

УДК 336.225.5:342.9

Красильникова Елизавета Дмитриевна,

Новицкая Ульяна Андреевна

Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова, г.

Москва, Россия

Научный руководитель: *Лозовицкая Галина Петровна*

д.ю.н., профессор кафедры государственно-правовых и уголовно-

правовых дисциплин

ПРОГРЕССИВНОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ КАК ИНСТРУМЕНТ
АДМИНИСТРАТИВНОГО ПРИНУЖДЕНИЯ И СТИМУЛИРОВАНИЯ:
БАЛАНС ПУБЛИЧНЫХ И ЧАСТНЫХ ИНТЕРЕСОВ

Аннотация: В статье исследуется прогрессивное налогообложение как инструмент административного права РФ. Анализируется реформа НДФЛ 2025 года. Рассматривается механизм баланса публичных и частных интересов через сочетание принуждения через прогрессивные ставки и стимулирования через прогрессивные вычеты.

Ключевые слова: прогрессивное налогообложение, административное право, НДФЛ, баланс публичных и частных интересов, налоговое принуждение, налоговое стимулирование, налоговые вычеты.

Krasilnikova Elizaveta Dmitrievna,

Novitskaya Ulyana Andreevna

Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia

Scientific adviser: Galina Petrovna Lozovitskaya

PROGRESSIVE TAXATION AS AN INSTRUMENT OF ADMINISTRATIVE
COERCION AND INCENTIVE: BALANCING PUBLIC AND PRIVATE
INTERESTS

Abstract: The article examines progressive taxation as a tool of administrative law in the Russian Federation. It analyzes the 2025 reform of personal income tax.

The article examines the mechanism of balancing public and private interests through a combination of coercion through progressive rates and incentives through progressive deductions.

Key words: progressive taxation, administrative law, personal income tax, balance of public and private interests, tax coercion, tax incentives, and tax deductions.

Введение

Современная налоговая система Российской Федерации переживает этап фундаментальной трансформации, связанной с переходом к прогрессивному налогообложению доходов физических лиц. Принятие Федерального закона от 12 июля 2024 года № 176-ФЗ, вводящего с 1 января 2025 года пятиступенчатую шкалу НДФЛ, знаменует завершение эпохи плоской шкалы и открывает новый этап развития налогового законодательства. Данная реформа актуализирует потребность в теоретико-правовом осмыслении прогрессивного налогообложения, административно-правовая природа которого в аспекте сочетания государственного принуждения и экономического стимулирования остается недостаточно исследованной. В юридической литературе отмечается, что налоговые правоотношения представляют собой сферу столкновения частных интересов налогоплательщиков и публичных интересов государства. Как указывает Д.В. Щекин, при разрешении налоговых коллизий происходит балансировка не только частного и публичного фискального интересов, но и двух публичных интересов – фискального и публичного экономического. Прогрессивное налогообложение выступает уникальным правовым инструментом, способным обеспечить устойчивость данного равновесия.

Цель исследования – выявить административно-правовую природу прогрессивного налогообложения как инструмента сочетания государственного принуждения и экономического стимулирования в условиях реформы 2025 года.

Задачи:

- 1) проанализировать теоретико-правовые основы и эволюцию прогрессивного

налогообложения в российском праве;

2) исследовать механизмы административного принуждения и стимулирования в пятиступенчатой шкале НДФЛ;

3) оценить современное состояние баланса публичных и частных интересов и определить перспективы совершенствования правового регулирования.

Методологическая основа: формально-юридический, сравнительно-правовой, историко-правовой методы, системный анализ и правовое моделирование.

История проблемы

Прогрессивное налогообложение не является изобретением современной юридической мысли, оно имеет глубокие исторические корни и прошло длительный путь эволюции в отечественном правопорядке [5]. В дореволюционной России идеи прогрессивного обложения активно обсуждались в научной литературе и частично реализовывались в промышленном налоге и налоге с недвижимости, однако полноценной системы подоходного прогрессивного налога создано не было. В советский период налоговая система строилась на принципиально иных основаниях, поскольку основная масса доходов изымалась государством в неналоговой форме, через механизм цен и прямого распределения прибыли государственных предприятий [4].

