

1.2. АНАЛИЗ СТАНОВЛЕНИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ПОДОХОДНЫМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕМ ГРАЖДАН: АКТУАЛЬНЫЙ ВЕКТОР РАЗВИТИЯ

Волохов С.П., аспирант кафедры налогов и налогообложения

Московский городской университет управления Правительства Москвы

В статье рассматривается становление системы управления подоходным налогообложением граждан, отражена хронология развития налоговых шкал, предложены направления развития подоходного налогообложения.

Система управления подоходным налогообложением граждан является важным звеном в финансово-бюджетной политике государства. Главенствующая роль регулятора в данной системе отводится подоходному налогу с граждан (personal income tax в зарубежной практике). В Российской Федерации осуществлять данную функцию призван налог на доходы физических лиц (НДФЛ). Со времен принятия налога на современном этапе развития рыночных отношений в РФ не утихает дискуссия о перераспределительных возможностях налога, регрессивной или прогрессивной модели взимания, социально-экономической значимости для уменьшения различий между взаимно полярными слоями общества (очень богатый, очень бедный).

Актуальность темы исследования подтверждается регулярными законопроектами о внесении изменений в механизм взимания НДФЛ предусматривающие ту или иную формулу прогрессивной шкалы. В настоящее время на рассмотрение в Государственную Думу поступил законопроект №576534-5, внесенный депутатом В.Д. Уласом [9] и рассмотренный Советом Государственной Думы Федерального Собрания РФ 20 октября 2011 г. для включения в проект программы законопроектной работы Государственной Думы в период весенней сессии 2012 г. (протокол №306, п. 37). На мой взгляд, в данном законопроекте изначально заложен неправильный подход изъятия у условно богатых, и последующая передача условно бедным. Из истории нашего государства известно, к чему в конечном итоге это приводит. Чтобы понять, почему все предыдущие законопроекты об установлении прогрессивной шкалы налогообложения были отклонены, проведем анализ становления современной налоговой системы управления подоходным налогообложением граждан.

Современный налог на доходы физических лиц в России берет свое начало с принятием в 1916 г. в связи с необходимостью дополнительного аккумулирования средств для участия в первой мировой войне. В 1917 г. налог начал функционировать. Была установлена прогрессивная шкала, необлагаемый минимум и максимальная ставка – 12,5%. Далее с приходом временного правительства верхней предел ставки был повышен до 30,5%. Вплоть до 1943 г. подоходный налог трансформировался в подоходно-имущественный налог.

В 1943 г. был принят Указ Президиума Верховного совета СССР «О подоходном налоге с населения», кото-

рый просуществовал до 1990 г. В нем были закреплены ставки от 8,2% до 13%, хотя это и не являлось прогрессивной в чистом виде, потому что доходы различных категорий граждан были фиксированными и устанавливались государством. Хотя повышенные ставки были закреплены за доходами от индивидуальной трудовой деятельности – 81% (кустари, ремесленники) и за авторами произведений искусства и науки через гонорары – 69% [1].

В 1990 г. был принят закон «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства». Модель взимания варьировалась в зависимости от источника дохода, ставки достигали 13%-60%, впоследствии максимальная ставка была уменьшена до 30% [2].

Уже в Российской Федерации в 1992 г. вступил в полную силу Закон №1998-1 « О подоходном налоге с физических лиц» от 7 декабря 1991 г. В данном законе был установлен необлагаемый минимум, приравненный к минимальному размеру оплаты труда, единая прогрессивная шкала с семью ступенями в пределах 12-60% [3].

Следующим логическим этапом стало внесение изменений, предусматривающих сокращение ставок до четырех и максимальной до 40% [4].

С 1993 г. количество ставок было сокращено до трех путем ликвидации максимальной, таким образом наивысшей ставкой стала предыдущая в размере 30%. Но уже в 1994 г. были приняты очередные изменения (закон от 23 декабря 1004 г. №74-ФЗ) в механизме взимания подоходного налога [5]. Для наглядности указанные ставки можно систематизировать в виде таблицы (табл. 1).

Таблица 1

СТАВКИ ПОДОХОДНОГО НАЛОГА ПО ДАННЫМ ЗАКОНА ОТ 23 ДЕКАБРЯ 1994 г. № 74-ФЗ

Размер облагаемого совокупного дохода, полученного в календарном году	Сумма налога
До 10 000 000 руб.	12%
От 10 000 001 до 50 000 000 руб.	1 200 000 руб. + 20% с суммы, превышающей 10 000 000 руб.
От 50 000 001 руб. и выше	9 200 000 руб. + 30% с суммы, превышающей 50 000 000 руб.

