

DOI: 10.17803/1729-5920.2021.172.3.082-094

Л. Ш. Юлгушева*

Анализ справедливости налогообложения доходов физических лиц в Российской Федерации

Аннотация. В статье исследуется вопрос о справедливости прогрессивного налогообложения, введение которого в Российской Федерации с 2021 г. было объявлено Президентом Российской Федерации В. В. Путиным в ходе обращения к гражданам 23 июня 2020 г. Вопрос о возвращении к прогрессивному налогообложению поднимался в научном сообществе неоднократно, и одним из аргументов в его пользу было представление о прогрессивном налогообложении как о более справедливом, нежели пропорциональное. Вместе с тем, как следует из слов В. В. Путина, главной целью введения налоговой прогрессии является изыскание средств на финансирование определенных проектов, но не достижение справедливости. Однако поставленная Президентом задача не исключает необходимости исследовать вопрос справедливости прогрессивного налогообложения и научного обоснования предлагаемых изменений, что делает выбранную тему актуальной.

В статье рассматривается сущность «справедливого налогообложения» на основании теорий справедливости Джона Ролза и Амартии Сена и принципов налогообложения. Анализируется на предмет налоговой справедливости Федеральный закон от 23.11.2020 № 372-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части налогообложения доходов физических лиц, превышающих 5 млн руб. за налоговый период», предполагающий введение комбинированной налоговой ставки к доходам, превышающим 5 млн руб. в год, а также исследуется вопрос о перспективах дальнейшего изменения налогообложения доходов физических лиц в Российской Федерации с точки зрения достижения справедливости. Методологическая база исследования основана на принципах диалектического подхода. Применялись общенаучные методы познания: анализ, синтез, обобщение, индукция.

На основании принципов налогообложения и нескольких подходов к трактовке справедливости заключено, что прогрессивное налогообложение более справедливо, чем действовавшее по 2020 г. включительно пропорциональное. Сформулированы и обоснованы предложения по изменениям в НК РФ, направленные на усиление справедливости налогообложения: интенсификация прогрессивности налогообложения (с учетом поправок, вступающих в силу с 1 января 2021 г.) и введение не облагаемого налогом на доходы физических лиц «минимального дохода».

Ключевые слова: налог на доходы физических лиц; справедливость; принципы налогообложения; прогрессивное налогообложение; пропорциональное налогообложение; налоговое право; изменения в законодательстве; налоговые ставки; связь справедливости с правом; принципы налогового права.

Для цитирования: Юлгушева Л. Ш. Анализ справедливости налогообложения доходов физических лиц в Российской Федерации // Lex russica. — 2021. — Т. 74. — № 3. — С. 82–94. — DOI: 10.17803/1729-5920.2021.172.3.082-094.

Analysis of Fairness of Personal Income Taxation in the Russian Federation

Lilia Sh. Yulgusheva, Cand. Sci. (Economics), Senior Consultant, FBK Legal
ul. Myasnitskaya, d. 48, pom. 1, Moscow, Russia, 107078
lilia.yulgusheva@gmail.com

Abstract. The paper explores the issue of fairness of progressive taxation. The introduction of progressive taxation in the Russian Federation in 2021 was announced by the President of the Russian Federation Vladimir Putin in his Address to citizens on June 23, 2020. The issue of returning to progressive taxation has been repeatedly raised in

© Юлгушева Л. Ш., 2021

* Юлгушева Лилия Шамилевна, кандидат экономических наук, старший консультант ФБК Legal
Мясницкая ул., д. 48, пом. 1, г. Москва, Россия, 107078
lilia.yulgusheva@gmail.com

the scientific community, and one argument in its favor was the provision that progressive taxation is more fair than proportional taxation. At the same time, as Putin's words suggest, the main goal of the introduction of tax progression is to find funds for financing certain projects, but not to achieve justice. However, the task set by the President does not exclude the need to investigate the issue of fairness of progressive taxation and the doctrinal justification of the proposed changes, which makes the chosen topic relevant.

The paper deals with the essence of "fair taxation" on the basis of the theories of justice, developed by John Rawls and Amartya Sen, and principles of taxation. The author analyzes the Federal Law of November 23, 2020, No. 372-FZ "On Amendments to Part Two of the Tax Code of the Russian Federation in Part Concerning Taxation of Personal Income Exceeding 5 Million Rubles for the Tax Period" that introduces application of a combined tax rate to the income exceeding 5 million rubles per year, as well as the issue of prospects for further changes in personal income taxation in the Russian Federation in the context of achieving justice. Methodologically, the paper is based on the principles of the dialectical approach. The author applies general scientific methods of cognition, namely: analysis, synthesis, generalization, induction.

Based on the principles of taxation and several approaches to the interpretation of fairness, it is concluded that progressive taxation is more fair than the ones in force until 2020, including proportional taxation. The author proposes amendments to the Tax Code of the Russian Federation aimed at enhancing fairness of taxation. They include intensification of tax progressiveness (taking into account amendments entering into effect on January 1, 2021) and the introduction of a tax-free minimum on personal income.

Keywords: tax on personal income; fairness; principles of taxation; progressive taxation; proportional taxation; tax law; changes in law; tax rates; relationship of fairness to law; principles of tax law.

Cite as: Yulgusheva LSh. Analiz spravedlivosti nalogooblozheniya dohodov fizicheskikh lits v Rossiyskoy Federatsii [Analysis of Fairness of Personal Income Taxation in the Russian Federation]. *Lex russica*. 2021;74(3):82-94. DOI: 10.17803/1729-5920.2021.172.3.082-094 (In Russ., abstract in Eng.).

Введение

Идея справедливости, являясь в первую очередь философской категорией, пронизывает все сферы человеческого бытия. Концепция справедливости существовала, пожалуй, на протяжении всей истории человечества, а подходы к определению того, что есть справедливость, менялись вместе с обществом и общественными ценностями.

Проблема справедливости не обошла и налогообложение. Более того, вопрос «справедливых налогов» поднимался неоднократно, а упрек в «несправедливом налогообложении» звучит и по сей день, причем в России, по мнению населения, по «несправедливости» лидирует налог на доходы физических лиц (НДФЛ)¹. В. Е. Чиркин объясняет это большим (в 17 раз) разрывом между доходами 10 % наиболее обеспеченных и 10 % наиболее бедных индивидов,

подчеркивая, что такой разрыв в доходах в России втрое выше, чем в Казахстане, Беларуси и странах Европейского Союза². В пользу этого объяснения свидетельствует и тот факт, что в скандинавских странах, известных высокими подоходными налогами, большинство населения не считает несправедливым доходящий до 50–60 % доходов³ уровень налогообложения наиболее обеспеченных индивидов.

