



АДМИНИСТРАТИВНОЕ И ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

ADMINISTRATIVE AND FINANCIAL LAW

DOI: 10.22363/2313-2337-2020-24-2-293-313

Научная статья

ПРАВОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ГОСУДАРСТВЕННЫХ ИНТЕРЕСОВ В НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ (КОНЦЕПТУАЛЬНЫЙ АСПЕКТ)

Л.М. Наринян

Российский государственный университет правосудия
117418, г. Москва, Российская Федерация, ул. Новочеремушкинская, д. 69

В основе рассматриваемой проблемы лежит условный налоговый парадокс, сущностью которого является противоречие между осознанием необходимости платить налоги и восприятием налоговой обязанности как ненужной и чуждой. Причина такого противоречия, на наш взгляд, кроется в глубинных проблемах, связанных с несовершенством механизма налогообложения, с недостаточным проявлением целеполагания в налоговой деятельности государства, с отсутствием баланса частного и государственного интересов в сфере налогообложения, что в конечном итоге негативно сказывается как на состоянии экономики, так и на жизнедеятельности общества в целом. Для того, чтобы наметить пути преодоления названных недостатков, следует, по нашему мнению, сформулировать и внедрить ряд новых элементов в концепцию налогового права. Необходимо также расширить спектр элементов, включаемых в объект правового обеспечения налоговых доходов, с учетом ряда внешних и внутренних факторов, которые обуславливают характер налогообложения. Прежде всего, речь идет об учете интересов всех участников налоговых правоотношений, то есть все общество как выгодоприобретателя налоговых доходов. В этой связи в работе предприняты попытки определить сущность категории «государственные интересы», которая является одним из важнейших элементов диалектической взаимосвязи личных, публичных и государственных интересов, и на этой основе определить критерии и содержание целеполагания деятельности государства, которыми оно обязано руководствоваться в сфере налогообложения. В системе принципов финансово-правового обеспечения государственных интересов в налоговой сфере выделена роль баланса интересов государства и налогоплательщиков, который выступает как принцип обеспечения интересов государства в налоговой

© Наринян Л.М., 2020.



This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License
<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0>

системе и одновременно как критерий надлежащего целеполагания. Выделены основы порядка установления целеполагания как особого правового института в системе налогового права, обозначены неразрешенные проблемы, связанные с правовым статусом и функционированием уполномоченных субъектов государства, в задачу которых входит обеспечение государственных интересов в названной сфере. *Теоретическая значимость* работы состоит в том, что в ней проанализировано содержание, развитие и основные особенности проявления интересов государства в сфере налогообложения, сформулировано предложение о введении в доктрину налогового права института целеполагания как способа обеспечения интересов государства в процессе регулирования налоговых отношений. Предложено понятие налога исходя из его социальной сущности как способа соучастия в денежной форме членов общества в решении общих дел и одновременно как предмета заботы личных интересов плательщика в рамках решения общих проблем. Именно этот фактор должен предопределять характер его правового регулирования. Поскольку предложенные в работе выводы и положения базируются на категории «интерес» во всех его формах и проявлениях, то соответственно потребуются дополнительные исследования по данной тематике. Теоретической основой исследования являются положения об институте целеполагания, который представляет собой направленность на достижение государственных интересов в процессе функционирования налоговой системы Российской Федерации. *Методологическую основу* исследования составили общенаучные (анализ, синтез, описание, системный) и частнонаучные методы (формально-юридический, сравнительно-правовой, историко-правовой) и другие. Метод анализа позволил переосмыслить методологические аспекты и теоретико-концептуальные подходы к понятию «государственный интерес в налоговой сфере», сформулировать и уточнить некоторые его особенности. Системный подход способствовал раскрытию целостного, концептуального характера целеполагания как отдельного института налогового права. На основе формально-юридического метода проанализировано действующее законодательство Российской Федерации и практика его применения в сфере налоговых правоотношений, в которых обозначены пути достижения баланса интересов налогоплательщика и государства. Применение историко-правового метода позволило выявить особенности реализации интересов государства в налоговой сфере.

Ключевые слова: целеполагание, публичные интересы, государство, налогообложение, общество, налогоплательщик

Конфликт интересов. Автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Для цитирования:

Наринян Л.М. Правовое обеспечение государственных интересов в налоговой сфере (концептуальный аспект) // Вестник Российского университета дружбы народов. Серия: Юридические науки. 2020. Т. 24. № 2. С. 293–313. DOI: 10.22363/2313-2337-2020-24-2-293-313.

Дата поступления в редакцию: 13 февраля 2020 г.

Дата принятия к печати: 10 апреля 2020 г.

LEGAL SUPPORT OF STATE INTERESTS IN THE TAX SPHERE (CONCEPTUAL ASPECT)

Levon M. Narinyan

Russian State University of Justice
69 Novocheremushkinskaya str., 117418, Moscow, Russian Federation

Abstract. At the heart of the problem under consideration there is a conditional paradox with taxes in the minds of people. It consists in that everyone understands that taxes must be paid, but in the minds of many people taxes are perceived as an unnecessary duty. The reason for this contradiction, in our opinion, lies in the unsolved deep problems connected with the existing deficiencies in the taxation mechanism, inadequate manifestation of the goal-setting in the tax activity of the state, and in the absence of a balance of private and state interests in the field of taxation, which generally negatively affects the state of the economy and in general life of society. In our opinion, in order to identify ways to overcome these shortcomings, several new elements should be formulated in the concept of tax law. First, it is necessary to expand the range of elements included in the object of legal support of tax revenues by considering a number of external and internal factors that determine the nature of taxation. Primarily, it involves taking into account the interests of all participants in the tax sphere, including the whole society as a beneficiary of tax revenues. In this regard, efforts have been made to identify the essential nature of the category of “state interests” as an element of the dialectical relationship between personal, public and state interests, and on this basis to determine the criteria and substantial elements of the state’s activities goal-setting, which must be guided by in taxation, being simultaneously a separate tax law institution. The role of balancing the interests of the state and taxpayers is highlighted as a principle of ensuring the interests of the state in the tax system and at the same time as a criterion for proper goal-setting within the framework of the system involving principles of financial and legal support of state interests in tax sphere. The foundations of the procedure for establishing goal-setting as a special legal institution in the tax law system are highlighted; unresolved issues of the legal status and functioning of authorized state entities obliged to ensure state interests in this area are identified. *The theoretical significance* of the work lies in that it analyses the content, development and main features of the manifestation of the state interests in the field of taxation, formulates a proposal to introduce the goal-setting institution in-to the doctrine of tax law as a way to ensure the interests of the state in the process of regulating tax relations. Understanding of the tax according to its social nature as a way of monetary participation of society members in solving common affairs is proposed. At the same time, tax is a matter of concern for the personal interests of a payer about solving common problems. It is this factor that should determine the order of its legal regulation. Since conclusions and provisions proposed in the work are based on the application of interest in all its forms, which has not yet been worked out in tax law, additional studies on this topic are required. The theoretical basis of the study are the provisions on the institution of goal-setting, which assumes a focus on achieving state interests in functioning of the tax system of the Russian Federation. *The research methodology* is based on general scientific methods (analysis, synthesis, description, systematic approach), particular scientific methods (formal-legal, comparative-legal, historical-legal), and other techniques. The analysis method allows to rethink the methodological aspects, and theoretical and conceptual approaches to the concept of state interests in tax sphere assist to formulate and clarify some of its features. The systematic approach contributes to the disclosure of the holistic conceptual nature of goal-setting as a separate institution of tax law. The application of the formal legal method makes it possible to analyse the current legislation of the Russian

