

## МИРОВАЯ ЭКОНОМИКА

УДК 336.226.111

**Л.П. КОРОЛЕВА,**

*кандидат экономических наук, доцент*

*Национальный исследовательский Мордовский государственный университет  
имени Н.П. Огарева*

**Ю.А. ЗАВЬЯЛОВА,**

*студент*

*Национальный исследовательский Мордовский государственный университет  
имени Н.П. Огарева*

### ЕВРОПЕЙСКИЙ ОПЫТ ПРОГРЕССИВНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ НАСЕЛЕНИЯ

*Статья подготовлена в рамках проекта № 620244-EPP-1-2020-1-RU-EPPJMO-MODULE «EU: Development without excessive inequality as a movement to equality in opportunities» (реализуемого при финансовой поддержке ERASMUS+ Programme of the European Union).*

**Аннотация.** В условиях пандемии COVID-19 возросла актуальность поиска новых источников налоговых доходов государства. В связи с ростом запросов населения на социальную справедливость в России введены меры, усиливающие прогрессию в налогообложении доходов физических лиц и символизирующие окончание эпохи плоской шкалы. Для эффективной трансплантации прогрессивного налогообложения в российскую налоговую систему необходимо детальное исследование лучших практик развитых стран. В связи с этим задача исследования – оценить роль подоходного налогообложения в налоговых доходах и исследовать тенденции в практике применения прогрессивной шкалы налогообложения в странах ЕС. В статье приведены результаты анализа налогового вклада в ВВП по странам ЕС за 1995–2019 гг. и роли подоходного налогообложения физических лиц в доходах бюджета. Исследована прогрессивная шкала налогообложения в наиболее развитых странах ЕС, имеющих высокий уровень верхней ставки налога, а также перспективы введения прогрессивной шкалы в странах ЕС, применяющих в настоящее время плоскую систему налогообложения. Сделан вывод об отсутствии в развитых странах ЕС потенциала для повышения ставок, в отличие от стран ЕС, применяющих плоскую шкалу. На основе европейского опыта обозначены наиболее приемлемые характеристики прогрессивной шкалы налогообложения в России.

**Ключевые слова:** подоходный налог, налог на доходы физических лиц, прогрессивная шкала налогообложения, плоская шкала налогообложения, неравенство доходов.

Прогрессивное налогообложение доходов исторически рассматривается как инструмент перераспределительной политики доходов в целях сокращения экономического неравенства населения. Прогрессивная шкала обложения доходов позволяет дифференцировать сумму изымаемого дохода в зависимости от финансового состояния налогоплательщиков. Ее основное предназначение – сгладить неравенство денежного потока и тем самым заме-

длить накопление богатства у состоятельной части граждан и поддержать доходы малоимущих слоев населения. Это свидетельствует о высокой социальной роли прогрессивного налогообложения доходов населения. Ее введение в той или иной стране, как правило, связывают с необходимостью повышения социальной справедливости налогообложения.

В современной России, как известно, прогрессивная шкала налога на доходы физиче-

ских лиц просуществовала недолго и была отменена в 2001 г. Однако события последних лет, особенно обострение проблем неравенства и бедности в условиях пандемии COVID-19, повысили запрос на социальную справедливость со стороны населения. Кроме того, масштабные национальные проекты потребовали изыскания дополнительных источников налоговых доходов. В связи с этим впервые за 20 лет, прошедших с отмены прогрессивной шкалы налогообложения, было принято решение о введении повышенной ставки для населения с дохода свыше 5 млн руб. в год. Это свидетельствует, по нашим оценкам, о готовности государства в будущем трансформировать действующую шедулярную систему налогообложения из плоской с элементами прогрессии в прогрессивную. Однако среди российских экономистов есть как сторонники прогрессивного налогообложения [7], так и противники, придерживающиеся либеральных взглядов [5] либо сохраняющие в некоторой степени нейтралитет в оценках будущего прогрессивной шкалы в России [6]. В силу отмеченного выше исследование зарубежного опыта прогрессивного налогообложения доходов представляется крайне актуальным и своевременным.

