

ПРОГРЕССИВНОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ В РОССИИ: ВИДЫ И ПРАВОВЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ

А. В. Красюков

Воронежский государственный университет

PROGRESSIVE TAXATION IN RUSSIA: TYPES AND LEGAL CONSEQUENCES

A. V. Krasnyukov

Voronezh State University

Аннотация: рассматривается прогрессивное налогообложение в России в контексте расширения его применения; дается развернутая классификация видов прогрессивного налогообложения в России с использованием различных классификационных критериев. Автор разделяет прогрессивное налогообложение путем взимания одного налога с прогрессивной налоговой ставкой и нескольких налогов, применяемых к одному предмету налогообложения. Анализируется прогрессивное налогообложение, реализуемое посредством использования налоговых льгот и вычетов, имеющих определенные ограничения. Сделан вывод, что последствием расширения применения прогрессивного налогообложения в России будет увеличение попыток налогоплательщиков уклониться от применения повышенных налоговых ставок и иных средств прогрессивного налогообложения.

Ключевые слова: прогрессивный налог, налоговая ставка, налоговая льгота, налоговый вычет, предмет налогообложения, объект налогообложения, уклонение от уплаты налога.

Abstract: progressive taxation in Russia is considered in the context of expanding its application; a detailed classification of types of progressive taxation in Russia using various classification criteria is given. The author distinguishes between progressive taxation by levying one tax with a progressive tax rate and several taxes applied to one subject of taxation. The article analyzes progressive taxation implemented through the use of tax benefits and deductions that have certain limitations. The author concludes that the consequence of the expansion of the application of progressive taxation in Russia will be an increase in attempts by taxpayers to evade the use of higher tax rates and other means of progressive taxation.

Key words: progressive tax, tax rate, tax benefit, tax deduction, taxable item, taxable object, tax evasion.

Прогрессивное налогообложение традиционно связывают с применением прогрессивной налоговой ставки, размер которой увеличивается с возрастанием размера налоговой базы. В связи с этим в самом общем виде прогрессивное налогообложение следует понимать как порядок взимания налога, при котором размер налога, подлежащего уплате, увеличивается при изменении определенной характеристики предмета налогообложения в большую сторону.

Представляется возможным говорить о прогрессивном характере налогообложения приме-

нительно к отдельному налогу или сбору либо к системе налогов, взимаемых с одного предмета налогообложения. В качестве примера можно привести систему налогов, взимаемых с доходов в России.

Так, в рамках общей системы налогообложения, как правило, уплачиваются в зависимости от налогоплательщика либо налог на прибыль организаций, либо налог на доходы физических лиц (далее – НДФЛ). При этом разнообразные специальные налоговые режимы, характерные для налоговой системы России, предусматривают освобождение от уплаты вышеуказанных налогов с заменой их на специальный налог на

доход. Размер такого налога, как правило, меньше налогов на доход, взимаемых в рамках общей системы налогообложения. При этом утрата права на применение специального налогового режима среди прочего практически всегда связана с превышением какого-то уровня дохода.

Следовательно, налогообложение доходов предпринимателей в России очень часто строится именно как прогрессивное: начиная с применения специальных налоговых режимов, они по мере увеличения выручки переходят на общую систему налогообложения. Например, от уплаты налога, уплачиваемого в рамках упрощенной системы налогообложения (6 или 15 %), они вынуждены переходить к уплате налога на прибыль организаций (25 %).

Более того, прогрессивное налогообложение стало побочным эффектом от введения косвенных налогов в рамках специальных налоговых режимов. Так, для УСН и ЕСХН характерно освобождение хозяйственных операций от уплаты НДС только в пределах 60 млн рублей годового дохода. В случае превышения данного уровня дохода налогоплательщик обязан уплачивать НДС с каждой реализации товара (работ, услуг), даже если договор был заключен до возникновения обязанности по уплате такого налога. При этом в силу принципа свободы договора контрагент налогоплательщика не обязан подписывать дополнительное соглашение об увеличении цены договора на сумму НДС. Налогоплательщик не освобождается от исполнения принятых на себя обязательств перед контрагентом и обязан заплатить НДС из согласованной ранее цены товара (работы, услуги), не содержащей в себе НДС.

