. URL: <http://taxes.about.com/od/Federal-Income-Taxes/qt/Tax-Rates-For-The-2013-Tax-Year.htm> (дата обращения: 22.08.2013).
Taxation in Russia. April, 2004. URL: <http://128.118.178.162/eps/pe/papers/0405/0405008.pdf> (дата обращения: 22.08.2013).
Taxation Trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway. European Commission, 2011 edition. URL: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-11-001/EN/KS-DU-11-001-EN.PDF (дата обращения: 22.08.2013).
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. URL: http://europa.eu/rapid/press-release_STAT-12-77_en.htm?locale=en (дата обращения: 22.08.2013).
Tiebout C. A Pure Theory of Local Expenditures // *Journal of Public Economy*. 1956. Vol. 64. P. 416–424.
Vickrey W. Agenda for Progressive Taxation. New York, 1947; 1971. 496 p.
World Development Report 1997: The State in a Changing World. Washington: The World Bank, 1997.

Статья поступила в редакцию 5 декабря 2013 г.