Federation and the practice of its application in the field of tax legal relations regarding ways to achieve a balance of interests between a taxpayer and the state. Application of the historical — legal method allows to identify features inherent in realization of the state interests in the tax sphere.

Key words: goal-setting, public interests, state, taxation, society, taxpayer

Conflicts of interest. The author declared no conflicts of interest.

For citation:

Narinyan, L.M. (2020) Legal support of state interests in the tax sphere (conceptual aspect). *RUDN Journal of Law*. 24 (2), pp. 293–313. DOI: 10.22363/2313-2337-2020-24-2-293-313.

Article received February 13, 2020

Article accepted April 10, 2020

Введение

Актуальность рассматриваемой темы, на наш взгляд, обусловлена необходимостью выявления концептуальных недостатков в сфере налогового права, которые, в частности, нашли отражение в отдельных доктринальных позициях теории налогового права, в рамках которых обозначены многочисленные проблемы в сфере налогообложения. Общей направленностью большинства научных работ по вопросам правового регулирования налоговых правоотношений выступает их предметная ограниченность анализом механизма правового обеспечения функционирования налоговой системы. При этом не учитывается роль целеполагания как определяющего элемента обеспечения эффективности правового регулирования налоговых отношений. Недостаточно исследованы налоговые проблемы в контексте диалектической взаимосвязи частных, государственных и публичных интересов.

Проблемы налогообложения в целях их эффективного правового обеспечения необходимо рассматривать, на наш взгляд, в совокупности с понятием «интерес», однако во многих исследованиях по данной тематике, а также в текстах нормативных правовых актов этому понятию уделяется незначительное внимание. На данный момент не существует научных трудов, в которых с позиции системного и комплексного подхода рассматривались бы проблемы налогообложения через механизм правового обеспечения публичных интересов, который является одним из важнейших способов достижения баланса интересов между налогоплательщиками и государством.

Гипотезой проводимого анализа является идея о возможности построения системы налогообложения на базе принципа целеполагания, с целью достижения на этой основе баланса интересов сторон налоговых отношений.

Оценка текущего состояния доктрины налогового права

В настоящее время значительное место в теории финансового права занимают исследования, посвященные налоговой проблематике. Отмечается большая доля научных разработок по налоговому праву по сравнению с другими направлениями финансово-правовой науки, а также формирование на этой основе достаточно полного налогового законодательства по сравнению, например, с бюджетным законодательством. Нормы налогового законодательства определяют статус субъектов налоговой деятельности государства, налогово-обязанных лиц, порядок установления и взимания налоговых платежей, порядок представления налоговой отчетности и осуществления налогового контроля, привлечения к ответственности за налоговые правонарушения. Данные положения являются весьма значимыми для целей реализации налогового законодательства, для обеспечения всего механизма налогообложения. Однако в них редко содержатся нормы права, в которых устанавливаются цели того или иного нормативного правового акта, в силу чего нередко наблюдаются случаи непродуманного воздействия налоговых механизмов на экономические процессы, что неизбежно приводит к сдерживанию экономического роста страны.

В связи с этим доктрина налогового права не нашла должного воплощения в практике. Подтверждением тому является большое количество налоговых конфликтов, которые зачастую переходят в стадию судебных налоговых споров. Данный фактор объективно порождает недовольство общества ситуацией в налоговой сфере.

С одной стороны, организацию национального налогообложения в Российской Федерации можно представить как налоговую систему, которая выступает как часть и результат общей организационной деятельности государства. С другой — организацию налогообложения можно представить как совокупность сложившихся исторически близких по содержанию и предназначению институтов, представленных налоговыми отношениями, субъектами таковых отношений, способами и средствами, благодаря которым государство обеспечивает поступление налогов в казну. Данный фактор означает, что само государство также организуется для целей налогообложения посредством распределения налоговых полномочий между публично-правовыми образованиями, а также налоговых компетенций между уполномоченными органами публично-правового образования и иными привлеченными субъектами, действующими вне государственного (муниципального) аппарата (Shchekin, 2007:67).

В основе налоговых проблем государства лежит объективное противоречие между растущей его потребностью в дополнительных ресурсах, поскольку увеличивается в целом роль государства в решении проблем общества, и реальными возможностями налогоплательщиков передать государству установленную законом долю своего имущества.

В литературе, посвященной рассмотрению налоговых проблем, как юридической, так и экономической, неоднократно ставились вопросы по установлению квоты на объем налогового бремени. О необходимости квотирования налогового бремени на одного налогоплательщика, на наш взгляд, удачно высказался шведский ученый Э. Линдаль: «Индивидуальному потребителю нет надобности полностью оплачивать стоимость, связанную с предоставлением государством блага всему обществу, достаточно внести некоторый вклад, соответствующий персональной готовности платить. При этом оптимум достигается в том случае, если сумма определенных таким образом вкладов равна альтернативной стоимости ресурсов, которые необходимы для получения единицы общественного блага». По мнению Л.А. Морозовой, «это позволило Э. Линдалью утверждать, что цены общественного блага для различных индивидуумов, отражающие дифференциацию предельных норм замещения, могут служить основой распределения налогового бремени в экономической системе» (Mogozova, 2009:13). Данное высказывание подчеркивает взаимосвязь индивидуальных интересов каждого налогоплательщика и интересов всего общества.

