

# Экономические аспекты налоговых реформ

## Economic issues of tax reforms

УДК 336.02

DOI [10.15826/jtr.2015.1.2.010](https://doi.org/10.15826/jtr.2015.1.2.010)

И. А. Майбуров

*Уральский федеральный университет  
имени первого Президента России Б. Н. Ельцина,  
г. Екатеринбург, Российская Федерация*

### К 100-ЛЕТИЮ ПОДОХОДНОГО НАЛОГА В РОССИИ: ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ ОСНОВНЫХ ЭТАПОВ РЕФОРМЫ

**АННОТАЦИЯ.** В следующем году исполняется 100 лет с момента принятия в России первого закона о подоходном налоге. За этот период было проведено множество реформ подоходного налогообложения и получены различные результаты, поэтому задача анализа опыта реформ в сфере подоходного налогообложения достаточно актуальна. Целью данной статьи является изучение опыта становления и реформирования подоходного налогообложения в России. В работе выделяются и анализируются пять этапов становления подоходного налогообложения, основной акцент сделан на анализе двух последних этапов функционирования подоходного налога: в условиях перехода к рыночной экономике и в условиях рыночной экономики. Выделяются основные предпосылки реформы налога на доходы физических лиц 2001 г., проводится анализ ее результатов, которые оказались довольно неоднозначными. Переход к пропорциональной модели налога на доходы физических лиц практически не повлиял на его фискальную значимость, не принес ожидаемого эффекта легализации заработных плат и кардинального снижения доли скрытой оплаты труда. Реформа подоходного налога также не привела к существенному уменьшению числа льгот, которые снижают его нейтральность и фискальную значимость, однако она позволила существенно увеличить экономическую эффективность и нейтральность данного налога, добиться снижения издержек по администрированию для налогоплательщиков, налоговых агентов и налоговых органов. В условиях возможной новой реформы выдвинуто предположение, что возврат к прогрессивным ставкам налога не оправдывает ожидания малоимущих слоев населения — расслоение российского общества по доходам не уменьшится. Следовательно, в условиях отсутствия гарантии достижения желаемых результатов наиболее прагматичным может явиться подход сохранения существующей модели налога на доходы физических лиц. Кроме того, может быть взят курс на инвентаризацию вычетов и освобождений, а также произведена их отмена в первую очередь для высокодоходных слоев населения.

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА.** Подоходный налог; налог на доходы физических лиц; реформа подоходного налога; пропорциональная ставка; прогрессивная ставка.

Igor A. Mayburov

*Ural Federal University  
n.a. the first President of Russia B. N. Yeltsin,  
Yekaterinburg, Russian Federation*

### MARKING THE CENTENARY OF INCOME TAX IN RUSSIA: THEORETICAL ANALYSIS OF KEY STAGES OF THE REFORM

**ABSTRACT.** Next year will mark 100 years since introduction of the first law on income tax in Russia. Over this period a number of reforms of income taxation has been conducted, and various results have been achieved. It has become of im-

portance to analyze the experience of income taxation reforms. This article aims at studying formation and reformation of income taxation in Russia. The work singles out and analyzes five stages of income taxation formation in Russia, the main focus being on the analysis of the two last stages of income tax functioning: during the transition to the market economy and in the market economy. The article identifies the main prerequisites of the personal income tax reform in 2001 and analyzes the results of the reform. The article validates the conclusion that the reform had mixed results. The transition to the proportional model of the individual income tax failed to significantly affect the fiscal significance of this tax, and did not lead to the desired legalization of salaries or a drastic decrease in the share of wages paid off the books. Moreover, the income tax reform did not result in a significant decrease in the number of tax concessions that reduced the neutrality and fiscal significance of the tax. At the same time, the income tax reform made it possible to drastically increase the neutrality and economic effectiveness of this tax, reduced the cost of administration for taxpayers, withholding agents and tax services. In view of a possible new reform of the tax, the article makes an assumption that return to the progressive tax rates will fall short of expectations of the poor as the wealth gap in Russian society will not be reduced. The article draws a conclusion that as achievement of the expected results is not guaranteed, preserving the existing model of personal income tax may be the most pragmatic option. At the same time, it might be advisable to conduct the inventory of tax deductions, and, possibly, to cancel some of them, the ones enjoyed by the rich in the first place.

**KEYWORDS.** Income tax; personal income tax; income tax reform; proportional rate; progressive rate.

### Введение

Ведущая роль в налоговых системах многих развитых стран принадлежит двум прямым налогам: НДФЛ и налогу на прибыль (доходы) юридических лиц. Современная налоговая система немыслима без этих двух налогов.

НДФЛ имеет следующие признанные преимущества:

- позволяет облагать плательщика в соответствии с его платежеспособностью;
- отвечает требованиям социальной справедливости вследствие введения необлагаемого минимума и прогрессивной шкалы налогообложения, которая применяется в подавляющем большинстве стран;
- позволяет облагать доходы, получаемые из разных источников, и доходы вне зависимости от их формы (денежной или натуральной);
- является одной из наиболее совершенных форм налогообложения, поскольку охватывает чистый доход общества — тот основной источник, из которого должны платиться налоги;
- обеспечивает взаимосвязь между налогами и общественными благами, получаемыми индивидом от государ-

ства, спрос на которые согласно экономическим оценкам западных ученых как и сумма налоговых платежей, зависит от величины индивидуального дохода [1, с. 398].

Впервые НДФЛ был введен в 1798 г. в Англии, затем в 1891 г. — в Германии, в 1914 г. — во Франции, в 1915 г. — в США и только в 1916 г. — в России.

Распространение этого налога в большинстве стран мира стало возможным, прежде всего, благодаря увеличению индивидуальных доходов населения и сосредоточению разных видов дохода в одних руках (вследствие одновременного владения промышленными предприятиями, ценными бумагами, недвижимостью и т. д.), что делало более целесообразным их совокупное обложение. В частности, более позднее введение подоходного налога в России объясняется низким уровнем доходов в стране.

Другим важным условием распространения НДФЛ стало повышение уровня налоговой культуры, лишь частично связанное с уровнем общей культуры (в том числе и образованности) населения. По мнению исследователей, уплату налогов как

исполнение гражданского долга налогоплательщики начали воспринимать лишь с середины XIX в. Это стало возможным благодаря лучшему осмыслению каждым человеком своей зависимости от других людей и общества в целом, следовательно, и важности удовлетворения общественных потребностей. Кроме того, подобному восприятию способствовали изменения в структуре государственных расходов — увеличилась доля социальных расходов, особенно на образование и здравоохранение, а также повысилась прозрачность расходования бюджетных средств.

Рост гражданского самосознания постепенно позволил отказаться от старой прусской системы оценки дохода особыми правительственными комиссиями и перейти к более дешевой и демократичной декларационной системе. При этом общее распространение налоговые декларации получили еще позже — в 20-х гг. XX в., после проведения налоговых реформ в странах Европы и США.

Все это обусловило постепенное закрепление НДС в налоговых системах развитых стран и его превращение в основной источник доходов государственного бюджета. Так, во второй половине 20-х гг. XX в. доля НДС в общей сумме налоговых поступлений составляла 62,6 % во Франции, 56,4 % — в США, 45,3 % — в Великобритании, 39 % — в Германии; впоследствии, при появлении НДС, эти цифры значительно уменьшились.