Иными словами, богатые должны платить больше налогов, чем бедные, и это есть справедливость. Однако не все обеспеченные индивиды согласятся с такой трактовкой справедливости. Как утверждал А. А. Соколов, «понятие податной справедливости — это как бы общая форма, в которую каждым классом вливается особое конкретное содержание»⁴.

Кроме того, в чем справедливость, если человек, который много и упорно трудится, должен со своих честно заработанных доходов

¹ См.: Манушин Д. В. Уточнение сути налогового противоречия и меры по его ослаблению в условиях кризиса: борьба с теневой экономикой и переход на справедливые правила налогообложения // Международный бухгалтерский учет. 2018. № 1–2. С. 103.

² Чиркин В. Е. Социальная справедливость как фактор устойчивого развития общества (конституционные вопросы) // Актуальные проблемы экономики и права. 2017. Т. 11. № 1. С. 89–97.

³ См.: PwC: Worldwide Tax Summaries // Официальный сайт PwC. URL: <https://taxsummaries.pwc.com/> (дата обращения: 21.10.2020).

⁴ Соколов А. А. Теория налогов. М., 2003. С. 159.

платить больше налогов, чем человек, который получает меньший доход за меньшие усилия в труде? А между тем прогрессивное налогообложение, например, в ряде европейских стран применяется одинаково к пассивным доходам и к доходам от работы по найму.

В связи с этим встает вопрос, действительно ли прогрессивное налогообложение более справедливо, чем пропорциональное? Особенно этот вопрос актуален сейчас, когда после долгих дискуссий о необходимости введения в России прогрессивного налогообложения были приняты соответствующие поправки к НК РФ.

Необходимо помнить, что В. В. Путин долгое время являлся сторонником пропорционального налогообложения и заявлял, что «нельзя отказываться от так называемой плоской ставки», а прогрессивная шкала «как бы она внешне ни смотрелась социально справедливой, но она этой справедливости не облегчит, наоборот, то будет бременем для миллионов людей со средними доходами»⁵.

Меняя свою точку зрения по поводу необходимости введения прогрессивного налогообложения доходов физических лиц, В. В. Путин обратил внимание, что «с учетом нового качества администрирования, внедрения здесь цифровых технологий появилась возможность распределять налоговую нагрузку более дифференцированно и направлять дополнительные финансовые поступления на решение конкретных, значимых для общества задач»⁶. Речь не идет о достижении справедливости — речь идет об изыскании средств для финансирования определенных проектов.

Однако такой посыл Президента не отменяет другой вопрос: как введение прогрессивного налогообложения соотносится с идеей справедливого налогообложения? Не оспаривая необходимость выделения средств на лечение детей, все же нельзя не задаться вопросом, не сбудется ли сделанный в 2012 г. прогноз В. В. Путина о «бремени для миллионов людей со средними доходами»? Какие еще

изменения можно предложить для достижения максимально справедливого налогообложения доходов физических лиц в России?

Для поиска ответов на поставленные вопросы необходимо определить, что есть справедливость и как она связана с правом вообще и налоговым правом в частности.

1. Концепции справедливости и ее связь с правом

О справедливости размышляли еще мыслители древности: Сократ, Платон, Аристотель, однако в их представлениях справедливость носила больше характер нравственной добродетели. Кроме того, на их взгляды оказывала влияние окружавшая их действительность. Так, Платон⁷ и Аристотель⁸ признавали справедливость неравенства в обществе, проистекающего из необходимости каждому быть на своем месте, заниматься строго своим делом и получать воздаяние сообразно своим достоинствам, сущность которых диктовалась обществом. Более того, нарушение этих основ являлось бы, по их мнению, несправедливостью.

Однако идея «справедливости неравенства», резко контрастирующая с идеей *всеобщности и равенства* налогообложения, присуща не только мыслителям Античности. Например, в брахманизме неравенство и кастовые различия являются настолько необходимыми, что «без них общественные отношения перестают быть справедливыми»⁹.

Примеряя эти утверждения к налоговому праву, приходится признать, что в таком случае пропорциональное налогообложение является справедливым, поскольку оно дает наибольшее равенство (одинаковую налоговую ставку) при сохранении «естественного» неравенства (величины облагаемого налогом дохода).

Однако это лишь две из точек зрения на вопрос справедливости. Немного ближе к современным взглядам на справедливость флорентийские «Установления справедливости»

⁵ Послание Президента Владимира Путина Федеральному Собранию РФ // Российская газета. 2012. 13 дек. С. 4.

⁶ Обращение Президента Владимира Путина к гражданам России // Официальный сайт Администрации Президента России. URL: <http://kremlin.ru/events/president/news/63548> (дата обращения: 15.10.2020).

⁷ Платон. Государство. М., 2016. 448 с.

⁸ Аристотель. Этика. М., 2010. 496 с.

⁹ Печерская Н. В. Современный дискурс справедливости: Джон Ролз или Майкл Уолцер? // Общественные науки и современность. 2001. № 2. С. 77–88.

1293 г., где справедливость трактовалась как ответственность членов общества друг перед другом, причем чем выше уровень благосостояния человека, тем выше уровень его ответственности перед обществом¹⁰. Здесь уже проглядывают предпосылки к введению прогрессивного налогообложения: чем больше доходов получает индивид, тем больше налогов он должен уплатить, и это может быть не простая пропорция (например, 13 %), а увеличение налоговой ставки соразмерно повышению дохода.

Среди современных мнений о том, что есть справедливость, можно выделить концепцию Д. Ролза, автора известной «Теории справедливости», увидевшей свет в 1971 г. Справедливость, по Д. Ролзу, заключается в следующем: «Все общественные ценности — свобода и возможности, доходы и богатство, основы самоуважения — должны быть распределены поровну, если только неравное распределение одной из них или всех их не обернутся выгодой для всех и каждого»¹¹. При этом Д. Ролз моделирует гипотетическую ситуацию, при которой существует исходное положение (the original position), в котором индивиды, не будучи осведомленными ни о каких своих индивидуальных особенностях, возможностях и положении, оказываются абсолютно честны как друг перед другом, так и перед собой и делают добровольный выбор в пользу предлагаемых им принципов справедливости¹².