Однако данный принцип не всегда находит воплощение в практической деятельности. Так, Минфин России неоднократно ставил вопросы об увеличении налоговых ставок по отдельным налогам, мотивируя свою позицию тем, что уменьшились доходы в бюджет. В результате за последние 5 лет рост налоговых доходов превысил средний рост ВВП в десятки раз. В свою очередь, налоговые органы проявляют факт наличия своих интересов, не обозначенных в текстах законодательства. В связи с этим следует согласиться, на наш взгляд, с выводом коллектива авторов учебника под редакцией с С.Г. Пепеляева, согласно которому «налоговый орган реализует свои полномочия формально законно, но вне рамок закона, преследуя иные цели, можно говорить о злоупотреблении налоговым органом своими полномочиями» (Pepelyayev, 2015:619). Следует также отметить, что в законе не закреплены в деятельности государственных органов специальные полномочия по обеспечению интересов государства посредством многообразного использования механизма налогообложения.

Возможно, по этой причине отмечается большая доля сокрытия объектов от уплаты налогов, остается на высоком уровне тенденция «бегства» капитала за рубеж. Причем факт недостаточной эффективности применяемых форм и методов налогообложения довольно часто упоминается в литературе, однако истинные его причины не раскрываются.

Большинство исследователей не находят ответа на вопрос о том, почему же государство, взяв на себя миссию по формированию и обеспечению реализации от имени общества основных направлений его развития, не оправдывает ожиданий большинства представителей этого общества, в том числе и в налоговой сфере? Одна из важнейших причин, на наш взгляд, — методологическая. Недостатком многих работ, посвященных исключительно административному аспекту в деятельности государства, способам осуществления

им управленческой деятельности, является то, что в них не затрагивается связь государства с обществом, которое должно всякий раз рассматриваться как приоритетное начало в деятельности государства. Поэтому и налоговая сфера в основном трактуется как разновидность административных отношений, где основными категориями субъектов выступают налоговые органы и налогоплательщики. В ряде работ государство вообще не является субъектом налоговых правоотношений. Место государства в налоговых правоотношениях занимают налоговые органы.

В рамках данной концепции некоторые ученые определяют налогоплательщика как должника. Например, Васянина Е.Л. отмечает, что «под фиском следует понимать возникшую в рамках финансового обязательства обязанность физического лица или организации (должника) по уплате денежных средств в целях формирования публичных денежных фондов, которая возникает в силу предусмотренных законодательством особых юридических фактов» (Vasyanina, 2015:14). Такой абстрактный подход к пониманию налога без учета роли общества может стать основой трактовки отдельного человека не просто как должника, но и как потенциального правонарушителя. В подобном подходе просматривается некое отчуждение налогоплательщиков от государства, потому что само государство оказалось отчужденным от общества.

Таким образом, обращение к наиболее общим аспектам налогового права показывает недостаточную результативность анализа содержательных элементов налогового законодательства, практики его применения. Решение налоговых проблем, основанное на совершенствовании процедуры осуществления налоговой деятельности государства, ограниченное исключительно текстами законов, не дает серьезных положительных результатов.

О необходимости обновления парадигмы налоговой доктрины на основе понятия «интерес»

На данный момент, на наш взгляд, назрела необходимость пересмотра традиционных юридических доктрин в области налогообложения. Считаем, что будет целесообразно внести в содержание научных исследований по налоговому праву дополнительные инструменты, которые могли бы существенно повлиять на формирование обновленной парадигмы правового обеспечения всего механизма налогообложения, по-новому взглянуть на роль налогоплательщика и государства, которые бы способствовали преодолению так называемого «налогового конфликта интересов» и позволили прийти к балансу интересов сторон налоговых правоотношений.

Если рассматривать налог всего лишь как форму взаимоотношений налогоплательщика с государством, то вне поля зрения остается само общество как выгодоприобретатель от применения налогов и, соответственно, теряется

связь (хотя и опосредованная через деятельность государства) между налогоплательщиком и обществом.

Если рассматривать налог как результат взаимодействия всего общества и отдельного налогоплательщика, то можно наблюдать потенциальную заинтересованность плательщика налога уплатить его в целях обеспечения успешного функционирования общества, поскольку он осознает, что тем самым вносит свой вклад в развитие социальной среды, в рамках которой он существует и развивается. Один из классиков налоговой теории, И.И. Янжул, заметил по этому поводу, что под налогами «должно разуметь такие односторонние экономические жертвования граждан или подданных, которые государство или иные общественные группы в силу того, что они являются представителями общества, взимают легальным путем и законным способом из частных имуществ для удовлетворения необходимых общественных потребностей и вызываемых ими издержек» (Yanzhul, 2002:240).

В связи с вышесказанным целесообразно, на наш взгляд, рассмотреть понятие «интерес» как явление, отражающее свойства как отдельного субъекта, прежде всего человека, так и общего, в том числе публичного интереса, как суммы совпадающих интересов неопределенного круга лиц, включая большинство членов общества.

В правовой науке налоговый аспект категории «интерес» не является новым. Чаще всего данная категория применяется как показатель достижения баланса интересов сторон налоговых правоотношений. Сам показатель баланса рассматривается как средство минимизации конфликта интересов, который наблюдается в процессе реализации налоговых правоотношений. В других случаях речь идет о приоритете публичных интересов в финансовой, в том числе налоговой, деятельности государства, что рассматривается как принцип — целеопределяющее начало функционирования государства в финансовой сфере. Но чаще всего при этом не указывается, что понимается под признаком «публичности» применительно к интересам.

Понятие «интерес» рассматривается в науке как осознанная потребность субъекта, которая может иметь индивидуальную или одинаковую для большинства общую форму. В частности, основоположник юриспруденции интересов Р. Иеринг отмечал: «Кооперация многих людей ради одной и той же цели возможна лишь потому, что интересы всех участников кооперации, переплетаясь, сходятся в одном конечном пункте. Каждый из таких участников, может быть, не имеет в виду цели кооперации, руководствуясь исключительно собственным интересом, но совпадение всех интересов с общей целью ведет к тому, что каждый заботясь только о себе, содействует достижению общей цели» (Iering, 1881:30; Jhering, 1905).

Следует заметить, что интерпретация права как защищенного интереса в настоящее время вышла далеко за пределы частноправовой сферы, с которой

Р. Иеринг «преимущественно связывал свои теоретико-правовые разработки» (Gorban, 2017:92; Gorban, 2018).

Важно, чтобы интерес всегда трактовался как результат осмысленного, сознательно выбранного из ряда других вариантов действия, направленного на обеспечение потребностей субъекта¹.

В нашем понимании интерес как осознанная субъектом потребность в чем-либо может быть обеспечена правовыми нормами, но может им и противоречить. Интересы возникли раньше их нормативного закрепления, но через правовое обеспечение они получили свою всеобщую форму как интересы государства². Государство выступает как средство осуществления объединенных в масштабе нации интересов и одновременно является формой реализации жизнеустройства по обеспечению таких интересов.

