

Классификация налоговых обязанностей: развитие в условиях цифровизации

Аннотация. Автором статьи проведена классификация налоговых обязанностей, которая представляется актуальной в условиях цифровизации экономики. Классифицирование осуществлялось в отношении тех налоговых обязанностей, которые подверглись наиболее существенным изменениям их содержания и структуры в результате внедрения использования цифровых технологий. Обосновано, что в период цифровой трансформации основная налоговая обязанность по уплате налогов и сборов по критерию вида платежа и особенностей процедуры уплаты может как исполняться в отношении отдельных налогов и сборов, так и представлять собой совокупную налоговую обязанность; обязанности постановки на налоговый учет по характеру их осуществления разделены на связанные с получением участником налоговых отношений какого-либо налогово-правового статуса и возникающие в связи с уплатой конкретных налогов; обязанности по представлению налоговой отчетности классифицированы с точки зрения источника их правового регулирования на прямые и косвенные (имеющие латентный характер). Автором обоснована ценность проведения такой классификации; оценка адекватности применяемых на данном этапе цифровых инструментов и формулирование предложений по совершенствованию налогового законодательства и практики его применения.

Ключевые слова: налоговая обязанность; цифровизация; классификация; уплата налога; совокупная налоговая обязанность; постановка на налоговый учет; самозанятый; электронные услуги; налог на Google; представление налоговой отчетности; обязанность по ведению бухучета.

Для цитирования: Лютова О. И. Классификация налоговых обязанностей: развитие в условиях цифровизации // Актуальные проблемы российского права. — 2024. — Т. 19. — № 5. — С. 11–17. — DOI: 10.17803/1994-1471.2024.162.5.011-017.

Tax Responsibilities Classification: Development in the context of Digitalization

Olga I. Lyutova, Cand. Sci. (Law), Senior Researcher, School of Politics and Governance, National Research University Higher School of Economics, Moscow, Russian Federation
lutova.olga@mail.ru

Abstract. The author of the paper has compiled the tax responsibilities classification that seems relevant in the context of digitalization of the economy. The classification was carried out in relation to the tax obligations that have undergone the most significant changes in their content and structure as a result of the introduction of digital

© Лютова О. И., 2024

* Лютова Ольга Игоревна, кандидат юридических наук, ведущий научный сотрудник департамента политики и управления Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики»
Мясницкая ул., д. 20, г. Москва, Россия, 101000
lutova.olga@mail.ru

technologies. The author justifies that during the period of digital transformation, the main tax obligation to pay taxes and fees under the criterion of the type of payment and the specifics of the payment procedure can both be performed in relation to individual taxes and fees, and represent a total tax obligation. The obligations regarding tax registration due to the nature of their implementation are divided into obligations related to the receipt by a participant of a tax relationship of some kind of a tax status and arising in connection with the payment of specific taxes. Tax reporting obligations are classified from the point of view of the source of their legal regulation into direct and indirect (having a latent character) obligations. The author substantiates the value of such a classification, assesses the adequacy of digital tools used at this stage and makes proposals for improving tax legislation and the practice of its application.

Keywords: tax obligation; digitalization; classification; tax payment; total tax obligation; tax registration; self-employed; electronic services; Google tax; tax reporting; accounting obligation.

Cite as: Lyutova OI. Tax Responsibilities Classification: Development in the context of Digitalization. *Aktual'nye problemy rossijskogo prava*. 2024;19(5):11-17. (In Russ.). DOI: 10.17803/1994-1471.2024.162.5.011-017

На современном этапе развития цифровизации, связанном с созданием и функционированием цифровых платформ, распространением технологий блокчейн и искусственного интеллекта, актуален поиск средств и способов правового регулирования общественных отношений, адаптированных под новую реальность. Для налоговых отношений особо ценны исследования, связанные с содержательными аспектами фундаментальных налогово-правовых понятий и категорий, например налогового суверенитета, налоговой правосубъектности, объекта налогообложения и т.д.