Представляется, что «справедливость как честность», сформулированная Д. Ролзом, дает обоснование прогрессивному налогообложению, поскольку неравенство доходов компенсируется большими налогами, взимаемыми с обеспеченных индивидов, а ввиду «индивидуальной безвозмездности» налога эти средства будут распределены не соответственно вкладу индивида, а по усмотрению государства, т.е.

будут направлены в том числе на удовлетворение нужд и потребностей наименее обеспеченных слоев населения.

Очень интересна точка зрения А. Сена, изложенная в «Идее справедливости»: по его мнению, справедливость представляет собой сравнение нескольких альтернатив в поисках того общего, что их объединяет. При этом А. Сен отмечает: «Вопрос о том, что есть справедливое общество, не является... надлежащим исходным пунктом необходимой теории справедливости»¹³. Иными словами, нет необходимости определить и закрепить в правовых нормах, что такое справедливость. В связи с этим представляется, что подход А. Сена к определению справедливости — не как к чему-то идеальному, что «должно быть», а как к существующим явлениям и достижению блага через устранение несправедливости — может рассматриваться как одна из отправных точек для достижения справедливости в налогообложении доходов физических лиц.

На основании рассмотренных подходов можно сделать вывод, что справедливость является в первую очередь философской, морально-нравственной категорией. Вместе с тем, как замечает И. И. Кучеров, «категория справедливости, безусловно, может и должна рассматриваться и определяться с позиций юридической науки. Это открывает возможность для выработки соответствующего правового определения, в том числе применительно к налогообложению»¹⁴. Связь справедливости с правом отмечал и С. А. Муромцев, который писал, что справедливость — это «присущая в данное время данной общественной среде совокупность субъективных представлений о наиболее совершенном правовом порядке»¹⁵. Примечательно, что даже в «Словаре русского языка» С. И. Ожегова «справедливый»

¹⁰ См.: Краснова И. А. Флорентийское общество во второй половине XIII — XIV в.: гранды и пополаны, «добрые» купцы и рыцари. М. ; СПб. : Центр гуманитарных инициатив, 2018. 494 с.

¹¹ Цит. по: Вехи экономической мысли. Т. 4 : Экономика благосостояния и общественный выбор / сост. и общ. ред. А. П. Заостровцева. СПб., 2004. С. 167.

¹² Ролз Д. Теория справедливости / науч. ред. В. В. Целищев ; пер. с англ. В. В. Целищева при участии В. Н. Карповича и А. А. Шевченко. Новосибирск : Изд-во Новосибирского университета, 1995. С. 28

¹³ Цит. по: Еременко Е. А. Концепция справедливости в налогообложении и ее влияние на совершенствование национальной налоговой системы : дис. ... канд. экон. наук. М., 2017. С. 27.

¹⁴ Кучеров И. И. Справедливость налогообложения и ее составляющие (правовой аспект) // Финансовое право. 2009. № 4. С. 24.

¹⁵ Муромцев С. А. Определение и основное разделение права. М. : Тип. А. И. Мамонтова и Ко, 1879. С. 154–155.

определяется в том числе как «осуществляемый на законных и честных основаниях»¹⁶.

Итак, справедливость является этической категорией, а подходы к определению справедливости многочисленны и разнообразны, зачастую противоречивы и взаимоисключающи. Но вместе с тем можно отождествлять справедливость и право, поскольку, как отмечено Н. И. Химичевой и Е. Г. Беликовым, «справедливость во многом выражает его общесоциальную сущность»¹⁷. Понимание справедливости изменялось с течением времени, и можно утверждать, что справедливость тесно связана с конкретными историческими периодами.

Ввиду изложенного целесообразно при исследовании современного налогообложения доходов физических лиц в Российской Федерации в контексте его справедливости или несправедливости исходить из одной из концепций справедливости, рассматривая налогообложение доходов физических лиц через ее призму.

В теории Д. Ролза справедливость представляет собой идеал, к которому следует стремиться, однако такой идеал недостижим, поскольку в реальности индивиды осведомлены о своих индивидуальных особенностях, возможностях и положении и их выбор продиктован не честностью, а стремлением к достижению их собственных целей.

В связи с этим целесообразно опираться не только на идеи Д. Ролза, но и на подход А. Сена, предлагающего сосредоточиться не на поисках и установлении справедливости, а на устранении или минимизации несправедливости как способе приближения к справедливости.

2. Принципы налогообложения как мера справедливости налогообложения

Как отмечено выше, НК РФ¹⁸ не сдержит определения справедливого налогообложения, что, по мнению М. Б. Напса, парадоксально,

поскольку «в науке налогового права принцип справедливости представлен широко и многообразно»¹⁹. Однако справедливость, не будучи прямо поименованной в нормах права, раскрывается через положения ст. 3 НК РФ.

Рассматривая вопрос справедливости налогообложения, нельзя не обратиться к трудам А. Смита как основоположника принципов налогообложения. Так, А. Смит в «Исследовании о природе и причинах богатства народов» пишет следующее: «Подданные государства должны по возможности, соответственно своим способностям и силам участвовать в содержании правительства, т.е. соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства»²⁰. Таким образом, по А. Смиту, налоговое бремя индивида должно быть соразмерно его доходу. Хотя из этого прямо не вытекает тезис о справедливости прогрессивного налогообложения, целесообразно предположить, что индивиды, получающие больше доходов, имеют и больше возможностей для уплаты налогов с целью поддержания государства, «под покровительством и защитой» которого они эти доходы получают. Образуется очевидная цикличность: государство дает возможность индивиду получить доходы — индивид уплачивает налоги: чем больше доход, тем больше налог — ресурсы государства для предоставления защиты и покровительства приумножаются.

Приведенный выше принцип соразмерности налога А. Смита дополняют принципы, сформулированные А. Вагнером: всеобщность и равномерность налогообложения. В НК РФ эти принципы нашли свое отражение в п. 1 ст. 3: «Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога». Эти принципы вытекают из ст. 55 и 57 Конституции РФ, предусматривающих не только обязанность каждого «платить

¹⁶ Ожегов С. И. Словарь русского языка. Изд. 18-е, стер. / под ред. чл.-кор. АН СССР Н. Ю. Шведовой. М. : Русский язык, 1986. С. 367.

