

ЭЛЕМЕНТЫ ПРОГРЕССИВНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ В КОНТЕКСТЕ ПРИНЦИПА ПРЯМЫХ И ОБРАТНЫХ СВЯЗЕЙ*

Н.М. Артемов¹, К.А. Пономарева²

¹ *Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА), г. Москва, Россия*

² *Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского, г. Омск, Россия*

Информация о статье

Дата поступления –

19 октября 2020 г.

Дата принятия в печать –

15 января 2021 г.

Дата онлайн-размещения –

15 апреля 2021 г.

Ключевые слова

Налог на доходы физических лиц, налоговые отношения, сравнительное правоведение, прогрессивное налогообложение, принцип прямых и обратных связей, принцип социальной справедливости, налоговая безопасность, ЕС, ОЭСР

В статье рассматриваются элементы прогрессивного налогообложения доходов физических лиц в контексте принципа прямых и обратных связей. В 2020 г. принципиально новое развитие получила идея введения в России прогрессивной шкалы налогообложения. Также в сравнении рассматриваются проблемы пропорционального и прогрессивного налогообложения в контексте принципа прямых и обратных связей. В контексте исследования практики применения прогрессивного налогообложения исследован опыт зарубежных стран.

Авторы приходят к выводу о том, что установление классической прогрессивной системы в Российской Федерации будет побуждать к изменению модели поведения как лиц, которые имеют возможность увеличения своего дохода, но не намерены этого делать вследствие снижения номинального прироста оплаты труда, так и лиц, которые ранее декларировали доходы в полном объеме, но при изменении модели налогообложения будут применять схемы уклонения от уплаты НДФЛ.

По итогам исследования сделан вывод о том, что установление классической прогрессивной системы в Российской Федерации будет побуждать к изменению модели поведения как лиц, которые имеют возможность увеличения своего дохода, но не намерены этого делать вследствие снижения номинального прироста оплаты труда, так и лиц, которые ранее декларировали доходы в полном объеме, но при изменении модели налогообложения будут применять схемы уклонения от уплаты НДФЛ. Кроме того, результаты сравнительного анализа опыта государств – членов ЕС показывают неэффективность прогрессивной шкалы подоходного налогообложения как инструмента борьбы с социальным неравенством. Предлагается при реформировании российского режима налогообложения физических лиц применять лишь элементы прогрессивного налогообложения, а именно установить необлагаемый минимум в размере МРОТ, который обеспечит справедливость налогообложения для налогоплательщиков с уровнем доходов ниже среднего.

ELEMENTS OF PROGRESSIVE PERSONAL INCOME TAXATION IN THE CONTEXT OF THE PRINCIPLE OF FORWARD AND BACKWARD LINKS**

Nikolay M. Artemov¹, Karina A. Ponomareva²

¹ *Kutafin Moscow State Law University (MSAL), Moscow, Russia*

² *Dostoevsky Omsk State University, Omsk, Russia*

Article info

Received –

2020 October 19

Accepted –

2021 January 15

The subject. The idea of progressive tax scale in Russia received a fundamentally new development in 2020. The leading position of the personal income tax in most countries is due to a number of circumstances. First, it is a personal tax, the object of which is the income actually received by the payer, and not the estimated average income that could be received in specific economic conditions. Second, income tax allows to maximize the implementation of the basic principles of taxation – universality and uniformity. In recent

* Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 20-011-00292 «Правовое обеспечение налоговой безопасности государства в условиях международной экономической интеграции».

** The reported study was funded by Russian Foundation of Basic Research (RFBR), project number 20-11-00292 “Legal support of national tax security in international economic integration context”.

Available online –
2021 April 15

Keywords

Personal income tax, tax relations, comparative law, progressive taxation, the principle of direct and inverse relations, the principle of social justice, tax security, EU, OECD

decades, national regimes of personal income taxation regimes have been actively developed both in foreign countries and in Russia.

Purpose of the study. The article considers the elements of progressive taxation of personal income in the context of the principle of direct and inverse relations. Dealing with selected provisions of the national legislation of European countries and Russia the article shows that elements of progressive taxation can be applied only in particular aspects. The proposals of taxation of rich taxpayers are also brought into light.

Methodology. The research was carried out with the application of the formally legal interpretation of legal acts as well as the comparative analysis of Russian and European legal literature. Structural and systemic methods are also the basis of the research,

The main results. The establishment of a classical progressive system in the Russian Federation will encourage a change in the model of behavior of both persons who have the opportunity to increase their income, but do not intend to do so due to a decrease in the nominal increase in wages, and persons who previously declared income in full, but if the tax model changes, they will apply personal income tax evasion schemes. In addition, the results of a comparative analysis of the experience of the EU Member States show the ineffectiveness of the progressive income tax scale as a tool to combat social inequality.

The comparison provided in the research also examines the problems of proportional and progressive taxation in the context of the principle of equity. In the context of the practice of applying progressive taxation, the experience of foreign countries is studied. Based on foreign experience, it can be concluded that the introduction of family taxation would require a fundamental change in the basis of income taxation in the Russian Federation, as well as would entail discrimination of taxpayers in terms of registered and civil marriage and abuse in order to extract tax benefits. The authors conclude that a more appropriate option for taking into account family circumstances is the widespread use of tax deductions. Since Russian legislation does not establish poverty criteria, personal income tax is levied even on income in the amount of the subsistence minimum. This also does not correspond to the principle of social justice, because in the absence of such criteria, poverty cannot be considered a basis for tax exemption.

Thus, the establishment of a classical progressive system in the Russian Federation will encourage a change in the model of behavior of both persons who have the opportunity to increase their income, but do not intend to do so due to a decrease in the nominal increase in wages, and persons who previously declared income in full, but if the tax model changes, they will apply personal income tax evasion schemes.

We believe that in the context of the principle of equity, the essence of progressive taxation is not the establishment of several tax rates and is not determined by the number of tax deductions that can be granted only to a small number of persons, including wealthy taxpayers, but that it reflects the ability of a person to pay tax. In our opinion, this ability should be guaranteed by the exemption from taxation of the minimum amount of income (minimum wage).