Одним из таких понятий является налоговая обязанность, которая обладает очевидным сложносоставным характером и традиционно толкуется представителями налогово-правовой доктрины как совокупность урегулированных НК РФ обязанностей налогоплательщиков и иных участников налоговых отношений: по уплате налога, предоставлению налоговых деклараций и расчетов авансовых платежей, постановке на налоговый учет, ведению учета доходов и расходов, применению контрольно-кассовой

техники и т.п.¹ Обычно в таких исследованиях отмечается, что каждая из этих обязанностей обладает спецификой содержания, обусловленной теми действиями, которые необходимо совершать обязанным лицам во исполнение установленных в налоговом законодательстве предписаний².

Налоговые обязанности также подвергались классифицированию по различным основаниям³. При этом некоторые из видов, на наш взгляд, являются спорными и неоднозначными, например обязанности активного и пассивного типа. Согласимся с позицией Д. В. Тютина о том, что налогоплательщику устанавливаются обязанности совершать активные (позитивные) действия, поскольку метод налогово-правового регулирования является преимущественно императивным, а основным способом правового регулирования выступает позитивное обязательство⁴.

Общепризнанным является деление налоговых обязанностей на основные (всеобщие, общие, исходные) и иные (специальные, дополнительные, производные)⁵. В качестве основной

¹ См., например: Ядрихинский С. А. К вопросу о понятии налогового правоотношения // *Налоги*. 2018. № 6. С. 16–19.

² Иванов А. Г. Понятие администрирования налогов // *Финансовое право*. 2009. № 5. С. 5–13 ; Калашникова Э. Л. Неопределенность налоговой обязанности: финансово-правовой аспект : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008.

³ Батарин А. А. Правовое регулирование исчисления налога : монография / под ред. И. И. Кучерова. М. : Юриспруденция, 2014.

⁴ Тютин Д. В. Налоговое право : курс лекций // СПС «КонсультантПлюс», 2020.

⁵ *Финансовое право Российской Федерации* : учебник / отв. ред. М. В. Карасева. М. : Юрайт, 2019 ; Латыпова Е. У. Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов: финансово-правовой аспект.

обязанности налогоплательщика в литературе указывается обязанность по уплате налога — по причине конституционного характера ее установления (ст. 57 Конституции РФ), а также ввиду особой значимости ее содержания, связанного с обеспечением формирования казны публично-правового образования. Помимо уплаты налога, к основным налоговым обязанностям можно отнести постановку на учет в налоговых органах и представление налоговой отчетности⁶, поскольку они, наряду с обязанностью уплаты, имеют универсальный характер и непосредственно связаны с такой уплатой.

Характеризуя цифровой этап развития налоговых обязанностей, принципиально важно отметить, что в силу повышенной значимости обозначенной ФНС России задачи по выведению налогоплательщиков из тени, «обелению рынка» и созданию «удобной и комфортной модели уплаты налога»⁷ в первоочередном порядке будут развиваться положения налогового законодательства именно об обязанности по уплате налога. В свою очередь, постановка на налоговый учет и сдача налоговой отчетности обладают собственным потенциалом развития⁸, поэтому их классифицирование на виды возможно с целью характеристики особенностей воздействия реализуемой в них нормы права на налоговые отношения. Указанные обстоятельства обуславливают ценность проведения классификации основных указанных налоговых обязанностей в контексте развития их правового регулирования в цифровую эпоху. На наш взгляд, такая классификация позволит оценить

адекватность используемых для регулирования налоговых обязанностей правовых средств и сформировать мнение относительно перспектив развития российского налогового законодательства и практики его применения под воздействием применения новых информационных и цифровых технологий при осуществлении налогового администрирования.

Исходя из правовой природы и вида платежа, а также связанных с ними особенностей процедуры уплаты обязанность по уплате налога в условиях цифровизации может быть:

- уплатой отдельных налогов и сборов;
- совокупной налоговой обязанностью (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Рассмотрим эти виды обязанности по уплате налога подробнее. Являясь новеллой российского законодательства, совокупная налоговая обязанность представляет собой новый платежный механизм, опосредует отношения налогоплательщиков и налоговых органов и позволяет при расчете налоговых обязательств объединить суммы налогов, авансовых платежей по налогам, сборов, страховых взносов, пеней и штрафов, которые учитываются на едином налоговом счете для определения размера единого налогового платежа на конкретную календарную дату.