Подводя промежуточный итог, можно сказать, что период в налогообложении доходов физических лиц с 1992 г. по 1994 г. характеризуется наибольшей противоречивостью и сложностью. Налоговая политика и все государственное управление не успевало быстро реагировать на рост номинальных доходов населения, вызванный гиперинфляцией, что нередко приводило к корректировке механизма налогообложения не один раз в год.

1996 г. ознаменовался очередным изменением в механизме уплаты подоходного налога, но уже в сторону увеличения налогового бремени для налогоплательщика. На мой взгляд, это было связано с поисками дополнительных источников покрытия нарастающего дефицита бюджета в условиях того времени [6]. Федеральным законом от 5 марта 1996 г. №22-ФЗ было предусмотрено увеличение числа ставок прогрессии до пяти и введение максимальной на уровне 35% (табл. 2).

Приближался 1998 г., и проведенная накануне денационация национальной валюты внесла определенные коррективы в налогообложение доходов физических лиц, а

именно: согласно закону №159-ФЗ от 31 декабря 1997 г., была сформирована очередная шкала и добавлена новая ставка в размере 15%, которая раньше отсутствовала (табл. 3) [7] (табл. 2).

Таблица 2

**СТАВКИ ПОДОХОДНОГО НАЛОГА ПО
ДАНЫМ ЗАКОНА ОТ 5 МАРТА 1996 г. №22-ФЗ**

Размер облагаемого совокупного дохода, полученного в календарном году	Сумма налога
До 12 000 000 руб.	12%
От 12 000 001 до 24 000 000 руб.	1 440 000 руб. + 20% с суммы, превышающей 12 000 000 руб.
От 24 000 001 до 36 000 000	3 840 000 руб. + 25% с суммы, превышающей 24 000 000 руб.
От 36 000 001 до 48 000 000	6 840 000 руб. + 30% с суммы, превышающей 36 000 000 руб.
От 48 000 001 и выше	10 440 000 руб. + 35% с суммы, превышающей 48 000 000 руб.

Таблица 3

**СТАВКИ ПОДОХОДНОГО НАЛОГА ПО ДАНЫМ
ЗАКОНА ОТ 31 ДЕКАБРЯ 1997 г. №159-ФЗ**

Размер облагаемого совокупного дохода, полученного в календарном году	Сумма налога
До 20 000 руб.	12 процентов
От 20 001 до 40 000 руб.	2 400 руб. + 15% с суммы, превышающей 20 000 руб.
От 40 001 до 60 000 руб.	5 400 руб. + 20% с суммы, превышающей 40 000 руб.
От 60 001 до 80 000 руб.	9 400 руб. + 25% с суммы, превышающей 60 000 руб.
От 80 001 до 100 000 руб.	14 400 руб. + 30% с суммы, превышающей 80 000 руб.
От 100 001 и выше	20 400 руб. + 35% с суммы, превышающей 100 000 руб.

По завершении экономического кризиса 1998 г. уже прослеживалась не такая большая тенденция к изменениям. В частности, была исключена ставка в 30% и введена максимальная ставка в 45%, согласно Федеральному закону от 31 апреля 1999 г. №65-ФЗ. Что характерно, максимальной ставкой на 1999 г. становилась ставка в размере 35%, потому что предусматривалось вступление в силу ставки 45%, только начиная с 2000 г. Но и эта ставка так и не была применена, поскольку к началу 2000 г. в очередной раз Федеральный закон от 25 ноября 1999 г. №207-ФЗ [8] внес изменения (табл. 4).

Таблица 4

**СТАВКИ ПОДОХОДНОГО НАЛОГА ПО
ДАНЫМ ЗАКОНА ОТ 25 НОЯБРЯ 1999 г. №207-ФЗ**

Размер облагаемого совокупного дохода, полученного в календарном году	Сумма налога
До 50 000 руб.	12%
От 50 001 до 150 000 руб.	6 000 руб. + 20% с суммы, превышающей 50 000 руб.
От 150 001 и выше	26 000 руб. + 30% с суммы, превышающей 150 000 руб.

Как видно из табл. 4, число ставок сократилось всего лишь до трех и чем-то стало напоминать ранний вариант 1994 г. (см. табл. 1).

И наконец, последним изменением стало принятие Федерального закона «О введении в действие части

второй Налогового кодекса РФ» от 5 августа 2000 г. №118-ФЗ, который ввел в действие главу 23 «Налог на доходы физических лиц», и основной ставкой с дохода от заработной платы стала единая ставка в 13%.