Conclusions. According to the results of the study, it is concluded that the establishment of a classical progressive system in the Russian Federation will encourage a change in the behavior model of both persons who have the opportunity to increase their income, but do not intend to do so due to a decrease in the nominal increase in wages, and persons who previously declared income in full, but if the tax model changes, they will use personal income tax evasion schemes. In addition, the results of a comparative analysis of the experience of the EU member States show the ineffectiveness of the progressive income tax scale as a tool to combat social inequality. It is proposed to apply only elements of progressive taxation when reforming the Russian tax regime for individuals, namely, to establish a non-taxable minimum in the amount of the minimum wage, which will ensure tax fairness for taxpayers with lower-average incomes.

1. Введение

В последние годы режим налогообложения доходов физических лиц подвергается трансформации.

Профессор А.А. Шахмаматьев справедливо подчеркивает тот факт, что «непосредственная или территориальная физическая или юридическая «зависи-

мость» субъекта стала дополняться расширенной, основанной на личных связях налогоплательщика с данной страной» [1, с. 75]. Основные тенденции развития правового регулирования подоходного налогообложения в разных государствах касаются снижения налоговых ставок и расширения налоговой базы [2-6]. Однако уменьшение налоговых ставок зачастую компенсируется повышением взносов на социальное страхование и налогов на потребление. Старение населения в развитых странах предполагает рост государственных расходов на пенсионное обеспечение и здравоохранение [7, с. 45].

Кроме того, в 2020 году принципиально новое развитие получила идея введения в России прогрессивной шкалы налогообложения. Эта дискуссионная проблема требует детального рассмотрения со стороны законодателя, практиков и представителей науки финансового права.

2. Прямые и обратные связи в системе правового регулирования налогообложения доходов физических лиц

Рассмотрим отдельные проблемы в сфере правового регулирования налогообложения доходов физических лиц с использованием системного подхода [8; 9]. Финансовому праву, по замечанию профессора Н.М. Казанцева, «принадлежит особая роль в осуществлении обратной связи правомерных последствий либо неправомерных деяний любого субъекта с соответствующим расширением или ограничением его правовых и финансовых возможностей для его новых действий. При надлежащем регулировании оно будет синтезировать финансово-правовую обратную связь регулирования развития частных и публичных субъектов, обеспечивая соответственно каждому из них воздаяние либо возмездие как в правовой, так и в экономической форме, соотнося последствия процессов осуществления их действий, состояний, отношений» [10, с. 52].

По замечанию профессоров Н.М. Артемова и Е.М. Ашмаринной, даже в таких сферах, как бюджетная и налоговая виды деятельности, мы не можем не обратить внимание на наличие элементов императивно ограниченной диспозитивности (то есть даже в публичных сферах присутствует сегодня дуализм правового регулирования) [11, с. 196].

Роль финансов и финансового права в обеспечении обратных связей в управлении государством и обществом освещена профессором О.Н. Горбуновой. Она отмечает, что «система прямых и обратных связей, с одной стороны, создает условия проведения постоянного широкого финансового монито-

ринга, строго по потокам денежных средств. В то же время, поскольку финансы – это универсальный информационный источник, обратная связь в этой сфере деятельности государства осуществляется через сигналы обратной связи, которые служат сообщением о развитии всех сфер практической деятельности государства, где положительные результаты немедленно отражаются на финансах: успешно пополняется бюджет и т. п.» [12, с. 29].

Обратная связь – это особенно важное звено управленческих отношений. Вместе с тем отсутствия обратной связи – весьма распространенная в проблеме управления публичными финансами. Далеко не все обратные связи созданы управляющими субъектами, но «единственным способом регулирования и управления для любого субъекта является установление обратной связи последствий с ресурсами, потребляемыми регулируемым процессом» [10, с. 50]. Например, обязательства по финансированию государственных функций и услуг являются обоснованием полномочий государства по взиманию налогов с членов этого общества. Однако в современном мире компании и физические лица обладают высокой мобильностью, вследствие чего могут участвовать в жизни нескольких государств. В трансграничных налоговых отношениях прямые и обратные связи имеют специфическое проявление: финансировать государство должны те субъекты, которые получают выгоду от его услуг. Иными словами, государство не имеет основания применить налоговую юрисдикцию к субъекту без необходимого связующего фактора. В контексте налога на прибыль и подоходного налога таким фактором является экономическая привязанность субъекта к государству, обусловившая деление налогоплательщиков на резидентов и нерезидентов.

С.Г. Пепеляев справедливо указывает на то, что в российском законодательстве особенности создания и прекращения статуса налогового резидента детально не определены [13, с. 33]. Действующие в Российской Федерации правила определения налогового резидентства основаны только на критерии физического присутствия. С одной стороны, это создает простоту с точки зрения налогового администрирования и определенность в практике его применения. С другой стороны, этот единственный критерий дает возможность обхода налогового законодательства. В 2015 г. ФНС России были сделаны неудачные попытки расширить толкование положений НК РФ с помощью критериев центра жизненных интересов и постоянного жилища, предусмотренных

соглашениями об избежании двойного налогообложения (далее – СИДН)¹.

Проблема, по замечанию А.В. Демина, заключается в том, что, несмотря на свой внутриведомственный характер, будучи обязательными для налоговых органов, письменные разъяснения Минфина России автоматически воспринимаются таковыми и налогоплательщиками, приобретая силу своеобразных административных прецедентов [14, с. 15].

Указанная специфика влечет возникновение коллизий. Так, необходимостью определения статуса налогового резидента Российской Федерации в контексте применения положений СИДН было обусловлено принятие ряда противоречивых актов [15, с. 89]. В своих письмах ФНС России определила центр жизненных интересов по месту нахождения семьи, основного бизнеса или работы и указала, что при этом факт нахождения физического лица в Российской Федерации менее 183 календарных дней в течение налогового периода (календарного года) не приводит к автоматической утрате статуса налогового резидента Российской Федерации². Однако Минфин России изложил противоположную позицию, указав, что названные письма ФНС России не подлежат применению в связи с несоответствием налоговому законодательству Российской Федерации и положениям СИДН, а также несогласованностью с позицией Минфина России³.

