

И.А. Майбуров, д-р экон. наук, проф.,
г. Екатеринбург,
А.М. Соколовская, д-р экон. наук, проф.,¹
г. Киев

НЕКОТОРЫЕ ПОСТУЛАТЫ ОПТИМАЛЬНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ТРУДА

В статье анализируются некоторые постулаты теории оптимального налогообложения применительно к задаче поиска наиболее эффективной и справедливой модели налогообложения труда. Формулируется понятийный аппарат. Исследуются эффекты дохода и замещения при пропорциональном налогообложении доходов. Подробно анализируется влияние эластичности на предложение труда. Сравнивается эффективность пропорциональной и прогрессивной модели налога. Делается вывод, что изменение модели налогообложения доходов не чисто политическая, а социально-экономическая проблема, требующая для решения консенсуса в обществе.

Ключевые слова: оптимальное налогообложение, социальная справедливость, пропорциональная модель, прогрессивная модель, чрезмерное налоговое бремя, потеря эффективности.

Все последние 10 лет в нашей стране сторонники прогрессивного налогообложения говорят одно и то же: налогообложение наших доходов неоптимально (несправедливо), нужна кардинальная реформа, которая бы привнесла искомую оптимальность. В то же время сторонники пропорционального налогообложения говорят о достигнутой оптимальности и необходимости сохранения этой эффективной модели

как некоего завоевания существующей налоговой системы. Причем чаще всего в этих спорах термин «оптимальное налогообложение» употребляется вне его научного контекста, десятилетиями «по круплицам» разрабатываемого профильными специалистами, а в некоем упрощенном политизированном варианте, подразумевающим необходимость сохранения эффективной в администрировании модели либо перехода к более справедливой – умеренно прогрессивной модели подоходного налогообложения.

¹ *Майбуров Игорь Анатольевич* – доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой финансового и налогового менеджмента, директор департамента финансов Высшей школы экономики и менеджмента Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина; e-mail: mayburov@ustu.ru
Соколовская Алла Михайловна – доктор экономических наук, профессор, заместитель директора по научной работе Научно-исследовательского финансового института Академии финансового управления Министерства финансов Украины; e-mail: sokolovska_alla@ukr.net.

В этой связи в данной статье хотелось бы осветить теоретическое видение оптимального налогообложения труда и попытаться понять, какая из упомянутых моделей подоходного налогообложения все же больше соответствует постулатам теории оптимального налогообложения. Особый вклад в разработку данной теории применительно к оптимальному на-

логообложению доходов внесли работы А. Алена, А. Аткинсона, Р. Бланделла, П. Даймонда, А. Дейтона, А. Каррута, В. Корлейта, Р. Масгрейва, Д. Мирлиса, Н. Стерна, Д. Стиглица, С. Хиди, Д. Хейга [1–12].

Внимательное изучение работ по оптимальному налогообложению позволяет сделать вывод, что данная теория основывается на нескольких исходных концептуальных положениях [13, с. 271]:

- оптимальная налоговая система одновременно должна отвечать двум фундаментальным принципам налогообложения – экономической эффективности и социальной справедливости;
- эти принципы имеют противоречивый характер, то есть требования справедливости, если они предусматривают обеспечение большего равенства, могут вступать в конфликт со стремлением повышения экономической эффективности;
- оптимизация налогообложения предусматривает достижение определенного баланса конкурирующих целей;
- этот баланс не является постоянной величиной, одинаковой для всех времен и народов, он должен согласовываться с нормами общественной морали, свойственной тому или другому народу, которая определяет его отношение к проблемам эффективности и справедливости;
- теория оптимального налогообложения использует инструментарий экономики благосостояния, а критерии «хороших» налогов выводят из функции социального обеспечения.

В соответствии с этими исходными положениями можно дать следующее определение.

Оптимальной налоговой системой следует считать налоговую систему, максимизирующую благосостояние общества, в котором баланс между экономической эффективностью (избыточным налоговым бременем) и социальной справедливостью наилучшим образом отображает отношение общества к этим конкурирующим целям.

Как известно, все налоги, кроме паушальных (паушальный – это модель нейтрального налога с твердой (фиксированной) ставкой, изымающего фиксированную в абсолютном исчислении сумму налога вне зависимости от величины налоговой базы), порождают избыточное налоговое бремя. Рассмотрим, к какой потере эффективности приводят разные модели налогов, а также каким образом эти потери можно минимизировать.

Для целей адекватного восприятия основных положений теории оптимального налогообложения будем использовать следующие понятия [14, с. 67].

Эффект дохода является непосредственным результатом уплаты налога и состоит в уменьшении посленалогового дохода, а соответственно в увеличении вследствие этого предложения труда физическим лицом, пытающимся за счет этого компенсировать сокращение дохода и потребления.