Итак, на протяжении почти без малого 10 лет в современной РФ применялась прогрессивная шкала налогообложения. На мой взгляд, основной целью такой меры было недопущение резкого расслоения общества по социально-экономическим параметрам. Было установлено до 10 различных видов прогрессии налоговых шкал. Максимальными в разное время были ставки от 60% до 30%, хотя ставки выше 40% не успевали применяться ввиду отмены их на следующий налоговый год. С другой стороны, эффективные меры в условиях нестабильной экономики по администрированию данного налога предпринимались слабо, что в конечном итоге способствовало масштабному укрывательству доходов от налогообложения и создало предпосылки для создания и процветания теневой экономики.

Возвращаясь к законопроекту №576534-5 и его модели прогрессивных ставок (табл. 5), хочется отметить, что это приведет к занижению официальных заработных плат, хотя бы на одну градацию в шкале, что в свою очередь непременно подхлестнет еще большее развитие теневой экономики и окончательно дестимулирует работодателей к увеличению заработной платы своим работникам.

Таблица 5

**СТАВКИ ПОДОХОДНОГО НАЛОГА ПО ЗАКОНО-
ПРОЕКТУ №576534-5**

Размер налогооблагаемого совокупного годового дохода	Налоговая ставка
До 120 000 руб.	10 процентов
От 120 001 до 500 000 руб.	12 000 руб. + 15% с суммы, превышающей 12 000 руб.
От 500 001 до 1 100 000 руб.	69 000 руб. + 25% с суммы, превышающей 500 000 руб.
От 1 100 001 до 2 900 000 руб.	219 000 руб. + 35% с суммы, превышающей 1 100 000 руб.
Свыше 2 900 000 руб.	849 000 руб. + 45% с суммы, превышающей 2 900 000 руб.

С учетом увеличившейся нагрузки по страховым взносам на фонд оплаты труда и возможного введения налога на недвижимость представленные в законопроекте меры видятся мне в современных реалиях несвоевременными. В качестве актуального вектора развития следует обратить внимание на институт семьи и детства, его развитие. Не секрет, что с увеличением количества работающих людей, при прочих равных условиях, должна увеличиться и налогооблагаемая база по налогу на доходы физических лиц. А значит, уже сейчас следует обратить внимание на молодые семьи, многодетные, для которых зачастую единственный источник дохода – это заработная плата одного из членов семьи. Конечно, детальное описание модели социально-ориентированных возможностей НДФЛ – не цель данной статьи, а последующих работ. Но основные тренды мне видятся таким образом.

На первом этапе:

- введение необлагаемого минимума, соответствующего прожиточному минимуму;
- введение льгот, стимулирующих отчисления средств на социальные цели, а также поощрение капиталовложений в производство и предпринимательскую деятельность;

- механизм вычета из облагаемого совокупного дохода непредвиденных расходов: затраты на профессиональное обучение как самого физического лица, так и его детей.

На втором этапе: введение по желанию налогоплательщика раздельного или семейного начисления подоходного налогообложения (с заложенным внутренним механизмом стимулирования института семьи).

Литература

1. О подоходном налоге с населения [Электронный ресурс] : указ Президиума Верховного совета СССР от 30 апреля 1943 г. (ред. от 23 апр. 1987 г.). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О порядке введения в действие Закона СССР «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства» [Электронный ресурс] : постановление Верховного совета СССР от 23 апр. 1990 г. №1444-1. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. О подоходном налоге с физических лиц [Электронный ресурс] : закон РФ от 7 дек. 1991 г. №1998-1 (ред. от 24 марта 2001 г.). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Закон РФ от 16.07.1992 №3317-1 (ред. от 29.11.2004) «О внесении изменений и дополнений в налоговую систему России» [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. О внесении изменений и дополнений в Закон РФ «О подоходном налоге с физических лиц» [Электронный ресурс] : федер. закон от 23 дек. 1994 г. №74-ФЗ. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. О внесении изменений в ст. 6 Закона РФ «О подоходном налоге с физических лиц» [Электронный ресурс] : федер. закон от 5 марта 1996 г. №22-ФЗ. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. О внесении изменений и дополнений в Закон РФ «О подоходном налоге с физических лиц» [Электронный ресурс] : федер. закон от 31 дек. 1997 г. №159-ФЗ. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. О внесении изменений и дополнений в Закон РФ «О подоходном налоге с физических лиц» [Электронный ресурс] : федер. закон от 25 нояб. 1999 г. №207-ФЗ. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. О внесении изменений в главу 23 части второй Налогового кодекса РФ [Электронный ресурс] : проект федер. закона №576534-5 (ред., внесенная в Госуд. думу Федер. собр. РФ). Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

Ключевые слова

Подоходное налогообложение; система управления; налоговая политика; бюджетная система; налог на доходы физических лиц.