При уплате НДС в рамках описанного выше переходного периода не соблюдается принцип нейтральности уплаты НДС, поскольку источником его уплаты являются средства самого налогоплательщика, а не его контрагента. Тем самым взимание такого НДС приводит к прогрессивному налогообложению доходов налогоплательщика, являющихся источником уплаты данного налога.

Если говорить о прогрессивном характере налогообложения применительно к отдельным налогам (сборам), то прежде всего мы ориентируемся на наличие дифференцированной налоговой ставки, размер которой увеличивается при возрастании налоговой базы. Однако помимо налоговой ставки прогрессивное нало-

гообложение может быть реализовано и за счет иных элементов юридической конструкции налога. В юридической литературе отмечают, что налоговый вычет и налоговая льгота могут являться элементами прогрессивности налогообложения¹.

Действительно, в некоторых случаях законодатель использует налоговые льготы для дифференциации налогового бремени, но в сторону уменьшения. Предоставляя отдельным категориям налогоплательщиков возможность не платить тот или иной налог либо платить его в меньшем размере, закон, на первый взгляд, не ориентирован на повышение налогового бремени. Однако часто налоговые льготы имеют определенные объективные параметры, ограничивающие возможность их применения. Такими ограничителями могут быть:

- срок (например, п. 4 ст. 346.20 НК РФ предусмотрена возможность субъектов РФ установить для отдельных категорий ИП налоговую ставку в размере 0 % в первые два года с момента их первичной регистрации в качестве предпринимателей);

- сумма дохода (например, п. 17.2 и 17.2-1 ст. 217 НК РФ предусмотрено освобождение от налогообложения НДФЛ доходов от реализации принадлежащих налогоплательщику более пяти лет долей в уставном капитале организации, а также некоторых акций и облигаций в сумме не более 50 млн рублей);

- территория (например, ст. 346.20 НК РФ предусмотрена возможность субъектов РФ установить для отдельных категорий налогоплательщиков льготные налоговые ставки).

Если налогоплательщиком будут превышены (нарушены) пределы данного ограничителя, то размер его налогообложения возрастает от 0 % (или льготной налоговой ставки, например, 1 % по УСН) до общей налоговой ставки, установленной для всех налогоплательщиков. Такое повышение уровня налогообложения вполне может быть охарактеризовано как прогрессивное налогообложение.

Аналогичный механизм может быть реализован в процессе налогообложения доходов посредством налоговых вычетов, в отношении которых установлено ограничение их максимальной суммы.

¹ См.: Морозов Д. В. Актуальные вопросы прогрессивного налогообложения доходов // *Налоги (газета)*. 2007. № 17. С. 31–32.

Налоговые вычеты по НДФЛ могут иметь ограничение максимальной суммы (например, стандартные или социальные) или не иметь (например, профессиональные). В тех ситуациях, когда законодатель вводит ограничение размера налогового вычета (например, налоговый вычет на долгосрочные сбережения граждан п. 3 ст. 219.2 НК РФ), можно утверждать о том, что в законодательстве предусмотрено прогрессивное налогообложение. Это обусловлено тем, что при превышении максимального размера налогового вычета произойдет увеличение налоговой базы и соразмерное этому увеличение налогообложения.

Следовательно, один лишь факт установления пропорциональной налоговой ставки не может свидетельствовать об отсутствии прогрессивного характера налогообложения тем или иным налогом. При наличии развитой системы налоговых льгот и вычетов, установленных в законодательстве, эффект прогрессивности налогообложения может быть и в отсутствие прогрессивной налоговой ставки.