Эффект замещения является опосредованным результатом налогообложения и состоит в замещении видов деятельности, продуктов и ресурсов, подлежащих обложению, необлагаемыми или облагаемыми в меньшей степени: труда досугом, сбережений – текущим потреблением, налогооблагаемых товаров – неналогооблагаемыми или облагаемыми по более низким ставкам.

Эффект замещения и является порождаемой налогообложением деформацией (искажением), а налоги, создающие такой эффект, называются *деформирующими (искажающими) на-*

логами. Результатом использования деформирующих налогов являются потери эффективности, под которыми следует понимать дополнительное (избыточное) снижение благосостояния налогоплательщика сверх того, которое обусловлено снижением его дохода в результате уплаты налога. Если рассматривать потери в благосостоянии вследствие эффекта дохода как нормальное налоговое бремя, которое бы безоговорочно признавалось спорящими сторонами, то потери в благосостоянии вследствие эффекта замещения признаются чрезмерным бременем. Соответственно потери эффективности, или *избыточное налоговое бремя*, – это дополнительное бремя, порожденное эффектом замещения, по сравнению с налоговым бременем, созданным эффектом дохода. Так как нормальное налоговое бремя неизбежно и всегда компенсируется за счет использования доходов, то степень эффективности на-

логовой системы измеряется именно величиной чрезмерного бремени [15, с. 21].

Эквивалентными обычно называют налоги, являющиеся равнозначными с точки зрения создаваемого ими чрезмерного бремени и его фактического распределения. Тогда в случае налогообложения всех товаров по единой ставке, то есть в случае взимания универсального акциза (НДС), эффект замещения товаров не возникает. К аналогичным последствиям, если абстрагироваться от сбережения части доходов или рассматривать их как постоянную величину, приводит и пропорциональный налог на доходы физических лиц, являющийся эквивалентным универсальному акцизу.

Эффекты дохода и замещения при пропорциональном налоге. Рассмотрим эффекты дохода и замещения от введения пропорционального налога на доходы физических лиц (рис. 1) [16, с. 194].

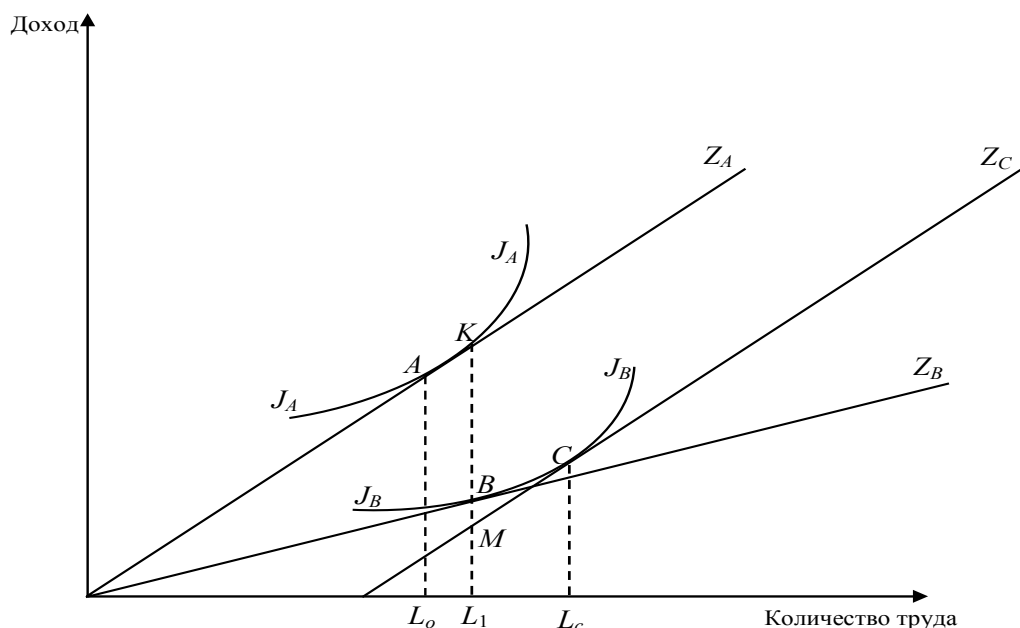


Рис. 1. Эффект замещения и избыточное бремя пропорционального налога на доходы

Кривые индифферентности на рис. 1 характеризуют разные варианты комбинации таких составляющих благосостояния, как труд и досуг, суммарная полезность которых является одинаковой в любой точке определенной кривой. L_0 и L_1 – количество труда, а Z_A и Z_B – бюджетные ограничения соответственно до и после налогообложения. Точка касания бюджетной линии Z_A к кривой индифферентности I_A (точка A) – точка равновесия (наиболее желаемой комбинации составляющих благосостояния) до налогообложения. Точка касания бюджетной линии Z_B к кривой индифферентности I_B (точка B) – точка равновесия после налогообложения.