¹⁷ Химичева Н. И., Беликов Е. Г. Принцип справедливости в правовом регулировании налогообложения доходов физических лиц // Налоги. 2016. № 2. С. 45.

¹⁸ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

¹⁹ Напс М. Б. Налоговые новации в контексте реализации принципов налогообложения // Современное право. 2020. № 4. С. 67.

²⁰ Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М., 1935. Т. 2. С. 341.

законно установленные налоги и сборы»²¹, но и невозможность чрезмерного ограничения прав и свобод человека и гражданина федеральным законом, в том числе путем излишнего изъятия собственности в виде налога. А. В. Демин пишет, что «принципы всеобщности, равенства и соразмерности налогообложения органично дополняют друг друга. Их сочетание обеспечивает реализацию так называемой “горизонтальной” и “вертикальной” справедливости. Первая означает, что все налогоплательщики с одинаковыми объектами налогообложения должны платить одинаковые налоги, вторая — налогоплательщики, имеющие однородные объекты налогообложения, но разные налоговые базы, должны платить налоги, дифференцированные по налоговой базе»²².

Это подводит к выводу, что налогообложение и пропорциональное, и прогрессивное соответствует принципу справедливости как синтезу принципов соразмерности, всеобщности и равенства налогообложения. Так, при современном российском налогообложении индивид, чей доход составляет 10 000 руб., уплачивает НДФЛ в размере 1 300 руб., а индивид с доходом 1 000 000 руб. уплачивает НДФЛ в размере 130 000 руб. Очевидно, что индивид с более высоким доходом уплачивает большую сумму налога. Однако подобные абсолютные суммы не вполне отражают соответствие пропорционального налогообложения предусмотренной НК РФ фактической способности налогоплательщика к уплате налога, т.е. принципу соразмерности. Ведь 8 700 руб., остающиеся после уплаты налога у первого индивида, дают несравненно меньше возможностей для удовлетворения потребностей, нежели 870 000 руб., которые остаются у второго индивида, несмотря на одинаковую долю (13 %) собственности, изъятую государством.

Налоги имеют не только фискальную функцию, но и другие, среди которых регулирующая и распределительная. Посредством прогрессивного налогообложения возможно уменьшить разрыв в средствах, которые остаются после уплаты налога в распоряжении индивидов с разным уровнем доходов, т.е. достичь большей равномерности в распределении реально располагаемых доходов населения. Уменьшение

налогового бремени наименее обеспеченных с одновременным увеличением налогового бремени наиболее обеспеченных индивидов может гарантировать достаточное поступление доходов в бюджетную систему Российской Федерации на фоне повышения качества жизни наименее обеспеченных индивидов, что отвечает принципам социального государства, которым в ст. 7 Конституции заявлена Россия.

В данном случае справедливость в большей степени будет отвечать концепции Д. Ролза и идеям А. Сена: прогрессивное налогообложение направлено на нивелирование неравенства в доходах путем установления повышенных налоговых ставок в отношении более высоких доходов и, таким образом, «возмещения» наименее обеспеченным индивидам неудобств от неравенства доходов и на устранение социальной несправедливости. Общественные блага, которыми такие менее обеспеченные индивиды будут пользоваться, будут профинансированы в основном за счет налогов, уплаченных более обеспеченными индивидами.

Таким образом, прогрессивное налогообложение основывается на синтезе принципов всеобщности, равенства и соразмерности, при этом отвечая идеям справедливости, высказанным Д. Ролзом и А. Сеном. Оно исходит из необходимости учитывать способность уплатить налог, сохранив при этом средства для существования в распоряжении наименее обеспеченных индивидов и одновременно обеспечив населению уровень жизни, отвечающий конституционным принципам государства.

Здесь необходимо вернуться к заданному выше вопросу о том, в чем состоит справедливость, если человек, который много и упорно трудится, должен со своих честно заработанных доходов платить больше налогов, чем человек, который получает меньший доход за меньшие усилия в труде. Полагаю возможным ответить, что здесь мы имеем дело со справедливостью в другом ее проявлении.

Как сказано во Всеобщей декларации прав человека²³, «каждый человек имеет обязанности перед обществом, в котором только и возможно свободное и полное развитие его личности». Похожие постулаты содержатся в принципе соразмерности налогообложения

²¹ Конституция Российской Федерации // СЗ РФ. 2020. № 27. Ст. 4196.

²² Демин А. В. О соразмерности налогообложения // СПС «КонсультантПлюс».

²³ СПС «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_120805/ (дата обращения: 29.09.2020).

А. Смита, в Конституции РФ и НК РФ. Кроме того, выше уже приводился тезис о том, что ответственность индивида перед обществом возрастает сообразно увеличению его доходов, поскольку именно государство и общество позволяют индивиду получать свои доходы и тратить их, получая различные блага. Вне общества деньги теряют свою ценность: миллион евро будет бесполезен при общении с племенами в лесах Амазонки, которые живут натуральным обменом.

Таким образом, индивид с более высоким уровнем дохода несет бóльшую ответственность перед обществом и государством, но одновременно имеет более обширные возможности по повышению качества жизни, которое, в свою очередь, предоставляется за счет существования государства.

Наиболее точно данное проявление справедливости описано Я. Ю. Глуховским: «Однако имеется и другое, объективное понимание налоговой справедливости, которое имеет практическое значение, поскольку это понимание органов власти, которые облагают налогами. Оно сводится к тому, что покрытие публичных расходов связано с необходимостью подбора источников доходов и справедливого распределения налоговой нагрузки среди экономических субъектов»²⁴.

Но здесь кроется опасность другого рода: установление в погоне за социальной справедливостью или за повышением доходов бюджетной системы государства такого налогообложения, которое уничтожит желание и готовность получать легальный доход. Ведь в чем смысл работать и получать вознаграждение за труд, если после налогообложения будет невозможно в полной мере воспользоваться плодами своего труда? Именно «уход в тень» налогоплательщиков в свое время стал причиной отмены в России прогрессивного налогообложения и перехода к взиманию НДФЛ на пропорциональной основе.

