

УДК 336.221.2

## МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ОЦЕНКЕ УРОВНЯ СПРАВЕДЛИВОСТИ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

*Вылкова Елена Сергеевна, д-р экон. наук, профессор кафедры государственных и муниципальных финансов, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Санкт-Петербург, Россия*  
vylkovaelena@mail.ru

В статье на основе этимологического, лингвистического и исторического анализа термина «справедливость» показано, что его следует трактовать не только как равенство, но и как соответствие и соразмерность.

Доказано, что измерение уровня справедливости, установленной в российском налоговом законодательстве, должно строиться комплексно.

Рассчитан уровень несправедливости налогового законодательства в части учета платежеспособности налогоплательщика, демонстрирующий принцип горизонтальной справедливости налогового законодательства.

Измерен уровень вертикальной справедливости (несправедливости) налогового законодательства в части применения ответственности за несвоевременную уплату или возврат налогов в странах БРИКС. Показано, что в России имеется наибольшее отклонение среди стран – членов БРИКС показателя от среднего в пользу налоговых органов, что свидетельствует о необходимости его увеличения.

Намечены перспективы измерения уровня справедливости налогообложения в целях достижения баланса интересов налогоплательщика и государства.

**Ключевые слова:** налог; налогообложение; справедливость; справедливость налогообложения; справедливость налогового законодательства; уровень справедливости налогового законодательства.

## Methodical Approaches to Assessing the Fairness of Tax Legislation

*Vylkova Elena S., ScD (Economics), professor of the State and Municipal Finance Department, St. Petersburg State University of Economics, St. Petersburg, Russia*  
vylkovaelena@mail.ru

Based on the etymological, linguistic and historical analysis of the term «fairness», it is shown that the latter should be interpreted not only as equality but also as adequacy and proportionality. It is proved that the level of fairness established in the Russian tax legislation is measurable and should be measured in an integrated manner. The unfairness level of the tax legislation that takes into account the taxpayer solvency and demonstrates the principle of horizontal fairness of the tax legislation was calculated. The vertical fairness (unfairness) level of tax legislation was measured in the part of liability for late payment or tax refund in the BRICS countries. It is shown that of all the BRICS countries Russia has the maximum deviation of the average indicator in favor of tax authorities, which testifies to the need to increase it. Prospects for measuring the taxation fairness level to achieve the balance between the interests of the taxpayer and the state are outlined.

**Keywords:** tax; taxation; fairness; taxation fairness; tax legislation fairness; tax legislation fairness level.

### Смысловое наполнение понятия «справедливость» на основе этимологического, лингвистического и исторического обзора данного термина

Справедливость — это категория, которой уделяется внимание во многих научных дисциплинах, в том числе в философии, праве, социологии, экономике.

В условиях многоотраслевого интереса к определению справедливости и ее смысловому наполнению в сфере налогообложения ученые только рассуждают о ней, но не исследуют ее комплексно и не предлагают варианты ее измерения.

В толковых словарях Ожегова, Ефремовой и Кузнецова, Ушакова [1, с. 735; 2; 3], в словарях по психологии, философии справедливость толкуется как правильность; оправданность; правдивость, беспристрастие, равенство, пропорциональность, соответствие в определенных порядках и соотношениях: прав и обязанностей, труда и вознаграждения и т.д.

В большинстве европейских языков слово «право» как *Law* идентично термину «право» как *Right*. *Droit* по-французски, *diritto* по-итальянски, *derecho* по-испански, *recht* по-немецки обозначает как правовой порядок, так и как юридическое право для одного человека как таковое, предполагающее встречное обязательство для другого.

Эволюция подходов к интерпретации принципа справедливости, начиная с Платона, Аристотеля, а в налоговой теории — с А. Смита, прошла путь от констатации нормы (*metron*), равенства и всеобщности налогообложения к исследованию соразмерности, реализуемой как в пропорциональном, так и в прогрессивном налогообложении, используя дифференциацию налоговой нагрузки с помощью различных налоговых ставок и льгот. Существует множество других определений справедливости, которые существенно различаются между собой.

Из приведенного этимологического, лингвистического и исторического обзора понятия «справедливость» наиболее важным представляется ее смысловое наполнение не только как равенства, но и как соответствия и соразмерности, что свидетельствует о возможности измерения ее уровня, а также о направленности этого измерения на оценку именно равенства, соответствия или соразмерности.