Какую бы мы не рассматривали степень обобщения интересов, они всегда могут реализоваться только через действия отдельной личности, человека. Поэтому фундаментом, основанием иерархии обобщения интересов должен рассматриваться интерес отдельного человека. Если в целях достижения общих интересов и глобальных задач общества начинает теряться потребность отдельного человека, то это может означать только то, что общее подчиняется, а скорее подменяется, интересами отдельной части или группы субъектов того или иного сообщества. В этом плане заслуживает поддержки вывод А.Д. Селюкова о том, что «в основе всех видов социальных интересов лежат интересы отдельного человека, которые не должны потеряться в структуре общих интересов на любом уровне их обобщения» (Selyukov, 2017:12).

В связи со сказанным можно подчеркнуть исключительное значение положения статьи 7 Конституции Российской Федерации, в соответствии с которой основной направленностью деятельности российского государства является «создание условий, обеспечивающих достойную жизнь и свободное развитие человека». К сожалению, правовые механизмы реализации этого положения в реальной действительности не совершенны. Появление у граждан желания платить налоги послужит показателем степени реализуемости статьи, поскольку статья 7 Конституции РФ выступает своеобразным индикатором эффективной социальной политики государства и одновременно условием разумного построения системы налогообложения.

¹ Под интересом принято понимать то, что для субъекта имеет значение, является мотивом его действия, то, в чем он испытывает нужду, потребность, что дает выгоду. См.: Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка; Ефремова Т.Ф. Новый словарь русского языка. Толково-словообразовательный. В 2 т. Т. 1 // Изд. «Русский язык», 2001 г. 1233 с.

² Конечно, мы отдаем отчет, что интересы государства, будучи оформленные нормами права, отражают общие для всех и каждого человека потребности. В этом плане даже потребность в налогах, будучи интересом государства, при правильной налоговой политике одновременно становится одновременно интересом каждого налогоплательщика.

Вместе с тем необходимо учитывать критерии и степень допустимости того, насколько интересы отдельного человека являются фундаментом последующей иерархии общих интересов, а также — насколько они могут не совпадать с общими интересами. Они имеют приоритет только в том случае, если не затрагивают законные интересы других людей, их групп и всего общества. Критерием степени свободы отдельного человека в реализации своих интересов выступает то, что его интересы достигаются его личными усилиями, а не за счет использования усилий других людей без их добровольного согласия. Только так они могут реализовываться без ограничений. Основанием для формирования общих интересов может стать любой индивидуальный интерес, если он является типичным для всего сообщества людей и осознан другими людьми как значимый и для них интерес.

Однако, с другой стороны, в случае конфликта интересов нельзя допустить приоритета единичного интереса по отношению к общему интересу, в то время как приоритет общего интереса по отношению к индивидуальному интересу вполне допустим, а в некоторых случаях необходим. Общая социальная среда есть способ существования и развития отдельного человека. Если погибнет среда, то не выживет и отдельный человек. Поэтому единичный интерес не может иметь приоритета перед общим интересом, если возникает конфликт названных интересов. Это касается и налоговой сферы. Личный интерес возможен как приоритетный, если он реализуется на основании общих для всех правил, не вступает в конфликт с законными интересами других лиц и всего общества.

В налоговой сфере действующий социальный механизм взаимоподдержки людей через формально созданные механизмы, включая государство, подкреплен конституционной обязанностью каждого лица платить налоги.

Таким образом, акту воли, субъективный смысл которого состоит в обязанности гражданина отдать часть денег, был придан объективный смысл путем санкционирования такого акта нормой, которая «тем самым приобретает значение “более высокой” нормы» (Kelzen, 2015:18).

В целом, соотношение показателей полной и своевременной уплаты налогов и показателей уклонения от исполнения такой обязанности свидетельствует о согласии и желании общества платить налоги.

Поэтому принцип баланса интересов между общим и единичным интересом мы рассматриваем через абстрактное понимание единичного интереса, трактуемое как одинаковый подход к оценке реализации каждого индивидуального интереса. Это означает подчинение интереса конкретного человека интересам общего в случае конфликта единичного и общего, но на основании единообразного порядка и единого для всего общества критерия.

В основе диалектического единства единичного и общего публичного интереса лежит то обстоятельство, что практически у каждого человека присутствует две группы интересов. Личные интересы направлены на обеспечение

собственных потребностей в средствах существования и развития. Но поскольку человек — существо общественное и не может жить вне общества, то ему также присущи интересы по обеспечению общих потребностей социума или других отдельных людей (Selyukov, 2015:10–14).

С учетом изложенного реализация личных интересов человека не может рассматриваться в отрыве от общих в масштабе всего общества интересов.

Конечно, реальная практика показывает, что на данный момент сознание налогоплательщиков не достигло еще соответствующего уровня, поэтому необходимо работать с каждым отдельным налогоплательщиком или с представителем организации-налогоплательщика. В основу решения дилеммы «платить или не платить налоги» может быть положена общеизвестная истина. Если человек как социальное существо неотделим от социума, в котором он находится, то необходимо также признать как единство интересов социума, так и интересов отдельного его члена, при наличии возможных (несущественных) расхождений между единичными интересами, а также между отдельным единичным и общим интересом. Этот подход, по нашему мнению, должен стать базовым для решения проблемы конфликта интересов в налогообложении. Мысль о необходимости служения человека общему делу в максимальной степени должна быть положена в основу построения баланса интересов в сфере налогообложения.

Считаем, что налоговые интересы государства могут быть одновременно интересами всего общества. Иначе возникает вопрос — в чьих интересах государство взимает налоги? Зачастую в налоговой сфере наблюдается попытка подменить сущность и задачи государства интересами государственного аппарата. В результате мы можем наблюдать явную подмену интересов государства интересами отдельного ведомства. На отдельных этапах исторического развития уполномоченные представители государства, когда возникает необходимость, могут либо открыто считать свои интересы полностью совпадающими с государственными интересами (как это было в период Великой Отечественной войны), либо они завуалировано, в более стабильные периоды, подменяют интересы государства частными интересами. В последнем случае государство полностью или частично переходит под контроль тех сил, которые от имени государства осуществляют его функции.

В жизнедеятельности общества возможна ситуация, когда налоги устанавливаются в некоторой отстраненности от интересов большинства, однако такая ситуация не может продолжаться долгое время, особенно когда расхождения между интересами общества и налоговой политикой государства увеличиваются. «Мировая и отечественная практика налогообложения не раз показывала, что государство может оказывать излишнее налоговое давление на хозяйствующих субъектов, что, в свою очередь, может привести к экономическому упадку» (Narinyan, 2016:135–139). Считаем, что если государство не обеспечивает потребности национального общества, в том числе в налоговой сфере, то такая ситуация может привести к социальным потрясениям.