В современном мире НДС является одним из самых весомых источников доходов бюджета. Среди европейских стран наибольшее фискальное значение он имеет в Дании, Финляндии и Швеции, обеспечивая 15–25 % от ВВП. В России фискальная значимость НДС значительно меньше — приблизительно 4 % от ВВП, это соизмеримо лишь с показателями Кореи.

В связи с этим, целью данной статьи является изучение опыта формирования и реформирования подоходного налогообложения в России.

### **Этапы формирования подоходного налогообложения в России**

Подоходный налог существует в России почти 100 лет. За этот период он подвергался многократному реформированию. Можно выделить пять основных этапов формирования подоходного налогообложения в России.

1. Этап введения в России подоходного налога (1916–1921).

2. Этап функционирования подоходного налога в условиях новой экономической политики (1922–1930).

3. Этап устойчивого функционирования подоходного налога в условиях командной экономики (1930–1985).

4. Этап функционирования подоходного налога в условиях перехода к рыночной экономике (1985–2001).

5. Этап функционирования подоходного налога в условиях рыночной экономики (2001 г. — по настоящее время).

При их анализе основной акцент делается на последних двух этапах, поскольку они характеризуются применением различных моделей подоходного налога: с прогрессивными и пропорциональными ставками.

**Этап введения в России подоходного налога (1916–1921).** Первый закон о подоходном налоге в России был утвержден в 1916 г. Налог должен был взиматься с доходов, полученных из всех источников: капитала; сдачи в аренду недвижимости; торговых, промышленных и иных предприятий; профессиональных, личных промысловых и иных, приносящих доходы занятий; других источников дохода [2, с. 271]. В основу налога был положен принцип личного налогообложения, т. е. каждый должен был платить налог в соответствии с получаемыми доходами. Ставка налога была регрессивная: она уменьшалась с увеличением дохода [3, с. 86]. Однако на практике данный закон не был реализован, причиной этому послужила революция 1917 г.

После смены политической власти был принят новый закон о подоходном налоге. Он предусматривал прогрес-

сивные ставки в диапазоне 12,5–30,0 %. Однако фактически, в условиях всеобщей хозяйственной разрухи, управленческой неразберихи и демонтажа старой системы сбора налога, подоходный налог собирался крайне плохо.

**Этап функционирования подоходного налога в условиях новой экономической политики (1922–1930).** Новая экономическая политика предусматривала ряд новаций:

- продразверстка была заменена на натуральный продовольственный налог, а натуральная заработная плата на денежную;

- снятие ограничений на торговлю и местный кустарный промысел.

В этот период характерна реализация подоходного налогообложения с позиций классового подхода в форме интегрального подоходно-поимущественного налога. Был существенно расширен круг плательщиков и усилена дифференциация размеров обложения по источнику и характеру получаемых доходов. Использование прожиточного минимума позволяло освобождать от обложения наименее доходные слои населения, в то время как значительная прогрессия усиливала тяжесть обложения высокодоходных категорий населения.

Плательщики делились на три категории. Для разных категорий были установлены различные прожиточные минимумы и шкалы прогрессии. Средний прожиточный минимум и наименьшая прогрессия (до 30 %) устанавливалась для рабочих, служащих и государственных пенсионеров. Две другие категории плательщиков уплачивали налог самостоятельно на основании декларации. Наибольший прожиточный минимум и средняя прогрессия (до 50 %) устанавливалась для лиц, получающих доход от занятий торговлей и промыслом, наименьший прожиточный минимум и наибольшая прогрессия (до 54 %) — для всех остальных лиц (вкладчиков, нетрудового элемента и т. д.) [4, с. 56].

Имущественный аспект реализовывался в виде специальной надбавки к

подоходному налогу — целевого квартирного налога, дифференцированного аналогично с классовых позиций по категориям плательщиков и характеристик жилой площади [5, с. 36]. В дальнейшем поимущественное обложение было выведено в квартирный налог, налог с наследств и дарений и с транспортных средств.

**Этап устойчивого функционирования подоходного налога в условиях командной экономики (1930–1985).**

Налоговая реформа 1930 г. модифицировала сложившуюся в период новой экономической политики модель подоходного налога. Был усилен классовый подход с целью снижения уровня обложения заработной платы и увеличения налогообложения «нетрудовых элементов» (некооперированных кустарей и ремесленников, лиц свободных профессий). В 1932 г. была впервые реализована модель пропорционального налога со ставкой 3,5 %, но только в отношении трудовых доходов рабочих и служащих. В 1934 г. на эту же налоговую базу стали начисляться сборы на нужды жилищного и культурно-бытового строительства, позже слившиеся в подоходном налоге, в результате чего ставка в отношении трудовых доходов вновь стала мягко прогрессивной — до 11,4 %. Данная модель применялась параллельно с «жесткой» прогрессией в отношении иных категорий получателей дохода. Для «нетрудовых элементов» прогрессивная ставка была увеличена до 73 %. В 1940 г. максимальная ставка прогрессии для различных торговцев и кустарей, имеющих наемных рабочих, увеличилась до 95 %. Правительство взяло курс на использование подоходного налога в качестве регулятора занятости в различных секторах экономики. Итогом стало практически полное подавление индивидуальной предпринимательской деятельности и самозанятости.

В период Великой отечественной войны резко возрастает потребность в увеличении доходов бюджета. В 1941 г. вводится 100%-ная надбавка к подоходному налогу, которая потом преоб-

разуется в отдельный военный налог. Следует отметить, что во время войны резко возросла собираемость подоходного налога — почти в 2,5 раза.

Весь послевоенный период характеризуется планомерным снижением ставок и фискальной значимости подоходного налога. По задумке Генерального секретаря КПСС Н. С. Хрущева, необходимо было осуществить постепенную ликвидацию налогообложения граждан в связи с «активным строительством коммунизма». По его мнению, в первую очередь нужно было снизить, а в дальнейшем вообще отменить все налоги с заработной платы «строителей коммунизма» [6, с. 363].

Советская модель подоходного налога в отличии от мировых практик имела следующие характерные черты:

1. Упрощенный порядок администрирования налога. Превалировала схема взимания налога в момент получения дохода. Налог исчислялся и перечислялся в бюджет налоговыми агентами — организациями, выплачивающими различные виды дохода населению. Это позволило существенно снизить издержки по взиманию налога и добиться максимальной собираемости [3, с. 254].

2. Дифференциация величины ставок и размера прогрессии для различных социальных групп населения. Такой подход имел ярко выраженную классовую подоплеку. Дифференциация выражалась в выделении различных видов доходов и применении к ним разных шкал обложения с различной прогрессией ставок. Например, к доходам кооперированных кустарей (т. е. входящих в кооператив) применялась мягкая шкала прогрессии 9,0–12,5 %, а к доходам некооперированных кустарей — жесткая шкала прогрессии 4,6–43,9 % [7, с. 168]. Подобная разница ставок по отношению к различным доходам являлась мощным инструментом реализации курса коммунистической партии на вытеснение из экономики частных форм хозяйствования. В то же время такая дифференциация способствовала распространению в экономи-

ке социалистических форм хозяйствования, в том числе кооперативных.