Трактовка как непосредственно справедливости, так и принципа справедливости, характеризуется

значительной субъективностью толкования, различным пониманием разными авторами, общественными системами и экономическими субъектами.

В научной электронной библиотеке *elibrary* в результате поиска похожего текста, где присутствуют слова «справедливость» и «налог» в названии, выявлено только 20 публикаций, в которых приводятся общие рассуждения о принципе справедливости и социальной функции налогов [4, с. 32–35], рассматриваются частные вопросы, прежде всего отдельных аспектов НДС [5, с. 40–45 и еще 9 публикаций] и налогообложения имущества и недвижимости [6, с. 56–60 и еще 2 публикации], а также налогового изъятия ренты [7, с. 187–190]. Отметим, что о справедливости прогрессивного налогообложения еще в 1906 г. писал О.И. Сомов [8].

В название диссертаций термин «справедливость» вместе со словом «налог» выносятся только в 3 исследованиях по специальности «Финансы, денежное обращение и кредит»: Д.Ю. Шмелев [9]; И.В. Шарф [10]; А.М. Гринкевич [11] и в недавно защищенной диссертации К.С. Григорьевой [12].

Анализ публикаций показал, что в настоящее время в экономической литературе есть только достаточно голословные обсуждения важности и значимости не самой справедливости, а принципа справедливости и фрагментарные, точечные рассуждения о справедливости применительно к тому или иному налогу. При этом никто до настоящего момента не пытался комплексно исследовать и измерить уровень справедливости в налоговой сфере.

### Методические основы измерения уровня справедливости российского налогового законодательства

Идея измерить уровень справедливости пришла автору в результате знакомства с *WORLD HAPPINESS REPORT 2017* [13], где уровень счастья оценивается не только на основе результатов соцопросов, но и путем расчета ряда конкретных количественных показателей, таких как размер ВВП на душу населения, уровень социальной поддержки других, используемых для расчета индекса счастья, по уровню которого Россия в 2015 г. была на 64-м месте из 156 юрисдикций, а в 2016 г. замыкает топ-10. Можно, конечно, критиковать используемые для измерения уровня счастья показатели, но автор оставляет это другим. Сам же он считает, что если уж счастье характеризуется

конкретными показателями, то и справедливость в налоговой сфере целесообразно попробовать измерить.

Справедливость налогообложения отличается от справедливости налогового законодательства, рассматриваемой в данной статье. Первая намного шире и включает не только вторую, но и различные аспекты справедливости распределения полученных средств от сбора налогов и страховых взносов и их использования для решения различных государственных задач; многочисленные проблемы справедливости в процессе достижения баланса интересов участников налогообложения и другие аспекты справедливости в налоговой сфере.

По мнению автора, целесообразно различать справедливость, предусмотренную, установленную, предписанную в налоговом законодательстве, гарантируемую в процессе судебного толкования налогового законодательства и судопроизводства по налоговым спорам, позволяющую осуществлять максимально справедливое исполнение законов, а не имитацию этого. В обоих названных видах справедливости следует выделять ее специфику в соответствии с частью первой и специальной частью НК РФ и сопряженными с ними законодательно-нормативными документами.

Из части первой НК РФ следует, что справедливость необходимо прежде всего оценивать в части установления, законодательного предписания и исполнения на практике существенных условий налогообложения.

Отметим, *во-первых*, что ориентация на условия налогообложения создает основы для дальнейших более детальных исследований справедливости налогового законодательства и в последующем — справедливости налогообложения. *Во-вторых*, справедливость положений, содержащихся в законодательстве, по определенным условиям налогообложения нельзя рассматривать по отдельности, а следует изучать комплексно. Однако так как подобное исследование осуществляется впервые, для начала целесообразно определить особенности уровня справедливости по отдельным аспектам того или иного условия, что и попытался продемонстрировать автор в данной статье. В дальнейшем необходимо разработать комплексное видение по проблеме справедливости налогообложения в конкретной юрисдикции и внутри нее по субъектам Российской Федерации, осуществить научно

обоснованные расчеты уровня справедливости налогообложения на основе межстрановых сравнений. *В-третьих*, справедливость положений части второй НК РФ по конкретным налогам следует исследовать, опираясь на ранее осуществленное изучение ее и ее уровня применительно к части первой НК РФ.