Считаем единственно верной позицию Минфина России, поскольку с точки зрения принципа законности невозможно руководствоваться концепциями, не закрепленными в российском налоговом законодательстве. В противном случае нарушается принцип правовой определенности. Более того, даже в СИДН предлагается определять резидентство по центру жизненных интересов только в случае, если физическое лицо является резидентом обоих договаривающихся государств в соответствии с их национальным законодательством.

Письма ФНС России не являются нормативными правовыми актами, однако в них стали появ-

ляться нормы, устанавливающие правила поведения. Правоприменительная деятельность налоговых органов, приобретает, таким образом, обязательный характер для неопределенного круга лиц. В этой связи можно согласиться с А.В. Жигачевым, который полагает, что грани «нормативности» и «ненормативности» стали более размытыми [16]. Нормативность актов ФНС была отмечена даже Конституционным Судом РФ: «в силу принципа ведомственной субординации... такие акты опосредованно, через правоприменительную деятельность должностных лиц налоговых органов, приобретают, по сути, обязательный характер и для неопределенного круга налогоплательщиков»⁴.

Придание письмам органов исполнительной власти силы нормативного толкования превращает, по замечанию Н.С. Малютина, «норму закона в правило, которому грозит выхолощенность» [17, с. 15]. В этой ситуации воля законодателя, который обладает исключительными полномочиями по принятию актов налогового законодательства, подменяется позицией органов исполнительной власти. Это является нарушением положений пункта 2 статьи 4 НК РФ, согласно которой федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по контролю и надзору в области налогов и сборов и в области таможенного дела, и их территориальные органы не имеют права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов.

Примером того, как в российской налоговой практике нарушается принцип определенности налогообложения и функционирование обратных связей, является ситуация, сложившаяся в правоприменительной практике в связи с вопросом «дробления бизнеса» [18].

В письме от 11 августа 2017 г. № СА-4-7/15895@⁵ ФНС России изложила свое видение общих признаков, свидетельствующих о согласованности действий участников схем дробления бизнеса с целью ухода от исполнения налоговой обязанности. Следует обратить внимание на то, что названные

¹ Письма ФНС России от 29 октября 2015 г. № ОА-3-17/4072, от 13 ноября 2015 г. № ОА-3-17/4271@ // СПС «КонсультантПлюс».

² Письма ФНС России от 29 октября 2015 г. № ОА-3-17/4072, от 13 ноября 2015 г. № ОА-3-17/4271@ // СПС «КонсультантПлюс».

³ Письмо Минфина от 21 апреля 2016 г. № 03-08-РЗ/23009 // СПС «КонсультантПлюс».

⁴ Постановление Конституционного Суда РФ от 31 марта 2015 г. № 6-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 части 4 статьи 2 Федерального конституционного закона «О Верховном Суде Российской Федерации» и абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества «Газпром нефть» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2015. № 3.

⁵ СПС «КонсультантПлюс».

признаки лишь *могут* в своей совокупности и взаимной связи свидетельствовать о формальном разделении (дроблении) бизнеса с целью получения необоснованной налоговой выгоды. Ключевым понятием, которое подлежит критике, являются размытые критерии получения налогоплательщиками налоговой выгоды и определение грани, когда она переходит в категорию необоснованной.

Придавать письмам ФНС России и Минфина России статус нормативных актов абсолютно не оправданно. Разъяснения ФНС России не соответствуют признакам нормативного правового акта ни по форме, ни по издавшему органу, ни по порядку принятия и опубликования, ни по иным признакам.

Можно говорить о том, что из-за многочисленных писем ФНС «не видно» налогового закона. Сложившаяся ситуация нарушает принцип правовой определенности и вызывает негативную реакцию со стороны налогоплательщиков, что является проявлением обратной связи в налоговых правоотношениях. Так, после принятия только лишь одной статьи 54.1 НК РФ появился огромный массив разъяснений ФНС⁶, которые формально не являются нормативными правовыми актами, но фактически обладают нормативными свойствами. Налогоплательщики вынуждены при планировании экономической деятельности руководствоваться положениями, содержащимися в письмах ФНС.

Указание в Письме от 16 августа 2017 г. № СА-4-7/16152@ на необходимость избегать «формального подхода» лишь вводит в заблуждение: по сути один формальный критерий налоговой неисполнительности или подозрительности контрагента заменяется на другой не менее формальный критерий реального исполнения сделки именно этим контрагентом⁷. Подобный подход оставляет вопросы о необходимости оценки субъективной стороны в действиях налогоплательщика и допустимости привлечения его к ответственности.

По нашему мнению, обратная связь должна работать совсем по-другому: органы исполнительной власти должны реагировать на запросы налогоплательщиков, а Государственная Дума – принимать законы, которые становятся ответами на вызовы современных реалий. Ясность воли законодателя – идеал, к которому важно стремиться. В противном

случае невозможно достигнуть баланса интересов государства и налогоплательщиков: чем больше неясностей, тем больше дисбаланс. Это означает необходимость объективной оценки содержания и эффективности правовых норм, которые призваны правовыми способами обеспечивать реализацию принципа справедливости в налоговом праве.

Если говорить о международном опыте, то, как справедливо отмечает А.О. Четвериков, «наиболее глубинным противоречием, заложенным в самой природе международной интеграции, является конфликт между объединительными устремлениями государств и их нежеланием поступаться ради этого своей национальной индивидуальностью (идентичностью), включая самобытные правовые институты и традиции» [19, с. 61]. Налогообложение до сих пор является сферой, в которой государства-члены интеграционных объединений сохраняют суверенитет, особенно в сфере прямого налогообложения. Полномочия по налогообложению вступают в конфликт с целями этих объединений, а также основными экономическими свободами. Эти свободы, закрепленные как в учредительных договорах международных организаций и развивающих их положениях актов «жесткого права» (например, директивах ЕС), так и в актах «мягкого права», оказывают влияние на национальные налоговые системы. Аналогичное воздействие оказывают на них двусторонние налоговые соглашения между государствами. Хотя эти соглашения могут рассматриваться и как проявление налогового суверенитета, они в то же время ограничивают налоговые полномочия договаривающихся сторон.