Таким образом, справедливость налогообложения состоит в том, чтобы сбалансировать интересы государства и налогоплательщиков, при этом защитив тех, кто находится в наиболее уязвимом положении. Принципы

налогообложения служат основой для нахождения и соблюдения такого баланса, а значит, справедливости.

3. Справедливость изменений в российском налогообложении доходов физических лиц с 2021 г. и перспективы дальнейших изменений

Федеральный закон от 23.11.2020 № 372-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части налогообложения доходов физических лиц, превышающих 5 миллионов рублей за налоговый период» предполагает сохранить налоговую ставку в размере 13 % применительно к доходам до 5 млн руб. за налоговый период (календарный год) включительно и ввести комбинированную налоговую ставку применительно к доходам свыше 5 млн руб. за налоговый период (календарный год). Комбинированная налоговая ставка представляет собой 650 тыс. руб. и 15 % суммы нескольких налоговых баз, в число которых входит «основная налоговая база» — «по иным доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка, предусмотренная пунктом 1 статьи 224 НК РФ».

Иными словами, доходы ряда физических лиц, полученные от работы по найму, с 2021 г. подлежат налогообложению по комбинированной налоговой ставке наряду с пассивными доходами. «Пассивными» по определению Организации экономического сотрудничества и развития являются доходы, в отношении которых получатель не проявляет деловую активность, приносящую эти доходы (проценты, дивиденды, роялти и др.)²⁵.

Это возвращает к заданному выше вопросу: насколько справедливо одинаково облагать налогом доходы, к получению которых были приложены существенные усилия, и доходы, которые являются результатом инвестиций? С одной стороны, пассивные доходы требуют меньше труда для их получения, и можно сказать, что их стоит облагать более высокими налогами. Но, с другой стороны, высокие налоги на пассивные доходы могут привести к оттоку

²⁴ Глуховский Я. Ю. Принцип справедливости в налогообложении: прошлое и настоящее // Современные проблемы теории налогового права (The modern problems of tax law theory) : материалы Международной научной конференции. Воронеж, 4–6 сентября 2007 г. / под ред. М. В. Карасевой. Воронеж : ВГУ, 2007. С. 41.

²⁵ Glossary of Tax Terms URL: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (дата обращения: 21.10.2020).

инвесторов из страны. Достижение налоговой справедливости такой ценой может обернуться усилением социальной несправедливости в результате ухудшения экономической ситуации.

Казалось бы, выходом может стать дифференциация налогообложения в зависимости от источника получения пассивных доходов: российского или иностранного. Однако такой подход может войти в противоречие с принципом недискриминации. Хотя государство обладает свободой, устанавливая налоги, стимулировать развитие тех или иных отраслей экономики, все же нельзя однозначно утверждать, что различия в налогах, проистекающие только из признака «иностранности» источника по отношению к России, не носят дискриминационный характер.

Остановимся на том, что при введении прогрессивного налогообложения на фоне негативного опыта 1990-х гг. допустимо исходить из того, что доходы вне зависимости от их «активности» или «пассивности» подлежат налогообложению на одинаковых основаниях. Однако этот вопрос требует дополнительного изучения, и к нему будет необходимо вернуться в будущем, имея объективные данные о результатах изменений в налогообложении доходов физических лиц в России с 2021 г.

Что же касается заданного выше вопроса, не сбудется ли прогноз В. В. Путина о прогрессивном налогообложении как о «бремени для миллионов людей со средними доходами», то стоит обратиться к данным из открытых источников. Согласно исследованию НИУ ВШЭ, в 2019 г. среднедушевой денежный доход свыше 100 тыс. руб. в месяц приходился на менее чем 4 % населения России²⁶. Годовой доход 5 млн руб. соответствует доходу около 417 тыс. руб. в месяц. Разумно предположить, что из 4 % населения со среднедушевым денежным доходом более 100 тыс. руб. в месяц сумму, превышающую 417 тыс. руб. в месяц, получали далеко не все. Кроме того, сумму

417 тыс. руб. в месяц сложно назвать средним уровнем дохода на фоне того, что федеральный минимальный размер оплаты труда (МРОТ) в 2019 г. составлял 11 280 руб.²⁷, прожиточный минимум колебался от 10 609 до 11 185 руб.²⁸, а среднедушевой доход составлял 35 188 руб.²⁹

Таким образом, маловероятно, что предлагаемые изменения в НК РФ приведут к увеличению налогового бремени среднего класса.

В настоящей статье не рассматриваются иные изменения, предусмотренные Федеральным законом от 23.11.2020 № 372-ФЗ. Однако хотелось бы затронуть вопросы, данным Законом не затронутые, а именно целесообразность введения в России не облагаемого НДФЛ минимума доходов. Поскольку упомянутый Закон был разработан по поручению Президента России В. В. Путина и его целью, как уже было отмечено, не является переход к более справедливому налогообложению, необходимо рассмотреть и другие способы достижения налоговой справедливости, кроме дифференциации налоговых ставок.

Представляется, что устранение несправедливости (и достижение таким образом справедливости) путем перераспределения налогового бремени возможно посредством введения не облагаемой налогом минимальной суммы дохода. Это будет отвечать принципу соразмерности налогообложения, поскольку будет учитываться фактическое имущественное положение налогоплательщика и его способность уплатить налог, не оставшись при этом на грани выживания. Так, А. Смирновский писал, что существует «та сумма благ, которая необходима для поддержания физического существования лица и из которой государство не может требовать доли себе, не противореча основным задачам своего существования»³⁰. Из более современных авторов аналогичным образом высказывался С. Г. Пепеляев: по его мнению, «необлагаемый минимум является

²⁶ Мониторинг социально-экономического положения и социального самочувствия населения. Апрель 2020 / под ред. Л. Н. Овчаровой. М. : НИУ ВШЭ, 2020. URL: https://www.hse.ru/data/2020/04/17/1556169177/Апрель_2020_Мониторинг_ВШЭ_для_размещения.pdf (дата обращения: 30.09.2020).

²⁷ МРОТ-2019 // URL: <http://www.consultant.ru/law/ref/mrot/2019/> (дата обращения: 30.09.2020).