В результате введения налога доход, который остается в распоряжении индивида, уменьшился, а затраты труда выросли. При этом бюджетная линия Z_C , касательная к кривой индифферентности I_B и параллельная бюджетной линии до налогообложения Z_A , демонстрирует эффект дохода. А точка их касания C отвечает такому количеству труда L_C , которое индивид тратил бы лишь под воздействием эффекта дохода.

Однако результатом введения налога является уменьшение не только дохода индивида, но и отдачи от труда. Если раньше каждый час работы он получал заработную плату W , то в результате налогообложения – $W(1-t)$. Уменьшение отдачи обусловило уменьшение стимулов к труду и увеличение стимулов к его замещению свободным временем. В результате такого замещения затраты труда индивида L_1 выросли в меньшей мере (по сравнению с L_0 – затратами труда до налогообложения), чем они выросли бы исключительно под воздействием эффекта дохода.

Следовательно, в случае взимания налога на доходы эффект дохода и эффект замещения действуют в противоположных направлениях. Если

эффект дохода побуждает индивидов работать больше, то эффект замещения – наоборот. Доминирование того или другого эффекта зависит от эластичности предложения труда, то есть зависимости его изменения от изменения ставки заработной платы (цены труда). На рис. 1 эффект дохода доминирует над эффектом замещения, поэтому предложение труда после введения налога растет (точка L_1 находится правее от точки L_0). В то же время достаточно распространенной является ситуация, когда отмеченные эффекты уравниваются, так что умеренное изменение налога на доходы не влияет на предложение труда.

Очевидно, что длина отмеченного отрезка BM (избыточное налоговое бремя) зависит от величины угла между бюджетными линиями Z_C и Z_B , который равняется углу между Z_A и Z_B , и степени изогнутости кривой индифферентности I_B . В свою очередь, угол между линиями Z_A и Z_B характеризует ставку налога, а форма кривой I_B – взаимозаменяемость таких компонентов благосостояния, как труд и досуг.

Отсюда следует *важный вывод*: при налогообложении доходов физических лиц величина избыточного налогового бремени зависит от ставки налога и склонности плательщиков при прочих равных условиях прилагать дополнительные усилия (больше работать) ради увеличения своих доходов.

Такая склонность, в свою очередь, зависит также от ряда неналоговых факторов:

- 1) возрастных, половых (гендерных) и квалификационных различий в предложении труда;
- 2) характера рынка того или иного вида труда и самого труда, соотношения на нем спроса и предложения (в большинстве случаев рынки труда являются конкурентными);

- 3) отраслевой и территориальной специфики рынков труда;
- 4) институциональных факторов, позволяющих трудиться на дому, неполный рабочий день или с ненормированным рабочим днем;
- 5) ментальных особенностей отношения к труду и отдыху той или иной нации и народности;
- 6) уровня развития потребностей индивида и материальной культуры, которые формируются под воздействием рынка потребительских благ.

В частности, развитый рынок потребительских благ, высокий уровень материальной культуры формируют высокие стандарты потребления. В таких условиях на увеличение налога на доходы индивиды, скорее всего, отреагируют увеличением рабочего времени. Тем более что требования, которые ставит индивид с развитыми потребностями к условиям досуга (комфортное жилье, качественная современная техника, возможность путешествовать и тому подобное), также побуждают к усилению трудовой активности. Напротив, невысокий уровень потребностей, отсутствие многообразных потребительских благ и услуг, товаров для туризма и отдыха, не сформированные традиции культуры потребления обуславливают в ответ на повышение налогов реакцию в виде увеличения свободного времени, которое может использоваться не только для пассивного отдыха, но и для работы в домашнем хозяйстве, хобби [17, с. 138–139].

Вместе с тем, чтобы понять макроэкономический эффект от предлагаемого реформирования налога на доходы, необходимо вначале четко представлять спектр реакций разных групп населения (и не только богатых и бедных), но также других групп: мужчин и женщин, семейных и одиноких, многодетных и бездет-

ных, молодых и пожилых. Все эти группы могут формировать разную реакцию на изменение модели и ставки подоходного налога. Точно предсказать реакцию разных групп достаточно сложно. Очень перспективно в теории налогообложения использование имитационных методов моделирования. Имитационный анализ, в частности, позволяет проверять обоснованность совершенно конкретных гипотез об ожидаемой реакции разных групп населения на планируемые изменения. Моделированию поведения разных групп населения помогает также изучение эластичности предложения труда.