В зарубежной научной литературе можно встретить противоречивые оценки роли прогрессивного индивидуального подоходного налога. Прогрессия индивидуального подоходного налога может способствовать росту теневой экономики [16], отрицательному влиянию на экономический рост [14]. Прогрессия за счет семейного налогообложения доходов может привести к снижению уровня занятости замужних женщин с детьми [18]. Однако указанные недостатки не снижают фискальной роли прогрессивного налога [17].

В российской учебной и научной литературе налогообложение в зарубежных странах всегда вызывает большой интерес. Особое внимание уделяется тенденциям в индивидуальном подоходном налогообложении в ведущих странах мира и оценке его вклада в формирование доходной базы бюджета и в сглаживание социальных последствий экономических кризисов [8]. Прогрессивное налогообложение доходов

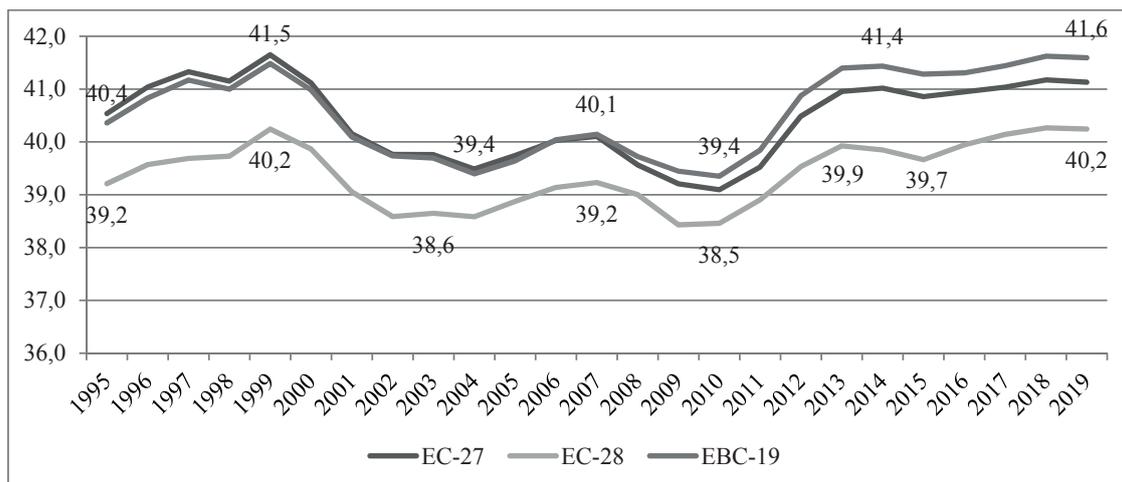
физических лиц рассматривается как закономерность для налоговых систем развитых стран, элементы которого зависят от уровня монетарного неравенства и благосостояния их граждан [3]. Особенности прогрессивной шкалы налогообложения довольно часто рассматриваются в рамках исследований налоговых систем или реформ в отдельных странах ЕС [4, 15].

Задача данного исследования – оценить роль подоходного налогообложения в налоговых доходах и исследовать тенденции в практике применения прогрессивной шкалы налогообложения в странах ЕС. Исследование проведено на основе официальных данных Евростата, Европейской комиссии и налоговых органов отдельных стран ЕС. Используются общенаучные методы исследования, такие как дедукция и индукция, синтез и анализ, а также методы экономического анализа рядов динамики.

Страны Европы вполне можно считать прородительницами индивидуального подоходного налога, который впервые был введен в Дании в 1672 г., в Англии – в 1798 г., в Германии – в 1891 г., во Франции – в 1914 г. и только с 1916 г. – в России [2]. В современное время налог на доходы физических лиц играет ведущую роль в налоговых системах многих развитых и развивающихся стран. Так, на сегодняшний день в мире насчитывается более 200 государств. Пятнадцать из них вообще не имеют подоходного налога, более чем в 150 странах принята прогрессивная шкала налогообложения.