²⁸ Справочная информация: «Величина прожиточного минимума в Российской Федерации» / материал подготовлен специалистами СПС «КонсультантПлюс» // URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_33936/8bf43d584df4ac39ddec19c36e7654dce95bdb62/.

²⁹ Мониторинг социально-экономического положения...

³⁰ Смирновский А. Подоходный налог. М. : Тип. А. И. Мамонтова и Ко, 1886. С. 107.

финансово-правовым выражением наиболее ценного права человека на жизнь»³¹.

Кроме того, наличие необлагаемого минимума доходов даже на фоне пропорционального налогообложения представляется социально справедливым. Как замечено В. А. Кашиным, действующий ныне порядок налогообложения доходов физических лиц «исправно срезаает заработки работников, далеко не достигшие даже явно заниженного официального прожиточного минимума»³². Хотя повышение ставки НДФЛ применительно к доходам свыше 5 млн руб. в год привнесет справедливости в налогообложение, эта мера не уменьшит налоговое бремя наименее обеспеченных слоев населения. В связи с этим представляется, что наибольшая справедливость достижима за счет введения суммы «минимального дохода», которая освобождалась бы от налогообложения на том основании, что взимание с нее налога представляет собой злоупотребление государством правом на изъятие собственности в виде налога и противоречит принципу соразмерности налогообложения.

Сумма такого не облагаемого НДФЛ дохода должна быть фиксированной и должна индексироваться ежегодно — как индексируются размеры прожиточного минимума и МРОТ. Принципам равномерности, всеобщности и соразмерности налогообложения будет соответствовать освобождение «минимального дохода» только при соблюдении ограничения по сумме совокупного дохода за год. Так, видится несправедливым, чтобы индивид с годовым доходом свыше 5 млн руб. мог получать такое же освобождение в виде «минимального дохода», как индивид с годовым доходом 145 560 руб.³³ Вычисление предельной суммы дохода, к которой может применяться освобождение в виде «минимального дохода», должно осуществляться с учетом данных о доходах населения, коэффициента Джини и других показателей.

Введение необлагаемого «минимума дохода» представляет собой справедливость с точки зрения налогоплательщиков. Но, исследуя вопрос справедливости налогообложения в целом, стараясь избежать субъективности, необходимо учитывать ту «объективную налоговую справедливость», о которой писал

Я. Ю. Глуховский. Поскольку предлагаемые изменения, нацеленные на достижение справедливости, неизбежно повлекут уменьшение доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, необходимо изыскать средства для покрытия таких выпадающих доходов.

В контексте проведенного исследования представляется разумным предложить компенсировать выпадающие доходы бюджетной системы Российской Федерации введением дополнительной прогрессии налогообложения. Это может быть введение ставки налога более 15 %, например 20 %, которая применялась бы к доходам свыше 50 млн руб. в год и затрагивала бы наиболее обеспеченные слои населения, не влияя на средний класс и квалифицированных высокооплачиваемых специалистов.

Итак, выше приведены способы достижения «налоговой справедливости» в отношении доходов физических лиц в Российской Федерации и перечислены достоинства предлагаемых изменений. Однако необходимо учитывать не только потенциальный положительный эффект от мероприятий по достижению налоговой справедливости, но и возможные негативные последствия.

Первое: увеличение налоговой нагрузки часто связывают с риском ухода налогоплательщиков «в тень», приводя в пример события раннепостсоветского периода. Однако сосредоточенность не только России, но и развитых зарубежных стран на борьбе с размыванием налоговой базы и борьбе с офшорами явно свидетельствует о том, что даже при плоской шкале налогообложения и низкой налоговой ставке в размере 13 % ряд обеспеченных индивидов стремится уйти от налогов. Развитие международного сотрудничества в области достижения «налоговой прозрачности» и развитие информационных технологий в совокупности позволяют настроить налоговое администрирование так, чтобы не приходилось возлагать надежды на честность налогоплательщиков и бояться внедрять изменения в налогообложении и чтобы эффективно отслеживать тех, кто уклоняется от налогообложения, будь то в условиях пропорционального или прогрессивного налогообложения, и призывать их к ответу.

³¹ Пепеляев С. Г. Подходный налог — принципы и структура. М. : Аудиторская фирма «Контакт», 1993. С. 34.

³² Кашин В. А. О налогообложении доходов граждан // Финансы. 2012. № 8. С. 40.

³³ 145 560 руб. — это МРОТ 2020 г., умноженный на 12 месяцев.

Что касается проблемы «серых» зарплат, то соглашусь с мнением Ю. К. Князева, который считал, что источником этой проблемы в большей степени являются страховые взносы в государственные внебюджетные фонды, исчисляемые из общего фонда заработной платы организаций, нежели непосредственно НДФЛ³⁴. И действительно, «серая» зарплата выгодна не только и не столько физическому лицу (особенно если будет предусмотрено освобождение от налогообложения «минимального дохода»), сколько работодателю. И решение проблемы «серых» зарплат посредством фискальных методов возможно только при комплексном подходе, когда будут учтены и НДФЛ, и страховые взносы.

Возвращаясь к потенциальным негативным эффектам от введения прогрессивного налогообложения, установления необлагаемого «минимального дохода», необходимо отметить вторую опасность: увеличение бюрократической нагрузки на налогоплательщиков и (или) на налоговые органы, что приведет к повышению издержек налогообложения.

Этот аргумент приводился неоднократно, в том числе В. В. Путиным. Однако сегодня он уже не имеет той силы убеждения, что еще 10 лет назад. Цифровизация налогового администрирования, как заявлял М. В. Мишустин, позволила «создать условия, когда уклонение от уплаты налогов становится невыгодным»³⁵. Использование информационно-вычислительной техники делает возможным сведение к минимуму человеческих усилий в расчете НДФЛ, будь то усилия налогоплательщиков или налоговых органов. Так, российские организации обязаны представлять в налоговые органы сведения о выплаченных в пользу физических лиц доходах. Если источников дохода несколько (больше одного работодателя, банки и др.), то на основании сведений, представленных налоговыми агентами, налоговые органы могут вычислить тех индивидов, чьи доходы превышают установленный порог для применения той или иной налоговой ставки. Федеральным законом от 23.11.2020 № 372-ФЗ уже установлено, что «повышенный» НДФЛ должен уплачиваться на основании налогового уведомления,

сформированного налоговыми органами. Применение современных технологических решений позволяет не повышать бюрократическую нагрузку на налогоплательщиков (будет отсутствовать обязанность подавать декларацию о доходах, с которых НДФЛ удерживался налоговыми агентами).