Конечно, нельзя не учитывать тот факт, что исторически налог как таковой является продолжением насилия как над чужим обществом (сбор дани с завоеванного государства), так и своим, когда в период абсолютизма монарх мог устанавливать налоги, действуя по своему усмотрению (Ivanova, 2009). Но по мере роста цивилизованности общества государство все более и более вынуждено учитывать реальную готовность общества согласиться с проводимой налоговой политикой.

Важно также понять, что если бы большинство налогоплательщиков считали факт уплаты налогов как нечто противостоящее и чуждое для своих интересов явление, то государственность как форма организации общества перестала бы существовать. Таким образом, налоговые интересы государства в своей основе должны соответствовать интересам общества. Если у государства появляются обособленные от общества налоговые интересы, то они свидетельствуют о факте отчуждения государства от общества. Поэтому под интересами государства в налоговой сфере понимаются интересы общества как единого целостного образования, которое платит налоги для решения комплекса задач в экономической и социальной сферах.

Следует отметить тот факт, что в теории налогового права еще не сформировалась определенная традиция и научные школы по исследованию путей обеспечения интересов государства в процессе функционирования налоговой системы.

В настоящее время в Налоговом кодексе Российской Федерации (далее — НК РФ) и иных актах налогового законодательства понятие «интерес» не употребляется. В действующей редакции статьи 8 НК РФ указано, что налоги взимаются «в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований». Вместе с тем немаловажным обстоятельством, свидетельствующем о необходимости нормативного закрепления понятия «интерес» в налоговом законодательстве, является его применение в судебной практике Верховного Суда Российской Федерации и судов нижестоящих инстанций, например, определении Верховного Суда РФ от 22.07.2016 № 305-КГ16-4920, решении Арбитражного суда Московской области от 05.03.2018 по делу № А41-48348/18.

Роль и порядок применения целеполагания как отдельного института налогового права

Если рассматривать комплекс налоговых проблем через призму диалектических взаимосвязей личных, общих (публичных) и государственных интересов, в которой государственные интересы выступают частью наиболее значимых публичных интересов, то обнаруживается глубинная скрытая причина налоговых проблем, вызываемая отсутствием целеполагания в налоговой деятельности государства, содержательной направленности его законодательства

и недостатками в практике его реализации. Под целеполаганием понимается комплекс конкретных результатов деятельности государства в налоговой сфере, которые аккумулируются общим понятием государственных интересов.

В этой связи, на наш взгляд, механизм правового регулирования налоговых отношений должен быть представлен логической цепочкой следующих элементов: общество с его потребностями, которые оформляются как интересы государства; целеполагание для налогообложения, определяющее в количественных и качественных параметрах особенности преломления через налоговые показатели соответствующих интересов государства; порядок применения целевых показателей целеполагания в конкретной деятельности элементов структуры налоговой системы; полученные результаты осуществленных потребностей общества, являющихся одновременно и интересами государства.

В случае отсутствия целеполагания или нечеткого его оформления реальные потребности общества, отдельных его слоев могут обеспечиваться либо частично, или полностью игнорироваться. Нечеткое оформление целеполагания вызывает определенные трудности в оценке роли публичных интересов в налоговой сфере, чему способствует также и отсутствие теоретической и практической основы для их обеспечения в названной области. Данные факторы могут сопровождаться в налоговой деятельности государства подменой публичных интересов частными.

С учетом вышесказанного сосредоточение усилий законодателя лишь на процедурных, процессуальных аспектах как в отношении бюджетного, так и налогового законодательства без надлежащего целеполагания, хотя и может создать относительное внешнее благополучие, но и может проявить себя в некой налоговой стагнации. Подобная ситуация свидетельствует о том, что в случае ухудшения экономического положения количество нарушений налогового законодательства увеличивается.

Таким образом, если имеющийся комплекс правовых норм, определяющих принципы правового регулирования налоговых отношений, устанавливающих правовой статус их участников, порядок взимания налоговых платежей, порядок представления отчетности и осуществления контроля за соблюдением налогового законодательства, дополнить нормами права, устанавливающими правовой режим и характер содержания целеполагания, то мы восполним недостающий элемент эффективного правового механизма регулирования налоговых отношений, позволяющее получить ожидаемый обществом и каждым налогоплательщиком результат.

В обобщенном виде содержательным элементом целеполагания выступают публичные интересы, в которых отражаются значимые потребности большинства населения на определенных территориях, включая обобщенные потребности общества в рамках территории всего государства. Государство как организационно-политическая форма общества обязано обеспечивать стратегически значимые публичные интересы, что должно фиксироваться в конкретных

показателях целеполагания, оформленного нормами права. Такой подход обусловлен тем, что государство как продукт развития общества по своей сущности обязано решать проблемы общества, а налоги есть продукт деятельности государства, и они, в свою очередь, призваны выступать финансовым инструментом государства и обеспечивать потребности общества посредством реализации бюджетно-правовых механизмов.

Поэтому мы исходим из того, что налоги как объем собранных доходов не являются самоцелью для государства. Это всего лишь необходимое средство, ресурсы для решения стратегических и текущих задач государственного управления, что должно быть конкретизировано по количеству и качеству результатов в бюджетной сфере и должно быть понятно каждому налогоплательщику. Если данное положение зафиксировать в Налоговом кодексе Российской Федерации и разработать порядок его реализации, то с полной уверенностью можно было бы говорить о реальном осуществлении идеального механизма налогообложения. В действующей налоговой политике государства не просматривается логическая связь применяемого механизма налогообложения и интересов всего общества, которые, в конечном итоге, должны быть интересами государства. Если оценивать деятельность налоговых органов, то они по своей сути рассматривают объем собранных налоговых доходов как самоцель.

Важно понять, что до тех пор, пока не будет наведен хотя бы относительный порядок в деле рационального использования полученных доходов, налогоплательщики не проявят должной сознательности и своего интереса в желании платить налоги.

В данный момент сложно говорить о гармонии в понимании и соотношении потребности государства в налогах и желании граждан их уплачивать. Наличие теневого сектора экономики, существование которого трудно отрицать, является существенным препятствием для реализации принципа всеобщности налогообложения.

Таким образом, налоги, будучи своеобразной смычкой между личными и публичными интересами, в определенной степени выступают фактором разъединения таковых интересов, фактором отчуждения налогоплательщика от государства, а по сути от своих же личных интересов, которые одновременно являются частью публичных интересов.