Несмотря на распространенное в России мнение о низкой налоговой нагрузке в странах ЕС, роль налоговых поступлений и социальных страховых взносов в ВВП в европейских странах высока (рис. 1).

Судя по рис. 1, за анализируемый период с 1995–2019 гг. устойчивая тенденция сокращения налогового вклада в ВВП наблюдалась только с 1999 г. до 2004 г. Минимальные значения доли налогов и сборов в ВВП были зафиксированы в период 2002–2004 гг. и 2009–2010 гг. как по 28, так и по 27 странам ЕС и по 19 странам, входящим в зону евро.



**Рис. 1. Динамика поступлений от налогов и социальных отчислений по странам ЕС, % от ВВП [10]**

Начиная с 2011 г. очевидна устойчивая тенденция роста налогового вклада. Так, по 28 странам ЕС этот показатель увеличился на 1,7 %, по странам еврозоны – на 2,2 %. В 2019 г. доля поступлений от налогов и социальных сборов в ВВП составила по 19 странам еврозоны 41,6 %, а по 28 странам ЕС – 40,2 %. Для сравнения Минфин РФ оценивал налоговую нагрузку в 2018 г. на уровне 32,48 % [1]. Поскольку посткризисный период не отличался высокими темпами прироста ВВП в европейских странах, можно предположить, что прирост налоговых доходов обеспечен проводимыми налоговыми реформами, в том числе по подоходному налогообложению.

Особенностью налоговых систем европейских стран является повышенная налоговая нагрузка на доходы физических лиц, в то время как в России более высокое бремя ложится на бизнес (рис. 2).

Как видно по данным рис. 2, подоходные налоги приносят стабильные поступления в бюджетную систему ЕС – 29,3–30,6 %. Из них налоги на индивидуальный и семейный доход занимают 23–23,8 %, а корпоративные подоходные налоги – всего 6,1–6,7 %. Этот факт свидетельствует о двух акцентах в налоговой политике стран ЕС: стимулирование бизнеса посредством пониженной налоговой нагрузки и активное использование налогообложения доходов в качестве инструмента перераспределения доходов населения.

Высокий вклад подоходного налогообложения физических лиц в странах ЕС достигается, как известно, за счет преимущественного применения прогрессивной шкалы налогообложения с высокими максимальными ставками. В 2020 г. минимальное значение ставки подоходного налога зафиксировано в Румынии (всего 10 %), а максимальное (57,2 %) – в Швеции. Максимальную ставку свыше 50 % применяют 6 стран ЕС, в основном высокоразвитые государства с высокой социальной ответственностью (Швеция, Финляндия, Дания, Австрия, Бельгия), что способствует нейтрализации эффекта вывода высоких доходов в другие страны.

Остановимся подробнее на прогрессивной шкале подоходного налога отдельных развитых стран ЕС. Наиболее простой является шкала в Швеции. В ней всего две шкалы и два уровня ставок: 32 % с дохода до 490 700 шведских крон (муниципальный подоходный налог) в год зачисляется на муниципальный уровень; плюс 20 % с дохода свыше 509 300 шведских крон – в национальный бюджет [9]. В прогрессивной шкале Дании – три уровня доходов, облагаемых по возрастающим ставкам: 8 %; 38,9 %; 56,5 % [9]. Четыре уровня включает шкала в Финляндии: 6 %; 17,25 %; 21,25%; 31,25 % [9], и Германии: 0 %; 14 %; 42 %; 45 % [9]. Во Франции – пять уровней: 0 %; 11 %; 30 %; 41 %; 45 % [9], а в Австрии – семь: 0 %; 25 %; 35 %; 42 %; 48 %; 50 %; 55 % [9].