Как известно, традиционно актуальным при обсуждении понятия налоговой обязанности является вопрос перечня платежей и их правовой природы. В разные периоды к налоговым обязанностям относили обязанности по уплате сборов, страховых взносов⁹, таможенных и

М. : Юриспруденция, 2006 ; *Погодина И. В., Валентик М. С.* Налоговый комплаенс: право, обязанность или моральная норма // *Налоги*. 2019. № 6. С. 10–14.

⁶ См., например: *Демин А. В.* Диспозитивность и налогообложение: комментарий законодательства и практики налогового администрирования // СПС «КонсультантПлюс», 2017 ; *Кучерявенко Н. П.* Курс налогового права : в 2 т. М. : Статут, 2009. Т. 1 : Общая часть. С. 746 ; *Налоговое право : учебник / под общ. ред. С. Г. Пепеляева*. М. : Просвещение, 2020.

⁷ Новый глава ФНС назвал ключевую задачу в работе с бизнесом // URL: <https://46biz.ru/press/novyy-glava-fns-nazval-klyuchevuyu-zadachu-v-rabote-s-biznesom> (дата обращения: 22.09.2023).

⁸ *Лютова О. И.* Обязанность по представлению налоговой отчетности в контексте цифровой трансформации // *Налоги*. 2021. № 5. С. 22–24.

⁹ *Князева Е. Ю.* Место страховых взносов в налоговой системе Российской Федерации // *Налоги*. 2021. № 1. С. 3–6.

иных пошлин и иных таможенных платежей¹⁰, что сопровождалось научными дебатами относительно правовой природы соответствующих платежей с точки зрения возможности их наделения признаками налогов.

Появление совокупной налоговой обязанности не предполагает возникновения новой налоговой обязанности и обусловлено исключительно «технологическими» причинами. Соответственно, объединение в категорию совокупной налоговой обязанности не меняет правовой природы составляющих ее платежей, то есть, например, не предполагает наделения штрафов признаками налогов. Однако сам по себе механизм совокупной налоговой обязанности актуализирует проблему налогового (фискального) федерализма¹¹, поскольку принципиально важен факт передачи суммы налога или иного платежа в бюджетную систему при отсутствии необходимости уточнения плательщиком адресности такого поступления.

В качестве признаков совокупной налоговой обязанности целесообразно выделить следующие:

1) включает в себя обязанности по уплате ряда платежей (налогов, сборов, пеней, штрафов и др.), перечень которых устанавливается исходя не из их правовой природы, а из технологических возможностей налогового администрирования исчисления и уплаты единого налогового платежа;

2) является частью нового цифрового механизма исполнения обязанности по уплате налогов, инструментами которой являются сама совокупная налоговая обязанность, единый налоговый платеж и единый налоговый счет;

3) представляет собой способ учета налоговых поступлений, а также способ их распределения между уровнями бюджетной системы;

4) обуславливает для налогоплательщика фактическую неизбежность применения цифрового сервиса «Личный кабинет налогоплательщика» и использование усиленной квалифици-

рованной электронной подписи практически в неизбежном порядке, несмотря на формальную добровольность их использования;

5) обязанности по уплате пеней и штрафа в структуре совокупной налоговой обязанности носят несамостоятельный, обеспечивающий (акцессорный) характер.

Таким образом, обязанность по уплате налога теперь имеет как сущностную (собственно уплата), так и технологическую (механизм совокупной налоговой обязанности) составляющие, которые характеризуют уплату налога с точки зрения ее содержания и формы.

Обязанность постановки на налоговый учет по характеру ее осуществления может проявляться в двух видах:

— связанная с получением участником налоговых отношений какого-либо налогово-правового статуса;

— возникающая в связи с необходимостью уплаты отдельных налогов и возможностью получения налоговых вычетов.