Согласно предлагаемой концепции налоги должны стать связующим звеном между формированием и осуществлением интересов государства, отдельного члена общества (налогоплательщика) и общества как единого целостного организма. Факт того, что налоги могут устанавливаться избранным обществом депутатским корпусом, законодательной властью, есть не только признак демократического государства, но, прежде всего, это реализация совокупной воли избирателей, которая выражается в том, чтобы через налоговые механизмы обеспечить ресурсные возможности для государства, которое, в свою очередь, обязано осуществлять интересы общества. Однако вышеназванная связь

интересов государства и налогоплательщиков проявит свою эффективность только в том случае, если государство реализует свое предназначение в отношении общества.

Если в налоговой политике не найдет воплощение идея по объединению единичных и общих интересов посредством взимания государством налогов и использования их на цели развития общества, чтобы каждый член общества, будучи налогоплательщиком, реально видел результаты применения налоговых доходов, то не исключается вариант, что государство путем диктата (без учета интересов общества и возможностей налогоплательщика) начнет устанавливать для своего населения непосильное налоговое бремя и использовать полученные доходы в интересах избранной части общества или, еще хуже, — зарубежных выгодоприобретателей. По этому поводу еще И.Х. Озеров в начале XIX века писал: «Налоговое бремя развешивается между отдельными группами в борьбе интересов, при этом более сильные успевают в той или иной степени уклониться от него, а более слабые несут его целиком» (Ozerov, 1906:3). В такой ситуации налогоплательщики стремятся сознательно уйти от налогов, сворачивают свою экономическую деятельность, а государство все более усиливает репрессивные меры в отношении налогоплательщиков.

С учетом сказанного можно предположить, что включение в налоговое законодательство целеполагания, выраженного в количественных и качественных параметрах, отражающих реальные потребности общества и базирующееся на принципе баланса интересов налогоплательщика и общества, может стать той связующей идеей, которая реально может придать действующей организационной системе налогообложения признак целостности. Только в этом случае все задействованные структурные элементы налоговой системы будут действовать как единый организм.

Считаем, что важнейшим элементом в совершенствовании механизма налогообложения должен стать баланс интересов между налогоплательщиком и государством, когда можно будет говорить о преодолении всевозможных причин для существования в налоговой сфере конфликта интересов, когда государство добьется того, что сам налогоплательщик с желанием будет платить налоги, а государство весь объем налоговых доходов в полном объеме будет использовать на обеспечение потребностей общества. При этом государство обязано руководствоваться критерием необходимого и допустимого объема налоговых доходов, получаемых от общества.

Применительно к налогам вышеназванный баланс интересов может рассматриваться как применяемая и принимаемая со стороны общества, но оформляемая государством обязанность каждого члена общества или созданных коллективных субъектов передать государству часть своего имущества на обеспечение публичных интересов общества. Государство как суверен, источник власти в этой ситуации обязано установить в правовой форме общеобязательный, касающийся каждого указанного в законе лица, режим уплаты налогов. При

этом государство должно иметь такую возможность на основе согласия общества с действиями подобного рода и при условии, что государство будет использовать полученные доходы на потребности самого общества. Очень важно в данной ситуации учитывать, что вопросы баланса интересов невозможно решить, если априори ориентироваться на признание конфликта интересов между государством и налогоплательщиками.

При этом ясно прослеживается необходимость создания механизма, условного «камертона» настройки деятельности государства исключительно на обеспечение национальных интересов, интересов всего социума в пределах государственно-территориального образования. Считаем, что общество как целостный субъект опосредованно, через государство, должно устанавливать для плательщиков налогов соответствующую обязанность. Поскольку оно состоит из массы отдельных плательщиков, то принципиально важно в проблеме установления налогообложения добиться, чтобы каждый потенциальный налогоплательщик понимал свою связь со всем обществом и доверял бы государству как субъекту, имеющему право взимать налоги и расходовать через бюджетные механизмы полученные им налоговые доходы.

На такую особенность налогов еще в XIX веке обращал внимание один из основоположников теории налогов А.А. Соколов, указывая на взаимосвязь интересов государства, под которым он понимал публично-хозяйственную организацию, с индивидуальными интересами и интересами хозяйств (Sokolov, 2003:61). Известный русский ученый И.И. Янжул в этой связи указывал, что «налог есть та доля, определенная законом, которую государство требует из имущества подданных для достижения высших целей своего существования. Право государства требовать налоги и обязанность подданного платить их тесно связаны друг с другом, вытекают одинаково из самого факта соединения граждан в государственный союз для достижения общих целей» (Yanzhul, 2002:241). В сфере налогов нет прямой юридической связи между налоговыми обязанностями налогоплательщика и обществом как целостным образованием, эта связь предусмотрена между государством, в том числе его уполномоченными субъектами и каждым в отдельности обязанным налогоплательщиком.

Однако если на уровне общих принципов мы не будем учитывать диалектическую взаимосвязь единичных и общих интересов налогоплательщика и общества, не будем стремиться к достижению в налоговой сфере реализации принципа баланса единичных и общих интересов, то тем самым будет серьезно ограничена возможность сотрудничества между налогоплательщиками и государством, действующим для обеспечения интересов общества. Поэтому, по нашему мнению, следует на уровне Налогового кодекса Российской Федерации отразить в четкой форме направленность налоговых доходов на цели развития общества, что возможно лишь через надлежащее целеполагание в финансовой деятельности государства и в целом в социальной и экономической сферах. Считаем, что указание направленности налогов на обеспечение функций госу-

дарства недостаточно, поскольку эта правовая формула должна иметь свое логическое продолжение — налоги предназначены для обеспечения функций государства, направленных на реализацию интересов национального общества.

В рамках мер по достижению баланса интересов государства и налогоплательщика целесообразно внести в порядок налогообложения физических лиц обязанности для налоговых органов присылать каждому физическому лицу ежегодно информацию об объеме перечисленных налоговым агентом из доходов налогоплательщика, а также информацию об иных обязательных платежах, взимаемых с физических лиц, в том объеме, который изымается из доходов физического лица.

Следует отметить отрицательное влияние сложившейся в теории налогового права парадигмы об изначальной конфликтности налоговых отношений, согласно которой разводятся «по разные стороны баррикады» налогоплательщики и налоговые органы. Подобный подход обуславливает ненужную и вредную скрытую войну между ними, порождает массу судебных налоговых споров и в целом негативно сказывается на экономических показателях страны. В этой концепции нашли свое идеологическую и психологическую поддержку те, кто уходит от уплаты налогов.