Влияние эластичности на предложение труда. Теоретически невозможно выявить – какой эффект (дохода или замещения) будет превалировать при различном сочетании данных факторов, поэтому экономическая теория пошла по пути выявления зависимости предложения труда не только от уровня его оплаты, но и от эластичности предложения труда для разных категорий работников. Последний показатель более адекватно будет характеризовать влияние различных факторов на предложение труда разными категориями.

Важной особенностью рынка труда является то, что на разных участках кривой предложения эластичность может различаться не только по абсолютной величине, но и по знаку (рис. 2) [18].

Эффекту замещения, когда индивид желает работать больше (он начинает искать сверхурочную работу, различные варианты совместительства), потому что за работу ему стали платить больше (повысились ставки почасовой или сдельной работы), соответствует участок *AB* на кривой предложения труда (рис. 2). Участку *AB* будет соответствовать положительная эластичность, которая в абсолютном выражении будет убывать по мере продвижения к точке *B*. В этой

точке эластичность равна нулю, кроме того, она меняет свой знак.

Эффект дохода, как правило, вытесняет эффект замещения при достаточно высоком уровне заработной платы. При эффекте дохода повышение зарплаты приводит к тому, что временная пропорция индивида, наоборот, смещается в сторону большего количества отдыха в ущерб труду. Логика такого смещения следующая. Поскольку более высокая зарплата приносит индивиду больший доход и при меньших затратах времени, он начинает жить существенно лучше. При этом он может себе позволить отказаться от сверхурочных работ и совместительства, может также другого члена семьи частично или полностью освободить

от работы для занятия домашним хозяйством или учебой. Эффекту дохода, когда индивид начинает работать меньше, потому что ему стали платить больше, соответствует участок BC на кривой предложения труда (рис. 2). На участке BC эластичность уже отрицательна, по мере продвижения к точке C она все более убывает.

На участке больших заработков CD предложение труда абсолютно неэластично. Данному случаю, когда индивид не изменяет предложения труда при увеличении (уменьшении) зарплаты, то есть он перестает реагировать на ее несущественные подвижки, соответствует прямолинейный участок CD на кривой предложения труда (рис. 2).

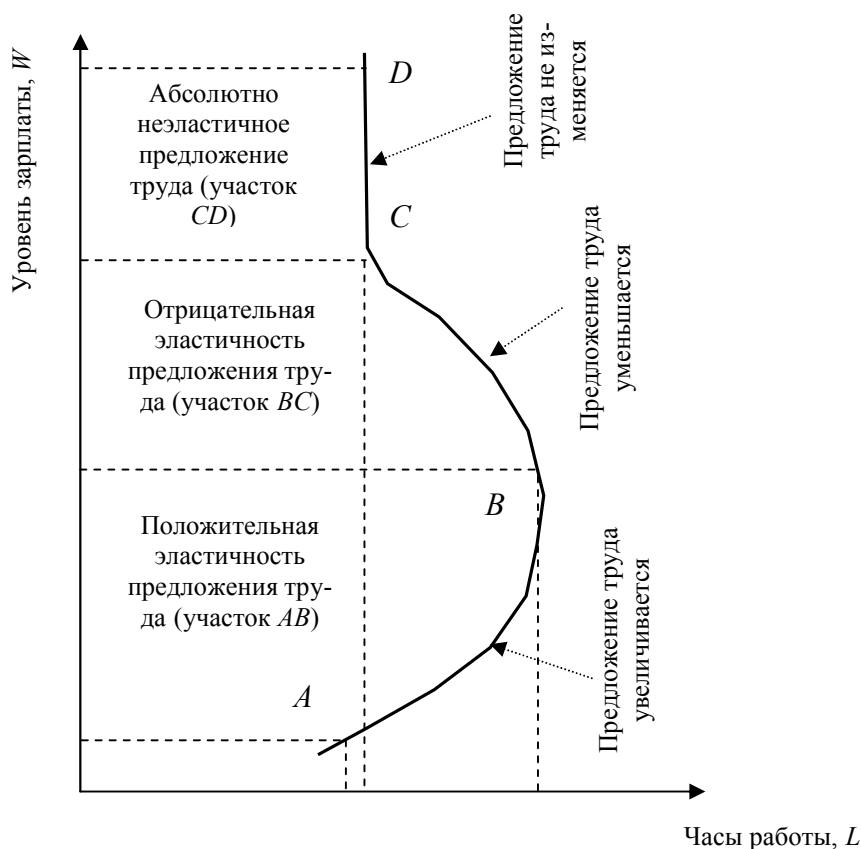


Рис. 2. Влияние уровня оплаты труда и эластичности на предложение труда

Если условно совместить все эти три участка на одной кривой предложения труда, получится некая условная интегральная зависимость, внешний вид которой очень напоминает форму астрономического «ковша большой медведицы» (рис. 2).