Рис. 2. Динамика показателей вклада подоходного налога в доходы бюджета по 28 странам ЕС, % [11]

Уже по приведенным данным, очевидно, что ставки прогрессивной шкалы подоходного налога в странах ЕС не гармонизированы и, как правило, имеют не более 5–6 уровней. Малое количество уровней свидетельствует о широком шаге шедул налогооблагаемых доходов. При этом высокая верхняя планка шкалы налогообложения не является фактором оттока населения. Напротив, как известно, анализируемые развитые страны ЕС привлекают трудовых мигрантов из менее развитых стран ЕС с существенно более низкой верхней ставкой и плоской шкалой налогообложения (рис. 3).

Как видно по данным рис. 3, в 2019 г. вклад подоходных налогов в ВВП в странах с плоской шкалой составлял от 2,3 % в Румынии, до 7,1% – в Литве. Влияние на этот показатель оказывает как разный уровень базовой ставки, так и разная динамика и масштаб ВВП. В России в 2019 г. доля налога на доходы физических лиц в ВВП составляла величину (3,6 %), сопоставимую с минимальными уровнями в анализируемых странах ЕС [1]. Таким образом, шедулярную систему и плоскую шкалу индивидуального подоходного налога в ЕС применяют только ряд стран Восточной Евро-

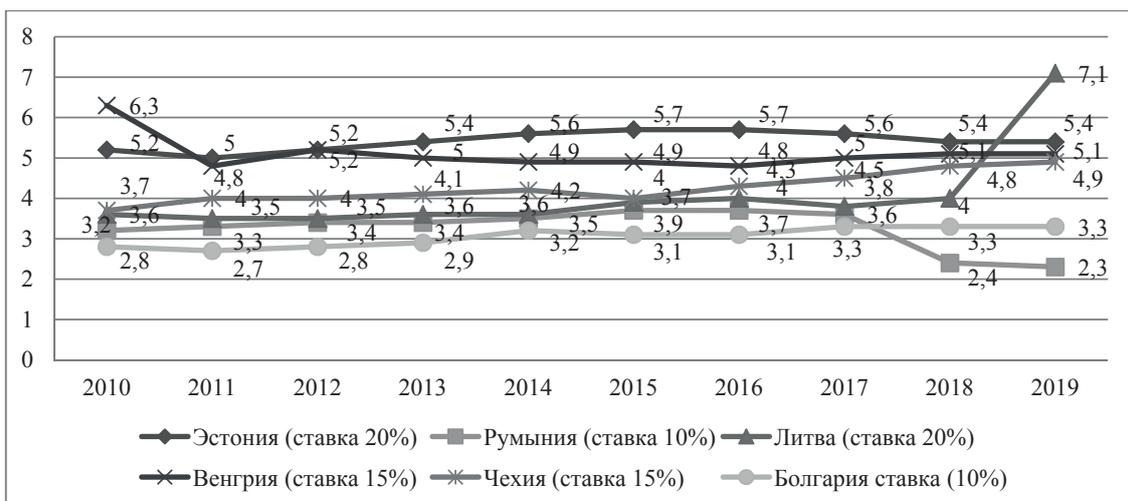


Рис. 3. Динамика доли индивидуального подоходного налога в странах ЕС с плоской шкалой подоходного налога, % от ВВП [12]

пы и бывшие республики СССР, отстающие по уровню своего развития от развитых стран – лидеров ЕС. Это является результатом распространения среди политиков и налоговедов мнения о том, что плоская шкала налогообложения стимулирует к труду, так как динамика доходов граждан не будет снижаться вследствие возрастающего налогового бремени (как при прогрессивной шкале налогообложения). Кроме того, прогрессивная шкала снижает остроту угрозы уклонения от уплаты налогов и бегства капиталов в «теневую» экономику или другие юрисдикции, в связи с чем при прогрессивной шкале налогообложения доходов необходимо увеличивать материальные и трудовые затраты на налоговое администрирование.

Несмотря на это, после кризиса 2008–2009 гг. в условиях необходимости поиска новых источников пополнения государственного бюджета, на фоне нулевых темпов экономического роста, в политической риторике и научной литературе все чаще звучат предложения о переходе данных стран ЕС на прогрессивную шкалу.