Глобализация и свобода передвижения имеют следствием то, что товары, услуги, капитал и рабочая сила способны перемещаться быстрее и в большем количестве направлений. С одной стороны, это дает широкие возможности налогоплательщикам перемещать налоговую базу в низконалоговые юрисдикции или способствовать ее размыванию, с чем активно борются государства-члены. С другой стороны, перемещения налогоплательщиков ведут к налоговой конкуренции между государствами, которые стремятся привлечь налогоплательщиков всеми возможными способами: специальными режимами, низкими ставками и т. п.

⁶ Письмо ФНС России от 16 августа 2017 г. № СА-4-7/16152@; Письмо ФНС России от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@; Письмо ФНС России от 16 апреля 2019 г.

№ СА-4-7/7164; Письмо ФНС России от 12 июля 2019 г. № КЧ-4-7/13613 // СПС «КонсультантПлюс».

⁷ Taxology Alert № 78 // URL: <https://taxology.ru/alert78> (дата обращения: 21.08.2017).

Таким образом, применительно к наднациональному регулированию можно выделить два направления действия принципа прямых и обратных связей:

в отношениях государства и налогоплательщиков – обеспечение баланса публичного и частного интересов посредством поддержания принципа определенности налогообложения в условиях нестабильности правового регулирования;

в отношениях государств-членов и интеграционных объединений – это отношения по установлению единообразного правового регулирования в сфере налогообложения в государствах-членах.

3. Перспективы введения прогрессивного налогообложения доходов физических лиц в Российской Федерации

Проблема прогрессивности налогообложения посвящено относительно немного трудов российских исследователей последних лет [20–23]. Однако необходимо отметить, что данный вопрос рассматривался авторами в контексте социальной направленности налогового права [24], а также принципа равенства и справедливости, социальной функции налога [25].

Вместе с тем проблемы пропорционального и прогрессивного налогообложения в контексте принципа справедливости являлись предметом рассмотрения многих ученых – представителей дореволюционной и советской науки финансового права. Так, по мнению Н.И. Тургенева, «налоги должны быть распределяемы между всеми гражданами в одинаковой соразмерности; пожертвования каждого на пользу общую должны соответствовать силам его, т.е. его доходу. Все граждане пользуются выгодами общества, следственно, все должны споспешествовать сохранению оною» [26, с. 134]. Д.М. Львов полагал, что справедливость налогообложения требует равномерного налогообложения, отмечая, что прогрессивный налог более свойственен подоходному налогообложению. В отношении пропорционального налога Д.М. Львов применял термин «справедливое налогообложение», а в отношении прогрессивного – «посильное налогообложение» [27, с. 298]. Под соразмерностью налогообложения еще со времен Адама Смита принято понимать соотношение налоговой обязанности и налогоплательщика [28, с. 341].

И.И. Кучеров, основываясь на понимании справедливости, высказанном С.А. Муромцевым, определяет справедливость налогообложения как совокупность укоренившихся в обществе представлений о совершенном порядке налогообложения, подчеркивая, что более точное определение невозможно выработать без понимания того, что составляет основу этого совершенства [29, с. 25].

В контексте исследования практики применения прогрессивного налогообложения особую ценность представляет анализ опыта зарубежных стран, которые давно используют указанную систему. Проанализировав опыт государств-членов ЕС, отметим, что в ЕС ставки подоходного налога построены, как правило, по сложной прогрессии, однако в ряде государств он взимается на основе принципа пропорциональности. Величина налоговой ставки колеблется от 0 до 33% в зависимости от страны и меняется с учетом налоговых скидок, предоставляемых налогоплательщикам. В некоторых странах Европы применяется принцип семейного налогообложения (Франция, Германия, Ирландия, Люксембург)⁸. В зависимости от семейного положения налогоплательщика ставки налога дифференцируются. Во всех европейских странах ставка подоходного налога для одиноких налогоплательщиков выше, чем для супружеских пар. В Великобритании с учетом нестандартных налоговых скидок (расходов, связанных с работой, процентов по кредиту на покупку дома и т. д.) для одинокого налогоплательщика ставка подоходного налога почти на 3 % выше, чем для супружеской пары. В Германии доходы, не связанные с трудовой деятельностью, переходят полностью или частично на супруга с высшим доходом⁹.

В Российской Федерации фактор содержания ребенка учитывается при налогообложении доходов его родителей и является основанием для уменьшения налоговой базы, однако семейным налогообложением не является, поскольку доходы супругов облагаются НДФЛ по отдельности, а их общая сумма не влияет на размер налоговых отчислений. Кроме того, налоговые вычеты в данном случае рассматриваются государством скорее как механизм поддержки налогоплательщика с невысоким доходом, а не как базовый способ налогообложения, в котором налогооблагаемый доход является частью семейного бюджета.

⁸ OECD Tax Policy Studies № 13: Fundamental Reform of Personal Income Tax // Centre for Tax Policy and Administration, 2006. P. 55.

⁹ OECD Tax Policy Studies N 13: Fundamental Reform of Personal Income Tax // Centre for Tax Policy and Administration, 2006. P. 56.

Основываясь на зарубежном опыте, можно сделать вывод о том, что внедрение семейного налогообложения потребовало бы кардинального изменения основ подоходного налогообложения в Российской Федерации и вызвало бы трудности с идентификацией налогового состава домохозяйства, а также повлекло бы дискриминацию налогоплательщиков в условиях зарегистрированного и гражданского брака и злоупотребления с целью извлечения налоговой выгоды. Таким образом, замена концепции личного налогообложения в пользу семейного неприменима в Российской Федерации. Полагаем, что более целесообразным вариантом учета семейных обстоятельств является широкое использование налоговых вычетов.

По замечанию А.П. Терехиной, «подоходное налогообложение обладает большими возможностями воздействия на уровень реальных доходов населения, позволяет с помощью системы льгот, выбора объекта и ставок налогообложения стимулировать стабильные доходы бюджета за счет повышения ставок налога по мере роста заработков граждан» [30, с. 36]. Этот тезис при всей его справедливости применим к российским условиям не во всей полноте: доходы от НДФЛ составляют сравнительно небольшую часть доходов российского бюджета по сравнению с бюджетами европейских государств. В основных направлениях налоговой политики Российской Федерации налогообложению физических лиц традиционно уделялось немного внимания по сравнению с корпоративным налогообложением. Это объясняется тем, что налоговые доходы бюджета от поступлений по НДФЛ существенно ниже, чем от таковых по налогу на прибыль, а на первом плане в последние годы были меры по деофшоризации российской экономики. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов содержат тезис о том, что налогообложение доходов физических лиц требует постоянной корректировки, с одной стороны, с целью исключения необоснованных налоговых льгот, а с другой стороны, с целью уточнения отдельных положений в части порядка

определения налоговой базы и контроля за полнотой и своевременностью уплаты налога¹⁰.