Интересно посмотреть, для каких категорий работников в реальной действительности более характерны те или иные эластичности предложения труда. Среди экономистов утвердилось мнение, что для семейных мужчин эластичность предложения труда крайне мала, практически их предложение характеризуется как неэластичное, в котором не наблюдается эффекта замещения, порождаемого налогом. Налогообложение оказывает несущественное влияние на предложение их труда. Эмпирические исследования, проведенные в США [15, с. 153–156], подтверждают данное мнение. Разными исследователями получены значения эластичностей для мужчин, которые укладываются в диапазон от «–0,29» до «+0,06». Арифметическая средняя из них равна «–0,12». При такой эластичности 13 %-й пропорциональный подоходный налог увеличит предложение труда женатых мужчин всего на полтора процента ($0,12 \times 13 \% = 1,56 \%$). Незамужние женщины, являющиеся главой семьи, ведут себя на рынке труда аналогично женатым мужчинам, их предложение труда также неэластично.

Для замужних женщин эластичность предложения труда, во-первых, положительна, во-вторых, в абсолютных цифрах она существенно больше, чем у мужчин. Эмпирические оценки эластичности для таких женщин достаточно различаются, но в основном они укладываются в диапазон от «+0,5» до «+2,5». Для них в наибольшей мере характерно проявление эффекта замещения, порождаемого налогом. Налогообложение оказывает существенное влияние на предложение

их труда. Так, при эластичности, равной «+0,9» даже 13 %-й пропорциональный подоходный налог сократит предложение труда замужних женщин на 11,7 % ($0,9 \times 13 \% = 11,7 \%$).

Такой реакции замужних женщин есть вполне логичное объяснение. Эффект замещения у них проявляется в специфичной форме вытеснения наемного труда не досугом, а работой по дому и воспитанием детей. Данный вид труда не принимает денежной формы и потому не облагается налогами. Но он имеет альтернативную денежную оценку, когда женщина устраивается на работу вне дома, начиная получать зарплату и уплачивая налог, она вынуждена покупать услуги питания, воспитания, стирки, уборки и т.п., которые раньше оказывала сама бесплатно и без налогов. Следовательно, если стоимость домашних услуг сопоставима с размером предлагаемой ей зарплаты, у замужней женщины не возникает экономической выгоды предлагать свой труд вне дома. Выгода возникает при существенном превышении предлагаемой ей зарплаты над стоимостью услуг по ведению домашнего хозяйства. Это превышение должно быть значительно больше суммы уплачиваемого налога с зарплаты.

Предложение труда молодых незамужних мужчин и незамужних женщин, являющихся членами (но не главой) семьи, является очень эластичным. Знак эластичности здесь не определен. При невысоком уровне зарплаты у них будет доминировать эффект замещения, порождаемый налогом. В этом случае их желание учиться и отдыхать превысит их желание работать. При существенном уровне зарплаты будет превалировать эффект дохода, порождаемый налогом, то есть они предпочтут работу, всецело погружаясь в нее, зачастую даже забывая о семье, учебе и отдыхе. Этот эффект в настоящее время широко ис-

пользуется многими компаниями, которые стали расширять практику приема на руководящие должности молодежи. Столь же эластично предложение труда пенсионеров.

Как мы видим, величина эластичности предложения труда сильно коррелирует с семейным положением работника. Соответственно налогообложение по-разному влияет на мотивацию глав и членов семей. Эмпирические исследования американских ученых [19] по данному вопросу лишней раз подтвердили целесообразность сохранения в США модели подоходного налога, взимаемого в совокупности со всей семьи (домохозяйства). В российской модели подоходного обложения семейный фактор не находит воплощения, доходы каждого члена семьи облагаются независимо.

Эффективность пропорционального и прогрессивного налогов. Уста-

новив факторы, влияющие на величину избыточного налогового бремени, можно определить условия его минимизации, которые являются важными условиями оптимизации налогообложения по критерию эффективности. К таким условиям относится снижение ставки налога и налогообложение всех благ по унифицированной ставке.

Рассмотрев эффекты от пропорционального налога на доходы, сравним влияние на экономическую эффективность пропорционального и прогрессивного налогов. Этот анализ можно осуществить с помощью рис. 3.