Можно рассчитать *уровень искажения справедливости* по отдельным аспектам налогового законодательства Российской Федерации.

1. Принцип горизонтальной справедливости налогового законодательства, по мнению автора, возможно интерпретировать как соответствие (соразмерность, эквивалентность) размера налогов размеру дохода и имущества налогоплательщика. Иными словами, плательщики, имеющие равное экономическое состояние, должны находиться в равной налоговой позиции.

Такой принцип горизонтальной справедливости находит отражение, в частности, в п. 1 ст. 3 НК РФ. Причем следует отметить декларативный, крайне голословный характер многих положений этой статьи НК РФ и данного пункта в частности.

Законодатель, уже начиная со второй фразы данного пункта, в определенной степени лукавит, когда не пишет прямо, что «законодательство о налогах и сборах основывается на всеобщности и равенстве налогообложения», а говорит лишь о признании таковых. Закономерно возникают вопросы: кем это признается? безусловно или на основании чего-то?

Всеобщность налогообложения, обозначенная во второй фразе п. 1 ст. 3 НК РФ, опровергается наличием многочисленных льгот, а также преференций, иммунитетов и т.п., не называемых в НК РФ льготами, но по содержанию таковыми являющихся: освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС, ускоренная амортизация для целей исчисления налога на прибыль организаций и многое другое.

«Равенство налогообложения» — понятие столь же сложное в идентификации его содержания, оценке, расчете каких-либо показателей его характеризующих, как и понятие «справедливость». При этом справедливость имеет смысловое наполнение не только как равенство, но и как соразмерность, и соответствие.

И наконец, проанализируем последнюю фразу п. 1 ст. 3 НК РФ «При установлении налогов учи-

тывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога», обычно трактуемую в академических исследованиях как принцип равного налогового бремени. Законодатель прозорливо, но вряд ли честно и справедливо не указал на должностное, не написал «обязательно должна учитываться», чтобы был люфт для маневра на случай судебных споров. Учитывается и точка. Повсеместно? Всегда? С определенными исключениями? Насколько учитывается? Последний вопрос, по мнению автора, создает предпосылки для расчета и оценки уровня справедливости и несправедливости в части учета или нет платежеспособности налогоплательщика.

На практике во всех странах существуют реальные и личные налоги. Напомним, что только личные налоги учитывают платежеспособность налогоплательщика, а реальные — не учитывают финансовое положение, уровень доходности объекта налогообложения и обоснованно порождают немало дискуссий в научных исследованиях.

Чем выше доля реальных налогов в составе поступлений налоговых платежей, тем больше уровень несправедливости в части неучета платежеспособности налогоплательщика в стране или ее регионе.

Предлагается следующая формула расчета уровня несправедливости налогового законодательства Российской Федерации в части учета платежеспособности налогоплательщика ( $C_{\text{нн}}$ ):

$$C_{\text{нн}} = \frac{\sum H_{\text{п.р.}}}{\sum H_{\text{п.}}},$$

где  $\sum H_{\text{п.р.}}$  — сумма поступлений реальных налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации (региона);

$\sum H_{\text{п.}}$  — сумма поступлений налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации (региона).

Согласно официальной и общедоступной информации, приведенной на сайте ФНС России [14], возможно считать названный показатель, используя данные налоговой аналитики о структуре поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации, относя к личным имущественным и прочие налоги. В этом случае по данным за 2015 и 2016 гг. получим долю, равную 0,08, показывающую уровень  $C_{\text{нн}}$ .

Можно осуществлять сравнение уровня справедливости по временным периодам в конкретном государстве, а также производить расчеты данного показателя в разных странах в целях ранжирования юрисдикций по уровню справедливости, чтобы не просто фиксировать уровень предлагаемого показателя в Российской Федерации, а оценивать, насколько он соответствует мировым тенденциям. Подобные расчеты мы приведем во втором примере.

2. Принцип вертикальной справедливости также реально присутствует в законодательстве, когда мы, например, сравниваем ответственность за идентичные по своему экономическому содержанию нарушения со стороны налогоплательщиков и налоговых органов. Продемонстрируем это на следующем примере.