Что касается тех индивидов, кто получает доход, НДФЛ с которого налоговым агентом не удерживается (например, доходы от зарубежных источников), то эти индивиды в настоящее время обязаны подать декларацию по форме 3-НДФЛ, в которой должны быть указаны подлежащие налогообложению доходы. Представляется, что их бюрократическая нагрузка при имплементации предложенных изменений останется на прежнем уровне.

Заключение

Справедливым можно охарактеризовать такое налогообложение, при котором сбалансированы интересы государства и налогоплательщиков, а индивиды, находящиеся в наиболее уязвимом положении, дополнительно защищены. Вместе с тем справедливым может считаться только налогообложение, основанное на общепризнанных принципах, среди которых всеобщность, равномерность, соразмерность и недискриминационность налогообложения.

Обосновано, что прогрессивное налогообложение является более справедливым, нежели пропорциональное, поскольку оно не только соответствует общепризнанным принципам налогообложения, но и позволяет, реализуя распределительную и регулирующие функции налогов, минимизировать негативные эффекты социальной несправедливости.

Предложено введение не облагаемого НДФЛ «минимального дохода», направленное на сохранение у наименее обеспеченных индивидов необходимых для существования сумм дохода, что соответствует конституционным принципам Российской Федерации.

Предложено дальнейшее усиление прогрессивности налогообложения доходов физических лиц с целью покрытия выпадающих

³⁴ Князев Ю. К. Справедливость и экономика // Общество и экономика. 2012. № 1. С. 39.

³⁵ Михаил Мишустин рассказал о цифровизации работы Налоговой службы на Всероссийском налоговом форуме // Официальный сайт Федеральной налоговой службы. URL: https://www.nalog.ru/rn.77/news/activities_fts/91.95.16.3/ (дата обращения: 28.09.2020).

доходов бюджетной системы, возникающих в результате внедрения указанного выше налогового послабления.

Справедливость, как отмечено И. Е. Винницким, «является той базовой, исходной идеей, которая выступает непосредственной основой продуцирования огромного числа других принципов права»³⁶. Вопрос справедливости налогообложения доходов физических лиц всегда стоял особенно остро, поскольку именно

посредством налогообложения государство изымает собственность на индивидуально безвозмездной основе, застрагивая сами основы существования индивидов.

Сегодня мы стоим на пороге существенных изменений в налогообложении доходов физических лиц в Российской Федерации, и важно, чтобы эти изменения были направлены в том числе на достижение справедливости, а также были научно обоснованы.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Аристотель. Этика. — М., 2010. — 496 с.
2. Вехи экономической мысли. Т. 4 : Экономика благосостояния и общественный выбор / сост. и общ. ред. А. П. Заостровцева. — СПб., 2004. — 560 с.
3. Винницкий И. Е. Роль справедливости и законности в обеспечении целостности и устойчивости системы принципов права // История государства и права. — 2011. — № 13. — С. 14–17.
4. Глуховский Я. Ю. Принцип справедливости в налогообложении: прошлое и настоящее // Современные проблемы теории налогового права (The modern problems of tax law theory) : материалы Международной научной конференции. Воронеж, 4–6 сентября 2007 г. / под ред. М. В. Карасевой. — Воронеж : ВГУ, 2007. — 504 с.
5. Демин А. В. О соразмерности налогообложения // СПС «КонсультантПлюс».
6. Еременко Е. А. Концепция справедливости в налогообложении и ее влияние на совершенствование национальной налоговой системы : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10. — М., 2017. — 162 с.
7. Кашин В. А. О налогообложении доходов граждан // Финансы. — 2012. — № 8.
8. Князев Ю. К. Справедливость и экономика // Общество и экономика. — 2012. — № 1.
9. Краснова И. А. Флорентийское общество во второй половине XIII — XIV в.: гранды и пополаны, «добрые» купцы и рыцари. — М. ; СПб. : Центр гуманитарных инициатив, 2018. — 494 с.
10. Кучеров И. И. Справедливость налогообложения и ее составляющие (правовой аспект) // Финансовое право. — 2009. — № 4. — С. 24–28.
11. Манушин Д. В. Уточнение сути налогового противоречия и меры по его ослаблению в условиях кризиса: борьба с теневой экономикой и переход на справедливые правила налогообложения // Международный бухгалтерский учет. — 2018. — № 1–2. — С. 103–120.
12. Мониторинг социально-экономического положения и социального самочувствия населения. Апрель 2020 / под ред. Л. Н. Овчаровой. — М. : НИУ ВШЭ, 2020.
13. Муромцев С. А. Определение и основное разделение права. — М. : Тип. А. И. Мамонтова и Ко, 1879. — 240 с.
14. Напсо М. Б. Налоговые новации в контексте реализации принципов налогообложения // Современное право. — 2020. — № 4. — С. 67–73.
15. Ожегов С. И. Словарь русского языка. — Изд. 18-е, стер. / под ред. члена-корреспондента АН СССР Н. Ю. Шведовой. — М. : Русский язык, 1986. — 797 с.
16. Пепеляев С. Г. Подоходный налог — принципы и структура. — М. : Аудиторская фирма «Контакт», 1993.
17. Печерская Н. В. Современный дискурс справедливости: Джон Ролз или Майкл Уолцер? // Общественные науки и современность. — 2001. — № 2. — С. 77–88.
18. Платон. Государство. — М., 2016. — 448 с.
19. Ролз Д. Теория справедливости / науч. ред. В. В. Целищев ; пер. с англ. В. В. Целищева при участии В. Н. Карповича и А. А. Шевченко. — Новосибирск : Изд-во Новосибирского университета, 1995. — 534 с.
20. Свирщевский А. Подоходный налог. — М. : Тип. А. И. Мамонтова и Ко, 1886. — 257 с.
21. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. — М., 1935. — Т. 2. — 684 с.

³⁶ Винницкий И. Е. Роль справедливости и законности в обеспечении целостности и устойчивости системы принципов права // История государства и права. 2011. № 13. С. 14.