Еще в 2019 г. Минэкономразвития России однозначно выражало свою позицию о том, что переход к прогрессивной шкале налогообложения НДФЛ может привести к уклонению от уплаты налогов и недополучению бюджетами бюджетной системы Российской Федерации соответствующих объемов денежных средств от НДФЛ. В качестве аргумента в пользу сохранения пропорциональной шкалы налогообложения доходов физических лиц называлась стабильность собираемости данного налога¹¹.

Однако ситуация изменилась в 2020 г. В обращении к гражданам России 23 июня 2020 г. Президент Российской Федерации предложил с 1 января 2021 г. изменить ставку налога на доходы физических лиц с 13 % до 15 % в отношении доходов, превышающих пять миллионов рублей в год. Предполагается, что эти средства будут носить целевой характер и будут направлены на лечение детей с тяжелыми, редкими заболеваниями, на закупку дорогостоящих лекарств, техники и средств реабилитации, на проведение высокотехнологичных операций¹². Указанная мера не предусматривалась в Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики, а разработанный в целях ее реализации проект федерального закона № 1022669-7 «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части налогообложения доходов физических лиц, превышающих 5 миллионов рублей за налоговый период»¹³ вызвал неоднозначную реакцию среди ученых и практиков.

А.В. Реут полагает, что «данную инициативу следует расценивать как сигнал того, что налоговая культура той части индивидов, которая будет уплачивать налог по повышенной ставке, достигла более высокого уровня» [31, с. 32]. С.Г. Пепеляев, напротив, выступает с критикой предложенных конструкций и полагает, что «законопроект лишает налогоплательщиков, получающих, например, только доходы от операций с ценными бумагами и от другой экономической активности, возможности применить налоговые вычеты. Этот по сути социалистический

¹⁰ Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов. URL: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2015/07/main/ONNP_2016-2018.pdf (дата обращения: 23.10.2020).

¹¹ Обзор обращений граждан, представителей организаций (юридических лиц), общественных объединений о результатах рассмотрения поступивших обращений и приня-

тых мерах в 1 полугодии 2019 года. URL: https://www.economy.gov.ru/material/file/0373bab8414e1a70a1932ad123f9415f/obzor_1kv2019.pdf (дата обращения: 26.10.2020).

¹² Обращение к гражданам России. URL: <http://kremlin.ru/events/president/news/63548> (дата обращения: 26.10.2020).

¹³ Система обеспечения законодательной деятельности. URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/1022669-7> (дата обращения: 06.11.2020).

подход дискриминирует граждан, получающих доходы от разного рода предпринимательской и инвестиционной деятельности» [32, с. 5].

Полагаем, что повышение НДФЛ до 15% нанесет ущерб среднему классу, тогда как для налогоплательщиков со высокими доходами с 2020 г. предусмотрена налоговая льгота, связанная с возможностью платить фиксированный платеж в 5 млн рублей вместо 13 % без дополнительной отчетности за все КИК¹⁴. Представляется, что изменения 2020 г. станут первым этапом перехода к прогрессивному налогообложению доходов физических лиц и в зависимости от реализации новых положений НК РФ будут приниматься соответствующие решения по дальнейшим изменениям налогового законодательства.

По нашему мнению, еще одним вариантом установления социальных гарантий в сфере подоходного налогообложения может стать нулевая ставка для граждан с доходом на уровне прожиточного минимума (установление необлагаемого минимума). Подобная практика используется в Германии, Австрии, Китае и др. Согласно НК РФ доходом является экономическая выгода: в случае же, когда доход равен прожиточному минимуму, заработок лишь компенсирует потраченный труд. Таким образом, прогрессивное налогообложение не обязательно подразумевает введение нескольких налоговых ставок: достаточным условием для этого является установление необлагаемого минимума по критерию величины доходов налогоплательщика.

Поскольку в российском законодательстве не установлены критерии бедности, НДФЛ взимается даже с доходов в размере прожиточного минимума. Это также не соответствует принципу социальной справедливости, потому что при отсутствии подобных критериев бедность не может считаться основанием освобождения от налогообложения.

Если рассуждать абстрактно, то справедливо облагать богатых более высокими налогами. На практике же именно невысокие доходы, получаемые большинством физических лиц в Российской Федерации, выступают основным источником НДФЛ. По замечанию В.Г. Панскова, справедливой может считаться только такая налоговая система, при которой после уплаты налогов достигается сокращение неравенства в экономическом положении

плательщиков [22, с. 110]. Однако в таком случае государство получит огромные выпадающие доходы (в первую очередь за счет субъектов Российской Федерации с низкими доходами населения) при относительно небольших дополнительно полученных доходах бюджета, что не решит вопросов социальной справедливости. Таким образом, не только сами налогоплательщики, но и целые регионы попадут в ситуацию, при которой богатые становятся богаче, а бедные – еще беднее.

Более того, налогоплательщики, получающие крупные доходы, обладают широкими возможностями для неуплаты налога или его минимизации, например, посредством смены налогового резидентства. В таком случае государство теряет, в первую очередь, налоговую базу, облагаемую по высоким ставкам, вследствие чего теряется значение повышенных налоговых ставок и нарушается функционирование распределительной функции налогообложения. Действия по уклонению от налогообложения часто совершаются богатыми налогоплательщиками, что негативно влияет на обратную связь в налоговых отношениях, поскольку делая налогообложение несправедливым с точки зрения граждан.