Подоходный налог с населения существовал, но его прогрессивный характер имел скорее идеологическое, нежели фискальное значение, поскольку реальные доходы большинства граждан были невысоки, и дифференциация ставок затрагивала узкий круг лиц. После распада СССР и перехода к рыночной экономике российская налоговая система формировалась под влиянием как дореволюционного опыта, так и западных моделей. Налоговый кодекс РФ, принятый в 1998-2000 годах, изначально закреплял пропорциональную шкалу налогообложения доходов физических лиц по ставке 13%, что было обусловлено необходимостью вывода доходов из тени и стимулирования легализации экономической деятельности [3].

Период с 2001 по 2020 год характеризовался устойчивым действием плоской шкалы, которая, по мнению большинства экспертов, в целом выполнила свою задачу по детенизации доходов. Однако уже в конце 2010-х годов в обществе и в экспертной среде развернулась дискуссия о необходимости возврата к прогрессивному обложению в связи с ростом социального неравенства и потребностью в дополнительных бюджетных доходах. Промежуточным этапом стало введение с 1 января 2021 года двухступенчатой шкалы НДФЛ: ставка 13% для доходов до 5 миллионов рублей в год и 15% для доходов, превышающих указанный порог. Важно подчеркнуть, что повышенная ставка применялась не ко всей сумме дохода, а лишь к сумме превышения, что смягчало фискальное давление и закладывало основы будущей более глубокой дифференциации.

Содержание исследования

Новый этап реформирования, реализованный Федеральным законом № 176-ФЗ, принципиально меняет архитектуру подоходного налогообложения [1]. С 1 января 2025 года в отношении основной налоговой базы, включающей доходы от трудовой деятельности, доходы индивидуальных предпринимателей, материальную выгоду при приобретении ценных бумаг, прибыль контролируемых иностранных компаний и ряд других доходов, установлена пятиступенчатая прогрессивная шкала. Дифференциация ставок выглядит следующим образом: 13 процентов применяется к доходам до 2,4 миллиона рублей в год; 15 процентов – к доходам от 2,4 до 5 миллионов рублей в год; 18 процентов – к доходам от 5 до 20 миллионов рублей в год; 20 процентов – к доходам от 20 до 50 миллионов рублей в год; 22 процента – к доходам, превышающим 50 миллионов рублей в год.

Законодатель сохранил принцип сложной, или кумулятивной, прогрессии, при котором повышенная ставка применяется не ко всему доходу налогоплательщика, а исключительно к сумме превышения над соответствующим пороговым значением. Данный механизм имеет

принципиальное значение для обеспечения баланса интересов, поскольку не допускает резкого увеличения налоговой нагрузки при незначительном превышении очередного порога [4]. Так, если годовой доход гражданина составляет 5,2 миллиона рублей, то налог по ставке 13% будет исчислен с суммы 2,4 миллиона рублей, по ставке 15% – с суммы 2,6 миллиона рублей (от 2,4 до 5 миллионов), и лишь с 200 тысяч рублей, превышающих 5 миллионов, налог будет удержан по ставке 18%. Тем самым реализуется принцип справедливости, не допускающий конфискационного характера налогообложения.

При этом для отдельных видов доходов сохранена двухступенчатая шкала с предельными ставками 13% и 15%. К таким доходам отнесены дивиденды, проценты по вкладам в банках, доходы от продажи имущества и долей в уставном капитале, а также ряд других пассивных доходов. Такая дифференциация имеет под собой административно-правовое обоснование: законодатель стремится избежать чрезмерного налогового давления на инвестиционные процессы, сохраняя стимулы для капитализации экономики и оборота имущества. С позиции административного права, это пример осознанного ограничения фискальных притязаний государства в пользу публичного экономического интереса, заключающегося в поддержании инвестиционной активности [5].

Административно-принудительный потенциал прогрессивного налогообложения реализуется через механизм налогового администрирования, центральным элементом которого выступает институт налоговых агентов. Обязанность по исчислению и удержанию налога по прогрессивным ставкам возложена на организации и индивидуальных предпринимателей, выплачивающих доход физическим лицам. Исполнение данной обязанности обеспечено возможностью применения мер государственного принуждения, предусмотренных статьей 123 Налогового кодекса РФ, которая устанавливает штраф в размере 20% от суммы, подлежащей удержанию и перечислению [2]. Принудительный характер усиливается также расширением сферы

налогообложения материальной выгоды: с 2025 года введен новый вид облагаемой НДФЛ материальной выгоды от экономии на процентах по займам, полученным от организации или индивидуального предпринимателя, признанных взаимозависимыми лицами по отношению к работодателю налогоплательщика, а также при приобретении долей участия в уставном капитале обществ с ограниченной ответственностью по цене ниже рыночной.