Новеллой периода цифровизации экономики является появление нового участника налоговых отношений — налогоплательщика-самозанятого, в отношении которого предусмотрены отличный от обычного порядок и документальное обеспечение постановки на налоговый учет. В силу этого на уровне налогового законодательства Российской Федерации требуют уточнения следующие вопросы: определение налогово-правового статуса самозанятого (плательщика налога на профессиональный доход), обеспечение полностью электронного взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов при постановке на налоговый учет, расширение возможности использования приложения «Мой налог» иными налогоплательщиками, помимо самозанятых. Безусловно, реализация таких предложений будет возможна только при технологической готовности ФНС России, связанной в том числе с функционированием налоговых органов в ближайшей перспективе в качестве

¹⁰ Кудряшова Е. В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. М. : Волтерс Клувер, 2006. С. 65 ; Шавшина В. П. Исполнение налоговой обязанности по уплате таможенных платежей : дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2003.

¹¹ См., например: Лютова О. И. Игра в налоговый федерализм завершена? // Налоговед. 2013. № 5. С. 26–33.

цифровой платформы, использующей блокчейн-технологии.

Помимо этого, представленная классификация актуальна по причине появления «налога на Гугл», то есть установления с 1 января 2019 г. обязанности исчисления и уплаты НДС при реализации электронных услуг иностранными организациями на территории Российской Федерации. Само по себе правило «неразрывности» постановки на налоговый учет и уплаты налогов не является абсолютным даже в отношении электронных услуг для иностранных организаций. Как отмечает К. А. Пономарева, законодательство не позволяет в полной мере взимать налоги с доходов цифровых транснациональных компаний от услуг, связанных с российскими пользователями¹². Иностранные поставщики электронных услуг не уплачивают в российский бюджет налог на прибыль, получаемую за счет пользователей, находящихся на территории Российской Федерации. Отчасти для компенсации ситуации неравенства российских и иностранных налогоплательщиков, являющихся поставщиками электронных услуг, были разработаны налоговые льготные механизмы для организаций IT-сектора, которые, как отмечает В. В. Громов, достаточно ограничены по налоговому периметру¹³, в том числе из-за отсутствия четкой концепции предоставления таких льгот по сегментам экономики, несоблюдения принципа вертикальной налоговой справедливости, предполагающей возможность уменьшить налоги при увеличении доходности или иных показателей бизнеса, а также из-за неоднозначного с точки зрения эффективности выбора критериев (численность работников) для предоставления льгот.

Соответственно, постановка на налоговый учет является налоговой обязанностью в отношении не всех, а лишь некоторых (косвенных) налогов. Это свидетельствует об отсутствии полной «интеграции» постановки на учет и уплаты

налога в условиях цифровизации, однако подтверждает их основной характер, а также наличие прямых и обратных связей друг с другом как видов налоговых обязанностей. Каждая из этих обязанностей сохраняет в условиях цифровизации свою роль, имея собственную оригинальную юридическую конструкцию, исключительный смысл и содержание.

Помимо этого, от факта постановки на учет в налоговом органе Российской Федерации иностранного поставщика электронных услуг зависит возможность использования российской организацией права на налоговый вычет по НДС¹⁴. В условиях противоречивости складывающейся по этому вопросу правоприменительной практики важно отметить появление новой налоговой обязанности по информированию налогоплательщиком своего контрагента о необходимости исполнения обязанности постановки на учет в российском налоговом органе. С точки зрения правовой формы эта обязанность нетипична: она появилась не в налоговом законе, а в судебной практике и по своей правовой природе также обладает определенной оригинальностью, поскольку цели ее налогово-правовые, а отношения, в рамках которых она реализуется, — предпринимательские. Таким образом, обязанность постановки на налоговый учет в налоговом органе имеет сложносоставной характер.

Наконец, обязанность по представлению налоговой отчетности классифицирована с точки зрения источника ее правового регулирования на прямую и косвенную (имеющую латентный характер).

Общепринятыми документами налоговой отчетности являются налоговые декларации и расчеты авансовых платежей, которые в условиях цифровизации экономики могут быть представлены налогоплательщиком как на бумажных носителях, так и в электронной форме. Постепенность перехода к исключительно электрон-

¹² Пономарева К. А. Правовые проблемы налогообложения цифровых бизнес-моделей // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2022. № 4. С. 605–620.

¹³ Громов В. В. Специфика и проблемы налогового стимулирования малых IT-компаний в России // Финансовый журнал. 2022. Т. 14. № 1. С. 8–25.

¹⁴ Лютова О. И. «Налог на Google»: актуальные результаты и перспективы // Налоги. 2022. № 5. С. 39.