Волохов Сергей Павлович

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена тем, что по мере развития российской экономики, в том числе бюджетно-финансовых отношений, а значит, и налоговой политики в целом, объективной необходимостью становится изучение состояния и возможные направления развития системы подоходного налогообложения граждан, в том числе его потенциальных возможностей для реализации текущих задач, стоящих перед государством. Поэтому изучение этапов становления системы подоходного налогообложения граждан является особенно важным и актуальным в аспекте вновь появляющихся проектов реформирования налога на доходы физических лиц.

Научная новизна и практическая значимость. В статье освещены основные этапы развития подоходного налогообложения, показаны и систематизированы варианты различного механизма взимания налога, обращено внимание на несостоятельность повышенных ставок в недавнем прошлом при прогрессивном механизме исчисления, о чем свидетельствует поэтапное снижение максимальной налоговой ставки с 60% до 30% и в конечном итоге к установлению единой, беспрецедентно низкой, 13%-ной ставки. Представляется интересным, но не-

сколько спорным авторское утверждение о том, что возвращение российской налоговой системы к практике прогрессивного механизма исчисления приведет к уклонению от уплаты налога и будет способствовать росту теневой экономики, хотя и такая точка зрения имеет место в научной среде. В статье в качестве актуального вектора развития заложены основные направления реформирования подоходного налогообложения посредством будущего возможного расширения налогооблагаемой базы с учетом увеличением численности населения через механизм стимулирования развития семьи. Этапы актуального вектора развития подоходного налогообложения можно было бы представить в виде схемы, от этого работа выглядела бы ярче.

Заключение: рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, тема, затронутая автором, является актуальной, и может быть рекомендована к изданию.

Мигашкина Е.С., к.э.н., профессор Московского городского университета управления Правительства Москвы

1.2. ANALYSIS OF THE PERSONAL INCOME TAX MANAGEMENT SYSTEM FORMATION: AN ACTUAL VECTOR OF DEVELOPMENT

S.P. Volokhov, Post-graduate Student of the Chair of tax and Taxation

Moscow City Government University of Management

The author analyzes social and economic possibilities of personal income tax in a tax policy of the Russian Federation. In article control system formation by the income taxation of citizens is considered, the chronology of development of tax scales is reflected, the directions of development of the income taxation are offered.

Literature

1. The project of Federal law №576534-5 «About modification chapter 23 of the Russian Federation Tax code [electronic resource]. Access from legal-reference system «ConsultantPlus».
2. The decree of Presidium VS of the USSR from 4/30/1943 (From 4/23/1987) «About personal income tax» [electronic resource]. Access from legal-reference system «ConsultantPlus».
3. The resolution VS USSR from 23.04.1990 №1444-1 «About an introduction order in Law USSR action «About income tax from citizens of the USSR, foreign citizens and persons without nationality» [electronic resource]. Access from legal-reference system «ConsultantPlus».
4. The law Russian Federation from 07.12.1991 №1998-1 (an edition from 24.03.2001) «About income tax from individuals» [electronic resource]. Access from legal-reference system «ConsultantPlus».
5. The law of the Russian Federation from 7/16/1992 №3317-1 (an edition from 11/29/2004) «About modification and additions in tax system of Russia» [electronic resource]. Access from legal-reference system «ConsultantPlus».
6. The federal law from 23.12.1994 №74-FZ «About modification and additions in the Law of the Russian Federation «About income tax from individuals» [electronic resource]. Access from legal-reference system «ConsultantPlus».
7. The federal law from 05.03.1996 №22-FZ «About modification of article 6 of the Law of the Russian Federation «About income tax from individuals» [electronic resource]. Access from legal-reference system «ConsultantPlus».
8. The federal law from 31.12.1997 №159-FZ «About modification and additions in the Law of the Russian Federation «About income tax from individuals» [electronic resource]. Access from legal-reference system «ConsultantPlus».
9. The federal law from 25.11.1999 №207-FZ «About modification and additions in the Law of the Russian Federation

«About income tax from individuals» [electronic resource].
Access from legal-reference system ConsultantPlus».

Keywords

Personal income taxation; tax policy; budget system; tax on personal income; social and economic disproportion.