3. Избирательное отношение к реализации принципа совокупного обложения доходов граждан, полученных из разных источников. Принцип совокупного обложения не применялся к заработной плате рабочих и служащих, если заработки были получены от работы по совместительству на нескольких предприятиях. В таком случае заработки не суммировались, а облагались на каждом предприятии отдельно с применением двух вычетов. Цель такого подхода — установление особо льготных условий для налогообложения заработной платы рабочих и служащих. В целом же особо льготный порядок в отношении заработной платы состоял в установлении наиболее высокого налогооблагаемого вычета (подобный вычет не применялся к некооперированным кустарям) и очень мягкой прогрессии ставок — 8,2–11,4 %.

4. Обложение месячных доходов. По большинству доходов, полученных в результате работы по найму, действовал месячный налоговый период. Налоги удерживались госбанком при выдаче средств предприятию на уплату заработной платы и тут же перечислялись в бюджет. По схеме совокупного годового дохода облагались лишь доходы от частных практик и доходы лиц, не работающих по найму. К ним применялся годовой налоговый период.

В период построения развитого социализма (1960–1985) фискальная и регулирующая роль подоходного налогообложения неуклонно снижалась. Значительная дифференциация ставок для различных социальных групп населения была устранена. В подоходном налогообложении начал доминировать уравнительный подход к разным доходам. Жесткое нормирование оплаты труда и применение мягкой шкалы прогрессии привело к тому, что практически все работающие стали платить налог по двум ставкам. Низкодоходные категории работающих платили налог по ставке 8 %, а высокодоходные категории — 13 % от заработка.

**Этап функционирования подоходного налога в условиях перехода к рыночной экономике (1985–2001).** Курс на ускорение и перестройку, провозглашенный Генеральным секретарем ЦК КПСС М. С. Горбачевым, дал старт подготовке условий для перехода к рыночным формам хозяйствования, что постепенно привело к формированию новой практики налогообложения. В соответствии с указом Президиума Верховного Совета СССР от 19 ноября 1986 г. разрешается индивидуальная трудовая деятельность граждан.

В 1990 г. был принят закон СССР «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства»<sup>1</sup>. Новый порядок обложения личных доходов предусматривал: необлагаемый минимум – 100 р./мес., который входил в базу налога; установление порога прогрессии на уровне 700 р. и очень крутой прогрессии, согласно которой максимальная ставка достигала 60 % для доходов, превышающих 3000 р./мес. Этим налогом достаточно жестко стали облагаться и доходы от индивидуальной трудовой деятельности. Максимальная ставка в 60 % здесь применялась к доходам, превышающим 500 р./мес.

Установление необлагаемого минимума на этом уровне объясняется тем, что данный закон готовился в 1988–1989 гг., когда менее 100 р./мес. зарабатывало около 10 % работающего населения. Средняя заработная плата по стране равнялась 220 р./мес., а заработков более 500 р. имело лишь 3,5 % работающих. Включение минимума в налоговую базу приводило к тому, что он не облагался налогом, но при его превышении он не вычитался из базы. Соответственно, в промежутке от 100 до 150 р. каждый рубль облагался по ставке 29 %, с трехсотого рубля взималось только 17 коп. и так до 700 р. – порога прогрессии. Таким образом, в интерва-

ле доходов 100–700 р. фактически действовала регрессия.

После распада союзного государства и обретения Россией атрибутов государственности 7 декабря 1991 г. был принят закон «О подоходном налоге с физических лиц»<sup>2</sup>. В этом налоге предусматривалась единая шкала прогрессивных ставок, которая должна была применяться к совокупному годовому доходу. Кроме того, устанавливался необлагаемый налогом минимум доходов (после 2001 г. он был заменен стандартными налоговыми вычетами) [8, с. 82].

За период 1991–2000 гг. в этот закон вносились изменения 21 раз и 9 раз менялась шкала ставок, однако при этом она всегда оставалась прогрессивной с диапазоном ставок 12–30 %. В переходный период от прогрессивной к пропорциональной ставке шкала ставок ежегодно модифицировалась (табл. 1).

Можно заметить, что в переходный период непрерывно повышались пороги разрядов в связи со значительной инфляцией и ростом среднедушевых доходов. Также было снижено число разрядов прогрессии и снижена максимальная ставка до 30 %. Переход к ставке 13 % означал уменьшение предельной ставки на 7 процентных пунктов для налогоплательщиков с доходами свыше 50 тыс. р. и уменьшение на 17 процентных пунктов для доходов выше 150 тыс. р.

**Этап функционирования подоходного налога в условиях рыночной экономики (2001 г. – по настоящее время).** В процессе формирования Налогового кодекса РФ существенно изменилось налогообложение доходов граждан. Модель прогрессивного обложения подоходным налогом была заменена с 2001 г. «плоской» шкалой НДФЛ с основной ставкой 13 % (сохраняющей неравенство доходов до и после налогообложения).

<sup>1</sup> О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства : закон СССР от 23 апр. 1990 г. № 1443-1. URL : <http://www.zaki.ru/pagesnew.php?id=1731>.

<sup>2</sup> О подоходном налоге с физических лиц : закон РФ от 7 дек. 1991 г. № 1998-1 (ред. от 24 марта 2001 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

Таблица 1

## Шкала подоходного налогообложения в России в 1998–2001 гг.

| Показатель                                | 1998              |                      | 1999              |                      | 2000              |                      | 2001              |                      |
|---|-------------------|----------------------|-------------------|----------------------|-------------------|----------------------|-------------------|----------------------|
|   | Годовой доход, р. | Предельная ставка, % | Годовой доход, р. | Предельная ставка, % | Годовой доход, р. | Предельная ставка, % | Годовой доход, р. | Предельная ставка, % |
| Ставки для соответствующих уровней дохода | Менее 20 000      | 12                   | Менее 30 000      | 12                   | Менее 50 000      | 12                   | Для всех доходов  | 13                   |
|   | 20 000–40 000     | 15                   | 30 000–60 000     | 15                   |                   |                      |                   |                      |
|   | 40 000–60 000     | 20                   | 60 000–90 000     | 20                   | 50 000–150 000    | 20                   |                   |                      |
|   | 60 000–80 000     | 25                   | 90 000–150 000    | 25                   |                   |                      |                   |                      |
|   | 80 000–100 000    | 30                   | 150 000–300 000   | 30                   |                   |                      |                   |                      |
| Более 100 000                             | 35                | Более 300 000        | 35                | Более 150 000        | 30                |                      |                   |                      |
| Среднедушевые доходы, р./мес.             | 1 008             |                      | 1 630             |                      | 2 193             |                      | 2 978             |                      |

Источник: [9, с. 14].

Как известно, прогрессия снижает неравенство налогоплательщиков до и после налогообложения, и чем она жестче, тем сильнее сглаживается это неравенство. Таким образом достигается практическая реализация принципа справедливости, когда богатые со своих доходов платят налогов больше как в абсолютном, так и в долевым исчислении. В то время как пропорциональность оставляет в неизменном виде это доленое соотношение и, соответственно, неравенство налогоплательщиков до и после налогообложения. Следовательно, обоснованным представляется вывод, что принцип социальной справедливости в российском налоге перестал быть приоритетным, на передний план выдвинулся принцип экономического равенства налогоплательщиков вне зависимости от социальной или иной принадлежности.