Следует указать на отсутствие эквивалентности (соразмерности) в ответственности и суровости наказаний, предусмотренных в НК РФ, применяемых по отношению к двум основным участникам налоговых отношений: налогоплательщику и налоговым органам.

Так, согласно п. 5 ст. 79 НК РФ сумма излишне взысканного налога подлежит возврату с начисленными на нее процентами исходя из действовавшей в эти дни ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Такой размер санкции следует признать излишне лояльным по сравнению с санкцией, предусмотренной в случае, если налогоплательщик несвоевременно уплатит налоги. В соответствии со ст. 122 НК РФ за неуплату или неполную уплату налога, сбора, страховых взносов взыскивается штраф в размере 20% от неуплаченной суммы, а в случае умышленного характера — 40%.

В условиях общеизвестных положений о временной стоимости денег, не имеющей различия для экономических субъектов или органов государственной власти, имеются разная степень ответственности, дисбаланс интересов разных участников процесса налогообложения, что позволяет измерить уровень вертикальной справедливости (несправедливости) по данному аспекту налогового законодательства Российской Федерации на основе следующей формулы.

$$C_{\text{о}} = \frac{O_{\text{п.}}}{O_{\text{н}}},$$

где  $C_o$  — уровень несправедливости налогового законодательства в части применения ответственности за несвоевременную уплату или возврат налогов;

$O_n$  — размер ответственности плательщика налогов за несвоевременную уплату налогов;

$O_n$  — размер ответственности налогового органа за несвоевременный возврат налоговых платежей.

По состоянию на май 2017 г., когда ставка рефинансирования равнялась 9,25%, получается следующее значение  $C_o$ :

$$C_o = \frac{20\%}{9,25\%} = 2,162.$$

Здесь уместно прежде чем приводить интерпретацию полученного значения  $C_o$ , сделать ряд комментариев.

*Во-первых*, в начале данной статьи автор рассмотрел смысловое наполнение справедливости и показал важность не столько равенства, как соразмерности и соответствия значения тех или иных показателей. Поэтому и в данной формуле утопично и не совсем грамотно считать, что в идеале должна получаться единица и ответственность должна быть равной.

*Во-вторых*, как говорилось ранее, расчет того или иного показателя уровня справедливости налогового законодательства по одной стране всего лишь фиксирует его значение. Только сравнив полученный результат с аналогичными результатами по другим странам, можно четко судить о соразмерности уровня справедливости, характеризуя его как лучший, худший, оптимальный, достаточный и т.п.

В рамках статьи нами на данном этапе исследования были определены аналогичные показатели уровня справедливости для стран — членов БРИКС.

В *Бразилии* штраф за неуплату налогоплательщиком налога в срок составляет 20%<sup>1</sup>, а ставка процентов за невозврат налоговых платежей налоговыми органами в срок равняется ставке процента по своему содержанию идентичной российской ставке рефинансирования ЦБ РФ (в настоящее время она определена на уровне 11,25%) плюс еще 1% за каждый месяц. Таким образом, в Бразилии получаем:

<sup>1</sup> Сайт Министерства финансов Бразилии. URL: <https://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/pagamento-em-atraso/como-calculer-multa-demora-acrescimos-legais>.

$$C_o = \frac{20}{23,25} = 0,860.$$

В *Индии* штраф за неуплату налогоплательщиком налога в срок составляет 1% в месяц, т.е. 12% в год, а штраф за невозврат налоговых платежей налоговыми органами в срок равняется 15%<sup>2</sup>, таким образом, в Индии

$$C_o = \frac{12}{15} = 0,8.$$

Согласно информации, имеющейся на сайте налоговой службы ЮАР<sup>3</sup>, штрафы, предъявляемые налогоплательщикам за несвоевременную уплату налогов, представлены в *таблице*.

Среднее значение штрафов, установленных в законодательстве ЮАР за неуплату налогоплательщиком налога в срок, рассчитанное нами на основе данных *таблицы*, составляет 0,07%.

При этом ответственность налоговых органов ЮАР за несвоевременный возврат экономическим субъектам излишне уплаченных или взысканных сумм налогов составляет ставку рефинансирования, которая в настоящее время согласно информации сайта *the Gazette*<sup>4</sup> равна 10,5%.