Таким образом, установление классической прогрессивной системы в Российской Федерации будет побуждать к изменению модели поведения как лиц, которые имеют возможность увеличения своего дохода, но не намерены этого делать вследствие снижения номинального прироста оплаты труда, так и лиц, которые ранее декларировали доходы в полном объеме, но при изменении модели налогообложения будут применять схемы уклонения от уплаты НДФЛ. Кроме того, результаты сравнительного анализа опыта государств-членов ЕС показывают неэффективность прогрессивной шкалы подоходного налогообложения как инструмента борьбы с социальным неравенством. Низкие ставки по налогу на доходы от капитала помогут снизить утечки капитала и повысить эффективность вычетов по процентным платежам, снижая стимулы к экспорту капитала и уклонению от налогообложения.

Полагаем, что в контексте принципа справедливости сущность прогрессивного налогообложения заключается не в установлении нескольких налоговых ставок и не определяется количеством налоговых вычетов, которые могут предоставляться лишь

¹⁴ Федеральный закон от 9 ноября 2020 г. № 368-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового

кодекса Российской Федерации» // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://pravo.gov.ru> (дата обращения: 09.11.2020).

небольшому количеству лиц, включая состоятельных налогоплательщиков, а в том, что оно отражает способность лица к уплате налога. По нашему мнению, эта способность должна быть гарантирована освобождением от налогообложения минимальной суммы дохода (МРОТ).

К тому же, в Российской Федерации и сегодня присутствуют элементы «налогообложения богатства» и прогрессивного налогообложения, о чем мы уже высказывались ранее [33]. Однако эти элементы присутствуют в имущественных налогах, будучи привязаны, например, к транспортным средствам, которыми владеет богатый налогоплательщик. Таким образом, это, по сути, налог, направленный на изъятие части дохода лица, владеющего дорогостоящим транспортным средством, а следовательно, располагающего доходом на приобретение подобного имущества.

4. Заключение

Таким образом, «российская система налогообложения доходов физических лиц с ее простотой, которую обеспечивает плоская шкала, в целом конкурентоспособна» [34, с. 60]. Однако важное направление ее развития – адаптация к современным вызовам глобальной экономики, а также дополнение существующей системы элементами прогрессивного налогообложения с учетом ряда факторов: «при установлении прогрессивной шкалы ставок подоходного налога в российской налоговой системе весьма важно продумать и экономически обосновать ставки налога применительно к налоговой базе. В противном случае все преимущества прогрессивной шкалы налогообложения могут превратиться в ее недостатки» [22, с. 111].

Установление классической прогрессивной системы в Российской Федерации будет побуждать к изменению модели поведения как лиц, которые имеют возможность увеличения своего дохода, но не намерены этого делать вследствие снижения номинального прироста оплаты труда, так и лиц, которые ранее декларировали доходы в полном объеме, но при изменении модели налогообложения будут применять схемы уклонения от уплаты НДФЛ. Кроме того, результаты сравнительного анализа опыта государственных ЕС показывают неэффективность прогрессивной шкалы подоходного налогообложения как инструмента борьбы с социальным неравенством.

Предлагается при реформировании российского режима налогообложения физических лиц применять лишь элементы прогрессивного налогообложения, а именно установить необлагаемый минимум в размере МРОТ, который обеспечит справедливость налогообложения для налогоплательщиков с уровнем доходов ниже среднего.

Считаем, что поставленная в 2020 году нашим государством задача поэтапного введения прогрессивного налогообложения физических лиц должна решаться только в контексте принципа социальной справедливости. Это не должно быть простое заимствование зарубежного опыта с его градацией налоговых ставок. Это должно быть качественным состоянием налоговой системы, в которой соблюдаются принципы определенности налогообложения и принцип прямых и обратных связей. Во-первых, каждый налогоплательщик должен чувствовать себя налогоплательщиком и понимать, какой налог он платит исходя из размеров полученных доходов. Во-вторых, необлагаемый минимум обеспечит соблюдение платежеспособности налогоплательщика с низким доходом.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Шахмаматьев А.А. Международное налоговое право / А.А. Шахмаматьев. – М. : Международные отношения, 2014. – 824 с.
2. Avi-Yonah R.S. Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State / R.S. Avi-Yonah // Harvard Law Review. 2000. No. 7, pp. 1573-676;
3. Avi-Yonah R.S. Taxation for a New 'New Deal': Short-, Medium-, and Long-Term Options / R.S. Avi-Yonah // URL: <https://ssrn.com/abstract=3603397> (дата обращения: 13.11.2020).
4. Ganghof S. The Politics of Income Taxation. A Comparative Analysis / S. Ganghof. – Colchester : ECPR Press, 2006.
5. Kohler-Koch B. Governance and Institutional Development / B. Kohler-Koch // European Integration Theory. – Oxford : Oxford University Press, 2004. – P. 97–115.
6. Schmidt P.K. A General Income Inclusion Rule as a Tool for Improving the International Tax Regime – Challenges Arising from EU Primary Law / P.K. Schmidt // Intertax. – 2020. – Vol. 48, iss. 11. – P. 983–997.
7. Пономарева К.А. О некоторых вопросах налогообложения доходов физических лиц в Европейском Союзе / К.А. Пономарева // Налоги. – 2017. – № 4. – С. 45–48.