Кроме того, специфику нового налога обусловило то, что принцип обложения месячных доходов вне зависимости от природы их происхождения и совокупного годового дохода, был заменен обложением годового дохода в разрезе четырех основных его составляющих — шедул (частей), к которым стали применяться различные пропорциональные ставки налога: трудовые доходы — 13 %, доходы от долевого участия — 9 % (сейчас — 13 %), доходы

нерезидентов — 15 и 30 %, нетрудовые доходы (выигрыши, призы) — 35 %. Вместе с тем остался неизменным с советских времен принцип первичного взимания налога у источника получения доходов, предусматривающий возложение на работодателя обязанности взимать и перечислять в бюджет налоги с доходов, выплачиваемых своим или привлеченным работникам.

Следует признать, что шедулярная концепция построения НДФЛ позволила повысить адресность налоговых вычетов, применяемых исключительно к шедуле трудовых доходов. Однако шедулярную концепцию построения подоходного налога некоторые исследователи все чаще характеризуют как устаревшую. Шедулярный подход активно применялся странами старого света вплоть до второй половины XX в., на сегодняшний день наблюдается устойчивая тенденция перехода к использованию глобальной модели формирования налоговой базы при подоходном обложении [8, с. 149]. Основное преимущество этого подхода в том, что он позволяет облагать совокупный (глобальный) доход налогоплательщика по единой ставке (шкале ставок) независимо от источника их возникновения.

Таким образом реформа НДФЛ в 2001 г. существенным образом изменила его основные элементы: вместо про-

грессивной были внедрены пропорциональные ставки, стала использоваться шедулярная модель налога, было увеличено количество налоговых ставок, расширен перечень облагаемых доходов и сокращено количество налоговых льгот, изменился порядок применения налоговых вычетов, упрощена процедура уплаты и сбора налога.

### **Основные предпосылки реформы налога на доходы физических лиц в 2001 г.**

Для осуществления реформы подоходного налога в 2001 г. явились следующие предпосылки:

- необходимость повышения его фискальной значимости;
- создание экономических стимулов для легализации доходов и снижения масштабов уклонения от его уплаты;
- повышение экономической эффективности налога за счет увеличения нейтральности подоходного налогообложения;
- снижение затрат на его администрирование.

Доля подоходного налога в доходах консолидированного бюджета РФ в 1992–2000 гг. составляла в среднем 9,4 %, доля налога в ВВП – 2,5 %. Сравнение с развитыми зарубежными странами подтверждает незначительность этих показателей. Так, в странах Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) в 1994–1999 гг. подоходный налог формировал в среднем 26,8 % доходов консолидированных бюджетов и около 10 % ВВП, т. е. его фискальная значимость в развитых странах была в 4 раза выше, чем в России.

Низкая фискальная эффективность подоходного налога обуславливалась двумя основными причинами: невысокими доходами населения и массовым уклонением от его уплаты [10]. Собирался подоходный налог преимущественно с доходов от заработной платы лиц, работающих по найму. Такой налог в момент выплаты заработной платы удерживался работодате-

лями и сразу перечислялся в бюджет. Несмотря на то, что механизм удержания налога у источника выплаты традиционно не способствует уклонению от уплаты подоходного налога, тем не менее, работодатели повсеместно практиковали различные нелегальные формы оплаты труда [11], например, выплата заработной платы «в конвертах», различные вознаграждения работникам в неденежной форме (fringe benefits) и др. [12].

Налоги с других видов доходов (от продажи активов, вкладов в банке, выигрышей и т. д.) практически не уплачивались. Такие доходы, как правило, получала состоятельная часть населения и именно ее представители наиболее активно пользовались различными инструментами снижения своих налоговых обязательств. Низкодоходные слои населения не имели подобной возможности и не могли уклониться от уплаты налога при наличии единственного источника дохода в виде заработной платы.

В результате подобных искажений получалось, что при наличии повышенных ставок налога на высокие доходы основное бремя подоходного налога ложилось на налогоплательщиков с низкими и средними доходами, работающих по найму [9, с. 8]. Такая ситуация не способствовала формированию нейтральных решений налогоплательщиков в отношении вида и объема занятости, интенсивности работы, существенно снижая экономическую эффективность подоходного налога [13]. Дополнительные искажения нейтральности этого налога обеспечивало множество льгот, не имеющих значимых социальных и иных обоснований. В большинстве случаев эти льготы были автоматически перенесены еще из советской модели подоходного налога без должного анализа ожидаемых эффектов от их использования.

Повышенные расходы на администрирование подоходного налога обуславливались необходимостью приема и обработки налоговых деклараций от налогоплательщиков, имеющих более

одного места работы (нескольких видов доходов). Кроме того, такие налогоплательщики заметно увеличивали издержки налоговых агентов, поскольку регулярно в течение года запрашивали справки о доходах и относили их на основное место работы. Такие справки были необходимы для расчета налога нарастающим итогом, что в целом создавало значительные неудобства как для налогоплательщиков, так и для налоговых агентов.

Основные ожидания от реформы подоходного налогообложения были связаны с увеличением его фискальной значимости и расширением налоговой базы. Процесс легализации доходов должен был обеспечить существенный вклад в расширение налоговой базы, поскольку низкая ставка налога (13 %) сводила к минимуму количество причин для уклонения.

Насколько оправдались ожидания, касающиеся увеличения фискальной значимости подоходного налога, мож-

но судить из анализа ее динамики за 1992–2013 гг. (табл. 2).

В абсолютном исчислении поступление данного налога увеличивалось ежегодно, однако в относительном исчислении устойчивого роста фискальной значимости НДФЛ не наблюдается. Доля этого налога в доходах консолидированного бюджета колеблется в интервале 8,2–12,3 % и не имеет тенденции к росту. При этом можно заметить, что рост фискальной значимости все же наблюдался в течение первых трех лет после перехода на пропорциональную модель налога в 2001–2003 гг. Отмечается также рост доли НДФЛ в ВВП – 2,4–3,7 %. Это можно считать положительным результатом реформы НДФЛ, однако, планировалось, что эффект от ее реализации будет существенно выше. С учетом таких ожиданий следует признать, что предполагаемого роста фискального значения НДФЛ до величин сопоставимых с развитыми экономиками не произошло.