Таким образом, для ЮАР

$$C_o = \frac{0,07}{10,5} = 0,007.$$

В Законе *КНР* «Об управлении сбором налогов»<sup>5</sup> в ст. 30 и 46 установлены практически идентичные меры ответственности для налогоплательщиков и налоговых органов, поэтому  $C_o$  можно считать равным единице, хотя в различных ситуациях он может иметь небольшие отклонения.

На основе рассчитанных значений  $C_o$  по странам БРИКС, среднее арифметическое значение коэффициента по названной группе стран равняется 0,9658.

На данный момент самое значительное отклонение от среднего в пользу налогоплательщиков

<sup>2</sup> Сайт Правительства Индии. URL: <http://www.incometaxindia.gov.in/Documents/direct-taxes-code-2013-31032014.pdf>.

<sup>3</sup> Сайт Правительства ЮАР. URL: <http://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDoclib/AABC/LAPD-LPrim-Act-2012-01%20-%20Tax%20Administration%20Act%202011.pdf>.

<sup>4</sup> Сайт *the Gazette*. URL: <http://www.treasury.gov.za/legislation/pfma/interest%20rates/Standard%20interest%20rates%20on%20debts%20owing%20to%20the%20State%20-%20effective%201%20May%202016.pdf>.

<sup>5</sup> Закон *КНР* «Об управлении сбором налогов». URL: <http://law.uglc.ru/charge.htm/3>.

Таблица

**Размер штрафов, установленный в законодательстве ЮАР за неуплату налогоплательщиком налога в срок**

Штраф за неуплату налога в срок, д.е.	В д.е.	% от суммы
0–250 000	250	0,1
250 001–500 000	500	0,1
500 001–1 000 000	1000	0,1
1 000 001–5 000 000	2000	0,04
5 000 001–10 000 000	4000	0,04
10 000 001–50 000 000	8000	0,016
Свыше 50 000 000	16 000	0,032
Среднее		0,07

характерно для ЮАР. Такая излишняя либеральность по отношению к налогоплательщикам вряд ли может быть взята за эталон для подражания.

В России, наоборот, наблюдается наибольшее отклонение среди стран — членов БРИКС от среднего в пользу налоговых органов. Сложившийся явный перекос в сторону удовлетворения интересов государства в ущерб интересам экономических субъектов не может способствовать экономическому росту, достижению баланса интересов участников налогообложения.

Паритетность ответственности налогоплательщиков и налоговых органов за несвоевременность уплаты и возврата налогов в Китае заслуживает внимания. Однако в начале статьи указано, что смысловое наполнение справедливости состоит не столько в равенстве, сколько в соответствии и соразмерности.

В Индии и Бразилии ответственность налоговых органов за нарушение налогового законодательства в той или иной степени ниже по сравнению с размерами штрафов, предусмотренными для налогоплательщиков. Такая ситуация по уровню справедливости в части ответственности представляется нам наиболее честной и логичной с точки зрения соразмерности ответственности государства в лице налоговых органов, имеющего доминирующее положение и возможность диктовать правила налогообложения в процессе законотворчества и ответственности экономических субъектов, при прочих равных условиях подчиняющихся уста-

новленным в законодательно-нормативных документах правилам, регулирующим налоговые отношения.

Произведенные нами расчеты уровня несправедливости налогового законодательства в части применения ответственности за несвоевременную уплату или возврат налогов обозначили степень этой несправедливости и показали, что справедливость НК РФ можно и необходимо увеличивать.

### **Область применения результатов исследования**

Комплексное исследование проблем справедливости налогового законодательства, конкретных налогов, налоговой системы и в конечном счете налогообложения отдельной юрисдикции и различных межгосударственных объединений представляет интерес для бизнес-сообщества и властных структур. Измерение уровня справедливости в налоговой сфере позволяет системно решать вопросы по нивелированию дисбаланса интересов участников управления налогообложением.

### **Выводы**

1. Этимологический, лингвистический и исторический обзор термина «справедливость» показал, что наиболее важным его смысловым наполнением является его идентификация не только как равенства, но и как соответствия и соразмерности, свидетельствуя о возможности измерения ее уровня и о направленности этого измерения.

2. Измерение уровня справедливости, установленной в российском налоговом законодательстве, должно осуществляться комплексно с учетом положений частей первой и второй НК РФ. На начальном этапе целесообразно определить особенности уровня справедливости по отдельным аспектам того или иного условия налогообложения, закрепленного в НК РФ.