Дадим пояснения к рис. 3. Линия Z_A характеризует бюджетное ограничение до налогообложения, она показывает величину дохода, который индивид имеет при каждом уровне затрат труда. Линия Z_F отображает параллельный сдвиг бюджетного ограничения при установлении

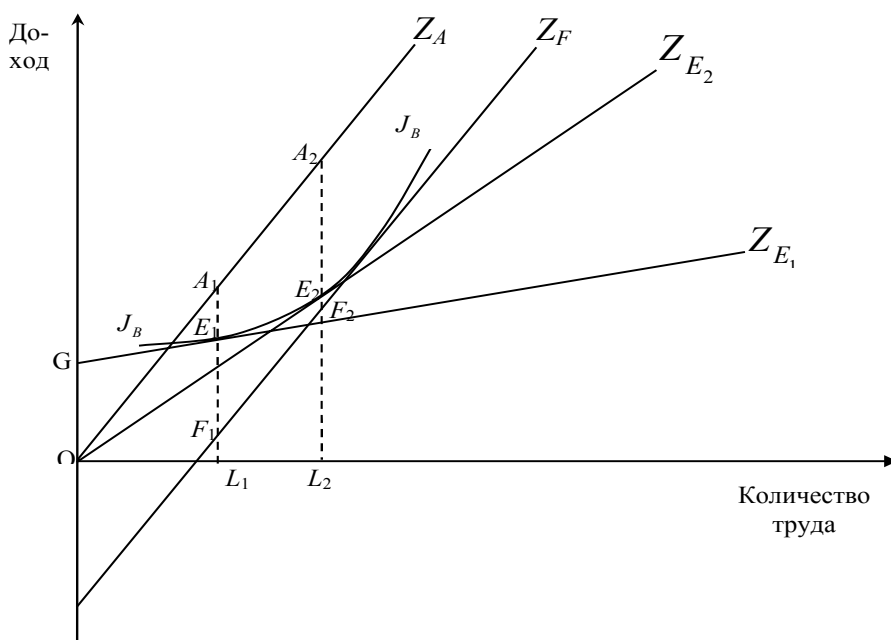


Рис. 3. Сравнение эффективности прогрессивного и пропорционального налогов

паушального налога. Следовательно, угол наклона линий Z_F и Z_A одинаков (паушальный налог не является искажающим).

Линия Z_{E_2} характеризует бюджетное ограничение после введения пропорционального налога. Ее наклон уже меньше угла линии Z_A , что свидетельствует об уменьшении величины дохода, остающегося после уплаты налога, с увеличением количества труда. Вместе с тем уменьшение угла наклона здесь не настолько существенно, как в бюджетном ограничении после введения прогрессивного налога (линия Z_{E_1}). Угол наклона линии Z_{E_1} минимален, он свидетельствует о том, что с увеличением количества труда чистый доход налогоплательщика, уплачивающего прогрессивный налог, возрастает все медленнее.

Кривая J_B является кривой безразличия (кривой индиферентности) налогоплательщика между досугом и трудом. До введения налога кривая безразличия располагалась выше линии Z_A . При прогрессивном налоге кривая безразличия J_B соприкасается с линией бюджетного ограничения Z_{E_2} в точке E_2 , при пропорциональном – в точке E_1 . Можно увидеть, что точке E_2 отвечает более высокий уровень предложения труда по сравнению с прогрессивным обложением (точке E_1).

Таким образом, чем больший уровень налогового изъятия устанавливается с результата труда, то есть чем меньший прирост чистого дохода налогоплательщик получает с увеличением количества труда, тем меньше стимулов у него для увеличения предложения труда, досуг становится более предпочтительным. Следовательно, как прогрессивный, так и пропорциональный налоги являются искажающими, но степень искажения у последнего существенно меньше.

G – бюджетная дотация, предоставляемая всем плательщикам при условии общего прогрессивного налога, гаранти-

рующая каждому из них определенный минимальный уровень потребления (минимальный доход, свободный от налогообложения). A_1E_1 и A_2E_2 – налоговые поступления (вертикальное расстояние между бюджетными ограничениями до и после уплаты налога при выбранном уровне количества труда), а E_1F_1 и E_2F_2 – избыточное бремя, порождаемое соответственно прогрессивным и пропорциональным налогами (вертикальное расстояние между бюджетными ограничениями после введения соответствующего налога и гипотетического паушального налога при выбранном уровне количества труда).

Анализ рис. 3 позволяет сделать следующие выводы:

1. Чем больший уровень налогового изъятия устанавливается с результата труда, то есть чем меньший прирост чистого дохода налогоплательщик получает с увеличением количества труда, тем меньше стимулов у него для увеличения предложения труда, досуг становится более предпочтительным. Следовательно, как прогрессивный, так и пропорциональный налоги влияют на предложение труда, но степень влияния последнего существенно меньше.