Таблица 2  
Динамика фискального значения НДФЛ в экономике России за 1992–2013 гг.

| Год  | Поступление НДФЛ, млрд р. (до 1998 г. – трлн р.) | Доходы консолидированного бюджета, млрд р. (до 1998 г. – трлн р.) | Доля НДФЛ в доходах консолидированного бюджета, % | Доля НДФЛ в ВВП, % |
|------|--|---|---|--------------------|
| 1992 | 0,4  | 5,3   | 7,5   | 2,1                |
| 1993 | 4,4  | 49,7  | 8,9   | 2,6                |
| 1994 | 17,5   | 172,4   | 10,2  | 2,9                |
| 1995 | 36,6   | 437,0   | 8,4   | 2,4                |
| 1996 | 56,6   | 558,5   | 10,1  | 2,6                |
| 1997 | 75,2   | 711,6   | 10,6  | 3,0                |
| 1998 | 71,5   | 686,8   | 10,4  | 2,7                |
| 1999 | 117,3  | 1 213,6   | 9,7   | 2,4                |
| 2000 | 174,8  | 2 097,7   | 8,3   | 2,4                |
| 2001 | 255,8  | 2 683,7   | 9,5   | 2,9                |
| 2002 | 358,1  | 3 519,2   | 10,2  | 3,3                |
| 2003 | 455,7  | 4 138,7   | 11,0  | 3,5                |
| 2004 | 574,5  | 5 429,9   | 10,6  | 3,4                |
| 2005 | 707,1  | 8 579,6   | 8,2   | 3,3                |
| 2006 | 930,4  | 10 625,8  | 8,8   | 3,5                |
| 2007 | 1 266,6  | 13 368,3  | 9,5   | 3,8                |
| 2008 | 1 666,3  | 16 003,9  | 10,4  | 4,0                |
| 2009 | 1 665,8  | 13 599,7  | 12,3  | 4,3                |
| 2010 | 1 790,5  | 16 031,9  | 11,2  | 4,0                |
| 2011 | 1 995,8  | 20 855,4  | 9,6   | 3,6                |
| 2012 | 2 261,5  | 23 435,1  | 9,7   | 3,6                |
| 2013 | 2 499,1  | 24 442,7  | 10,2  | 3,7                |

Крайне интересно установить, повлияла ли реформа НДФЛ на процесс легализации заработных плат. Сторонники пропорциональной модели налога утверждают, что в результате реформы 2001 г. был достигнут значительный прогресс в легализации доходов в группах населения с высокими и средними доходами. Проверить это российская статистика не позволяет, однако можно в целом оценить прогресс легализации доходов в российской экономике через изменение скрытой заработной платы; данный показатель поддерживается официальной статистикой.

Скрытая (официально не учтенная) заработная плата — это часть заработной платы, выплачиваемая в формах, не подлежащих налогообложению: из денежной выручки без оформления платежной ведомости, в виде денежной помощи, кредитов, выплат через систему страхования, с депозитных счетов в банках, в натуральной форме путем покупки работникам недвижимости

или предметов длительного пользования и т. д. Определяется скрытая заработная плата балансовым методом как разница между денежными расходами и сбережениями населения и официально учтенными доходами.

В базе Росстата есть данные об объеме оплаты труда населения (включая скрытую заработную плату), а также имеется информация об официально учтенной оплате труда наемных работников (из баланса денежных доходов и расходов населения). Разница между ними и составляет скрытую заработную плату. Денежные доходы населения включают доходы лиц, занятых предпринимательской деятельностью, выплаченную заработную плату наемных работников, пенсии, пособия, стипендии и другие социальные трансферты, а также доходы от дивидендов и от собственности в виде процентов по вкладам, ценным бумагам и т. д. Как менялась величина скрытой оплаты труда в 1992–2013 гг. можно увидеть в цифрах (табл. 3).

Таблица 3

**Динамика доли скрытой оплаты труда в совокупных денежных доходах**

| Год  | Величина скрытой оплаты труда, млрд р. (до 1998 г. — трлн р.) | Оплата труда наемных работников, млрд р. (до 1998 г. — трлн р.) | Денежные доходы населения, млрд р. (до 1998 г. — трлн р.) | Доля скрытой оплаты труда в оплате труда наемных работников, % | Доля скрытой оплаты труда в денежных доходах населения, % |
|------|---|---|---|--|---|
| 1992 | –   | 7,0   | 7,1   | –  | –   |
| 1993 | 9,1   | 76,3  | 79,9  | 11,9   | 11,4  |
| 1994 | 52,0  | 301,0   | 364,8   | 17,3   | 14,3  |
| 1995 | 160,0   | 695,8   | 910,7   | 23,0   | 17,6  |
| 1996 | 250,0   | 1 064,2   | 1 355,7   | 23,5   | 18,4  |
| 1997 | 290,0   | 1 238,9   | 1 654,0   | 23,4   | 17,5  |
| 1998 | 277,0   | 1 292,7   | 1 767,0   | 21,4   | 15,7  |
| 1999 | 525,0   | 1 947,8   | 2 847,9   | 27,0   | 18,4  |
| 2000 | 782,0   | 2 821,5   | 3 983,9   | 27,7   | 19,6  |
| 2001 | 993,5   | 3 848,4   | 5 325,8   | 25,8   | 18,9  |
| 2002 | 1 249,0   | 5 065,1   | 6 831,0   | 24,7   | 18,3  |
| 2003 | 1 496,4   | 6 231,4   | 8 900,5   | 24,0   | 16,8  |
| 2004 | 1 995,1   | 7 845,0   | 10 976,3  | 25,4   | 18,2  |
| 2005 | 2 551,0   | 9 474,3   | 13 819,0  | 26,9   | 18,5  |
| 2006 | 3 450,0   | 11 985,9  | 17 290,1  | 28,8   | 20,0  |
| 2007 | 4 450,0   | 15 526,1  | 21 311,5  | 28,7   | 20,9  |
| 2008 | 5 200,0   | 19 559,8  | 25 244,0  | 26,6   | 20,6  |
| 2009 | 5 790,0   | 20 494,2  | 28 708,4  | 28,3   | 20,2  |
| 2010 | 6 632,0   | 22 995,6  | 32 498,0  | 28,8   | 20,4  |
| 2011 | 7 868,0   | 27 762,8  | 35 649,0  | 28,3   | 22,1  |
| 2012 | 8 959,0   | 31 462,5  | 39 904,0  | 28,5   | 22,5  |
| 2013 | 9 612,0   | 34 628,4  | 44 650,0  | 27,8   | 21,5  |

Можно заметить, что в анализируемом периоде динамика доли скрытой оплаты труда имеет три характерных периода:

1. Непрерывное увеличение (1993–2000). Доля скрытой оплаты труда в оплате труда наемных работников возросла с 11,9 до 27,7 %, т. е. более чем в 2 раза; в денежных доходах населения она возросла с 11,4 до 19,6 %.

2. Уменьшение (2001–2003). Доля скрытой оплаты труда в оплате труда наемных работников уменьшилась с 27,7 до 24 %; в денежных доходах населения – с 19,6 до 16,8 %.

3. Стабилизация (2004 г. – по настоящее время). Доля скрытой оплаты труда в заработной плате наемных работников увеличилась и стабилизировалась на очень высоком уровне – 28 %; в денежных доходах населения уменьшилась и стабилизировалась на уровне 21 %.

Эффект легализации доходов был достигнут только в первые три года после реформы. В последующие 10 лет доля скрытой оплаты труда даже незначительно превысила показатели 2000 г. Таким образом, следует признать, что ожидаемого эффекта легализации заработных плат и кардинального снижения доли скрытой оплаты труда в результате реформы подоходного налога 2001 г. достичь не удалось.