ному документообороту вполне оправданна и позволяет всем участникам налоговых отношений адаптироваться к новому порядку исполнения соответствующей обязанности.

Обязанности ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности предусмотрены не только законодательством о бухгалтерском учете, но и нормами налогового права. Внедрение налогового мониторинга и уведомительного характера представления сведений о налоговой и бухгалтерской отчетности, функционирование государственного информационного ресурса бухгалтерской (финансовой) отчетности (ГИР БО), а также межведомственное электронное взаимодействие дополнительно свидетельствует о направленности бухгалтерского учета преимущественно на налоговые цели. Это позволяет нам идентифицировать обязанность по ведению бухучета в качестве латентной налоговой обязанности, представляющей собой перво-

начальную стадию формирования налоговой отчетности.

В качестве вывода отметим, что, как было показано в рамках проведенного исследования, цифровизация обуславливает, во-первых, развитие представлений о необходимости рассмотрения обязанностей по уплате налога, по представлению налоговой отчетности и по постановке на налоговый учет в качестве совокупности основных налоговых обязанностей; во-вторых, трансформация правового регулирования и научных представлений о соответствующих обязанностях позволяет выделить их новые виды, не существовавшие в доцифровой период; в-третьих, создание классификации налоговых обязанностей цифровой эпохи позволяет объяснить некоторые изменения в сфере налогообложения, а также сформулировать перспективы развития налогово-правовых норм и институтов.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Батарин А. А. Правовое регулирование исчисления налога : монография / под ред. И. И. Кучерова. — М. : Юриспруденция, 2014. — 216 с.
2. Громов В. В. Специфика и проблемы налогового стимулирования малых IT-компаний в России // Финансовый журнал. — 2022. — Т. 14. — № 1. — С. 8–25.
3. Демин А. В. Диспозитивность и налогообложение: комментарий законодательства и практики налогового администрирования // СПС «КонсультантПлюс», 2017.
4. Иванов А. Г. Понятие администрирования налогов // Финансовое право. — 2009. — № 5. — С. 5–13.
5. Калашникова Э. Л. Неопределенность налоговой обязанности: финансово-правовой аспект : дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2008. — 176 с.
6. Князева Е. Ю. Место страховых взносов в налоговой системе Российской Федерации // Налоги. — 2021. — № 1. — С. 3–6.
7. Кудряшова Е. В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. — М. : Волтерс Клувер, 2006. — 263 с.
8. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 2 т. Т. 1 : Общая часть. — М. : Статут, 2009. — 536 с.
9. Латыпова Е. У. Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов: финансово-правовой аспект. — М. : Юриспруденция, 2006. — 128 с.
10. Лютова О. И. «Налог на Google»: актуальные результаты и перспективы // Налоги. — 2022. — № 5. — С. 36–40.
11. Лютова О. И. Игра в налоговый федерализм завершена? // Налоговед. — 2013. — № 5. — С. 26–33.
12. Лютова О. И. Обязанность по представлению налоговой отчетности в контексте цифровой трансформации // Налоги. — 2021. — № 5. — С. 22–24.
13. Налоговое право : учебник / под общ. ред. С. Г. Пепеляева. — М. : Просвещение, 2020. — 796 с.
14. Новый глава ФНС назвал ключевую задачу в работе с бизнесом // URL: <https://46biz.ru/press/novyy-glava-fns-nazval-klyuchevuyu-zadachu-v-rabote-s-biznesom> (дата обращения 22.09.2023).

15. Погодина И. В., Валентик М. С. Налоговый комплаенс: право, обязанность или моральная норма // *Налоги*. — 2019. — № 6. — С. 10–14.
16. Пономарева К. А. Правовые проблемы налогообложения цифровых бизнес-моделей // *Вестник Пермского университета. Юридические науки*. — 2022. — № 4. — С. 605–620.
17. Тютин Д. В. *Налоговое право : курс лекций* // СПС «КонсультантПлюс», 2020.
18. *Финансовое право Российской Федерации : учебник / отв. ред. М. В. Карасева*. — М. : Юрайт, 2019. — 388 с.
19. Шавшина В. П. *Исполнение налоговой обязанности по уплате таможенных платежей : дис. ... канд. юрид. наук*. — СПб., 2003. — 240 с.
20. Ядрихинский С. А. К вопросу о понятии налогового правоотношения // *Налоги*. — 2018. — № 6. — С. 16–19.