Наряду с усилением принудительных начал, реформа 2025 года демонстрирует беспрецедентное развитие стимулирующих механизмов. Ключевым новшеством стало появление в российском налоговом праве так называемых прогрессивных налоговых вычетов. Суть механизма заключается в том, что размер возвращаемого налогоплательщику из бюджета налога зависит от ставки, по которой он уплачивал налог в соответствующем налоговом периоде [3]. Так, при реализации права на имущественный вычет в связи с приобретением жилья налогоплательщик возвращает не условные 13% от предельной суммы расходов (2 миллиона рублей), а процент, соответствующий его максимальной ставке налогообложения. Если гражданин уплачивал налог по ставке 22%, предельная сумма возврата составит 440 тысяч рублей (22% от 2 миллионов) вместо прежних 260 тысяч. Аналогичный подход применяется и к инвестиционным вычетам.

Существенно расширена система стандартных вычетов. Ежемесячный вычет на второго ребенка повышен с 1400 до 2800 рублей, на третьего и последующего – с 3000 до 6000 рублей, на ребенка-инвалида – до 12000 рублей. Повышен пороговый уровень дохода, ограничивающий применение вычетов, – с 350 до 450 тысяч рублей. С 2026 года планируется введение налогового вычета для семей с двумя и более детьми при условии, что доход на члена семьи не превышает 1,5 региональных прожиточных минимума. Данные меры направлены на стимулирование социально значимого поведения и поддержку семей с детьми.

В сфере предпринимательской деятельности также реализованы

стимулирующие меры [4]. Повышены пороговые значения для применения упрощенной системы налогообложения: предельный размер доходов увеличен до 450 миллионов рублей, остаточная стоимость основных средств – до 200 миллионов рублей. При этом отменены повышенные ставки для налогоплательщиков, превышающих стандартные лимиты, что упрощает налоговое администрирование и снижает риски для малого бизнеса. Одновременно скорректирован механизм уплаты страховых взносов для индивидуальных предпринимателей, что также может рассматриваться как мера поддержки в условиях увеличения общей налоговой нагрузки на высокие доходы.

В сфере контроля за иностранными компаниями законодатель ввел ограничение на применение льготы по пятилетнему владению акциями и долями: с 2025 года льгота действует только для налоговых резидентов Российской Федерации и в пределах налоговой базы до 50 миллионов рублей. Данная мера, усиливая фискальное давление на выводимые из-под налогообложения доходы, одновременно стимулирует долгосрочные инвестиции в российскую экономику и препятствует использованию иностранных структур для минимизации налоговых обязательств.

Одной из ключевых проблем реализации прогрессивного налогообложения выступает противодействие налогоплательщиков, выражающееся в различных формах девиантного поведения, среди которых наиболее распространенной является дробление предмета налогообложения [5]. Суть данной схемы заключается в искусственном разделении бизнеса или доходов между несколькими формально самостоятельными лицами с целью удержания налоговой базы каждого из них в пределах пониженных ставок. Налоговые органы в рамках контрольной работы активно выявляют подобные схемы, применяя доктрину необоснованной налоговой выгоды и сложившуюся судебную практику, признающую дробление бизнеса формой уклонения от налогообложения. В научной литературе обосновывается необходимость

совершенствования правовых механизмов противодействия дроблению, включая развитие критериев взаимозависимости и согласованности действий.

Показательной с точки зрения поиска баланса интересов является текущая дискуссия о налоге на роскошь. В феврале 2026 года в Государственную Думу внесен законопроект, предлагающий установить повышенные ставки налогообложения для недвижимого имущества стоимостью более 350 миллионов рублей – до 4% от кадастровой стоимости, а также для элитных транспортных средств. При этом подобные инициативы обсуждаются законодателем на протяжении более двадцати лет, однако полноценный налог на роскошь так и не введен. Вместо отдельного налога законодатель использует механизмы повышающих коэффициентов и прогрессивных ставок в рамках существующих имущественных налогов. Такой осторожный подход отражает понимание того, что избыточное фискальное давление на имущественной сфере способно спровоцировать отток капитала и сокрытие активов, что противоречит публичному экономическому интересу.