3. Принцип горизонтальной справедливости налогового законодательства в числе прочего характеризуется долей реальных налогов в составе поступлений налоговых платежей, что позволяет рассчитывать уровень несправедливости российского налогового законодательства в части уче-

та платежеспособности налогоплательщика ( $C_{\text{пн}}$ ), который в России в 2015 и 2016 гг. составлял 0,08.

4. Измерение уровня вертикальной справедливости (несправедливости) налогового законодательства в части применения ответственности за несвоевременную уплату или возврат налогов ( $C_o$ ) в странах БРИКС показало, что наибольшая соразмерность и соответствие штрафов за несвоевременную уплату или возврат налогов наблюдается в Индии и Бразилии. В России выявлено наибольшее отклонение  $C_o$  от среднего в пользу налоговых органов, что свидетельствует о необходимости увеличения уровня справедливости по данному аспекту российского налогового законодательства.

### ЛИТЕРАТУРА

1. Ожегов С.И. Толковый словарь русского языка: ок. 100 000 слов, терминов и фразеологических выражений / под ред. проф. Л.И. Скворцова. 27-е изд., испр. М.: ООО «Издательство Оникс»: ООО «Издательство «Мир и Образование», 2012. 1200 с.
2. Большой толковый словарь современного русского языка Д.Н. Ушакова. URL: <http://ushakovdictionary.ru/> <http://ushakovdictionary.ru/word.php?wordid=73470>.
3. Электронная версия словаря Ефремовой Т.Ф. Новый словарь русского языка. Толково-словообразовательный. М.: Русский язык, 2000. URL: <http://www.efremova.info/>; <http://www.efremova.info/word/spravedlivost.html#.WRI7ytyqqUk>.
4. Зотова Ю.В. Социальная функция налогов, как основа справедливости налоговой системы Российской Федерации // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд. 2011. № 10–2. С. 32–35.
5. Налетов А.Ю., Халаев А. О справедливости налогов на доходы в РФ // Финансы и кредит. 2013. № 21 (549). С. 40–45.
6. Королева Л.П., Шамонин Н.Н. К вопросу о необходимости и справедливости обложения налогами на имущество и недвижимость некоммерческих организаций // Современное развитие экономических и правовых отношений. Образование и образовательная деятельность. 2012. С. 56–60.
7. Гринкевич Л.С., Баландина А.С. Внедрение справедливого механизма налогового изъятия дифференциальной ренты в газодобывающем секторе экономики // Теория и практика общественного развития. 2013. № 3. С. 187–190.
8. Сомов О.И., Справедливый налог: [Прогрессивный налог на доходы и наследство]. СПб.: Знание, 1906. 70 с.
9. Шмелев Ю.Д. Концепция реформирования налоговой системы Российской Федерации, основанная на реализации принципа справедливости и социальной функции налогов: дисс. ... д-ра экон. наук: 08.00.10. Томск, 2008.
10. Шарф И.В. Формирование эффективно-справедливой системы налогообложения в недропользовании: на примере нефтедобывающих предприятий: дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.10. Томск, 2009.
11. Гринкевич А.М. Эффективно-справедливая система налогообложения малого бизнеса с использованием патентной модели: дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.10. Томск, 2013.
12. Григорьева К.С. Развитие методических подходов к оценке эффективности налоговой системы РФ: дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.10. Томск, 2017.
13. Helliwell J., Layard R., & Sachs J. (2017). World Happiness Report 2017, New York: Sustainable Development Solutions Network: <http://worldhappiness.report/#happiness2017>.
14. Сайт ФНС России. URL: <http://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm>.