2. Пропорциональный налог обеспечивает большие поступления в бюджет государства ($A_2E_2 > A_1E_1$), тогда как прогрессивный налог демонстрирует большее избыточное налоговое бремя ($E_1F_1 > E_2F_2$). Отсюда следует очевидный вывод, что *пропорциональное налогообложение в большей степени отвечает требованиям экономической эффективности, чем прогрессивное.*

Теоретические рекомендации. Этот вывод стал основой для распространения концепции пропорционального налогообложения доходов как такого, которое отвечает критериям оптимального налогообложения. Например, Дж. Миррлис [20] считал аксиомой, что заработанные

доходы производственного и трудового происхождения по соображениям обеспечения общественного благосостояния не должны облагаться налогом по прогрессивной шкале. Вместо этого оптимальное налогообложение полного дохода в любой системе социальных критериев (и по Дж. Бенгаму, и по Дж. Роулсу) должно быть прогрессивным. При этом, если, с точки зрения Дж. Миррлиса, максимальная пропорциональная ставка налога может составлять и 60%, то, с точки зрения Дж. Мерли, – не больше 20 %.

На величину потерь эффективности в прогрессивном налоге оказывают существенное влияние два дополнительных фактора: размер необлагаемого минимума (бюджетная дотация G) и степень прогрессии для больших доходов. Чем выше бюджетная дотация G и чем более универсально ее предоставление, то есть чем более она захватывает освобождение средних и высоких доходов, тем большими будут потери в эффективности. Аналогичным образом действует усиление прогрессии. В этом случае бедные улучшат свое положение, богатые ухудшат – неравенство сократится. Но потери в эффективности для обеих групп только возрастут: и для бедных, и для богатых усилится эффект замещения труда досугом – они меньше будут работать.

Вместе с тем вывод о более высокой экономической эффективности пропорционального налога на доходы не стал препятствием на пути широкого распространения прогрессивного налогообложения, но внес в эту модель свои коррективы. Практическое использование разных моделей налогообложения предопределяет необходимость определения тех правил, которые должны учитываться в процессе оптимизации прогрессивного налога на доходы.

1. Налог, характеризующийся более низкой степенью прогрессивности, по-

рождает меньшее избыточное бремя, чем налог с более высокой степенью прогрессивности. Потому при прочих равных условиях желательно, чтобы предельная ставка налога была как можно ниже.

2. При прочих равных условиях (при заданном объеме бюджетных поступлений) повышение минимального дохода, свободного от налогообложения (бюджетной дотации), должно сопровождаться повышением предельной ставки налога.

3. При определении максимальной ставки налоговой шкалы необходимо учитывать: во-первых, долю доходов наиболее зажиточных плательщиков в национальном доходе, а во-вторых, связь отмеченных доходов с трудовыми усилиями. Если доля доходов зажиточных граждан является небольшой и они представляют собой наиболее экономически активную часть населения, занятую прибыльной деятельностью и творческим трудом, то введение высокой максимальной ставки налоговой шкалы является нецелесообразным. Оно не даст значительного роста доходов бюджета, но при этом негативно отразится на деловой активности, вынуждая граждан работать ниже своих потенциальных возможностей.

В большинстве развитых стран на данном этапе налог на доходы физических лиц взимается по прогрессивной шкале, хотя степень налоговой прогрессии, под влиянием распространения либеральных идей, в процессе реформ 60–90-х гг. XX в. значительно уменьшилась вследствие сокращения количества ставок и снижения их уровня. При этом наибольшему сокращению подлежали максимальные ставки налога. Во многих странах они снизились с 50–80 до 30–50 %.

Следует признать, что такое направление эволюции налогообложения дохо-

дов физических лиц (снижение прогрессивности и уменьшение числа разрядов) свидетельствует о его приближении к оптимальной модели, поскольку пропорциональный налог порождает меньшее избыточное бремя, следовательно, в большей степени соответствует критерию экономической эффективности, чем прогрессивный.

Вопрос о том, какой из этих налогов является более справедливым до сих пор остается дискуссионным вследствие разновекторности мнений о путях обеспечения вертикального равенства в налогообложении. В конечном итоге выбор в пользу пропорционального или прогрессивного налога на доходы граждан с позиций социальной справедливости определяется тем, какое неравенство в распределении доходов допустимо в данном обществе и какую степень перераспределения доходов оно считает справедливым.

Если благодаря прогрессивной системе налогообложения в обществе сложилась такая степень дифференциации доходов граждан, которая приемлема для большинства (не порождает социальной напряженности, конфликтов, массового обнищания, обеспечивает создание нормальных условий для существования граждан), переход от прогрессивного к пропорциональному налогу в процессе налоговой реформы может быть вполне оправдан.

Если степень дифференциации доходов в обществе неприемлема для большинства и требует корректировки, переход к пропорциональному налогу в процессе налоговой реформы не может считаться обоснованным и целесообразным. Поскольку, как известно, особенностью пропорционального налога является то, что он не может повлиять на существующий уровень социального расслоения в обществе, изымая одинаковую долю из разных по величине до-

ходов, вследствие чего их соотношение после налогообложения остается таким же, как и до налогообложения.