8. Артемов Н.М. Системность в финансовом праве: теоретико-методологический аспект / Н.М. Артемов, И.Б. Лагутин // Государство и право. – 2017. – № 3. – С. 67–72.
9. Костюков А.Н. Дискуссионные вопросы предмета и системы российского финансового права / А.Н. Костюков. – Омск : Изд-во ОмГУ, 2002. – 94 с.
10. Казанцев Н.М. Метод финансового права: переосмысление / Н.М. Казанцев // Журнал российского права. – 2012. – № 6. – С. 47–59.
11. Ашмарина Е.М. Экономическое право России и особенности правового регулирования финансовых отношений / Е.М. Ашмарина, Н.М. Артемов // Право и государство: теория и практика. – 2020. – № 2 (182). – С. 194–197.
12. Горбунова О.Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России / О.Н. Горбунова. – М. : Профобразование, 2003. – 158 с.
13. Налогообложение доходов и прибыли : учеб. пособие / под общ. ред. С.Г. Пепеляева. – М. : Статут, 2015. – 192 с.
14. Демин А.В. Метод налогового права: универсальные средства и отраслевые особенности / А.В. Демин // Финансовое право. – 2009. – № 3. – С. 11–17.
15. Пономарева К.А. Особенности налогообложения доходов физических лиц в отношении с иностранным элементом / К.А. Пономарева // Правоприменение. – 2017. – № 1 (2). – С. 85–93. – DOI 10.24147/2542-1514.2017.1(2).85-93.
16. Жигачев А.В. Обжалование писем ФНС России в качестве нормативных актов (комментарий к Постановлению Конституционного Суда РФ от 31 марта 2015 г. № 6-П) / А.В. Жигачев // СПС «КонсультантПлюс».
17. Малютин Н.С. Судебное толкование как конституционная процедура в контексте разделения властей в Российской Федерации / Н.С. Малютин // Конституционное и муниципальное право. – 2015. – № 8. – С. 12–19.
18. Пономарева К.А. Дробление бизнеса: о соблюдении принципа определенности налогообложения в правоприменительной практике / К.А. Пономарева // Правоприменение. – 2020. – Т. 4. – № 2. – С. 41–48. – DOI 10.24147/2542-1514.2020.4(2).41-48.
19. Четвериков А.О. Метод «второго режима» в современном интеграционном праве: практика Европейского союза, перспективы Евразийского экономического союза / А.О. Четвериков // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2016. – № 1. – С. 61–64.
20. Савицкий А.И. Прогрессивное налогообложение доходов физических лиц: перспективы введения в России и зарубежный опыт / А.И. Савицкий // Закон. – 2016. – № 10. С. 44–62.
21. Морозов Д.В. Актуальные вопросы прогрессивного налогообложения доходов / Д.В. Морозов // Налоги (газета). – 2007. – № 17. – С. 31–32.
22. Пансков В.Г. К вопросу о прогрессивной шкале налогообложения доходов физических лиц / В.Г. Пансков // Налоги и налогообложение. – 2009. – № 7. – С. 14–19.
23. Загвоздина В.Н. О повышении социальной роли налога на доходы физических лиц / В.Н. Загвоздина, А.М. Бастрикова // Налоги и финансовое право. – 2015. – № 6. – С. 80–85.
24. Беликов Е.Г. Социальная направленность налогового права: реалии и перспективы / Е.Г. Беликов // Налоги (журнал). – 2016. – № 2. – С. 10–14.
25. Химичева Н.И. Принцип справедливости в правовом регулировании налогообложения доходов физических лиц / Н.И. Химичева, Е.Г. Беликов // Налоги (журнал). – 2016. – № 2. – С. 45–48.
26. У истоков финансового права. М.М. Сперанский. Н.И. Тургенев. М.Ф. Орлов / сост. : А.А. Ялбулганов ; под ред. А.Н. Козырина. – М. : Статут, 1998. – 432 с.
27. Львов Д.М. Курс финансового права / Д.М. Львов. – Казань : Типография университета, 1887. – 521 с.
28. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – М. : Гососцэкиз, 1935. – Т. 2. – 475 с.
29. Кучеров И.И. Справедливость налогообложения и ее составляющие (правовой аспект) / И.И. Кучеров // Финансовое право. – 2009. – № 4. – С. 24–29.
30. Терехина А.П. Система и принципы налогообложения доходов физических лиц в наиболее развитых странах / А.П. Терехина // Финансовое право. – 2010. – № 11. – С. 36–39.
31. Реут А.В. Влияние налоговой культуры на установление налогов (на примере налога на доходы физических лиц) / А.В. Реут // Финансовое право. – 2020. – № 8. – С. 29–33.
32. Пепеляев С.Г. Налог для размывания базы / С.Г. Пепеляев // Налоговед. – 2020. – № 10. – С. 4–7.

33. Артемов Н.М. Налогообложение доходов физических лиц в контексте проблем социальной справедливости / Н.М. Артемов, К.А. Пономарева // *Правоприменение*. – 2020. – Т. 4, № 4. – С. 46–55.

34. Милоголов Н.С. Повышенная ставка НДФЛ для нерезидентов в контексте налоговой конкуренции / Н.С. Милоголов // *Налоговед.* – 2017. – № 8. – С. 56–61.