22. Соколов А. А. Теория налогов. — М., 2003. — 506 с.
23. Химичева Н. И., Беликов Е. Г. Принцип справедливости в правовом регулировании налогообложения доходов физических лиц // *Налоги*. — 2016. — № 2. — С. 45–48.
24. Чиркин В. Е. Социальная справедливость как фактор устойчивого развития общества (конституционные вопросы) // *Актуальные проблемы экономики и права*. — 2017. — Т. 11. — № 1. — С. 89–97.
25. Glossary of Tax Terms // URL: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (дата обращения: 01.10.2020).

Материал поступил в редакцию 27 октября 2020 г.

REFERENCES

1. Aristotle. *Etika*. Moscow; 2010 (In Russ.).
2. Vekhi ekonomicheskoy mysli. T. 4 [Milestones of economic thought, Vol. 4]. In: Zaostrovtssev AP, editor. *Economy of Welfare and Public Choice*. St. Petersburg; 2004 (In Russ.).
3. Vinnitskiy IE. Rol spravedlivosti i zakonnosti v obespechenii tselostnosti i ustoychivosti sistemy printsipov prava [The role of justice and legality in ensuring the integrity and stability of the system of principles of law]. *History of State and Law*. 2011;13:14-17 (In Russ.).
4. Glukhovskiy YaYu. Printsip spravedlivosti v nalogooblozhenii: proshloe i nastoyashchee [The principle of fairness in taxation: past and present]. In: Karaseva MV, editor. *Modern Problems of Tax Law Theory: Proceedings of the International Scientific Conference*. Voronezh: VSU Publ.; 2007 (In Russ.).
5. Demin AV. o sorazmernosti nalogooblozheniya [On the proportionality of taxation]. LRS "ConsultantPlus".
6. Eremenko EA. Kontseptsiya spravedlivosti v nalogooblozhenii i ee vliyanie na sovershenstvovanie natsionalnoy nalogovoy sistemy : dis. ... kand. ekon. nauk : 08.00.10 [The concept of fairness in taxation and its impact on the improvement of the national tax system: PhD Thesis: 08.00.10]. Moscow; 2017 (In Russ.).
7. Kashin VA. O nalogooblozhenii dokhodov grazhdan [On taxation of citizens' income]. *Finance*. 2012;8:40-44 (In Russ.).
8. Knyazev YuK. Spravedlivost i ekonomika [Justice and Economics]. *Society and Economics*. 2012;1:33-62 (In Russ.).
9. Krasnova IA. Florentiyskoe obshchestvo vo vtoroy polovine XIII — XIV v.: grandy i popolany, «dobrye» kuptsy i rytsari [Florentine Society in the second half of the 13th — 14th centuries: grandees and popolans, "good" merchants and knights]. Moscow, St. Petersburg: Center for Humanitarian Initiatives Publ.; 2018 (In Russ.).
10. Kucherov II. Spravedlivost nalogooblozheniya i ee sostavlyayushchie (pravovoy aspekt) [Fairness of taxation and its constituents (legal aspect)]. *Financial Law*. 2009;4:24-28 (In Russ.).
11. Manushin DV. Utochnenie suti nalogovogo protivorechiya i mery po ego oslableniyu v usloviyakh krizisa: borba s tenevoy ekonomikoy i perekhod na spravedlivye pravila nalogooblozheniya [Clarification of the essence of tax contradiction and measures to weaken it in the conditions of crisis: struggle against the shadow economy and transition to fair taxation rules]. *International Accounting*. 2018;1-2:103-120 (In Russ.).
12. Ovcharova LN, editor. Monitoring sotsialno-ekonomicheskogo polozheniya i sotsialnogo samochuvstviya naseleniya. April 2020 [Monitoring the social and economic situation and social well-being of the population. April, 2020]. Moscow: HSE Publ.; 2020 (In Russ.).
13. Muromtsev SA. Opredelenie i osnovnoe razdelenie prava [Definition and basic division of law]. Moscow: Type. Mamontov and Ko Publ.; 1879 (In Russ.).
14. Napso MB. Nalogovye novatsii v kontekste realizatsii printsipov nalogooblozheniya [Tax innovations in the context of implementation of the principles of taxation]. *Sovremennoe pravo*. 2020;4:67-73 (In Russ.).
15. Ozhegov SI. Slovar russkogo yazyka [Dictionary of the Russian Language]. 8th ed. Moscow: Russkiy yazyk Publ.; 1986 (In Russ.).
16. Pepelyaev SG. Podokhodnyy nalog — printsipy i struktura [Income tax — principles and structure]. Moscow: "Contact" Audit Firm Publ.; 1993 (In Russ.).
17. Pecherskaya NV. Sovremennyy diskurs spravedlivosti: Dzhon Rolz ili Maykl Uolzer [Modern fairness discourse: John Rawls or Michael Walzer?]. *Obshchestvennye nauki i sovremennost*. 2001;2:77-88 (In Russ.).
18. Plato. *Gosudarstvo* [The State]. Moscow; 2016 (In Russ.).

19. Rol D. Teoriya spravedlivosti [Theory of fairness]. Tr. from Eng.: Tselishchev AV, with the participation of Karpovich VN, Shevchenko AA. Novosibirsk: Novosibirsk University Publ.; 1995 (In Russ.).
20. Svirshchevskiy A. Podokhodnyy nalog [Income Tax]. Moscow: Mamontov and Ko Publ.; 1886 (In Russ.).
21. Smit A. Issledovanie o prirode i prichinakh bogatstva narodov [Research on the nature and causes of wealth of peoples]. Moscow; 1935 (In Russ.).
22. Sokolov AA. Teoriya nalogov [Theory of taxes]. Moscow; 2003 (In Russ.).
23. Khimicheva NI, Belikov EG. Printsip spravedlivosti v pravovom regulirovanii nalogooblozheniya dokhodov fizicheskikh lits [The principle of fairness in legal regulation of taxation of personal income]. *Nalogi*. 2016;2:45-48 (In Russ.).
24. Chirkin VE. Sotsialnaya spravedlivost kak faktor ustoychivogo razvitiya obshchestva (konstitutsionnye voprosy) [Social justice as a factor of sustainable development of society (constitutional issues)]. *Actual Problems of Economics and Law*. 2017;11:1:89-97 (In Russ.).
25. Glossary of Tax Terms. URL: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (accessed: Oct. 1, 2020).