В силу этого в юридической литературе справедливо отмечается, что справедливость налогообложения может быть достигнута не только при помощи перехода от пропорциональной к прогрессивной налоговой ставке. Справедливость пропорционального налогообложения может быть существенно повышена при помощи правильного применения налоговых вычетов и льгот². Более того, установление прогрессивной налоговой ставки само по себе еще не гарантирует справедливость налогообложения³. Например, распространение прогрессивной налоговой ставки на доход налогоплательщика – физического лица в размере прожиточного минимума может свидетельствовать о несправедливости прогрессивного налогообложения дохода.

Исходя из изложенного перечень налогов, порядок взимания которых может быть охарактеризован как прогрессивный, не может быть сведен исключительно к НДФЛ, которому уделяется пристальное внимание в юриди-

ческой литературе в контексте изучения данного явления.

Помимо НДФЛ к числу прогрессивных налогов могут быть отнесены:

1) транспортный налог, предусматривающий увеличение налоговой ставки при увеличении налоговой базы (например, мощности двигателя);

2) налог на имущество организаций в части налогообложения недвижимого имущества с кадастровой стоимостью более 300 млн рублей;

3) земельный налог в части налогообложения участков с кадастровой стоимостью более 300 млн рублей;

4) налог на имущество физических лиц в части налогообложения недвижимого имущества с кадастровой стоимостью более 300 млн рублей;

5) государственная пошлина в отношении постановки на кадастровый учет или сделок с недвижимостью, кадастровая стоимость которых превышает 20 или 22 млн рублей.

Несмотря на то что введение прогрессивного налогообложения на государственном уровне всегда обосновывается через повышение справедливости налогообложения, не вызывает сомнения, что непосредственной целью такого перехода является увеличение доходов бюджетов бюджетной системы. Не является исключением и Российская Федерация, поскольку в финансово-экономическом обосновании к проекту Федерального закона № 639663-8 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»⁴ указано, что только в 2025 г. ожидаются дополнительные доходы в размере порядка 533 млрд рублей, а за 2025–2027 гг. общая сумма, с учетом изменения параметров стандартных налоговых вычетов, составит порядка 1,4 трлн рублей.

Однако ученые ставят под сомнение подобные экономические анализы⁵, поскольку изменяются не только налоговые ставки, но и экономические условия взимания налога. Если в 2025 г. произойдет увеличение поступлений в бюджетную систему от НДФЛ, то такое увеличение может быть обусловлено не только и не

² См.: Еременко Е. А. К вопросу о совершенствовании системы налоговых вычетов по НДФЛ в контексте реализации справедливости в налогообложении // ЭТАП : экономическая теория, анализ, практика. 2017. № 2. С. 104–109.

³ См.: Трофимова Я. В. Подходный налог : аргументы против прогрессии // Налоги. 2024. № 2. С. 9–14.

⁴ См.: Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁵ См.: Савицкий А. И. Прогрессивное налогообложение доходов физических лиц : перспективы введения в России и зарубежный опыт // Закон. 2016. № 10. С. 44–62.

столько введением прогрессивной налоговой ставки, но и ростом заработных плат во многих отраслях экономики, а также общим курсом контролирующих органов на «обеление» заработных плат в стране.

Ставить рост поступлений от НДФЛ в прямую зависимость от перехода на развернутую шкалу прогрессивной налоговой ставки представляется не вполне верным, поскольку такой рост наблюдался уже в 2024 г. в силу объективных экономических причин. Более того, после введения в 2001 г. в действие НДФЛ с пропорциональной налоговой ставкой также наблюдался существенный рост собираемости налога, который связывали именно с переходом на пропорциональное подоходное налогообложение, игнорируя общий экономический рост экономики.