Так, в ряде научных исследований предлагаются сценарии повышения прогрессивности налогообложения индивидуальных и семейных доходов в странах ЕС с плоской шкалой [8]. Все предлагаемые варианты в той или иной степени способствуют сокращению индекса Джини и уровня бедности населения. Основным критерием выбора той или иной прогрессивной шкалы является ее бюджетная нейтральность, отсутствие выпадающих доходов.

Таким образом, проведенное исследование показало, что в ЕС прогрессивная шкала подоходного налогообложения является преобладающей, а в скором будущем будет применяться всеми странами. Так, Латвия перешла на прогрессивную шкалу налогообложения с 2018 г., Литва планирует перейти с 2022 г., но пока реформа все еще в разработке. В отношении остальных стран активно проводятся научные исследования, свидетельствующие об эффективности введения прогрессивной шкалы как инструмента пополнения бюджета и сокращения неравенства доходов. При этом страны сохраняют разный уровень верхней ставки подоходного налога в соответствии с раз-

ным уровнем своего экономического развития. Менее развитые страны, в том числе в надежде привлечь в свои юрисдикции граждан с высокими доходами, вряд ли повысят их уровень выше 35%. Налоговая нагрузка на крупные доходы физических лиц в развитых странах довольно высока и не имеет потенциала для повышения. Пока Европейская комиссия рекомендует развитым странам ЕС в поиске дополнительных налоговых доходов в условиях пандемии COVID-19 обратить внимание на упрощение, повышение справедливости и прозрачности налоговых отношений между налоговыми администрациями стран ЕС и внутри стран между налоговыми органами и налогоплательщиками, а также на повышение вклада экологических налогов и введение налогов на цифровые услуги [15].

При реформировании налога на доходы физических лиц в России европейский опыт применения прогрессивной системы налогообложения является крайне важным. На наш взгляд, система прогрессии не должна включать более 4–5 уровней с обязательной необлагаемой величиной дохода в размере не ниже минимального уровня оплаты труда. Размер верхней ставки в прогрессивной шкале не должен превышать 35 %. Тем самым российская налоговая система сохранит свою конкурентоспособность по отношению к странам ЕС. При выборе оптимальной конфигурации прогрессивной шкалы положительными эффектами от ее введения в РФ должны стать рост налоговых поступлений в бюджет и сокращение неравенства доходов населения.

### Литература

1. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 г. и на плановый период 2022 и 2023 гг. // Справочно-правовая система «Гарант».
2. *Кормишкина Л.А., Королева Л.П.* Финансовая безопасность: учебник. – Саранск: Издательство Мордовского университета, 2016. – 200 с.
3. *Королева Л.П.* Индивидуальное подоходное налогообложение в механизме перераспределительной политики: зарубежные рецепты для России // *Налоги и налогообложение.* – 2018. – № 5. – С. 63–76.