В этой связи можно дать оценку достижению равенства интересов всего общества и каждого в отдельности налогоплательщика как основу для устранения конфликтов и достижения баланса интересов государства и налогоплательщиков. В связке «государство — общество» государство выступает как посредник между обществом и налогоплательщиками, а общество выгодоприобретателем, поскольку все налоговые доходы должны использоваться в его интересах. При таком подходе понятие суверенитета государства, которое рассматривается как независимость государства от кого-либо извне и отдельных политических сил внутри страны, предлагается дополнить формулировкой о том, что в рамках своей территории государство должно обеспечивать потребности национального общества и не может быть независимо от него. Таким образом, государство, будучи промежуточным связующим звеном между обществом и налогоплательщиками, должно олицетворять уровень достигнутого баланса интересов единичного налогоплательщика и всего общества как единого целостного организма, которое отражает совокупный интерес членов общества.

Предлагаем взять в качестве критерия оптимальности порядка взимания налогов признаки соразмерности объема налогового бремени возможностям налогоплательщика, доступности технологии осуществления платежа для каждого плательщика, информационное обслуживание налогоплательщика в достаточном объеме для достижения уровня комфортности процесса исполнения им своих обязанностей.

Заключение

Сказанное позволяет сделать общие выводы:

— на основе анализа диалектической взаимосвязи личных, публичных и государственных интересов сделана попытка раскрыть сущность государственных интересов как совокупности наиболее значимых для обеспечения жизнедеятельности общества, причем публичные интересы выступают как более широкая по содержанию категория по сравнению с государственными интересами. Государственные интересы формируются из совокупности публичных интересов, но включают в свой состав определенную их часть, которые являются наиболее важными, стратегически значимыми, что определяется расстановкой отдельных сил внутри самого общества, спецификой государственной политики, влиянием различных внутренних и внешних факторов. Под интересами государства в налоговой сфере понимаются интересы национального общества как единого целостного образования, которое соглашается на уплату определенного объема налогов для решения комплекса задач в экономической и социальной сферах. На основе сказанного сделан вывод о том, что появление у государства обособленных от общества налоговых интересов свидетельствует о факте отчуждения государства от общества;

— вниманию читателя предлагается сформулированная гипотеза о необходимости рассматривать взаимосвязь интересов отдельного налогоплательщика и общества как целостного образования как причину возникновения налоговых правоотношений, складывающихся между уполномоченными субъектами государства и каждым отдельным налогоплательщиком или иным налоговообязанным по налоговому законодательству лицом. За основу такого подхода берется разграничение интересов каждого человека на личные интересы, направленные на удовлетворение его частных потребностей, и также интересы, направленные на решение общих для социума потребностей. На этой основе предлагается рассматривать налоги как некую добровольную жертву налогоплательщика в пользу решения проблем общества;

— государство рассматривается как организационно-политическая форма общества, обязанное обеспечивать потребности общества, и в этом качестве выступает как посредник между обществом как целостным образованием и налогоплательщиком, которого оно обязывает в интересах всего общества вносить налоговые платежи. На основе данной конструкции взаимодействия интересов личного и публичного характера достигается совпадение установленной законом обязанности по уплате налога и соответствующего добровольного желания самого налогоплательщика. Делается вывод о том, что налог по своей социальной сущности — есть способ соучастия в денежной форме членов общества в решении общих дел и одновременно способ заботы плательщика о решении общих проблем;

— в рамках предлагаемой концепции обосновано предложение сформировать в структуре базовых налоговых законов положение о целеполагании в це-

лом налоговой деятельности государства и его отдельных направлений. В структуре системы налогового права целесообразно ввести новый институт целеполагания, в задачу которого должно входить решение проблем о том, чтобы само целеполагание присутствовало в каждом значимом нормативном правовом акте, призванном регулировать налоговые правоотношения, а также придать направленность содержания таких нормативно-правовых актов на обеспечение интересов общества. Фактор надлежащего целеполагания в рамках функционирования налоговой системы есть необходимый системообразующий элемент, способный обеспечить эффективное ее функционирование;

— на уровне Налогового кодекса Российской Федерации необходимо отразить в четкой форме направленность налоговых доходов на цели развития общества, что возможно лишь через надлежащее целеполагание в финансовой деятельности государства и в целом в социальной и экономической сферах. В этом случае вопрос о совпадении интересов каждого налогоплательщика и интересов государства может быть решен в самом обобщенном виде только таким образом, когда государство все свои действия, в том числе расходы за счет собранных налогов, направляет в интересах совокупного большинства налогоплательщиков;

— целеполагание как прием в управленческой деятельности государства применительно к налогообложению предусматривает достижение количественных и качественных результатов в сфере функционирования налоговой системы, снижение количества налоговых споров по причине снижения налоговых конфликтов, повышение уровня заинтересованности каждого плательщика налогов и сборов в уплате соответствующих платежей.

Таким образом, на основе введения в контекст налоговых правоотношений категории «интерес» понятие налога предлагается рассматривать как необходимое материальное условие существования общества, а по организационному признаку своего осуществления — как один из способов существования самого общества, объединенного государством. Налог есть способ обеспечения потребностей общества в процессе его жизнедеятельности. Само государство призвано лишь обеспечивать волю и согласие общества, используя налоговый механизм в интересах общества. Одновременно можно рассматривать налог не только как вынужденное умаление частных интересов в пользу общих, но и своего рода дозированное государством, равное и единообразное по своим критериям пожертвование налогоплательщика в пользу того общества, в котором он существует. В целом, налог должен иметь признаки и добровольности как отражения воли плательщика отдать государству часть своего имущества, и обязательности как формы сплочения людей для обеспечения публичных интересов общества.

Библиографический список / References

Gorban, V.S. (2017) Ihering's doctrine of law in modern Russian legal science. *Theory and practice of social development*. (5). 91–96. (in Russian).