Основные искажения нейтральности в подоходном налогообложении образца 2000 г., по мнению сторонников реформы [9, с. 8–9], были вызваны следующими причинами:

1. Наличие повышенных ставок подоходного налога не гарантировало повышенной налоговой нагрузки на население с высокими доходами. В итоге высокодоходные категории населения, несмотря на прогрессивные ставки, находились в сопоставимой или даже лучшей налоговой позиции, уклоняясь от налога, чем лица, работающие исключительно по найму, уплачивающие налог по меньшей ставке, но не имеющие возможности уклониться от его уплаты.

2. Наличие значительного числа льгот по подоходному налогу, снижающих его нейтральность и фискальную значимость [14].

Чтобы оценить насколько оправдались ожидания в повышении нейтральности подоходного налогообложения, можно использовать данные официальной статистики по распределению денежных доходов населения по 20 %-ным группам и динамику коэффициента Джини. Этот коэффициент характеризует степень отклонения линии фактического распределения общего объема денежных доходов населения от линии их равномерного распределения. Величина коэффициента может варьироваться от 0 до 1, при этом, чем выше значение коэффициента, тем более неравномерно распределяются доходы в обществе (табл. 4).

Основное неравенство в доходах населения формировалось в ранний период становления рыночной экономики (1992–1993), т. е. в период проведения массовой приватизации. Именно тогда значительную часть от всех доходов (47 %) стало получать 20 % наиболее доходных слоев населения. Коэффициент Джини за этот период увеличился почти в 1,5 раза. В последующие два десятилетия распределение доходов по разным группам населения практически не менялось и оставалось крайне неравномерным как в период действия прогрессивной ставки, так и в период действия пропорциональной ставки налога. В итоге, можно утверждать, что действовавшая «мягкая» шкала прогрессивных ставок в 1995–2000 гг. (с максимальной ставкой 30–35 %) практически не снижала неравенство в распределении доходов.

Следует заметить, что эффект консервации значительного неравенства в распределении доходов в условиях использования прогрессивной ставки налога противоречит теоретическим догматам [15]. Объяснить этот эффект можно только с позиций указанного искажения нейтральности, когда высокодоходные слои населения в условиях применения к их доходам повышенных

ставок находились в лучшей позиции, чем низкодоходные слои населения. Соответственно, такое искажение нейтральности в подоходном налоге с прогрессивными ставками действительно присутствовало.

В данном ракурсе переход к пропорциональной ставке имел цель устранения этого искажения. Нейтральность подоходного налога с переходом к пропорциональной ставке была значительно повышена. Вместе с тем, как известно, пропорциональная ставка в принципе не способна снизить неравенство в распределении доходов. Можно увидеть, что в период действия пропорциональной ставки определенная волатильность коэффициента Джини действительно наблюдается — он увеличился с 0,397 до 0,419, однако однозначно приписать это увеличение действию исключительно пропорциональной ставке налога нельзя, как, впрочем, и уменьшение доли населения с самыми низкими доходами. При-

чины таких изменений, скорее всего, следует искать вне налоговой политики, а в формировании в течение 25 лет специфичной институциональной среды государственно-частного капитализма и концентрации активов у правящей элиты.

Таким образом, можно утверждать, что результат повышения нейтральности в процессе реформы подоходного налога 2001 г. в значительной мере достигнут. Существенных искажений в нейтральность налога в период действия пропорциональной ставки не вносится — все платят одинаковую долю налога со своих доходов.

К сожалению, подтвердить или опровергнуть тезис о том, что многочисленные льготы снижали фискальную значимость подоходного налога, не представляется возможным, так как нет сопоставимых данных. Однако следует заметить, что эта проблема не снята, в существующей модели налога осталось значительное число льгот, ос-

Таблица 4

**Динамика распределения совокупных денежных доходов по 20 %-м группам населения, % (все население 100 %)**

| Год  | 1 группа<br>(с наименьшими<br>доходами) | 2 группа | 3 группа | 4 группа | 5 группа<br>(с наибольшими<br>доходами) | Коэффициент<br>Джини |
|------|---|----------|----------|----------|---|----------------------|
| 1992 | 6,0                                     | 11,6     | 17,6     | 26,5     | 38,3                                    | 0,289                |
| 1993 | 5,1                                     | 9,4      | 14,9     | 23,8     | 46,8                                    | 0,398                |
| 1994 | 5,4                                     | 10,1     | 15,1     | 22,7     | 46,7                                    | 0,409                |
| 1995 | 6,1                                     | 10,8     | 15,2     | 21,6     | 46,3                                    | 0,387                |
| 1996 | 6,1                                     | 10,7     | 15,2     | 21,6     | 46,4                                    | 0,387                |
| 1997 | 5,9                                     | 10,5     | 15,3     | 22,2     | 46,1                                    | 0,401                |
| 1998 | 6,0                                     | 10,6     | 15,0     | 21,5     | 46,9                                    | 0,399                |
| 1999 | 6,0                                     | 10,5     | 14,8     | 21,1     | 47,6                                    | 0,400                |
| 2000 | 5,9                                     | 10,4     | 15,1     | 21,9     | 46,7                                    | 0,395                |
| 2001 | 5,7                                     | 10,4     | 15,4     | 22,8     | 45,7                                    | 0,397                |
| 2002 | 5,7                                     | 10,4     | 15,4     | 22,7     | 45,8                                    | 0,397                |
| 2003 | 5,5                                     | 10,3     | 15,3     | 22,7     | 46,2                                    | 0,403                |
| 2004 | 5,4                                     | 10,1     | 15,1     | 22,7     | 46,7                                    | 0,409                |
| 2005 | 5,4                                     | 10,1     | 15,1     | 22,7     | 46,7                                    | 0,409                |
| 2006 | 5,3                                     | 9,9      | 14,9     | 22,6     | 47,3                                    | 0,416                |
| 2007 | 5,1                                     | 9,7      | 14,8     | 22,5     | 47,9                                    | 0,422                |
| 2008 | 5,1                                     | 9,8      | 14,8     | 22,5     | 47,8                                    | 0,422                |
| 2009 | 5,1                                     | 9,8      | 14,8     | 22,5     | 47,8                                    | 0,422                |
| 2010 | 5,2                                     | 9,8      | 14,8     | 22,5     | 47,7                                    | 0,421                |
| 2011 | 5,2                                     | 9,9      | 14,8     | 22,6     | 47,4                                    | 0,417                |
| 2012 | 5,2                                     | 9,8      | 14,9     | 22,5     | 47,6                                    | 0,420                |
| 2013 | 5,2                                     | 9,8      | 14,9     | 22,5     | 47,6                                    | 0,419                |

вобождений, вычетов, которые не имеют должного экономического обоснования. Данный вывод подтверждают валовые оценки выпадающих доходов по НДФЛ (табл. 5).

Можно заметить, что сумма выпадающих доходов соизмерима с валовыми поступлениями НДФЛ. Так, до 2011 г. сумма выпадающих доходов стабильно превышала валовые поступления (в 2010 г. в 1,5 раза), в 2011 г. она снизилась и сравнялась с валовыми поступлениями налога. Если провести инвентаризацию всех выпадающих доходов, оценить экономическую целесообразность предоставляемых вычетов и освобождений, то даже в условиях действующей ставки можно добиться существенного увеличения фискальной значимости налога (в 1,5 раза).