Кроме того, серьезным препятствием для увеличения объема налоговых доходов, поступающих в рамках прогрессивного налогообложения, является ожидаемое девиантное поведение налогоплательщиков по уклонению от уплаты таких налогов. В пояснительной записке к отклоненному законопроекту № 450126-8 2023 г. о введении прогрессивных налоговых ставок по НДФЛ указано: «Учитывая развитие в нашей стране технологий налогового администрирования, осознание многими представителями бизнеса рисков от уклонения налогов, доводы экспертов о том, что при прогрессивном налогообложении состоятельные налогоплательщики будут уходить от высоких налогов, не в полной мере состоятельны»⁶.

В целом, разделяя точку зрения авторов законопроекта о повышении качества налогового администрирования и повышении уровня правосознания налогоплательщиков, считаем невозможным согласиться с оптимистическим настроением в отношении отказа крупных налогоплательщиков от возможности если не избежать прогрессивное налогообложение, то существенно его минимизировать. Такой подход обусловлен наличием в налоговом законодательстве возможностей уменьшить налогообложение доходов физических лиц без прямого нарушения закона, иными словами, «обойти закон».

Традиционное для налоговых юрисдикций с высоким уровнем прогрессивного налогообложения «бегство» налогоплательщиков в страны с

более низким уровнем налогообложения не будет характерно для России в ближайшем будущем в силу ряда объективных причин. Прежде всего, налогообложение доходов в России не достигло достаточно высокого уровня, после которого изменение налогового резидентства может приобрести массовый характер. Кроме того, в силу сложившейся политической обстановки, выражающейся во введении санкций широким кругом иностранных государств в отношении российских граждан и организаций, приостановлении применения соглашений об устранении международного двойного налогообложения, налоговая миграция в глазах налогоплательщиков выглядит не очень привлекательной.

Однако действующее налоговое законодательство содержит достаточно предпосылок для искажения вида получаемого дохода или находящегося в собственности имущества в целях уменьшения налогообложения. Например, п. 1.1 ст. 224 НК РФ устанавливает усеченную налоговую прогрессию в размере от 13 до 15 % для доходов от долевого участия в уставном капитале, операций с цифровыми финансовыми активами, операциями РЕПО и другими. Представляется вполне очевидным, что данные доходы могут быть использованы налогоплательщиками для подмены тех доходов, которые облагаются полной налоговой ставкой, доходящей до 22 % (заработная плата, например). Более того, вышеуказанная норма является веским поводом усомниться в справедливости прогрессивного налогообложения физических лиц и свидетельством некоторой произвольности выбора шага прогрессии в вышеописанном случае.

Переход к прогрессивному налогообложению имущества также вызывает некоторые вопросы. Исходя из действующей редакции налогового законодательства недвижимое имущество, налоговая база которого определяется как кадастровая стоимость, и земельные участки с кадастровой стоимостью более 300 млн рублей могут облагаться налогами на имущество организаций и физических лиц, а также земельным налогом по повышенным ставкам.

Вызывает много вопросов избрание единого шага прогрессивной налоговой ставки для всего имущества независимо от территории его расположения равного 300 млн рублей. Так, Воронежская городская Дума дисциплинированно воспроизвела данные нормы примени-

⁶ URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/450126-8> (дата обращения: 29.03.2025.).

тельно к земельному налогу и установила ставку 0,3 % от кадастровой стоимости участка – в отношении земельных участков:

- занятых жилищным фондом и (или) объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства, за исключением земельных участков, приобретенных (предоставленных) для индивидуального жилищного строительства, используемых в предпринимательской деятельности, и земельных участков, кадастровая стоимость каждого из которых превышает 300 млн рублей;

- не используемых в предпринимательской деятельности, приобретенных (предоставленных) для ведения личного подсобного хозяйства, садоводства или огородничества, а также земельных участков общего назначения садоводства и огородничества, за исключением земельных участков, кадастровая стоимость каждого из которых превышает 300 млн рублей⁷.