Материал поступил в редакцию 25 сентября 2023 г.

REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. Batarin A. A. *Pravovoe regulirovanie ischisleniya naloga: monografiya* / pod red. I. I. Kucheroва. — М.: Yurisprudentsiya, 2014. — 216 s.
2. Gromov V. V. Spetsifika i problemy nalogovogo stimulirovaniya mal'kikh IT-kompaniy v Rossii // *Finansovyy zhurnal*. — 2022. — T. 14. — № 1. — S. 8–25.
3. Demin A. V. *Dispozitivnost i nalogooblozhenie: kommentariy zakonodatelstva i praktiki nalogovogo administrirovaniya* // СПС «KonsultantPlyus», 2017.
4. Ivanov A. G. *Ponyatie administrirovaniya nalogov* // *Finansovoe pravo*. — 2009. — № 5. — S. 5–13.
5. Kalashnikova E. L. *Neopredelennost nalogovoy obyazannosti: finansovo-pravovoy aspekt: dis. ... kand. yurid. nauk*. — М., 2008. — 176 s.
6. Knyazeva E. Yu. *Mesto strakhovykh vnosov v nalogovoy sisteme Rossiyskoy Federatsii* // *Nalogi*. — 2021. — № 1. — S. 3–6.
7. Kudryashova E. V. *Pravovye aspekty kosvennogo nalogooblozheniya: teoriya i praktika*. — М.: Volters Kluver, 2006. — 263 s.
8. Kucheryavenko N. P. *Kurs nalogovogo prava: v 2 t. T. 1: Obshchaya chast*. — М.: Statut, 2009. — 536 s.
9. Latypova E. U. *Obespechenie ispolneniya obyazannosti po uplate nalogov i sborov: finansovo-pravovoy aspekt*. — М.: Yurisprudentsiya, 2006. — 128 s.
10. Lyutova O. I. «Nalog na Google»: aktualnye rezultaty i perspektivy // *Nalogi*. — 2022. — № 5. — S. 36–40.
11. Lyutova O. I. *Igra v nalogovyy federalizm zavershena?* // *Nalogoved*. — 2013. — № 5. — S. 26–33.
12. Lyutova O. I. *Obyazannost po predstavleniyu nalogovoy otchetnosti v kontekste tsifrovoy transformatsii* // *Nalogi*. — 2021. — № 5. — S. 22–24.
13. *Nalogovoe pravo: uchebnik / pod obshch. red. S. G. Pepelyaeva*. — М.: Prosveshchenie, 2020. — 796 s.
14. *Novyy glava FNS nazval klyuchevuyu zadachu v rabote s biznesom* // URL: <https://46biz.ru/press/novyy-glava-fns-nazval-klyuchevuyu-zadachu-v-rabote-s-biznesom> (data obrashcheniya 22.09.2023).
15. Pogodina I. V., Valentik M. S. *Nalogovyy komplaens: pravo, obyazannost ili moralnaya norma* // *Nalogi*. — 2019. — № 6. — S. 10–14.
16. Ponomareva K. A. *Pravovye problemy nalogooblozheniya tsifrovyykh biznes-modeley* // *Vestnik Permskogo universiteta. Yuridicheskie nauki*. — 2022. — № 4. — S. 605–620.
17. Tyutin D. V. *Nalogovoe pravo: kurs lektsiy* // СПС «KonsultantPlyus», 2020.
18. *Finansovoe pravo Rossiyskoy Federatsii: uchebnik / otv. red. M. V. Karaseva*. — М.: Yurayt, 2019. — 388 s.
19. Shavshina V. P. *Ispolnenie nalogovoy obyazannosti po uplate tamozhennykh platizhey: dis. ... kand. yurid. nauk*. — SPb., 2003. — 240 s.
20. Yadrihinskiy S. A. *K voprosu o ponyatii nalogovogo pravootnosheniya* // *Nalogi*. — 2018. — № 6. — S. 16–19.