Следовательно, искажение в виде значительного числа льгот по подоходному налогу, снижающих его нейтральность и фискальную значимость не устранено.

В процессе реформы подоходного налогообложения в 2001 г. высказывались качественные суждения о снижении издержек налоговых агентов в связи с упрощением процедуры начисления и удержания налога с пропорциональной ставкой 13 % [17]. Налоговым агентам стало действительно проще и дешевле осуществлять указанные процедуры, отпала необходимость контроля с их стороны за начислением налога

для своих сотрудников при их работе по совместительству. Однако издержки работодателей по администрированию данного налога никто не считал, а потому подтвердить этот результат в цифрах не представляется возможным. Снизились также издержки самих налогоплательщиков, поскольку им больше не приходилось собирать справки со всех мест работы, заполнять декларацию и ежегодно подавать ее в налоговую инспекцию.

Впрочем, основные ожидания от реформы подоходного налогообложения заключались больше в снижении издержек самих налоговых органов [18]. Здесь также можно оперировать лишь качественными суждениями о снижении объема декларирования доходов и перехода к автоматизированным процессам обработки отчетности, которую предоставляют налоговые агенты. В цифрах продемонстрировать полученный эффект снижения административных издержек нет возможности, поскольку официальная статистика дает информацию лишь об общих объемах финансирования налоговой службы. За 1992–2013 гг. расходы на содержание налоговой службы имеют тенденцию незначительного увеличения — с 1 до 1,4 % ВВП [19, с. 301], однако по этим данным невозможно сделать вывод о затратах налоговой службы в отношении администрирования отдельно взятого налога.

Таблица 5  
Динамика сумм вычетов и необлагаемых доходов по НДФЛ за 2008–2011 гг.

| Показатель                      | 2008           |                 | 2009           |                 | 2010           |                 | 2011           |                 |
|---------------------------------|----------------|-----------------|----------------|-----------------|----------------|-----------------|----------------|-----------------|
|                                 | Сумма, млрд р. | Удельный вес, % | Сумма, млрд р. | Удельный вес, % | Сумма, млрд р. | Удельный вес, % | Сумма, млрд р. | Удельный вес, % |
| Стандартные вычеты              | 113,1          | 1,0             | 305,1          | 1,7             | 338,1          | 1,7             | 324,7          | 2,3             |
| Социальные вычеты               | 42,4           | 0,3             | 45,2           | 0,2             | 50,4           | 0,3             | 52,2           | 0,4             |
| Имущественные вычеты            | 3 587,4        | 27,0            | 5 536,1        | 30,5            | 4 602,9        | 23,1            | 2 582,3        | 18,6            |
| Профессиональные вычеты         | 1 240,6        | 9,3             | 1 138,5        | 6,3             | 1 194,7        | 6,0             | 1 297,0        | 9,3             |
| Доходы, не подлежащие обложению | 8 285,5        | 62,3            | 11 104,5       | 61,3            | 13 712,5       | 68,9            | 9 636,7        | 69,4            |
| <i>Итого</i>                    | 13 288,9       | 100,0           | 18 129,4       | 100,0           | 19 898,6       | 100,0           | 13 892,8       | 100,0           |
| Сумма выпадающих доходов        | 1 727,6        | -               | 2 356,8        | -               | 2 586,8        | -               | 1 806,1        | -               |

Источник: [16, с. 190].

В итоге, судить о достижении эффекта снижения совокупных издержек по администрированию НДФЛ можно лишь при изменении модели налога.

### **Заключение**

В работе продемонстрированы основные этапы реформирования подоходного налогообложения в России за 100 лет его существования. В целом можно утверждать, что Россия всегда имела оригинальную модель подоходного налогообложения, мало сопоставимую с лучшими практиками развитых экономик. Эта оригинальность наблюдалась в периоды как командной, так и рыночной экономики.

Наиболее специфическим моментом советской модели явилось приращение подоходному налогу функции регулятора классового состава налогоплательщиков. Это регулирование осуществлялось через значительную дифференциацию трудовых доходов и доходов, полученных от частной предпринимательской деятельности. Если в отношении трудовых доходов чаще всего использовалась пропорциональная ставка или самая слабая прогрессия, то к доходам от частной предпринимательской деятельности применялась максимальная ставка прогрессии, которая доходила до 95 %.

Другим специфическим аспектом российской модели налогообложения явилось использование пропорциональных ставок налога ко всем частям дохода (шедулам). При этом и в отношении трудовых доходов и доходов, полученных от частной предпринимательской деятельности, стала использоваться одна ставка налога — 13 %.

В процессе реформы подоходного налога в 2001 г. были получены неоднозначные результаты. Переход к пропорциональной модели НДФЛ практически не повлиял на его фискальную значимость, не принес ожидаемого эффекта легализации заработных плат и кардинального снижения доли скрытой оплаты труда. Также реформа не привела к существенному уменьшению значительного числа льгот, снижающих его нейтральность и фискальную значимость. Вместе с тем, реформа позволила существенно увеличить нейтральность и экономическую эффективность подоходного налога, добиться снижения издержек по администрированию для налогоплательщиков, налоговых агентов и налоговых органов.

В настоящее время дальнейшая судьба НДФЛ не определена: не известно будет ли осуществлен возврат к прогрессивной шкале ставок или сохранится пропорциональная модель налога. Мнения по этому вопросу расходятся. Новая реформа подоходного налогообложения может не оправдать ожидания малоимущих слоев населения и расслоение российского общества по доходам не уменьшится, так как предлагается использование слишком мягкой шкалы прогрессии с максимальной ставкой (до 30 %). Однако подобный опыт уже был в конце 2000 г. и положительных результатов он не принес. Наиболее прагматичным может явиться подход сохранения существующей модели НДФЛ, при этом может быть взят курс на инвентаризацию вычетов и освобождений и их отмену, в первую очередь для высокодоходных слоев населения.

### **Список использованной литературы**

1. Майбуров И. А. Теория налогообложения. Продвинутый курс / И. А. Майбуров, А. М. Соколовская. — М. : Юнити-Дана, 2011. — 591 с.
2. Захаров В. Н. История налогов в России. IX — начало XX века / В. Н. Захаров, Ю. А. Петров, М. К. Шацилло. — М. : Рос. полит. энцикл., 2006. — 296 с.
3. История налоговой политики России: конец XIX, XX и начало XXI столетия / И. В. Караваева, И. В. Архипкин, О. В. Сиполс [и др.]. — М. : Наука, 2008. — 334 с.
4. Майбуров И. А. Теория и история налогообложения / И. А. Майбуров. — М. : Юнити-Дана, 2007. — 495 с.
5. Пушкарева В. М. Налоговая система Союза ССР (1921–1930) / В. М. Пушкарева. — М. : Инфра-М, 2001. — 198 с.