В соответствии с Правилами землепользования и застройки городского округа город Воронеж⁸ площадь земельного участка, предоставленного для индивидуального жилищного строительства, личного подсобного хозяйства, не может превышать восьми соток (800 м²). Такие параметры земельного участка исключают саму возможность превышения его кадастровой стоимостью установленного предела – 300 млн рублей, по крайней мере в Воронеже.

Получается, что переход на прогрессивное налогообложение земельных участков не приведет к получению дополнительных доходов бюджетами муниципальных образований, поскольку в большинстве из них отсутствуют объекты налогообложения, имеющие требуемую кадастровую стоимость. Даже если в некоторых муниципальных образованиях и на федеральной территории «Сириус» имеются такие земельные участки, то обойти данную норму будет достаточно легко, разделив земельный участок на части. Аналогичным образом данная проблема,

⁷ См.: О введении в действие земельного налога на территории городского округа город Воронеж : решение Воронежской городской Думы от 7 октября 2005 г. № 162-II (ред. от 30.10.2024). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁸ См.: Об утверждении Правил землепользования и застройки городского округа город Воронеж : решение Воронежской городской Думы от 20 апреля 2022 г. № 466-V (ред. от 05.02.2025). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

скорее всего, может быть решена и в отношении объектов недвижимости, облагаемых налогом на имущество организаций и физических лиц.

Исходя из изложенного, можно предположить, что наиболее известная форма обхода налогоплательщиком прогрессивного налогообложения доходов – «дробление бизнеса» – может быть применена в рамках прогрессивного налогообложения имущества и доходов, подлежащих обложению НДФЛ.

Дробление бизнеса представляет собой разделение единой предпринимательской деятельности между несколькими формально самостоятельными лицами (организациями, индивидуальными предпринимателями), в отношении которых осуществляется контроль одними и теми же лицами, направленное исключительно или преимущественно на занижение сумм налогов путем применения специальных налоговых режимов с превышением предусмотренных ст. 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации пределов осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налогов⁹.

Приведенное выше легальное определение дробления бизнеса не совсем точно передает юридическую сущность данного явления. Представляется более верным охарактеризовать его как разделение дохода от единой предпринимательской деятельности между несколькими налогоплательщиками. Именно разделение дохода между налогоплательщиками позволяет искусственно создать ситуацию, когда каждый из них соответствует критериям применения УСН и получает освобождение от обязанности платить налог на прибыль организаций или НДФЛ.

Если проанализировать данную ситуацию с точки зрения элементов налогообложения, дробление дохода представляет собой искусственное разделение предмета налогообложения, обладание (получение) которым приводит к возникновению объекта налогообложения, порождающего обязанность по уплате соответствующего налога.

⁹ См.: Статья 6 Федерального закона от 12 июля 2024 г. № 176-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Будет вполне оправданным предположить, что дробление предмета налогообложения, получившее широкое распространение в сфере применения специальных налоговых режимов, будет весьма востребованным среди недобросовестных налогоплательщиков прогрессивных налогов.

Дробление предмета налогообложения в целях уклонения от уплаты прогрессивного налога может применяться путем разделения:

- дохода при взимании НДФЛ;
- земельного участка при исчислении земельного налога;
- здания (сооружения) при уплате налогов на имущество организаций и физических лиц.

В настоящее время данное явление еще не приобрело массового характера, поскольку прогрессивное налогообложение в расширенном масштабе только начинает применяться. Однако уже сейчас следует подумать над тем, каким образом выстроить систему антиуклонительных норм применительно к новым формам дробления предмета налогообложения.

В этих целях будет методически верным обратиться к выработанным в многолетней судебной практике критериям дробления бизнеса в целях анализа возможности их использования применительно к прогрессивному налогообложению.

В настоящее время сложившаяся правоприменительная практика¹⁰ в данной сфере позволяет выделить следующие основные критерии дробления бизнеса:

- 1) единая предпринимательская деятельность как источник дохода:
 - *идентичность видов деятельности налогоплательщиков;*
 - *общность материально-технической базы и персонала;*
 - *единая клиентская база;*
- 2) подконтрольность формально независимых налогоплательщиков одному лицу (группе лиц);
- 3) отсутствие деловой цели у разделения бизнеса.