4. Королева Л.П. Налоговое стимулирование неиндустриализации: опыт Великобритании и его актуальность для России // Экономика. Налоги. Право. – 2017. – Т. 10. – № 2. – С. 65–72.
5. Кудрин А.Л., Соколов И.А. Бюджетный маневр и структурная перестройка российской экономики // Вопросы экономики. – 2017. – № 9. – С. 5–27.
6. Майбуров И.А. К 100-летию подоходного налога в России: теоретический анализ основных этапов реформы // Journal of Tax Reform. – 2015. – Т. 1. – № 2–3. – С. 161–176.
7. Пансков В.Г. Прогрессивная или пропорциональная шкала налогообложения: что справедливее и эффективнее? // Экономика. Налоги. Право. – 2017. – Т. 10. – № 2. – С. 105–112.
8. Погорлецкий А.И. Тенденции в индивидуальном подоходном налогообложении в современном мире: вопросы теории и практики // Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика. – 2014. – № 1. – С. 105–122.
9. Worldwide Tax Summaries Online. – URL: <https://taxsummaries.pwc.com/> (дата обращения: 01.03.2021).
10. Статистическая служба Европейского союза. – URL: [https://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php?title=Tax\\_revenue\\_statistics#General\\_overview/](https://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php?title=Tax_revenue_statistics#General_overview/) (дата обращения: 26.02.2021).
11. Статистическая служба Европейского союза – URL: [https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/gov\\_10a\\_taxag/default/table?lang=en](https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/gov_10a_taxag/default/table?lang=en) (дата обращения: 26.02.2021).
12. Статистическая служба Европейского союза – URL: [https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/gov\\_10a\\_taxag/default/table?lang=en](https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/gov_10a_taxag/default/table?lang=en) (дата обращения: 26.02.2021).
12. Barrios S., Ivaškaite-Tamošiūne V., Maftai A., Narazani E., Varga J. Progressive Tax Reforms in Flat Tax Countries // Eastern European Economics. – 2019. – No. 58. – P. 1–25.
13. Elshani A., Ahmeti S. The Effect of Progressive Tax on Economic Growth Empirical Evidence from European OECD Countries // International Journal of Economic Perspectives. – 2017. – No. 11. – P. 18–25.
14. An action plan for fair and simple taxation supporting the recovery strategy // Communication from the commission to the European Parliament and the council. – Brussels: European Commission, 2020. – 312 p.
15. Trandel G., Snow A. Progressive income taxation and the underground economy // Economics Letters. – 1999. – Vol. 62. – Is. 2. – P. 217–222. – URL: [https://doi.org/10.1016/S0165-1765\(98\)00232-8](https://doi.org/10.1016/S0165-1765(98)00232-8).
16. Szarowska I. Personal income taxation in a context of a tax structure // Procedia Economics and Finance. – 2014. – Vol. 12. – P. 662–669. – URL: [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(14\)00391-8](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(14)00391-8).
17. Kališková K. Labor supply consequences of family taxation: Evidence from the Czech Republic // Labour Economics. – 2014. – Vol. 30. – P. 234–244. – URL: <https://doi.org/10.1016/j.labeco.2014.04.010>.
18. Povarova A.I. Reforming individual income tax is the crucial factor in stabilizing the budgetary system // Economic and Social Changes: Facts, Trends, Forecast. – 2016. – Vol. 6. – Is. 48. – P. 193–213.

#### Информация об авторах

**Королева Людмила Павловна**, кандидат экономических наук, доцент, Национальный исследовательский Мордовский государственный университет имени Н.П. Огарева.

**E-mail:** korol.l@mail.ru

**Завьялова Юлия Александровна**, студент 5 курса специальности «Экономическая безопасность» экономического факультета, Национальный исследовательский Мордовский государственный университет имени Н.П. Огарева.

**E-mail:** ZavYuliya98@yandex.ru

**L.P. KOROLEVA,**  
*PhD in Economics, Associate Professor*  
*National Research Mordovia State University n. a. N.P. Ogarev*

**YU.A. ZAVYALOVA,**  
*Student*  
*National Research Mordovia state University n. a. N.P. Ogarev*

## **EUROPEAN EXPERIENCE OF A PROGRESSIVE TAX SYSTEM OF POPULATION'S INCOMES**

**Abstract.** During the pandemic COVID-19 there is a big increase in searching for new sources of taxation for the government. Due to the increase of population inquires on social equity the measures extending the progression in personal income taxation and symbolizing the fall of flat personal income tax rate were introduced. In order to effectively transplant the progressive taxation into Russian fiscal system there is a necessity in detailed examination of practical experience that advanced economies possess. Therefore, the task of this research is to estimate the role of income taxation in tax revenues and examine new tendencies in practical application of the progressive taxation scale to the advanced economies of European Community. The article presents the results of analysis of tax contribution to GDP across European Union countries during the period 1995–2019, as well as the role of income taxation in budget revenues. The system of the tax rates in the most developed European Union countries which have a high level of the top tax rate is studied as well as prospective of establishing a system of progressive tax rates in EU countries, which operate a flat income tax at present. The author deduces that there is no potential in EU contact for rising the rates in contract with EU countries operating the system of flat tax rates. The most acceptable characteristics of the progressive taxation scale based on the European experience are outlined.