## REFERENCES

1. Ozhegov S.I. Dictionary of the Russian language: approx. 100 000 words, terms and phraseological expressions [Tolkovyi slovar' russkogo iazyka: ok. 100 000 slov, terminov i frazeologicheskikh vyrazhenii]; Ed. Prof. Skvortsova L.I. — 27 th ed., Rev. Moscow, Limited Liability Company «Onyx Publishing»: Limited Liability Company Publishing House «Peace and Education», 2012, 1200 p.
2. Great explanatory dictionary of the modern Russian language Ushakov D.N. [Bol'shoi tolkovyi slovar' sovremennogo russkogo iazyka D.N. Ushakova]. Available at: <http://ushakovdictionary.ru/> <http://ushakovdictionary.ru/word.php?wordid=73470>.
3. Electronic version of the dictionary of Efremova T.F. New Dictionary of Russian. Interpretative and word-building. [Elektronnaia versii slovaria Efremovoi T.F. Novyi slovar' russkogo iazyka. Tolkovo-slovoobrazovatel'nyi]. Moscow, The Russian Language, 2000. Available at: <http://www.efremova.info/> <http://www.efremova.info/word/spravedlivost.html#.WR17ytyqqUk>.
4. Zotova Yu.V. The social function of taxes as the basis for the fairness of the tax system of the Russian Federation [Sotsial'naia funktsiia nalogov, kak osnova spravedlivosti nalogovoi sistemy Rossiiskoi Federatsii]. *Sovremennye tendentsii v jekonomike i upravlenii: novyj vzgljad — Modern trends in economics and management: a new look*, 2011, No. 10–2, pp. 32–35.
5. Naletov A. Yu., Khalaev A. On the fairness of taxes on income in the Russian Federation [Naletov A. Yu., Khalaev A. O spravedlivosti nalogov na dokhody v RF]. *Finansy i kredit — Finance and credit*, 2013, No. 21 (549), pp. 40–45.
6. Koroleva L.P., Shamonin N.N. On the issue of the necessity and fairness of taxation on property and real estate of non-profit organizations [Koroleva L.P., Shamonin N.N. K voprosu o neobkhodimosti i spravedlivosti oblozheniia nalogami na imushchestvo i nedvizhimost' nekommercheskikh organizatsii]. *Sovremennoe razvitie jekonomicheskikh i pravovykh otnoshenij. Obrazovanie i obrazovatel'naja dejatel'nost' — Modern development of economic and legal relations. Education and educational activities*, 2012, pp. 56–60.
7. Grinkevich L.S., Balandina A.S. The introduction of a fair mechanism for the tax exemption of differential rent in the gas- penetrating sector of the economy [Vnedrenie spravedlivogo mekhanizma nalogovogo iz»iatiia differentsial'noi renty v gazodobyvaiushchem sektore ekonomiki]. *Teoriya i praktika obshhestvennogo razvitija — Theory and practice of social development*, 2013, No. 3, pp. 187–190.
8. Somov O.I., Fair tax: [Progressive tax on income and inheritance]. [Progressivnyi nalog na dokhody i nasledstvo]. St. Petersburg, Knowledge, 1906, 70 p.
9. Shmelev Yu.D. The concept of reforming the tax system of the Russian Federation, based on the implementation of the principle of fairness and the social function of taxes [Kontseptsiiia reformirovaniia nalogovoi sistemy Rossiiskoi Federatsii, osnovannaia na realizatsii printsipa spravedlivosti i sotsial'noi funktsii nalogov]: The dissertation ... Doctors of Economics: 08.00.10. Tomsk, 2008.
10. Sharf I.V. Formation of an efficiently fair system of taxation in subsoil use: the example of oil producing enterprises [Formirovanie effektivno-spravedlivoi sistemy nalogooblozheniia v nedropol'zovanii: na primere neftedobyvaiushchikh predpriatii]: The dissertation ... A Cand. Econ. Sci. : 08.00.10. Tomsk, 2009.
11. Grinkevich AM An efficiently fair system for taxing small businesses using the patent model [Effektivno-spravedlivaia sistema nalogooblozheniia malogo biznesa s ispol'zovaniem patentnoi modeli]: The dissertation ... A Cand. Econ. Sci. : 08.00.10. Tomsk, 2013.
12. Grigoryeva K.S. Development of methodological approaches to assessing the effectiveness of the Russian tax system [Razvitie metodicheskikh podkhodov k otsenke effektivnosti nalogovoi sistemy RF]: The dissertation ... A Cand. Econ. Sci. : 08.00.10. Tomsk, 2017.
13. Helliwell, J., Layard, R., & Sachs, J. (2017). World Happiness Report 2017, New York, Sustainable Development Solutions Network: <http://worldhappiness.report/#happiness2017>.
14. Website of Russian Federal Tax Service [Sait FNS RF]. Available at: URL: <http://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm>.