Результаты исследования

Проведенное исследование позволяет сформулировать ряд выводов, имеющих теоретическое и практическое значение. Прежде всего, следует констатировать, что прогрессивное налогообложение в современном российском праве представляет собой сложный административно-правовой инструмент, органично сочетающий элементы государственного принуждения и экономического стимулирования. Принуждение реализуется через императивное установление обязанности по уплате налога по прогрессивным ставкам, систему налогового администрирования, контрольные мероприятия налоговых органов и меры ответственности за налоговые правонарушения. Стимулирование осуществляется через развитую систему налоговых вычетов и льгот, которые приобрели с 2025 года качественно новый характер благодаря появлению прогрессивных вычетов, размер которых коррелирует с примененной ставкой налогообложения.

Баланс публичных и частных интересов в российской модели прогрессивного налогообложения обеспечивается совокупностью правовых механизмов[5]. Во-первых, это применение сложной (кумулятивной) прогрессии, исключая конфискационный характер изъятия при незначительном превышении пороговых значений. Во-вторых, дифференциация ставок в зависимости от вида дохода, сохраняющая стимулы для инвестиционной активности и оборота имущества. В-третьих, расширение системы социальных налоговых вычетов, которое не только компенсирует повышенную нагрузку на высокие доходы, но и стимулирует социально значимое поведение – приобретение жилья, образование, лечение, занятия спортом. В-четвертых, учет публичного экономического интереса при определении параметров налоговой политики, что проявляется в осторожном подходе к введению налога на роскошь и сохранении льготных режимов для малого предпринимательства.

Реформа 2025 года демонстрирует стремление законодателя к построению целостной, внутренне согласованной системы прогрессивного налогообложения, в которой принуждение и стимулирование выступают не как противоположности, а как взаимодополняющие элементы [3]. Принуждение создает необходимую фискальную базу, обеспечивающую реализацию публичных функций государства, а стимулирование формирует условия для экономического роста и социального развития. Такая двухвекторная модель в наибольшей степени соответствует принципу справедливости налогообложения, закрепленному в статье 3 Налогового кодекса РФ и предполагающему учет фактической способности налогоплательщика к уплате налога [2]. Важнейшим условием сохранения баланса публичных и частных интересов выступает прозрачность налогового администрирования и последовательная реализация принципа справедливости налогообложения в правоприменительной практике. Переход Федеральной налоговой службы к бездекларационному порядку предоставления имущественных и инвестиционных вычетов, реализуемый с

2025 года, снижает административную нагрузку на граждан и минимизирует конфликтный потенциал налоговых правоотношений.

Подводя итог, следует подчеркнуть, что прогрессивное налогообложение в его современной российской модели выступает не просто фискальным инструментом, а комплексным средством административно-правового воздействия на экономические и социальные процессы. Баланс публичных и частных интересов достигается здесь не механическим уравниванием противоположных начал, а их органическим синтезом, при котором принуждение служит основой для стимулирования, а стимулирование – оправданием для принуждения. Дальнейшее развитие данного правового института будет определяться как фискальными потребностями государства, так и необходимостью поддержания экономической активности и социальной стабильности.

Список использованных источников

1. Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признанию утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» от 12.07.2024 № 176-ФЗ [Электронный ресурс] URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_480697/?ysclid=mm7ok8f8t2549176913 (дата обращения 27.02.2026)
2. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 146-ФЗ [Электронный ресурс] URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/?ysclid=mm7oqp0ewm833732218 (дата обращения 27.02.2026)
3. Валуйских Е. А., Рысай Б. Г. Изменения налогового законодательства 2025 года, касающиеся налога на доходы физических лиц // Вестник науки. 2025. №1 (82). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/izmeneniya-nalogovogo-zakonodatelstva-2025-goda-kasayuschiesya-naloga-na-dohody-fizicheskikh-lits>

(дата обращения: 28.02.2026).

4. Красюков А. В. Прогрессивное налогообложение в России: виды и правовые последствия // Вестник ВГУ. Серия: Право. 2025. №3 (62). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/progressivnoe-nalogooblozhenie-v-rossii-vidy-i-pravovye-posledstviya> (дата обращения: 28.02.2026).
5. Марков Е. А., Яковлева Е. Р., Мигунова М. И. Прогрессивная шкала налогообложения: влияние на экономику России // Прогрессивная экономика. 2025. №3. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/progressivnaya-shkala-nalogooblozheniya-vliyanie-na-ekonomiku-rossii> (дата обращения: 01.03.2026).