6. Петухова Н. Е. История налогообложения в России IX-XX вв. / Н. Е. Петухова. — М. : Вуз. учебник, 2008. — 416 с.
7. Авдошина Е. А. Справочник по налогам с населения / Е. А. Авдошина, С. Н. Давыдов. — М. : Финансы и статистика, 1984. — 223 с.
8. Лыкова Л. Н. Налоговая система России: общее и особенное / Л. Н. Лыкова. — М. : Наука, 2005. — 444 с.
9. Реформа налогообложения доходов населения в России: результаты в 2000-2007 гг. / Л. Анисимова, П. Кадочников, Т. Малинина [и др.]. — М. : Ин-т экономики переходного периода, 2008. — 256 с.
10. Ильин А. Е. Анализ налоговых поступлений с доходов физических лиц / А. Е. Ильин, Г. В. Ильина // Экономический анализ: теория и практика. — 2009. — № 10. — С. 15-20.
11. Allingham M. Income tax evasion: A theoretical analysis / M. Allingham, A. Sandmo // Journal of Public Economics. — 1972. — № 1. — P. 323-338.
12. Вишневский В. Уклонение от уплаты налогов и рациональный выбор налогоплательщика / В. Вишневский, А. Веткин // Вопросы экономики. — 2004. — № 2. — С. 96-108.
13. LeCacheux J. Les reformes fiscales dans les pays de l'OCDE: une decennie d'experience. Budget et fiscalite: quelles reformes? / J. LeCacheux // Revue francaise de finances publiques. — 1997. — Novembre.
14. Fiscal Policies in Economies in Transition / Vito Tanzi (ed.). — Washington D. C. : International Monetary Fund, 1992. — 365 p.
15. Blumenthal M. The Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax System: A Second Look After Tax Reform / M. Blumenthal, J. Slemrod // National Tax Journal. — 1992. — № 45 (2), June. — P. 185-202.
16. Фискальный федерализм. Проблемы и перспективы развития / под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. — М. : Юнити-Дана, 2015. — 415 с.
17. Pogorletskiy A. I. The dynamics of Tax system and Tax administration development in the Russian Federation / A. I. Pogorletskiy, N. N. Bashkirova // Journal of Tax Reform. — 2015. — Vol. 1, № 1. — P. 4-25.
18. Киреенко А. П. Оценка издержек налогового администрирования в Российской Федерации / А. П. Киреенко // Известия Иркутской государственной экономической академии. — 2004. — № 1 (38). — С. 28-33.
19. Налоги и налогообложение. Палитра современных проблем / под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. — М. : Юнити-Дана, 2014. — 375 с.

### References

1. Maiburov I. A., Sokolovskaya A. M. *Teoriya nalogooblozheniya. Prodvinituyi kurs* [Theory of Taxation. Advanced course]. Moscow, Uniti-Dana Publ., 2011. 591 p.
2. Zakharov V. N., Petrov Y. A., Shatsillo M. K. *Istoriya nalogov v Rossii. IX — nachalo XX veka* [History of Taxes in Russia. 19<sup>th</sup> — early 20<sup>th</sup> centuries]. Moscow, Russian Political Encyclopedia Publ., 2006. 296 p.
3. Karavayeva I. V., Arkhipkin I. V., Sipols O. V. et. al. *Istoriya nalogovoi politiki Rossii: konets XIX, XX i nachalo XXI stoletiya* [History of Russia's Tax Policy: late 19<sup>th</sup>, 20<sup>th</sup>, early 21<sup>st</sup> century]. Moscow, Nauka Publ., 2008. 334 p.
4. Maiburov I. A. *Teoriya i istoriya nalogooblozheniya* [Theory and History of Taxation]. Moscow, Uniti-Dana Publ., 2007. 495 p.
5. Pushkareva V. M. *Nalogovaya sistema Soyuzo SSR (1921-1930)* [Tax System in USSR (1921-1930)]. Moscow, Infra-M Publ., 2001. 198 p.
6. Petukhova N. E. *Istoriya nalogooblozheniya v Rossii IX-XX vv.* [History of Taxation in Russia in 9<sup>th</sup> — 20<sup>th</sup> centuries]. Moscow, Vuzovskiy Uchebnyk Publ., 2008. 416 p.
7. Avdoshina E. A., Davydov S. N. *Spravochnik po nalogam s naseleniya* [Reference Book on Taxes on Individuals]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 1984. 223 p.
8. Lykova L. N. *Nalogovaya sistema Rossii: obshchee i osobennoe* [Russia's Tax System: General and Peculiar Features]. Moscow, Nauka Publ., 2005. 444 p.
9. Anisimova L., Kadochnikov P., Malinina T. et al. *Reforma nalogooblozheniya dokhodov naseleniya v Rossii: rezul'taty v 2000-2007 gg.* [Reform of Personal Income Taxation in Russia: Results in 2000-2007]. Moscow, Institute for Economy in Transition Publ., 2008. 256 p.
10. Ilyin A. E., Ilyina G. V. *Analysis of Tax Revenues from Individual Income Tax. Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic analysis: theory and practice*, 2009, no. 10, pp. 15-20. (In Russ.).

11. Allingham M., Sandmo A. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, 1972, no 1, pp. 323–338.

12. Vishnevskii V., Vetkin A. Tax Evasion and Taxpayer's Rational Choice. *Voprosy ekonomiki = Issues of Economy*, 2004, no. 2, pp. 96–108. (In Russian).

13. LeCacheux J. Les reformes fiscales dans les pays de l'OCDE: une decennie d'experience. Budget et fiscalite: quelles reformes? *Revue francaise de finances publiques*, 1997, November. (In French).

14. Tanzi Vito (ed.). *Fiscal Policies in Economies of Transition*. Washington D. C., International Monetary Fund, 1992. 365 p.

15. Blumenthal M., Slemrod J. The Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax System: A Second Look After Tax Reform. *National Tax Journal*, 1992, no. 45 (2), pp. 185–202.

16. Maiburov I. A., Ivanov Yu. B. (eds). *Fiskal'nyi federalizm. Problemy i perspektivy razvitiya* [Fiscal Federalism. Problems and prospects of development]. Moscow, Yuniti-Dana Publ., 2015. 415 p.

17. Pogorletskii A. I., Bashkirova N. N. The Dynamics of Tax System and Tax Administration Development in the Russian Federation. *Journal of Tax Reform*, 2015, vol. 1, no 1, pp. 4–25. (In Russ.).

18. Kireyenko A. P. Tax administration costs estimation in Russian Federation. *Izvestiya Irkutskoy gosudarstvennoy ekonomicheskoy akademii = Izvestiya of Irkutsk State Economics Academy*, 2004, no. 1 (38), pp. 28–33. (In Russ.).

19. Maiburov I. A., Ivanov Yu. B. (eds). *Nalogi i nalogooblozhenie. Palitra sovremennykh problem* [Taxes and taxation: a range of modern problems]. Moscow, Yuniti-Dana Publ., 2014. 375 p.

#### **Информация об авторе**

*Ма́йбу́ров Игорь Анатольевич* – доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой финансового и налогового менеджмента, Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б. Н. Ельцина (620002, г. Екатеринбург, ул. Мира, 19); e-mail: mayburov.home@gmail.com.

#### **Author**

*Maiburov, Igor A.* – Doctor habil. (Economics), Professor, Head of Chair of Financial and Tax Management, Ural Federal University n.a. the first President of Russia B. N. Yeltsin (19 Mira St., 620002, Yekaterinburg, Russian Federation); e-mail: mayburov.home@gmail.com.