¹⁰ См.: Обзор практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 13 декабря 2023 г.) ; письма ФНС России от 22 августа 2024 г. № ЗГ-2-2/12008@, от 9 августа 2024 г. № СД-4-7/9113 и др. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Представляется возможным выделить следующие критерии дробления предмета налогообложения имущественных налогов в целях уклонения от применения повышенной налоговой ставки:

- 1) объекты налогообложения образованы путем разделения единого объекта недвижимого имущества;
- 2) отсутствие деловой цели у дробления объекта недвижимости на части;
- 3) разделение объекта налогообложения у одного налогоплательщика или между разными, но взаимозависимыми.

В качестве критериев дробления дохода в целях уклонения от применения повышенной налоговой ставки НДФЛ можно предложить следующие:

- 1) единый источник выплаты доходов (одно лицо или группа взаимозависимых лиц);
- 2) взаимозависимость налогоплательщиков – получателей разделенного дохода;
- 3) отсутствие у части налогоплательщиков реальных оснований для получения дохода либо несоразмерность выплачиваемого дохода имеющемуся основанию (наличие в группе формальных налогоплательщиков);
- 4) поступление всех доходов под контроль одного налогоплательщика.

Безусловно, данные критерии подлежат более детальной проработке и детализации для учета особенностей взимания каждого из прогрессивных налогов и особенности деятельности налогоплательщиков. Однако их применение даже в таком виде позволит в значительной части предотвратить уклонение от уплаты прогрессивных налогов и минимизировать потери бюджетной системы.

Библиографический список

- Еременко Е. А. К вопросу о совершенствовании системы налоговых вычетов по НДФЛ в контексте реализации справедливости в налогообложении // ЭТАП : экономическая теория, анализ, практика. 2017. № 2. С. 104–109.
- Морозов Д. В. Актуальные вопросы прогрессивного налогообложения доходов // Налоги (газета). 2007. № 17. С. 31–32.
- Савицкий А. И. Прогрессивное налогообложение доходов физических лиц : перспективы введения в России и зарубежный опыт // Закон. 2016. № 10. С. 44–62.
- Трофимова Я. В. Подоходный налог : аргументы против прогрессии // Налоги. 2024. № 2. С. 9–14.

References

Yeremenko E. A. On the issue of improving the system of personal income tax deductions in the context of the realization of equity in taxation // *STAGE : economic theory, analysis, practice*. 2017. No. 2. P. 104–109.

Morozov D. V. Actual issues of progressive income taxation // *Taxes (gazeta)*. 2007. No. 17. P. 31–32.

Savitsky A. I. Progressive taxation of personal income : prospects for introduction in Russia and foreign experience // *Law*. 2016. No. 10. P. 44–62.

Trofimova Ya. V. Income tax : arguments against progression // *Taxes*. 2024. No. 2. P. 9–14.

Воронежский государственный университет
Красюков А. В., доктор юридических наук,
профессор кафедры финансового права
E-mail: kav@law.vsu.ru

Voronezh State University
Krasyukov A. V., Doctor of Law, Professor of the
Financial Law Department
E-mail: kav@law.vsu.ru

Поступила в редакцию: 11.03.2025

Received: 11.03.2025

Для цитирования:

Красюков А. В. Прогрессивное налогообложение в России: виды и правовые последствия // *Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право*. 2025. № 3 (62). С. 208–214. DOI: <https://doi.org/10.17308/law/1995-5502/2025/3/208-214>

For citation:

Krasyukov A. V. Progressive taxation in Russia: types and legal consequences // *Proceedings of Voronezh State University. Series: Law*. 2025. № 3 (62). P. 208–214. DOI: <https://doi.org/10.17308/law/1995-5502/2025/3/208-214>