REFERENCES

1. Shahmamet'ev A.A. International tax law. Moscow, Mezhdunarodnye otnosheniya Publ., 2014. 824 p. (In Russ.).
2. Avi-Yonah R.S. Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State. *Harvard Law Review*, 2000, no. 7, pp. 1573-676.
3. Avi-Yonah R.S. Taxation for a New 'New Deal': Short-, Medium-, and Long-Term Options // URL: <https://ssrn.com/abstract=3603397> (accessed: 13.11.2020).
4. Ganghof S. The Politics of Income Taxation. A Comparative Analysis. Colchester, ECPR Press, 2006.
5. Kohler-Koch B. Governance and Institutional Development, in: Wiener A., Diez T. (eds.) *European Integration Theory*. Oxford, Oxford University Press, 2004. Pp. 97-115.
6. Koerver Schmidt P. A General Income Inclusion Rule as a Tool for Improving the International Tax Regime – Challenges Arising from EU Primary Law. *Intertax*, 2020, vol. 48, no. 11, pp. 983-997.
7. Ponomareva K.A. On some personal income taxation issues in the European Union. *Nalogi = Taxes*, 2017, no. 4, pp. 45-48. (In Russ.).
8. Artemov N.M., Lagutin I.B. The system of financial law: theoretical-methodological aspect. *Gosudarstvo i pravo = State and Law*, 2017, no. 3, pp. 67-72. (In Russ.).
9. Kostyukov A. N. Debatable issues of the subject and system of Russian financial law. Omsk, OmsSU Publ., 2002. (In Russ.). 94 p.
10. Kazantsev N.M. Rethinking the method of financial law. *Zhurnal rossiiskogo prava = Journal of Russian Law*, 2012, no. 6, pp. 47-59. (In Russ.).
11. Ashmarina E.M., Artemov N.M. Economic law of Russia and features of legal regulation of financial relations. *Pravo i gosudarstvo: teorija i praktika = Law and state: theory and practice*, 2020, no. 2, pp. 194-197. (In Russ.).
12. Gorbunova O.N. Financial law and financial monitoring in contemporary Russia. Moscow, Profobrazovanie Publ., 2003. (In Russ.). 158 p.
13. Pepelyaev S.G. (ed.). Personal and corporate income taxation. Moscow, Statut Publ., 2015. (In Russ.).
14. Demin A.V. Method of tax law: universal tools and industry features. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2009, no. 3, pp. 11-17. (In Russ.).
15. Ponomareva K.A. Specific features of taxation of income of individuals in relations with foreign elements. *Pravoprimerenie = Law Enforcement Review*, 2017, vol. 1, no. 2, pp 85-93. (In Russ.). DOI 10.24147/2542-1514.2017.1(2).85-93.
16. Zhigachev A.V. Appeal of letters of the Federal tax service of Russia as normative acts (commentary to the Resolution of the constitutional Court of the Russian Federation of March 31, 2015 No. 6-P). ConsultantPlus. (In Russ.).
17. Malyutin N.S. Judicial interpretation as a constitutional procedure in the context of separation of powers in the Russian Federation. *Konstitutsionnoe i munitsipal'noe pravo = Constitutional and municipal law*, 2015, no. 8, pp. 12-19. (In Russ.).
18. Ponomareva K.A. Business splitting: compliance with the principle of tax certainty in law enforcement practice. *Pravoprimerenie = Law Enforcement Review*, 2020, vol. 4, no. 2, pp. 41-48. (In Russ.). DOI 10.24147/2542-1514.2020.4(2).41-48.
19. Chetverikov A.O. Method of the "second regime" in modern integration law: practice of the European Union, prospects of the Eurasian economic Union. *Zakony Rossii: opyt, analiz, praktika*, 2016, no.1, pp. 61-64. (In Russ.).
20. Savitskiy A.I. Progressive taxation of income of individuals: prospects for introduction in Russia and foreign experience. *Zakon*, 2016, no. 10, pp. 44-62. (In Russ.).
21. Morozov D.V. Actual issues of progressive taxation of income. *Nalogi (gazeta) = Taxes (Newspaper)*, 2007, no. 17, pp. 31-32. (In Russ.).
22. Panskov V.G. On the issue of the progressive scale of taxation of personal income. *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and Taxation*, 2009, no. 7, pp. 14-19. (In Russ.).

23. Zagvozdina V.N., Batrikova A.M. on increasing the social role of the tax on personal income. *Nalogi i finansovoe pravo = Taxes and Financial Law*, 2015, no. 6, pp. 80-85. (In Russ.).
24. Belikov E.G. Social orientation of tax law: realities and prospects. *Nalogi = Taxes*, 2016, no. 2, pp. 10-14. (In Russ.).
25. Himicheva N.I., Belikov E.G. The principle of justice in the legal regulation of taxation of income of individuals. *Nalogi = Taxes*, 2016, no. 2, pp. 45-48. (In Russ.).
26. At the origins of financial law. M.M. Speranskij. N.I. Turgenev. M.F. Orlov / Jalbulganov A.A.; Kozyrin A.N. eds. M.: Statut, 1998. 432 p. (In Russ.).
27. L'vov D.M. The course of financial law. Kazan', University typography, 1887. (In Russ.). 521 p.
28. Smith A. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. Moscow, Gosstatizdat Publ., 1975. 475 p. (In Russ.).
29. Kucherov I.I. Justice of taxation and its components (legal aspect). *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2009, no. 4, pp. 24-29. (In Russ.).
30. Terehina A.P. System and principles of taxation of personal income in the most developed countries. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2010, no. 11, pp. 36-39. (In Russ.).
31. Reut A.V. The influence of tax culture on the establishment of taxes (on the example of the tax on personal income). *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2020, no. 8, pp. 29-33. (In Russ.).
32. Pepeljaev S.G. The tax for the base erosion. *Nalogoved = Tax Expert*, 2020, no. 10, pp. 4-7. (In Russ.).
33. Artemov N.M., Ponomareva K.A. Taxation of personal income in the context of issues of social fairness. *Pravoprimenenie = Law Enforcement Review*, 2020, vol. 4, no. 4, pp. 46–55. (In Russ.).
34. Milogolov N.S. The increased personal income tax rate for non-residents in the context of tax competition. *Nalogoved = Tax Expert*, 2017, no. 8, pp. 56-61. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Артемов Николай Михайлович – доктор юридических наук, профессор, Заслуженный юрист Российской Федерации, Почетный работник высшего профессионального образования Российской Федерации, профессор кафедры финансового права Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА) 125993, Россия, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, 9
E-mail: nikoarte@yandex.ru
ORCID: 0000-0002-2462-3961

Пономарева Карина Александровна – кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры государственного и муниципального права Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского 644077, Россия, г. Омск, пр. Мира, 55а
E-mail: karinaponomareva@gmail.com
ORCID: 0000-0002-2951-3067

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Артемов Н.М. Элементы прогрессивного налогообложения доходов физических лиц в контексте принципа прямых и обратных связей / Н.М. Артемов, К.А. Пономарева // Правоприменение. – 2021. – Т. 5, № 1. – С. 68–79. – DOI: 10.52468/2542-1514.2021.5(1).68-79.

INFORMATION ABOUT AUTHORS

Nikolay M. Artemov – Doctor of Law, Professor, Honoured Lawyer of the Russian Federation, Honoured Worker of Higher School of Russia; Professor, Department of Financial Law
Kutafin Moscow State Law University (MSAL)
9, Sadovaya-Kudrinskaya ul., Moscow, 125993, Russia
E-mail: nikoarte@yandex.ru
ORCID: 0000-0002-2462-3961

Karina A. Ponomareva – PhD in Law, Associate Professor; Associate Professor, Department of State and Municipal Law
Dostoevsky Omsk State University
55a, Mira pr., Omsk, 644077, Russia
E-mail: karinaponomareva@gmail.com
ORCID: 0000-0002-2951-3067

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Artemov N.M., Ponomareva K.A. Elements of progressive personal income taxation in the context of the principle of forward and backward links. *Pravoprimenenie = Law Enforcement Review*, 2021, vol. 5, no. 1, pp. 68–79. DOI: 10.52468/2542-1514.2021.5(1).68-79. (In Russ.).