**Keywords:** income tax, personal income tax, progressive scale of taxation, flat tax scale, income inequality.

### **References**

1. The main directions of the budget, tax and customs-tariff policy for 2021 and for the planning period of 2022 and 2023 // Information and Legal System “Garant”.
2. Financial security: textbook / L.A. Kormishkina, L.P. Koroleva. – Saransk: Mordovia Publishing University, 2016. – 200 p.
3. *Koroleva L.P.* Neo-industrialization tax incentives: the UK experience and its relevance for Russia // *Economy. Taxes. Law.* – 2017. – Vol. 10. – No. 2. – P. 65–72.
4. *Koroleva L.P.* Individual income taxation in the mechanism of redistributive policy: foreign recipes for Russia // *Taxes and taxation.* – 2018. – No. 5. – P. 63–76.
5. *Kudrin A.L., Sokolov I.A.* Budget maneuver and structural restructuring of the Russian economy // *Economic issues.* – 2017. – No. 9. – P. 5–27.
6. *Mayburov I.A.* 100 years of the personal income tax in Russia: the theoretical analysis of the main stages of the reform // *Journal of Tax Reform.* – 2015. – Vol. 1, no. 2–3. – P. 161–176.
7. *Panskov V.G.* Progressive or proportional scale of taxation: which is fairer and more effective? // *Economy. Taxes. Right.* – 2017. – Vol. 10. – No. 2. – P. 105–112.
8. *Pogorletsky A.I.* Tendencies in the individual income taxation in contemporary world: questions of theory and practice // *Bulletin of the Saint Petersburg University. Economy.* – 2014. – No. 1. – P. 105–122.
9. Official website of Worldwide Tax Summaries Online. – URL: <https://taxsummaries.pwc.com> (date accessed: 01.03.2021).
10. Official website of EU statistics. – URL: [https://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php?title=Tax\\_revenue\\_statistics#General\\_overview](https://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php?title=Tax_revenue_statistics#General_overview) / (date accessed: 26.02.2021).
11. Official website of EU statistics. – URL: [https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/gov\\_10a\\_taxag/default/table?lang=en/](https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/gov_10a_taxag/default/table?lang=en/) (date accessed: 26.02.2021).
12. *Barrios S., Ivaškaite-Tamošiūne V., Maštei A., Narazani E., Varga J.* Progressive Tax Reforms in Flat Tax Countries // *Eastern European Economics.* – 2019. – No. 58. – P. 1–25.

13. *Elshani A., Ahmeti S.* The Effect of Progressive Tax on Economic Growth Empirical Evidence from European OECD Countries // *International Journal of Economic Perspectives*. – 2017. – No. 11. – P. 18–25.
14. An action plan for fair and simple taxation supporting the recovery strategy // *Communication from the commission to the European Parliament and the council*. – Brussels: European Commission, 2020. – 312 p.
15. *Trandel G., Snow A.* Progressive income taxation and the underground economy // *Economics Letters*. – 1999. – Vol. 62. – Is. 2. – P. 217–222. – URL: [https://doi.org/10.1016/S0165-1765\(98\)00232-8](https://doi.org/10.1016/S0165-1765(98)00232-8).
16. *Szarowska I.* Personal income taxation in a context of a tax structure // *Procedia Economics and Finance*. – 2014. – Vol. 12. – P. 662–669. – URL: [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(14\)00391-8](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(14)00391-8).
17. *Kališkova K.* Labor supply consequences of family taxation: Evidence from the Czech Republic // *Labour Economics*. – 2014. – Vol. 30. – P. 234–244. – URL: <https://doi.org/10.1016/j.labeco.2014.04.010>.
18. *Povarova A.I.* Reforming individual income tax is the crucial factor in stabilizing the budgetary system // *Economic and Social Changes: Facts, Trends, Forecast*. – 2016. – Vol. 6. – Is. 48. – P. 193–213.