Исключением является ситуация, когда под влиянием ряда факторов (прежде всего больших масштабов уклонения от налогов) прогрессивное налогообложение не может обеспечить справедливое распределение доходов. Тогда общество может временно прибегнуть к пропорциональному налогообложению, надеясь таким образом повлиять на масштабы избежания налогов и уклонения от их уплаты и повысить справедливость в налогообложении.

Именно такая ситуация сложилась в большинстве стран СНГ, где вследствие трансформации части заработной платы в процентные доходы, ее выплаты неучтенной денежной наличностью и применения других методов сокрытия доходов состоятельные слои населения имеют возможность существенно уменьшать свои налоговые обязательства, так что основными плательщиками налога становятся граждане с низкими или средними доходами. Вследствие этого прогрессивное налогообложение не смогло оказать корректирующее влияние на социальное расслоение в обществе, что и стало основанием для его отмены и введения пропорционального налога на доходы граждан. Другими факторами аналогичных изменений в подоходном налогообложении, особенно весомыми для постсоциалистических стран, взявших курс на вступление в ЕС, стали международная налоговая конкуренция и необходимость поиска инструментов активизации экономического роста.

Другой вопрос, насколько эти изменения временны и насколько привлекательны они в первую очередь для экономического роста, оправдывают ли такие изменения наблюдаемое усиление неравенства общества в этих эконо-

миках, есть ли в обществе консенсус относительно изменения модели налогообложения доходов? Ответы в данном

направлении уже начинают формулироваться [21], но в целом эти вопросы еще требуют серьезных исследований.

Список использованных источников

1. Allen F. Optimal linear income taxation with general equilibrium effects on wages // *Journal of Public Economics*. 1982. Vol. 17. P. 134–144.
2. Atkinson A.B. How progressive should income tax be? / M. Parkin, A.R. Nobay (eds.). *Essays in Modern Economics*. London: Longman, 1973. P. 90–109.
3. Аткинсон Э.Б., Стиглиц Дж. Лекции по экономической теории государственного сектора. М.: Аспект Пресс, 1995. 832 с.
4. Стиглиц Дж. Экономика государственного сектора. М.: ИНФРА-М, 1997. 720 с.
5. Blundell R.W. Labour supply and taxation: a survey // *Fiscal Studies*. 1992. Vol. 3. № 3. P. 15–40.
6. Corlett W.J., Hague D.C. Complimentarity and the excess burden of taxation // *Review of Economic Studies*. 1953. Vol. 21. P. 21–30.
7. Масгрейв Р.А., Масгрейв П.Б. Государственные финансы: теория и практика. М.: Бизнес-Атлас, 2009.
8. Deaton A., Stern N. Optimally uniform commodity taxes, taste differences and lump-sum grants // *Economics Letters*. 1986. Vol. 20. P. 253–256.
9. Diamond P.A., Mirrlees J.A. Optimal taxation and public production: I and II // *American Economic Review*. 1971. Vol. 61. P. 8–27, 261–278.
10. Mirrlees J.A. An exploration in the theory of optimum income taxation // *Review of Economic Studies*. 1971. Vol. 38. P. 175–208.
11. Heady C.J. A diagrammic approach to optimal commodity taxation // *Public Finance*. 1987. Vol. 42. P. 250–263.
12. Stern N.H. On the specification of models of optimum income taxation // *Journal of Public Economics*. 1976. Vol. 6. P. 123–162.
13. Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. 591 с.
14. Налоговая политика. Теория и практика: учебник для магистрантов / Под ред. И.А. Майбурова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. 519 с.
15. Экономика налоговой политики / Под ред. М.П. Девере. М.: Филинь, 2002. 328 с.
16. Якобсон Л.И. Экономика общественного сектора: Основы теории государственных финансов. М.: Аспект Пресс, 1996. 319 с.
17. Меркулова Т.В. Институт налога. Харьков, 2006. 224 с.
18. Майбуров И.А. Возможности теоретического анализа влияния налогообложения на предложение труда // *Вестник УГТУ–УПИ. Серия экономика и управление*. 2007. № 3. С. 30–38.
19. Killingsworth M.R. *Labor Supply*. Cambridge: Cambridge University Press, 1983. 512 p.
20. Mirrlees J.A. An exploration in the theory of optimum income taxation // *Review of Economic Studies*. 1971. Vol. 38. P. 175–208.
21. Alm J., Rogers J. Do State Fiscal Policies Affect State Economic Growth? // *Tulane Economics Working Paper Series*. 2011. April. P. 1–31.