- Горбань, В.С. Учение Р. Иеринга о праве в современном российском правоведении // Теория и практика общественного развития. 2017. № 5. С. 91–96.
- Gorban, V.S. (2018) *Pravovoye ucheniye Ieringa i ego interpretatsii [Legal doctrine of Jhering and its interpretation]*. Moscow: KDU. Universitetskaya kniga Publ. (in Russian).
- Горбань В.С. Правовое учение Иеринга и его интерпретации. М.: КДУ, Университетская книга, 2018. 355 с.
- Ivanova, N.V. (2009) Razvitiye nauchnykh predstavleniy o nalogooblozhenii: obshchiye i chastnyye teorii nalogov [The development of scientific concepts of taxation: general and particular theories of taxes]. *Internet-zhurnal "NAUKOVEDENIE"*, (1), <https://naukovedenie.ru/sbornik1/2-13.pdf>. (in Russian).
- Иванова Н.В. Развитие научных представлений о налогообложении: общие и частные теории налогов // Интернет-журнал «НАУКОВЕДЕНИЕ», 2009, № 1, <https://naukovedenie.ru/sbornik1/2-13.pdf>.
- Jhering, R. (1905) *Der Zweck im Recht / Rudolf von Ihering. Teil: Bd. 2. 4. Aufl. — Leipzig: Breitkopf & Härtel.* (in German).
- Kelzen, G. (2015) *Chistoye ucheniye o prave [Pure Doctrine of Law]*. 2-e izd. per. s nem. M.V. Antonova i S.V. Lezova [translation from german of M.V. Antonova and S.V. Lezova. Saint-Petersburg: ООО Izdatelskiy Dom "Alef-Press" Publ. (in Russian).
- Кельзен Г. Чистое учение о праве. 2-е изд. / пер. с нем. М.В. Антонова и С.В. Лёзова / Г. Кельзен. СПб.: ООО Издательский Дом «Алеф-Пресс», 2015. 542 с.
- Morozova, E.A. (2009) *Modeli byudzhetnogo federalizma v razvitykh stranakh i osobennosti ikh primeneniya v Rossiiskoi Federatsii [Models of fiscal federalism in developed countries and features of their application in the Russian Federation]*. Abstract. dis. ... of doctor economic sciences. Moscow. (in Russian).
- Морозова Е.А. Модели бюджетного федерализма в развитых странах и особенности их применения в Российской Федерации / Автореферат на соискание ученой степени доктора экономических наук по специальности. М., 2009. 49 с.
- Narinyan, L.M. (2016) Concept of state interest and features of its precession in the tax sphere. *Scientific Works of the Russian Academy of Advocacy and Notary*. 3 (42). 135–139. (in Russian).
- Наринян Л.М. Понятие государственных интересов и особенность их проявления в налоговой сфере // Ученые труды Российской академии адвокатуры и нотариата. 2016. № 3 (42). С. 135–139.
- Ozerov, I.Kh. (1906) *Finansovaya reforma v Rossii: Otkuda u nas gosudarstvo берет dengi i na chto ikh raskhoduyet [Financial reform in Russia: Where does the state get money from and where does it spend it]*. Moscow: Tipo-lit. I.I. Pashkova Publ. (in Russian).
- Озеров И.Х. Финансовая реформа в России: Откуда у нас государство берет деньги и на что их расходует / И. Х. Озеров. М.: Типо-лит. И. И. Пашкова, 1906. 151 с.
- Pepelyayev, S.G. (ed.) (2015) *Nalogovoye pravo: Uchebnik dlya vuzov [Tax Law: Textbook for universities]*. Moscow: Alpina Pablisher. (in Russian).
- Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Альпина Паб-лишер, 2015. 796 с.
- Iering, R. Fon (1881) *Tsel' v prave. T. 1. / [sochineniye] Rudolfa fon-Ieringa [The goal is right. T. 1. / [composition] Rudolf von Jering]*; perevod V.R. Litskogo i dr. [translation by V.R. Litsky and others]; V.R. Litsky ed. Saint-Petersburg: izdaniye N.V. Muravyeva Publ. II. VIII. (in Russian).
- Иеринг Р. Фон. Цель в праве. Т. 1. / [сочинение] Рудольфа фон-Иеринга; перевод В.Р. Лицкого и др.; под редакцией В.Р. Лицкого. СПб.: издание Н.В. Муравьева, 1881. II, VIII, 412 с.

- Selyukov, A.D. (2017) Uchet dialektiki publichnykh i chastnykh interesov v protsesse osushchestvleniya finansovoy deyatel'nosti gosudarstva [Accounting for the dialectics of public and private interests in the process of implementing the financial activities of the state]. *Public Law Today*. (1). 12–17. (in Russian).
Селюков А.Д. Учет диалектики публичных и частных интересов в процессе осуществления финансовой деятельности государства // Публичное право сегодня. 2017. № 1. С. 12–17.
- Selyukov, A.D. (2015) Dialectics of Private and Public Interests in the Process of Implementing Financial Activities of the State. *Financial Law*. (11). 10–14. (in Russian).
Селюков А.Д. Диалектика частных и публичных интересов в процессе осуществления финансовой деятельности государства // Финансовое право. 2015. № 11. С. 10–14.
- Sokolov, A.A. (2003) *Teoriya nalogov* [Tax theory]. Moscow: ООО “YurInforM-Press” Publ. (in Russian).
Соколов А.А. Теория налогов. М.: ООО «ЮрИнфорМ-Пресс», 2003. 506 с.
- Shchekin, D.M. (2007) *Nalogovyye riski i tendentsii razvitiya nalogovogo prava* [Tax risks and tax law development trends]. Pepelyayev S.G. ed. Moscow: Statut Publ. (in Russian).
Щекин Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права. Под ред.: Пепеляев С.Г. М.: Статут, 2007. 236 с.
- Tsindeliani, I., Kot, S., Vasilyeva, E., Narinyan, L. (2019) Tax System of the Russian Federation: Current State and Steps towards Financial Sustainability. *Sustainability*. 11(24), 6994. doi.org/10.3390/su11246994.
- Tsindeliani, I.A., Anisina, K.T., Burova, A.S., et al. (2019) Main elements of taxation in the conditions of the development of digital economy. *Utopía y Praxis Latinoamericana [En línea]*, 24.1, 129–137.
- Vasyanina, E.L. (2015) *Fiskal'nye dokhody gosudarstva: pravovoi analiz: Monografiya* [Fiscal Revenues of the State: Legal Analysis: Monograph]. Moscow: Kontrakt, INFRA-M Publ. (in Russian).
Васянина Е.Л. Фискальные доходы государства: правовой анализ: Монография / Васянина Е.Л. М.: Контракт, ИНФРА-М, 2015. 264 с.
- Yanzhul, I.I. (2002) *Osnovnyye nachala finansovoy nauki: Ucheniye o gosudarstvennykh dokhodakh* [The main principles of financial science: The doctrine of government revenue]. Moscow: Statut Publ. (in Russian).
Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М.: Статут, 2002. 555 с.

Об авторе:

Наринян Левон Мартикович — соискатель кафедры финансового права, Российский государственный университет правосудия, судья Арбитражного суда Московской области

ORCID ID:0000-0003-4452-3041

e-mail: lemex@rambler.ru

About the author:

Levon M. Narinyan — applicant of the Department of Financial Law, Russian State University of Justice, federal judge, Commercial court of Moscow region

ORCID ID: 0000-0003-4452-3041

e-mail: lemex@rambler.ru